

JOHANNES GUTENBERG UNIVERSITÄT MAINZ

Die primäre Steuerverteilung unter den Ländern

Status quo und Reformperspektiven

Emanuel J. Magnani

Die primäre Steuerverteilung unter den Ländern

– Status quo und Reformperspektiven –

Dissertation
zur Erlangung eines
Doktors der Rechte
des Fachbereichs
Rechts- und Wirtschaftswissenschaften
der Johannes Gutenberg-Universität
Mainz
vorgelegt von
Magnani J. Emanuel

Richtlinien in Mainz

2016

Tag der mündlichen Prüfung:

Freitag, den 01. Juli 2016

Inhaltsverzeichnis

Die primäre Steuerverteilung unter den Ländern.....	I
Inhaltsverzeichnis.....	III
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
§ 1 Der Finanzausgleich und die horizontale Verteilung des Steueraufkommens.....	1
A. Einleitung.....	1
B. Der Finanzausgleich.....	4
I. Begriff und Aufgabe des Finanzausgleichs.....	4
1. Der Begriff.....	4
2. Aufgabe und Funktion.....	7
3. Zwischenergebnis.....	9
II. Die vier Stufen des Finanzausgleichs.....	10
1. Allgemeines.....	10
2. Der primär-vertikale Finanzausgleich.....	10
a) Allgemeines.....	10
b) Verteilung des Steueraufkommens nach dem Trennungsprinzip.....	12
aa) Die Bundessteuern.....	12
bb) Die Landessteuern.....	12
cc) Die Gemeindesteuern.....	13
c) Die Verteilung der Gemeinschaftsteuern.....	13
aa) Die Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer.....	13

bb) Die Verteilung der Umsatzsteuer	14
3. Der primär-horizontale Finanzausgleich.....	17
a) Allgemeines	17
b) Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen	17
c) Die Verteilung nach der Einwohnerzahl.....	20
d) Steuerkraftausgleich nach dem Gegenstrom- prinzip	21
4. Der Länderfinanzausgleich gemäß Art. 107	
Abs. 2 S. 1 GG	22
a) Allgemeines	22
b) Durchführung des Ausgleiches.....	24
(aa) Die Finanzkraft der Länder	24
(bb) Die Ermittlung des Finanzbedarfs.....	25
(cc) Finanzkraft und Finanzbedarf der Gemeinden und der Gemeindeverbände	28
(dd) Der angemessene Ausgleich	29
5. Der sekundär-vertikale Finanzausgleich	31
a) Allgemeines	31
b) Die Finanzschwäche	31
(aa) Allgemeine Bundesergänzungszuweisungen	32
(bb) Sonderbedarfs- Bundesergänzungszuweisungen	33
(cc) Sanierungs-Bundesergänzungszuweisungen .	35
6. Schlussfolgerung.....	36

C. Die zweite Stufe im Einzelnen	38
I. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Primär- verteilung unter den Ländern	38
1. Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen gemäß Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG	39
a) Allgemeines	39
b) Das örtliche Aufkommen	41
aa) Bedeutung und Funktion.....	41
bb) Verhältnis zur Steuerkraft	44
c) Konsequenzen für die Ausgestaltungspflicht des Bundesgesetzgebers	47
d) Vereinnahmung.....	50
aa) Das Verhältnis von örtlicher Zuständigkeit und Vereinnahmung	52
bb) Verbandsmäßige Zuständigkeit	56
cc) Finanzbehörden.....	59
e) Einzelfragen zu den Verteilungsobjekten	59
aa) Gewerbesteuerumlage.....	61
bb) Gemeindesteuern	62
cc) Vorausanteil der Gemeinden an der Einkommensteuer	64
f) Anknüpfungspunkte des örtlichen Aufkommens	68
g) Zwischenergebnis und Ausblick.....	72
2. Die Abgrenzung und Zerlegung nach Art. 107	

Abs. 1 S.2 GG	72
a) Bedeutung der Zerlegung	75
aa) Ausgangspunkt der Zerlegungsproblematik.....	75
bb) Begriff der Abgrenzung und Zerlegung.....	78
b) Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Zerlegung.....	81
aa) Zerlegungsziele des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG....	81
bb) Berücksichtigung der Stadtstaatenproblematik im Rahmen der Zerlegung	89
cc) Schlussfolgerung.....	90
3. Inhaltliche Vorgaben an die Ausgestaltung der Zerlegungsvorschriften	91
a) Relative Ausgestaltungsfreiheit des Gesetzgebers .	91
b) Steuerspezifische Kriterien.....	96
c) Regionalbezogene Kriterien	98
aa) Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip als konkretisierbare Leitprinzipien.....	99
bb) Weitere Vorgaben bei der Schaffung von Zerlegungsregeln	102
d) Zerlegungsausmaß	103
4. Die Zerlegung nach Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG	105
5. Die Verteilung der Umsatzsteuer nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 GG	108
a) Die Verteilung nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 1 GG	109

aa) Die Einwohnerzahl als Verteilungskriterium...	109
bb) Einführung von Bedarfelementen	112
cc) Ergebnis	116
b) Verteilung nach dem Gegenstromprinzip nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 2 GG	117
6. Zwischenergebnis zu Abschnitt I.....	119
II. Auftretende Verzerrungen der örtlichen Steuerkraft	120
1. Friktionen bei der Einkommensteuererhebung	120
a) Die Lohnsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer.....	120
aa) Zerlegungsbedarf bei der Lohnsteuer	121
bb) Ursachen der Verzerrung	122
cc) Zwischenergebnis.....	127
b) Die Kapitalertragsteuer	127
aa) Allgemeines	127
bb) Unbeschränkte Steuerpflicht	129
cc) Beschränkte Steuerpflicht	131
c) Verzerrungen der Einkommensteuer in sonstigen Fällen.....	132
aa) Verhalten des Steuerpflichtigen.....	132
bb) Besonderheiten bei Personengesellschaften .	133
2. Friktionen bei der Körperschaftsteuererhebung....	134
a) Auftretende Verzerrungen	134
aa) Gewinne der Betriebsstätten	134

bb) Gewinne der Organgesellschaften.....	135
cc) Beteiligung der Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft	135
dd) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.....	136
ee) Auswirkungen des Schachtelprivilegs.....	137
b) Steuerexport.....	138
3. Friktionen bei sonstigen Steuern.....	139
a) Verzerrungen bei der Erhebung der Erbschaft- steuer	139
b) Verzerrungen bei der Erhebung der Vermögensteuer	140
4. Zwischenergebnis.....	141
III. Die einfachrechtliche Ausgestaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben	143
1. Die Zerlegung der Lohnsteuer	143
a) § 7 Abs. 1 und 2 ZerlG.....	143
b) § 7 Abs. 3 bis Abs. 8 ZerlG	145
2. Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer.....	147
a) Überblick über den Gegenstand der Zerlegung	147
b) Das Zerlegungskriterium	148
3. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer.....	149
a) Die Zerlegungsvorschriften der §§ 28 ff. GewStG	150
b) Übertragung der Wertungen des GewStG auf	

die Zerlegung der Körperschaftsteuer	151
aa) Die Zerlegung nach § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG i.V.m. § 29 GewStG	151
bb) Die Zerlegung nach § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG i.V.m. § 30 GewStG	151
cc) Die Zerlegung nach § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG i.V.m. § 33 GewStG	152
c) Gesamtwürdigung.....	153
4. Die Zerlegung der Feuerschutzsteuer	154
a) Allgemeines	154
b) Das Zerlegungskriterium.....	155
5. Die Zerlegung der Rennwett- und Lotteriesteuer .	155
6. Die Verteilung der Umsatzsteuer.....	156
§ 2 Reformansätze zur zweiten Stufe des Finanzausgleichs	157
A. Sinn und Zweck.....	157
B. Bedeutung für die Zerlegung (Reform durch Ver- fassungänderung oder lediglich Änderung des einfachen Gesetzes)	159
C. Zugrunde liegende Prinzipien für die Zerlegung	161
I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip	164
1. Begründung und Herleitung als Steuererhebungsprinzip.....	164
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Finanzwissenschaft	164
b) Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip	170

c) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Rechtswissenschaft	172
aa) Die Rechtsprechung zum Leistungsfähigkeitsprinzip.....	172
bb) Rechtswissenschaftliche Literatur zum Leistungsfähigkeits-prinzip	182
d) Zwischenergebnis und Ausblick.....	188
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Indiz für steuerliche Zugehörigkeit.....	189
a) Indikatoren des Leistungsfähigkeitsprinzips.....	189
aa) Einkommensbegriff.....	190
bb) Das Einkommen	195
cc) Die Einkommensverwendung.....	196
dd) Erbschaft und Schenkung.....	200
ee) Das Vermögen	203
ff) Zwischenergebnis und Ausblick.....	209
b) Steuergüter der Einkommenserwirtschaftung	209
aa) Die Bodennutzung.....	210
bb) Die Arbeitskraft	212
cc) Das Kapital	213
dd) Die Wissensüberlassung	216
c) Steuergüter der Einkommensverwendung.....	218
d) Steuergüter der Vermögensbestandes	218
3. Räumliche Funktion des Leistungsfähigkeits-	

prinzips	219
a) Räumlicher Anwendungsbereich	219
b) Schlussfolgerung.....	221
4. Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Verhältnis der Länder zueinander	221
a) Grundannahme des örtlichen Aufkommens.....	221
b) Das „eigene“ Steueraufkommen.....	222
aa) Herleitung aus Art. 107 Abs. 1 S. 1-4 HS. 1 GG	222
bb) Herleitung aus Art. 107 Abs. 1 GG	224
cc) Herleitung aus Art. 107 Abs. 2 GG	226
c) Bewertung	227
d) Verknüpfung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der Steuerkraft der Länder	230
aa) Auffassung des Bundesverfassungsgerichts .	231
bb) Auffassung der Literatur	235
e) Zwischenergebnis	242
5. Ergebnis	243
II. Das Äquivalenzprinzip	245
1. Überblick über die historische Entwicklung.....	245
a) Begründung und Herleitung.....	247
b) Ausprägungen	250
aa) Inhaltliche Ausprägungen des Äquivalenzprinzips	250

bb) Verfahrensrechtliche Ausprägung	254
cc) Zuständigkeitsbezogene Ausprägung.....	254
c) Gebrauch in der Rechtswissenschaft	256
aa) Das Äquivalenzprinzip in der Rechtsprechung	256
bb) Das Äquivalenzprinzip in der rechtswissenschaftlichen Literatur	259
2. Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips	264
a) Äquivalenzprinzip im Sinne einer Generaläquivalenz.....	264
b) Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips	266
aa) Lokale Steuern und Lenkungssteuern	266
bb) Eigene Überlegungen	269
cc) Die Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzip bei der Heranziehung von Steuerpflichtigen	271
3. Schlussfolgerung und Grundannahmen für die weitere Bearbeitung	277
III. Bedeutung der Prinzipien für die Zerlegung und Verteilung.....	278
1. Verhältnis des Leistungsfähigkeitsprinzips zum Äquivalenzprinzip	278
2. Zwischenergebnis und Herleitung der Prinzipien .	283
a) Grundsätzliche Erwägungen	283
b) Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips bei der Zerlegung	287
aa) Stand der Argumentation	289

bb) Gründe für die Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips bei der Zerlegung.....	296
3. Schlussfolgerung und Ausblick	302
IV. Verhältnis zum internationalen Steuerrecht.....	303
1. Grundlagen des internationalen Steuerrechts.....	303
2. Zugrunde liegende Prinzipien	306
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip.....	307
aa) Die unbeschränkte Steuerpflicht	307
bb) Die beschränkte Steuerpflicht.....	310
b) Das Äquivalenzprinzip.....	314
aa) Die unbeschränkte Steuerpflicht	314
bb) Die beschränkte Steuerpflicht.....	315
c) Zwischenergebnis und Probleme	316
d) Durchbrechungen der unbeschränkten Steuerpflicht.....	317
aa) Ursachen von Doppel- oder Minderbesteuerungen.....	317
bb) Beseitigung von Doppelbesteuerungen.....	319
e) Zwischenergebnis und Zusammenfassung.....	324
3. Exkurs: Internationale Konzernbesteuerung.....	325
a) Grundlagen.....	325
b) Der Grundsatz des Fremdvergleichs	326
c) Die Unitary-Taxation in den USA	329
aa) Herleitung, Begriff und Grenzen.....	329

bb) Verfassungsrechtliche Verankerung	330
cc) Das Unitary Business-Prinzip	333
d) Formulary Apportionment in der EU	343
aa) Die Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	344
bb) Kritische Überlegungen zur GKKB.....	349
e) Grundlegende Prinzipien der indirekten Gewinnaufteilung.....	352
aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip.....	353
bb) Das Äquivalenzprinzip.....	354
cc) Zwischenergebnis	358
4. Unterschiede und Gemeinsamkeiten im Vergleich zur Steuerzerlegung	358
a) Unterschiede	358
b) Gemeinsamkeiten.....	359
5. Ergebnis und Ausblick	360
D. Einzelne Reformansätze.....	361
I. Befund.....	361
1. Verfassungsänderungen hinsichtlich der Verteilungs-prinzipien	362
a) Kritik und alternative Modelle des örtlichen Aufkommens.....	362
aa) Einwohnerzahl und weitere Elemente	363
bb) Einfaches Bundesgesetz oder Vereinbarung ...	366

cc)	Anwendbarkeit von DBA-Regelungen	367
dd)	Kritik und eigene Überlegungen.....	368
b)	Das Verhältnis von Steuer- und Wirtschaftskraft	374
aa)	Argumente für die Orientierung an die Wirtschaftskraft	377
bb)	Kritik der finanzwissenschaftlichen Literatur .	383
cc)	Kritik der rechtswissenschaftlichen Literatur ..	391
dd)	Schlussfolgerung und eigene Auffassung	392
2.	Die Zerlegung der Körperschaftsteuer.....	394
a)	Das Betriebsstättenprinzip als tauglicher Anknüpfungspunkt.....	394
aa)	Auffassung des Bundesverfassungsgerichts .	395
bb)	Auffassungen in der Literatur.....	395
b)	Ansätze bezüglich der Ausgestaltung des Betriebsstättenprinzips	399
c)	Eigene Kritik.....	401
3.	Die Zerlegung der Lohnsteuer	402
a)	Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts..	402
b)	Die Auffassungen in der Literatur	404
aa)	Zerlegung der Lohnsteuer nach dem Wertschöpfungsprinzip	404
bb)	Zerlegung nach dem Wohnsitzprinzip	414
cc)	Einwände gegen das Wohnsitzprinzip	417
dd)	Aufteilung der Lohnsteuer.....	425

ee) Zuschlagssystem bzw. Wertschöpfungsbesteuerung	432
ff) Weitere Zerlegungsvorschläge	433
4. Die Zerlegung der Einkommensteuer	435
5. Die Zerlegung sonstiger Steuern.....	437
a) Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer	437
b) Die Zerlegung der Erbschaftsteuer.....	438
6. Die Verteilung der Umsatzsteuer.....	441
a) Kritik an der Umsatzsteuerverteilung nach der Einwohnerzahl	442
b) Die Umsatzsteuerverteilung nach dem Gegenstromprinzip.....	448
aa) Kritik der finanzwissenschaftlichen Literatur	448
bb) Kritik der rechtswissenschaftlichen Literatur	449
c) Alternative Ansätze.....	451
7. Zwischenergebnis und Ausblick	456
II. Reformvorschläge für die Einzelsteuern	457
1. Vorgehensweise	457
2. Die Zerlegung der Einkommensteuer	458
a) Die Bedeutung der Bodennutzung bei der Zerlegung	458
b) Die Bedeutung der Arbeitskraft.....	458

aa) Die Zerlegung der Lohnsteuer	460
bb) Die Zerlegung der Einkommensteuer in sonstigen Fällen	463
cc) Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer	465
dd) Mögliche Zerlegungsvorschrift bei der Einkommen- bzw. Kapitalertrag- und Lohnsteuer	466
3. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer	467
4. Die Zerlegung der Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	468
a) Zerlegungsbedarf.....	468
b) Die Berücksichtigung des Äquivalenzprinzips....	469
aa) Bezug zum Gegenstand der Zuwendung/Erbsmasse.....	473
bb) Bezug zur Person.....	475
cc) Sonderfall: Wirtschaftliche Beziehungen einer Erbengemeinschaft	476
c) Die Berücksichtigung der Zuwendungsempfänger	476
d) Mögliche Zerlegung der Erbschaftsteuer.....	479
5. Die Zerlegung der Vermögensteuer	480
a) Leistungsfähigkeitsprinzip	480
b) Äquivalenzprinzip.....	480
c) Mögliche Zerlegung der Vermögensteuer	480
6. Die Verteilung der Umsatzsteuer	481

E. Thesen:.....	482
Literaturverzeichnis.....	484

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
Abl.	Amtsblatt
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
ARL	Akademie für Raumforschung und Landesplanung
Art.	Artikel
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
Az	Aktenzeichen
Bd.	Band
BB	Betriebsberater
Beck-OK	Beckscher Online-Kommentar
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI	Bundesgesetzblatt
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BNE	Bruttonationaleinkommen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BRat	Bundesrat
BReg	Bundesregierung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag

CCCTB	Common Consilidated Corporate Tax Base
Chap	Chapter
Corp.	Corporation
CRTC	California Revenue Taxation Code
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Dez	Dezember
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DöV	Die öffentliche Verwaltung
Drs.	Drucksache
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
dt	deutsch
EL	Ergänzungslieferung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUCIT	European Union Company Income Tax
FeuerSchStG	Feuerschutzsteuergesetz
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzarchiv
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
GFRG	Gemeindefinanzreformgesetz
GG	Grundgesetz

GKKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage
GewStG	Gewerbesteuergesetz
HdWW	Handwörterbuch der Wirtschafts- wissenschaften
Hrsg.	Herausgeber
HST	Home State Taxation
HStR	Handbuch des Staatsrechts
HTB	Harmonized Tax Base
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
Ifo	Institut für Wirtschaftsforschung
Intertax	International Taxation
IMK	Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung
IRC	International Revenue Code
i.S.d.	im Sinne des
ITPF	International Tax Policy Forum
i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter
Jg	Jahrgang
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristen Zeitung
Kom	Kommission
krit.	kritisch
KritV	Kritische Vierteljahreszeitschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lfg	Lieferung
LKV	Landes- und Kommunalverwaltung

LV	Landesverfassung
MA	Musterabkommen
MTC	Multistate Tax Compact
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
N.F.	Neue Folge
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NdsVBl.	Niedersächsische Verwaltungsblätter
Nr	Nummer
o.O.	ohne Ortsangabe
OK-ZerlG	Online Kommentar zum Zerlegungsgesetz
RennwettLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
StabiRatG	Stabilitätsratsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium
StuW	Steuer und Wirtschaft
Übers.	Übersetzt
UDITPA	Uniform Division of Income for Tax Purpose
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
UStG	Umsatzsteuergesetz

VerwArch	Verwaltungsarchiv
Vgl.	Vergleiche
Vor.	Vorbemerkungen
Vol.	Volume (Band)
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VZ	Veranlagungszeitraum
WD	Wirtschaftsdienst
WP	Wahlperiode
ZerlG	Zerlegungsgesetz
ZfBF	Schmalenbachs Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung
ZgS	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

§ 1 Der Finanzausgleich und die horizontale Verteilung des Steueraufkommens

A. Einleitung

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist der Bund-Länder-Finanzausgleich. Dieses Thema gewinnt aufgrund der anstehenden Reform an besonderer Aktualität, denn der Finanzausgleich ist in der Form bis zum 31.12.2019 befristet¹. Die komplexe Verteilung der Finanzen muss daher bis zu diesem Zeitpunkt reformiert werden. Unter Druck stehen gerade die Länder auch deshalb, weil durch die Schuldenbremse im Grundgesetz² sowie in einigen Landesverfassungen³ die Haushalte der Länder ausgeglichen sein müssen. Auf die Verhandlungen zwischen Bund und Ländern haben daher auch die Altschuldenprobleme der Länder einen immensen Einfluss.

Es soll in dieser Arbeit jedoch keine umfassende Reform vorgeschlagen werden. Dies hat mehrere Gründe. Denn zwischen den Beteiligten bestehen unterschiedliche Spannungslagen, die sich einerseits zwischen den Geber- und Nehmerländern und andererseits zwischen den Parteien bzw. sogar innerhalb der (Landesverbände der) Parteien ergeben. Eine Reform im großen Stil wäre nur mit erheblichem Aufwand und Kompromissbereitschaft der Beteiligten denkbar, wenn eine solche nicht schon von vornherein

¹ FAG v. 20.12.2001, BGBl. I. 2001, S. 3955 (3956), zuletzt geändert durch Art. 1 des G. v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, S. 2411. Das Gesetz tritt nach § 20 FAG mit Ablauf des 31.12.2019 außer Kraft.

² Art. 115 GG v. 29.7.2009.

³ Art. 117 LV Rheinland Pfalz, v. 31.12.2010.

zum Scheitern verurteilt wäre.

Aus diesem Grund beziehen sich die Reformansätze nur auf einzelne Punkte, unter anderem auf die zweite Stufe des Finanzausgleichs (=sog. primär-horizontale Steuerverteilung). Sie umfasst die horizontale Verteilung der Landessteuern sowie des Länderanteils der Gemeinschaftsteuern. Die Maßstäbe dieser Stufe waren schon früher zwischen den Ländern umstritten. Das Bundesverfassungsgericht⁴ traf im Jahre 1986 eine bedeutende Richtungsentscheidung. Dort stellte es die Maßstäbe der zweiten Stufe auf. Damit war der Streit jedoch noch nicht beigelegt. Die Länder strebten in den Jahren nach der deutschen Wiedervereinigung eine Überprüfung der Steuerverteilung an⁵. In der finanz-⁶, politik-⁷ sowie in der rechtswissenschaftlichen Literatur⁸ wurden ebenfalls Reformvorschläge unterbreitet. Diese Ansätze beruhen auf unterschiedlichen Annahmen und Wertungen und kommen folglich auch zu divergierenden Ergebnissen⁹. Der Streit um die horizontale

⁴ BVerfGE 72, 330 ff.

⁵ Siehe hierzu: Gemeinsamer Beschluss der Ministerpräsidenten v. 5.7.1990, S. 462 f. in Art. 5 des Einigungsvertrages erwähnt.

⁶ *Fuest/Lichtblau*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1991), S. 49 ff.; *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34 ff.; *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 98 ff.; *Broer*, WD 4/2014, S. 258 ff.; *Weiß*, Münzenmaier, WD, 10/2014, S. 732 ff.; a.A. *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187 ff.).

⁷ *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405 ff.

⁸ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519 ff.; *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 50 ff. Für die Beibehaltung: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 110; *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 40 ff.

⁹ Der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts folgend: *Hidien*, Die

Steuerverteilung erhielt durch die Normenkontrollverfahren vor dem Bundesverfassungsgericht eine neue Dimension, die von den Ländern Bayern und Hessen im März 2013 angestrengt wurden¹⁰. Die unterschiedlichen Auffassungen und die zugrunde liegenden Wertungen und Prinzipien sind daher auch aktuell von wissenschaftlichem Interesse.

Die Arbeit gliedert sich in zwei Teile: Im ersten Teil werden Aufgaben und Struktur des Finanzausgleichs dargestellt. Dabei werden auch die vier Stufen des Finanzausgleichs erläutert. (Kapitel B). Daran schließt sich ein Überblick über die zweite Stufe des Finanzausgleichs an (Kapitel C). Sie basiert auf grundlegenden Prinzipien, die zugleich Leitziele der Verteilungsmodi sind. Diese Prinzipien sollen näher dargestellt werden, da sie die Grundlage für Reformüberlegungen bilden könnten. In diesem Abschnitt werden auch die verfassungsrechtlichen Anforderungen und Maßstäbe der Verteilung dargelegt. Auch wird auf etwaige Verzerrungen und auf die einfachrechtliche Ausgestaltung der Zerlegungsvorschriften des Gesetzgebers eingegangen.

horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 110; *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzaufonomie, (1982), S. 7; a.A. *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34 ff.; *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 98 ff.

¹⁰ Siehe hierzu: Bayerische Staatsregierung, v. 5.2.2013, verfügbar unter: <http://www.bayern.de/ministerpraesident-seehofer-und-ministerpraesident-bouffier-laenderfinanzausgleich-muss-anstrengungen-belohnen-bayern-und-hessen-beschliessen-klage-gegen-laenderfinanzausgleich/> [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]; *Broer*, WD 4/2014, S. 258 ff.; *Wieland*, ifo-SD, Nr. 9, (2013), S. 12f.

Der zweite Teil behandelt die Reformansätze. In Kapitel A werden Sinn und Zweck des Reformanliegens untersucht. Kapitel B befasst sich mit der Bedeutung der Reform der Verteilung. Im Zentrum dieser Bearbeitung steht jedoch Abschnitt C, der die einzelnen Verteilungsprinzipien enthält, die in Abschnitt D auf die einzelnen Steuerarten angewendet werden sollen.

B. Der Finanzausgleich

I. Begriff und Aufgabe des Finanzausgleichs

1. Der Begriff

Der Begriff „Finanzausgleich“¹¹ wird unterschiedlich verwendet¹². Die Finanzwissenschaft hat ein weites Verständnis vom Finanzausgleich. Der Finanzausgleich erfasst danach die Aufgaben-, Ausgaben- und Einnahmenverteilung¹³.

Die Aufgabenverteilung bezeichnet man in diesem Zusammenhang als passiven, die Einnahmenverteilung als aktiven Finanzausgleich. Dieser Ansatz ist in der Finanzwissenschaft jedoch nicht

¹¹ Den Finanzausgleich kann man auch als „Bund-Länder-Finanzausgleich“ bezeichnen.

¹² *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, 1. Aufl. (1980), S. 1128 ff.; *Pagenkopf*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, (1981), S. 41 ff.; *Peffekoven*, Finanzausgleich, in: HdWW, 24. Lieferung (1980), S. 608 ff. Der Begriff „Finanzausgleich“ sei wenig glücklich, denn er lasse vermuten, dass nur die Verteilung der öffentlichen Einnahmen zur Diskussion stehe.

¹³ *Pagenkopf*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, (1981), S. 38; *Peffekoven*, Finanzausgleich, in: HdWW, 24. Lieferung (1980), S. 608.

unumstritten. Denn teilweise¹⁴ wird die Aufgabenverteilung als gegeben betrachtet und der Fokus nur auf die Einnahmenverteilung gerichtet.

Auch innerhalb der Rechtswissenschaft wird der Begriff des Finanzausgleichs nicht einheitlich verwendet. Teile der Literatur¹⁵ verstehen hierunter die Ausgaben- und Einnahmenverteilung. Die Vertreter dieser Auffassung setzen den Finanzausgleich mit der Finanzverfassung gleich.

Die Rechtsprechung¹⁶ und die herrschende Meinung im juristischen Schrifttum¹⁷ hingegen, gehen von einem engen Verständnis des Finanzausgleichs aus. Dieser bezieht sich nur auf die Einnahmenverteilung. Der Vorteil dieser Sichtweise besteht darin, dass dieser Begriff auch dem Finanzausgleichsgesetz zugrunde liegt. Des Weiteren bezieht sich der Inhalt des Finanzausgleichs nur auf die Einnahmen¹⁸.

¹⁴ *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, 1. Aufl. (1980), S. 1128; *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6. Aufl. (2010), Art. 107 Rn. 7; a.A. *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2012), S. 530.

¹⁵ *Heun*, Der Staat, Bd. 31 (1992), S. 205 (208 f.).

¹⁶ BVerfGE 1, 117 (119).

¹⁷ *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6. Aufl. (2010), Art. 107 Rn. 9; *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 5. Ähnlich uneinheitlich werde der Begriff des Länderfinanzausgleichs verwendet. Teilweise bezeichnet man damit den gesamten Vorgang der Verteilung zwischen Bund und Ländern; andere verwenden den Begriff nur auf der Ebene der Länder (S. 6 ff. m.w.N.). In dieser Arbeit wird nur die sekundär-horizontale Steuerverteilung zwischen den Ländern nach Art. 107 Abs. 2 S. 1 GG als „Länderfinanzausgleich“ bezeichnet.

¹⁸ *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, 1. Aufl. (1999), S. 22. Die Entkopplung der Steuereinnahmen von der Ausgabenseite ergibt sich schon aus § 3 AO, der von der voraussetzungslosen Abgabe ausgeht. Zudem bewirke diese Loslösung einen Anstieg der Steuereinnahmen. Die Distanz zwischen der Einnahmen- und Ausgabenseite wird überdies als „moderne Errungenschaft des Steuerstaates“ gewürdigt. Siehe hierzu auch: *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, (2011), Leitgedanken der Steuerreform, Rn. 5. Die

In dieser Arbeit wird das enge Begriffsverständnis vom Finanzausgleich zugrunde gelegt. Dennoch wird der Zusammenhang zwischen der Einnahmeverteilung und der Aufgabenlast nicht übersehen. Denn die Aufbüdung der Aufgaben und die damit verbundenen Ausgaben tragen entscheidend zur finanziellen Situation der Länder bei und haben die gleiche Wirkung wie die Entziehung von Finanzmitteln¹⁹. Für die rechtliche Behandlung sind Einnahme- und Lastenverteilung jedoch strikt zu trennen²⁰.

Der Finanzausgleich kann auch nach der Richtung der Finanzströme charakterisiert werden²¹. Der vertikale Finanzausgleich verteilt das gesamte Steueraufkommen zwischen über- und untergeordneten Gebietskörperschaften (Bund und Ländern). Erfolgt auch zwischen den gleichgeordneten Gliedern ein Finanzausgleich, so bezeichnet man diesen als horizontalen Finanzausgleich²².

Der primäre Finanzausgleich weist die Einnahmen unter bestimmten Umständen einem Bundesland originär zu, während der sekundäre bestehende Finanzmassen umverteilt²³. Der Länder-Finanzausgleich im weiteren Sinne ist in Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG geregelt und erfasst die primär-horizontale Steuerzuordnung. Der Länder-Finanzausgleich im engeren Sinne ordnet hingegen die

„voraussetzungslose“ Steuer sichere die Handlungsfähigkeit der parlamentarischen Demokratie.

¹⁹ Dies lässt sich auch aus Art. 106 Abs. 4 S. 2 GG entnehmen.

²⁰ Zur wirtschaftlichen Verknüpfung und rechtlichen Trennung beider Seiten siehe auch *Friauf*, JA 1984, S. 618.

²¹ *Friauf*, JA 1984, S. 618 (619); *Fuest/Lichtblau*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1991), S. 15 ff.; *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2012), S. 230.

²² *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 22 f.

²³ *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6. Aufl. (2010), Art. 107 Rn. 14 f.

Umverteilung der Steuern zwischen den Ländern an²⁴.

Im Folgenden wird das engere Verständnis des Länderfinanzausgleichs zugrunde gelegt. Auch ist nur die Einnahmenverteilung Gegenstand dieser Arbeit. Daher wird der enge Finanzausgleichsbegriff verwendet. Überdies wird zwischen primärer Ertragszuordnung und sekundärer Umverteilung sowie zwischen horizontaler und vertikaler Richtung der Finanzströme unterschieden. Eng mit dem Begriff verbunden sind auch Aufgabe und Funktion des Finanzausgleichs, auf die im Anschluss kurz eingegangen wird.

2. Aufgabe und Funktion

Der Bund-Länder-Finanzausgleich hat mehrere Funktionen. Er regelt zunächst die finanziellen Beziehungen zwischen Bund und Ländern²⁵. Aus dem systematischen Kontext der Vorschriften ergeben sich einerseits die Stellung der Länder zueinander und andererseits die Stellung der Ländergesamtheit zum Bund. Die verfassungsrechtliche Position der Länder und des Bundes werden durch das Bundesstaatsprinzip garantiert. Hieraus resultiert die zweite zentrale Bedeutung des Finanzausgleichs. Dieses Prinzip gewährleistet zum einen das „Verfügenkönnen“ über die Finanzmittel, zum anderen die sachgerechte Aufteilung der Finanzmacht zwischen Bund und Ländern. Entscheidende Vorgabe ist dabei, dass jede Ebene zur Erfüllung der verfassungsmäßigen Aufgaben mit angemessenen Finanzmitteln ausgestattet wird²⁶. Denn die Länder haben einen unentziehbaren Kern eigener Aufgaben, ohne

²⁴ *Bösinger*, Die Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleiches 1995, (1999), S. 19.

²⁵ *Pagenkopf*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, (1981), S. 31 f.

²⁶ BVerfGE 72, 330 (383). Dadurch können sich Eigenverantwortlichkeit und Eigenständigkeit der Aufgabenwahrnehmung erst entfalten.

dessen Vorhandensein die Staatlichkeit zu einer leeren Hülle verkäme²⁷. Zur Erfüllung der Aufgaben gehört jedoch auch die reale Umsetzbarkeit, die sich nur durch eine angemessene Finanzausstattung gewährleisten lässt²⁸.

Die Anforderung einer aufgabengerechten Finanzausstattung gliedert sich in mehrere Teilelemente²⁹: Sie orientiert sich an die verfassungsmäßig zugewiesenen Aufgaben. Dabei ist es ohne Belang, ob die Finanzmasse aus eigener Ertragshöhe fließt oder aufgrund von Finanzzuweisungen anderer. Das zweite Element erfasst die Eigenständigkeit und Eigenverantwortlichkeit der Aufgabenwahrnehmung sowie das Recht zur Bestimmung der Art und Weise der Aufgabe³⁰.

Die Bedeutung des Finanzausgleichs besteht auch in einer möglichst allgemeinen Übereinstimmung zwischen Einnahmen und Ausgaben, so dass sich eine gleichmäßige Befriedigung gleich wichtiger und vordringlicher Bedürfnisse ermöglichen lässt³¹. Es kommt daher nicht nur darauf an, dass in jeder Ebene ausreichende Finanzmittel zur Verfügung stehen. Entscheidend ist vielmehr, dass weder Bund noch Länder von Finanzzuweisungen, die im Belieben des jeweils anderen stehen, abhängig sind³². Aus der

²⁷ BVerfGE 34, 9 (20); *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 3.

²⁸ *Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 1 ff.; *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 215.

²⁹ So *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 101 f.

³⁰ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 101.

³¹ *Pagenkopf*, der Finanzausgleich im Bundesstaat, (1981), S. 33.

³² *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 3. Gerade die finanzielle Unabhängigkeit ist auf den Einfluss der alliierten Militärgouverneure zurück zu führen, die sich gegen zu weitreichende Bundeskompetenzen wandten, siehe hierzu: *Wieland*, Jura 1998, S. 411.

Funktion des Finanzausgleichs wird daher die Verbindung der Einnahmen- mit der Aufgaben- und Ausgabenseite deutlich³³. Die Einnahmenverteilung ist schließlich Voraussetzung für die Leistungsverwaltung³⁴.

Der Finanzausgleich hat jedoch nicht nur verfassungsrechtliche Aspekte. Denn er wirkt sich unmittelbar auf die Gesellschaft, die Wirtschaft sowie auf das kulturelle Leben der Einwohner des Staates aus³⁵.

3. Zwischenergebnis

Aus den Erläuterungen werden die Kongruenz und das enge Zusammenspiel zwischen Einnahmen, Ausgaben und Aufgaben deutlich. Der Finanzausgleich hat auch Konsequenzen für das Verhältnis zwischen Bund und Ländern. Er gestaltet zunächst das Statusverhältnis zwischen Bund und Ländergesamtheit. Auf der anderen Seite hat er erheblichen Einfluss auf die Verhaltenspflichten der Länder untereinander³⁶. Dabei realisieren sich diese Pflichten mehr oder weniger auf den einzelnen Stufen. Daher wird im nächsten Abschnitt die Struktur des Finanzausgleichs näher dargestellt.

³³ *Friauf*, JA 1984, S. 618. Die Zuweisung einer kostenverursachenden Aufgabe ist gleichbedeutend mit dem Entzug von Einnahmen.

³⁴ *Schwarz*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6. Aufl. (2010), Art. 106 Rn. 4. Die Leistungsverwaltung beruht auf dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 2 GG.

³⁵ *Pagenkopf*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, (1981), S. 31.

³⁶ BVerfGE 86, 148 (149, 263).

II. Die vier Stufen des Finanzausgleichs

1. Allgemeines

Die beiden ersten Stufen regeln die Primärverteilung der Steuern. Sie ordnen den unterschiedlichen Ebenen (Bund, Ländern und Gemeinden) verschiedene Steuermittel zu. Auf der dritten Stufe erfolgt der eigentliche Finanzausgleich zwischen den Ländern (sog. Länderfinanzausgleich). Hierbei wird die unterschiedliche Finanzkraft der Länder in einem bestimmten Maße angeglichen. Auf der vierten Stufe weist der Bund bestimmten Ländern bestimmte Erträge zu. Diese vier voneinander abhängenden Stufen dürfen nicht vertauscht werden. Das Bundesverfassungsgericht³⁷ geht in diesem Zusammenhang davon aus, dass diese Stufen zwar beweglich und anpassungsfähig seien, jedoch nicht beliebig funktional ausgewechselt oder übersprungen werden dürfen. Die Abfolge der Stufen sowie jede einzelne Stufe haben für sich eine eigenständige Bedeutung. Dennoch stehen sie in einem „geschlossenen“ Gesamtzusammenhang.

2. Der primär-vertikale Finanzausgleich

a) Allgemeines

Die originäre Ertragszuweisung hat im föderativen Staatsaufbau eine wichtige und tragende Bedeutung. Denn sie wird als Grundvoraussetzung für das Bestehen der Staatlichkeit von Bund und

³⁷ BVerfGE 72, 330 (383).

Ländern angesehen³⁸. Die Abhängigkeit der Länder von Zuweisungen anderer Länder oder des Bundes ist mit diesem Gedanken nicht vereinbar, da die Ertragshoheit die Eigenverantwortlichkeit stärkt. Die erste Stufe des Finanzausgleichs ist in Art. 106 GG geregelt. Die Verteilung des gesamten Steueraufkommens erfolgt nach dem gebundenen Trennsystem³⁹. Von einem „freien Trennsystem“ wäre auszugehen, wenn die Länder auch das Gesetzgebungsrecht bezüglich ihrer Steuern hätten.

Nach dem jetzigen System werden bestimmte Steuern auf verschiedene Ebenen verteilt. Hierbei werden vier große Finanzmassen gebildet⁴⁰. Die gesamten Steuererträge verteilen sich auf Bund, Länder, auf die Gemeinschaft von Bund und Ländern sowie auf die Gemeinden. Während nach Art. 106 Abs. 1 und 2 GG die Steuern dem Bund und den Ländern nach dem Trennsystem zugewiesen werden, werden die aufkommensstärksten Steuern gemäß Art. 106 Abs. 3 GG nach dem Verbundsystem verteilt⁴¹. Die Gemeinden stellen zwar keine dritte Ebene dar, dennoch steht ihnen eigenes Aufkommen zu. Abgesichert werden ihre Rechte durch Art. 106 Abs. 5 bis 7 GG⁴².

³⁸ Zu den Zwecken des primären Finanzausgleichs, siehe: *Häde*, Finanzausgleich (1996), S. 183; *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 106 Rn. 4.

³⁹ *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 106 Rn. 11. Im Gegensatz hierzu steht das freie Trennsystem. Nach diesem stehen den Ländern und dem Bund parallel die Gesetzgebungs- und Ertragshoheit zu.

⁴⁰ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 422 ff.; *Friauf*, JA 1984, S. 618 (620). Er geht von drei Finanzmassen aus, bezieht jedoch das Aufkommen der Gemeinden nach Art. 106 Abs. 5-7 GG nicht mit ein.

⁴¹ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (183).

⁴² *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 425.

b) Verteilung des Steueraufkommens nach dem Trennungsprinzip

aa) Die Bundessteuern

Art. 106 Abs. 1 GG⁴³ weist das Aufkommen bestimmter Steuerarten ausschließlich dem Bund zu. Die Steuern werden dabei nicht nach steuersystematischen Zwecken verteilt. Es handelt sich um Steuern, die entweder regional nicht zugeordnet werden können⁴⁴ oder stark streuen⁴⁵. Zu diesen Steuern gehören unter anderem die Erträge aus Finanzmonopolen, bestimmten Verbrauchsteuern (Kaffee-, Mineralöl-, Schaumwein- und Tabaksteuern) sowie den Zöllen. Davon erfasst sind auch die Kapitalverkehr- und Versicherungsteuer. Nr. 4 regelt zudem die Straßengüterverkehr- sowie die Kfz-Steuer. Von besonderer Bedeutung ist auch die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, die nicht zur Gemeinschaftsteuer nach Art. 106 Abs. 3 GG gehört.

bb) Die Landessteuern

Die Landessteuern werden nach Art. 106 Abs. 2 GG verteilt. Der Grund der Zuweisung dieser Steuern besteht darin, dass sie einen regionalen Bezug sowie eine geringere Konjunkturabhängigkeit aufweisen⁴⁶. Hierzu gehören unter anderem die Erträge der Vermögen-, Erbschaft-, Feuerschutz-, Biersteuern, der Spielbankenabgabe und der allgemeinen Verkehrsteuern, soweit sie nicht dem Bund allein oder Bund und Ländern gemeinsam zugewiesen sind.

⁴³ Auf Art. 106a und 106b GG wird kein Bezug genommen.

⁴⁴ *Hinnendahl*, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 145 f.

⁴⁵ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (184).

⁴⁶ *Troeger-Gutachten*, 2. Aufl. (1966), Rn. 234.

cc) Die Gemeindesteuern

Die Gemeindesteuern sind als vierte Finanzmasse in Art. 106 Abs. 6 GG normiert. Die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern werden gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG ebenfalls den Gemeinden oder Gemeindeverbänden zugewiesen⁴⁷.

c) Die Verteilung der Gemeinschaftsteuern

Art. 106 Abs. 3 GG weist die aufkommensstärksten Steuern (Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer) Bund und Ländern gemeinsam zu. Dazu gehören auch die unterschiedlichen Erhebungsformen der Einkommensteuer (Lohn- und Kapitalertragsteuer).

aa) Die Verteilung der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Art. 106 Abs. 3 S. 2 GG legt fest, dass das Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer Bund und Ländern verbindlich je zur Hälfte zusteht. Da die Gemeinden nach Art. 106 Abs. 5 GG vorab einen Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer erhalten, hängt die Höhe des Bundes- und des Länderanteils von der Höhe des Gemeindeanteils ab. Eine verfassungsrechtlich bindende Quote bei der Zuteilung des Gemeindeanteils besteht nicht⁴⁸. Sie wird durch den einfachen Gesetzgeber festgelegt⁴⁹. Gemäß § 1 GFRG erhalten die Gemeinden einen Anteil i.H.v. 15% der Lohn-

⁴⁷ *Koriath*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 425 f. Da die Zuweisung jedoch das Landesrecht vorsieht, handelt es sich nicht um eine eigene Ertragssteuerhoheit der Kommunen; a.A. *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 106 Rn. 42.

⁴⁸ *Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner Kommentar, 102. Lieferung (2002), Art. 106 Rn. 1019.

⁴⁹ § 1 GFRG.

und veranlagten Einkommensteuer sowie 12% der Kapitalertragsteuer. Bund und Länder erhalten somit je 42,5% des Aufkommens von der veranlagten Einkommensteuer⁵⁰.

An der Körperschaftsteuer sind die Kommunen nicht beteiligt. Bund und Länder erhalten daher je 50% des Körperschaftsteuer-aufkommens.

bb) Die Verteilung der Umsatzsteuer

Auch die Anteile an der Umsatzsteuer sind verfassungsrechtlich nicht festgelegt. Die Umsatzsteuer ist daher ein bewegliches Element in der verfassungsrechtlich festgelegten Ertragszuweisung. Die fehlende verfassungsrechtliche Festlegung erlaubt eine Anpassung an die Ausgaben- und Einnahmenentwicklung⁵¹ und enthält damit auch Bedarfselemente⁵². Da die Anpassung auf Verhandlungen, Verständigung und Kompromissen beruht, wird dieses Element auch als das politisch prekärste Verteilungskriterium bezeichnet⁵³. Dennoch bestehen nach Art. 106 Abs. 3 S. 3 und S. 4 GG bei der Festlegung der Umsatzsteueranteile verbindliche, inhaltliche Vorgaben an das zustimmungspflichtige Bundesgesetz.

⁵⁰ *Bundesministerium für Finanzen*, Auf den Punkt, v.17.9.2014, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2014-09-17-auf-den-punkt-bund-laenderfinanzen.pdf?__blob=publicationFile&v=4, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

⁵¹ *Heun*, Der Staat, Bd. 31 (1992), S. 205 (215 f.); *Friauf*, JA 1984, S. 618 (620). Die Beteiligungsverhältnisse sollen als „Tariergewicht“ dienen; *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 106 Rn. 28. Er bezeichnet die Umsatzsteuer als „Kristallisationspunkt politischen Streits“.

⁵² Ebenso BVerfGE 72, 330 (384); *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 7. Es handle sich jedoch um eher vage, abstrakte Bedarfe.

⁵³ *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 106 Rn. 17, 19.

Nach Nr. 1 haben Bund und Länder gleichmäßig Anspruch auf Deckung der notwendigen Ausgaben unter Berücksichtigung einer mehrjährigen Finanzplanung.

Nr. 2 ordnet an, dass zwischen den Deckungsbedürfnissen des Bundes und der Länder ein angemessener Ausgleich zu erzielen ist. Zudem soll eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse gewahrt werden⁵⁴. Ändert sich das Verhältnis zwischen Einnahmen und Ausgaben bei Bund und Ländern wesentlich, so müssen die Anteile gemäß Art. 106 Abs. 4 S. 1 GG neu festgelegt werden. Die Anforderungen sollen durch das Maßstäbengesetz konkretisiert werden⁵⁵.

Umgesetzt werden diese Vorgaben durch das sog. Deckungsquotenverfahren⁵⁶. Nach § 1 S. 1 FAG erhält der Bund vorab 4,45 % des Umsatzsteueraufkommens. Zudem steht ihm ab 2008 vorab noch ein Zuschuss von 5,05% zu. Nach Abzug des Gemeindeanteils erhält der Bund 50,5% des verbleibenden Aufkommens der Umsatzsteuer (§ 1 S. 4 FAG). Die Länder erhalten nach S. 4 grundsätzlich 49,5% des Umsatzsteueraufkommens⁵⁷. S. 5 reduziert den Anteil der Länder im Jahr 2015 um 326 Mio. €, so dass ihnen ca. 44,6 % zugewiesen werden. Dieser Betrag wird dem

⁵⁴ So *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 7. Zugleich werden auch die Belastungen der Länder durch den Familienleistungsausgleich mit berücksichtigt. Die letztgenannten Vorgaben weisen einen individualschützenden Charakter auf.

⁵⁵ BVerfGE 101, 158 (214 ff., 227).

⁵⁶ *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 183. Dazu werde das Verhältnis zwischen Einnahmen und Ausgaben ermittelt. Er äußert sich kritisch in Bezug auf die tatsächliche Ausgestaltung, dass nämlich die Umsatzsteuer durch politischen Kompromiss zwischen Bund und Länder erfolgt, ohne verfassungsrechtliche Vorgaben zu berücksichtigen (S. 199).

⁵⁷ Der Länderanteil enthält 5,5% für Umschichtungen aus dem Familienleistungsausgleich.

Bund zugeschrieben, so dass er insgesamt ca. 53,4% erhält⁵⁸. Die Revisionsklausel des Art. 106 Abs. 4 GG ordnet eine neue Festsetzung der Umsatzsteueranteile an, wenn sich die Einnahmen- und Ausgabenverhältnisse von Bund und Ländern wesentlich ändern⁵⁹. Art. 106 Abs. 5a GG legt den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer fest. Die Kommunen haben jedoch kein eigenes Hebesatzrecht⁶⁰. Auch hier besteht keine feste Quote. Die Konkretisierung erfolgt durch ein zustimmungspflichtiges Bundesgesetz. Die Gemeinden erhalten nach § 1 S. 3 FAG ca. 2,2 % des Umsatzsteueraufkommens⁶¹. Die Vorschriften der §§ 5a-5e GFRG regeln die Verteilung der Anteile. Im ersten Schritt wird der Gemeindeanteil an die Länder zugewiesen. Im zweiten Schritt werden diese Anteile auf die einzelnen Gemeinden aufgrund von Schlüsselzahlen verteilt⁶².

⁵⁸ Abrufbar unter: *Bundesministerium für Finanzen*, Auf den Punkt, v.17.9.2014, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2014-09-17-auf-den-punkt-bund-laender-finanzen.pdf?__blob=publicationFile&v=4 [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]; *Lenk*, ifo, 67. Jg. (1/2014), S. 9 (10).

⁵⁹ *Bösinger*, Die Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleiches 1995, (1999), S. 21.

⁶⁰ *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 106 Rn. 48.

⁶¹ Zusätzlich erhalten die Kommunen in den Jahren 2015 und 2016 einen Betrag von 500 Mio. €.

⁶² *Stekmann*, in: Sachs, (Hrsg.), GG, 7. Aufl. (2014), Art. 106 Rn. 40. Der Anteil liegt bei 2,2%.

3. Der primär-horizontale Finanzausgleich

a) Allgemeines

Art. 107 Abs. 1 GG regelt die zweite Stufe der Einnahmenverteilung. Der Steuerertrag wird hier zwischen den Ländern aufgeteilt (sog. primär-horizontale Verteilung⁶³). Die Steuerertragsaufteilung legt fest, welcher Anteil des Aufkommens an den Landes- und Gemeinschaftsteuern dem einzelnen Land zugewiesen wird. Es handelt sich beim horizontalen „Ausgleich“ nicht um eine Verteilung, sondern streng gesehen um ein Verbleiben des Steuerertrags in dem Land, in dem es erzielt wurde⁶⁴. Dieses Prinzip folgt aus der Gebietshoheit der Länder. Obwohl viele Reformüberlegungen diese Stufe weniger berücksichtigen⁶⁵, liegt hier der Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit.

b) Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen

Die Verteilung der Landessteuern und der Anteil der Länder am Gemeinschaftsteueraufkommen richten sich nach der Vereinbarung durch die Finanzbehörden⁶⁶. Die Steuern werden daher nach dem Prinzip des örtlichen Aufkommens den einzelnen Ländern zugewiesen.

⁶³ Bezeichnung entnommen aus: *Peffekoven*, Finanzausgleich, in: HdWW, 24. Lieferung (1980), S. 608 (625).

⁶⁴ Ebenso *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 6 f.

⁶⁵ Siehe hierzu: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, 1. Aufl. (1997), S. 507 f.

⁶⁶ *Friauf*, JA 1984, S. 618 (621); *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 10.

Der Zweck der „Verteilung“ nach dem örtlichen Aufkommen besteht darin, die tatsächliche Steuerkraft eines Landes zu erfassen⁶⁷. Die horizontale Steuerertragsaufteilung erfüllt zwei Funktionen: Sie stellt zunächst die Eigenstaatlichkeit und Souveränität der Länder sicher. Insoweit spiegelt die Steuerertragszuweisung die gliedstaatliche Finanzautonomie wider⁶⁸. Dadurch sollen die Länder von den Früchten ihrer eigenen Wirtschafts- und Strukturpolitik profitieren⁶⁹. Dieses Verteilungsprinzip privilegiert daher die Länder mit hohen Steuereinnahmen. Es knüpft nämlich nicht an den Finanzbedarf an, sondern an das Erwirtschaften der Steuern im eigenen Bereich⁷⁰.

Hieraus ergibt sich auch die zweite Funktion. Denn auf der anderen Seite tritt der Mehrbedarf steuerschwacher Länder deutlich hervor⁷¹. Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen bereitet auf diese Weise die dritte Stufe des Finanzausgleichs vor. Deshalb ist sie Grundlage und wesentliche Voraussetzung des Länderfinanzausgleichs⁷².

In bestimmten Fällen kann es jedoch zu einnahmebedingten Verzerrungen kommen, die unter anderem dann auftreten, wenn

⁶⁷ Ebenso *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7.

⁶⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 15.

⁶⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 21; *Friauf*, JA 1984, S. 618 (621); dem folgend: *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 10.

⁷⁰ BVerfGE 72, 330 (384).

⁷¹ BVerfGE 86, 148 (214 f.); *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 512; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 19.

⁷² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 19.

Steuerkraft und regionale Vereinnahmung nicht übereinstimmen. Die Verfassung sieht daher in Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG zusätzlich zur Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen verpflichtend die Abgrenzung und Zerlegung der Lohn- und Körperschaftsteuer durch zustimmungspflichtiges Bundesgesetz vor. Abgrenzung bedeutet, dass der gesamte Ertrag aus einem Steuertatbestand einem der beteiligten Länder zugewiesen wird. Zerlegung meint, die Verteilung der Einnahmen aus einem Steuertatbestand auf mehrere beteiligte Länder⁷³. Diese Vorgabe erhält im systematischen Kontext zum örtlichen Aufkommen ihren Sinn. Denn die Vereinnahmungsvorschriften werden durch den einfachen Gesetzgeber geschaffen, der sich primär von Zweckmäßigkeitserwägungen leiten lässt⁷⁴.

Die Zerlegung der Lohn-, Kapitalertrag-, sowie Körperschaftsteuer ist im ZerlG geregelt. Im Hinblick auf die Zerlegung anderer Landessteuern kann der Bundesgesetzgeber nach Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG weitere Zerlegungsvorschriften schaffen. Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer (als Erhebungsform der Einkommensteuer) und der Feuerschutzsteuer beruhen auf dieser Vorschrift. Die Lohnsteuer wird nach dem Wohnsitzprinzip (§ 7 ZerlG); die Körperschaftsteuer nach dem Betriebsstättenprinzip (§ 2 ZerlG), die Kapitalertragsteuer nach dem Wohnsitz bzw. Sitz des Steuer-

⁷³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 89 f.; *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 16; *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 14. *Heintzen* sieht in der Abgrenzung die „Interpretation“ des örtlichen Aufkommens, während die Zerlegung „teilweise Änderung von dessen Rechtsfolge“ bedeute. Auf die Frage, ob die Zerlegung das örtliche Aufkommen realisiert oder korrigiert, wird in Kapitel C eingegangen.

⁷⁴ Zur Begründung, siehe auch: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 77.

schuldners oder Sitz der Personenhandels-gesellschaft (§ 8 ZerlG) und die Feuerschutzsteuer grundsätzlich nach der Bruttowertschöpfung aller Wirtschaftsbereiche (§ 11 FeuerschStG) zerlegt. Die nähere Darstellung erfolgt in Kapitel C des 1. Abschnitts. Auf etwaige Reformansätze wird im zweiten Teil dieser Arbeit eingegangen.

c) Die Verteilung nach der Einwohnerzahl

Die Umsatzsteuer wird nicht nach dem örtlichen Aufkommen, sondern grundsätzlich nach Maßgabe der Einwohnerzahl verteilt⁷⁵. Der andere Verteilungsmodus ergibt sich aus Art. 107 Abs. 1 S. 4 Hs. 1 GG. Ein Großteil der Literatur⁷⁶ geht davon aus, dass sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Landes in diesem Fall nicht aus dem Einkommen, sondern aus der Konsumkraft der Einwohner ergebe. Dahinter steht die Überlegung, dass die Einwohnerzahl die Konsumkraft „am ehesten“ indiziere. Daher wird sie als „typisierender Maßstab der regionalen Konsumkraft“ angesehen⁷⁷.

Das Prinzip der örtlichen Vereinnahmung lässt sich deshalb nicht auf die Umsatzsteuer anwenden, weil es sich um eine indirekte Steuer handelt. Denn die Umsatzsteuer wird grundsätzlich beim

⁷⁵ *Friauf*, JA 1984, S. 618 (621).

⁷⁶ *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 37.

⁷⁷ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7; *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (190); *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (465); a.A. *Kitterer*, Zukunft der Steuerzerlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 123 (131).

Unternehmer erhoben⁷⁸. Abgeschöpft werden soll aber die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers⁷⁹. Die Finanzbehörden haben jedoch nur die Daten der Unternehmer und nicht der Verbraucher⁸⁰. Daher wird vertreten, dass ein anderer Indikator zur Bemessung der Leistungsfähigkeit des Landes erforderlich sei. Umstritten ist hierbei, ob die Verteilung nach der Einwohnerzahl einen Bedarfsmaßstab⁸¹ im Sinne einer gleichmäßigen Pro-Kopf-Versorgung einführt oder ob sie nur einen Steuerkraftmaßstab enthält und als „Reflex“ ausgleichende Wirkung erzeugt⁸². Auf diesen Streit wird bei der Begutachtung der zweiten Stufe näher eingegangen⁸³.

d) Steuerkraftausgleich nach dem Gegenstromprinzip

Nicht der gesamte Länderanteil der Umsatzsteuer wird nach der Einwohnerzahl verteilt. Nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 2 GG kann durch Bundesgesetz ein Viertel des Länderanteils der Umsatzsteuer vorab an Länder gewährt werden, deren Finanzkraft nach Zuweisung der Landes-, Einkommen- und Körperschaftsteuer unter dem Durchschnitt der anderen Länder liegt (Ergänzungsanteile)⁸⁴. Die Ergänzungsanteile bezwecken, die Steuerkraft der

⁷⁸ Eine Ausnahme sieht § 1b Abs. 1 UStG vor. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge kann auch ein Verbraucher herangezogen werden.

⁷⁹ Ebenso *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (190)

⁸⁰ *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 38; BVerfGE 73, 330 (384).

⁸¹ So BVerfGE 72, 330 (384), 101, 158 (221); 116, 327 (379); *Heun*, Der Staat, Bd. 31 (1992), S. 205 (225); dem folgend: *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 17.

⁸² *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 11 f.; *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 40 ff.

⁸³ Siehe: C I 5 a).

⁸⁴ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 12.

steuerschwachen Länder zu stärken⁸⁵ und enthalten dadurch bereits ein ausgleichendes Element⁸⁶. Da dieses Kriterium nicht auf die Steuerkraft, sondern auf den Finanzbedarf abstellt, erfolgt die Verteilung nach dem Gegenstromprinzip⁸⁷. Ungeachtet des ausgleichenden Charakters wird der Steuerkraftausgleich dem primären Finanzausgleich zugeordnet⁸⁸.

4. Der Länderfinanzausgleich gemäß Art. 107 Abs. 2 S. 1 GG

a) Allgemeines

Der Länderfinanzausgleich (sog. sekundär-horizontaler Finanzausgleich) regelt den angemessenen Ausgleich der unterschiedlichen Finanzkraft zwischen den Ländern nach Art. 107 Abs. 2 S. 1 GG. Er korrigiert die Ergebnisse der primären Steuerverteilung unter den Ländern, wenn sie zu unangemessenen Ergebnissen führen⁸⁹.

Der Länderfinanzausgleich weist zwei Dimensionen auf. Zunächst sieht das Bundesverfassungsgericht⁹⁰ in ihm die „Verwirklichung des bündischen Prinzips“, das nicht nur im Verhältnis zwischen

⁸⁵ *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 38.

⁸⁶ BVerfGE 72, 330 (386); *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 127; *Schneider*, NJW 1991, S. 2448 (2451).

⁸⁷ BVerfGE 72, 330 (385).

⁸⁸ BVerfGE 72, 330 (384 ff.); 101, 158 (221); dem folgend: *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 13 f.; a.A. *Friauf*, JA 1984, S. 618 (621).

⁸⁹ BVerfGE 86, 148 (214); als Korrektur, BVerfGE 101, 158 (221); 116, 327 (380); so auch *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 47; *Korioth*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, (1997), S. 542.

⁹⁰ BVerfGE 72, 330 (386).

Bund und Ländern, sondern auch zwischen den Ländern gilt. Die Verpflichtung zur gegenseitigen Hilfeleistung beschränkt daher die finanzielle Selbständigkeit der Länder⁹¹. Eng mit der ersten Dimension verbunden ist der sozialstaatliche Charakter. Denn der Länderfinanzausgleich soll eine gleichmäßige Versorgung der Bevölkerung mit öffentlichen Leistungen sicherstellen⁹².

Diese Zielsetzungen stehen aber in einem Spannungsverhältnis zur Eigenständigkeit der Länder als zweite Dimension. Aus diesem Grund ging das Bundesverfassungsgericht⁹³ in seiner Entscheidung von 1986 davon aus, dass der sekundär-horizontale Finanzausgleich die vertikale Steuerverteilung nicht mit anderen Mitteln fortsetze und subsidiär sei⁹⁴. Zudem dürfen die Finanzkraftunterschiede nicht vollständig nivelliert werden⁹⁵. Der horizontale Finanzkraftausgleich zwischen den Ländern ist zwingend und darf nicht der „freien politischen Gestaltung“ des Bundesgesetzgebers überlassen werden⁹⁶.

⁹¹ BVerfGE 72, 330 (386).

⁹² *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 24; *Siekmann*, in: Sachs, (Hrsg.), GG, 7. Aufl. (2014), Art. 107 Rn. 22.

⁹³ BVerfGE 72, 330 (386 f.).

⁹⁴ Dennoch lassen sich hieraus keine handhabbaren Kriterien ableiten. *Ossenbühl*, Verfassungsrechtliche Grundfragen des Länderfinanzausgleichs gemäß Art. 107 II GG, 1. Aufl. (1984), S. 28; a.A. *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 543 f. Er geht davon aus, dass der Länderfinanzausgleich die konsequente Fortsetzung der primären Steuerverteilung darstellt. Hintergrund dieser Auffassung ist die Überlegung, dass die „eigene Finanzausstattung“ der Länder erst nach Abschluss der vierten Stufe feststehe. Das Bundesverfassungsgericht geht davon aus, dass sich die eigene Finanzausstattung nur aus Art. 107 Abs. 1 GG ergebe; BVerfGE 72, 330 (385).

⁹⁵ BVerfGE 72, 330 (398).

⁹⁶ BVerfGE 72, 330 (396 f.); *Friauf*, JA 1984, S. 618 (621).

b) Durchführung des Ausgleiches

Die Finanzkraftunterschiede⁹⁷ der Länder müssen angemessen ausgeglichen werden. Dabei ergibt sich aus Art. 107 Abs. 2 S. 1 GG, dass Finanzkraft und -bedarf der Gemeinden zu berücksichtigen sind.

(aa) Die Finanzkraft der Länder

Dreh- und Angelpunkt des Länderfinanzausgleichs ist die Finanzkraft. Sie ist zugleich Ausgangspunkt, Maßstab und Grenze des Ausgleichs⁹⁸. Das Bundesverfassungsgericht⁹⁹ geht davon aus, dass der Begriff der Finanzkraft konkretisierungsbedürftig sei. Dabei sei der Gesetzgeber nicht verpflichtet, die gesamten Einnahmen der Länder zu addieren; es genüge, wenn er verlässliche Indikatoren verwende, die das Volumen der Finanzkraft zuverlässig erfassen. Der Begriff umfasse alle Einnahmen, die die finanzielle Leistungsfähigkeit begründen und deshalb ausgleichserheblich sind¹⁰⁰. Davon ausgenommen seien solche Einnahmen, die in allen Ländern gleichmäßig pro Kopf anfallen, die als Entgelte oder entgeltähnliche Abgaben lediglich Leistungen eines Landes ausgleichen¹⁰¹ oder deren Ermittlungsaufwand außer

⁹⁷ Die Finanzkraft ist von der Steuerkraft zu unterscheiden, BVerfGE 72, 330 (397).

⁹⁸ *Ossenbühl*, Verfassungsrechtliche Grundfragen des Länderfinanzausgleichs gemäß Art. 107 II GG, 1. Aufl. (1984), S. 42 ff.

⁹⁹ BVerfGE 72, 330 (399 f.). Dabei könne er die Steuerkraft als Indikator verwenden; dann aber müssten alle Steuern berücksichtigt werden.

¹⁰⁰ BVerfGE 101, 158 (223); *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 16. Keine Berücksichtigung finden dabei solche Einnahmen, deren Ausgleichsvolumen unerheblich ist.

¹⁰¹ BVerfGE 101, 158 (223); dem folgend: *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 17.

Verhältnis zur ausgleichenden Wirkung stehe¹⁰². Gleiches gelte für Sonderbedarfe einzelner Länder¹⁰³.

Die Finanzkraft wird durch die Steuerkraftmesszahl ermittelt, welche sich aus der Summe der Steuereinnahmen des Landes und seiner Gemeinden ergibt¹⁰⁴. Die überwiegende Auffassung stellt dabei auf das Sollaufkommen ab. Denn sonst würden sich autonome Entscheidungen eines Landes zu Lasten anderer auswirken¹⁰⁵. Konkretisiert wird die Finanzkraft durch §§ 7 Abs. 1 und 2 FAG¹⁰⁶.

(bb) Die Ermittlung des Finanzbedarfs

Die Finanzkraft bezeichnet grundsätzlich das Finanzaufkommen, nicht jedoch das Verhältnis zwischen Aufkommen und besonderen Aufgabenlasten. Die verschiedenen Länder und deren Haushaltsvolumina müssen vergleichbar gemacht werden¹⁰⁷. Die Ermittlung des Finanzbedarfs¹⁰⁸ ist jedoch problematischer als die Messung

¹⁰² Siehe hierzu: *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (200).

¹⁰³ BVerfGE 72, 330 (400).

¹⁰⁴ Ebenso *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (194). Umstritten ist hierbei, welche Abgaben zu den Landes- und Gemeindesteuern zu zählen sind. Umstritten war dies insbesondere bzgl. der Feuerschutzsteuer, Spielbankabgabe (jetzt: § 7 Abs. 1 Nr. 3 FAG) sowie bzgl. der Grunderwerbsteuer (jetzt: § 7 Abs. 1 S. 2 FAG).

¹⁰⁵ So *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 41 f.; *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 168; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 554; *Heun*, Der Staat, Bd. 31 (1992), S. 205 (226).

¹⁰⁶ FAG vom 20. Dezember 2001, BGBl. I 2001, S. 3955 (3956); S. 3 und 5 neugefasst am: 30. 6. 2015 durch G. v. 24. 6. 2015 BGBl. I 2015, S. 974.

¹⁰⁷ BVerfGE 101, 158 (223).

¹⁰⁸ Zur terminologischen Problematik, Kube, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 19; Friauf, JA 1984, S. 618 (624 f.).

der Finanzkraft, da dieser objektiv nicht nachweisbar ist¹⁰⁹. Es sind daher Indikatoren für die Feststellung des Finanzbedarfs erforderlich¹¹⁰. Auf die konkreten Ausgabenentscheidungen der Länder darf nicht abgestellt werden¹¹¹. Vielmehr werden die absoluten Erträge auf die jeweilige Einwohnerzahl der Länder umgerechnet. Darin liegt zugleich die Berücksichtigung eines abstrakten – auf die Zahl der Einwohner bezogenen – Kriteriums für den Mittelbedarf der Länder, der die verfassungsrechtlich zugewiesenen Aufgaben angemessen vergleichbar macht. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die Länder durch das gleiche Pro-Kopf-Aufkommen auch gleiche Leistungen zur Verfügung stellen können¹¹². Sonderbedarfe einzelner Länder werden hingegen grundsätzlich nicht berücksichtigt¹¹³.

Eine Ausnahme machte das Bundesverfassungsgericht bei den Sonderbelastungen der Stadtstaaten, welche gemäß § 9 Abs. 2 FAG durch die „veredelten“ Einwohner abgegolten werden¹¹⁴. Dies ergebe sich aus der vorgegebenen historisch gewachsenen strukturellen Eigenart der Stadtstaaten Bremen und Hamburg¹¹⁵.

¹⁰⁹ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (200).

¹¹⁰ Siehe: *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (200).

¹¹¹ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 56.

¹¹² *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (200).

¹¹³ BVerfGE 72, 330 (401).

¹¹⁴ BVerfGE 72, 330 (415). Die Einwohnerveredelung hat es jedoch nicht als Sonderbedarf angesehen; a.A. *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 27.

¹¹⁵ BVerfGE 72, 330 (401, 415); 86, 148 (239); *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (200 ff.). Bei steigender Bevölkerungszahl und -dichte sollen nach dem Brecht'schen Gesetz die Pro-Kopf-Ausgaben steigen. Danach würden die Einwohnerzahlen in Ballungsgebieten – wie den Stadtstaaten „veredelt“, sie werden dann mit einem höheren „Gewicht“ als Bewohner von Flächenstaaten gewertet. Siehe auch § 9 Abs. 2 und 3 FAG (FAG vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3955 (3956); zuletzt geändert am: 15. Juli 2013,

Auch in diesem Fall darf der Gesetzgeber Umfang und Höhe nicht frei greifen, er muss hierfür verlässliche, objektivierbare Indikatoren verwenden. Die vom Bundesverfassungsgericht¹¹⁶ zunächst als historisch bedingte Ausnahmen gebilligten Hafentlasten werden im FAG nicht mehr abgegolten¹¹⁷.

Bei der Bedarfsberücksichtigung gelten zudem noch weitere Einschränkungen. So darf die Berücksichtigung etwaiger Sonderbedarfe einiger Länder nicht zu einem Bedarfs- bzw. Inflationswettbewerb führen¹¹⁸. Dies hätte im Endeffekt die Aufhebung der

BGBI. I 2013, S. 2401; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 587; *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 20: „Tote-Seelen-Prinzip“. Die Einwohnerveredelung stößt jedoch in der Literatur auch auf Kritik: *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. 45, (1987), S. 181 (202). Nur dann seien die Spillover-Effekte zu berücksichtigen, wenn die Kosten der angebotenen Leistungen nicht durch Gebühren oder gebührenähnliche Abgaben finanziert werden könnten. *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 597. Angemessener wäre es, diese „externen“ Effekte aus dem Finanzausgleich herauszuhalten und nicht, die Ländergesamtheit damit zu belasten. *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 118. Eine Doppelberücksichtigung der Einwohner beruhe nicht auf einer Doppelbelastung.

¹¹⁶ BVerfGE 72, 330 (401); 86, 148 (236 f.). Kritisch hierzu: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 604 mit Verweis auf *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 46, (1988), S. 397 (409). Die Zahlungen im Länderfinanzausgleich stehen in keiner Relation zur tatsächlichen Hafennutzung.

¹¹⁷ Sie stießen in der Literatur überwiegend auf Ablehnung: *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (206); *Kube*, in: Epping/Hillgruber, (Hrsg.), Beck-OK, 25. Ed. (2015), Art. 107 Rn. 22; *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 27. Im Jahre 1999 hielt das Gericht auch diese Sonderbedarfe für rechtfertigungsbedürftig; BVerfGE 101, 158 (229).

¹¹⁸ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 579; *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (203); *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 185. Er wendet ein, dass nur besonders signifikante

Bedarfslagen zur Folge. Auch werden die Bedarfe nicht erfasst, die bereits durch die Einwohnerzahl erfasst wurden¹¹⁹. Sie dürfen auch dann nicht berücksichtigt werden, soweit sie auf autonomen finanzpolitischen Entscheidungen der Bundesländer beruhen. Ansonsten könnten die Folgen autonomer Entscheidungen externalisiert werden¹²⁰. Des Weiteren sind solche Bedarfe ausgeschlossen, die auf der Mehrbelastung durch die Aufgabenwahrnehmung einzelner Länder beruhen, aber nur diesen zugutekommen, deren Last jedoch die Ländergesamtheit tragen soll¹²¹.

(cc) Finanzkraft und Finanzbedarf der Gemeinden und der Gemeindeverbände

Die Berücksichtigung der Finanzkraft und des Finanzbedarfes der Gemeinden ergibt sich aus Art. 107 Abs. 2 S. 1 HS. 2 GG und ist dem Ziel des Ausgleiches der Finanzkraft der Länder zu- und untergeordnet¹²². Der Begriff der Finanzkraft im zweiten Halbsatz entspricht dem des ersten Halbsatzes und ist auch in diesem Fall umfassend zu verstehen. Er enthält sowohl die steuerlichen als auch die nicht-steuerlichen Abgaben. In Bezug auf die Ausschlussgründe gelten die bereits erwähnten Anforderungen¹²³. Das Bundesverfassungsgericht¹²⁴ geht davon aus, dass das Aufkom-

(abweichend von der Durchschnittsbetrachtung) Abweichungen der Bedarfs-lagen hiervon erfasst seien.

¹¹⁹ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 579.

¹²⁰ BVerfGE 1, 117 (133); *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 585.

¹²¹ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 586.

¹²² BVerfGE 86, 148, (218).

¹²³ BVerfGE 86, 148, (216 f.).

¹²⁴ BVerfGE 86, 148, (217). Hierüber könne der Gesetzgeber im Rahmen

men der Gemeinden das Istaufkommen erfasse; korrigierend könne jedoch auch auf erreichbare Aufkommen abgestellt werden. Der Finanzkraftbegriff lasse offen, ob auf das Sollaufkommen abzustellen sei, wenn die Gemeinden selbstverantwortlich über die Nutzung von Einnahmequellen entscheiden. Das Gericht¹²⁵ hielt es für vertretbar, dass § 8 Abs. 5 FAG a.F. die gemeindlichen Steuereinnahmen auf die Hälfte kürzt¹²⁶. § 8 Abs. 3 FAG a.F. berücksichtigt die Finanzkraft der Gemeinden zu 64%.

(dd) Der angemessene Ausgleich

Art. 107 Abs. 2 S. 2 GG ordnet den Ausgleich aufgrund eines zustimmungspflichtigen Bundesgesetzes an. Dabei wird ein politischer Kompromiss im Wege der Verständigung zwischen den Ländern nicht ausgeschlossen, vielmehr liegt ein solcher im Wesen des bündischen Prinzips begründet. Dennoch enthält die Verfassungsvorschrift auch eine materielle Schranke. Denn sie unterliegt nicht der Willkür der Verhandlungspartner¹²⁷. Das Bundesverfassungsgericht¹²⁸ legte auch inhaltliche Vorgaben fest. Der Gesetzgeber hat das vorhandene Finanzkraftgefälle zu würdigen.

seiner Gestaltungsbefugnis entscheiden. Dies gelte für die Grund- und Gewerbesteuer (S. 230 f.); für die Einbeziehung: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 568.

¹²⁵ BVerfGE 72, 330 (413).

¹²⁶ Nach § 8 Abs. 3; FAG vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3955, (3956); zuletzt geändert am: 15. Juli 2013, BGBl. I. 2013, S. 2401: 64 %.

¹²⁷ So BVerfGE 72, 330 (396 f.).

¹²⁸ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 8 f. Dabei werde der „gesetzesanleitende“ Gleichheitssatz des Art. 3 GG zu einer Pflicht zur Beachtung des Gleichheitssatzes beim Angleichungsauftrag gesteigert. Die Intensität der Annäherung hänge davon ab, inwieweit bestehende Unterschiede nach dem Grundsatz bundesstaatlicher Gemeinschaft finanzautonomer Länder folgerichtig, vertretbar oder prinzipienwidrig seien.

Der Ausgleich darf daher nicht die Finanzkraftreihenfolge verändern¹²⁹. Auch dürfen die Länder in ihrer Leistungsfähigkeit nicht entscheidend geschwächt werden¹³⁰.

Zudem bestehen bei der Durchführung des Ausgleiches zwei formelle Grenzen für den Gesetzgeber¹³¹: Die Untergrenze besteht darin, dass er nur dann die Finanzkraft nicht ausgleichen muss, wenn Art. 107 Abs. 1 GG bereits für die Erfüllung der verfassungsmäßigen Aufgaben ausreicht. Nach oben wird der Gesetzgeber dadurch beschränkt, dass er die Finanzmassen der Länder nicht nivellieren darf (sog. Nivellierungsverbot). Praktisch umgesetzt wird der angemessene Ausgleich durch § 5 FAG. Dabei wird die Finanzkraftmesszahl mit der Ausgleichsmesszahl eines jeden Landes ermittelt, wobei der Ausgleichsanspruch davon abhängt, inwieweit die Finanzkraftmesszahl die Ausgleichsmesszahl über- bzw. unterschreitet¹³².

¹²⁹ BVerfGE 72, 330 (418); 86, 148 (254); 101, 158 (222).

¹³⁰ BVerfGE 1, 117 (131); 101, 158 (222).

¹³¹ BVerfGE 1, 117 (131); 72, 330 (404) bzgl. der Bundesergänzungszuweisungen (=BEZ): BVerfGE 86, 148 (254); 101, 158 (222).

¹³² Heun, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 32.

5. Der sekundär-vertikale Finanzausgleich

a) Allgemeines

Auf der vierten Stufe werden nach Art. 107 Abs. 2 S. 3 GG leistungsschwache Länder mit zusätzlichen Mitteln durch den Bund ausgestattet (vertikale Zuweisung). Die Ergänzungszuweisungen stehen im Ermessen des Bundesgesetzgebers¹³³.

Entschließt sich der Gesetzgeber, Sonderlasten einzelner Länder zu berücksichtigen, so finden die Zuweisungen in den Sonderlasten ihre Gründe und Grenzen. Aus dem Wortlaut ergibt sich auch die bloß ergänzende Funktion dieser Zuweisungen, die den Länderfinanzausgleich nicht ersetzen dürfen¹³⁴. Sie sind dem primären vertikalen und horizontalen Finanzausgleich nach-geordnet und korrigieren die Folgen der primären Verteilung, wenn die Steuer- verteilung innerhalb der Ländergemeinschaft änderungsbedürftig erscheint¹³⁵.

b) Die Finanzschwäche

Die zentrale Voraussetzung für den Erhalt von Bundesergänzungszuweisungen ist die Leistungsschwäche eines Landes im Sinne des Art. 107 Abs. 2 S. 3 GG. Der Begriff der Leistungsschwäche orientiert sich jedoch – im Gegensatz zum Begriff der Finanzkraft – nicht allein am Aufkommen, sondern bezieht die Ausgabenlast

¹³³ BVerfGE 72, 330 (403). Dieses Ermessen bestehe jedoch nicht in unbegrenztem Maße. Es könne sich zu einer Pflicht verdichten. Dies hänge davon ab, inwieweit die Länder durch den horizontalen Finanzausgleich an den Länderdurchschnitt herangeführt würden.

¹³⁴ BVerfGE 86, 148 (261).

¹³⁵ BVerfGE 86, 148 (261); zur subsidiären Funktion der BEZ siehe: *Koriath*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 645.

der Länder mit ein¹³⁶. Er enthält hierdurch zwei unterschiedliche Elemente: das Finanzaufkommen und die Ausgabenlast¹³⁷. Der Bezug zur Ausgabenlast ergibt sich aus der Überlegung, dass bei unterdurchschnittlicher Finanzkraft der Finanzbedarf eines Landes nicht gedeckt werden kann¹³⁸.

Das Bundesverfassungsgericht¹³⁹ unterschied zwischen Ergänzungszuweisungen, die die Finanzkraft der Länder allgemein anheben und Ergänzungszuweisungen, die die Sonderlasten einzelner Länder erfassen. Hinzu treten die Sanierungs-Bundesergänzungszuweisungen. Aus dieser Unterscheidung ergeben sich auch faktische Unterschiede, welche im Folgenden näher erläutert werden.

(aa) Allgemeine Bundesergänzungszuweisungen¹⁴⁰

Die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen bezwecken, wie bereits erwähnt, eine „allgemeine“ Anhebung der Finanzkraft finanzschwacher Länder¹⁴¹. Hinsichtlich der Vergabe dieser Finanzzuweisungen bestehen jedoch bestimmte Grenzen. So darf der Gesetzgeber nicht die Finanzkraft in einer Weise erhöhen, dass sie das Niveau der durchschnittlichen Finanzkraft der Länder erreichen (Nivellierungsverbot) geschweige denn überschreiten

¹³⁶ BVerfGE 72, 330 (403); 116, 327 (380 f.). Eine solche Leistungsschwäche könne sich auch dadurch ergeben, dass das Land zwar kein unterdurchschnittliches Aufkommen habe, aber wegen besonderer, im Regelfall nicht gegebener Ausgabenlasten als leistungsschwach zu bewerten sei.

¹³⁷ Zum zweigliedrigen Begriff der Finanzschwäche: *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 24.

¹³⁸ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 24.

¹³⁹ BVerfGE 72, 330 (404).

¹⁴⁰ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 24.

¹⁴¹ BVerfGE 72, 330 (404).

und sich damit die Finanzkraftreihenfolge verändert¹⁴². Außerdem hat der Bundesgesetzgeber das Gebot der Gleichbehandlung der Länder zu beachten. Das Gleichbehandlungsgebot leitet das Gericht aus dem Bundesstaatsprinzip und dem Gleichheitssatz ab¹⁴³.

Aus dem ergänzenden und subsidiären Charakter dieser Zuweisungen ergibt sich auch, dass sie der Höhe nach hinter dem Volumen des Finanzausgleichs zurückbleiben müssen¹⁴⁴.

(bb) Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen

Die Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen sind durch Sonderlasten der einzelnen Länder charakterisiert, welche nicht nur bei unterdurchschnittlicher Finanzlast auftreten können. Ursache und Schwerpunkt dieser Zuweisungen liegen nicht zwingend – wie bei den allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen – im geringen Finanzaufkommen, sondern in der hohen Ausgabenlast¹⁴⁵. Dass der Gesetzgeber die Sonderlasten entweder allein oder zusammen mit den allgemeinen Zuweisungen verbinden kann, hat das Bundesverfassungsgericht¹⁴⁶ 1986 entschieden.

Die Berücksichtigung der Sonderlasten hat auch praktische Konsequenzen: Zunächst entfällt die volumenmäßige Beschränkung, die sich aus der Subsidiarität zum Länderfinanzausgleich ergibt. Gleiches gilt für das Nivellierungsverbot. Es verliert in diesem Fall seinen strikten Charakter. Auch können die Zuweisungen für

¹⁴² *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 646.

¹⁴³ BVerfGE 72, 330 (404).

¹⁴⁴ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 646.

¹⁴⁵ BVerfGE 72, 330 (404); *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 24.

¹⁴⁶ BVerfGE 72, 330 (404).

Sonderlasten einzelner Länder dazu führen, dass die Finanzkraftreihenfolge geändert wird¹⁴⁷.

Ob diese Zuweisungen erforderlich oder ökonomisch sinnlos sind, ist umstritten, da es auch in diesem Fall zu einem Bedarfswettkampf kommen kann. Besonders problematisch wird diese Überlegung in den Fällen, in denen leistungsstarke Länder, die nach der Durchführung des Länderfinanzausgleiches den Länderdurchschnitt erreichen oder überschreiten, Zuweisungen für Sonderlasten erhalten¹⁴⁸; zumal das Finanzaufkommen bei der Finanzschwäche eines Landes (als Teil des zweigliedrigen Begriffs) keine Bedeutung mehr hat¹⁴⁹. Aus dem föderalen Gleichbehandlungsgebot ließe sich auch die Berücksichtigung leistungsstarker Länder rechtfertigen¹⁵⁰.

Das Bundesverfassungsgericht stellte hohe Anforderungen an die Gewährung dieser Zuweisungen: Die Länder haben die Konsequenzen autonomer politischer Entscheidungen selbst zu tragen. Aus dem föderativen Gleichbehandlungsgebot folgt auch, dass diese Sonderlasten benannt und begründet werden. Der Gesetzgeber hat in angemessenen Abständen zu prüfen, ob die Sonderlasten noch bestehen¹⁵¹.

In der Literatur¹⁵² wird auch gefordert, dass es sich um echte Son-

¹⁴⁷ Unklar, BVerfGE 86, 148 (261). Das BVerfG geht in diesem Fall nur von einer volumenmäßigen Beschränkung des „nachgeschalteten,... Elements“ aus. Zum Wegfall der volumenmäßigen Beschränkung und zur Einschränkung des Nivellierungsverbotes, *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 650.

¹⁴⁸ Zur Kritik: *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (217).

¹⁴⁹ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 25.

¹⁵⁰ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 26.

¹⁵¹ BVerfGE 72, 330 (406 f.).

¹⁵² *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 26. Auf dem ersten Blick erscheint diese zusätzliche Voraussetzung schlüssig; unklar

derlasten handeln müsse, die nicht in allen Ländern anfallen, da diese Lasten Teil des allgemeinen Finanzbedarfs wären.

(cc) Sanierungs-Bundesergänzungszuweisungen

Diese Zuweisungen wurden als ein eigenständiges Ausgleichsinstitut vom Bundesverfassungsgericht¹⁵³ 1992 entwickelt. Die Verpflichtung zur Gewährung dieser Zuweisung wurde aus der Pflicht bundesstaatlicher Hilfeleistung hergeleitet, die im Bundesstaatsprinzip wurzeln soll¹⁵⁴. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie das normale Maß der Ergänzungszuweisungen überschreiten. Sie können das „sonst zulässige Ausmaß...“ vorübergehend überschreiten¹⁵⁵.

Denn aus der bundesstaatlichen Gemeinschaft erwachse die Verpflichtung, dem betroffenen Glied mit dem Ziel der hauswirtschaftlichen Stabilisierung Hilfe zu leisten, damit es wieder zur Wahrung seiner politischen Autonomie und zur Beachtung seiner verfassungsrechtlichen Verpflichtungen befähigt werde¹⁵⁶.

Gegen die Einbeziehung von Sanierungs-Ergänzungszuweisungen wird eingewendet, dass die finanzverfassungsrechtlichen Folgen des (finanzwirtschaftlichen) Tatbestandes der Haushaltsnotlage auf den Finanzausgleich fixiert werden, was zu Verengungen führe. Denn die Ursache der Haushaltsnotlage beruhe nicht allein auf dem

bleibt dennoch, was passiert, wenn nur ein Land von der Sonderlast ausgenommen wäre. Die Differenzierung, ob die Lasten in allen Ländern anfallen oder nicht, ist gerade im Grenzbereich Zufälligkeiten ausgesetzt, m.E. ist daher auf dieses Erfordernis zu verzichten.

¹⁵³ BVerfGE 86, 148 (263).

¹⁵⁴ BVerfGE 86, 148 (265).

¹⁵⁵ BVerfGE 86, 148 (269). Das Bundesverfassungsgericht sieht es zudem als zulässig an, das Land zu Sanierungsmaßnahmen zu verpflichten.

¹⁵⁶ BVerfGE 86, 148 (264).

Finanzausgleich, sondern auch auf dem Haushaltsrecht des Landes¹⁵⁷. Dem aktuellen Finanzausgleich fehlt jedoch das Instrumentarium zur Prävention künftiger Haushaltsnotlagen. Deshalb wird vorgeschlagen, eine eigenständige Verfassungsnorm zu schaffen, die deshalb berechtigt sei, weil Tatbestand und Rechtsfolge für das betreffende Land von existenzieller Bedeutung seien¹⁵⁸. Dass der Bezug zu Art. 107 Abs. 2 S. 3 GG – „trotz der Gewährleistungsfunktion des Bundesstaatsprinzips“ – nur eine „äußerst unbefriedigende Notlösung“ darstellt, hat das Bundesverfassungsgericht¹⁵⁹ 2006 auch erkannt. Das Instrumentarium des Finanzausgleichsrechts sei für die Bewältigung der Haushaltssanierung einzelner Länder nicht angelegt. Im Juli 2009 wurde durch Art. 109a GG eine ausdrückliche verfassungsrechtliche Grundlage zur Verhinderung und Bekämpfung von Haushaltsnotlagen geschaffen¹⁶⁰.

6. Schlussfolgerung

Aus der Übersicht über die Einnahmeverteilung nach Art. 106 und Art. 107 GG ergibt sich, dass der Finanzausgleich in seinem Wesen und in seiner Struktur sehr komplex aufgebaut ist. Dies ergibt sich unter anderem daraus, dass auf der verfassungsrechtlichen Ebene viele Begriffe ausfüllungsbedürftig sind. Auch wird deutlich, dass auf allen Stufen Autonomie- und Ausgleichsprinzipien mehr oder weniger zum Tragen kommen. Die Vermengung dieser Prinzipien trägt indes nicht zur Transparenz des Finanzausgleichs bei. Auf

¹⁵⁷ Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 666.

¹⁵⁸ Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 675.

¹⁵⁹ BVerfGE 116, 327 (392 f.).

¹⁶⁰ BGBl. I 2009, S. 2248; einfachrechtliche Konkretisierung durch StabiRatG, BGBl. I 2009, S. 2709.

allen vier Stufen der Einnahmenverteilung ließen sich daher auch Korrekturen vornehmen. Bestimmte Reformansätze zielen darauf ab, den vollständigen Finanzausgleich zu ändern; andere wollen nur noch einen Spitzenausgleich vornehmen, um den Finanzausgleich anreizkompatibler zu gestalten¹⁶¹.

Trotz der Intransparenz auf allen vier Stufen wird im Folgenden nur die zweite Stufe untersucht und mit ihr die tragenden Prinzipien, die den primär-horizontalen Finanzausgleich in den Fokus nehmen. Hierzu werden im nächsten Kapitel die verfassungsrechtlichen Anforderungen der zweiten Stufe und die einfachrechtliche Ausgestaltung näher dargestellt.

¹⁶¹ Zu den Anreizgesichtspunkten siehe auch: *Liebig*, in: Neue Alternativen des Länder-Finanzausgleiches, Elsner (Hrsg.), S. 69 (75); a.A. *Stahl*, Ausgleichsgrad und Anreizwirkungen des deutschen Länderfinanzausgleichs, in: Färber, (Hrsg.), Das föderative System in Deutschland, (2005), S. 206 (220 f.).

C. Die zweite Stufe im Einzelnen

I. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Primärverteilung unter den Ländern

Im folgenden Abschnitt werden die Wertungen und Prinzipien der primär-horizontalen Steuerverteilung näher dargelegt. Die Abgrenzung und Zerlegung der Lohn- und Körperschaftsteuer basieren auf Grundgedanken, die sich nur im Zusammenhang mit der örtlichen Vereinnahmung nach Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG erläutern lassen.

Daher wird im ersten Teil auf die grundlegende Bedeutung des „örtlichen Aufkommens“ eingegangen. Daran schließt sich die nähere Betrachtung der Sätze 2 und 3 von Art. 107 Abs. 1 GG an. Der Schwerpunkt des folgenden Abschnitts liegt auf den Zerlegungszielen. Eng mit den Zielen verbunden sind die Motive der Zerlegung, die Zerlegungsmaßstäbe sowie die hieraus resultierenden Pflichten des Gesetzgebers. Daran schließt sich die Untersuchung des S. 4 der Vorschrift an, der die Umsatzsteuer-Verteilung regelt. Auch diese Steuerverteilung enthält bestimmte Wertungen, die näher untersucht werden.

1. Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen gemäß Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG

a) Allgemeines

Art. 107 Abs. 1 GG regelt die Verteilung bestimmter Steuern zwischen den Ländern. S. 1 schreibt hierfür das Kriterium des örtlichen Aufkommens vor. Hintergrund dieses Kriteriums ist die Vorstellung, dass es sich beim erzielten Aufkommen um einen „natürlichen“¹⁶² und steuerwirtschaftlich berechtigten Beteiligungsmaßstab des jeweiligen Landes handelt¹⁶³. Dieser Verteilungsmaßstab wird teilweise als objektiv, einfach und gerecht bezeichnet¹⁶⁴. Er sei zudem „recht und billig“¹⁶⁵. Unabhängig davon, dass dieser Maßstab schon eine lange Tradition in Deutschland besitzt, spricht folgende Erwägung gegen eine solche Charakterisierung. Denn er hebt bestehende Ungleichheiten zwischen den Ländern hervor und stärkt das Selbstbewusstsein der (finanzstarken) Länder¹⁶⁶.

¹⁶²Troeger-Gutachten, 2. Aufl. (1966), Rn. 289; Fischer-Menshausen, DöV 1948, S. 11 (17) „natürlicher“ Zusammenhang; Pagenkopf, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, (1981), S. 183; Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511; Huber, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6. Aufl. (2010), Art. 107 Rn. 65.

¹⁶³Heun, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 1; Stern, Staatsrecht, Bd. II, 1. Aufl. (1980), S. 1168; Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 400.

¹⁶⁴Heinsen, BRat, 338. Sitzung, (1969), S. 108 (110), abrufbar unter: http://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/plenarprotokolle/1969/Plenarprotokoll-338.pdf?__blob=publicationFile&v=2, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

¹⁶⁵Mußnug, JuS 1986, S. 872 (873).

¹⁶⁶Hidien, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 15; Wernsmann, in: Kahl/Waldhoff /Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 131; Maunz, in

Will man diese Verstärkung der Ungleichheiten zwischen den Ländern beseitigen, so bestünden durchaus Alternativen, die Landes- und Gemeinschaftsteuern nach einem anderen Kriterium zu verteilen¹⁶⁷.

Man könnte beispielsweise die Erträge der Länder rechnerisch zusammenfassen und in einem weiteren Schritt nach einem bestimmten Modus verteilen. Da das Aufkommen der Landessteuern in einem solchen System addiert wird, wird es auch als (horizontales) Verbundsystem bezeichnet¹⁶⁸. Folgt man diesem System, so würden sich zwei Fragen stellen: Erstens, soll das anschließende Verteilungskriterium verfassungsrechtlich oder durch einfaches Gesetz festgelegt werden¹⁶⁹. Zweitens muss eine Entscheidung über die Verortung des Verteilungskriteriums getroffen werden. Dabei stellt sich die Frage, welche Kriterien heranzuziehen sind. Sollen in diesem Fall Bedarfskriterien berücksichtigt oder sollen finanzkraftorientierte Größen herangezogen werden¹⁷⁰?

Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 12. Er führt an, dass dieses Prinzip gleichzeitig die Schwäche enthalte, wirtschaftliche und soziale Gefälle nicht abzumildern.

¹⁶⁷ Maunz, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 11 f.; siehe hierzu: § 2 D I 1 a).

¹⁶⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 16; *Peffekoven*, Finanzausgleich, in: HdWW, 24. Lieferung (1980), S. 608 (625).

¹⁶⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 16. Die verfassungsrechtliche Fixierung schaffe einen Vertrauens- und Dauertatbestand, entbehre aber der zeitabhängigen Flexibilität, die ein mehrheitsfähiges einfaches Gesetz bieten könne. Einfache Gesetze bergen jedoch die Gefahr „dauernder lähmender Konflikte“.

¹⁷⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 16. Bedarfsgrößen enthalten dabei eine größere Verteilungs- Ausgleichsgerechtigkeit. Ihnen stünden jedoch mehrere Nachteile gegenüber: „subjektiver Einschlag“, Messbarkeitsprobleme und „demotivierende

Das aktuelle Modell enthält indessen andere Verteilungsvorgaben. Unter anderem muss keine Finanzmasse gebildet werden. Vielmehr wird auf das Erwirtschaften der Steuer im eigenen Land abgestellt. Diese Überlegung basiert auf dem Trennsystem, das schon Art. 106 Abs. 1 und 2 GG zugrunde liegt.

b) Das örtliche Aufkommen

aa) Bedeutung und Funktion

Im Folgenden werden Funktion und Bedeutung des örtlichen Aufkommens näher untersucht. Da der Verfassungsgesetzgeber bewusst auf eine Definition des örtlichen Aufkommens verzichtet hat, lässt sich der Begriff nur aus seinen Zwecken entnehmen¹⁷¹. Das örtliche Aufkommen weist unterschiedliche Zwecke auf. Es bezieht sich nur auf das staatliche Binnenverhältnis. Rechte von Steuerpflichtigen werden hierdurch nicht berührt¹⁷². Es begründet auf der einen Seite die Staatlichkeit der Länder. Nach dieser Erwägung, „[bleibt] das originäre örtliche Aufkommen der Länder [...] entscheidende Grundlage ihrer Existenz als Bundesstaaten“¹⁷³.

Wirkungen“.

¹⁷¹ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511. Vielmehr verweist er nur auf die Vereinnahmungszuständigkeit der Behörden.

¹⁷² *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 13.

¹⁷³ *Heinsen*, BRat, 334. Sitzung, (1969), S. 6 (9), abrufbar unter: http://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/ple-narprotokolle/1969/Plenarprotokoll-334.pdf?__blob=publicationFile&v=2 [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]; a.A. BVerfGE 34, 9 (19). *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 7. Die Vorschrift schütze nicht die Staatlichkeit der Gliedstaaten gegenüber dem Zentralstaat, aber sie stelle die finanziellen Voraussetzungen echter Eigenstaatlichkeit sicher.

Es dient daher einerseits der interföderalen Abgrenzung und ist andererseits „konstitutives“ Element ländersstaatlicher Hoheitsgewalt¹⁷⁴. Auch das Bundesverfassungsgericht¹⁷⁵ geht von der Eigenstaatlichkeit der Länder aus. Hieraus folge ein „Kern eigener Aufgaben“. Denn die Aufgabenkompetenz sei „Hausgut“ der Verfassung. Erst, wenn die Länder in der Lage seien, die verfassungsrechtlich zugewiesenen Aufgaben erfüllen zu können, werde die staatliche Selbständigkeit der Länder real. Zudem würden sich Eigenständigkeit und Eigenverantwortlichkeit der Aufgabenwahrnehmung entfalten. Art. 107 GG hat damit einen engen sachlichen Zusammenhang zum Bundesstaatsprinzip. Dennoch ist das Kriterium des örtlichen Aufkommens nicht zwangsläufig Konsequenz dieses Prinzips und wird auch nicht von Art. 79 Abs. 3 GG vor seiner Aufhebung geschützt¹⁷⁶.

Von Bedeutung sind auch die territorialen Wirkungen des örtlichen Aufkommens. Denn bemisst der Bundesgesetzgeber das örtliche Aufkommen nach Maßgabe der „landeseigenen“ Steuerkraft, so tritt die Eigenschaft des Landes als Personenverband zurück. In diesem Zusammenhang ist allein die Qualität des Landes als Gebietskörperschaft entscheidend¹⁷⁷. Der Vorrang lässt sich damit begründen, dass es auf die räumliche Zuordnung der

¹⁷⁴ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 22.

¹⁷⁵ BVerfGE 72, 330 (383). Ebenso *Schneider*, NJW 1991, S. 2448 (2451). Nach seiner Auffassung stützt die Einnahmenverteilung die Eigenstaatlichkeit.

¹⁷⁶ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, GG, (Hrsg.), 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 7.

¹⁷⁷ *Isensee*, Idee und Gestalt des Föderalismus im Grundgesetz, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 126 Rn. 55. Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 23; a.A. BVerfGE 72, 330 (392).

Zahlungsfähigkeit ankommt. Denn das Steuerrecht stellt auf das inländische Gebiet ab, unabhängig davon, ob es an den Wohnsitz oder an die Betriebsstätte anknüpft¹⁷⁸.

Die Länder haben überdies eine eigene Ertragshoheit¹⁷⁹, die sich aus ihrer Finanzautonomie ergibt¹⁸⁰. Diese Ertragshoheit wirkt sich gegenüber den Ländern und gegenüber dem Bund aus. Denn sie stärkt auf der einen Seite die Finanzautonomie im Verhältnis der Länder zueinander (Art. 107 Abs. 1 GG)¹⁸¹ und gegenüber dem Bund (Art. 106 Abs. 2 GG)¹⁸². Auf der anderen Seite tragen die Länder unmittelbar die Konsequenzen ihrer eigenen autonomen Wirtschafts- und Strukturpolitik¹⁸³, wodurch das Interesse der Länder an einer guten Wirtschaftspolitik gefördert wird¹⁸⁴.

¹⁷⁸ *Isensee*, Idee und Gestalt des Föderalismus im Grundgesetz, in: *Isensee/Kirchhof*, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 126 Rn. 55. Denn das Steuerrecht stellt nicht auf die Mitgliedschaft im Landesvolk ab. Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 23. Nach seiner Auffassung sichert dieser Verteilungsmodus den Steuerzufluss in einem Land und beugt einem normativen Verteilungsmodus vor. Die Eigenschaft des Landes als Personenverband könnte dann relevant werden, wenn man davon ausgeht, dass die Leistungsfähigkeit des Bürgers mit der Steuerkraft des Landes korreliert. Auf diesen Zusammenhang wird später noch näher eingegangen, C I 4 d) bb).

¹⁷⁹ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL, (2014), Art. 107 Rn. 27; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 22.

¹⁸⁰ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 8.

¹⁸¹ *Heun*, Der Staat, Bd. 31 (1992), S. 205 (222); *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL, (2014), Art. 107 Rn. 11.

¹⁸² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 23.

¹⁸³ Zu den Argumenten: *Friauf*, JA 1984, S. 618 (620 f.).

¹⁸⁴ *Birk*, SteuerStud 1987, S. 290 (295); dem folgend: *Franke*, StuW 1991, S. 311 (314).

Bedarfsgesichtspunkte haben auf dieser Stufe keine Bedeutung¹⁸⁵. Der Verteilungsmaßstab weist noch eine weitere Komponente auf¹⁸⁶. Denn er verteilt zunächst das Aufkommen, das in einem Land *aufgebracht* und *geleistet* worden ist. Hierdurch wird die regionale Leistungsfähigkeit gestärkt¹⁸⁷.

bb) Verhältnis zur Steuerkraft

Das örtliche Aufkommen steht in einem bestimmten Verhältnis zur Steuerkraft. Es wird zum Teil als Maßstab, Chiffre und „qualitative Expression“ der regionalen Steuerleistung¹⁸⁸ bezeichnet. Diesen Auffassungen gemein ist der Grundgedanke, dass mit diesem Maßstab die regionale Steuerleistung bzw. die tatsächliche Steuerkraft eines Landes ermittelt werden soll. *Hidien*¹⁸⁹ brachte es auf den Punkt, indem er örtliches Aufkommen, regionale Steuerleistung und tatsächliche Steuerkraft in Beziehung zueinander setzte. Nach seiner Auffassung sind tatsächliche Steuerkraft,

¹⁸⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 21; daher wird teilweise davon ausgegangen, dass dadurch die föderale Gleichheit der Länder verletzt sei. *Hinnendahl*, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 139 ff. Dagegen lässt sich einwenden, dass die föderale Gleichheit zwar durch Art. 107 Abs. 1 GG eingeschränkt ist. Diese Beschränkung liegt jedoch im Mischsystem begründet und wird durch den Ausgleich im Rahmen des Art. 107 Abs. 2 GG relativiert. In Bezug auf den Ausgleich durch Art. 107 Abs. 2 GG: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 39 Fn. 138.

¹⁸⁶ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34.

¹⁸⁷ Bereits dieser Aspekt deutet auf das Leistungsfähigkeitsprinzip hin.

¹⁸⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG (1997), S. 39 f.

¹⁸⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG (1997), S. 40.

regionale Steuerleistung und örtliche Vereinnahmung im Großen und Ganzen deckungsgleich¹⁹⁰. Daher soll das regionale Aufkommen der regionalen Steuerleistung entsprechen¹⁹¹.

Voraussetzung hierfür sei, dass die betreffende Steuer, deren Aufkommen den einzelnen Ländern zufließen soll, regional radizierbar sei. Dies könne man dann annehmen, wenn die Verteilungsobjekte (also die zu verteilenden Steuern) auf der Belastungsseite (gegenüber den Steuerschuldnern) eine objektive Ortsanknüpfung erlauben und auf diese Weise in einem Zusammenhang mit territorialen Anknüpfungspunkten zur Steuerlast stehen (sog. Radizierung)¹⁹².

Die Zuordnung von räumlichen Gesichtspunkten und quantitativ-qualitativen Steueraspekten „mache einen erhöhten (Ordnungs-)Sinn, soweit die Steuern nach ihrer Belastungsseite eine objektive Ortsanknüpfung erlauben“¹⁹³. Dabei gelte jedoch, dass die regionale Steuerleistung nicht genau dem regionalen Steueraufkommen entspreche¹⁹⁴.

Auch das Bundesverfassungsgericht¹⁹⁵ ging in seinem Urteil von

¹⁹⁰ Rudlof, Das örtliche Aufkommen von Steuern, Heft 64 (1961), S. 22. Örtliches Aufkommen und Steuerkraft seien synonyme Begriffe.

¹⁹¹ Troeger-Gutachten, 2. Aufl. (1966), Rn. 289 f.

¹⁹² Hidién, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG (1997), S. 41 ff. Bei direkten Personen- und Objektsteuern sei dies der Fall. Bei indirekten Steuern sei diese Radizierung zwar nicht ausgeschlossen, bildeten jedoch systembedingt eine Ausnahme, dass Steuerschuldner und -träger auseinander fallen.

¹⁹³ Hidién, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 41.

¹⁹⁴ Hidién, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 42: So könne die Steuererhebungstechnisch dem Land A zugeordnet werden; belastungstechnisch falle sie dem Land B zu.

¹⁹⁵ BVerfGE 72, 330 (391 f.). Dem folgend: Renner, Finanzausgleich unter den Ländern und Bundesergänzungszuweisungen, in: Geske, (Hrsg.), Die

der Verteilung der vereinnahmten Steuern, „die nach Möglichkeit der wirklichen Steuerkraft, d.h. der Steuerleistung der Wirtschaft und der Bürger des einzelnen Landes entspreche“. Auch liege die Steuerverteilung nach der wirklichen Steuerkraft der horizontalen Steuerverteilung als gerechtigkeitsbezogene Leitidee zugrunde. Sie sei aber vom Grundgesetz weder näher bestimmt noch definiert.

Einige Jahre später präzisierte das Gericht¹⁹⁶ seinen Standpunkt. Danach verdeutliche das örtliche Aufkommen „das Entstehen von Steuerkraft im Zuständigkeitsbereich des jeweiligen Landes“. Ziel dieser (zweiten) Stufe sei das Erwirtschaften der Steuern im eigenen Bereich¹⁹⁷.

Dem wird in der rechtswissenschaftlichen Literatur beige-pflichtet¹⁹⁸. Teilweise¹⁹⁹ wird ein Zusammenhang zwischen regionaler Wertschöpfung und regionaler Steuerkraft gesehen. Auf diese Weise soll der regionalen Leistungsfähigkeit der Länder und der tatsächlichen Steuerkraft Rechnung getragen werden. Damit wird die Steuerkraft um Wertschöpfungskomponenten erweitert.

Problematisch ist, ob die Steuerkraft auch die tatsächliche Wirt-

Finanzbeziehungen zwischen Bund Ländern und Gemeinden, (1982), S. 330 (333); *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, (1990), § 13 Rn. 625; *Henneke*, Die Kommunen in der Finanzverfassung des Bundes und der Länder, 3. Aufl. (1998), S. 102; *Heun*, Der Staat, Bd. 31 (1992), S. 205 (222); *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 34. Jedoch missverständlich, wenn er zugleich von der jeweiligen Wirtschaftskraft des Landes ausgeht, welcher Zweck der Verteilung sei.

¹⁹⁶ BVerfGE 101, 158 (221).

¹⁹⁷ BVerfGE 72, 330 (394); 116, 327 (379). Ebenso: *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 34.

¹⁹⁸ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7; *Troeger-Gutachten*, 2. Aufl. (1966), Rn. 290; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511.

¹⁹⁹ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511.

schaftskraft eines Landes ausdrücken soll. Denn in bestimmten Fällen kann die Wirtschaftskraft von der Steuerkraft abweichen²⁰⁰. Auf dieses Problem wird im zweiten Teil der Arbeit näher eingegangen. Auch wird das örtliche Aufkommen häufig mit den öffentlichen Gütern verbunden, die die Länder den Bürgern zur Verfügung stellten. Dieser Gedanke führt zur Frage, welche Bedeutung das Prinzip fiskalischer Äquivalenz im Rahmen der örtlichen Vereinnahmung hat. Auch auf die fiskalische Äquivalenz²⁰¹ und auf alternative Aufkommensziele²⁰² wird im zweiten Teil der Arbeit näher Bezug genommen.

c) Konsequenzen für die Ausgestaltungspflicht des Bundesgesetzgebers

Das örtliche Aufkommen bezweckt, die örtliche Steuerkraft eines Landes zu ermitteln. Dies hat auch das Bundesverfassungsgericht²⁰³ mit folgenden Worten ausgedrückt: Die Steuerverteilung nach der wirklichen Steuerkraft liegt als „gerechtigkeitsbezogene Leitidee“ zugrunde. Es hat jedoch erkannt, dass das Grundgesetz sie nicht näher bestimmt oder definiert.

Eine trennscharfe Definition des örtlichen Aufkommens existiert – wie bereits erläutert – nicht, denn eine präzise verfassungsrechtliche Festlegung der örtlichen Steuerkraft ist ausgeschlossen.

²⁰⁰ *Pefferkoven*, Der Finanzausgleich im Spannungsfeld zwischen allokativen und distributiven Zielsetzungen, in: Beihefte der Konjunkturpolitik, Heft 41 (1993), S. 22; *Kitterer*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34 ff.; *Baumann*, Die Finanzreform 1969, (1980), S. 112. Siehe auch: § 2 D I 1 b).

²⁰¹ Näheres: § 2 C II.

²⁰² Siehe hierzu: § 2 D I 1 a).

²⁰³ BVerfGE 72, 330 (392 f.).

Vielmehr wird nur auf die örtliche Zuständigkeit verwiesen²⁰⁴. Der Gesetzgeber interpretiert daher die örtliche Steuerkraft durch die Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften²⁰⁵. Auf diese Weise beeinflusst er das örtliche Aufkommen und mit ihm die örtliche Steuerleistung.

Der Gesetzgeber hat daher einen weiten Gestaltungsspielraum, der durch das Verteilungsziel selbst beschränkt wird. Eine weitere Grenze besteht nach Auffassung des Gerichts im Willkürverbot²⁰⁶. Die Vereinnahmungsbefugnis des Landes darf nicht beliebig ausgewählt werden. Vielmehr muss sie auf einem regionalen Zurechnungsgrund basieren²⁰⁷.

Auch *Hidien*²⁰⁸ geht davon aus, dass mit dem Grundsatz der regionalen Steuerkraft ein „dirigierendes Auslegungskriterium“ gewonnen sei. Eine spezifische Verteilungsregel lasse sich aus der Verfassung indes nicht entnehmen.

Zu Recht weitet er den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers aus, welcher sich nicht auf finanzausgleichstypische Beurteilungs- und Entscheidungsspielräumen beziehe, sondern auf den allgemeinen Vorbehalt der Steuerpolitik²⁰⁹. Denn die Erhebungsregelungen hängen meist von den materiellen Besonderheiten der Steuern ab.

²⁰⁴ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511 f.; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 57.

²⁰⁵ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511; *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 133.

²⁰⁶ BVerfGE 72, 330 (391).

²⁰⁷ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 24.

²⁰⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 54 f.

²⁰⁹ BVerfGE 72, 330 (391).

Die Erhebungsorte müssten nicht zwingend die Steuerkraft zum Ausdruck bringen. Eine praktische Regel besage lediglich, dass der Ort maßgebend sei, an dem der gesetzliche Tatbestand verwirklicht werde²¹⁰.

Danach überschreitet der Gesetzgeber dann seine Grenze, wenn er örtliche Anknüpfungen vornimmt, die in keinem sachlogischen oder sachgerechten Zusammenhang zur betreffenden Steuer stehen.

Er darf sich jedoch von verfahrensökonomischen Gründen, die nicht fiskalisch motiviert sind (Quellensteuer), leiten lassen. Aus der Funktion und Stellung der verfassungsmäßigen Ertragszuweisung sowie der dienenden (untergeordneten) Stellung der Zuständigkeitsvorschriften werden auch positive Ertragsrück-sichten des Gesetzgebers abgeleitet²¹¹.

Eine andere Auffassung vertritt Peffekoven²¹². Er geht davon aus, dass man „richtige“ Zerlegungsformeln finden könne, wenn man nach dem Belastungskonzept frage, das mit der jeweiligen Steuer angestrebt werde. Der Gesetzgeber habe daher keinen weiten Gestaltungsspielraum. Dieser Auffassung ist jedoch entgegen zu halten, dass auch das Belastungskonzept der Steuer nicht immer eindeutig festzustellen ist. Bei der Lohnsteuer wird zwar die Leistung vom Lohnsteuerpflichtigen erbracht und nicht vom Unternehmen. Doch ist fraglich, ob die Leistung zwingend auf den Wohnsitz des Steuerpflichtigen verweist. Da zwei potentielle

²¹⁰ Ebenfalls: *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 24.

²¹¹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 59 f. So wäre eine Zentralisierung der Steuer auf ein oder nur wenige Länder ausgeschlossen. Gleiches gilt bei der Schaffung von steuersubventionsrechtlichen Vorschriften zugunsten bestimmter Fördergebiete.

²¹² *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187).

Anknüpfungspunkte bestehen, ist eine eindeutige Festlegung nicht möglich. Auf diese Problematik wird später näher eingegangen²¹³.

Von einem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ist daher auszugehen. Er muss sich jedoch durch sachlogische bzw. sachgerechte Erwägungen leiten lassen, wenn er Zuständigkeitsvorschriften schafft. Voraussetzung ist, dass ein sachlicher Bezug zwischen dem Steuerpflichtigen bzw. dem Steuerobjekt und der Steuerbehörde besteht. Verboten ist damit eine Regelung, die unter keinem Gesichtspunkt (Wohnsitz, Sitz der Geschäftsleistung, Ort der besteuerten Sache oder des besteuerten Vorgangs, ...) als sachgerecht erscheint²¹⁴.

Die örtliche Zuständigkeit, welche die Grundlage des örtlichen Aufkommens darstellt, wird durch einfaches Gesetzesrecht bestimmt und ergibt sich aus den §§ 17 ff. AO²¹⁵. Dieser Auffassung liegt der Gedanke der Abschöpfung regionaler Steuerleistung zugrunde, die in etwa die tatsächliche Steuerkraft widerspiegelt. Die gliedstaatlichen Steuern und Steueranteile sind im Wesentlichen örtlich radizierbar, denn sie stehen in einem gewissen Zusammenhang zur örtlichen Steuerlast²¹⁶.

d) Vereinnahmung

Das Aufkommen der Landessteuern und der Landesanteil muss

²¹³ Siehe hierzu: § 2 C I 2 b) bb).

²¹⁴ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 24.

²¹⁵ *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 13; *Birk*, SteuerStud 1987, S. 290 (295).

²¹⁶ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 41 f. Etwas anderes gilt jedoch bei den indirekten Steuern.

von den Finanzbehörden auch vereinnahmt werden²¹⁷. Vereinnahmung bedeutet, dass der Steuerbetrag (freiwillig, oder unfreiwillig) in staatliche Verfügungsgewalt übergeht²¹⁸.

Nach überwiegender Auffassung²¹⁹ muss die Vereinnahmung auch rechtmäßig erfolgen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Steuererhebung vollumfänglich formell und materiell rechtmäßig sein muss. Entscheidend ist vielmehr, dass die Finanzbehörden nach steuerrechtlichen Vorschriften örtlich zuständig sind. Eng mit dieser Problematik verbunden ist die Frage, ob die Finanzbehörden auch die Verbandskompetenz besitzen müssen. Hierauf wird im Folgenden eingegangen. Zunächst wird auf das Verhältnis der örtlichen Zuständigkeit zur Vereinnahmung eingegangen.

²¹⁷ *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 116. Hierauf wird noch eingegangen.

²¹⁸ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 10; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 35. Der Ertrag ist so auf die Verfügungsmacht der Behörde übergegangen, dass dieser ohne deren Mitwirkung nicht mehr entzogen werden kann.

²¹⁹ *Söhn*, FR 1971, S. 410 (411). Das Finanzamt muss örtlich und verbandsmäßig zuständig sein. Differenzierend: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 50 ff. Er bezeichnet diese Rechtmäßigkeit als „externe“ formelle und materielle Rechtmäßigkeit. Im Ertragsrecht könne es nicht darauf ankommen, dass die Steuerforderung tatsächlich in der Höhe des Steuereinganges bestehe. Es komme nur auf die tatsächliche Vereinnahmung an. Maßgebend für die formelle Rechtmäßigkeit nach außen sei, dass das Land den Steuerertrag auch behalten dürfe. *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 21; *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, 1. Aufl. (1980), S. 1169; *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 15, jeweils ohne Begründung.

aa) Das Verhältnis von örtlicher Zuständigkeit und Vereinnahmung

Die Landesbehörden vereinnahmen die Steuern nach Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG in „ihrem Gebiet“. Dieser Begriff kann sich entweder auf die Behörden oder auf den Vorgang des Vereinnahmens beziehen. Wird er auf die Behörden bezogen, so gewinnt der örtliche Sitz des Finanzamts eine größere Bedeutung²²⁰. Die Steuererträge könnten jedoch auch dem vereinnahmenden Land zugewiesen werden. Auf dem ersten Blick scheinen sich beide alternative Überlegungsansätze nicht zu widersprechen, sondern eng voneinander abzuhängen. Üblicherweise vereinnahmt auch das örtlich zuständige Finanzamt die Steuer in seinem Bereich. In bestimmten Fällen vereinnahmt es jedoch auch Steuern, die nicht in seinem Bereich anfallen²²¹. Beispielweise dann, wenn ein Steuerpflichtiger innerhalb eines Jahres seinen Wohnsitz wechselt und in ein anderes Land zieht. Hier stellt sich die Frage, ob das neue Finanzamt für die vergangenen Veranlagungszeiträume zuständig ist oder das alte zuständig bleibt. In diesem Fall ist von Bedeutung, welchem Land der geschuldete Betrag letztlich zusteht. Da der Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG nicht eindeutig ist, lässt sich die Frage nur aus dem Kontext und dem Zweck dieser Vorschrift herleiten.

Teilweise²²² wird mit dem Zweck des örtlichen Aufkommens argumentiert. Danach soll das Aufkommen dort belassen werden,

²²⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 46.

²²¹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 52.

²²² *Kirchhof*, FR 1971, S. 525 (528); *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 46.

wo eine vorhandene Steuerkraft ausgenutzt worden sei Denn Art. 107 Abs. 1 GG prämiere nicht die Tüchtigkeit der Steuerbehörden, sondern knüpfe an die Steuerleistung des Gebietes an. Dies soll auch dann gelten, wenn die Steuerkraft von fremden Behörden in Anspruch genommen wurde.

Aus dieser Sichtweise ergeben sich zwei Konsequenzen. Erstens knüpft die Ertragshoheit des Landes nicht an die Tätigkeit der Behörden an und zweitens wird die Ertragshoheit der Behörden von der Gebietshoheit beschränkt. Daraus folgt letztlich, dass die Verwaltungshoheit der Ertragshoheit folgt. Nach Auffassung des BFH²²³ kommt es nämlich darauf an, dass der Steuerpflichtige in dem betreffenden Land den steuerbaren Tatbestand verwirklicht. Nur das Land könne demnach befugt sein, in dessen Gebiet sich die Lebensvorgänge zugetragen haben.

Hiergegen wendet sich unter anderem der 4. Senat des BFH²²⁴. Nach seiner Auffassung sei das Wort „Einkommen“ nicht gebietsgebunden. Aus diesem lasse sich ebenso wenig wie aus Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG etwas daraus schließen, bei welchem Land die Vereinnahmungskompetenz liege und ob das vereinnahmende Land eine vereinnahmte Steuer behalte. Die Verfassungsbestimmung besage auch nicht, dass das örtliche Aufkommen ohne Rücksicht auf objektive Gesichtspunkte im Empfangsland verbleibt. Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG überlasse die Abgrenzung und Zerlegung des örtlichen Aufkommens der Bundesgesetzgebung²²⁵.

²²³ BFH, BStBl. II, 1968, S. 317 (319)=BFHE 91, 293 (295ff.); BFH, BStBl. II, 1970, S. 759= BFHE 99, 553 (554 f.).

²²⁴ *Söhn*, FR 1971, S. 410 (411).

²²⁵Es bestehe auch kein Bedürfnis dafür, die Zusammenarbeit von Bund und

Auch in der Literatur²²⁶ wird die Vereinnahmung auf das Gebiet bezogen, so dass der Sitz der Behörde maßgebend ist. Sie beruht auf der Erwägung, dass die Verwaltungshoheit im Grundgesetz nicht geregelt sei. Art. 108 Abs. 3 GG regle nur die Verwaltungskompetenz zwischen Bund und Ländern. Der andere Ansatz geht nicht vom Wortlaut und Sinn und Zweck des Art. 107 Abs. 1 GG aus, sondern versucht den Sinn und Zweck des örtlichen Aufkommens aus der örtlichen Zuständigkeit herzuleiten²²⁷. Nach dieser Auffassung folgt die Ertragshoheit aus der Verwaltungshoheit. Ein Bundesgesetz könne die Ertragshoheit des vereinnahmenden Landes mit der Folge (partiell) beseitigen, dass die Ertragshoheit nicht mehr der Verwaltungshoheit folge. Die Vereinnahmungsbefugnis folgt damit den Zuständigkeitsvorschriften. Diese Interpretation lässt sich auch aus den Aussagen des Bundesverfassungsgerichts²²⁸ entnehmen. Es ging davon aus, dass Maßstab für die horizontale Ertragsaufteilung unter den Ländern das – im Zerlegungsgesetz verdeutlichte – „örtliche Aufkommen“, also das Entstehen von Steuerkraft im Zuständigkeitsbereich des jeweiligen Landes, sei. Maßgebend aus Sicht des Gerichts ist daher nicht das Erwirtschaften, sondern nur die Steuererhebung. Dieser Ansatz wird auch bei der Frage deutlich, ob generell auf die

Ländern durch die Einführung des Merkmals „verbandsmäßige Zuständigkeit“ zu erschweren, das dem Rechtsschutz des Bürgers nicht nutze sowie der Rechts-, Wirtschafts- und Verbandseinheit von Bund und Ländern entgegengerichtet sei.

²²⁶ *Söhn*, FR 1971, S. 410 (411).

²²⁷ Steuern, die ein Land rechtmäßig vereinnahmt und Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG dem vereinnahmenden Land zuspricht, können einem nicht vereinnahmungsberechtigten Land zugeteilt (Abgrenzung) oder auf mehrere „beteiligte“ Länder verteilt werden (Zerlegung).

²²⁸ BVerfGE 101, 158 (121).

Wertschöpfung abgestellt werden soll. Das Bundesverfassungsgericht erachtete die Anknüpfung der Körperschaftsteuer an das Betriebsstättenprinzip als verfassungsrechtlich zulässig, da es sich um eine wertschöpfungsbezogene Steuer handle. Die Anknüpfung der Lohnsteuer als personenbezogene Steuer sei zulässig, weil auch die Verfassung den Wohnsitz in Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG als sachgerechtes Kriterium ansehe. Es verwies in diesem Kontext auch auf die „Gegebenheiten des einheitlichen Wirtschaftsraumes“²²⁹. Der Bezug zum einheitlichen Wirtschaftsraum wendet sich gegen eine Aufspaltung der Wirtschaftsräume nach Landesgrenzen²³⁰.

Für den Zusammenhang zwischen der Ertragskompetenz und der Verwirklichung der Steuerkraft sprechen indes die besseren Gründe. Der Ort der Vereinnahmung kann das Prinzip der „örtlichen Steuerkraft“ hinreichend ausdrücken. Soweit eine eindeutige Zuordnung nicht möglich ist, wird eine Abgrenzung oder Zerlegung des Aufkommens vorgenommen. Der Steuer-gesetzgeber interpretiert die örtliche Steuerkraft, indem er die Steuer durch Steuergesetze und Verfahrensrecht zu einer bestimmten Behörde zuordnet. Insofern stellen diese Vorschriften Hilfsmittel dar, um die örtliche Steuerkraft auszudrücken²³¹.

Damit hängen die Ertragsrechte nicht zwingend vom Sitzort der Finanzämter ab, sondern sind Folge gliedstaatlicher Gebiets-hoheit. Diese Interpretation entspricht überdies dem Sinn des

²²⁹ BVerfGE 72, 330 (406 f.). Dies lasse die Floskel, dass das jeweilige Land oder auch der Bund eine Steuer erwirtschafteten in einem eher fahlen Licht erscheinen.

²³⁰ Zur Beteiligung der Gliedstaaten am Gesamtertrag der Volkswirtschaft, BVerfGE 32, 333 (338); 55, 274 (300); Meyer, KritV 2008, S. 132 (150).

²³¹ Ebenso Kirchhof, FR 1971, S. 410 (411).

Verteilungsgrundsatzes²³². Denn das Abstellen auf die Steuerkraft entspricht dem Zweck des Art. 107 Abs. 1 GG, der auf die Steuerleistung des Landes abstellt.

bb) Verbandsmäßige Zuständigkeit

Eng mit der Verwirklichung der Steuerkraft ist auch die Frage verbunden, ob neben der örtlichen Zuständigkeit auch eine verbandsmäßige Zuständigkeit besteht. Zunächst wird der Begriff der verbandsmäßigen Zuständigkeit dargestellt. Im Anschluss hieran wird auf die Herleitung eingegangen.

(1) Begriff der verbandsmäßigen Zuständigkeit

Von der örtlichen Zuständigkeit ist die verbandsmäßige Zuständigkeit zu unterscheiden. Sie wird als besondere Art der sachlichen Zuständigkeit angesehen. Die Gebietskörperschaft regelt die Zuständigkeit ihrer Behörden innerhalb ihrer Steuerhoheit²³³. Relevanz hat diese Zuständigkeit in Fällen der ländergrenzenüberschreitenden Vereinnahmung eines Steueraufkommens²³⁴. Insoweit eröffnet sie dem Land einen eigenen Wirkungskreis, welcher die Schranke seiner Kompetenz bildet und gegenüber anderen Verwaltungsträgern unantastbar und impermeabel ist. Die verbandsmäßige Zuständigkeit ergibt sich mithin daraus, dass die Länder Staaten mit eigener – wenn auch gegen-

²³² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 47.

²³³ *Sunder-Plassmann*, in: AO/FGO, Hübschmann/Hepp/Spitaler, (Hrsg.), 201. Lieferung (2008), Vor. §§ 16-29 Rn. 11; differenzierend: *Rätke*, in: Klein, (Hrsg.), AO, 12. Aufl. (2014), § 17 Rn. 4.

²³⁴ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 52.

ständiglich beschränkter – Hoheitsmacht sind²³⁵. Ein Verstoß gegen die Verbandszuständigkeit führt zur Nichtigkeit des Verwaltungsaktes. Erst diese Unantastbarkeit führt dazu, dass der Verwaltungsträger mehr als nur eine Verwaltungseinheit ist²³⁶. Konsequenz des Schrankencharakters ist daher, dass es dem Verband verboten ist, außerhalb seiner sachlichen und örtlichen Zuständigkeit tätig zu werden. Auch beschränkt sich der Wirkungsbereich der Rechtsakte innerhalb seiner Verwaltungshoheit²³⁷. Dieser Ansatz wendet sich gegen die Vorstellung, dass ein „einheitliches Verwaltungsgebiet“ besteht²³⁸. Gegen die Einführung der „verbandsmäßigen Zuständigkeit“ wurden mehrere Einwände historischer und systematischer Natur angeführt. Aus historischer Sicht spricht gegen diese Konzeption, dass das Grundgesetz an die Tradition der Weimarer Reichsverfassung anknüpft, die von einem einheitlichen Rechtspflegegebiet ausging²³⁹. Das Grundgesetz habe sich hiervon nicht ausdrücklich distanziert.

Auch systematische Erwägungen werden gegen die Verbandskompetenz angeführt. Denn zwischen Verwaltung und Gerichten bestehe eine enge Verzahnung. Die Gerichte können ihre Entscheidung an die Stelle der Verwaltung setzen²⁴⁰.

Der BFH²⁴¹ hat anfangs auf den Ort der Tatbestandsverwirk-

²³⁵ *Söhn*, FR 1971, S. 410 mit Verweis auf BVerfGE 1, 14 (34); *Jakob*, StuW 1972, S. 115 (119); *Herrmann*, StuW 1964, S. 771 (775).

²³⁶ *Oldiges*, DöV 1989, S. 873 (874).

²³⁷ *Oldiges*, DöV 1989, S. 873 (874). Er unterscheidet zwischen Verbandskompetenz und Verbandszuständigkeit.

²³⁸ So aber v. *Wallis*, DStZ 1971, S. 33 (35).

²³⁹ *Jäger*, StuW 1962, S. 165 (170).

²⁴⁰ *Jäger*, StuW 1962, S. 165 (170 ff.).

²⁴¹ BFH, BStBl. II, 1968, S. 317 (319)=BFHE 91, 293; BFH, BStBl. II 1970, S. 759= BFHE 99, 553 (554 f.).

lichung abgestellt und die verbandsmäßige Zuständigkeit bejaht. Bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer hat er sie jedoch verneint²⁴². Denn die Lehre von der verbandsmäßigen Zuständigkeit entspreche nicht dem Gesetz. Der Steuergegenstand „Einkommen“ sei (wie bereits ausgeführt) nicht gebietsgebunden. Der Gesetzgeber habe das Zerlegungsgesetz geschaffen, das die Frage regle, bis wann das erste Land und ab wann das zweite Land steuerberechtigt sei.

Entscheidend für die Verbandskompetenz spricht indes, dass die Vorschriften der örtlichen Zuständigkeit durch die Schaffung der Landessteuern und damit durch die Aufteilung der Verwaltungs- und Ertragshoheit einen Bedeutungswandel durchgemacht haben. Die Regeln der örtlichen Zuständigkeit füllen deshalb Art. 107 Abs. 1 GG aus²⁴³.

(2) Herleitung

Art. 108 GG regelt nur die Steuerverwaltungshoheit im Verhältnis zwischen Bund und Ländergesamtheit. Nicht jedoch die Verwaltungshoheit zwischen den Ländern. Möglicherweise lässt sich die Verwaltungshoheit aus Art. 107 Abs. 1 GG entnehmen, da die verbandsmäßige Zuständigkeit eines Finanzamts keine zusätzlichen Voraussetzungen enthält²⁴⁴. Dieses Junktim kann gemäß Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG durchbrochen werden, woraus negativ folgt, dass die Exekutive hierüber nicht disponieren kann und positiv, dass das Finanzamt alle Steuererträge vereinnahmen

²⁴² BFH, BStBl. II, 1971, S. 151=BFHE 101, 91 (92 f.); BFH, BStBl. II, 1973, S. 198 (200)=BFHE 108, 10 (14 f.).

²⁴³ Herrmann, StuW 1964, S. 771 (774 f.).

²⁴⁴ Söhn, FR 1971, S. 410 (411); Jakob, StuW 1972, S. 115 (122), die verbandsmäßige Zuständigkeit kann nicht enger sein als die örtliche.

kann, die in die Ertragshoheit des Landes fallen²⁴⁵.

Vereinnahmt daher das örtlich – und verbandsmäßig – unzuständige Finanzamt eine Steuer, die einem anderen Land zusteht, dann erzielt dieses Land kein „eigenes“ örtliches Aufkommen, mit der Folge, dass interne Erstattungsansprüche zwischen den Beteiligten bestehen. Diese Ansprüche haben jedoch keine Auswirkungen auf den Steuerpflichtigen²⁴⁶.

cc) Finanzbehörden

Zu beachten ist, dass Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG nicht nur die Landesfinanzämter, sondern auch die Finanzbehörden des Bundes erfasst, was sich aus dem systematischen Verhältnis zu Art. 108 GG sowie daraus, dass die Biersteuer eine Landessteuer darstellt, aber vom Bund nach Art. 108 Abs. 1 S. 1 GG – als bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuer – verwaltet wird²⁴⁷.

e) Einzelfragen zu den Verteilungsobjekten

Nachdem das Verhältnis von Steuerkraft und örtliches Aufkommen dargestellt wurde, ist Gegenstand der weiteren Untersuchung, welche Verteilungsobjekte von Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG erfasst werden. Die Vorschrift ordnet die Verteilung der in Art. 106 Abs. 2 GG normierten Landes(*ertrag-*)steuern sowie der Gemeinschaftsteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG unter den Ländern

²⁴⁵ *Jakob*, *StuW* 1972, S. 115 (120 f.).

²⁴⁶ So etwa *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 53.

²⁴⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 36 f.; ebenso *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 25. Siehe: Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG.

an²⁴⁸. Der Länderanteil an den Gemeinschaftsteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG wird differenziert nach den Steuerarten verteilt. Davon erfasst ist der Länderanteil der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Beide Steuern bemessen sich nach dem örtlichen Aufkommen²⁴⁹. Hiervon sind auch Lohn- und Kapitalertragsteuer erfasst, die zwar nicht explizit von Art. 106 Abs. 3 GG genannt werden, aber keine eigene Steuerart, sondern eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellen²⁵⁰.

Von diesen Steuern sind die landesgesetzlich geregelten Steuern zu unterscheiden, die keiner Verteilung nach Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG bedürfen, da in diesem Falle das Steuerertragsrecht der Steuergesetzgebungszuständigkeit des Landes nach Art. 105 Abs. 2 GG folgt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Bund von der konkretisierenden Gesetzgebung Gebrauch gemacht hat oder nicht²⁵¹. Es bedarf jedoch der Klärung, ob und inwieweit Verteilungsvorgaben des Art. 107 Abs. 1 GG auf die Gewerbesteuerumlage Einfluss haben. Die Problematik entsteht dadurch, dass es sich nicht um eine Landessteuer handelt und damit auch keine unmittelbaren Ertragsrechte der Länder bestehen. Eine ähnliche Problematik besteht auf der Gemeindeebene. Hier ist fraglich, ob die Realsteuern oder der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ebenfalls den Verteilungsmechanismen des Art. 107 Abs. 1 GG unterfallen und damit nach dem örtlichen Aufkommen zu verteilen sind und gegebenenfalls zerlegt werden

²⁴⁸ Siehe: C II 2 c).

²⁴⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 34.

²⁵⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 34.

²⁵¹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 24.

müssen. Die Frage stellt sich deshalb, weil die Gemeinden Teile der Länder sind. Zunächst wird auf die Gewerbesteuerumlage Bezug genommen. Daran schließen sich der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und schließlich die Gemeindesteuern an.

aa) Gewerbesteuerumlage

Art. 106 Abs. 6 S. 4 und S. 5 GG ermöglicht die Beteiligung des Bundes und der Länder durch eine Umlage am Aufkommen der Gewerbesteuer, wobei Näheres durch ein zustimmungspflichtiges Gesetz geregelt werden muss. Davon hat der Bundesgesetzgeber im Gemeindefinanzreformgesetz Gebrauch gemacht²⁵².

Fraglich ist, ob der Länderanteil der Gewerbesteuerumlage von der Verteilungsgrundregel des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG erfasst ist. Dagegen spricht, dass weder Bund noch Länder eine originäre Steuerertragsberechtigung haben, sondern lediglich einen derivativen Auszahlungsanspruch, der nicht auf Art. 106 Abs. 2 GG basiert²⁵³. Dafür könnte sprechen²⁵⁴, dass der Länderanteil nach dem örtlichen Aufkommen verteilt wird, da diese Verteilung nach dem Örtlichkeitsprinzip geboten sei. Den Ländern steht daher das Aufkommen zur Verfügung, das durch gewerbliche Betätigung in ihrem Hoheitsgebiet erwirtschaftet wurde. Zudem ergibt sich auch aus Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG keine andere Verteilungsregel. Überdies stellt die Gewerbesteuerumlage keine Finanzausgleichsleistung der Kommunen an die Länder dar, sondern ist

²⁵² Die entsprechende Vorschrift ist in § 6 GFRG enthalten.

²⁵³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 26.

²⁵⁴ *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, 1. Aufl. (1980), S. 1164; *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 117.

verfassungsrechtliches eigenes Aufkommen der Länder, das ein Surrogat für ein früheres Aufkommen der Länder aus der Einkommensteuer ist²⁵⁵. Das heißt, dass alle in Art. 106 erfassten Positionen nach Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG verteilungsfähig und -bedürftig sind, soweit sie der Ländergesamtheit zustehen²⁵⁶. Die Gewerbesteuerumlage gehört daher ebenfalls zu den Verteilungsobjekten des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG.

bb) Gemeindesteuern

Unklar ist, ob auch die Gemeindesteuern der Verteilungsregel des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG unterfallen. Dafür könnte zunächst sprechen, dass die Gemeinden staats- und finanzverfassungsrechtlich mit den Ländern verbunden sind²⁵⁷. Auch ist das genannte Aufkommen regional verteilungsfähig und verteilungsbedürftig. Es wird zudem einfachgesetzlich auf die Länder und Gemeinden verteilt²⁵⁸.

Für die Berücksichtigung kommunaler Steuern spricht, dass die finanzverfassungsrechtliche Verbindung die Voraussetzungen dafür schafft, dass die Länder ihrer Finanzverantwortung gegenüber den Kommunen nachkommen können. Die Länder treten damit als „Sachwalter kommunaler Belange“ auf. Dafür

²⁵⁵ Vgl. auch *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 70.

²⁵⁶ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 27. Für ein erweitertes Verständnis spreche auch, dass die Gewerbesteuerumlage die Verluste ausgleichen sollte, die durch die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer entstanden seien. So auch *Häde*, Der Finanzausgleich, (1996), S. 214, allerdings ohne Begründung.

²⁵⁷ *Grawert*, Die Kommunen im Länderfinanzausgleich, (1989), S. 38.

²⁵⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 31.

könnte auch sprechen dass es sich um ein „Ordnungsprinzip“ der horizontalen Steuerertragsverteilung handelt²⁵⁹. Für die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen ließe sich auch anführen, dass die Real- sowie die örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern – unabhängig von ihrem örtlichen Aufkommen – über die Ländergrenzen hinweg verteilt werden könnten. Das Hebesatzrecht der Gemeinden macht bei den Realsteuern nur dann Sinn, wenn diesen primär auch das Einkommen aus diesen Steuern zusteht²⁶⁰. Teilweise werden zur Begründung systematische Erwägungen herangezogen. Eine Abweichung von den ausdrücklichen Regelungen des Art. 106 Abs. 5 S. 1 und Abs. 5a S. 1 GG erscheine als Fremdkörper. Die Ertragshoheit der Gemeinden spreche ebenfalls für die Anwendung des Art. 107 Abs. 1 GG. Denn sie steht der Einbeziehung in ein interkommunales Verbund- und Ausgleichssystem entgegen²⁶¹.

Gegen die Einbeziehung kommunaler Steuer spricht jedoch, dass das kommunale Ertragsaufkommen gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 3 GG schon vorweg zugunsten der Gemeinden abgedeutelt und zugewiesen wurde, weswegen es von der föderativen Verteilungsregel

²⁵⁹ Zu den Argumenten: *Grawert*, Die Kommunen im Länder-finanzausgleich, (1989), S. 38.

²⁶⁰ *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 106 Rn. 49; nicht ganz eindeutig: *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 16. Er geht im Grundsatz davon aus, dass die Steuern grundsätzlich den Gemeinden zustehen müssen, in denen sie aufgebracht wurden. Eine etwaige andere Verteilung richte sich nach Art. 106 Abs. 4 GG (dieser Verweis erscheint fehlerhaft, da es in Art. 106 Abs. 4 GG um die Umsatzsteuerverteilung zwischen Bund und Länder geht.).

²⁶¹ *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 106 Rn. 37; dem folgend: *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 106 Rn. 49.

ausgeschieden ist²⁶². Dies hat zur Konsequenz, dass das kommunale Aufkommen nicht zwingend nach Maßgabe des Örtlichkeitsgrundsatzes verteilt wird, sondern sich nach landesinternen Finanzausgleichsregelungen richtet, ohne dass der Landesgesetzgeber am Prinzip des örtlichen Aufkommens gebunden ist²⁶³.

Dies lässt sich sowohl aus der fehlenden Berücksichtigung bei der Finanzreform als auch aus Art. 106 Abs. 7 GG herleiten, der den landesinternen kommunalen Finanzausgleich vorsieht²⁶⁴. Die Gemeindesteuern stehen wie auch die Realsteuern den Gemeinden unmittelbar zu, was auch für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer gilt²⁶⁵. Mit guten Gründen lässt sich daher argumentieren, dass die Gemeindesteuern nicht von Art. 107 Abs. 1 GG erfasst sind.

cc) Vorausanteil der Gemeinden an der Einkommensteuer

Bei der Verteilung des Gemeindeanteils der Einkommensteuer stellt sich ebenfalls die Frage, ob Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG in diesem Fall gilt. Sie unterscheidet sich von der bereits erwähnten

²⁶² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 33: Vielmehr wird sie in Art. 106 Abs. 5 S. 1 und Abs. 6 S. 1 GG als selbstverständlich vorausgesetzt. *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 118.

²⁶³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 32 f., m.w.N; *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 118.

²⁶⁴ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 33.

²⁶⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 32. Auch dieser Anteil der Steuer wird nicht dem Prinzip des örtlichen Aufkommens verteilt.

Problematik in der Hinsicht, dass es nicht um kommunale Steuern (Grund- und Gewerbesteuer) geht, sondern um einen Anteil an der Einkommensteuer. Dieser wird den Gemeinden ebenfalls nach Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG vorweg zugewiesen²⁶⁶. Aus dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG lässt sich nicht eindeutig entnehmen, ob der Anteil nach dem örtlichen Aufkommen zu verteilen ist. Dafür könnte jedoch der Begriff der Landessteuern sprechen²⁶⁷.

Möglicherweise ergibt sich die Lösung des Problems aus dem systematischen Kontext. Nach Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG müssen die Länder den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer den Gemeinden weiterleiten. Daraus wird geschlossen, dass die Länder den Gemeindeanteil aus dem örtlichen Aufkommen (der Länder) entnehmen sollen²⁶⁸. Ein länderübergreifendes Abweichen vom Prinzip des örtlichen Aufkommens sei nicht zulässig, weswegen Art. 107 Abs. 1 GG auch hier Anwendung finde²⁶⁹. An anderer Stelle wird diese Auffassung jedoch relativiert. Zwar wird davon ausgegangen, dass Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG an den Wohnsitz anknüpft. Die Vorschrift enthalte jedoch keine strenge Bindung an

²⁶⁶ *Kube*, in: Epping/Hillgruber, (Hrsg.), Beck-OK, 25. Ed. (2015), Art. 106 Rn. 33.

²⁶⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 31.

²⁶⁸ Ebenso: *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 17; a.A. *Hidien*, GFRG, 1. Aufl. (2012), § 1 Rn. 18.

²⁶⁹ GFRG v. 8.9.1969, Neufassung v. 10.3.2009, BGBl. I 2009, S. 502; zuletzt geändert 8.5.2012, BGBl. I 2012, S. 1030. § 1 S. 1 GFRG ordnet zudem an, dass den Gemeinden ein Anteil in Höhe von 15% an der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer zusteht. Etwas anderes gilt bei der Kapitalertragsteuer (als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer). Hier beschränkt sich der Anteil auf 12%. Nach § 1 S. 2 GFRG ergibt sich der Gemeindeanteil aus den Steuerbeträgen, die nach Art. 107 Abs. 1 GG vereinnahmt werden. Die Sichtweise des einfachen Gesetzgebers ist für die Interpretation der Verfassung jedoch nicht bindend.

Art. 107 GG. Im Interesse einer gleichmäßigeren Finanzausstattung der Gemeinden seien „gewisse Abweichungen“ möglich²⁷⁰.

Gegen die Anwendung des Art. 107 Abs. 1 GG auf den Gemeindeanteil könnte auch angeführt werden, dass dieser vor der Aufteilung der Einkommensteuer den Gemeinden zugewiesen wird²⁷¹. Dies hindert die Anwendung des Art. 107 Abs. 1 GG auf diesen Anteil jedoch nicht, sondern ist logische Konsequenz der Zuweisung. Der Gemeindeanteil stammt daher aus dem örtlichen Aufkommen der Länder²⁷².

Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift beruht der Anteil der Kommunen auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner. Daraus ergibt sich ein örtlicher Bezug, der dem des Art. 107 Abs. 1 GG entspricht. Aus dem Wortlaut lässt sich zudem herleiten, dass die Gemeinden den Einkommensteueranteil „erhalten“.

Die gleiche Wertung ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang zu Abs. 3, der den Anteil der Kommunen gerade nicht dem Bund oder den Ländern zuweist. Die Zuweisung des Steueraufkommens ist zudem mit der Ertragshoheit untrennbar verbunden²⁷³.

Auch der Zweck der Vorschrift weist in die gleiche Richtung. Nach

²⁷⁰ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 106 Rn. 85.

²⁷¹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 32.

²⁷² Ebenso *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 510 Fn. 330; *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, 1. Aufl. (1980), S. 1172; *Hidien*, GFRG, 1. Aufl. (2012), § 1 Rn. 18.

²⁷³ Zur Begründung: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 425 Fn. 58; *Hidien*, GFRG, 1. Aufl. (2012), § 1 Rn. 21. Er geht von einer „Teilertragshoheit“ aus.

überwiegender Auffassung²⁷⁴ sichern Art. 106 Abs. 3 und Abs. 5 S. 1 GG die Ertragshoheit der Gemeinden. Diese bemisst sich nach der örtlichen Steuerkraft²⁷⁵. Die Vertreter dieser Auffassung²⁷⁶ leiten aus der Systematik und den Zwecküberlegungen jedoch nicht ab, dass Art. 107 GG zwingend anzuwenden sei. Vielmehr bleibe es dem Bundesgesetzgeber weitgehend überlassen, den genauen Verteilungsmaßstab auch nach Praktikabilitätsgesichtspunkten zu bestimmen. Eine zwingende Verteilungsvorgabe ergibt sich daher weder direkt aus Art. 107 Abs. 1 GG noch aus Art. 106 Abs. 3 und 5 GG. Ungeachtet dessen verweist der einfache Gesetzgeber in § 1 S. 2 GFRG auf die Vorschrift des Art. 107 GG, weshalb der Vorweganteil zumindest mittelbar ein Verteilungsobjekt des Art. 107 Abs. 1 darstellt²⁷⁷.

Nachdem in diesem Abschnitt die Verteilungsobjekte dargestellt wurden, werden im Anschluss hieran die Anknüpfungspunkte des örtlichen Aufkommens dargestellt. Es handelt sich hierbei um die Zuständigkeitsvorschriften, die in den Einzelsteuergesetzen, aber auch in der Abgabenordnung geregelt werden.

²⁷⁴ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 425 Fn. 58; *Henneke*, Die Kommunen in der Finanzverfassung des Bundes und der Länder, 3. Aufl. (1994), S. 110 f.; *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 106 Rn. 46; *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 106 Rn. 85.

²⁷⁵ *Kube*, in: Epping/Hillgruber, (Hrsg.), Beck-OK, 25. Ed. (2015), Art. 106 Rn. 33. Trotz dieser Wertung geht er davon aus, dass die Einzelheiten der Verteilung verfassungsrechtlich nicht festgelegt seien.

²⁷⁶ So *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 106 Rn. 32; ebenso *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 120.

²⁷⁷ *Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner Kommentar, (102. Aktualisierung 2002), Art. 106 Rn. 1039. Er erkennt an, dass der Verteilungsmaßstab relativ deutlich vorgegeben ist.

f) Anknüpfungspunkte des örtlichen Aufkommens

Für die Erhebung der Einkommen- und Vermögensteuer natürlicher Personen ist grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt bzw. das Finanzamt des gewöhnlichen Aufenthalts gemäß § 19 i.V.m. §§ 8, 9 AO zuständig.

Etwas anderes gilt für die Lohnsteuer als besondere Quellensteuer der Einkommensteuer, die in den §§ 38 ff. EStG geregelt ist und vom inländischen Arbeitgeber nach § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG (durch einen Dritten) abzuführen ist. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer gemäß § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG am Finanzamt der Betriebsstätte anzumelden (§ 41 Abs. 2 EStG) und nach § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG abzuführen²⁷⁸.

Eine Sonderstellung nimmt auch die Kapitalertragsteuer ein, die bei Kapitalerträgen nach §§ 20, 43 ff. EStG Anwendung findet²⁷⁹. § 44 Abs. 1 S. 5 EStG enthält drei unterschiedliche Zuständigkeitsvorschriften²⁸⁰:

Erstens das Finanzamt, das für den Schuldner der Kapitalerträge, zweitens das Finanzamt, der für den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle oder drittens das Finanzamt der für die Kapitalerträge auszahlenden Stelle nach dem Einkommen zuständig ist. In allen drei Fällen kommt es daher zu einem Quellenabzug. Das

²⁷⁸ Eine andere Möglichkeit wird durch § 41a Abs. 3 EStG eröffnet, wonach die oberste Landesbehörde ein anderes Finanzamt als das Betriebsstättenfinanzamt auswählen kann.

²⁷⁹ Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, so hat die Kapitalertragsteuer gemäß § 43 Abs. 5 S. 1 EStG abgeltende Wirkung (sog. Abgeltungsteuer). Im Betriebsvermögen wird zwar die Kapitalertragsteuer an der Quelle erhoben, sie hat jedoch keine abgeltende Wirkung, es kommt in diesem Fall zu einer Veranlagung.

²⁸⁰ So auch: *Lindberg*, in: Blümich, (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG, 126. Aufl. (2015), Rn. 20.

Finanzamt am Wohnsitz bzw. Sitz des Gläubigers ist hingegen nicht zuständig.

Die Zuständigkeit des Finanzamts bezüglich der Körperschaft- und Vermögensteuer juristischer Personen folgt zunächst aus § 20 Abs. 1 i.V.m. §§ 10, 11 AO. Hier wird an den Ort der Geschäftsleitung, hilfsweise an den Sitz der Körperschaft angeknüpft. Die §§ 19, 20 AO enthalten dabei jeweils gestufte Anknüpfungen.

Die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes für die Erbschaftsteuer ergibt sich aus § 35 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 19, 20 AO. Die Vorschrift knüpft an den Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers zum Zeitpunkt des Todes und beim Schenker zum Zeitpunkt der Zuwendung an. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass Erblasser oder Schenker Inländer gemäß § 2 ErbStG sind. Diese Anknüpfung bewirkt eine „Versteinerung“, denn sie kann nachträglich nicht durch das Verhalten des Steuerpflichtigen (als Schenker) beeinflusst werden. Nach dem Wortlaut des § 35 ErbStG bezieht sich die örtliche Zuständigkeit lediglich auf die Steuerfestsetzung. Gleichwohl gelten diese Vorschriften auch für die Steuererhebung²⁸¹. Obwohl die Erbschaft- und Schenkungsteuer an den Zufluss beim Erwerber anknüpft, kommt es bei der Zuständigkeit nicht auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Erwerbers, sondern auf den des Erblassers bzw. Schenkers an. Damit knüpft sie an die Fortgabe und nicht an den Empfang an. Dies ist zwar durchaus konsequent, denn die Erbschaft- und Schenkungsteuer sieht auch den Zuwendenden als Steuerschuldner

²⁸¹ *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. (2012), § 35 Rn. 1; *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, (Hrsg.), ErbStG, 48. Aufl. (2014), § 35 Rn. 2.

an, § 2 Abs. 1 S. 1 ErbStG²⁸². Bevorzugt werden hierdurch die Länder, in denen der Erblasser/Schenker zum Zeitpunkt des Todes bzw. zum Zeitpunkt der Zuwendung seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Diese Anknüpfung des örtlichen Aufkommens ist dennoch nicht zwingend. Ebenso gut könnte der Gesetzgeber an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Empfängers anknüpfen. Dies ließe sich auch mit der Bereicherung beim Empfänger begründen²⁸³. Weil der Wohnsitz des Zuwendungsempfängers schwer zu ermitteln sein kann bzw. mehrere Zuwendungsempfänger (Erben oder Beschenkte) mit unterschiedlichem Wohnsitz existieren können, ist die Anknüpfung an den Ort des Zuwendenden durchaus sachlich gerechtfertigt. Etwas anderes gilt jedoch im Hinblick auf die Frage, ob das Erbschaftsteueraufkommen zerlegt werden sollte. Auf mögliche Anknüpfungspunkte für etwaige Zerlegungsvorschriften wird im zweiten Teil näher eingegangen²⁸⁴.

Die Feuerschutzsteuer gehört zu den sonstigen Verkehrsteuern und wird gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG den Ländern zugewiesen. Zuständige Finanzbehörde für die Erhebung ist gemäß § 10 FeuerschStG das Bundeszentralamt für Steuern.

Zu den Verkehrsteuern nach Nr. 3 gehört auch die Grund-

²⁸² Kritisch: *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. (2012), § 2 Rn. 5. Die Anknüpfung an die Inländereigenschaft des Erblassers/Schenkers, während der Empfänger Ausländer sei, sei weniger plausibel. Dadurch würde die beschränkte Steuerpflicht zu einer unbeschränkten ausgedehnt.

²⁸³ Zu der Problematik: *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. (2012), § 35 Rn. 1, der die Vorschrift ebenfalls für überprüfungswürdig hält.

²⁸⁴ Siehe hierzu: § 2 II 4 a).

erwerbsteuer. Die örtliche Zuständigkeit ergibt sich bei dieser Steuer aus § 17 GrEStG. Die Vorschrift knüpft dabei an den Lageort des „wertvollsten Teils“ des Grundstücks an. Befindet sich das Grundstück in mehreren Ländern, so folgt hieraus die Zuständigkeit mehrerer Finanzämter.

Die Verwaltung der Biersteuer ergibt sich aus Art. 108 Abs. 1 S. 1 GG, der die Verwaltung der Verbrauchsteuern dem Bund zuordnet. Die örtliche Zuständigkeit der Hauptzollämter für die Erhebung der Biersteuer ergibt sich aus § 12 Abs. 2 FVG i.V.m. § 23 AO, der vom Ort der Tatbestandsverwirklichung ausgeht, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Daneben besteht die Zuständigkeit des Finanzamts am Tätigkeitsort des Unternehmens, § 23 Abs. 2 AO.

Die Spielbankabgabe gehört gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 5 GG ebenso zu den Landessteuern. Sie beruht auf § 3 des Gesetzes zur Zulassung öffentlicher Spielbanken²⁸⁵ und ist in §§ 5, 6 der Verordnung über öffentliche Spielbanken²⁸⁶ geregelt. Die Höhe der Spielbankabgabe ist dort nicht geregelt. Auch stellt sie, da sie auf die Abschöpfung von Spielerträgen gerichtet ist, eine Steuer dar²⁸⁷. Das Spielbankgesetz in Rheinland Pfalz verweist in § 6 Abs. 6 auf die Zuständigkeit des Finanzamts bezüglich der Erhebung der Umsatzsteuer. § 21 Abs. 1 AO stellt auf den vorwiegenden Betrieb des Unternehmens ab.

²⁸⁵ RGBI. I 1933, S. 480 f.

²⁸⁶ RGBI. I 1938, S. 955.

²⁸⁷ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 106 Rn. 33.

g) Zwischenergebnis und Ausblick

Nachdem Inhalt und Zweck des örtlichen Aufkommens, die Zuständigkeitsvorschriften und die Verteilungsobjekte dargestellt wurden, werden im nächsten Kapitel die sog. Verteilungsergänzungsvorschriften untersucht. Diese Vorschriften sind inhaltlich eng mit den Wertungen des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG verbunden.

2. Die Abgrenzung und Zerlegung nach Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG

Bereits im deutschen Reich von 1871 existierten Regelungen zur Abgrenzung des Steueraufkommens, die jedoch durch die Erzberger'sche Finanzreform an Bedeutung verloren²⁸⁸.

Die Reichsverfassung von 1871 wies die Zölle, Verbrauchsteuern und einige Verkehrsteuern dem Reiche zu. Die Länder wurden am Aufkommen der direkten Steuern beteiligt, welches sie mit den Kommunen teilten²⁸⁹. Nach dem Ende des Zweiten Weltkrieges wurde die unmittelbare Ertrags- und Verwaltungshoheit auf die Länder übertragen. Hier offenbarte sich bereits das Problem der Steuerzuordnung. Gleichwohl wurde die „richtige“ Zuordnung des Steuertatbestands zum einzelnen Land nicht in der Verfassung geregelt²⁹⁰. Der Bundesgesetzgeber führte aber schon 1949 Zerlegungsvorschriften ein²⁹¹. Erstmals wurde die Zerlegung 1955

²⁸⁸ *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405.

²⁸⁹ BVerfGE 1, 117 (119). Zur Bedeutung, *Stucken/Herold*, FinArch, N.F. Bd. 2, (1934), S. 121 ff.

²⁹⁰ *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405.

²⁹¹ Art. 106 Abs. 2 GG, 1949; *Fischer-Menshausen*, DöV 1948, S. 11 (17, Fn. 14); *Hinnendahl*, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 139.

verfassungsmäßig festgelegt²⁹². Allerdings handelte es sich um eine fakultative Zerlegung.

Erneut ins Gespräch kam die Zerlegung in der Finanzreform von 1969. Der Bundestag schlug vor, am Prinzip des örtlichen Aufkommens und den Zerlegungsvorschriften grundsätzlich festzuhalten. Für die Verbundsteuern sollte jedoch ein anderes Verteilungskriterium herangezogen werden. Die Länder wehrten sich jedoch gegen die Änderung des Verteilungsmaßstabes, weil sie hierin eine Beeinträchtigung ihrer Steuerhoheit sahen²⁹³. Auch die Bundesregierung stimmte für die Beibehaltung des Aufkommensprinzips. Der Regierungsentwurf enthielt auch den Vorschlag für eine fakultative Zerlegung der Lohn- und Körperschaftsteuer²⁹⁴. Die Länder setzten im Vermittlungsausschuss jedoch eine zwingende Zerlegung durch²⁹⁵. Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen wurde im Rahmen der Reform um die Verteilungsergänzungsregeln des Art. 107 Abs. 1 S. 2 und 3 GG vervollständigt.

Der Bund hat nach dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG eine Verpflichtung zur Abgrenzung und Zerlegung der Lohn- und

²⁹² *Hinnendahl*, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 139; *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 3.

²⁹³ BT Drs. V/2861, BReg S. 8, 35, 56.

²⁹⁴ BT Drs. V/2861, BReg S. 8.

²⁹⁵ *Heinsen*, BRat, 338. Sitzung, (1969), S. 108 (110), abrufbar unter: http://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/plenarprotokolle/1969/Plenarprotokoll-338.pdf?__blob=publicationFile&v=2, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]. Damit sollten die Einwände gegen das Prinzip des örtlichen Aufkommens beseitigt werden. *Strauß*, BT 5 WP, 227. Sitzung, (1969), S. 12539 (12543), abrufbar unter: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btp/05/05227.pdf>.

Körperschaftsteuer²⁹⁶. Diese Verpflichtung lässt sich ebenso aus dem Umkehrschluss zu S. 3 folgern²⁹⁷. Vertragliche Vereinbarungen zwischen den Ländern sind daher ausgeschlossen²⁹⁸. Bei dieser Verpflichtung handelt es sich jedoch nur um eine „relative Obligation“²⁹⁹, denn die Notwendigkeit zur Zerlegung ergibt sich aus der Abweichung zwischen dem tatsächlichen örtlichen Aufkommen und dem Grundsatz der regionalen Steuerleistung³⁰⁰. Die Verpflichtung ist daher für den Gesetzgeber nur in diesem Falle zwingend. Er könnte auch die Zuständigkeit für die Erhebung der Körperschaft- und Lohnsteuer in der Weise regeln, dass die vorhandenen Unbilligkeiten von vornherein vermieden werden, was zur Folge hätte, dass die Regelungen des Art. 107 Abs. 1 S. 2 und S. 3 GG gegenstandslos wären³⁰¹. Die Pflicht zur Zerlegung entfiel jedoch nur dann, wenn der Gesetzgeber entweder die Lohn- und Körperschaftsteuer materiell änderte, so dass diese Veränderung sich auch erhebungstechnisch auswirkt. Gleiches gilt für eine vollständige Reform oder Abschaffung dieser

²⁹⁶ *Kube*, in: Epping/Hillgruber, (Hrsg.), Beck-OK, 25. Ed. (2015), Art. 107 Rn. 4.

²⁹⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 85.

²⁹⁸ *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 16.

²⁹⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 86; *Brockmeyer*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, (Hrsg.), GG, 12. Aufl. (2011), Art. 107 Rn. 6. Die „reine“ Verwirklichung des örtlichen Aufkommens führte zu Ergebnissen, die in keiner Weise sachbezogen, sondern rein zufällig waren.

³⁰⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 86.

³⁰¹ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 31; *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 142.

Steuerarten³⁰².

Der Bund ist verpflichtet, eine gleichmäßige und sachgerechte Gestaltung zu gewährleisten. Er soll dabei weder eigene ertragsbezogene Interessen verfolgen noch bestimmte Länder privilegieren. Er wird in diesem Fall als „ehrlicher Makler“ zwischen den Ländern angesehen und eingesetzt³⁰³.

a) Bedeutung der Zerlegung

Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG normiert eine Verpflichtung zur Abgrenzung und Zerlegung der Lohn- und Körperschaftsteuer. Nach Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG kann der Gesetzgeber auch für andere Steuern eine Zerlegung durchführen³⁰⁴. Der Zweck der Abgrenzung und Zerlegung liegt in der Gewährleistung der Verteilung nach der Steuerkraft³⁰⁵.

aa) Ausgangspunkt der Zerlegungsproblematik

Die Zerlegungsvorschriften sind „Ausdruck des autonomie-sichernden Trennungsmodells“, denn die zerlegten Aufkommen bleiben eigenes Steueraufkommen der berechtigten Länder³⁰⁶. Die Vorschriften der örtlichen Zuständigkeit beruhen primär auf ver-

³⁰²Wernsmann, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 142; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 87; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 428 f.

³⁰³*Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 86. Ob daraus gleichzeitig ein subjektiver Anspruch des einzelnen Landes auf eine sachgerechte Zerlegung folgt, kann hier dahin stehen.

³⁰⁴Ebenso *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 15.

³⁰⁵*Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 16.

³⁰⁶*Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 82.

fahrenstechnischen Erwägungen und können daher zu Verzerrungen des Grundgedankens der Steuerverteilung nach der wirklichen Steuerkraft führen³⁰⁷.

Die Verzerrungen, auf die in einem anderen Abschnitt näher eingegangen wird, entstehen unter anderem durch den Quellensteuerabzug bei der Lohn- und Körperschaftsteuer nach §§ 36 ff. EStG, § 20 AO (bei mehreren Betriebsstätten) sowie durch Wanderungs- und Konzentrationsprozesse in der arbeitsteiligen Wirtschaft³⁰⁸.

Das Bundesverfassungsgericht³⁰⁹ beschrieb diesen komplexen Zusammenhang wie folgt: „Regionaler Wertschöpfungsbeitrag, persönliche Steuerleistung und regionales Steueraufkommen werden in ihrem Zusammenhang durch vielfältige Verflechtungen und Konzentrationsprozesse in der arbeitsteiligen Wirtschaft namentlich durch das Auseinanderfallen von Unternehmenssitz und Betriebsstätten sowie durch Einrichtung zentraler Lohnbüros gestört. Hinzu tritt die Pendler-Problematik, die darauf beruht, dass Ländergrenzen Wirtschaftsräume durchschneiden und Wohn- und Arbeitsstätte in verschiedenen Bundesländern liegen“.

Das Auseinanderfallen von Vereinnahmung und Steuerkraft lässt sich anhand der angeführten Beispiele erläutern. Vertieft behandelt werden die Probleme jedoch in Kapitel C.

Die Lohnsteuer wird am Ort der Arbeitsstätte erhoben und vereinnahmt. Die Arbeitsstätte befindet sich in Land A. Kommt es zur Veranlagung am Wohnsitz des Steuerschuldners in Land B, so wird die Einkommensteuer am Wohnsitzort vereinnahmt. In einem

³⁰⁷ *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6. Aufl. (2010), Art. 107 Rn. 69.

³⁰⁸ *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 211. Näheres in § 1 C III.

³⁰⁹ BVerfGE 72, 330 (391).

solchen Fall werden Lohnsteuer und veranlagte Einkommensteuer von verschiedenen Ländern vereinnahmt³¹⁰. Verschärft wird die Problematik dann, wenn das Land A zu viel Lohnsteuer vereinnahmt hat. In diesem Fall wird die entrichtete Lohnsteuer nicht nur angerechnet, sondern zurückerstattet. Die Rückerstattung nimmt jedoch das Wohnsitzfinanzamt im Land B vor. Konsequenz hiervon ist, dass Land B eine Steuer erstatten muss, die es nicht vereinnahmt hat.

Ein ähnliches Problem tritt auf, wenn das Unternehmen sogenannte Lohnbüros in anderen Ländern unterhält. Hier werden die Lohnabrechnungen in bestimmten Ländern konzentriert, obwohl sie in diesen nicht erwirtschaftet wurden³¹¹.

Ähnliche Abweichungen vom örtlichen Aufkommen können bei der Erhebung der Körperschaftsteuer auftreten. Die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts bei Kapitalgesellschaften ergibt sich aus § 20 AO, der auf den Sitz der Kapitalgesellschaft abstellt. Hat ein Unternehmen mehrere unselbständige Betriebsstätten in mehreren (Bundes-)Ländern, so würden ohne Zerlegung die Erträge einzelner Betriebsstätten nicht berücksichtigt, da nur der Sitz der Unternehmensleitung berücksichtigt wird. Außer Ansatz bleiben damit die wirtschaftlichen Beziehungen zu anderen Ländern.

Diese Überlegungen sind auch auf die Besteuerung der Konzerne übertragbar. Führen die Organgesellschaften die Gewinne an den Organträger ab, so wird deren Gewinn dem Land zugeordnet, in dem der Organträger seinen Sitz hat. Verzerrungen können auch

³¹⁰ Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, 1. Aufl. (1997), S. 519.

³¹¹ BVerfGE 72, 330 (391).

durch die neu eingeführte Besteuerung von Streubesitzdividenden auftreten³¹². Diese Problemgruppen werden später genauer behandelt³¹³. Die Verbundsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuern) führen mithin zu starken regionalen Streuungen, weswegen eine Zerlegung notwendig wird.

Teilweise³¹⁴ wird vertreten, dass bei Landessteuern nach Art. 106 Abs. 2 GG keine relevanten Streuungen auftreten. Dies ist jedoch gerade bei der Erbschaftsteuerverteilung zu bezweifeln. Denn durch das Abstellen auf den letzten Wohnsitz des Erblassers werden vorhandene Vermögenskonzentrationen in bestimmten Ländern aufrechterhalten³¹⁵.

bb) Begriff der Abgrenzung und Zerlegung

Aus dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG ergibt sich keine Definition über die Abgrenzung. Daher muss der Begriff präzisiert werden. Dieser soll sich nicht allein aus der bloßen Zweckmäßigkeit ergeben; vielmehr hat er sich am angestrebten Verteilungsziel zu orientieren und den Zusammenhang mit der Verteilungsregel des örtlichen Aufkommens zu beachten³¹⁶.

³¹² § 8b Abs. 4 KStG.

³¹³ Siehe hierzu: § 1 C II 2 a) dd).

³¹⁴ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, 1. Aufl. (1997), S. 516.

³¹⁵ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 99. Dass gerade das Aufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach dem Wohnsitz des Erblassers/Schenkers verteilt wird, ist gleichwohl nicht ersichtlich. Die Belastung trifft ebenfalls den Beschenkten/Erben. Zur Zerlegung der Erbschaftsteuer, Kapitel: § 2 I 5 b), II 3.

³¹⁶ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 89.

Abgrenzung bedeutet, dass der Ertrag, der aus einem konkreten Steuertatbestand resultiert, einem der Länder ungeteilt und originär zugesprochen wird, soweit das Prinzip des örtlichen Aufkommens bei örtlicher Zuständigkeit mehrerer Finanzämter – oder bei unklarer örtlicher Zuständigkeit – zu keiner eindeutigen Ertragszuordnung kommt³¹⁷. Durch die Abgrenzung erfolgt daher keine Um- oder Neuverteilung, sondern eine (Erst-)Zuordnung der Erträge. Dieser wird auf diese Weise dem Land originär zugewiesen³¹⁸. Diese klarstellende Interpretation des örtlichen Aufkommens weicht von der örtlichen Zuständigkeit und der Steuergläubigerschaft ab³¹⁹.

Auch der Begriff der Zerlegung wird von Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG nicht definiert. Aus diesem Grunde ist dieser ebenfalls zu konkretisieren³²⁰. Die Zerlegung lässt steuerschuldrechtliche Zuordnungen außer Betracht, setzt eine eindeutige Ertragszuordnung voraus und greift daher sachlich und zeitlich später als die Abgrenzung³²¹. Sie knüpft an die Ergebnisse der Abgrenzung an.

³¹⁷ *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 14.

³¹⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art.107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 89; *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 35. Er geht davon aus, dass die Abgrenzung nicht zwingend erforderlich sei, wenn der Gesetzgeber klare und dem Sinn des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG entsprechende Vorschriften schaffen würde.

³¹⁹ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 35; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 518.

³²⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 92.

³²¹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 93.

Umstritten ist dabei, ob die Rechtsfolgen, die sich aus der örtlichen Zuständigkeit und Abgrenzung ergeben, diese teilweise korrigieren oder ob deren ursprüngliche Verteilungsintention durchgesetzt wird³²². Auf den Streit wird später noch genauer eingegangen. Unabhängig davon bestehen nach Durchführung der Zerlegung zwischen den Ländern Ausgleichsansprüche³²³, die hinreichend bestimmt sein müssen und für die der Finanzrechtsweg offen steht³²⁴. Vom Länderfinanzausgleich im engeren Sinne unterscheidet sich die Qualität der Ansprüche dadurch, dass es sich nicht um einen Finanz- oder Steuerkraftausgleich handelt, sondern um eine Ertragsteilnahme an einer bestimmten Steuer³²⁵. Im Gegensatz zur Abgrenzung begründet die Zerlegung keine originären Ertrags-
hoheitsrechte³²⁶.

Aus dem Begriff lassen sich keine bestimmten Zerlegungsmethoden und -maßstäbe entnehmen, gleiches gilt auch für Art und Umfang³²⁷ der Zerlegung. Für die genauere Bestimmung ist der einfache Gesetzgeber zuständig³²⁸. Im Folgenden werden die

³²² *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 36; dem folgend: *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 14. Zum Streit, siehe sogleich.

³²³ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 36; *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, Art. 107 Rn. 75.

³²⁴ *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 14.

³²⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 94.

³²⁶ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 36. So auch *Wernsmann*, in: *Kahl/Waldhoff/Walter*, (Hrsg.), *Bonner-Kommentar* (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 140.

³²⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 94.

³²⁸ *Korioth*, *Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern*, (1997), S. 518; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, S. 94.

verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Zerlegung näher erläutert. Im Kern geht es jedoch um die Klärung der Frage, welche Ziele von der Zerlegung erfasst werden.

b) Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Zerlegung

aa) Zerlegungsziele des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG

Die Zerlegung im Rahmen des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG lässt sich nur im Zusammenhang mit dem örtlichen Aufkommen verstehen. Das örtliche Aufkommen soll die örtliche Steuerkraft eines Landes repräsentieren. Vielfach wird die örtliche Vereinnahmung daher als Chiffre der örtlichen Steuerkraft bezeichnet³²⁹.

Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG ordnet in diesem Zusammenhang an, dass der Gesetzgeber nähere Bestimmungen über die Abgrenzung und Zerlegung des örtlichen Aufkommens zu treffen habe. Unklar ist jedoch, was die Zerlegung bewirken soll. Diese Problematik wurde auch im Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht³³⁰ im Jahre 1986 virulent.

Konkret ging es um die Frage³³¹, ob Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG eine Korrektur, Durchbrechung³³² Ausnahme³³³, Modifizierung³³⁴,

³²⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 40; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 32.

³³⁰ BVerfGE 72, 330.

³³¹ Zur Problematik: *Geske*, DöV 1985, S. 421 (425).

³³² *Hofmann*, ZRP 11 (1999), S. 465 (469).

³³³ *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzbeziehung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, (2012), S. 30; *Lenk*, ifo, 67. Jg., (1/2014), S. 9.

³³⁴ *Bösinger*, Die Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs 1995,

Verdeutlichung³³⁵ bzw. Konkretisierung³³⁶ des örtlichen Aufkommens darstellt³³⁷.

Sieht man die Zerlegungsvorschriften als Korrektur³³⁸ der ursprünglichen Verteilung an, so könnte man auf den Gedanken kommen, dass die Zerlegung bereits Bedarfselemente enthält. In diesem Fall könnten Ausgleichsgesichtspunkte in den Vordergrund treten.

Zu einem anderen Ergebnis gelangt man, wenn man die Zerlegung als Verdeutlichung bzw. Klarstellung des örtlichen Aufkommens ansieht³³⁹. In diesem Fall werden nur die tatsächlichen Verzer-

(1999), S. 23; *Franke*, *StuW* 1991, S. 311 (315).

³³⁵ *Kirchhof*, *Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie*, (1982), S. 7; *Hidien*, *Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG*, (1997), S. 79; *Hidien*, *DStZ* 1997, S. 801.

³³⁶ *Kitterer*, *Bundesstaatsreform und Zukunft der Finanzverfassung*, (2007), S. 6, abrufbar unter: <http://hdl.handle.net/10419/23264>; *Bouffier*, *ifo-SD*, Nr. 9, (2013), S. 3 (4).

³³⁷ Als Korrektur: *FG Saarland v. 29.5.2008*, *Az. 2 K 2391/04 Rn. 49, 54* (dort: Korrektur der örtlichen Vereinnahmung); ebenso *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187); *Heun*, in: *Dreier*, (Hrsg.), *GG*, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 16; *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 14; *Mußgnug*, *JuS* 1986, S. 872 (873); *Wendt*, *Finanzhoheit und Finanzausgleich*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR* VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 86; *Feld/Kube/Schnellenbach*, *Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs*, *Gutachten*, (2013), S. 33; *Wieland*, *Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II nach Wirksamwerden der Schuldenbremse*, (2013), S. 42.

³³⁸ Die meisten, die von der Korrektur des örtlichen Aufkommens ausgehen, verneinen jedoch die Einbeziehung von Bedarfselementen. So auch *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187); *Heun*, in: *Dreier*, (Hrsg.), *GG*, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 16; *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 14; *Mußgnug*, *JuS* 1986, S. 872 (873); *Wendt*, *Finanzhoheit und Finanzausgleich*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR* VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 86.

³³⁹ *Kirchhof*, *Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie*, (1982), S.

rungen korrigiert, um die tatsächliche Steuerkraft des Landes ermitteln zu können. Der Grundgedanke des örtlichen Aufkommens wird hierdurch durchgesetzt und nicht durchbrochen³⁴⁰. Das Bundesverfassungsgericht³⁴¹ ging in seiner Leitentscheidung davon aus, dass die Zerlegungsvorschriften die Verzerrungen *korrigieren*, die durch die örtliche Vereinnahmung entständen. Zudem betonte es, dass die Steuerverteilung nach der wirklichen Steuerkraft der horizontalen Steuerverteilung als gerechtigkeitsbezogene Leitidee zugrunde liege. Daraus lässt sich entnehmen, dass Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG nur auf die örtliche Vereinnahmung abstellt, die unter Umständen von der regionalen Steuerleistung abweichen kann³⁴².

Auch die herrschende Auffassung in der Literatur³⁴³ geht davon aus, dass es Aufgabe des Zerlegungsgesetzes sei, den von S. 1 vorgegebenen Maßstab zu verdeutlichen und die aus seiner Offenheit resultierenden Verzerrungen zu vermindern. Dafür könnte auch der Wortlaut sprechen. Nach diesem sind nähere Bestimmungen zur Abgrenzung und Zerlegung des örtlichen Aufkommens zu treffen, die durch ein zustimmungspflichtiges

7; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 79; *Hidien*, DStZ 1997, S. 801.

³⁴⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 78 f. Dem folgend: *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 139.

³⁴¹ BVerfGE 72, 330 (392 f.).

³⁴² Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 40 ff.

³⁴³ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 10; *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6. Aufl. (2013), Art. 107 Rn. 70, nicht ganz eindeutig, da er später von der Korrektur des örtlichen Aufkommens ausgeht (Rn. 75).

Gesetz geregelt werden. Der Wortlaut der Vorschrift ist aber für beide Auslegungsvarianten offen und gibt keine eindeutige Antwort. Möglicherweise ergibt sich aus dem historischen Kontext eine Lösung.

Der ursprüngliche Regierungsentwurf³⁴⁴ zu Art. 107 Abs. 1 GG nahm zur Zerlegung und deren Zielsetzung Stellung. Danach könnten durch die Zerlegung von größeren Steuerzahlungen auf die beteiligten Länder Abweichungen des regionalen Steueraufkommens von der wahren Steuerkraft beseitigt werden. Die Zerlegung wurde bezüglich der Lohn- und Körperschaftsteuer angedacht, damit der Länderfinanzausgleich möglichst von der wirklichen Steuerkraft ausgehen könne. Der Bundesrat³⁴⁵ war sich bei den Gesetzesüberlegungen im Hinblick auf die Ziele der Zerlegung einig. Auch er ging davon aus, dass die Zerlegung die „tatsächliche“ Steuerkraft sichern sollte. Der Vorschlag des Bundesrats unterschied sich lediglich darin, dass die Zerlegung zwingend eingeführt werden sollte.

Diese Erwägungen lassen sich auch durch den systematischen Kontext zu Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG stützen. Die Zwecke des örtlichen Aufkommens wurden bereits oben dargelegt. Das örtliche Aufkommen ist grundsätzlich Ausdruck der Steuerkraft im eigenen Land. Auch wurde erläutert, dass örtliches Aufkommen und

³⁴⁴ *Kiesinger*, BReg, BT V/2861 v. 30.4.1968, S. 35, Rn. 150, abrufbar, unter: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/05/028/0502861.pdf>, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]; ebenso *Althammer*, BT, 5 WP, 227. Sitzung, v. 23.4.1969, S. 12539, abrufbar, unter: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btp/05/05227.pdf>, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

³⁴⁵ *Heinsen*, BRat, 338. Sitzung, (1969), S. 108 (111), abrufbar unter: http://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/plenarprotokolle/1969/Plenarprotokoll-338.pdf?__blob=publicationFile&v=2, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

tatsächliche Steuerkraft nicht vollständig deckungsgleich sind³⁴⁶. Die Zerlegungsanordnungen des Art. 107 Abs. 1 S. 2 und S. 3 GG dienen daher der möglichst eindeutigen Feststellung der tatsächlichen Steuerkraft. Der systematische Zusammenhang wird durch das Zitat von *Hidien* noch verdeutlicht:

„Die Zusammensicht der Verfassungsvorschriften und die ergänzende Beiordnung der Korrekturregeln zum Grundgedanken des Territorialgrundsatzes verdeutlichen ihren tragenden Rechtsgrund im bundesstaatlichen Verteilungssystem. In ihrer beabsichtigten Wirkung, finanztechnisch veranlaßte ertragsrechtliche Verzerrungen zu vermindern, abzubauen und weitgehend auf die richtige regionale Steuerleistung zurückzuführen...“³⁴⁷.

Diese Vorstellung beruht auf folgenden Zwecküberlegungen: Sowohl die Zerlegungsvorschriften als auch der Aufkommensgedanke könnten auf dem Forensalprinzip beruhen³⁴⁸. Nach diesem Prinzip sollen die Steuererträge nach dem wirtschaftlichen Ursprung verteilt werden. Auf diese Weise soll eine externe Forensalbesteuerung sichergestellt werden. Das heißt, Steuer- ausländer, die nicht ihren Wohnsitz in der Gemeinde haben, sollen ebenso herangezogen werden³⁴⁹. Hintergrund dieses Gedankens ist die Frage, ob nicht nur dem Sitz-, sondern auch dem Belegenheitsverband Rechte und Pflichten zukommen³⁵⁰. Dieses Prinzip

³⁴⁶ § 1 B III 3 b).

³⁴⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 82.

³⁴⁸ Zu dem Prinzip: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 79.

³⁴⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 79.

³⁵⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 80.

lag zunächst im Doppelsteuergesetz und später dem RFAG zugrunde³⁵¹ und findet jetzt seine Ausprägung im Bereich der Körperschaftsteuerzerlegung sowie im Bereich kommunaler Hebesatzrechte³⁵².

Die ertragszuordnende Funktion des Art. 107 Abs. 1 GG widerspreche gerade dem ausgleichenden Charakter, der sich erst auf den späteren Stufen des Finanzausgleichs realisieren soll. Denn die Ertragszuordnung folge aus der Autonomie der Gliedstaaten im Verhältnis zueinander. Daraus kann man schließen, dass nur solche Zwecke für das Zerlegungsrecht bestimmend sein können, die sich mit Art. 107 Abs. 1 GG in Einklang bringen lassen. Mit der verbindlichen Festlegung der Lohnsteuerzerlegung wird zudem festgelegt, dass der Bedarf nicht zu berücksichtigen ist, sondern vielmehr das örtliche Aufkommen gesichert werden soll³⁵³. Denn die Ergänzungsregeln stellen keine Ausnahme vom Verteilungsprinzip dar, sondern begründen dessen Durchsetzung.

Die Verteilungsergänzungsregeln stellen daher keine eigenständige Verteilungsstufe und keine Ausnahme gegenüber dem

³⁵¹ Siehe hierzu: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 80 f.

³⁵² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 81.

³⁵³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 83; *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 96 ff. Durch die Zerlegung werde die ursprüngliche Steuervereinnahmung korrigiert und [zusätzliche] Leistungen zum Ausgleich der unterschiedlichen Finanzkraft vermieden (S. 98). Aus Effizienzgründen trennen die Autoren die Zwecke der allokativen Primärverteilung von der (re-)distributiven Sekundärverteilung. Eine a.A. vertritt aber *Renner*, Finanzausgleich unter den Ländern und Bundesergänzungszuweisungen, in: Geske, (Hrsg.), Die Finanzbeziehungen zwischen Bund Ländern und Gemeinden, (1982), S. 339.

Aufkommensgrundsatz dar. Sie sind ebenso wie Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG Teil der zweiten Stufe³⁵⁴.

Auch das Bundesverfassungsgericht³⁵⁵ bestätigte den Ausschluss von Bedarfs Gesichtspunkten bei den Ergänzungsvorschriften des Art. 107 Abs. 1 S. 2 und S. 3 GG. Dies ergebe sich aus der Systematik und dem Zweck des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG, der von einem autonomiefördernden Trennmodell ausgehe, welches nicht den Bedarf eines Landes ermitteln, sondern die Partizipation der Länder aus dem Erwirtschafteten fördern will³⁵⁶.

Man könnte einwenden, dass die Zerlegungsvorschriften bereits ausgleichenden Charakter haben, denn das Wohnsitzprinzip begünstigt die steuerschwachen Länder und belastet andererseits vor allem die Staaten mit einem hohen Einpendleranteil (Stadtstaaten)³⁵⁷. Dass dadurch bereits horizontale Ausgleichswirkungen bestehen, ist Folge der Zerlegung nach dem Wohnsitzprinzip. Diese Folge wird jedoch Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG nicht bezweckt. Vielmehr kann man diese Wirkungen auch als Reflex ansehen³⁵⁸. Von entscheidender Bedeutung ist jedoch, dass nur die einfachrechtliche Umsetzung diese Wirkungen erzeugt. Die einfachrechtliche Umsetzung darf jedoch nicht den Zweck der Verfassungsvorschrift konterkarieren. Dieses Argument trägt daher nicht für eine andere Interpretation der Zerlegungsvorschriften.

³⁵⁴ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 84.

³⁵⁵ BVerfGE 72, 330 (395).

³⁵⁶ *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 16.

³⁵⁷ *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 18.

³⁵⁸ Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 150.

Diesem Ergebnis wird in der finanzwissenschaftlichen Literatur entsprochen. Henke und Schuppert³⁵⁹ wenden sich gegen eine Zerlegung aus verteilungspolitischen Motiven aus dem Grund, dass sich dadurch zwar Leistungen im späteren Finanzausgleich erübrigen, jedoch der ursprünglichen Verteilungsintention – das originäre Steueraufkommen zu erfassen – widersprechen.

Einen ähnlichen Ansatz verfolgt Koriath³⁶⁰. Er geht bei der Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften vom Äquivalenzprinzip aus: Aufgrund des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers bei der Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften müssen nicht alle Äquivalenzgesichtspunkte berücksichtigt werden.

Durch die Zerlegung soll die fiskalische Äquivalenz wiederhergestellt werden, die durch erhebungstechnische³⁶¹ oder faktische Gegebenheiten bei der Steuererhebung außer Betracht bleiben müsse³⁶².

Geht man davon aus, dass das örtliche Aufkommen Kosten- und Nutzerkreise erfassen sollte und diese aufgrund des gesetzgeberischen Spielraums oder des Verhalten der Steuerpflichtigen nicht mehr übereinstimmen (Verletzung des Äquivalenzprinzips), dann wird die Zerlegung des örtlichen Aufkommens erforderlich.

³⁵⁹ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 98.

³⁶⁰ *Koriath*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511 f.

³⁶¹ Bedingt werden die Verzerrungen u.a. durch den Quellensteuerabzug bei der Kapitalertrag- und bei der Lohnsteuer.

³⁶² Davon ist das Verhalten der Arbeitnehmer als Pendler erfasst. So auch *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 59; *Koriath*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511 f.

Die Zerlegung stellt auf diese Weise das Äquivalenzprinzip wieder her. Sie führt daher zu Ergebnissen, die dem Grundgedanken des örtlichen Aufkommens entsprechen sollen³⁶³.

bb) Berücksichtigung der Stadtstaatenproblematik im Rahmen der Zerlegung

Im Streit über die richtigen Zerlegungskriterien wird häufig von den Kritikern³⁶⁴ des Wohnsitzprinzips vorgebracht, dass der Status der Stadtstaaten durch die Anknüpfung an dieses Prinzip „willkürlich vernachlässigt“ werde. In dieser Aussage klingt an, dass den Stadtstaaten im Rahmen des Finanzausgleichs eine Sonderrolle zugebilligt werden sollte. Deutlicher wird diese Argumentation im Gutachten von Kitterer³⁶⁵ vorgebracht, wenn er anführt, dass die Stadtstaaten Städte ohne Umland seien und damit nicht unbedingt mit den Flächenstaaten vergleichbar seien, die einen Stadt-Umland-Ausgleich durchführen könnten.

Diesen Überlegungen lässt sich jedoch folgendes entgegen halten: Die Stadtstaaten werden bereits im Rahmen des Länderfinanzausgleich bei der Einwohnerveredelung berücksichtigt. Eine vorgelagerte Einbeziehung auf der Ebene der primären Vereinbarung käme einer doppelten Privilegierung gleich, die auch vor dem Hintergrund der Statusgleichheit der Länder nicht zu rechtfertigen wäre. Zugleich würde im Rahmen der Zerlegung die „Zusatzbelastung“ einiger Länder berücksichtigt werden. Art. 107

³⁶³ Voss, DStZ 1986, S. 107.

³⁶⁴ Zu den vorgebrachten Argumenten: BVerfGE 72, 330 (346).

³⁶⁵ Kitterer/Plachta, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 38. Zumal eingeräumt wird, dass die Gruppe der Stadtstaaten keine homogene Gruppe sei. Ekardt/Buscher, DöV 2007, S. 89 (94).

Abs. 1 GG erfüllt eine steuerzuordnende Funktion. Maßgabe hierfür ist die eigene Steuerkraft. Auf etwaige Zusatzbelastungen einzugehen, hätte zur Konsequenz, dass die allokativen Aufgabe durch zusätzlich distributive Zwecksetzungen „aufgeladen“ wird. Die Berücksichtigung von Bedarfen konterkariert die Wertungen, die der Zerlegung zugrunde liegen. Eine besondere Berücksichtigung der Stadtstaaten-Belange ist daher auszuschließen. Dies wird bei der Herleitung der Prinzipien für eine sachgerechte Zerlegung bzw. Verteilung auch nicht notwendig sein.

cc) Schlussfolgerung

Dass Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG und die Anforderungen an die Zerlegung im Kontext zum örtlichen Aufkommen zu lesen sind, wurde hinreichend deutlich. Unstreitig ist auch, dass S. 1 das Örtlichkeitsprinzip verwirklicht, welches in bestimmten Fällen zu Verzerrungen führt, die durch die Zerlegung beseitigt werden sollen. Es geht nicht darum, exakte Belastungen von Ländern (durch Pendlerströme) auszugleichen. Die Zerlegung stellt insoweit eine Korrektur der Folgen des örtlichen Aufkommens dar, als sie das „eigene“ Aufkommen eines Landes zu erfassen sucht. Diese Betrachtung führt auch nicht dazu, dass etwaige Bedarfe von Ländern festgestellt oder berücksichtigt werden. Im Gegenteil, sie beseitigt die ausgleichenden Wirkungen, die durch die Zuständigkeitsvorschriften auftreten. Diese Sichtweise hat jedoch erhebliche Konsequenzen, denn es wird eingeräumt, dass damit die Spaltung zwischen den „armen“ und „reichen“ Ländern vertieft wird, mit der Folge, dass die Spannungen im anschließenden Länderfinanzausgleich noch verstärkt werden könnten³⁶⁶. Dies ist jedoch

³⁶⁶ Zu dem Einwand, der sich schon aus dem örtlichen Aufkommen ergibt:

hinnehmbare Konsequenz dieser Betrachtungsweise. Denn nur hierdurch wird den Bemühungen der Länder um die Stärkung der eigenen Steuerkraft am ehesten Rechnung getragen. Die Spannungen lassen sich gleichwohl minimieren, indem auch der Länderfinanzausgleich die Finanzkraft der Länder nicht vollständig angleicht³⁶⁷. Möglich wäre auch eine Verlagerung der Zuweisungen auf den Bund³⁶⁸. Keine besondere Berücksichtigung erfahren in diesem Kontext die Stadtstaaten.

3. Inhaltliche Vorgaben an die Ausgestaltung der Zerlegungsvorschriften

Im Folgenden werden die inhaltlichen Vorgaben bei der Schaffung von Zerlegungsvorschriften näher untersucht. Grundlage sind auch hier die Wertungen des Bundesverfassungsgerichts.

a) Relative Ausgestaltungsfreiheit des Gesetzgebers

Aus dem Wortlaut der Verfassung ergeben sich keine Leitlinien über die inhaltliche Ausgestaltung von Zerlegungsvorschriften. Fraglich ist, ob der Gesetzgeber bei der Schaffung von Zerlegungsvorschriften einen Gestaltungsspielraum hat. Dies wird teilweise bestritten.

Aus ökonomischer Sicht³⁶⁹ wird vertreten, dass der Gesetzgeber kein Ermessen im Hinblick auf die Ausgestaltung habe. Zur Begründung wird auf die Belastungswirkung der Steuern ver-

Maunz, in: *Maunz/Dürig*, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 11.

³⁶⁷ Die hier vorgeschlagenen Zwecke der Zerlegung, dürfen nicht vollständig konterkariert werden. Dies ist jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit.

³⁶⁸ Konkret liefe dies auf Verzicht oder Verringerung des Länderfinanzausgleichs verbunden mit Verstärkung des vertikalen Finanzausgleichs hinaus.

³⁶⁹ *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187).

wiesen. Aus Art. 106 Abs. 5 GG folge zudem, dass die Verteilung des Gemeindeanteils der Lohnsteuer „auf Grundlage der Einkommensteuerleistung ihrer Einwohner“ als eine sachgerechte Lösung anzusehen sei.

Außerdem würden sich durchaus „richtige“ Zerlegungsformeln finden lassen, wenn man nach der Belastungskonzeption der Steuerfrage geht. Geht man vom Belastungskonzept einer Steuer aus, das mit der jeweiligen Steuer verfolgt wird, so muss bei der Lohnsteuer geklärt werden, worauf abzustellen ist. Denn gerade bei der Lohnsteuer kann man zunächst auf den Lohnsteuerpflichtigen abstellen (mit der Folge, dass das Wohnsitzprinzip taugliches Anknüpfungskriterium wäre). Möglich ist jedoch auch eine wertschöpfungsbezogene Sichtweise. In diesem Falle erfolge die Wertschöpfung aus der Betriebsstätte, die dann auch taugliches Anknüpfungskriterium wäre³⁷⁰.

Das Bundesverfassungsgericht³⁷¹ ging davon aus, dass zwar die Verteilung nach der wirklichen Steuerkraft der horizontalen Steuerverteilung als gerechtigkeitsbezogene Leitidee zugrunde liege. Inhaltliche Vorgaben mache das Grundgesetz jedoch nicht. Die wirkliche Steuerkraft könne nach dem Wohnsitz bzw. nach dem Ort der wirtschaftlichen Wertschöpfung ermittelt werden. Begründet hat das Gericht seine Auffassung mit der Erwägung, dass das Land sowohl Gebietskörperschaft als auch Personenverband sei. Wenn man den Staat eher als Gebietskörperschaft ansehe, so sei der Steuerertrag das Aufkommen, das in seinem

³⁷⁰ Zu der Problematik *Liebig*, in: Elsner, (Hrsg.), *Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches*, (2002), S. 69 (77).

³⁷¹ BVerfGE 72, 330 (394); *Henneke*, *Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung*, (1990), § 13 Rn. 626.

Gebiet erwirtschaftet werde (ohne Rücksicht durch welche Personen). Sehe man ihn primär als Personenverband, so sei der Steuerertrag das Aufkommen, das durch die – an diesem Wohnsitz – lebenden Bürger erwirtschaftet werde, unabhängig davon, ob sie das Aufkommen innerhalb oder außerhalb des Hoheitsgebiets erwerben. Aus diesem Doppelcharakter entlehnte es die Möglichkeit, dass der Gesetzgeber sowohl räumliche als auch persönliche Anknüpfungspunkte wählen könne.

Gegen die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts wird eingewendet, dass ein solches Wahlrecht zu Missverständnissen führen könne, die sich bei der Wahl der Anknüpfungspunkte auswirken könnten. Zudem können staatspolitische und personalhoheitsrechtliche Erklärungsmuster keinen Beitrag zu den Zerlegungsregeln liefern³⁷². Denn Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG statuiere einen relativen Gesetzgebungsauftrag des Bundes zugunsten der Länder als Folge des pragmatischen Verteilungsjunktims des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG, der die steuerlichen Vereinnahmungszuständigkeiten den horizontalen Ertragsrechten vorordne³⁷³.

Aufgrund der Lohnsteuererhebung an der „Quelle“ sei der Regelungsauftrag obligatorisch und nicht disponibel.

Daher dürfe der Gesetzgeber die Zerlegungsmodalitäten nicht „freigreifen“. Vielmehr müsse er zerlegungsadäquate (regionalbezogene und realitätsnahe) Kriterien verwenden³⁷⁴. Das Steuerrecht des Bundes oder der Länder stelle bewusst nicht auf die Mitgliedschaft zum Bundes- oder Landesvolk ab, sondern auf den

³⁷² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG, (1997), S. 103.

³⁷³ *Hidien*, DStZ 1997 S. 809.

³⁷⁴ *Hidien*, DStZ 1997 S. 809.

Ursprung der Zahlungsfähigkeit. Dem regionalen Element komme nur eine beschränkte Bedeutung zu, es dürfe daher nicht überhöht werden. Vielmehr sei es als „steuerrechtlicher Reflex“ anzusehen³⁷⁵.

Gegen die Sichtweise des Gerichts spricht letztlich die Überlegung, dass es im Rahmen von Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG nur um die Vereinnahmung von Steuern geht. Insoweit stellt das Steuerrecht nur auf das „inländische Gebiet“ ab. Es erfasst damit nicht die Bürger des Landes, sondern die Einwohner sowie die Inhaber der im Land befindlichen Vermögenswerte. Maßgebend ist daher nicht die Mitgliedschaft zu einem Landesvolk, sondern vielmehr der räumliche Ursprung der Leistungsfähigkeit. Das Gericht vermengt daher steuerliche und staatsrechtliche Kategorien und trägt damit nicht zur Klärung bei, welche Kriterien für die Zerlegung tauglich sind³⁷⁶. Maßgebend für die Zerlegungsmodalitäten sind mithin räumliche Anknüpfungspunkte wie Wohnsitz- oder Quellenort, da die Zerlegung Ertragsverzerrungen beseitigen möchte³⁷⁷.

Der Gesetzgeber hat zwar bei der Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften einen weiten Gestaltungsspielraum. Begrenzt wird dieser Spielraum aber durch das Willkürverbot. Auch im Hinblick auf die Ausgestaltung von Zerlegungskriterien könnte man argumentieren, dass der Gesetzgeber keine unbegrenzte Gestaltungsfreiheit habe, was sich aus der Verteilungsgrundregel

³⁷⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 103.

³⁷⁶ Zur Kritik und den Argumenten, *Isensee*, Idee und Gestalt des Föderalismus im Grundgesetz, in: *Isensee/Kirchhof*, (Hrsg.), HStR VI (2008), § 126 Rn. 55. Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 103.

³⁷⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 103.

des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG ergeben könnte. Aber auch aus der Zerlegungspflicht in S. 2 lässt sich entnehmen, dass die Gestaltungsfreiheit beschränkt ist³⁷⁸.

Geht man davon aus, dass durch die Zerlegung die Ermittlung der tatsächlichen Steuerkraft bezweckt wird, so sind dem Gesetzgeber hierdurch enge Grenzen gesetzt³⁷⁹. Ähnliches gilt, wenn man auch Äquivalenzgesichtspunkte heranzieht. Entscheidend ist daher, dass der Gesetzgeber, der aufgrund „fiskal-taktischer“ Erwägungen von Äquivalenzgesichtspunkten abweicht, diese Abweichung durch Beteiligung der ausgeschlossenen Länder im Wege der Zerlegung berücksichtigt³⁸⁰.

Daher ist im Rahmen der Zerlegung der Gestaltungsspielraum enger³⁸¹. Es sind bestimmte – in der Verfassung enthaltene – Vorgaben zu berücksichtigen. Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG geht davon aus, dass der Gesetzgeber Regelungen über Art und Umfang treffen muss. Welche Anforderungen und Grenzen bestehen, lässt sich daraus indes nicht herleiten³⁸². Von Bedeutung könnten hierbei vor allem steuerspezifische Kriterien sein.

³⁷⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 98.

³⁷⁹ Siehe bereits: D II 2 und 3; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 78 f.; *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 2 Rn. 6. Dem folgend: *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 139.

³⁸⁰ A.A. *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG, (1997), S. 78 f.

³⁸¹ BVerfGE 72, 330 (392); *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 91.

³⁸² BVerfGE 72, 330 (392); *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 97.

b) Steuerspezifische Kriterien

Steuerspezifische Kriterien der Zerlegung³⁸³ lassen sich dann bestimmen, wenn auf die Belastungskonzeption einer Steuer abgestellt wird. Inhaltlich schreibt die Verfassung keine Zerlegungskriterien vor. Denn der Gesetzgeber kann dies besser regeln als dies durch eine *verfassungsrechtliche Ersatzvornahme* möglich wäre³⁸⁴.

Hidien³⁸⁵ verweist in diesem Kontext auf typisch territoriale Anknüpfungspunkte wie Wohnsitz, Handlungsort, Ort der Quelle der Produktionstätigkeit, Ort der Wertschöpfung und Belegenheitsort. Eine Kombination von unterschiedlichen Anknüpfungsmomenten schließt er ebenso wenig aus wie Parallelen zum Internationalen Steuerrecht. Eine Einschränkung soll jedoch bei Personal- bzw. Subjektsteuern gelten. In diesen Fällen soll der Erarbeitungsort hinter dem Wohnsitzort zurücktreten, da es sich bei dieser Steuer um eine persönliche Steuerleistung handle, welche vom Lohnsteuerpflichtigen und keineswegs vom Unternehmen

³⁸³ Zu den Anforderungen *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 101.

³⁸⁴ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 2 Rn. 5. Zum anderen bildet die Auswahl der Zerlegungsprozedur ungeachtet ihrer verteilungsrechtlichen Zielsetzung und Bedeutung primär ein finanztechnisches Problem der Korrektur vorgegebener Steuererhebungsstrukturen; a.A. *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, Rechtsgutachten, Speyerer Arbeitshefte, (2013), S. 10. Die Zerlegungsregeln seien seiner Auffassung nach defizitär, da die Verfassung keinerlei Kriterien für eine Zerlegung vorgebe. Zwar sei die Zerlegung zwingend vorgegeben, der Zerlegungsmaßstab sei dem Ermessen des Gesetzgebers unterstellt. Das Ziel einer aufgabengerechten Finanzverfassung sei dann erreicht, wenn sie nicht nur das Zerlegungsgebot, sondern auch den Zerlegungsmaßstab vorgebe.

³⁸⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 100 ff.

erbracht werde. Anders läge der Fall, wenn anstelle der Lohnsteuer eine Objektsteuer auf die Einkommensentstehung (und damit auf die Produktionstätigkeit) erhoben würde³⁸⁶.

Diese Erwägungen sind jedoch nicht zwingend. Die sog. Personensteuern werden vom Steuerpflichtigen erbracht. Der Tätigkeitsort bzw. der Ort der Wertschöpfung sind hierbei von entscheidender Bedeutung. Denn der Steuerpflichtige wird nicht deshalb zur Steuer herangezogen, weil er an einem bestimmten Ort wohnt, sondern, weil er einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, die der Gesetzgeber als Grundlage der Besteuerung heranzieht. Auf diesen Gesichtspunkt wird vor allem im zweiten Teil der Arbeit näher Bezug genommen³⁸⁷.

Es kommt daher darauf an, dass Steuersubjekt und Steuerobjekt auf ihren regionalen Bezug hin untersucht werden. Dieser Ansatz entspricht finanzwirtschaftlicher Logik und korrespondiert mit der finanzverfassungsrechtlichen Frage nach der individuellen Steuerlast³⁸⁸.

In die gleiche Richtung weisen die Erwägungen des Bundestages bei der Reform der Finanzverfassung im Jahre 1954³⁸⁹. Dabei sollen schon bei der Auswahl der Steuern mangels verfassungsrechtlicher Vorschriften ausschließlich systematische und finanzpolitische Zweckmäßigkeit Gesichtspunkte maßgebend sein.

Entscheidend sind die Eigenschaften der einzelnen Steuerarten, ihre Belastungswirkungen, ihre wirtschaftsgeographische Bedeutung und ihre staatsfinanziellen Funktion. Die steuer-

³⁸⁶ Peffekoven, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187).

³⁸⁷ Siehe hierzu: § 2 C I.

³⁸⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 102 f.

³⁸⁹ BT Drs. 02/480, S. 68 f. (Rn. 95).

wirtschaftliche Belastungswirkung soll sich möglichst auf den Bereich des Landes beschränken, in dem sie realisiert oder verwirklicht werden (regionale Radizierbarkeit).

c) Regionalbezogene Kriterien³⁹⁰

Eng mit den steuerspezifischen Kriterien verbunden sind die regionalbezogenen Kriterien. In diesem Abschnitt werden Inhalt und Bedeutung dieser Maßstäbe näher untersucht.

Das örtliche Aufkommen eines Landes entsteht durch die „eigene“ Steuerleistung in einem Land. In diesem verwirklicht sich demnach die steuerliche Leistungsfähigkeit. Das „Eigene“ des einzelnen Landes steht damit im Vordergrund der Verteilung, denn aus ihm ergibt sich die wirkliche Steuerkraft. Das Bundesverfassungsgericht³⁹¹ hat dieses Ziel auch als „gerechtigkeitsbezogene Leitidee“ bezeichnet. Die in Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG enthaltene Zerlegung bezweckt – wie bereits dargestellt – die entstehenden Verzerrungen zu vermeiden und das Länderaufkommen auf die eigene Steuerleistung zurück zu führen, was auch dem Ziel des örtlichen Aufkommens entspricht. Sowohl aus dem Wort „örtlich“ als auch aus dem Begriff „eigene“ lässt sich daher der regionale Bezug entnehmen³⁹². Dieser ist auch im Rahmen der Zerlegung maßgebend, da die Zerlegung den Zwecken des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG entsprechen soll.

³⁹⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 101 ff.

³⁹¹ BVerfGE 72, 330 (392). Daraus lassen sich jedoch keine eindeutigen Schlüsse ziehen.

³⁹² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 102 f. Er leitet den räumlichen Bezug jedoch lediglich aus dem Begriff „eigene“ Steuerleistung ab. Denn regional sei nicht örtlich. Das regionale Aufkommen ergebe sich erst nach der Zerlegung.

aa) Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip als konkretisierbare Leitprinzipien

Die zentrale These dieser Arbeit lautet, dass sich Zerlegungskriterien aus den allgemeinen Prinzipien heraus ableiten lassen. Hintergrund der steuerspezifischen und regionalen Kriterien ist die Befassung mit der Frage nach der Belastungswirkung einer Steuernorm³⁹³. Gerade bei der Untersuchung nach dem Belastungsobjekt einer Steuernorm könnte es auf Indikatoren des Leistungsfähigkeitsprinzips ankommen³⁹⁴. Bei der Frage nach dem Belastungssubjekt ist entscheidend, wer der Steuerpflichtige ist und damit, bei wem und in welcher Höhe die Leistungsfähigkeit – also im Wesentlichen das Einkommen – abgeschöpft werden soll. Die Person des Steuerpflichtigen wird im Einkommensteuerrecht für die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht bedeutsam. In § 1 EStG macht der Gesetzgeber die unbeschränkte Steuerpflicht vom Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt abhängig.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte jedoch nicht nur im Hinblick auf die Person des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein. Denn Voraussetzung der Besteuerung ist nicht (nur) die Person des Steuerpflichtigen. Maßgebend ist vielmehr das besteuerswürdige Verhalten. Der Gesetzgeber regelt in den Steuergesetzen, welches wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen er besteuern möchte³⁹⁵.

³⁹³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 100.

³⁹⁴ So auch *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 103, aber in Bezug auf regionale Maßkriterien. Insoweit kann es zu Überschneidungen kommen.

³⁹⁵ Diese Anforderung ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 38 AO, wonach es auf den Tatbestand ankommt. Dieser muss verwirklicht sein, damit das Gesetz seine Leistungspflicht hieran anknüpfen kann. *Lang*,

Der Steuerpflichtige kann in seinem Wohnsitzland tätig werden. Er hat jedoch auch die Möglichkeit, in einem anderen Bundesland einen Steuertatbestand verwirklichen (Wohnsitz in Rheinland-Pfalz, Arbeitsstätte in Hessen). Aufgrund der fehlenden Gesetzgebungshoheit kommt es in diesem Fall nicht zu einer Steuererhebungskollision³⁹⁶. Insofern unterscheidet sich die Steuerzerlegung von der internationalen Problematik der Doppel- bzw. Minderbesteuerung. Denn in der Bundesrepublik kollidiert nur die Steuerverteilung zwischen den Ländern (Steuerverteilungskollision). Diese Kollision wird durch Art. 107 Abs. 1 S. 1-3 GG gelöst. Der Unterschied zum internationalen Steuerrecht ist jedoch nicht sehr groß, denn letztlich geht es auch im internationalen Kontext um Steuerverteilungskollisionen, freilich angereichert oder modifiziert durch die Steuererhebungskompetenz.

Da es sowohl im nationalen wie im internationalen Bereich zu Steuerverteilungskollisionen kommt, könnte auch in beiden Fällen das Leistungsfähigkeitsprinzip von Bedeutung sein. Eng mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verbunden ist der territoriale Bezug der Steuerverwirklichung. Mit diesem wiederum könnte auch das Äquivalenzprinzip eng verbunden sein, das ebenfalls im internationalen Steuerrecht (Quellenbesteuerung) bedeutsam ist.

Dass bei allen Steuern ein Äquivalenzzusammenhang besteht, wird zwar überwiegend verneint³⁹⁷. Aufgrund der wirtschaftlichen Be-

Systematisierung von Steuervergünstigungen, (1974), S. 35. Er bezeichnet den Steuergegenstand als Besteuerungsgut mit dem Inhalt und Umfang, das den Tatbestand des Steuergesetzes verwirklicht.

³⁹⁶ Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebungshoheit bzgl. der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Art. 105 Abs. 2 GG.

³⁹⁷ Ablehnend *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, (2011), Leitgedanken der Steuerreform, Rn. 4. Die Steuer sei kein Äquivalent für empfangene Staatsleistungen; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl. (2000), Rn. 492 f.

ziehung des Steuerpflichtigen zu einer Gemeinschaft lässt sich jedoch im weitesten Sinne eine Vorteils- und damit eine Äquivalenzbeziehung zwischen Staat und Bürger bejahen³⁹⁸. Diese territorialen Anknüpfungspunkte könnten sich aus den Beziehungen des Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Land ergeben³⁹⁹. Die Anknüpfung kann die gesamte ortsanwesende Bevölkerung (Wohnsitz) oder die Personen erfassen, die das Land betreten. Territoriale Beziehungen können durch eine noch festere Beziehung entstehen, indem an die Bevölkerung angeknüpft wird (Staatsangehörigkeit). In Betracht kommt auch die Anknüpfung an die rein wirtschaftliche Zugehörigkeit der Person zu einem bestimmten Land (Belegenheit der Sache, Erarbeitungsort).

Gegebenenfalls können die unterschiedlichen Ortskriterien auch miteinander verbunden werden, so dass mehrere Kriterien nebeneinander Anwendung finden können⁴⁰⁰. Diese Überlegungen greifen mehrere Anknüpfungspunkte heraus, die im zweiten Teil der Arbeit näher behandelt werden. Primär geht es um das Prinzip der Leistungsfähigkeit und das Äquivalenzprinzip als mögliche Maßkriterien einer Steuerertragsverteilung. Beide Prinzipien können Basis für die Herleitung bestimmter örtlicher Anknüpfungspunkte sein.

³⁹⁸ So auch v. *Schanz*, *FinArch*, Bd. 9, (1893), S. 1 (9 f.); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 21. Aufl. (2013), § 3 Rn. 43 f.

³⁹⁹ V. *Schanz*, *FinArch*, Bd. 9, (1893), S. 1 (4 ff.).

⁴⁰⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung des Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 102.

bb) Weitere Vorgaben bei der Schaffung von Zerlegungsregeln
Des Weiteren müssen die Maßkriterien „real“ oder „wirklich“ sein⁴⁰¹. Darunter wird teilweise⁴⁰² verstanden, dass das Verteilungsregulativ auf zwei Strukturebenen greife. Die erste auf die Möglichkeiten der Rechtsanwendung, die andere auf der Ausgestaltung der Tatbestände und Rechtsfolgen. Gerade im Hinblick auf die zweite Strukturebene besteht die Frage, ob der Gesetzgeber Tatbestände und Rechtsfolgen vereinfachen oder vergrößern kann.

Der Gesetzgeber sei zur Verwendung realitätsgetreuer Zerlegungsmaßstäbe verpflichtet, was zunächst eine maßstabsgebundene Analyse der unterschiedlichen Ertragsverzerrungen und eine Bewertung durch den korrigierenden Bewertungsmaßstab voraussetze⁴⁰³.

Der Gleichheitssatz als Grund der Vereinfachung greife nicht, da sich die im Steuerrecht zugelassene Befugnis zur Typisierung oder Pauschalierung⁴⁰⁴ nicht auf das Finanzausgleichsverhältnis übertragen ließe.

Als hinreichend tragfähiger Grund verbleiben die Topoi der Verwaltungsvereinfachung und -praktikabilität⁴⁰⁵. Diese Gesichtspunkte würden jedoch nur dann greifen, wenn realitätsgetreue Maßkriterien nicht in Sicht seien oder deren Anwendung mit unverhältnismäßigem Verwaltungs- und Kostenaufwand verbun-

⁴⁰¹ BVerfGE 72, 330 (392).

⁴⁰² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 104.

⁴⁰³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 104.

⁴⁰⁴ Zur Typisierungsbefugnis des BVerfG: BVerfGE 71, 39 (50).

⁴⁰⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 105; *Schoch*, DVBl. 1988, S. 875 (880).

den wäre⁴⁰⁶. Daraus folgende Kriterien dürfen jedoch nicht zu großen Nachteilen für den Betroffenen führen⁴⁰⁷.

d) Zerlegungsausmaß

Aus Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG lässt sich eine konkrete Bestimmung über das Ausmaß der Zerlegung entnehmen. Demnach hat der Gesetzgeber auch in diesem Fall einen Beurteilungsspielraum. Der Umfang bezieht sich zum einen darauf, ob und in wieweit das gesamte örtliche Aufkommen zerlegt werden muss; zum anderen, ob und in wieweit nach der durchgeführten Zerlegung die Anteile verteilt werden müssen⁴⁰⁸. So können bestimmte Bagatellgrenzen festgelegt werden, um das Zerlegungsverfahren zu vereinfachen. Auch soll eine Annäherung an die wirkliche Steuerkraft ausreichen⁴⁰⁹.

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass Aspekte der Verwaltungsvereinfachung und -ökonomie, die zu einer gewissen Typisierung führen, – wie etwa die Einführung von Bagatellgrenzen, wenn das erwartete Zerlegungsvolumen zu gering ist – zwar grundsätzlich zulässig seien, jedoch zusätzlicher Rechtfertigung im Einzelfall bedürfen⁴¹⁰.

⁴⁰⁶ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 105.

⁴⁰⁷ BVerfGE 72, 330 (409). Ebenso: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 105 f.

⁴⁰⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 114.

⁴⁰⁹ FG Saarland v. 29.5.2008, Az. 2 K 2391/04 Rn. 17; *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 2 Rn. 7.

⁴¹⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 114 f. Der Gesichtspunkt des vermehrten Verwaltungsaufwandes besitzt demgegenüber nur einen begrenzten Legitimationswert.

Im Grundsatz muss das gesamte zerlegungsfähige und -bedürftige Aufkommen Berücksichtigung finden, was sich auch aus der Systematik des Art. 107 Abs. 1 S. 1-3 GG ergibt. Die Zerlegungsbedürftigkeit ergibt sich daraus, dass Ertragsverzerrungen ein nicht mehr hinnehmbares Ausmaß erreichen⁴¹¹.

So dürfen hierdurch weder Länder ausdrücklich privilegiert noch benachteiligt werden⁴¹². Auch darf die Zerlegung dadurch nicht gänzlich beseitigt werden oder nur die „Spitze“ des Zerlegungsteils zerlegt werden.

Eine Regelung über den Zerlegungsgrad besteht nicht. Das Bundesverfassungsgericht⁴¹³ ging davon aus, dass reale Ertragsverzerrungen zumindest teilweise oder gänzlich zu reduzieren seien. Mit bloßen Randkorrekturen dürfe sich der Gesetzgeber nicht begnügen. Die Untergrenze besteht darin, dass die Ausgestaltung das Ziel und die Wirkung haben muss, die Ertragsverzerrung nicht nur marginal, sondern in einem relevanten Ausmaß zu vermindern⁴¹⁴. Dem Gesetzgeber muss aber die Möglichkeit offen stehen, nicht alle Ertragsverzerrungen, die durch die Steuer-

⁴¹¹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 114; dabei ergibt sich die Zerlegungsbedürftigkeit auch aus bestimmten Erhebungsformen einer Steuer (Lohn- und Kapitalertragsteuer als Quellensteuern).

⁴¹² Dies schließt es jedoch nicht aus, dass bestimmte Zerlegungsmaßstäbe herangezogen werden, die typischerweise bestimmte Länder privilegiert oder benachteiligt. Diese Konsequenzen ergeben sich aber weniger aus der Norm, sondern vielmehr aus den tatsächlichen Gegebenheiten. So weisen die Stadtstaaten einen hohen Einpendleranteil auf. Eine Zerlegung nach dem Wohnsitzprinzip benachteiligt diese Länder daher grundsätzlich. Dennoch heißt das noch nicht, dass die Benachteiligung willkürlich ist.

⁴¹³ ⁴¹³ BVerfGE 72, 330 (393); dem folgend *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 116 f. Allerdings sei die Vollkorrektur auch nicht verboten (S. 117).

⁴¹⁴ *Hidien*, DStZ 1997, S. 801 (809).

erhebung entstehen, zu korrigieren. Auch das Bundesverfassungsgericht⁴¹⁵ verlangt nicht jede Korrektur auftretender Verzerrungen. Die Grenze der Zerlegung ergibt sich aus dem Spielraum selbst: Das Zerlegungsvolumen darf nicht das örtliche Aufkommen übersteigen. Auch die vollständige Abschöpfung des gesamten örtlichen Aufkommens ist aufgrund des Ergänzungscharakters unangemessen. Daher muss ein bestimmtes positives Restaufkommen bestehen bleiben⁴¹⁶.

4. Die Zerlegung nach Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG

Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG ermächtigt den Gesetzgeber zur Abgrenzung und Zerlegung anderer Steuern. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut, der davon ausgeht, dass der Gesetzgeber auch für andere Steuern Vorschriften über die Abgrenzung und Zerlegung treffen kann. Inhaltlich ergibt sich nichts anderes als zu S. 2. In Art. 107 Abs. 1 S. 3 bezieht sich die Ermächtigung auf die Zerlegung bundesgesetzlicher Landes(ertrag-)steuern und des Länderanteils der Einkommensteuer. Eine betreffende Regelung muss nicht in demselben Bundesgesetz wie die Abgrenzung und Zerlegung der Lohn- und Körperschaftsteuer erfolgen; sie kann auch in einer eigenständigen bundesgesetzlichen Vorschrift oder in den

⁴¹⁵ BVerfGE 72, 330 (393). Der Gesetzgeber hat es beispielsweise unterlassen, die Lohnsteuer die beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer zu zerlegen. § 8a ZerlG ordnet die Zerlegung der Sonstigen Einkünfte (bei beschränkter Steuerpflicht i.S.d. § 1 Abs. 4 EStG) in bestimmten Fällen an (§ 49 I Nr. 7 und 10 EStG).

⁴¹⁶ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 118 f. Darüber hinaus treffe den Zerlegungsgesetzgeber die Pflicht, schon vorab die von ihm gewählte Gestaltung in Modell- und Proberechnungen auf deren finanzwirtschaftlichen Verteilungseffekt zu überprüfen, um etwaige Verschärfungen von Ertragsverzerrungen zu vermeiden.

jeweiligen Steuergesetzen erfolgen⁴¹⁷.

Der Gesetzgeber hat insoweit ein Entschließungs- und Auswahlermessen in Bezug auf das Tätigwerden⁴¹⁸. Dieses Ermessen unterliegt jedoch dem aus dem Bundesstaatsprinzip folgenden Prinzip der Bundestreue⁴¹⁹.

Umstritten ist jedoch, ob sich dieses Ermessen zu einer Zerlegungspflicht verdichten kann. Teilweise⁴²⁰ wird davon ausgegangen, dass der Bundesgesetzgeber es bei der Verteilung nach Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG selbst dann belassen kann, wenn dadurch erhebliche Verfälschungen des Grundgedankens des örtlichen Aufkommens entstehen. Nach dieser Auffassung besteht auf Seiten des Gesetzgebers ein freies Ermessen⁴²¹. Dafür könnte man ins Feld führen, dass Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG das originäre Ertragsaufkommen enthalte und durch die Zerlegung lediglich korrigiert werde⁴²².

Ob sich tatsächlich dieses Ermessen in eine Pflicht zum Tätigwerden umwandelt, beantwortet sich aus dem systematischen Verständnis des Art. 107 Abs. 1 S. 1 bis 3 GG. Der Zerlegungsbedarf entsteht aus dem Zusammenspiel der Steuererhebungsregeln mit Konzentrations- und Mobilitätsproblemen der heutigen

⁴¹⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 124.

⁴¹⁸ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 33.

⁴¹⁹ *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 144.

⁴²⁰ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Art. 107 Rn. 33, jedoch ohne Begründung.

⁴²¹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 124.

⁴²² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 124.

Wirtschaft. Das mögliche Argument, das lediglich auf Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG verweist, berücksichtigt daher nicht vollständig das dahinter stehende Prinzip der autonomen Ertragsberechtigung, das entweder durch Erhebungsvorschriften (Quellensteuerabzug), Zuständigkeitsregelungen oder durch das tatsächliche Verhalten der Bürger verzerrt sein kann. Ergeben sich daher für kleinere Steuern vergleichbare Ertragsverzerrungen, so erwächst auch hieraus eine Pflicht des Gesetzgebers, Abgrenzungs- und Zerlegungsvorschriften zu schaffen⁴²³.

Man kann daher davon ausgehen, dass die jetzige Regelung die derzeitige Steuerrechtslage und das aktuelle Steuererhebungsverfahren widerspiegelt und durch Veränderung der Steuer bzw. Erhebungstechnik ins Gegenteil verkehrt werden kann⁴²⁴. Dem Gesetzgeber steht jedoch im Hinblick auf die Erheblichkeitschwelle der Ertragsverzerrung ein Beurteilungsspielraum zu. Hat er jedoch Friktionen festgestellt, so kann eine Verdichtung zum Tätigwerden bejaht werden⁴²⁵.

⁴²³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 124 (125). Er drückt sich dabei vorsichtiger aus und geht davon aus, dass der Gesetzgeber verpflichtet sein kann.

⁴²⁴ *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 144, m.w.N.

⁴²⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 124 (125).

5. Die Verteilung der Umsatzsteuer nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 GG

Wie bereits im Rahmen des Finanzausgleichs dargelegt, unterscheidet sich die Verteilung der Umsatzsteuer von der der Einkommen- und Körperschaftsteuer in mehrfacher Hinsicht. Auf der ersten Stufe (zwischen Bund und Ländern) stellt die Umsatzsteuer das „bewegliche Element“ dar, das verfassungsrechtlich von bestimmten Bedarfslagen abhängig gemacht wird und durch das einfache Gesetz seine nähere Ausgestaltung erfährt. Auf der zweiten Stufe des Finanzausgleichs setzt sich die andere Handhabung der Umsatzsteuerverteilung fort. Drei Viertel des Länderanteils an der Umsatzsteuer werden nach der Einwohnerzahl verteilt. Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 2 GG gewährt dem Bundesgesetzgeber die Möglichkeit, ein Viertel nach einem bestimmten Bedarfsschlüssel zu verteilen, wovon er auch Gebrauch gemacht hat. Im Folgenden wird zunächst die Verteilung nach der Einwohnerzahl näher untersucht. Die Bedarfsverteilung nach dem „Gegenstromprinzip“ wird im Anschluss kurz behandelt. Sie ist nicht Schwerpunkt dieses Kapitels.

a) Die Verteilung nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 1 GG⁴²⁶

aa) Die Einwohnerzahl als Verteilungskriterium

Der andere Verteilungsmodus der Umsatzsteuer rechtfertigt sich daraus, dass Belastung und Vereinnahmung sich nicht decken. Die Umsatzsteuer wird zwar beim Unternehmer erhoben. Sie wird jedoch durch die Allphasennettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Verbraucher überwältigt⁴²⁷. Die Belastungswirkung soll in erster Linie den Verbraucher erfassen, dessen Daten jedoch nicht vorhanden sind. Auch kann durch die Erhebungstechnik der Wertschöpfungsbeitrag, der an unterschiedlichen Orten erfolgt, nicht berücksichtigt werden⁴²⁸. Die Umsatzsteuer ist daher nicht örtlich radizierbar⁴²⁹. Aus diesem Grund stellt die Verfassung nicht auf die örtliche Vereinnahmung, sondern auf die Einwohnerzahl ab.

Umstritten ist, ob die Einwohnerzahl eine Ausnahme vom Prinzip des örtlichen Aufkommens darstellt. Die Auffassung des

⁴²⁶ Es handelt sich hierbei nicht um eine Zerlegung, wie teilweise in der finanzwissenschaftlichen Literatur bezeichnet, *Fuest/Thöne*, Reform des Finanzföderalismus in Deutschland, (2009), S. 33; *Kitterer*, Zukunft der Steuerzerlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 123 (128); *Fuest/Lichtblau*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1991), S. 16 f.; *Bösinger*, Die Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs 1995, (1999), S. 22; *Broer*, WD 4/2014, S. 258 (261).

⁴²⁷ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 103; *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 149.

⁴²⁸ *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 107 Rn. 19.

⁴²⁹ Zur Begründung, siehe u.a.: *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7; angedeutet bei *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 526 ff.

Bundesverfassungsgerichts⁴³⁰ hierzu ist nicht eindeutig. Art. 107 Abs. 1 GG sei zwar primär vom Prinzip der örtlichen Vereinbarung geprägt. Denn das Grundgesetz führe auch bei der horizontalen Steuerverteilung Bedarfsgesichtspunkte ein. Darin komme der „Kompromiss“ zwischen der Eigenstaatlichkeit und der sich aus dem bundesstaatlichen Prinzip ergebenden Gemeinschaft zum Ausdruck. Bedeutsam ist hier, dass das Gericht diesen Kompromiss in Art. 107 Abs. 1 S. 4 GG sieht. Allerdings wird nicht klar, ob es sich auf die Einwohnerzahl oder auf die Ergänzungsanteile bezieht.

Eine Differenzierung nahm das Bundesverfassungsgericht in einem späteren Urteil vor⁴³¹. In diesem ging es davon aus, dass die Verteilung nach der Einwohnerzahl das Prinzip des örtlichen Aufkommens besser „ausdrücke“ als die formale Anknüpfung an die Steuererhebung beim Unternehmer⁴³².

Aus diesen Urteilen ergibt sich, dass das Bundesverfassungsgericht selbst zwischen den Begründungsansätzen schwankt und sich einmal von Bedarfsgesichtspunkten und einmal von der „Konsumkraft“ leiten lässt. Auch die Auffassungen in der Literatur gehen auseinander. Teilweise⁴³³ wird vertreten, dass die Umsatzsteuer-Verteilung keine materielle Ausnahme vom Prinzip des örtlichen Aufkommens darstellt, sondern lediglich eine Folgerung steuer-

⁴³⁰ BVerfGE 72, 330 (385 f.).

⁴³¹ BVerfGE 101, 121 (158).

⁴³² BVerfGE 116, 327 (379). Hier nahm das Gericht nur in Bezug auf die Frage Stellung, ob die Einwohnerzahl einen abstrakten Bedarfsmaßstab darstellt. In den darauf folgenden Urteilen bezog das Bundesverfassungsgericht keine Stellung zu dieser Frage.

⁴³³ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7; *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (191).

gesetzlicher Vorgaben, die ein Abstellen auf die örtliche Vereinbarung unmöglich macht. Der Grundgedanke des örtlichen Aufkommens werde nach typisierter regionaler Konsumkraft zur Geltung gebracht.

Dem werden jedoch folgende Erwägungen entgegengehalten: Bei der Umsatzsteuerverteilung treten andere Ziele in den Vordergrund als bei der Verteilung der anderen Landes- und Gemeinschaftsteuern. Die abweichenden Ziele würden sich auch dadurch rechtfertigen lassen, dass es sich bei der Umsatzsteuer um eine regional stark streuende Steuer handelt. Sie müsste daher eigentlich dem Bund zugeordnet werden. Die Zuordnung zum Verbundsystem diene der Verstetigung des Finanzaufkommens der Länder. Es müsse daher ein anderes Verteilungsprinzip zum Tragen kommen, welches vom örtlichen Aufkommen abweiche⁴³⁴.

Wernsmann⁴³⁵ geht davon aus, dass der abstrakte Parameter der Einwohnerzahl nicht die örtliche Steuerleistung widerspiegle, weswegen es sich hierbei um eine echte Ausnahme von der Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen handle. Für diese Auffassung könnte sprechen, dass die Verteilung nach der Einwohnerzahl schon ausgleichend wirkt⁴³⁶. Dies ist jedoch nicht ganz unumstritten. Denn teilweise werden diese Effekte als Reflex angesehen, die nicht vom Telos des Art. 107 Abs. 1 GG erfasst

⁴³⁴ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 526 ff.

⁴³⁵ *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 149; ebenso *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 17; aber ohne Begründung *Friauf*, JA 1984, S. 618 (621).

⁴³⁶ *Heun*, Der Staat, Bd. 31 (1992), S. 205 (225).

seien⁴³⁷.

Auch Kitterer und Plachta⁴³⁸ vertreten die Auffassung, dass es sich bei der Einwohnerzahl um einen „typisierenden Maßstab der Konsumkraft“ handelt. Dies ergebe sich daraus, dass schon die Einkommensniveaus zwischen den alten und neuen Ländern differieren. Die Konsumausgaben würden daher nicht mit der Bevölkerungszahl korrelieren. Die Ausgaben pro Kopf in den neuen Ländern lägen nämlich 1/3 unter den pro-Kopf-Ausgaben in den alten.

bb) Einführung von Bedarfselementen

Eng mit der Frage verbunden, ob die Einwohnerzahl eine Ausnahme vom Prinzip des örtlichen Aufkommens darstellt ist die Frage, ob dieses Kriterium ausgleichende Effekte und damit Bedarfselemente enthält. Die hier bestehenden Auffassungen lassen sich in drei Gruppen einteilen.

(1) Abstrakter Bedarf

Teilweise wird vertreten, dass die Vorschrift abstrakte Bedarfsge-sichtspunkte festlegt⁴³⁹. Dafür könnte die Entstehungsgeschichte der Vorschrift im Rahmen der Finanzreform 1969 sprechen⁴⁴⁰. Die Bundesregierung soll dafür plädiert haben, dass Art. 107 Abs. 1 GG

⁴³⁷ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 11 f.

⁴³⁸ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 48 ff.

⁴³⁹ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 39. Daher soll auf möglichst zeitnahes Material zurückgegriffen werden.

⁴⁴⁰ *Carl*, Bund-Länder Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 39, m.w.N.

um einen klarstellenden Zusatz ergänzt werden sollte, dass der Länderanteil der Gemeinschaftsteuern auch nach dem örtlichen Aufkommen zu verteilen sei⁴⁴¹. Hiergegen soll sich der Rechts- und Finanzausschuss mit der Begründung gewendet haben, dass die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen aufgrund der Verflechtungen der Länderwirtschaften nicht mehr sachgerecht sei⁴⁴². Der Vorschlag der steuerschwachen Länder ging von der Zusammenfassung der Finanzmassen auf. Der von den steuerstarken Ländern besetzte Bundesrat wollte hingegen am örtlichen Aufkommen festhalten⁴⁴³.

Die Vereinbarung im Vermittlungsausschuss, die auch Gesetz wurde, zielte darauf ab, Einkommen- und Körperschaftsteuer nach dem örtlichen Aufkommen und die Umsatzsteuer nach der Einwohnerzahl zu verteilen⁴⁴⁴.

(2) Bedarfsmaßstab und örtliches Aufkommen

Das Bundesverfassungsgericht⁴⁴⁵ sieht in der Verteilung nach der Einwohnerzahl einen abstrakten Bedarf (gleichmäßige Pro-Kopf-Versorgung), der zugleich das örtliche Aufkommen besser ausdrücke als eine formale Anknüpfung beim Unternehmer. Auch wird vertreten, dass die Verteilung der Umsatzsteuer nach dem Erhebungsort (beim Unternehmer) nicht möglich sei, weswegen die Ausrichtung auf die Einwohnerzahl das Prinzip des örtlichen Aufkommens verwirkliche⁴⁴⁶. Dort, wo sich der reale Verein-

⁴⁴¹ BT Drs. V/2861 S. 56.

⁴⁴² *Carl*, Bund-Länder Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 39, m.w.N.

⁴⁴³ *Carl*, Bund-Länder Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 39.

⁴⁴⁴ *Carl*, Bund-Länder Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 39.

⁴⁴⁵ BVerfGE 72, 330 (384 f.); 101, 158 (221).

⁴⁴⁶ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (191). Er geht davon aus,

nahmungsort von der regionalen Erwirtschaftung ablöse, müsse der Gedanke des regionalen Aufkommens nach typisierter Konsumkraft (Einwohnerzahl) zur Geltung gebracht werden⁴⁴⁷, zugleich handle es sich um pauschalen Bedarfsmaßstab⁴⁴⁸. Gegen diese Auffassung wird eingewendet, dass sie örtliches Aufkommen und Bedarfskriterien vermenge⁴⁴⁹. Hinzufügen kann man auch, dass sich beide Zwecke widersprechen können oder dass die Befolgung des örtlichen Aufkommens lediglich ausgleichende Wirkung als Reflex auslöse, der jedoch nicht vom eigentlichen Zweck der Vorschrift gedeckt sei⁴⁵⁰.

(3) Bedarfsmaßstab und Ausnahme vom örtlichen Aufkommen

Eine andere Auffassung⁴⁵¹ geht davon aus, dass das Prinzip des örtlichen Aufkommens nur für regional radizierbare Steuern gilt, weil die Umsatzsteuer nicht dort vereinnahmt werde, wo die

dass man dies als Befolgung des Prinzips ansehen kann. *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7.

⁴⁴⁷ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7; a.A. *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III (2008), Art. 107 Rn. 19. Er sieht hierin eine Ausnahme vom Kriterium der örtlichen Vereinnahmung.

⁴⁴⁸ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7.

⁴⁴⁹ *Carl*, Bund-Länder Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 39.

⁴⁵⁰ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 17.

⁴⁵¹ So *Fischer-Menshausen*, in: v. Münch/Kunig, GG, Bd. 3, 2. Aufl. (1983), Art. 107 Abs. 1 Rn. 11; a.A. *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7. Er geht jedoch davon aus, dass die Verteilung nach dem Einwohnerschlüssel keine materielle Ausnahme zum Prinzip des örtlichen Aufkommens darstelle, sondern lediglich eine Folgerung aus steuergesetzlichen Vorgaben, die ein örtliches Aufkommen im Tatbestand nicht fassbar mache.

wirtschaftliche Leistung oder der Verbrauch eintrete und damit nicht die örtliche steuerliche Leistungsfähigkeit treffe. Das Verteilungsprinzip der Einwohnerzahl stehe verfassungsrechtlich auf der gleichen Ebene wie das Verteilungsprinzip des örtlichen Aufkommens⁴⁵². Für diese Position spricht folgender Gedanke: Die Verteilung der Umsatzsteuer nach den Konsumausgaben kann zu regional erheblichen Streuungen führen, wenn Konsumneigung und verfügbares Einkommen in einer gegenläufigen Beziehung stehen, was wiederum zur Folge hätte, dass erhebliche Finanzkraftunterschiede zwischen den Ländern entstehen⁴⁵³. Durch die Verteilung nach der Einwohnerzahl wird diese „Situation“ verhindert, allokativen und distributiven Zielsetzungen werden auf diese Weise vermischt⁴⁵⁴.

Diese Auffassung geht jedoch nicht nur davon aus, sondern sieht in der Verteilung nach der Einwohnerzahl einen pauschalisierten Bedarfsmaßstab⁴⁵⁵. Die Umsatzsteuerverteilung bilde daher das erste Element des eigentlichen Finanzausgleiches und der damit verbundenen Solidarität der Länder untereinander⁴⁵⁶, da beträcht-

⁴⁵² *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 526; *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 103.

⁴⁵³ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104.

⁴⁵⁴ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104.

⁴⁵⁵ BVerfGE 72, 330 (384); *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 212; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 528 f. Weshalb auch aktuelle statistische Daten erforderlich seien.

⁴⁵⁶ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 528; *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155.

liche horizontale Ausgleichswirkungen entstünden, die tendenziell steuerschwache Länder begünstigen⁴⁵⁷.

cc) Ergebnis

Aus dem systematischen Zusammenhang zu Art. 107 Abs. 1 S. 1 bis 3 GG ergibt sich, dass Umsatzsteuer dem gleichen Prinzip folgt wie S. 1. Dieses Prinzip lässt sich aufgrund der Erhebungsproblematik nicht auf dieselbe Weise umsetzen. Daher ist das Kriterium der Einwohnerzahl keine Ausnahme vom örtlichen Aufkommen, sondern es bestätigt dieses Prinzip⁴⁵⁸. Für diese Erwägung spricht letztlich auch, dass die Einwohnerzahl grundsätzlich mit der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer korreliert⁴⁵⁹. Auch wird die historische Genese von der Auffassung, die vom abstrakten Bedarfs Gesichtspunkt ausgeht, nicht in allen Teilen berücksichtigt⁴⁶⁰. Entscheidend für die Ausprägung als „örtliches Aufkommen“ spricht, dass die Einwohnerzahl ein Indikator für die Höhe der Konsumausgaben darstellt und damit die

Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 151. Hiergegen wendet sich *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III (2008), Art. 107 Rn. 19, der davon ausgeht, dass die Verteilung nicht zum sekundären Finanzausgleich gehöre.

⁴⁵⁷ *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III (2008), Art. 107 Rn. 19; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 528.

⁴⁵⁸ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 11.

⁴⁵⁹ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 527; *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7. Er sieht hingegen beide Zwecke als von der Vorschrift erfasst an; a.A. *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 103. Auch dort wird von einer Vermischung allokativen und distributiven Zielsetzungen ausgegangen.

⁴⁶⁰ *Carl*, Bund-Länder Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 42.

regionale Steuerleistung widerspiegelt⁴⁶¹.

b) Verteilung nach dem Gegenstromprinzip nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 2 GG

Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 2 gewährt dem Gesetzgeber die Möglichkeit, ein Viertel des Länderanteils am Umsatzsteueraufkommen nach einem anderen Maßstab zu verteilen. Diese Ergänzungsanteile sollen die Länder erhalten, deren Einnahmen⁴⁶² bezogen auf die Einwohnerzahl unter dem Länderdurchschnitt liegen. Das Bundesverfassungsgericht⁴⁶³ weist die Verteilung nach dem Gegenstromprinzip immer noch der zweiten Stufe zu. Dies ergibt sich aus der Aussage, dass Art. 107 Abs. 1 GG insgesamt bestimme, was zur „eigenen“ Finanzausstattung eines Landes gehört. Noch deutlicher wird das Gericht im Urteil des Jahres 1992⁴⁶⁴. Dort ging es davon aus, dass der Finanzausgleich zwischen den Ländern kein Mittel sei, das Ergebnis der in Art. 107 Abs. 1 GG geregelten primären Steuerverteilung durch ein neues System zu ersetzen. Es weist die Umsatzsteuerverteilung nach der unterdurchschnittlichen Steuerkraft eindeutig der ersten Stufe zu. Der größte Teil der Literatur sieht dies ähnlich⁴⁶⁵. Da der Ausgleich

⁴⁶¹ *Carl*, Bund-Länder Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 41; *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzaufonomie, (1982), S. 7; dem folgend: *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (190).

⁴⁶² Die Einnahmen erfassen nach § 2 Abs. 1 FAG Aufkommen der Einkommen-, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuerumlage sowie die von § 7 Abs. 1 FAG erfassten Landessteuern.

⁴⁶³ BVerfGE 72, 330 (385).

⁴⁶⁴ BVerfGE 86, 148 (214).

⁴⁶⁵ Siehe u.a.: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 536; *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 14.

in den Vordergrund trete, wird in der Literatur diese Verteilung ausdrücklich dem Länder-finanzausgleich zugeordnet⁴⁶⁶. Andere wiederum gehen still-schweigend von einer zusätzlichen Stufe aus⁴⁶⁷.

Dennoch kann davon ausgegangen werden, dass die Verteilung der Ergänzungsanteile eine Zwischen-stellung zwischen der Wertung des Art. 107 Abs. 1 GG und der des Art. 107 Abs. 2 GG einnimmt. Während Art. 107 Abs. 1 GG vornehmlich von der „eigenen“ Ertragskraft des Landes ausgeht und auf dem Trennungs-prinzip basiert, verwirklicht Abs. 2 das „bündische Prinzip“ des Einstehens füreinander. Die Ergänzungssteile erfüllen keine rein allokativen Aufgabe mehr. Es geht in diesem Fall nicht mehr um die „reine“ Zuordnung von Steuererträgen⁴⁶⁸. Aber auch ein umfassender Finanzkraftausgleich wird nicht vorgenommen, da nur auf die Steuerkraft Bezug genommen wird. Auf dieser Stufe liegt der Schwerpunkt auf der distributiven Verteilung. Ihre Funktion kann darin gesehen werden, dass sie den nachgelagerten Länder-finanzausgleich „entlastet“, denn die Steuerkraft der Länder wird hierdurch verbessert⁴⁶⁹. Ausgestaltet wird die Verteilung der

⁴⁶⁶ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 8.

⁴⁶⁷ *Friauf*, JA 1984, S. 618 (621). Der Finanzausgleich besteht nach dieser Auffassung aus fünf Stufen.

⁴⁶⁸ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 8. Er bezeichnet die Zuweisung als „echte“ Ausnahme vom Prinzip der Verteilung nach örtlicher Steuerkraft.

⁴⁶⁹ Zum Zweck der Umsatzsteuerergänzungsanteile: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 530 f.; *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 107 Rn. 19. Der Gesetzgeber ist auch in diesem Fall an das Nivellierungsverbot gebunden.

Umsatzsteuer durch § 2 Abs. 1 und 2 FAG.

6. Zwischenergebnis zu Abschnitt I

In diesem Abschnitt wurden die verfassungsrechtlichen Anforderungen des Art. 107 Abs. 1 GG untersucht. Hierbei kann man feststellen, dass sich im örtlichen Aufkommen die Eigenstaatlichkeit und Souveränität der Länder widerspiegelt. Denn hierdurch soll deren Steuerkraft ermittelt werden. Es kommt dabei maßgebend auf die Zuständigkeitsvorschriften an, weil das örtliche Aufkommen nicht verfassungsrechtlich definiert ist. Bei der Schaffung dieser Vorschriften hat der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum. Er kann sich auch von erhebungstechnischen Erfordernissen leiten lassen. Dennoch bestehen auch Grenzen: Er darf nicht Anknüpfungspunkte heranziehen, die unter keiner sachlogischen Erwägung zu rechtfertigen sind.

Die Zwecke des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG sind auch Maßstab für die Zerlegung nach S. 2. Keinesfalls werden andere Zwecke durch die Zerlegung des Steueraufkommens verwirklicht. Vielmehr dient die Zerlegung dem Leitziel der Ermittlung tatsächlicher Steuerkraft. Weicht der Gesetzgeber daher vom Grundziel der Ermittlung der tatsächlichen Steuerkraft ab und kommt es hierdurch zu Verzerrungen, so sollen diese Abweichungen durch die Zerlegung in einem bestimmten Umfang beseitigt werden. Bei der Zerlegung gewinnen regionale und steuerspezifische Kriterien an Gewicht. Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ist daher reduziert. Im Folgenden (Abschnitt II) wird untersucht, aus welchen Gründen es zu Verzerrungen der tatsächlichen Steuerkraft kommt.

II. Auftretende Verzerrungen der örtlichen Steuerkraft

In diesem Abschnitt wird auf die Verzerrungen, die bei einzelnen Steuern auftreten, eingegangen. Abweichungen von der „wirklichen“ Steuerkraft können sowohl durch Zuständigkeitsvorschriften des Gesetzgebers als auch durch das Verhalten der Steuer- bzw. Abführungsverpflichteten auftreten. Von Bedeutung sind hierbei die Verzerrungen beim örtlichen Aufkommen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer. Sie treten insbesondere bei den unterschiedlichen Erhebungsformen (Lohn- und Kapitalertragsteuer) auf. Ertragsverzerrungen entstehen auch bei der mitunternehmerischen, gewerblichen Tätigkeit nach §§ 15-17 EStG, der selbständigen Tätigkeit nach § 18 EStG sowie bei der Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG.

1. Friktionen bei der Einkommensteuererhebung

Im ersten Schritt werden die Verzerrungen dargestellt, die bei der Erhebung der Lohnsteuer zutage treten.

a) Die Lohnsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer

Das Lohnsteueraufkommen gehört zu den ertragreichsten Einkünften. Aufgrund dessen haben etwaige Abweichungen vom Grundgedanken des örtlichen Aufkommens besondere Auswirkungen. 2013 belief sich das Aufkommen der Gemeinschaftsteuern (Einkommen, Körperschaft- und Umsatzsteuer) auf ca. 442 Mrd. €. Die Lohnsteuer macht mit ca. 159 Mrd. € ca. 1/4 des Aufkommens an den Gemeinschaftsteuern⁴⁷⁰ und fast neunzig Prozent der

⁴⁷⁰Statistisches Bundesamt, abrufbar, unter:

Einkommensteuer aus⁴⁷¹. Der Quellensteuerabzug gehört damit zu der effizientesten Erhebungsform, da die Erhebung (durch Außenprüfung) sehr gut zu kontrollieren ist⁴⁷².

§ 19 EStG regelt, was alles zum Arbeitsentgelt gehört. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden gemäß § 38 Abs. 1 S. 1 EStG durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, wenn der Arbeitgeber seinen Wohnsitz im Inland hat oder Dritten Arbeitnehmer gewerbsmäßig überlässt, ohne selbst inländischer Arbeitgeber zu sein (ausländischer Verleiher). Der Arbeitnehmer bleibt Steuerschuldner; der Arbeitgeber ist jedoch gemäß § 38 Abs. 3 S. 1 EStG Steuerentrichtungspflichtiger. Das Betriebsstättenfinanzamt ist nach § 39 Abs. 2 S. 2 EStG das für den Lohnsteuerabzug zuständige Finanzamt.

aa) Zerlegungsbedarf bei der Lohnsteuer

Die Zerlegung der Lohnsteuer stellt – wie bereits oben vermerkt – eine relative Obligation dar. Sie ist verfassungsrechtlich in Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG vorgesehen und bezweckt die Beseitigung der Verzerrungen. Die Fälle, in denen solche Verzerrungen auftreten können, werden im Folgenden näher untersucht. Die Vorschriften, die auf das örtliche Aufkommen abstellen und die Konkretisierung durch den einfachen Gesetzgeber sowie die Ausgestaltung des

<https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzen>

Steuern/Steuern/Steuerhaushalt/Tabellen/KassenmaessigeSteuereinnahmen.html, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

⁴⁷¹ So auch: *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 42.

⁴⁷² *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 703; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, (2011), § 1 Rn. 11.

Quellenabzugs bei der Lohnsteuer, führen letztlich zu Differenzen in Bezug auf das Steueraufkommen und der tatsächlichen Steuerkraft⁴⁷³. Diesen Ertragsverzerrungen soll durch § 7 ZerlG Rechnung getragen werden. Ob § 7 ZerlG jedoch geeignete Anknüpfungskriterien bereithält, wird Gegenstand weiterer Untersuchungen sein⁴⁷⁴.

bb) Ursachen der Verzerrung

Die Erhebung der Lohnsteuer nach der örtlichen Vereinnahmung kann in bestimmten Fällen zu Verzerrungen führen, die vor allem Stadtstaaten, die eine hohe Zahl an Berufspendlern aufweisen, sowie die Sitzstaaten zentraler Lohnbüros überproportional begünstigen⁴⁷⁵. Die Verzerrung kann sogar dazu führen, dass Wohnsitzländer im Falle der Veranlagung überbezahlte Steuern zurückzahlen müssen, die sie nicht vereinnahmt haben⁴⁷⁶. Aber

⁴⁷³ BVerfGE 72, 330 (394); *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 208. Unbeachtlich ist letztlich, worauf die Verzerrungen beruhen, entscheidend ist vielmehr, dass Verzerrungen bestehen. A.A. *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art.107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 77. Ebenso *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 138; BVerfGE 72, 330, (394). Zu den erhebungsbedingten Differenzen: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519; *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7; *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6.Aufl. (2010), Art. 107 Rn. 69.

⁴⁷⁴ Siehe hierzu: § 2 D I 3 und § 2 D II 2 a).

⁴⁷⁵ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519; *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 136; *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 209; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 78; *Hidien*, Handbuch Länderfinanzausgleich, (1999), S. 178.

⁴⁷⁶ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519; dem folgend *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 136.

auch „starke Wanderungs-, Verflechtungs-, und Konzentrationsprozesse der stark arbeitsteiligen Wirtschaft lassen die Anknüpfung an die Ertragshoheit als unsachgemäß erscheinen“⁴⁷⁷. Sie heben den Nexus zwischen regionaler Wertschöpfung und regionaler Steuervereinnahmung auf und führen zu zufälligen Ertragsverteilungen⁴⁷⁸.

(1) Quellenabzug

Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Durch den Quellenabzug können – ausgerichtet am Prinzip der örtlichen Vereinnahmung, – erhebliche Streuungen auftreten, die mit dem umverteilenden Ausgleich nach Art. 107 Abs. 2 GG nicht vereinbar sind⁴⁷⁹. Gemäß Art. 107 Abs. 1 GG steht der Länderanteil den einzelnen Ländern nach dem örtlichen Aufkommen zu. Dies ergibt sich aus der Vereinnahmung durch die Finanzbehörden in ihrem Gebiet⁴⁸⁰.

Die veranlagte Einkommensteuer wird gemäß § 19 AO am Wohnsitzort des steuerpflichtigen Arbeitnehmers erhoben. Die Lohnsteuer wird jedoch gemäß §§ 38 Abs. 3 S. 1, 41a Abs. 1 Nr. 1, § 41 Abs. 2 EStG am Ort der Betriebsstätte des Arbeitgebers abgeführt. Gleichwohl bleibt der Arbeitnehmer Schuldner der

⁴⁷⁷ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 78.

⁴⁷⁸ *Wernsmann*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, (Hrsg.), Bonner-Kommentar (155. Aktualisierung Dez. 2011), Art. 107 Rn. 136.

⁴⁷⁹ So *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519 f.

⁴⁸⁰ *Kirschbaum/Beckers*, Lohnsteuer, 15. Aufl. (2011), S. 24.

Lohnsteuer, § 38 Abs. 2 AO⁴⁸¹. Die Verzerrung tritt auf, wenn sich der Wohnsitz des Arbeitnehmers in einem anderen Land befindet als die Arbeitsstätte des Arbeitgebers.

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Bei beschränkter Steuerpflicht des Arbeitnehmers können ebenfalls Verzerrungen auftreten. Das inländische Besteuerungsrecht des beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers ergibt sich aus § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG. In einem solchen Fall hat der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz im Ausland und erzielt Einnahmen im Inland. Es gilt dann nicht das Welteinkommensprinzip, sondern das Quellenprinzip.

Auch beim beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, der künstlerische, sportliche, artistische unterhaltende oder ähnliche Darbringungen erbringt, erfolgt ein Lohnsteuerabzug durch den inländischen Arbeitgeber nach (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m.) § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Denn maßgebend ist grundsätzlich nur der inländische Wohnsitz des Arbeitgebers nach § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Schuldner der Lohnsteuer ist – wie bereits festgestellt – nach § 38 Abs. 2 EStG der Arbeitnehmer. Grundsätzlich hat der Abzug nach § 50 Abs. 2 S. 1 EStG abgeltende Wirkung. Ausnahmen von der abgeltenden Wirkung bestehen insbesondere im Fall des § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 EStG, wenn der Arbeitnehmer während des Kalenderjahres von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht wechselt.

Eine weitaus bedeutsamere Ausnahme von der abgeltenden Wirkung besteht jedoch im Rahmen des § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4b i.V.m. S. 7 EStG, wonach ein Angehöriger eines Mitgliedsstaates

⁴⁸¹ Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519.

nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG einen Antrag auf Veranlagung stellen kann. In diesem Fall ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Veranlagung nach § 39 Abs. 2 S. 2 und S. 4 EStG zuständig. Anders als bei der Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer treten die Verzerrungen nicht deshalb auf, weil sich der Arbeitsort in einem anderen Land befindet als der Wohnort⁴⁸². Vielmehr entstehen sie dadurch, dass das Lohnbüro anderweitig zentralisiert ist und sich damit die lohnsteuerliche Betriebsstätte an einem anderen Ort befindet⁴⁸³.

Verzerrende Wirkungen können auch in den Fällen des § 50 Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. § 50a Nr. 1, 2 und 4 EStG – bei künstlerischen, sportlichen und anderen Darbietungen, inländischer Verwertung von Darbietungen oder bei Entlohnung von Mitgliedern des Aufsichtsrats – auftreten, wenn die Betroffenen ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder des EWR haben (§ 50 Abs. 2 S. 7 EStG). Für die Veranlagung ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig, das sich in einem anderen Land als dem Ort der Tätigkeit befinden kann, § 50 Abs. 2 S. 8, Abs. 2 Nr. 5 EStG.

(2) Verhalten der Abführungsverpflichteten

Schaffung von Lohnsteuerbüros

Verzerrungen des örtlichen Aufkommens können auch auftreten, wenn der Arbeitgeber sogenannte Lohnsteuerbüros in den

⁴⁸² Dies ergibt sich schon aus § 1 Abs. 4 EStG, der davon ausgeht, dass sich weder der Wohnsitz noch der gewöhnliche Aufenthalt in Deutschland befinden.

⁴⁸³ Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 172.

einzelnen (Bundes-)Ländern errichtet, die die Lohnsteuer nach § 38 Abs. 3 S. 1 EStG einbehalten und in diese auch abführen⁴⁸⁴ und sich nicht im Wohnsitzland des Arbeitnehmers befinden⁴⁸⁵.

Pauschalierende Lohnsteuer

In bestimmten Fällen kann der Arbeitgeber beantragen, dass die Lohnsteuer für bestimmte Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer mit einem Pauschsteuersatz nach § 40 EStG erhoben wird⁴⁸⁶. Schuldner der Pauschalsteuer ist der Arbeitgeber, § 40 Abs. 3 EStG. Diese bleibt bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 40 Abs. 3 S. 3 EStG außer Ansatz (und gilt als Arbeitslohn) und ist auch nach S. 4 nicht auf die Einkommensteuer anzurechnen. Gleiches gilt im Hinblick auf die pauschalierende Lohnsteuer nach § 40a Abs. 5 EStG, die bei Teilzeitbeschäftigten und geringfügig Beschäftigten auf § 40 Abs. 3 EStG verweist (keine Anrechnungsmöglichkeit). Auch § 40b EStG lässt eine Pauschalierung der Lohnsteuer zu, wenn der Arbeitgeber bestimmte Leistungen zur Zukunftssicherung erbringt (auch hier ist eine Anrechnung auf die Einkommensteuer nach §§ 40b Abs. 5, 40 Abs. 3 EStG ausgeschlossen).

Verzerrungen können im Hinblick auf das Verhalten des Arbeitnehmers nicht eintreten. Auch hier kann der Arbeitgeber durch Zentralisierung der Lohnbüros jedoch Verwerfungen bezüglich der

⁴⁸⁴ § 41a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

⁴⁸⁵ Ebenso *Ossenbühl*, Verfassungsrechtliche Grundsatzfragen des Länderfinanzausgleiches gemäß Art. 107 Abs. 2 GG, 1. Aufl. (1984), S. 31; *Hüde*, Finanzausgleich, (1996), S. 209.

⁴⁸⁶ Hierbei bestehen drei unterschiedliche Pauschbeträge: Der erste Pauschbetrag bestimmt sich nach §§ 40 Abs. 1 i.V.m. § 38 EStG (nach der voraussichtlichen Höhe der Einkommensteuer), der zweite nach § 40 Abs. 2 S. 1 EStG i.H.v. 25% und der dritte nach § 40 Abs. 2 S. 2 EStG i.H.v. 15%.

Steuererhebung und der tatsächlichen Steuerkraft hervorrufen. In diesen Fällen ist eine Zerlegung möglicherweise angebracht⁴⁸⁷.

Sowohl bei der Lohnsteuer beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer als auch bei der pauschalierenden Lohnsteuer können – wie bereits festgestellt – verzerrende Wirkungen eintreten. Auch in diesen Fällen wäre demnach eine Zerlegung durchzuführen, unabhängig davon, welche Zerlegungsmodi Anwendung finden.

cc) Zwischenergebnis

Wenn Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG vom Leitbild der tatsächlichen Steuerkraft ausgeht, so wird deutlich, dass durch erhebungstechnische Vorschriften, aber auch durch das Verhalten der Steuerpflichtigen bzw. Abführungsverpflichteten Verzerrungen auftreten können⁴⁸⁸. Aber nicht nur bei der Lohnsteuer treten derartige Friktionen auf. Auch bei der Kapitalertragsteuer kommt es zu Friktionen, die im Anschluss dargestellt werden.

b) Die Kapitalertragsteuer

Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer beruht nicht auf der verfassungsrechtlichen Verpflichtung des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG, sondern auf der Ermächtigung des S. 3 der Vorschrift.

aa) Allgemeines

Die Kapitalertragsteuer ist ebenso wie die Lohnsteuer keine eigene Steuerart, sondern regelt die Art und Weise der Steuererhebung.

⁴⁸⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 172 f. Er sieht den Gesetzgeber in diesem Falle in der Pflicht zum Tätigwerden.

⁴⁸⁸ Dazu später mehr bei der konkreten Ausgestaltung des ZerlG: § 1 C III 1.

Sie wird gemäß § 43 Abs. 1 EStG bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG erhoben und erfasst neben den Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG) unter anderem auch Dividendenausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). § 20 Abs. 8 EStG enthält eine Subsidiaritätsklausel, wonach die Vorschrift nur dann Anwendung findet, wenn keine andere Einkunftsart (§§ 13 ff, §§ 15 ff. oder § 18 EStG) vorliegt. Abgeltende Wirkung entfaltet die Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 5 EStG jedoch nur dann, wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten werden. Werden Gesellschaftsanteile im Betriebsvermögen gehalten, gilt gemäß § 3 Nr. 40 EStG das sogenannte Teileinkünfteverfahren, wonach nur 60% des Gewinns als Bemessungsgrundlage der Einkommensbesteuerung unterliegen⁴⁸⁹.

Im Folgenden werden insbesondere die Dividendenausschüttungen behandelt, da auch und gerade in diesen Fällen Verzerrungen auftreten können. Gleiches gilt für die Zinsen.

Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich um eine Quellensteuer. Zwar ist der Schuldner der Kapitalertragsteuer der Gläubiger der Kapitalerträge. Zur Abführung der Kapitalertragsteuer ist dennoch das inländische Kreditinstitut (§ 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 1a EStG) bzw. das Wertpapierhandelsunternehmen (§ 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 3a EStG) verpflichtet. § 44 Abs. 1 S. 5 Nr. 1-3 EStG sieht mehrere Finanzämter als zuständig an. Nach Nr. 1 ist das Finanzamt des Schuldners der Kapitalerträge zuständig, Nr. 2 stellt auf die Stelle ab, die den Verkaufsauftrag ausführt und Nr. 3 auf die auszahlende Stelle. Daraus ergibt sich, dass häufig das Betriebsstättenfinanzamt der beteiligten Banken für die Abführung der Kapitalertragsteuer

⁴⁸⁹ Die Kehrseite ergibt sich aus § 3c Abs. 2 EStG, wonach auch nur 60% der Betriebsausgaben angesetzt werden können.

zuständig ist, § 20 AO.

Da die Kapitalertragsteuern beim Betriebsstättenfinanzamt⁴⁹⁰ des Schuldners der Kapitalerträge abzuführen sind, können in bestimmten Fällen Verzerrungen des örtlichen Aufkommens auftreten. Dies ist dann der Fall, wenn sich der Sitz der Bank oder der Gesellschaft, die eine Dividendenausschüttung vornimmt, in einem anderen Land befindet als der Sitz des Gläubigers.

Die Behandlung der Kapitalerträge hängt auch davon ab, ob der Gläubiger der Kapitalerträge eine Kapitalgesellschaft⁴⁹¹ oder eine natürliche Person ist. Die natürliche Person kann ihre Anteile an einer Gesellschaft im Privat-⁴⁹² oder im Betriebsvermögen⁴⁹³ halten. Denn in diesem Fall entscheidet sich, ob es zur Veranlagung des Steuerpflichtigen kommt.

bb) Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) Natürliche Person mit Anteilsbesitz im Privatvermögen

Wie bereits erwähnt hat die Dividendenausschüttung abgeltende Wirkung, der Gläubiger der Kapitalerträge wird in diesem Fall nicht mehr veranlagt. Verzerrungen treten dadurch auf, dass das Wohnsitzfinanzamt des Anteilseigners, der sich in einem anderen Land als die Gesellschaft befindet, bei der Abgeltungssteuer gemäß

⁴⁹⁰ § 44 Abs. 1 S. 5 EStG.

⁴⁹¹ In diesen Fällen sind die Dividendenausschüttungen nach § 8b Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, wenn die Kapitalgesellschaft mindestens 10% der Anteile besitzt. Nach § 8b Abs. 4 KStG werden Anteile von weniger als 10% vollständig der Körperschaftsteuer unterworfen.

⁴⁹² § 43 Abs. 5 EStG sieht in diesem Fall eine abgeltende Wirkung vor (Abgeltungssteuer); hier wird zudem ein Sondersteuersatz gemäß § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32d Abs. 1 S. 1 EStG i.H.v. 25 % erhoben.

⁴⁹³ Hier gilt gemäß § 3 Nr. 40 EStG das sog. Teileinkünfteverfahren.

§ 43 Abs. 5 EStG überhaupt keine Berücksichtigung findet.

Bei der sog. Günstigerprüfung kann der Steuerpflichtige auch auf die abgeltende Wirkung verzichten. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird nach § 32d Abs. 6 EStG geprüft, ob die Veranlagung für den Steuerpflichtigen günstiger ausfällt (der Steuersatz unter 25% liegt) als die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer. Liegt der Steuersatz unter 25%, kommt es zu keiner Veranlagung.

Die Verzerrungen entstehen in diesem Fall jedoch dadurch, dass ein Teil der Kapitalertragsteuer bereits an das Land des Schuldners der Kapitalerträge abgeführt wurde, § 20 AO⁴⁹⁴. Das Wohnsitzfinanzamt des Anteilseigners, der die Anteile im Privatvermögen hält, muss im Falle der Veranlagung gegebenenfalls Steuern erstatten, obwohl es keine Steuern vereinnahmt hat.

(2) Natürliche Person mit Anteilsbesitz im Betriebsvermögen
Hält die natürliche Person die Anteile an einer Gesellschaft im Betriebsvermögen, so findet § 32 d Abs. 1 S. 1 EStG keine Anwendung; auch entfällt die abgeltende Wirkung gemäß § 43 Abs. 5 EStG. Die Kapitalertragsteuer wird am Sitz der abführenden Gesellschaft erhoben. Es kommt zur Veranlagung des Anteilseigners unter Beteiligung des Wohnsitzfinanzamts gemäß § 19 AO. Verzerrungen können unter den bereits erwähnten Voraussetzungen auftreten (Erstattung bzw. Anrechnung zu viel gezahlter Kapitalertragsteuer durch das Wohnsitzfinanzamt des Steuerschuldners nach § 36 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG).

⁴⁹⁴ Siehe hierzu auch: *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 8 Rn. 8.

(3) Verbindung von mehreren natürlichen Personen

Aber nicht nur eine einzelne Person kann Anteile an einer Kapitalgesellschaft halten, sondern auch eine Verbindung mehrerer Personen in der Form einer Personengesellschaft⁴⁹⁵. In diesem Fall werden die Kapitalerträge in Abhängigkeit von der Beteiligung der Mitunternehmer an der Personengesellschaft (transparente Besteuerung) aufgeteilt. Hier wird eine einheitlich gesonderte Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a) i.V.m. § 181 Abs. 2 AO vorgenommen. Zuständig für die Gewinnfeststellung ist grundsätzlich das Betriebsfinanzamt nach § 18 Abs.1 Nr. 2 AO. Lässt sich nach Abs. 1 keine Zuständigkeit entnehmen, so ist jedes Finanzamt der Steuerpflichtigen gemäß § 19 und § 20 AO zuständig.

Unabhängig davon wird die Kapitalertragsteuer am Betriebsfinanzamt der auszahlenden Gesellschaft nach § 44 Abs. 1 S. 5 Nr. 3 EStG erhoben. Auch in diesem Fall kann es daher zu Verzerrungen des örtlichen Aufkommens kommen. Vor allem, weil der Sitz der Personengesellschaft von dem Sitz der Kapitalgesellschaft abweichen kann und dieser wiederum vom Wohnsitz der einzelnen Mitunternehmer. Der Sitz der Personengesellschaft wird in einem solchen Fall nur beim Grundlagenscheid berücksichtigt. Beim Folgebescheid ist allein das Wohnsitzfinanzamt für den Mitunternehmer zuständig.

cc) Beschränkte Steuerpflicht

Verzerrungen können nicht nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen auftreten, sondern auch bei beschränkt

⁴⁹⁵ Auf den Anteilsbesitz durch juristische Personen wird in § 1 C III 2 a) dd) eingegangen.

Steuerpflichtigen. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Auch in diesen Fällen wird die Kapitalertragsteuer nach § 50 Abs. 2 Var. 2 i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 1 EStG an der Quelle erhoben. Verzerrungen treten deshalb nicht auf, weil kein zentrales Finanzamt zuständig ist wie bei der Erhebung der Lohnsteuer gemäß § 50 Abs. 2 S. 8 EStG. Etwas anderes gilt, wenn die abführenden Stellen Zentralen zur Abführung der Kapitalertragsteuer errichten⁴⁹⁶. In einem solchen Fall sind Verzerrungen vom örtlichen Aufkommen durchaus denkbar.

c) Verzerrungen der Einkommensteuer in sonstigen Fällen

aa) Verhalten des Steuerpflichtigen

Friktionen treten in diesen Fällen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten auf, wenn die steuerpflichtige Tätigkeit in einem anderen Land als dem Wohnsitzland ausgeübt wird. Dies gilt vor allem bei der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach §§ 15-17 EStG. Die fehlende Zerlegung der Einkommensteuer führt auch im Hinblick auf die selbständige Tätigkeit (§ 18 EStG) zu Verzerrungen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn sich die Praxis oder die (Steuerberater-/Anwalts-)Kanzlei in Land A befindet, der Wohnsitz der Betroffenen in Land B. Der erwirtschaftete Ertrag fällt jedoch am Wohnsitzort an⁴⁹⁷. Auch der

⁴⁹⁶ So auch *Hidien*, DStZ 1997, S. 620 (623).

⁴⁹⁷ *Renzsch*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen 2019: Fünf Thesen und eine abschließende Anmerkung, in: Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, 1. Aufl. (2013), S. 408 (416). Verschärft wird diese Problematik, wenn die Praxis/Kanzlei als Personengesellschaft geführt wird. In einem solchen Fall erfolgt die Veranlagung der Mitunternehmer am

Ertrag aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) fällt am Wohnsitz des Vermieters an. Auch hier wird die Ertragskraft des Grundstücks vollständig außer Acht gelassen und der Wohnsitz des Vermieters privilegiert. Eine Zerlegung wäre auch in diesem Fall notwendig⁴⁹⁸.

bb) Besonderheiten bei Personengesellschaften

Besonderheiten bei der Erhebung der Einkommensteuer ergeben sich auch bei der Besteuerung von Personengesellschaften, die eine unternehmerische Tätigkeit nach § 15 EStG ausüben. Nach § 1 EStG sind nur natürliche Personen steuerpflichtig. Parallel hierzu ordnet § 1 KStG die Steuerpflicht juristischer Personen an. Das Besteuerungsverfahren bei der Personengesellschaft wurde bereits oben näher erläutert. Hier wird darauf hingewiesen, dass das Aufkommen von der mitunternehmerischen Tätigkeit vom Wohnsitz der Mitunternehmer abhängt (§ 19 AO). Befindet sich das Unternehmen nicht im Wohnsitzland der Mitunternehmer, so profitiert dieses Land nicht von seiner Tätigkeit. Hier wird der Unterschied zur Körperschaftsteuererhebung deutlich. Denn die Erhebung erfolgt nach § 20 AO am Ort der Geschäftsleitung bzw. am satzungsmäßigen Sitz der Gesellschaft. Gleiches gilt auch bei

Wohnsitzort. Hierauf wird in § 2 D I 4 noch näher Bezug genommen.

⁴⁹⁸ *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (462 f.); *Renzsch*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen 2019: Fünf Thesen und eine abschließende Anmerkung, in: Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, 1. Aufl. (2013), S. 408 (416). Die Hauptzahl ostdeutscher Immobilien befinde sich nach der Wiedervereinigung in den Händen westdeutscher Eigentümer. Der Mietertrag werde daher in den westdeutschen Ländern erhoben und dort versteuert.

der Gewerbesteuer. Das Aufkommen der Steuern in einem Land hängt daher maßgeblich von der Rechtsform des Unternehmens ab. Der Steuerpflichtige hat es in der Hand, welches Land von seiner Tätigkeit profitiert. Hieraus ergibt sich auch der Zerlegungsbedarf dieser Steuern.

2. Friktionen bei der Körperschaftsteuererhebung

a) Auftretende Verzerrungen

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der Kapitalgesellschaften. Der Abzug der Körperschaftsteuer erfolgt gemäß §§ 31, 32 KStG i.V.m. § 43 Abs. 1 EStG. Zuständiges Finanzamt für die Erhebung der Körperschaftsteuer ist gemäß § 20 Abs. 1 AO das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung) gemäß § 10 AO befindet. Hilfsweise knüpft § 20 Abs. 2 AO an den satzungsmäßigen Sitz gemäß § 11 AO an.

aa) Gewinne der Betriebsstätten

Die Erhebung der Körperschaftsteuer kann deshalb zu Verzerrungen führen, weil der Betrieb, der in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird, mehrere Betriebsstätten im Sinne des § 12 AO aufweisen kann. Wird die Körperschaftsteuer nur in einem Land erhoben, in dem sich die Geschäftsleitung oder der Sitz der Gesellschaft befindet, so werden die Gewinne der Betriebsstätten in den anderen Ländern nur dem Land zugerechnet, in dem sich die Geschäftsleitung oder der Sitz der Gesellschaft befindet.

bb) Gewinne der Organgesellschaften

Organgesellschaften bilden gemeinsam mit dem Organträger unter den Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG eine Organschaft. Voraussetzung hierfür ist, dass der Organträger die Mehrheit der stimmberechtigten Anteile hat (finanzielle Eingliederung) sowie das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrages i.S.d. § 291 Abs. 1 S.1 Var. 2 AktG, der für fünf Jahre geschlossen und tatsächlich durchgeführt werden muss, § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG.

Besteht eine wirksame Organschaft, so wird – unter Durchbrechung des Trennungsprinzips – der Gewinn der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet, mit der Folge, dass die Organgesellschaft grundsätzlich kein eigenes Einkommen hat.

Die Besteuerung des Organträgers hängt von dessen Rechtsform ab. Handelt es sich um einen Einzelunternehmer oder um eine Personengesellschaft, so erfolgt die Gewinnermittlung nach dem EStG, bei einer Kapitalgesellschaft nach dem KStG.

Friktionen können dadurch auftreten, dass die Organgesellschaft, die sich im Bundesland A befindet, keine Körperschaftsteuer⁴⁹⁹ zahlt, da der Gewinn/Verlust dem Organträger im Bundesland B zugerechnet wird. Obwohl die wirtschaftliche Tätigkeit im Land A, welches wirtschaftlich ebenso an der Steuerleistung partizipiert⁵⁰⁰, erfolgte, verbleiben die Vorteile im Land B.

cc) Beteiligung der Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft

Die Kapitalgesellschaft kann sich auch an einer Personengesell-

⁴⁹⁹ Die Organgesellschaft wird nur dann bessteuert, wenn der Minderheitsgesellschafter eine Ausgleichsleistung nach § 16 KStG erhält. In diesem Fall müssen 20/17 von der Organgesellschaft selbst versteuert werden.

⁵⁰⁰ So auch das *Troeger-Gutachten*, 2. Aufl. (1966), Rn. 290.

schaft beteiligen. Der Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft ergibt sich aus der Höhe der Beteiligung. Obwohl die Kapitalgesellschaft die Geschäfte tätigt und das (Mitunternehmer-)Risiko trägt, erhält sie nur einen Anteil am Gewinn der Personengesellschaft, welcher auch nur mit 15% besteuert wird. Auch hier sind Verzerrungen nicht ausgeschlossen. Hat die Personengesellschaft ihren Sitz im Land A, die Kapitalgesellschaft in Land B und haben die anderen Mitunternehmer ihren Wohnsitz im Land C, so würde der Teil des Gewinns der Kapitalgesellschaft im Land B verbleiben, der andere Teil würde den anderen Mitunternehmern im Land C zugerechnet (Wohnsitzfinanzamt). Diese Konsequenz ergibt sich aus § 19 AO i.V.m. Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG. Das Land A, in dem sich die Personengesellschaft befindet, ginge leer aus.

Verzerrungen der regionalen Steuerkraft entstehen mithin deshalb, weil Unternehmenskonzentrationen (Organschaften) über Ländergrenzen hinweg entstehen, aber auch, weil Unternehmenssitz und Betriebsstätte auseinanderfallen. Die Konzentration führt ebenso wie das Auseinanderfallen zu Verzerrungen des örtlichen Aufkommens, welches die regionale Wirtschaftskraft widerspiegeln soll.

dd) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Kapitalgesellschaften können auch ohne Organkreis an anderen Kapitalgesellschaften beteiligt sein. Die Besteuerung hängt entscheidend von der Höhe der Beteiligung ab. Hält die juristische Person mindestens 10%, so bleiben die Bezüge gemäß § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz⁵⁰¹. Die Kapitalertragsteuer wird gemäß § 31 KStG i.V.m. 43 Abs. 1 S. 1 EStG von der auszahlenden Gesell-

⁵⁰¹ Nach § 8b Abs. 5 KStG sind 5% nichtabzugsfähige Betriebsausgaben.

schaft einbehalten und abgeführt (Kapitalertragsteuer i.H.v. 15%). Die empfangende Kapitalgesellschaft wird in Land B veranlagt. Dabei wird die bereits bezahlte Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die zu zahlende Körperschaftsteuer angerechnet. Erzielt die empfangende Kapitalgesellschaft außer den Dividenden keine weiteren Einkünfte, so muss ein Teil der Kapitalertragsteuer erstattet werden. Die Erstattung erfolgt jedoch im Land B. Die durch Anrechnung verringerte Körperschaftsteuer wird zudem auf alle Länder zerlegt, in denen die (empfangende) Gesellschaft Betriebsstätten unterhält. Die Einnahmen der Kapitalertragsteuer fallen jedoch nur am Ort der Konzernzentralen an⁵⁰².

Hierzu ein Berechnungsbeispiel:

Kapitalgesellschaft X zahlt Dividenden an Kapitalgesellschaft Y in Höhe von 100. X muss in Land A 15% abführen. Y erhält daher nur 85. Y hat einen Anteil in Höhe von 11%. Grundsätzlich sind diese Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei, 5% gelten als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Y wird in Land B veranlagt und müsste insgesamt nur 5 zahlen. Werden die bereits gezahlten 15 angerechnet, so ergibt sich ein Rückerstattungsbetrag in Höhe von 10. Diesen muss das Land B gewähren, obwohl es seinerseits keine Steuern von Y vereinnahmt hat.

ee) Auswirkungen des Schachtelprivilegs

Hält die empfangende Kapitalgesellschaft einen Anteil von weniger als 10% an der auszahlenden Gesellschaft, wird die

⁵⁰² Schmidt/Bofinger/Feld[et al.], Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 334 f., Rn. 623. Das Problem ließe sich lösen, wenn an die Stelle einer Anrechnung bei einer anderen Steuer eine Erstattung aus dem eigenen Aufkommen träte.

empfangende Gesellschaft nach § 8b Abs. 4 KStG im vollen Umfang zur Besteuerung herangezogen. Die auszahlende Kapitalgesellschaft müsste die Kapitalertragsteuer in Land A abführen. Das Land B erhält keine Körperschaftsteuer, wenn die empfangende Kapitalgesellschaft keine weiteren Einkünfte erzielt. Hieran kann man die verzerrenden Effekte erkennen, die durch die volle Besteuerung von Streubesitzdividenden entstehen. Zudem hängt das Steueraufkommen davon ab, ob die Anteilshöhe 10% übersteigt oder nicht. Übersteigt sie die 10%-Grenze kann es vorkommen, dass das Land, in dem die empfangende Kapitalgesellschaft ihren Sitz hat, die Körperschaftsteuer (teilweise) erstatten muss. Hält die empfangende Kapitalgesellschaft nur 9%, so erhält zwar das Land B nichts. Es muss jedoch auch nichts erstatten. Diese Wirkungen sind zufällig. Daher ist auch hier die Zerlegung der Körperschaftsteuer erforderlich.

b) Steuerexport

Die fehlende Körperschaftsteuerzerlegung bewirkt jedoch nicht nur Verzerrungen des örtlichen Aufkommens. Sie kann auch zu einem Steuerexport führen⁵⁰³. Steuerexport bedeutet, dass ein Land die Steuerlast trägt, die ein anderes Land erhebt. Wird die Körperschaftsteuer am Sitz der Gesellschaft erhoben, so versucht die Gesellschaft die Belastung der Steuer einzupreisen und auf den Käufer abzuwälzen. Werden die Güter in einem anderen Land von der Betriebsstätte des Unternehmens gekauft, so führt die Besteuerung zu einem Steuerexport. Denn das Betriebsstättenland kommt letztlich für die Körperschaftsteuerbelastung auf.

⁵⁰³ *Pefferkoven*, Zur Theorie des Steuerexports, (1975), S. 248.

c) Zwischenergebnis

Es kommt auch bei Dividendenausschüttungen zu Verzerrungen, die sich aufgrund der unterschiedlichen Behandlung der Rechtsformen ergeben. Der rechtsformabhängige Dualismus der Unternehmensbesteuerung sollte jedoch zerlegungsrechtlich nicht fortgeführt werden. Ob dieses Ziel umgesetzt werden kann, wird später noch untersucht⁵⁰⁴.

3. Friktionen bei sonstigen Steuern

a) Verzerrungen bei der Erhebung der Erbschaftsteuer

§ 35 ErbStG knüpft die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts an den Wohnsitz (§§ 19, 20) des Erblassers oder Schenkers zum Zeitpunkt der Zuwendung an. Die einseitige Begünstigung des Wohnsitzstaates des Erblassers kann zu nicht wünschenswerten Verzerrungen führen, weil damit die Länder, in denen die Erben bzw. Zuwendungsempfänger ihren Wohnsitz haben, gänzlich außer Acht gelassen werden. Bereits vorhandene Vermögenskonzentrationen in den reichen Bundesländern werden noch weiter verstetigt, da die reichen Erblasser dort ihren Wohnsitz haben⁵⁰⁵.

Verzerrungen können auch in der Streuung der Erbmasse entstehen, wenn sich z.B. Immobilien in unterschiedlichen Ländern befinden. Gleiches gilt bei beweglichem Vermögen, das sich

⁵⁰⁴ Siehe hierzu: § 2 D II 2, 3; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 152.

⁵⁰⁵ Kritisch, *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. (2012), § 35 Rn. 1; dem folgend: *Jüllicher*, in: *Troll/Gebel/Jüllicher*, (Hrsg.), ErbStG, 48. Aufl. (2014), § 35 Rn. 2.

ebenfalls in verschiedenen Ländern befinden kann (Bankkonten). Komplizierter wird die Betrachtung bei der Zuwendung von Betrieben; wenn sich der Betrieb entweder in einem anderen Land befindet oder mehrere – über viele verschiedene Länder verteilte – Betriebsstätten existieren. Aufgrund dessen sind Verzerrungen des örtlichen Aufkommens, welches lediglich auf den letzten Wohnsitz des Erblassers abstellt, zu bejahen. Eine Zerlegung wäre daher als notwendig anzusehen.

b) Verzerrungen bei der Erhebung der Vermögensteuer

Aktuell wird die Vermögensteuer seit 1997 nicht mehr erhoben, obwohl sie formal noch in Kraft ist. Dennoch wird sie nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG zu den Landessteuern gerechnet. Das Bundesverfassungsgericht⁵⁰⁶ hatte das Vermögensteuergesetz 1995 in der damaligen Fassung für unanwendbar erklärt. Begründet wurde dies mit der Ungleichbehandlung von Grundbesitz und anderem Vermögen.

Um trotz der Nichterhebung etwaige Verzerrungen zu ermitteln, muss zunächst festgestellt werden, in welcher Weise der Steuerabzug erfolgt. Die §§ 19 und 20 AO regeln die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts nicht nur für das Einkommen, sondern auch für das Vermögen, so dass bei natürlichen Personen grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt und bei juristischen Personen grundsätzlich das Finanzamt am Sitz der Geschäftsleitung zuständig ist. Hier wird ebenfalls die unterschiedliche Behandlung von natürlichen und juristischen Personen deutlich. Das Aufkommen der

⁵⁰⁶ BVerfGE 93, 121.

Vermögensteuer würde damit auch von der Rechtsform des Unternehmens abhängen.

Überdies können dann Verzerrungen auftreten, wenn sich Grundbesitz in anderen Ländern befindet. Verzerrungen des örtlichen Aufkommens können auch bei Unternehmen auftreten, sofern sie Betriebsstätten bzw. Tochtergesellschaften in anderen Bundesländern betreiben und die Vermögensteuer nur am Sitz der Geschäftsleitung erhoben wird.

4. Zwischenergebnis

In diesem Kapitel wurde deutlich, dass Verzerrungen bei der Erhebung der Steuer auf unterschiedliche Weise entstehen können. Besonders deutlich wird dies bei der Erhebung der Lohnsteuer. Hier entstehen Friktionen durch den Quellenabzug (beschränkt und unbeschränkt) steuerpflichtiger Arbeitnehmer, durch Wanderungs- und Konzentrationsprozesse, aber auch durch Schaffung von Lohnsteuerzentralen und durch die Möglichkeit der Pauschalierung der Lohnsteuer. Die Erhebung der Kapitalertragsteuer hängt entscheidend davon ab, ob die Anteile im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten werden. Denn die abgeltende Wirkung tritt nur ein, wenn der Steuerpflichtige seine Anteile im Privatvermögen hält. Bei der Körperschaftsteuer entstehen die Probleme hauptsächlich in Beteiligungsfällen. Dies wird bei der Beteiligung an anderen Personen- und Kapitalgesellschaften und insbesondere bei der Organschaft deutlich.

In diesem Abschnitt wurden nur mögliche Verzerrungen dargestellt. Nicht berücksichtigt wurde, ob und inwieweit sich diese Verzerrungen zahlenmäßig auswirken. Der Gesetzgeber hat

daher auch nicht alle Zerlegungsfälle im ZerlG berücksichtigt. Auf die einfachrechtliche Ausgestaltung im ZerlG wird im Folgenden noch eingegangen.

III. Die einfachrechtliche Ausgestaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben

1. Die Zerlegung der Lohnsteuer

a) § 7 Abs. 1 und 2 ZerlG

§ 7 ZerlG gestaltet das – vielfach umstrittene – Wohnsitzprinzip aus. Die materiellen Zerlegungsgrundlagen werden in § 7 Abs. 1 und 2 und die formellen in den Abs. 3 bis 8 ZerlG geregelt⁵⁰⁷. Vorliegend wird auf die materiellen Zerlegungsgrundlagen von § 7 Abs. 1 und 2 ZerlG eingegangen.

Nach § 7 Abs. 1 ZerlG wird das Aufkommen der Lohnsteuer insoweit zerlegt, als sie von den Bezügen der in anderen Ländern ansässigen unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern einbehalten wurde. Die Bezüge von im Arbeitgeber-Ort ansässigen Arbeitnehmern bleiben somit außer Betracht. Wohnsitzland und Einnahmeland unterscheiden sich⁵⁰⁸.

Das Zerlegungsmaß bestimmt daher das zerlegungsbedürftige Aufkommen sowie das Ausmaß⁵⁰⁹. Zerlegungsfähig ist das gesamte Lohnsteueraufkommen, das sich durch nachträgliche Lohnsteuern erhöhen und durch nachträgliche Lohnsteuererstattungen verringern kann⁵¹⁰. Die Anteile der Länder werden gemäß § 7 Abs. 1 S. 2 ZerlG nach bestimmten Prozentsätzen festgelegt. Nach § 7

⁵⁰⁷ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 11.

⁵⁰⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG, (1997), S. 156. Jedoch in Bezug auf die Vorgängerregelung (inhaltlich hat sich diesbezüglich nicht geändert). *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 13.

⁵⁰⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 156 f.

⁵¹⁰ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 14.

Abs. 1 S. 4 ZerlG bezieht sich der Feststellungszeitraum auf das Kalenderjahr. § 7 Abs. 2 ZerlG enthält drei Fiktionen⁵¹¹, die den Wohnsitz der Arbeitnehmer festlegen⁵¹².

Die erste Wohnsitzfiktion nach § 7 Abs. 2 ZerlG geht davon aus, dass der Arbeitnehmer in dem Land ansässig ist, in dem das für die Einkommensteuerveranlagung zuständige Finanzamt belegen ist. Örtlich zuständig ist das Finanzamt, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer am 31.12. seinen Wohnsitz hat. Bei obligatorischer oder fakultativer Veranlagung der Lohnsteuer kommt diese Fiktion den tatsächlichen Verhältnissen ziemlich nahe⁵¹³.

In allen anderen Fällen gilt das Land als Wohnsitzland, das die Lohnsteuerkarte für den Arbeitnehmer ausgestellt hat. Subsidiär findet diese zweite Wohnsitzfiktion Anwendung, wobei sich die Subsidiarität aus dem Wortlaut „in den übrigen Fällen“ ergibt⁵¹⁴.

Der Grund der unterschiedlichen Anknüpfung liegt im Verhalten des Arbeitnehmers, der zwischen dem 10. Oktober und 31. Dezember seinen Wohnsitz und/oder seinen Arbeitsort wechselt. Die zeitfernere zweite Fiktion kann diesen Wechsel nicht erfassen, weswegen es zu Verzerrungen käme, die dadurch noch verschärft werden, dass sich die Vomhundertsätze auf einen Zeitraum von drei Jahren beziehen⁵¹⁵.

Die dritte Fiktion ergibt sich aus Abs. 2 S. 4 ZerlG und regelt das

⁵¹¹ So auch 1 BvR 455/82 S. 1 für § 5 Abs. 2 S. 2 HS. 2 ZerlG. *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG, (1997), S. 158. Er bezeichnete diese „Vermutungen“ als Fiktionen (wobei er in Fn. 625 auf die Missverständlichkeit des Begriffs hinweist.); *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 16; hier geht er von „Vermutungen“ aus, in Rn. 18 bezeichnet er sie als „Wohnsitzfiktion“.

⁵¹² Im Folgenden wird der Begriff „Wohnsitzfiktion“ verwendet.

⁵¹³ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 18.

⁵¹⁴ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 19.

⁵¹⁵ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 19 f.

Einnahmeland. Sie geht davon aus, dass das Land, zu dem das Finanzamt gehört und die Lohnsteuer (nach den elektronischen Angaben) vereinnahmt, auch das Einnahmeland ist⁵¹⁶.

b) § 7 Abs. 3 bis Abs. 8 ZerlG

In § 7 Abs. 3 bis Abs. 8 ZerlG ist das formelle Zerlegungsverfahren geregelt. Hierbei wird deutlich, dass lediglich eine Annäherung an die tatsächlichen Verhältnisse vorgenommen wird. Aufgrund der technischen Entwicklung und der darauf beruhenden schnelleren Erfassung der Lohnsteuerstatistiken enthält die Vorschrift mehrere unterschiedliche Verfahrensmodi zur Erfassung der maßgebenden Daten⁵¹⁷.

Beim Zerlegungsverfahren ist die Kooperation mehrerer Beteiligter erforderlich: Zunächst die Statistischen Landesämter der Wohnsitzländer, die obersten Finanzbehörden der (Wohnsitz- und Einnahme-)Länder sowie das Bundesministerium für Finanzen⁵¹⁸. Der Steuerpflichtige hingegen ist (anders als bei der Zerlegung der Körperschaft- und Gewerbesteuer) nicht an der Zerlegung

⁵¹⁶ Die vormals dritte Fiktion wurde vom BVerfG (BVerfGE 72, 330, 407 (423)) wegen Verstoßes gegen Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG für unanwendbar erklärt. Die damalige Vorschrift bezog sich auf die Eintragungen der Lohnsteuerkarte bei Ehegatten und stellte dabei (wenn beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen) einseitig auf die Eintragungen des Ehemannes ab. Der Regierungsentwurf ging davon aus, dass die Vermutung im Gesamtergebnis zerlegungsneutral und unschädlich war. Dem folgend: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 160 f.: Die Vorschrift verfehlte das zumindest „annäherungsweise anzustrebende und zu realisierende Verteilungsregulativ“.

⁵¹⁷ Die Vorschrift ist im Zusammenspiel mit § 12 Abs. 3 S. 1 und 2 ZerlG zu lesen. Darin wird der temporale Anwendungsbereich geregelt.

⁵¹⁸ Siehe auch *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 27.

beteiligt⁵¹⁹.

Abs. 3 enthält die Verpflichtung der Finanzbehörden, die (für die Zerlegung) maßgebenden Daten (welche sich aus der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung oder aus dem maschinell verwertbaren Datenträger – der sich aus der maschinellen Einkommensteuerveranlagung ergibt –) mit Stand des 28. 2 des dritten Folgejahres (das dem Feststellungszeitraum folgt) den Statistischen Landesämtern des Wohnsitzlandes zu übermitteln⁵²⁰. Das Finanzamt im Wohnsitzland hat anhand der zugeleiteten Daten die Lohnsteuer, die nicht in diesem Land vereinnahmt wurden (sondern im Einnahmeland) sowie die daraus entfallenden Daten zu ermitteln und bis zum 30. Juni an die Einnahmeländer weiterzuleiten⁵²¹. Nach Abs. 4 müssen die obersten Finanzbehörden der Einnahmeländer (aufgrund der übermittelten Daten) das Verhältnis der ermittelten Beträge zu den gesamten vereinnahmten Beträgen der Lohnsteuer feststellen. Berücksichtigt wird auch die pauschale Lohnsteuer nach §§ 37a, 37b EStG⁵²². Abs. 7 enthält eine sogenannte „zeitliche Absicherung“. Die obersten Finanzbehörden der Einnahmeländer haben aufgrund der Prozentsätze vierteljährlich die Zerlegungsanteile zu ermitteln und Vorauszahlungen zu leisten⁵²³.

⁵¹⁹ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 27.

⁵²⁰ § 7 Abs. 3 ZerlG mit Geltung des Kalenderjahres 2007, ebenso *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 28.

⁵²¹ § 7 Abs. 3 S. 2 ZerlG.

⁵²² *Hidien*, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 29. Dieses Verhältnis wird in Prozentsätzen dargestellt und gilt nach Abs. 5 im dritten Jahr, das der Feststellung folgt.

⁵²³ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 7 Rn. 31.

2. Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer

Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer⁵²⁴ erfolgt nach § 8 ZerlG. Auch bei dieser Veranlagungsform gelten die sich aus der Wertung des Art. 107 Abs. 1 S. 1 und S. 2 GG ergebenden Zerlegungsmaßstäbe, auf die bei der Zerlegung der Lohn- und Körperschaftsteuer bereits Bezug genommen wurde. Dies gilt unabhängig davon, dass die Zerlegung der Kapitalertragsteuer (früher: Zinsabschlag) nicht auf der obligatorischen Vorschrift des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG, sondern auf der Ermessensvorschrift des S. 3 beruht⁵²⁵.

Der Gesetzgeber hat die Zerlegung des Zinsabschlags (in der Form der Kapitalertragsteuer) nach § 8 ZerlG neu geregelt. Die Vorschrift findet gemäß § 12 Abs. 4 S. 2 ZerlG ab dem Veranlagungszeitraum 2009 Anwendung⁵²⁶.

a) Überblick über den Gegenstand der Zerlegung

Es werden nicht alle Kapitalerträge zerlegt, sondern nach § 8 Abs. 1 ZerlG nur die in § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 EStG erfassten Erträge. Enthalten sind dabei unter anderem ausländische Kapitalerträge (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, Nr. 1, 1a EStG), sonstige Kapitalforderungen nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 sowie Stillhalteprämien (§§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 8, 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG). Besonders hervorzuheben sind dabei die Gewinne aus Anteilsveräußerungen nach § 20 Abs. 2 EStG, die von § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 9-12 erfasst sind. § 43 Abs. 1 S. 2 EStG verweist auf § 20 Abs. 3 EStG, der besondere Entgelte und Vorteile erfasst.

⁵²⁴ ZerlG v. 20. 12. 2007, BGBl. I S. 3150.

⁵²⁵ Zur Problematik: *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 8 Rn. 3 ff.

⁵²⁶ ZerlG v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

b) Das Zerlegungskriterium

Bis zum VZ 2008 wurde auf den sog. Anteilsmaßstab abgestellt. Danach richteten sich die regionalen Zerlegungsanteile nicht nach dem Wohnsitz- oder Betriebsstättenprinzip, sondern nach dem (in der Einkommen- oder Körperschaftsteuer) angerechneten Zinsabschlag⁵²⁷.

Ab dem VZ 2009 wurde der Zinsabschlag durch die sog. Kapitalertragsteuer ersetzt. Der Anteilsmaßstab als Zerlegungskriterium passte daher nicht mehr. Denn die Anrechnung des geleisteten Kapitalertrags erfolgt nur noch in den Fällen des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (betriebliche Kapitalerträge) oder bei der Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 6 bzw. Abs. 4 EStG.

Für den Länder- oder Gemeindeanteil an der Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich der regionale Wohnsitz bzw. Sitz des Schuldners als Gläubiger der Kapitalerträge maßgebend. Dabei bemessen sich die Zerlegungsanteile nach den Prozentsätzen des Landes am Aufkommen der maßgeblichen Kapitalertragsteuer⁵²⁸. Die Kapitalertragsteuer, die nicht unter § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 7, 8 bis 12 sowie S. 2 EStG fällt, wird nicht zerlegt. Es bleibt daher dabei, dass die Steuer dort verbleibt, wo sie vereinnahmt wurde. Da die Kreditinstitute für den Steuerabzug verantwortlich sind und sie Kenntnis von der räumlichen Zuordnung zum Gläubiger haben, wäre es denkbar, auch die Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu zerlegen⁵²⁹.

⁵²⁷ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 8 Rn. 12.

⁵²⁸ *Hidien*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012), § 8 Rn. 20 f.

⁵²⁹ BT-Plenarprotokoll 17/227, S. 28373 (B), Anlage 26, Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs Koschyk auf die Frage der Abgeordneten Höll. Die Bundesregierung sieht auch in diesem Fall eine Zerlegung als möglich an, da es sich jedoch um Verteilungsfragen zwischen den Ländern handle und der Bundesrat keine Änderung beantragte, sah die Bundesregierung

3. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer

Die Zerlegung der Körperschaftsteuer wird in den §§ 2-6 ZerlG geregelt. Aus § 2 Abs. 1 S. 1 ZerlG ergibt sich eine Bagatellgrenze in Höhe von 500.000 €. Bezugspunkt sind hierbei die Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen i.S.d. §§ 1 und § 2 Nr. 1 KStG ab. Damit bezieht sich die Zerlegung auf das Steueraufkommen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften mit ihrem inländischen Vermögen (§ 2 Nr. 1 KStG).

Die überwiegende Auffassung⁵³⁰ bejaht pauschal die Anknüpfung der Körperschaftsteuer an das Betriebsstättenprinzip. Sie geht jedoch nicht weiter darauf ein, ob auch die Ausgestaltung des Betriebsstättenprinzips in § 2 Abs. 1 ZerlG dem Zweck der Zerlegung Rechnung trägt⁵³¹. § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG verweist dabei

keine Veranlassung zur Änderung der Rechtslage; *Hechtner*, Ökonomische Anreizwirkungen im bundesstaatlichen Finanzausgleich, (2013), S. 16 f.; abrufbar unter: http://edocs.fu-berlin.de/docs/servlets/MCRFileNodeServlet/FUDOCsDerivate_000000002798/discpaper_15_2013.pdf; jsessionid=F5CE1B082CE896AF3A3C0E2E65DC2054?hosts=, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015] Er befürwortet auch die Zerlegung der Kapitalerträge auf Gewinnausschüttungen aus Kapitalerträgen bzw. gleichgestellter aperiodischer Vorgänge i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG.

⁵³⁰ BVerfGE 72, 330 (395, 407); dem folgend: *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 34 f.; *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, (1990), § 13 Rn. 623 f.; *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 106 f. Sie sehen in der konkreten Ausgestaltung des Betriebsstättenprinzips keinen Änderungsbedarf; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (1997), S. 523 f.; *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, 1. Aufl. (1980), S. 1170; *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (189); *Heun*, Der Staat, Bd. 31 (1992), S. 205 (222).

⁵³¹ Einzig *Hidien* scheint sich mit der konkreten Ausgestaltung der Körperschaftsteuerzerlegung befasst zu haben; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 136 ff. (154 f.).

bezüglich der Ausgestaltung auf die §§ 28-31 und § 33 GewStG.

a) Die Zerlegungsvorschriften der §§ 28 ff. GewStG

Das GewStG sieht im Grundsatz vier Zerlegungsmodi vor: Der erste Zerlegungsmodus ist in § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG geregelt und geht vom sogenannten Arbeitslohnverhältnis aus. Dieses Arbeitslohnverhältnis stellt die in einer Betriebsstätte bezahlte Lohnsumme in ein Verhältnis zur gesamt gezahlten Lohnsumme. Hieraus ergibt sich der Anteil der Gewerbesteuer einer Betriebsstätte, die in einem Land abzuführen ist. Der in § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG enthaltene Verweis wendet dieses Arbeitslohnverhältnis auch auf die Körperschaftsteuer an.

§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG regelt in einem Spezialfall die Zerlegung der Gewerbesteuer. Bei Betrieben, die ausschließlich Strom und andere Energieträger sowie Wärme aus Windenergie und solarer Strahlungsenergie erzeugen, findet ein anderer Zerlegungsmodus Anwendung. Nach lit. a) werden 3/10 nach dem obigen Maßstab (Lohnsumme) und 7/10 nach dem Sachanlagevermögen (ohne Betriebs- und Geschäftsausstattung) zerlegt. Lit b) gilt für Neuanlagen.

§ 30 GewStG enthält einen weiteren abweichenden Maßstab im Falle mehrgemeindlicher Betriebsstätten. In einem solchen Fall ist auf die „örtlichen“ Verhältnisse abzustellen.

Subsidiär besteht der Zerlegungsmaßstab nach § 33 GewStG, nach dem eine abweichende Zerlegung zulässig ist, wenn die Zerlegung nach §§ 28-30 GewStG zu „offensichtlich unbilligen“ Ergebnissen kommt. Abs. 2 lässt sogar eine Einigung im Hinblick auf den Zerlegungsmaßstab mit dem Steuerpflichtigen zu.

b) Übertragung der Wertungen des GewStG auf die Zerlegung der Körperschaftsteuer

aa) Die Zerlegung nach § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG i.V.m. § 29 GewStG

Die Anknüpfung an die Lohnsumme wird als verfassungskonforme Ausprägung der Betriebsstätte angesehen⁵³². Fraglich ist, ob sich die anderen Zerlegungsmaßstäbe auf die Zerlegung des Körperschaftsteueraufkommens übertragen lassen.

bb) Die Zerlegung nach § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG i.V.m. § 30 GewStG

Fraglich ist, ob der in § 30 GewStG niedergelegte Maßstab auf die Zerlegung der Körperschaftsteuer übertragbar ist. Die „örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der Gemeindelasten nach Lage der örtlichen Verhältnisse“ bilden den Zerlegungsmaßstab. § 30 GewStG muss sich dabei an der Wertung des Art. 107 Abs. 1 S. 2 und S. 3 GG messen lassen. Gegen die Anwendung dieses Maßstabs könnte sprechen, dass sich die Maßgrößen nicht eindeutig auf die betroffenen Gebiete zuordnen lassen⁵³³. Auch wird eingewendet, dass die Ausrichtung am Äquivalenzprinzip die Vorschrift für die körperschaftsteuerliche Zerlegung ungeeignet mache. Auf diese Kritik wird im zweiten Teil bei der näheren Befassung mit dem Äquivalenzprinzip näher eingegangen⁵³⁴.

⁵³² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 140.

⁵³³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 139.

⁵³⁴ Zum Äquivalenzprinzip: § 2 C III 2 b)

cc) Die Zerlegung nach § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG i.V.m. § 33 GewStG

Bei offensichtlich unbilligen Ergebnissen ist nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt.

Auch diese Vorschrift wird nach teilweise vertretener Auffassung⁵³⁵ aufgrund der Ausrichtung am Äquivalenzprinzip als nicht passend für die Zerlegung der Körperschaftsteuer angesehen. Die Vorschrift ist jedoch schon allein deshalb nicht anwendbar, da sie die Bestimmung des Zerlegungsmaßstabes dem konkreten Einzelfall überlässt, was jedoch dem Zweck des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG widerspricht. Die Ausrichtung der Vorschrift auf die Korrektur konkreter „Ungereimtheiten“ führt dazu, dass die Vorschrift für eine Zerlegung untauglich ist.

(4) Die Zerlegung nach § 2 Abs. 3 und 4 ZerlG i.V.m. §§ 28 ff. GewStG

Die aktuelle Zerlegungsvorschrift befasst sich nicht nur mit der Besteuerung von selbständigen Unternehmen. Sie nimmt auch Bezug auf Beteiligungsfälle.

Verschärft wird die Beteiligungsproblematik bei der Gruppenbesteuerung (Besteuerung der Konzerne) sowohl durch die Vorschriften des § 2 Abs. 3 und 4 ZerlG als auch in Fällen, in denen eine Gesellschaft ihre Rechtsform verändert. Zunächst wird auf die Probleme der Gruppenbesteuerung eingegangen. Friktionen können entstehen, wenn bisher selbständige Unternehmen in eine

⁵³⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 139.

Organschaft eingegliedert werden. Das selbständige Unternehmen wurde vorher am Sitz des Unternehmens besteuert. Wird ein Unternehmen in ein anderes eingegliedert, so ist die Organgesellschaft Betriebsstätte. Der Gewinn der Gesellschaft wird durch die Lohnquote gegenüber dem Organträger aufgeteilt. Befinden sich keine Arbeitnehmer am Ort der Organgesellschaft, so kann nur eine Zerlegung nach § 33 GewStG erfolgen.

Einen anderen Aspekt weist in diesem Kontext § 2 Abs. 4 ZerlG auf: Ist die Körperschaft Gesellschafterin einer Personengesellschaft, so wird die Personengesellschaft und deren Betriebsstätten als Betriebsstätten der Körperschaft behandelt. Auch hier hat die Rechtsform einer Gesellschaft eine große Bedeutung. Denn wäre eine Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, bliebe es bei der transparenten Besteuerung. Eine Aufteilung nach Betriebsstätten erfolgt dann nicht. Hierbei zeigt sich, dass das Zerlegungsgesetz das Problem der Rechtsform teilweise noch verschärft.

c) Gesamtwürdigung

Die konkrete Ausgestaltung des Betriebsstättenprinzips, die in den § 2 Abs. 1 S. 2 ZerlG i.V.m. den §§ 28 ff. GewStG ihre Ausprägung findet, genügt nicht in allen Fällen (§§ 29, 30 und § 33) den Anforderungen des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG.

Der zweite Kritikpunkt⁵³⁶, der teilweise erhoben wird, zielt auf die Konzeption des Betriebsstättenprinzips ab. Danach sei der Bezug zu lastenorientierten Maßgrößen nicht zerlegungsgerecht. Ob die Einwände gegen das Äquivalenzprinzip zutreffen, wird später

⁵³⁶ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 155 f.

untersucht. Zu konzedieren ist jedoch, dass allein der Lohnsummenmaßstab dem Grundsatz der Bestimmtheit und Klarheit entspricht. Inhaltlich weist dieser jedoch die Schwäche auf, dass er nicht steuernahen Maßgrößen wie Ertrag oder Gewinn entspricht⁵³⁷. Auf etwaige Alternativen wird im zweiten Teil näher eingegangen⁵³⁸.

4. Die Zerlegung der Feuerschutzsteuer

a) Allgemeines

Auch die Feuerschutzsteuer basiert auf der Zerlegungsoption des Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG. Es handelt sich bei dieser Steuer um eine Verkehrsteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 2 GG, deren Aufkommen nur den Ländern zusteht. Der Gegenstand der Feuerschutzsteuer ergibt sich aus § 1 Abs. 1 FeuerschStG. Sie erfasst die Entgegennahme des Versicherungsentgelts für Feuerschutz-, Wohngebäude- und Hausratsversicherung, wobei für die letztgenannten ein Bezug zum Feuerschutz bestehen muss. Die zentrale Zuständigkeit für die Erhebung der Feuerschutzsteuer ergibt sich aus § 10 FeuerschStG, welches das Bundeszentralamt für Steuern benennt. § 10 FeuerschStG wurde am 1.7. 2010 neu gefasst⁵³⁹. Davor wurde auf den Sitz, Wohnsitz oder die Betriebsstätte des Versicherers abgestellt.

⁵³⁷ Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 155. Nach dieser Auffassung habe der Gesetzgeber die Grenzen des Zerlegungsspielraums –wenn nicht überschritten – so jedenfalls erreicht.

⁵³⁸ § 2 D II 3.

⁵³⁹ G v. 10. 8. 2009, BGBl. I 2009, S. 2702.

b) Das Zerlegungskriterium

Die zentrale Erhebung der Feuerschutzsteuer führt zu Verzerrungen, da sie nicht in dem Land erfolgt, in dem auch die Versicherung abgeschlossen wurde. § 11 FeuerschStG enthält daher eine Zerlegungsvorschrift, die in Bezug auf die Anteile der Länder an der Bruttowertschöpfung abstellt. Zu 50% wird dabei auf die Gesamtbruttowertschöpfung eines Landes aller Wirtschaftsbereiche (abzüglich Land- und Forstwirtschaft, Fischerei, öffentliche und private Dienstleister) abgestellt, zu 10% auf die Bruttowertschöpfung aus der Land- und Forstwirtschaft sowie der Fischerei, zu 25% auf den Anteilen der Wohnbevölkerung und zu 15% an den Anteilen an den Privathaushalten. Durchgeführt wird die Zerlegung gemäß § 11 Abs. 3 S. 1 FeuerschStG von der Finanzbehörde Hamburgs.

Der Begriff der Bruttowertschöpfung ist ein zentraler Begriff der Entstehungsrechnung des Bruttoinlandsprodukts und entsteht durch Abzug der Vorleistungen von den Produktionswerten⁵⁴⁰. Der Gesetzgeber verwendet bei der Zerlegung der Feuerschutzsteuer demnach Indikatoren der Wirtschaftskraft.

5. Die Zerlegung der Rennwett- und Lotteriesteuer

Auch die Rennwett- und Lotteriesteuer stellt eine Verkehrsteuer dar, die nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG den Ländern zugewiesen wird. Die Zerlegung dieser Steuer erfolgt nach § 24 RennwLottG⁵⁴¹. Sie ist gemäß Abs. 1 bis zum Jahr 2019 befristet. Abs. 2 RennwLottG enthält den Zerlegungsmaßstab. Die Zerlegung

⁵⁴⁰ Scherf, Öffentliche Finanzen, 2. Aufl. (2011), S. 28.

⁵⁴¹ RennwLottG v. 08.04.1922, zuletzt geändert durch Artikel 1 u. 4 des G. v. 29. Juni 2012, BGBl. I 2012, S. 1424; BGBl. I 2013, S. 2236.

erfolgt zu 50% nach den Anteilen der Länder am erzielten Aufkommen im Jahre 2010 und zu 50% nach dem Einwohneranteil der Bundesländer.

6. Die Verteilung der Umsatzsteuer

Im Folgenden wird nicht die Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern behandelt. Nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 1 GG werden 75% des Umsatzsteueraufkommens unter den Ländern nach der Einwohnerzahl verteilt. Die verfassungsrechtliche Festsetzung macht eine einfachrechtliche Umsetzung entbehrlich. Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 2 GG lässt einen anderen Verteilungsmodus zu: Danach können für maximal 25% Ergänzungsanteile vorgesehen werden. Umgesetzt wird die verfassungsrechtliche Möglichkeit durch § 2 FAG.

Die Steuereinnahmen der Ländergesamtheit nach Satz 1 je Einwohner mit seiner Einwohnerzahl sowie einem der folgenden Faktor F multipliziert. Wenn die Steuereinnahmen je Einwohner unter 97% der Ländergesamtheit liegen, gilt folgendes:

$$F = 19 / 20 * X - 21 / 4000$$

Betragen sie mind. 97%, so gilt folgender Faktor:

$$F = X * (36 / 6 * X + 3 / 5)^{542}$$

⁵⁴² X steht für jeweils 1 vermindert um das Verhältnis der Steuereinnahmen des Landes nach Satz 1 je Einwohner zu den Steuereinnahmen der Ländergesamtheit nach Satz 1 je Einwohner.

§ 2 Reformansätze zur zweiten Stufe des Finanzausgleichs

A. Sinn und Zweck

Gerade im Hinblick auf die Zerlegung der Einkommensteuer (genauer: Lohnsteuer) und Körperschaftsteuer wurden in letzter Zeit einige Reformvorschläge gemacht. Vielfach wird auf die Anreizkompatibilität und auf die Wirtschaftskraft verwiesen. Eine dezidierte Befassung mit den Prinzipien und Maßstäben der Steuerverteilung ist (fast) nirgends zu erkennen. Nur vereinzelt werden Maßkriterien für die Zerlegung entwickelt⁵⁴³. Vielmehr soll die Verfassung geradezu ökonomisiert werden und eine möglichst effiziente Verteilung des Steueraufkommens im Rahmen des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG gewährleisten. Die alleinige Ausrichtung an Effizienzüberlegungen hat auch einseitige Lösungsansätze zur Konsequenz. Denn sie richtet das Steueraufkommen nur nach der Wertschöpfung aus. Das Effizienzziel lässt jedoch die föderalen Beziehungen zwischen den Ländern und die Beziehungen zum Steuerpflichtigen völlig außer Acht. Auch führt es zu Wertungen und Verteilungsmaßstäben, die mit dem Leitziel der örtlichen Steuerkraft nichts zu tun haben.

Ziel dieser Arbeit ist es daher, regionale und steuerspezifische Prinzipien herauszufiltern, die auch international bei der Vermeidung von Doppelbesteuerungen herangezogen werden und national Bedeutung bei der Steuererhebung haben. Es ist daher zu

⁵⁴³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997).

erwägen, inwieweit sich Steuererhebungsprinzipien auf die Steuer-
verteilung anwenden lassen. Die Beziehung des Steuerpflichtigen
zum besteuerten Land könnte daher prägend für die spätere
Verteilung sein.

B. Bedeutung für die Zerlegung (Reform durch Verfassungsänderung oder lediglich Änderung des einfachen Gesetzes)

Eine Reform durch Verfassungsänderung hat zwar theoretisch den Vorteil der Stabilität und Sicherheit für alle Beteiligten. Hierin liegt jedoch auch der entscheidende Nachteil. Denn die Stabilität kann sich auch in der Weise auswirken, dass Änderungen überhaupt nicht oder nur im geringen Maße vorgenommen werden. Das Auslaufen des Finanzausgleiches de lege lata 2019 führt zusammen mit der Verpflichtung zur Haushaltskonsolidierung zu einem erhöhten Einigungs- und Kompromissdruck zwischen den Beteiligten. Verfassungsrechtliche und ökonomisch sinnvolle Reformen geraten dabei möglicherweise unter die „Räder“ der Interessengruppen. Die Interessengruppen bestehen dabei nicht nur zwischen Geber- und Nehmerländern. Auch zwischen Bund und Ländern werden sich Lager bilden. Zuletzt kommen noch politische Interessen sowie die Interessen der Stadtstaaten hinzu. Aber auch die neuen Länder stehen den alten Ländern gegenüber. In einem solchen konfliktbeladenen politischen Spannungsfeld ist eine ökonomisch sinnvolle, also anreizorientierte Reform, auch und gerade vor dem Druck der ausgeglichenen Haushalte eine Utopie, die wohl nicht realisiert werden wird. Aufgrund dessen wird im Folgenden dafür plädiert, mehrere „kleine“ Reformen durchzusetzen.

Das verfassungsrechtliche Grundgerüst ist so offen, dass der Gesetzgeber durch einfaches Gesetz den Finanzausgleich Stück für Stück prinzipiengerechter und transparenter ausgestalten kann. Hierfür bietet sich zunächst eine Reform der primär-horizontalen Verteilung an.

Sofern man eine Änderung der Umsatzsteuerverteilung anstrebt, ist sie nur möglich, wenn die Verfassung geändert wird. Denn die Verteilungskriterien sind bereits durch Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 1 GG vorgegeben. Etwas anderes gilt im Hinblick auf die Ergänzungsanteile. Da die Verfassung dem Gesetzgeber die Möglichkeit einräumt, durch einfaches Gesetz Ergänzungsanteile zuzuweisen, kann er auch hierauf verzichten. Auch bei der Zerlegung der Lohn- und Körperschaftsteuer sowie im Hinblick auf andere Landessteuern werden die Maßstäbe verfassungsrechtlich nicht genau festgelegt. In diesen Fällen eröffnet die Verfassung sowohl die Möglichkeit einer Reform des bestehenden einfachen Rechts (Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG) als auch die Schaffung neuen Zerlegungsrechts (Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG).

Im Folgenden wird zunächst auf die zugrunde liegenden Prinzipien der Zerlegung und Verteilung eingegangen (Kapitel C). Daran schließen sich die Reformansätze in der Literatur sowie die eigenen Überlegungen zur Reform bzw. Neugestaltung von Zerlegungs- und Verteilungskriterien an (Kapitel D).

C. Zugrunde liegende Prinzipien für die Zerlegung

Zwei Grundannahmen werden die folgende Untersuchung anleiten. Die erste These lautet: Die Steuerkraft eines Landes beruht auf der Abschöpfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seiner Bürger bzw. der Unternehmen, die in dem Land tätig werden und dort ihren Gewinn erzielen⁵⁴⁴. Maßgebendes Prinzip für die Zerlegung ist daher das Leistungsfähigkeitsprinzip. Dieses Prinzip enthält drei Facetten, die eng miteinander verbunden sind.

Es basiert zunächst auf der bereits erwähnten Überlegung, dass der Bürger durch seine wirtschaftliche Tätigkeiten Einnahmen erzielt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wirkt sich auf der einfachrechtlichen Ebene durch das objektive Nettoprinzip⁵⁴⁵ aus, das berufsbedingte Aufwendungen (§ 9 EStG) bzw. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) vom Einkommen ausschließt. Das subjektive Nettoprinzip⁵⁴⁶ führt zudem zu weiteren (privaten) existenzsichernden Abzügen (§§ 10 ff und §§ 33 ff. EStG). Das Leistungsfähigkeitsprinzip entfaltet daher seine Wirkungen zunächst im Staat-Bürger-Verhältnis. Denn das Land schöpft im Wege der Steuererhebung einen Teil des wirtschaftlichen Ertrags vom Bürger ab.

Die zweite Seite dieses Prinzips wirkt sich auf die Zuordnung des Steuergutes⁵⁴⁷ zu einem bestimmten Ort aus. Maßgebend hierbei

⁵⁴⁴ *Baumann*, Die Finanzreform 1969, (1980), S. 100, 112. Die Produktionsergebnisse und die Einkommen bilden die Basis der finanziellen Leistungsfähigkeit des privaten Sektors für den öffentlichen Sektor.

⁵⁴⁵ BVerfGE 107, 27 (47 ff.). Das Gericht hat die verfassungsrechtliche Geltung dieses Prinzips bisher offen gelassen.

⁵⁴⁶ BVerfGE 82, 60 (85 ff.).

⁵⁴⁷ *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, (1974), S. 35 f. Er bezeichnet das Steuergut als Steuergegenstand. Inhaltlich ist jedoch das gleiche gemeint. Denn in beiden Fällen geht es um die gesetzgeberische Wertung und Auswahl besteueringwürdiger Sachverhalte.

ist die Überlegung, dass sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip Indikatoren herleiten lassen. Diese wiederum können die Funktion steuerlicher Zugehörigkeit erfüllen, welche für die Aufkommensverteilung von Bedeutung sind⁵⁴⁸. Tragend ist hierbei der Gedanke, dass die Steuerordnungen auf dem Steuergut basieren, das den besteuierungswürdigen Lebenssachverhalt festlegt⁵⁴⁹.

Die dritte Facette ergibt sich daraus, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip auch im Verhältnis der Länder zueinander eine große Bedeutung hat. Zugrunde liegt die Vorstellung, dass durch Art. 107 Abs. 1 GG das „eigene“ Steueraufkommen des Landes ermittelt wird⁵⁵⁰. Die Feststellung des „eigenen“ Aufkommens bestärkt die Länder in ihrem Selbstverständnis und ihrer Autonomie⁵⁵¹.

Hinzu tritt eine weitere Grundthese. Sie ist nicht neu und wurde bereits von Koriath⁵⁵² offen ausgesprochen. Auch in der finanzwissenschaftlichen Literatur⁵⁵³ stellt sie bereits eine (teilweise un-

⁵⁴⁸ Zur Idee der Verwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips als räumliches Zuordnungsprinzip, *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (225).

⁵⁴⁹ *Haaser*, Die wirtschaftliche und juristische Bedeutung der Lehre vom Steuertatbestand, (1937), S. 13; *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221; *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, (1974), S. 32 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2011), Rn. 13.1; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. (2010), § 7 Rn. 25.

⁵⁵⁰ BVerfGE 72, 330 (392). Das Bundesverfassungsgericht lässt die Möglichkeit offen, auf die Erwirtschaftung durch die Bürger des Landes abzustellen. In einem solchen Fall hängt die Leistungsfähigkeit des Landes von der seiner Bürger ab. Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 102 f. Er stellt auf die regionalbezogenen Kriterien ab.

⁵⁵¹ Diese Wertung ergibt sich sowohl aus Art. 106 Abs. 2 GG als auch aus Art. 107 Abs. 1 GG.

⁵⁵² *Koriath*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 514 f.

⁵⁵³ *Färber*, Die regionale Inzidenz des deutschen Steuersystems, in: *Färber*,

ausgesprochene) Zielvorstellung des örtlichen Aufkommens bzw. der Zerlegung dar. Sie lautet:

Das örtliche Aufkommen und die Zerlegungsprinzipien basieren auf dem Äquivalenzprinzip. Zugrunde liegt die Vorstellung, dass die Träger des Gemeinwohls auch Leistungen zur Verfügung stellen, die auch von anderen (z.B. von Einpendlern) genutzt werden. Das Land, das die Leistungen (Infrastruktur,...) freiwillig oder verpflichtend zur Verfügung stellt, soll auch den Nutzen abschöpfen können, den die Nutzer haben. Das Äquivalenzprinzip, das Kosten- und Nutzerkreis möglichst kongruent auszugestalten versucht, wird im Rahmen der Steuererhebung allenfalls im Rahmen örtlicher Steuern angewendet (z.B. bei der Gewerbesteuer). Im Rahmen der Steuerverteilung könnte es jedoch wieder fruchtbar gemacht werden⁵⁵⁴.

Bei der Ermittlung der Steuerkraft der Länder kommen daher das Leistungsfähigkeits- und das Äquivalenzprinzip in Betracht, die bei der Steuererhebung bzw. -verteilung relevant werden und möglicherweise auch bei der Zerlegung einen gewissen Aussagecharakter haben könnten. Zunächst wird im Rahmen dieses

(Hrsg.), *Das föderative System in Deutschland*, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, (2005), S. 146 (153).

⁵⁵⁴ Sichtweise Hamburgs: BVerfGE 72, 330 (343 f.); *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104; *Kitterer/Burckardt/Löwer*, Die Einbeziehung der Stadtstaaten in das bundesdeutsche Finanzsystem, in: Haller/Schönert, (Hrsg.), *Stadtstaaten und Finanzausgleich*, (2004), S. 38 f.; *Scherf*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, in: *Andel*, (Hrsg.), *Probleme der Kommunal Finanzen*, (2001), S. 9 (17); *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzbeziehung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, (2012), S. 30; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 21.

Kapitels untersucht, was unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu verstehen ist, worauf es basiert und welche Indikatoren der Leistungsfähigkeit bestehen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist dabei nicht nur Gegenstand rechtswissenschaftlicher Untersuchungen. Vielmehr besitzt es in der Finanzwissenschaft eine lange Tradition⁵⁵⁵. Aufgrund dessen werden auch finanzwissenschaftliche Interpretationen dieses Prinzips kurz dargestellt.

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

1. Begründung und Herleitung als Steuererhebungsprinzip

a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Finanzwissenschaft
Die ersten Steuerverteilungstheorien finden sich bereits in der Renaissance und waren eng verbunden mit der Rechtfertigung von Steuern und mit der Staatsauffassung⁵⁵⁶. Im 17. Jahrhundert entwickelte sich die „Assekuranztheorie“ aus der staatsphilosophischen Überlegung, dass der Staat durch Vertrag entsteht⁵⁵⁷. Das aus der Marktwirtschaft entnommene Prinzip der Leistung und Gegenleistung, das dieser Theorie zugrunde liegt, bestand zunächst zwischen Fürst und Ständen. Danach wurde die Steuer als Gegenleistung zum staatlichen Schutz des Eigentums und der ökonomischen

⁵⁵⁵ Zum Überblick über die Auffassungen, *Pohmer/Jurke*, FinArch, N.F. Bd. 42, (1984), S. 445 ff.

⁵⁵⁶ *Mann*, Steuerpolitische Ideale, (1978) S. 105 f.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983), S. 10ff.; *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, (2004), S. 130.

⁵⁵⁷ *Schäffle*, Die Steuern, (1895), S. 96.

mischen Entfaltungsmöglichkeiten angesehen⁵⁵⁸. Die Basis für diese Vorstellung lieferten Hugo Grotius und Thomas Hobbes, die den privatwirtschaftlichen Charakter der Steuer betonten. Die Steuer wurde daher privatisiert und ethisiert⁵⁵⁹.

In der Folge wandelten sich die Staatsauffassung und mit ihr auch die Steuerverteilungstheorien. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die direkten Steuern drängten im 18. und 19. Jahrhundert den Äquivalenzgedanken in den Hintergrund⁵⁶⁰. Denn die Assekuranztheorie wies einige Schwächen auf. Die Steuer wurde auch gegenüber denjenigen erhoben, die keinen entsprechenden Nutzen zogen. Auch war dieser „Sondernutzen“ der Steuerpflichtigen nicht messbar. Zu den hervorragendsten Vertretern des Leistungsfähigkeitsprinzips gehörte Adam Smith⁵⁶¹, der dieses Prinzip bereits

⁵⁵⁸ *Bach*, *StuW* 1991, S. 116 (117).

⁵⁵⁹ *Mann*, *Steuerpolitische Ideale*, (1978) S. 107. Teilweise wurde die Steuer als Preis für den Frieden (*pretium pacis*) gesehen.

⁵⁶⁰ *Bach*, *StuW* 1991, S. 116 (117 f.); *Mann*, *Steuerpolitische Ideale*, (1978) S. 116 ff.

⁵⁶¹ *Smith*, *An Inquiry into the Nature and the Causes of the Wealth of Nations*, IV S. 164, „in proportion of their respective abilities“. Danach sollen die Bürger eines jeden Landes... zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben soweit als möglich im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten beisteuern, was bedeutet, daß sich ihr Beitrag nach dem Einkommen richten sollte, das sie jeweils unter dem Schutz des Staates erzielen In der Be- oder Mißachtung dieser Grundregel besteht das, was Gleichheit oder Ungleichheit in der Besteuerung genannt wird“. Diese Aussage enthält sowohl Komponenten des Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn man davon ausgeht, dass die Bürger im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten zur Finanzierung beisteuern sollen; als auch Komponenten des Äquivalenzprinzips, wenn man darauf abstellt, dass die Bürger das Einkommen unter dem Schutz des Staates erzielen sollen. Unklar ist deshalb, ob *Smith* das Leistungsfähigkeitsprinzip meinte oder nicht. Als Ausprägung des Äquivalenzprinzips: *Mann*, *Steuerpolitische Ideale*, (1978), S. 147 f. Nach seiner Auffassung sei es abwegig, die Lehre der Steuergerechtigkeit auf *Smith* zurückzuführen. Er sprach nicht von Gerechtigkeit, sondern von Gleichmäßigkeit („equality“). Er vermutet, dass *Smith* die erste *Maxime* „mit leichter Hand“

1776 andeutete. Es entwickelte sich in der Folgezeit zum Fundamentalprinzip der Besteuerung⁵⁶².

Dieses Prinzip war und ist jedoch im Hinblick auf seinen Bestand, seine Begründung sowie auf seine Indizien und Konkretisierungen umstritten⁵⁶³. Die Vertreter des Leistungsfähigkeitsprinzips waren sich vor allem über den Inhalt uneinig⁵⁶⁴. Der Streit beruhte zumeist auch auf unterschiedlichen Begriffsvorstellungen⁵⁶⁵. Während im englischen Sprachgebrauch von der „ability to pay“ ausgegangen wird, wird das Leistungsfähigkeitsprinzip teilweise mit dem Opferprinzip gleichgesetzt. Im Folgenden werden daher eher Kernpunkte des Streits herausgestellt, da eine umfängliche Darstellung den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde⁵⁶⁶. Die unzähligen Theorien lassen sich in zwei Gruppen⁵⁶⁷ aufteilen, wobei sich diese Gruppen auch inhaltlich teilweise stark überschneiden. Die erste Gruppe enthält die gleichheitsorientierte Konzeption, die sich mit der Gleichheit des Opfers beim Steuerpflichtigen befasst. Die zweite basiert eher auf einer sozialstaatlichen Konzeption.

formuliert haben könnte. So auch *Musgrave*, Finanztheorie (Übersetzung von *Kullmer/Fecher*, (1966)), S. 51; *Pohmer/Jurke*, FinArch, N.F. Bd. 42, (1984), S. 445 (449).

⁵⁶² *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 3 Rn. 40.

⁵⁶³ Dazu sehr ausführlich *Wagner/Nasse*, Finanzwissenschaft, Bd. 6 (1880), S. 339 ff.

⁵⁶⁴ *Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, (1972), S. 85 ff.; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, (1970), S. 121; er bezeichnet dieses Prinzip jedoch als Verhältnismäßigkeitsprinzip. *Kober*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensbesteuerung in Italien, (2002), S. 2. Gerade die Unbestimmtheit und Inhaltsleere sei es, die dieses Prinzip zu einer konsensmobilisierenden Formel mache.

⁵⁶⁵ *Pohmer/Jurke*, FinArch, N.F. Bd. 42, (1984), S. 445 (480).

⁵⁶⁶ So auch *Pohmer/Jurke*, FinArch, N.F. Bd. 42, (1984), S. 445 (478).

⁵⁶⁷ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983), S. 30.

Im 19. Jahrhundert beruhte das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Finanzwissenschaft⁵⁶⁸ vornehmlich auf den sog. Opfertheorien. Philosophisch basierte der Opfergedanke auf der Überlegung, dass der Staat ein „Organismus“ sei, das einen höheren Wert hatte als das einzelne Individuum⁵⁶⁹.

Opfer bedeutet in diesem Zusammenhang Verzicht auf (möglichen) individuellen Nutzen⁵⁷⁰ zugunsten der staatlichen Leistungen⁵⁷¹. Verfeinert wurden diese Opfertheorien durch die von Sax⁵⁷² und Lindahl⁵⁷³ entwickelten Grenznutzenschulen⁵⁷⁴. Leistungsfähigkeit kann man daher auch als „Grad der privaten Bedürfnisbefriedigung“ bezeichnen. Die Besteuerung sollte daher in einem Ausmaß erfolgen, dass die Bedürfnisbefriedigung im gleichen Maße eingeschränkt werden sollte⁵⁷⁵. Umstritten war jedoch, wonach die Größe des Opfers zu bestimmen war.

Im Wesentlichen wurden hierzu drei verschiedene Theorien entwickelt⁵⁷⁶. Nach der Theorie des minimalen Opfers soll die Besteuerung

⁵⁶⁸ Zur Geschichte, *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof, (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: FS Klein, (1994), S. 361 (366), m.w.N. Dem Staat wurde eine gottgleiche Stellung eingeräumt. Dieser Gedankengang wirkte sich auch auf das internationale Steuerrecht aus.

⁵⁶⁹ *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof, (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: FS Klein, (1994), S. 361 (366).

⁵⁷⁰ Zu den gemeinsamen Voraussetzungen der Opfertheorien: *Schmidt*, Die Steuerprogression, (1960), S. 17 f.

⁵⁷¹ *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 15 f. Problematisch ist die Bemessung der Bedürfnisbefriedigung.

⁵⁷² *Sax*, Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft, (1887).

⁵⁷³ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983), S. 25 mit Verweis auf *Lindahl*, Die Gerechtigkeit der Besteuerung, (1919).

⁵⁷⁴ Zur Darstellung siehe: *Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, (1972), S. 34 ff.

⁵⁷⁵ *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 42.

⁵⁷⁶ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983),

erung zu einer minimalen Belastung der Gesamtheit der Steuerpflichtigen führen. Die Theorien des absolut bzw. relativ gleichen Opfers hingegen gehen von einem jeweils entsprechenden Nutzenentgang aus.

Die Opfertheorien waren jedoch nicht gänzlich unumstritten. Teilweise⁵⁷⁷ wurden diese auch um sozialstaatliche Implikationen ergänzt. Andere⁵⁷⁸ bestritten sozialstaatliche Einflüsse und gingen davon aus, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip unabhängig von der sozialpolitischen Funktion sei. Vielmehr wurde in der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der „Ausdruck der Anforderungen, welche im Interesse der Privatwirtschaften an die Besteuerung gestellt werden“, gesehen⁵⁷⁹.

S. 24.

⁵⁷⁷ *Wagner/Nasse*, Finanzwissenschaft, Bd. 6 (1880), S. 355. Er leitet das Prinzip der Leistungsfähigkeit nicht nur aus der Opfertheorie ab, sondern auch aus der „sozialpolitischen gleichmässige[n] Besteuerung“. Die anwendbare Opfertheorie werde durch sozialpolitische Erwägungen modifiziert. So müsse vom sozialpolitischen Gesichtspunkt aus gesehen der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung gerade im Hinblick auf die „Gleichmässigkeit“ zugunsten von Minimaleinkommen durchbrochen werden, was die Notwendigkeit der Unterscheidung beider Steuergesichtspunkte – des rein finanziellen und des sozialpolitischen – zeige. A.A. *Meyer*, Die Prinzipien der gerechten Besteuerung, (1884), S. 402. Die Vertreter der sozialpolitischen Theorie bewegen sich auf einer schiefen Bahn.

⁵⁷⁸ *Meyer*, Die Prinzipien der gerechten Besteuerung, (1884), S. 402.

⁵⁷⁹ *Meyer*, Die Prinzipien der gerechten Besteuerung, (1884), S. 404. „Soweit die soziale Funktion der Besteuerung die Entlastung gewisser Wirtschaften verlange, aber eine Mehrbelastung verbiete, fällt sie ... mit dem Privatinteresse zusammen. Die Minderbelastung auf der einen Seite steht der Mehrbelastung auf der anderen Seite gegenüber.“ Die Mehrbelastung widerspreche jedoch dem Privatinteresse der Belasteten. Folglich widerspreche die sozialpolitische Funktion der Besteuerung dem Interesse der „Privatwirtschaften“. Die sozialpolitische Funktion der Besteuerung sei zu den Prinzipien der Gerechtigkeit nicht zu rechnen (S. 405).

Den individualschützenden Charakter hebt Schäffle⁵⁸⁰ hervor. Er stellt eher auf die Belastungswirkung der Steuererhebung beim Einzelnen ab. Das Problem der volkswirtschaftlich verhältnismäßigen Deckung der staatlichen und nichtstaatlichen Bedarfe werde unter anderem dadurch gelöst, dass die direkten Steuern mit erträglichen Quoten die Durchschnittssteuerkraft allgemein, vollständig und verhältnismäßig herbeiziehen. Die wirkliche – individuelle, konkrete, momentane – Leistungsfähigkeit lasse sich durch den Staat nicht ermitteln, geschweige denn nach einem Maß bemessen. Sie offenbare sich in der individuellen Entstehung als auch in der Verwendung des Einkommens oder Vermögens⁵⁸¹. Eine Zwischenstellung nimmt in diesem Zusammenhang Ritschl⁵⁸² ein. Er versucht die Steuerlastverteilung auf eine andere Weise zu begründen. Seine Auffassung basiert zwar auf den Überlegungen von Schäffle. Er nimmt in diesem Zusammenhang jedoch eine Abwägung zwischen den Sozialbelangen und den Einzelbedürfnissen vor. Die Verteilung der Steuerlast beruhe auf den

⁵⁸⁰ Schäffle, Grundsätze der Steuerpolitik, (1880), S. 75.

⁵⁸¹ Schäffle, Grundsätze der Steuerpolitik, (1880), S. 76. Er lehnt das Prinzip der „Gerechtigkeit“ der Besteuerung ab. „...so mächtig es als Ideal die Steuerentwicklung beeinflusst hat, die Forderungen der Allgemeinheit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung wohl bestätigen, aber dieselben weder staatswissenschaftlich, noch nationalökonomisch, noch finanzwissenschaftlich begründen. Es bedarf zur Begründung ... eines Rückgriffs auf die Maxime der Gerechtigkeit überhaupt nicht. Zur Ableitung der Grundsätze der ... Leistungsfähigkeit bedarf es der spekulativen Begründung der Gerechtigkeit... nicht. ...Sie ergeben sich aus der durch die Mitgliedschaft bedingten Pflicht und aus der für gemeinnützigen Aufwand anzustrengenden Steuerkraft“.

⁵⁸² Ritschl, Finanzwissenschaft, (1928), S. 46 ff. Es geht um „die wirtschaftlich verhältnismäßige Kürzung der den Einzelbedürfnissen gegenüberstehenden Mitteln zugunsten wichtigerer noch unbedeckter Gemeinschaftsbedürfnisse“. Die Gesamtheit vollziehe die Bewertung wie es der Wirklichkeit entspreche.

gleichen Grundsätzen wie die Bestimmung des Ausmaßes der Steuern⁵⁸³. Bei steigendem Einkommen und immer stärkerer Bedürfnisbefriedigung sinke die soziale Wichtigkeit der Einzelbedürfnisse immer mehr. Mit der Folge, dass die größeren Einkommen „herabgesteuert“ werden. Die sozialen Bedürfnisse müssten jedoch nach einem zweiten Gesichtspunkt eingeschränkt werden. Die Bemessung richte sich auch nach „dem wirtschaftlichen Ansporn der Erzeugungskräfte“⁵⁸⁴. Ritschl sucht nicht nach der „gerechten“ Steuer, die gleichem Einkommen gleiche Steuerlasten zumesse, sondern nach der „wirtschaftlichen“ Steuer⁵⁸⁵, die bei gleichem Einkommen, aber bei ungleicher Verwendung eine unterschiedliche Steuerlast zur Folge habe. Auf diese Weise lassen sich vor allem Verbrauch- und Aufwandsteuern begründen, die bei der „gerechten“ Steuer ein „uneingestander Schönheitsfehler“ waren⁵⁸⁶.

b) Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip

Hieraus lässt sich entnehmen, dass eine einheitliche Vorstellung über die Begründung bzw. Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips fehlt. Seine Offenheit führt dazu, dass sich aus diesem Prinzip unterschiedliche Wertungen entnehmen lassen. In der Finanzwissenschaft ist dieses Prinzip daher nicht nur inhaltlich umstritten gewesen, sondern auch in Bezug auf seine Anwendbarkeit.

Zu den größten Kritikern gehört unter anderem Schmoller⁵⁸⁷. Er

⁵⁸³ *Ritschl*, Finanzwissenschaft, (1928), S. 48.

⁵⁸⁴ *Ritschl*, Finanzwissenschaft, (1928), S. 48.

⁵⁸⁵ *Ritschl*, Finanzwissenschaft, (1928), S. 49.

⁵⁸⁶ *Ritschl*, Finanzwissenschaft, (1928), S. 49.

⁵⁸⁷ *Schmoller*, ZgS 1863 (Bd. 19), S. 57.

ging davon aus, dass der Begriff der Leistungsfähigkeit „leer“ sei, an sich nichts taue und ohne Konkretisierung nicht anwendbar sei. Denn was der Einzelne zu einem bestimmten Zwecke beitragen könne, darüber gebe es so viele Urteile wie Menschen. Das Prinzip der Beitragsfähigkeit lasse daher nur einen Schluss zu: „Nimm, wo es geht, dieser kann schon noch etwas zahlen“.

Aus dieser Schlussfolgerung lassen sich zwei Hauptkritikpunkte entnehmen. Der erste befasst sich damit, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip an sich sehr unbestimmt ist (was ist der Gerechtigkeitsmaßstab?). Der zweite befasst sich mit der mengenmäßigen Beschränkung. Leistungsfähigkeit bedeutet, dass so viel wegzunehmen ist wie vorhanden ist. Aus dem Begriff selbst ergeben sich weder Inhalt noch Ausgestaltung. Teilweise wird diesem Prinzip in der Finanzwissenschaft daher ein „Valet“ gewünscht⁵⁸⁸. Auf der anderen Seite wird erkannt, dass dieses Prinzip nur vor dem Hintergrund der zeitlichen und räumlichen Normen in der Wirtschaft und Gesellschaft aussagekräftig ist. Das Verständnis über den Inhalt dieses Prinzips kann sich demzufolge wandeln, je nachdem, was als gerecht angesehen wird⁵⁸⁹.

⁵⁸⁸ *Littmann*, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Haller, (Hrsg.), *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, 1. Aufl. (1970), S. 113 ff.; *Kruse*, *Lehrbuch des Steuerrechts*, AT, (1991), S. 51 f; dagegen: *Schneider*, *FinArch*, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26; *Kober*, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensbesteuerung in Italien*, (2002), S. 1 ff. Er will dieses Prinzip sogar in den europäischen Adelsstand erheben.

⁵⁸⁹ Ebenso *Mann*, *Steuerpolitische Ideale* (1978), S. 117.

c) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Rechtswissenschaft
Im Folgenden wird auf das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Rechtswissenschaft eingegangen. Von großer Bedeutung ist vor allem die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. In diesem Zusammenhang wird auch auf einige Stimmen in der Literatur eingegangen.

aa) Die Rechtsprechung zum Leistungsfähigkeitsprinzip

(1) Frühere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht leitete das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG bzw. aus dem Grundsatz der gerechten Besteuerung ab⁵⁹⁰. Auch ließ das Bundesverfassungsgericht soziale Gesichtspunkte zu. Wie das Leistungsfähigkeitsprinzip zu verstehen ist, wurde indes nicht deutlich⁵⁹¹.

In einer späteren Entscheidung über die unterschiedliche Berücksichtigung von Parteispenden ging das Bundesverfassungsgericht davon aus, dass es die Gerechtigkeit verlange, dass im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens zu versteuern habe als der wirtschaftlich Schwächere. Der progressive Steuertarif folge damit aus dem Prinzip der Leistungsfähigkeit⁵⁹².

Maßstab der Entscheidung war auch hier der Gleichheitssatz. Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellte in einer späteren Entscheidung den Vergleichsmaßstab dar, der sich aus dem System der Einkommensbesteuerung ergebe. Das Prinzip der Steuergerechtigkeit war

⁵⁹⁰ BVerfGE 6, 55 (77 f.); 8, 51 (68 f.); 9, 237 (243).

⁵⁹¹ In Bezug auf die Auswahl der Steuerquellen: BVerfGE 32, 331 (339); 50, 57 (77); bezüglich der Ausgestaltung BVerfGE 43, 108 (120).

⁵⁹² BVerfGE 8, 51 (69).

– als Norm niederen Ranges – nur ein Anwendungsfall des allgemeinen Gleichheitssatzes⁵⁹³.

Der Gesetzgeber sei zur „reinen“ Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit von Verfassungen wegen nicht verpflichtet⁵⁹⁴. Dennoch wurde das Leistungsfähigkeitspostulat nicht näher konkretisiert, sondern es wurde nur darauf hingewiesen, dass solche Ausgaben zu berücksichtigen seien, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung anfallen und für den Steuerpflichtigen unvermeidbar seien. Auch in dieser Entscheidung überlässt das Gericht die Konkretisierung dem Gesetzgeber⁵⁹⁵. In einer weiteren Entscheidung unterschied es zwischen horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit, wobei vertikale Steuergerechtigkeit bedeute, dass die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen müssen, während horizontale Steuergerechtigkeit die gleich hohe Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit meine⁵⁹⁶. Aus der Analyse wird auch deutlich, dass die Leistungsfähigkeit mit den Attributen – teilweise sogar in einer Entscheidung – „wirtschaftlich“⁵⁹⁷, „steuerlich“⁵⁹⁸ oder „finanziell“⁵⁹⁹ versehen wurde ohne inhaltliche Differenzierungen vorzunehmen.

Eine wichtige Entscheidung traf das Bundesverfassungsgericht im

⁵⁹³ BVerfGE 9, 237 (243 f.); 13, 290 (297).

⁵⁹⁴ BVerfGE 43, 108 (120 f.). Vielmehr könne er sich auch von sozialpolitischen und gesellschaftspolitischen Erwägungen leiten lassen.

⁵⁹⁵ Siehe hierzu auch: BVerfGE 36, 66 (72); 47, 1 (29 f.).

⁵⁹⁶ BVerfGE 82, 60 (89).

⁵⁹⁷ BVerfGE 8, 51 (69); 50, 57 (81); 61, 319 (319, 347).

⁵⁹⁸ BVerfGE 9, 237 (243); 27, 58 (64); 34, 239 (269); 47, 1 (30); 61, 319 (320, 346); 82, 60 (89).

⁵⁹⁹ Zunächst angedeutet in: BVerfGE 61, 319 (344); selbständige Erwähnung: BVerfGE 93, 165 (173).

84. Band⁶⁰⁰. Es schloss hierbei zwei wichtige Folgerungen aus dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen. Ausgangspunkt war zunächst der „weitreichende Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers“ in Bezug auf die Auswahl des Steuergegenstandes und des Steuersatzes. Die erste Folgerung lautet: Hat er eine solche Entscheidung getroffen, so hat er diese folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.

Die zweite Folgerung, die nicht weniger wichtig ist, bezieht sich auf die Gleichheit bei der Durchsetzung in der Steuererhebung. Danach verpflichtete der Gesetzgeber (im Rahmen der gewaltenteilenden Verfassungsordnung) die mit dem Vollzug des Gesetzes beauftragte Finanzverwaltung, diese Besteuerungsvorgaben in strikter Legalität umzusetzen. Daraus folge, dass sich die Belastungsgleichheit im tatsächlichen Erfolg zeige. Die steuerliche Lastengleichheit fordere daher, dass das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich trage⁶⁰¹.

Von der umfassenden Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers bezüglich Auswahl und Ausgestaltung der Steuer machte das Bundesverfassungsgericht bei der Vermögensbesteuerung eine Ausnahme: Inhalt, Ausgestaltung und Grenzen der Vermögen-

⁶⁰⁰ BVerfGE 84, 239 (271).

⁶⁰¹ BVerfGE 84, 239 (271 f.). Wirke sich die Steuererhebung in der Weise aus, dass der Besteuerungsanspruch nicht durchgesetzt werden könne und sei dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen, so führe die dadurch bewirkte Gleichheitswidrigkeit zum Verfassungsverstoß. Gleiches gelte, wenn sich das Erhebungsdefizit auf Verwaltungsvorschriften beruhe, die der Gesetzgeber bewusst hingenommen habe (S. 272). Beruhe eine Steuerbelastung nahezu allein auf der Zahlungsbereitschaft des Steuerpflichtigen, so würden hierdurch nicht mehr alle Steuerpflichtigen betroffen, was gegen die Lastengleichheit verstoße (S. 273).

steuer sollen durch die Art. 12 und 14 GG festgelegt werden⁶⁰².

Bei der Vermögensbesteuerung müsse beachtet werden, dass die Vermögensteuer im Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen den Vermögensstamm unberührt lasse, andernfalls liege eine schrittweise Konfiskation vor. Die Vermögensteuer solle nur aus den üblicherweise zu erwartenden Erträgen bezahlt werden können⁶⁰³. Das Bundesverfassungsgericht ließ ausdrücklich Lenkungsziele als Rechtfertigung gleichheitswidriger Besteuerung zu. Diese Zwecke würden jedoch eine erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers voraussetzen. Ansonsten würden durch nicht-steuerliche Ziele Verwaltungsziele gesetzt und durch Vergünstigungen zu Lasten der Ertragshoheit der Länder angeboten und unter Umständen Länderkompetenzen überspielt. Sachlich erreichte, aber vom Gesetzgeber so nicht gewollte Lenkungsziele genügen nicht, eine steuerliche Ungleichbehandlung zu rechtfertigen⁶⁰⁴.

⁶⁰² BVerfGE 93, 121 (136 f.).

⁶⁰³ BVerfGE 93, 121 (137 f.).

⁶⁰⁴ BVerfGE 93, 121 (147 f.); a.A. *Böckenförde*, BVerfGE 93, 149 (153 f.): Er wendet sich in diesem Urteil gegen die Auffassung der Senatsmehrheit, die Vermögensteuer als Sollertragsteuer anzusehen. Nach dieser Auffassung schütze Art. 14 GG nicht vor dem Zugriff auf das „konsolidierte“ Vermögen des Steuerpflichtigen. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beruhe nach der Auffassung des 2. Senats nicht auf dem Innehaben des Vermögens, sondern auf der fiktiven Ertragsfähigkeit. Art. 14 GG stelle keine Grundlage für Grund, Intensität und Grenze der Besteuerung dar. Tatsächlich habe der Gesetzgeber bezüglich der Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung einen weiten Entscheidungsspielraum. Dies gelte auch und insbesondere für die Frage, ob die Vermögensteuer den Vermögensstamm oder nur den Sollertrag erfassen soll.

(2) Aktuelle Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
Das Bundesverfassungsgericht⁶⁰⁵ gewährt dem Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes Gestaltungsfreiheit⁶⁰⁶. Diese Freiheit des Gesetzgebers werde aber durch zwei mit-einander verbundene Leitlinien begrenzt. Das Prinzip der Folgerichtigkeit und das der Leistungsfähigkeit. Belaste der Gesetzgeber die Steuerpflichtigen, müsse die gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Das Verfassungsrecht bilde nur einen allgemeinen Rahmen für die Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers. Das Prinzip der Folgerichtigkeit und der Verhältnismäßigkeit binde den Gesetzgeber an ein bestimmtes Maß an Rationalität und Ausgewogenheit. Ausnahmen hiervon bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes⁶⁰⁷. Das Gebot der Folgerichtigkeit der einmal getroffenen Belastungsentscheidung durch den Gesetzgeber als ein das Leistungsfähigkeitsprinzip quasi ergänzendes Prinzip wurde in weiteren Entscheidungen wiederholt und näher konkretisiert⁶⁰⁸. Der Gesetzgeber habe grundsätzlich einen umfassenden Spielraum hinsichtlich der Erschließung der Steuerquellen, bei der Auswahl des Steuersatzes und des -gegenstandes. Will der Gesetzgeber eine Steuerquelle erschließen, eine andere nicht, so sei der Gleichheitssatz solange nicht verletzt,

⁶⁰⁵ BVerfGE 93, 121 (136); 93, 165; 99, 88 (95); 105, 73 (125); 107, 27 (47); 116, 164 (180); 123, 111 (120); 127, 1 (27).

⁶⁰⁶ BVerfGE 93, 121(135); 107, 27 (47).

⁶⁰⁷ BVerfGE 123, 111 (123); 126, 268 (278). Es sei jedoch nicht die Aufgabe des Gerichts, die Richtigkeit von Lösungen komplexer dogmatischer Streitfragen zu kontrollieren und zu gewährleisten.

⁶⁰⁸ BVerfGE 93, 121 (136); 107, 27 (46 f.); 122, 210 (230); 123, 111 (120); 126, 268 (277); 127, 1 (27).

wie die Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen beruhe⁶⁰⁹. Darunter falle auch der Abbau von Steuervergünstigungen. Das Bundesverfassungsgericht⁶¹⁰ sieht sich nicht als berufen an, den Gesetzgeber zu prüfen, ob er die gerechteste oder zweckmäßigste Lösung getroffen habe. Ausnahmen hiervon bedürften eines besonderen sachlichen Grundes⁶¹¹.

Als besondere sachliche Gründe hat es auch nichtfiskalische Lenkungs- und Förderungsziele sowie Vereinfachungs- und Typisierungserfordernisse gebilligt⁶¹². Den rein fiskalischen Zweck der Einnahmeerhöhung hat es jedoch verworfen⁶¹³.

Das Bundesverfassungsgericht⁶¹⁴ entwickelte zudem das „objektive und subjektive Nettoprinzip“ als einfachgesetzliche Aus-

⁶⁰⁹ BVerfGE 105, 17 (46). Als solche kommen Gründe finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuerpolitischer Natur in Betracht.

⁶¹⁰ BVerfGE 105, 17 (47). Es bestehe keine verfassungsrechtliche Pflicht, steuerpolitische Subventionen aufrecht zu erhalten.

⁶¹¹ BVerfGE 122, 210 (231); 127, 1 (28).

⁶¹² BVerfGE 105, 73 (112). Diese Förderungs- und Lenkungsziele müssen jedoch vom gesetzgeberischen Willen erfasst sein und dürfen nicht zufällig erfolgen. Zu den Vereinfachungs- und Typisierungserfordernissen: BVerfGE 105, 73 (127); 117, 1 (30 f.); 122, 210 (232 f. 241); 126, 268 (278); 127, 224 (254); 133, 377 (413). Bei der Typisierung darf sich der Gesetzgeber am Regelfall orientieren. Er darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen. Der gesetzgeberische Spielraum für Typisierungen sei umso enger, je dichter die verfassungsrechtlichen Vorgaben außerhalb von Art. 3 Abs. 1 GG sind.

⁶¹³ BVerfGE 116, 164 (181). Dabei lassen sich ungleiche Belastungen nicht durch den Finanzbedarf oder der knappen Haushaltslage rechtfertigen. Verfolgt der Gesetzgeber nichtfiskalische Lenkungsziele, so müssen sie von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden. BVerfGE 122, 210 (237). Die bei einer Entfernung von 20 km angesetzte Zäsur erkläre sich offenbar allein aus dem Bestreben zusätzliche Einnahmen zu erhalten.

⁶¹⁴ BVerfGE 107, 27 (48); 122, 210 (234); 123, 111 (121); 126, 268 (280). In Bezug auf die Gewerbesteuer, die das subjektive Nettoprinzip (persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen) außer Acht lasse, BVerfGE 116, 164 (185); *Droege*, *StuW* 2011, S. 105 (109).

prägung der finanziellen Leistungsfähigkeit. Danach unterliege der Einkommensteuer nur das Nettoeinkommen als Saldo aus den Erwerbseinnahmen und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den privaten existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Dabei wurde ausdrücklich offengelassen, ob die Geltung des objektiven Prinzips Verfassungsrang genieße. Der Gesetzgeber sei jedoch durch die einmal getroffene Belastungsgrundentscheidung in der Weise gebunden, dass er diese folgerichtig umzusetzen habe. Dadurch gewinnt das objektive Nettoprinzip zumindest eine mittelbare gleichheitsrechtliche Absicherung⁶¹⁵.

Das subjektive Nettoprinzip setze das verfassungsrechtliche Gebot der Wahrung des Existenzminimums beim Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie im Steuerrecht um. Verfassungsrechtlich ungeklärt ließ das Bundesverfassungsgericht die Frage, ob sich zwangsläufiger privater Aufwand leistungsfähigkeitsmindernd auswirke. Der privat veranlasste Aufwand stehe dabei nicht zur Disposition des Gesetzgebers. Vielmehr habe dieser betroffene Grundrechte in diesem Bereich besonders zu würdigen⁶¹⁶.

⁶¹⁵ So auch *Droege*, *StuW* 2011, S. 105 (108, 111).

⁶¹⁶ BVerfGE 107, 27 (49). Die Unterhaltsaufwendungen für Kinder wirken sich leistungsfähigkeitsmindernd aus. Dabei gebiete es Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG – dem Schutz der Doppelverdiener Ehe –, Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung bei der Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, soweit dieser Aufwand zwangsläufig anfälle (S. 54). Aus Art. 6 Abs. 1 GG folge das Verbot, die Vereinbarkeit von Ehe und Beruf zu erschweren, hindere den Gesetzgeber daran, auch privat veranlasste Aufwendungen der Ehegatten für die doppelte Haushaltsführung als disponibel anzusehen. Anders bei der Gewerbesteuer (BVerfGE 116, 164 (185); 122, 210 (234 f.)).

(3) Kritik an der Haltung des Bundesverfassungsgerichts

Gegen die Haltung des Bundesverfassungsgerichts sprechen mehrere Überlegungen. Zunächst einmal akzeptiert das Gericht das „bestehende“ Steuerchaos, aus dem eine klare und für alle verständliche Systematik nicht erkennbar ist. Die in Art. 105 GG festgelegten und in Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit bezweifelten Steuern werden nicht in einem Gesamtkontext, sondern jede für sich betrachtet. Denn jede spezielle Steuer könne man als Gleichheitsverstoß ansehen⁶¹⁷. Trotz der steigenden Regelungswut des Gesetzgebers, die einerseits bestehende Steuerlücken zu schließen bezweckt andererseits zu Ungerechtigkeiten führt, beharrt das Gericht darauf, nur die äußersten Grenzen der gesetzgeberischen Freiheit zu prüfen⁶¹⁸. So werden die komplizierten Gesetze, die ständig geändert werden, nur im Hinblick auf bestimmte Leitlinien geprüft, statt ein klares und für alle verständliches System zu schaffen⁶¹⁹.

Des Weiteren sei fraglich, ob der Gesetzgeber mit seinem „grundsätzlich freien Gestaltungsspielraum“ nicht zu weit gehe und das auch von Verfassungsrichtern beklagte Steuerchaos verursacht habe. Deshalb wird auch vorgeschlagen, den Gesetzgeber im Hinblick auf Steuerobjekte in der Weise zu begrenzen, dass die Steuerbelastung dem Gleichheitssatz entspreche. Auch komme es zur Aushöhlung des Gerechtigkeitspostulats, wenn man bei einer Steuer, die gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, jeden

⁶¹⁷ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 303 ff.

⁶¹⁸ BVerfGE 50, 57 (78); 84, 239 (271).

⁶¹⁹ So unter anderem schon *Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht, in: Friauf, (Hrsg.) Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), S. 123 (135.).

(behaupteten) Grund gelten lasse⁶²⁰.

Friauf⁶²¹ sieht in der Gleichheitsprüfung den zentralen verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab für Gesetze. Gleichwohl sei der praktische Ertrag aus den Entscheidungen, die diesen Maßstab angewendet haben, vergleichsweise gering. Denn die vom Bundesverfassungsgericht zugelassenen Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips führen dazu, dass dieses Prinzip praktisch zur Disposition beliebiger politischer Entscheidungen steht. In eine ähnliche Richtung geht die Auffassung von Droege⁶²². Er geht davon aus, dass die verfassungsrechtliche Weihe des Nettoprinzips auf der Ebene der Normanwendung und -interpretation nicht tragend sei, zumal das Nettoprinzip nichts darüber sage, inwieweit es für die Interpretation einzelner Normen tragend sei. Der BFH habe sich zwar auf das Leistungsfähigkeitsprinzip berufen. Diese Berufung sollte nur das Auslegungsergebnis bekräftigen und außer Streit stellen. Daraus ergebe sich die „Unschärfe und Entbehrlichkeit“ verfassungsrechtlicher Notwendigkeiten.

Zudem wird in Frage gestellt, ob tatsächlich „auf allen Ebenen“ der Anspruch einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung aufgestellt und gegenüber der sozialen Wirklichkeit zum Tragen gebracht werde oder ob nicht vielmehr eine „wenig aussagekräftige

⁶²⁰ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 306 f.; ebenso *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in: *Friauf*, (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), S. 27. In einem solchen Fall büße der Gleichheitssatz seine Kontrollfunktion weitgehend ein.

⁶²¹ *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in: *Friauf*, (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12, (1989), S. 27.

⁶²² *Droege*, *StuW* 2011, S. 105 (111 f.).

Begriffshülse mitgeschleppt“ werde, die anderweitig motivierte Entscheidungen nachträglich begründen helfe⁶²³.

(4) Eigene Kritik und Schlussfolgerung

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner bisherigen Rechtsprechung wenig zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips beigetragen. Dies ist zunächst einmal der Zurückhaltung im Hinblick auf Steuergegenstand, -satz und -höhe und zum anderen als Kehrseite auch der (fast) unbeschränkten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers geschuldet. Die einzigen (Schein-)Beschränkungen werden dem Gesetzgeber nur durch das einfachrechtliche Folgerichtigkeitsgebot gemacht. Ungeachtet dessen, dass die Aufgabe des Gerichts darin besteht, eine gerechte Besteuerung zu wahren, und nicht „einfachrechtliche Gebote“ aufzustellen, die das Gericht aber dann regelmäßig prüft, stellt sich die Frage, die bisher nicht beantwortet wurde: Wenn der Gesetzgeber eine Privilegierung (ab-)schafft oder den Abzug von Werbungskosten/Betriebsausgaben versagt, obwohl sie zu einer Minderung der Leistungsfähigkeit führen, muss er dies nur folgerichtig tun, damit der Gestaltungsfreiheit Genüge getan wurde. Das Folgerichtigkeitsgebot kann daher in seiner konkreten Umsetzung zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung führen. Dies gilt erst recht dann, wenn der Gesetzgeber nicht an bereits getroffene Wertentscheidungen gebunden ist, sondern sich jederzeit davon lösen kann⁶²⁴.

⁶²³ Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, (1980), S. 116. Sehr viel schwerer wiege der Einwand, dass die Steuerrechtsprechung im Grunde nicht wisse, wie sie den Leistungsfähigkeitsgrundsatz zur Auslegung der geltenden Steuergesetze heranziehe.

⁶²⁴ So BVerfGE 121, 210 (242).

Ein zweites Problem verschärft das bereits erwähnte noch, nämlich die Durchbrechungsmöglichkeiten des Gesetzgebers. Das Gericht geht davon aus, dass der Gestaltungsfreiheit durch das Folgerichtigkeitsgebot und das Leistungsfähigkeitsprinzip Grenzen gesetzt werden. Auf der anderen Seite kann der Gesetzgeber dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechende Regelungen schaffen, wenn er hierfür (sozial- oder lenkungspolitische) Gründe anführt. Letztlich läuft dies darauf hinaus, dass der Gesetzgeber unter dem Deckmantel von Beschränkungen eine unbegrenzte Gestaltungsfreiheit hat, sofern er diese auch richtig begründet. Wenn man – wie das vom Bundesverfassungsgericht vertreten wird – das Leistungsfähigkeitsprinzip aus der Verfassung herleitet, dann müssen dem Gesetzgeber auch verfassungsrechtliche Schranken gewiesen werden. Es ist nicht einzusehen, warum die Eingriffe in Art. 12 und Art. 14 GG durch sonstige Gründe gerechtfertigt sein können.

bb) Rechtswissenschaftliche Literatur zum Leistungsfähigkeitsprinzip

(1) Inhalt und Begriff

Anfangs hielt sich die rechtswissenschaftliche Literatur⁶²⁵ mit der Begründung des Leistungsfähigkeitsprinzips zurück. Vielmehr blieb es der Finanzwissenschaft vorbehalten, die Grundlagen gerechter Steuerverteilung zu legen. Man bezog sich entweder auf die finanzwissenschaftliche Denkweise oder versuchte, aus gesetzessystematischen Zusammenhängen das Leistungsfähigkeits-

⁶²⁵ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983), S. 44 f.; *Birk*, *StuW* 1983, S. 293.

prinzip zu fundieren⁶²⁶. Das Bekenntnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip ist in der Rechtswissenschaft eng mit der Rechtfertigung der Steuern verbunden⁶²⁷.

Nach der Auffassung von Tipke⁶²⁸ frage das Prinzip nicht danach, was der Steuerpflichtige vom Staat erhalte (Nutzenprinzip), sondern was der Staat vom Steuerpflichtigen abschöpfen könne. Das Leistungsfähigkeitsprinzip weist seiner Auffassung nach daher zwei unterschiedliche Aspekte auf: Den gesamtwirtschaftlichen Aspekt einer Gesamtverantwortung des Bürgers für die Gesellschaft und den individuellen Aspekt: Nämlich die Berücksichtigung individueller Belange. In eine ähnliche Richtung geht auch Walz⁶²⁹. Er geht davon aus, dass die Besteuerung der Leistungsfähigkeit eine Ausprägung der qualitativ gleichen Verantwortung der Staatsbürger für das Gemeinwohl unter Berücksichtigung quantitativ unterschiedlicher Situationen sei. Tipke⁶³⁰ sah das Leistungsfähigkeitsprinzip ursprünglich als die Fähigkeit an, Steuern zahlen zu können. Diesen Satz ergänzte er später um den Zusatz, dass es um eine gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gehe (Leistungsfähigkeit als Vergleichsmaß-

⁶²⁶ Tipke, *StuW* 1971, S. 2 ff. Er bemängelt, dass die Juristen den Ökonomen das Feld überlassen haben, über eine gerechte Steuerordnung nachzudenken, obwohl es eigentlich auch zur Domäne der Juristen gehört (S. 3).

⁶²⁷ Vogel, *Der Staat*, Bd. 25 (1986), S. 481 ff.

⁶²⁸ Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 479.

⁶²⁹ Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, (1980), S. 163. Leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung sei hingegen nicht Preis für staatliche Gewährungen. Er wendet sich damit explizit gegen die opfertheoretischen Interpretationen in der Finanzwissenschaft.

⁶³⁰ Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 480 f. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergebe sich jedoch nicht, dass die Besteuerung progressiv erfolgen müsse. Eine Progression sei jedoch aufgrund des Sozialstaatsprinzips möglich. Das Leistungsfähigkeitsprinzip stehe einer Progression nicht zwingend im Wege.

stab des Gleichheitssatzes). Besteuert werde dabei das gespeicherte und disponible Einkommen (sog. steuerliche Leistungsfähigkeit).

Nach der Auffassung von Kirchhof⁶³¹ folgt das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gleichheitssatz sei „bereichsspezifisch“ auf das Steuerrecht anzuwenden⁶³². Nach seiner Auffassung meine Besteuerungsgleichheit Gleichheit der Belastung je nach Verfügungsfreiheit des Eigentümers. Es sei nicht nur konkretisierungsbedürftige Rechtfertigungsquelle, sondern bleibe auch eine Erkenntnisquelle für die konkrete Steuerrechtsfindung. Allerdings müsse der Gesetzgeber die Steuerwürdigkeit einer Steuerquelle sichtbar machen. Er könne Teile des Sachverhalts ins Licht „des Steuerrechtserheblichen rücken und andere Teile desselben Sachverhaltes in die Dunkelheit des Vergleichs-unerheblichen weisen“⁶³³.

Kube⁶³⁴ bezeichnet die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als verhältnismäßige staatliche Partizipation am Erfolg wirtschaftlichen Handelns am Markt und als angemessene Teilhabe am Ertrag der Freiheitsbetätigung bei gleichzeitiger Freiheitserhaltung. Vogel⁶³⁵ führt diesen Gedanken weiter aus. Er geht

⁶³¹ *Kirchhof*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 195.

⁶³² BVerfGE 93, 121 (135); 105, 17 (46). Für eine direkte Anwendung von Art. 3 Abs. 1 GG: BVerfGE 133, 377 (408).

⁶³³ *Kirchhof*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 97.

⁶³⁴ *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, (2004), S. 134; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, (2011), Leitgedanken der Steuerreform Rn. 5. Staatlicher Anteil am Erfolg individuellen Arbeitens, individueller Eigentumsnutzung und individueller Kaufkraft.

⁶³⁵ *Vogel*, Der Staat, Bd. 25 (1986), S. 481 (516 f.) mit Verweis auf v. *Stein*,

davon aus, dass der Staat in den westlichen Demokratien Steuerstaat sei. Weil der Staat die Produktion der Wirtschaft überlässt, resultiert hieraus auch seine Legitimation, Steuern zu erheben. Die Steuern geben dem Staat etwas von dem zurück, was er seinerseits zur Erzeugung der Werte beigetragen hat. Hier schwingt eine Art Gegenleistung mit, die jedoch nicht der Höhe nach messbar ist⁶³⁶.

(2) Kritische Erwägungen in der rechtswissenschaftlichen Literatur

Auch in der rechtswissenschaftlichen Literatur werden Bedenken gegen die Anwendung dieses Prinzips geltend gemacht. Es wird davon ausgegangen, dass es ein „geeignetes Instrument völliger Egalisierung und Nivellierung“ sei. Die Tüchtigen und Erfolgreichen würden hierdurch benachteiligt; die Faulen hingegen ermutigt⁶³⁷. Es erweise sich als nichts anderes, „denn als das Postulat der absoluten Machtmaximierung gegenüber den Gewaltunterworfenen“⁶³⁸. Gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip wird auch eingewendet, dass es beliebig dehnbar oder vieldeutig sei⁶³⁹. Andere⁶⁴⁰ kritisieren, dass dieses Prinzip nichts darüber aussage,

Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 5. Aufl. (1886), 2. und 3. Abt.; *Beil*, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, (2000), S. 116 ff.

⁶³⁶ *Vogel*, Der Staat, Bd. 25 (1986), S. 481 (516 f.). Die Gegenleistungsbeziehung sage jedoch noch nichts über die Höhe der Steuerbelastung.

⁶³⁷ *Leisner*, *StuW* 1983, S. 97.

⁶³⁸ *Leisner*, *StuW* 1983, S. 97 (99).

⁶³⁹ *Brinkmann*, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, (1982), S. 99 f. Ob man dem, der viel leistet, auch viel schuldet oder umgekehrt von dem, der viel leisten kann, viel fordert, kann man aufgrund „ethischer“ Prämissen nicht bestimmen (S. 101).

⁶⁴⁰ *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, AT, (1991), S. 51 f. Ein Fundamentalprinzip sei dieses Prinzip nicht, denn es vertrage keinen drastisch

worin sich die Leistungsfähigkeit äußere, mit welchen Maßstäben sie gemessen werde und welche Folgerungen aus der nachgewiesenen Leistungsfähigkeit gezogen werden müssen. Für die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips ließe sich anführen, dass dieses Prinzip dem allgemeinen Rechtsbewusstsein der Gegenwart entspreche und vernünftig sei, da es eine Klugheitsregel enthalte. Es sei das einzige Prinzip, das auch dem Sozialstaatsprinzip gerecht werde. Es verdiene unter anderem deshalb auch den Vorzug, weil kein anderes in Sicht sei. Es sei letztlich auch ein Fortschritt gegenüber der ansonsten bestehenden Prinzipienlosigkeit⁶⁴¹.

Gegen dieses Prinzip werden auch grundsätzliche Argumente ins Feld geführt. Da dieses Prinzip potentiell offen sei für sämtliche mikro- und makroökonomischen Zielprojektionen, sei es an das Urteil des Gesetzgebers gebunden („wertungsakzessorisch“). Eine lenkungsneutrale Determination des Steuertatbestandes sei daher nicht möglich. Vielmehr müssten stets zusätzliche Wert- und Zielentscheidungen getroffen werden. Als ökonomischer Maßstab taue es daher nicht, sondern eher als ethisches Postulat. Gegen die Einordnung als „Fundamentalprinzip“ wendet Bodenheim⁶⁴² ein, dass dieses Prinzip von zusätzlichen Wertungen abhängig sei. Darum könne es sich auch nicht um eine nomologische Hypothese (Axiom) handeln. Diese Konturlosigkeit des Prinzips wird auch

beschränkten Anwendungsbereich. Denn dieses Prinzip werde überwiegend bei der Einkommensteuer angewendet, bei den indirekten Steuern hingegen liege der Schwerpunkt auf der Wettbewerbsneutralität.

⁶⁴¹ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 478 ff.

⁶⁴² *Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, (1979), S. 233 ff. Eine nomologische Hypothese definiert er als eine letzte, nicht überprüfbare Voraussetzung, aus der alle übrigen Aussagen des Systems logisch ableitbar wären. Der Wert dieser Grundaussage bräuchte nicht mehr überprüft zu werden.

von den Befürwortern⁶⁴³. anerkannt. Auch ist das Leistungsfähigkeitsprinzip unbestimmt, so dass sich sogar unterschiedliche, z.T. auch gegensätzliche Wertungen entnehmen lassen⁶⁴⁴.

Es ist aber das Wesen und liegt in der Natur von Prinzipien und Grundregeln begründet, dass sie mehr oder weniger unbestimmt sind. Dies schließt es jedoch nicht aus, dass sie bestimmbar sind⁶⁴⁵.

Die Aufgabe der Konkretisierung hat die Rechtswissenschaft zu erfüllen⁶⁴⁶. Erst durch die schrittweise Konkretisierung wird der Begriff inhaltlich bestimmt und zwar durch normative Aussagen auf der niedrigeren Ebene. Diese betrifft die sog. Grundwertungen (Indikatoren der Leistungsfähigkeit)⁶⁴⁷.

⁶⁴³ So u.a. *Streng*, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, (1999), S. 88; *Vogel*, DStZA 1975, S. 409 (410); *Kirchhof*, StuW 1985, S. 319 (327); *Tipke*, StuW 1988, S. 262 (272).

⁶⁴⁴ Siehe beispielhaft: Aufteilung der Telefongrundgebühren: Abzugsgebot, BFHE 132, 63; Abzugsverbot; BFH, BStBl. II 1978, S. 287=BFHE 124, 428 (432); BFH, GrS. BStBl. II, 2010, S. 672 (682 f.)=BFHE 227, 1 (24 ff.), (Rn. 111: Aufteilungs-gebot gemischt veranlasster Erwerbsaufwendungen wird aus dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit abgeleitet. Diese wiederum wird mit der Leistungsfähigkeit gleichgesetzt; Rn. 114); a.A. BFH, GrS. BStBl. II, 1971, S. 17=BFHE 100, 309 (314 f.); (Rn. 30: Entscheidend sei, dass das Abzugs- und Aufteilungsverbot in erster Linie der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung diene).

⁶⁴⁵ A.A. *Bach*, StuW 1991, S. 116 (119). Das Prinzip sei zwar nicht eindeutig bestimmbar, dennoch lassen sich aus diesem positive wissenschaftliche Aussagen treffen.

⁶⁴⁶ *Vogel*, DStZA 1975, S. 409 (410); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983), S. 54 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 493; *Bach*, StuW 1991, S. 116 (119).

⁶⁴⁷ *Bach*, StuW 1991, S. 116 (119 f.).

d) Zwischenergebnis und Ausblick

Der Staat gewährleistet die grundrechtliche Betätigung des Steuerpflichtigen. Hieraus rechtfertigt sich auch der Besteuerungsanspruch. Dieser muss sich nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip richten. Dieses Prinzip bleibt als solches jedoch aufgrund seines Charakters als Ordnungsrahmen relativ unbestimmt. Durch Ableitungen und Konkretisierungen entfaltet es sich auf diese Weise und gewinnt so an Gestalt. Dies macht es möglich, an äußere Merkmale wie an den Tatbestand einer Norm anzuknüpfen⁶⁴⁸. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ordnet eine Gleichbehandlung zwischen den Steuerpflichtigen an, die sich auch im Belastungserfolg realisieren muss. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, das Leistungsfähigkeitsprinzip weiter zu konkretisieren⁶⁴⁹. Er hat dabei einen umfassenden Gestaltungsspielraum. Dieser wird jedoch durch das Folgerichtigkeitsgebot und das Leistungsfähigkeitsprinzip begrenzt. Hat der Gesetzgeber eine Belastungsentscheidung getroffen, so muss er diese im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen⁶⁵⁰.

Im vorigen Abschnitt wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip als Grundprinzip der Besteuerung dargestellt. Im Folgenden wird untersucht, wie sich dieses Prinzip näher konkretisieren lässt. Maßgebend ist hierbei, welche Anknüpfungspunkte das Leistungsfähigkeitsprinzip zur Verfügung stellt.

⁶⁴⁸ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983), S. 54 f. Er unterscheidet hierbei zwischen Primär- und Sekundärableitungen. *Bach*, *StuW* 1991, S. 116 (119).

⁶⁴⁹ *Birk*, *StuW* 1983, S. 293 (295); *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, (1988), S. 104; *Tipke*, *StuW* 1988, S. 262 (272). Er sieht dieses trotz seiner Mängel als das einzig durchführbare Prinzip an.

⁶⁵⁰ *BVerfGE* 84, 239 (271); 93, 121 (136); 107, 27 (46 f.); 122, 210 (230); 126, 268 (277); 127, 1 (27).

2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Indiz für steuerliche Zugehörigkeit

Im Folgenden wird untersucht, inwieweit das Prinzip steuerliche Zugehörigkeit generieren kann. Die steuerliche Zugehörigkeit basiert auf der örtlichen Verortung des Steuergegenstandes⁶⁵¹. Dieser Weg könnte über Indikatoren des Leistungsfähigkeitsprinzips führen, die sich aus bestimmten Steuergütern ergeben⁶⁵². Daher werden zunächst die Indikatoren dieses Prinzips ermittelt. Im Anschluss hieran wird untersucht, welchen räumlichen Bezug die Indikatoren des Leistungsfähigkeitsprinzips aufweisen: Dabei wird die These aufgestellt, dass dieses Prinzip nicht nur für die Bemessung der Steuer von Bedeutung ist, sondern auch abgrenzende Wirkung entfaltet.

a) Indikatoren des Leistungsfähigkeitsprinzips

Im 20. Jahrhundert beschränkte sich die Finanzwissenschaft auf die Frage, welche Indikatoren für die Bemessung der Leistungsfähigkeit herangezogen werden müssen⁶⁵³. Die Indikatoren des Leistungsfähigkeitsprinzips könnten für die Zerlegungskriterien von Bedeutung sein, da sie möglicherweise Anhaltspunkte für eine Anknüpfung darstellen. Der konkrete Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips bleibt wie bereits dargestellt zunächst offen. Erst durch weitere Konkretisierungen entfaltet sich das Prinzip und gewinnt durch Anknüpfung an äußeren Merkmalen an Gestalt⁶⁵⁴.

⁶⁵¹ Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, (1974), S. 36 ff.

⁶⁵² Burmester, StuW 1993, S. 221 ff.

⁶⁵³ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983), S. 32.

⁶⁵⁴ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, (1983), S. 54; Streng, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht,

Grundlage der Anknüpfung ist das Einkommen. Grundannahme ist hierbei, dass der Steuerpflichtige eine Mehrung an wirtschaftlicher Dispositionskraft erlangt (sog. Verfügungsmachtkonzept)⁶⁵⁵.

Die Besteuerung des Einkommens kann an bestimmten Zeitpunkten erfolgen. Die erste Phase enthält den Vermögenserwerb oder die Einkommenserwirtschaftung. Sie beruht auf der Überlegung, dass durch die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen Einkommen zufließt, das durch entsprechende Steuern belastet werden soll (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer). Zu dieser Phase könnte man auch den unentgeltlichen Erwerb durch Schenkung oder Erbschaft rechnen⁶⁵⁶. Die zweite Phase des Steuerzugriffs erfolgt auf der Ebene des Vermögensbestandes (Grund-, Vermögensteuer). Die dritte Phase des Einkommens erfasst den Vermögensabfluss. Der Steuerpflichtige manifestiert seine Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Gütern (allgemeine Verbrauchsteuern, Umsatzsteuer)⁶⁵⁷.

aa) Einkommensbegriff

Dass das Einkommen als wichtiger, wenn nicht sogar als der Hauptindikator für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit gelten soll, wird von vielen befürwortet⁶⁵⁸. Dabei kann man das

(1999), S. 89 f.

⁶⁵⁵ *Bach*, *StuW* 1991, S. 116 (120).

⁶⁵⁶ Zur Problematik und den unterschiedlichen Auffassungen, siehe sogleich: § 2 C I 2 a) ee).

⁶⁵⁷ Die Vermögensteuer wird seit 1997 nicht mehr erhoben.

⁶⁵⁸ So unter anderem *Neumark*, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, (1947), S. 37; *Haller*, *Die Steuern*, 3. Aufl. (1981), S. 43 ff.; *Meyer*, *Die Prinzipien der Besteuerung*, (1884), S. 341; *Walz*, *Steuer-gerechtigkeit und Rechtsanwendung*, (1980), S. 111; *Birk*, *Das Leistungs-fähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, (1983), S. 36; a.A. *Schneider*, *FinArch*, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26 (48). Nach seiner Auffassung versagt der

Einkommen im doppelten Sinne als Merkmal der Leistungsfähigkeit ansehen; zunächst als Moment, von dem die Größe des Opfers abhängt, aber auch als Maß der produktiven Kräfte⁶⁵⁹. Zunächst ist jedoch zu klären, was Einkommen bedeutet und was – aus ökonomischer und rechtlicher Sicht – vom Einkommensbegriff erfasst wird. Nicht Teil dieser Arbeit ist die Frage, ob vom Einkommensbegriff das konsumierbare oder das konsumierte Einkommen erfasst wird. Gleiches gilt für die Frage, ob auch Freizeit ein Bestandteil des Einkommens darstellt⁶⁶⁰.

(1) Grundannahmen

Der Begriff des Einkommens wird im Einkommensteuergesetz nicht definiert. Es existieren jedoch unterschiedliche Ansätze, die in der jetzigen Fassung des Einkommensteuergesetzes zum

Einkommensbegriff als Maß der Bedürfnisbefriedigung. Dennoch billigt er aus erfassungstechnischen Gründen die Anknüpfung am Einkommen. *Streng*, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, (1999), S. 92. Im 17. Jahrhundert galten Grund und Boden als die geeignetsten Steuergüter. Nach dem Ausbruch der industriellen Revolution wurde das Kapital an die erste Stelle gesetzt.

⁶⁵⁹ So *Meyer*, Die Prinzipien der Besteuerung, (1884), S. 341. Dabei bleibe die abstrakte Befähigung der Wirtschaft, Güter zu produzieren außer Betracht (S. 342). Die Entscheidung über die Nutzung der produktiven Kraft liege bei der Volkswirtschaft. Die Leistungsfähigkeit beziehe sich auf die Steuer; diese sei nicht davon abhängig, dass der Steuerpflichtige die Kräfte besitze, sondern auch die Möglichkeit habe, sie lohnend einzusetzen.

⁶⁶⁰ Aus verschiedenen Gründen ist auch die Freizeit nicht als Einkommensbestandteil zu erfassen. Sie ist zwar notwendige Voraussetzung dafür, dass Leben zu „genießen“, dennoch ist sie kein ökonomisches Gut, das in Konkurrenz zum Konsum steht. Auch lässt sich der Nutzen der Arbeitszeit durch das erzielte Geld bewerten; der Freizeitnutzen hat jedoch keinen Wert im Einkommensbeitrag. Zumal mit Arbeitszeit auch unterstellt wird, dass der Betroffene unter dieser Arbeit leidet. Zu den Argumenten: *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, (2002), S. 253 f.

Ausdruck kommen und sich in vielen Bereichen überschneiden⁶⁶¹. Die Rede ist von der sogenannten „Quellentheorie“⁶⁶², der „Reinvermögenszugangstheorie“⁶⁶³ und der „Markteinkommens-
theorie“⁶⁶⁴.

Die Reinvermögenszugangstheorie ist als Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips zu bevorzugen. Sie unterscheidet im Gegensatz zur Markteinkommens-
theorie nicht danach, woher die Einkünfte kommen, sondern berücksichtigt nur die Zahlungsfähig-

⁶⁶¹ So z.B. bei der Veräußerung von Grundstücken (innerhalb der Haltedauer von 10 Jahren), Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 EStG) oder Veräußerung von Gesellschaftsanteilen von mehr als 1% (§ 17 EStG); in diesen Fällen findet die Quellentheorie keine Anwendung mehr.

⁶⁶² *Fuisting*, Grundzüge der Steuerlehre, (1902), S. 107 ff. Diese Lehre lag dem preußischen EStG zugrunde. Danach werden nur die Einkünfte als Bestandteil des Einkommens angesehen, die einer „Quelle“ entspringen, wobei diese Einkünfte wiederkehrend erfolgen müssen. Nicht davon erfasst sind demnach Einkünfte vorübergehender oder zufälliger Natur. Diese Auffassung weist jedoch mehrere Schwächen auf. Unter anderem wird nicht deutlich, was „Quelle“ bedeutet und warum der Bestand der Quelle und die Periodizität der Einkünfte essentielle Begriffsmerkmale sind.

⁶⁶³ Zur Kritik: v. *Schanz*, FinArch, Bd. 1, (1896), S. 12 f, S. 23. Danach beruht gerade der Gedanke des Wiederkehrens auf einer „äußerst flüchtigen Betrachtungsweise“ (S. 14 f). *Kitterer*, FinArch, N.F. Bd. 39, (1981), S. 331: Das Einkommen lässt sich auch als Unterschied zwischen dem Ertrag und dem zur Erwirtschaftung notwendigen Aufwand einer Periode verstehen oder als Addition des Konsums mit dem Ersparnis (Reinvermögensbildung) der laufenden Periode. Einkommen ist danach der bloße Vermögenszugang in einer bestimmten Zeiteinheit inklusive der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter unabhängig davon, ob es aus einer Quelle fließt oder nicht. „Rein“ ist die Vermögenszugangstheorie deshalb, weil davon die Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden können. Darunter fallen auch Geschenke, Erbschaften und Lotteriegewinne. Für die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem bestimmten Zeitabschnitt (Jahr) ist die Wiederkehr unbeachtlich.

⁶⁶⁴ *Kirchhof*, StuW 1996, S. 3 (7 f.). Er sieht hierin auch den Schlüssel für die Erklärung des progressiven Steuersatzes (S. 8); kritisch hierzu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 628.

keit des Steuerpflichtigen. Auch verzichtet sie auf das Merkmal der „ständig fließenden Quelle“⁶⁶⁵. Dennoch müssen auch bei dieser Theorie Einschränkungen vorgenommen werden; die „pure“ Umsetzung würde in bestimmten Bereichen (Hartz IV) zu Verzerrungen führen. Denn der Bezieher staatlicher Unterstützungen als Bedürftiger kann nicht gleichzeitig auch als Leistungsfähiger zur Besteuerung herangezogen werden⁶⁶⁶.

(2) Bestandteile des Einkommens

Stellt man als maßgebenden Indikator auf das Einkommen ab, so ist aus mehreren Gründen auf das Ist-Einkommen abzustellen. Das Einkommen als Bedürfnisbefriedigungspotential⁶⁶⁷ zu bezeichnen, geht schon deshalb fehl, weil es sich beim Potential um eine Bestandsgröße zu Beginn oder am Ende einer Periode handelt, beim Einkommen jedoch um eine Stromgröße⁶⁶⁸.

⁶⁶⁵ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 629 ff. Auch die Vertreter der Markteinkommenstheorie müssen eingestehen, dass die Theorie „an den Rändern“ schwer zu fassen sei. Die Qualität des Rechts lasse sich auch an der Durchsetzbarkeit messen (Erfassung von Trinkgeldern). Das Beharren auf Prinzipien führe zu einer „unrealistischen Prinzipienreiterei“. Des Weiteren beziehen selbst die Vertreter der Markteinkommenstheorie das Transfer-einkommen (private Unterhaltsbezüge) mit ein, was zu einer Annäherung zur Reinvermögenszugangstheorie führt.

⁶⁶⁶ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 631.

⁶⁶⁷ So *Haller*, FinArch, N.F. Bd. 36, (1977), S. 222 (228, 241 f.) Der Entscheidungsspielraum bezieht sich auf Art und Umfang der Erwerbsarbeit sowie auf das „Ob“ der Tätigkeit. Die zusätzliche Entscheidungsfreiheit ergebe sich jedoch auch bei hohen Einkommen (S. 241 f.). Das Bedürfnisbefriedigungspotential des Vermögensbesitzers äußert sich laut Haller darin, dass dieser im Gegensatz zum Vermögenlosen über eine größere Entscheidungsfreiheit sowie über ein höheres „Freizeitpotential“ verfüge.

⁶⁶⁸ *Schneider*, FinArch, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26 (39); das Einkommen stelle kein Potential für psychische oder physische Bedürfnisbefriedigung dar, solange das Einkommen in der Periode nicht verwendet wurde. Das Reinvermögen ist eine Bestandsgröße; die Stromgröße Einkommen kann nicht als

Die Orientierung an das erreichbare Einkommen (Soll-Einkommen) führt zur Besteuerung des Potentials⁶⁶⁹. Sie liefe jedoch auf eine Kopfsteuer für gleich Fähige hinaus⁶⁷⁰. Eine Fähigkeitssteuer ist zudem praktisch nicht durchführbar und selbst wenn sie es wäre, beseitigt sie die persönliche Freiheit des Einzelnen, zu entscheiden wie er die Freiheit einsetzt und verstößt deshalb gegen die freiheitliche Grundordnung⁶⁷¹. Hinzu kommt, dass es an einem praktikablen Maßstab fehlt. Auch ließe sich das individuelle Soll-Einkommen nicht ohne Willkür festlegen⁶⁷². Aufgrund dessen ist nicht auf das erwerbbar, sondern auf das tatsächliche Einkommen abzustellen.

Zum Geld, das dem Einkommensbezieher in einer Periode zufließt, gehören auch Sachgüter, Dienstleistungen sowie Nutzungen, soweit sie einen geldwerten Vorteil haben. So werden nach Haller⁶⁷³ alle in der Periode zufließenden Elemente erfasst, die für die Bedürfnisbefriedigung relevant sind. Darunter fallen nicht nur (Netto-)Geldeinkommen, sondern auch reale Werte jeder Art.

Potential für die Konsumausgaben gedeutet werden.

⁶⁶⁹ *Schneider*, FinArch, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26 (44). Eine Potentialbesteuerung hat zudem negative Auswirkungen, wenn das angestrebte Einkommen nicht sicher erwartet werden kann (Naturereignisse). Auch kann die Potentialbesteuerung zu riskanterem Verhalten des Steuerpflichtigen führen.

⁶⁷⁰ *Schneider*, FinArch, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26 (45). Dass das Abstellen auf die bloße Fähigkeit des Steuerpflichtigen zu willkürlichen Ergebnissen führen kann, führt Schneider eindrucksvoll mit dem Beispiel an, wie die Fähigkeit Sprachen zu erlernen zu ungerechten Ergebnissen führen kann. Denn, wenn einer sich auf „tote Sprachen“ spezialisiert, der andere auf lebende und deshalb mehr Geld verdient und beide gleich besteuert würden, so führt dies im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit zu einer ungerechten Besteuerung.

⁶⁷¹ *Schneider*, FinArch, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26 (45 f.).

⁶⁷² *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 633 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 498. Außerdem gäbe es Vollzugsschwierigkeiten.

⁶⁷³ *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 43 ff.

bb) Das Einkommen

Maßgebender tragfähiger Indikator der Leistungsfähigkeit ist das Einkommen⁶⁷⁴. Dieses Kriterium ist grundsätzlich als geeignetes Instrument für eine gleichmäßig belastende Verteilung des öffentlichen Finanzbedarfs anzusehen⁶⁷⁵. Der Eingriff in die Freiheitsrechte ist deshalb als relativ gering zu erachten, weil durch die Besteuerung nur die zufließende Bereicherung erfasst wird⁶⁷⁶. Das Einkommen, das eine Person erzielt, erwirbt dieser am Markt unter Inanspruchnahme der staatlichen Infrastruktur. Daher werden private Veräußerungsgeschäfte grundsätzlich nicht erfasst, obwohl sie zu einem Vermögenszuwachs führen⁶⁷⁷. Dieses Einkommen wird bereinigt um die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben (objektives Nettoprinzip). Vom Einkommen werden auch die existenzsichernden Aufwendungen des Steuerpflichtigen abgezogen (subjektives Nettoprinzip)⁶⁷⁸.

Unklar ist, ob auch juristische Personen als Einkommensträger in Betracht kommen. Gegen die Einbeziehung spricht zunächst, dass es sich zwar rechtlich um zwei verschiedene Personen handelt; wirtschaftlich jedoch die dahinter stehenden natürlichen Personen belastet werden⁶⁷⁹. Die Einbeziehung von Kapitalgesellschaften im Rahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips ist daher problematisch. Auch der persönliche Charakter der Einkommensteuer spricht

⁶⁷⁴ *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 511. Hinzurechnungen und Kürzungen seien vor dem Hintergrund des Ist-Leistungsfähigkeitsprinzips nicht zu rechtfertigen.

⁶⁷⁵ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (223).

⁶⁷⁶ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (223).

⁶⁷⁷ *Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 321 (328).

⁶⁷⁸ *Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 321 (328).

⁶⁷⁹ *Neumark*, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, (1947), S. 49.

gegen die Einbeziehung juristischer Personen. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften wird aus verschiedenen Gründen bejaht: Sie lässt sich mit der selbständigen Leistungsfähigkeit, dem geringeren sozialen Nutzen der Erträge oder der Eigenart als juristische Person rechtfertigen⁶⁸⁰.

Ökonomisch lässt sich die Belastung der Körperschaftsteuer mit der Erwägung rechtfertigen, dass die Körperschaftsteuer eine Quellensteuer bzw. eine Vorauszahlung der Einkommensteuer darstellt. Denn die Erhebung an der Quelle verbessert die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, stellt Wettbewerbsgleichheit zu anderen (Personen-)Gesellschaften her und sichert die Nachprüfbarkeit⁶⁸¹.

Doch das Einkommen wird nicht als einziger Indikator angesehen. Denn eine Besteuerung, die nur auf das Einkommen abstellt, kann leicht umgangen werden und lädt zu Steuervermeidung ein. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt daher als Fundamentalprinzip für das gesamte Steuersystem⁶⁸². Neben den Einkommenserwerb könnte daher auch die Einkommensverwendung von Bedeutung sein, auf die im Folgenden eingegangen wird.

cc) Die Einkommensverwendung

Als zweite steuerliche Zugriffsstelle des Staates und damit möglicher Indikator kommt die Einkommensverwendung in Betracht⁶⁸³. Anknüpfungspunkt ist auch hier der dynamische Ver-

⁶⁸⁰ *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, (2002), S. 57 ff.

⁶⁸¹ *Bach*, Stuw 1991, S. 127 f.; *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, (2002), S. 58 f. Dazu müsste man die Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer integrieren.

⁶⁸² *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, (1988), S. 108 f.

⁶⁸³ *Kirchhof*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 238.

mögensfluss. Im Gegensatz zur Einkommenserwirtschaftung orientiert man sich in diesem Fall am Vermögensabfluss⁶⁸⁴. Als bedeutendste Steuer bei der Einkommensverwendung gilt die Umsatzsteuer. Es handelt sich hierbei um eine indirekte Steuer. Denn nach § 1 UStG ist Gegenstand der Umsatzsteuer der Umsatz eines Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens⁶⁸⁵. Ist der Leistungsempfänger selbst Unternehmer, so kann er nach § 15 UStG grundsätzlich den Vorsteueranspruch geltend machen. Der Verbraucher hat diese Möglichkeit nicht. Die Belastung der Einkommensverwendung erfolgt daher durch Inpflichtnahme des Unternehmers, der diese Belastung auf den Verbraucher überwälzt (indirekte Steuer). Der Verbraucher wird deshalb mit der Umsatzsteuer belastet, weil er den Markt nutzt, den der Staat über seine Infrastrukturleistungen zur Verfügung stellt⁶⁸⁶.

Grundlage der Anknüpfung an die Einkommensverwendung ist die Überlegung, dass die tatsächliche Bedürfnisbefriedigung der relevante Maßstab sei. Denn nur in diesem Fall bringe er zum Ausdruck, dass er sich etwas „leisten“ könne⁶⁸⁷. Aufgrund seiner stärkeren Integration in die Gesamtvermögenssphäre und der Nachrangigkeit gegenüber der erwirtschafteten Vermögensphase

⁶⁸⁴ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (223); *Streng*, *Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht*, (1999), S. 92.

⁶⁸⁵ *Crezelius*, *Steuerrecht II*, 2. Aufl. (1994), S. 377.

⁶⁸⁶ Ebenfalls *Kirchhof*, *Die Steuern*, in: *Isensee/Kirchhof*, (Hrsg.), *HStR V*, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 242.

⁶⁸⁷ *Peffekoven*, *Persönliche allgemeine Ausgabensteuer*, in: *Andel/Haller*, (Hrsg.), *Hdb. der Finanzwissenschaften*, Bd. II, 3. Aufl. (1980), S. 417 (428). Nach seiner Auffassung vermeidet die allgemeine Ausgabensteuer die Probleme bei der Besteuerung von Wertzuwächsen. Diese würden nur dann besteuert, wenn sie für den Konsum ausgegeben würden. Gegen die allgemeine Ausgabensteuer wenden sich die Autoren, die im Sparen selbst eine Bedürfnisbefriedigung sehen.

weist diese Phase eine geringere Tauglichkeit als Indikator der Leistungsfähigkeit auf. Zudem existieren neben der allgemeinen Verwendungssteuer auch noch spezielle Verwendungssteuern⁶⁸⁸, welche zu einer mehrfachen und relativ ungleichmäßigen Steuerbelastung führen⁶⁸⁹.

Gegen den Konsum als Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit könnte auch sprechen, dass die persönliche Situation des Steuerträgers kaum berücksichtigt werden kann. Diese Problematik ist der indirekten Besteuerung geschuldet⁶⁹⁰. Da die Besteuerung des Konsums Arme und Reiche in ihren Grundbedürfnissen gleich belastet, wirkt sie relativ gesehen stärker gegenüber den Armen (sog. regressiver Effekt). Gegen den Verbrauch als Indikator könnte zudem sprechen, dass dieser vorrangig an den Verbrauch der Ware anknüpft. Die Leistungsfähigkeit kann dann nicht mehr das Wesen der Verbrauchsteuern prägen⁶⁹¹.

Für die Begründung gibt es mehrere Ansätze:

⁶⁸⁸ Zur Verbrauchsteuer als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit: *Vofß*, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, in: Kruse, (Hrsg.), *Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht*, DStJG 11 (1988), S. 261 (266). Zwar komme bei der Einkommensverwendung die steuerliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck, dies verdecke jedoch den wahren Kern. Die Verbrauchsteuern seien Instrumente zur Erzielung staatlicher Einnahmen ohne Rücksicht auf den Gesichtspunkt gleichmäßiger Belastung der Steuerbürger (S. 281).

⁶⁸⁹ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (224).

⁶⁹⁰ *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, (1970), S. 144 f.; *Streng*, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, (1999), S. 92 ff.

⁶⁹¹ So *Beermann*, Zur Charakterisierung von Verbrauchsteuern und zur bedingten Steuerschuld, in: Kruse, (Hrsg.), *Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht*, DStJG 11 (1988), S. 283 (284 f.). Für ihn genügt diese mittelbare Leistungsfähigkeit nicht. Er folgert daraus, dass Einkommensverwendung und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit losgelöst seien.

Die Besteuerung des Konsums sei deshalb angebracht, weil er (wenn er den Umfang des Lebensnotwendigen übersteige) ein selbstsüchtiger Akt sei, der dem Interesse einer sozialen Gemeinschaft diametral entgegenstehe und somit steuerwürdig sei. Da durch den Konsum das Sozialprodukt in Anspruch genommen werde, müsse sich das Steueropfer hieran orientieren⁶⁹².

Andere⁶⁹³ führen den Gedanken der Unmerklichkeit der Umsatzbesteuerung als Legitimationsgrund an. Für die Besteuerung der Einkommensverwendung neben dem Einkommenserwerb sprechen zudem folgende Erwägungen. Erstens wird die regressive Belastung der Umsatzsteuer als nicht mehr von vornherein unvereinbar mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit gesehen⁶⁹⁴, da ihr durch Befreiungen und Erleichterungen wirksam entgegen getreten werden könne. Auch aus dem „Vielsteuersystem“ heraus wird für die Belastung des Konsums gestimmt. Erstens habe sie eine ausgleichende Wirkung, da die Defizite einer Steuer durch andere Steuern mit anderen Anknüpfungspunkten ausgeglichen werden könnten. Da sich niemand einer Vielzahl von Steuern entziehen könne, biete die Vielzahl der vorhandenen Steuern die beste Gewähr für eine gleichmäßige Austeilung der Steuer-

⁶⁹² *Schneider*, ZfBF 1971, S. 352 (360 f.). Bedürfnisbefriedigung durch Konsum entstehe durch Bedarfsdeckung im Zeitpunkt des „Marktwirksamwerdens“ der Nachfrage. *Rawls*, Eine Theorie der Gerechtigkeit: A Theory of Justice, aus dem Amerikanischen von Vetter (Übers.), 1. Aufl. (1975), S. 312 f. Sie ist jeder Einkommensteuer vorzuziehen, denn sie belaste die in Anspruch genommenen Güter, nicht die Leistungen.

⁶⁹³ *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, (1970), S. 37 ff; kritisch: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, (1988), S. 109 f.

⁶⁹⁴ *Streng*, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, (1999), S. 102 ff.

lasten⁶⁹⁵. Dieses Mehrsteuersystem wird als „fiskalische Notwendigkeit“ gesehen. Allein aus diesem Grunde „soll die Einkommensverwendung ein weiterer Hauptindikator steuerlicher Leistungsfähigkeit sein“⁶⁹⁶.

dd) Erbschaft und Schenkung

Als besonderer Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit kommen auch die Erbschaft oder Schenkung in Betracht. Unklar ist, worin der Belastungsgrund der Erbschaftsteuer zu sehen ist und an welchen Vorgang hier angeknüpft werden soll. Dass nicht an den Vermögensbestand angeknüpft wird, ergibt sich daraus, dass die Besteuerung erst beim Vermögensübergang erfolgt⁶⁹⁷. Möglicherweise kann man die Erbschaftsteuer als Ergänzung- bzw. Nachholsteuer zur Einkommensteuer einstuft⁶⁹⁸. Hiergegen spricht, dass die Erbschaftsteuer vom vorherigen Entstehen einer Einkommensteuerschuld und ihrer Erfüllung unabhängig ist. Nach vielfach vertretener Auf-

⁶⁹⁵ Dieses Konzept kann vielleicht hinterzogenes Einkommen erfassen, da die Umsatzsteuer keinen Unterschied macht, ob das Einkommen vorher hinterzogen wurde. Keine Antwort liefert es jedoch auf die Frage, was passiert, wenn ein Steuerpflichtiger durch eine Steuer bereits unverhältnismäßig belastet wird. Diese unverhältnismäßige Belastung vergrößert sich durch hinzutretende Steuern noch mehr. Es kommt in diesem Fall zu einer Zementierung einer verfassungsrechtlich problematischen Frage. Insofern taugt dieses Argument nicht dafür, die Einkommensverwendung zu rechtfertigen.

⁶⁹⁶ Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, (1988), S. 109.

⁶⁹⁷ Kirchhof, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 257 ff.

⁶⁹⁸ Leisner, Erbrecht, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VIII, 3. Aufl. (2010), § 174 Rn. 27 ff.; kritisch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 870. Lücken im Einkommensteuergesetz müssen dort geschlossen werden.

fassung⁶⁹⁹ ist daher Belastungsgrund der Erbschaftsteuer allein der Tatbestand des leistungslosen Vermögenszuwachses (Bereicherungssteuer).

Umstritten ist aber nicht nur der Belastungsgrund der Erbschaftsteuer, sondern auch deren Rechtfertigung. Gegen die Erbschaftsteuer wird unter anderem eingewendet, dass die Steuer die „Tüchtigen“, ihre Risikobereitschaft und das Sparen bestrafe, Kapitalflucht bewirke⁷⁰⁰, Familienunternehmen schädige und sich als „Neidsteuer“ in die Familienangelegenheiten einmische⁷⁰¹.

Auf der anderen Seite wird gerade diese Steuer als Mittel zum Ausgleich zwischen Arm und Reich und als Sicherung der Start- und Chancengleichheit gesehen⁷⁰². Auch wird hervorgehoben, dass deren Abschaffung ein „Geschenk an die Reichen“ sei und Vermögensakkumulationen begünstige. Neben den Umverteilungsargumenten wird noch angeführt, dass ohne Besteuerung die wirtschaftlichen Kräfte erlahmen und der „mühevolle Erwerb“ träge und initiativlos mache⁷⁰³. Die Rechtfertigung

⁶⁹⁹ BVerfGE 93, 165 (173); *Kirchhof*, Die Steuern, in: Kirchhof/Isensee, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 258.

⁷⁰⁰ *Oberhauser*, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Andel/Haller, (Hrsg.), Hdb. der Finanzwissenschaften, Bd. 2, 3. Aufl. (1980), S. 487 (503).

⁷⁰¹ Zu den Argumenten: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 870 f.

⁷⁰² *Leisner*, Erbrecht, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VIII, 3. Aufl. (2010), § 174 Rn. 27.

⁷⁰³ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 870 f. Die Rechtfertigung ergibt sich nicht nur aus der wachsenden Ergiebigkeit der Steuer. Ebenso wenig daraus, dass sie in Art. 106 Abs. 2 GG aufgeführt ist; a.A. *Frank*, Erbschaftsteuer und Unternehmung, (1969), S. 116 ff. Die gewerblichen Vermögen unterliegen daneben dem Einfluss der konjunkturellen Entwicklung und der Konkurrenzsituation. Die vorhandenen Vermögen stammten häufig aus der eigenen Tätigkeit des Eigentümers. Auf-

ergebe sich auch nicht aus dem individuellen Vorteil aus einer Teilhabe am allgemeinen Markt. Eine Sozialpflichtigkeit komme daher nicht in Betracht⁷⁰⁴.

Gegen die Umverteilungsargumente lässt sich anführen, dass hierdurch die Garantie des Privateigentums und des Erbrechts in Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG verletzt wären. Vielmehr basiert die Rechtfertigung auf der Überlegung, dass der Zuwendungsempfänger bereichert ist oder mit anderen Worten an Leistungsfähigkeit gewinnt⁷⁰⁵. Korrespondierend kann man auch davon ausgehen, dass das Vererbte oder Geschenke „Einkommen“ ist, das (unentgeltlich) zugewendet wurde⁷⁰⁶.

Es wurde zwar nicht durch Teilhabe am Markt erworben (kein Markteinkommen, sondern Transfereinkommen), dies ist jedoch

grund der Wachstumsraten der Wirtschaft und der Verdoppelung des Volkvermögens im Laufe der Zeit, werde immer nur ein Teil vererbt.

⁷⁰⁴ *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 259.

⁷⁰⁵ *Crezelius*, Steuerrecht II, 2. Aufl. (1994), S. 320; *Kirchhof*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 259; *Oberhauser*, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Andel/Haller, (Hrsg.), Hdb. der Finanzwissenschaften, Bd. 2, 3. Aufl. (1980), S. 487 (492).

⁷⁰⁶ *V. Schanz*, FinArch, A.F. Bd. 13, (1893), S. 1 (16, 23 f.); *Oberhauser*, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Andel/Haller, (Hrsg.), Hdb. der Finanzwissenschaften, Bd. 2, 3. Aufl. (1980), S. 487 (492); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 872; *Schneider*, DStR 1998, S. 1287 (1288); *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, (1980), S. 163 f. Er begründet die Ausgliederung der Erbschaftsteuer damit, dass sie unregelmäßig anfallen; *Bach*, StuW 1991, S. 116 (127); a.A. *Wassermeyer*, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, Resümee, in: Lang, (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, DStJG 16 (1994), S. 329 (335); *Albers*, Die Besteuerung von Vermögen und fundierten Einkünften, in: Koch/Petersen, (Hrsg.), Staat, Steuern und Finanzausgleich, FS Kolms (1984), S. 235 (238); differenzierend: *Meincke*, Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: Birk, (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22 (1999), S. 39 (58).

vor dem Hintergrund der Vermögenszugangstheorie und des Leistungsfähigkeitsprinzips auch unbeachtlich, da die Teilhabe am Markt nicht Voraussetzung des Einkommens ist. Auch die Erbschaft ist daher als tauglicher Indikator des Leistungsfähigkeitsprinzips anzusehen.

ee) Das Vermögen

Als dritter Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit kommt der statische Vermögensbestand in Betracht. Es handelt sich hierbei um „statisch verfestigtes und dem laufenden Wirtschaftsverkehr entzogenes Einkommen“, das als Bindeglied zwischen dem Vermögenszufluss und Vermögensabfluss fungiert⁷⁰⁷. Das Steuerrecht erfasste früher den Vermögensbestand durch die Vermögensteuer⁷⁰⁸. Aktuell wird das Innehaben des Vermögens durch die Grundsteuer belastet.

Bei der Belastung des Vermögens ist zu beachten, dass der Staat das Vermögen einschließlich der Dispositionsfreiheit besonders schützen soll. Die staatliche Teilhabe hat deshalb auf möglichst mildeste Weise zu erfolgen⁷⁰⁹. Während die ersten beiden Indikatoren (Einkommen und Konsum) durch eine aktive Beteiligung des Bürgers am Wirtschaftsverkehr erfolgen, greift der Zugriff auf die Substanz des Vermögens in die Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen ein. Aufgrund dessen ist es strittig, ob die Besteuerung des Vermögensbestandes zulässig ist und ob das Vermögen ein

⁷⁰⁷ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (224); *Schneider*, *ZfBF* 1971, S. 253 (369 f.). Die Einkommensteuer erfasse nur den „realisierten“ Vermögenszuwachs; die Vermögensteuer das „realisierbare“ Vermögen.

⁷⁰⁸ *Kirchhof*, *Die Steuern*, in: *Isensee/Kirchhof*, (Hrsg.), *HStR* V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 237 ff.

⁷⁰⁹ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (224).

Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit sein kann⁷¹⁰.

Teilweise⁷¹¹ wird dies mit folgenden Argumenten begründet. Bereits die Existenz des Vermögens stelle eine Erweiterung des Bedürfnisbefriedigungspotentials dar. Denn für den Sparer bedeute der Verzicht auf kurzfristigen Konsum mehr Bedürfnisbefriedigung als die volle konsumtive Verwendung des Nettoeinkommens in der Periode⁷¹². Diese Überlegung ist jedoch nicht zwingend: Stellt man bei der Leistungsfähigkeit auf die Verwirklichung des Mittelverbrauchs ab und misst man diese am Einkommen, so kann eine gesonderte Vermögensbesteuerung nicht begründet werden. Stellt man auf die verwirklichte Bedürfnisbefriedigung (Konsum) ab, dann ist ebenfalls die Besteuerung des Vermögens abzulehnen⁷¹³.

Auch aus verfassungsrechtlichen Gründen lässt sich das Vermögen als Indiz für steuerliche Leistungsfähigkeit verneinen. Zunächst ist der Gebrauch des Eigentums stärker sozialpflichtig als das bloße Innehaben von Eigentum (Art. 14 Abs. 2 GG). Konsequenterweise soll der Gesetzgeber den Steuerzugriff im Wesentlichen auf den

⁷¹⁰ So auch *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (225). Zudem weist sie auf die Bewertungsschwierigkeiten bei den verschiedenen Vermögensgegenständen hin. Zum Überblick: *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, (1983), S. 34 ff.; *Haller*, *FinArch*, N.F. Bd. 36, (1977), S. 222 ff.; a.A. *Schneider*, *FinArch*, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26 ff.

⁷¹¹ *Haller*, *FinArch*, N.F. Bd. 36, (1977), S. 222 (226 ff.). Die Sicherheit im wirtschaftlichen Sinne und Unabhängigkeit wachse und könne im Wirtschaftsleben vielfältig eingesetzt werden. Außerdem erwachse zusätzliches „Freizeitpotential“ aus der Verfügbarkeit des Vermögens, das jede beliebige Verwertungsmöglichkeit biete. *Ders.*, *Die Steuern*. 3. Aufl. (1981), S. 54 f.

⁷¹² *Haller*, *FinArch*, N.F. Bd. 36, (1977), S. 222 (230).

⁷¹³ Zu den Argumenten, *Schneider*, *FinArch*, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26 (28 ff.; 30 ff.; 39 ff.). Gleiches gelte auch, wenn man bei der steuerlichen Leistungsfähigkeit auf die Möglichkeit der Bedürfnisbefriedigung abstelle.

Erwerb des Eigentums und auf den Vermögensverbrauch (Umsatz) ausrichten⁷¹⁴. Zudem führe die Vermögensteuer neben der Einkommensteuer zu einer Doppelbesteuerung derselben Steuerquelle. Denn der Vermögensertrag werde bereits von der Einkommensteuer erfasst. Eine zusätzliche Belastung des Vermögens bedürfe einer besonderen Rechtfertigung. Jedoch gebe es keinen Grund, die Vermögensansammlung gegenüber dem Sofortkonsum zu benachteiligen⁷¹⁵. Überdies werden durch die Abschaffung der Vermögensteuer alle Steuerquellen gleich behandelt⁷¹⁶.

Man könnte die Besteuerung des Vermögens dann aufrecht erhalten, wenn man nur auf den ertragsfähigen Teil des Vermögens abstellt und den „Sollertrag“ erfasst⁷¹⁷. Dafür könnte sprechen, dass der Vermögensteuer eine „Kontrollfunktion“ für die Veranlagung der Einkommensteuer zusteht⁷¹⁸. Zudem wirken sich zu hohe Spitzensteuersätze negativ auf das unternehmerische Verhalten der Steuerpflichtigen aus. Die Vermögensteuer wirkt auf der einen Seite dem „verschwenderisch hohen Ausgabegebahren“ entgegen⁷¹⁹. Auf der anderen Seite hat sie, sofern sie auf Erträgen aus Vermögen beruht, den Charakter einer zusätzlichen Ertragsteuer. Insoweit lässt sich das Vermögen als Hilfsindikator zum Einkommen bezeichnen⁷²⁰.

⁷¹⁴ Zu den Argumenten: *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, (2011), § 1 Rn. 63.

⁷¹⁵ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 506.

⁷¹⁶ *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, (2011), § 1 Rn. 64.

⁷¹⁷ Als Sollertragsteuer, BVerfGE 93, 121 (136); krit. u.a. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 916 ff.

⁷¹⁸ *Albers*, Die Besteuerung von Vermögen und fundierten Einkünften, in: Koch/Petersen, (Hrsg.), Staat, Steuern und Finanzausgleich, FS Kolms (1984), S. 235 (252 ff.).

⁷¹⁹ *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, (1980), S. 164.

⁷²⁰ *Fecher*, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in: Andel/Haller,

Gegen die Einführung der Sollertragsteuer könnte jedoch sprechen, dass hierdurch die Freiheit der Gestaltung des eigenen Lebens nicht mehr gewährleistet werden könnte. Die Ausgestaltung als Fähigkeitssteuer ist mit den Grundrechten daher nicht zu vereinbaren⁷²¹. Die Besteuerung des Vermögens lässt sich indes mit der Überlegung rechtfertigen, dass dem fundierten Einkommen eine höhere Steuerkraft innewohnt als dem „*unfundierten Arbeits-einkommen*“⁷²². Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts⁷²³ kann auch der ruhende Bestand des Vermögens Anknüpfungspunkt einer Steuerbelastung sein. Es begründete dies damit, dass diese Steuer vom Grundgesetz bei der Regelung der Ertragshoheit aufgezählt wird (Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG). Das Gericht beruft sich zudem auf die historisch gewachsene Bedeutung und ihre Anerkennung als zulässige Form des Steuerzugriffs. Die Grenze des Steuerzugriffs bestehe jedoch darin, geschaffene vermögenswerte Rechtspositionen im Kern zu erhalten.

(Hrsg.), Hdb der Finanzwissenschaften, Bd. II, 3. Aufl. (1980), S. 453 (474). Konsequenz dieser Betrachtungsweise ist, dass eine Besteuerung ertragslosen Vermögens unzulässig ist.

⁷²¹ *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, (2002), S. 250 f.

⁷²² BVerfGE 13, 331 (348); 43, 1 (7); siehe auch: *Schäffle*, Die Steuern, (1895), S. 281. Die Begünstigung des unfundierten Einkommens liegt auch darin begründet, dass Steuersubjekte sich zunächst um eine Altersversorgung kümmern müssen. *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, (1980), S. 164; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, (2011), § 1 Rn. 60 f.; *Kirchhof*, Die Steuern, in: Kirchhof/Isensee, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 238; *Fecher*, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in: Andel/Haller, (Hrsg.), Hdb der Finanzwissenschaften, Bd. II, 3. Aufl. (1980), S. 453 (474).

⁷²³ BVerfGE 93, 121 (137). Die Vermögensteuer dürfe jedoch nur so bemessen werden, dass sie den Vermögensstamm unberührt lasse und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen bezahlt werden könne (Sollerträge). Ob die Vermögensteuer auch als Instrument der Umverteilung genutzt werden konnte, ließ das Gericht jedoch offen.

Die Argumente des Bundesverfassungsgerichts greifen nicht durch. Denn diese Normen orientieren sich lediglich am überkommenen Bestand der Steuern und nicht am Konzept gleichmäßiger Besteuerung. Das Argument der Tradition genügt indes nicht, denn die Vorschriften treffen keine Aussage über den materiellen Gerechtigkeitsgehalt⁷²⁴.

Auch der zusätzliche Freizeitnutzen, der teilweise⁷²⁵ als Rechtfertigungsgrund einer Vermögensbesteuerung angeführt wird, greift deshalb nicht durch, weil man von der Höhe des Vermögens nicht auf das Ausmaß der Freizeit schließen kann. Außerdem hängt die Freizeit auch von den Präferenzen des Betroffenen ab.

Für das Vermögen als Indikator der Leistungsfähigkeit spricht entscheidend, dass die Vermögenseinkünfte nicht den persönlichen Einsatz und die sich daraus ergebende Gebundenheit und Einschränkung der individuellen Lebensgestaltungsmöglichkeiten voraussetzen⁷²⁶. Hinzu kommt, dass Wirtschaftssubjekte im Bestreben nach Sozialprestige, Sicherheit oder gesellschaftlicher Macht Vermögen anhäufen⁷²⁷. Zudem verfügen sie über eine

⁷²⁴ *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, (2005), S. 200.

⁷²⁵ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 930 f.; *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 358; a.A. *Fecher*, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in: *Andel/Haller*, (Hrsg.), Hdb der Finanzwissenschaften, Bd. II, 3. Aufl. (1980), S. 453 (475 ff.).

⁷²⁶ *Fecher*, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in: *Andel/Haller*, (Hrsg.), Hdb der Finanzwissenschaften, Bd. II, 3. Aufl. (1980), S. 453 (472); *Kirchhof*, Die Steuern, in: *Isensee/Kirchhof*, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 238. Kritisch ließe sich hiergegen einwenden, dass die Vertreter dieser Auffassung implizit davon ausgehen, dass der Einkommenserwerb mit Arbeitsleid verbunden ist. Diese Erwägung ist im Hinblick auf die Zinserträge im Rahmen des § 20 Abs. 1 und 2 EStG zu relativieren.

⁷²⁷ *Bach*, StuW 1991, S. 116 (121 f.), m.w.N.; *Schneider*, ZfBF 1971, S. 253 (369 ff.); a.A. *Albers*, Die Besteuerung von Vermögen und fundierten

relativ große Kreditbasis⁷²⁸. Möglich wäre auch eine Rechtfertigung als Umverteilungsteuer, um auseinanderdriftende Vermögensverhältnisse zu verhindern⁷²⁹. Überdies kann man auch die größere Verfügungsmacht über Geld und Sachgüter⁷³⁰, aber auch über zusätzliche Unabhängigkeit, Entscheidungsfreiheit und

Einkünften, in: Koch/Petersen, (Hrsg.), Staat, Steuern und Finanzausgleich, FS Kolms (1984), S. 235 (243 f.). Er erwägt auch eine Belastung aufgrund des erworbenen Humankapitals. Da die Kosten der Qualifizierung der Staat übernommen habe. Nach seiner Auffassung sei es kaum möglich, zu erkennen, in welchem Umfang Arbeitseinkommen auf unterschiedliche Qualifikation oder Anstrengung zurückgehen.

⁷²⁸ *Fecher*, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in: Andel/Haller, (Hrsg.), Hdb der Finanzwissenschaften, Bd. II, 3. Aufl. (1980), S. 453 (475 ff.).

⁷²⁹ BVerfGE 93, 121 (135) offen in Bezug auf Umverteilungsinstrumente in der Verfassung; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 932 ff. Davon sollen jedoch mittlere Vermögen ausgeschlossen sein. Denn es störe das Gerechtigkeitsempfinden, wenn nicht gefragt werde, wie das Vermögen zustande komme. Das Gerechtigkeitsempfinden werde zudem empfindlich dadurch gestört, weil Vermögen nicht nur dadurch zustande komme, was man einnehme, sondern auch durch das, was man nicht ausbebe. Sparen dürfe nicht gegenüber dem Lebensgenuss privilegiert werden. Böckenförde BVerfGE 93, 149 (162). Staatliches Potential sozialer Korrekturmöglichkeiten werde durch die Beschränkung auf den Vermögensertrag beschnitten; a.A. *Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: Birk, (Hrsg.) Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22 (1999), S. 7 (13 f.). In der Gesetzesgeschichte habe die Vermögensteuer zu keiner Zeit eine als ungerecht empfundene Güter- und Wohlstandsverteilung zu korrigieren. Auch das geringe Umverteilungsvolumen spreche gegen die Tauglichkeit als Mittel steuerlicher Umverteilung. Als außerökonomische Korrektur der Einkommensverteilung: *Röpke*, Die Lehre von der Wirtschaft, 13. Aufl. (1994), S. 262 ff. (266).

⁷³⁰ *Gerloff*, Steuerwirtschaftslehre, in: Gerloff/Neumark, (Hrsg.), Hdb. der Finanzwissenschaften, Bd. 2, 2. Aufl. (1956), S. 238 (281); *Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: Birk, (Hrsg.) Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22 (1999), S. 7 (16).

Sicherheit⁷³¹ als Belastungsgrund anführen. Eine Vermögensbesteuerung ist daher gerechtfertigt.

ff) Zwischenergebnis und Ausblick

Das Leistungsfähigkeitsprinzip enthält bestimmte Indikatoren, welche für die Steueraufteilung entscheidend sind. Die Indikatoren lassen sich sowohl aus der Einkommenserwirtschaftung, -verwendung und aus dem Vermögensbestand herleiten.

Ausgehend von den Indikatoren, lässt sich auch auf die Steuergüter schließen. Denn das Prinzip der Leistungsfähigkeit knüpft an bestimmte Lebenssachverhalte des Rechts- und Wirtschaftslebens an, aus dem wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erwächst. Es basiert auf dem Gedanken der sachlichen Anknüpfung an das Steuergut⁷³². Im Folgenden werden die einzelnen Steuergüter, die für eine spätere Steuererlegung und -verteilung von Relevanz sein könnten, dargestellt. Dabei werden die Hauptindikatoren der Einkommenserwirtschaftung, -verwendung und des Vermögensbestandes herangezogen und näher konkretisiert.

b) Steuergüter der Einkommenserwirtschaftung

Die Einkommenserwirtschaftung erfolgt durch einen Zufluss von Geld. Die deutsche Einkommensteuer erfasst im Grundsatz das synthetische Einkommen, da sie alle Einkünfte unabhängig von der

⁷³¹ *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 359.

⁷³² *Haaser*, Die wirtschaftliche und juristische Bedeutung der Lehre vom Steuertatbestand, (1937), S. 13 f.; *Burmester*, StuW 1993, S. 221; *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, (1974), S. 32 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2011), Rn. 13.1; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. (2010), § 7 Rn. 25.

Art der Quelle erfasst⁷³³. Dabei hat der Wohnsitz des Steuerpflichtigen eine gewisse Bedeutung. Dieser Anknüpfungspunkt ist jedoch nicht ausschlaggebend, weil dieser willkürlich gewechselt werden kann und meist in keinem Zusammenhang zur wirtschaftlichen Betätigung steht. Für die Berücksichtigung spricht jedoch, dass der Wohnsitz des Steuerpflichtigen auch der „Ursprung“ der Leistungsfähigkeit ist⁷³⁴.

Der Einkünfteerzielung oder -erwirtschaftung liegen vier Faktoren zugrunde⁷³⁵: Boden, Arbeit, Kapital und Fachwissen⁷³⁶. Diese Faktoren kann man als Unterarten des Steuergutes der Einkommenserzielung bezeichnen. Sie enthalten unterschiedliche Schwerpunkte und könnten hierdurch eine Teilwirtschaftskraft indizieren. Die Anknüpfung an den Ort der wirtschaftlichen Betätigung rechtfertigt sich aus der Annahme, dass der Steuerpflichtige auf Grund seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zur Einkommensteuer herangezogen wird⁷³⁷. Daher sollte sich der Ort der Besteuerung nach diesen wirtschaftlichen Tatbeständen (Steuergut bzw. Steuergegenstand) richten.

aa) Die Bodennutzung

Als erster Anknüpfungspunkt, der den Schwerpunkt der besteuernswürdigen Wirtschaftskraft festlegt, kommt die Boden-

⁷³³ Eine Ausnahme kann man bei der Kapitalertragsteuer machen, da hier ein Sondertarif eingeführt wurde (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

⁷³⁴ *Endriss*, Wohnsitz oder Ursprungsprinzip, (1967), S. 71 f. Er will jedoch im internationalen Steuerrecht vollständig auf die Wohnsitzanknüpfung verzichten.

⁷³⁵ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (225).

⁷³⁶ *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: *Vogel*, (Hrsg.), *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*, *DStJG* 8, (1984) S. 3 (29).

⁷³⁷ *Endriss*, Wohnsitz oder Ursprungsprinzip, (1967), S. 71.

nutzung in Betracht. Im Zentrum der Einkommenserwirtschaftung steht der „nutzbringend arbeitende Boden“. Aufgrund der örtlichen Eingliederung steht dieser Aspekt auch im innerstaatlichen Bereich im Vordergrund. Eine geringere Bedeutung hat in diesem Zusammenhang die persönliche Tätigkeit oder die sächliche Nutzungsart⁷³⁸.

Auch historische Erwägungen sprechen für den Lage- bzw. Belegenheitsort als Aufteilungsmaßstab. Die Aufteilung der Einkommensteuer nach der Bodennutzung erfolgte in Sachsen-Weimar, Königreich Sachsen⁷³⁹, Sachsen-Meiningen und Preußen⁷⁴⁰. Der Ertrag aus Grund und Boden sollte dem Ort der Lage zugeschnitten werden. Gleiches galt bereits in Bayern, das jedoch durch ein Zuschlagssystem modifiziert wurde⁷⁴¹. Der Örtlichkeitsgrundsatz ist auch verfassungsrechtlich nach Art. 106 Abs. 1 S. 1 GG durch die Zuweisung der Grundsteuer an die Gemeinden fundiert.

International wird der Belegenheitsort mehrfach zumindest mittelbar herangezogen⁷⁴². Dies ergibt sich zunächst im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht aus §§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wird unilateral nach §§ 34d Nr. 1, 34c Abs. 1-5 EStG ebenfalls auf den Lageort abgestellt. Art. 6 Abs. 1 OECD-MA⁷⁴³ enthält die Möglichkeit, die Besteuerung nach dem Belegenheitsort auszurichten⁷⁴⁴. Gleiches gilt nach Art.

⁷³⁸ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (225 f.).

⁷³⁹ *V. Schanz*, *FinArch*, Bd. 9, (1892), S. 1 (18).

⁷⁴⁰ *V. Schanz*, *FinArch*, Bd. 9, (1892), S. 1 (22).

⁷⁴¹ *V. Schanz*, *FinArch*, Bd. 9, (1892), S. 1 (20).

⁷⁴² *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (226); *V. Schanz*, *FinArch*, Bd. 9, (1892), S. 1 (18).

⁷⁴³ DBA-MA (2010) = Doppelbesteuerungsabkommen-Musterabkommen aus dem Jahre 2010.

⁷⁴⁴ Nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA bestimmt der Belegenheits-Staat, was unter unbeweglichem Vermögen zu verstehen ist.

13 Abs. 1 OECD-MA für die Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen. Der Belegenheitsort ist mithin als taugliches Indiz der Teilwirtschaftskraft anzusehen.

bb) Die Arbeitskraft

Die Arbeitskraft als zweiter Anknüpfungspunkt der Einkommenserwirtschaftung basiert eher auf persönlichem Einsatz. Der Schwerpunkt des Ertrags liegt daher auf der Person. Arbeitsmaterial und -verwertung hingegen dienen nur der Tätigkeit der Person. Burmester⁷⁴⁵ sieht die örtliche Belegenheit der personalen Arbeitsdurchführung und deren Einbindung in die staatliche Teilhabe als wesentliche Kriterien für die Zugehörigkeit an. Als geeignetes Indiz komme auch die Belegenheit des arbeitenden Betriebs in Betracht. Sie unterscheidet hierbei nicht zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit.

Der Gesetzgeber stellt bei der nichtselbständigen Tätigkeit im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) EStG auf den Ort der Ausübung oder Verwertung der Tätigkeit ab. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist die Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG erforderlich. Die selbständige Tätigkeit ist in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG geregelt; diese Norm stellt ebenfalls auf den Ausübungs- bzw. Verwertungsort und alternativ auf die Betriebsstätte ab.

Bei der unilateralen Vermeidung von Doppelbesteuerungen werden die gleichen Anknüpfungspunkte im Rahmen des § 34d Nr. 2 EStG (Gewerbebetrieb), Nr. 3 (nichtselbständige Tätigkeit) und Nr. 5 (selbständige Tätigkeit) verwendet.

Auch Art. 7 OECD-MA stellt bei den Unternehmensgewinnen auf

⁷⁴⁵ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (226).

den Sitz des Unternehmens ab, es sei denn, es befinden sich im anderen Staat Betriebsstätten des Unternehmens⁷⁴⁶. Art. 15 OECD-MA regelt die unselbständige Tätigkeit. Zwar wird dort auf den Wohnsitzort abgestellt. Übt der Steuerpflichtige seine Tätigkeit in einem anderen Land aus, so können die bezogenen Vergütungen aber am Ausübungsort (Quellensteuer) besteuert werden⁷⁴⁷.

cc) Das Kapital

Eine problematische Fallgruppe der Steuergüter stellt das Kapital dar. Hier ist fraglich, worauf man hierbei abstellt. Zum Kapital gehören die Einkünfte aus Zinsen. Eine Steueraufteilung ist hier sehr schwierig. Denn der Zins kann in einem anderen „Gemeinwesen“ produziert werden als am Sitz des Gläubigers. Abzustellen wäre nach Auffassung von Burmester⁷⁴⁸ auf das „arbeitende Kapital in seiner örtlich-wirtschaftlichen Belegenheit und der Zusammenhang zwischen einer potentiellen Ertragserswirtschaftung (Teilhabe an den rechtlichen wie tatsächlichen Rahmenbedingungen) einerseits und der finanziellen Zusatzbelastung durch Teilhabe an der Erhaltung der staatlichen Leistungsvorgaben andererseits. Ihre Auffassung bezieht sich jedoch auf das Verhältnis der Staaten zueinander. Die gleichen Erwägungen lassen sich jedoch auch auf das Verhältnis der Bundesländer zueinander übertragen.

Man könnte auf Basis der Opfertheorie davon ausgehen, dass auch

⁷⁴⁶ Die Regelung der selbständigen Tätigkeit war früher in Art. 14 OECD-MA enthalten. Sie wurde jedoch im Jahre 2000 aufgehoben. Die selbständige Tätigkeit wird daher auch von Art. 7 OECD-MA erfasst und den Unternehmensgewinnen gleichgestellt.

⁷⁴⁷ Art. 16, 18 und 19 OECD-MA können als Spezialregelungen angesehen werden.

⁷⁴⁸ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (226).

ausländische Einkünfte Leistungsfähigkeit generieren. Im Hinblick darauf wird ins Feld geführt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip das Welteinkommen erfasse und die Bezieher ausländischer Einkünfte nicht bessergestellt werden sollten als Bezieher inländischer Einkünfte⁷⁴⁹.

Für die Berücksichtigung „ausländischer“ Leistungsfähigkeit sprechen deren Rahmenbedingungen und Risikostruktur. Das Opferprinzip gibt daher keine eindeutige Antwort, welcher Staat zugriffsberechtigt ist. Stellt man jedoch auf das Nutzenprinzip als Ausformung des Äquivalenzprinzips ab, so kommt man zu dem Ergebnis, dass der Investor im Ausland die natürlichen Gegebenheiten, Infrastrukturleistungen, usw. nutzt. Nur ein geringer Teil der Wohnsitz-Infrastruktur werde genutzt⁷⁵⁰.

Zunächst erwägt v. Schanz⁷⁵¹ eine andere Behandlung von Schuldzinsen, die durch eine Hypothek oder Grundschuld gesichert werden (Belegenheitsort des Grundstücks). Er erkennt jedoch, dass dann die Privatschulden unterschiedlich behandelt würden. V. Schanz⁷⁵² erwägt auch eine Aufteilung zugunsten des Quellenstaates in Höhe von $\frac{3}{4}$. Auch will er⁷⁵³ das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nur bei den international bedeutenden Wertpapieren anwenden. Letztlich schlägt er vor, im Gemeindesteuerrecht den Kapitalisten am Wohnort zu fassen.

Vogel⁷⁵⁴ kommt zu gegenläufigen Ergebnissen. Da die Abgeltung

⁷⁴⁹ *Debatin*, FR 1969, S. 277 (278 f.).

⁷⁵⁰ *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: Vogel, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1984) S. 3 (27).

⁷⁵¹ *V. Schanz*, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (14 f.).

⁷⁵² *V. Schanz*, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (14).

⁷⁵³ *V. Schanz*, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (16). Dort befindet sich auch ein Teil der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.

⁷⁵⁴ *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: Vogel, (Hrsg.),

der Wohnsitz-Infrastrukturleistungen über die indirekten Steuern erfolge, könne das Wohnsitzland die Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte nicht rechtfertigen.

Eine eindeutige Festlegung der Kapitaleinkünfte auf einen bestimmten Ort ist nicht möglich. Beide Anknüpfungspunkte sind daher grundsätzlich denkbar.

Die beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus Kapitalvermögen ergibt sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Nach lit. a) wird auf den Wohnsitz des Schuldners abgestellt; lit c) führt zu einem inländischen Besteuerungsrecht, wenn das Kapitalvermögen durch inländische Grundstücke etc. gesichert wird. Auch § 34d Nr. 6 EStG stellt auf den Ansässigkeitsort des Schuldners bzw. des zu sichernden Grundstücks ab. Dies gilt auch für Art. 11 OECD-MA, der primär auf den Ansässigkeitsstaat verweist⁷⁵⁵. Art. 10 Abs. 1 OECD-MA verweist ebenfalls bezüglich der Dividendenauszahlung auf den Ansässigkeitsstaat des Gläubigers.

Die Dividenden- und Zinszahlungen werden international primär dem Wohnsitzort zugeordnet. Mehrere Gründe sprechen jedoch entscheidend für die (Mit-)Berücksichtigung des Quellenortes. Denn die Infrastrukturleistungen des Quellenortes sorgen letztlich für die Leistungsfähigkeit, denn im Ausland werden die Zinsen oder Dividenden durch die Schuldner „erwirtschaftet“. Daher kommt es auch auf die ausländischen Begebenheiten an. Dies wird auch im OECD-MA so gesehen, denn Art. 10 Abs. 2 OECD-MA weist das Aufkommen dem Staat zu, in dem die Dividenden

Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1984) S. 3 (27).

⁷⁵⁵ Die Möglichkeit der Quellenbesteuerung besteht nach Art. 11 Abs. 2 OECD-MA. Sie ist jedoch der Höhe nach beschränkt (nicht höher als 10% des Bruttobetrags der Zinsen).

zahlende Gesellschaft ihren Sitz hat⁷⁵⁶. Eine ähnliche Vorschrift enthält Art. 11 Abs. 2 OECD-MA⁷⁵⁷. Von großer Bedeutung sind in diesem Zusammenhang Art. 10 Abs. 4 und Art. 11 Abs. 4 OECD-MA. Befinden sich Betriebsstätten im Nichtansässigkeitsort, so ergibt sich die Steuerberechtigung nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA. Das heißt, in diesem Fall gilt das Betriebsstättenprinzip⁷⁵⁸.

dd) Die Wissensüberlassung

Auch die Wissensüberlassung zwischen der personalen Arbeitsausübung des Gebenden und der sachlichen Arbeitsverwertung des Nehmenden steht in einem Spannungsverhältnis⁷⁵⁹. Burmester⁷⁶⁰

⁷⁵⁶ Diese Zuweisung ist jedoch der Höhe nach auf 5% des Bruttobetrag der Dividende beschränkt, wenn der Nutzungsberechtigte eine Kapitalgesellschaft ist. In allen anderen Fällen gilt eine Beschränkung in Höhe von 15%.

⁷⁵⁷ Auch hier wird eine Beschränkung i.H.v. 10% vorgenommen. Im DBA mit den USA wird das Wohnsitzprinzip sowohl bei den Dividenden als auch bei den Zinsen durchgesetzt. Bei den Dividenden besteht gleichwohl die im OECD-MA enthaltene Möglichkeit der Quellen-Besteuerung. Siehe hierzu: BGBl. II 1991, S. 354 (360 ff.).

⁷⁵⁸ Dieses Prinzip wird auch in Art. 10 Abs. 2, 4 Abs. 1 DBA-Frankreich verwirklicht. BGBl. II 1961, S. 397 (402 ff.).

⁷⁵⁹ *Burmester*, Stuw 1993, S. 221 (226).

⁷⁶⁰ *Burmester*, Stuw 1993, S. 221 (226); a.A. *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: *Vogel*, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DSTJG 8, (1985) S. 3 (30). Die Höhe sei abhängig von den Umständen. Handle es sich um gewerblich geschütztes Fachwissen, so beruhen die Erträge, die der Inhaber erzielt, ausschließlich auf den Beiträgen aus dem Quellenstaat. Bei freiem Fachwissen hingegen würde man die Beiträge beider Staaten annähernd gleich zu bewerten haben. Diese Auffassung beruht jedoch nicht nur auf den Indizien der Leistungsfähigkeit. Er bezieht auch nutzentheoretische Annahmen mit ein: Das Fachwissen sei ein geistiges Kapital, dessen Erwerb am Wohnsitzstaat nicht steuerpflichtig ist. Der Wohnsitzstaat soll daher beteiligt werden. Dies gelte selbst dann, wenn Lizenzeinkünfte im Wohnsitzland bereits abgeschrieben seien.

geht vom Vorrang der Belegenheit des arbeitenden Wissensgutes und seiner sachlichen Integration in einer leistenden und fordernden Wirtschafts- und Staatengemeinschaft aus. Maßgebend sei daher die Belegenheit des arbeitenden Substrates. Die personale Wissensvermittlung habe lediglich vorbereitenden Charakter. Sowohl im Rahmen von § 49 Abs. 1 Nr. 9 als auch im Rahmen des § 34d Nr. 8c EStG wird dabei auf den Quellenort verwiesen.

Art. 12 Abs. 1 OECD-MA scheint zunächst in eine andere Richtung zu weisen. Denn danach wird zunächst an den Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers angeknüpft. Diese Regelung wird jedoch durch Abs. 3 relativiert. Denn übt der Nutzungsberechtigte seine Tätigkeit in dem Staat aus, aus dem die Lizenzgebühren stammen und gehören diese Rechte zu dieser Betriebsstätte, so ist der Ort der Betriebsstätte entscheidend (Betriebsstättenvorbehalt). Für die Bevorzugung des Wohnsitzstaates des Lizenzgebers könnte sprechen, dass der Wohnsitzstaat das Fachwissen durch Ausbildungseinrichtungen, Informationsmöglichkeiten und seiner Kommunikationseinrichtungen vermittelt habe. Eine Gegenleistung habe der Wohnsitzstaat jedoch noch nicht erhalten. Seine Mitwirkung zahle sich nur durch Beteiligung an den Erträgen aus. Dieser Auffassung ist jedoch nicht zu folgen, da sie bei der Ermittlung der besteuierungswürdigen Wirtschaftskraft äquivalenztheoretische Betrachtungen enthält.

Es wird erkennbar, dass die Einkommenserwirtschaftung zum Teil ihre Anknüpfung am Belegenheitsort hat. Von Bedeutung ist daher auch der Ort der Erwirtschaftung. Das Erwirtschaftungssubstrat wird als Indikator der Einkünfteerwirtschaftung angesehen⁷⁶¹.

⁷⁶¹ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (226).

c) Steuergüter der Einkommensverwendung

Das Steuergut der Einkommensverwendung äußert sich als konsumtiver Vorgang durch den entgeltlichen Erwerb. Es kommt hier nicht auf den Belegenheitsort des Erwirtschaftungssubstrats an, sondern auf das „Aufwand verursachende Verwendungssubstrat“. Der steuerliche Schwerpunkt des allgemeinen und besonderen Verbrauchsteuercharakters liegt auf dem im Entgelt verkörperten Käuferkonsum⁷⁶².

Verwirklicht werden diese Verwendungsarten am Belegenheitsort der Waren oder der Belegenheit der beanspruchten Nutzungsgüter bzw. Ausübungsmöglichkeiten⁷⁶³.

d) Steuergüter der Vermögensbestandes

Unabhängig von der Verfassungsmäßigkeit einer Vermögensbesteuerung aufgrund der Sollertragskraft ergeben sich auch hier zuständigkeitsindizierende Anknüpfungsmomente. Denn die Bezugnahme auf die potentielle Substanzertragskraft begründet eine parallele Anknüpfung⁷⁶⁴. Das bedeutet, dass auch in diesem Fall die vier Steuergüter Boden, Arbeit, Kapital und Wissen als potentiell ertragbringende Wirtschaftskraft von Bedeutung sind und eine Abgrenzung im innerstaatlichen Bereich erlauben⁷⁶⁵.

⁷⁶² *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (227).

⁷⁶³ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (227).

⁷⁶⁴ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (226 f.).

⁷⁶⁵ *Burmester*, *StuW* 1993, S. 221 (226 f.).

3. Räumliche Funktion des Leistungsfähigkeitsprinzips

a) Räumlicher Anwendungsbereich

Der räumliche Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips lässt sich aus der allgemeinen Grundrechtsdogmatik entnehmen⁷⁶⁶. Er bezieht sich grundsätzlich nicht nur auf Gegebenheiten im innerstaatlichen Bereich, sondern findet – wenn auch beschränkt – im grenzüberschreitenden Kontext Anwendung⁷⁶⁷. Der räumliche Bezug des Leistungsfähigkeitsprinzips könnte seine Wirkung daher nicht nur zwischen zwei Staaten, sondern auch innerhalb der Bundesländer entfalten. Grundannahme ist dabei, dass die Einzelsteuergüter zu einem Gesamtsteuergut in der zurechnungspflichtigen Person zusammengefasst werden sollen. Dadurch kann die Gesamtwirtschaftskraft einer Person festgestellt werden⁷⁶⁸.

Das bedeutet jedoch nicht, dass nur ein Staat (Wohnsitzstaat) die objektive Gesamtwirtschaftskraft abschöpfen darf. Vielmehr soll das Gesamtsteuergut sinnvoll zwischen den Staaten aufgeteilt werden (Beteiligung auch des Quellenstaates)⁷⁶⁹. Grundgedanke

⁷⁶⁶ BVerfGE 6, 290 (295); 31, 58 (74 f.); 57, 9 (23); 92, 26 (41 f.); 100, 313 (362 ff.).

⁷⁶⁷ *Waldhoff*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 116 Rn. 160. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichtet den Gesetzgeber zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen. Die deutsche Staatsgewalt unterliegt damit gemäß Art. 3 Abs. 1 GG einer Einwirkungspflicht. Die Grundrechte sind in ihrer Wirkkraft im grenzüberschreitenden Kontext verringert. Auf das Internationale Steuerrecht wird in § 2 IV 2 a) näher eingegangen.

⁷⁶⁸ *Burmester*, StuW 1993, S. 221 (225).

⁷⁶⁹ Diese Erwägungen werden auch im internationalen Steuerrecht angestellt. *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: Vogel, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1985) S. 3 (26);

ist hierbei, die Gewährleistung der Lenkungs- und Gestaltungsneutralität, die zwischen belastungs- und räumlich erfassungswürdigen Quellensachverhalten sachlich trennt⁷⁷⁰. Diese Aufteilung erfolgt anhand der Einzelsteuergüter. Wesen und Inhalt der Einzelsteuergüter bestimmen dabei die Zuordnungsqualität und den Zuordnungsschwerpunkt⁷⁷¹.

Das steuerliche Finanzierungs- und Gestaltungspotential wird hierdurch innerstaatlich abgegrenzt. Auf diese Weise werden die Beeinträchtigungen durch die Besteuerung ungeachtet persönlicher Anknüpfungspunkte gleichheits- und freiheitsgerecht zwischen den verschiedenen Körperschaften aufgeteilt. Aufteilung und Abgrenzung sind hierbei untrennbar miteinander verbunden. Vertikal enthalten die Steuergüter leistungsfähigkeits- und zugehörigkeitsindizierende Grundfunktion und horizontal ergänzen sie sich gegenseitig⁷⁷².

Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (131).

⁷⁷⁰ *Burmester*, StuW 1993, S. 221 (228).

⁷⁷¹ *Burmester*, StuW 1993, S. 221 (225). Subjektive Belange in der Person des Steuerpflichtigen modifizieren diese objektive Gesamtwirtschaftskraft im Staat der sozialen Zugehörigkeit der Einzelperson. Auf diese kommt es jedoch bei der räumlichen Verteilung der Steuerlast nicht an.

⁷⁷² *Burmester*, StuW 1993, S. 221 (227 f.).

b) Schlussfolgerung

Die Zugehörigkeits- und Leistungsfähigkeitsfunktion der Steuer-güter zeigt auf, wie sich eine Verteilung des Steueraufkommens über mehrere Gebietskörperschaften hinweg gestalten lässt. Sie sind jedoch nicht immer eindeutig oder zwingend – was sich auch in den Doppelbesteuerungsabkommen zeigt. Sie weisen jedoch auf mögliche Zerlegungsprinzipien hin und können damit Gegenstand weiterer Überlegungen sein. Im Folgenden wird untersucht, welche Bedeutung das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Länder hat. Ausgangspunkt der anschließenden Untersuchung wird hierbei die Frage sein, ob dieses Prinzip eine Grundlage für das örtlichen Aufkommen darstellt.

4. Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Verhältnis der Länder zueinander

a) Grundannahme des örtlichen Aufkommens

In diesem Abschnitt wird untersucht, welche Bedeutung das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verhältnis der Länder zueinander hat. Dabei wird angenommen, dass dieses Prinzip die Grundlage für das Verhältnis der Länder zueinander bildet. Ausdrücklich wird darauf weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur Stellung bezogen. Möglicherweise können sich aber aus der Diskussion um die „eigene“ Finanzausstattung der Länder Anhaltspunkte finden lassen. Tragend für diese Überlegung könnten zunächst einmal die Wertungen sein, die *Hidien*⁷⁷³ im Rahmen des örtlichen

⁷⁷³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG (1997), S. 21 ff.

Aufkommens herausgearbeitet und auch auf die Zerlegungsvorschriften übertragen hat. Diesbezüglich ist auf das bereits Erwähnte im Rahmen des örtlichen Aufkommens zu verweisen. Hier sei nur kurz wiederholt, dass die Verteilungsratio des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG vier miteinander verbundene Hauptelemente des örtlichen Aufkommens erfasst: Es ist zunächst als entscheidende Grundlage für die Bundesstaatlichkeit der Länder anzusehen. Daraus folgt, dass die Länder von den Früchten ihrer Wirtschaftspolitik profitieren und partizipieren und das Risiko der eigenen Wirtschaftsentscheidungen tragen. Es dient zudem der interföderalen Abgrenzung und stellt zugleich die regionale Leistungsfähigkeit der Länder heraus, was die Finanzautonomie gegenüber den anderen Ländern und dem Bund stärkt.

b) Das „eigene“ Steueraufkommen

aa) Herleitung aus Art. 107 Abs. 1 S. 1-4 HS. 1 GG

Grundlage des Verhältnisses zwischen den Ländern im Rahmen des Art. 107 Abs. 1 GG ist die Vorstellung, dass sie aufgrund ihrer Eigenstaatlichkeit Aufkommen erzielen. Dieses Aufkommen soll auch den Ländern zurechenbar sein und wird zuweilen auch als „eigenes“ Aufkommen bezeichnet. Denn für den Staat macht es einen Unterschied, ob er seine verfassungsmäßigen Aufgaben aus eigener Finanzkraft erfüllen kann oder ob er auf die Hilfe der anderen Länder angewiesen ist⁷⁷⁴. Umstritten ist jedoch, wann von einem „eigenen“ Aufkommen die Rede sein kann. Die erste Möglichkeit besteht darin, das „eigene“ Steueraufkommen aus der

⁷⁷⁴ Häde, Finanzausgleich, (1996), S. 214 f.

örtlichen Vereinnahmung zu entnehmen. Diese Überlegung hat zwar den Wortlaut für sich. Sie weist jedoch einige Schwächen auf. Denn sie berücksichtigt nicht, dass die Vereinnahmungsvorschriften durch den einfachen Gesetzgeber erlassen werden, der über einen umfangreichen Ermessensspielraum verfügt⁷⁷⁵. Dadurch wird nicht zwingend die Steuerkraft des Landes deutlich. Friktionen entstehen auch durch das Verhalten der Lohnsteuer- und Abführungsverpflichteten. Die „eigene“ Steuerkraft der Länder als Grundlage des „interföderalen“ Leistungsfähigkeitsprinzips kann daher nicht allein auf S. 1 basieren. Das „Eigene“ ergibt sich möglicherweise durch die anschließende obligatorische bzw. fakultative Zerlegung nach S. 2 und S. 3. Dafür spricht die Überlegung, dass erst dann, wenn die vereinnahmungsbedingten und verhaltensbedingten Verzerrungen weitestgehend ausgeschaltet werden, von der Leistungsfähigkeit eines Landes die Rede sein kann. Diese Überlegung ist in ihren Ansätzen richtig. Sie wirft im Detail jedoch Fragen auf. Inwieweit der Gesetzgeber tätig werden muss, ob und welche Anknüpfungspunkte er im Rahmen der Zerlegung berücksichtigen will, überlässt das Gericht weitgehend dem Gesetzgeber⁷⁷⁶: Er hat insoweit ein Entschließungsermessen. Denn auf der einen Seite ist der Gesetzgeber nicht gezwungen, alle Steuern zu zerlegen⁷⁷⁷. Das Bundesverfassungs-

⁷⁷⁵ BVerfGE 72, 330 (391); *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, (1990), S. 156 f.; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG (1997), S. 55; a.A. *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187); *Kitterer*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1994), S. 8.

⁷⁷⁶ Bezüglich der Einkommensteuer: *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (462 ff.).

⁷⁷⁷ Die obligatorische Zerlegung der Lohn- und Körperschaftsteuer bleibt

gericht räumt ihm diesbezüglich ein Auswahlermessen ein. Aber auch inhaltlich hat der Gesetzgeber einen großen Spielraum. Dies wird unter anderem bei der Lohnsteuerzerlegung deutlich. Denn nach Auffassung des Gerichts könne er Wertschöpfungsgesichtspunkte vollständig außer Acht lassen⁷⁷⁸. Ein weiterer Einwand ergibt sich aus der Überlegung, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung von Zerlegungsvorschriften die Verzerrungen nicht vollständig beseitigen muss⁷⁷⁹. Gegen die Wertung der „eigenen“ Finanzkraft der Länder spricht zudem, dass sie zur Disposition des einfachen (Bundes-)Gesetzgebers steht. Denn der Bund hat erstens die Gesetzgebungskompetenz über die wichtigsten Steuern und zweitens hat er große Spielräume bei der Einnahmenverteilung (Zerlegungskriterien und Einführung der Umsatzsteuerergänzungsanteile stehen weitgehend im Belieben des Bundes). Damit fehlt der Eigenstaatlichkeit der Länder ein wichtiger Bestandteil⁷⁸⁰.

bb) Herleitung aus Art. 107 Abs. 1 GG

Teilweise⁷⁸¹ wird unter anderem aufgrund der Friktionen argumentiert, dass es nur eine Finanzkraft der Länder gebe. Aus welchem Steueraufkommen sie sich speise, sei gleichgültig. Die nach dem örtlichen Aufkommen verteilten Steuern weisen demzufolge keine

außer Acht.

⁷⁷⁸ *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (461). Er führt in diesem Fall die Zerlegung der Lohnsteuer als Beispiel an.

⁷⁷⁹ BVerfGE 72, 330 (407); krit. *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (463).

⁷⁸⁰ Ebenfalls *Meyer*, KritV 2008, S. 132 (150).

⁷⁸¹ *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (473).

besondere Qualität auf. Eine ähnliche Haltung nimmt das Bundesverfassungsgericht⁷⁸² ein. Ungeachtet der ausgleichenden Wirkungen der Umsatzsteuer und der Umsatzsteuerergänzungsanteile geht es davon aus, dass Art. 107 Abs. 1 GG insgesamt bestimme, was den Ländern als „eigene“ Finanzausstattung zustehe. Damit ist zugleich die vielfach kritisierte Umsatzsteuer-Verteilung unter den Ländern angesprochen, auf die im weiteren Verlauf noch vertieft eingegangen wird. Hier sei nur erwähnt, dass ungeachtet der ausgleichenden Wirkungen der Einwohnerzahl (Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 1 GG) die „eigene“ Finanzausstattung nicht zwingend ausgeschlossen wird. Denn die einwohnerbezogene Verteilung von mind. 75 % des Länderanteils an der Umsatzsteuer dient ausschließlich dem Zweck, die Steuer den einzelnen Ländern nach der regionalen Steuerkraft zuzuweisen⁷⁸³. Eine andere Frage stellt sich bezüglich der Ergänzungsanteile (Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 2 GG). Da sie ausdrücklich Bedarfselemente in die primärhorizontale Ertragsverteilung einführt, wird sie von der herrschenden Auffassung in der finanzwissenschaftlichen⁷⁸⁴ und rechtswissenschaft-

⁷⁸² BVerfGE 72, 330 (385).

⁷⁸³ *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 40. Der Einwohnermaßstab ist dabei lediglich ein Hilfsmaßstab, da die örtliche Verteilung des privaten Endverbrauchs mit dem vorhandenen statistischen Material nicht trennscharf möglich war und ist. *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 527; *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7. Er sieht hingegen beide Zwecke als von der Vorschrift erfasst an; a.A. *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 103.

⁷⁸⁴ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (191); *Franke*, StW 1991, S. 311 (319); *Kitterer*, Zukunft der Steuerzerlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl.

lichen⁷⁸⁵ Literatur als systemwidrig und intransparent bezeichnet. Konsequenz dieser Betrachtung ist, dass dieser Teil des Art. 107 Abs. 1 GG nicht vom „eigenen“ Aufkommen erfasst ist⁷⁸⁶.

cc) Herleitung aus Art. 107 Abs. 2 GG

Ein anderer Teil der Literatur⁷⁸⁷ geht davon aus, dass sich das „Eigene“ oder die „eigene Finanzausstattung“ der Länder erst nach der Durchführung des Finanzausgleiches (Art. 107 Abs. 2 GG) ergebe. Dafür spricht die Erwägung, dass es sich in Deutschland um einen einheitlichen Wirtschaftsraum handelt, bei dem die Gliedstaaten am Ertrag der Volkswirtschaft angemessen beteiligt werden sollen. Auch im Hinblick auf die Unschärfen der originären Aufteilung lasse sich nur bedingt vom Ausdruck vorhandener Wirtschaftskraft sprechen⁷⁸⁸. Der Finanzausgleich soll zudem für

(2000), S. 130; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 4, 22.

⁷⁸⁵ *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 215. Es sei nicht recht einzusehen, warum eine Regelung, die schon horizontal ausgleichende Elemente enthalte, dazu führen soll, dass es sich um „eigenes“ Aufkommen der Länder handelt; a.A. BVerfGE 72, 330 (385 f.); *Hidien*, Die Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 385 f.; *Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 91 f. Darin komme der von der Verfassung gefundene Kompromiss zwischen der Eigenstaatlichkeit der Länder und der bundesstaatlichen Gemeinschaft zum Ausdruck. Kritisch lässt sich einwenden, dass dieser Kompromiss nicht zwingend auf einer Stufe erfolgen muss. Es besteht auch die Möglichkeit den Ausgleich vollständig auf die dritte Stufe zu verlagern ohne gegen das Prinzip der Bundestreue zu verstoßen.

⁷⁸⁶ Auf etwaige Reformüberlegungen wird später noch Bezug genommen. Siehe hierzu: § 2 D I 6.

⁷⁸⁷ *Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 91 f.; *Hidien*, Die Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 385 f.; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 421 f.

⁷⁸⁸ *Kesper*, NdsVbl. 2002, S. 1 (5).

eine aufgabengerechte Finanzausstattung sorgen. Für die finanzschwachen Länder bedeutet die Herausstellung der „eigenen Finanzausstattung“ eine Diskriminierung und könnte auch implizit den Vorwurf enthalten, dass sie Kostgänger der finanzstarken Länder sind. Denn für die finanzschwachen Länder sind die nach Art. 107 Abs. 2 GG notwendigen Ausgleichsleistungen ebenfalls Bestandteil ihrer Finanzausstattung. Die Finanzverfassung differenziere daher nicht nach der Herkunft der Mittel. Zudem wird argumentiert, dass das Gericht den Zusammenhang zwischen Ertragsverteilung und Umverteilung zerreiße und damit impliziere, dass Abs. 2 eine solidarische Spende enthalte. Es wird zwar erkannt, dass Art. 107 Abs. 2 GG fremde Mittel zuführt, da sie bereits beim Geber in seinem Haushalt etatisiert seien und eine Abgabe aus Eigenem darstelle. Aber der Zuweisungsempfänger, der die Voraussetzungen des Abs. 2 erfülle, habe einen Anspruch auf die Zuweisung und die zugewiesenen Mittel stünden ihm zur freien Verfügung⁷⁸⁹.

c) Bewertung

Der Ansatz der Rechtsprechung und von Teilen der Literatur ist nicht zwingend. Es lassen sich durchaus auch restriktivere Ansätze aus der Verfassung entnehmen. Überlässt man dem Gesetzgeber einen derart weiten Gestaltungsspielraum im Hinblick auf das „Ob“ und „Wie“ des Tätigwerdens sowohl bei der Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften als auch bei der Zerlegung, so wird deutlich, dass auch nach Anwendung der S. 2 und 3 das „eigene“ Steueraufkommen und damit das Selbstverständnis der Länder im

⁷⁸⁹ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 421 f.

Verhältnis zueinander auf keiner soliden Basis beruht. Damit die Länder tatsächlich auch von der eigenen Wirtschaftsleistung profitieren können, muss das Aufkommen den Ländern möglichst ohne Verzerrungen zugeteilt werden. Dabei kann der Gestaltungsspielraum bei der Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften weit gefasst werden. Kommt es jedoch aufgrund dieser Regeln zu Verzerrungen, so sind diese Friktionen weitestgehend zu beseitigen. Dies lässt sich dadurch erreichen, dass bei den Steuern die räumliche Zugehörigkeit der Steuer ermittelt wird.

Der Gestaltungsspielraum reduziert sich daher zunächst in der Hinsicht, dass der Gesetzgeber nicht irgendwelche Kriterien wählen kann. Er muss bei der Zerlegung daher sowohl territoriale als auch steuerbelastungstechnische Anknüpfungspunkte wählen⁷⁹⁰. Diese Erwägungen werden auch durch die Tatsache gestützt, dass diese Betrachtungsweise das Selbstbewusstsein der Länder im anschließenden Finanzausgleich stärkt. Dieser Gesichtspunkt ist auch tragend für das „interföderale Leistungsfähigkeitsprinzip“.

Gegen diese Auffassung kann auch nicht ins Feld geführt werden, dass es sich hierbei um eine spezielle Garantie der Bewahrung des „Eigenen“ handelt, denn die Ausgleichspflichten aus dem Länderfinanzausgleich ergeben sich schon aus dem bündischen Prinzip⁷⁹¹. Für die Länder ist es jedoch wichtig, zu zeigen, dass sie sich um die Stärkung ihrer Steuerquellen bemühen. Für sie macht es daher einen erheblichen Unterschied, ob die Mittel aus der Erwirtschaftung eigener Steuerquellen resultieren oder ob sie die

⁷⁹⁰ Siehe bereits: § 1 B I I c).

⁷⁹¹ *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (473).

Mittel durch Umverteilung erhalten haben⁷⁹². Der Umstand, dass die Finanzverfassung nicht nach der Herkunft der Mittel unterscheidet, trifft zwar insoweit zu, als keine nachteiligen Konsequenzen an das Bestehen eines Finanzbedarfs geknüpft sind. Dennoch unterscheidet auch die Finanzverfassung in Art. 107 Abs. 1 und 2 GG zwischen der originären Verteilung und der derivaten Umverteilung⁷⁹³. Dies ergibt sich zudem aus den unterschiedlichen Verteilungsmodi. Der Gesetzgeber unterscheidet daher ausdrücklich zwischen Primär- und Sekundärverteilung.

Die vorgebrachten Einwände schlagen letztlich auch deshalb nicht durch, weil die „eigene“ Finanzausstattung das Leistungsfähigkeitsprinzip (das im Vertikalverhältnis zwischen Staat und Bürger gilt) auf das zwischenstaatliche Verhältnis zwischen den Ländern überführt. Zwar ergeben sich hieraus keine unmittelbaren finanziellen Konsequenzen oder Nachteile für die finanzschwachen Länder. Diese Sichtweise stärkt jedoch das Selbstverständnis der Länder und widerspricht auf der anderen Seite nicht dem zwischenstaatlichen Solidarprinzip. Es entspricht auch der individualschützenden Funktion der Finanzverfassung⁷⁹⁴. Gegen die Beschränkung auf die originären Einnahmen kann man auch nicht anführen, dass Art. 107 Abs. 2 GG nur eine solidarische Spende sei, denn letztlich spielt es für die solidarische Verpflichtung der Länder keine Rolle, ob man das „Eigene“ in Abs. 1 hineinliest oder erst in Abs. 2. Aber schon der Wortlaut der

⁷⁹² Ebenso *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 215.

⁷⁹³ *Meyer*, *KritV* 2008, S. 132 (150 f.).

⁷⁹⁴ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 22 f.; *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 4.

„eigenen“ Finanzausstattung weist eher in die Richtung der Abschöpfung eigener Steuerquellen und schließt damit implizit umverteilende Elemente aus. Auch das Argument, dass die Zuwendungsempfänger frei über die Mittel des Abs. 2 verfügen könnten, spricht nicht gegen die Betonung des „Eigenen“⁷⁹⁵.

Für die „eigene“ Finanzausstattung der Länder ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuerergänzungsanteile und des anschließenden Länderfinanzausgleichs spricht letztlich der von Kirchhof⁷⁹⁶ angedeutete Korrespondenzgedanke: Aus diesem ergibt sich, dass jede staatliche Finanzkraft letztlich von seinen Einwohnern herrührt und umgekehrt jede finanzstaatliche Leistung seinen Einwohnern zugutekommen soll.

d) Verknüpfung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der Steuerkraft der Länder

Nachdem Herkunft, Begründung und grundsätzliche Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips der einzelnen Länder geklärt wurde, stellt sich die Frage, welche Bedeutung dem Prinzip der Leistungsfähigkeit bei der Zerlegung zukommt. Hier wird vor allem das Verhältnis zwischen der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen und der darauf beruhenden Steuerkraft der Länder dargestellt. Beide Größen werden häufig gemeinsam erwähnt. Dennoch wird die Leistungsfähigkeit der Länder nicht im Zusammenhang gesehen. Dies erscheint deshalb verwunderlich, weil gerade der Finanzausgleich den Individualzusammenhang zu den

⁷⁹⁵ So aber *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 421 f.

⁷⁹⁶ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 21.

Bürgern darstellen soll⁷⁹⁷. Im ersten Schritt wird auf Äußerungen des Bundesverfassungsgerichts näher eingegangen. Daran schließt sich die Befassung mit der Literatur an.

aa) Auffassung des Bundesverfassungsgerichts⁷⁹⁸

Dass das Gericht auf das Leistungsfähigkeitsprinzip abstellt, drückt es nicht deutlich aus, dennoch lassen sich aus den Erwägungen eindeutige Folgerungen entnehmen. Im Folgenden werden diese kurz dargelegt. Sie beziehen sich zunächst auf die Prinzipien, die dem Art. 107 Abs. 1 GG zugrunde liegen. Daher wird zunächst auf diese eingegangen.

„Von Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG her, ... gewinnen die nachfolgenden Sätze 2 und 3 ihren Sinn: Sie enthalten Vorgaben an den Gesetzgeber, damit dieser die... vereinnahmten Steuern auf die Länder in einer Weise verteilt, die nach Möglichkeit der wirklichen Steuerkraft, d.h. der Steuerleistung der Wirtschaft und der Bürger des einzelnen Landes entspricht. ...persönliche Steuerleistung und regionales Steueraufkommen werden ... durch vielfältige Verflechtungen und Konzentrationsprozesse in der arbeitsteiligen Wirtschaft...gestört. ...Nach welchen Kriterien die Erträge der einzelnen Steuern zur

⁷⁹⁷ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 4. Er legt gerade die Autonomie der Länder nicht nur verbandsbezogen aus, sondern sieht hierin die Verwirklichung demokratischer Selbstbestimmung seiner Bürger. Das solidarische Element korrespondiert nach seiner Auffassung mit dem Individualstatus des Bürgers und damit im Kern mit den tatsächlichen Voraussetzungen individueller Freiheit.

⁷⁹⁸ BVerfGE 72, 330 (391 ff.).

wirklichen Steuerkraft eines Landes gehören, sagt die Verfassung nicht⁷⁹⁹.

Aus dieser Aussage lässt sich die Korrelation zwischen der Steuerleistung der Wirtschaft, Bürger und der des Landes entnehmen. Sie hängen nach dieser Auffassung voneinander ab. Die wirkliche Steuerleistung der Bürger ergibt sich aus der Steuererhebung, die nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erhoben wird. Folglich lässt sich allein schon aus dieser Aussage die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips entnehmen⁸⁰⁰. Das Bundesverfassungsgericht führt seine Betrachtungen weiter aus und wird in diesem Kontext noch deutlicher:

„Die Steuerverteilung nach der wirklichen Steuerkraft liegt der horizontalen Steuerverteilung zwar als gerechtigkeitsbezogene Leitidee zugrunde, sie ist vom Grundgesetz nicht näher bestimmt oder definiert. ...[Sie] kann in diesem Sinne verstanden werden, daß die Steuerkraft dort entsteht, wo die steuerzahlenden Bürger wohnen; sie kann aber auch dahin verstanden werden, daß für sie der Ort der wirtschaftlichen Wertschöpfung maßgebend ist.

Die landeseigene wirkliche Steuerkraft läßt sich nicht allein entweder nach dem Erarbeitungsort oder nach

⁷⁹⁹ BVerfGE 72, 330 (391f.).

⁸⁰⁰ Eine a.A. vertritt *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 514 ff. Er geht davon aus, dass hier das Prinzip fiskalischer Äquivalenz seinen Niederschlag hat. Dass diese Überlegung ihre Berechtigung hat, wird im weiteren Verlauf noch dargestellt. Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass sich Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip als Leitprinzipien bei der Steuerverteilung nicht widersprechen müssen.

dem Wohnsitzprinzip bestimmen; ...beide Anknüpfungspunkte haben ihren sachlichen Bezug; in einer...Gesellschaft bedingen sich wirtschaftliche Wertschöpfung an der Betriebsstätte und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der dort tätigen Lohnsteuerpflichtigen gegenseitig⁸⁰¹.

Aus diesen Sätzen wird daher deutlich, dass die Leistungsfähigkeit des Landes von der seiner Bürger abhängig ist. Auch die Bezugnahme des Gerichts auf den Doppelcharakter als Personenverband oder Gebietskörperschaft lässt sich dahingehend interpretieren⁸⁰². Aus dieser Aussage lassen sich auch Überlegungen bezüglich der Leistungsfähigkeit entnehmen. Denn die Sichtweise als Personenverband zeigt einen Zusammenhang zwischen den Bürgern und dem Staat. Gleichwohl ist die Schlussfolgerung des Gerichts⁸⁰³ nicht zwingend. Einen anderen Blickwinkel nimmt es dann an, wenn es auf den Doppelcharakter des Landes als Gebietskörperschaft weist. Hier könnte man annehmen, dass die Beziehung Land-Bürger gelockert wird. Diese Aussage kann man auch als eine Bezugnahme auf das Äquivalenzprinzip ansehen, auf das später noch eingegangen wird.

Auch im Hinblick auf die Zerlegung lassen sich Aussagen des Bundesverfassungsgerichts entnehmen, die auf das Leistungsfähigkeitsprinzip abzielen. Hier wird jedoch deutlich das

⁸⁰¹ BVerfGE 72, 330 (392).

⁸⁰² BVerfGE 72, 330 (392). Kritisch *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 103. Staatstheoretische oder personalhoheitsrechtliche Erklärungsmuster vermögen die Zerlegungsregeln nicht sinnvoll anzureichern.

⁸⁰³ BVerfGE 72, 330 (392).

Leistungsfähigkeitsprinzip erwähnt, da hier der Schwerpunkt der Betrachtung eher auf der Steuererhebung liegt.

„Die Lohn- und Einkommensteuer ist eine personenbezogene Steuer, die an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit natürlicher Personen anknüpft und diese – unter Berücksichtigung aller persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen – abschöpft. Aus der Gesamtheit der vom Gesetzgeber getroffenen Zerlegungsregelungen,...ergibt sich ferner, daß der Gesichtspunkt der örtlichen Wertschöpfung...keineswegs vernachlässigt worden ist⁸⁰⁴. ...“

Auch hier wird der Zusammenhang zum Leistungsfähigkeitsprinzip augenscheinlich. Diesen Zusammenhang stellt es jedoch dem Wortsinn nach nur in Bezug auf die Zerlegung her. Art. 107 Abs. 1 S. 2 und S. 3 GG hängen jedoch – wie bereits vorher erwähnt⁸⁰⁵ – unmittelbar mit dem Zweck des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG zusammen. Daraus ergibt sich konsequenterweise nicht nur, dass sich die Sätze 2 und 3 aus dem S. 1 ergeben, sondern dass sich der Sinn des S. 1 aus dem niedergelegten Prinzip des örtlichen Aufkommens und der örtlichen Steuerkraft ergibt. Diese Prinzipien werden durch S. 2 und S. 3 verdeutlicht. Das Bundesverfassungsgericht verknüpft die verfassungsrechtliche Ebene und die Anforderung an den einfachen Gesetzgeber durch folgende Aussage:

„Der Gehalt des Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG lässt sich damit folgendermaßen beschreiben: Der Gesetzgeber muß die Lohnsteuer und die

⁸⁰⁴ BVerfGE 72, 330 (406 f.).

⁸⁰⁵ BVerfGE 72, 330 (391).

Körperschaftsteuer so zerlegen, daß vereinnahmungsbedingte Verzerrungen abgebaut werden, die einer Verteilung des Steueraufkommens nach der wirklichen Steuerkraft entgegenwirken.

...⁸⁰⁶.

bb) Auffassung der Literatur

Gerade bei *Hidien*⁸⁰⁷ wird das Prinzip der örtlichen Steuerleistung mehrfach vertieft behandelt. Hierbei tritt der Zusammenhang zwischen der Steuererhebung beim Bürger und der anschließenden Steuerverteilung zwischen den Ländern noch deutlicher zu Tage: Das vereinnahmte örtliche Aufkommen diene als „quantitative Chiffre und qualitative Expression“ der regionalen Steuerleistung der steuerpflichtigen (natürlichen und juristischen) Personen der jeweiligen Region und solle im Wesentlichen der Steuerkraft entsprechen. Damit sei das örtliche Aufkommen Indikator der regionalen Steuerkraft.

In diesem Zusammenhang wird er noch deutlicher, denn er nimmt auch im Rahmen der nicht definierten „vagen“ Größen (Steuerquelle, Wirtschaftskraft) Bezug auf das „Sicherungsziel der finanziellen bundesstaatlichen Leistungsfähigkeit“⁸⁰⁸.

Zudem sollen die wirtschaftsbezogenen Ausdrücke nur verdeutlichen, dass die abgabenrechtliche Geldleistung zuvor von den Steuerpflichtigen erwirtschaftet worden ist⁸⁰⁹.

Aber auch im Zusammenhang mit der Zerlegung gibt es

⁸⁰⁶ BVerfGE 72, 330 (395).

⁸⁰⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 39 ff.

⁸⁰⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 41 Fn. 142 m.w.N.

⁸⁰⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 41.

Andeutungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Dies lässt sich aus der Erwägung schließen, dass die Zerlegung die gleichen Prinzipien enthält wie die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen. „...[Die Ergänzungsregeln] bilden aufgrund ihrer gemeinsamen Ausrichtung auf das Verteilungsregulativ einer Abschöpfung der regionalen Steuerleistung keine eigenständige Verteilungsstufe gegenüber dem örtlichen Aufkommensgrundsatz...“⁸¹⁰ sowie ... Das Steuersubjekt ist der zahlungsfähige Steuerinländer...“⁸¹¹.

Auch die Auffassung von Koriath⁸¹² enthält, soweit sie sich auf Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG bezieht, Elemente des Leistungsfähigkeitsprinzips, weil er auf die Sicherung der Steuerkraft und der Ertragshoheit Bezug nimmt.

Schon der Bundestag⁸¹³ wies 1954 auf die Höhe des Aufkommens an der Einkommen- und Körperschaftsteuer als Symptom der

⁸¹⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 84.

⁸¹¹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 103.

⁸¹² *Koriath*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511ff.; *Heinemann*, WD 7/2012, S. 471 (474). Er geht davon aus, dass mit dem örtlichen Aufkommen, die steuerliche Leistungsstärke einer Region abgebildet werden soll. *Peffekoven*, Der Finanzausgleich im Spannungsfeld zwischen allokativen und distributiven Zielsetzungen, in: Beihefte der Konjunkturpolitik, Probleme des Finanzausgleichs in nationaler und internationaler Sicht, Bd. 41, (1993), S.11 (22): Er bezeichnet dies als Indikator der „Leistungskraft“ einer Region; *Scherf*, Der Länderfinanzausgleich in Deutschland, Finanzwissenschaftliche Schriften, Bd. 101, (2000), S. 32. Das örtliche Aufkommen bilde einen „natürlichen“ Beteiligungsmaßstab, weil darin die steuerliche Leistungskraft der Bevölkerung zum Ausdruck komme. *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, Gutachten, (2013), S. 42: Ausgehend von der Abschöpfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit biete es sich schon an, an den Ort der Wertschöpfung anzuknüpfen.

⁸¹³ BT Drs. 02/480 Rn. 125 g), S. 82.

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Landes hin, welches weitgehend dem Industrialisierungsgrad entspreche. Beide Größen werden in Beziehung zueinander gesetzt.

Auch die Literatur folgt diesem Gedanken weitgehend. Rudlof⁸¹⁴ drückt dieses Verhältnis folgendermaßen aus:

„...Die Steuerkraft einer regionalen Einheit...bedeutet nichts anderes als die steuerliche Leistungsfähigkeit, die in der Wirtschaftskraft, in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, des betreffenden Gebietes begründet liegt. Da nun die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, welche ja die Steuerkraft eines Gebietes bestimmt, ihrerseits... auf subjektiven Wertungen beruht...“.

Rudlof⁸¹⁵ bezieht sich zwar auf das örtliche Aufkommen von Gemeindesteuern. Diese Überlegungen können jedoch auch auf Landes- bzw. Gemeinschaftsteuern übertragen werden. Er⁸¹⁶ geht beim Steuerkraftvergleich zwischen den Gemeinden auf diesen Zusammenhang zur Bevölkerung noch vertieft ein:

„...denn tatsächlich ist die Bevölkerung der logische Ausgangspunkt jedes Steuerkraftvergleichs, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Gebietes von seiner Bevölkerung getragen und gehandhabt wird...“.

Schick⁸¹⁷ spricht in diesem Kontext von der Leistungsfähigkeit der Gebietskörperschaften, welche an der regionalen Wirtschaftskraft gemessen werden könne.

⁸¹⁴ Rudlof, Das örtliche Aufkommen von Steuern, (1961), S. 22.

⁸¹⁵ Rudlof, Das örtliche Aufkommen von Steuern, (1961), S. 8 ff.

⁸¹⁶ Rudlof, Das örtliche Aufkommen von Steuern, (1961), S. 31.

⁸¹⁷ Schick, WD 4/2004, S. 230.

Auch Schuppert und Dahrendorf⁸¹⁸ machen die enge Verbindung zwischen der Steuerkraft und der Leistungsfähigkeit seiner Bürger deutlich, „...weil die Besteuerung eine Methode der Beteiligung am wirtschaftlichen Erfolg Dritter darstelle. Steuerkraft und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einander also als notwendig entsprechen.“

Kube⁸¹⁹ geht davon aus, dass der Finanzausgleich auch auf den Einwohner Bezug nehme. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit werde im Rahmen der Zerlegung noch offener ausgedrückt. Denn die Zerlegung solle sicherstellen, dass die Länder an der in ihrem Gebiet erwirtschafteten Leistungsfähigkeit partizipieren. Er distanziert sich jedoch an anderer Stelle von dieser Verbindung zwischen der Leistungsfähigkeit des Einzelnen und des Staates⁸²⁰.

In der Literatur wird daher häufig auf dieses Prinzip Bezug genommen. Unklar ist jedoch, wie sich diese Leistungsfähigkeit ausdrückt. Während in der rechtswissenschaftlichen Literatur hierfür die Steuerkraft (also das Erwirtschaften der Steuern im eigenen Bereich) herangezogen wird, gehen Vertreter der Finanz-

⁸¹⁸ *Schuppert/Dahrendorf*, Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Aspekte des Länderfinanzausgleichs, 1. Aufl. (1985), S. 23 f.

⁸¹⁹ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 4. Ebenso *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 514 ff.; *Wendt*, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), Finanzhoheit und Finanzausgleich, HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 139, Rn. 86 f.; *Friauf*, JA 1984, S. 618 (621); *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 32; *Kitterer*, 54. Jg. ifo, (2/2001), S. 8: Dann würden die Stadtstaaten, die aus der Einkommensentstehung stammende Steuerkraft auch tatsächlich vereinnahmen.

⁸²⁰ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 53 Fn. 205.

wissenschaft von der Wirtschaftskraft als Leitmaxime aus. Eine andere Schlussfolgerung ziehen auch Kitterer und Plachta⁸²¹ in ihren Untersuchungen. Sie weisen auf die regionale Zuteilung der Steuern hin, die nach der wirklichen Steuerkraft zu erfolgen habe. Auch nehmen sie Bezug auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Sie bleiben hier jedoch nicht stehen. Vielmehr sehen sie diese Wertungen nur als Ausgangspunkt an und nicht als Leitmaxime der horizontalen Steuerverteilung⁸²². Sie begründen ihre Auffassung damit, dass sich das Steueraufkommen eines Landes letztlich aus seiner Wirtschaftskraft ableite, die in der Regel durch regionale Wertschöpfung⁸²³ bzw. durch das regionale Bruttoinlandsprodukt gemessen werde. Auf die Wirtschaftskraft als Leitbild der Zerlegung wird nur insoweit Bezug genommen als es Einfluss auf die Leistungsfähigkeit der Bürger hat. Später wird im Rahmen der Reformansätze noch vertieft eingegangen⁸²⁴. Durch die Bezugnahme auf die Wirtschaftskraft wird das Verhältnis des Landes zu seinen Bürgern nicht voll umfänglich berücksichtigt. Denn es wird nur auf die Wertschöpfung abgestellt. Der Fokus liegt damit vielmehr nur auf der Wirtschaftsleistung des Landes. Hiergegen spricht die Wertung, dass das Land von der Tätigkeit der Steuerpflichtigen partizipiert. Diese gehen ihrer verfassungsrechtlich gewährleisteten Tätigkeit (Art. 2 Abs. 1 und Art. 12 GG) nach. Der Staat als Steuerstaat finanziert sich als (stiller) Teilhaber aus der wirtschaftlichen Tätigkeit seiner Bürger.

⁸²¹ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 14.

⁸²² BVerfGE 72, 330 (392).

⁸²³ Ebenfalls *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 42.

⁸²⁴ Siehe hierzu: § 2 D I 2.

Aus dem Blickwinkel gerät auch der Gedanke des Personenverbandes, welchen das Bundesverfassungsgericht⁸²⁵ in seiner Entscheidung prägte. Ohne Not wird das Staat-Bürger-Verhältnis zu weit gedehnt, wenn nicht vollständig außer Acht gelassen. Denn auch Kitterer und Plachta⁸²⁶ erkennen, dass eine Änderung der Zerlegungsvorschriften nicht alle Probleme lösen würde.

Eine rein wirtschaftskraftorientierte Fokussierung lässt zudem die (privaten) existenzsichernden Belange der Bürger unberücksichtigt. Der persönliche Bezug geriete auf diese Weise vollständig außer Acht. Kube⁸²⁷ betonte daher zu Recht, dass die bundesstaatlichen Elemente nicht nur verbandsbezogene Wirkung entfalten, sondern auch den Individualstatus des Bürgers schützen. Wird daher in Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG die Landesautonomie hervorgehoben, so beruht diese nicht nur auf der demokratischen Legitimation seiner Bürger⁸²⁸, sondern zuvörderst auch auf der individuellen Leistungsfähigkeit. Das örtliche Aufkommen hat daher nicht nur Wirkungen im Verbandsverhältnis gegenüber den anderen Ländern. Es basiert auch auf dem Steuerverhältnis zu seinen Bürgern.

So spricht das Gericht vom Prinzip der wirklichen Steuerkraft, die als „gerechtigkeitsbezogene Leitidee dem Grundgesetz zugrunde

⁸²⁵ BVerfGE 72, 330 (391 ff.).

⁸²⁶ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 47.

⁸²⁷ *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 4.

⁸²⁸ Ebenso *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 20 ff.; *Waldhoff*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: HStR V, Isensee/Kirchhoff, (Hrsg.), 3. Aufl. (2007), § 116 Rn. 80, 108.

liege“, die von diesem jedoch weder bestimmt oder definiert werde. S. 2 und S. 3, welche ihren Sinn aus S.1 bezögen, müssen die Zuteilungen der Steuern der wirklichen Steuerkraft lediglich annähern.

Die Aussagen beziehen sich indes nicht direkt auf den Steuerpflichtigen, sondern auf die landeseigene Steuerkraft. Dass die landeseigene Steuerkraft aber auf der individuellen Steuerkraft beruht, erkennt es auch, wenn es das Land wahlweise als Gebietskörperschaft und als Personenverband betrachtet. Hier wird deutlich, dass es letztlich auf die Steuerkraft des Steuerpflichtigen ankommt, die sich unmittelbar auf die Steuerkraft des Landes auswirkt. Wenn man diese Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und Land berücksichtigt, dann wird auch deutlich, dass es beim örtlichen Aufkommen um nichts anderes geht als um die Feststellung der Leistungsfähigkeit des Landes⁸²⁹. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit dient daher nicht mehr nur im Staat-Bürgerverhältnis als Grundlage der gerechten Steuererhebung, sondern auch im Verhältnis zwischen den Ländern als Grundlage der gerechten Steuerverteilung.

Da der Staat als Steuerstaat⁸³⁰ von der wirtschaftlichen Betätigung seiner Bürger profitiert, lassen sich zwei entscheidende Schlussfolgerungen entnehmen: Erstens, jede staatliche Steuerkraft basiert auf der wirtschaftlichen Tätigkeit seiner Einwohner. Zweitens, jede

⁸²⁹ A.A. *Isensee*, Idee und Gestalt des Föderalismus im Grundgesetz, in: *Isensee/Kirchhof*, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 126 Rn. 55. Denn das Steuerrecht stelle nicht auf die Mitgliedschaft im Landesvolk ab. Ebenso: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 23, 103.

⁸³⁰ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 21; *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, (1999), S. 327 ff.

finanzstaatliche Leistung soll letztlich den Bürgern des betreffenden Landes zugutekommen⁸³¹. Bezugsgröße des Art. 107 Abs. 1 S. 1 und S. 2 GG ist damit zunächst das Prinzip der Leistungsfähigkeit.

Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips erfolgt in der Weise, dass die Indikatoren der Leistungsfähigkeit der Bürger bei den jeweiligen Steuern ermittelt werden. Auf diese Weise lassen sich bestimmte Anknüpfungspunkte finden, die auch wieder im Rahmen des örtlichen Aufkommens sowie bei der belastungsgerechten Zerlegung von Bedeutung sein können.

e) Zwischenergebnis

Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder spiegelt die Leistungsfähigkeit im gesamtstaatlichen Gefüge wider. Sie resultiert auf der einen Seite aus der Steuererhebung zwischen dem Staat und Bürger und gibt auf der anderen Seite den Anteil der Leistung des Landes am Gesamtertrag wieder. Die Wertigkeit der Mittelherkunft ist daher nicht von untergeordneter Bedeutung, wie es teilweise in der Literatur vertreten wird. Vielmehr realisiert sich hierdurch die landeseigene Leistungsfähigkeit. Hieraus ergibt sich, dass die Leistungsfähigkeit der Länder auf der Leistungsfähigkeit seiner Einwohner beruht. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit ist daher nicht nur ein Steuererhebungsprinzip, das aus Art. 3 Abs. 1 GG entnommen wird, sondern Basis des „Eigenen“ und damit der interföderalen Leistungsfähigkeit⁸³².

⁸³¹ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 21 f. Er nimmt jedoch Bezug auf den Einwohner als Grundrechtsträger. Richtiger wäre der Maßstab der individuellen Leistungsfähigkeit.

⁸³² *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als

5. Ergebnis

In diesem Abschnitt wurde dargestellt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eine große Bedeutung als Prinzip der Steuererhebung hat. Das Bundesverfassungsgericht bedient sich dieses Prinzips in einer sehr vorsichtigen Form und wendet es nur in den Randbereichen an. Die Steuerarten als solche überprüft es jedoch nicht anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die Literatur sieht in diesem Prinzip eine angemessene Beteiligung des Staates an der Wirtschaftstätigkeit der Länder. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf einer Konkretisierung, weil es an sich sehr abstrakt ist. Die Abstraktheit ist jedoch auf das Wesen des Prinzips selbst zurück zu führen. Der Gesetzgeber muss daher Indikatoren verwenden, die die Leistungsfähigkeit ausdrücken und ausgestalten. Diese Indikatoren lassen sich aus Einkommen in den verschiedenen Phasen des Zuflusses, des Stammes (Vermögen) und des Abflusses festmachen. Zugleich erlauben die Indikatoren auch eine räumliche Zuordnung (Radizierung). Diese Zuordnung spaltet den Steuergegenstand (Steuergut) auf. Hieraus ergibt sich die Teil-Leistungsfähigkeit des Bürgers und des Landes. Die räumliche Zuordnung wirkt daher abgrenzend zwischen den Ländern.

Aus der räumlichen Zuordnung folgt auch die Herleitung der finanziellen Leistungsfähigkeit der Länder, die sich in ihrer Steuerkraft ausdrückt. Diese Steuerkraft kommt jedoch aufgrund des Gestaltungsspielraums des Bundes bei der Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften nicht voll zum Tragen. Daher sind die

Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 22. Bezugsgröße für einen Belastungs- und Leistungsvergleich ist damit der Einwohner (Grundrechtsträger).

Verzerrungen durch Zerlegungsvorschriften zu beseitigen. Der Gestaltungsspielraum ist somit enger.

Die durch Zerlegung bereinigte Steuerkraft ist wiederum Grundlage der „eigenen Finanzausstattung“ der Länder, welche wiederum im zwischenstaatlichen Verhältnis von Bedeutung ist. Das bedeutet jedoch nicht, dass die Ausgleichsleistungen hierdurch ausgeschlossen werden. Denn der Finanzausgleich bedeutet Abgabe aus eigenem.

Nachdem das Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragendes Prinzip dargestellt wurde, das auch gleichzeitig Kriterien für die Zerlegungsvorschriften bietet, wird im folgenden Abschnitt untersucht, welche Bedeutung das Äquivalenzprinzip hat. Dieses Prinzip ist nicht nur deshalb von Bedeutung, weil es von der Finanzwissenschaft herangezogen wird, sondern auch deshalb, weil es ursprünglich den Steuerzugriff des Hoheitsträgers rechtfertigte. Insoweit hatte es damals die gleiche Bedeutung wie das später entwickelte Leistungs-fähigkeitsprinzip.

II. Das Äquivalenzprinzip

Als zweites Maßkriterium für die Steuerzerlegung kommt das Äquivalenzprinzip in Betracht⁸³³. Im ersten Schritt wird zunächst darauf Bezug genommen, inwieweit dieses Prinzip bei der Steuererhebung Bedeutung hat. Gegenstand der anschließenden Untersuchung wird auch sein, welchen Stellenwert dieses Prinzip in der Rechts- und Finanzwissenschaft einnimmt.

1. Überblick über die historische Entwicklung

Ursprünglich⁸³⁴ wurde das Äquivalenzprinzip sowohl als Steuerbegründungs- als auch als Steuerverteilungsnorm herangezogen und galt bis zum 19. Jahrhundert als das dominierende Prinzip zur Heranziehung des Steuerpflichtigen. Die Steuer war zu dieser Zeit ein gelegentlicher Notbehelf. Vor diesem Hintergrund entwickelte sich auch die Assekuranztheorie, die die Steuer als „Bezahlung“ für staatlichen Schutz ansah. Sie beruht vor allem auf der lehnsrechtlichen Beziehung zwischen dem Fürsten und Ständen und

⁸³³ Ausdrücklich *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 516 ff.; aber implizit auch *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG (1997), S. 101. Zwar lehnt er die Berücksichtigung von Bedarfs Gesichtspunkten im Rahmen der Zerlegung ab, dennoch stellt er auf territoriale Anknüpfungspunkte ab, die ihrerseits auf wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Staat beruhen und damit einen Äquivalenzcharakter aufweisen. Auf der anderen Seite wendet er sich bei der Körperschaftsteuerzerlegung aus den bereits erwähnten Gründen gegen die Ausrichtung am Äquivalenzprinzip. Der Verweis auf die gewerbesteuerlichen Zerlegungskriterien (die sich am Äquivalenzprinzip orientieren) sei für die körperschaftsteuerliche Zerlegung ungeeignet (S. 139).

⁸³⁴ *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, (2001), S. 45. Der Grund ergibt aus dem Grundverständnis der Herrschenden. Die Ausgaben des Hofes wurden als Privatausgaben angesehen.

wurde später auf das Verhältnis zwischen Staat und Bürger übertragen. Aufgrund dessen wurde die Steuer in Analogie zu privatwirtschaftlichen Vorstellungen gedacht. Der staatliche Schutz wurde als Leistung dargestellt, die mit den Steuern der Bürger „bezahlt“ wurde (Korrespondenzbeziehung)⁸³⁵.

Unklar blieb indes, wie die spezifischen Vorteile des einzelnen Bürgers oder die Kosten der Staatsleistung zu berechnen waren⁸³⁶. Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat sich erst am Ende des 19. Jahrhundert und im 20. Jahrhundert vollständig durchgesetzt⁸³⁷. Viele bezeichneten A. Smith als Urheber des Gedankens der Steuergerechtigkeit. Dies wird von einigen jedoch angezweifelt. Teilweise⁸³⁸ wird davon ausgegangen, dass A. Smith das Leistungsfähigkeits- und das Äquivalenzprinzip mit der ersten Maxime „Die Bürger eines jeden Landes sollten... zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben soweit als möglich im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten beisteuern, was bedeute, daß sich ihr Beitrag nach dem Einkommen richten sollte, das sie jeweils unter dem Schutz des Staates erzielen“, vermischt habe. Andere⁸³⁹ bestreiten, dass er überhaupt Aussagen über die Steuergerechtigkeit machte, sondern eher über die Gleichmäßigkeit („equality“ statt „equity“). Auch hier werden nicht alle hierzu vertretenen Auffassungen dargestellt, da dies den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde.

⁸³⁵ So auch Hey, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. (2013), § 3 Rn. 44 f.

⁸³⁶ Mann, Steuerpolitische Ideale, (1978), S. 105 f.

⁸³⁷ Ebenso: Hansjürgens, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, (2001), S. 44.

⁸³⁸ Hansjürgens, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, (2001), S. 47.

⁸³⁹ Mann, Steuerpolitische Ideale, (1978), S. 147.

Wagner⁸⁴⁰ begründete den Wechsel der beiden Steuerprinzipien mit der geschichtlichen Entwicklung der Volkswirtschaft. Danach entspreche „die Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung der schwachen gemeinwirthschaftlichen Organisation, des in seinen Zwecken und Leistungen noch unentwickelten Staats“. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei der richtige Maßstab der Steuervertheilung im „entwickelten“, in seinen Leistungen immer reicher werdenden Gemeinwirthschafts- und namentlich Staatslebens. Es sei der wachsend „communistische“ Charakter der Volkswirtschaft, welcher unter anderem die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit immer mehr in den Vordergrund schiebe. Denn nur dieses Prinzip lasse sich praktisch anwenden.

a) Begründung und Herleitung

De Viti de Marco⁸⁴¹ entwickelte aufgrund mehrerer Vermutungen das Leistungs-Gegenleistungsverhältnis zwischen Bürger und Staat. Die erste Vermutung bezieht sich darauf, dass alle Bürger die allgemeinen öffentlichen Güter verbrauchen⁸⁴². Auch nahm er als gegeben an, dass das Einkommen den Maßstab für den individuellen Verbrauch darstelle. Nach seiner Auffassung stehe der Verbrauch – als unbestreitbare Tatsache – proportional zum Einkommen. Tatsächliche Unterschiede im Verbrauch, die diese Vermutung widerlegen, würden sich im Zeitverlauf und im Durch-

⁸⁴⁰Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. (1890), S. 436 ff.; dem zustimmend: Haller, FinArch, N.F. Bd. 21, (1961), S. 248.

⁸⁴¹De Viti de Marco, Grundlehren der Finanzwissenschaft, dt. Ausgabe von Morgenstern, (1932), S. 66 f.

⁸⁴²De Viti de Marco, Grundlehren der Finanzwissenschaft, dt. Ausgabe von Morgenstern, (1932), S. 67. Diese Vermutung entspreche der Wirklichkeit, denn niemand könne ohne den staatlichen Schutz leben; alle anderen Fälle seien pathologisch oder unbeachtlich.

schnitt nivellieren. Die öffentlichen Leistungen seien ihrem Wesen nach Produktionsmittel für die Erzeugung und dem Verbrauch privater Güter⁸⁴³. Die Inanspruchnahme der öffentlichen Leistung sei daher eine Funktion des Einkommens.

Auch Wicksell⁸⁴⁴ befürwortet das Äquivalenzprinzip. Er geht davon aus, dass der Vorzug des Äquivalenzprinzips darin liege, dass mit der Ausgabenseite eine gewisse Fühlung bestehe und für die Höhe der Steuer einigermaßen eine obere Grenze festlege. Die Forderung nach Gerechtigkeit würde dann erfüllt, wenn jedermann für sein Geld eine entsprechende Entschädigung erhalte. Die Opfertheorie hingegen könne nur über die Verteilung der Steuern entscheiden: Über den absoluten Betrag gebe sie keine Auskunft. Kritisch gegen das Äquivalenzprinzip wendet sich unter anderem Schmidt⁸⁴⁵. Er verneint aus mehreren Gründen den Entgeltcharakter der Steuer. Grundlage dieser Auffassung ist die Überlegung, dass der Bürger mit dem öffentlichen Verband in einer sogenannten Tauschbeziehung steht, es wird eine „Preisanalogie“ vorgenommen⁸⁴⁶. Grundbedingung der „Preisanalogie“ sie jedoch die Quantifizierbarkeit der Kollektivgüter, welche bestimmten oder allen Wirtschaftseinheiten zugutekommen und damit nicht

⁸⁴³ *De Viti de Marco*, Grundlehren der Finanzwissenschaft, dt. Ausgabe von Morgenstern, (1932), S. 68. Der Nutzen komme den Betreffenden mittelbar oder unmittelbar zugute. Dennoch werde durch die Finanzwissenschaft das Ergebnis durch die Anzahl der Kinder oder das Alter der Steuerzahler modifiziert (S. 69).

⁸⁴⁴ *Wicksell*, Finanztheoretische Untersuchungen, Neudruck (1969), S. 79 f.; a.A. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., (2000), S. 294.

⁸⁴⁵ *Schmidt*, Die Steuerprogression, (1960), S. 5 ff.

⁸⁴⁶ *Mann*, Steuerpolitische Ideale, (1978), S. 105; *De Viti de Marco*, Grundlehren der Finanzwissenschaft, dt. Ausgabe von Morgenstern, (1932), S. 68.

individuell zurechenbar seien⁸⁴⁷. Auch die Bezeichnung als „generelles Entgelt“ sei lediglich formaler Natur und lasse das Problem der individuellen Zurechenbarkeit ungelöst⁸⁴⁸.

Aus einem anderen Grund sei der Entgeltcharakter der Steuer unhaltbar, nämlich aus dem Interessenprinzip, welches die freiwillige Nachfrage nach einem bestimmten Gut voraussetze. Dieses Interessenprinzip finde keine Anwendung auf diejenigen, die keine Steuer zahlen können und nur beschränkt bei der Erhebung indirekter Steuern.

Schmidt stellt auch in Frage, ob zwischen dem öffentlichen Verband und den privaten Wirtschaftseinheiten überhaupt „Tauschbeziehungen“ bestehen. Denn im Gegensatz zur Nachfrage von Gütern sei eine Nachfrage bei gegebenen Entgelten nicht aus den Mengenreaktionen erkennbar, eine Anpassungsreaktion lasse sich nicht erkennen. Das Angebot an öffentlichen Gütern sei völlig starr und falle ebenso wie die starre Nachfrage in sich zusammen.

Auch könne von der Freiwilligkeit der „Entgelte“ nicht gesprochen werden, da sie durch Beschluss der Verbandsmitglieder oder deren Organe festgelegt würden. Es werde zudem nicht deutlich, worin die Gegenleistung bei stillgelegten Steuergeldern zur Stabilisierung der Konjunktur bestehe. Gerade bei Lenkungssteuern sei es ersichtlich, dass von einem Tauschvorgang nicht die Rede sein könne.

In diesem Abschnitt wurde verdeutlicht, dass auch dieses Prinzip in der Finanzwissenschaft umstritten ist und kritisiert wird. Der Streit bezieht sich jedoch nicht nur auf die Herleitung bzw.

⁸⁴⁷ Zumal die Partizipation an den Kollektivgütern passiv und zwangsläufig erfolge.

⁸⁴⁸ *Wagner*, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. (1890), zweiter Teil, S. 210 ff.

Existenz des Prinzips, sondern auch auf die unterschiedlichen Ausprägungen. Auf diese Ausprägungen wird kurz eingegangen.

b) Ausprägungen

Der Zweck des Prinzips wird maßgebend auch durch bestimmte Vorstellungen geleitet. Es dient daher zum Teil als Basis zur Erreichung bestimmter wirtschaftlicher Ziele⁸⁴⁹. Aufgrund dessen findet dieses Prinzip in der Theorie der öffentlichen Güter und der Konstitutionellen Ökonomik Anwendung. Keine Beachtung findet es hingegen in der wohlfahrtsökonomischen Besteuerungs-, der Optimalsteuertheorie sowie in der Steuerinzidenzlehre⁸⁵⁰. In der Finanzwissenschaft existieren unterschiedliche Vorstellungen und Interpretationen des Äquivalenzprinzips, die im Folgenden näher untersucht werden.

aa) Inhaltliche Ausprägungen des Äquivalenzprinzips

Die „marktmäßige Äquivalenz“ überträgt den privaten Preisbildungsprozess für privat angebotene Güter auf die Versorgung der Bürger mit öffentlichen Leistungen⁸⁵¹. Hintergrund der Bezugnahme auf das Marktgeschehen ist die Überlegung, dass sich Leistung und Gegenleistung auf einem marktgebildeten Preis in ihrem Wert entsprechen⁸⁵². Die Entrichtung des Marktpreises

⁸⁴⁹ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 7.

⁸⁵⁰ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 8, m.w.N.

⁸⁵¹ *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2012), S. 115 ff. Die öffentliche Hand sollte in einem marktwirtschaftlichen System ohnehin nur insoweit tätig werden, wie die Marktergebnisse als korrektur- oder ergänzungsbedürftig angesehen werden.

⁸⁵² *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004),

entspricht dabei der Zahlungsbereitschaft und dem Nutzen der Marktteilnehmer⁸⁵³. Der Vorteil dieser Ausprägung besteht darin, dass die Beanspruchung staatlicher Leistungen dem Nutzer deutlich wird; die Beanspruchung natürlicher Ressourcen wird auf diese Weise internalisiert⁸⁵⁴.

Dieser Gedanke ist jedoch in der Praxis nicht umsetzbar, da kaum Bedingungen für die Herausbildung eines Marktpreises bestehen – zumal der Nutzen eines öffentlichen Gutes – vielfach schwer zu messen ist⁸⁵⁵. Denn das öffentliche Gut ist durch Nichtausschließbarkeit und Nichtrivalität im Konsum geprägt, was zur Folge hat, dass ein solches vielen oder allen zugutekommt. Dies schließt jedoch eine unmittelbare Zurechnung auf den Einzelnen aus⁸⁵⁶. Die Ausgestaltung marktmäßiger Äquivalenz hätte auch zur Folge, dass der Bürger seine eigene Sozialleistung selbst finanziert. Soweit die marktmäßige Äquivalenz bei der Produktion öffentlicher Güter sinnvoll ist, kann dies ebenso durch private Produktion erfolgen, so dass Anwendungsbereich und Bedeutung der marktmäßigen Äquivalenz eher gering sind⁸⁵⁷.

Ein anderer Ansatz⁸⁵⁸ geht von der kostenmäßigen Äquivalenz aus.

S. 14. Staat und Private stehen sich wie unter Wettbewerbsbedingungen am Markt und erhalten die öffentliche Leistung entsprechend ihrer marginalen Zahlungsbereitschaft des Privaten zum Grenzkostenpreis.

⁸⁵³ *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, N.F. Bd. 72, (2001), S. 34.

⁸⁵⁴ *Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2015), S. 234.

⁸⁵⁵ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 14.

⁸⁵⁶ *Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2015), S. 233.

⁸⁵⁷ *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2012), S. 115 ff; a.A. *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, N.F. Bd. 72, (2001), S. 33. Er sieht die marktwirtschaftlichen Austauschprozesse als Ausgangspunkt für die Abgrenzung des Äquivalenzprinzips an.

⁸⁵⁸ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004),

Grundannahme ist hier, dass Sondervorteile, die Individuen oder bestimmten Gruppen zufließen, diesen auch angelastet werden sollen. Es besteht also ein bestimmtes Verhältnis zwischen Kosten der öffentlichen Leistungen und den zu erhebenden Abgaben. Grundannahme ist hier, dass ein anderes Steuerungsverfahren anstelle des Marktes tritt, wenn der Markt in bestimmten Verteilungsfällen kein ideales System darstellt.

Die kostenmäßige Äquivalenz lässt sich wiederum in eine Individual- und Gruppenäquivalenz unterscheiden⁸⁵⁹. Die Individual- (kosten-)äquivalenz erfordert eine individuelle Zuordnung der Kosten für die vom Einzelnen in Anspruch genommenen staatlichen Leistungen. Anwenden lässt sich diese Ausprägung bei den Gebühren und Beiträgen. Sie hat den Nachteil, dass sie mit erheblichem Erhebungsaufwand einhergeht und die staatlichen Leistungen auch solchen Nutzern zugutekommen sollen, die nicht in der Lage sind, einen marktmäßigen Preis zu bezahlen⁸⁶⁰.

Die Gruppenäquivalenz lässt sich bei allen anderen Abgabeformen (Steuern, Sonderabgaben) heranziehen. Sie weist bestimmte Kosten einer Gruppe zu, die sich von der Allgemeinheit unterscheidet. Belastet werden daher alle Gruppenmitglieder, die die Kosten verursacht haben⁸⁶¹.

Als dritter Ansatz⁸⁶² kommt die nutzenmäßige Äquivalenz in

S. 16. Zur Unterscheidung zwischen marktmäßiger und kostenmäßiger Äquivalenz: *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 13 ff.

⁸⁵⁹ *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 14.

⁸⁶⁰ *Hey*, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang, (2010), S. 133 (137); *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 22 f.

⁸⁶¹ *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 26; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 37.

⁸⁶² So auch: *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung,

Betracht. Maßgebend ist hier die Verteilung des Nutzens staatlicher Leistungen. Diese Äquivalenz unterscheidet sich von der marktmäßigen Äquivalenz in der Hinsicht, dass auch sie ein anderes Steuerungsverfahren als den Markt verwendet. Hier tritt der politische Willensbildungsprozess an die Stelle der privaten Steuerungsmechanismen.

Gegen die kostenmäßige Äquivalenz wird aus dieser Sicht unter anderem angeführt, dass Steuern ungeeignet seien, Kosten staatlicher Leistungen abzubilden, sondern allenfalls den hieraus gezogenen Nutzen reflektieren können⁸⁶³. Nur in dieser Hinsicht sei das Äquivalenzprinzip anwendbar, als es das Nutzenprinzip widerspiegle. Gerade im Rahmen der Staatsfinanzierung stehe der Staat nicht in der Position eines individuellen Marktteilnehmers. Auch sei der Markt durch dezentrale individuelle Entscheidungen der Marktteilnehmer geprägt, was beim Staat nicht zutrefte. Die Ressourcenallokation werde durch Wahlen und Abstimmungen bestimmt⁸⁶⁴.

Auch die Ausrichtung auf den individuellen Nutzen (Vorteil) weist einige Probleme auf. So variiert der Nutzen zwischen den Individuen und ist deshalb auch von der Finanzverwaltung nicht feststellbar. Zumal die Nutzer ihren Nutzen nicht offenlegen wollen⁸⁶⁵. Gegen die Bedenken wird eingewendet, dass sich der

(2004), S. 15 f.; *Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2015), S. 233.

⁸⁶³ *Hey*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. (2013), § 3 Rn. 44.

⁸⁶⁴ So auch *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 16.

⁸⁶⁵ *Hey*, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang, (2010), S. 133 (138); *Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2015), S. 233.

Nutzen zumindest indirekt am wirtschaftlichen Erfolg messen lasse. Zudem könnten individuelle Nutzenpräferenzen außer Acht bleiben⁸⁶⁶.

bb) Verfahrensrechtliche Ausprägung

Neben den inhaltlichen Ausprägungen des Äquivalenzprinzips besteht auch eine verfahrensrechtliche Dimension, die sich nicht mit dem Inhalt der beiden Leistungen, sondern mit dem Weg der Entscheidungsfindung befasst. So soll unter diesem Aspekt die Entscheidung über Leistung und Gegenleistung in einem verbundenen Willensbildungsprozess getroffen werden. Auf diese Weise wird die Korrespondenzbeziehung institutionalisiert⁸⁶⁷. Konsequenz dieser Überlegung ist, dass der gleiche Hoheitsträger über Einnahmen und Ausgaben die Entscheidung und damit die Verantwortung trägt⁸⁶⁸.

cc) Zuständigkeitsbezogene Ausprägung

Die zuständigkeitsbezogene Ausprägung des Äquivalenzprinzips beruht auf der Annahme, dass Zahler und Nutzerkreise gleichzeitig die Kompetenz zur Entscheidung über das staatliche Angebot haben sollten (sogenannte institutionelle Kongruenz)⁸⁶⁹. Diese Ausprägung geht über den Gesichtspunkt fiskalischer Äquivalenz

⁸⁶⁶ Zu den Problemen: *Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. (2015), S. 233.

⁸⁶⁷ So auch *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 17.

⁸⁶⁸ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 17 f. Dieser Gedanke findet gerade im Haushaltsrecht seine Ausprägung.

⁸⁶⁹ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 18; *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 8. Aufl. (2011), S. 187.

insoweit hinaus, als sie nicht nur den Nutznießer und Abgabenschuldner berücksichtigt, sondern auch eine Teilnahme an der Entscheidung über Struktur oder am Umfang staatlicher Leistungen ermöglicht⁸⁷⁰. Damit wird eine Verbindung zwischen Zahler und Entscheidungsträger hergestellt. Der Kostenträger bzw. Nutznießer einer Leistung entscheidet über das staatliche Angebot⁸⁷¹.

⁸⁷⁰ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 18; *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, N.F. Bd. 72, (2001), S. 34. Er geht von der sogenannten „politischen“ Äquivalenz aus.

⁸⁷¹ *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, N.F. Bd. 72, (2001), S. 34.

c) Gebrauch in der Rechtswissenschaft

aa) Das Äquivalenzprinzip in der Rechtsprechung

Im juristischen Sprachgebrauch wird eher ein enges Verständnis des Äquivalenzprinzips zugrunde gelegt. So versteht man hierunter nur ein konkret individuelles Gegenleistungsverhältnis zwischen Staat und Bürger⁸⁷².

Das Bundesverfassungsgericht⁸⁷³ stand dem Äquivalenzprinzip anfangs kritisch gegenüber. Später bejahte es die Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips⁸⁷⁴, jedoch ohne nähere Begründung. Vielmehr ging es davon aus, dass das Äquivalenzprinzip für Gebühren gelte und dem Begriff der Gebühr immanent sei. Im Gebührenrecht bedeutet danach „Äquivalenzprinzip“ das „Nichtvorliegen eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung“⁸⁷⁵. Das Gericht geht zudem von den Ausprägungen als Kostenabgeltung⁸⁷⁶ und als Vorteilsabschöpfung aus⁸⁷⁷. Die überwiegende Zahl verfassungsrechtlicher Urteile befasst sich mit nichtsteuerlichen Abgaben; nur im Rahmen der Gewerbesteuer nahm es Bezug auf dieses Prinzip⁸⁷⁸. Es räumt dem Gesetzgeber einen weiten Entscheidungs- und Gestaltungsspielraum in Bezug auf die individuell zurechenbaren Leistungen,

⁸⁷² *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 6 f.

⁸⁷³ BVerfGE 18, 288 (304).

⁸⁷⁴ BVerfGE 20, 257 (269, 270).

⁸⁷⁵ BVerfGE 20, 257 (270); *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 6.

⁸⁷⁶ BVerfGE 18, 392 (396 f.); 20, 257 (270); 50, 217 (226).

⁸⁷⁷ BVerfGE 55, 274 (302 ff.); 93, 319 (343); 97, 332 (346 f.).

⁸⁷⁸ BVerfGE 13, 331 (348); 19, 101 (112); 21, 54 (65); 26, 1 (11); 46, 224 (236); 120, 1. (37 ff.).

Gebührenmaßstäbe und Gebührensätze ein⁸⁷⁹. Nicht nur die Kostendeckung gilt als legitimer Bemessungsgrund für die Gebührenerhebung. Auch die begrenzte Verhaltenssteuerung⁸⁸⁰ oder der Sozialbezug⁸⁸¹ werden als tauglicher Sachgrund für die Gebührenerhebung anerkannt.

Die Ausprägung als Kosten- oder Nutzenprinzip hängt weitgehend vom Abgabentypus ab. Bei der Gebühr tritt das Prinzip der Kostendeckung in den Vordergrund, während bei den Sonderabgaben mangels Kostenäquivalenz⁸⁸² der (Gruppen-)Nutzen von Bedeutung ist⁸⁸³.

Auch das Bundesverwaltungsgericht⁸⁸⁴ befasste sich in mehreren Entscheidungen mit der Angemessenheit von Gebühren. Hier wurde das Äquivalenzprinzip zur Bemessung der Gebührenhöhe herangezogen. Danach soll ein angemessenes Verhältnis zwischen der Gebühr und dem Wert der besonderen Leistung für den Empfänger bestehen. Es sei der auf die Gebühr bezogene Ausdruck des allgemeinen, im Verfassungsrecht beruhenden bundes-

⁸⁷⁹ BVerfGE 108, 1 (18 f.). Bei der Ordnung der Gebührenerhebung und -bemessung sei der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in ein Gesamtbild zu erfassen. Er darf generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen.

⁸⁸⁰ BVerfGE 50, 217 (226 f.). Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Gebührenhöhe ergeben sich aus dem Gleichheitssatz sowie aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

⁸⁸¹ BVerfGE 97, 332 (346). Einkommensbezogene Gebührenstaffeln seien unbedenklich, solange selbst die Höchstgebühr die tatsächlichen Kosten nicht decke.

⁸⁸² Ebenfalls Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang, (2010), S. 133 (140).

⁸⁸³ BVerfGE 93, 319 (345 f.); 122, 316 (337 f.); 123, 132 (143). Aussagen zur Bemessung des individuellen Nutzens bestehen hingegen nicht.

⁸⁸⁴ BVerwGE 12, 162 (166); 26, 305 (308 f.).

rechtlichen Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, der besage, dass die durch eine Maßnahme der Verwaltung zu erwartenden negativen Auswirkungen für den einzelnen nicht erkennbar außer Verhältnis zu dem beabsichtigten Erfolg stehen dürfen⁸⁸⁵.

Dabei stellte das Gericht in einer Entscheidung eher auf die Kosten ab, die der Verwaltung durch die staatliche Leistung entstehen. Hier gelte das – nicht verfassungsrechtlich verbürgte – Kostendeckungsprinzip, wonach die Gebühr die Kosten ganz oder teilweise abdecken solle⁸⁸⁶. Aber das Bundesverwaltungsgericht stellte nicht nur auf die Kosten der Verwaltung, sondern auch auf den Nutzen, den eine verwaltungsrechtliche Entscheidung für den Bürger haben könne, ab.

Verfolge der Erlaubnisnehmer mit der Sondernutzung (auch) wirtschaftliche Interessen, so könne dies dazu führen, dass der Wert der Sondernutzung allein mit dem Grad der Beeinträchtigung des Gemeingebrauchs allein nicht voll erfasst werde. In einem solchen Falle sei auf das durch die Sondernutzung vermittelte wirtschaftliche Interesse abzustellen⁸⁸⁷. Dieser Wert muss jedoch noch nicht einmal für den Gebührenschuldner erkenn- bzw. bezifferbar sein. Dies hat die Klägerin geltend gemacht, die gegen

⁸⁸⁵ Kritisch hierzu, *Wilke*, in: *Gebührenrecht und Grundgesetz*, (1973), S. 245 f. Danach habe das Bundesverwaltungsgericht die Rechtsprechung der Leistungsproportionalität herangezogen. Leistungsproportionalität unterscheide sich jedoch von der Wert- oder Nutzenproportionalität, welche zu abweichenden Gebührenbelastungen führen.

⁸⁸⁶ BVerwGE 109, 272 (276). Aus Sicht des Bundesrechts sei allein Voraussetzung, dass zwischen der Leistung der Verwaltung und dem Gebührenschuldner eine besondere Beziehung bestehe, die die Amtshandlung individuell zuzurechnen gestatte. Darin liege die Rechtfertigung, dass die Leistung nicht aus allgemeinen Steuermitteln, sondern zu Lasten des Gebührenpflichtigen über Sonderlasten finanziert werde.

⁸⁸⁷ BVerwGE 80, 36 (39).

eine Gebühr vorging, die sich aus der abschlägigen Verwaltungsentscheidung ergab. Das Gericht stellte dann nicht auf die Leistung ab, die die Klägerin nicht erhielt, sondern darauf, dass die Behörde aufgrund individuell zurechenbarer Veranlassung der Klägerin eine Leistung erbracht hat. Dass diese Leistung keinen objektiven Nutzen im Sinne eines bezifferbaren Wertes aufweise, sei unter dem Aspekt des Äquivalenzprinzips unbeachtlich⁸⁸⁸.

bb) Das Äquivalenzprinzip in der rechtswissenschaftlichen Literatur

Auch in der Literatur wird das Prinzip teilweise als Ausprägung der Kostenäquivalenz angesehen⁸⁸⁹. Das Kostendeckungsprinzip sei ein verfassungsrechtlich geforderter Grundsatz des materiellen Rechts. Die Verfassungsgrundsätze der Gebührengleichheit und -gerechtigkeit sowie der Verhältnismäßigkeit seien nur dann gewährleistet, wenn das tatsächliche Gebührenaufkommen im tatsächlichen Verwaltungsaufwand seine objektive Grenze finde⁸⁹⁰. Auch die Verantwortlichkeit Einzelner für die Entstehung von Kosten auf Seiten des Staates kann als tauglicher Grund angesehen werden⁸⁹¹.

⁸⁸⁸ BVerwGE 109, 272 (274) mit Verweis auf *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 74 f.

⁸⁸⁹ *Ehle*, DöV 1962, S. 45 ff; *Wienbracke*, DöV 2005, S. 201 ff.; kritisch: *Wilke* Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 271 ff. Dieses Postulat sei ebenso plausibel wie nichtssagend, denn ohne Präzisierung dessen, was unter Kosten zu verstehen sein soll, handle es sich um eine beliebig ausfüllbare „Leerformel“.

⁸⁹⁰ *Ehle*, DöV 1962, S. 45 (48); a.A. *Oberläuter*, DöV 1962, S. 48.

⁸⁹¹ BVerwGE 50, 217 (226); 93, 332 (345); 108, 1 (18); BVerwGE 109, 272 (276); dem folgend: *Wienbracke*, DöV 2005, S. 201.

(1) Inhaltliche Einwände gegen das Äquivalenzprinzip

Die Literatur⁸⁹² ist sich im Hinblick auf die Geltung und den Anwendungsbereich des Äquivalenzprinzips nicht einig. So wird teilweise vertreten, dass die Negativformulierung wenig Aussagekraft habe und der Verwaltung einen „uferlosen“ Ermessensspielraum überlasse⁸⁹³. Des Weiteren wird dem Begriff „völlige Konturlosigkeit“ vorgehalten. Folge dieser Negativformulierung sei der geringe Anwendungsbereich als Maßstab „grober Unverhältnismäßigkeit“ im Bereich der Gebührenerhebung⁸⁹⁴. Schließlich würden aus dem Äquivalenzprinzip Einzelfolgerungen entnommen, die auf keinen einheitlichen Grundgedanken zurückzuführen seien, da sich aus diesem Prinzip kein sicheres oder einsehbares Verfahren ergeben könne⁸⁹⁵.

Überdies – so wird eingewandt – habe der Normgeber keine Anhaltspunkte, denn die „Angemessenheit“ einer Gebühr beruhe auf subjektiv willkürlichen Erwägungen. Für den Richter würden sich insoweit „Vorteile“ ergeben, indem er aus der „sachlichen Leere“ des Äquivalenzprinzips Leitlinien für die Gebührenfestsetzung vorzeichnen könne, von denen er sich beliebig wieder distanzieren könne⁸⁹⁶.

Bedenklich sei zudem die Anwendung des Äquivalenzprinzips dann, wenn die konkrete Belastungswirkung und die individuellen

⁸⁹² *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 6 mit Verweis auf *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 271.

⁸⁹³ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 6 mit Verweis auf *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 271.

⁸⁹⁴ *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, N.F. Bd. 72, (2001), S. 22.

⁸⁹⁵ *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 258.

⁸⁹⁶ *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 262.

Umstände eines bestimmten Gebührenschuldners Grundlage für das Angemessenheitsurteil darstellen⁸⁹⁷. Selbst wenn die Rechtsprechung das Äquivalenzprinzip im Rahmen der Verhältnismäßigkeit – was ein kompliziertes Abwägungsschema zur Folge hätte – berücksichtigt, so führe sie keine umfassende Abwägung durch, sondern stelle auch hier die finanzielle Einbuße der Leistung gegenüber, was zu Fehlbewertungen führe, da Folgeschäden oder Nebenwirkungen keine Beachtung fänden⁸⁹⁸.

Im juristischen Sprachgebrauch finde der Begriff der Äquivalenz zwar Anwendung, dennoch zeige sich, dass sich aus diesem Verständnis heraus keine logisch nachvollziehbaren oder vorhersehbaren Argumente entwickeln lassen. Vielmehr sei das gebührenrechtliche Äquivalenzprinzip als solches schädlich, da Gerichte sich vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit i.e.S. lösen⁸⁹⁹.

Überdies wird das Äquivalenzprinzip als veraltete Steuerrecht-
fertigungskonzeption angesehen⁹⁰⁰. Als Steuerbegründungsnorm wird das Äquivalenzprinzip von vornherein nicht herangezogen, sondern nur das Leistungsfähigkeitsprinzip⁹⁰¹. Der Begriff der Steuer in § 3 AO enthalte schon in der Definition eine Abwendung von Äquivalenzgesichtspunkten. Denn sie werde als Abgabe „ohne staatliche Gegenleistung“ angesehen⁹⁰².

⁸⁹⁷ *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 262.

⁸⁹⁸ *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 268 f. mit Verweis auf BVerwG, DStZ 1959, S. 90 (91).

⁸⁹⁹ So *Wilke*, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 271.

⁹⁰⁰ *Hansjürgens*, FinArch, N.F. Bd. 72, (2001), S. 22; anders jedoch *Hey*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. (2013), § 3 Rn. 44; so auch *Haller*, FinArch, N.F. Bd. 21, (1961), S. 248.

⁹⁰¹ So auch *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, N.F. Bd. 72, (2001), S. 22.

⁹⁰² *Hey*, in: Tipke/Lang, 21. Aufl. (2013), § 3 Rn. 44.

Dieses Argument schließt jedoch nicht die Rechtfertigung der Sonderbelastungen einzelner Gruppen aus. Der Einwand des fehlenden Gegenleistungsbezugs bezieht sich zudem nur auf die Kostenäquivalenz. Mit der Ausprägung als Vorteilsabschöpfung bzw. Nutzenziehung hingegen vermeidet man diese Schwierigkeit⁹⁰³.

(2) Verfassungsrechtliche Einwände

Anderer⁹⁰⁴ erheben verfassungsrechtliche Einwände gegen dieses Prinzip. Der Staat habe seine Verpflichtungen unabhängig von einem Entgelt des Bürgers zu erbringen. Die Leistungen seien Pflichtaufgaben, die, selbst wenn sie individualisierbar wären, nicht unter Finanzierungsvorbehalt stünden. Auch würde die Aussicht auf Entgeltabgaben die Motive staatlichen Entscheidungen verfremden, die Staatsverwaltung kommerzialisieren und eine institutionelle Befangenheit in die Staatsorgane hineinbringen. Der Staat erziele seine Einnahmen deswegen grundsätzlich nach der individuellen Belastungsfähigkeit, nicht nach den Prinzipien der Tauschgerechtigkeit. Der angemessene – aber nicht der gerechte – Preis würden auf dem Markt gefunden. Maßstab für die staatlichen Leistungen sei daher nicht das Entgelt, sondern das Recht. Diese Unabhängigkeit komme sowohl Zahlern als auch Nichtzahlern zugute. Denn „der Steuerpflichtige zahle nicht für

⁹⁰³ Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang, (2010), S. 133 (144).

⁹⁰⁴ Zu den Einwänden: Kirchhof, StW 1985, S. 319 (320); Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 476 f.; Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, (2004), S. 6; Wilke, Gebührenrecht und Grundgesetz, (1973), S. 271.

individuell empfangene Leistungen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip indes schaffe bewusst Distanz zwischen dem Steuerpflichtigen und dem finanziellen Leistungspotential des Staates, welches denselben gegenüber jedem Bürger unbefangen sein lasse“. Konsequent werde daher zwischen Besteuerung und den staatlichen Ausgaben getrennt. Ein Gegenseitigkeitsverhältnis – wie er in der Privatwirtschaft im Wettbewerb zu finden ist – sei danach weder ersichtlich noch erstrebenswert⁹⁰⁵.

Auch wird das Äquivalenzprinzip aus grundrechtlichen Erwägungen heraus kritisiert. So lasse das Äquivalenzprinzip als Prinzip der Steuerrechtfertigung unter anderem den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG) und den aus dem Sozialstaatsprinzip hergeleiteten Schutz des Existenzminimums außer Acht⁹⁰⁶. Aber auch bei der Unternehmensbesteuerung sei die Anwendung des Äquivalenzprinzips als Maßstab nicht geeignet, da sich der individuelle Nutzen aus der Staatsleistung nicht erfassen lasse. Bei Verlusten würde das Äquivalenzprinzip zu einer Besteuerung der Substanz führen, was unabsehbare wirtschaftliche Folgen hätte. Bei Bedürftigen lasse sich dieses Prinzip deshalb nicht praktizieren, weil unter anderem der Nutzen aus öffentlichen Gütern nicht erfassbar sei und die individuelle Zurechnung des Nutzens zum Einzelnen auf unüberwindliche Schwierigkeiten stoße⁹⁰⁷.

⁹⁰⁵ *Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 319 (320); *Kirchhof*, Nichtsteuerliche Abgaben, in: *Isensee/Kirchhof*, (Hrsg.), *HStR V*, 3. Aufl. (2007), § 119 Rn. 5 ff.

⁹⁰⁶ *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 476 f.

⁹⁰⁷ *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 479.

2. Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips

Trotz der vielen Einwände und Bedenken seitens der finanzwissenschaftlichen und rechtswissenschaftlichen Literatur könnte dieses Prinzip unter Umständen vorliegend dennoch Anwendung finden.

a) Äquivalenzprinzip im Sinne einer Generaläquivalenz

Tipke⁹⁰⁸ unterscheidet zwischen zwei Arten oder Betrachtungsweisen des Äquivalenzprinzips, nämlich zwischen dem individuellen Äquivalenzprinzip als Steuermaßstab und dem allgemeinen Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsgrund. Er sieht die Steuer dann als gerechtfertigt an, wenn sie Äquivalent für die dem Gemeinwohl dienenden öffentlichen Leistungen des Staates oder der Gemeinde ist (Generaläquivalenz).

Da die Steuern der Finanzierung des Staates dienen, kann man im gewissen Sinne von einer Rechtfertigungs-Äquivalenz sprechen. Mit der Rechtfertigung der Steuern hängt der Schutzzweck zusammen. Der Zweck der Fiskalzwecksteuern besteht darin, dem Gemeinwesen die öffentlichen Mittel zu verschaffen, die es zur Erfüllung seiner Aufgaben benötigt. Für Sozialzwecksteuern genügt es, dass die Mittelverschaffung Nebenzweck ist. Dies treffe auch auf die sogenannten Unternehmenssteuern zu, weil Staat und Gemeinden den Unternehmen das Wirtschaften ermöglichen und fördern. Hieraus ergibt sich jedoch kein Steuermaßstab für Unternehmenssteuern.

Auch Hidien⁹⁰⁹ zieht das Äquivalenzprinzip lediglich zur

⁹⁰⁸ Tipke, Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl. 2000), S. 232, 476.

⁹⁰⁹ Hidien, in: Hidien/Pohl/Schnitter, (Hrsg.), Lehrbuch zur Gewerbesteuer, 15.

allgemeinen Rechtfertigung ohne praktischen Begründungswert heran. Denn konkrete Folgen ließen sich nach seiner Auffassung aus diesem Prinzip nicht herleiten, zumal eine konkrete Lastenverursachung und -zurechnung nicht möglich und gefordert sei. Diese weite Auffassung des Äquivalenzprinzips wird von Güroff⁹¹⁰ mit dem Interesse der Besteueren insbesondere an der gemeindlichen Infrastruktur begründet, welche die Steuer begründe. Die Gemeinde wird als Partner der örtlichen Produktionsprozesse angesehen. Die fehlende individuelle Zurechenbarkeit lasse sich auch nicht über das rein „generelle Entgelt“ der Steuer halten.

Ein anderer Ansatz⁹¹¹ beruht auf der Überlegung, dass der Staat prinzipiell Steuerstaat sei. Die Steuer beruhe auf dem Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas. Der allgemeine Bedarf des Staates resultiere weder aus den Kausalabgaben (Gebühren und Beiträge), da die bereitgestellten öffentlichen Güter (äußere und innere Sicherheit) sich nicht auf den Einzelnen zuordnen lassen. Vielmehr seien die öffentlichen Güter nicht teilbar. Aus verfassungsrechtlichen Gründen scheidet die staatseigene Zwangs- und Erwerbswirtschaft aus. Die verfassungsrechtlich vorgesehene Staatsfinanzierung basiere auf der Vorstellung, dass der Staat den Bürgern die Freiheit der wirtschaftlichen Betätigung sichere. Die Privatnützigkeit der

Aufl. (2014), S. 47 f. Er sieht es als finanzpolitisches und finanztheoretisches Rechtfertigungsaxiom an.

⁹¹⁰ *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, (Hrsg.), *GewStG*, 8. Aufl. (2014), § 1 Rn. 11 f.

⁹¹¹ *Beil*, *Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas*, (2000), S. 116 ff.

Erwerbsgrundlagen und die Steuerpflicht seien gleichsam wie siamesische Zwillinge⁹¹².

b) Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips

aa) Lokale Steuern und Lenkungssteuern

Meist wird das Äquivalenzprinzip nicht nur als Generaläquivalenz ohne weiteren Begründungswert verstanden. In bestimmten Fällen blieb das Äquivalenzprinzip oder der Äquivalenzgedanke noch erhalten. Die residuale Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips lässt sich damit begründen, dass sowohl Beiträge und Gebühren als auch Steuern der „Realisation eines politischen Ordnungswillens“ dienen. Aus diesem Befund ergeben sich nicht nur theoretische Überschneidungen, sondern auch praktische Übergänge zwischen den Entgeltabgaben und den Steuern⁹¹³. Dies wird im Bereich von sogenannten Zwecksteuern (i.e.S.), die in ihren Wirkungen nicht eindeutig von Gebühren oder Beiträgen abzugrenzen sind, vertreten⁹¹⁴.

Zu den sogenannten Zweck- oder Lenkungssteuern gehört auch die Mineralölsteuer. Aber auch örtliche Gemeindesteuern wurden durch den Äquivalenzgedanken begründet. So wurde das Äquivalenzprinzip zunächst als Rechtfertigung der Gewerbesteuer herangezogen⁹¹⁵. Das Bundesverfassungsgericht hat es in seiner ersten Entscheidung offen gelassen, ob diese Argumente über-

⁹¹² *Friauf*, Aussprache, in: Müller/Schlaich, (Hrsg.), Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, VVDStRL 39 (1981), S. 368 f.

⁹¹³ So *Zimmermann*, VerwArch, Bd. 62 (1971), S. 20; m.w.N.

⁹¹⁴ Siehe hierzu: *Kloepfer*, AöR 97, S. 241.

⁹¹⁵ RStBl. 1937, S. 699.

zeugend waren, jedoch anerkannt, dass diese Gedanken bei der Schaffung der Gewerbesteuer tragend waren⁹¹⁶.

Unklar ist, ob die Gewerbesteuer noch heute auf dem Äquivalenzprinzip beruht. Die überwiegende Auffassung in der Literatur verneint dies⁹¹⁷. Als unmittelbare Grundlegung für die Gewerbebesteuerung nach dem Kapital sei es sicher ungeeignet, weil diese Faktoren wenig über die vom Betrieb ausgehende Belastung aussagen. Da die durch den Betrieb verursachten Lasten nicht feststellbar seien, könne von einem individuellen Lastenausgleich nicht die Rede sein. Das Äquivalenzprinzip taue nur als pauschale Rechtfertigung für die Gewerbesteuer.

Außerdem sei eine Unterscheidung zwischen Gewerbebetrieben, Freiberuflern und sonstigen Selbstständigen nicht mehr gerechtfertigt. Gleiches gelte für die Wirkung freiberuflicher Betriebe auf die Einwohner, die sich nicht von der Wirkung kleiner Gewerbebetriebe unterscheide. Daher wird dafür plädiert, dass die Gemeindesteuer auch Freiberufler, Land- und Forstwirte und sonstige Selbständige erfassen sollte⁹¹⁸.

Auch das Bundesverfassungsgericht⁹¹⁹ sah dieses Prinzip in späteren Urteilen nur noch als „pauschale Rechtfertigung der Gewerbesteuer insgesamt“ an.

Flämig⁹²⁰ hingegen geht davon aus, dass sich das Äquivalenz-

⁹¹⁶ BVerfGE 13, 331 (348); RStBl. 1937, S. 696.

⁹¹⁷ *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, (Hrsg.), GewStG, 8. Aufl. (2014), § 1 Rn. 11 f.

⁹¹⁸ *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, (Hrsg.), GewStG, 8. Aufl. (2014), § 1 Rn. 12; mit Verweis auf *Gosch*, DStZ 1998, 327.

⁹¹⁹ BVerfGE 46, 224 (236).

⁹²⁰ *Flämig*, Ausgestaltung der Gewerbesteuer als verfassungsrechtliches Problem, in: Friauf, (Hrsg.) Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989),

prinzip bei der Steuer von dem bei Gebühren und Beiträgen unterscheidet. Der Nutzen, den der Gewerbebetrieb aus den Leistungen einer Gemeinde ziehe, sei schon im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Alternativen der Gebühr und Steuer kein Zuordnungsobjekt für das Äquivalenzprinzip der Gewerbesteuer (sog. Nutzenäquivalenz). Flämig erkennt die daraus folgende Konsequenz, nämlich, dass die Distanzierung von einer individualisierten markt- und kostenorientierten Gegenleistung zu einem Konturenverlust derselben führt. Diese Konturlosigkeit nimmt er jedoch mit Blick auf die gleiche Problematik bei der Leistungsfähigkeit hin. Inkonsequenz ist Flämig jedoch deshalb vorzuwerfen, weil er im Anschluss hieran konkrete Belastungen aufzählt, die „zweifelsohne“ durch die Gewerbebetriebe mitverursacht werden. Es bestehe eine lokalisierbare Nachfrage-Angebots-Korrelation. Dafür spricht auch, dass einige selbständige Berufe eine gewisse Nähe zum Gewerbebetrieb aufweisen. Dennoch bestehen nach seiner Auffassung qualitativ und quantitativ erhebliche Unterschiede, die es gerade noch verfassungsrechtlich rechtfertigen, die Gewerbesteuer nicht auf die freiberufliche Praxis zu erstrecken. Als Gründe für die entstehenden Gemeindelasten werden unter anderem die besondere Ausweisung von Gewerbebetrieben sowie die entstehenden Kosten für die Übernahme der Entsorgung durch die Gemeinde genannt, wofür die bestehenden Gebühren nicht ausreichend seien.

Haller⁹²¹ geht davon aus, dass das Äquivalenzprinzip auch dort Anwendung finden könnte, wo der Bürger vom Staat Sondervorteile erhalte, während allgemeine Dienste durch Abgaben finanziert werden sollten, die nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit bemessen werden. Dabei könnten lokal bzw. regional gebundene Vorteile einer bestimmten Gruppe nach dem Äquivalenzprinzip mit stärkeren Abgaben belastet werden als eine weniger gut versorgte. Bei der Inanspruchnahme spezieller Dienste und Nutzungen könne das Äquivalenzprinzip auch in zeitlicher Hinsicht Anwendung finden (sog. äquivalente Periodenbelastung)⁹²². Haller räumt dem Äquivalenzprinzip zudem noch eine politische Dimension ein. So würden durch die Belastung mit „Vorzugslasten“ bestimmte Gruppen und Kreise daran gehindert, zusätzliche öffentliche Ausgaben zu verlangen, die von Steuereinnahmen finanziert werden⁹²³.

bb) Eigene Überlegungen

Gegen die Auffassung von Flämig spricht, dass er wieder in das kostenorientierte Denken zurückfällt, das zudem auch nutzenorientierte Wertungen enthält, von dem er sich vorher distanziert hat. Durch die Hintertür führt er damit wieder die

⁹²¹ Haller, FinArch, N.F. Bd. 21, (1961), S. 248 (251, 260). Dies werde auch in Bezug auf die Gewerbesteuer vertreten. Dem folgend: Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, (1970), S. 122.

⁹²² Haller, FinArch, N.F. Bd. 21, (1961), S. 248 (252 f.). Dabei erwähnt er die Ausstattung einer Gemeinde mit einem guten Theater und vielen Parkanlagen. Er geht davon aus, dass die gut versorgte Gemeinde kostendeckenden Eintritt verlangen könne. Dieser Überlegung lässt sich jedoch entgegenhalten, dass auch bei einer weniger gut versorgten Gemeinde ähnlich hohe Kosten entstehen, diese jedoch kein kostendeckendes Entgelt verlangen kann.

⁹²³ Haller, FinArch, N.F. Bd. 21, (1961), S. 248 (253).

Kosten-Nutzen-Betrachtung ein, ohne diese freilich als solche zu benennen. Dass es zu diesen Folgen kommt, ist gleichsam zwangsläufig dem Begriff des Äquivalenzprinzips geschuldet. Sich von diesem Gleichgewichtsgedanken zu lösen und ein gebühren-unabhängiges Äquivalenzprinzip zu schaffen, ist von Anfang an zum Scheitern verurteilt. Es genügt nicht, von einer „überindividuellen oder gruppenbezogenen Äquivalenz auszugehen“, aber konkrete Kosten- und Nutzenpunkte darzulegen und damit zu individualisieren. Wenn man die überindividuelle Äquivalenz heranzieht, so stellt sich dennoch gerade bei der Gewerbesteuer die Frage, warum nur Gewerbebetriebe zu besonderen Lasten, die Selbständige nicht verursachen, führen.

Daher handelt es sich jedoch nur um Gründe, die zwar einige, aber nicht alle Betriebe erfassen. Von der Gewerbesteuer werden auch Betriebe erfasst, die nicht zu solchen Zusatzbelastungen führen⁹²⁴. Umgekehrt werden Betriebe von der Gewerbesteuer nicht erfasst, die aber regelmäßig zu Zusatzbelastungen für die Gemeinde führen. Freilich kann man wieder mit der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers argumentieren. Gleichwohl ist ein schwerwiegender Grund für die Ungleichbehandlung nicht ersichtlich. Auf die Spitze getrieben wird das Problem, wenn eine (Rechtsanwalts-)Kanzlei in der Rechtsform einer AG oder GmbH betrieben wird. In diesen Fällen führt § 8 Abs. 2 KStG zur Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche, was die Gewerbesteuerpflicht (ohne Anrechnungsmöglichkeit im Rahmen von § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zur Folge hat. Eine Beschränkung bloß auf eine Gruppe ist daher eine gegen das Äquivalenzprinzip verstoßende Grundentscheidung des Gesetz-

⁹²⁴ Man denke hierbei z.B. an die Prostitution, die „ethische“, aber nicht quantifizierbare Zusatzbelastungen zur Folge haben.

gebers und nicht mit der Typisierungs- oder Pauschalierungsbefugnis zu rechtfertigen. Folglich wird das Äquivalenzprinzip bei der Gewerbesteuer nicht mehr konsequent durchgeführt. Das Äquivalenzprinzip hat trotz der unterschiedlichen Ansätze und Ausprägungen keinen großen Anwendungsbereich. Vielmehr ist das Leistungsfähigkeitsprinzip Maßstab für die Bemessung öffentlicher Abgaben geworden. Folglich wird das Äquivalenzprinzip – zu Unrecht – nur kurz behandelt und findet nur in Teilbereichen der öffentlichen Finanzierung Anwendung. Das Äquivalenzprinzip ist insbesondere im Bereich der Gebühren und Beiträge, Kommunalsteuern oder bei der Anleihefinanzierung öffentlicher Aufgaben denkbar⁹²⁵.

cc) Die Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzip bei der Heranziehung von Steuerpflichtigen

Über die Lenkungssteuern und über die lokalen Steuern hinaus stellt sich die Frage, ob das Äquivalenzprinzip auch bei den allgemeinen Ertragsteuern Anwendung finden könnte. Dies wird – wie bereits oben ausgeführt – mehrheitlich verneint. Denn nur das Leistungsfähigkeitsprinzip, das sich entweder im „gespeicherten Einkommen“, im Konsum oder im Erbfall manifestiere, sei tauglicher Maßstab für die Steuerpflicht⁹²⁶.

⁹²⁵ *Haller*, FinArch, N.F. Bd. 21, (1961), S. 248.

⁹²⁶ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 481, 505 ff.

(1) Grundsätze

Möglicherweise könnte man das Äquivalenzprinzip ebenfalls für die allgemeine Steuerrechtfer­ti­gung heranziehen. Hierbei ist von Bedeutung, dass sich auch hier Indikatoren finden lassen. Diese Indikatoren beziehen sich auf den Nutzen, den der Steuerpflichtige aus der Bereitstellung öffentlicher Güter entnimmt. Auch hier kommen die gleichen Indikatoren in Betracht, die bereits an anderer Stelle als Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips herangezogen wurden: Einkommen, Vermögen und Konsum⁹²⁷. Hierbei muss jedoch beachtet werden, dass eine äquivalenztheoretische Abgabenbemessung sich nur dann durchführen lässt, wenn der Nutzungsakt selbst individuell erfassbar ist⁹²⁸. Beim Einkommen ist dies deshalb denkbar, da sich beim Gewinn bzw. Einkommen die wirtschaftlichen Vorteile widerspiegeln lassen, die sich aus der Bereitstellung staatlicher Leistung ergeben⁹²⁹. Auch das Vermögen lässt sich äquivalenztheoretisch begründen, wenn man darauf abstellt, dass der Vermögende ein höheres Interesse an den staatlichen Schutz aufweise⁹³⁰. Beim Konsum könnte man auf die Bereitstellung des Verbrauchermarktes abstellen. Dagegen spricht jedoch, dass dieser Ansatz in die Nähe der allgemeinen Steuerrechtfer­ti­gung rückt. Beim Konsum ist der Ansatz daher schwieriger⁹³¹. Auf die inhalt-

⁹²⁷ Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. (2010), § 4 Rn. 92 ff.

⁹²⁸ Hansjürgens, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, (2000), S. 217.

⁹²⁹ Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), FS Lang, (2010), S. 132 (147).

⁹³⁰ Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), FS Lang, (2010), S. 132 (147).

⁹³¹ Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), FS Lang, (2010), S. 132 (147). Eine Ausnahme gelte bei den Gütern, deren Konsum externe Kosten verursache; a.A. Lang, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Spindler/Tipke/

lichen Probleme wird im Rahmen der Umsatzsteuer noch näher eingegangen.

(2) Einkommen- und Körperschaftsteuer

Denkbar wäre überdies die Anwendung des Äquivalenzprinzips bei der Einkommensteuerprogression. Nach teilweise vertretener Auffassung⁹³² lasse sich mit dem Äquivalenzprinzip die Progression dieser Steuer rechtfertigen. Dieser Ansatz beruht auf der Überlegung, dass derjenige, der den Markt mehr nutzt, auch proportional mehr Steuern bezahlen soll.

Da selbst bei vermehrter Inanspruchnahme staatlicher Leistungen durch die Bezieher höherer Einkommen, die Kosten nicht automatisch höher seien und die Inanspruchnahme gleich bleibe, lasse sich diese Theorie indes nicht mit der Kostenäquivalenz begründen. Allenfalls mit der Nutzenäquivalenz ließe sich die Progression erklären⁹³³.

Auch die Körperschaftsteuer lässt sich mit dem Äquivalenzprinzip nicht begründen, denn die Rechtsform sage nichts über den Grad der Nutzung staatlicher Infrastruktur aus. Auch der Ausdruck der Körperschaftsteuer als Entgelt für die Rechtsfähigkeit und die beschränkte Haftung (Verleihungsthese) wird deshalb abgelehnt,

Rödter, (Hrsg.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung*, FS Schaumburg, (2009), S. 45 (52).

⁹³² *Haller*, *Die Steuern*, 3. Aufl. (1981), S. 13. Er bezeichnet diese Äquivalenz als (partielle) marktwirtschaftliche Äquivalenz. *Hansjürgens*, *Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung*, N.F. Bd. 72, (2001), S. 218.; a.A. *Hey*, *Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, in: *Tipke*, [u.a.], (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, FS Lang, (2010), S. 133 (150).

⁹³³ *Hey*, *Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, in: *Tipke*/[et al.] (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, FS Lang, (2010), S. 133 (150).

weil auch bei typisierender Betrachtung ein Zusammenhang zwischen Gewinnhöhe und Rechtsform nicht erkennbar ist⁹³⁴.

(3) Umsatzsteuer

Unklar ist, ob sich die Umsatzsteuer vor dem Hintergrund des Äquivalenzprinzips rechtfertigen lässt. Bei der Umsatzsteuer wird teilweise argumentiert, dass sie eine indirekte Steuer sei. Bei diesen gelte das „herkömmliche Nutzenprinzip“. Damit seien Steuern der Preis für staatliche Sicherheit und Ordnung⁹³⁵. Denn die indirekte Besteuerung sei blind für die persönlichen Verhältnisse des Steuerträgers: Ob der indirekt belastete Konsum aus dem Einkommen bestritten werde oder durch Kredit, sei nicht erkennbar. Es diene daher dem gerechten Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips, wenn seine Herrschaft im Bereich indirekter Steuern nicht künstlich aufrechterhalten werde⁹³⁶. Gegen diese Überlegung wird eingewendet, dass sich aus diesem kaum etwas ergebe. Allenfalls die Befreiungen und Ermäßigungen seien vor diesem Hintergrund verzichtbar. Daher wird teilweise gefolgert, dass das Äquivalenzprinzip bei der Umsatzsteuer als Rechtfertigungsgrund nicht angewendet werden sollte⁹³⁷.

⁹³⁴ Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang, (2010), S. 133 (150).

⁹³⁵ Lang, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Spindler/Tipke/Rödter, (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, (2009), S. 45 (52).

⁹³⁵ Lang, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Spindler/Tipke/Rödter, (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, (2009), S. 45 (52).

⁹³⁶ Lang, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Spindler/Tipke/Rödter, (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, (2009), S. 45 (52).

⁹³⁶ Hansjürgens, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, N.F. Bd. 72, (2001), S. 218 ff.

⁹³⁷ Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der

(4) Begründung der Anwendung bei sonstigen Steuern

Dennoch könnten bei der Frage, ob und wann die Steuerpflicht einer Person besteht, Äquivalenzgesichtspunkte durchaus eine Rolle spielen. So leitet v. Schanz⁹³⁸ die Steuerpflicht aus der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einer Gemeinschaft ab. Der Gesetzgeber müsse sich klar darüber werden, welchen Personenkreis er seiner Steuergewalt unterwerfen wolle. Dabei gebe es vier Möglichkeiten. Er könne sich an die ortsanwesende Bevölkerung, an alle, die das Gebiet betreten, in diesem Gebiet wohnen (Domizilzugehörigkeit) oder an die rechtliche Bevölkerung als Steuerträger halten. Statt der rechtlichen Zugehörigkeit könne er aber auch an die wirtschaftliche Zugehörigkeit anknüpfen, welche mehrere Intensitätsstufen durchlaufe.

Entscheidend hierfür sei, ob sich die Beziehung in reinen Konsumakten und damit in dem jeweils verzehrten Einkommen erschöpfe⁹³⁹ oder lediglich Erwerbsakte oder beide zugleich vorliegen. In den beiden letzten Fällen werde die wirtschaftliche Beziehung „inniger“, wenn sie sich im Anteil am Erwerbsleben äußere und besonders intensiv, wenn Produktion und Konsumtion vereinigt auftreten.

Er⁹⁴⁰ erkennt dabei, dass hierdurch wieder das Äquivalenzprinzip (in der Form des Vorteilsprinzips) wieder an Bedeutung gewinnt; trotzdem geht er davon aus, dass jeder Steuer eine Vorteilsbeziehung innewohne, selbst, wenn man naturrechtliche oder

Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang, (2010), S. 133 (156).

⁹³⁸ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (3 ff.).

⁹³⁹ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (4). In diesen Fällen habe die wirtschaftliche Zugehörigkeit eher einen passiven Charakter, wenn sie sich lediglich in Konsumakten erschöpfe.

⁹⁴⁰ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (9 ff.).

zwangsweise Zugehörigkeit zu einer Gemeinschaft konstruieren könne, was jedoch unmöglich sei, denn aus jeder Staatsgemeinschaft könne man ausscheiden. Auch wendet er sich gegen die Auffassung, dass hierdurch das Gebührenprinzip im Steuerwesen festgelegt werde, denn Steuergrund und Steuermaß seien zwei getrennte Dinge. Die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit habe nichts mit dem Maß der Pflichten zu tun.

Von Schanz beschreibt die Steuer als zwei Seiten eines Januskopfes: Die eine Seite bestimmt, welche Person in einem bestimmten Zeitraum steuerpflichtig ist (Bestimmung nach dem Vorteilsprinzip) und die andere, nach welchem Maß die Besteuerung vorzunehmen ist (Leistungsfähigkeitsprinzip).

Die Vorteile, die sich aus der Anknüpfung an das Vorteilsprinzip (oder Äquivalenzprinzip) ergeben, sind mannigfaltig. Sie erspart dem Gesetzgeber, Art und Umfang der Vorteile rechnerisch genau festzulegen. Auch wird hierdurch nicht das Ausmaß der Besteuerung festgelegt, das sich noch immer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip richten kann. Es wird nur eine „grobe“ Korrelation zwischen Aufwand und Vorteil vorgenommen, welche die Gemeinschaft aus der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen, die sich in verschiedenen Momenten ausdrücken kann, entnimmt. Ob und inwieweit sich diese Überlegungen von v. Schanz auf die Zerlegung im Einzelnen übertragen lassen, wird Gegenstand der folgenden Untersuchungen sein. Es wird jedoch ersichtlich, dass das Äquivalenzkriterium bei der Zerlegung nicht zwingend außer Acht gelassen werden muss, sondern vielmehr tragend sein kann für die Ermittlung von Zerlegungsvorschriften. Zunächst ist jedoch auf die Frage einzugehen, in welchem Verhältnis Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip stehen.

3. Schlussfolgerung und Grundannahmen für die weitere Bearbeitung

Gegenstand dieser Arbeit bildet nicht die politische oder zuständigkeitsbezogene Ausprägung des Äquivalenzprinzips, sondern die fiskalische Äquivalenz, die sich nur mit Kosten- und Nutzerkreisen befasst. Dies liegt darin begründet, dass Gegenstand der Untersuchung eine ökonomisch sinnvolle und mit dem derzeitigen Stand der Verfassung vereinbare Zerlegung bildet. Die zuständigkeitsbezogene Äquivalenz hingegen berücksichtigt noch zusätzlich die an den Verfahren beteiligten Entscheidungsträger. Insofern müssten zusätzlich noch die Kompetenzen gerade von Landes- oder Kommunalsteuern eine grundsätzliche Revision erfahren. Dies ist jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit. Von Bedeutung ist auch, dass es hier nicht auf das Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungsprinzip ankommt. Maßgebend ist auch nicht die Feststellung einer genau bezifferbaren Belastung. Es kommt vielmehr darauf an, bestimmte Vorteilsbeziehungen zwischen den Bürger und dem Staat festzustellen. Insofern spricht auch nichts dagegen, die Generaläquivalenz heranzuziehen. Welche Bedeutung das Äquivalenzprinzip im Rahmen der Zerlegung hat, wird im Folgenden untersucht. Gegenstand der Untersuchung bildet zunächst die Frage, in welchem Verhältnis beide Prinzipien (Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip) zueinander stehen.

III. Bedeutung der Prinzipien für die Zerlegung und Verteilung

Im Folgenden wird untersucht, in welchem Verhältnis das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Äquivalenzprinzip steht. In der Literatur gibt es unterschiedliche Vorstellungen und Ansätze hierüber, die kurz dargestellt werden.

1. Verhältnis des Leistungsfähigkeitsprinzips zum Äquivalenzprinzip

Um beide Prinzipien für die Zerlegung anwenden zu können, muss auch das Verhältnis dieser Prinzipien geklärt werden. Teilweise⁹⁴¹ werden beide Prinzipien als einander gegensätzlich und unvereinbar bezeichnet. Dennoch ist zu prüfen, ob die Prinzipien – zwar nicht als Steuerrechtfertigung, sondern als Verteilungsmaßstab – in einem sich gegenseitig ergänzenden (komplementären) Verhältnis zueinander stehen können.

Tipke⁹⁴² unterscheidet zwischen dem Äquivalenzprinzip als Steuermaßstab und dem allgemeinen Äquivalenzprinzip bei der Steuerrechtfertigung. Sofern es als Steuerrechtfertigung bei Personensteuern herangezogen werde, könne man es als nicht sachgerecht ansehen. Der Grund bestehe darin, dass gerade Einkommensschwache, vor allem solche mit Kindern, stärker auf staatliche Unterstützung angewiesen seien. In diesen Fällen fiele die Steuer-

⁹⁴¹ *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. (1981), S. 14 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 476 mit Hinweis auf *Mill*, Principles of Political Economy, (1871), Book V, Chap II.

⁹⁴² *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 476.

last umgekehrt zu den Einkommensverhältnissen aus, was zu einer Besteuerung entgegen der Leistungsfähigkeit führe. Aus diesen Aussagen wird deutlich, dass Tipke das Äquivalenzprinzip als dem Leistungsfähigkeitsprinzip entgegenstehend ansieht. Aber nicht jede Leistung–Gegenleistung-Beziehung sei gekappt. Nur wer im Inland seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder inländisches Einkommen erziele oder inländisches Vermögen besitze, könne zum Steuerschuldner werden.

Gleichwohl ist die Auffassung, dass sich Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip diametral gegenüber stehen, nicht zwingend. So kann man die Aussagen von A. Smith auch als eine Kombination aus Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip werten.

Die Aussage, dass die Bürger des Landes zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben soweit als möglich „im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten“ beisteuern sollten, kann als Bekenntnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip gesehen werden. Dieses soll sich nach dem Einkommen richten, das sie jeweils unter dem Schutze des Staates erzielen. In diesem Satz lässt sich aber auch das Gegenseitigkeitsverhältnis, das dem Äquivalenzprinzip innewohnt, herauslesen⁹⁴³.

Auch Viti de Marco⁹⁴⁴ kombiniert beide Prinzipien, wenn er die

⁹⁴³ *Zitzelberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, (1990), S. 159 ff.; *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, (2001), S. 218.

⁹⁴⁴ *De Viti di Marco*, Grundlehren der Finanzwissenschaft, (1932), S. 68 ff. Dies sei dem Umstand geschuldet, dass fast alle öffentlichen Leistungen für die Erzeugung und zugleich Voraussetzungen für den Verbrauch privater Güter seien. Die Inanspruchnahme der öffentlichen Leistung sei eine Funktion des Einkommens, welche ebenso wie das Einkommen wachse (S. 68 f.). Kritisch hierzu: *Vleugels*, FinArch, N.F. Bd. 1, (1932), S. 369 (391 f.). Es sei eine unge-rechtfertigt optimistische Annahme, alle Mitglieder der Gesamtheit verbrauchten „die“ allgemeinen öffentlichen Leistungen, weil man nicht

These aufstellt, dass der Verbrauch an allgemeinen öffentlichen Leistungen in einem proportionalen Verhältnis zum Einkommen stehe.

Anders sieht dies Vocke⁹⁴⁵. Er sieht eine sittliche Verpflichtung des Steuerpflichtigen, für das Gemeinwesen da zu sein und sich nicht selbstüchtig abzuschließen. Diese Verpflichtung bestehe unabhängig davon, was der Staat dem Steuerpflichtigen leiste.

Lang⁹⁴⁶ geht von einem Korrespondenzverhältnis zwischen Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip aus. Nach seiner Auffassung teilen sich beide Prinzipien die Rechtfertigung von Steuern. Der Schwerpunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips liege bei den direkten, der Schwerpunkt des Nutzenprinzips liege bei den indirekten Steuern. Denn die indirekten Steuern würden sich nur mittels „vermuteter“ oder typisierter Leistungsfähigkeit rechtfertigen lassen. Zudem förderten die „Naturgesetze der Ökonomie“ das Nutzenprinzip im Wettbewerb der Steuersysteme, weshalb dieses Prinzip an Bedeutung zunehme.

Für Wagner⁹⁴⁷ hat das Äquivalenzprinzip zwei Bedeutungen. Zunächst sieht er es als das ursprüngliche Besteuerungsprinzip an,

annehmen könne, daß es jemand gäbe, der auf die Unabhängigkeit seines Landes oder auf den Schutz seines Eigentums oder auf die Unversehrtheit seiner Person keinen Wert lege.

⁹⁴⁵ Vocke, Grundzüge der Finanzwissenschaft, (1894), S. 180.

⁹⁴⁶ Lang, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Spindler/Tipke/Rödger, (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, (2009), S. 45 (52); kritisch: Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), FS Lang, (2010), S. 132 (163).

⁹⁴⁷ Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. (1890), S. 435 ff.

welches durch den „wachsend communistischen Charakter der Volkswirtschaft seine zentrale Bedeutung“ verliere. Dennoch behalte dieses Prinzip in bestimmten Fällen Bedeutung. Im modernen Staatswesen sei die Besteuerung nach dem Interesse dort anzuwenden, „wo öffentliche Leistungen wirklich für gewisse Personen oder für gewissen Besitz Sondervortheile bewirken und wo sich die Größe dieser Vortheile ungefähr messen lässt...“⁹⁴⁸.

V. Schanz⁹⁴⁹ geht von einem Nebeneinander beider Prinzipien aus. Dieses Nebeneinander basiert auf dem Gedanken, dass Steuergrund und Steuermaß zwei getrennte Dinge seien. Die Steuerpflicht werde von einer wirtschaftlichen Beziehung abhängig gemacht; für die Bemessung des Grades der Steuerpflicht könnten verschiedene Normen gewählt werden. „Die zwei Seiten des Januskopfes „Steuer“, von denen die eine dem Vorteils-, die andere dem Leistungsfähigkeitsprinzip zugewendet erscheint, fließen zu einer Einheit zusammen. Die eine überschaue den Kreis der pflichtigen Personen, die andere blickt in die Höhe und Tiefe des Steuermasses.“

Hier wird der Unterschied in den Betrachtungsweisen zwischen v. Schanz und Wagner erkennbar. Das Äquivalenzprinzip hat für v. Schanz bei der Besteuerung eine ungleich höhere Bedeutung und Relevanz, während bei Wagner das Äquivalenzprinzip eher in den Hintergrund rückt. Fasst man das Äquivalenzprinzip wie v. Schanz auf, so findet es nicht nur am Rande bei Gebühren, einzelnen

⁹⁴⁸ *Wagner*, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. (1890), S. 438 f. Das Äquivalenzprinzip finde beim Grundbesitz (Verkehrsanlagen, Landesmelioraten, Wasserbauten) sowie bei Kommunalsteuern Anwendung.

⁹⁴⁹ *V. Schanz*, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (10).

kommunalen Steuern oder bestimmten Zwecksteuern (Kfz-Steuern) Anwendung, sondern bei allen Steuern.

Gegen die korrespondierende Anwendung des Leistungsfähigkeits- und des Nutzenprinzips lässt sich einwenden, dass eine beliebige Wahl zwischen den Prinzipien das Steuerrecht weitgehend einer fiskalpolitischen Willkür ausliefere. Aus diesem Grund wird von Teilen der Literatur⁹⁵⁰ vorgeschlagen, dass das Äquivalenzprinzip dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorgelagert sei.

Für eine parallele bzw. komplementäre Anwendung beider Prinzipien sprechen jedoch die besseren Gründe⁹⁵¹. Die hiergegen angeführten Argumente beziehen sich zumeist auf die Steuerrechtferdigung und nicht auf die Verteilung des Steueraufkommens. Dieses sich ergänzende Verhältnis beider Prinzipien ist jedoch weiter zu verstehen als der Grundansatz, den v. Schanz vertritt. Denn das Leistungsfähigkeitsprinzip soll nicht nur als Steuermaß herangezogen werden können, sondern soll klären, an welchem Ort wirtschaftliche Leistungsfähigkeit generiert wird. Diese Ergebnisse werden mit dem Vorteils- bzw. mit dem Äquivalenzprinzip verknüpft, um hieraus Zerlegungsvorschriften ermitteln zu können.

⁹⁵⁰ Vogel, *Der Staat*, Bd. 25 (1986), S. 481 (482); Hey, *Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, FS Lang, (2010), S. 133 (163).

⁹⁵¹ Haller, *Die Steuern*, 3. Aufl. (1981), S. 16. Er will beide Prinzipien nur in dem Bereich anwenden, in dem die Anwendung sinnvoll erscheint. Hier sollen beiden Prinzipien mögliche Anknüpfungspunkte liefern, also in einem Bereich anwendbar sein.

2. Zwischenergebnis und Herleitung der Prinzipien

a) Grundsätzliche Erwägungen

Für den weiteren Fortgang der Arbeit ist entscheidend, inwieweit das Äquivalenz- und das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Zerlegung relevant sein können. Die Kombination beider Prinzipien kann bei der konkreten Ausgestaltung von Zerlegungskriterien taugliche Maßkriterien liefern. Wie bereits dargelegt werden für die Zerlegung steuerspezifische Kriterien angewendet. Die persönliche Steuerpflicht des Betroffenen in Verbindung mit der Abschöpfung der steuerlichen Leistungsfähigkeit kann daher zunächst als konkrete Zielvorgabe bei der Schaffung von Zerlegungsvorschriften dienen. Die zwei Seiten des Januskopfes „Steuer“, von denen eine dem Leistungsfähigkeits- und die andere dem Vorteilsprinzip zugewendet erscheint, fließen auf diese Weise beim Steuerpflichtigen in einer Person zusammen⁹⁵².

Ausgangspunkt der Überlegung ist dabei der Gedanke, dass die persönliche Steuerpflicht nicht nur durch die Einrichtung eines Steuerwesens bedingt ist, sondern auch durch die Kenntnis über den „Personenkreis der Steuerpflichtigen“⁹⁵³. Dabei existieren die bereits erwähnten vier Anknüpfungspunkte: Die Steuer kann alle erfassen, die ortsanwesend sind, die das betreffende Gebiet betreten, die in dem Ort wohnen oder rechtlich zu dem Ort gehören (wobei der Gesetzgeber auch die wirtschaftliche Zugehörigkeit entscheiden lassen kann). Bei der wirtschaftlichen Zugehörigkeit können mehrere „Intensitätsstufen“ bestehen, abhängig davon, ob

⁹⁵² V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (10).

⁹⁵³ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (3 f.)

der Steuerpflichtige lediglich durch Konsumakte oder lediglich Erwerbsakte oder durch beides in eine wirtschaftliche Beziehung tritt⁹⁵⁴.

Die rechtlich Zugehörigen (Staatsangehörigen, Gemeindebürger) bestimmen die Geschicke des Gemeinwesens, für deren Schutz der Staat eintritt und die die Pflichten aus der Gemeinschaft tragen (Wehrpflicht, Steuerpflicht). Die Anknüpfung allein an die rechtliche Zugehörigkeit scheitert deshalb, weil die rechtliche Bevölkerung sich mit der tatsächlichen nicht deckt. Aber auch die Anknüpfung an die ortsanwesende Bevölkerung scheitert, da die Personen durch ihre schlichte Anwesenheit nur flüchtig in Berührung kommen⁹⁵⁵. Eine festere Verbindung besteht jedoch im Hinblick auf die Wohnbevölkerung. Dort hat der Steuerpflichtige „festen Fuß“ gefasst und deshalb ist die Abschöpfung der gesamten Leistungsfähigkeit an diesem Ort auch möglich.

Problematisch wird die Abschöpfung deshalb, weil die Vorteile der Gemeinschaft nicht nur den Einwohnern allein zugutekommen, sondern auch Nicht-Einwohnern. Zwar hängt der Aufgabenkreis einer „Gemeinschaft“ von der Einwohnerzahl ab, aber nicht nur, denn Auswärtige können „Pachtgelder“ und Aktiendividenden in der Gemeinde erzielen, obwohl sie dort nicht wohnen. Diese Schwäche beseitigt die Anknüpfung an die „wirtschaftszugehörige Bevölkerung“. In diesem Fall werden sowohl die Bewohner einer Gemeinschaft erfasst als auch jene, die außerhalb dieser stehen,

⁹⁵⁴ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (4). Dabei habe die wirtschaftliche Zugehörigkeit, die sich im Konsumakt erschöpft, einen eher passiven Charakter, werde durch den Erwerbsakt „inniger“ und erfahre die höchste Intensität, wenn beides aufeinander treffe.

⁹⁵⁵ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (7). Die schlichte Anwesenheit genüge bei den Verbrauchs- und Verkehrssteuern.

aber die Vorteile der Gemeinschaft abschöpfen. Folglich könne jede Gemeinschaft, diejenigen nach progressivem Tarif besteuern, die ihr wirtschaftlich angehören.

Dabei muss klar sein, dass eine exakte Quantifizierung oder Bemessung schwierig oder unmöglich ist. Das hat auch das Bundesverfassungsgericht⁹⁵⁶ in seinem „Zerlegungsurteil“ durchaus zutreffend erkannt. Das Gericht nahm an, dass die Anknüpfung an die rechtliche Zugehörigkeit durch Verzerrungen aufgrund von Konzentrationsprozessen und vielfältige Verflechtungen gestört würde und dass sich aus der Verfassung nicht ergebe, welche Kriterien die „wirkliche Steuerkraft“ eines Landes widergeben.

V. Schanz⁹⁵⁷ erkennt, dass man dieser Betrachtungsweise zwei Einwände entgegenhalten kann. Erstens wäre man wieder beim Vorteilsprinzip und dessen Grenzen und zweitens werde hierdurch die Steuerpersönlichkeit künstlich geteilt, was in Bezug auf Schuldzinsen, Progression und bezüglich des Existenzminimums zu einer Aufteilung führe. Dem ersten Einwand hält er jedoch entgegen, dass jede Steuer eine Vorteilsbeziehung enthalte. Tatsächlich – so wird konzediert – müssten auch die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung je nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen zu einer Gemeinschaft aufgeteilt werden.

Die Zerlegung unterscheidet sich jedoch von der Steuererhebung. Während es sich bei der Zerlegung um ein länderinternes Ausgleichs- oder Clearingverfahren handelt, behandelt v. Schanz die Steuerpflicht – also eine der Zerlegung vorgelagerten Stufe. Gleichwohl sind die Erwägungen zur wirtschaftlichen Zuge-

⁹⁵⁶ BVerfGE 72, 330 (391 f.).

⁹⁵⁷ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (9 ff.).

hörigkeit der Person zu einer Gemeinde oder zu einem öffentlichen Gemeinwesen nicht nur bei der Steuererhebung von Relevanz. Der Gesetzgeber kann sich im Fall der Zerlegung (als nachgelagerten Schritt gegenüber der Steuererhebung) von den gleichen Erwägungen leiten lassen. Aus diesem Grund schlägt der zweite Einwand bei der Zerlegung nicht durch, denn die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen werden schon bei der Steuererhebung berücksichtigt. Bei der Zerlegung genügt es daher, wenn die gesammelte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (die durch die Steuer ermittelt wird) der in einem Gemeinwesen Zugehörigen ermittelt wird und eine Zuteilung an die Länder erfolgt, zu denen der Steuerpflichtige – durch den Konsum- oder Erwerbsakt oder durch beides – eine wirtschaftliche Beziehung aufbaut.

Im weiteren Verlauf wird auch zugegeben, dass sich die wirkliche Steuerkraft daher nicht allein nach dem Erarbeitungs- oder Wohnsitzprinzip bestimmen lässt. In beiden Kriterien wird der sachliche, sprich wirtschaftliche Bezug des Steuerpflichtigen zu einem Gemeinwesen klar erkannt. Das Gericht lässt es zu, dass der Gesetzgeber beide Anknüpfungspunkte unterschiedlich gewichten kann⁹⁵⁸. Dieser Vorgabe ist unter der Einschränkung zuzustimmen, dass der Gesetzgeber die möglichen Anknüpfungspunkte berücksichtigt. Wie er sie gewichtet, steht ihm jedoch frei.

⁹⁵⁸ BVerfGE 72, 330 (392).

b) Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips bei der Zerlegung

Die allgemeine Auffassung in der Literatur wendet sich gegen das Äquivalenzprinzip als Rechtfertigung für die Besteuerung. Dieses Prinzip habe „ausgedient“ und könne allenfalls bei den Kommunalsteuern wie die Gewerbe- oder Grundsteuer noch herangezogen werden⁹⁵⁹. Wiewohl man diese Steuerkonzeption als veraltet von sich weisen kann, so sollte bei der Anwendung des Äquivalenzprinzips gerade im Rahmen der Zerlegung beachtet werden, dass es in diesem Fall nicht darum geht, die Besteuerung des Steuerpflichtigen zu rechtfertigen, sondern darum, wie die staatlichen Einnahmen verteilt werden. Insofern kann man von einer horizontalen Anwendung der Steuerprinzipien ausgehen: Das Äquivalenzprinzip wird nicht mehr auf das Staat-Bürger-Verhältnis, sondern auf das innerstaatliche Verhältnis zwischen den Ländern bezogen. Wie viel einem Land zusteht und wie das vorhandene Steueraufkommen effizient verteilt werden kann, ergibt sich daher aus den Belastungen, die ein Land dadurch hat, dass Steuerpflichtige dort wohnen oder arbeiten. Davon müssten jedoch die Konsumausgaben in dem betreffenden Land abgezogen werden. Denn Maßstab der Zerlegung muss die Nettobelastung sein.

Danach sollen die Nutznießer einer Leistung die Kosten dieser Leistung tragen (Kongruenz). Diese Äquivalenz komme jedoch nur eingeschränkt zum Tragen, da die Steuerrechtsetzung beim Bund liege. Folglich bliebe bei der horizontalen Verteilung noch die Übereinstimmung des Kreises der von den öffentlichen Leistungen Begünstigten und der durch die Steuer Belasteten⁹⁶⁰.

⁹⁵⁹ Zur Kritik hieran: *Haller*, *FinArch*, N.F. Bd. 21, (1961), S. 248.

⁹⁶⁰ *Korioth*, *Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern*, (1997), S. 515.

Bei der Steuerverteilung nach dem Gesichtspunkt der ökonomischen Äquivalenz wären im Hinblick auf die Einkommensteuer zwei Ansatzpunkte denkbar: Der erste Ansatz stellt der Einkommensteuer ein Angebot an wohnsitznaher und haushaltsorientierter öffentlicher Infrastruktur gegenüber, sofern sie nicht durch andere Einnahmequellen finanziert würde (sogenanntes haushalts- oder konsumorientiertes Abgabekonzept)⁹⁶¹.

Ein weiterer Ansatz stellt eher das Vorhandensein öffentlicher Infrastrukturleistungen für die Produktion in den Mittelpunkt der Betrachtung (sog. produktionsorientiertes Abgabekonzept). Folglich sei immer dann das Äquivalenzprinzip verletzt, wenn Kosten- und Nutzerkreise auseinanderfallen. Das Steueraufkommen gehöre dorthin, wo die mit der Produktion verbundenen Lasten bestehen⁹⁶². Eine Zerlegung, die von vornherein zu große Unterschiede in der Finanzkraft beseitigen will, gehe über die allokativen Aufgabe der Übereinstimmung von primärem Steueraufkommen und primärer Steuerkraft hinaus. Die Abhängigkeit der Länder untereinander wäre institutionell reduziert⁹⁶³. Ob das Äquivalenzprinzip in diesem Verhältnis Anwendung finden kann, ist gleichwohl umstritten. Im Folgenden werden die theoretischen Ansätze und die vorgebrachten Einwände dargelegt.

⁹⁶¹ Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 100.

⁹⁶² Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 100. In der Zusammenlegung von Berlin und Brandenburg wird eine Internalisierung externer Effekte gesehen.

⁹⁶³ Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 100.

aa) Stand der Argumentation

(1) Die These der Übereinstimmung von Kosten und Nutzern bei der Zerlegung

Das Äquivalenzprinzip⁹⁶⁴ wird vielfach als Argumentationsfigur bei der Frage verwendet, auf welche Weise öffentliche Güter in einer Region effizient bereitgestellt werden können⁹⁶⁵. Zentrales Ziel der Herstellung (regionaler) Äquivalenz ist die regionale Radizierung der Steuern⁹⁶⁶. Die Grundthese lautet in diesem

⁹⁶⁴ *Bösinger*, Die Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs 1995, (1999), S. 47 f.; *Loeffelholz*, Finanzreform 1969: Anspruch und Wirklichkeit, in: Probleme des Finanzausgleichs in nationaler und internationaler Sicht, Beihefte der Konjunkturpolitik, Bd. 41, (1993), S. 38 f. Er bezeichnet das Prinzip fiskalischer Äquivalenz als wenig präzise. *Kitterer*, Zukunft der Steuerzerlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 126.

⁹⁶⁵ *Hofmann*, ZRP 11 (1999), S. 465 (467); *Färber/Pohle*, Räumliche Aspekte des föderativen Systems, in: Färber, (Hrsg.), Das föderative System in Deutschland, (2005), S. 1 (8); *Feld*, Fiskalischer Föderalismus in der Schweiz, (2004), S. 44 ff.; *Kitterer/Burckardt/Löwer*, Die Einbeziehung der Stadtstaaten in das bundesdeutsche Finanzsystem, in: Haller/Schönert (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, (2004), S. 39; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 21, 57; *Weiß/Münzenmaier*, WD 10/2014, S. 732 (739); *Truger/Vesper*, Zur Reform des Länderfinanzausgleichs – eine Notwendigkeit?, IMK-Gutachten, (2014), S. 34. Angedeutet: *Scherf*, 54. Jg. Ifo-SD (2/2001), S. 4: „allokatives Ziel der Verbesserung der Leistungsanreize“. *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 10; kritisch: *Kilper*, Föderalismus als Institution der „Marktsicherung“, in: Färber, (Hrsg.), Das föderative System in Deutschland, (2005), S. 41 (49).

⁹⁶⁶ *Färber*, Die regionale Inzidenz des deutschen Steuersystems, in: Färber, (Hrsg.), Das föderative System in Deutschland, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, (2005), S. 146 (152).

Zusammenhang, dass „... eine Region ... eine effiziente und auf die Präferenzen seiner Bürger abgestimmte Versorgung mit bestimmten Gütern... am besten erreichen [wird],..., wenn ... der Kreis der Nutzer der öffentlichen Leistungen auch zu deren Finanzierung herangezogen wird“⁹⁶⁷. Denn nur auf diese Weise sei der Finanzausgleich „anreizkompatibel“ zu gestalten⁹⁶⁸. In bestimmten Fällen kann der Zusammenhang von Kosten und Nutzen auseinanderfallen. Im Folgenden wird auf das Auftreten räumlicher Externalitäten eingegangen, welche den Äquivalenzzusammenhang stören⁹⁶⁹.

Der Zusammenhang zwischen den angefallenen Kosten und den Nutzern kann in bestimmten Fällen durch räumliche Externalitäten auseinanderfallen⁹⁷⁰. Von Externalitäten ist auszugehen, wenn die bereitgestellten Güter nicht nur von denen genutzt werden können, die dort wohnen und die Kosten hierfür (durch Abgaben) tragen

⁹⁶⁷ *Kitterer/Burckardt/Löwer*, Die Einbeziehung der Stadtstaaten in das bundesdeutsche Finanzsystem, in: Haller/Schönert, (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, (2004), S. 39.

⁹⁶⁸ *Peffekoven*, Der Finanzausgleich im Spannungsfeld zwischen allokativen und distributiven Zielsetzungen, in: Beihefte der Konjunkturpolitik, Bd. 41, (1993), S. 14; *Liebig*, in: Elsner, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches, (2002), S. 69 (75); *Fuest/Lichtblau*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1991), S. 50; *Fuest/Thöne*, Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform, in: Härtel, (Hrsg.), Hdb. Föderalismus, Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Bd. II, (2012), § 37 Rn. 22, 42 f.; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 4 ff., 20 ff.

⁹⁶⁹ *Feld*, Steuerwettbewerb und seine Auswirkungen auf Allokation und Distribution, (2000), S. 44, m.w.N. Hierzu zählen insbesondere die Ressourcenkosten öffentlicher Leistungen anderer Gebietskörperschaften, die sich ändern, sowie die Überfüllungskosten, die sich ändern.

⁹⁷⁰ *Feld*, Steuerwettbewerb und seine Auswirkungen auf Allokation und Distribution, 2000, S. 48.

(sog. positiver Nutzen-spillover)⁹⁷¹. Entscheidend ist in diesen Fällen, dass die Nutzung der bereitgestellten Infrastrukturleistungen⁹⁷² durch die Länder nicht auf die Kostenträger beschränkt werden kann, sondern über das Land hinaus (positive oder negative) Wirkungen auf andere Länder zeitigt. Die Bewohner der Umlandgemeinden profitieren daher von dem Nutzen nicht entsprechend ihrer marginalen Zahlungsbereitschaft⁹⁷³. Mit anderen Worten ausgedrückt bedeutet dies, dass kein Kosten-Nutzen-Zusammenhang mehr besteht, wenn Wohnort und Arbeitsplatz durch Ein- bzw. Auspendler auseinanderfallen. Die Gebietsansässigen finanzieren beispielsweise die Infrastruktur, während die gebietsexternen Einpendler das Angebot nutzen, ohne einen entsprechenden Beitrag dazu zu leisten. Auf dieser Basis wird von großen Teilen der finanzwissenschaftlichen⁹⁷⁴ und rechtswissen-

⁹⁷¹ *Peffekoven*, Der Finanzausgleich im Spannungsfeld zwischen allokativen und distributiven Zielsetzungen, in: Beihefte der Konjunkturpolitik, Bd. 41, (1993), S. 16. Öffentliche Güter weisen jedoch nicht immer nur einen positiven Nutzen auf (sog. negative Nutzenspillover).

⁹⁷² Zu den Infrastrukturleistungen werden unter anderem die Kosten für Infrastrukturmaßnahmen, Verwaltung und Gerichte, Wirtschaftsförderungsmaßnahmen sowie Sicherung und Schaffung von Arbeitsplätzen sowie von Krankenhäusern und Schulen gezählt. Siehe auch: *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 53.

⁹⁷³ *Feld*, Steuerwettbewerb und seine Auswirkungen auf Allokation und Distribution, (2000), S. 48.

⁹⁷⁴ *Kitterer/Burckardt/Löwer*, Die Einbeziehung der Stadtstaaten in das bundesdeutsche Finanzsystem, in: Haller/Schönert, (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, (2004), S. 39; *Fuest/Thöne*, Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform, in: Härtel, (Hrsg.), Hdb. Föderalismus, Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Bd. II, (2012), § 37 Rn. 41 ff. Diese Disparitäten treten dabei zwischen den Stadtstaaten und den Anrainerländern im besonderen Maße auf. Gleiches gilt auch für die ostdeutschen Länder, die eher ein interessantes Wohnumfeld schaffen wollen, als ein interessantes Arbeitsumfeld zu gewährleisten.

schaftlichen⁹⁷⁵ Literatur ein Ausgleich dieser „Spillover-Effekte“ gefordert. Dieser Ausgleich wird auch als Internalisierung bezeichnet⁹⁷⁶. Diese Annahmen beruhen auf dem fiskalischen Föderalismus, der von Oates⁹⁷⁷ geprägt wurde.

Er⁹⁷⁸ geht davon aus, dass die Körperschaft, die die bereitgestellte Menge des Gutes bestimmt, genau die Individuen umfasst, die das Gut konsumieren (Korrespondenzprinzip). Dieser Gedanke führt dann auch zur Dezentralisierung staatlicher Leistungen. Aufgrund der Mobilität und der unterschiedlichen Präferenzen der Individuen können die öffentlichen Leistungen jedoch nicht effizient bereitgestellt werden. Die Effizienz ist durch bestimmte Ausgleichsleistungen wieder herzustellen.

In der Finanzwissenschaft gibt es unterschiedliche Ansätze zur Internalisierung dieser Effekte. Der erste zielt darauf ab, Aufgabenkompetenzen in der Weise zu verteilen, dass diese Effekte vermieden werden⁹⁷⁹. Die Internalisierung hängt maßgebend davon ab, ob es sich um Steuern auf die Einkommensentstehung

⁹⁷⁵ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 514 ff. mit Verweis auf BVerfGE 72, 330 (396). Nach seiner Auffassung deutete das Bundesverfassungsgericht das Äquivalenzprinzip an. Die Spillover-Effekte werden in diesem Fall als „regionale Streuungen“ bezeichnet, welche bei den Landessteuern jedoch nicht eintreten.

⁹⁷⁶ *Kitterer/Burckardt/Löwer*, Die Einbeziehung der Stadtstaaten in das bundesdeutsche Finanzsystem, in: Haller/Schönert, (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, (2004), S. 74; *Liebig*, in: Elsner, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches, (2002), S. 69 (76 ff.), m.w.N.; *Weiß/Münzenmaier*, WD 10/2014, S. 732 (739); *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 21, 57.

⁹⁷⁷ *Oates*, Fiscal Federalism, (1972).

⁹⁷⁸ *Oates*, Fiscal Federalism, (1972), S. 33 ff., 46 ff., 49ff.

⁹⁷⁹ *Olson*, American Economic Review, Vol. 59 (1969), S. 479 (485).

oder auf die Einkommensverwendung handelt⁹⁸⁰. Sie kann auch durch Ausgleichsleistungen zwischen verschiedenen Gebietskörperschaften erfolgen⁹⁸¹.

Bei Steuern auf die unternehmerische Einkommensentstehung müssen die verschiedenen Jurisdiktionen für die Wertschöpfung durch Aufteilung der Bemessungsgrundlagen oder Steuererträgen angemessen berücksichtigt werden. Bei persönlichen Einkommensteuern erfolgt der Großteil des Konsums am Wohnort des Zensiten, aber auch am Arbeitsort⁹⁸². Ausgehend von dieser Modellannahme soll die Zerlegung der Lohnsteuer daher (zumindest teilweise) nach dem Betriebsstättenprinzip erfolgen. Denn eine Zerlegung der Lohnsteuer und die Verteilung der Einkommensteuer nach dem Wohnsitzland des Steuerpflichtigen können bei Einpendlern dazu führen, dass das Umland von den Infrastrukturleistungen des Arbeitsstättenorts profitiert.

Länder mit relativer Arbeitsstätten-Intensität und entsprechenden Aufwendungen in die Infrastruktur würden durch das jetzige System nicht hinreichend Berücksichtigung finden. Denn sie tragen besondere Zusatzbelastungen. Bei den Stadtstaaten verschärft sich die Problematik. Denn sie können nicht wie andere Städte „wachsen“ und die umliegenden Gemeinden „einge-

⁹⁸⁰ *Färber*, Die regionale Inzidenz des deutschen Steuersystems, in: *Färber*, (Hrsg.), *Das föderative System in Deutschland*, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, (2005), S. 146 (153).

⁹⁸¹ *Färber*, Die regionale Inzidenz des deutschen Steuersystems, in: *Färber*, (Hrsg.), *Das föderative System in Deutschland*, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, (2005), S. 146 (153). Sachgerecht erfolge diese Internalisierung durch Einführung von Zerlegungs- und Verrechnungsschlüsseln sowie Quellensteuerzahlungen.

⁹⁸² *Färber*, Die regionale Inzidenz des deutschen Steuersystems, in: *Färber*, (Hrsg.), *Das föderative System in Deutschland*, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, (2005), S. 146 (153).

meinden“, wenn sie zu einem anderen Land gehören. Ein landesinterner Ausgleich ist – im Vergleich zu den Großstädten der Flächenländer – mangels landeszugehörigen Hinterlandes nicht möglich. Dies zeige sich vor allem an den wachsenden „existenzbedrohenden Finanzproblemen“, die nicht auf einer unsoliden Haushaltspolitik beruhen sollen⁹⁸³.

(2) Einwände aus der finanzwissenschaftlichen Literatur

Dagegen werden in der finanzwissenschaftlichen Literatur⁹⁸⁴ folgende Einwände erhoben: Die Kosten für Gesundheit, Bildung und Verkehr, der Ver- und Entsorgung würden primär am Wohnort anfallen. Aber selbst, wenn man die Kosten am Arbeitsort akzeptiere, so folgen – dieser Auffassung nach – nur dann Ausgleichspflichten, wenn die „Spill-outs“ nicht durch gegenläufige „Spill-ins“, Gebühren oder gebührenähnliche Abgaben finanziert würden. Einpendler geben zudem auch einen Teil des Einkommens am Arbeitsort aus, weswegen sie zum Steuererwerb des betreffenden Landes beitragen. Ein Verstoß der Zerlegungsvorschriften gegen die Verfassung liege deshalb nicht vor⁹⁸⁵. Auch sei zu prüfen, ob den negativen „Spillouts“ positive „Spillins“ gegenüberstehen. Diese Überprüfung scheitert jedoch meist daran, dass keine konkreten Zahlen vorhanden sind⁹⁸⁶. Eine

⁹⁸³ Sichtweise Hamburgs BVerfGE 72, 330 (344 f.). Man spricht in diesem Falle von „Spillover“-Effekten: *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187).

⁹⁸⁴ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187 f.); dem folgend auch: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 107.

⁹⁸⁵ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187 f.).

⁹⁸⁶ *Weiß/Münzenmaier*, WD 10/2014, S. 732 (739). Sie sprechen von der „Unzulänglichkeit der Datenbasis“.

exakte Quantifizierung scheitert daher.

Gegen die Berücksichtigung von Lastenmaßstäben wird auch eingewandt, dass sie unzulässig und ungeeignet seien, das Zerlegungsziel zu erreichen. Denn damit wäre ein Bedarfsmaßstab eingeführt, der sich nicht mit dem Verteilungsregulativ vereinbaren ließe. Abgesehen hiervon würde der Grundsatz des örtlichen Aufkommens in Grenzbereichen nicht bestätigt, sondern aufgehoben⁹⁸⁷. Aus diesen Gründen seien lastenspezifische Kriterien nicht tauglich.

(3) Einwände aus der rechtswissenschaftlichen Literatur

Die Berücksichtigung der Spill-over-Effekte ruft auch in der rechtswissenschaftlichen Literatur erhebliche Zweifel hervor⁹⁸⁸. So wird den scheinbar plausiblen Verteilungs- und Ausgleichswirkungen sowie der Gegenrechnung konnexer Ertragsvorteile die fehlende Quantifizierbarkeit entgegen gehalten. Dies gelte auch für die Pendlerbilanz⁹⁸⁹.

Überdies müsse man Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG in Abhängigkeit zu S. 1 lesen. Danach seien Lasten- und Kostenelemente auf dieser Stufe nicht zu berücksichtigen und zu integrieren⁹⁹⁰. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Wohnsitzprinzips lasse sich hingegen aus Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG entnehmen⁹⁹¹. Des Weiteren

⁹⁸⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 107. Ertragsverzerrungen seien im ersten Schritt hinzunehmen.

⁹⁸⁸ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 3 Rn. 44; *Hidien*, *DStZ* 1997, S. 801 (809).

⁹⁸⁹ So *Hidien* auch im Hinblick auf die Einwohnerwertung, *Handbuch Länderfinanzausgleich*, S. 406 f.

⁹⁹⁰ *Hidien*, *DStZ* 1997, S. 801 (809).

⁹⁹¹ *BVerfGE* 72, 330 (407); dem folgend: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 110 (Fn. 447).

ergebe sich schon aus dem Steuerbegriff des § 3 AO, dass ein Gegenleistungsbezug gerade bei der Steuer fehle⁹⁹². Die Berücksichtigung zusätzlicher staatlicher oder kommunaler (Zusatz-)kosten am Wohnsitzort oder Arbeitsstättenort – zur Bestimmung des „richtigen“ Orts seien deshalb unbrauchbar, da sie auf einer Korrespondenzbeziehung von staatlicher Leistung und steuerlicher Gegenleistung beruhen. Dieser Gedanke beruhe auf einer überholten Steuerkonzeption und sei deshalb auf das bundesstaatliche Verteilungsrecht nicht übertragbar⁹⁹³.

bb) Gründe für die Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips bei der Zerlegung

Aus mehreren Gründen ist dieses Prinzip jedoch bei der Wahl der Anknüpfungspunkte sinnvoll: Das Äquivalenzprinzip sorgt für eine Vergleichbarkeit, denn die Stadtstaaten verfügen über kein Umland⁹⁹⁴. Erst, wenn die spezifische Belastung ausreichend Berücksichtigung findet, kann darauf aufbauend der Länderfinanzausgleich durchgeführt werden. Der Einwand, der davon ausgeht, dass die Ausrichtung nach dem Belastungskonzept auf der veralteten Korrespondenzbeziehung zwischen Staat und Bürger beruhe⁹⁹⁵, hat seinen Bestand, wenn man nur das Verhältnis zwischen Staat und Bürger betrachtet.

Die Berücksichtigung der Kosten- und Nutzenkreise bezieht sich jedoch darüber hinaus nicht nur auf das Staats-Bürger-Verhältnis,

⁹⁹² Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 3 Rn. 44.

⁹⁹³ *Hidien*, DStZ 1997, S. 801 (810).

⁹⁹⁴ *Kitterer*, in: Wieland, (Hrsg.), Neuordnung des Finanzausgleichs zwischen Bund und Ländern und ihre Auswirkungen auf das Land Bremen, Gutachten, (1993), S. 272 (282).

⁹⁹⁵ *Hidien*, DStZ 1997, S. 801 (810).

sondern auch auf die effiziente Verteilung der Steuern zwischen den Ländern. Insoweit lässt sich zwar von einem veralteten Steuerkonzept ausgehen⁹⁹⁶, weil es auf dem Äquivalenzgedanken beruht. Dennoch lässt sich dieses Prinzip für die finanzwissenschaftliche Diskussion fruchtbar machen, denn es geht um die effiziente Zerlegung vereinnahmter Steuern zwischen den Ländern. Dieser Gedanke löst sich von einer strikt aufkom-mensorientierten Sichtweise und trägt ökonomischen Tatsachen Rechnung.

Zwar treten durch die Zerlegung aufgrund der Äquivalenzbetrachtung bereits Wirkungen ein, die das Gefälle zwischen reichen und armen Ländern verschärfen können, da hierdurch gerade die Länder bevorzugt werden, die Arbeitsplätze zur Verfügung stellen. Gleichwohl ist aber zu bedenken, dass der Zweck der zweiten Stufe nicht im Ausgleich von Finanzkraftunterschieden liegt, obwohl de lege lata ein solcher „Reflex“ zu beobachten ist⁹⁹⁷. Darin könnte auch der Vorteil des Äquivalenzprinzips liegen. Die ausgleichende Wirkung, die durch die alleinige Berücksichtigung des Örtlichkeitsmaßstabes verursacht wird, lässt sich durch die Äquivalenzbetrachtung vermeiden.

Als zusätzliches Argument könnten auch die bereits erwähnten Anreizwirkungen herangezogen werden, die sich auch aus der Anwendung des Äquivalenzprinzips ergeben⁹⁹⁸. Dieses Kriterium

⁹⁹⁶ So *Hidien*, DStZ 1997, S. 801 (8109).

⁹⁹⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 150.

⁹⁹⁸ *Liebig*, in: *Elsner*, (Hrsg.), *Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches*, (2002), S. 69 (75); *Scherf*, WD 4/2001, S. 227 f. Steigendes Lohnsteueraufkommen habe bei den Empfängerländern Verluste der Landeskasse zur Folge. *Fuest/Thöne*, *Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform*, in: *Härtel*, (Hrsg.), *Hdb. Föderalismus, Föderalismus als*

ergibt sich zwar nicht direkt aus Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG. Jedoch könnte man dies auch als Ausprägung des in Art. 107 Abs. 1 GG statuierten Trennungsmodells ansehen. Vielfach wird argumentiert, dass eine anreizmotivierte Zerlegung dazu führen kann, dass sich auch Wohnsitzländer stärker um die Ansiedlung von Wirtschaftsbetrieben kümmern als bisher⁹⁹⁹. In dieser Argumentation klingt auch das Bundesstaatsprinzip an, welches gerade im finanziellen Bereich die Eigenstaatlichkeit und damit die wettbewerbsorientierten Aspekte betonen will. Eine Zerlegung, die eine adäquate Wirtschafts- und Verkehrsinfrastruktur prämiert, privilegiert nicht nur die Stadtstaaten, sondern hebt auch die Bedeutung der wirtschaftsstarken Regionen hervor¹⁰⁰⁰. Die Anreizthese wird später bei den Reformansätzen bei der Frage, ob die Steuern sich an der Wirtschaftskraft orientieren sollten, behandelt. Hier sei nur darauf hingewiesen, dass die Anreizthese zwar immer gerade in der finanzwissenschaftlichen Literatur wiederholt wird, selten jedoch werden vertiefte Untersuchungen vorgenommen, inwieweit die Länder tatsächlich Einfluss auf die Steuerquellen haben¹⁰⁰¹.

Unklar ist jedoch, welche Folgen man aus dem Äqui-valenzprinzip zieht. Denkbar wären zwei Ansätze. Beide müssen sich jedoch an der Wertung des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG messen lassen, wenn man

demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Bd. II, (2012), § 37 Rn. 83 f.

⁹⁹⁹ So auch *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 522. Er bezieht sich jedoch nur auf die Wirkungen der Doppelanknüpfung, nicht auf das Maßkriterium.

¹⁰⁰⁰ *Scherf*, WD 4/2001, S. 227 (233).

¹⁰⁰¹ *Färber*, Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich, 1. Aufl. (2000), S. 79; *Döring/Blume/Türck*, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, 1. Aufl. (2008).

in der Zerlegung die Verwirklichung des örtlichen Aufkommens sieht¹⁰⁰².

Die erste Möglichkeit besteht darin, dass man die Zerlegungskriterien vollständig nach dem Wertschöpfungsprinzip¹⁰⁰³ ausgestaltet; die zweite führt zu einer Aufteilung der Zerlegungskriterien¹⁰⁰⁴. Ob und inwieweit eine Aufteilung vorgenommen werden sollte, ist Gegenstand weiterer Untersuchungen bei den speziellen Steuern.

Gegen den Einwand aus der rechtswissenschaftlichen Literatur, der davon ausgeht, dass Art. 107 Abs. 1 S. 1 und S. 2 GG im Zusammenhang gelesen werden müssen, spricht, dass dieses Argument nicht zwingend das Äquivalenzprinzip ausschließt. Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck des S. 2 oder S. 1 lassen sich zwingende Argumente herleiten.

Der Hinweis, der auf § 3 AO Bezug nimmt und vom fehlenden Gegenleistungscharakter der Steuer ausgeht, hat zwar den Wortlaut auf seiner Seite. Außerdem gehört es zum Wesen der Steuer, dass es sich bei dieser um eine Abgabe ohne Gegenleistung zur Finanzierung öffentlicher Güter handelt¹⁰⁰⁵. Für die Berücksichtigung des Äquivalenzprinzips auch im Rahmen der Steuer als besondere Abgabenform sprechen jedoch folgende Erwägungen.

¹⁰⁰² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 79.

¹⁰⁰³ *Liebig*, in: *Elsner*, (Hrsg.), *Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches*, (2002), S. 69 (76).

¹⁰⁰⁴ *Korioth*, *Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern*, (1997), S. 521. Die Aufteilung der Einkommensteuer basiert jedoch auf dem Äquivalenzcharakter der Steuer. Er verwendet den Anreizcharakter lediglich als Argument für die Aufteilung, nicht jedoch als Maßstab der Aufteilung.

¹⁰⁰⁵ *Färber*, *Die regionale Inzidenz des deutschen Steuersystems*, in: *Färber*, (Hrsg.), *Das föderative System in Deutschland*, *Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL*, Nr. 224, (2005), S. 146 (152).

Zunächst lässt sich zwar eine enge Verbindung zum Leistungsfähigkeitsprinzip nicht abstreiten. Jedoch sollte man – gerade weil es nicht nur um die Erhebung der Steuer als solche geht, sondern auch um deren Verteilung – das Äquivalenzprinzip bei der Verteilung stärker berücksichtigen.

Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht spricht nichts gegen die Einbeziehung des Äquivalenzprinzips bei der Zerlegung. So kann man aus den Aussagen des Bundesverfassungsgerichts¹⁰⁰⁶ durchaus Ansätze einer äquivalenztheoretischen Betrachtung entnehmen, wenn es davon ausgeht, dass die „wirkliche Steuerkraft“, der „Steuerleistung der Wirtschaft eines Landes entspricht“¹⁰⁰⁷.

Folglich wiegen die Argumente, die für eine Berücksichtigung von Lastengesichtspunkten sprechen, schwerer, zumal sie Kosten- und Nutzerkreise aufeinander abstimmen sowie eine Vergleichbarkeit der Länder erst herstellen¹⁰⁰⁸.

Die Äquivalenzbetrachtung bzw. die Lastenberücksichtigung lässt sich nicht pauschal für jede Steuer bestimmen. Vielmehr muss nach der Steuerart differenziert werden¹⁰⁰⁹. Aus dieser Übersicht ergibt sich, dass dieses Prinzip, das in der Finanzwissenschaft seine nähere Ausgestaltung erhält, sowohl als Zielvorgabe als auch in der konkreten Anwendung auf erhebliche Zweifel und Widerstände stößt. Im Folgenden wird daher untersucht, inwieweit der Grund-

¹⁰⁰⁶ BVerfGE 72, 330 (391 f.).

¹⁰⁰⁷ So auch *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 514 f.

¹⁰⁰⁸ *Kitterer*, Neuordnung des Finanzausgleichs zwischen Bund und Ländern und ihre Auswirkungen auf das Land Bremen, Gutachten, in: Wieland, (Hrsg.), (1993), S. 271 (282).

¹⁰⁰⁹ Ebenso *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 515.

gedanke des Äquivalenzprinzips in der Ausgestaltung von Zerlegungsvorschriften seine Ausprägung erhalten kann.

Dass Äquivalenzbeziehungen des Steuerpflichtigen zum betreffenden Land in irgendeiner Weise bestehen könnten, wurde bereits bejaht. Inwieweit der Gesetzgeber vom Äquivalenzgedanken abweichen darf, hängt jedoch davon ab, welchen Gestaltungsspielraum man dem Gesetzgeber bei der Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften lässt. Darf der Gesetzgeber aus erhebungstechnischen Gründen, die Zuständigkeiten der Finanzbehörden festlegen, so muss er diese durch Zerlegung wieder korrigieren. Der These Korioths jedoch, dass die Landessteuern weniger stark streuen, ist folgende Erwägung entgegen zu halten¹⁰¹⁰:

Auch die Landessteuern nach Art. 106 Abs. 2 GG können in der Weise streuen, dass aufgrund von praktischen Erwägungen des Gesetzgebers oder durch das Verhalten des Steuerpflichtigen unerwünschte Spillovers entstehen, die den Zusammenhang von Nutzen und Kosten zerreißen und eine spätere Zerlegung notwendig machen. Derartige Streuungen können sowohl durch länderübergreifendes Verhalten des Steuerpflichtigen entstehen als auch durch Erhebungsregeln des Gesetzgebers bedingt sein. Als Beispiel sei die Erbschaft- und Schenkungsteuer als reine Landessteuer nach Art. 106 Abs. 2 GG angeführt. Die Zuständigkeit des Finanzamts hängt vom Wohnsitz des Schenkers/Erblässers ab, § 35 Abs. 1 ErbStG. Unberücksichtigt bleiben jedoch die Beziehungen des Beschenkten/Erben und damit das Land, in dem der Beschenkte/Erbe seinen Wohnsitz hat¹⁰¹¹.

¹⁰¹⁰ Siehe: Kapitel D I 5 b).

3. Schlussfolgerung und Ausblick

In diesem Abschnitt wurde deutlich, dass auch das Äquivalenzprinzip taugliches Leitprinzip der Zerlegung sein kann. Die gegen dieses Prinzip angeführten Argumente beziehen sich überwiegend auf die Steuerrechtfertigung. Es wurde auch erkennbar, dass gerade die großen Gemeinschaftsteuern nicht auf diesem Prinzip beruhen. Allenfalls bei den örtlichen Aufwands-, der Gewerbe- und der Kfz-Steuer ließen sich Äquivalenzbeziehungen herstellen. Dieses Prinzip muss daher im weiteren Sinne der „Generaläquivalenz“ verstanden werden. Es geht daher nicht um die Rechtfertigung bestimmter Steuern, sondern um die Feststellung, ob der Steuerpflichtige außerhalb seines Wohnsitzes, also in anderen Ländern, Nutzen aus der bereitgestellten Infrastruktur zieht.

Wendet man dieses Prinzip in diesem Verständnis an, so können sich Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip nicht widersprechen. Vielmehr können sich aus der Kombination beider Prinzipien bzw. ihrer Konkretisierungen Anknüpfungspunkte der Zerlegung finden lassen, die der Gesetzgeber zu berücksichtigen hat. Dass beide Prinzipien komplementär Anwendung finden, zeigt sich nicht nur im innerstaatlichen, sondern auch im internationalen Kontext. Darauf wird im Folgenden näher eingegangen. Gegenstand der weiteren Bearbeitung wird auch der Vergleich zwischen dem internationalen Steuerrecht und dem Zerlegungsrecht sein. Auf die Besteuerung international tätiger Unternehmen in den USA und der EU wird dabei ein besonderes Augenmerk gerichtet.

¹⁰¹¹ Zu den Effekten: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 515. Zur Zerlegung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, siehe: Kapitel § 2 D II 3.

IV. Verhältnis zum internationalen Steuerrecht

Bei der Schaffung von Zerlegungsvorschriften könnten auch Maßstäbe herangezogen werden, die im internationalen Steuerrecht Anwendung finden.

Von Bedeutung sind daher die Fragen, welche Bedeutung das Leistungsfähigkeits- und das Äquivalenzprinzip im internationalen Steuerrecht haben. Um diese Bedeutung jedoch herausstellen zu können, sind die Grundsätze des internationalen Steuerrechts darzulegen. Im zweiten Schritt werden dann die tragenden Prinzipien näher beleuchtet.

1. Grundlagen des internationalen Steuerrechts

Das internationale Steuerrecht beruht maßgebend auf dem Prinzip der Souveränität der Staaten. Danach bestimmt der nationale Gesetzgeber, welche Bedingungen in der Person und im Tatbestand erfüllt sein müssen, damit eine Person steuerpflichtig ist¹⁰¹². Die Souveränität bezieht sich zunächst auf den besteu-erungswürdigen Sachverhalt¹⁰¹³ (Welteinkommens- oder Territorialprinzip)¹⁰¹⁴, auf die Person des Steuerpflichtigen (Wohnsitzstaats- oder Nationalitätsprinzip) oder auf den Steueranspruch bei Transaktionen (Ursprungsland- bzw. Bestimmungslandprinzip)¹⁰¹⁵.

Das Welteinkommensprinzip besagt, dass eine (natürliche) Person mit all ihren Einkünften steuerpflichtig ist, unabhängig davon, ob diese im Inland oder Ausland erworben wurden. Dieses Prinzip setzt voraus, dass der Steuerpflichtige bestimmte persönliche

¹⁰¹² *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 27 f.; *Schönfeld/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, (Hrsg.), DBA-Komm., 1. Aufl. (2013), A. Rn. 4.

¹⁰¹³ Dieser wirtschaftliche oder rechtliche Sachverhalt wird auch als Steuergut bezeichnet.

Beziehungen zu dem steuernden Staat aufweist. In Deutschland ergeben sich die Voraussetzungen aus § 1 Abs. 1 und 2 EStG¹⁰¹⁶. Das Welteinkommensprinzip bezieht sich jedoch nicht nur auf natürliche Personen. Es gilt auch für juristische Personen. Dies ergibt sich aus § 1 KStG i.V.m. §§ 10, 11 AO.

Das Wohnsitzstaatsprinzip stellt darauf ab, dass die zu steuernde Person ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland hat. Bei juristischen Personen soll der Sitz der Geschäftsleitung bzw. der Betriebsstätte maßgebend sein (§§ 10, 11 AO i.V.m. § 1 KStG). Die Staaten können jedoch die unbeschränkte Steuerpflicht auch von der Staatsangehörigkeit der Person abhängig machen.

Territorialprinzip bedeutet, dass Personen, die ihren Sitz im Ausland haben, mit den inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig sind. Diese beschränkte Steuerpflicht ist von sachlichen Bezugspunkten abhängig, § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG, da persönliche Bezugspunkte zu dem Staat nicht existieren (genuine link)¹⁰¹⁷. Rechtfertigen lässt sich das Besteuerungsrecht damit, dass der Betreffende die inländische Infrastruktur nutzt, dort jedoch nicht wohnt. Die beschränkte Steuerpflicht unterscheidet sich nicht nur dadurch, dass sie nur auf sachliche Einkünfte Bezug nimmt. Die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen werden nicht berücksichtigt. So sind nach § 50 Abs. 1 S. 3 EStG unter anderem die Aufwendungen nach §§ 10, 10a EStG, 16 Abs. 4, 32, 32a, 33-33b und 35a EStG nicht abziehbar.

¹⁰¹⁴ Siehe hierzu: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht 3. Aufl. (2011), Rn. 5.52; *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, (1964), S. 165 f. (Universalprinzip).

¹⁰¹⁵ *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 28.

¹⁰¹⁶ § 8 AO stellt auf den Wohnsitz und § 9 AO auf den gewöhnlichen Aufenthalt einer natürlichen Person ab.

Bei einem grenzüberschreitenden Leistungsaustausch haben die Staaten die Möglichkeit die Besteuerung davon abhängig zu machen, woher die Leistung oder das Gut stammt (Ursprungslandprinzip) oder wo die Leistung bzw. das Gut verwendet wird (Bestimmungslandprinzip).

Neben diesen Prinzipien werden auch die bereits angesprochenen Grundprinzipien (Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip) als Grund bzw. Rechtfertigung herangezogen. Das Welteinkommensprinzip soll auf dem Grundgedanken des Leistungsfähigkeitsprinzips beruhen. Das Quellensteuerprinzip basiert eher auf dem Grundgedanken des Äquivalenzprinzips. Beide Prinzipien werden auch hier deutlich. Diese Wertungen sind jedoch nicht unumstritten. Auf beide Prinzipien wird im Folgenden Bezug genommen.

¹⁰¹⁷ Ebenso *Kluge*, Das internationale Steuerrecht, 4. Aufl. (2000), S. 178 ff. Die beschränkte Steuerpflicht habe Objektsteuercharakter, da es auf die individuellen Merkmale des Steuerpflichtigen nicht ankomme.

2. Zugrunde liegende Prinzipien

Auch das internationale Steuerrecht unterliegt bestimmten Prinzipien. Die in einem Land wohnenden Bürger, die im Ausland arbeiten, sollen nicht schlechter gestellt werden. Die Anforderungen an ein gerechtes Steuersystem bestehen daher nicht nur in rein innerstaatlichen Sachverhalten. Die Steuergerechtigkeit, welche eine Belastungsgleichheit in der Besteuerung zwischen den Bürgern anstrebt, erhält in internationalen Sachverhalten eine zusätzliche Facette. Denn die Steuergerechtigkeit bezieht sich auch auf eine gerechte Verteilung der Besteuerungszuständigkeiten zwischen den Staaten. Beide Aspekte sind miteinander eng verzahnt und stehen in einem Spannungsverhältnis¹⁰¹⁸. Ein Staat hat die (Steuer-)Souveränität des anderen Staates zu berücksichtigen und gleichzeitig den Steuerpflichtigen nicht zu benachteiligen. Das internationale Steuerrecht basiert daher ebenfalls auf bestimmten Prinzipien. Ob und inwieweit Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstäbe taugen, wird im Folgenden nur bei der Behandlung der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht untersucht¹⁰¹⁹.

¹⁰¹⁸ *Waldhoff*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl. (2007), § 116 Rn. 160; *Schön*, Internationales Steuerrecht, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/[et al.], (Hrsg.), FS Kirchhof, Leitgedanken des Rechts, Bd. II, (2013), § 150 Rn. 5.

¹⁰¹⁹ Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht und die fiktiv-unbeschränkte Steuerpflicht sind nicht Gegenstand der anschließenden Untersuchungen. Auch der EuGH nimmt in der Auslegung der MwStSystRL Bezug auf das Äquivalenzprinzip (allerdings benennt er dieses Prinzip nicht ausdrücklich). EuGH v. 6.10.2011, C 421/10 Rn. 27 ff.

a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip

aa) Die unbeschränkte Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht basiert auf dem Welteinkommensprinzip und wird überwiegend¹⁰²⁰ mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verbunden. Dies wird mit der Begründung bejaht, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht davon abhängen kann, ob sich die Steuerquelle im Inland oder Ausland befindet¹⁰²¹. So gesehen erfasst die Leistungsfähigkeit auch die internationale Leistungsfähigkeit. Im internationalen Steuerrecht geht es nicht nur um die individuelle Verteilungsgerechtigkeit, sondern um Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Staaten¹⁰²². Sie wird jedoch durch ausländische Steuern verringert (Doppelbesteuerung), weswegen die ausländischen Steuern im deutschen Steuerrecht berücksichtigt werden sollen. Diese Berücksichtigung ergibt sich nicht aus Zweckmäßigkeitserwägungen, sondern lässt sich aus Art. 3 GG entnehmen¹⁰²³.

Auch der BFH¹⁰²⁴ ging 1993 davon aus, dass die Heranziehung des

¹⁰²⁰ Schönfeld/Häck, in: Schönfeld/Ditz, (Hrsg.), DBA-Komm., 1. Aufl. (2013), A Rn. 12; Winner, StuW 2010, S. 101 (105); Schön, StuW 2012, S. 213 (214); Debatin, BB 1960, S. 1015; a.A. Dietrich, Dividenden im Internationalen Steuerrecht, (2013), S. 46 f.; Elicker, in: Blümich, (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG, 126. Aufl. (2015), Vor. § 1 AStG Rn. 11 ff.

¹⁰²¹ Debatin, BB 1960, S. 1015; ders. FR 1969, S. 277 (278); Gandenberger, Diskussionsbeitrag, in: Vogel, (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1985), S. 133;

¹⁰²² Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (127 f.).

¹⁰²³ Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (143); Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. (2015), Rn. 36 ff.

¹⁰²⁴ BFH, BStBl. II 1994, S. 27 (29)=BFHE 170, 454 (457 f.); siehe:

Steuerpflichtigen nach dem Welteinkommen dem Grundsatz der finanziellen Leistungsfähigkeit entspreche. Dieser Grundsatz stelle nicht auf die räumliche Herkunft der Einkünfte, sondern nur auf das individuell verfügbare Einkommen der natürlichen Person ab. Sie sei steuerpflichtig, weil sie im Inland „lebe“, dort seine Geschäftstätigkeit ausübe oder der Schwerpunkt der Lebensführung liege¹⁰²⁵. Diese Erwägung basiert auf einer nutzen-theoretischen Vermutung, dass die in einem Land Ansässigen auch die staatlichen Leistungen in Anspruch nehmen¹⁰²⁶. Das Welt-einkommensprinzip wird auch opfertheoretisch begründet. Danach könne nur der Wohnsitzstaat die Besteuerung des Welteinkommens beanspruchen¹⁰²⁷.

Die Begründungen dieser Auffassungen überzeugen jedoch nicht. Denn die persönliche und räumliche Anknüpfung verdeutlichen nicht, warum sich die Steuerpflicht nur bei den Gebietsansässigen am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten hat. Auch lässt sich nicht schlüssig begründen, warum dieses Prinzip nur die

Vorlagebeschluss, BFHE 236, 304 (312 f.). Die inländische (Gesamt-)Leistungsfähigkeit sei von der ausländischen (Teil-)Leistungsfähigkeit zu trennen und beide Leistungsfähigkeiten einerseits mit dem Welteinkommensprinzip und andererseits mit dem Territorialprinzip und als deren Konkretisierung und Ausformung zu erkennen. BFHE 244, 1 (16) bzgl. § 50d Abs. 10 S. 1 EStG.

¹⁰²⁵ Ebenso *Debatin*, BB 1960, 1015; *ders.*, FR 1969, S. 277 (278).

¹⁰²⁶ *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (129); BFH, BStBl. II 1994, S. 27 (29)=BFHE 170, 454 (457 f.).

¹⁰²⁷ *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof, (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: FS Klein, (1994), S. 361 (366). Das Verhältnis zwischen Staat und Bürger wurde nach dieser Auffassung nicht mehr als gleichrangig angesehen (das Äquivalenzprinzip kam nicht mehr zur Geltung). Der Staat wurde vielmehr als ein über dem Individuum stehender Organismus angesehen. Zum Opfergedanken, siehe bereits: § 2 C I 1 a).

Besteuerung nach dem Welteinkommen vorsieht. Die Einkommensteuer rechtfertigt sich nicht durch bestimmte Anknüpfungsmerkmale, sondern durch die Zuordnung bestimmter besteuerswürdiger Einkünfte zu einer natürlichen Person¹⁰²⁸. Das Leistungsfähigkeitsprinzip setzt daher nicht zwingend voraus, dass eine Besteuerung nach dem Welteinkommen zu erfolgen hat. Dieser Gedanke lässt sich aufgrund folgender Erwägungen begründen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist konkretisierungsbedürftig. Eine Unterscheidung in inländische und ausländische Leistungsfähigkeit ist daher grundsätzlich denkbar. Territorial- und Welteinkommensprinzip sind nebeneinander bestehende Konkretisierungsmöglichkeiten des Leistungsfähigkeitsprinzips¹⁰²⁹. So ließe sich aus dem gleichen Prinzip die Unterscheidung in inländische und ausländische Leistungsfähigkeit rechtfertigen¹⁰³⁰. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich folgern, dass Personen mit gleich hohem disponiblen Einkommen gleich besteuert werden. Die Orientierung am Einkommen verlangt jedoch nicht die unterschiedslose Erfassung des weltweiten Einkommens¹⁰³¹. Der Gesetzgeber muss demzufolge entscheiden, ob er die Leistungs-

¹⁰²⁸ Zu den Einwänden, *Beil*, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, (2000), S. 25. Die h.M. verhalte sich zudem widersprüchlich, wenn sie die beiden Steuerpflichten auf unterschiedlichen Belastungsgründen zurückführt, sie aber andererseits als zwei Formen einer letztlich einheitlichen Personensteuer qualifiziert.

¹⁰²⁹ *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: *Vogel*, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1985) S. 3 (26); *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (131).

¹⁰³⁰ *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: *Vogel*, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1985), S. 3 (26).

¹⁰³¹ *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (132); *Beil*, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, (2000), S. 75 ff.

fähigkeit auf das Inland beschränkt oder auch die ausländische erfassen will. Berücksichtigt er auch die ausländische Leistungsfähigkeit, so lässt er außer Acht, dass die ausländischen Einkünfte unter anderen Bedingungen (anderer Faktoreinsatz, höheres Risiko)¹⁰³² erzielt wurden. Eine Gleichbehandlung zwischen den Beziehern von Auslandseinkünften und denen, die nur im Inland Einkünfte beziehen, verstößt zudem gegen die Wettbewerbsneutralität¹⁰³³.

Folglich schreibt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend vor, welche Steuerkonzeption der Gesetzgeber verfolgt. Geht er im Grundsatz vom Welteinkommensprinzip aus, so muss er jedoch dafür sorgen, dass im Quellenstaat eine Doppel- oder Minderbesteuerung vermieden wird¹⁰³⁴.

bb) Die beschränkte Steuerpflicht

Die beschränkte Steuerpflicht basiert auf dem Quellenprinzip und wird neben der unbeschränkten Steuerpflicht akzeptiert. Wie bereits oben kurz dargestellt werden die Steuerausländer im deutschen Recht der beschränkten Steuerpflicht unterworfen, sofern sie weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben und auch sonst nicht privilegiert werden (§ 1 Abs. 2 und 3 EStG). Bei der beschränkten Steuerpflicht kommt es daher mangels persönlicher Anknüpfungspunkte auf das Bestehen territorialer Beziehungen des Steuergutes zum Inland an¹⁰³⁵.

¹⁰³² *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1. Aufl. (1993), S. 1285.

¹⁰³³ *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: *Vogel*, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1985), S. 3 (26). Selbst durch die Anrechnung ausländischer Steuern werden individuelle Steuervergünstigungen im Wohnsitzstaat aufgezehrt.

¹⁰³⁴ Dazu sogleich: § 2 C IV 2 d).

¹⁰³⁵ *Burmester*, StuW 1993, S. 221 (225); *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6.

Unklar und umstritten ist, ob auch die beschränkte Steuerpflicht auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruht. Das Bundesverfassungsgericht und der BFH¹⁰³⁶ verneinten dies zunächst und begründeten die unterschiedliche Behandlung im Wesentlichen mit dem Objektsteuercharakter und damit, dass die persönlichen Verhältnisse ausschließlich und hinreichend im Wohnsitzstaat berücksichtigt würden¹⁰³⁷. In einem späteren Urteil bezog das Bundesverfassungsgericht¹⁰³⁸ erneut zu dieser Frage Stellung und bejahte dort die Anwendbarkeit der (Teil-)Leistungsfähigkeit bei beschränkt Steuerpflichtigen.

Aus mehreren Gründen gilt auch in diesem Fall das Leistungsfähigkeitsprinzip. Denn die beschränkte Steuerpflicht stellt auch eine Form der Steuerpflicht dar¹⁰³⁹. Die Ungleichbehandlung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht beruht auf der Überlegung, dass nur ein Staat Familienlasten, außergewöhnliche Belastungen oder Sonderausgaben abziehen können soll. Ansonsten käme es zu einer nicht gerechtfertigten Besserstellung¹⁰⁴⁰.

Aufl. (2004), S. 46.

¹⁰³⁶ BVerfGE 19, 119 (124); RFHE 20, 164 (169); 42, 18 (21); BFHE 68, 340 (342). Krit. *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof, (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: FS Klein, (1994), S. 361 (370).

¹⁰³⁷ Zum Objektsteuercharakter: *Debatin*, BB 1960, S. 1015 f.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2011), Rn. 5.107.

¹⁰³⁸ BVerfGE 43, 1 (8 ff.).

¹⁰³⁹ *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, in: *Vogel*, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1985) S. 49 (55, 76).

¹⁰⁴⁰ *Wassermeyer*, Die beschränkte Steuerpflicht, in: *Vogel*, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1985) S. 49 (63 f.); *Mössner*, Unternehmen im internationalen Steuerrecht, in: *Mössner/Baumhoff/Kubicki*/[et al.], (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Kapitel 1 Rn. 1.162. EuGH C 279/83=EuGHE 1995, I 225 Rn. 35 f. Der EuGH geht ebenfalls im europäischen Kontext davon aus, dass „es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine

Auch aus systematischen Erwägungen ist die Einordnung als Objektsteuer unzulässig, denn in bestimmten Fällen ist eine Veranlagung zulässig (§§ 1 Abs. 3, 1a EStG)¹⁰⁴¹.

Vogel¹⁰⁴² wendet zudem ein, dass die bisherigen Rechtfertigungsgründe für die unbeschränkte Steuerpflicht „Leben in einem Land“ und „inländische Erwerbsgrundlage“ für die beschränkte Steuerpflicht nicht ausreichend seien. Denn ansonsten könnte man die im Inland lebenden Steuerpflichtigen auch zusätzlich der beschränkten Steuerpflicht unterwerfen, da sie nicht nur im Wohnsitzland lebten, sondern dort auch Einkünfte erzielten. Hieraus zeige sich, dass die Besteuerung der Nichtansässigen nicht auf anderen Rechtfertigungsgründen basieren könne als die der Ansässigen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird indes bei den beschränkt Steuerpflichtigen mehrfach durchbrochen¹⁰⁴³. § 50a Abs. 2 S. 2 und 3 EStG verhindern den Abzug von Werbungskosten bei den Steuerpflichtigen, die nicht Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates sind. § 50 Abs. 2 EStG legt die abgeltende Wirkung

persönliche Lage und Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern.“ Allerdings vergleicht er im Anschluss den beschränkt Steuerpflichtigen mit dem unbeschränkt Steuerpflichtigen (wesentliche Teile des Einkommens wurden im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erworben). Der EuGH verpflichtete den Staat dazu, auch die persönlichen und familiären Belange zu berücksichtigen (Rn. 48 ff.).

¹⁰⁴¹ Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. (2000), S. 181. Der Charakter der Personensteuer gehe nicht verloren, er nehme aber objektartigen Charakter an.

¹⁰⁴² Vogel, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof, (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: FS Klein, (1994), S. 361 (371).

¹⁰⁴³ Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (134 ff.). Er bezeichnet diese Vorgehensweise als Bruttobesteuerung.

bestimmter Einkünfte fest. Gleiches gilt für die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG¹⁰⁴⁴. Insoweit ist die Bruttobesteuerung Konsequenz der beschränkten Steuerpflicht. Auf das Nettoprinzip, das eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips darstellt, wird keine Rücksicht genommen. Gleiches gilt beim Abzug persönlicher Belastungen (subjektives Nettoprinzip). Auf die persönlichen Belange wird nach § 50 Abs. 1 S. 3 EStG ebenfalls keine Rücksicht genommen¹⁰⁴⁵. Das Bundesverfassungsgericht¹⁰⁴⁶ hat die Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht als Verstöße angesehen. Begründet wurde dies mit der ausreichenden Gewähr der wirksamen Steuererhebung, dem objektsteuerlichen Charakter und der geringen Höhe des Steuertarifs. Im Übrigen werde dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprochen, da nicht alle Einkünfte der beschränkt Steuerpflichtigen herangezogen würden. Außerdem sei es nicht Aufgabe des Quellenstaates die Besteuerung an der individuellen Leistungsfähigkeit auszurichten.

Dagegen spricht jedoch, dass Art. 3 Abs. 1 GG auch für beschränkt Steuerpflichtige gilt. Zudem ist fraglich, ob die Binnen-Differenzierung innerhalb der Gruppe der beschränkt Steuerpflichtigen vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips gerechtfertigt ist. Denn teilweise gilt das Netto- und teilweise das

¹⁰⁴⁴ *Debatin*, BB 1960, S. 1015 (1017). Ausländische Verhältnisse dürfen nur insoweit berücksichtigt werden als dies für das Bestehen bestimmter Besteuerungsmerkmale notwendig ist.

¹⁰⁴⁵ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2011), Rn. 5.112 f.

¹⁰⁴⁶ BVerfGE 19, 119 (124); 43, 1 (10 ff.). Dass die gesetzliche Typisierung in einzelnen Fällen zu Härten führen kann, sieht das Gericht. Nach seiner Auffassung begründet dies jedoch noch nicht die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung.

Bruttoprinzip¹⁰⁴⁷. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzipis ist daher verfassungswidrig. Bei den Durchbrechungen des subjektiven Nettoprinzipis ist jedoch danach zu differenzieren, ob im Wohnsitzland die persönlichen Belange des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Eine Nichtberücksichtigung im Wohnsitz- und Quellenland führt ebenfalls zum nicht gerechtfertigten Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG¹⁰⁴⁸.

Dennoch gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip sowohl bei der beschränkten als auch bei der unbeschränkten Steuerpflicht.

b) Das Äquivalenzprinzip

Im Folgenden wird untersucht, welche Bedeutung das Äquivalenzprinzip bei der beschränkten bzw. unbeschränkten Steuerpflicht hat.

aa) Die unbeschränkte Steuerpflicht

Eng mit der unbeschränkten Steuerpflicht und dem Schwerpunkt der Lebensführung verknüpft ist der Gedanke, dass die in einem Land Ansässigen auch die Leistungen dieses Staates in Anspruch nehmen¹⁰⁴⁹. Damit wird ein Vorteils- bzw. Nutzenzusammenhang zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Staat hergestellt, wobei die Steuer als Preis für empfangene Leistungen des Staates gegen-

¹⁰⁴⁷ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2011), Rn. 5.120.

¹⁰⁴⁸ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2011), Rn. 5.122 f.

¹⁰⁴⁹ BFH, BStBl. II 1994, S. 27 (29) = BFHE 170, 454 (457 f.); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht 3. Aufl. (2011), Rn. 5.56; *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof, (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: FS Klein, (1994), S. 361 (371).

über dem Bürger gesehen werden kann. § 3 AO geht zwar davon aus, dass die Steuer gerade keine Gegenleistung darstellt. Aus mehreren Gründen verhindert § 3 AO jedoch nicht das Vorhandensein einer Äquivalenzorientierung. Denn das Äquivalenzprinzip kann nicht nur in einem individuellen Zusammenhang gesehen werden. Vielmehr verwirklicht es sich durch die sog. Gruppenäquivalenz, die unabhängig von der individuellen Kostenverursachung und der konkreten Nutzung allen Gruppenmitgliedern auferlegt werden¹⁰⁵⁰. Diesen Gedanken greift auch die von Kirchhof¹⁰⁵¹ vertretene Markteinkommenstheorie auf, die die Einkommensteuer als eine Steuer ansieht, die auf der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen beruht.

bb) Die beschränkte Steuerpflicht

Nach herrschender Auffassung¹⁰⁵² rechtfertigt sich die beschränkte Steuerpflicht aus der inländischen Erwerbsgrundlage und aus der Inanspruchnahme inländischer Infrastrukturleistungen. Der Staat stellt den Markt, das Rechts- und Wirtschaftssystem, Infrastruktur dem Einzelnen zur Verfügung. Er sorgt überdies für den Frieden im Innen- und Außenverhältnis. Der Äquivalenzzusammenhang zielt hierbei erkennbar nicht auf die Kosten-, sondern die Nutzenabschöpfung ab¹⁰⁵³. Der beschränkt Steuerpflichtige soll

¹⁰⁵⁰ Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), FS Lang, (2010), S. 132 (136 f.); Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. (2000), S. 476. Er bezeichnet diese Äquivalenz als Generaläquivalenz.

¹⁰⁵¹ Kirchhof, StuW 1985, S. 319 (327 f.).

¹⁰⁵² Debatin, BB. 1960, S. 1015 ff.; ders, FR 1969, S. 277 (278); Rose, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 46 f.; Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. (2009), S. 87 ff.; BFH, BStBl. II 1994, S. 27 (29)=BFHE 170, 454 (457 f.).

¹⁰⁵³ Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der

nur insoweit Einkommensteuer im Inland zahlen, als er dieses Einkommen im inländischen Markt erzielt hat¹⁰⁵⁴.

Der Bezug zur Steuerquelle weist mehrere Vorteile auf. Zunächst kann hiermit eine gerechte Verteilung der Steuerlast auf die Gesamtheit der Steuerpflichtigen erzielt werden. Gleichzeitig werden hierdurch die Steuergüter zwischen den Staaten gerecht aufgeteilt¹⁰⁵⁵. Aus verteilungspolitischen Gründen heraus bietet sich der Bezug zum Nutzen an. Dennoch ergeben sich hieraus keine genauen Verteilungsmaßstäbe. Denn die Quellenlokalisierung wird durch unterschiedliche Begriffsdefinitionen erschwert¹⁰⁵⁶.

c) Zwischenergebnis und Probleme

Sowohl die unbeschränkte als auch die beschränkte Steuerpflicht lassen sich durch das Leistungsfähigkeits- und das Äquivalenzprinzip begründen. Die unbeschränkte Steuerpflicht basiert jedoch maßgeblich auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip und die beschränkte Steuerpflicht eher auf dem Äquivalenzprinzip. In bestimmten Fällen gibt es jedoch zwingende Ausnahmen bzw. Durchbrechungen der unbeschränkten Steuerpflicht. Denn die unbeschränkte Steuerpflicht führt in den Fällen zu Doppelbe-

Steuerrechtsordnung, in: Tipke/[et al.], (Hrsg.), FS Lang, (2010), S. 132 (159).

¹⁰⁵⁴ BFH, BStBl. II 1994, S. 27 (29) = BFHE 170, 454 (457 f.).

¹⁰⁵⁵ Vogel, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: Vogel, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1984) S. 3 (22); Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. (2009), S. 88 f.

¹⁰⁵⁶ Engelschalk, Was bedeutet Territorialität im konkreten Fall?, in: Engelschalk/Flick/[et al.], (Hrsg.), (1985), S. 74 ff.; Burmester, StuW 1993, S. 221; Vogel, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: Vogel, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, (1985) S. 3 (20 ff.).

steuerungen, in denen der Steuerpflichtige grenzüberschreitend tätig wird. Auf die Ursachen der Doppelbesteuerung sowie auf die Beseitigung wird im Folgenden eingegangen.

d) Durchbrechungen der unbeschränkten Steuerpflicht

aa) Ursachen von Doppel- oder Minderbesteuerungen

Die grundsätzlich bestehende Souveränität der Staaten erstreckt sich auch auf die Steuersouveränität. Wenn alle Staaten von dieser Souveränität umfassend Gebrauch machen, so kann es zu Doppel- bzw. Minderbesteuerungen kommen. Einzelpersonen sowie Unternehmen (unabhängig von ihrer Rechtsform) werden häufig nicht (nur) im Inland tätig. Sie können ihre (unternehmerische) Tätigkeit auch auf das Ausland ausdehnen. In einem solchen Fall kann dieselbe Tätigkeit mehrfach oder überhaupt nicht besteuert werden¹⁰⁵⁷. Eine Doppelbesteuerung tritt dann auf, wenn mindestens zwei selbständige Steuerhoheitsträger dasselbe Steuerobjekt (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) beim gleichen Steuersubjekt zu einer gleichartigen Steuer heranziehen¹⁰⁵⁸.

Zu einer Doppelbesteuerung kann es beispielsweise kommen, wenn ein Staat A für die unbeschränkte Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit anknüpft und der andere Staat B an den Wohnsitz. Hat der Steuerpflichtige die Staatsangehörigkeit des Landes A,

¹⁰⁵⁷ *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 53.

¹⁰⁵⁸ *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 55. Von dieser juristischen Doppelbesteuerung ist die wirtschaftliche zu unterscheiden, die bei rein inländischen Sachverhalten auftreten kann. Ein Beispiel hierfür ist die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und die der Anteilseigner. Der juristische Doppelbesteuerungsbegriff ist deshalb enger, weil er zwischen der juristischen und natürlichen Person unterscheidet. Der wirtschaftliche Ansatz sieht beide als Einheit an.

wohnt er jedoch in Land B und übt dort eine steuerpflichtige Tätigkeit aus, so ist er in beiden Ländern unbeschränkt steuerpflichtig.

Üblicherweise tritt eine Doppelbesteuerung dann auf, wenn das Wohnsitzland ausländische Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip (unbeschränkte Steuerpflicht) und der Quellenstaat die gleichen Einkünfte auch besteuert (beschränkte Steuerpflicht). Es besteht daher eine Kollision zwischen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht.

Neben diesen offenen Konflikten zwischen den unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen können auch verdeckte Kollisionen auftreten. Diese sind erstens denkbar, wenn sich die Steuerbemessungsgrundlagen bei der Ermittlung überschneiden. Relativ häufig treten jedoch sogenannte positive Qualifikationskonflikte auf¹⁰⁵⁹, wenn ein Steuertatbestand zu Lasten des Steuerpflichtigen in den beteiligten Ländern unterschiedlich ausgelegt wird.

Eine Minderbesteuerung kann auftreten, wenn nach dem Wohnsitzland bestimmte Einkünfte steuerfrei sind und der Quellenstaat diese ebenso wenig besteuert (sog. weiße Einkünfte). Hier ist eine Korrektur nicht erforderlich, da beide Staaten einen bestimmten Sachverhalt als nicht besteuerswürdig erachten¹⁰⁶⁰. Eine doppelte Nichtbesteuerung kann auch durch unterschiedliche Einordnung des Sachverhalts unter das DBA (negativer Qualifikationskonflikt) oder durch unterschiedliche Auslegung des Abkommens erfolgen. Die Staaten können bewusst auf eine Besteuerung verzichten unabhängig davon, ob im anderen Staat die

¹⁰⁵⁹ *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 56.

¹⁰⁶⁰ *Schönfeld/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, (Hrsg.), DBA-Komm., 1. Aufl. (2013), A Rn. 12.

fraglichen Einkünfte besteuert werden (Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung). Auch in diesem Fall kann es zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen¹⁰⁶¹.

bb) Beseitigung von Doppelbesteuerungen

Die Steuer-Souveränität kann durch völkerrechtliche Verträge oder durch Unionsrecht beschränkt werden¹⁰⁶². Die Beschränkungen dienen dazu, Doppel- oder Minderbesteuerungen zu vermeiden. Die Vermeidung von Steuerkollisionen basiert auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip und ist zwingende Konsequenz des Welteinkommensgedankens¹⁰⁶³. Denn das Welteinkommensprinzip lässt eine Unterscheidung in inländische und ausländische Leistungsfähigkeit nicht zu. Ziel ist es, ausländisches Einkommen in gleicher Höhe zu belasten wie inländisches. Wird der Steuerpflichtige im Ausland tätig und aufgrund des Welteinkommensprinzips im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, so belastet ihn die ausländische Quellensteuer in seiner subjektiven Leistungsfähigkeit¹⁰⁶⁴.

(1) Unilaterale Maßnahmen

Der Gesetzgeber hat mehrere Möglichkeiten zur Auflösung von Steuerkollisionen. Welche Maßnahmen er zur Vermeidung von

¹⁰⁶¹ Schönfeld/Häck, in: Schönfeld/Ditz, (Hrsg.), DBA-Komm., 1. Aufl. (2013), A Rn. 12.

¹⁰⁶² Auf die Beschränkung der Souveränität wird noch eingegangen.

¹⁰⁶³ Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (145 ff.). Auf unilateraler Ebene wird üblicherweise das Anrechnungsverfahren (§ 34c EStG) angewendet. Im bilateralen Verhältnis hat jedoch die Freistellungsmethode eine höhere Bedeutung.

¹⁰⁶⁴ Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (145).

Doppelbesteuerung ergreift, bleibt ihm überlassen. So kann er durch nationales Gesetz die ausländische Steuern anrechnen oder diese freistellen¹⁰⁶⁵.

Während das Anrechnungsverfahren dem Welteinkommensprinzip entspricht, hat die Freistellungsmethode einen engen Bezug zum Quellenstaat. Rechtfertigen lässt sich das Besteuerungsrecht dieses Staates vor dem Hintergrund der vielfach erwähnten Nutzung von Infrastrukturleistungen¹⁰⁶⁶. Hat ein Unternehmen Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften in einer anderen Volkswirtschaft, so werden die ausländischen Infrastrukturleistungen vermehrt genutzt. Dies rechtfertigt auch die Freistellung von inländischer Steuer. Etwas anderes gilt im Hinblick auf Zins- bzw. Lizenzerträge¹⁰⁶⁷.

Die Anrechnungsmethode bezieht die ausländischen Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer mit ein. Die deutsche Einkommensteuer wird unter Einbeziehung dieser Einkünfte berechnet. Hiervon wird die ausländische Steuer abgezogen¹⁰⁶⁸. Des Weiteren hat der Gesetzgeber die Möglichkeit des Steuerabzugs, der Steuerermäßigung sowie der Steuerpauschalierung. Diese Methoden entsprechen im Grundsatz dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da inländische und ausländische Vermögensteile gleichermaßen belastet werden¹⁰⁶⁹.

¹⁰⁶⁵ § 34c EStG und § 26 KStG.

¹⁰⁶⁶ *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. (2009), S. 89 ff.

¹⁰⁶⁷ *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (146 f.).

¹⁰⁶⁸ *Jacobs*, in: *Jacobs/Endres/Spengel*, (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. (2011), 4. Kapitel, B I 1 a); *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 65 ff. Hierbei sei zwischen der direkten und indirekten Anrechnung zu unterscheiden.

¹⁰⁶⁹ *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen

Die Freistellungsmethode stellt die ausländischen Einkünfte steuerfrei und differenziert zwischen ausländischer und inländischer Leistungsfähigkeit¹⁰⁷⁰. Sie wird dann als geboten angesehen, wenn der Steuerpflichtige mit der ausländischen Volkswirtschaft wirtschaftlich und wettbewerbsmäßig eng verbunden ist (aktive Betriebsstätten, Tochtergesellschaften). Diese Methode knüpft an die Verhältnisse im Quellenstaat an und ist aus Gründen der Wettbewerbsneutralität (Kapitalimportneutralität) zu rechtfertigen¹⁰⁷¹. Die unilateralen Maßnahmen haben jedoch ihre Grenzen. Denn zum einen besteht der Schutz des Steuerbürgers darin, dass der Staat nur die Einkünfte erfassen kann, die nach eigener Rechtswertung ausländisches Steuergut sind. Zum anderen kann er auf die Besteuerung des Steuerbürgers im Ausland keinen Einfluss nehmen. Nicht verhindert werden kann auch auf unilateraler Ebene, dass der andere Staat einen Anreiz hat, seine Besteuerung auf Kosten anderer Staaten zu erweitern¹⁰⁷². Der Schutz durch nationale einseitige Regelungen kann indes eine Doppelbelastung

Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (146 f.). Etwas anderes gilt jedoch im Hinblick auf den Anrechnungshöchstbetrag, wonach die ausländische Steuer nur bis zur Höhe der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer angerechnet werden darf. Eine solche Gestaltung entspricht zwar der internationalen Übung, sie ist jedoch nicht mit dem weltweiten Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar.

¹⁰⁷⁰ *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 65. Auch hier existieren unterschiedliche Ausgestaltungsvarianten: Die vollständige Freistellung und die Freistellung unter Progressionsvorbehalt. Die Freistellungsmethode wird meist auf bilateraler Ebene angewendet.

¹⁰⁷¹ *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (146 f.); *ders.* Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2011), Rn. 1422 ff. Die Freistellungsmethode hat auch einen sehr engen Bezug zum Äqui-valenzprinzip.

¹⁰⁷² Auf dieses Problem näher eingehend: *Peffkoven*, Zur Theorie des Steuerexports, (1975), S. 9 ff.

nur unzureichend verhindern. Eine Doppel- bzw. Minderbesteuerung könnte aber durch bilaterale Maßnahmen ausgeschlossen oder zu-mindest erheblich reduziert werden¹⁰⁷³.

(2) Bilaterale Maßnahmen

Die bereits aufgeführten Probleme führen dazu, dass sich Staaten über Verträge abstimmen, wer welches Besteuerungsrecht über ein bestimmtes Steuergut haben soll. Zu diesem Zweck schließen sie sog. Doppelbesteuerungsabkommen ab¹⁰⁷⁴. Diese dienen hauptsächlich zwei Zwecken. Der erste besteht darin, die Steuerhoheiten und Besteuerungsgüter zwischen den Staaten aufzuteilen bzw. abzugrenzen. Neben dieser Abgrenzungs- und Aufteilungsfunktion haben diese Abkommen auch eine Ordnungsfunktion¹⁰⁷⁵. Die Doppelbesteuerungsabkommen beruhen auf sog. OECD-Musterabkommen¹⁰⁷⁶ (=OECD-MA). Diese teilen das Besteuerungsrecht zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat für die einzelnen Steuergüter auf.

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen werden in Art. 6 OECD-MA geregelt und stellen auf den Belegenheitsort ab. Unternehmensgewinne (aus gewerblichen Unternehmen und selbstständiger Tätigkeit) werden in Art. 7 OECD-MA geregelt und

¹⁰⁷³ *Menck*, Grundlagen, in: Mössner/Baumhoff/Greif/[et al.], (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. (1998), A. 26; *Menck*, Internationale Steuerkoordination, in: Mössner/Baumhoff/Kubicki/[et al.], (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. (2012), Kapitel 1 Rn. 117.

¹⁰⁷⁴ *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 77 ff.

¹⁰⁷⁵ *Menck*, Grundlagen, in: Mössner/Baumhoff/Greif/[et al.], (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. (1998), A. 27 und A. 29.

¹⁰⁷⁶ *Menck*, Grundlagen, in: Mössner/Baumhoff/Greif/[et al.], (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. (1998), A. 30.

werden grundsätzlich vom Wohnsitzland besteuert, es sei denn, es befinden sich Betriebsstätten im anderen Land. Das Besteuerungsrecht bezüglich der Dividenden ergibt sich aus Art. 10 OECD-MA. Grundsätzlich werden diese im Wohnsitzstaat besteuert. Der Quellenstaat (am Sitz der Gesellschaft) kann die Dividenden auch besteuern. In diesem Falle wird diese Besteuerung jedoch ermäßigt (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA). Ähnliches ergibt sich auch bei den Zinsen (Art. 11 OECD-MA¹⁰⁷⁷). Die Lizenzgebühren werden vollständig dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen (Art. 12 Abs. 1 OECD-MA). Die Veräußerungsgewinne richten sich danach, ob es sich um bewegliche oder unbewegliche Güter handelt. Unbewegliche Güter werden am Belegenheitsort und bewegliche am Betriebsstättenort bzw. Wohnsitzort besteuert (Art. 13 OECD-MA)¹⁰⁷⁸.

¹⁰⁷⁷ Nach Art. 11 Abs. 2 OECD-MA darf die Besteuerung 10% des Bruttobetrags der Zinsen nicht übersteigen.

¹⁰⁷⁸ Zum Überblick: *Rose*, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. (2004), S. 77 ff.

e) Zwischenergebnis und Zusammenfassung

Aus den vorstehenden Äußerungen wird deutlich, dass nicht nur das nationale Steuerrecht die beiden grundlegenden Prinzipien (Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip) fruchtbar macht. Sie finden auch im internationalen Steuerrecht Anwendung. Dies wird sowohl bei der Steuerkonzeption deutlich als auch bei der Vermeidung von Doppelbesteuerungen.

Entscheidend ist hierbei, dass bei der unbeschränkten, der beschränkten Steuerpflicht sowie bei der Vermeidung von Doppelbesteuerungen die beiden Prinzipien unterschiedlich gewichtet werden. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht hat das Leistungsfähigkeitsprinzip Vorrang. Umgekehrt liegt der Schwerpunkt bei der beschränkten Steuerpflicht auf dem Äquivalenz- bzw. Nutzenzusammenhang.

Dennoch darf auch hier das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht ausgeschlossen werden. Eine Ausblendung dieses Prinzips bei der beschränkten Steuerpflicht (wie sie de lege lata in den §§ 50 ff. EStG angelegt ist) führt zu einer ungerechtfertigten Belastung des Steuerpflichtigen, die sich auch negativ auf die interstaatliche Verteilung des Steueraufkommens auswirkt.

Die Anrechnungsmethode ist Ausfluss des (Gesamt-)Leistungsfähigkeitsprinzips, während die Freistellungsmethode auf dem Äquivalenzprinzip basiert¹⁰⁷⁹. Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Staaten haben zwei Aufgaben. Sie teilen die Steuerhoheiten auf und wirken ordnend auf die Besteuerung ein. Im Ergebnis werden die Steuergüter zwischen Wohnsitz- und Belegenheitsort aufgeteilt.

¹⁰⁷⁹ *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke (1985), S. 125 (146 f.).

3. Exkurs: Internationale Konzernbesteuerung

a) Grundlagen

Die internationale Besteuerung von Konzernen beruht maßgebend auf zwei unterschiedlichen Prinzipien und Herangehensweisen. Sie hängt von der Betrachtungsweise des Konzerns ab. Ein Konzern besteht aus mehreren selbständigen Unternehmen, die eine wirtschaftliche Einheit bilden¹⁰⁸⁰.

Die Besteuerung kann in der Weise erfolgen, dass alle Unternehmen als einzelne selbständige Unternehmen betrachtet werden. Die wirtschaftliche Einheit wird in diesen Fällen steuerlich ignoriert. Miteinander verbunden sind diese Unternehmen nur durch einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch¹⁰⁸¹. Die Tochtergesellschaften werden zur Gewinnermittlung daher so behandelt, als wären sie nicht in einem Konzern eingegliedert. Der Gewinn der einzelnen Unternehmen wird dadurch ermittelt, dass bei ihnen Aufwendungen und Erträge gegenübergestellt werden. Geschäftsvorfälle innerhalb der Unternehmen werden so erfasst und abgerechnet, als stünden sich selbständige Unternehmen gegenüber¹⁰⁸².

Konsequenz dieser Betrachtungsweise ist, dass die Einkünfteabgrenzung auf Grundlage des Fremdvergleichs („dealing at arm's length“) durchgeführt wird. Daraus folgt, dass der Gewinn im Konzern durch eine Einzelabrechnung in den Sitzstaaten der Tochtergesellschaften ermittelt wird. Die Erfolgsallokation (Anteil des Staates am Gesamtgewinn) lässt sich nicht von der

¹⁰⁸⁰ *Sauerland*, Besteuerung europäischer Konzerne, (2007), S. 5.

¹⁰⁸¹ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 31.

¹⁰⁸² *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 31.

Erfolgsermittlung trennen¹⁰⁸³.

In den US-amerikanischen Staaten, in Kanada, in der Schweiz und neuerdings auch in der EU¹⁰⁸⁴ existiert noch eine weitere Methode der Konzernbesteuerung. Sie sieht den Konzern als eine Gruppe an. Konsequenz dieser Betrachtungsweise ist, dass der Erfolg des Konzerns durch eine gemeinsame Bemessungsgrundlage (Konsolidierung) ermittelt wird. Im zweiten Schritt wird der Gewinn zwischen den beteiligten Staaten nach einem bestimmten Schlüssel aufgeteilt („Formulary Apportionment“). Der Schlüssel soll den Beitrag des einzelnen Unternehmens zum Konzernergebnis widerspiegeln¹⁰⁸⁵. Zunächst werden der Fremdvergleichsgrundsatz und seine Ausprägungen kurz dargestellt. Danach werden die Gewinnvergleichs- bzw. Gewinnaufteilungsmethoden behandelt.

b) Der Grundsatz des Fremdvergleichs

Ausgangspunkt der Besteuerung ist die Überlegung, dass es sich bei den Konzern-Unternehmen um selbständige Wirtschaftseinheiten handelt. Folglich muss auch die Erfolgsermittlung in der Weise erfolgen, dass sie Verträge zwischen den Konzern-Gliedern nach Fremdvergleichsgrundsätzen beurteilt. Zu diesem Zweck werden in den meisten Fällen die Lieferungen und Leistungen zwischen Konzern-Unternehmen mit Lieferungen und Leistungen zwischen selbständigen Unternehmen verglichen. Danach stellt sich die Frage, ob im Rahmen konzerninterner Transaktionen die gleichen Bedingungen gelten wie zwischen fremden Dritten auf

¹⁰⁸³ *Sauerland*, Besteuerung europäischer Konzerne, (2007), S. 16.

¹⁰⁸⁴ *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, 1. Aufl. (2011), S. 309 ff.

¹⁰⁸⁵ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 31.

einem freiem Markt¹⁰⁸⁶. Hierzu bieten sich unterschiedliche Methoden an. Dazu gehören zunächst die Standardmethode, die geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden und die Gewinnvergleichsmethode.

Zu den Standardmethoden gehören die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Die Preisvergleichsmethode vergleicht entweder konzerninterne Preise mit denen, die ein Konzernunternehmen mit Dritten vereinbart hat oder mit Preisen, die andere Unternehmen verlangen („Comparable uncontrolled price method“)¹⁰⁸⁷. Die Wiederverkaufspreismethode hingegen zieht vom Verkaufspreis des Endprodukts die gewöhnliche Gewinnmarge ab, die in vergleichbaren Geschäften erzielt würde („Resale price method“)¹⁰⁸⁸. Die Kostenaufschlagsmethode („Cost Plus method“)¹⁰⁸⁹ geht von den Herstellungskosten bei der Produktion eines bestimmten Guts in einem verbundenen Unternehmen aus. Zu diesen Kosten wird noch ein „angemessener Kostenaufschlag“ hinzugerechnet.

¹⁰⁸⁶ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 33 f.

¹⁰⁸⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2010), Rn. 2.13 (2.18). The CUP method is the most direct and reliable way to apply the arm's length principle. *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 36. Diese Methode entspricht der ökonomischen Logik. Sie versagt jedoch in den Fällen, in denen vergleichbare Fremdgeschäfte nicht zur Verfügung stehen.

¹⁰⁸⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2010), Rn. 2.21 ff. Beeinflussen Unterschiede zwischen den verglichenen Unternehmen die Handelsspanne auf dem freien Markt erheblich, so müssen Korrekturen durchgeführt werden (Rn. 2.35); *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 38. Diese Methode findet dann Anwendung, wenn die Preisvergleichsmethode versagt.

¹⁰⁸⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2010), Rn. 2.39 ff. Ihren größten Nutzen hat diese Methode bei halbfertigen Produkten. Sie weist jedoch unter anderem auch Probleme in der Festlegung der Kosten auf (Rn. 2.43 ff.).

Verglichen wird der Kostenaufschlag zwischen verbundenen und selbständigen Unternehmen¹⁰⁹⁰.

Neben den Standardmethoden werden auch die Gewinnmethoden verwendet. Denn bei Gewinnen, die aus dem Transfer oder aus der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern entstehen, geraten die Transfermethoden an ihre Grenzen¹⁰⁹¹. Zu den Gewinnmethoden gehören die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode¹⁰⁹² und die geschäftsfallbezogene Gewinnteilungsmethode¹⁰⁹³. Der Gewinn kann jedoch auch über globale Methoden errechnet werden.

Hierzu gehören die globale Gewinnvergleichsmethode („comparable profits method“) und die globale formelhafte Gewinnaufteilungsmethode („formulary apportionment“).

¹⁰⁹⁰ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 40 f. Auch hier müssen eventuell auftretende Unterschiede in den Geschäften bzw. Unternehmen berücksichtigt werden.

¹⁰⁹¹ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 116 ff. Verfügt ein Konzernverbund über eine integrierte Technologie, so ist zu erwarten, dass die Suche nach vergleichbaren Transaktionen erfolglos bleibt. Die (immateriellen) Güter seien zudem originell, so dass es schwierig ist, herauszufinden, welche Vergütungen am Markt zu erzielen wären.

¹⁰⁹² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2010), Rn. 2.58 ff. (sog. „Transactional net margin method“); *Sauerland*, Besteuerung europäischer Konzerne, (2007), S. 20. Der Transferpreis wird dadurch ermittelt, dass die Nettogewinnspanne des betreffenden Unternehmens mit dritten Unternehmen (innerer Vergleich) oder eines unabhängigen, im gleichen Marktsegment tätigen Vergleichsunternehmens (äußerer Vergleich) über eine Bezugsgröße (z.B. Kapital, Kosten oder Umsatz) auf eine einzelne, kontrollierte Transaktion bezogen wird.

¹⁰⁹³ *Sauerland*, Besteuerung europäischer Konzerne, (2007), S. 20. Der Verrechnungspreis wird ermittelt, indem der Nettoerfolg einer Transaktion über eine Bezugsgröße zwischen den beteiligten Konzerngesellschaften aufgeteilt wird.

Während erstere sog. Renditekennziffern im gleichen Marktsegment tätigen Unternehmen in vergleichbaren Unternehmen ermittelt und die Transferpreise so lange korrigiert werden, bis sie in einem von der Finanzverwaltung erwünschtem Intervall liegen, wird in der letzteren Methode der konsolidierte Gewinn nach starren Faktoren aufgeteilt. Die globale formelhafte Gewinnaufteilung wird daher auch als indirekte Methode bezeichnet. Auf sie wird im Folgenden näher eingegangen.

c) Die Unitary-Taxation in den USA

aa) Herleitung, Begriff und Grenzen

Die Idee des „Formulary Apportionment“ oder der formelhaften Gewinnaufteilung stammt ursprünglich aus den Vereinigten Staaten. Dort wird die formelhafte Gewinnaufteilung sowohl in der Form der „Unitary Business Taxation“ (kurz: Unitary Taxation) als auch in der Form des Formulary Apportionments durchgeführt. Die Unitary Taxation wird bei der Körperschaftbesteuerung verbundener und grenzüberschreitend tätiger Unternehmen angewendet¹⁰⁹⁴. Das Formulary Apportionment nimmt eine Gewinnaufteilung im Rahmen eines Betriebes, also zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, vor.

Die Unitary Taxation stellt eine Sonderform des Formulary Apportionments dar, da der Gewinn nicht nur innerhalb eines Betriebs zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, sondern zwischen mehreren rechtlich selbständigen Unternehmen, also

¹⁰⁹⁴ Fischer, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 1 ff.

zwischen Mutter- und Tochterunternehmen in einem Konzern aufgeteilt wird. Die Begriffe werden dennoch synonym verwendet¹⁰⁹⁵. Diese Art der Besteuerung beruht auf der sogenannten „ad-valorem“-Besteuerung, die ihrerseits bei der Vermögensbesteuerung von Eisenbahngesellschaften Anwendung fand. Denn diese Gesellschaften waren mit den Gleisen und Bahnhöfen grenzüberschreitend tätig, weswegen der gesamte Wert des Unternehmens erfasst und entsprechend der Meilenlänge der in den einzelnen Staaten verlegten Gleise aufgeteilt werden sollte. Die gleichen Grundsätze fanden später auch bei Telefon-, Telegrafien- und Transportgesellschaften Anwendung¹⁰⁹⁶. Da in einigen Staaten der USA eine eigene Körperschaftsteuer erhoben wurde, begann die National Tax Association (NTA) bereits 1915 mit der Ausarbeitung eines eigenen Steuersystems, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Im Jahre 1933 empfahl die NTA die einheitliche Verwendung der Massachusetts-Formel¹⁰⁹⁷.

bb) Verfassungsrechtliche Verankerung

Diese Art der Gewinnabgrenzung und -zuweisung beruht auf anderen historischen, verfassungsrechtlichen Grundlagen als das deutsche Steuersystem¹⁰⁹⁸. Denn in den USA wird – im Gegensatz zu Deutschland – in Bezug auf die Steuern die Gesetzgebungs-

¹⁰⁹⁵ Riecker, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 180.

¹⁰⁹⁶ Zum historischen Überblick, siehe auch: Milbach, Die einheitliche Besteuerung von internationalen Unternehmen in den USA, (1985), S. 8, m.w.N.; ad valorem (=lat. dem Werte nach).

¹⁰⁹⁷ Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch, Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa, 1. Aufl. (2008), S. 294 f.

¹⁰⁹⁸ Fischer, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S 5 f.

Verwaltungs- und Erhebungscompetenz nicht zwischen Bund und Ländern aufgeteilt. Vielmehr steht das Steuererhebungsrecht jedem Einzelstaat zu¹⁰⁹⁹. Es wird dort als Ausfluss ihrer Staatlichkeit angesehen¹¹⁰⁰. Verfassungsrechtlich verankert ist dieses unentziehbare Recht in Art. 1 Sec. 8 der US-Constitution¹¹⁰¹. Zwar wurde im Jahre 1913 die Gesetzgebungshoheit über die direkten Steuern in den USA auch auf den Bund übertragen¹¹⁰². Sie blieb dennoch den Einzelstaaten erhalten, damit sie ihre eigenen Aufgaben finanzieren konnten.

Konsequenz der gleichrangigen Steuererhebungsbefugnisse ist das Entstehen von Doppelbesteuerungen zwischen Bund und Einzelstaaten im Bereich der Einkommen-, Körperschaft-, Schenkungs- und Erbschaftsteuern sowie einzelner Verbrauchsteuern¹¹⁰³.

Gleichwohl bestehen die Besteuerungsrechte der Einzelstaaten nicht unbegrenzt. Auf der verfassungsrechtlichen Ebene werden diese ausdrücklich durch die „Import-Export-Clause“¹¹⁰⁴ und

¹⁰⁹⁹ *Luttermann*, DStR 1994, S. 489. Die Landessteuern werden als state taxes und die Bundesteuern als federal taxes bezeichnet.

¹¹⁰⁰ *Stamm*, in: Kamp, (Hrsg.), Die Bundesfinanzen der Vereinigten Staaten, (1969), S. 15 ff.

¹¹⁰¹ Art. 1 Sec. 8 US-Constitution: “The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States...”

¹¹⁰² Vorher wurde dem Bund die Erhebung direkter Steuern untersagt. Er konnte lediglich in einem Umlageverfahren beteiligt werden, das auf der Einwohnerzahl beruhte. *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 6, Fn. 3; ebenso v. *Kessel*, Die konsolidierte Konzernbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht der USA, (1974), S. 16.

¹¹⁰³ *Riecker*, Körperschaftbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 131.

¹¹⁰⁴ Nach Art. 1 Sec. 10 US-Constitution ist es den Einzelstaaten unter anderem verwehrt, ohne Zustimmung des Kongresses, Zölle zu erheben. ...“No state

implizit durch die sog. „Commerce-Clause“, „Foreign-Commerce Clause“¹¹⁰⁵ und die „Due Process Clause“¹¹⁰⁶ beschränkt. Die Vereinbarkeit mit der „Commerce Clause“ hat das US Supreme Court von der Erfüllung von vier Voraussetzungen abhängig gemacht¹¹⁰⁷. Danach muss zunächst der Steuergegenstand eine ausreichende Verknüpfung (substantial „nexus“) mit dem besteuernenden Staat aufweisen, das Steuer-aufkommen muss in gerechter Weise verteilt, der zwischenstaatliche Wirtschaftsverkehr darf nicht unangemessen beeinträchtigt werden und der einbehaltene Steuerbetrag muss in einem ausgewogenen Verhältnis zu den Leistungen stehen, die der Steuerstaat dem Steuerzahler erbracht hat¹¹⁰⁸.

shall, without the consent of the Congress, lay any imposts or duties on imports or exports, except what may be absolutely necessary for executing its inspection laws.”.

¹¹⁰⁵ Die „Commerce Clause ist ebenso in Art. 1 Sec. 8 US-Constitution enthalten. Danach erhält der Kongress das Recht, den Handel mit anderen Ländern zu regeln.

¹¹⁰⁶ *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 142: Die „Due Process Clause“ dient dem Schutz des Bürgers in der Weise, dass sie den territorialen Zugriff des Einzelstaates auf den Steuerbürger begrenzt. Ihr liegt ein Äquivalenzcharakter zugrunde, denn es muss ein angemessenes Verhältnis zwischen der erhobenen Steuer und den Leistungen (Infrastruktur,...) bestehen. So führte der US-Supreme Court in seiner Entscheidung *Wisconsin v. J.C. Penny Co* 311 U.S. 435 folgendes aus: “The simple but controlling question is whether the state has given anything for which it can ask return...”.

¹¹⁰⁷ *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 160.

¹¹⁰⁸ *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 161. Sowohl die „Commerce Clause“ als auch die „Due Process Clause“ setzen einen „Nexus“ voraus, gleichwohl haben beide Vorschriften unterschiedliche Zwecksetzungen, denn die „Due Process Clause“ gewährleistet nur die Rechtsstaatlichkeit hoheitlichen Handelns, während die „Commerce Clause“ den Wirtschaftsverkehr im Binnenmarkt schützen soll. Vor diesem

cc) Das Unitary Business-Prinzip

Da in den USA auch den Einzelstaaten ein Besteuerungsrecht zukommt (state taxes), unterscheidet sich dieses jeweils in den Anknüpfungen sowie im Steuersatz. Im folgenden Abschnitt wird daher nur auf die Unitary Taxation in Kalifornien Bezug genommen, da dort das Unitary Business-Prinzip genauer präzisiert wurde. Die Besteuerung des Bundes indes richtet sich nach den §§ 1501-1505 sowie nach § 1552 IRC¹¹⁰⁹.

(1) Inhalt des Unitary Business Prinzips

Das Unitary-Business Prinzip wird von der Rechtsprechung des höchsten Verfassungsgerichts¹¹¹⁰ in den USA als Dreh- und Angelpunkt der Gewinnzurechnung angesehen. In einem solchen Fall werden rechtlich selbständige Unternehmen gemeinsam veranlagt¹¹¹¹. In einem Staat nicht ansässige Unternehmen dürfen nach der „Due Process Clause“ nur dann besteuert werden, wenn eine hinreichende Verbindung zwischen der steuerbaren Tätigkeit und dem steuererhebenden Staat besteht¹¹¹². Typischerweise lässt sich das Einkommen eines Unternehmens aus der Summe von rechtlichen oder tatsächlichen Handlungen in mehreren Staaten

Hintergrund hat auch der „Nexus“ eine andere Bedeutung, siehe hierzu: Quill v. North Dakota, 112 S.Ct. 1904, (1913).

¹¹⁰⁹ *Milbach*, Die einheitliche Besteuerung von internationalen Unternehmen in den USA, (1985), S. 3. IRC=Internal Revenue Code.

¹¹¹⁰ Mobil Oil Corp. v. Commissioner of Taxes, 445 U.S. 425 (439).

¹¹¹¹ Siehe hierzu: Exxon Corp. v. Wisconsin Department of Revenue, 447 U.S. 207 (225).

¹¹¹² *Riecker*, Körperschaftbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 184, werden Vermögenswerte außerhalb des Hoheitsgebietes eines Einzelstaates erworben, so ist die Besteuerung dieser untersagt.

ermitteln, wobei Grundlage eine wechselseitige Abhängigkeit und Wechselbeziehung der Erwirtschaftung zwischen den verschiedenen Stufen der Gewinnerwirtschaftung ist¹¹¹³.

(2) Definition des „unitary business“

Obwohl der Inhalt des unitary business einigermaßen klar ist, fällt es schwer, diesen genau zu definieren, obwohl auch der US Supreme Court die verfassungsrechtliche Bedeutung erkennt. Die Voraussetzungen für das Bestehen eines Unitary business¹¹¹⁴ sind funktionelle Eingliederung¹¹¹⁵, Economies of Scale¹¹¹⁶ und zentrale Unternehmensführung¹¹¹⁷. Diesen Kriterien wird ent-

¹¹¹³ Siehe u.a.: *Butler Brothers v. McColgan*, Franchise Tax Commissioner, 11 P.2d 334 (337), (Cal. 1941); *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 185.

¹¹¹⁴ Zu den Voraussetzungen, siehe auch: *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 199 ff.

¹¹¹⁵ *Mobil Oil Corp. v. Commissioner of Taxes*, 445 U.S. 425. Funktionelle Eingliederung bedeutet, dass eine Unternehmensverbindung auf vertikaler oder horizontaler Ebene besteht. Vertikal in diesem Zusammenhang meint den Zusammenschluss mehrerer Unternehmen der vor- und nachgelagerten Stufe; horizontal bedeutet, dass sich Unternehmen auf der gleichen Produktionsstufe verbinden. *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 200 ff.

¹¹¹⁶ *Exxon Corp. v. Wisconsin Department of Revenue*, 447 U.S. 207 (224). Economies of Scales=Größenvorteile oder Skaleneffekte; darunter werden die sinkenden Kosten bei wachsender Unternehmensgröße durch sinkende Beschaffungskosten und Verteilung der Kosten auf größere Stückzahlen verstanden; *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 206.

¹¹¹⁷ Zentrale Unternehmensführung meint das Bestehen einer zentralen übergeordneten Unternehmensführung, die die notwendige Entscheidungsgewalt über wichtige Unternehmensentscheidungen hat. *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 209 ff.

gegengehalten, dass sie nicht handhabbar seien. In Kalifornien wurden zwei Definitionen des „unitary business“ entwickelt. Die erste wird auch als „three-unities“-Definition bezeichnet. Sie erfasst die „unity of ownership“, die „unity of use“ und die „unity of operation“¹¹¹⁸.

Die zweite ist die sog. „dependency“ oder „contribution“-Definition. Danach liegt eine „unitary“ vor, wenn das Betreiben einer Unternehmung von einem Unternehmen außerhalb dieses Staates abhängig ist oder zu diesem beiträgt¹¹¹⁹.

¹¹¹⁸ *Keesling*, California's Contribution to State and Local Taxation, Brigham Young University Law Review, (1979), S. 809 (838). „Unity of ownership“ bedeutet, dass ein Einheitsunternehmen vorliegt, das aus unselbständigen Betriebsstätten besteht, gleiches gilt auch bei verbundenen Unternehmen, in diesem Fall genügt eine Anteilsinhaberschaft von 50%. „Unity of operation“ meint das abgestimmte Verhalten von Angestellten auf der Verwaltungsebene z.B. durch ein zentral gesteuertes Management. Von der Unity of use ist auszugehen, wenn ein übereinstimmendes Verhalten der Unternehmen beim Absatz von Waren oder Dienstleistungen vorliegt. Aufgrund der fehlenden Abgrenzbarkeit zur „Unity of operation“ sowie aus dem Fehlen objektiver Kriterien und aufgrund der Schwächen, die Interdependenzen zwischen den Unternehmen zu quantifizieren, wird diese Definition abgelehnt. Hierzu auch: *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 92 f.

¹¹¹⁹ *Milbach*, Die einheitliche Besteuerung von internationalen Unternehmen in den USA, (1985), S. 14; *Keesling*, California's Contribution to State and Local Taxation, Brigham Young University Law Review, (1979), S. 809 (838). Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Unternehmen gemeinsam am Markt auftreten, gemeinsame Räumlichkeiten genutzt werden oder Unternehmen sich gegenseitig unterstützen. Diese Definition enthält zwar nicht die Schwächen der „three unities“-Definition, gleichwohl ist sie sehr unbestimmt und führt deshalb zur Rechtsunsicherheit. Zum Inhalt und zur Kritik, siehe: *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 95 f.

(3) Das „unitary income“

Im ersten Schritt wurde untersucht, welche Unternehmen bei der Ermittlung des Gesamtgewinns einbezogen werden können. Im zweiten Schritt muss nun festgestellt werden, welches Einkommen bzw. welche Einkommensarten hiervon erfasst werden. Auch hierzu werden innerhalb der Vereinigten Staaten unterschiedliche Methoden verwendet. Einige Staaten berücksichtigen das gesamte Einkommen unabhängig von der Einkunftsart, teilweise werden jedoch auch sog. Direktzuweisungen („Specific Allocation“) oder eine Gesamtgewinnzuweisung vorgenommen (Formulary Apportionment, Unitary Taxation)¹¹²⁰.

Das „unitary income“ wird in § 25120 (a) CRT^C¹¹²¹ (California Revenue and Taxation Code) definiert. Es enthält das Einkommen, das von Transaktionen oder Aktivitäten im gewöhnlichen Bereich des Handels oder Geschäfte des Steuerpflichtigen entsteht¹¹²².

Ermittelt wird das „unitary income“ durch den „combined report“ als Kernstück des unitary taxation-concepts. Die Ermittlung der Nettoeinkünfte durch den „combined report“ war eine Reaktion auf das Verhalten verbundener Unternehmen, welche durch die Veräußerung von Erzeugnissen an die Töchterunternehmen (die sich nicht in Kalifornien befanden) versuchten, die Franchise Tax zu umgehen¹¹²³.

¹¹²⁰ *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 222 ff.

¹¹²¹ Siehe: § 25120 (a) CRT^C: „Business income“ means income arising from transactions and activity in the regular course of the taxpayer’s trade or business,...

¹¹²² *Milbach*, Die einheitliche Besteuerung von internationalen Unternehmen in den USA, (1985), S. 17.

¹¹²³ *Milbach*, Die einheitliche Besteuerung von internationalen Unternehmen in den USA, (1985), S. 19. Das Recht zum „combined report“ lässt sich nicht aus Gesetzesvorschriften herleiten, sondern vielmehr aus dem Recht der

Die Ermittlung des „unitary income“ erfolgt in drei Schritten. Zunächst wird der Gesamtbruttogewinn des „unitary business“ unter Berücksichtigung etwaiger Freibeträge oder Abzüge sowie der Verlustverrechnung zwischen den Unternehmen ermittelt. Davon ist das sog. „non-business-income“ auszuscheiden. Der letzte Schritt erfasst die sog. Zwischengewinneliminierung¹¹²⁴. Diese „Zwischengewinne“ entstehen durch Geschäfte der Konzerngesellschaften untereinander und müssen herausgerechnet werden, wenn diese noch nicht realisiert wurden. Dieser Fall tritt insbesondere ein, wenn die Gewinne in unterschiedlichen Perioden der beteiligten Unternehmen realisiert werden¹¹²⁵.

(4) Die Aufteilung des Gewinns

Nachdem im vorigen Schritt der Gewinn des Gesamtunternehmens festgestellt wurde, bedarf dieser noch einer zuordnungsgemäßen

Steuerbehörden, festzustellen, welcher Einkommensteil zu den Quellen innerhalb eines Staates gehört.

¹¹²⁴ *Milbach*, Die einheitliche Besteuerung von internationalen Unternehmen in den USA, (1985), S. 20; siehe auch: *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 148 ff. Dabei ist der „combined report“ vom „consolidated return“ zu unterscheiden. Während der „consolidated return“ mehrere Steuerpflichtige zu einer Einheit zusammenführt, dient der „combined report“ der Information. Auch wird beim diesem nur ein Teil besteuert, während beim „consolidated return“ die gesamte Bemessungsgrundlage der Steuer unterworfen wird.

¹¹²⁵ *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 152. In der Regel gleichen sich Güterschiebungen im Konzernkreis aus, daher spielt es auch keine Rolle, ob die Verrechnungspreise dem „arm's length“- Grundsatz (=Vornahme eines Drittvergleichs) standhalten können. Bei der Gewinnrealisierung wird teilweise auf das Mutterunternehmen und teilweise auf das betroffene Tochterunternehmen abgestellt.

Aufteilung. Das US Supreme Court¹¹²⁶ hat in der Entscheidung *Underwood Typewriter Co v. Chamberlain* die formelhafte Gewinnaufteilung ausdrücklich gebilligt. Bei der formelhaften Gewinnaufteilung wird in den meisten Staaten die sog. Massachusetts-Formel verwendet.

Diese Formel besteht aus mehreren Faktoren: Sie enthält zunächst den Lohnsummenfaktor („payroll-factor“), den Vermögensfaktor („property factor“) und schließlich den Umsatzfaktor („sales-factor“) ¹¹²⁷. Diese aufgezählten Faktoren stehen ihrerseits im Verhältnis zur jeweiligen Gesamtsumme. So bedeutet Lohnsummenfaktor, das Verhältnis zwischen den Löhnen in einem Land zur Gesamtsumme der Löhne. Gleiches gilt auch bei den Vermögensgegenständen und den Umsätzen¹¹²⁸.

Letztlich lässt sich die Formel auf folgende Weise darstellen. Dabei ist zu beachten, dass diese Formel nicht in allen US-Staaten verwendet wird¹¹²⁹:

¹¹²⁶ *Underwood Typewriter Co v. Chamberlain* 254 US 113 (1920).

¹¹²⁷ Immaterielle Vermögensgegenstände werden nicht berücksichtigt.

¹¹²⁸ Zur sogenannten Massachusetts-Formel und deren Bestandteilen: *Milbach*, Die einheitliche Besteuerung von internationalen Unternehmen in den USA, (1985), S. 21 ff. Um zu verhindern, dass ein Teil des Gewinns oder der gesamte Gewinn nicht besteuert wird, wurde die sog. „throw back rule“ eingeführt, die den steuerbaren Gewinn auf besteuernde Staaten verteilt (S. 23); zu den Faktoren: *Müller-Dott*, Californian Franchise Tax and Unitary Tax Concept, RIW 1980, S. 109 f.

¹¹²⁹ Darstellung entnommen aus: *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 40. Auch die Gewichtung der Faktoren ist nicht obligatorisch; einige Staaten gewichten den Umsatzfaktor mit 50% bzw. mit 70%; *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 256; in etwas abgewandelter Form siehe auch: *Sørensen*, ITPF Vol. 11, (2004), S. 91 (95).

$$\left[1/3 \left(\frac{L_i}{L} \right) + 1/3 \left(\frac{K_i}{K} \right) + 1/3 \left(\frac{U_i}{U} \right) \right] \pi = \pi_i$$

Die Buchstaben L, K und U stehen für Lohn, Kapital und Umsätze, die insgesamt erzielt wurden. Das i bezieht sich auf den Anteil in einem bestimmten (Bundes-)Staat (Kalifornien). Die Gewichtung mit 1/3 ist gleichwohl nicht zwingend¹¹³⁰. π steht für den Gesamtgewinn bzw. π_i für den anteiligen Gewinn in einem Staat. Die §§ 25129 ff. CRTC enthalten Regelungen über den Vermögensfaktor (property factor). Die Besonderheit besteht darin, dass § 25130 CRTC die ursprünglichen Kosten der Güter (einschließlich das Achtfache des gemieteten Vermögens) ansetzt¹¹³¹.

Der Lohnsummenfaktor wird in den §§ 25132 f. CRTC geregelt. Er erfasst die Löhne und gezahlten Ersatzleistungen (Compensations).

§ 25133 CRTC regelt den Anwendungsbereich der zu berücksichtigenden Löhne in einem Land. Das ist dann der Fall, wenn die Dienstleistung vollständig in einem Land oder sowohl in einem als auch in einem anderen Land, wenn sich die Ausgangsbasis in diesem Land befindet. Wenn sie sich nicht dort befindet, dann der Ort, an dem die Dienstleistung angeordnet oder dirigiert wird. Befindet sich der Ort der Dienstleistung weder an dem Ort, an dem die Dienstleistung angeordnet oder überwacht

¹¹³⁰ *Oestreicher*, Konzern - Gewinnabgrenzung, (2000), S. 149. Häufig werde der Umsatzfaktor gegenüber den anderen Faktoren doppelt gewichtet.

¹¹³¹ „Property owned by the taxpayer is valued at its original cost. Property rented by the taxpayer is valued at eight times the net annual rental rate. ...”. (§ 25130 CRTC). In manchen Staaten wird auch der abgeschriebene Buchwert angesetzt („net book value“), *Weiner*, ET 2001, S. 380 (385).

wurde, so handelt es sich subsidiär um innerstaatlichen Lohn, wenn der Beschäftigte am Dienstleistungsort seinen Wohnsitz hat. Die Lohnsumme dient in diesem Fall als Indikator menschlicher Arbeitsleistung in einem Betrieb¹¹³².

Der Umsatzfaktor ist in den § 25134 bis § 25136 CRTC geregelt. Die Definition des Umsatzfaktors ergibt sich aus § 25134 CRTC, während die §§ 25135 und 25136 CRTC die Vorgaben inhaltlich ausgestalten.

Der Zweck dieser Größe besteht darin, dass sie einerseits die Vertriebstätigkeit des Unternehmens ausreichend berücksichtigt und auf andererseits gleichzeitig als Korrektiv der anderen Größen dient. § 25135 Sec. 1 CRTC weist die Verkäufe dem Land zu, in dem der Kunde seinen Sitz hat¹¹³³. Etwas anderes gilt nach Sec. 2, wenn der Kunde die Bundesregierung ist oder sich der Kunde nicht in den Vereinigten Staaten befindet. Damit gilt im Grundsatz das Bestimmungslandprinzip, welches in bestimmten Fällen dem Ursprungslandprinzip weichen muss¹¹³⁴. § 25136 CRTC enthält Sondervorschriften in Bezug auf Umsätze aus Dienstleistungen, immateriellen Vermögensgegenständen sowie aus Vermietungen. Bei Dienstleistungen ist der „Erfolgsort“ entscheidend. Bei immateriellen Vermögensgegenständen der Ort des Gebrauchs und bei Erträgen aus der Zurverfügungstellung materieller Vermögensgegenstände (rental, lease or licensing) der Belegenheitsort der Sache.

¹¹³² *Miller*, Worldwide unitary combination: The California Practice, in *Mc Lure* (ed.), *The State corporation income tax*, (1984), S. 132 (134).

¹¹³³ Sog. „destination-rule“, *Oestreicher*, Konzern - Gewinnabgrenzung, (2000), S. 153.

¹¹³⁴ Dieses Prinzip wird auch als „destination rule“ bezeichnet, siehe auch: *Riecker*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, (1996), S. 260.

Diese Formel erscheint auf den ersten Blick einfach und eindeutig zu sein. Dennoch wird sie von den US-Einzelstaaten unterschiedlich angewendet, das heißt, es bleibt den Einzelstaaten unbenommen, welche Unternehmen herangezogen werden und wie das Einkommen ermittelt wird. Diese unterschiedlichen Ergebnisse bestehen trotz der Vereinheitlichungsbemühungen der US-Einzelstaaten, welche zuerst in den UDiTPA¹¹³⁵ ihren Anfang und dann in den MTC¹¹³⁶ ihren Fortgang hatte¹¹³⁷.

Bei dem Unitary Tax Concept handelt es sich jedoch nicht um das einzig angewandte Verfahren. Teilweise werden auch andere Systeme zur Gewinnermittlung angewendet. Dazu gehört zunächst das System der Specific Allocation, welches die Gewinne bis zur Quelle zurückverfolgt und diesem Ort die Erträge zuordnet. Dieses System findet bei der Zuordnung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen Anwendung¹¹³⁸. Bei einigen Staaten

¹¹³⁵ UDITPA=Uniform Division of Income for Tax Purpose. Es handelt sich dabei um einen im Jahre 1957 ausgearbeiteten Gesetzesvorschlag von Mitgliedern der National Conference of Commissioners on Uniform Tax Laws, welche für die Einzelstaaten jedoch nicht verbindlich ist. Sie können diesen ablehnen sowie ganz oder teilweise übernehmen. *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 36 ff.

¹¹³⁶ MTC=Multistate Tax Compact. Diese von einer Gruppe von Steuerbeamten 1967 ausgearbeiteten Vorschriften bezwecken unter anderem die Vereinfachung der Verwaltung, der Veranlagung, die Verhinderung der Doppelbesteuerung sowie richtige Steuerfestsetzung. *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 37, m.w.N.

¹¹³⁷ Ebenso *Fischer*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „unitary business taxation“, 1. Aufl. (1986), S. 41. Er kommt zu dem Schluss, dass es daher nur zu approximativen Ergebnissen kommen könne.

¹¹³⁸ Zur Specific Allocation: *Bökelmann*, Gewinnzurechnung im Körperschaftsteuerrecht, (1997), S. 74 f. Gleichwohl leidet diese Gewinnermittlungsmethode an einer Schwäche, denn sie vermag operative

findet sich auch die „Separate Accounting“-Methode wieder. Sie betrachtet jedes Unternehmen getrennt und versucht, die Gewinne anhand getrennter Buchführung und Verrechnungspreiskorrekturen nach dem „Arm’s length“-Grundsatz zu ermitteln¹¹³⁹. In den letzten Jahren zeigte sich, dass die meisten US-Staaten die Massachussetts-Formel¹¹⁴⁰, welche sich aus den drei gleichgewichtigen Bestandteilen payroll, capital und sales zusammensetzt, nicht mehr verwenden. Vielmehr operieren einige Staaten nur noch mit zwei Faktoren, bestehend aus Kapital und Umsatz; manche nutzen nur noch den Faktor Umsatz. Teilweise werden auch branchenspezifische Formeln verwendet¹¹⁴¹.

$$\left[1/2 \left(\frac{K_i}{K} \right) + 1/2 \left(\frac{U_i}{U} \right) \right] \pi = \pi_i$$

Gewinne grenzüberschreitender Tätigkeiten eines Geschäftsbetriebs nicht befriedigend zuzurechnen.

¹¹³⁹ Bökelmann, *Gewinnzurechnung im Körperschaftsteuerrecht*, (1997), S. 77.

¹¹⁴⁰ Zu den Entwicklungen: Jakimovski, *Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit*, 1. Aufl. (2012), S. 37, m.w.N.

¹¹⁴¹ Siehe hierzu: Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch, *Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa*, 1. Aufl. (2008), S. 356. Die dreigliedrige Aufteilungsformel eigne sich für Produktions- und Handelsunternehmen. Andere Branchen wie z.B. der Flugverkehr und die Finanzbranche verwenden andere Größen.

(5) Schlussfolgerung

Das amerikanische System der Unitary Taxation variiert trotz Vereinheitlichungsbemühungen zwischen den Ländern¹¹⁴². Aufgrund der Steuergesetzgebungs- und Steuererhebungszuständigkeiten der Einzelstaaten divergiert die Art der Erhebung von Land zu Land im Hinblick auf die Art der Gewinnermittlung bei verbundenen Unternehmen. Selbst wenn die meisten Staaten sich auf die Massachusetts-Regel geeinigt haben und die Drei-Faktoren-Regel anwenden, unterscheidet sich die inhaltliche Ausgestaltung zum einen durch die unterschiedliche Gewichtung der Faktoren, zum anderen durch die inhaltliche Reichweite. So können die Einzelstaaten bestimmen, welche Löhne und Gehälter sowie Ersatzleistungen hierunter fallen. Auch können sie durch die unterschiedliche Ortsanknüpfung entscheiden, unter welchen Umständen der Lohn in ihrem Land erzielt wurde. In den vorigen Ausführungen wurde ersichtlich, dass sich die inländische Lohnsumme primär nach dem Ort der Dienstleistungserbringung und nur subsidiär nach dem Wohnort des Beschäftigten richtet, wenn dieser am Ort der Dienstleistungserbringung seinen Wohnsitz hat¹¹⁴³.

d) Formulary Apportionment in der EU

Die Europäische Kommission übernahm den Gedanken der formelhaften Gewinnaufteilung aus den USA und verfasste 2011 einen entsprechenden Entwurf zur gemeinsamen konsolidierten

¹¹⁴² Schon die unterschiedliche Gewichtung der Faktoren kann zu einer Doppelbesteuerung führen. *Oestreicher*, Konzern - Gewinnabgrenzung, (2000), S. 150 f.

¹¹⁴³ § 25133 (a) CRTC.

Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB).

Kennzeichnend für die formelhafte Gewinnaufteilung ist, dass sie bis dato nur auf innerstaatlicher Ebene angewendet wird. Wie bereits oben erwähnt differieren die Systeme der formelhaften Gewinnaufteilung innerhalb der USA. Diese Unterscheidung basiert zunächst auf unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen, Steuersätzen aber auch auf der unterschiedlichen Definition und Gewichtung der Formeln¹¹⁴⁴. Im Gegensatz zu den Vereinigten Staaten wird jedoch auf europäischer Ebene ein Konsens zum einen im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage, zum anderen im Hinblick auf die Verwendung und Gewichtung der Formeln angestrebt.

aa) Die Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage

(1) Vorschläge der EU-Kommission

Die Kommission¹¹⁴⁵ hat im Jahre 2001 vier Modelle zur Harmonisierung der Besteuerung europäischer Gesellschaften vorgeschlagen. Diesen Vorschlägen gingen zwei Richtlinien voraus, die Mutter-Tochter-Richtlinie¹¹⁴⁶ und die Fusionsrichtlinie¹¹⁴⁷. Im

¹¹⁴⁴ *Weiner*, ET 2001, 380 (381 f.)

¹¹⁴⁵ Kom(2001), 582 endg, S. 401 f.

¹¹⁴⁶ RL 90/435/EWG des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. EG Nr. L 225/6, geändert durch Richtlinie des Rates v. 22.12.2003 (2003/123/EG), Abl. EG Nr. L 7/41; geändert durch Richtlinie des Rates v. 30.11.2011 (2011/96/EU), Abl. EU Nr. L 345/8; geändert durch die RL des Rates v. 25.7.2014 (2014/86/EU), Abl. EU Nr. L 219/40; zuletzt geändert durch die RL des Rates v. 27.1.2015 (2015/121/EU) Abl. EU Nr. L 21/1.

¹¹⁴⁷ RL 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame

Anschluss daran wurde im Jahre 2003 die Zinsrichtlinie¹¹⁴⁸ erlassen. Diese Richtlinien werden ungeachtet der Harmonisierungsbestrebungen im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen aktualisiert.

Dabei werden vier Modelle der Steuervereinheitlichung vorgeschlagen: Die Home State Taxation (HST), die Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)¹¹⁴⁹, die Harmonized Tax Base (HTB) sowie die European Union Company Income Tax (EUCIT), welche auf dem Quellenprinzip basieren und eine einheitliche steuerliche Gewinnermittlung voraussetzen. Die Modelle unterscheiden sich dadurch, dass sie auf unterschiedlichen Harmonisierungsstufen beruhen, die je nach Ausgestaltung von der bloßen Anerkennung bis zur verbindlichen Vereinheitlichung bzw. europäischen Steuererhebung reichen¹¹⁵⁰.

Bei der Home State Taxation wird die Gewinnermittlung nicht harmonisiert; vielmehr werden die unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften anerkannt. Maßgebend sind die nationalen Gewinnermittlungsvorschriften am Sitz der Muttergesellschaft,

Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, Abl. EG Nr. L 225 v. 20.08.1990, zuletzt geändert durch Richtlinie des Rates v. 25.11.2009 (2009/133/EG), ABL. EU Nr. L 310/34.

¹¹⁴⁸ RL des Rates v. 03.06.2003 (2003/49/EG) über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten Abl. EG Nr. L 157/49, zuletzt geändert durch die RL v. 24.3.2014 (2014/48/EU), Abl. EU Nr. L 111/50.

¹¹⁴⁹ Im Folgenden wird sie auch als GKKB bezeichnet.

¹¹⁵⁰ *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, 1. Aufl. (2011), S. 118.

welche die der Tochtergesellschaften in anderen Ländern verdrängen¹¹⁵¹. Auch ist dieses System für die Mitgliedsstaaten nicht bindend. Führen die Staaten dieses System jedoch ein, so reduzieren sich wohl die Befolgungskosten. Sie müssen sich für die Transferpreise nicht mehr an den unterschiedlichen und konfligierenden Rechtsordnungen orientieren¹¹⁵².

Die GKKB bezweckt die Vereinheitlichung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage und geht deshalb über das Konzept der Home State Taxation (HST) hinaus. Dahlke¹¹⁵³ weist jedoch zu Recht darauf hin, dass hierdurch der Steuerwettbewerb um geringe Steuersätze nicht aufgehoben wird. Auch würden die nur im Inland tätigen Gesellschaften gegenüber den grenzüberschreitend tätigen benachteiligt. Dieser Entwurf beziehe sich zudem nur auf die Körperschaften. Auf weitere negative Konsequenzen wird im nächsten Abschnitt näher eingegangen.

Noch einen Schritt weiter geht das Konzept der „Harmonized Tax Base“, denn dieses Modell sieht die Vereinheitlichung für alle

¹¹⁵¹ Zu den Vor- und Nachteilen, vor allem zu den ökonomischen Problemen: *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, 1. Aufl. (2011), S. 119 ff.; siehe auch: *Sørensen*, ITPF Vol. 11, (2004), S. 91 (101). Er sieht die fehlende Harmonisierung als Hauptvorteil, aber auch als Hauptschwäche an, denn dadurch würden aufgrund der bestehenden unterschiedlichen Steuersysteme die Verzerrungen noch fortbestehen. Auch spricht er an, dass auch die Muttergesellschaften in mehreren Mitgliedsstaaten verteilt sein können. Hierdurch entstehe Steuerwettbewerb mit dem Ziel, die Sitze der Muttergesellschaften in ihre Länder mit niedrigen Steuersätzen zu locken.

¹¹⁵² *Sørensen*, ITPF Vol. 11, (2004), S. 91 (101).

¹¹⁵³ *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, 1. Aufl. (2011), S. 122 f.; a.A. *Sørensen*, ITPF Vol. 11, (2004), S. 91 (102).

(auch inländischen) Gesellschaften verbindlich vor. Der Vorzug gegenüber dem vorigen Modell liegt in der fehlenden Ungleichbehandlung der Unternehmen. Auch wird man davon ausgehen, dass es den ökonomischen Anforderungen weitgehend entspricht. Das Kernproblem taucht jedoch nicht auf der Ebene der realen Umsetzbarkeit auf, sondern liegt in der Steuerautonomie der Mitgliedsstaaten begründet¹¹⁵⁴.

Eine noch höhere Intensität erreicht schließlich das letzte Modell einer europäischen Körperschaftsteuer (EUCIT). Dieses geht sowohl von der einheitlichen Bemessungsgrundlage als auch von einem einheitlichen Steuersatz aus. Auch die Verwaltung und Erhebung obliegt europäischer Institutionen zu ihrer Finanzierung. Mit dem Vorteil des vollständigen Wegfalls des Steuerwettbewerbs geht jedoch der Verlust eigener Souveränität der Mitgliedsstaaten einher und der Gefahr der (zunehmenden) Zentralisierung der steuerlichen Kompetenzen¹¹⁵⁵.

(2) Übersicht über den Inhalt der GKKB

Voraussetzung für die Wahl des optionalen Modells der GKKB durch Unternehmensvereinigung ist eine Kapitalbeteiligung von 75% und eine Stimmbeteiligung von 50% am Tochterunternehmen

¹¹⁵⁴ *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, 1. Aufl. (2011), S. 123. *Sørensen*, ITPF Vol. 11, (2004), S. 91 (103). Er bezeichnet diesen Vorschlag auch als Compulsory Harmonized Tax Base (CHTB). *Sørensen* führt auch an, dass dieses System zu unterschiedlichen Steuersätzen führen kann.

¹¹⁵⁵ *Dahlke*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, 1. Aufl. (2011), S. 125. Aufgrund dessen erfuhr dieses Modell auch Ablehnung aus politischen und wissenschaftlichen Kreisen. Denn es ist mit dem föderalen Charakter der EU nicht vereinbar.

(sog. doppeltes Kriterium)¹¹⁵⁶. Des Weiteren soll die Formel¹¹⁵⁷ aus drei gleich gewichteten Faktoren (Arbeit, Kapital und Umsatz) bestehen. Außer Ansatz bleiben hierbei immaterielle Wirtschaftsgüter und Finanzanlagevermögen, da sie durch ihre Mobilität zu Umgehungen führen könnten. In bestimmten Fällen soll eine Schutzklausel bestehen, wenn die allgemeine Formel nicht zu angemessenen Ergebnissen führt. Art. 86 RL-Entwurfs enthält die einheitlichen Faktoren:

$$\left[1/3 \left(\frac{U^A}{U} \right) + 1/3 \left(\left(\frac{1}{2} \frac{L^A}{L} + \frac{1}{2} \frac{B^A}{B} \right) \right) + 1/3 \left(\frac{K^A}{K} \right) \right] \pi = \pi^A$$

Diese Formel unterscheidet sich von der Massachusetts-Formel dadurch, dass sie den Lohnfaktor in einen Lohnsummen- $\left(\frac{L^A}{L} \right)$ und Beschäftigungsfaktor $\left(\frac{B^A}{B} \right)$ unterteilt. Der Inhalt des Faktors Arbeit wird in den Art. 90 f. RL-Entwurf geregelt. Art. 90 Abs. 3 RL-Entwurf enthält keine europarechtliche Definition und verweist bei der Begriffsbestimmung des Beschäftigten auf die nationalen Vorschriften des Mitgliedsstaates, in dem der Beschäftigte tätig ist. Etwas anderes gilt beim Begriff der Lohnsumme. Dieser wird in Art. 91 Abs. 4 RL-Entwurf geregelt. Er beinhaltet die Kosten von Löhnen und Gehältern, Sondervergütungen und sonstigen Vergütungen, einschließlich des Arbeitgeberanteils der sozialen Sicherheit und Altersversorgung.

¹¹⁵⁶ Kom (2011) 121/4, S. 14; Erwägungsgrund (16); alternative Formulierung in Art. 54 Abs. 1 RL-Entwurf.

¹¹⁵⁷ Kom (2011) 121/4, S. 15; Erwägungsgrund (21); siehe auch: Art. 40 RL-Entwurf.

Der Faktor Kapital oder Vermögenswerte ($\frac{K^A}{K}$) wird in den Art. 92 ff. RL-Entwurf geregelt. Er beinhaltet nach Art. 92 Abs. 1 RL-Entwurf den durchschnittlichen Vermögenswert aller Sachanlagen, die das Mitglied einer Gruppe besitzt oder mietet. Voraussetzung der Einbeziehung der Wirtschaftsgüter ist, dass die Gruppe wirtschaftlicher Eigentümer ist, Art. 93 RL-Entwurf.

Art. 94 RL-Entwurf regelt die Bewertung der Wirtschaftsgüter. Gemietete Wirtschaftsgüter werden mit dem Achtfachen der Jahresmiete angesetzt. Hier wird die Nähe zur Massachusetts-Formel ersichtlich, die denselben Wert ansetzt.

Die Art. 95 und 96 des RL-Entwurfs enthalten die Vorschriften für den Faktor Umsatz ($\frac{U^A}{U}$).

Art. 95 RL-Entwurf definiert dabei den Begriff des Umsatzes. Dieser umfasst den Nettoverkaufserlös (Bruttoerlös abzüglich Steuern, Abgaben, ...). In Art. 96 RL-Entwurf wird der Bestimmungsort als der Ort definiert, an dem die Lieferung endet oder die Dienstleistung tatsächlich erbracht wird.

bb) Kritische Überlegungen zur GKKB

Im Jahre 2011 hat die Kommission¹¹⁵⁸ den letzten Richtlinien-Entwurf veröffentlicht, der ein Gesamtkonzept zur gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage darstellen soll. Dabei wurden die Vorteile dieses Entwurfs bereits am Anfang dargelegt, die zunächst eine Reduktion der Be-folgungskosten zur Folge haben soll. Ziel sei ebenso die Verringerung der steuerlichen

¹¹⁵⁸ Kom (2011) 121/4.

Hindernisse sowie des Verwaltungsaufwandes.

Im Folgenden werden die Einwände gegen die GKKB kurz dargelegt. Auf alle Einwände kann jedoch nicht eingegangen werden, da sie den Umfang der Arbeit überschreiten würden. Die Einwände beziehen sich daher im Kern gegen den Entwurf selbst als auch gegen die Faktoren.

Sørensen¹¹⁵⁹ führt dazu an, dass zugunsten der GKKB auch die höhere Kapitalimportneutralität im Vergleich zur HST spreche. Diesem Vorteil stehe der Verlust an staatlicher Souveränität gegenüber. Hinzu komme, dass diese Regelungen nur für multinationale Konzerne gelten. Kleinere Gesellschaften seien immer noch an nationale Vorschriften gebunden. Diese unterschiedliche Behandlung führe zu Verzerrungen zwischen großen und kleinen Firmen. Das Nebeneinander zweier Steuersysteme führe automatisch auch zu Steuerarbitrage und zu künstlichen Anreizen für Auslandsinvestitionen. So kann eine Gesellschaft sich überlegen, in einem anderen Mitgliedsstaat eine Betriebsstätte oder Niederlassung zu gründen, um die für sie günstigeren GKKB-Regeln zu nutzen, welche zu Verzerrungen und einer Verringerung der öffentlichen Einnahmen führen. Auch müsse jede nationale Finanzverwaltung mit zwei Steuersystemen arbeiten. Deshalb verwundere es nicht, dass sich die Unternehmen für die wahlweise Einführung der GKKB einsetzten, denn auf diese Weise können sie das für sie günstige Steuersystem wählen, ohne den Steuerwettbewerb zu bändigen. Auch sei die entgegenstehende Haltung der Finanzverwaltungen der Mitgliedsstaaten nicht weiter

¹¹⁵⁹ Sørensen, ITPF Vol. 11, (2004), S. 91 (102). Die Laxheit der Steuerdurchsetzung habe zudem negative Spillovers zur Folge.

überraschend, die zu Recht Einnahmeverluste befürchten und die die zusätzliche Steueradministration als zusätzliche Belastung empfinden¹¹⁶⁰. Das Urteil der Steuerexperten falle gemischt aus, denn es wird kritisiert, dass die Kommission gleichzeitig Versuche zur Koordination von Steuersätzen energisch zurückweise. Auch könnten neue Verzerrungen auf der Ebene des Formulary Apportionment eintreten. Sørensen¹¹⁶¹ kommt daher zum Schluss, dass die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage nicht ausreichend sei. Vielmehr sei auch eine Angleichung der Steuersätze erforderlich.

Die Gefahren des Steuerwettbewerbs im Rahmen der EU verlagerten sich bei der internationalen Steuerplanung von der Ebene der Verrechnungspreise auf die Ebene der steueroptimalen geographischen Allokation bzw. Manipulation von Faktoren¹¹⁶². Zudem wird in Frage gestellt, ob überhaupt Faktoren gefunden werden können, die auf angemessene Art und Weise die Wertschöpfung widerspiegeln, zugleich aber nicht anfällig für Manipulationen sind¹¹⁶³. Die Aufteilungsformel, welche aus den drei Faktoren (Kapital, Arbeit und Umsatz) bestehe, sei aber anfällig für Manipulation¹¹⁶⁴. Der Faktor Arbeit könne durch

¹¹⁶⁰ Sørensen, ITPF Vol. 11, (2004), S. 91 (103). Die Mehrheit der europäischen Politiker wünscht sich diese Art der Besteuerung für die Zukunft.

¹¹⁶¹ Sørensen, ITPF Vol. 11, (2004), S. 91 (103 f.).

¹¹⁶² Oestreicher, StuW 2002, S. 342 (354). Wird in einem Land die Zahl der Beschäftigten erhöht, so steigt bei gleichbleibender Gewinnspanne die Lohnsumme proportional an. Im Ergebnis ist es aber möglich, dass bei gleichen Gewinnen die Produktion in einem Hochsteuerland gegenüber der Produktion in einem Land mit niedriger Körperschaftsteuerbelastung den Konzernsteueraufwand insgesamt erhöht.

¹¹⁶³ Herzig, Die Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB), Referat, (2002), S. 6 f.

¹¹⁶⁴ Siehe auch: Herzig, Die Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-

aktiven Einbeziehung oder Ausschluss aus dem Faktor oder durch geographische Verteilung der Belegschaft aktiv gesteuert werden. Der Faktor Kapital sei besonders für zeitpunktbezogene Manipulationen anfällig¹¹⁶⁵. So könnte durch gruppeninterne Käufe und Verkäufe von Vermögenswerten vor dem relevanten Stichtag, Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer verschoben werden. Die Manipulation des Umsatzfaktors hänge davon ab, ob auf den Ursprungs- oder den Bestimmungsort abgestellt werde¹¹⁶⁶. Hieraus ergibt sich, dass dieses System Steuerplanung nicht vermeiden kann.

e) Grundlegende Prinzipien der indirekten Gewinnaufteilung

Bei der formelhaften Gewinnaufteilung stellt sich ebenfalls die Frage, ob das Leistungsfähigkeits- und das Äquivalenzprinzip in den starren Faktoren verwirklicht werden. Diese Frage wird hier jedoch unter einer anderen Begrifflichkeit diskutiert. Im Hinblick auf die Faktoren wird angeführt, dass es das Ziel der Faktoren sei, den Gewinn verursachungsgerecht aufzuteilen¹¹⁶⁷. Das bedeutet, dass überall dort, wo die Wertschöpfung nach bestimmten Aufteilungsfaktoren erfolgt, auch ein Besteuerungsrecht bestehen soll¹¹⁶⁸.

bemessungsgrundlage (GKKB), Referat, (2002), S. 7 f.; *Herzig/Teschke/Joisten*, Intertax 2010, S. 334 (339 f.).

¹¹⁶⁵ *Herzig/Teschke/Joisten*, Intertax 2010, S. 334 (340).

¹¹⁶⁶ *Herzig/Teschke/Joisten*, Intertax 2010, S. 334 (341). Der Bestimmungsort wäre schwieriger zu gestalten.

¹¹⁶⁷ *Fox/Murray/Luna*, National Tax Journal Vol. LVIII, No. 1, (2005), S. 139 (143); *Jakimovski*, Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit, (2012), S. 57 f.

¹¹⁶⁸ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 154; a.A. *Musgrave*, in: Mc Lure (ed.), The State Corporation Income Tax, (1984), Principles for

Die Aufteilung nach bestimmten Faktoren beruht auf der Vorstellung, dass zwischen dem Unternehmen und dem steuernden Staat eine Beziehung bestehen muss¹¹⁶⁹. Diese Beziehung kann darauf beruhen, dass das Unternehmen Privilegien und Schutz eines bestimmten Staates genießt, in dem es beheimatet oder ansässig ist. Alternativ kann die Äquivalenzbeziehung dadurch hergestellt werden, dass das nichtansässige Unternehmen bestimmte Schwellenwerte der ökonomischen oder geschäftlichen Aktivitäten überschreitet („doing business“)¹¹⁷⁰. Auf diese Weise werden die Unternehmen vor einer unbegründeten Besteuerung geschützt¹¹⁷¹. Eng damit verbunden ist auch der Gedanke der Quellenbesteuerung („source of income“).

aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Auch die formelhafte Gewinnaufteilung lässt sich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründen. Sie beruht auf der Überlegung, dass einem Unternehmen eine eigene Leistungsfähigkeit zugeordnet werden kann. Die Besteuerungshöhe hängt davon ab, in welchem Umfang am jeweiligen Ort zur Entstehung der Leistungsfähigkeit beigetragen wurde¹¹⁷². Die Unternehmensglieder tragen dabei zum Gesamterfolg des Konzerns bei¹¹⁷³. Die

Dividing the State Corporate Tax Base, S. 228 (229 f.).

¹¹⁶⁹ *Carlson/Galper*, in: Mc Lure (ed.), *The State Corporation Income Tax*, (1984), *Water's Edge versus Worldwide Unitary Combination*, S. 1 (10); *Oestreicher*, *Konzern-Gewinnabgrenzung*, (2000), S. 130, 153 f.

¹¹⁷⁰ *Oestreicher*, *Konzern-Gewinnabgrenzung*, (2000), S. 154 f.

¹¹⁷¹ *Carlson/Galper*, in: Mc Lure (ed.), *The State Corporation Income Tax*, (1984), *Water's Edge versus Worldwide Unitary Combination*, S. 1 (10); *Oestreicher*, *Konzern-Gewinnabgrenzung*, (2000), S. 130, 153 f.

¹¹⁷² *Jakimovski*, *Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit*, (2012), S. 58.

¹¹⁷³ *Oestreicher*, *StuW 2002*, S. 342 (348). Hierzu werden die Gesellschaften

Aufteilungsfaktoren sollen dabei die Ursachen der Gewinnentstehung verursachungsgerecht abbilden. Denn ein Land soll berechtigt sein, die Gewinne zu besteuern, die mit den innerhalb seiner Landesgrenzen eingesetzten Produktionsfaktoren erwirtschaftet werden¹¹⁷⁴. Der Gewinn wird dabei nach dem ökonomischen Wert der Wirtschaftsgüter aufgeteilt, die in den einzelnen Ländern eingesetzt werden¹¹⁷⁵. Hier wird der ökonomisch-räumliche Bezug des Leistungsfähigkeitsprinzips deutlich¹¹⁷⁶.

bb) Das Äquivalenzprinzip

Im Folgenden wird untersucht, welche Bedeutung das Äquivalenzprinzip bei der formelhaften Gewinnaufteilung hat. Umstritten ist hierbei, ob sich die einzelnen Faktoren aus dem Äquivalenzprinzip herleiten lassen¹¹⁷⁷. Dass Äquivalenzbeziehungen zwischen den Aufteilungsfaktoren zu den betreffenden Ländern bestehen, wird entweder in Bezug auf alle Faktoren oder bezüglich einzelner Faktoren bezweifelt. Dies gilt insbesondere für

bestimmt, die in den Kreis der wirtschaftlichen Einheit gehören.

¹¹⁷⁴ So *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 174.

¹¹⁷⁵ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 174 ff. Diese Annahme hat Bewertungsprobleme zur Folge. Zudem liegt ihr die Vorstellung zugrunde, dass das Kapital in allen Standorten mit der gleichen Produktivität wirtschaftet. Diese Annahme beruht auf den Voraussetzungen einheitlicher Kapitalkosten und des effektiven Wettbewerbs auf den Produkt- und Kapitalmärkten. Tatsächlich sind die Märkte nicht vollkommen. Die Kapitalkosten differieren aufgrund der Steuerbelastungsunterschiede, des Wechselkursrisikos und Länderrisikos.

¹¹⁷⁶ *Jakimovski*, Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit, (2012), S. 58. Nach seiner Auffassung ist der Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend.

¹¹⁷⁷ *Jakimovski*, Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit, (2012), S. 56, m.w.N.

die Lohnsumme. Sie wird zum Teil deshalb als nicht tauglich angesehen, weil sie nicht alle Mitarbeiter berücksichtigt¹¹⁷⁸. Auch lässt sich gegen eine Orientierung am Äquivalenzprinzip anführen, dass Kosten niemals Indiz für den Gewinnenerierungsprozess seien¹¹⁷⁹.

Teilweise¹¹⁸⁰ wird der Lohnsummenfaktor deshalb ausgeklammert, weil er nicht im Einklang mit dem Ursprung des Gewinns stehe. Der letzte Einwand orientiert sich allerdings strikt am Quellenprinzip und verneint daher die Ausrichtung am Äquivalenzprinzip (benefit principle)¹¹⁸¹.

Für die Einbeziehung des Lohnfaktors sprechen indes die besseren Gründe. Zunächst ist auf die gestiegene Bedeutung des Humankapitals als wertgenerierender Faktor zu hinzuweisen¹¹⁸². Gegen die Aussage, dass Kosten nicht Indiz für den Gewinnenerierungsprozess sein könnten, spricht auch der Vergleich mit dem Kapital¹¹⁸³. Denn auch hier muss zunächst Anlage- und Umlaufvermögen durch Kapitaleinsatz entweder erworben, gemietet oder hergestellt werden. Auch hier entstehen daher zunächst Kosten¹¹⁸⁴. Gleiches muss daher im Hinblick auf den

¹¹⁷⁸ *Jakimovski*, Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit, (2012), S. 56. Es sei nicht erklärbar, warum Arbeitnehmer höhere Kosten verursachen als Aufsichtsratsmitglieder.

¹¹⁷⁹ *Weninger*, Formulary Apportionment in the EU, (2009), S. 180.

¹¹⁸⁰ *Musgrave*, in: Mc Lure (ed.), *The State Corporation Income Tax*, (1984), *Principles for Dividing the State Corporate Tax Base*, S. 228 (240).

¹¹⁸¹ *Musgrave*, in: Mc Lure (ed.), *The State Corporation Income Tax*, (1984), *Principles for Dividing the State Corporate Tax Base*, S. 228 (240); *Jakimovski*, Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit, (2012), S. 60.

¹¹⁸² *Schäfer*, *International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies, Issues and Options for Reforms*, (2006), S. 172.

¹¹⁸³ Siehe hierzu: § 25130 CRTC.

¹¹⁸⁴ Sie unterscheiden sich jedoch vom Lohn dadurch, dass der Aufwand beim

Einsatz von Humankapital gelten.

Aber auch der Faktor Umsatz ist nicht frei von Kritik¹¹⁸⁵. Gegen die Anwendung des Umsatzfaktors könnte sprechen¹¹⁸⁶, dass dieser maßgeblich auf der Verwertung des Produkts auf dem Absatzmarkt beruht und maßgebend durch Angebot und Nachfrage zustande kommt (marktorientiertes Quellenprinzip). Dadurch bedingt werden die Infrastrukturmaßnahmen der Staaten nicht berücksichtigt, in denen die Güter produziert werden. Der Umsatzfaktor berücksichtigt demgemäß nur die Interessen der Einzelstaaten, in denen die Waren und Dienstleistungen vermarktet werden. Zu Recht ist daher der Umsatzfaktor allein nicht in der Lage dem Äquivalenzprinzip zu entsprechen, da ansonsten die (Ansässigkeits-)Staaten die Produktionstätigkeiten und die Nutzung öffentlicher Güter durch die multinationalen Unternehmen nicht besteuern könnten¹¹⁸⁷. Die formelhafte Gewinnaufteilung beruht jedoch nicht nur auf einem Faktor (Umsatz). Sie enthält auch die beiden anderen Faktoren Kapital und Arbeit. Über

Anlagevermögen über eine bestimmte Zeit abgeschrieben wird.

¹¹⁸⁵ *Gerken/Märkt/Schick*, Internationaler Steuerwettbewerb, (2000), S. 260 ff. Die Koppelung der Kapitalertragsteuer an Größen wie Lohnsumme oder Umsätze erhöhe die Distanz zum Äquivalenzprinzip. Das Anreizproblem dynamischer Gewinnverlagerungen werde zwar verringert, aber nicht vollständig beseitigt.

¹¹⁸⁶ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 155; *Musgrave*, in: Mc Lure (ed.), *The State Corporation Income Tax*, (1984), Principles for Dividing the State Corporate Tax Base, S. 228 (240 f.). Der quellenorientierte Ansatz führt in den Fällen zu eindeutigen Ergebnissen, in denen die Produkte an den Verbraucher geliefert werden. Unklar ist die Situation jedoch dann, wenn das Produkt an den Händler in Land B verkauft wird und er es in Land C weiterverkauft.

¹¹⁸⁷ *Fox/Murray/Luna*, *National Tax Journal* Vol. LVIII, No. 1, (2005), S. 139 (149); *Jakimovski*, Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit, (2012), S. 56. Die Kritiker wenden sich jedoch nur gegen die alleinige Anwendung des Umsatzfaktors.

die beiden anderen Faktoren wird dem Ursprungslandprinzip und damit den Infrastrukturaufwendungen des Produktionsortes hinreichend Rechnung getragen. Dennoch ist fraglich, ob beim Umsatzfaktor auf das Bestimmungsland abgestellt werden sollte. Hiergegen sprechen letztlich mehrere Erwägungen:

Grundlage des supply-demand-Ansatzes ist die Überlegung, dass der Wert des Gutes, sich aus dem subjektiven Nutzen des Käufers ableitet, den dieser der Sache zubilligt. Der Nutzen beruht aber nur zu einem Teil auf die eingesetzte Arbeitskraft oder Vermögenswerte. Maßgebend für den Nutzen sind unter anderem die Kaufkraft, soziale Normen, sowie andere wirtschaftliche Gegebenheiten. Auf diese Weise trägt auch der Käufer zum Unternehmensgewinn bei. Nicht berücksichtigt wird hierbei, dass es nicht um eine Aufteilung des Einkommens zwischen Unternehmen und Kunden geht. Der Bestimmungsort des Umsatzes ist Ziel der Besteuerung. Daher ist auch ein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung an diesem Ort erforderlich. Ansonsten wird die Zuordnung des Besteuerungsgutes mit Hilfe des Umsatzfaktors nur zufällig erreicht und die Gewinnanteile auf die Länder verlagert, in denen die Vertriebsstätten der Konzerne ansässig sind¹¹⁸⁸.

Aufgrund der Interdependenzen zwischen den Konzernunternehmen und der dadurch fehlenden Marktpreise wird teilweise eine Aufteilung nur anhand des Kapitals gefordert¹¹⁸⁹.

¹¹⁸⁸ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 183 f.

¹¹⁸⁹ *Musgrave*, in: Mc Lure (ed.), *The State Corporation Income Tax*, (1984), *Principles for Dividing the State Corporate Tax Base*, S. 228 (240). „...we are not assigning the profits tax base to meet a benefit-based criterion of entitlement... rather, we are dealing with a source rule aspect of entitlement, and this may well be best implemented by a single-factor formula involving only capital entering in that formula...“; *Jakimovski*, *Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit*, (2012), S. 60.

Der Äquivalenzzusammenhang gilt daher nicht nur in Bezug auf die Faktoren Kapital und Lohn, sondern auch bezüglich der Umsätze. Dies gilt unabhängig davon, welche Ausgestaltung der Umsatzfaktor erhält.

cc) Zwischenergebnis

Auch bei der Gewinnerlegung im internationalen Steuerrecht lassen sich beide Prinzipien heranziehen. Hier wird deutlich, dass die Prinzipien bei der Ausgestaltung der Aufteilungsfaktoren weiter zu konkretisieren sind. Sie führen nicht zu definitiven oder eindeutigen Ergebnissen. Gleiches gilt auch im Hinblick auf die Gewichtung der einzelnen Faktoren. Die Prinzipien enthalten jedoch Hinweise für eine mögliche Ausgestaltung einer Gewinnerlegung.

4. Unterschiede und Gemeinsamkeiten im Vergleich zur Steuerzerlegung

Nachdem die Prinzipien und die Funktion des internationalen Steuerrechts dargestellt wurden, werden die Gemeinsamkeiten und Unterschiede im Vergleich zur Steuerzerlegung aufgezeigt. Zunächst wird auf die Unterschiede eingegangen.

a) Unterschiede

Der entscheidende Unterschied zwischen dem internationalen Steuerrecht und der Steuerzerlegung liegt in der Steuer-Souveränität. Im internationalen Steuerrecht geht es maßgeblich um die Durchsetzung eines originären Steueranspruchs¹¹⁹⁰ sowie

¹¹⁹⁰ *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, (2000), S. 156. Diese

um die Beseitigung von etwaigen Steuerkollisionen (Doppel- und Minderbesteuerung). Diese Kollisionen beruhen maßgebend auf den Möglichkeiten der einzelnen Staaten, bestimmte Wirtschaftsvorgänge zu besteuern oder von der Steuer freizustellen. Es geht also um Vereinbarungen, die von unabhängigen Staaten zur Vermeidung solcher Doppelbesteuerungen getroffen werden.

Die Zerlegung in Deutschland basiert auf anderen Grundlagen. Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz liegt nach Art. 105 Abs. 2 GG beim Bund. Die Gliedstaaten bekommen nach Art. 106 Abs. 2, 3 und Art. 107 Abs. 1 GG nur einen Teil bestimmter (Landes-, Gemeinschafts-)steuern originär zugewiesen. Es kommt in diesen Fällen nicht zu einer „Doppel- oder Minderbesteuerung“ wie im internationalen Kontext. Eine offene Steuerkollision ist daher aufgrund der fehlenden Gesetzgebungskompetenzen bei den wesentlichen Steuern ausgeschlossen.

b) Gemeinsamkeiten

Zu den wichtigsten Parallelitäten gehören die äquivalenztheoretisch bedingten Anknüpfungen. Von Bedeutung sind daher objektive Kriterien. Die unbeschränkte Steuerpflicht knüpft beispielsweise ebenso wie Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG bei der Einkommensteuer (i.V.m. § 19 AO) an den Wohnsitz des Steuerpflichtigen an. Von Bedeutung sind daher die zugrunde liegenden Prinzipien wie Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip. Gleiches gilt bei der Zerlegung der Körperschaftsteuer, die gemäß § 2 ZerlG i.V.m. §§ 28 ff. GewStG auf die Betriebsstätte abstellt. Aber in Wirklichkeit kann es auch bei der Steuerzuordnung nach Art. 107

Gemeinsamkeiten gelten auch in Bezug auf die formelhafte Gewinnaufteilung.

Abs. 1 GG zu Steuerkollisionen kommen. Sie werden nicht so offenbar wie im internationalen Steuerrecht, weil hier nicht zwei Steuergüter gleichzeitig bei einem Steuerpflichtigen zur gleichen Zeit besteuert werden. Die Kollision wirkt sich eher in tatsächlicher Hinsicht aus und beruht sowohl auf gesetzgeberischem Handeln (Quellenbesteuerung bei nichtselbständiger Arbeit, Kapitaleinkünfte), auf dem Verhalten der Abführungsverpflichteten (Kreditinstitute, Arbeitgeber) als auch dem der Steuerpflichtigen. Sie führt letztlich zu den gleichen Fragen: Inwieweit können bestimmte Steuergüter aufgeteilt werden? Welche Maßstäbe können sich aus dem Charakter einer Steuer und aus Äquivalenzgesichtspunkte hergeleitet werden?

5. Ergebnis und Ausblick

Aus diesem Abschnitt ergibt sich, dass auch das internationale Steuerrecht auf Prinzipien beruht, die nicht nur für die Steuererhebung und Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, sondern auch Bedeutung für die Steueraufteilung zwischen Gebietskörperschaften haben. Die Anwendung dieser Prinzipien unterscheidet nicht danach, ob die Staaten eine eigene Steuersouveränität haben und inwieweit sie diese ausnutzen (Welteinkommens- und Territorialprinzip). Da es um die Steuerzuteilung geht, ist entscheidend, welchen Charakter eine bestimmte Steuer hat, welche äquivalenztheoretischen Anknüpfungspunkte in anderen Hoheitsgebieten bestehen und inwieweit diese berücksichtigt werden können. Im Folgenden werden die Reformansätze dargestellt. Sie beziehen sich einerseits auf die hinter Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG stehenden Wertungen, andererseits aber auch auf konkrete Änderungen der Zerlegungsvorschriften.

D. Einzelne Reformansätze

I. Befund

Im Folgenden werden die einzelnen Reformansätze, die in der rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Diskussion angeführt werden, dargestellt und vor dem Hintergrund der entwickelten Maßstäbe bewertet. Diese Ansätze erfolgen auf unterschiedlichen Stufen. Daran orientiert sich auch die Darstellung. Im ersten Schritt wird auf alternative Verteilungsmaßstäbe eingegangen, die anstelle der örtlichen Vereinnahmung treten sollen. Die Verfassung soll dabei bestimmte Verteilungsmaßstäbe aufstellen. Im zweiten Schritt wird auf die Auffassungen eingegangen, die eine „Neuinterpretation“ des Abs. 1 befürworten. Es geht hierbei um die Frage, ob die Steuerkraft als Leitmaxime durch die Wirtschaftskraft ersetzt werden soll, da sich Steuer- und Wirtschaftskraft auseinanderentwickelten.

Daran anschließend wird auf die einzelnen Reformvorschläge für die Verteilung bestimmter Steuern eingegangen. Die Reformvorschläge umfassen die Zerlegung der Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie die Erhebungsformen der Einkommensteuer (Lohn- und Kapitalertragsteuer). Obwohl es sich bei der Lohn- und Kapitalertragsteuer um bestimmte Erhebungsformen der Einkommensteuer handelt, werden diese getrennt behandelt. Dies dient der besseren Übersicht. Am Rande wird auch auf die Reformvorschläge bei der Verteilung der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Vermögensteuer eingegangen. Auch wird der Meinungsstand zur Umsatzsteuerverteilung dargestellt.

1. Verfassungsänderungen hinsichtlich der Verteilungsprinzipien

Nicht nur die einzelnen Zerlegungsvorschriften des Art. 107 Abs. 1 GG sind umstritten und werden unterschiedlich gesehen. Kritik wird auch am örtlichen Aufkommen geübt; so werden andere Anknüpfungs- und Verteilungsmaßstäbe vorgeschlagen. Bevor auf die unterschiedlichen Zerlegungsmodelle eingegangen wird, werden zunächst die Alternativen zum örtlichen Aufkommen aufgezeigt.

a) Kritik und alternative Modelle des örtlichen Aufkommens

Der Anknüpfungspunkt des örtlichen Aufkommens führt wie bereits dargestellt zu ungleichmäßigen Verteilungen, weil die Länder in ihrer Größe, geographischen Lage, Bevölkerungsdichte und Wirtschaftsstruktur unterschiedlich sind. Der Steuerbedarf wird hierdurch noch nicht abgedeckt. Die Ergebnisse sind auch nicht befriedigend, da dieses Verteilungskriterium den Bedarf der finanzschwachen Länder keineswegs abdeckt. Dieser Nachteil wurde jedoch deshalb in Kauf genommen, weil die finanzwirtschaftliche Bedeutung der „überregionalen“ Steuern gering war oder die Steuern zum Traditionsgut der Länder zählten. Auch würden die Nachteile durch Art. 107 Abs. 2 GG relativiert¹¹⁹¹. Dennoch weist dieses Kriterium einige Schwächen auf, die kurz dargestellt werden.

¹¹⁹¹ Zu den Argumenten: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 39, Fn. 135.

aa) Einwohnerzahl und weitere Elemente

Aus Gründen der Gleichheit griff vor allem Hinnendahl¹¹⁹² die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen an. Denn gerade das Festhalten an diesen Verteilungsgrundsätzen mache auch weiterhin den horizontalen Finanzausgleich notwendig, der mit der Abhängigkeit der leistungsschwachen Länder einhergehe. Diese Abhängigkeit könne auch nicht durch die Einführung der Zerlegungsvorschriften beseitigt werden.

Hintergrund dieser Auffassung ist die Überlegung, dass die Länder durch den sekundären horizontalen und im sekundären vertikalen Finanzausgleich im Verhältnis zueinander als auch gegenüber dem Bund in eine Abhängigkeit geraten, die dazu führe, dass sie von der „föderalistischen Tugend“ abweichen¹¹⁹³. Auch müsse der Anspruch der Bürger auf einen bestimmten Standard an Länderleistungen gewährleistet werden¹¹⁹⁴. Gegen das Interesse des Landes an der eigenen Wirtschaftsleistung, die durch das Aufkommensprinzip gesteigert werden sollen, wendet er ein, dass dieses gedämpft werde, je mehr sie über den pro Kopf Landesdurchschnitt steige¹¹⁹⁵.

Damit ist nach seiner Auffassung die Feststellung der Steuerkraftunterschiede nicht erforderlich, da diese erstens inadäquat widerspiegelt und zweitens nur unvollkommen beseitigt werden

¹¹⁹² Hinnendahl, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 140.

¹¹⁹³ Hinnendahl, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 140.

¹¹⁹⁴ Hinnendahl, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 180 f.

¹¹⁹⁵ Hinnendahl, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 182 f. Auch bestünden keine Gründe, an der Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen festzuhalten, wenn das tatsächliche Aufkommen nicht genau feststellbar sei.

würde. Zweck des Verteilungssystems sei es, das „unzweifelhaft“ bestehende Steuerkraftgefälle auszugleichen. Als Anknüpfungspunkt erwägt er das Kriterium der Einwohnerzahl.

Auch Wieland¹¹⁹⁶ wendet sich gegen die Orientierung am örtlichen Aufkommen und plädiert für die Anwendung finanzwirtschaftlicher Kriterien wie das der Einwohnerzahl, welches um Spezialbedarfe ergänzt werden sollte. Denn Unternehmen seien nicht selten in mehreren Staaten tätig und haben damit Einfluss darauf, in welchem Land sie Steuern zahlen. Er bezeichnet das örtliche Aufkommen als grundsätzliche Schwäche der geltenden Finanzverfassung. Angesichts der hohen Mobilität und der Flexibilität der Wirtschaft stelle das örtliche Aufkommen ein gestaltbares Kriterium dar. Zudem begünstige es intransparenten Steuerwettbewerb zwischen den Ländern, der sich durch eine großzügige Auslegung der Steuer-gesetze und Verzicht auf eine Außenprüfung manifestieren könne¹¹⁹⁷.

Überdies weise das örtliche Aufkommen keinen Bezug zur Aufgabengerechtigkeit als maßgebenden Verteilungsmaßstab auf. Er schlägt daher vor, dass der aufgabengerechte Verteilungsmaßstab den jetzigen ersetzen solle. Dies könne durch Heranziehung finanzwirtschaftlicher Maßstäbe erfolgen. Anregungen seien aus dem kommunalen Finanzausgleich zu entnehmen. Die Einwohnerzahl könne deshalb als abstrakter Maßstab der Aufgabengerechtigkeit verstanden werden, weil der Umfang der Staatsaufgaben in einem gewissen Verhältnis zur Zahl der

¹¹⁹⁶ Wieland, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 41.

¹¹⁹⁷ Wieland, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, Rechtsgutachten, Speyerer Arbeitshefte 211, (2013), S. 40 f.

betroffenen Einwohner stehe¹¹⁹⁸.

Nach Auffassung von Fischer-Menshausen¹¹⁹⁹ hätte der Gesetzgeber ebenso gut für den Länderanteil an der Einkommen- und Körperschaftsteuer eine an Bedarfsmaßstäben orientierte Verteilungsregelung treffen können, die nicht zugleich gegen die Fundamentalprinzipien des Art. 79 Abs. 3 GG verstoße. Das in den Ländern angefallene (örtliche) Aufkommen enthalte keinen verfassungsrechtlichen Eigenwert, mit der Folge, dass es auch nicht Ausfluss der Staatsqualität der Länder sei.

Er befürwortet daher auch, das Verteilungskriterium der Einwohnerzahl zu verwenden. Dieses soll durch den „Einbau geeigneter Lastenausgleichsfaktoren in das steuerliche Verbundsystem“ integriert werden. Dies führe dazu, dass der horizontale Ausgleichseffekt automatisch mit der vertikalen Verteilungsregelung erreicht und das horizontale Verfahren auf einen Spitzenausgleich beschränkt werden könne.

Einen anderen Weg beschreiten die Autoren des von der Bertelsmann Stiftung in Auftrag gegebenen Gutachtens¹²⁰⁰. Sie hinterfragen zwar die Verteilung der Steuern nach dem örtlichen Aufkommen, da die sozialen Leistungen verstärkt in den Ländern in Anspruch genommen würden, die wirtschaftsschwach seien. Konsequenz sei, dass die Verteilung nach dem örtlichen

¹¹⁹⁸ *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, Rechtsgutachten, Speyerer Arbeitshefte 211, (2013), S. 41. Dies gelte jedoch nicht für das örtliche Aufkommen.

¹¹⁹⁹ *Fischer-Menshausen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 2. Aufl. (1983), Art. 107 Abs. 1 Rn. 9.

¹²⁰⁰ *Bertelsmann Stiftung*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung Deutschlands ab 2020, Gutachten, 1. Aufl. (2012), S. 12.

Aufkommen dem Sozialstaatsprinzip widerspreche. Die Vertreter dieser Auffassung weisen jedoch auch eine (alleinige) Verteilung nach der Einwohnerzahl zurück, weil die Einwohnerzahl den tatsächlichen Bedarf nicht ausdrücken könne. Die Verteilung nach diesem Kriterium lasse die „geldleistungs-spezifischen Strukturunterschiede“ der öffentlichen Leistungen außer Acht. Denn die Länder müssen im Bereich der Sozialleistungen die Bundesgesetze einheitlich ausführen. Die Folgen belasten die Länder ungleich. Als alleiniger Indikator für den Finanzbedarf genüge die Einwohnerzahl nicht. Von besonderer Bedeutung sei die Altersstruktur.

bb) Einfaches Bundesgesetz oder Vereinbarung

Maunz¹²⁰¹ erwägt auch, den Verteilungsschlüssel entweder durch ein einfaches Bundesgesetz oder durch Vereinbarung festsetzen zu lassen, was die Konsequenz hätte, dass auf abstrakte Vorgaben gänzlich verzichtet werde bzw. ein Bundesgesetz Bedarfsmerkmale enthielte.

Diese Lösung habe dem Bundestag anfangs vorgeschwebt und hätte den Vorteil, dass möglicherweise gerechtere Ideen zustande kämen. Er weist jedoch auch auf die Nachteile hin, die eine solche Regelung zur Folge hätte. Zunächst sei fraglich, ob sich die Länder über eine Verteilungsnorm innerhalb einer bestimmten Zeit einigen könnten. Selbst bei Zustandekommen einer Einigung käme wohl eine Regelung zustande, die nicht auf sachgerechte Kriterien rekurriert, sondern das Ergebnis von auf langwierigen Verhandlungen beruhenden Kompromissen darstellt.

¹²⁰¹ Maunz, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 12.

cc) Anwendbarkeit von DBA-Regelungen¹²⁰²

Trzaskalik¹²⁰³ vertritt die Auffassung, dass die Zuweisung selbst erwirtschafteter Einkünfte allenfalls vordergründig bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer praktiziert werde. Er schlägt vor, dass die DBA-Regeln Anwendung finden sollten. Dieser Vorschlag weist – zu Recht – darauf hin, dass die Verdienste aufgrund des nachfolgenden Länderfinanzausgleichs zunichte gemacht werden, der keine Rücksicht darauf nehme, ob die Finanzkraftunterschiede „verdient“ oder „unverdient“ seien.

Das Abstellen auf DBA-Vorschriften mag auf Anhieb überzeugen, denn diese Vorschriften stellen an sich bestimmte Anknüpfungspunkte zur Verfügung. Gegen die vorbehaltlose Anwendung von DBA-Vorschriften könnten zunächst die unterschiedlichen Zwecke sprechen. Zweck der Schaffung von DBA ist die Vermeidung einer Doppel- bzw. einer Nichtbesteuerung, wenn vergleichbare Steuern von demselben Steuerpflichtigen zur gleichen Zeit in mehreren Staaten erhoben werden¹²⁰⁴. Die Vorschriften werden zwar zwischen verschiedenen Hoheitsträgern vereinbart. Dennoch beziehen sie sich auf die Besteuerung. Selbst wenn man diese Vorschriften heranzieht, wird hierdurch der Länderfinanzausgleich nicht ausgeschlossen.

Die Kritik von Trzaskalik¹²⁰⁵ setzt am falschen Kriterium an. Denn

¹²⁰² DBA=Doppelbesteuerungsabkommen.

¹²⁰³ *Trzaskalik*, Aussprache, in: Grundsätze der Finanzverfassung des vereinigten Deutschlands, Selmer/Kirchhof F., (Hrsg.), VVDStRL 52 (1993), S. 165; ebenso *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, 2. Aufl. (2012), S. 1333.

¹²⁰⁴ *Vogel*, in *Vogel/Lehner*, (Hrsg.), DBA, 5. Aufl. (2008), Einl. des OECD-MA Rn. 2.

¹²⁰⁵ *Trzaskalik*, Aussprache, in: Grundsätze der Finanzverfassung des vereinigten Deutschlands, Selmer/Kirchhof F., (Hrsg.), VVDStRL 52 (1993), S. 165.

sie leugnet den Sinngehalt des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG nur deshalb, weil dieser durch den anschließenden Länderfinanzausgleich konterkariert wird. Dass eine stärker wettbewerbsorientierte Ausgestaltung des Finanzausgleichs wünschenswert wäre, schließt jedoch nicht zwingend an sich „vernünftige“ verfassungsrechtliche Vorgaben – wie sie in Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG gegeben sind – aus. Zudem ist fraglich, ob man bereits in der Verfassung bestimmte Anknüpfungsregelungen schaffen sollte. Dafür könnte sprechen, dass auf diese Weise dahinterstehende Wertungen nicht durch tagespolitische Überlegungen überspielt werden. Diese Überlegung sieht sich jedoch dem Einwand mangelnder Flexibilität ausgesetzt¹²⁰⁶. Die verfassungsrechtliche Implementierung von DBA-Vorschriften zur Feststellung ist daher abzulehnen. Etwas anderes könnte jedoch bei der einfachrechtlichen Umsetzung bei der Schaffung von Zuständigkeitsregelungen gelten. Diesbezüglich enthalten die DBA Möglichkeiten, das Wohnsitz- oder Quellenprinzip näher auszugestalten. Die DBA enthalten daher wichtige Anhaltspunkte für die Zerlegung und sind auf einfachgesetzlicher Basis als zulässige Konkretisierung des Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzips anzusehen.

dd) Kritik und eigene Überlegungen

Den Argumenten von Hinnendahl¹²⁰⁷ kann man entgegenhalten, dass die Länder formal gleichrangig sind. Die unterschiedliche Behandlung der Länder beruht aber darauf, dass sie unterschiedliches Aufkommen erzielen. Die Kritik Hinnendahls weist

¹²⁰⁶ Dazu auch: *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. (2008), Art. 106 Rn. 12.

¹²⁰⁷ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 40.

zu Recht auf den „Schwachpunkt“ des Kriteriums hin. Denn das Aufkommensprinzip begünstigt die steuerkräftigen Gebietskörperschaften und das Einwohnerprinzip die einwohnerstarken Länder, die unter dem Durchschnitt liegende Einnahmen verzeichnen¹²⁰⁸. Wie bereits erwähnt, sollen die Länder jedoch bewusst nicht gleich behandelt werden. Ansonsten ließe sich die unterschiedliche Steuerkraft nicht feststellen. Diese Auffassung verkennt zudem, dass hierdurch die Autonomie der Länder gestärkt werden soll. Ein anderer Verteilungsmodus wurde gerade deshalb von den Ländern im Vermittlungsausschuss zurückgewiesen¹²⁰⁹.

Gegen das Aufkommensprinzip lässt sich einwenden, dass durch das scheinbar „neutrale“ oder „natürliche“¹²¹⁰ Kriterium die aufkommensstarken Länder bevorzugt werden. Gleichwohl darf man in dieser Hinsicht Art. 107 Abs. 1 GG nicht isoliert betrachten. Vielmehr ergibt sich das Ergebnis des Finanzausgleichs aus dem Gesamtgefüge und damit aus dem Verhältnis zu Art. 107 Abs. 2 GG. Dies erkennt auch Hinnendahl¹²¹¹ an.

Dennoch macht es – auf der Basis des Trennungsprinzips – einen Unterschied, ob das Land eigenes Aufkommen generiert oder ob es lediglich Kostgänger der anderen Länder ist¹²¹².

¹²⁰⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 22.

¹²⁰⁹ *Heinsen*, BRat, 338. Sitzung, (1969), S. 108 (110 f.), abrufbar unter: http://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/plenarprotokolle/1969/Plenarprotokoll-338.pdf?__blob=publicationFile&v=2, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

¹²¹⁰ *Troeger-Gutachten*, 2. Aufl. (1966), Rn. 289.

¹²¹¹ *Hinnendahl*, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, (1974), S. 183. Die reichen Länder bleiben nicht im Genuss der gesamten Früchte.

¹²¹² So auch *Kitterer*, Gutachten, (1993), S. 271 (285).

Eine entscheidende Stärke des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG wird jedoch übersehen. Denn diese Vorschrift führt im Einklang mit S. 2 und S. 3 dazu, dass der Gesetzgeber Zerlegungsvorschriften schaffen kann, die nicht durch verfassungsrechtliche Vorwegnahme festgelegt, sondern durch einfachgesetzliche Gestaltung flexibler gestaltbar sind, da sie jederzeit geändert oder angepasst werden können. Diesen Vorteil büßt man ein, wenn man verfassungsrechtlich auf andere „gleichheitsgerechtere“ Verteilungskriterien abstellt¹²¹³.

Auch lässt sich vorbringen, dass die Feststellung der (fehlenden) Leistungsfähigkeit eines Landes notwendig ist, um dem abhelfen zu können. Dazu ist es jedoch notwendig zu wissen, welche Einnahmen ein Land erzielt. Gegen das von Hinnendahl angeführte Argument der Unabhängigkeit der Länder spricht auch der Begriff des *Finanzausgleichs*, der von einem bestimmten Ausgleich der Finanzmassen ausgeht. Gleichwohl ist über das „Ob“ und „Wie“ des Ausgleichs nichts gesagt. Unabhängig davon wird der Maßstab des örtlichen Aufkommens als Ausprägung des „autonomiefördernden Trennmodells“¹²¹⁴ gesehen. Er unterstreicht auf diese Weise die von Hinnendahl implizit geforderte Eigenständigkeit und Eigenstaatlichkeit der Länder. Auch kann dieser Vorschrift nicht entgegengehalten werden, dass sie zu einem Finanzausgleich auf einer nachgelagerten Stufe führt. Ein alternativer Verteilungsmaßstab enthält nämlich explizit oder implizit schon ausgleichenden Charakter, was dem strengen Unabhängigkeitspostulat wider-

¹²¹³ Zu den anreizkompatiblen Zerlegungsvorschriften: Kapitel § 2 D I 2 und 3.

¹²¹⁴ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7 f.; *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 82.

sprache und zu gleichen Konsequenzen führen kann wie der jetzige Abs. 2.

Gegen den Einwand von Wieland spricht, dass die Einwohnerzahl zwar die Aufgabenbelastung ausdrücken kann, jedoch Bedarfs-elemente enthält, die im Rahmen des Abs. 1 nicht berücksichtigt werden sollen. Die Berücksichtigung von Bedarfen auf der ersten Stufe führt zu einer Vermengung mit den Zielen der zweiten Stufe. Erst auf dieser sollen konkrete Bedarfe ermittelt werden¹²¹⁵. Gegen die Verbindung der Einnahmenverteilung mit der Aufgaben- und Ausgabenverteilung spricht auch das Rechtsstaatsprinzip, das eine strikte Trennung der Einnahmenseite von der ausgabenbedingten Bedarfsdringlichkeit vorsieht¹²¹⁶.

Gegen die Auffassung von Fischer-Menshausen könnte man einwenden, dass das örtliche Aufkommen Ausfluss des Trennungsprinzips ist, welches sich wiederum aus dem Bundesstaatsprinzip ableiten lässt, das in Art. 79 Abs. 3 GG geschützt wird¹²¹⁷. Damit lässt es sich zumindest mittelbar aus der eigenen Staatsqualität der Länder herleiten. Gleichwohl ist zu konzedieren, dass dieses Verteilungskriterium nicht zwingende Folge des Bundesstaatsprinzips ist.

Das Abstellen auf das örtliche Aufkommen verhindert als solches

¹²¹⁵ *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 41 f. Zu Recht kritisiert er, dass es zu einer erheblichen Umverteilung von Finanzmitteln zwischen den Ländern kommt. Die Mittel des Finanzausgleiches müssten die Länder aus Mitteln erbringen, die ihnen auf vorigen Stufen als eigene zugewiesen worden sind (S. 44).

¹²¹⁶ *Kirchhof*, *StuW* 1985, S. 319 (320); *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, (2004), S. 140.

¹²¹⁷ A.A. *Fischer-Menshausen*, in: v. Münch/Kunig, (Hrsg.), GG, Bd. 3, 2. Aufl. (1983), Art. 107 Abs. 1 Rn. 9.

nicht die Einführung eines späteren „Spitzenausgleiches“ auf der nachgelagerten Stufe (Art. 107 Abs. 2 GG)¹²¹⁸. Dies hängt unter anderem davon ab, wie der „angemessene Ausgleich“ in Abs. 2 gelesen wird.

Die Auffassung der Autoren von der Bertelsmann-Stiftung¹²¹⁹ schlägt aus mehreren Gründen nicht durch. Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen verstößt deshalb nicht gegen das Sozialstaatsprinzip, weil es sich beim primär-horizontalen Finanzausgleich nicht um eine endgültige Verteilung handelt. *Hidien*¹²²⁰ hat dies mit folgenden Worten deutlich festgestellt: Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen vermittelt nicht den Ländern die Steuermittel, die sie konkret brauchen. Diese Überlegung mündet in den zweiten Kritikpunkt. Denn diese Auffassung verkürzt den Finanzausgleich auf die zweite Stufe und berücksichtigt nicht, dass erstens der Bedarf bei der Umsatzsteuer-Verteilung, beim Länderfinanzausgleich und bei den Bundesergänzungszuweisungen berücksichtigt wird. Verzerrungen zwischen Steueraufkommen und regionaler Steuerleistung sollen gerade durch die Zerlegung beseitigt werden¹²²¹. Diesem Verteilungskriterium Schwäche zu unterstellen, weil es nicht alles berücksichtigt, verkennt daher den Zweck des Kriteriums: Die Fest-

¹²¹⁸ *Korioth*, DVBl. 1991, S. 1048 (1057). Zu Recht geht *Korioth* jedoch davon aus, dass die Reduzierung des Länderfinanzausgleiches auf einen „Spitzenausgleich“ nur ein „Kurieren an Symptomen“ sei. Denn die im jetzigen Finanzausgleich angelegten Strukturschwächen würden hierdurch nicht beseitigt. Dieses Mittel ist zwar erforderlich, aber nicht hinreichend.

¹²¹⁹ *Bertelsmann Stiftung*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung Deutschlands ab 2020, Gutachten, 1. Aufl. (2012), S. 12.

¹²²⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 21, m.w.N.

¹²²¹ Zur Problematik, *Peffekoven*, Finanzausgleich, in: HdWW, 24. Lieferung (1980), S. 608 (632).

stellung der tatsächlichen Steuerkraft eines Landes. Es lassen sich zwar auch andere Kriterien einführen, die verfassungskonform wären. Daraus lässt sich jedoch nicht schließen, dass das jetzt bestehende System verfassungswidrig ist.

Der dritte Einwand bezieht sich auf das Sozialstaatsprinzip. Dieses Prinzip verlangt nicht zwingend das Ausmaß an Zuwendung an die Empfänger, wie es aktuell in Deutschland praktiziert wird. Es handelt sich zudem um ein Prinzip, das zum einen der näheren Ausgestaltung des Gesetzgebers bedarf und zum anderen nur das umverteilen kann, was tatsächlich vorhanden und damit verteilungsfähig ist¹²²². Das Sozialstaatsprinzip ist daher kein taugliches Argument, um das Verteilungsprinzip des örtlichen Aufkommens vollständig zu verwerfen und Bedarfsprinzipien einzuführen.

Letztendlich ist festzuhalten, dass das Kriterium des örtlichen Aufkommens zwar einerseits die leistungsfähigen Länder privilegiert, sich diese Privilegierung aber durch den anschließenden Länderfinanzausgleich sowie durch etwaige Bundesergänzungszuweisungen relativiert¹²²³. Auch wird dadurch die Eigenstaatlichkeit der Länder gefördert, was den Finanzausgleich anreizkompatibler gestaltet. Denn es lässt sich nicht leugnen, dass durch die Zuteilung des „Eigenen“ das Selbstverständnis sowie deren Unabhängigkeit der Länder herausgestellt werden. Das Abstellen auf die Einwohnerzahl führt indes zu einer Berücksichtigung von

¹²²² Siehe zuletzt: BVerfGE 125, 175 (224 f.) Das Sozialstaatsprinzip bedarf der Konkretisierung und der stetigen Aktualisierung durch den Gesetzgeber, der die zu erbringenden Leistungen an dem jeweiligen Entwicklungsstand des Gemeinwesens und den bestehenden Lebensbedingungen auszurichten hat (Leitsatz 2).

¹²²³ So auch *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 40, Fn. 138.

Bedarfsgesichtspunkten, die gerade ausgeschlossen werden sollen.

b) Das Verhältnis von Steuer- und Wirtschaftskraft

Wie bereits im ersten Teil der Arbeit angedeutet¹²²⁴, geht es im folgenden Abschnitt um das Verhältnis der Steuerkraft zur Wirtschaftskraft. Während in der Rechtswissenschaft beide Begriffe teilweise synonym¹²²⁵ verwendet werden, plädieren die Vertreter der Finanzwissenschaft für eine Ausrichtung des Finanzausgleichs an der Wirtschaftskraft (sog. wertschöpfungsbezogene Sichtweise)¹²²⁶. Unter Wirtschaftskraft wird dabei die Wertschöpfung verstanden, welche durch das „Inlandskonzept“ (Bruttoinlandsprodukt oder Bruttowertschöpfung) gemessen wird. Hierdurch wird die gesamte inländische Produktion erfasst; also auch das Einkommen der gebietsfremden Inländer, sofern sie es am Ort der Wertschöpfung ausgeben. In einem solchen Fall erhöht sich die

¹²²⁴ § 1 C I b) bb).

¹²²⁵ *Baumann*, Die Finanzreform 1969, (1980), S. 112; ungenau BVerfGE 72, 330 (392, 407); kritisch, *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 41.

¹²²⁶ *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405 ff. Fallen wirtschaftliche Tätigkeit und Wohnsitz der steuerpflichtigen Person auseinander, dann fließe die veranlagte Einkommensteuer allein dem Wohnsitzland zu. Die Troeger-Kommission sei vor knapp 50 Jahren davon ausgegangen, dass die Zerlegung eine Entsprechung von regionalem Steueraufkommen und regionaler Wirtschaftskraft erreiche. Unabhängig davon, ob es in der Vergangenheit zutraf, dies treffe jetzt nicht (mehr) zu. *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 32: Jedoch ohne inhaltliche Unterscheidung zwischen Wirtschafts- und Steuerkraft. *Kitterer/Burckardt/Löwer/[u.a.]*, Stadtstaaten im Finanzverteilungssystem, in: *Haller/Schönert*, (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, (2004), S. 12 ff.; *Schick*, WD 4/2004, S. 230 (234 f.); *Boss/Weiß /Münzenmaier/Weber*, WD 8/2014, S. 575 (577). In diesem Kontext wird davon ausgegangen, dass eine hohe Korrelation zwischen dem wirtschaftlichen Erfolg eines Landes und seiner Einnahmesituation bestehen soll.

Wertschöpfung in dem Land, in dem auch der Konsumakt erfolgt¹²²⁷.

Diese Betrachtungsweise wirkt sich auf unterschiedlichen Ebenen aus: Zunächst hat die Steuerkraft Bedeutung auf der primär-horizontalen Ebene. Denn – wie bereits oben dargestellt – dient die Verteilung der Landessteuern der Ermittlung eigener Steuerkraft. Das Bundesverfassungsgericht¹²²⁸ hat es auf der dritten Ebene (Länderfinanzausgleich) gebilligt, dass der Gesetzgeber das Steueraufkommen als Indikator der Finanzkraft verwendete.

Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass Steuer- und Wirtschaftskraft übereinstimmen. Dies wird auch in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts¹²²⁹ im Jahre 1986 deutlich. Im Rahmen der Finanzverfassungsreform von 1954 wurde klar gestellt, dass die Steuerkraft aus der Wirtschaftskraft entstehen sollte¹²³⁰:

„...die Steuer soll aus der Wirtschaftskraft des Landes fließen und seiner Wirtschaftsstruktur entsprechen. Denn da der Aufgabenbereich der Länder regional begrenzt ist, sollte auch ihre Haushaltswirtschaft auf Steuern gegründet werden, die schwer überwälzbar und regelmäßig dort anfallen, wo sie zur Erhebung kommen, auch spürbar werden. Das Steueraufkommen soll zudem von der regionalen Wirtschaftskraft abhängig sein, so daß die wirtschaftsfördernden Maßnahmen des Landes ihren Ausdruck in der Entwicklung des Steueraufkommens finden...“.

¹²²⁷ *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405 f.

¹²²⁸ BVerfGE 72, 330 (399 f.); 84, 186 (216 f.). Dennoch sei der Begriff weit zu verstehen und nicht allein auf die Steuerkraft zu reduzieren. Auch könne der Begriff Finanzkraft auch weitere Abgaben enthalten, wobei der Indikator „Steuerkraft“ seine Verlässlichkeit verlieren würde.

¹²²⁹ BVerfGE 72, 330 (391 ff., 407).

¹²³⁰ BT Drs. 02/480 S. 69 (Rn. 95).

In bestimmten Fällen führen sie jedoch zu unterschiedlichen Ergebnissen¹²³¹. Finanzwissenschaftliche Studien ergaben, dass die relative Steuerkraft der neuen Bundesländer weit unter ihrer Wirtschaftskraft liegt. Gleiches gilt für Länder mit einem relativ hohen Schuldenstand (Bremen und Saarland). Auch Hamburg weist eine höhere Wirtschaftskraft auf, die sich jedoch nicht in der tatsächlichen Steuerkraft widerspiegelt. Umgekehrt übersteigt die Steuerkraft in Bayern, Hessen und Baden-Württemberg die Wirtschaftskraft dieser Länder. Ähnliche Ergebnisse finden sich auch in Rheinland Pfalz und Schleswig Holstein.

Diese Differenzen zwischen Steuer- und Wirtschaftskraft beruhen auf zwei unterschiedlichen Faktoren¹²³². Zunächst knüpft die Steuerkraft an den Wohnsitz des Steuerpflichtigen an¹²³³, während die Wirtschaftskraft (und damit das BIP) an der Wertschöpfung anknüpft. Länder mit hohem Einpendleranteil (Stadtstaaten) haben daher eine geringere Steuerkraft, während die umliegenden Länder eine überproportionale Steuerkraft aufweisen.

Das „Überschießen“ der Steuerkraft eines wirtschaftsstarken Landes und die unterproportionale Steuerkraft eines wirtschaftsschwachen Landes sind auch auf das progressive Steuersystem und der Ballung der Unternehmensgewinne in den wirtschaftlich starken Regionen zurückzuführen. Fraglich ist daher, ob auf der

¹²³¹ Bezüglich der Diskrepanz zwischen Wirtschafts- und Steuerkraft, siehe auch: *Färber*, Die regionale Inzidenz des deutschen Steuersystems, in: *Färber*, (Hrsg.), *Das föderative System in Deutschland*, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, (2005), S. 146 (169). Der Zusammenhang zwischen Steuer- und Wirtschaftskraft habe sich leicht verschlechtert.

¹²³² Zu den Faktoren, *Halder/Münzenmaier/Weiß*, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt, Baden-Württemberg, (1/2013), S. 11 f.

¹²³³ Wohnsitz bei der Einkommensteuer und Lohnsteuer nach Art. 107 Abs. 1 S. 1 und 2 GG.

zweiten Stufe und insbesondere bei der Zerlegung auf die Wirtschaftskraft abgestellt werden soll oder auf die Steuerkraft.

aa) Argumente für die Orientierung an die Wirtschaftskraft

In der Finanzwissenschaft¹²³⁴ wird häufig die Auffassung vertreten, dass die Steuerverteilung nach der Wirtschaftskraft erfolgen sollte. Das Abstellen auf die Wirtschaftskraft basiert auf unterschiedlichen Vorstellungen: Sie beruhen teilweise auf der Überlegung, dass es große Unterschiede zwischen Wirtschafts- und Steuerkraft gbe. Teilweise werden auch die Anreizwirkungen herausgestellt oder beide Argumente miteinander kombiniert.

(1) Fehlender Zusammenhang von Steuer- und Wirtschaftskraft
Vielfach wird argumentiert, dass die Verteilung der Lohnsteuer keinen Zusammenhang zur Wirtschaftskraft eines Landes aufweise¹²³⁵. Das Steueraufkommen spiegle eben nicht die Wirtschaftskraft der einzelnen Glieder, sondern jene des Gesamtstaates wider. Denn nicht nur das Ergebnis der Steuerzerlegung insgesamt, sondern auch die einzelnen Schritte der Zerlegung würden dieses Auseinanderklaffen von wirtschaftlicher Leistung und Steuerkraft belegen. Die Annäherung der Steuerkraft der Länder an deren

¹²³⁴ *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405 (407). Gerade bei den drei Stadtstaaten und der Mehrzahl der finanzschwachen Länder führe die Zerlegung zu einer Steuerkraft, die nicht der Wirtschaftskraft entspreche. *Renzsch*, „Großer Wurf“ oder „muddling through“, in: Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2014, 1. Aufl. (2014), S. 343 (345 f.); *Kitterer*, Bundesstaatsreform und Zukunft der Finanzverfassung, (2007), S. 6, abrufbar unter: <http://hdl.handle.net/10419/23264>; *ders.*, Ifo, 54. Jg. (2/2001), S. 7 (9).

¹²³⁵ *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405 (407).

Wirtschaftskraft, werde nicht oder zumindest nur in unzureichendem Maß erreicht. Der Vergleich zwischen Wirtschafts- und Steuerkraft belege dies eindeutig. Eine Zerlegung nach dem Wohnsitzprinzip jedoch rechnet die auf die Wertschöpfung anfallende Lohnsteuer dem Wohnsitzort und nicht dem Ort der Betriebsstätte zu. Konsequenz hiervon ist, dass sich die erhöhte Steuerkraft nur zu einem geringen Teil in eine höhere Wirtschaftskraft umsetzen lässt¹²³⁶. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass das Steueraufkommen letztlich aus der Wirtschaftskraft eines Landes entsteht¹²³⁷.

Färber¹²³⁸ wies sogar darauf hin, dass durch die Orientierung am örtlichen Aufkommen die überdurchschnittliche Wirtschaftskraft privilegieren und die unterdurchschnittliche Wirtschaftskraft diskriminieren. Dies beruhe primär auf dem progressiven Tarif, dem Grundfreibetrag sowie der Überführung des Kindergeldes in die Steuerminderungen. Hierdurch wurde das regionale Aufkommen erneut ungleicher, was erhebliche Nachteile gerade für die steuerschwachen Länder nach sich ziehe.

¹²³⁶ Kitterer, *Finanzausgleich im vereinten Deutschland*, (1994), S. 9.

¹²³⁷ Kitterer, *Bundesstaatsreform und Zukunft der Finanzverfassung*, (2007), S. 6, abrufbar unter: <http://hdl.handle.net/10419/23264>.

¹²³⁸ Färber, *Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich*, 1. Aufl. (2000), S. 79; Wendt, *Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs*, GS Burmeister, (2005), S. 457 (466).

(2) Anreizstärkung

Ein anderer Teil der Literatur¹²³⁹ stellt hauptsächlich auf Anreizaspekte ab. Er argumentiert damit, dass die Loslösung der Einnahmen von der Wirtschaftskraft nicht die Anstrengungen der Länder honoriere, ihre eigene Wirtschaftskraft zu stärken. Diese Erwägungen basieren zumeist auf äquivalenztheoretischen Erwägungen¹²⁴⁰:

Eine stärker an der Wirtschaftskraft orientierte Gemeinschaftsteuererlegung würde die bestehenden Fehlansätze des bundesstaatlichen Finanzausgleichs korrigieren und stärkere Anreize zur Entwicklung eigener Wirtschaftskraft setzen¹²⁴¹. Denn die starke Diskrepanz zwischen Wirtschafts- und Steuerkraft sei im Wesentlichen Folge der personenbezogenen Lohnsteuererlegung und nicht darauf zurückzuführen, dass bestimmte Länder ihre Wirtschaftskraft geringer belasten als andere.

Basierend auf der Überlegung, dass die Einnahmen der aus der

¹²³⁹ Zu den Argumenten: *Sarrazin*, Einfach, transparent und nachvollziehbar: Zur Reform der Finanzverteilung zwischen Bund und Ländern, (2007), S. 27, abrufbar unter: https://www.cesifo-group.de/portal/pls/portal/!PORTAL.wwpob_page.show?_docname=1001902.PDF, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]; *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 5 (17).

¹²⁴⁰ *Kitterer*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1994), S. 9 (10); *Kitterer*, Zukunft der Steuererlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 126; zustimmend: *Sievert*, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 136. Das Äquivalenzprinzip gebiete es, dass Wirtschafts- und Steuerkraft in eine enge Beziehung treten.

¹²⁴¹ *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 5 (17). Grundsätzlich wäre es wünschenswert, bereits im horizontalen Finanzausgleich einen eindeutigen Anreiz zur Stärkung ihrer eigenen Wirtschaftskraft zu geben.

Aufgabenbelastung resultierenden Ausgabenverteilung entsprechen sollen¹²⁴², ging Kitterer¹²⁴³ anfangs davon aus, dass die Belastungskonzeption nicht an erster Stelle stehe. Auch entsprechen das regionale Steueraufkommen nicht der regionalen Steuerleistung. Vielmehr gehe es um die allokatiospolitisch richtige und ausreichende Zuordnung von Steuererträgen in der Form, dass jede Gebietskörperschaft durch die Primärverteilung in die Lage versetzt werde, ihre Aufgaben zu erfüllen.

In einer späteren Untersuchung bejahte er jedoch den Zusammenhang zwischen der regionalen Verteilung der Steuern mit der wirklichen Steuerleistung¹²⁴⁴. Das Steueraufkommen eines Landes leite sich aber aus der Wirtschaftskraft ab, welche durch die regionale Wertschöpfung¹²⁴⁵ bzw. durch das Bruttoinlandsprodukt¹²⁴⁶ gemessen werde.

In verschiedenen finanzwissenschaftlichen Gutachten¹²⁴⁷ werden

¹²⁴² *Peffekoven*, Finanzausgleich, in: HdWW, 24. Lieferung (1980), S. 608 (618).

¹²⁴³ *Kitterer*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1994), S. 9.

¹²⁴⁴ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34 mit Verweis auf BVerfGE 72, 330 (391).

¹²⁴⁵ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 102.

¹²⁴⁶ *Peffekoven*, Finanzausgleich im Spannungsfeld zwischen allokativen und distributiven Zielsetzungen, in: Probleme des Finanzausgleichs in nationaler und internationaler Sicht, Beihefte der Konjunkturpolitik, Bd. 41 (1993), S. 22.

¹²⁴⁷ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34; *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 102. Unter Berücksichtigung von Äquivalenzgesichtspunkten wären zwei Anhaltspunkte, die sich nicht zwingend

die Konsequenzen der wirtschaftskraftorientierten Verteilung untersucht. Ergebnis dieser Gutachten ist häufig, dass sich die Länder um eine Stärkung der eigenen Wirtschaftskraft bemühen, wenn ein enger Zusammenhang zwischen Steuer- und Wirtschaftskraft bestehe. Dadurch würde die Leistung des Landes am besten gewürdigt. Ausgangspunkt ihrer Überlegungen ist die Erwägung, dass die tatsächliche „Steuerzahlungskraft“ der Zensiten nur durch regionale Wertschöpfung zu erfassen sei. Die Fähigkeit, eine „Steuerlast“ zu tragen, entstehe unzweifelbar im Wertschöpfungsprozess.

Liebig¹²⁴⁸ führt dafür an, dass die Zuteilung des „Eigenen“ sowohl eine Wertschöpfung als auch eine Bedarfskomponente aufweise. Um die Anreizkompatibilität zu erhöhen, sollte man nur auf den Ort der Aufkommenserwirtschaftung abstellen. Denn die Beseitigung etwaiger Bedarfsmaßstäbe führe dazu, dass sich Steuerkraft und Wirtschaftskraft entsprächen.

Teilweise¹²⁴⁹ wird auch vorgebracht, dass das örtliche Aufkommen den Strukturunterschieden zwischen den Ländern und der jeweiligen Wirtschafts- und Finanzkraft nicht mehr gerecht werde. Einnahmeveraussetzungen und Einnahmehancen seien ungleich

ausschließen, denkbar. *Liebig*, in: Elsner, (Hrsg.), *Neue Alternativen des Länder-Finanzausgleichs*, (2002), S. 69 (74 ff.); zum Streit: *Geske*, DöV 1985, S. 421 (425).

¹²⁴⁸ *Liebig*, in: Elsner, (Hrsg.), *Neue Alternativen des Länder-Finanzausgleichs*, (2002), S. 69 (74 ff.); *Henke/Schuppert*, *Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland*, 1. Aufl. (1993), S. 102 f.

¹²⁴⁹ *Gies*, *Die gemeinsame Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen*, (2009), S. 152, m.w.N.; abrufbar, unter: http://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/sonstiges/Abschluss-bericht-Foeko-II.pdf?__blob=publicationFile&v=1, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

verteilt.

Peffekoven¹²⁵⁰ verfolgt einen anderen Begründungsweg für das Abstellen auf die Wirtschaftskraft: Danach könne man nur dann „ersatzweise“ auf das Steueraufkommen abstellen, wenn in allen Ländern das gleiche Steuersystem mit der gleichen Steueranspannung gelte. Zwar gelte das Steuersystem (mit Ausnahmen) auch in den neuen Ländern, jedoch fehle es an der konsequenten und strengen Durchsetzung. Je mehr im Übrigen Steuervergünstigungen für Investitionen das regionale Steueraufkommen minderten, desto weniger könne das Steueraufkommen Indikator für die Finanzkraft sein¹²⁵¹.

Für die Wirtschaftskraft als Maßstab könnte auch sprechen, dass die Orientierung an den Steuereinnahmen die Einführung regional differenzierter Steuern sowie einem Steuererfindungsrecht der Länder entgegenstehe, weil hierbei keine normierten Aufkommen ermittelt werden könnten. Den Steuereinnahmen hafte zudem als einem Indikator finanzieller Leistungsfähigkeit „etwas Willkürliches“ an, weil die Grenze zwischen Steuern einerseits und Gebühren, Beiträgen und privatwirtschaftlichen Erträgen andererseits fließend sei. Die Bezugnahme auf die Steuereinnahmen sei nur bei einem „einnahmeorientierenden Leviathan“ die Zielgröße, nicht jedoch in einem demokratischen Staat¹²⁵².

¹²⁵⁰ Peffekoven, *Finanzausgleich im Spannungsfeld zwischen allokativen und distributiven Zielsetzungen*, in: *Probleme des Finanzausgleichs in nationaler und internationaler Sicht*, Beihefte der Konjunkturpolitik, Bd. 41 (1993), S. 22.

¹²⁵¹ Ebenso Schick, *WD 4/2004*, S. 230 (233). Die Landesregierungen würden mehr auf die Ertragsstärke ihrer im Land tätigen Unternehmen achten. Der Anreiz, ertragsschwache Unternehmen mit Subventionen am Leben zu erhalten, sinke.

¹²⁵² Zu den Argumenten, *Bofinger/Franz/Rürup*/[et al.], *Sachverständigenrat*,

bb) Kritik der finanzwissenschaftlichen Literatur

Diese Sicht wird in der Finanzwissenschaft jedoch nicht von allen getragen. Die Einwände sind sowohl inhaltlicher und konzeptioneller als auch praktischer Natur¹²⁵³. Zunächst werden die konzeptionellen und praktischen Argumente dargestellt. Auf die inhaltlichen wird im Anschluss eingegangen.

(1) Konzeptionelle Erwägungen

Zunächst wird diesem Ansatz entgegengehalten, dass sich aus dem BIP nur bedingt Aussagen über die Finanzausstattungen treffen lassen würden, zumal die Wirtschaftskraft maßgeblich auf Subventionen beruhe und ihr kein entsprechendes originäres Steueraufkommen gegenüber stehe. Das BIP knüpfe zudem an der Einkommensentstehung und nicht an der Einkommensverwendung an. Systematisch angemessener wäre eine wohnortbezogene Größe wie das Bruttonationaleinkommen (BNE). Dieser Größe steht man noch kritischer gegenüber als dem BIP¹²⁵⁴.

Erfolge im Ausland - Herausforderungen im Inland, Jahresgutachten, (2004/2005), S. 774 f., Rn. 800 ff. Beispielgebend hierfür sei die Förderabgabe in Niedersachsen, die vorher als nichtausgleichsfähige, gebührenähnliche Einnahme gesehen wurde. Jetzt habe sie durch die Einordnung als Steuer Relevanz. Bei einer privatwirtschaftlichen Vermietung an die Unternehmen hätte das Land Einnahmen, die nicht ausgleichs-relevant wären, jedoch nichts an der Leistungsfähigkeit des Landes änderten.

¹²⁵³ Siehe hierzu auch: *Halder/Münzenmaier/Weiß*, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt, Baden-Württemberg, (1/2013), S. 17 ff.

¹²⁵⁴ *Halder/Münzenmaier/Weiß*, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt, Baden-Württemberg, (1/2013), S. 17.

(2) Praktische Erwägungen

Gegen die Wirtschaftskraftorientierung und damit gegen das BIP-System spricht zudem, dass die Daten aus Aktualitätsgründen und Genauigkeitsaspekten zu unterschiedlichen Berechnungszeitpunkten veröffentlicht werden würden, was eine ständige Revision erforderlich mache. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Fälschungsanfälligkeit und dem dadurch entstehenden Kontroll- und Bürokratieaufwand hingewiesen. Die Daten würden überdies dauernd in Frage gestellt bzw. es würde versucht werden, politisch Einfluss auf die Daten zu nehmen, so dass Zweifel an der Neutralität des Kriteriums bestünden¹²⁵⁵.

(3) Inhaltliche Kritik

Teilweise¹²⁵⁶ wird auch bezweifelt, ob die Anreizeffekte in einem BIP-basierten System in dem Maße zum Tragen kommen wie von den Autoren behauptet. Denn dahinter steht zunächst der Vorwurf, dass die Länder nicht mit dem nötigen Nachdruck Steuern eintreiben würden, da ohnehin ein Teil der Mehreinnahmen über den Länderfinanzausgleich abgeschöpft würde. Auch wird unterstellt, der Anreiz einer guten Wirtschaftspolitik sei rein fiskalischer Natur. Dieser Auffassung halten sie entgegen, dass Bürger, Betriebe und Organisationen eines Landes von den jeweiligen Landesregierungen ebenso eine auf Wohlstands-

¹²⁵⁵ Halder/Münzenmaier/Weiß, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt, Baden-Württemberg, (1/2013), S. 17.

¹²⁵⁶ Halder/Münzenmaier/Weiß, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt, Baden-Württemberg, (1/2013), S. 17.

mehrung ausgerichtete Wirtschafts- und Sozialpolitik erwarten¹²⁵⁷. Auch stellt sich die Frage, ob die Länder wirklich diesen Einfluss auf ihre Wirtschaftskraft haben. Denn Wirtschaftskraftunterschiede seien zu einem erheblichen Teil durch geografische, wirtschaftsgeographische, historische, siedlungsstrukturelle und bevölkerungsspezifische Faktoren bestimmt. Diese Faktoren seien von der Landespolitik nur in geringem Ausmaße zu beeinflussen¹²⁵⁸. Die Möglichkeiten für eine stark eigenständige Politik der Länder seien zudem im gesetzgeberischen bzw. regulierenden Bereich nicht sehr weitgehend, da die wirtschaftspolitisch relevanten Bereiche durch den Bund und der Europäische Union viele Aufgabenbereiche zentralisiert bzw. harmonisiert worden seien¹²⁵⁹. Auch aus regionalökonomischer Sicht müsse die These von der mangelnden Anreizkompatibilität des Länderfinanzausgleichs unter dem Wachstumsziel in Frage gestellt werden.

Zu den maßgebenden Faktoren gehören vielmehr die unterschiedliche Standortattraktivität und die Eigen-dynamik der Länder, die von natürlichen, geographischen und historischen Bedingungen, dem Erwerbs-verhalten, den verfügbaren

¹²⁵⁷ *Färber*, Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich, 1. Aufl. (2000), S. 73ff.; *Halder/Münzenmaier/Weiß*, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt, Baden-Württemberg, (1/2013), S. 17. Dem folgend: *Korioth*, Stellungnahme zum Normenkontrollverfahren, (2014), S. 12.

¹²⁵⁸ *Döring/Blume/Türck*, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, 1. Aufl. (2008), S. 18; *Halder/Münzenmaier/Weiß*, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt, Baden-Württemberg, (1/2013), S. 17.

¹²⁵⁹ *Döring/Blume/Türck*, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, 1. Aufl. (2008), S. 18.

Arbeitskräften sowie den Wert- und Kulturvorstellungen abhängen. Eine hohe Bedeutung für die wirtschaftliche Entwicklung einer Region soll zudem das Qualifikationsniveau der Arbeitskräfte haben¹²⁶⁰.

Bereits bei Rückgriff auf einfache politökonomische Modelle eines auf Macht- und Einflussicherung ausgerichteten Verhaltens könne davon ausgegangen werden, dass die politisch verantwortlichen Akteure immer dann eine wachstumsfreundliche Politik verfolgen würden, wenn dies den Präferenzen der Mehrheit der Wähler entspreche¹²⁶¹.

Die Steuerkraft als Kriterium sei deshalb zu bevorzugen, weil es sich bei diesem Kriterium um ein exakt messbares und kaum manipulierbares Kriterium handle, welches der ständigen Kontrolle der Landesrechnungshöfe unterliege. Das Steueraufkommen liege zeitnah vor. Zudem gehören die Steuereinnahmen zur Hauptfinanzierungsquelle der Länder. Es handle sich daher um einen durchaus rationalen Anknüpfungspunkt¹²⁶².

In der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur gibt es zudem unterschiedliche Erklärungsansätze für regionale Entwicklungen¹²⁶³. Dazu gehören die traditionelle Wachstums-, sektorale und

¹²⁶⁰ *Döring/Blume/Türck*, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, 1. Aufl. (2008), S. 18.

¹²⁶¹ *Stahl*, Ausgleichsgrad und Anreizwirkungen des deutschen Länderfinanzausgleichs, in: Färber, (Hrsg.), Das föderative System in Deutschland, (2005), S. 206 (220, 224).

¹²⁶² Zu den Vorteilen, *Halder/Münzenmaier/Weiß*, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt, Baden-Württemberg, (1/2013), S. 18.

¹²⁶³ Zu den unterschiedlichen Ansätzen und Modellen: *Döring/Blume/Türck*, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, 1. Aufl. (2008).

regionale Polarisierungstheorien, die Neue Ökonomische Geografie, die Neue Wachstumstheorie und die Theorie, die von den institutionellen Faktoren ausgeht. Sie erfassen ganz oder teilweise Ursachen- und Wirkungszusammenhänge des Wirtschaftswachstums und gehen teilweise von sich selbst verstärkenden Effekten aus.

Döring/Blume/Türck ¹²⁶⁴ fassen die unterschiedlichen Herangehensweisen zusammen. Sie weisen darauf hin, dass wirtschaftliches Wachstum und letztlich die Wirtschaftskraft der Länder auf sog. Potenzialfaktoren aufbaut, welche die Wettbewerbsfähigkeit und die Investitionsfähigkeit von Unternehmen entscheidend beeinflussen. Zu diesen Voraussetzungen gehören zunächst die Faktoren, auf die die Länder einen eher geringen Einfluss haben, wie geographische Faktoren (Flüsse, positiver Einfluss der Länderhauptstadt auf das BIP pro Einwohner, klimatische Bedingungen, Staatsgrenzen), die Verstädterung (verringert die Transportkosten und attrahiert Unternehmen), Sektoralstruktur (Bedeutung einzelner Sektoren der Wirtschaft) sowie das Sozialkapital (bürgerschaftliche Netzwerke und Marktpräferenzen). Einen höheren Einfluss sollen die Länder auf die Verkehrsgüter (Infrastruktur), Humankapital und Wissen sowie auf die Wirtschaftspolitik haben. Dabei weisen die Autoren ¹²⁶⁵ darauf hin, dass nicht das absolute Maß der Länderpolitik festgestellt wurde, sondern nur dass Einfluss durch die Landespolitik ausgeübt werde.

¹²⁶⁴ Döring/Blume/Türck, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, 1. Aufl. (2008), S. 107 ff.

¹²⁶⁵ Döring/Blume/Türck, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, 1. Aufl. (2008), S. 109, 127.

Auch Färber¹²⁶⁶ untersuchte in ihrem Gutachten das Verhältnis von regionaler Wirtschafts- und Steuerkraft. Gegenstand der Untersuchung war unter anderem die Frage nach der regionalen Inzidenz der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Es wurden dabei die Wirkungen in der regionalen Steuerverteilung untersucht, die durch die progressive Einkommensteuer und den Freibetrag entstehen sowie die Konsequenzen aus den Steuervergünstigungen (Investitionszulagen, Sonderabschreibungen). Ergebnis der Untersuchung war erstens, dass Steuerkraft und Wirtschaftskraft nicht mehr miteinander korrelieren. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer würden bereits bestehende Wirtschaftskraft überdurchschnittlich prämiieren, das heißt, dass Steueraufkommen liege weit über dem Anteil der Länder am BIP.

Die wirtschaftsschwachen Länder hingegen würden mit dem Steueraufkommen noch nicht einmal ihre Wirtschaftskraft erreichen. Die regional abweichende Verteilung des Lohnsteueraufkommens beruhe auf den Tarifen der Einkommensteuer (direkte Progressionswirkung), der Freistellung des Existenzminimums und der Überführung des Kindergeldes in Steuerminderungen (indirekte Progression).

Die erste Schlussfolgerung lautet, dass der progressive Steuertarif in den Bemessungsgrundlagen der Länder und Gemeinden, die Besteuerungsgrundlagen einseitig zugunsten der wirtschaftsstarken Länder verteilt¹²⁶⁷. Die Minderungen des Steueraufkommens speziell in den finanzschwachen Ländern seien daher

¹²⁶⁶ Färber, Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich, 1. Aufl. (2000), S. 86 ff.

¹²⁶⁷ Färber, Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich, 1. Aufl. (2000), S. 86.

nicht von den Ländern, sondern vom Bund verursacht. Konsequenterweise müsse auch der Bund dafür sorgen, dass diese regionalen Ungleichheiten beseitigt werden. Diese Effekte sowie jede Steuerreform, die die unteren Einkommensklassen stärker entlaste als die oberen, treffe die finanzschwachen Länder in besonderem Maße, da in diesen der Anteil an unteren Einkommensgruppen viel höher sei als in den finanzstarken Ländern¹²⁶⁸.

Bei der Körperschaftsteuer treten weitere Probleme hinzu. Aufgrund der Investitionszulagen und Sonderabschreibungen (bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer) zugunsten der Investitionen in den neuen Ländern entstanden in diesen Ländern negative Aufkommen. Subventionen im Gewand von Steuervergünstigungen berühren anders als direkte Investitionen aus dem allgemeinen Staatshaushalt das Finanzausgleichssystem. Die stärkere Inanspruchnahme von Fördermaßnahmen in den wirtschaftsstärkeren Ländern verkürze zudem das Aufkommen absolut und prozentual. Wirtschaftsstärkere Länder würden auf diese Weise „ärmer“ gerechnet und müssten deshalb geringere Ausgleichsleistungen erbringen. Umgekehrt tragen die wirtschaftsschwachen Länder die Folgen der Steuerausfälle. Es finde daher ein verdeckter „Gegenfinanzausgleich“ zugunsten der finanzstarken Länder statt¹²⁶⁹.

¹²⁶⁸ *Färber*, Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich, 1. Aufl. (2000), S. 80 ff. Die Kapitalertragsteuer weise eine stark progressive Inzidenz auf, das heißt, das Aufkommen je Einwohner sei in den wirtschafts-starken Ländern höher als in den wirtschaftsschwachen.

¹²⁶⁹ *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (469).

Gegenstand der Untersuchung war auch, ob die wirtschaftsschwachen Länder einen Anreiz haben, keine Steuern zu erheben, weil die Mindereinnahmen durch den Länderfinanzausgleich und den Bundesergänzungszuweisungen zu 90% ausgeglichen würden¹²⁷⁰. Von Bedeutung in diesem Zusammenhang ist auch die Frage, welche Spielräume bei der Steuererhebung bestehen und welche Konsequenzen sich hieraus im Steueraufkommen ergeben. Die Steuerpflichtigen lassen sich in mehrere Gruppen einteilen. Zu diesen gehören unter anderem die Lohnsteuerpflichtigen, Selbständigen und Kleinunternehmer, aber auch die großen Unternehmen. Während die zuerst Genannten bei einer strengeren Steuererhebung nicht wegzögen und ihre Drohpotentiale daher auch geringer seien, hätten die großen Unternehmen durchaus Drohpotentiale. Denn sie können ihre Präsenz in einem Land auch von der Behandlung als Steuerpflichtige abhängig machen. Auch seien Steuerminderungen den Untersuchungen zufolge nur im unternehmerischen Bereich möglich (Sonderabschreibungen,...).

Ein Finanzbeamter würde die Durchsetzung von Steueransprüchen nicht von ihren Auswirkungen im Finanzausgleich abhängig machen, da dieser meist keine Kenntnis von den finanzwirtschaftlichen Folgen habe und die Beträge zu gering seien. Etwas anderes könnte jedoch bei der Besteuerung größerer Unternehmen gelten. In diesen Fällen könne tatsächlich ein Zielkonflikt zwischen der strengeren Behandlung und des dadurch bewirkten höheren Aufkommens auf der einen Seite und des Erhalts der regionalen Unternehmen auf der anderen

¹²⁷⁰ *Färber*, Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich, 1. Aufl. (2000), S. 111 f.

Seite bestehen. Das steuerrechtlich definierte Idealmaß an Steuereinnahmen sei daher von der Zahl steuerlicher Ausnahmen und von der Anzahl größerer Unternehmen in einem Land abhängig. Mindereinnahmen treten daher verstärkt in den wirtschaftsstarken Ländern ein als in den wirtschaftsschwachen, da dort die Zahl ertragsstarker Unternehmen relativ gering sei. Es sei daher nicht anzunehmen, dass wirtschaftsschwache Länder ihre Steuerquellen nicht ausschöpfen. Auch bestehende Steuervergünstigungen können nicht diesen Ländern angelastet werden, da sie durch den Bundesgesetzgeber veranlasst wurden.

Zudem wird kritisch eingewendet, dass Bund und Länder gemeinsam Aufgaben der Verkehrsinfrastruktur sowie der Hochschulfinanzierung übernehmen (Art. 91a und b GG). Die Länder haben daher einen eher geringen Einfluss. Denn die geographische Lage, Agglomeration, Einstellung der Bevölkerung, und die Sektoralstruktur determinieren zu einem großen Teil die wirtschaftliche Situation der Länder. Der Einfluss auf diese Faktoren durch die Wirtschaftspolitik ist daher sehr gering¹²⁷¹.

cc) Kritik der rechtswissenschaftlichen Literatur

Die Kritik setzt sich nicht nur mit dem Begriff des örtlichen Aufkommens auseinander. Sie kritisiert allgemein den BIP-basierten Ansatz. In der Rechtswissenschaft wird hervorgehoben¹²⁷², dass der Begriff des örtlichen Aufkommens keine

¹²⁷¹ Döring/Blume/Türck, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, 1. Aufl. (2008), S. 127.

¹²⁷² Koriath, Stellungnahme zum Normenkontrollverfahren, (2014), S. 12 f.

vorgegebene, sondern eine rechtlich definierte Größe sei, die ihrerseits selbst einen begrenzten Anwendungsbereich habe. Das örtliche Aufkommen beziehe sich allein auf die horizontale Steuerverteilung. Allen anderen Stufen sei dieser Maßstab unbekannt. Zudem werde das Ziel der aufgabengerechten Finanzausstattung aller Länder durch eine radikale Orientierung an ihrer Wirtschaftskraft überspielt.

dd) Schlussfolgerung und eigene Auffassung

Für das Abstellen auf die Wirtschaftskraft könnte zunächst sprechen, dass der Gesetzgeber das örtliche Aufkommen nicht näher definiert hat. Auch die Aussagen des Bundesverfassungsgerichts¹²⁷³ könnten für die Wirtschaftskraft als Leitmaxime sprechen. Im gleichen Urteil¹²⁷⁴ ging es jedoch davon aus, dass die primäre Aufteilung des Steueraufkommens, vom Prinzip der örtlichen Vereinnahmung geprägt sei. Das Urteil ist daher nicht eindeutig.

Aus dem systematischen Zusammenhang zu Art. 107 Abs. 2 GG lässt sich ein Argument für die Anknüpfung an die örtliche Steuerleistung entnehmen. Denn das Bundesverfassungsgericht¹²⁷⁵ sah im Zusammenhang mit dem Länderfinanzausgleich die eigene Steuerkraft als zulässigen Indikator an. Zwar sei im Rahmen des Art. 107 Abs. 2 GG der Begriff der Finanzkraft weit zu verstehen und dürfe nicht nur auf Steuerkraft reduziert werden. Dennoch sei es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber auf die Steuerkraft abstelle¹²⁷⁶.

¹²⁷³ BVerfGE 72, 330 (391).

¹²⁷⁴ BVerfGE 72, 330 (385).

¹²⁷⁵ BVerfGE 72, 330 (399).

¹²⁷⁶ BVerfGE 72, 330 (397, 399).

Nun ließe sich einwenden, dass Abs. 2 andere Zwecke verfolge als Abs. 1. Dem lässt sich jedoch entgegenhalten, dass bei der Durchführung des Ausgleiches zunächst die Feststellung der eigenen Leistungsfähigkeit vorangeht und in diesem Fall durchaus mit Abs. 1 S. 1 vergleichbar ist. Das Abstellen auf die wirkliche Steuerkraft liegt zudem der horizontalen Steuerverteilung als gerechtigkeitsbezogene Leitidee zugrunde¹²⁷⁷.

Entscheidend gegen die Ausrichtung an der Wirtschaftskraft könnten jedoch der Zweck des Art. 107 Abs. 1 S. 1 und die Systematik des S. 2 und 3 GG sprechen. S. 1 geht davon aus, dass das örtliche Aufkommen als Vereinnahmung zu interpretieren ist. Auch entspricht das jetzige Verteilungsprinzip der regionalen Steuerleistung eines Landes¹²⁷⁸.

Dieser Überlegung¹²⁷⁹ lässt sich zwar entgegenhalten, dass die regionale Steuerleistung kein Verfassungsbegriff, sondern nur Ratio der Verfassungsnorm sei. Denn der Verfassungsbegriff verzichte auf eine trennscharfe Definition des regionalen Aufkommens und verweise stattdessen auf die Bestimmungen des Steuerrechts. Allerdings gelingt es auch nicht, dem ausfüllungsbedürftigen Begriff der wirklichen Steuerkraft mit ökonomischen Überlegungen die Unschärfe zu nehmen¹²⁸⁰.

Auch wurde bereits festgestellt, dass die Zerlegungsanordnung des

¹²⁷⁷ BVerfGE 72, 330 (392).

¹²⁷⁸ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187).

¹²⁷⁹ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 511 ff.

¹²⁸⁰ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 516 f. Er kritisiert zudem, dass das erste Abgabekonzept zu eng gefasst sei, da es von der Zweckbindung ausgehe. Dies widerspreche dem Steuerstaat, der keine Äquivalenzbeziehung zwischen Abgabe und öffentlicher Leistung kenne. *Heun*, in: Dreier, (Hrsg.), GG, Bd. III, 2. Aufl. 2008, Art. 107 Rn. 68.

S. 2 dem Zweck des S. 1 dient. Folglich kann aus diesem Zusammenhang heraus S. 2 nicht die Wirtschaftskraft als Leitmaxime haben, weil sonst die Zerlegungsvorschriften nicht mehr das gleiche Ziel verfolgen. In diesem Fall würden sie nicht mehr den Sinn und Zweck des S. 1 verwirklichen. Dies wird auch von den Vertretern der Finanzwissenschaft verkannt. Wenn sie eine Ausrichtung der Zerlegung an der Wirtschaftskraft verlangen, dann muss auch S. 1 von der Wirtschaftskraft ausgehen. Andere Indikatoren als die örtliche Zuständigkeit können zudem nicht erkennbar zur Verdeutlichung der „eigenen“ Steuerkraft oder des „Erwirtschafteten“ beitragen. Zudem ist fraglich, ob das Abstellen auf das Bruttoinlandsprodukt eines Landes zu einer genaueren Konkretisierung des örtlichen Aufkommens führt. Entscheidend für das Abstellen auf die regionale Steuerleistung spricht, dass Steuererträge verteilt werden sollen. Die Leitmaxime der örtlichen Steuerkraft ist daher zu bevorzugen.

2. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer

a) Das Betriebsstättenprinzip als tauglicher Anknüpfungspunkt
Die §§ 2-6 ZerlG verwirklichen das Betriebsstättenprinzip, das für die Zerlegung der Körperschaftsteuer maßgebend ist. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer erfolgt nach den §§ 28 ff. GewStG, auf die später noch genauer eingegangen wird.

Im folgenden Abschnitt wird erstens untersucht, ob das Betriebsstättenprinzip generell als Anknüpfungskriterium taugt oder ob es bessere Alternativen zum Betriebsstättenprinzip gibt und zweitens, ob die konkrete Ausgestaltung des Betriebsstättenprinzips im ZerlG die dahinterstehenden Prinzipien berücksichtigt

und welche Alternativen denkbar wären.

aa) Auffassung des Bundesverfassungsgerichts¹²⁸¹

Das Bundesverfassungsgericht¹²⁸² nahm in seiner Leitentscheidung von 1986 auch auf die Zerlegung der Körperschaftsteuer Bezug. Es betonte, dass in der zunehmend arbeitsteiligen Wirtschaft Unternehmenssitz und Betriebsstätte auseinanderfallen und auf diese Weise der regionale Wertschöpfungsbeitrag, die persönliche Steuerleistung und das regionale Steueraufkommen gestört würden. Auch postulierte es, dass die landeseigene wirkliche Steuerkraft sich nicht alleine nach dem Erarbeitungsort oder nach dem Wohnsitzort bestimmen lassen. Ebenso bedingen sich die wirtschaftliche Wertschöpfung an der Betriebsstätte und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Lohnsteuerpflichtigen. Gerade bei der Zerlegung der Körperschaftsteuer habe der Gesetzgeber den Gesichtspunkt der örtlichen Wertschöpfung keineswegs vernachlässigt. Vielmehr würden die Steuern dort, wo sie erwirtschaftet wurden, verbleiben.

bb) Auffassungen in der Literatur

Auch die herrschende Auffassung in der Literatur¹²⁸³ sieht das Betriebsstättenprinzip als ein belastungsgerechtes Zerlegungs-

¹²⁸¹ BVerfGE 72, 330 (390 ff.).

¹²⁸² BVerfGE 72, 330 (391 f.).

¹²⁸³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 111 f.; Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 106. Allerdings wird die Aufteilung nach Arbeitsentgelten im Gegensatz zur Auffassung Hidiens nicht kritisiert. *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 56 f.; *Feld/Schnellenbach*, Ifo, 67. Jg. (1/2014), S. 32 (34).

kriterium an, da es die Körperschaft als Steuersubjekt quasi aufteile und auf den Ort der Produktionstätigkeit zurückführe. Dieses Kriterium wird mit Blick auf die Stärkung der Wirtschaftskraft begründet¹²⁸⁴. Eine Befassung mit der konkreten Ausgestaltung fehlt indessen meist. Vereinzelt wird vorgeschlagen, die Körperschaftsteuer gänzlich dem Bund zuzuweisen (was dann auch eine etwaige Zerlegung entbehrlich machen würde) und diese zugunsten eines wirtschaftskraftbezogenen Zuteilungs-Indikators (BIP) zu ersetzen¹²⁸⁵.

Einen Sonderweg geht Peffekoven¹²⁸⁶. Er erwägt eine andere Ausrichtung der Körperschaftsteuerzerlegung. Er geht auch bei der Zerlegung der Körperschaftsteuer davon aus, dass die Anknüpfung an den Wohnsitz der Anteilseigner denkbar wäre. Diese Überlegung fußt auf der tatsächlich wirtschaftlichen Belastung, denn die Körperschaftsteuer wurde 1977 mit der Konsequenz reformiert, dass ein Teil der Körperschaftsteuer beim Anteilseigner angerechnet wird (sog. Anrechnungsverfahren). Dies hatte zur Konsequenz, dass die bezahlte Körperschaftsteuer als „Quellenabzug“ auf die noch zu zahlende Einkommensteuer angesehen wurde, was sie mit der Lohnsteuer vergleichbar machte. Dies würde auch verhindern, dass die Körperschaftsteuer im Land der Betriebsstätte

¹²⁸⁴ *Feld/Schnellenbach*, Ifo, 67. Jg. (1/2014), S. 32 (34).

¹²⁸⁵ *Fuest/Thöne*, Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform, in: Härtel, (Hrsg.), Handbuch Föderalismus – Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Bd. II, (2012), § 37 Rn. 160. Die regionale Verteilung des Körperschaftsaufkommens korreliere allenfalls schwach mit der regionalen Verteilung der allgemeinen Wirtschaftsentwicklung. Ein BIP-basierter Zuteilungsindikator wäre insofern anreizgerechter. Zudem sei sie hoch konjunkturabhängig, kompliziert und intransparent.

¹²⁸⁶ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (189 f.).

anfie, dann aber vom Wohnsitzland des Anteilseigners ersetzt werden müsste.

Gegen diesen Ansatz spricht zunächst, dass diese Einschätzung für thesaurierte (=nicht ausgeschüttete) Gewinne zu relativieren sei¹²⁸⁷. Diese Erwägungen sind – auch aus heutiger Sicht – nicht mit dem jetzigen System vereinbar. Im Jahre 2000 wurde das Halbeinkünfteverfahren zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eingeführt, wobei 50% des ausgeschütteten Gewinns steuerfrei waren. Dieses System wurde 2009 durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt, welches nur 40% von der Einkommensteuer befreite, wenn die Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden. Eine Vorauszahlung auf die noch zu zahlende Einkommensteuer findet daher nicht mehr statt. Unabhängig davon handelt es sich bei der Körperschaftsteuer sowohl finanzrechtlich als auch finanzverfassungsrechtlich um eine eigenständige Steuer des Unternehmens, die auch die Leistungsfähigkeit der Körperschaft abschöpfe¹²⁸⁸.

Peffekoven¹²⁸⁹ verneint jedoch aus technischen Gründen die Anknüpfung an den Wohnsitzort der Anteilseigner. Denn die Wohnsitze der Aktionäre dürften den meisten Körperschaften unbekannt sein. Auch wäre der zu erwartende Umverteilungseffekt zu gering, so dass sich der Aufwand nicht lohne.

Die Ausrichtung auf das Betriebsstättenprinzip lässt sich auch vor dem Hintergrund der fiskalischen Äquivalenz rechtfertigen. Denn in diesem Fall erbringen die Gemeinden bestimmte (Vor-

¹²⁸⁷ So auch *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 112.

¹²⁸⁸ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 113.

¹²⁸⁹ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (190).

)Leistungen für die entsprechende Betriebsstätte¹²⁹⁰.

¹²⁹⁰ *Lenk*, Föderalismusreform III, ifst-Schrift Nr. 501 (2014), S. 15.

b) Ansätze bezüglich der Ausgestaltung des Betriebsstättenprinzips

Während ein Großteil der (finanzwissenschaftlichen) Literatur¹²⁹¹ die Orientierung am Betriebsstättenprinzip befürwortet und nicht weiter auf deren Ausgestaltung bzw. auf etwaige Reformansätze eingeht, sehen andere diese Anknüpfung kritisch.

Teilweise¹²⁹² wird pauschal auf die Reformbedürftigkeit der Körperschaftsteuer-Zerlegung hingewiesen und vorgeschlagen, dass sich die Kriterien mehr an der Wertschöpfung orientieren sollten. Inhaltlich werden jedoch häufig keine Alternativen genannt¹²⁹³.

Andere¹²⁹⁴ erwägen eine Zerlegung nach dem Sachanlagever-

¹²⁹¹ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 107; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 524; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 56 f.; *Feld/Schnellenbach*, Ifö, 67. Jg. (1/2014), S. 32 (34); *Kitterer/Burckardt/Löwer*/[u.a.], Stadtstaaten im Finanzverteilungssystem, in: *Haller/Schönert*, (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, (2004), S. 23.

¹²⁹² *Lenk*, Föderalismusreform III, ifst-Schrift Nr. 501 (2014), S. 43. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer nach der Lohnsumme sei hinterfragungswürdig. *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, S. 31; *Bertelsmann Stiftung*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung Deutschlands ab 2020, Gutachten, 1. Aufl. (2012), S. 12. Die Zerlegung (der Lohn- und) Körperschaftsteuer habe sich als kompliziert, intransparent und strittig erwiesen.

¹²⁹³ *Bertelsmann Stiftung*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung Deutschlands ab 2020, Gutachten, 1. Aufl. (2012), S. 12. Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen sei zu hinterfragen, da soziale Leistungen verstärkt in Regionen in Anspruch genommen würden, die wirtschaftsschwach seien. Aufkommen und Bedarf fallen daher auseinander.

¹²⁹⁴ *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 10.

mögen. Diese Überlegung basiert auf unterschiedlichen Prinzipien: Teilweise¹²⁹⁵ wird hierfür Bezug auf die Aufgabengerechtigkeit genommen. Wieder andere¹²⁹⁶ wollen besonders kapitalintensive Unternehmen mit geringem Personalbestand an der Zerlegung beteiligen.

In die gleiche Richtung weisen auch die Argumente von Renzsch¹²⁹⁷. Gerade die Länder mit geringerem Lohnniveau würden im aktuellen System der Steuerzerlegung benachteiligt. Denn ein Produkt, das in Ostdeutschland mit geringeren Lohnkosten produziert werde, werde am Markt zu gleichen Preisen gekauft wie ein identisches Produkt aus einer westlichen Produktionsstätte. Das Produkt aus der ostdeutschen Produktionsstätte trage hierdurch mehr zum Unternehmensergebnis bei. Dieser Beitrag werde jedoch bei der Zerlegung nicht berücksichtigt, sondern nur die niedrigeren Lohnkosten. Die Erträge der Körperschaftsteuer würden zu dem Ort fließen, der aufgrund des höheren Lohnniveaus weniger Erträge erwirtschaftete. Verschärft werde dieses Problem durch die bereits angeführte höhere Kapitalintensität. Zudem erfolge die Zerlegung nicht auf der Grundlage der Beiträge der einzelnen Betriebsstätten zum Unternehmensergebnis, sondern aufgrund der Lohnsumme¹²⁹⁸.

Hidien¹²⁹⁹ befasst sich sehr ausführlich mit der aktuellen Zer-

¹²⁹⁵ *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 40.

¹²⁹⁶ Übersicht über bestimmte Zerlegungsalternativen, *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405 (406), m.w.N. Dieser Vorschlag enthalte andere betriebswirtschaftliche Parameter.

¹²⁹⁷ *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405 ff.; *Renzsch*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen 2019: Fünf Thesen und eine abschließende Anmerkung, in: *Jahrbuch für öffentliche Finanzen* 2013, 1. Aufl. (2013), S. 408 (416).

¹²⁹⁸ Zu den Argumenten: *Renzsch*, WD 6/2013, S. 405 (409).

¹²⁹⁹ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG,

legung der Körperschaftsteuer, wendet sich gegen die „vage Maßstabsrichtlinie“ des § 30 GewStG (Zerlegung nach Lage der örtlichen Verhältnisse) und kritisiert auch deren Bezug auf die konkret entstandenen Lasten. Ähnliche Bedenken führt er auch in Bezug auf § 33 GewStG an, der im Einzelfall bei „offenbar unbilligen Ergebnissen“ einen anderen Zerlegungsmaßstab zulasse und die von Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG erwünschte und geforderte Klarheit vermissen lasse. Er begründet die Ablehnung der Körperschaftsteuerzerlegung auch mit der andersartigen Gestaltung der Gewerbesteuerzerlegung, welche nach dem Äquivalenzprinzip erfolge und damit für die Zerlegung der Körperschaftsteuer ungeeignet sei. Die übrigen Maßstäbe seien daher abgesehen vom rein lohnbezogenen Betriebsstättenprinzip finanzausgleichsrechtlich fragwürdig¹³⁰⁰.

c) Eigene Kritik

Die aktuelle Körperschaftsteuerzerlegung basiert im Kern auf einem lohnbezogenen Betriebsstättenprinzip. Dieser Befund ergibt sich aus § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG. Es wird zwar durch die Nr. 2 und der §§ 30, 33 GewStG relativiert¹³⁰¹. Die Lohnsumme erfasst jedoch nicht vollständig die Wertschöpfung eines Unternehmens. Vielmehr ist auch auf unternehmenstragende Faktoren abzustellen wie Umsätze bzw. Gewinn und/oder auf das Sachanlagevermögen. Auf eine Reform der Körperschaftsteuerzerlegung wird später

(1997), S. 137 ff.

¹³⁰⁰ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 140.

¹³⁰¹ Nach § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG wird zu 3/10 auf das Lohnsummenverhältnis und zu 7/10 auf das Sachanlagevermögen abgestellt.

noch genauer eingegangen werden¹³⁰². Auch die anderen Maßstäbe der §§ 30 und 33 GewStG, die im Einzelfall Anwendung finden sollten und nicht vom Gesetz festgelegt werden, sind für eine Körperschaftsteuerzerlegung als intransparent und als verfassungsrechtlich bedenklich zu verwerfen.

3. Die Zerlegung der Lohnsteuer

Gemäß § 7 ZerlG wird das Lohnsteueraufkommen nach dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen zerlegt. Umstritten ist jedoch, ob die Wohnsitzanknüpfung auch sachgerecht ist. Im Folgenden wird zunächst auf die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts eingegangen, das hierüber im Jahre 1986 zu entscheiden hatte. Der Streit über die richtige Anknüpfung der Lohnsteuer wird jedoch nicht nur in der juristischen, sondern auch in der finanzwissenschaftlichen Literatur geführt. Dabei hängt die Beantwortung der Frage auch davon ab, welche Zwecke in Art. 107 Abs. 1 S. 1 bis S. 3 GG hineingelesen werden, die vorher thematisiert wurden. Das Bundesverfassungsgericht ging einen anderen Weg und folgte zum Teil anderen Begründungsmustern¹³⁰³.

a) Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts¹³⁰⁴

Das Bundesverfassungsgericht ging in seiner Entscheidung davon aus, dass die Sätze 2 und 3 des Art. 107 Abs. 1 GG ihren Sinn aus S. 1 ziehen. In bestimmten Fällen seien regionaler Wertschöpfungsbeitrag, persönliche Steuerleistung und regionales Steueraufkommen durch vielfältige Konzentrationsprozesse in der arbeits-

¹³⁰² Siehe hierzu: § 2 D II 4.

¹³⁰³ BVerfGE 72, 330.

¹³⁰⁴ BVerfGE 72, 330 (391 f.).

teiligen Wirtschaft (durch Auseinanderfallen von Unternehmenssitz und Betriebsstätten sowie durch zentrale Lohnbüros) gestört. Die Kriterien, nach denen die Erträge verteilt werden, würden von der Verfassung nicht vorgegeben.

Die landeseigene wirkliche Steuerkraft lasse sich weder nach dem Erarbeitungsort noch nach dem Wohnsitzprinzip bestimmen. Beide Anknüpfungspunkte hätten ihren sachlichen Bezug. Eine Gewichtung habe die Verfassung nicht vorgenommen.

Im zweiten Schritt weicht das Bundesverfassungsgericht jedoch von den steuerspezifischen Maßkriterien ab und weist auf den Doppelcharakter des Landes als Gebietskörperschaft und als Personenverband hin¹³⁰⁵. Der Gesetzgeber bewege sich daher innerhalb des Ausgestaltungsspielraumes, wenn er auf eines der Anknüpfungspunkte ein stärkeres Gewicht lege¹³⁰⁶.

Aus den Materialien ergebe sich, dass weder im Bundesrat noch im Bundestag die Pendlerproblematik angesprochen wurde. Aus der Entstehungsgeschichte lasse sich ableiten, dass die Differenzen der örtlichen Vereinnahmung der Lohn- sowie der Körperschaftsteuer und der tatsächlichen Wirtschaft abgebaut werden sollten. Die Anknüpfung an den Wohnsitz sehe auch das Grundgesetz als sachgerechtes Kriterium an, was sich auch aus Art. 106 Abs. 5 GG ergebe. Unter den Gegebenheiten eines einheitlichen Wirtschaftsraumes, den Ländergrenzen durchschneiden, sei das Wohnsitzprinzip kein willkürlicher Anknüpfungspunkt¹³⁰⁷.

¹³⁰⁵ BVerfGE 72, 330 (392).

¹³⁰⁶ BVerfGE 72, 330 (392).

¹³⁰⁷ BVerfGE 72, 330 (407).

b) Die Auffassungen in der Literatur

aa) Zerlegung der Lohnsteuer nach dem Wertschöpfungsprinzip

Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts stößt in der Literatur nicht überall auf Zustimmung.

Teilweise¹³⁰⁸ wird eine wertschöpfungsbezogene Ausrichtung der Zerlegung vorgeschlagen. Die Ausgestaltung dieses Prinzips lasse dabei drei Möglichkeiten zu. Die Zerlegung könne sich auf den Ertrag beziehen, den eine Betriebsstätte erwirtschaftet (Arbeitsstättenprinzip), auf die Zahl der Erwerbstätigen (Erwerbstätigenprinzip)¹³⁰⁹ oder auf die Wirtschaftskraft eines Landes, die sich im Bruttoinlandsprodukt ausdrücken lässt (Wirtschaftskraftprinzip)¹³¹⁰. Für die Anwendung der wertschöpfungsbezogenen Sichtweise sprechen mehrere Erwägungen:

Für eine wertschöpfungsbezogene Ausrichtung wird angeführt, dass das Wohnsitzprinzip das Arbeitseinkommen nicht an seiner Quelle bzw. am Ort der Einkommensentstehung, sondern tendenziell am Ort der Einkommensverwendung erfasse¹³¹¹. Die Ausrichtung auf den Wohnsitz des Steuerpflichtigen beruhe auf der

¹³⁰⁸ *Kitterer*, Gutachten, (1993), S. 271 ff. (281). Nach dieser Auffassung sollen die Länder schon bei der Primärverteilung in die Lage versetzt werden, ihre verfassungsrechtlich zugewiesenen Aufgaben zu erfüllen.

¹³⁰⁹ Zu dieser Überlegung: *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 65. Bei der Zerlegung der GewSt in den §§ 28 ff. GewStG wird zur Ermittlung des Gewinns einer Betriebsstätte an die Arbeitnehmerzahl im Verhältnis zur Gesamtzahl angeknüpft.

¹³¹⁰ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 69.

¹³¹¹ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 46.

Überlegung eines ökonomischen Belastungsprinzips. Maßgebend sei jedoch der Ort der Erwirtschaftung der Einkommensteuer, welches die Arbeitsstätte darstelle.

Gegen die ausschließliche Anwendung des Wohnsitzprinzips bei der Zerlegung der Lohnsteuer spreche auch die Anwendung des Äquivalenzprinzips. Der Kreis der Nutzer und Kostenverursacher solle zur Finanzierung der öffentlichen Leistungen an der Betriebsstätte herangezogen werden. Die Nichtberücksichtigung der Einpendler hätte zur Folge, dass sie das Angebot der Infrastruktur nutzen, ohne einen entsprechenden Beitrag hierfür zu leisten. Denn der Beitrag würde nur von den Ortsansässigen erbracht¹³¹².

Gegen die rein wertschöpfungsbezogene Sicht lässt sich auf der Grundlage fiskalischer Äquivalenz einwenden, dass auch die Lasten, die im Wohnsitzland anfallen, überhaupt nicht berücksichtigt würden. Auch sollte das Äquivalenzprinzip nicht über Gebühr in der Weise herangezogen werden, dass konkrete Belastungen der Länder auf der einen Seite sowie Nutzen auf der anderen Seite dezidiert angeführt werden. Eine pauschale Berücksichtigung der Belastungen und Nutzen ist bei der Zerlegung ausreichend. Die strenge Ausrichtung an der Wertschöpfung ist daher abzulehnen¹³¹³.

Allerdings erkennen die Autoren¹³¹⁴ an, dass eine Anknüpfung

¹³¹² *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 46.

¹³¹³ Ebenso *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 42. Nach seiner Auffassung sollte der Ort der Wertschöpfung mindestens im gleichen Maße berücksichtigt werden. Dazu sogleich.

¹³¹⁴ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 90.

der Lohnsteuer an die Wertschöpfung allein noch nicht ausreichend sei; denn der Einkommenszuwachs (gerade bei den Stadtstaaten) würde durch die anschließende Umsatzsteuer-Verteilung, den Länderfinanzausgleich sowie durch die Bundesergänzungszuweisungen kaum Auswirkungen haben.

(1) Ausgestaltung als Erwerbstätigenprinzip¹³¹⁵

Die wertschöpfungsbezogene Anknüpfung lässt sich in der Weise ausgestalten, dass man auf die Anzahl der Arbeitnehmer in einem Land abstellt. Dabei kommt es weder auf die Dauer der Beschäftigung noch auf die Qualifikation der Arbeitnehmer an.

Durch die pauschale Berücksichtigung aller Arbeitnehmer – vom ungelerten bis zum hochqualifizierten – werden die Länder bevorzugt, die weniger qualifizierte Arbeitnehmer aufweisen können, also eher die neuen Bundesländer einschließlich Saarland. Kitterer und Plachta¹³¹⁶ machen den Nachteil dieser Herangehensweise deutlich. Alle Länder, die bei der Zerlegung einen Zugewinn erlangen könnten, verlieren diesen und stehen danach noch schlechter da. Ein weiteres von ihnen vorgebrachtes Argument spricht jedoch entscheidend gegen diese Sichtweise: Wenn die qualifizierten Arbeitnehmer ebenso wie die nicht- oder geringqualifizierten behandelt werden, dann bestehen wenige Anreize der Länder, die Qualität der Aus- und Fortbildung oder des Studiums weiter zu verbessern. Das Abstellen auf die Zahl der Erwerbs-

¹³¹⁵ Kitterer/Plachta, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 65 ff.

¹³¹⁶ Kitterer/Plachta, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 67. Erst bei der Einbeziehung kommunaler Einnahmen änderte sich das Bild.

tätigen kann in den Fällen zudem zu Verzerrungen führen, wenn zwar viel produziert wird, dafür jedoch nur wenig hochqualifiziertes Personal gebraucht wird. In solchen Fällen werden weder das Qualifikationsniveau angemessen honoriert noch der geschaffene Wert.

(2) Ausgestaltung als Betriebsstätten- bzw. Arbeitsstättenprinzip¹³¹⁷

Denkbar ist auch eine Anknüpfung an das Betriebsstättenprinzip. Hierfür könnte sprechen, dass die Diskrepanz zwischen der Steuer- und Wirtschaftskraft der Länder aufgehoben werde. Zudem würden hierdurch nivellierend wirkende Bedarfsmaßstäbe ausgeschlossen, was auch der Anreizstärkung diene. Erst wenn das „Eigene“ der Länder ermittelt sei, könne im darauffolgenden Schritt eine Umverteilung vorgenommen werden¹³¹⁸.

Auf diese Weise würde auch der strukturellen Eigenart der Stadtstaaten gerecht werden, was zur Folge hätte, dass sich deren Wirtschaftskraft unmittelbar in die Steuerkraft umsetze¹³¹⁹. Zwar zeige sich – statistisch gesehen –, dass Bremen einen Zuwachs der Lohnsteuer erhalte, dies würde jedoch durch die andere Verteilungsmodalität der Umsatzsteuer wieder ausgeglichen¹³²⁰. Dennoch sei die Reform deshalb angebracht, weil der horizontale

¹³¹⁷ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 60 ff.

¹³¹⁸ *Liebig*, in: Elsner, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches, (2002), S. 69 (76).

¹³¹⁹ *Liebig*, in: Elsner, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches, (2002), S. 69 (79). Dies käme im Ergebnis der Zuordnung nach der Steuererwirtschaftung gleich.

¹³²⁰ *Kitterer*, Gutachten, (1993), S. 271 (284).

Länderfinanzausgleich nicht ohne Not zur Korrektur der Primärverteilung eingesetzt werden dürfe. Es sei zudem keinem Land zuzumuten, durch Fehler der originären Steuerverteilung vom horizontalen Finanzausgleich abhängig zu werden¹³²¹.

Gegen die Zerlegung nur nach dem Arbeitsstättenprinzip spricht, dass veranlagte Einkommensteuer (Erhebung am Wohnsitz nach § 19 AO) und Lohnsteuer (Erhebung am Ort der Arbeitsstätte oder zentrale Lohnbuchhaltung nach §§ 38, 41a EStG) unterschiedlich behandelt würden sowie Stadtstaaten mit hohen Einpendlerzahlen begünstigt werden. Steuerschuldner und -träger sei daher der lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber. Die Inpflichtnahme des Arbeitgebers habe lediglich erhebungs-technische Gründe. Aus diesem Grund sei die Anknüpfung am Arbeitsstättenprinzip nicht sachgerecht¹³²². Dieses Argument entspricht auch dem oben erwähnten Zerlegungskriterium, das auf die Belastung des Steuersubjekts abstellt¹³²³.

Dagegen wird auch eingewandt, dass eine strikte Durchführung des Prinzips der örtlichen Vereinnahmung zu Differenzierungen führe, die „erhebliche unerwünschte Streuungen des Pro-Kopf-Einkommens“¹³²⁴ zur Folge hätten. Zudem müssten die Länder bei der Durchführung des Lohnsteuerjahresausgleiches Steuern erstatten, die sie gar nicht vereinnahmt haben.

¹³²¹ *Kitterer*, Gutachten, (1993), S. 271 (285).

¹³²² *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 110; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 520.

¹³²³ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG, (1997), S. 100; siehe auch: E I 3 b).

¹³²⁴ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 519 f.

Das Arbeitsstättenprinzip wäre nur dann als alleiniger Verteilungsmaßstab annehmbar, wenn anstelle der personenbezogenen Lohnsteuer eine Objektsteuer auf die Einkommensentstehung (=Produktionstätigkeit) erhoben würde wie dies bei einer Lohnsummensteuer der Fall sei¹³²⁵.

(3) Ausgestaltung durch BIP-Indikatoren¹³²⁶

Die Wertschöpfung des Landes lässt sich jedoch nicht nur anhand der Betriebsstätten oder der Erwerbstätigen, sondern auch nach dem Anteil des Landes-BIP (=Bruttoinlandsprodukt) im Verhältnis zur Wirtschaftsleistung des Bundes messen. Die Auswirkungen unterscheiden sich jedoch von der Anknüpfung an das Betriebsstättenprinzip. Denn hierdurch würden die finanzschwachen Länder im Vergleich zum Betriebsstättenprinzip bevorzugt. Dies könnte mit der Lohnsteuerprogression zusammenhängen. Denn beim Betriebsstättenprinzip steige das örtliche Lohnsteueraufkommen bei zunehmender Wertschöpfung proportional an.

Finanzstarke Länder würden hierdurch besonders hohe Lohnsteueraufkommen pro Einheit Wertschöpfung haben¹³²⁷.

Bei der wirtschaftskraftorientierten Zerlegung wird das gesamte Lohnsteueraufkommen proportional zur Wirtschaftskraft verteilt, so dass alle Länder gleich hohe Lohnsteuereinnahmen pro Einheit Wirtschaftskraft haben. Die Konsequenz ist, dass hierdurch die finanzschwachen Länder höhere Lohnsteuereinnahmen erzielen.

¹³²⁵ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 521.

¹³²⁶ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 69 f.

¹³²⁷ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 69 f.

Auch diese Anknüpfung führt indes (*ceteris paribus*)¹³²⁸ dazu, dass der eventuell bestehende Anreiz durch die höhere Umsatzsteuerverteilung kompensiert wird¹³²⁹.

Lenk und Kuntze¹³³⁰ beschäftigen sich zwar mit dem BIP erst auf der Ebene des Länderfinanzausgleichs. Die Überlegungen lassen sich dennoch auf die Zerlegung nach dem BIP übertragen. Nach deren Auffassung verfügt das BIP pro Kopf über eine relativ gute Datenbasis. Gleichwohl reagiert es sensibel auf regionale Wirtschaftsverflechtungen und berücksichtigt nicht die Pendlerbewegungen. Als Ausgestaltung des BIPs pro Erwerbstätigen in der Form des Inländerkonzept¹³³¹ und des Inlandskonzepts¹³³² weist es mehrere Schwächen auf, dass es nämlich Teilzeit- wie auch Marginal-Beschäftigte erfasst. Zugleich müssen die Zeitreihen periodisch revidiert werden¹³³³.

Für die Zerlegung nach dem BIP könnte sprechen, dass die Länder

¹³²⁸ *ceteris paribus*=alle anderen Bedingungen bleiben gleich.

¹³²⁹ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 69 ff.

¹³³⁰ *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, S. 48.

¹³³¹ Das Inländerkonzept erfasst die Personen, die ihren Wohn- und Arbeitsort im jeweiligen Land haben sowie die Personen, die dort wohnen und ihren Arbeitsort in einem anderen Land haben.

¹³³² Das Inlandskonzept erfasst die Personen, die ihren Wohnsitz und Arbeitsplatz in einem Land haben sowie die Einpendler.

¹³³³ *Arbeitskreis*, Methodenhandbuch, Regionale Erwerbstätigenrechnung im Rahmen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung der Länder, (2011), S. 5; abrufbar

unter:http://aketr.de/tl_files/aketr/DATA/Downloads/Methodenhandbuch_2011.pdf, [zuletzt abgerufen, am: 21.10.2015]. Die Revisionen sind aufgrund der angefallenen Großzählungsergebnisse, Änderungen in der Wirtschaftssystematik, neuen erwerbsstatistischen Ausgangsmaterialien und neuartigen Arbeitsverhältnisse erforderlich.

Steueranteile entsprechend ihrem Anteil an der Wertschöpfung im Gesamtstaat erhalten. Länder mit einer guten Infrastruktur und mit einer hohen Einpendlerquote (also vorwiegend die Stadtstaaten) würden daher erheblich von dieser Verteilungsmodalität profitieren. Zugleich bilde diese Anknüpfung einen starken Anreiz zur Förderung der wirtschaftlichen Aktivität. Das BIP eines Landes könnte deshalb als Zielgröße verwendet werden, weil es positiv mit dem Wohlstand und der Beschäftigung in diesem Land korreliere¹³³⁴. Hintergrund dieser Auffassung ist auch hier die Vorstellung, dass Wirtschafts- und Steuerkraft stärker gekoppelt werden sollten¹³³⁵.

(4) Kritik am Wohnsitzprinzip

Die Befürworter der Wirtschaftskraft wenden sich mit folgenden Argumenten gegen das Wohnsitzprinzip: Es wird konzediert, dass den „Spillouts“ zwar „Spillins“ entgegenstehen (Nutzen durch die Pendler) und dass die Wirtschaftskraft einer Region durch einpendelnde Verbraucher die Wertschöpfung erhöhen. Bei der Lohnsteuerzerlegung werde dieses Konzept jedoch überhaupt nicht verfolgt. Die auf die Wertschöpfung fallende Lohnsteuer werde nämlich vollständig dem Umland zugerechnet, so dass im Ergebnis nur ein sehr geringer Teil der Wirtschaftskraft in eine höhere Steuerkraft umgesetzt werden könne¹³³⁶.

Die einseitige Berücksichtigung des Wohnsitzprinzips habe daher zur Konsequenz, dass sie mit allokatonspolitischen Nachteilen

¹³³⁴ Zur Vermeidung negativer Anreize: *Bofinger/Franz/Rürup*[et al.], Sachverständigenrat, Erfolge im Ausland – Herausforderungen im Inland, Jahresgutachten, (2004/2005), S. 774 f., Rn. 801 f.

¹³³⁵ Zur Problematik, siehe bereits: § 2 D I 1 b).

¹³³⁶ *Kitterer*, Gutachten, (1993), S. 271 (282 f.), m.w.N.

verbunden sei. Die Zerlegung erfolge nicht nach dem örtlichen Aufkommen und repräsentiere auf diese Weise nicht die auf der regionalen Wirtschaftskraft beruhende Steuerkraft. Ausgaben der Einpendlerstaaten zugunsten einer arbeitsplatzorientierten Infrastruktur hätten durch steigende Wirtschaftskraft auch eine steigende Steuerkraft zur Folge, die jedoch zu einem großen Teil von den anderen Ländern abgeschöpft werde¹³³⁷.

Teilweise räumen die Vertreter dieser Auffassung jedoch ein, dass die BIP der Länder aus „statistischen Gründen nicht hinreichend verlässlich seien“¹³³⁸.

Gegen die Anknüpfung an das Wirtschaftskraftprinzip sprechen jedoch nicht nur erhebungstechnische Erwägungen, sondern auch inhaltliche. Denn die Vorschläge zur Orientierung enthalten meist implizit oder explizit den Vorwurf, dass die finanzschwachen Länder ihre Steuerkraft nicht im ausreichenden Maße anspannen würden. Die Zerlegung sollte daher einen Anreiz für diese Länder bieten, nicht nur „ihre Schlafstätten“ auszubauen, sondern sich um die Stärkung ihrer Wirtschaftskraft zu bemühen¹³³⁹. Die Auffas-

¹³³⁷ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 46. Dadurch werde die Entfaltung des Standortwettbewerbs zwischen den Ländern behindert, welche die Wirtschaftskraft fördert und gleichzeitig ein Instrument der Kontrolle der Effizienz von lokalen öffentlichen Leistungen ist.

¹³³⁸ *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 22. Daher sehen sie die Anknüpfung an das Betriebsstättenprinzip als „pragmatische Lösung“.

¹³³⁹ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34 ff., 46 ff.; *Kitterer*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1994), S. 9 (10); *Kitterer*, Zukunft der Steuerzerlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 126. Zustimmung, *Sievert*, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 135 f.; *Sarrazin*, Einfach, transparent

sung zur Stärkung der eigenen Wirtschaftskraft wurde bereits oben widerlegt. Hier sei nur kurz angefügt, dass die wirtschaftlichen Strukturen durch die Folgen des Zweiten Weltkriegs gewachsen waren. Es besteht auch kein direkter Zusammenhang zwischen der Höhe der Landessteuern und der wirtschaftlichen Entwicklung. Die Länder haben zudem kaum Einfluss auf die Faktoren, die für eine Stärkung der eigenen Wirtschaftskraft von Bedeutung sind. Diese Aufgaben liegen im Rahmen der Gesetzgebungskompetenz beim Bund¹³⁴⁰.

und nachvollziehbar: Zur Reform der Finanzverteilung zwischen Bund und Ländern, (2007), S. 27, abrufbar unter:https://www.cesifo-group.de/portal/pls/portal/!PORTAL.wwpob_page.show?_docname=1001902.PDF, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]; *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 5 (17).

Auch wird das hohe Ausgleichsniveau sowie der Umsatzsteuervorweganteil kritisiert. In einigen Fällen wird auch die Umsatzsteuerverteilung nach der Einwohnerzahl bemängelt. Zu diesem Zweck wird auch meist auf die Wirtschaftskraft- und Steuerkraftunterschiede verwiesen.

¹³⁴⁰ *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, S. 47 mit Verweis auf *Döring/Blume/Türck*, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder, (2008), S. 18.

bb) Zerlegung nach dem Wohnsitzprinzip

Für die Anknüpfung an den Wohnsitz des Arbeitnehmers sprechen mehrere Argumente, obwohl auch das Bundesverfassungsgericht die Anknüpfung an den Wohnsitz nicht als zwingend ansah, sondern auch eine Aufteilung zwischen Wohnsitz- und Betriebsstättenprinzip für möglich hielt¹³⁴¹.

Ausgehend vom Prinzip der örtlichen Vereinnahmung und dem regionalen Element als Maßkriterium stelle das Wohnsitzprinzip die richtige Anknüpfung für die Zerlegung dar¹³⁴². Auch auf Grundlage der Steuerbelastung könnte man an den Wohnsitz anknüpfen¹³⁴³. Das Steueraufkommen soll demnach dort verbleiben, wo es erhoben wurde, weswegen das Einkommensteueraufkommen auch dem Wohnsitzland zugeordnet werde, in dem die natürliche Person ihren Lebensmittelpunkt hat¹³⁴⁴.

Zu der Einkommensteuer gehöre auch die Lohnsteuer, die eine personenbezogene Steuer darstelle, die an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen anknüpfe und diese – unter Berücksichtigung persönlicher und familiärer Belange – beim Steuerpflichtigen abschöpfe¹³⁴⁵. Auch sei der Steuerpflichtige und der Steuerträger der Arbeitnehmer, die Inpflichtnahme des Arbeitgebers habe lediglich erhebungstechnische Gründe¹³⁴⁶. Dafür spreche auch der hinter Art. 106 Abs. 5 GG

¹³⁴¹ BVerfGE 72, 330 (392).

¹³⁴² Zu den Kriterien: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 103.

¹³⁴³ *Pefferkoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187).

¹³⁴⁴ § 1 Abs. 1 S. 1 EStG. *Voss*, DStZ 1986, S. 107.

¹³⁴⁵ BVerfGE 72, 330 (406 f.); *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 109.

¹³⁴⁶ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 110.

stehende Grundgedanke: Der Wortlaut dieser Vorschrift beziehe sich zwar nur auf den Gemeindeanteil des Einkommensteueraufkommens, der diesen nach den Einkommensteuerleistungen der Einwohner verteile. Die Verfassung sehe aber das Wohnsitzprinzip als Verteilungskriterium vor¹³⁴⁷.

Die Verteilung des Steueraufkommens nach dem Wohnsitzprinzip sei auch ökonomisch geboten, da die Lohnsteuer als Form der persönlichen Einkommensteuer im Sinne eines Einkommensverlusts zugunsten des Staates von einzelnen Steuerpflichtigen und nicht von einem Unternehmer erbracht werde¹³⁴⁸. Anders wäre es, wenn anstelle der Lohnsteuer eine Objektsteuer auf die Einkommensentstehung und damit auf die Produktionstätigkeit erhoben würde. In einem solchen Fall wäre die Verteilung nach dem Betriebsstättenprinzip sachgerecht¹³⁴⁹.

Das Argument, das auf die Berücksichtigung der „Spillover“-Effekte abziele, sei deshalb wenig tragfähig, da erstens ein Teil der Kosten am Wohnort anfalle¹³⁵⁰ und zweitens ein Teil durch Gebühren oder gebührenähnliche Abgaben gedeckt sei. Die

¹³⁴⁷ *Voss*, DStZ 1986, S. 107; *Carl*, Bund-Länderfinanzausgleich im Verfassungsstaat, (1995), S. 79. Er betonte auch die Stellung des Staates als Personenverband und bezog das Aufkommen der Mitglieder auf diesen. Dieses Argument wurde schon von *Hidien* als nicht tauglich angesehen. Siehe hierzu: *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 GG, (1997), S. 103.

¹³⁴⁸ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (186 f.); a.A. *Liebig*, in: *Elsner*, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches, (2002), S. 69 (77).

¹³⁴⁹ So auch: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 521; aber zu anderem Ergebnissen kommend: *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187).

¹³⁵⁰ BVerfGE 72, 330 (346 f.); dem folgend: *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187); *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 110.

Zerlegung nach dem Wohnsitzprinzip sei nicht die Ausnahme, sondern Befolgung des Prinzips des örtlichen Aufkommens¹³⁵¹, weswegen die Wohnsitzanknüpfung eine konsequente Lösung darstelle¹³⁵².

Für eine reine Wohnsitzanknüpfung könnte auch sprechen, dass die meisten öffentlichen Leistungen (auch von den auspendelnden Arbeitnehmern) am Wohnsitz konsumiert werden¹³⁵³. Zum Teil werden zwar auch öffentliche Leistungen am Arbeitsort konsumiert¹³⁵⁴. Dies rechtfertige jedoch noch keine Reform der Zerlegungsbestimmungen, zumal der idealtypische Bedarf über die Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuerzerlegung gedeckt werde¹³⁵⁵.

Außerdem seien auch andere Länder von der Pendlerproblematik betroffen. Der Gesetzgeber habe bei der Schaffung des Zerlegungsgesetzes Kenntnis hiervon gehabt; dennoch habe er daraus keine Konsequenzen gezogen¹³⁵⁶. Schließlich würden auch im Internationalen Steuerrecht Grenzgänger überwiegend im Wohnsitz-

¹³⁵¹ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7.

¹³⁵² *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (188). Insoweit widerspricht er sich, da er zunächst von der Korrektur des örtlichen Aufkommens und später von der Befolgung des Prinzips des örtlichen Aufkommens ausgeht.

¹³⁵³ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (188); *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 78; *Färber/Kühl/Alt*, WD 4/2014, S. 267 (269).

¹³⁵⁴ *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, S. 30.

¹³⁵⁵ *Färber/Kühl/Alt*, WD 4/2014, S. 267 (269).

¹³⁵⁶ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 110.

land besteuert werden¹³⁵⁷.

cc) Einwände gegen das Wohnsitzprinzip

(1) Sonderrolle der Stadtstaaten

Gerade im Bereich der Lohnsteuerzerlegung wird immer wieder und gestützt auf einschlägige Gutachten von den Stadtstaaten Hamburg und Bremen auf deren Sonderstellung im Vergleich zu den Flächenstaaten hingewiesen¹³⁵⁸. Insbesondere die beiden Stadtstaaten Hamburg und Bremen wandten sich im Normenkontrollantrag gegen die Anknüpfung an das Wohnsitzprinzip, da sie sich durch die hohen Pendlerzahlen bei der Zerlegung nicht ausreichend berücksichtigt sahen.

Nach der von Hamburg¹³⁵⁹ vorgebrachten Sichtweise werde der besondere Status der Stadtstaaten in „willkürlicher“ Weise vernachlässigt, da sie als Arbeitsstättenländer besondere Zusatzbelastungen tragen: Nämlich die Kosten für Infrastrukturmaßnahmen, Verwaltung und Gerichte, Wirtschaftsförderungsmaßnahmen sowie Sicherung und Schaffung von Arbeitsplätzen. Ein landesinterner Ausgleich sei – im Vergleich zu den Großstädten der Flächenländer – mangels landeszugehörigen Hinterlandes nicht

¹³⁵⁷ *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 79.

¹³⁵⁸ *Kitterer* weist in seinen Untersuchungen mehrmals auf die Diskrepanz zwischen Steuer- und Wirtschaftskraft hin; *Kitterer*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1994), S. 10 f.; *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 34 ff.

¹³⁵⁹ Ansicht von Hamburg BVerfGE 72, 330 (344 f.); *Liebig*, in: *Elsner*, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches, (2002), S. 69 (79). Er geht von einer willkürlichen Verzerrung zu Lasten der Stadtstaaten aus.

möglich. Dies zeige sich vor allem an den wachsenden „existenzbedrohenden Finanzproblemen“, die nicht auf einer unsoliden Haushaltspolitik beruhen¹³⁶⁰.

Auch in der Literatur wird teilweise hervorgehoben, dass der Sonderstatus der Stadtstaaten bei der Zerlegung berücksichtigt werden sollte. Kitterer und Plachta¹³⁶¹ wenden beispielsweise ein, dass gerade bei der Lohnsteuerzerlegung die Stadtstaaten einen besonderen Teil des Steueraufkommens an die Nachbarländer verlieren würden. Die Pendlerströme hätten nicht nur Auswirkungen auf die Länder, sondern auch [und gerade] auf die Ballungsgebiete. Dies gelte umso mehr für die Stadtstaaten, da die Flächenländer die Pendlerproblematik zum Teil durch den kommunalen Finanzausgleich kompensieren könnten. Demzufolge seien die Stadtstaaten als Städte ohne Umland anzusehen¹³⁶².

Diese Betrachtungsweise hat weitreichende Konsequenzen. Denn sie führt erstens auf die schon anfangs angeführte Problematik zurück, inwieweit Bedarfselemente bei der horizontalen Verteilung berücksichtigt werden müssen. Zudem wird die Problematik der Einwohnerwertung, die eigentlich im Rahmen des Finanzausgleiches bei der Finanzkraft schon nicht unumstritten ist, bei der

¹³⁶⁰ Siehe bereits: § 2 III 2 b) aa) (1).

¹³⁶¹ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 32; *Renzsch*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen 2019: Fünf Thesen und eine abschließende Anmerkung, in: Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, 1. Aufl. (2013), S. 408 (415 f.).

¹³⁶² *Kitterer/Burckardt/Löwer*[et al.], Stadtstaaten im Finanzverteilungssystem, in: Haller/Schönert, (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, (2004), S. 23. Das Gewicht der Zerlegungssalden lasse sich entweder durch die Steuerbeiträge messen, die pro Einwohner an andere Länder abgeführt würden oder durch den Anteil des Zerlegungssaldos am örtlichen Aufkommen.

Zerlegung erneut ins Spiel gebracht¹³⁶³.

Gleichwohl ist fraglich, ob die Stadtstaaten bei der Zerlegung besonders berücksichtigt werden sollten. Hierbei stellen sich jedoch drei Fragen. (1) Wie lässt sich die Sonderstellung der Stadtstaaten bei der Zerlegung verfassungsrechtlich rechtfertigen? (2) Welchen Einfluss hat die finanzkraftbezogene Einwohnerwertung, welche abstrakt den Finanzbedarf indiziert? (3) Auf welche Weise lässt sich diese Einwohnerwertung auf Zerlegungsprinzipien übertragen?

Ausgehend von der verfassungsrechtlichen Einbindung müsste untersucht werden, ob und inwieweit die Sonderstellung gegen die föderale Gleichheit verstößt. Man kann sich auf den Standpunkt stellen, dass man von der grundsätzlichen Gleichheit der Länder ausgeht, mit der Folge, dass diese Ungleichbehandlung besonders zu rechtfertigen ist.

Auch lässt sich aufgrund des Rückgriffs auf das örtliche Aufkommen in Art. 107 Abs. 1 GG argumentieren, dass tatsächlich keine Gleichbehandlung der Länder besteht, sondern vielmehr die Ungleichheit der Länder hinsichtlich des Lohnsteueraufkommens auf die normative Ebene der Verfassung hochgezont werde und auf diese Weise in eine rechtliche Ungleichheit transformiert werde¹³⁶⁴. Insofern wäre eine besondere Berücksichtigung der Stadtstaaten angebracht.

Gleichwohl können jedoch bei einer etwaigen Sonderrolle der Stadtstaaten verfassungsrechtliche Bedenken auftauchen, wenn man die Sonderstellung der Stadtstaaten aus dem Sonderbedarf

¹³⁶³ Zur Übersicht über den Streitstand: *Schuppert*, Zulässigkeit eines modifizierten Einwohnermaßstabes für die Stadtstaaten, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 155 ff.

¹³⁶⁴ *Pleyer*, Föderative Gleichheit, (2005), S. 163 f.

ableitet¹³⁶⁵. Die bereits oben erwähnten Argumente der „Spillins“, der erschwerten Messbarkeit sowie der Gebühren und gebührenähnlichen Abgaben sprechen zudem gegen die Berücksichtigung von Bedarfselementen.

Zu Recht stellt Schuppert¹³⁶⁶ jedoch unter anderem die Frage nach dem richtigen Vergleichspaar: Sind die Stadtstaaten mit den Flächenstaaten, mit Großstadt-Metropolen oder mit anderen Seehafenstädten zu vergleichen? Auch stellt sich die Frage nach dem Vergleichsobjekt (Differenzierungskriterium), welches sich aus der besonderen historischen, geographischen Lage, aber auch aus der stadtstaatenpezifischen Kostenhöhe und strukturbedingten Kosten der Aufgabenerfüllung ergebe. Auch habe noch die Vergleichsmethode Bedeutung.

Die besondere Berücksichtigung der Stadtstaaten kann sich möglicherweise mit der Zentralitätsthese begründen lassen¹³⁶⁷. Kitterer¹³⁶⁸ begründet den Sonderstatus der Stadtstaaten aufgrund ökonomischer Wertungen: Bei Flächenländern bestünden auch Ballungszentren, welche erst im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs zur Frage führen, wie Großstädte mit wichtigen Zentralitätsfunktionen angemessen Berücksichtigung finden und ob die Einwohnerwertung das adäquate Mittel darstelle. Selbst, wenn man dies im Grundsatz akzeptiere, stelle sich immer noch die Frage, ob man diese Wertungen auch auf das Bund-Länder-Verhältnis übertragen könne. Da die Stadtstaaten auch Staaten

¹³⁶⁵ *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des Grundgesetzes, (1997), S. 82.

¹³⁶⁶ *Schuppert*, Zulässigkeit eines modifizierten Einwohnermaßstabes für die Stadtstaaten, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 155 ff.

¹³⁶⁷ *Kitterer*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1994), S. 5.

¹³⁶⁸ *Kitterer*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1994), S. 5.

darstellen, seien die Stadtgrenzen gleichzeitig auch Landesgrenze, so dass eine Abwanderung in das Umland nicht durch eine Ausdehnung durch Eingemeindung der Stadt kompensiert werden könne. Auf diese Weise entziehe jeder in das Nachbarland wegziehende Einwohner aufgrund der Lohnsteuerverteilung nach dem Wohnsitzprinzip dem Stadtstaat einen Teil des Lohnsteuer- (sowie des Umsatzsteuer-)aufkommens. Gleichwohl nutzen die abgewanderten Einwohner die Stadtstaaten als Handels- und Dienstleistungszentrum.

Ungeachtet dessen muss jedoch eine Überprivilegierung der Stadtstaaten vermieden werden. Denn sie genießen bereits beim Länderfinanzausgleich eine Sonderstellung. Jegliche Verzerrungen des örtlichen Aufkommens lassen sich zudem nicht beseitigen. Überdies ist die etwaige Sonderstellung der Stadtstaaten abzulehnen, da dies bereits mittelbar durch Heranziehung des Äquivalenzprinzips erfolgt.

(2) Weitere Einwände

Die jetzige Regelung der Zerlegung sei nach der Auffassung Hamburgs¹³⁶⁹ auch deshalb willkürlich, da durch die Anknüpfung an das Wohnsitzprinzip ein Teil der Steuern den Staaten entzogen werde, der in diesen erwirtschaftet wurde. Mit dem Ansteigen des Lohnsteueraufkommens steige auch die Zahl der so genannten

¹³⁶⁹ Ebenfalls: *Wissenschaftlicher Beirat der Finanzen*, Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs, Gutachten, (1/2015), S. 28, abrufbar, unter:

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestell-service/2015-06-02-gutachten-bundesstaatlicher-finanzausgleich.pdf?__blob=publicationFile&v=3, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

Pendler, weil die in den Stadtstaaten arbeitenden Lohnsteuerzahler ihren Wohnsitz in umliegende Bundesländer verlegen¹³⁷⁰. Dies widerspreche dem in Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG verankerten Prinzip der örtlichen Wertschöpfung. Der Ort der Wertschöpfung sei nicht der Wohnsitzort, sondern der Arbeitsort.

Die Einkommensteuerveranlagung, die an den Wohnsitzort anknüpfe, sei damit nicht vergleichbar¹³⁷¹, denn nicht die Anknüpfung der Lohnsteuer sei systemwidrig, sondern die der Einkommensteuer. Die ohnehin geringe Bedeutung der Einkommensteuer führe zu Verzerrungen, die nicht auf die Zerlegung der Lohnsteuer Anwendung finden sollen¹³⁷². Das Wohnsitzprinzip erfasst zudem das Arbeitseinkommen nicht an seiner Quelle bzw. am Ort der Einkommensentstehung, sondern tendenziell am Ort der Einkommensverwendung¹³⁷³.

Teilweise¹³⁷⁴ wird sogar davon ausgegangen, dass die Zerlegungsvorschriften das grundsätzlich geltende Prinzip der örtlichen Vereinnahmung nahezu in sein Gegenteil verkehren. Durch die Zerlegungsvorschriften werde ein Verfassungsprinzip nicht nur korrigiert, sondern durch ein anderes ersetzt.

Gegen die Auffassung, die allein von der Abschöpfung der wirt-

¹³⁷⁰ Ansicht von Hamburg BVerfGE 72, 330 (343).

¹³⁷¹ Ansicht von Hamburg BVerfGE 72, 330 (344).

¹³⁷² Ansicht von Hamburg BVerfGE 72, 330 (344 f.).

¹³⁷³ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 46.

¹³⁷⁴ *Zimmermann*, Das System der kommunalen Einnahmen und die Finanzierung der kommunalen Aufgaben in der Bundesrepublik Deutschland, (1988), S. 31.

schaftlichen Leistungsfähigkeit des Zensiten ausgeht, könnte sprechen, dass sie sich nur auf die Besteuerung bezieht. Berücksichtigt man nur die Besteuerung selbst, so ergibt sich, dass der Grundsatz der individuellen Leistungsfähigkeit tragfähig für die Belastung des Steuerpflichtigen ist. Bei der Steuerzerlegung geht es jedoch nicht nur um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. So ist gerade bei der Lohnsteuer-Zerlegung anerkannt, dass wirtschaftliche Konzentrationsprozesse und individuelle Entscheidungen des Steuerpflichtigen (Grenzpendler), aber auch unterschiedliche Abzugsformen (Quellenabzug) zu Verzerrungen führen, die durch die Zerlegung ausgeglichen werden müssen¹³⁷⁵. Geht man hiervon als Motiv für die Zerlegung der Steuer aus, so ist die individuelle Leistungsfähigkeit Ausgangspunkt der Besteuerung und der Zuordnung nach dem örtlichen Aufkommen in Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG, aber nicht allein maßgebend. Hinzu treten weitere Kriterien, welche die Belastung des einzelnen Landes mit bestimmten Indikatoren bemessen und aufgrund dessen zu einer Zerlegung führen.

Auch auf der Basis des Äquivalenzprinzips lässt sich gegen die alleinige Anknüpfung an das Wohnsitz-prinzip argumentieren: Ein Land wird seine Versorgung nur dann effizient auf die Bedürfnisse seiner Bürger abstimmen können, wenn der Kreis der Nutzer und Kostenverursacher auch zur Finanzierung dieses Angebots herangezogen wird. Andersherum werden die Länder benachteiligt, die den Steuerertrag für eine arbeitsmarktorientierte Infrastruktur investieren, da sich die Erträge dieser Politik, die in der steigenden Wirtschaftskraft und Steuerkraft durch das Wohnsitzprinzip den

¹³⁷⁵ Siehe bereits: § 1 C II 1 aa)-cc).

anderen Ländern zugutekommen¹³⁷⁶. Aufgrund der beiden letztgenannten Argumente ist eine alleinige Anknüpfung an den Wohnsitzort abzulehnen, zumal der Zweck des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG verfehlt wird. Ansonsten profitieren gerade die „Auspendler“-Länder von den Infrastrukturleistungen der Wirtschaftsmetropolen. Auf der anderen Seite werden Anreize verhindert, in die eigene Infrastruktur zu investieren, da die positiven Bemühungen durch andere Länder abgeschöpft werden. Zu Recht kritisieren Kitterer und Plachta¹³⁷⁷ daher in ihrem Gutachten, dass die Zerlegung nach dem Wohnsitzprinzip die Entfaltung des Standort- und Steuerwettbewerbs verhindere und damit ein Element zur Kontrolle der Effizienz regionaler und lokaler öffentlicher Leistungen ausschalte.

¹³⁷⁶ So auch: *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 46. Zumal die allokatonspolitischen Nachteile Dimensionen erreichen wie es bei den Stadtstaaten Bremen und Hamburg der Fall ist. *Kitterer*, Bundesstaatsreform und Zukunft der Finanzverfassung, (2007), S. 7, abrufbar unter: http://www.econstor.eu/bitstream/10419/23264/1/FiFo-CPE-DP_07-3.pdf, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]. Er drückt dies überspitzt aus: Das Wohnsitzprinzip begünstige die Schaffung von Schlafplätzen. *Renzsch*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen 2019: Fünf Thesen und eine abschließende Anmerkung, in: Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, 1. Aufl. (2013), S. 408 (415 f.). Er bezieht seine Argumente im Wesentlichen nur auf die Stadtstaaten.

¹³⁷⁷ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 46 f.

dd) Aufteilung der Lohnsteuer¹³⁷⁸

Eine weitere Möglichkeit, die in Betracht kommt, ist die anteilmäßige Berücksichtigung des Wohnsitz- und des Betriebsstättenprinzips. Auch hier lassen sich die Argumente einordnen, die auf dem Grundgedanken fiskalischer Äquivalenz aufbauen¹³⁷⁹:

(1) Äquivalenzgesichtspunkte

Zwar sei der Steuerschuldner der Einkommensteuer (einschließlich der Lohnsteuer) der Arbeitnehmer, da bei ihm der Einkommensverlust zugunsten des Staates eintrete; aber aus dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz ergebe sich, dass auch Äquivalenzbeziehungen zum Ort der Wertschöpfung bestehen, die zwar eine alleinige Anknüpfung an das Betriebsstättenprinzip nicht zuließen, aber für eine hälftige Aufteilung sprechen¹³⁸⁰.

Auch sei der vollständige Ausschluss der Länder, die Arbeitsplätze zur Verfügung stellen, aus anreizpolitischen Gründen unvorteilhaft¹³⁸¹. Eine engere fiskalische Bindung zwischen den Unter-

¹³⁷⁸ *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 42.

¹³⁷⁹ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104; *Homburg*, FinArch, N.F. Bd. 51, (1994), S. 312 (327). Jedoch ohne ausdrückliche Erwähnung.

¹³⁸⁰ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 521. Der Äquivalenzcharakter der zwischen den Ländern zu verteilenden Steuern sei nicht pauschal, sondern differenziert nach den einzelnen Steuerarten zu bestimmen (S. 515). *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104; *Weiß/Münzenmaier*, WD, 10/2014, S. 732. Sie weisen hierbei auf die Probleme bei der Ausgestaltung des Arbeitsstättenprinzips hin. Denn nicht immer werde die Lohnsteuer am Ort der Betriebsstätte erhoben, sondern auch am Ort der Lohnsteuerzentrale.

¹³⁸¹ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 522; *Homburg*, FinArch, N.F. Bd. 51, (1994), S. 312 (327); *Kröning*, ZRP 1997,

nehmen und dem Land des Unternehmensstandortes wäre wünschenswert. Auf der anderen Seite erhalten auch die Wohnsitzländer eigene Steuereinnahmen, mit denen sie Infrastrukturaufwendungen für die Schaffung von Arbeitsplätzen und eines attraktiven Wohnumfeldes schaffen könnten¹³⁸².

Folgende Erwägungen stützen die Aufteilung der Lohnsteuer: Arbeitsplatzzentren sollten nicht künstlich in ihrer Finanzkraft geschwächt werden, um sie dann durch einen Ausgleichsmechanismus wieder zu stärken, der zunehmend delegitimiert und quantitativ reduziert sei¹³⁸³.

Des Weiteren würde die Aufteilung der Pendler-Problematik gerecht werden: Denn die Länder halen öffentliche Leistungen vor, die auch den Einpendlern zugutekämen; zwar stünden den Stadtstaaten auch Spillins gegenüber, die sich möglicherweise ausgleichen, jedoch werden die Wohnsitzländer durch die anderweitig gelegenen Arbeitsstätten insgesamt entlastet¹³⁸⁴.

Teilweise¹³⁸⁵ wird eingewendet, dass empirische Anhaltspunkte darüber fehlten, in welchem Ausmaß Pendler Infrastrukturaufwendungen in Anspruch nehmen bzw. welche Kosten hierfür entstehen. Insofern sei die „Teilerlegung“ willkürlich und der wertschöpfungsorientierten Steuerzerlegung unterlegen.

S. 442 (443).

¹³⁸² Zu dem Argument: *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 47.

¹³⁸³ *Elsner*, in: *Elsner*, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleiches, (2002), S. 9 (17).

¹³⁸⁴ *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 523; a.A. *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (188).

¹³⁸⁵ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 47.

Isoliert betrachtet hat die Auffassung einiges für sich, wenn man jeweils auf den konkreten Nutzen oder die Kosten für die Inanspruchnahme der Leistungen abstellt. Die Vertreter dieser Auffassung stellen sich jedoch in dieser Weise in Widerspruch zu ihrer eigenen Auffassung – nämlich der wertschöpfungsorientierten Sichtweise –, denn sie führen zur Begründung ihrer eigenen Auffassung die konkreten Nutzen bzw. Kosten der Inanspruchnahme der öffentlichen Leistungen im Betriebsstättenland an.

Lehnt man dieses Begründungselement ab, weil keine empirischen Daten vorliegen, so darf das gleiche Argument auch nicht für die eigene Auffassung herangezogen werden. Dem Argument, das davon ausgeht, dass die Aufteilung willkürlich und deshalb der wertschöpfungsorientierten Sichtweise unterlegen sei, ist damit der Boden entzogen.

Eng mit den Äquivalenzüberlegungen verbunden sind auch Gesichtspunkte der Transparenz. Gerade die Stadtstaaten müssten sich Gedanken machen, ob die Ansiedlung eines Unternehmens die gewünschten Effekte habe und auch zu einer Erhöhung der eigenen Steuerkraft führe oder ob nicht das gesamte Steueraufkommen an den Bund und die umliegenden Flächenländer abfließe. Die Effekte würden durch den anschließenden Umsatzsteuervorweg- und Länderfinanzausgleich noch weiter verschleiert¹³⁸⁶.

¹³⁸⁶ Grundlegend: *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 16 f.

(2) Hälf­tige Auf­teilung

In Betracht kommt zunächst eine hälftige Aufteilung wie sie unter anderem von Kori­oth¹³⁸⁷ und in jüngst in einem Gutachten von Feld¹³⁸⁸ im Jahre 2013 vertreten wird. Die hälftige Aufteilung variiert im Einzelfall sowohl auf der Begründungsebene als auch im Hinblick auf die Intensität. Letzteres Unterscheidungskriterium bezieht sich auf die Frage, ob die gesamte Einkommensteuer (erhöhter Aufteilungsgrad) oder nur die Lohnsteuer aufgeteilt werden soll (geringer Aufteilungsgrad). Die hälftige Aufteilung der Einkommensteuer lässt sich mit der Erwägung begründen, dass die verschiedenen Formen der Einkommensteuer nicht unterschiedlich behandelt werden sollten¹³⁸⁹.

Für die hälftige Aufteilung bestehen mehrere Begründungslinien¹³⁹⁰. Dabei wird teilweise¹³⁹¹ die Auffassung des Bundesver-

¹³⁸⁷ Kori­oth, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 521 ff; Homburg, FinArch, N.F. Bd. 51, (1994), S. 312 (327); Kröning, ZRP 1997, S. 442 (443); Ekardt/Buscher, DöV 2007, S. 89 (94); a.A. Carl, Bund-Länderfinanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 78 f.; Kirchhof, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7.

Feld/Kube/Schnellenbach, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 33, 57. Die Autoren wenden sich vor allem auch gegen eine reine Berücksichtigung des Betriebsstättenorts.

¹³⁸⁹ Kori­oth, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 522.

¹³⁹⁰ Kori­oth, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 522 f.; Feld/Kube/Schnellenbach, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 57. Im Gutachten wird nur auf einen „prozentualen Schlüssel“ eingegangen. Eine konkrete Aufteilung erfolgt jedoch nicht (S. 33). In diesen wird jedoch nicht immer deutlich, ob sich die Begründung auf die Aufteilung oder auf die „hälftige“ Aufteilung bezieht

¹³⁹¹ Wieland, DVBl. 1992, S. 1181 (1188); Kori­oth, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 522.

fassungsgerichts¹³⁹² für den Gestaltungsspielraum bezüglich beider Anknüpfungspunkte herangezogen. Danach entspreche diese Aufteilung am ehesten der doppelten Eigenart der Bundesländer als Personenverband und als Gebietskörperschaft. Andere¹³⁹³ verweisen nur darauf, dass beide Abgabekonzepte (Wohnsitz und Betriebsstätte) ihre Berechtigung hätten und dabei ihrer Bedeutung entsprechend hälftig aufgeteilt werden sollten. Es wird auch deshalb eine hälftige Aufteilung des Lohnsteueraufkommens vorgeschlagen, weil hierdurch eine aufgabengerechte Finanzausstattung in den einzelnen Ländern erreicht werden soll. Koriath¹³⁹⁴ geht nur davon aus, dass öffentliche Leistungen „in erheblichem Maße“ auch von den Einpendlern in Anspruch genommen würden. Eine alleinige Anknüpfung an das Betriebsstättenprinzip oder an die Wirtschaftskraft lasse jedoch außer Acht, dass auch das Wohnsitzland Infrastruktur (Erschließung, Krankenhäuser, Schulen) zur Verfügung stelle¹³⁹⁵. Er erwägt daher einen „Mittelweg zwischen Wohnsitz- und Betriebsstättenprinzip“.

Die Begründungsansätze unterscheiden sich überdies noch in der Umsetzung. Während Koriath¹³⁹⁶ die vollständige Aufteilung der Einkommensteuer durch Schaffung einfachen Bundesrechts auf der Basis von Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG durchführen will, geht

¹³⁹² BVerfGE 72, 330 (392).

¹³⁹³ Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104.

¹³⁹⁴ Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 521 ff.

¹³⁹⁵ Ebenso: Feld/Kube/Schnellenbach, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 34.

¹³⁹⁶ Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 522.

Wieland¹³⁹⁷ davon aus, dass hierfür eine Verfassungsänderung notwendig sei.

Die Lohnsteuerzerlegung indes kann ohne Verfassungsänderung geändert werden. Sie basiert auf Art. 107 Abs. 1 S. 2 GG. Etwas anderes gilt, wenn man die Einkommensteuer zerlegen will¹³⁹⁸.

(3) Aufteilung nach anderen Quoten

Broer¹³⁹⁹ beschreitet einen anderen Weg. Er wendet als Maßstab der Zerlegung die tägliche Aufent-haltsdauer eines Pendlers in der Wohnsitz- bzw. Betriebsstättengemeinde an. Überdies geht er davon aus, dass sich der Pendler acht Stunden an 220 Arbeitstagen am Arbeitsstättenort befindet. Daraus ergebe sich, dass der Pendler mit dem Faktor 0,2 versehen würde.

$$\text{Betriebsstättenfaktor: } F = \left(\frac{220}{365} \right) \times \left(\frac{8h}{24h} \right)$$

Das Aufkommen ermittle sich durch die Differenz zwischen der Zahl der Ein- und Auspendler eines jeden Bundeslandes mit der Lohnsteuerzahlung eines jeden Pendlers. Diese werde mit dem Bruttolohn von 40692 € multipliziert. Der Autor geht dabei von der Lohnsteuerklasse I aus, um eine Unterschätzung zu vermeiden.

Diese genaue Aufteilung nach Quoten ist zwar auf dem ersten Blick einleuchtend. Sie kann für sich geltend machen, dass sie vereinfachende Kriterien verwendet. Insofern steht sie auf der

¹³⁹⁷ *Wieland*, DVBl. 1992, S. 1181 (1188). „de constitutione ferenda“.

¹³⁹⁸ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 33.

¹³⁹⁹ *Broer*, WD 4/2014, S. 258 (260).

Linie der Rechtsprechung. Gleichwohl ist sie erheblichen Einwänden ausgesetzt. Denn sie macht nicht hinreichend deutlich, warum die Arbeitszeit des Arbeitnehmers von acht Stunden zu einer „Dauerinanspruchnahme“ öffentlicher Leistungen führt. Die Verkehrsinfrastruktur z.B. wird nur beim Ein- bzw. Auspendeln genutzt. Selbst, wenn man die Parkzeit berücksichtigt, ist damit nicht gesagt, dass öffentliche Parkplätze genutzt werden. Wahrscheinlicher ist, dass der Arbeitnehmer Parkplätze auf dem Betriebsgelände nutzt¹⁴⁰⁰. Auch die Nutzung anderer öffentlicher Leistungen ist wohl während der Arbeitszeit nicht möglich. Eine genaue Bestimmung der Quote im Verhältnis 20% (Arbeitsstätte) und 80% (Wohnsitzland) erscheint daher nur auf dem ersten Blick plausibel und ist daher abzulehnen¹⁴⁰¹.

Die hälftige Aufteilung vermittelt zwischen den beiden ökonomischen Zurechnungsgrößen fiskalischer Äquivalenz und ist auch mit der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts vereinbar, die von der doppelten Qualität der Länder als Gebietskörperschaften und Personenverbänden ausgeht¹⁴⁰².

Gleichwohl wird erkannt, dass die Aufteilung zu Nachteilen für die Flächenstaaten, die die Stadtstaaten umgeben, führt; denn das Stadt-Land-Gefälle wird dadurch erhöht. Daraus lassen sich jedoch keine finanzausgleichsrechtlichen Argumente entnehmen, denn

¹⁴⁰⁰ *Wieland*, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in: Badura/Dreier, (Hrsg.), FS 50 Jahre BVerfG, Bd. II, 2001, S. 771 (788 f.); *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 41 ff.

¹⁴⁰¹ Probleme ergeben sich zudem in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer Überstunden macht oder halbtags arbeitet. Keine Berücksichtigung findet auch die Überlegung, dass der Arbeitnehmer von zu Hause arbeitet und demnach nur ein paar Mal im Jahr die „öffentlichen Infrastrukturleistungen“ tatsächlich nicht nutzen kann.

¹⁴⁰² BVerfGE 72, 330 (392).

diese Stufe nimmt die Einnahmedifferenzen der Länder bewusst hin, was sich auch aus dem Trennungsprinzip ergibt. Besondere Finanzbedarfe werden auf den anderen Stufen des Finanzausgleiches insbesondere bei der Umsatzsteuerverteilung und bei den Bundesergänzungszuweisungen berücksichtigt¹⁴⁰³.

ee) Zuschlagssystem bzw. Wertschöpfungsbesteuerung
Kitterer und Plachta¹⁴⁰⁴ gehen davon aus, dass die Zerlegung nicht alle Probleme lösen könne und schlagen daher als alternatives Modell entweder die Schaffung eines Zuschlagssystems der Länder zur Einkommen- und Körperschaftsteuer oder die Einführung einer Wertschöpfungsbesteuerung – auf der Ebene der Länder und Kommunen – vor. Die Eigenständigkeit der Länder und die Abgeltung länderspezifischer Leistungen mache es erforderlich, dass man sich von der „strengen Fessel“ des Verbundsystems löse und die Autonomie der Gliedstaaten durch eigene Besteuerungsmöglichkeiten stärke. Diese Auffassung führt zur „Global-Äquivalenz“, weil Entscheidung, Einnahmen und Ausgaben kongruent sind und anreizorientierte Strukturen schaffen. Dieser Überlegung ist jedoch entgegen zu halten, dass sie nicht ohne eine verfassungsrechtliche Änderung auskommt¹⁴⁰⁵, während die Schaffung von anderen Zerlegungsvorschriften gegebenenfalls in Verbindung mit Zuschlagsrechten auch durch den einfachen Gesetzgeber möglich ist¹⁴⁰⁶.

¹⁴⁰³ Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 523.

¹⁴⁰⁴ Kitterer/Plachta, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 47.

¹⁴⁰⁵ In diesem Fall müssten die Länder die steuerliche Gesetzgebungszuständigkeit bei den Landessteuern erhalten.

¹⁴⁰⁶ Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der

ff) Weitere Zerlegungsvorschläge

Nach einer teilweise vertretenen Auffassung¹⁴⁰⁷ sollen die Verbundsteuern nach der Einwohnerzahl verteilt werden, wenn die Steuerverteilung (und damit auch die Verteilung der Einkommensteuer nach Art. 106 Abs. 3 GG) nicht der regionalen Wertschöpfung folge.

Hintergrund dieser Auffassung ist auch hier die „tatsächliche Steuerkraft“ als Orientierungsgröße. Entsprechende Zerlegungsregeln sollen sich dabei an die originäre Steuerkraft annähern. Da jedoch der Begriff der „tatsächlichen Steuerkraft“ interpretationsbedürftig sei, müsse danach gefragt werden, mit welcher ökonomischen Größe eine bestimmte Steuer verbunden sei. Bei Verbundsteuern werde die Steuerzahlungskraft durch die regionale Wertschöpfung möglichst gut erfasst (Einkommen- und Körperschaftsteuer knüpfen an die Entlohnung der im Wertschöpfungsprozess eingesetzten Produktionsfaktoren an)¹⁴⁰⁸.

Diese Auffassung wäre jedoch mit der jetzigen verfassungsrechtlichen Regelung nicht vereinbar, da sie weder vom Zweck noch vom Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 S. 1 und S. 2 GG gedeckt wäre.

Ein weiteres Zerlegungsmodell kommt aus der Schweiz¹⁴⁰⁹. Es

Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 102 ff.

¹⁴⁰⁷ Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 102.

¹⁴⁰⁸ Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 102.

¹⁴⁰⁹ Eichenberger, Bessere Politik für die Schweiz, Schweizer Monatshefte Nr. 980, (2010), S. 30 (31).

sieht vor, dass die (Einkommens-)Steuer des Pendlers hälftig zwischen Wohnsitzort und Betriebsstätte aufgeteilt wird. Die Besonderheit besteht jedoch darin, dass nicht nur die Steuern des Betroffenen aufgeteilt werden, sondern auch das Wahlrecht. Für diesen Vorschlag könnte sprechen, dass der Bürger an dem Ort, an dem die Steuern anfallen, auch ein Mitbestimmungsrecht hat. Dieser Vorschlag basiert auf äquivalenztheoretische Überlegungen. Eichenberger¹⁴¹⁰ führt hierzu aus, dass hierfür der Spielraum für öffentliche Angebote bestehe, weitere Anreize für eine arbeitsmarktorientierte Politik geschaffen würde und eine Ausrichtung der öffentlichen Leistungen an die Pendler erfolge. Teilweise¹⁴¹¹ wird vorgeschlagen, dass die zu erfüllenden Aufgaben und Kosten bei der Zerlegung auch bei der wertschöpfungsorientierten Sichtweise berücksichtigt werden sollten. Diese Überlegung ist jedoch abzulehnen, da sie durch die Bedarfsberücksichtigung den erwähnten Zwecken des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG widerspricht und nicht zur angestrebten Anreizorientierung beitragen würde.

Die Aufteilung der Lohnsteuer ist aus verschiedenen Gründen zu befürworten. Diese Argumente lassen sich im Wesentlichen auf die beiden Leitprinzipien der Steuerverteilung zurückführen. Die Indikatoren des Leistungsfähigkeitsprinzips weisen auf die Erwirtschaftung der Steuer hin. Der Ort der Erwirtschaftung liegt jedoch bei der Arbeitsstätte. Auch das Äquivalenzprinzip, das die Vorteile und Nutzen des Steuerpflichtigen „abschöpft“, weist auf

¹⁴¹⁰ Eichenberger, *Bessere Politik für die Schweiz*, Schweizer Monatshefte Nr. 980, (2010), S. 30 (31).

¹⁴¹¹ Wieland, *Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse*, (2013), S. 42.

die Arbeitsstätte hin. Beide Prinzipien sind jedoch nicht hierauf beschränkt. Sie berücksichtigen ebenfalls den Nutzen des Steuerpflichtigen am Wohnort. Eine Aufteilung der Lohnsteuer basiert daher auf den beiden Prinzipien. Inwieweit die Prinzipien gewichtet werden sollen, ist jedoch Sache des Gesetzgebers. In dieser Arbeit wird aus Praktikabilitätsgründen eine hälftige Aufteilung erwogen.

4. Die Zerlegung der Einkommensteuer

Nicht nur die Zerlegung der Lohnsteuer (als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer) wird in der Literatur vielfach kritisiert. Gleiches gilt auch für die fehlende Zerlegung der Einkommensteuer, die grundsätzlich am Wohnsitz des Steuerpflichtigen erhoben wird (§ 19 AO). Auf die Einkommensteuer wird deshalb genauer Bezug genommen, weil hier noch ein zusätzliches Argument hinzutritt:

Die Einkommensteuer fällt wie bereits erwähnt auch bei unternehmerischer Betätigung nach den §§ 15-17 EStG am Wohnsitz der Steuerpflichtigen an. Gleiches gilt bei der selbständigen Tätigkeit gemäß § 18 EStG und der Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG. Die Körperschaftsteuer hingegen fällt am Sitz der Betriebsstätte an. Wechselt die Gesellschaft ihre Rechtsform, so verändert sich das Steueraufkommen der beteiligten Länder. Die Aufkommensverluste im Land des Gesellschaftssitzes treten unabhängig von der Wirtschaftspolitik des Landes auf, wenn sich die Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umwandelt (Privilegierung der Wohnsitzländer). Die regionale Verteilung und die Beteiligung eines Landes hängen also

letztlich von der Wahl der Rechtsform des Unternehmens ab¹⁴¹². Die Doppelanknüpfung der Einkommensteuer an den Wohnsitz- und Betriebsstättenort hat daher einen entscheidenden Vorteil. Denn sie führt zur Verringerung – wenn auch nicht zur vollständigen Gleichstellung – der unterschiedlichen Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften¹⁴¹³. Eine Mitberücksichtigung des Wohnsitzes ist auch deshalb sinnvoll, weil der Mitunternehmer auch die Infrastrukturleistungen am Wohnsitzort nutzt¹⁴¹⁴. Dass die alleinige Ausrichtung am Wohnsitzprinzip willkürlich erscheint, kann man auch beim Vergleich mit der Gewerbe- und Körperschaftsteuer erkennen. In beiden Fällen wird der Gewinn

¹⁴¹² *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 101; *Wissenschaftlicher Beirat der Finanzen*, Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs, Gutachten, (1/2015), S. 28, abrufbar, unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2015-06-02-gutachten-bundesstaatlicher-finanzausgleich.pdf?__blob=publicationFile&v=3, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]; a.A. *Wendt*, Aussprache, in: VVDStRL 52 (1993), S. 162 (163). Er hat anfangs noch aufgrund der Pflege eigener Steuerquellen eher für die grundsätzliche Beibehaltung des örtlichen Aufkommens gestimmt. Später weist er auf die Nachteile des bestehenden Systems hin: *Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 87; *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (462).

¹⁴¹³ Zur Problematik: *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 101.

¹⁴¹⁴ *Elsner*, in: *Elsner*, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleichs, (2002), S. 9 (17); *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 210; bezüglich der Lohnsteuer: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 521; *Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 87; *Kube*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Gutachten, (2011), S. 53; *Ekardt/Buscher*, DöV 2007, S. 89 (94).

nach der Betriebsstätte aufgeteilt. Bei der Gewerbesteuer spielt grundsätzlich die Rechtsform keine Rolle¹⁴¹⁵. Bei einer Personengesellschaft jedoch wird an den Wohnsitz der Mitunternehmer angeknüpft¹⁴¹⁶.

5. Die Zerlegung sonstiger Steuern

a) Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer

Bei der Kapitalertragsteuer existieren kaum Reformvorschläge. In der Literatur steht meist¹⁴¹⁷ auch nicht der Verteilungsmaßstab im Zentrum der Kritik, sondern vielmehr, dass nur ein bestimmter Teil der Kapitalerträge von § 8 ZerlG erfasst wird. Erwogen wird daher, dass auch Kapitalerträge auf Gewinnausschüttungen aus Eigenkapitalüberlassungen bzw. hierzu gleichgestellte aperiodische Vorgänge gemäß § 20 EStG künftig zerlegt werden könnten.

Dafür spricht auch, dass im Jahre 2011 das Abzugsverfahren mit dem OGAW-IV-Umsetzungsgesetz verändert wurde. Die Kreditinstitute tragen jetzt die Verantwortung für den Einbehalt der

¹⁴¹⁵ Die Privilegierungen der Personengesellschaft im Rahmen von § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG und § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG bleiben vorliegend unberücksichtigt.

¹⁴¹⁶ *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 6, 50 (vor allem bezüglich des Einkommen- und Körperschaftsteuerzuschlages).

¹⁴¹⁷ *Hechtner*, Ökonomische Anreizwirkungen im bundesstaatlichen Finanzausgleich, (2013), S. 16 f.; abrufbar unter: http://edocs.fuberlin.de/docs/servlets/MCRFileNodeServlet/FUDOCS_derivate_00000002798/discpaper15_2013.pdf;jsessionid=F5CE1B082CE896AF3A3C0E2E65DC2054?hosts=, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

Kapitalertragsteuern und haben auch die Informationen über die örtliche Zuordnung der Steuern beim Gläubiger.

Der Sachverständigenrat¹⁴¹⁸ plädiert für eine Zerlegung der nicht veranlagten Kapitalertragsteuer nach dem Betriebsstättenprinzip. Der Vorschlag beruht auf dem Gedanken, dass das Aufkommen meist in dem Land anfällt, in welchem die Gesellschaft ansässig ist. Dies sei bei Konzernen mit vielen Tochterunternehmen und Betriebsstätten typischerweise der Ort der Konzernzentralen¹⁴¹⁹. In eine ähnliche Richtung weist auch die Anfrage einer Bundestagsabgeordneten¹⁴²⁰. Die Frage bezog sich darauf, warum nicht auch eine Zerlegung der Gewinne von Kapitalgesellschaften nach § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erfolgen könne. Die Bundesregierung bejahte zwar grundsätzlich die Möglichkeit, verwies jedoch darauf, dass die Initiative vom Bundesrat ausgehen müsse. Teilweise wird darauf hingewiesen, dass die Kapitalertragsteuer sich nicht regional radizieren lasse¹⁴²¹. Dass dies nicht zutrifft, wurde bereits an anderer Stelle nachgewiesen.

b) Die Zerlegung der Erbschaftsteuer

Die horizontale Verteilung der Erbschaftsteuer wird in der Literatur ebenfalls selten diskutiert. Die oberflächliche Befassung basiert

¹⁴¹⁸ *Schmidt/Bofinger/Feld*[et al.], Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 360, Rn. 682.

¹⁴¹⁹ *Schmidt/Bofinger/Feld*[et al.], Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 334, Rn. 623.

¹⁴²⁰ BT-Plenarprotokoll 17/227, S. 28373 (B), Anlage 26, Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs Koschyk auf die Frage der Abgeordneten Höll.

¹⁴²¹ *Wendt*, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, GS Burmeister, (2005), S. 457 (463).

zum Teil auf der Vorstellung, dass das Aufkommen der Erbschaftsteuer als Landessteuer nicht in dem Ausmaß streut wie das der Einkommen- oder Körperschaftsteuer¹⁴²². Denn – so wird argumentiert – von den Landessteuern gingen keine relevanten Spillover-Effekte aus, die durch einen anderen Verteilungsmaßstab als den des örtlichen Aufkommens ausgeglichen werden müssten. Insoweit würde die Verteilungsentscheidung des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG ökonomischer Effizienz entsprechen. Dies könne auf der Ebene der Plausibilität vermutet werden¹⁴²³. Dies wird jedoch nicht von allen gesehen. Teilweise¹⁴²⁴ wird vorgeschlagen, dass die Erbschaftsteuer zentralisiert werden, also auf den Bund übertragen werden soll, weil das Aufkommen der Erbschaftsteuer aufgrund des progressiven Tarifs stark zwischen den Ländern streue. Die Streuung widerspreche dem politischen Ziel einer gleichmäßigen Pro-Kopf-Finanzausstattung der Länder.

Kritisch wird vor allem die Zuständigkeitsverteilung im Erbschaftsteuergesetz gesehen. § 35 ErbStG knüpft die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts an den Wohnsitz (§§ 19, 20) des Erblassers/Schenkens zum Zeitpunkt der Zuwendung an. Begründen lässt sich die Zuordnung zum Erblasser damit, dass ein Erbfall nur von einem Finanzamt geregelt werden soll. Von

¹⁴²² *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 515 f. Die Landessteuern nach Art. 106 II GG zeichne durchweg ein im Vergleich zu den Bundessteuern geringes regionales Aufkommensgefälle aus.

¹⁴²³ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 99.

¹⁴²⁴ *Schmidt/Bofinger/Feld*[et al.], Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 360, Rn. 682; *Schick*, WD 2004, S. 230 (234 f). Mecklenburg-Vorpommern erreiche 5% des Bundesdurchschnitts und Hamburg über 200%. Als Ausgleich für die Zentralisierung komme eine Erhöhung des Länderanteils an der Umsatzsteuer in Betracht.

geringerer Bedeutung ist hierbei die sinnvolle Einnahmenverteilung zwischen den Ländern¹⁴²⁵.

Verschärft wird die Problematik bei ausländischen Erblassern und inländischen Erben, die über mehrere Länder verteilt sind¹⁴²⁶. Die Einnahmenverteilung hängt bei der Zuständigkeit mehrerer Finanzämter davon ab, an welchem Ort sich der wertvollste Vermögensteil befindet, §§ 35 Abs. 4 ErbStG, 19 Abs. 2 AO¹⁴²⁷. Hieran zeigt sich, dass die Einnahmenverteilung stark vom Zufall abhängt. Noch schwerer wiegt indes folgende Erwägung: Obwohl die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Bereicherungssteuer den Zufluss beim Erwerber erfasst, wird die Steuer in dem Land erhoben, in dem der Erblasser wohnt. Dies hat zur Folge, dass die Steuer als Steuer auf die Vermögensfortgabe und nicht auf den Vermögensempfang gedeutet wird, was sich zudem negativ auf die finanzschwächeren Länder auswirkt¹⁴²⁸. Die Zuständigkeitsvorschrift hält sich jedoch im Rahmen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Denn es besteht kein Grundsatz, wonach der Gesetzgeber die Zuständigkeit zwingend am Ort des wirtschaftlichen Werts oder am Ort der besteuerten wirtschaftlichen Leistung ausrichten muss¹⁴²⁹. Dennoch könnte diese Vorschrift eine

¹⁴²⁵ *Schmidt/Bofinger/Feld*[et al.], Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 335, Rn. 624.

¹⁴²⁶ *Schmidt/Bofinger/Feld*[et al.], Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 335, Rn. 624.

¹⁴²⁷ § 35 Abs. 4, § 2 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 ErbStG, *Meinke*, ErbStG, 16. Aufl. (2012), § 35 Rn. 7; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hrsg.), ErbStG, 48. Aufl. (2014), § 35 Rn. 12; *Pahlke*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, (Hrsg.), ErbStG, 4. Aufl. (2012), § 35 Rn. 30.

¹⁴²⁸ Zur Problematik: *Meinke*, ErbStG, 16. Aufl. (2012), § 35 Rn. 1; *Schmidt/Bofinger/Feld*[et al.], Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 335, Rn. 624.

¹⁴²⁹ *Maunz*, in: Maunz/Dürig, (Hrsg.), GG, 73. EL (2014), Art. 107 Rn. 24. Der

Zerlegung notwendig machen. Einzig der Verwaltungsaufwand bei der Zerlegung stünde wohl außer Verhältnis zu den Erträgen aus der Erbschaftsteuer¹⁴³⁰.

6. Die Verteilung der Umsatzsteuer

Auch bei der Umsatzsteuerverteilung werden unterschiedliche Ansätze vertreten. Im folgenden Abschnitt werden die Auffassungen hierüber kurz dargestellt. Die Umsatzsteuerverteilung beruht wie bereits im ersten Teil der Arbeit festgestellt auf zwei unterschiedlichen Verteilungsmaßstäben, welche zum Teil verfassungsrechtlich vorgegeben sind. Der eine Teil der Umsatzsteuer wird nach Art. 107 Abs. 1 S. 4 Hs. 1 GG nach der Einwohnerzahl verteilt (75%). Die restlichen 25% kann der Gesetzgeber durch Bundesgesetz nach anderen Maßstäben verteilen¹⁴³¹. Im Folgenden werden beide Anknüpfungskriterien separat voneinander behandelt. Zunächst wird die Umsatzsteuerverteilung nach der Einwohnerzahl untersucht. Im zweiten Schritt wird geprüft, ob die Verteilung nach dem „Gegenstromprinzip“ aufrechterhalten oder ob sie nicht durch einen anderen Verteilungsmodus ersetzt werden sollte.

Gesetzgeber handle nur dann willkürlich, wenn er die Zuständigkeit unter keinem von der Steuerart her denkbaren Gesichtspunkt festlege.

¹⁴³⁰ Das Aufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer betrug im Jahre 2014 5,4 Mrd. €. Quelle: *Statistisches Bundesamt*, abrufbar, unter: <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzen/Steuern/Steuern/ErbschaftSchenkungssteuer/Aktuell.html>; [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

¹⁴³¹ Siehe hierzu: § 2 FAG.

a) Kritik an der Umsatzsteuerverteilung nach der Einwohnerzahl

Eng mit den Reformüberlegungen verbunden ist die Frage, welche Zwecke die Umsatzsteuerverteilung nach der Einwohnerzahl verfolgt. Diese Problematik wurde bereits an anderer Stelle behandelt. Hier werden nur kurz die unterschiedlichen Auffassungen dargelegt.

Ein großer Teil der Literatur¹⁴³² geht davon aus, dass das Kriterium auf der gleichen Ebene steht wie das Kriterium des örtlichen Aufkommens. Überwiegend werden zwei Begründungsansätze für die Einwohnerzahl als tauglicher Maßstab der tatsächlichen Steuerkraft herangezogen: Der Verteilungsmaßstab beruht auf der Vorstellung, dass alle Einwohner eine gleiche Konsumneigung haben¹⁴³³.

Der zweite Begründungsansatz basiert auf der Erhebungstechnik¹⁴³⁴. Die Umsatzsteuer sei eine indirekte Steuer, die beim

¹⁴³² *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 103; *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 526; *Wieland*, Stellungnahme zum Normenkontrollantrag, Bremische Bürgerschaft, Drs. 18/1336 (2014), S. 19. Bei der Umsatzsteuer fehle es an der örtlichen Radizierbarkeit, weshalb die Einwohnerzahl als Hilfsindikator benutzt werden müsse. *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 34.

¹⁴³³ *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7; *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 37; a.A. *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 49. Die Konsumneigung sei auch abhängig vom Einkommen.

¹⁴³⁴ BVerfGE 72, 330 (384); *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 7; *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S.

Unternehmer erhoben wird. Belastet werden soll aber der Verbraucher. Die Steuer wird daher nicht dort vereinnahmt, wo der steuerkraftindizierende Verbrauch stattfindet. Teilweise¹⁴³⁵ wird auch aus der Systematik abgeleitet, dass die zweite Stufe die Steuern nicht nach Bedarfs Gesichtspunkten verteilt, sondern die eigenverantwortlich erwirtschafteten Mittel als Eigenes zuordnet. Die ausgleichende Wirkung der Einwohnerzahl sei ein Reflex, der jedoch nicht vom Telos der Norm erfasst sei. Teilweise¹⁴³⁶ wird dieses Verteilungsmaßstab aus pragmatischer Sicht als sinnvoll erachtet ungeachtet seiner ausgleichenden Wirkungen.

Das Bundesverfassungsgericht¹⁴³⁷ und ein anderer Teil der Literatur¹⁴³⁸ sehen hierin nicht nur einen Maßstab der regionalen

181 (190); *Häde*, *Finanzausgleich*, (1996), S. 215; *Hidien*, *Die Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern*, (1997), S. 384; *Feld/Kube/Schnellenbach*, *Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs*, Gutachten, (2013), S. 34.

¹⁴³⁵ *Feld/Kube/Schnellenbach*, *Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs*, Gutachten, (2013), S. 34; a.A. BVerfGE 72, 330 (385 f.).

¹⁴³⁶ *Wissenschaftlicher Beirat der Finanzen*, *Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs*, Gutachten, (1/2015), S. 28, abrufbar, unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2015-06-02-gutachten-bundesstaatlicher-finanzausgleich.pdf?blob=publicationFile&v=3, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

¹⁴³⁷ BVerfGE 72, 330 (385 f.); 101, 158 (221); 116, 327 (379).

¹⁴³⁸ *Kitterer/Plachta*, *Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus*, 1. Aufl. (2008), S. 48; *Wendt*, *Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs*, GS Burmeister, (2005), S. 457 (465). Die „Qualität“ des Merkmals sei keine andere als die der örtlichen Vereinnahmung. Dieses Merkmal stütze sich jedoch auch auf den Finanzbedarf. *Hidien*, *Die Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern*, (1997), S. 385. Er bezeichnet diesen als „schwachen, distanzierenden und abstrakten“ Bedarfsmaßstab.

Leistungsfähigkeit, sondern entnehmen diesem auch Bedarfsziele. Dieses Kriterium wirke ausgleichend auf das Pro-Kopf-Steueraufkommen der Länder. Dies sei als Kompromiss zu werten, den die Verfassung zwischen der Eigenstaatlichkeit der Länder und der sich aus dem bundesstaatlichen Prinzip ergebenden Gemeinschaft auch Teilhabe an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Gesamtstaates gefunden hat.

Die Verteilung nach der Einwohnerzahl ist jedoch nicht unumstritten. Teilweise wird der Begründungsansatz der Konsumausgaben kritisiert¹⁴³⁹. Die Konsumausgaben würden nämlich von zwei Bestimmungsgrößen abhängen. Erstens von der regionalen Konsumneigung der Bevölkerung und zweitens vom regional verfügbaren Einkommen. Regionale Differenzen können bei gleicher Konsumneigung nur auf das verfügbare Einkommen zurückzuführen sein. Diese Beziehung ist jedoch nicht zwangsläufig. Konsum und Einkommen können auch in einem gegenläufigen Verhältnis zueinander stehen¹⁴⁴⁰.

Das Kriterium der Einwohnerzahl ignoriert mögliche regionale Streuungen. Allokative und distributive Zielsetzungen werden vermischt. Der Schluss von der Belastungskonzeption auf den Konsum und von dort auf die Einwohner sei jedoch in mehrfacher

¹⁴³⁹ Henke/Schuppert, *Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland*, 1. Aufl. (1993), S. 103 f.; Kitterer/Plachta, *Reform des Bundesländer-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus*, 1. Aufl. (2008), S. 49.

¹⁴⁴⁰ Henke/Schuppert, *Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland*, 1. Aufl. (1993), S. 104. Kirchhof spricht dann zu Recht von einem „typisierenden Maßstab für die regionale Konsumkraft“.

Hinsicht angreifbar. Der Konsum pro Einwohner sei abhängig vom Pro-Kopf-Einkommen und steige statistisch mit diesem. Wäre der Konsum tatsächlich der Maßstab der Umsatzsteuer-Verteilung, müsste den Stadtstaaten ein höherer Anteil zugesprochen werden. Soweit dies nicht der Fall sei, enthalte sie ein Ausgleichselement, das von der wirklichen Steuerkraft abweiche¹⁴⁴¹.

Die Hoffnung Koriaths¹⁴⁴², dass die Einwohnerzahl grundsätzlich dem Belastungskonzept der Umsatzsteuer entspreche, weil sich die Konsumausgaben von Ost und West rascher anpassen als die Einkommens-unterschiede, habe sich nicht erfüllt. Es sei daher nicht gerechtfertigt, die Einwohnerzahl als typisierenden Maßstab der regionalen Konsumkraft anzusehen¹⁴⁴³.

Auch aus demographischen Erwägungen heraus wird gegen dieses Kriterium Stellung bezogen¹⁴⁴⁴. Besonders den einwohnerstarken Bundesländern könnte unterstellt werden, an diesem Verteilungsmodus festhalten zu wollen. Dieser Standpunkt sei vor dem Hintergrund der demographischen Entwicklung, die sich vor allem in den neuen Ländern durch einen Einwohnerrückgang auszeichnet, streitbar.

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht wird eingewendet, dass

¹⁴⁴¹ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104.

¹⁴⁴² *Koriath*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 527.

¹⁴⁴³ *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 49 f.

¹⁴⁴⁴ *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzbeziehung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, (2012), S. 33.

hierdurch Länder (insbesondere die Stadtstaaten) mit negativen Pendlersalden (mehr Ein- als Auspendler) negativ betroffen seien. Denn mit den Einwohnern wandere auch die Umsatzsteuer ab. Obwohl ein großer Teil der Umsätze in den Stadtstaaten erfolge, werden die Umsatzsteueraufkommen von den Einpendlern zu den Wohnsitzländern geschoben¹⁴⁴⁵. Die Kritiker befürworten auch im Falle der Umsatzsteuerverteilung eine Orientierung an der Wertschöpfung¹⁴⁴⁶. Gerade wenn man davon ausgeht, dass die Umsatzsteuer den Verbrauch belaste, seien die regionalen und internationalen Verflechtungen zu berücksichtigen. Länder mit regionalen und internationalen Exportüberschüssen verursachen über den sogenannten Steuerexport auch einen Export ihrer Steuerbelastung, der räumlich aber nicht zurechenbar sei. Es sei nicht zu vermuten, dass die Zuordnung der Umsatzsteuer nach Konsumquoten und noch weniger nach Einwohnern diese Problematik adäquat abbilden könne.

Henke und Schuppert¹⁴⁴⁷ untersuchen die Wirkungen, die sich aus

¹⁴⁴⁵ *Kitterer*, Zukunft der Steuererlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürger-föderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 130; *Kitterer/Plachta*, Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 49 ff.; *Schmidt/Bofinger/Feld[et al.]*, Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 340, Rn. 633. Die Umsatzsteuer werde hingegen regelgebunden verteilt, ohne dass der Ort der Entstehung hierbei berücksichtigt würde. Schwierigkeiten bereitet dabei zudem die Umsatzsteuer, die wegen ihrer Verteilung nach Einwohnern sehr hohe Abschöpfungsquoten impliziert (S. 360, Rn. 683).

¹⁴⁴⁶ *Kitterer*, Zukunft der Steuererlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürger-föderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 131 f.; *Kröning*, ZRP 1997, S. 442 (443). Er konkretisiert seine Auffassung jedoch nicht.

¹⁴⁴⁷ *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 107.

der Orientierung an der Wertschöpfung ergeben. Sie lehnen sie ab, denn die Problematik des grenzüberschreitenden Konsums und grenzüberschreitender Einkommen aus dem Wertschöpfungsprozess bekomme man auch bei einer Orientierung an die regionale Wertschöpfung nicht in den Griff. Für die Ermittlung der tatsächlichen Steuerkraft einer Region sei offenbar die Umsatzsteuer nicht besonders geeignet, weil sie sich durch ihr Erhebungsverfahren einer regionalen Zuordnung entziehe. Sie plädieren dafür, dass die Umsatzsteuer dem Bund zugewiesen werde. Gleichzeitig soll der Länderanteil der Verbundsteuern erhöht werden, der an die Wertschöpfung anknüpfe. So verbliebe insbesondere im Falle der Stadtstaaten mehr vom örtlichen Steueraufkommen dort, wo es erwirtschaftet wurde¹⁴⁴⁸.

Einen anderen Ansatz verfolgen Fuest und Thöne¹⁴⁴⁹. Nach ihrer Auffassung soll der Umsatzsteueranteil der Länder zu 80% der vertikalen Finanzierung der Länder dienen. Aus diesen Mitteln sollen die Länder einen Beitrag zur Grundfinanzierung der eigenen Bedarfe erhalten. Diese sollen zu 50% nach der Einwohnerzahl und zu 50% nach dem regionalen BIP zugewiesen werden.

Andere¹⁴⁵⁰ erwägen im Rahmen der Umsatzsteuerverteilung ein

¹⁴⁴⁸ Henke/Schuppert, *Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland*, (1993), S. 107, 111. Aufgabe einer bundesweit regionalen Strukturpolitik wäre es dann, durch vertikale Zuweisungen für einen wünschenswerten Ausgleich der regionalen Wirtschaftskraft zu sorgen.

¹⁴⁴⁹ Fuest/Thöne, *Reform des Finanzföderalismus in Deutschland*, (2009), S. 115 f.

¹⁴⁵⁰ *Wissenschaftlicher Beirat der Finanzen*, *Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs*, Gutachten, (1/2015), S. 43, abrufbar, unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2015-06-02-gutachten-bundesstaatlicher-finanzausgleich.pdf?__blob=publicationFile&v=3, [zuletzt abgerufen, am:

Zuschlagsrecht der Länder. Dabei soll aufgrund der Wettbewerbsneutralität das Bestimmungslandprinzip Anwendung finden. Die Eignung zur Dezentralisierung ergebe sich aus der fiskalischen Ergiebigkeit. Die Autoren erkennen jedoch, dass sich insbesondere im Versandhandel Ausweichreaktionen einstellen würden und sich diese Steuerart nicht für eine dezentrale Steuerpolitik eigne.

b) Die Umsatzsteuerverteilung nach dem Gegenstromprinzip
Während ein Teil der Literatur aus oben erwähnten Gründen die Verteilung der Umsatzsteuer nach der Einwohnerzahl als gerechtfertigt ansieht, plädiert die überwiegende Auffassung in der Rechts-¹⁴⁵¹ und Finanzwissenschaft¹⁴⁵² für eine Abschaffung des Umsatzsteuervorwegausgleichs.

aa) Kritik der finanzwissenschaftlichen Literatur

Da diese Teilstufe bereits ausgleichende Elemente enthalte, wird sie nicht nur als Basis und Vorstufe des anschließenden Finanzausgleiches gesehen, sondern inhaltlich bereits dieser Stufe zugeordnet¹⁴⁵³. Denn die Zahlung der Ergänzungsanteile sei system-

13.10.2015].

¹⁴⁵¹ *Hidien*, Die Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 385; *Wieland*, Stellungnahme zum Normenkontrollantrag, Bremische Bürgerschaft, Drs. 18/1336 (2014), S. 7.

¹⁴⁵² *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (191); *Kitterer*, Zukunft der Steuerzerlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), *Bürgerföderalismus*, 1. Aufl. (2000), S. 130.

¹⁴⁵³ *Peffekoven*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (191); *Kirchhof*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, (1982), S. 8; *Huber/Lichtblau*, *WD* 1998, S. 142.

fremd¹⁴⁵⁴, stelle ein unsystematisches Bedarfselement dar, weise keinen Bezug zum örtlichen Aufkommen auf¹⁴⁵⁵ und der geringe Umverteilungseffekt rechtfertige das aufwendige Verteilungsverfahren nicht¹⁴⁵⁶. Auch übe dieses Kriterium einen negativen Anreiz aus¹⁴⁵⁷ und sei aufgrund seiner diffusen ökonomischen Wirkungen nicht vertretbar¹⁴⁵⁸.

bb) Kritik der rechtswissenschaftlichen Literatur

In der Rechtswissenschaft wird ähnliche Kritik geübt. Der Umsatzsteuervorwegausgleich wird auch hier als nicht „systemrein“¹⁴⁵⁹ oder als „systemwidrig“¹⁴⁶⁰ bezeichnet. Dieses Kriterium sei zwar verfassungsrechtlich zulässig, jedoch nicht geboten¹⁴⁶¹. Die Finanzverfassung werde überdies unnötig

¹⁴⁵⁴ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (193).

¹⁴⁵⁵ *Kitterer*, Zukunft der Steuerzerlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürger-föderalismus, 1. Aufl. (2000), S. 130. Die Ergänzungsanteile seien verteilungspolitisch motiviert.

¹⁴⁵⁶ *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 51, (1994), S. 281 (294). Zudem führe dieser Verteilungsmodus zu Inkonsistenzen und zu einem Verstoß gegen das Monotoniegebot, weil hierdurch die Finanzkraftreihenfolge geändert werde. *Bösinger*, Die Neu-ordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs 1995, (1999), S. 48 f.; *Peffekoven*, Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, in: Andel/Haller, (Hrsg.), Hdb. der Finanzwissenschaften, Bd. II, 3. Aufl. (1980), S. 417 ff. (428).

¹⁴⁵⁷ *Fuest/Thöne*, Reform des Finanzföderalismus in Deutschland, (2009), S. 36.

¹⁴⁵⁸ *Franke*, StuW 1991, S. 311 (319).

¹⁴⁵⁹ *Hidien*, Die Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 385.

¹⁴⁶⁰ *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 4.

¹⁴⁶¹ *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II nach Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 42; *Wieland*, Stellungnahme zum Normenkontrollantrag, Bremische Bürgerschaft,

verkompliziert¹⁴⁶². Auch komme dem vorgezogenen Länderfinanzausgleich nur ein geringer praktischer Nutzen zu; denn sein Ergebnis, das die Finanzkraft einnahmeschwächerer Länder stärke, werde auf den nachfolgenden Stufen des Ausgleichs abgeschwächt oder sogar rückgängig gemacht¹⁴⁶³.

Das Bundesverfassungsgericht¹⁴⁶⁴ indes rechtfertigt die andere Umsatzsteuerverteilung generell damit, dass sich hierin der Kompromiss zwischen der auf dem finanzwirtschaftlichen Gebiet bestehenden Eigenstaatlichkeit der Länder und der sich aus dem bundesstaatlichen Prinzip ergebenden Gemeinschaft in der Teilhabe an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Gesamtstaates zeige.

Nur vereinzelt wird der Umsatzsteuervorwegausgleich in der Literatur verteidigt¹⁴⁶⁵. Bedeutung soll dieser Verteilungsmodus insbesondere bei der Einbeziehung der neuen Länder haben. Zudem eröffnen die Ergänzungsanteile die Möglichkeit eines gewissen Ausgleiches unter den Ländern für den Fall, dass ein Land oder eine Gruppe von Ländern infolge einer gravierenden Einnahmenschwäche Umsatzsteuerpunkte für die Ländergemeinschaft sichern.

Drs. 18/1336 (2014), S. 7; *Broer*, WD 4/2014, S. 258 (261); a.A. noch *Wieland*, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in: Badura/Dreier, (Hrsg.), FS 50 Jahre BVerfG, Bd. II, 2001, S. 771 (789). Früher ging er noch davon aus, dass die fakultative Verteilung der aufgaben-angemessenen Verteilung diene.

¹⁴⁶² *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II nach Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 11.

¹⁴⁶³ *Häde*, Finanzausgleich, (1996), S. 215.

¹⁴⁶⁴ BVerfGE 72, 330 (385).

¹⁴⁶⁵ *Carl*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, (1994), S. 82 f.

Gegen die strikte Trennung von (allokativer) Ertragszuordnung in Abs. 1 und Ertragsverteilung in Abs. 2 wird eingewendet, dass sie nicht dem geltenden Verfassungsrecht entspreche. Das Merkmal der regionalen Steuerkraft (Einwohnerzahl) und das Kriterium der Steuerschwäche stünden gleichwertig nebeneinander. Daran ändere auch das Ermessen des Gesetzgebers nichts. Zudem weiche Letzteres auch vom anschließenden Länderfinanzausgleich ab und verweise auf die erste Teilstufe. Denn kraft verfassungsrechtlicher Entscheidung hätten auch distributive Ziele bei der Bestimmung der originären Steuerkraft Raum. Letztlich entlaste der Vorwegausgleich den konfliktträchtigen Länderfinanzausgleich¹⁴⁶⁶.

c) Alternative Ansätze

Gerade das vorherige Argument der Entlastung des nachgelagerten Länderfinanzausgleichs durch den Vorwegausgleich hat jedoch nachteilige Konsequenzen. Denn der Vorwegausgleich verschleiert Ausmaß und Richtung des Länderfinanzausgleiches¹⁴⁶⁷. Der Sachverständigenrat¹⁴⁶⁸ und die Kritiker in der Literatur¹⁴⁶⁹ plädieren daher für den Verzicht auf

¹⁴⁶⁶ Zu den Argumenten: *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 527 f.

¹⁴⁶⁷ *Wissenschaftlicher Beirat der Finanzen*, Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs, Gutachten, (1/2015), S. 50 f., abrufbar, unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2015-06-02-gutachten-bundesstaatlicher-finanzausgleich.pdf?__blob=publicationFile&v=3, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

¹⁴⁶⁸ *Schmidt/Bofinger/Feld*[et al.], Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015) S. 330, Rn. 612.

¹⁴⁶⁹ *Fuest/Lichtblau*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland, (1991), S. 50; *Huber/Lichtblau*, WD 1998, S. 142 (146). Der

den Umsatzsteuervorwegausgleich. Denn ein solcher Verzicht würde die Systematik bereinigen und besser verdeutlichen, welche Mittel originär erworben wurden und welche solidarisch erbracht wurden¹⁴⁷⁰. Das Zusammenspiel von Umsatzsteuervorwegausgleich, Länderfinanzausgleich und Bundesergänzungszuweisungen führt zudem zu hohen Grenzbelastungen. Sie werden dadurch verdeutlicht, dass untersucht wird, welche Konsequenzen eine Erhöhung der Steuereinnahmen um 1 € hat¹⁴⁷¹. Während noch 1998 bei einer Erhöhung um 1 Mark immerhin 15 Pfennig im betreffenden Landeshaushalt nach dem Finanzausgleich verblieben¹⁴⁷², verbleibt nach aktuelleren Berechnungen bei einer Erhöhung um 1 Euro in den finanzschwachen Ländern nichts in den jeweiligen Haushalten¹⁴⁷³. Es werden also 100% durch den Finanzausgleich abgeschöpft. Verantwortlich für diese Situation ist zwar nicht nur, aber auch

Umsatzsteuervorwegausgleich sei mit hohen Grenzbelastungen verbunden. *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II nach Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 42; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 4, 37.

¹⁴⁷⁰ *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 37, 57. Der Umsatzsteuervorwegausgleich war ein Fremdkörper der primär horizontalen Steuerverteilung.

¹⁴⁷¹ *Huber/Lichtblau*, WD 1998, S. 142 (144). *Fuest/Thöne*, Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform, in: Härtel, (Hrsg.), Hdb. Föderalismus, Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Bd. II, (2012), § 37 Rn. 78 ff. Die Autoren sprechen von Grenzabschöpfungsquoten. Gemeint ist jedoch das gleiche.

¹⁴⁷² *Huber/Lichtblau*, WD 1998, S. 142 (144).

¹⁴⁷³ *Fuest/Thöne*, Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform, in: Härtel, (Hrsg.), Hdb. Föderalismus, Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Bd. II, (2012), § 37 Rn. 78 ff.

der Umsatzsteuervorwegausgleich.

Die Verteilung soll daher nur nach der Einwohnerzahl erfolgen. Die aktuelle Verteilung sei nicht notwendigerweise geeignet, die „finanzschwachen Länder“ besser zu stellen¹⁴⁷⁴. Die Ausrichtung auf die Einwohnerzahl trage zudem zur Vereinfachung und Transparenz der Finanzverteilung bei¹⁴⁷⁵. Andere¹⁴⁷⁶ plädieren dafür, die Wohnverteilung zu belassen, sie jedoch um weitere aufgaben- und ausgabenbezogene Bedarfsgesichtspunkte zu ergänzen.

¹⁴⁷⁴ *Taube*, WD 1990, 372 (377); *Esser*, WD 1994, 358 (360). Er bezeichnet den Vorwegausgleich als „Strickfehler“.

¹⁴⁷⁵ *Taube*, WD 1990, 372 (377); *Franke*, *StuW* 1991, S. 311 (319). Damit würde an einem klaren und einfach zu handhabenden Bedarfskriterium angeknüpft. Gewollte Umverteilungen können anschließend beim Länderfinanzausgleich vorgenommen werden, ohne dass sich zuvor Verschiebungen im relativen Gefüge der Messzahlen ergeben. Für diese Lösung spricht zudem, dass die neuen Bundesländer auch nach dem Auslaufen der Sonderregelungen zum 1.1.1995 noch weit unter der bundesdurchschnittlichen Steuerkraft liegen werden. *Wieland*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II nach Wirksamwerden der Schuldenbremse, (2013), S. 42; *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 4, 37.

¹⁴⁷⁶ *Bertelsmann Stiftung*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung Deutschlands ab 2020, Gutachten, 1. Aufl. (2012), S. 26; *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, S. 34. Hierfür bedarf es wiederum einer genauen Definition der Bedarfe. Die Zugrundelegung der notwendigen Ausgaben, die bereits zur Berechnung der Deckungsquote dienen, wäre eine sinnvolle Option. Allerdings entbrannte gerade im Zuge der Schuldenbremse und mit Blick auf die Neuverhandlungen des Länderfinanzausgleichs eine Länderdiskussion über das Ausgabeverhalten unter den Gliedstaaten, sodass eine gemeinsame Auffassung von notwendigen Ausgaben nicht zu erwarten ist. Mithin gilt es, andere Bedarfe zu finden, die die demographische Entwicklung berücksichtigen. Ob die Umsatzsteuerverteilung hierfür der geeignete Ort ist, ist in Anbetracht der bereits herrschenden Komplexität des § 1 FAG zumindest fragwürdig.

Ein Teil der Literatur¹⁴⁷⁷ will die Einwohnerwertung des Länderfinanzausgleichs auch bei der Umsatzsteuerverteilung anwenden, um die Sonderbelastungen der Stadtstaaten bereits an dieser Stelle zu beseitigen. Hiergegen lässt sich jedoch anführen, dass der über die „veredelten“ Einwohnerzahlen erstrebte Ausgleich raumordnungspolitisch bedenklich sei. Denn Agglomerationsnachteile würden nicht mehr über Steuererhöhungen oder geringere öffentliche Leistungen für die Wirtschaftssubjekte wirksam, so dass hierdurch die räumliche Konzentration verstärkt würde. Außerdem sei es technisch schwierig, „bedarfsorientierte“ Verteilungsschlüssel zu ermitteln.

Erwogen wird zudem eine Verteilung nach dem Bruttoinlandsprodukt oder dem Betriebsstättenprinzip¹⁴⁷⁸.

Die Transparenz könnte auch dadurch erhöht werden, dass der Umsatzsteueranteil der Länder erhöht oder das Verbundsystem in ein gebundenes Trennsystem überführt wird und das Aufkommen der Umsatzsteuer ganz dem Bund, das Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer ganz den Ländern

¹⁴⁷⁷ *Renzsch*, Finanzverfassung und Ausgabenrestriktionen von Ländern unter besonderer Berücksichtigung der Haushaltsnotlage der Freien Hansestadt Bremen, Gutachten, (2006), S. 39; a.A. *Peffekoven*, Zur Problematik der Umsatzsteuerverteilung, in: Cansier/Kath, (Hrsg.), Öffentliche Finanzen, Kredit und Kapital, FS. Ehrlicher, (1985), S. 53 (72).

¹⁴⁷⁸ *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 22. Der Maßstab soll die Wirtschaftskraft oder die Konsumtätigkeit der Bürger widerspiegeln.

zugewiesen wird¹⁴⁷⁹. In der finanzwissenschaftlichen Literatur¹⁴⁸⁰ gibt es auch Vorschläge neben der Beseitigung des Umsatzsteuervorwegausgleichs, den Länderanteil an der Umsatzsteuer zu erhöhen (und gleichzeitig die Bundesergänzungszuweisungen ersatzlos abzuschaffen).

Gegen andere bedarfsorientierte Schlüssel lässt sich einwenden, dass sie das bestehende System nicht positiv verändern, zur Transparenz nicht beitragen und die hohen Grenzabschöpfungsquoten nicht beseitigen. Aber auch aus der Verfassung lassen sich Wertungen entnehmen, die eine „aufgabengerechte Verteilung“ ausschließen. Dies kann man aus System sowie Sinn und Zweck des Art. 107 Abs. 1 GG entnehmen. Denn die primär-horizontale Steuerverteilung ist gerade nicht auf Bedarfe ausgerichtet, sondern darauf, die „eigene“ Wirtschaftskraft der Länder hervorzuheben¹⁴⁸¹. Die Einwohnerzahl wirkt zwar ausgleichend, sie intendiert jedoch nicht den Ausgleich und ist daher als genereller Maßstab für die Umsatzsteuerverteilung denkbar. Aufgaben- und Ausgabenorientierung sind bei der primär-horizontalen Verteilung deshalb auch als Fremdkörper anzusehen¹⁴⁸².

¹⁴⁷⁹ *Feld/Kube/Schnellenbach*, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 29. Vielmehr geht es wesentlich darum, den Ländern mehr finanzpolitische Flexibilität zu gewähren und die Möglichkeit zu schaffen, die Einnahmepolitik an länderspezifische Ausgabenpräferenzen anzupassen. Eine stärkere horizontale Ausdifferenzierung der Finanzpolitik der Länder soll also ermöglicht werden, nicht zuletzt deshalb, weil eine solche Ausdifferenzierung als eigentliche Rechtfertigung der Existenz föderaler Ordnungen gesehen werden muss.

¹⁴⁸⁰ *Homburg*, FinArch, N.F. Bd. 51, (1994), S. 312 (327).

¹⁴⁸¹ A.A. aber *Kröning*, ZRP 1997, S. 442 (443).

¹⁴⁸² *Peffekoven*, Zur Problematik der Umsatzsteuerverteilung, in: Cansier/Kath, (Hrsg.), Öffentliche Finanzen, Kredit und Kapital, FS.

7. Zwischenergebnis und Ausblick

In diesem Kapitel wurden die Reformvorschläge der finanzwissenschaftlichen und rechtswissenschaftlichen Literatur dargestellt. Hierbei wurde deutlich, dass im Zentrum der Aufmerksamkeit die Lohnsteuerzerlegung steht. Dieser Umstand ist darauf zurückzuführen, dass die Lohnsteuer zu den ertragsreichsten Steuern gehört und sich der Anteil der zerlegten Lohnsteuer im Laufe der Jahre erhöht hat. Umso wichtiger wird eine Zerlegung, die die eigene Steuerkraft der einzelnen Länder tatsächlich wiedergibt. Welche Kriterien heranzuziehen sind, hängt entscheidend davon ab, ob man sich nur von finanzwirtschaftlichen Erwägungen leiten lässt oder ob man auch verfassungsrechtliche Maßstäbe mitberücksichtigt.

Gleiches gilt bei der Frage, ob man die Wirtschaftskraft als Leitbild des Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG ansieht oder ob man nur auf die Steuerkraft abstellt. Die finanzwissenschaftliche Literatur versucht mehrheitlich, exakte Berechnungen bezüglich Art und Umfang der Verzerrungen durchzuführen. Auf den ersten Blick scheinen die Lösungsansätze auch schlüssig zu sein. Sie sind in der Umsetzung jedoch meist zu kompliziert. Reformvorschläge sollten prinzipiengeleitet sein. Das heißt, es ist das finanzwissenschaftliche Prinzip der fiskalischen Äquivalenz zusammen mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Leistungsfähigkeit bzw. dessen Konkretisierungen heranzuziehen. Die folgenden Reformansätze versuchen die beiden Prinzipien komplementär anzuwenden. Die angegebenen Zerlegungsvorschläge sind dabei jedoch nicht zwingend.

Ehrlicher, (1985), S. 53 (72).

II. Reformvorschläge für die Einzelsteuern

1. Vorgehensweise

In diesem Abschnitt werden Vorschläge unterbreitet, wie eine Zerlegung der einzelnen Steuern bzw. Steuerarten aussehen könnte. Von Bedeutung sind hierbei die beiden herausgearbeiteten und konkretisierten (Haupt-)Prinzipien der Besteuerung: Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip.

Grundlage der Reformvorschläge ist die Annahme, dass das Äquivalenzprinzip nicht nur im Bereich der Gebühren, Beiträge und kommunalen Steuern bzw. örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern Bedeutung hat. Vielmehr dient dieses Prinzip dazu, die wirtschaftlichen Beziehungen (also den Nutzen) des Steuerpflichtigen bei allen Steuern auch örtlich festzulegen.

Gleiches gilt für das Leistungsfähigkeitsprinzip. Auch dieses realisiert sich durch Indikatoren, die wiederum Anhaltspunkte für das jeweilige Steuergut bilden. Auf diese Weise lassen sich aus dem abstrakten Leistungsfähigkeitsprinzip mögliche örtliche Anknüpfungspunkte ableiten, die durch die Zerlegung umgesetzt werden können.

Im Folgenden werden die einzelnen Steuern bzw. Steuerarten untersucht. Den Anfang macht die Einkommensteuer, daran schließen sich die besonderen Erhebungsformen (Lohn- und Kapitalertragsteuer) an. An vierter Stelle steht die Körperschaftsteuer. Die Erbschaft- und Vermögensteuer folgen im Anschluss. Dabei wird deutlich, dass der Gesetzgeber aufgrund des Verwaltungsaufwandes nicht alle möglichen Steuern zerlegen kann, weil das Aufkommen so gering ist, dass

es nicht zu relevanten Verzerrungen kommt¹⁴⁸³. Dessen ungeachtet sollen im Folgenden nur taugliche Anknüpfungspunkte für eine prinzipiengeleitete Zerlegung dargestellt werden.

2. Die Zerlegung der Einkommensteuer

a) Die Bedeutung der Bodennutzung bei der Zerlegung

Die Zerlegung der Einkommensteuer ist insbesondere in den Fällen sinnvoll, in denen Anknüpfungspunkte steuerlicher Leistungsfähigkeit existieren, die vom Wohnort des Steuerpflichtigen abweichen und einen anderen örtlichen Bezug aufweisen.

Dies wird unter anderem bei der Land- und Forstwirtschaft (§§ 13-14 EStG) deutlich. Hier gewinnt die Bodennutzung eine herausragende Bedeutung. Wie bereits oben festgestellt, wird auch international (Art. 6 OECD-MA) der Belegenheitsort als Anknüpfungspunkt der Besteuerung angesehen. Eng mit diesem Steuergegenstand verbunden ist die Vermietung von unbeweglichem Vermögen (§ 21 EStG). Auch hier ist der Belegenheitsort Indiz der Steuerkraft des Steuerpflichtigen.

b) Die Bedeutung der Arbeitskraft

Als zweiter Anknüpfungspunkt kommt die Arbeitskraft in Betracht. Die Arbeitskraft kann bei der Einkommensteuer in Form unternehmerischer Betätigung (§ 15 ff. EStG),

¹⁴⁸³ BVerfGE 72. 330 (393).

selbständiger (§ 18 EStG) und nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG) in Erscheinung treten. Der Schwerpunkt des Ertrags liegt in der Person bzw. in seiner Tätigkeit begründet. Unklar und umstritten innerhalb der finanzwissenschaftlichen und rechtswissenschaftlichen Literatur ist die Frage, an welchem Ort die Leistungsfähigkeit entsteht. Während der überwiegende Teil der Finanzwissenschaft¹⁴⁸⁴ auf den Ort der Wertschöpfung abstellt, stellt das Bundesverfassungsgericht auf den Wohnort als Ort der Leistungsfähigkeit ab¹⁴⁸⁵. Als Begründung führt es den Doppelcharakter als „Personenverband“ und „Gebietskörperschaft“ an. Für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit ist jedoch die „personale Arbeitsdurchführung“ von Bedeutung¹⁴⁸⁶. Der Doppelcharakter des Landes hat im Hinblick auf die Zerlegung hingegen nur eine untergeordnete Bedeutung¹⁴⁸⁷. Im

¹⁴⁸⁴ Sichtweise Hamburgs: BVerfGE 72, 330 (343 f.); *Henke/Schuppert*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 104; *Kitterer/Burckardt/Löwer*, Die Einbeziehung der Stadtstaaten in das bundesdeutsche Finanzsystem, in: Haller/Schönert, (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, (2004), S. 38 f.; *Scherf*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, in: Andel, (Hrsg.), Probleme der Kommunal Finanzen, (2001), S. 9 (17); *Lenk/Kuntze*, Neuordnung der föderalen Finanzbeziehung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, (2012), S. 30; a.A. *Peffekoven*, FinArch, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181 (187).

¹⁴⁸⁵ BVerfGE 72, 330 (392); a.A. *Isensee*, Idee und Gestalt des Föderalismus im Grundgesetz, in: *Isensee/Kirchhof*, (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 126 Rn. 55. Denn das Steuerrecht stellt nicht auf die Mitgliedschaft im Landesvolk ab. Ebenso *Hidien*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des GG, (1997), S. 23, 103. Zur Bedeutung im Rahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips, siehe bereits: C I 4 d) bb).

¹⁴⁸⁶ *Burmester*, StuW 1993, S. 221 (226).

¹⁴⁸⁷ Die Bedeutung kann darin bestehen, dass das Verhältnis von individueller Leistungsfähigkeit und der Steuerkraft eines Landes miteinander korreliert. Auf diesen Zusammenhang wurde bereits schon vertieft eingegangen: C I 4 b) bb).

Folgendes wird die Zerlegung der Lohnsteuer näher untersucht.

aa) Die Zerlegung der Lohnsteuer

(1) Nachteil exakter Quantifizierungsversuche

Die insbesondere in der Finanzwissenschaft vorgenommenen Quantifizierungen leiden teilweise an tatsächlichen Schwächen, wenn sie versuchen, die Belastungen der einzelnen Länder nachzuweisen bzw. aufzuzählen. Meines Erachtens ist dies nicht notwendig und erforderlich. Es genügen vielmehr die wirtschaftlichen Berührungen, die die Arbeitnehmer mit anderen Ländern deshalb haben, weil sie dort arbeiten. Dies allein rechtfertigt schon die Zerlegung der Lohnsteuer – aus pauschal äquivalenztheoretischen Überlegungen –, wie dies schon v. Schanz nachgewiesen hat¹⁴⁸⁸.

Er geht dabei von der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Gebiet aus, welche sich in reinen Konsumakten, Erwerbsakten oder in beidem zugleich ergebe, denn jeder Steuer wohne eine „Vorteilsbeziehung“ inne¹⁴⁸⁹. Eine Quantifizierung der Vorteile unterbleibt; es wird lediglich eine ungefähre Korrelation an Belastung und Vorteil des Steuerpflichtigen vorgenommen. Diese Betrachtung entspricht auch den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, der dem Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum gewährt.

¹⁴⁸⁸ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (3 ff.).

¹⁴⁸⁹ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1 (9 ff.).

(2) Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte bei der Lohnsteuer

Die Suche nach den Äquivalenz-Indikatoren des Steuerpflichtigen soll nicht suggerieren, dass Gesichtspunkte der Leistungsfähigkeit keine Bedeutung mehr haben. Im Gegenteil: Die Indikatoren des Leistungsfähigkeitsprinzips finden bei der Auswahl der Kriterien und der Quoten für die Schaffung von Zerlegungsvorschriften Anwendung. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erzielt der Steuerpflichtige Einkommen (welches auch ein Indikator des Leistungsfähigkeitsprinzips darstellt) aus seinem persönlichen Einsatz. Der Einsatz erfolgt am Ort der Betriebsstätte. Daher lässt sich schon aus dem Steuergut die Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers schließen. Auf der Suche nach geeigneten Zerlegungskriterien treten noch weitere Faktoren hinzu, die ebenfalls berücksichtigt werden.

(3) Äquivalenzgesichtspunkte

Sucht man nach geeigneten Äquivalenzgesichtspunkten, so wird häufig die Betriebsstätte als taugliches Indiz für eine äquivalenzorientierte Zerlegung angeführt¹⁴⁹⁰. Dies wird im Folgenden nicht bestritten. Es kommt in diesem Fall auch nicht darauf an, denn – wie bereits dargestellt – manifestiert sich bereits die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen am Betriebsstättenort. Es wird daher untersucht, welche Äquivalenzgesichtspunkte noch hinzu-

¹⁴⁹⁰ Henke/Schuppert, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, 1. Aufl. (1993), S. 103 ff.; Kitterer/Plachta, Reform des Bundesländer-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, 1. Aufl. (2008), S. 45 ff.; Feld/Kube/Schnellenbach, Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, Gutachten, (2013), S. 21 ff.; a.A. Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 514 ff., 522. Er erwägt einen Mittelweg.

kommen können. In Betracht kommt hier der Wohnsitz, der bei den Leistungsfähigkeitsindikatoren keine (oder nur eine untergeordnete) Rolle spielt. Der Steuerpflichtige nutzt die Infrastrukturaufwendungen des Landes, in dem er seinen Wohnsitz hat. Dies rechtfertigt grundsätzlich, dass auch das Wohnsitzland einen Teil der Steuerleistung behalten darf.

Daraus ergeben sich mindestens zwei wirtschaftliche Beziehungen des Arbeitnehmers, die bei der Zerlegung Berücksichtigung finden sollten: Der Wohn- und der Arbeitsort. Bei der Gewichtung ist der Gesetzgeber grundsätzlich frei. Er kann eine hälftige Aufteilung vornehmen. Möglich wäre auch eine Aufteilung 2/3 am Wohnsitz und 1/3 am Arbeitsstättenort. Der Schwerpunkt auf den Wohnsitz ließe sich damit begründen, dass der Arbeitnehmer dort mehr Infrastrukturleistungen nutzt. Anreizerwägungen wie sie zum großen Teil in der finanzwissenschaftlichen Literatur Basis der Argumentation sind, relativieren sich vor der Überlegung, dass die Länder aufgrund historischer, geographischer Begebenheiten sowie der fehlenden Gesetzgebungsbefugnis geringen Einfluss auf die eigene Wirtschaftsentwicklung nehmen können. Gleiches gilt auch im Hinblick auf die Steueranspannung, die teilweise ins Feld geführt worden ist. Färber¹⁴⁹¹ wies in diesem Zusammenhang nach, dass gerade die großen Unternehmen eine stärkere Steuerkontrolle mit Abwanderung aus bestimmten Gebieten beantworten könnten. Dies sei bei kleinen bis mittelgroßen Unternehmen sowie bei Freiberuflern nicht der Fall. Daraus folgt, dass gerade die Steueranspannung in wirtschaftsstarken Regionen geringer ist, da sich dort die größeren Unternehmen befinden.

¹⁴⁹¹ Färber, Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich, 1. Aufl. (2000), S. 109 ff.

Maßgebender Gesichtspunkt der Zerlegung ist vielmehr die Überlegung, dass Steuerpflichtige einen Nutzen am Arbeitsstättenort ziehen. Dieser Nutzen sollte bei der Aufteilung der Steuerquellen berücksichtigt werden.

bb) Die Zerlegung der Einkommensteuer in sonstigen Fällen

Auch in den Fällen unternehmerischer (§§ 15-17 EStG) und freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 EStG) gewinnt die Arbeitskraft der Betroffenen eine entscheidende Bedeutung. Daher erscheint auch hier die Anknüpfung an den Sitz des Unternehmens zunächst als gerechtfertigt.

Die unternehmerische Betätigung kann jedoch (im Gegensatz zur nichtselbständigen Tätigkeit) einen größeren räumlichen Bereich umfassen. Dies hat zur Konsequenz, dass Unternehmen in mehreren (Bundes-)Ländern über Betriebsstätten/Tochterunternehmen tätig sein können. Hier kommt daher eine Aufteilung des Unternehmensgewinns in Betracht. Diese Aufteilung kann – ebenso wie die Körperschaftsteuer – nach den Betriebsstätten bzw. Tochterunternehmen (§ 2 ZerlG) erfolgen.

Im Folgenden werden die möglichen Alternativen untersucht. Hierbei wird insbesondere auf die unterschiedliche Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften eingegangen, die sich auch bei der Zerlegung auswirken kann.

(1) Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte

Ein Problem taucht auf, wenn man die Gewinnermittlung bei körperschaftlich organisierten Unternehmen mit der Gewinnzurechnung von Personengesellschaften vergleicht. Der Gewinn von Kapitalgesellschaften wird nach §§ 8 ff. KStG

ermittelt. Die Kapitalgesellschaft wird dabei als Besteuerungssubjekt wahrgenommen (§§ 1 ff. KStG). Etwas anderes gilt jedoch bei Personengesellschaften. Der Gewinn einer Personengesellschaft wird zwar ermittelt (Gewinnermittlungssubjekt), besteuert werden jedoch (aufgrund des § 1 EStG) nur die einzelnen Mitunternehmer (transparente Besteuerung). Die Leistungsfähigkeit der Personengesellschaft ist daher eng mit der Leistungsfähigkeit ihrer Mitunternehmer verbunden. Eine „eigenständige“ Leistungsfähigkeit bzw. die Betrachtung der Personengesellschaft als Steuersubjekt wird – entgegen der zivilrechtlichen Auffassung – im Steuerrecht bislang nicht anerkannt. Hierdurch wird die räumliche Aufteilung des Gewinns auf die einzelnen Betriebsstätten erschwert.

Es gibt mehrere Möglichkeiten, den Gewinn der Personengesellschaft aufzuteilen. Entweder man teilt ihn zwischen den Mitunternehmern und Gesellschaftssitz nach einer bestimmten Quote auf (dann bleiben die Betriebsstätten unberücksichtigt). Möglich wäre auch eine Gewinnermittlung auf der Ebene der Personengesellschaft und ihrer Betriebsstätten. Der hierbei erzielte Gewinn wäre dann zwischen den beteiligten Ländern aufzuteilen. Als Aufteilungsmaßstab kommt zwar die Lohnsumme in Betracht. Für die Leistungsfähigkeit des Betriebs sind jedoch andere Maßstäbe denkbar wie Umsätze und Kapital. Diese Maßstäbe können wie bei der formelhaften Gewinnaufteilung auch gleichzeitig Anwendung finden. Die Personengesellschaft wird in diesem Fall als eigenständiges Unternehmen aufgefasst. Auf die Leistungsfähigkeit der Gesellschafter käme es dann nicht an. Diese Art der Gewinnermittlung geht jedoch an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei und weist einige Probleme auf, die eng mit

der transparenten Besteuerung verbunden sind. Denn bei der Besteuerung werden die persönlichen Verhältnisse des einzelnen Mitunternehmers berücksichtigt. Die Aufteilung des Gewinns der Personengesellschaft berücksichtigt zudem weder Sonderbetriebs-einnahmen noch Sonderbetriebsausgaben ¹⁴⁹² der einzelnen Mitunternehmer. Auch kann der einzelne Mitunternehmer zwar positive Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft erzielen. Diese können jedoch durch andere Einkunftsarten nivelliert werden oder zu negativen Einkünften führen. Eine Zerlegung müsste daher, wenn man sie bei Personengesellschaften anstrebt, aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten am Sitz der betreffenden Gesellschaft erfolgen. Taugliche Anknüpfungspunkte wären Gewinn oder Umsätze des Unternehmens.

(2) Äquivalenzgesichtspunkte

Zieht man noch Äquivalenzgesichtspunkte heran, müsste der Wohnsitz der Steuerpflichtigen noch berücksichtigt werden. Auch hier erscheint die Zerlegung des Unternehmensgewinns nach Wohnsitz und Gesellschaftssitz möglich. Welche Quoten oder Anteilsmaßstäbe der Gesetzgeber verwendet, bleibt ihm überlassen.

cc) Die Zerlegung der Kapitalertragsteuer

Auch in diesem Fall ist fraglich, ob man zwingend allein auf den (Wohn-)Sitz des Schuldners abstellen sollte. Unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist fraglich, an welchem Ort die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen generiert wird. Ebenso wie bei der Zerlegung der Lohnsteuer lässt sich dies nicht eindeutig feststellen. Man kann auch hier sowohl auf den Wohnsitz

¹⁴⁹² Diese werden bei den Mitunternehmern hinzugerechnet bzw. abgezogen.

als auch auf die Betriebsstätte abstellen.

Bei der Berücksichtigung von Äquivalenzgesichtspunkten sind auch die wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Hat dieser seinen Wohnsitz in Land A, die Bank bzw. die Kapitalgesellschaft ihren Sitz in Land B, so sind auch die wirtschaftlichen Beziehungen zu Land B zu berücksichtigen. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Unternehmen ihren Hauptsitz in ein Land verlegen. In diesem Fall käme es zu einer Überprivilegierung des Landes der Unternehmenskonzentration, es träten auch in diesem Fall Verzerrungen auf, statt solche zu beseitigen. Meines Erachtens ist daher bei der Zerlegung nicht nur auf den Wohnsitz des Steuerschuldners abzustellen. Der Geschäftssitz der auszahlenden Stelle ist ebenfalls berücksichtigungsfähig¹⁴⁹³.

dd) Mögliche Zerlegungsvorschrift bei der Einkommen- bzw. Kapitalertrag- und Lohnsteuer

Bei der Lohnsteuer wäre vom Gesetzgeber folgende Zerlegungsvorschrift zu schaffen bzw. § 7 ZerlG zu ändern.

Die Lohnsteuer des Steuerpflichtigen ist zwischen Wohnsitzland und Betriebsstättenland hälftig aufzuteilen. Wurde an das Betriebsstättenland zu viel Lohnsteuer geleistet, so ist der zu viel geleistete Betrag an das Wohnsitzland zu erstatten.

Die Reform der Kapitalertragsteuer erfolgt durch Änderung des §

¹⁴⁹³ In welchem Grad der Gesetzgeber eine Teilung vornimmt, obliegt seinem Gestaltungsspielraum, denkbar wäre auch hier eine Zerlegung zur Hälfte nach dem Wohnsitz des Steuerschuldners und zur Hälfte nach dem Sitz des auszahlenden Instituts.

8 ZerlG. Bezüglich des Zerlegungsmaßstabes gilt das bereits erwähnte. Bei der Einkommensteuer gewerblicher Unternehmen bzw. Personengesellschaften wäre die Änderung auf der Basis von Art. 107 Abs. 1 S. 3 GG möglich. Grundsätzlich ist auch hier die Aufteilung zwischen Betriebsstätte und Wohnsitz der Gesellschafter denkbar.

3. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer

Die Zerlegung der Körperschaftsteuer basiert momentan auf dem Betriebsstättenprinzip, das nach § 2 ZerlG i.V.m. § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG durch das Lohnsummenprinzip umgesetzt wird. Nur in bestimmten Fällen (stromerzeugende Unternehmen) wird auf das Sachanlagevermögen (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG) abgestellt. Damit enthält die Idee der Zerlegung den Grundgedanken der Gewinnaufteilung, der jedoch grundsätzlich nur auf einem Faktor beruht¹⁴⁹⁴ oder dem Billigkeitsmaßstab des § 33 GewStG unterliegt. Eine Reform der Körperschaftsteuer kann sich an anderen Steueraufteilungsprinzipien orientieren.

Deshalb wird der Vorschlag gemacht, mehrere Faktoren zu verwenden. Auch hier sind die drei Faktoren anzuwenden, die in den USA und neuerdings auch in Europa verwendet werden. Im innerstaatlichen Recht ist eine Aufteilung des Lohnfaktors ebenfalls denkbar. Letztlich kann man die europäische Aufteilungsformel auch innerhalb Deutschlands anwenden. Der Vorteil besteht darin, dass es keine Unterschiede in den Gewinnermittlungsvorschriften

¹⁴⁹⁴ Etwas anderes gilt im Hinblick auf § 29 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) GewStG. Danach gilt ein befristeter Sondermaßstab für solare Neuanlagen. Dabei gilt in Höhe von 30% der Regelmaßstab und in Höhe von 70% das Verhältnis des gesamten Sachanlagevermögens zum Sachanlagevermögen der einzelnen Betriebsstätte.

zwischen den Ländern gibt. Diese Aufteilung müsste jedes Betriebsstätten-Land basierend auf dem Gesamtgewinn durchführen. Der Gesamtgewinn ebenso wie der Anteil des Gewinns am Sitzort des Unternehmens wird vom Sitzland ermittelt.

Daraus ergibt sich, dass nur die Körperschaftsteuer nach den folgenden Faktoren aufzuteilen ist:

$$\left[1/3 \left(\frac{U^A}{U} \right) + 1/3 \left(\left(\frac{1}{2} \frac{L^A}{L} + \frac{1}{2} \frac{B^A}{B} \right) \right) + 1/3 \left(\frac{K^A}{K} \right) \right] \pi = \pi^A$$

Die unterschiedliche Behandlung im Vergleich zur Personengesellschaft lässt sich nur dann vermeiden, wenn man die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer der Mitunternehmer (und Freiberufler) einheitlich nach Betriebsstätten aufteilt. Bei der Aufteilung wäre jedoch nicht auf die Lohnsumme, sondern entweder auf das (Anlage-)Vermögen oder die Umsätze abzustellen. In diesem Fall wäre eine rechtsformneutrale Lösung vorstellbar.

4. Die Zerlegung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

a) Zerlegungsbedarf

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer stellt gemäß § 35 ErbStG auf den (letzten) Wohnsitz des Schenkers bzw. Erblassers ab.

Es wurde bereits auf eine teilweise in der Literatur¹⁴⁹⁵ vertretene Auffassung hingewiesen, dass von Landes(ertrag-)steuern keine relevanten „Spill-over“-Effekte ausgehen, weswegen ein anderer

¹⁴⁹⁵ Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, (1997), S. 516.

Verteilungsmaßstab als der des örtlichen Aufkommens nicht erforderlich sei. Gegen die Zerlegung der Erbschaft- und Schenkungsteuer könnte auch die geringe Bedeutung des Aufkommens sprechen, welches im Jahre 2013 bei 4,6 Mrd. €¹⁴⁹⁶ lag und daher kaum relevante Verzerrungen hervorruft.

Für die Zerlegung der Erbschaftsteuer spricht indes folgender Gedanke, der auf dem Äquivalenzgedanken fußt und später noch vertieft wird: Das deutsche ErbStG erstreckt die Steuerpflicht nicht nur auf die Erben/Zuwendungsempfänger, sondern auch auf den Erblasser/Zuwendenden. Gleichzeitig ist jedoch nur das Finanzamt in dem Land zuständig, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte, § 35 ErbStG.

b) Die Berücksichtigung des Äquivalenzprinzips

Im Folgenden das Äquivalenzprinzip in der Weise zugrunde gelegt, dass die wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen näher untersucht werden. Dabei werden nicht konkrete Belastungen in der Form von genau ermittelten „Spill-over“-Effekten ermittelt. Es geht vielmehr darum, abstrakte wirtschaftliche Bezugspunkte bestimmen, die für die Zerlegung maßgebend sein können. Gerade in diesem Bereich ist jedoch unklar, ob nur auf die wirtschaftlichen Beziehungen des Schenkers/Erblassers, auch auf die des Erben/Zuwendungsempfängers abgestellt werden soll.

¹⁴⁹⁶ Quelle: *Statistisches Bundesamt*, abrufbar, unter: <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzenSteuern/Steuern/ErbschaftSchenkungssteuer/Aktuell.html>, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].

Für die Berücksichtigung nur des bereicherten Erben/Beschenkten sprechen mehrere Erwägungen: § 35 ErbStG knüpft die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts an den Wohnsitz (§§ 19, 20) des Erblassers/Schenkers zum Zeitpunkt der Zuwendung an. Obwohl die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Bereicherungssteuer den Zufluss beim Erwerber erfasst, erfolgt die Steuererhebung in dem Land, in dem der Erblasser wohnt. Dies hat zur Folge, dass die Steuer als Steuer auf die Vermögensfortgabe und nicht auf den Vermögensempfang gedeutet wird, was sich zudem negativ auf die finanzschwächeren Länder auswirkt¹⁴⁹⁷.

Nur aus fiskalischen Gründen wird bei der örtlichen Zuständigkeit des Finanzamts auf den Schenker/Erblasser abgestellt, da die Ermittlung des Steuersachverhaltes bei mehreren Erwerbern mit verschiedenen Wohnsitzen meist leichter beim Schenker oder Erblasser am ehesten möglich ist¹⁴⁹⁸. Keinen Einfluss auf die Zuständigkeit hat dabei die Überlegung, dass der Erwerber gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auch unbeschränkt steuerpflichtig ist. Insofern werden weder die Leistungsfähigkeit des Beschenkten noch Äquivalenzbeziehung hinreichend berücksichtigt.

Für diese Zuordnung des örtlichen Aufkommens zum Wohnsitz des Zuwendenden/Erblassers könnte jedoch sprechen, dass das vererbte Vermögen in der Regel im Wohnsitzstaat des Erblassers erarbeitet oder sonst erwirtschaftet oder erworben wurde¹⁴⁹⁹.

¹⁴⁹⁷ *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. (2012), § 35 Rn. 1; dem folgend: *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, (Hrsg.), ErbStG, 48. Aufl. (2014), § 35 Rn. 2. Zur Problematik: § 2 D I 5 b).

¹⁴⁹⁸ *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, (Hrsg.), ErbStG, 48. Aufl. (2014), § 35 Rn. 4.

¹⁴⁹⁹ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. (2012), S. 1333.

V. Schanz ¹⁵⁰⁰ unterscheidet zwischen der Steuerpflicht und danach, welchem Staat die Steuer gebühren solle. Danach soll nur der Erbe, der durch den Erbfall bereichert wurde, als Steuerpflichtiger behandelt werden. Dennoch sollte bei der Vereinbarung auf den Ort abgestellt werden, zu dem der Zuwendende/Erblasser seine wirtschaftlichen Beziehungen habe. Dies habe zwei Gründe: Der Staat wolle sein Steuerrecht in der Weise abgrenzen, dass es möglichst wirksam sei und er möglichst Zugriff auf die Güter habe. Der zweite Grund liegt in der Leistungsfähigkeit des Erblassers begründet und bestehe darin, dass der Staat mit der Erbschaftsteuer „die gesamte Persönlichkeit des Erblassers“ erfassen und damit die Summe des Erwerbs seines ganzen Lebens treffen wolle.

Insoweit auf die Sicherstellung des Erbschaftsteuerertrags abgestellt wird, erscheint dieser Begründungsansatz nachvollziehbar, zumal eine Schenkung/Erbschaft, wenn der Staat nicht mit einbezogen wird¹⁵⁰¹, meist ohne Kenntnis des Staates erfolgt¹⁵⁰². Diese und die vorgenannte Überlegung verkennen jedoch, dass durch die Schenkung/das Erbe der Zuwendende nicht mehr bereichert ist. Auch lässt sich diese Wertung nicht in die Konzeption der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer einbeziehen, sondern eher in die einer Nachlasssteuer, welche in Deutschland jedoch nicht angewendet wird: Denn sowohl die Erbschaft- als

¹⁵⁰⁰ V. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 56 f.

¹⁵⁰¹ Wenn keine Immobilien oder Handelsgewerbe übertragen werden, lässt sich ein Erbfall schwer nachvollziehen. Die gleichen Erhebungs- und Kontrolldefizite bestehen bei der Schenkung.

¹⁵⁰² So auch v. Schanz, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 57.

auch Schenkungsteuer knüpfen an den Vermögenszugang an¹⁵⁰³. Des Weiteren wurde bereits der Zuwendende beim Erwerb des Einkommens besteuert. Eine „Letztbesteuerung“ ist daher abzulehnen. Daher sollte bei der Zerlegung zumindest eine quotale Berücksichtigung der Erben/Zuwendungsempfänger erfolgen.

Bei der Zerlegung kann man daher zwei Wege gehen, die beide mit dem Grundgedanken des örtlichen Aufkommens vereinbar sind. Die Entscheidung hängt davon ab, ob man die Grundentscheidung des Gesetzgebers beibehalten will und bei der Zerlegung nur auf den Zuwendenden/Erblasser abstellt. Auch in diesem Fall können die bereits erwähnten Verzerrungen auftreten, die einerseits ihre Ursache in der Person des Schenkers/Erblassers als auch im vererbten Vermögen selbst haben können.

Will man jedoch bei der Zerlegung auch die Bereicherung beim Erben/Beschenkten mit oder allein berücksichtigen, so können auch in deren Verhältnis Verzerrungen auftreten, die sich – zumindest teilweise – beseitigen lassen. Unabhängig von der Person lassen sich die wirtschaftlichen Beziehungen darlegen, die durch die Zuwendung entstehen und damit bei der Zerlegung Eingang finden können. Im Folgenden wird keine Entscheidung zugunsten einer Auffassung getroffen, da beide Erwägungen sich durchaus im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums bewegen.

Gleichwohl werden zunächst nur die wirtschaftlichen

¹⁵⁰³ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 873, 910. Die Nachlasssteuer erfasst als Objekt den Nachlass und nicht das, was der einzelne Erbe erlangt. Sie stellt eine sogenannte Abschlusssteuer des Erblassers dar. Der Tarif wird ohne Rücksicht auf die Anzahl der Erben angewendet. Insoweit erscheint die Konzeption des § 2 ErbStG verfehlt, als sie auch auf den Schenker/Erblasser als Steuerpflichtigen abstellt.

Beziehungen, die durch die Vermögensgegenstände herrühren, dargestellt a). Im weiteren Verlauf wird jedoch eine Einschränkung gemacht, indem nur auf den Zuwendenden/Erblässers abgestellt wird b). Eine Sonderbehandlung könnte bei der Erbengemeinschaft bestehen c). In diesem Fall ließe sich auch eine Zerlegung vorstellen, die nur die Beziehungen der Erben untereinander berücksichtigt.

aa) Bezug zum Gegenstand der Zuwendung/Erbsmasse

Wirtschaftliche Beziehungen des Erben/Beschenkten sowie des Erblässers/Schenkers können dadurch bestehen, dass bewegliches oder unbewegliches Vermögen vererbt oder verschenkt wird; aber auch durch den Wohnsitz in einem bestimmten Land.

Beim beweglichen Vermögen wäre eine Anknüpfung an den gewöhnlichen Aufenthalt des Beschenkten/ Erben denkbar. Bei Immobilien ließe sich an den Belegenheitsort anknüpfen. Diese Aufteilung wird auch in Art. 5 OECD-MA vorgenommen. Danach ist der Belegenheitsort Anknüpfungspunkt für die Besteuerung.

Handelt es sich um einen Betrieb, der in einer bestimmten Rechtsform auf einen oder mehrere Erben übergeht, so kann bei diesem auf den Ort der Betriebsstätte abgestellt werden. Hier könnte die Zerlegung einheitlich nach dem Betriebsstättenprinzip erfolgen. Die Unternehmen würden unabhängig von ihrer Rechtsform behandelt werden. Auch bei der Ausgestaltung des Betriebsstättenprinzips bestehen für den Gesetzgeber Gestaltungsspielräume. Auch diese Aufteilung entspricht den Grundsätzen des Art. 6 OECD-MA, der auf die Betriebsstätte abstellt.

Bei sonstigem Vermögen ließe sich auf den Ansässigkeitsort des

Zuwendungsempfängers bzw. Zuwendenden (im Zeitpunkt der Verfügung) abstellen. Gleiches gilt für Art. 7 OECD-MA. Die Zerlegung kann sich daher die Wertungen des OECD-MA bezüglich der Erbschaftsteuer vollständig zu Eigen machen und die gleichen Anknüpfungspunkte wählen.

bb) Bezug zur Person

Wurde zunächst im Schwerpunkt auf die wirtschaftlichen Beziehungen abgestellt, die durch die unterschiedlichen Vermögensgegenstände entstehen können, so wird in diesem Abschnitt untersucht, welche Auswirkungen die persönliche Anknüpfung hat. Wie bereits oben erwähnt, kann der Gesetzgeber seine einmal getroffene Grundentscheidung, die in § 35 ErbStG ihren Ausdruck findet, bei der Zerlegung konsequent fortsetzen und nur auf die Beziehungen des Erblassers/Schenkers zu den Vermögensgegenständen abstellen. In diesem Fall würden die bereits oben erwähnten wirtschaftlichen Beziehungen – durch Immobilien, Mobilien, Gewerbebetrieb – bei der Zerlegung nur im Verhältnis zum Wohnsitz des Erblassers eine Rolle spielen. Auch in diesem Fall kann man bei den Immobilien auf den Belegenheitsort der Immobilie, bei beweglichen Sachen auf den letzten Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Erben oder Schenkers (zum Zeitpunkt der Schenkung) und bei Betrieben auf die einzelnen Betriebsstätten abstellen. Den bereits vorgebrachten Argumenten, dass es sich nicht um eine Nachlassteuer handelt und dass die wirtschaftlichen Beziehungen der Erben/Beschenkten keine Berücksichtigung finden, lässt sich der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung entgegenhalten sowie die Überlegung, dass der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, jede Verzerrung zu beseitigen. Konsequenz dieser Betrachtungsweise ist, dass die Zerlegung in einem solchen Fall quotale nach den Immobilien bzw. Betrieben und dem Wohnsitz des Zuwendenden aufgeteilt würde. Die Wohnsitze der Zuwendungsempfänger blieben vollständig außer Acht.

cc) Sonderfall: Wirtschaftliche Beziehungen einer Erbengemeinschaft

Erbt eine Erbengemeinschaft, so können auch hier unterschiedliche wirtschaftliche Bezugspunkte bestehen. Da die Erbengemeinschaft aus einer Vielzahl von Erben bestehen kann, deren Wohnsitze und damit wirtschaftliche Beziehungen nicht oder nur unter erheblichem Verwaltungsaufwand zu ermitteln wäre, liegt es näher, nur auf die wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers zu dessen Wohnsitzland abzustellen. Etwas anderes gilt, wenn die Erbengemeinschaft einen Betrieb fortführt. In einem solchen Fall bietet sich die Anknüpfung an den Betrieb an. Bei der Vererbung von Immobilien wäre bei der Zerlegung eine Anknüpfung an den Belegenheitsort des Grundstücks denkbar.

Bei beweglichem Vermögen jedoch liegt die Anknüpfung an den Wohnsitz des Erblassers wohl näher. Eine Zerlegung wäre in diesem Fall nicht angebracht.

c) Die Berücksichtigung der Zuwendungsempfänger

In diesem Abschnitt wird untersucht, welche Konsequenzen das Leistungsfähigkeitsprinzip hätte und welche Indikatoren heranzuziehen sind.

Die Erbschaftsteuer bezieht ihre Rechtfertigung aus der Überlegung, dass das Vermögen des Erben oder Beschenkten vermehrt wird¹⁵⁰⁴. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer knüpft an die Bereicherung beim Beschenkten oder beim Erben an und stellt in

¹⁵⁰⁴ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 872. Es handle sich zwar nicht um Erwerbseinkommen (Markteinkommen), sondern nur um zugewendetes, dies habe aber unter dem Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips keine Bedeutung.

diesem Sinne „Einkommen“ dar, obwohl diese Einordnung dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht bekannt ist und das Gesetz selbst von der Bereicherung ausgeht¹⁵⁰⁵. Die Schenkungsteuer ist in ihrem Gegenstand mit der Erbschaftsteuer gleichartig. Hieran würde auch die Regelung in einem anderen Gesetz nichts ändern¹⁵⁰⁶.

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich zunächst der Steuerschuldner bestimmen. Steuerschuldner sollte der Bereicherte sein. Von der Bereicherung sind die Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen, gleiches gilt für die Aufwendungen in Bezug auf die Schenkungen (Nettovermögenszuwachs). Ebenso ist die Erbschaftsteuer-Bemessungsgrundlage mit der der Einkommensteuer abzustimmen, dass weder Lücken bestehen oder es zu Doppelbesteuerungen kommt¹⁵⁰⁷.

Im Erbschaftsteuergesetz ist jedoch nicht nur der Beschenkte/Erbe Steuerschuldner, sondern auch der Schenker/Erblasser. Diese Konzeption entspricht jedoch nicht der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer, sondern als Verkehrsteuer, insoweit ergeben sich auch unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips ähnliche Probleme wie beim Äquivalenzprinzip. Die Erbschaftsteuer lässt sich zwar formal als Verkehrsteuer bezeichnen, weil sie formal an einen Vermögenstransfer anknüpft. Gegen diese Ein-

¹⁵⁰⁵ Siehe §§ 7 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4, 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG.

¹⁵⁰⁶ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 873 f. Gegen das Argument, dass die Erbschaftsteuer in einem anderen Gesetz geregelt ist, wendet *Tipke* ein, dass dieses „Einkommen“ nicht regelmäßig erworben wird. Außerdem würde bei Anwendung des Einkommensteuertarifs eine Einkommensteuerbelastung entstehen, die erheblich über den Steuersatz für laufende Einkünfte liege. Entscheidend für die Ausgliederung würden jedoch die Privilegierungen und Freibeträge sprechen.

¹⁵⁰⁷ Zu den Folgerungen aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 877 ff.

ordnung sprechen aber der Schuldenabzug sowie der progressive Tarif¹⁵⁰⁸. Steuerschuldner sollte daher nur der Beschenkte/Erbe mit dem Nettovermögenszuwachs sein. Gleichwohl ist fraglich, ob man bei den Kriterien der Leistungsfähigkeit nur auf den Erblasser/Zuwendenden abstellen sollte. Wenn man wie v. Schanz¹⁵⁰⁹ darauf abstellt, dass die „gesamte Persönlichkeit“ mit „der Summe ihres Erwerbs im Leben“ erfasst werden soll, so lässt sich durchaus auf die Leistungsfähigkeit des Erblassers abstellen. Denn es bezweckt die Abschöpfung der Bereicherung, die beim Erben oder Beschenkten eintritt. Dieser Zweck ergibt sich auch aus dem Wortlaut des § 10 ErbStG. Vor diesem Hintergrund ist auf denjenigen abzustellen, der von der Erbschaft bzw. Schenkung profitiert¹⁵¹⁰. Wendet man in diesem Zusammenhang das Leistungsfähigkeitsprinzip an, so wäre hier nur auf die Bereicherung beim Beschenkten oder Erben abzustellen. Es hängt mithin davon ab, welche Vermögensgegenstände vererbt werden und welche Personen hiervon betroffen sind. Bezüglich der Gegenstände ist auf das bereits Erwähnte zu verweisen. Durch die Beschränkung, die das Leistungsfähigkeitsprinzip bezüglich des Personenkreises vornimmt, reduziert sich jedoch der infrage kommende Personenkreis.

Insofern führen die Steuererhebungsvorschriften des § 35 ErbStG zu Verzerrungen vom „örtlichen Aufkommen“, als auch der Zuwendende als Steuerschuldner herangezogen wird. Diese Verzerrungen lassen sich durch das Abstellen auf die Betriebsstätte,

¹⁵⁰⁸ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 876, m.w.N.

¹⁵⁰⁹ *V. Schanz*, *FinArch*, Bd. 9, (1892), S. 56 f.

¹⁵¹⁰ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 871 (877). Weder das „ehrwürdige Alter“ der Steuer noch ihre Aufzählung im Rahmen des Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG bilden die Grundlage einer Rechtfertigung.

den Lageort des Grundstücks oder den gewöhnlichen Aufenthalt /Wohnsitz der Zuwendungsempfänger beseitigen.

Nachdem der Bereicherte festgestellt wurde, wird untersucht, auf welche Steuergüter abgestellt werden soll. Es wäre auch auf die Orte abzustellen, an denen die „höchste Vermögenskonzentration“ auftritt (Grundstückswerte bzw. Betriebe/Betriebsgrundstücke).

Gerade im Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerrecht gibt es jedoch formale Ausnahmen vom Leistungsfähigkeitsprinzip. Diese betreffen zunächst die Bewertungsprivilegierungen von Betrieben und Grundstücken¹⁵¹¹. Erhebliche Auswirkungen haben jedoch auch die persönlichen Freibeträge im Rahmen der §§ 15, 16 ErbStG. In diesen Fällen hat das Familien- (oder auch Verwandtschafts-)prinzip Vorrang vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

d) Mögliche Zerlegung der Erbschaftsteuer

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer könnte in folgender Weise zerlegt werden:

Das Aufkommen wird nach dem Sitz der Betriebsstätte bzw. nach dem Lageort des Grundstücks aufgeteilt. Befinden sich mehrere Grundstücke oder Betriebe in verschiedenen Ländern, so wird das Aufkommen zwischen den Ländern entsprechend der festgestellten Werte der Vermögensgegenstände in den betreffenden Ländern aufgeteilt. Hat der Zuwendende nur bewegliches Vermögen, so steht das Aufkommen dem Land zu, in dem es erhoben wurde (Alternative: das Aufkommen wird nach dem Wohnsitz der Zuwendungsempfänger zerlegt). Die Bewertung nimmt das Finanzamt vor, das für die Steuererhebung örtlich zuständig ist.

¹⁵¹¹ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 895.

5. Die Zerlegung der Vermögensteuer

Die Vermögensteuer wird nicht mehr erhoben. Dennoch werden die oben erarbeiteten Wertungen hierfür angewendet und eine mögliche Zerlegung als Vorschlag unterbreitet:

a) Leistungsfähigkeitsprinzip

Ausgehend von den Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Vermögensteuer wäre bei unbeweglichem Vermögen auf den Grundbesitz als Anknüpfungspunkt abzustellen. Bei einer betrieblichen Tätigkeit wäre auf den Unternehmenssitz bzw. auf die einzelnen Betriebsstätten abzustellen. Hier gilt das bereits Erwähnte wie bei der Erbschaftsteuer

b) Äquivalenzprinzip

Zusätzlich zu den Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips könnte man auch auf zusätzliche wirtschaftliche Beziehungen des Steuerpflichtigen abstellen. Nutzen zieht der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz, weswegen auch hier eine Berücksichtigung des Wohnsitzes in Betracht zu ziehen wäre.

c) Mögliche Zerlegung der Vermögensteuer

Die Vermögensteuer ist auf die Länder zu verteilen, in denen sich das unbewegliche Vermögen (Land- und Forstwirtschaft sowie Grundvermögen) befindet. Die Bewertung richtet sich nach den einschlägigen Vorschriften des BewG und wird von dem Finanzamt vorgenommen, das für die Steuererhebung zuständig ist.

Befindet sich in einem oder mehreren Ländern Betriebsvermögen,

so erfolgt ebenfalls eine quotale Aufteilung zwischen den Ländern. Der Wohnsitz bzw. Sitz des Steuerpflichtigen ist hierbei ebenfalls gleichrangig zu berücksichtigen.

6. Die Verteilung der Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuerverteilung wird vorgeschlagen, den Vorwegausgleich in Art. 107 Abs. 1 S. 4 HS. 2 GG vollständig zu streichen und die Verteilung nach der Einwohnerzahl durchzuführen. Eine Verteilung nach dem BIP – wie sie von Teilen der finanzwissenschaftlichen Literatur empfohlen wird – ist nicht vorzunehmen. Diese Erwägungen beruhen auf der anderen Erhebungstechnik, aber auch darauf, dass die Konsumkraft einer Region schwierig festzustellen ist.

E. Thesen:

I. Das örtliche Aufkommen entspricht der Steuerkraft des Landes. Diesem Gedanken sind auch die Zerlegungsanordnungen des Art. 107 Abs. 1 S. 2 und S. 3 GG verpflichtet. Verzerrungen, die durch den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Schaffung von Zuständigkeitsvorschriften entstehen, lassen sich durch die Zerlegung beseitigen. Bei der Schaffung von Zerlegungsvorschriften lassen sich richtige Anknüpfungspunkte finden. Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ist durch die zugrunde liegenden Prinzipien beschränkt. Es handelt sich hierbei um das Leistungsfähigkeits- und das Äquivalenzprinzip.

II. Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip dienen zunächst der Rechtfertigung des staatlichen Steuerzugriffs. Dabei wurde das Äquivalenzprinzip vom Leistungsfähigkeitsprinzip verdrängt. Beide Prinzipien betreffen grundsätzlich das Staat-Bürger-Verhältnis (vertikales Steuererhebungsverhältnis). Es wurde aber nachgewiesen, dass beide Prinzipien konkretisierungsfähig sind und auch eine örtliche Zuordnung anleiten können. Daraus wurde ersichtlich, dass diese Prinzipien auch im horizontalen Verhältnis (also zwischen den Ländern) Anwendung finden können.

III. Beide Prinzipien werden auch im internationalen Kontext und bei der internationalen Besteuerung von Konzernen angewendet (Doppelbesteuerungsabkommen; Formulary Apportionment). Das

internationale Steuerrecht unterscheidet sich zwar auf dem ersten Blick von der Zerlegung im innerstaatlichen Bereich. Letztlich geht es jedoch in beiden Fällen um die Zuordnung der Steuerquellen. Folglich lassen sich auch typische Anknüpfungspunkte aus dem internationalen Steuerrecht für die Zerlegung gewinnen.

IV. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird durch Indikatoren und durch die Steuergüter schrittweise konkretisiert und örtlich radiziert. Das Äquivalenzprinzip wird komplementär angewendet und zeigt auf, welche wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zu bestimmten Ländern bestehen.

V. Die Zerlegungsvorschläge basieren auf der Konkretisierung beider Prinzipien. Sie sind nicht die einzige und zwangsläufige Konsequenz dieser Prinzipien, bieten aber rationale Anhaltspunkte für eine Reform.

Literaturverzeichnis

- Albers, Willi*, Die Besteuerung von Vermögen und fundierten Einkünften, in: Koch/Petersen, (Hrsg.), Staat, Steuern und Finanzausgleich: Probleme nationaler und internationaler Finanzwirtschaften im zeitlichen Wandel, FS Kolms, Berlin, (1984), S. 235-262
- Arbeitskreis*, Erwerbstätigenrechnung des Bundes und der Länder, Methodenhandbuch, Regionale Erwerbstätigenrechnung im Rahmen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung der Länder, (2011), abrufbar unter: http://aketr.de/tl_files/aketr/DATA/Downloads/Methodenhandbuch_2011.pdf [zuletzt abgerufen, am: 21.10.2015]
- Bach, Stefan*, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, StuW 1991, S. 116-135
- Baumann, Ernst-Adolf*, Die Finanzreform 1969: Ihre Auswirkungen auf den Föderalismus und die Lebensverhältnisse in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland, München (1980)
- Bayerische Staatsregierung*, v. 5.2.2013, verfügbar unter: <http://www.bayern.de/ministerpraesident-seehoferpraesident-bouffier-laenderfinanzausgleich-muanstrengungen-belohnen-bayern-und-hessen-beschliessen-klage-gegen-laenderfinanzausgleich/> [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]
- Bea, Franz Xaver / Fischer, Klaus*, Steuerpolitische Grundsatzfragen, Kritische Bemerkungen zu einem Aufsatz von Jürgen Pahlke, FinArch, N.F. Bd. 29, (1970), S. 17-29
- Beermann, Albert*, Zur Charakterisierung von Verbrauchsteuern und zur bedingten Steuerschuld, in: Kruse, (Hrsg.), Zölle,

- Verbrauchssteuern, europäisches Marktordnungsrecht, DStJG 11 Köln, (1988), S. 283-287
- Beil, Johannes*, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, Zur Zulässigkeit des Welteinkommensprinzips im deutschen internationalen Einkommensteuerrecht, Frankfurt [et al.], (2000)
- Bertelsmann Stiftung*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung Deutschlands ab 2020: unter besonderer Berücksichtigung der Kommunen, Gutachten, 1. Aufl. (2012)
- Birk, Dieter*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln, (1983)
- Birk, Dieter*, Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerechtswissenschaft, StuW 1983, S. 293-299
- Birk, Dieter*, Grundzüge der Finanzverfassung, SteuerStud 1987, S. 290-296
- Birk, Dieter*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens verfassungsrechtlicher Sicht, in: Birk, (Hrsg.) Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22, Köln, (1999), S. 7-24
- Blankart, Charles Beat*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, München, 4. Aufl., (2001)
- Bofinger, Peter/Franz, Wolfgang/Rürup, Bert*[et al.], Sachverständigenrat, Erfolge im Ausland, Herausforderungen im Inland, Jahresgutachten, Wiesbaden, (2004/2005)
- Bökelmann, Joachim*, Gewinnzurechnung im Körperschaftsteuerrecht, Die Worldwide Unitary Taxation U.S.-amerikanischer Einzelstaaten und ihre Anwendbarkeit in der Europäischen Union, Kosntanz, (1997)
- Bösinger, Rolf*, Die Neuordnung des bundesstaatlichen Finausgleichs 1995, Frankfurt, (1999)

- Bodenheim, Dieter G.*, Der Zweck der Steuer, Baden-Baden, (1979)
- Boss, Alfred/Weiß, Reinhold/Münzenmaier, Werner/Weber, Christoph*, Was bringt eine geänderte Ertragskompetenz bei der Einkommensteuer? - Eine Replik, WD 8/2014, S. 575-579
- Bouffier, Volker*, Für eine zukunftsfähige Balance zwischen Solidarität und Eigenverantwortung, Ifo, 66. Jg. (2013), S. 3-6
- Brinkmann, Johannes, A.*, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Köln, (1982)
- Broer, Michael*, Reformoptionen des Länderfinanzausgleichs unter politökonomischer Betrachtung, WD, 4/2014, S. 258-266
- Brümmerhoff, Dieter / Büttner, Thiess*, Finanzwissenschaft, [et al.], Berlin, 11. Aufl. (2015)
- Bühler, Ottmar*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts: Ein systematischer Versuch, (1964)
- Bullinger, Martin*, Zuständigkeit der Länder zur Gesetzgebung, DöV 1970, S. 761-777
- Bundesministerium für Finanzen*, Auf den Punkt, v.17.9.2014, abrufbar unter: http://www.bundesfinanz-ministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestells/2014-09-17-auf-depunkt-bund-laenderfinanzen.pdf?__blob=publicationFile&v=4, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].
- Burmester, Gabriele*, Begriff und Funktion des Steuergutes im Steuerrecht, StuW 1993, S. 219-230
- Carl, Dieter*, Bund-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, Baden-Baden, (1995)
- Carlson, George N. / Galper, Harvey*, in: Mc Lure (ed.), The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination, (1984), Water's Edge versus

- Worldwide Unitary Combination, Stanford, S. 1-40
- Crezelius, Georg*, Steuerrecht II: Die einzelnen Steuerarten, München, 2. Aufl. (1994)
- Dahlke, Andreas E.*, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, Lohmar, Köln, 1. Aufl. (2011)
- Debatin, Helmut*, Die beschränkte Steuerpflicht bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, BB 1960, S. 1015-1018
- Debatin, Helmut*, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, S. 277-284
- De Viti de Marco Antonio*, Grundlehren der Finanzwissenschaft, dt. Ausgabe von Morgenstern, Tübingen, (1932)
- Dietrich, Marie Louise*, Dividenden im Internationalen Steuerrecht, Lohmar [et al.], (2013)
- Döring, Thomas / Lorenz, Blume / Matthias Türck*, Ursachen der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der deutschen Länder: Gute Politik oder Resultat günstiger Rabadingungen?, Baden-Baden, 1. Aufl. (2008)
- Droege, Michael*, Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat, StuW 2011, S. 105-112
- Ehle, Dietrich*, Die verfassungsrechtliche Bedeutung des Kostendeckungsprinzips im Gebührenrecht, 1962, S. 45-48
- Elicker Michael*, in: Blümich, (Hrsg.), EStG/KStG/GewStGAufl. (2015), Vor. § 1 AStG
- Elsner, Wolfram*, in: Neue Alternativen des Länderfinanzgleiches, Modellrechnungen und Gutachten unter besonderer Berücksichtigung der Stadtstaaten-Problematik, Frankfurt, (2002) S. 9-27
- Ekardt, Felix / Buscher, Daniel*, Föderalismusreform II, Reform der Finanzbeziehungen Ländern und Kommunen, DöV 2007,

S. 89-98

Eichenberger, Reiner, Bessere Politik für die Schweiz, Schweizer Monatshefte Nr. 980, (2010), S. 30-33

Endriss, Horst Walter, Wohnsitz oder Ursprungsprinzip, (1967)

Engelschalk, Michael, Was bedeutet Territorialität im konkreten Fall? - Ergebnisse einer Fragebogenaktion, in: Engelschalk / Flick, [et al.], (Hrsg.), Steuern auf ausländische Einkünfte, S. 74-86

Esser Clemens, Der neue Länderfinanzausgleich, Undurchschaubarkeit als Prinzip, WD 19S. 358-364

Färber, Gisela, Probleme der regionalen Steuerverteilung im bundesstaatlichen Finanzausgleich, Baden-Baden, 1. Aufl. (2000)

Färber, Gisela, Probleme des föderativen Systems in Deutschland und Europa, Gutachten im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung, (2004)

Färber, Gisela, Die regionale Inzidenz des deutschen Steuersystems, in: Färber, (Hrsg.), (2005), Das föderative System in Deutschland: Bestandsaufnahme, Reformbedarf und Handlungsempfehlungen aus raumwirtschaftlicher Sicht, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, Hannover, (2005), S. 146-173

Färber, Gisela / Pohle, Hans, Räumliche Aspekte des föderativen Systems, in: Färber, (Hrsg.) (2005), Das föderative System in Deutschland: Bestandsaufnahme, Reformbedarf und Handlungsempfehlungen aus raumwirtschaftlicher Sicht, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, Hannover, (2005), S. 1-9

Färber, Gisela / Kühl, Carsten / Alt, Denis, Neuordnung der

- Besteuerungskompetenzen bei der Einkommensteuer,
Entlastung des vertikalen und des horizontalen
Finanzausgleichs, WD4/2014, S. 267-274
- Fecher, Hans*, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in:
Andel/Haller, (Hrsg.), Hdb der Finanzwissenschaften, Bd. II,
Tübingen, 3. Aufl. (1980), S. 453-485
- Feld, Lars P. / Kube, Hanno / Schnellenbach, Jan*, (Hrsg.),
Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzaus-
gleichs, Gutachten im Auftrag der FDP-Landtagsfraktionen der
Länder Baden Württemberg, Bayern und Hessen (v. 13.5.2013)
- Feld, Lars P.*, Fiskalischer Föderalismus in der Schweiz,
Gütersloh, (2004)
- Feld, Lars, P. / Schnellenbach, Jan*, Mehr Autonomie für die
Bundesländer, Ifo, 67. Jg. (1/2014)S. 32-36
- Fischer, Bertram*, Die Gewinnermittlung für die Körperschaft-
steuer der US-Einzelstaaten dem Konzept der „unitary business
taxation“, 1. Aufl. (1986)
- Fischer-Menshausen, Herbert*, Die Länder im künftigen Finanz-
ausgleich, DöV 1948, S. 11-19
- Flämig, Christian*, Ausgestaltung der Gewerbesteuer als
verfassungsrechtliches Problem, in: Friauf, (Hrsg.) Steuerrecht
und Verfassungsrecht, DStJG 12, Köln, (1989), S. 33-59
- Föhl, Carl*, Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung,
FinArch, N.F. Bd. 14, (1954), S. 88-109
- Fox William F. / Murray, Matthew N./Luna, Leann*, How Should
a Subnational Corporate Income Tax on Multistate Businesses
Be Structured?, National Tax Journal Vol. LVIII, No. 1, (2005),
S. 139-159
- Franke, Siegfried F*, Zur Einbeziehung der neuen Bundesländer in

- den Finanzausgleich, *StuW* 1S. 311-323
- Frank, Dieter*, Erbschaftsteuer und Unternehmung: Eine steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Untersuchung unter Berücksichtigung des britischen, französischen und schweizerischen Rechts, Berlin, (1969)
- Friauf, Karl Heinrich*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, *JA* 1984, S. 618-629
- Friauf, Karl Heinrich*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in: Friauf, (Hrsg.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht* 12, Köln (1989), S. 3-32
- Friauf, Karl Heinrich*, Aussprache, in: Müller/Schlaich, (Hrsg.), *Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen*, *VVDStRL* 39, Berlin, (1981)
- Frotscher, Gerrit*, *Internationales Steuerrecht*, München, 4. Aufl. (2015)
- Fuest, Clemens / Thöne, Michael*, Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform, in: Härtel, (Hrsg.), *Hdb. Föderalismus, Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt*, Bd. II, Heidelberg, (2012), § 3
- Fuest Winfried / Lichtblau Karl*, *Finanzausgleich im vereinten Deutschland*, Köln, (1991)
- Gerken, Lüder / Märkt, Jörg/Schick Gerhard*, *Internationaler Steuerwettbewerb*, Tübingen, (2000)
- Gerloff, Wilhelm*, *Steuerwirtschaftslehre*, in: Neumark/Gerloff, (Hrsg.), *Hdb. der Finanzwissenschaften*, Bd. 2, Tübingen, 2. Aufl. (1956), S. 239-325
- Geske, Otto-Erich*, *Der bundesstaatliche Finanzausgleich im*

- Streit der Länder, DöV 1985, S. 431
- Gies, Ludwig*, Die gemeinsame Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen, (2009), S. 152, m.w.N.; abrufbar, unter http://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/sonstiges/AbschlussberichtFoekoII.pdf?_blob=publicationFile&v=1[zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]
- Grawert, Rolf*, Die Kommunen im Länderfinanzausgleich, Berlin, (1989)
- Güroff, Georg*, in: Glanegger/Güroff, (Hrsg.), GewStG, München, 8. Aufl. (2014)
- Haaser, Karl*, Die wirtschaftliche und juristische Bedeutung der Lehre vom Steuertatbestand, Dachau, (1937)
- Häde, Ulrich*, Finanzausgleich: Die Verteilung der Aufgaben, Ausgaben und Einnahmen im Recht der Bundesrepublik Deutschland und der Europäischen Union, Tübingen, (1996)
- Häde, Ulrich*, Das Ende der Solidarität zwischen den Ländern? Der Streit um den Länderfinanzausgleich, LKV 2011, S. 1-7
- Halder, Gütte / Münzenmaier, Werner / Weiß, Reinhold*, BIP statt Steuerkraft als Ausgleichsgröße im Länderfinanzausgleich, Reihe Statistische Analysen, Statistisches Landesamt BadenWürttemberg, (1/2013)
- Haller, Heinz*, Die Steuern, Tübingen, 3. Aufl. (1981)
- Haller, Heinz*, Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft, FinArch, N.Bd. 21, (1961), S. 248-260
- Haller, Heinz*, Gedanken zur Vermögensbesteuerung, FinArch, N.F. Bd. 36, (1978), S. 222-248
- Hansjürgens, Bernd*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung,

- N.F. Bd. 72, (2001)
- Hechtner, Frank*, Ökonomische Anreizwirkungen im bundesstaatlichen Finanzausgleich, (2013), abrufbar, unter: http://edocs.fuberlin.de/docs/servlets/MCRFileNodeServlet/FUDOCSS_derivate_00000000_2798/discpaper15_2013.pdf;jsessionid=F5CE1B082CE896AF3A3C0E2E65DC2054?hosts=, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015].
- Henke, Klaus Dirk / Schuppert Gunnar Folke*, Rechtliche und finanzwissenschaftliche Probleme der Neuordnung der Finanzbeziehungen von Bund und Ländern im vereinten Deutschland, Schriften zur Innenpolitik und zur kommunalen Wissenschaft, 1. Aufl. (1993)
- Henneke, Hans-Günter*, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, Eine systematische Darstellung, Heidelberg, (1990)
- Henneke, Hans-Günter*, Die Kommunen in der Finanzverfassung des Bundes und der Länder, Wiesbaden, 3. Aufl. (1998)
- Herrmann, Hans Joachim*, Zur Unterscheidung zwischen verbandsmäßiger und Zuständigkeit, Besteuerungsverfahren – Überlegung anhand des § 79 AO –, *StuW* 1964, 771-778
- Herzig, Norbert*, Die Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, (GKKB), Referat, (2002)
- Herzig, Norbert / Teschke, Manuel / Joisten, Christian*, Between Extremes: Merging the Advantages of Separate Accounting and Unitary Taxation, *Intertax* 2010, S. 334-349
- Heun, Werner*, Strukturprobleme des Finanzausgleichs, in: *Der Staat*, Bd. 31 (1992), S. 205-232
- Hey, Johanna*, in: *Tipke/Lang, Steuersystem und*

- Steuerverfassungsrecht, Köln, 21. Auflage (2013), § 3
- Hey, Johanna*, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke / Seer / Hey / Englisch, (Hrsg.), FS Lang, Köln, (2010), S. 132-165
- Hidien, Jürgen, W.*, Die horizontale Steuerverteilung gemäß Art. 107 Abs. 1 des Grundgesetzes, München (1997)
- Hidien, Jürgen, W.*, Die Abgrenzung und Zerlegung der Lohnsteuer, DStZ 1997, S. 801-811
- Hidien, Jürgen, W.*, Die Zerlegung des Zinsabschlages, DStZ 1997, S. 620-624
- Hidien, Jürgen, W.*, Die Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern, Baden-Baden, (1998)
- Hidien, Jürgen, W.*, OK-ZerlG, 1. Aufl. (2012)
- Hidien, Jürgen, W.* in: Hidien / Pohl / Schnitter, Lehrbuch zur Gewerbesteuer, Achim, 15. Aufl. (2014), Kapitel 1
- Hinnendahl Jürgen*, Die Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, Münster, (1974)
- Hofmann, Hans*, Notwendigkeit und Perspektiven einer Föderalismusreform: Zu einer neuen Balance der Aufgaben-, Einnahmen- und Ausgabenverantwortung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, ZRP 11 (1999), S. 465-471
- Hohmann, Harald*, Verfassungsgrundsatz der Herstellung einheitlicher Lebensverhältnisse, DöV 1991, S. 191-198
- Homburg, Stefan*, Anreizwirkungen des deutschen Finanzausgleichs, FinArch, N.F. (1994), S. 312-330
- Huber, Bernd / Lichtblau, Karl*, Konfiskatorischer Finanzausgleich verlangt eine Reform, WD1998, S. 142-147
- Isensee, Josef*, Idee und Gestalt des Föderalismus im Grundgesetz, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR IV,

- Heidelberg, 2. Aufl. (1999), § 98
- Isensee, Josef*, Idee und Gestalt des Föderalismus im Grundgesetz, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), Heidelberg, 3. Aufl. (2008), § 126
- Jäger, Rudolf*, Verbandsmäßige oder örtliche Zuständigkeit im Verhältnis der Finanzämter eines Bundeslandes zu denen eines anderen, *StuW* 1962, S. 165-171
- Jakimovski, Robert*, Formelhafte Gewinnaufteilung und zwischenstaatliche Gerechtigkeit: Fundierung Konstruktion von Aufteilungsformeln auf Basis von Erfolgsfaktoren, und Internalisierungsursachen, Hamburg, 1. Aufl. (2012)
- Jakob, Wolfgang*, Zuständigkeitsprobleme im Steuerfahndungsrecht, *StuW* 1972, S. 115-126
- Jacobs, Otto*, in: Jacobs/Endres/Spengel, (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. (2011)
- Jankowiak, Ingo*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden, 1. Aufl. (2009)
- Jestaedt, Matthias*, Bundesstaat als Verfassungsprinzip, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), *HStR* II, 3. Aufl. (2004), § 29
- Keesling, Frank*, California's Contribution to State and Local Taxation, *Brigham Young University Law Review*, (1979), S. 809-853
- Kesper, Irene*, Der Finanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, *NdsVbl.* 2002, S. 1-10
- Kessel, Justin von*, Die konsolidierte Konzernbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht der USA, München, (1974)
- Kewenig, Wilhelm*, Kooperativer Föderalismus und bundesstaatliche Ordnung, *AöR* 93, (1968), S. 433-484
- Kilper, Heiderose*, Föderalismus als Institution der

- „Marktsicherung“: Überlegungen zur Bedeutung dezentraler Staatsorganisation für regionale Wirtschaftszusammenhänge, in: Färber(Hrsg.), Das föderative System in Deutschland: Bestandsaufnahme, Reformbedarf Handlungsempfehlungen aus raumwissenschaftlicher Sicht, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, Hannover, (2005), S. 41-57
- Kirchhof, Ferdinand*, in: Grundsätze der Finanzverfassung des vereinten Deutschlands, Selmer/Kirchhof F., (Hrsg.), VVDStRL 52, Berlin, (1993), S. 71-106
- Kirchhof, Paul*, Besteuerung durch ein unzuständiges Finanzamt, FR 1971, S. 525-529
- Kirchhof, Paul*, Der Verfassungsauftrag zum Länderfinanzausgleich als Ergänzung fehlender und als Garant vorhandener Finanzautonomie, Köln, (1982)
- Kirchhof, Paul*, Verfassung und steuerliche Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319-329
- Kirchhof, Paul*, Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, S. 3-11
- Kirchhof, Paul*, Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, AöR 128 (2003), S. 1-51
- Kirchhof, Paul*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, Heidelberg, 3. Aufl. 118
- Kirchhof, Paul*, Nichtsteuerliche Abgaben, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR V, Heidelberg, 3. Aufl. (2007), § 119
- Kirschbaum, Jürgen/Beckers Markus*, Lohnsteuer, (o.O), 15. Aufl. (2011)
- Kitterer, Wolfgang*, Einkommenskonzepte in empirischen Untersuchungen zur Steuerinzidenz, FinArch. N.F. Bd. 39, (1981), S. 323-343 (zit. Kitterer, Gutachten)

- Kitterer, Wolfgang*, Gutachten zur Neugestaltung der Finanzbeziehungen zur Stärkung des Föderalismus im vereinten Deutschland, in: Senator für Finanzen der Freien Hansestadt, Bremen, (Hrsg.), Neuordnung des Finanzausgleichs zwischen Bund und Ländern und ihr Auswirkungen auf das Land Bremen, Bremen, (1993), S. 271-383
- Kitterer, Wolfgang*, Finanzausgleich im vereinten Deutschland: Neugestaltung der Finanzbeziehungen zur Stärkung des Föderalismus unter besonderer Berücksichtigung des Landes Bremen, (1994)
- Kitterer, Wolfgang*, Zukunft der Steuererlegung bei Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer, in: Schmidt-Trenz/Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, Zukunftsfähige Maßstäbe für den bundesdeutschen Finanzausgleich, Baden-Baden, 1. Aufl. (2000)
- Kitterer, Wolfgang*, Maßstäbe für eine Reform des Finanzausgleichs?, Ifo, 54. Jg. (2/2001), S. 8-10
- Kitterer, Wolfgang*, Bundesstaatsreform und Zukunft der Finanzverfassung, (2007), abrufbar unter: http://www.econstor.eu/bitstream/10419/23264/1/FiFo-CPE-DP_07-3.pdf, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]
- Kitterer, Wolfgang / Burckardt, Tanja / Löwer, Hajo* [et al.], Die Einbeziehung der Stadtstaaten in das bundesdeutsche Finanzverteilungssystem, in: Haller, Frank / Schönert, Matthias, (Hrsg.), Stadtstaaten und Finanzausgleich, Köln, (2004)
- Kitterer, Wolfgang / Plachta, Robert C.*, Reform des Bundes-Länder-Finanzausgleichs als Kernelement einer Modernisierung des deutschen Föderalismus, Baden-Baden, 1. Aufl. (2008)

- Kloepfer, Michael*, Die lenkende Gebühr, AöR 97 (1972), S. 232-275
- Kluge, Volker*, Das internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. (2000)
- Kommission für die Finanzreform*, Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart, 2. Aufl. (1966), im Folgenden: „Troeger-Gutachten“)
- Kober, Matthias*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensbesteuerung in Italien, Münster, (2002)
- Korioth, Stefan*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, Tübingen, (1997)
- Korioth, Stefan*, Die Finanzausstattung der neuen Bundesländer, Übergangsprobleme der bundesstaatlichen Finanzverfassung, DVBl. 1991, S. 1048-1058
- Korioth, Stefan*, Stellungnahme zum Normenkontrollverfahren, (2014)
- Krönig, Volker*, Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs: Ein Vorschlag zur Stärkung der Leistungsanreize für finanzschwache Länder, ZRP 1997, S. 442-444
- Kruse, Heinrich, Wilhelm*, Lehrbuch des Steuerrechts, AT, München, (1991)
- Kube, Hanno*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, Tübingen, (2004)
- Kube, Hanno*, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, Frankfurt a.M. [et al.], Gutachten, (2011)
- Lang, Joachim*, Systematisierung von Steuervergünstigungen: Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, Berlin, (1974)
- Lang, Joachim*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: Rechtssystematisch Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit

- im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln, (1988)
- Lang, Joachim*, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Spindler / Tipke / Rödder, (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, Köln, (2009), S. 45-64
- Lang, Joachim*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln, 20. Auflage (2010), Allgemeines Steuerschuldrecht, § 7
- Leisner, Walter*, Der Gleichheitsstaat; Macht durch Nivellierung, Berlin, (1980)
- Leisner, Walter*, Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Nivellierung, Ein Beitrag wider das Leistungsfähigkeitsprinzip, StuW 1983, S. 97-102
- Leisner, Walter*, Erbrecht, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VIII, Heidelberg, 3. Aufl. (2010), § 174
- Lenk, Thomas*, Föderalismusreform III: Kritische Analyse der föderalen Finanzbeziehungen und aktuell diskutierte Reformansätze, ifst-Schrift Nr. 501 (2014)
- Lenk, Thomas*, Aspekte des Länderfinanzausgleichs: Tarifgestaltung, Gemeindefinanzkraft, Fonds „Deutsche Einheit“, in: Hielscher / Lenk, (Hrsg.), Schriften des Instituts für Finanzen, Bd. 4, Frankfurt, (2001)
- Lenk, Thomas*, Anmerkungen zur Klage des Freistaates Bayern und des Landes Hessen gegen Bund-Länder-Finanzausgleich, Ifo, 67. Jg. (1/2014), S. 9-14
- Lenk, Thomas / Kuntze, Martina*, Neuordnung der föderalen Finanzverfassung nach 2019 unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Finanzausstattung, Gütersloh, (2012)
- Liebig, Christoph*, in: Elsner, (Hrsg.), Neue Alternativen des Länderfinanzausgleichs, Modellrechnungen und Gutachten unter besonderer Berücksichtigung der Stadtstaaten-

- Problematik, Frankfurt, (2002), S. 69-89
- Lindahl, Erik Robert*, Die Gerechtigkeit der Besteuerung, Lund, (1919)
- Littmann, Konrad*, Kritische Marginalien zur Kontroverse „Individuelle Veranlagung versus Haushaltsbesteuerung“, *FinArch*, N.F. Bd. 27, (1968), S. 174-186
- Littmann, Konrad*, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Haller, (Hrsg.), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Tübingen, 1. Aufl. (1970)
- Loeffelholz, Hans, Dietrich*, Finanzreform, 1969: Anspruch und Wirklichkeit, in: Probleme des Finanzausgleichs in nationaler und internationaler Sicht, Beihefte der Konjunkturpolitik, Bd. 41, Berlin, (1993), S. 30-52
- Jülicher, Marc*, in: Troll, Max/Gebel, Dieter/Jülicher, Marc, (Hrsg.), ErbStG, München, 48. Aufl. (2014)
- Luttermann, Claus*, Unitary Taxation und Supreme Court – Die Entscheidung Barclays Bank PLC/Colgate-Palmolive Company v. Franchise Tax Board of California – DStR 1994, S. 493
- Mann, Fritz Karl*, Steuerpolitische Ideale: vergleichende Studien zur Geschichte ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung, 1600-1935, Stuttgart [et al.], (1978)
- Meincke, Jens Peter*, Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: Birk (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22, Köln, (1999), S. 39-58
- Menck, Thomas*, Grundlagen, in: Mössner / Baumhoff / Greif / [et al.], (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 2. Aufl. (1998)
- Menck, Thomas*, Internationale Steuerkoordination, in:

- Mössner / Baumhoff / Kubicki/[et al.],(Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. (2012), Kapitel 1
- Meyer, Hans*, Der Finanzausgleich, KritV 2008, S. 132-156
- Meyer, Robert*, Die Prinzipien der gerechten Besteuerung, Berlin, (1884)
- Mill*, Principles of Political Economy, Book V, Chap II, Toronto [et al.], (1871)
- Miller Benjamin, F*, Worldwide unitary combination: The California Practice, in Mc Lure (ed), The State corporation income tax: issues in worldwide unitary combination, Stanford (1984), S. 132-166
- Milbach, Frank*, Die einheitliche Besteuerung von internationalen Unternehmen in den USA, Frankfurt a.M., (1985)
- Mössner, Jörg Manfred*, Unternehmen im internationalen Steuerrecht, in: Mössner / Baumhoff / Kubicki / [et al.], (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. (2012), Kapitel 1
- Müller-Dott, Johannes, Peter*, Californian Franchise Tax and Unitary Tax Concept, RIW 1980, S109-116
- Mußnug, Reinhard*, Der horizontale Finanzausgleich auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts, JuS 1986, S. 872-879
- Musgrave, Richard A.*, Finanztheorie (Übersetzung von Kullmer / Fecher), Tübingen, (1966)
- Neumark, Fritz*, Buchbesprechung (Il Principio della Capacità Contributiva by Francesco Moschetti), FinArch, N.F. Bd. 35, (1976), S. 377-378
- Neumark, Fritz*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen, 1.Aufl. (1970)
- Neumark, Friedrich*, Theorie und Praxis der modernen

- Einkommensbesteuerung, Bern, (1947)
- Neumann*, Die progressive Einkommensteuer im Staats- und Gemeindehaushalt, Leipzig, 1874
- Oates Wallace E.*, Fiscal Federalism, New York, (1972)
- Oberhauser, Alois*, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Andel/Haller, (Hrsg.), Hdb. der Finanzwissenschaften, Bd. 2, Tübingen, 3. Aufl. (1980), S. 487-508
- Oberläuter, Werner*, Stellungnahme: Gebührenrecht, Kostendeckungsprinzip, DöV 1962, S. 48-50
- Oestreicher, Andreas*, Konzern-Gewinnabgrenzung: Gewinnabgrenzung – Gewinnermittlung – Gewinnaufteilung, München, (2000)
- Oestreicher, Andreas / Scheffler, Wolfram / Spengel, Christoph / Wellisch, Dieter*, Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa, Baden-Baden, 1. Aufl. (2008)
- Oldiges Martin*, Verbandskompetenz, DöV 1989, S. 873-884
- Olson, Mancur Jr.*, The Principle of “Fiscal Equivalence”: The Division of Responsibilities among Different Levels of Government, American Economic Review, Vol. 59 (1969), S. 479-487.
- Ossenbühl, Fritz*, Verfassungsrechtliche Grundfragen des Länderfinanzausgleiches, gem. Art. 107 II GG, Baden-Baden, 1. Aufl.(1984)
- Pagenkopf, Hans*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, Stuttgart [et al.], 1. Aufl. (1981)
- Pahlke, Armin*, in: Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, (Hrsg.), ErbStG, Freiburg, 4. Aufl. (2012), § 35
- Pahlke, Jürgen*, Steuerpolitische Grundsatzfragen, (Kritische Bemerkungen zum Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats

- beim Bundesministerium der Finanzen zur Reform der direkten Steuern), *FinArch*, N.F. Bd. 28, (1969), S. 42-54
- Musgrave, Peggy B.*, Principles for Dividing the State Corporate Tax Base in: *Mc Lure* (ed.), *The State Corporation Income Tax*, New York [et al.], 4. Ed (1984), S. 228-252
- Peffekoven, Rolf*, *Zur Theorie des Steuerexports*, Tübingen, (1975)
- Peffekoven, Rolf*, Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, in: *Andel / Haller*, (Hrsg.) *Hdb. der Finanzwissenschaften*, Bd. II, Tübingen, 3. Aufl. (1980), S. 417-452
- Peffekoven, Rolf*, *Finanzausgleich*, in: *Europäisches Währungssystem bis Finanzausgleich*, *HdWW*, Kiel / *Born / Dürr*, [et al.], (Hrsg.), 24. Lfg. Stuttgart, (1980), S. 608-636
- Peffekoven, Rolf*, *Zur Problematik der Umsatzsteuerverteilung*, in: *Cansier / Kath*, (Hrsg.), *Öffentliche Finanzen, Kredit und Kapital*, FS. Ehrlicher, Berlin, (1985), S. 53-79
- Peffekoven, Rolf*, *Zur Neuordnung des Länderfinanzausgleiches*, *FinArch*, N.F. Bd. 45, (1987), S. 181-228
- Peffekoven, Rolf*, *Der Finanzausgleich im Spannungsfeld zwischen allokativen und distributiven Zielsetzungen*, in: *Beihefte der Konjunkturpolitik*, Bd. 41, Berlin, (1993), S. 11-28
- Peffekoven, Rolf*, *Reform des Finanzausgleichs — eine vertane Chance*, *FinArch*, N.F. Bd. 51, (1994), S. 281-311
- Pleyer, Marcus C.F.*, *Föderative Gleichheit*, Berlin, (2005)
- Pohmer, Dieter / Jurke Gisela*, *Zur Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der deutschen Einkommensbesteuerung*, *FinArch*, N.F. Bd. 42,

- (1984), S. 445-489
- Popitz, Johannes*, Das Finanzausgleichsproblem in der deutschen Finanzwissenschaft Vorkriegszeit, *FinArch*, N.F. Bd. 1, (1932), S. 395-438
- Rawls, John*, Eine Theorie der Gerechtigkeit: A Theory of Justice, aus dem Amerikanischen von Vetter (Übers.), Frankfurt a. M., 1. Aufl. (1975)
- Renner, Peter*, Finanzausgleich unter den Ländern und Bundesergänzungszuweisungen, Geske, (Hrsg.), Die Finanzbeziehungen zwischen Bund Ländern und Gemeinden, Bonn, (1982), S. 330-362
- Renzsch, Wolfgang*, Finanzverfassung und Ausgabenrestriktionen von Ländern unter besonderer Berücksichtigung der Haushaltsnotlage der Freien Hansestadt Bremen, Gutachten, Magdeburg, (2006)
- Renzsch, Wolfgang*, Steuerzerlegung, Wirtschafts- und Steuerkraft, *WD* 6/2013, S. 405-411
- Renzsch, Wolfgang*, „Großer Wurf“ oder „muddling through“, in: *Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2014*, Berlin, 1. Aufl. (2014), S. 343-353
- Renzsch, Wolfgang*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen 2019: Fünf Thesen und eine abschließende Anmerkung, in: *Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013*, Berlin, 1. Aufl. (2013), S. 408-428
- Riecker, Andreas*, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und amerikanische Modell der Unitary Taxation, Baden-Baden, (1997)
- Rietzler, Katja*, schriftliche Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Haushalts- und Finanzausschusses des Landtags

- Nordrhein Westfalen, (2012), Drs. 16/818
- Ritschl, Hans*, Finanzwissenschaft, Leipzig, (1928)
- Röpke, Wilhelm*, Die Lehre von der Wirtschaft, Bern, [et al.], 13. Aufl. (1994)
- Rose, Gerd*, Internationales Steuerrecht, Berlin, 6. Aufl. (2004),
- Rudolf, Hermann*, Das örtliche Aufkommen von Steuern, IFSt, Heft 64, Bonn, (1961)
- Sarrazin, Thilo*, Einfach, transparent und nachvollziehbar: Zur Reform der Finanzverteilung zwischen Bund und Ländern, (2007), abrufbar unter: https://www.cesifgroup.de/portal/pls/portal/!PORTALwwpob_page.show?_docname=1001902.PDF, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]
- Sauerland, Carsten*, Besteuerung europäischer Konzerne, Wiesbaden, (2007)
- Sax, Emil*, Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft, Wien, (1887)
- Schäfer, Anne*, International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies, Issues and Options for Reforms, Wiesbaden, (2006)
- Schäffle, Albert*, Grundsätze der Steuerpolitik, Tübingen, (1880)
- Schäffle, Albert*, Die Steuern: Allgemeiner Teil, Leipzig, (1895)
- Schanz, Georg von*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuern, FinArch, Bd. (1896), S. 1-87
- Schanz, Georg von*, Zur Frage der Steuerpflicht, FinArch, Bd. 9, (1892), S. 1-74
- Schaumburg, Harald*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke, Köln (1985), S. 125-151
- Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht Köln, 3. Aufl. (2011)

- Scherf, Wolfgang*, Ein Vorschlag für einen gerechten und effizienten Länderfinanzausgleich, WD4/2001, S. 227-234
- Scherf, Wolfgang*, Neuregelung des Länderfinanzausgleichs, Ifo, 54. Jg. (2/2001), S. 3-6
- Scherf, Wolfgang*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, in: Andel, (Hrsg.), Probleme der Kommunalfinanzen: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften: N.F. Bd. 283, Berlin (2001), S. 9-55
- Scherf, Wolfgang*, Öffentliche Finanzen: Einführung in die Finanzwissenschaft, Konstanz [et al.], 2. Aufl. (2011)
- Schick, Gerhard*, Steuerautonomie und Wirtschaftskraftausgleich, WD 4/2004, S. 230-235
- Schmehl, Arndt*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen, (2004)
- Schmidt, Christoph, M / Bofinger, Peter / Feld, Lars P./[et al.]*, Sachverständigenrat, Mehr Vertrauen in Marktprozesse, (2014/2015)
- Schmidt, Kurt*, Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, FinArch N.F. Bd. 26, (1967), S. 385-404
- Schmidt, Kurt*, Die Steuerprogression, Basel, (1960)
- Schmoller, Gustav*, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, ZgS 1863 (Bd. 19), S. 1-86
- Schneider, Dieter*, Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, FinArch, N.F. Bd. 37, (1979), S. 26-49
- Schneider, Dieter*, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, ZfBF 1971, S. 352-394
- Schneider, Dieter*, Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in

- die betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Oldenbourg [et al.], (2002)
- Schneider, Hans Peter*, Die bundesstaatliche Ordnung im vereinigten Deutschland, NJW 1991, S.2448-2460
- Schoch, Friedrich*, Der Gleichheitssatz, DVBl. 1988, S. 875-882
- Schön, Wolfgang*, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, StuW 2012, S. 213-224
- Schuppert, Gunnar Folke*, Zulässigkeit eines modifizierten Einwohnermaßstabes für die Stadtstaaten , in: Schmidt-Trenz / Fonger, (Hrsg.), Bürgerföderalismus, Zukunftsfähige Maßstäbe für den bundesdeutschen Finanzausgleich, 1. Aufl. (2000), S. 155-162
- Schuppert, Gunnar Folke / Dahrendorf, Frank*, Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Aspekte des Länderfinanzausgleichs, Baden-Baden, 1. Aufl. (1985)
- Smith, Adam*, An Inquiry into the Nature and the Causes of the Wealth of Nations; [Übersetzung: Recktenwald Claus], München, (1974)
- Söhn Hartmut*, Ertragshoheit, Verwaltungshoheit und Verbandskompetenz, FR 1971, S. 410-413
- Sørensen, Peter Birch*, Company Tax Reform in the European Union, ITPF Vol. 11, (2004), 91-115
- Stahl, Dieter*, Ausgleichsgrad und Anreizwirkungen des deutschen Länderfinanzausgleichs: Eine kritische Analyse, in: Färber, (Hrsg.), Das föderative System in Deutschland: Bestandsaufnahme, Reformbedarf und Handlungsempfehlungen aus raumwissenschaftlicher Sicht, Forschungs- und Sitzungsberichte der ARL, Nr. 224, Hannover, (2005), S. 206-230
- Stamm, Friedrich Hermann*, in: Kamp, (Hrsg.), Die

- Bundesfinanzen der Vereinigten Staaten, Entwicklung und gegenwärtiger Stand, Stuttgart, (1969)
- Statistisches Bundesamt*, abrufbar, unter <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzen/SteuernSteuern/ErbschaftSchenkungssteuer/Aktuell.html>; [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]
- Stein, Lorenz von*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Abt. 2: Die Finanzverwaltung Europas, Die einzelnen Steuern und ihre Systeme, Leipzig, 5. Aufl. (1886)
- Stein Lorenz von*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Abt. 3: Die Finanzverwaltung Europas, Das Staatsschuldenwesen, Leipzig, 5. Aufl. (1886)
- Stern, Klaus*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, München, 1. Aufl. (1980)
- Stern, Klaus*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, München, 2. Aufl. (1984)
- Streng, Jürgen*, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Köln, (1999)
- Strünck, Christoph*, Parteienwettbewerb und Politikverflechtung, in: Härtel, (Hrsg.), HFöderalismus Bd. II, Heidelberg [et al.], (2012), § 26
- Stucken, Rudolf/ Herold, Hans*, Das örtliche Aufkommen der Einkommen-, Gebäude-, Grundvermögen- und Wohnsteuer, FinArch, N.F. Bd. 2, (1934), S. 121-145
- Taube, Reginbert*, Ein Vorschlag zur Reform des Länderfinanzausgleichs, WD 4/1990, S. 372-380
- Tipke, Klaus*, Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, S. 2-17
- Tipke, Klaus*, Über „richtiges“ Steuerrecht, StuW 1988, S. 262-

- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III., Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Köln, 1. Aufl. (1993)
- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Wissenschaftsorganisatorische, systematische ungrundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Köln, 2. Aufl. (2000)
- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Steuerrecht-fertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln, 2. Aufl. (2003)
- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III., Steuerrechts-wissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechts-schutz, Steuerreformbestrebungen, Köln, 2. Aufl. (2012)
- Trzaskalik, Christoph*, Aussprache, in: Selmer/Kirchhof F., (Hrsg.), Grundsätze der Finanzverfassung des vereinigten Deutschlands, VVDStRL 52, Berlin, (1993), S. 164-166
- Truger, Achim / Vesper, Dieter*, Zur Reform des Länderfinanzausgleichs – eine Notwendigkeit?, IMK-Gutachten, (2014)
- Vleugels, Wilhelm*, Über Wesen und Grenzen der finanz-wirtschaftlichen Theorie, zugleich ur Würdigung von De Viti De Marcos „Grundlehren der Finanzwissen, FinArch, N.F. (1932), S. 369-394
- Vieten, Nikolaus*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Frankfurt a. M., (2005)
- Vocke, William*, Grundzüge der Finanzwissenschaft, Leipzig, (1894)
- Vogel, Klaus*, Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, DStZ/A

- 1975, S. 409-415
- Vogel, Klaus*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in:
Vogel, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts,
 DStJG 8, Köln, (1985), S. 3-48
- Vogel, Klaus*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene
 Vorfrage, Zugleich zur „heimlichen Steuerrevolte“ und zum
 Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, *Der Staat*, Bd. 25 (1986),
 S. 481-519
- Vogel, Klaus*, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht
 als Herausforderung für das Verfassungsrecht, in: *Friauf*,
 (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12, Köln,
 (1989), S. 123-144
- Vogel, Klaus*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das
 Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in:
Kirchhof, (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik:
 FS Klein, Köln (1994), S. 361-376
- Vogel, Klaus / Waldhoff, Christian*, Grundlagen des Finanzver-
 fassungsrechts, Heidelberg, (1999); Zugleich Sonderausgabe
 des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vor. zu Art.
 104-115)
- Voss, Friedrich*, Vereinbarkeit der angefochtenen Vorschriften
 des FAG und Zerlegungsgesetzes mit dem Grundgesetz, DStZ
 1986, S. 107- 112
- Voß, Reimar*, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, in: *Kruse*,
 (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungs-
 recht, DStJG 11, Köln, (1988), S. 261-282
- Wagner, Adolph / Nasse, Erwin*, Finanzwissenschaft, Leipzig, Bd.
 6 (1880)
- Wagner, Adolph*, Finanzwissenschaft, Leipzig, 2. Aufl. (1890)

- Waldhoff, Christian*, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, Heidelberg, 3. Aufl. (2007), § 116
- Wallis, Hugo von*, Die örtliche Zuständigkeit im Steuerrecht, DStZ 1971, S. 33-35
- Walz, Wolfgang, Rainer*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung: Grundlinien einer autonomen Steuerrechtsdogmatik, Heidelberg [et al.], (1980)
- Wassermeyer, Franz*, Die beschränkte Steuerpflicht, in: Vogel, (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG 8, Köln, (1985) S. 49-77
- Wassermeyer, Franz*, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, Resümee, in: Lang, (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, DStJG 16, Köln, (1994), S. 335
- Wendt, Rudolf*, Aussprache, in: Selmer / Burmeister, (Hrsg.), Grundsätze der Finanzverfassung des Vereinigten Deutschlands, VVDStRL 52, Berlin, (1993), S. 162-163
- Wendt, Rudolf*, in: Stern / Grupp, [et al.] (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Joachim Burmeister, Die „eigene“ Finanzausstattung der Länder im System der Steuerverteilung und des Finanzausgleichs, Heidelberg, (2005), S. 457-475
- Wendt, Rudolf*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, (Hrsg.), HStR VI, Heidelberg, 3. Aufl. (2008), § 139
- Weiner, Joann Martens*, European Taxation and Formulary Apportionment: Caveat Emptor, ET2001, S. 380- 388
- Weiß, Reinhold / Münzenmaier, Werner*, Auswirkungen einer Lohnsteuererlegung Arbeitsort im Länderfinanzausgleich, WD, 10/2014, S. 732-739

- Weninger, Patrick*, Formulary Apportionment in the EU, Wien, (2009)
- Wicksell, Knut*, Finanztheoretische Untersuchungen, Neudruck, Aalen, (1969)
- Wieland, Joachim*, Die verfassungsrechtliche Rahmenordnung des Finanzausgleichs, Jura 1988, S. 410-419
- Wieland, Joachim*, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in: Badura / Dreier, (Hrsg.), FS 50 Jahre BVerfG, Bd. II, Tübingen, (2001), S. 771-801
- Wieland, Joachim*, Neuordnung der Finanzverfassung nach Auslaufen des Solidarpakts II und Wirksamwerden der Schuldenbremse, Rechtsgutachten, Speyerer Arbeitshefte 211, (2013)
- Wieland, Joachim*, Verhandeln statt klagen! Politische Notwehr oder Wahlkampf, Ifo, (2013), S. 12-14
- Wieland, Joachim*, Stellungnahme zum Normenkontrollantrag, Bremische Bürgerschaft, Drs 18/1336, (2014)
- Wienbracke, Mike*, Die verfassungsrechtliche Verankerung des gebührenrechtlichen Kostendeckungsprinzips: Dargestellt am Beispiel der Verwaltungsgebühr, DöV 2005, S. 201-205
- Wilke, Dieter*, Gebührenrecht und Grundgesetz: Ein Beitrag zum allgemeinen Abgabenrecht, München, (1973)
- Winner, Hannes*, Der Kampf gegen „Steuerparadiese“: Eine ökonomische Betrachtung, StuW 2010, S. 101-109
- Wissenschaftlicher Beirat der Finanzen*, Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs, Gutachten, (1/2015), abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschuerenservice/2015-06-02-gutachtenbundesstaatfinanzausgleich.pdf?__blobpublication

- File&v=3, [zuletzt abgerufen, am: 13.10.2015]
- Zimmermann, Horst / Henke, Klaus-Dirk/Broer Michael*,
Finanzwissenschaft: Eine Einführung in die Lehre von der
öffentlichen Finanzwirtschaft, München, 11. Aufl. (2012)
- Zimmermann, Franz*, Aktuelle Fragen des Rechts der
kommunalen Gebühren und Beiträge, VerwArch, Bd. 62,
(1971), S. 16-35
- Zimmermann, Franz*, Das System der kommunalen Einnahmen
und die Finanzierung der kommunalen Aufgaben in der
Bundesrepublik Deutschland, Köln, (1988)
- Zitzelberger, Heribert*, Grundlagen der Gewerbesteuer: Eine
steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische
und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln, (1990)

Lebenslauf

I. Persönliche Daten

Name:	Magnani
Vorname:	Emanuel-Jordan
Geburtsdatum:	15.06.1987
Staatsangehörigkeit:	Deutsch
Eltern:	Giulia E. Magnani, geb. Mallegni (Heilpraktikerin) Luciano Magnani (Dolmetscher, Übersetzer)
Geschwister:	Gabriel (29), Maria (30)

I. Schulausbildung/Studium

1994-1997	Jakob-Böshenz- Grundschule Bockenheim
1997-2006	Leininger Gymnasium Grünstadt (Abitur)
2006-2011	Johannes Gutenberg Universität Mainz (Studium: Rechtswissenschaften)
2011-2014	Weiterbildung zum Wirtschaftsjuristen

II. Praktika

08.04.2002-13.04.2002	Anwaltskanzlei bei Paul
-----------------------	-------------------------

18.01.2005-29.01.2005

Beckmann
Sozialstation „Die
Schwestern“

III. Praktische Studienzeiten

RA Paul Beckmann
Amtsgericht Grünstadt
(Herr Zeuner)
Frau Dr. Hoffmann

IV. Beruflicher Werdegang

2011-2012
2012-.....

Wirtschaftsjurist
Wissenschaftlicher
Mitarbeiter am Lehrstuhl
Eberl-Borges

V. Hobbys

Joggen, Lesen, Bowling, Chinesisch lernen, Tanzen,

WIRmachenDRUCK
GmbH
Mühlbachstr. 7
D 71522 Backnang