

**Zum Verhältnis von Stadtstaatenwertung und
Lohnsteuerzerlegung**

Kurzgutachten

für die Senatorin für Finanzen
der Freien Hansestadt Bremen

erstellt von

Professor Dr. Joachim Wieland, LL.M.

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz-und Steuerrecht
Deutsche Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer

Oktober 2014

I. Gutachtenauftrag

Die Länder Bayern und Hessen haben im Meinungsbild zu den Bund-Länder-Finanzbeziehungen eine regionale Lösung als Alternative zur Stadtstaatenwertung gefordert. Sie halten die Stadtstaatenproblematik nicht für eine Aufgabe des Länderfinanzausgleichs. Richtigerweise sei der Mehrbedarf der Stadtstaaten von den sie umgebenden Flächenländern zu finanzieren. Ein Ansatzpunkt dafür könne eine Zerlegung der Lohnsteuer zumindest teilweise auch nach dem Sitz der Betriebsstätte sein. Weiter vertreten Bayern und Hessen die Auffassung, dass die Stadtstaatenwertung vor allem die für Stadtstaaten nachteilige primäre Steuerverteilung kompensieren solle. Auch Lars Feld hat diesen Zusammenhang in seinen Thesen zum Deutschen Juristentag angenommen.

Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen hat um ein Kurzgutachten zu den aufgeworfenen Fragen gebeten. Das Gutachten skizziert kurz den Sachverhalt (II.) und bewertete ihn anschließend aus verfassungsrechtlicher Sicht (III.), bevor abschließend das Ergebnis der Untersuchung zusammengefasst wird (IV.).

II. Sachverhalt

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 Maßstäbengesetz ist dem abstrakten Mehrbedarf der Stadtstaaten durch eine Modifizierung der Einwohnerzahl Rechnung zu tragen, damit die Finanzkraft der Stadtstaaten einerseits und die der Flächenländer andererseits verglichen werden kann. § 9 Abs. 2 Finanzausgleichsgesetz bestimmt, dass bei der Ermittlung der Messzahlen zum Ausgleich der Einnahmen der Länder die Einwohnerzahlen der Länder Berlin, Bremen und Hamburg mit 135 vom Hundert und die Einwohnerzahlen der übrigen Länder mit 100 vom Hundert gewertet werden.

Das Grundgesetz regelt in Art. 107 Abs. 1, dass das Aufkommen der Landessteuern und der Länderanteil am Aufkommen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer den einzelnen Ländern insoweit zustehen, als die Steuern von den Finanzbehörden in ihrem Gebiet vereinnahmt werden. Dabei handelt es sich um das sogenannte örtliche Aufkommen. Die Verfassung ermächtigt den Bundesgesetzgeber, für die Körperschaftsteuer und die Lohnsteuer nähere Bestimmungen über die Abgrenzung sowie über Art und Umfang der Zerlegung des örtlichen Aufkommens zu treffen. Er kann auch Bestimmungen über die Abgrenzung und die Zerlegung des örtlichen Aufkommens anderer Steuern treffen. In § 7 Abs. 1 Satz 1

Zerlegungsgesetz ist die Lohnsteuerzerlegung dahin geregelt, dass auf den Wohnsitz des Arbeitnehmers abgestellt wird. Die Lohnsteuer fließt folglich nicht dem Land zu, in dem ein Arbeitnehmer tätig ist und zur Wertschöpfung beiträgt, sondern dem Land, in dem er wohnt.

Bayern und Hessen führen zur Begründung ihrer Kritik an der Einwohnerwertung bei den Stadtstaaten an, dass nicht einzusehen sei, weshalb vergleichbare Städte wie München, Köln, Hannover, Frankfurt am Main oder Stuttgart im Länderfinanzausgleich nicht ebenfalls in den Genuss einer Einwohnerwertung kämen. Die Ihnen vorschwebende regionale Lösung würde bedeuten, dass der Mehrbedarf der Stadtstaaten nicht von allen Ländern, sondern von den die Stadtstaaten umgebenden Flächenländern zu finanzieren wäre. Bayern und Hessen argumentieren, dass eine Finanzierung aus den umgebenden Gebieten auch in den Fällen von München, Köln, Hannover, Frankfurt am Main und Stuttgart erfolge. Sie regen an, die Lohnsteuer zumindest teilweise auch nach dem Sitz der Betriebsstätte zu zerlegen.

In der finanzwissenschaftlichen Literatur kritisieren Weiß und Münzenmaier die Zerlegung der Lohnsteuer nach dem Wohnsitzprinzip und stellen eine Verbindung zur Einwohnergewichtung her. Sie plädieren für eine Zerlegung nach dem Arbeitsortprinzip. Sie würde zu erheblichen Abweichungen gegenüber der derzeitigen Zerlegung nach dem Wohnort führen. Gewinner wären vor allem die Stadtstaaten. In diesem Zusammenhang behaupten Weiß und Münzenmaier, dass infolge der Gewinne der Stadtstaaten als Folge einer stärkeren Berücksichtigung des Arbeitsortsprinzips eine zumindest teilweise adäquate Internalisierung regionaler Spillover-Effekte erreicht werden könne. In der Folge könne die Einwohnerwertung für Stadtstaaten zur pauschalen Berücksichtigung entsprechender Sonderbedarfe abgeschafft oder zumindest relativiert werden. Dadurch könnten die Logik und Transparenz des gesamten Ausgleichssystems nach ihrer Auffassung erheblich erhöht werden.

Weiß/Münzenmaier, Auswirkungen einer Lohnsteuerzerlegung nach Arbeitsort im Länderfinanzausgleich, Wirtschaftsdienst 2014, S. 732 ff.

Auch Lars Feld hat in seinen Thesen zum Deutschen Juristentag 2014 die Forderung erhoben, bei der Lohn- und Einkommensteuer teilweise vom reinen Wohnortprinzip auf das Betriebsstättenprinzip überzugehen, etwa indem beide Prinzipien hälftige Berücksichtigung fänden. Bei einer stärkeren Berücksichtigung des Betriebsstättenprinzips könne die höhere Einwohnergewichtung für Stadtstaaten sowie für dünn besiedelte Länder wegfallen. Dies wäre ein Beitrag zu größerer Transparenz des Finanzausgleichssystems. Nach seiner Meinung

würden so systemfremde Bedarfselemente auf der Einnahmeseite der Länderhaushalte entfernt werden.

These 17 zum Referat von Lars Feld, Freiburg, in: 70. Deutscher Juristentag Hannover 2014, Thesen der Gutachter und Referenten, 2014, S. 36.

III. Rechtliche Würdigung

Das Bemühen, einen systematischen Zusammenhang zwischen der Steuerzerlegung und der Einwohnerwertung herzustellen, ist verfehlt. Beide Instrumente dienen ganz unterschiedlichen Zielen. Ihre Ergebnisse können nicht gegenseitig verrechnet werden. Die Steuerzerlegung ist ein Instrument zur richtigen Ermittlung der wirklichen Steuerkraft der einzelnen Länder (1.) Unabhängig von dem Ziel, die wirkliche Steuerkraft der Länder zu ermitteln, zielt die Einwohnergewichtung darauf, den abstrakten Mehrbedarf zu befriedigen, der aus der strukturellen Eigenart der Stadtstaaten folgt (2.).

1. Steuerzerlegung

Die Regelung der Steuerzerlegung dient dazu, die nach erhebungstechnischen Zweckmäßighkeitsregelungen vereinnahmten Steuern auf die Länder in einer Weise zu verteilen, die der wirklichen Steuerkraft, d. h. der Steuerleistung der Wirtschaft und der Bürgerinnen und Bürger eines Landes, nach Möglichkeit entspricht. Das Bundesverfassungsgericht hat schon 1986 herausgearbeitet, dass regionaler Wertschöpfungsbeitrag, persönliche Steuerleistung und regionales Steueraufkommen in ihrem Zusammenhang durch vielfältige Verflechtungen und Konzentrationsprozesse in der arbeitsteiligen Wirtschaft – vor allem durch das Auseinanderfallen von Unternehmenssitz und Betriebsstätten sowie durch die Einrichtung zentraler Lohnbüros – gestört werden. Hinzu komme die Pendler-Problematik. Sie habe ihren Grund darin, dass Ländergrenzen Wirtschaftsräume durchschnitten. In der Folge lägen Wohn- und Arbeitsstätte nicht weniger Arbeitnehmer in verschiedenen Bundesländern. Die Verfassung regle aber nicht, nach welchen Kriterien die Erträge der einzelnen Steuern zur wirklichen Steuerkraft eines Landes gehörten. Die Steuerverteilung nach der wirklichen Steuerkraft liege der horizontalen Steuerverteilung zwar als gerechtigkeitsbezogene Leitidee zu Grunde. Das Grundgesetz habe sie aber nicht näher bestimmt oder definiert. Die wirkliche Steuerkraft könne in dem Sinne

definiert werden, dass sie dort entstehe, wo die steuerzahlenden Bürger wohnen. Die wirkliche Steuerkraft könne aber auch dahin verstanden werden, dass für sie der Ort der wirtschaftlichen Wertschöpfung maßgebend sei.

BVerfGE 72, 330 (390 ff.).

Das Gericht hat seinerzeit betont, dass sich die landeseigene wirkliche Steuerkraft nicht allein entweder nach dem Erarbeitungsort oder nach dem Wohnsitzprinzip bestimmen lasse. Die Verfassung habe über das Gewicht des einen oder anderen Anknüpfungspunkt nicht vorentschieden. Beide Anknüpfungspunkte hätten einen sachlichen Bezug. In einer in hohem Maße arbeitsteiligen Gesellschaft bedingten sich wirtschaftliche Wertschöpfung an der Betriebsstätte und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der dort tätigen Lohnsteuerpflichtigen gegenseitig. Zudem hätten die staatlichen Gemeinwesen einen allgemein anerkannten Doppelcharakter als „Gebietskörperschaft“ und „Personenverband“. Sehe man den Staat primär als Gebietskörperschaft, sei sein eigener Steuerertrag das Aufkommen, das in seinem Gebiet erwirtschaftet werde. Das gelte dann ohne Rücksicht darauf, durch welche Personen dies geschehe. Verstehe man den Staat dagegen primär als Personenverband, sei eigener Steuerertrag das Aufkommen, das durch seine Mitglieder erwirtschaftet werde, die ihm nach ihren Wohnsitz zugeordnet seien. Das gelte unabhängig davon, ob die Bewirtschaftung innerhalb oder außerhalb des eigenen Hoheitsgebiets erfolge.

Aus der Entstehungsgeschichte ergebe sich, dass der verfassungsändernden Gesetzgeber mit der Normierung des Zerlegungsgebots die Verzerrungen im regionalen Steueraufkommen habe beseitigen wollen, die das zuvor geltende System der Steuerverteilung auf die einzelnen Länder infolge der zunehmenden Konzentration der Wirtschaft und der zentralen Lohnabrechnung hervorgerufen habe. Die Zerlegung habe für den verfassungsändernden Gesetzgeber ein Gegengewicht zum Prinzip der Steuerverteilung nach dem örtlichen Aufkommen für die örtliche radizierbaren Steuern (die Einkommen- und die Körperschaftsteuer) gebildet.

Das verfassungsrechtliche Zerlegungsgebot soll also erhebungstechnisch bedingte Differenzen zwischen der örtlichen Vereinnahmung der Lohnsteuer sowie der Körperschaftsteuer und der tatsächlich vorhandenen Wirtschaftskraft abbauen. Auf dieses Ziel muss die Zerlegung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ausgerichtet sein. Verzerrungen, die sich aus der örtlichen Vereinnahmung ergeben, müssen korrigiert werden.

BVerfGE 72, 330 (390 ff.).

Die Steuererlegung dient folglich dazu, die wirkliche Steuerkraft der Länder ohne Verzerrungen zu ermitteln. Sie ist einnahmeorientiert und führt zu bewirkt eine Korrektur der Fehler, die im Prinzip des örtlichen Aufkommens begründet sind.

2. Einwohnerwertung

Die Einwohnerwertung bei den Stadtstaaten erfüllt im System der bundesstaatlichen Finanzverteilung eine andere Aufgabe. Sie gleicht den Mehrbedarf aus, der sich aus der vorgegebenen strukturellen Eigenart der Stadtstaaten ergibt. Das Bundesverfassungsgericht qualifiziert sie zutreffend als Folge einer spezifischen Problematik des deutschen Bundesstaates. Danach ist es sachgerecht, die Andersartigkeit der Stadtstaaten gegenüber den Flächenstaaten im Länderfinanzausgleich zu berücksichtigen. Das Bundesverfassungsgericht hat zu Recht ausdrücklich festgestellt, dass diese Berücksichtigung in Form einer Einwohnergewichtung geschieht, die Auswirkungen auf alle Flächenländer hat. Die Andersartigkeit der Stadtstaaten betrifft nämlich nicht nur deren Nachbarländer, sondern alle Glieder des Bundes. Stadtstaaten gehören zum historischen Bestand der deutschen Staatsentwicklung.

Die strukturelle Eigenart der Stadtstaaten begründet allerdings nicht nur die Zulässigkeit der Einwohnerwertung, sondern begrenzt auch deren Umfang. Die Einwohnerwertung muss nach Maßgabe verlässlicher, objektivierbarer Indikatoren angemessen sein. Als zulässigen Indikator hat das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich einen schlichten Großstadtvergleich genannt. Bei einem solchen Vergleich wird die Finanzausstattung von Städten vergleichbarer Größe mit derjenigen der drei Stadtstaaten verglichen. Weiterer Indikator ist das Fehlen der Möglichkeit eines landesinternen Finanzausgleichs in den Stadtstaaten, die Ballungszentren ohne Umland sind. Hinzu kommt die Besonderheit, dass die drei Stadtstaaten Hauptstädte ohne Umland sind. In diesem Zusammenhang hat es das Bundesverfassungsgericht beiläufig zugelassen, dass auch ein Blick auf die Pendlerproblematik geworfen wird. Sie habe für Bremen und Hamburg eine stadtstaatenspezifische Komponente insofern, als die beiden Hansestädte für die Wirtschaftsregion, in der sie liegen, Industrie-, Handels- und Dienstleistungszentren darstellten, die zugleich Enklavecharakter hätten, weil sie nach allen Seiten von *Staatsgrenzen* umschlossen seien.

Das Bundesverfassungsgericht hat aber 1986 zugleich deutlich gemacht, dass der Berücksichtigung stadtstaatlicher Besonderheiten nicht die Bedeutung einer finanziellen Status- oder Besitzgarantie zukommt. Sie sichere die Stadtstaaten nicht gegenüber allgemeinen wirtschaftlichen Strukturveränderungen ab, die nicht zuletzt durch technologische und weltwirtschaftliche Entwicklungen bedingt sein können. Garantiert werde auch nicht etwa das Wohlstandsniveau der Stadtstaaten.

BVerfGE 72, 330 (415 ff.).

Gerechtfertigt ist die Einwohnerwertung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folglich soweit, wie die Stadtstaaten aufgrund ihrer vorgegebenen strukturellen Eigenart einen abstrakten Mehrbedarf gegenüber Flächenstaaten haben. Die Einwohnergewichtung dient der Bedarfsdeckung und ist damit ein ausgabenbezogenes Kriterium der Finanzverteilung. Weil die Stadtstaaten zur Erfüllung ihrer Aufgaben mehr Geld benötigen als Flächenländer, ist es zumindest zulässig, dass der Gesetzgeber ihren Mehrbedarf mit einer Einwohnerwertung berücksichtigt.

Deshalb ist die Berücksichtigung der Pendlerproblematik auch verfassungsrechtlich bei der Ermittlung der Einwohnerwertung weder geboten noch angezeigt. Die Pendlerproblematik besteht typischerweise auch bei den Großstädten, die in einen Großstadtvergleich einzubeziehen sind. Das hat das Bundesverfassungsgericht 1992 ausdrücklich festgestellt und damit einer Fehldeutung seine obiter dictums aus dem Jahr 19986 entgegengewirkt: „Es ist nicht der Sinn der Einwohnerwertung des § 9 Abs. 2 FAG, die Folgen der Zerlegung der Einkommen- und Lohnsteuer nach dem Wohnsitzprinzip, die das Bundesverfassungsgericht als verfassungsgemäß beurteilt hat (...), zu kompensieren.“

BVerfGE 86, 148 (238 ff.).

IV. Ergebnis der Untersuchung

Steuerzerlegung und Einwohnergewichtung dienen also ganz unterschiedlichen Zwecken. Die Steuerzerlegung ist notwendig, weil die Verteilung des Steueraufkommens der Länder nach dem örtlichen Aufkommen ohne Zerlegung zu Verzerrungen führt. Erst die Zerlegung stellt sicher, dass die wirkliche Steuerkraft jedes einzelnen Landes richtig ermittelt wird. Auf dieser Grundlage können die weiteren Schritte der Finanzverteilung getan werden. Wenn sich das wirkliche Steueraufkommen der Stadtstaaten als Folge einer Neuregelung der Zerlegung unter

stärkerer Berücksichtigung des Arbeitsstättenprinzips als höher erweist, spiegelt das ihre tatsächliche Steuerkraft wieder.

Unabhängig von der Höhe der wirklichen Steuerkraft der Stadtstaaten ist hingegen der Mehrbedarf, der auf ihrer strukturellen Eigenart beruht. Er ist ausgabenbezogen und muss ungeachtet der Höhe der wirklichen Steuerkraft der Stadtstaaten befriedigt werden. Die strukturelle Eigenart der Stadtstaaten besteht völlig unabhängig von der Höhe ihrer wirklichen Steuerkraft.

Erst wenn die wirkliche Steuerkraft zutreffend ermittelt worden ist, kann der Mehrbedarf der Stadtstaaten durch die Einwohnergewichtung ausgeglichen werden. Deshalb ist es konsequent, dass bei einem Anstieg der wirklichen Steuerkraft der Stadtstaaten auf der Grundlage der Einwohnergewichtung ihr Steueraufkommen entsprechend ansteigt.

Die sachgerechte Abbildung der wirklichen Steuerkraft eines Stadtstaates darf folglich nicht dadurch kompensiert werden, dass die Einwohnergewichtung verringert wird. Der Mehrbedarf besteht vielmehr unabhängig von dem Niveau der wirklichen Steuerkraft. Der Finanzausgleich kann nur angemessen durchgeführt werden, wenn zuvor die Steuerkraft der Stadtstaaten und der Flächenländer in ihrer wirklichen Höhe ermittelt worden ist. Steuererlegung und Stadtstaatengewichtung sind also keine kommunizierenden Röhren in dem Sinne, dass bei einer Steigerung der wirklichen Steuerkraft die Einwohnergewichtung verringert werden dürfte oder könnte. Die einnahmebezogene Steuererlegung und die bedarfs- und damit ausgabenbezogene Einwohnergewichtung sind strikt voneinander zu unterscheiden. Sie haben im System der bundesstaatlichen Finanzverteilung jeweils ihre eigene Funktion und müssen deshalb funktionsgerecht ausgestaltet sein.



Wieland