



Ausarbeitung

**Rückwirkende Änderungen bei der Gewerbesteuer und die Folgewir-
kungen beim Finanzausgleich und Gewerbesteuerumlage**

**Rückwirkende Änderungen bei der Gewerbesteuer und die Folgewirkungen beim
Finanzausgleich und Gewerbesteuerumlage**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 065/16
Abschluss der Arbeit: 13.06.2016
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Korrekturmöglichkeiten der Gewerbsteuermessbescheide, der Gewerbesteuerumlage und der Finanzumlage	4
2.1.	Steuerrechtliche Korrekturmöglichkeiten, §§ 172 ff. Abgabenordnung (AO)	4
2.2.	Änderungen bei der Gewerbesteuerumlage	4
2.3.	Änderungen beim Finanzausgleich	5
3.	Summarische verfassungsrechtliche Prüfung der Berechnungszeiträume des Gewerbesteuer- und Finanzausgleichs	6
3.1.1.	Verhältnismäßigkeit der Berechnung der Gewerbesteuerumlage	7
3.1.2.	Verhältnismäßigkeit der Berechnung der interkommunalen Ausgleichsumlagen	8

1. Fragestellung

Der Auftraggeber möchte die Verfassungsmäßigkeit der Abrechnungsperiode der Gewerbesteuerumlage an Hand eines konkreten Beispiels geprüft haben. Dabei richten sich die Fragestellungen insbesondere nach der Möglichkeit, dass sich der Gewerbesteueranspruch nachträglich verringert, ohne dass eine rückwirkende Korrektur der Gewerbesteuerumlagen erfolgen würde. Zudem soll geprüft werden, ob Finanzausgleichsgesetze, welche bei Korrektur der Finanzkraft einer Kommune keine nachträglichen und zeitnahen Korrekturen der geleisteten Finanzausgleichsumlagen vorsehen, verfassungsgemäß sind.

2. Korrekturmöglichkeiten der Gewerbesteuermessbescheide, der Gewerbesteuerumlage und der Finanzumlage

2.1. Steuerrechtliche Korrekturmöglichkeiten, §§ 172 ff. Abgabenordnung (AO)

Steuerbescheide können unter bestimmten Voraussetzungen gemäß der §§ 172 ff. AO geändert werden. Die Korrekturmöglichkeiten sind gesetzlich definierte Ausnahmen zur materiellen Bestandskraft der Steuerbescheide. Die zeitliche Grenze für die Anwendung der Korrekturnormen bildet die Festsetzungsverjährungsfrist gemäß §§ 169 ff. AO (Regelfall: vier Jahre).

2.2. Änderungen bei der Gewerbesteuerumlage

Gemäß § 6 Abs. 2 Gemeindefinanzreformgesetz (GFRG) wird die Gewerbesteuerumlage in der Weise ermittelt, dass das Istaufkommen der Gewerbesteuer im Erhebungsjahr durch den von der Gemeinde für dieses Jahr festgesetzten Hebesatz der Steuer geteilt und mit dem Vervielfältiger nach Absatz 3 multipliziert wird. Das Istaufkommen entspricht den Ist-Einnahmen nach der Jahresrechnung gemäß § 3 Absatz 2 Nummer 1 des Finanz- und Personalstatistikgesetzes (FPStatG). Demnach sind bei kameralistischem Haushaltswesen die Ist-Einnahmen, den Ist-Ausgaben gegenüberzustellen.

§ 3 Abs. 7 GFRG konkretisiert die Erhebung der Gewerbesteuer folgendermaßen: Die Umlage ist jährlich bis zum 1. Februar des auf das Erhebungsjahr folgenden Jahres an das Finanzamt abzuführen. Bis zum 1. Mai, 1. August und 1. November des Erhebungsjahres sind Abschlagszahlungen für das vorhergehende Kalendervierteljahr nach dem Istaufkommen in dem Vierteljahr zu leisten. Absatz 6 gilt für die Abschlagszahlungen entsprechend.

Bereits bei einem Vergleich der Normen des GFRG mit den Korrekturnormen der AO fällt auf, dass für die Korrektur von Steuerbescheiden auf die Festsetzung der Steuer als entscheidendes Ereignis abgestellt wird. Bei der Regelung der Gewerbesteuerumlage im GFRG kommt es dagegen auf die Erhebung der Steuer bzw. die Ist-Einnahmen an.

Dieser Unterschied ergibt sich aus den jeweiligen Regelungsmaterien der einschlägigen Gesetze: Während im Steuerrecht individuelle Steuerschuldverhältnisse des Bürgers zum Staat begründet

werden, steht im Gemeindefinanzreformgesetz die finanzielle Beziehung der Kommunen innerhalb des Finanzausgleichs im Mittelpunkt. Die Gebietskörperschaften orientieren sich bei der Aufstellung und Abwirtschaftung des Haushalts jedoch am Rechnungsjahr. Gemäß § 4 Satz 1 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) ist das Kalenderjahr das Rechnungsjahr. § 6 Abs. 2 GFRG regelt die Berechnung der Gewerbesteuerumlage und verweist hierzu auf die Ist-Einnahmen als auch auf das Jahresprinzip in den Regelungen zur Statistik der Einnahmen und Ausgaben in § 3 Abs. 2 Nr. 1 Finanz- und Personal-Statistikgesetz (FPStatG).

Ändern sich nachträglich die Festsetzungen einzelner Gewerbesteueransprüche, so resultieren daraus entweder Erstattungsansprüche des Steuerpflichtigen oder Zahlungsansprüche gegen den Steuerpflichtigen. Kassenwirksam werden beide jedoch erst mit der Erhebung der geänderten Festsetzungsbeträge. Daher findet bei der Gewerbesteuerumlage keine Rückrechnung von korrigierten Steuerfestsetzungen auf zurückliegende Haushaltsjahre statt.

2.3. Änderungen beim Finanzausgleich

Der interkommunale Finanzausgleich im Freistaat Sachsen erfolgt nach dem Sächsischen Finanzausgleichsgesetz (SächsFAG). Gemäß § 25a Abs. 1 SächsFAG wird von den kreisangehörigen Gemeinden, deren Steuerkraftmesszahl (§ 8) die Bedarfsmesszahl (§ 7) übersteigt, eine Finanzausgleichsumlage erhoben. Gemäß § 8 Abs.1 SächsFAG wird die Steuerkraftmesszahl berechnet, indem die Steuerkraftzahlen der Grundsteuer, der Gewerbesteuer und der Gemeindeanteile an der Einkommensteuer und Umsatzsteuer zusammengezählt werden.

Zur Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer führt § 8 Abs. 2 Nr. 2 SächsFAG aus: Als Steuerkraftzahl der Gewerbesteuer werden die Grundbeträge angesetzt, die nach Absatz 3 ermittelt werden, vielfältigt mit Nivellierungshebesatz und vermindert um die Gewerbesteuerumlage gemäß § 6 Abs. 2 Gemeindefinanzreformgesetz, oder erhöht um die Gewerbesteuerumlageerstattungen gemäß § 6 Abs. 6 Gemeindefinanzreformgesetz.

Zur Berechnung der Grundbeträge der Gewerbesteuer ist das Ist-Aufkommen des dritten und vierten Quartals des vorvergangenen Jahres sowie des ersten und zweiten Quartals des vergangenen Jahres zu Grunde zu legen, § 8 Abs. 3 Satz 1 SächsFAG. Dabei werden die Grundbeträge in der Weise ermittelt, dass das Ist-Aufkommen einer Gemeinde durch den für das jeweilige Erhebungsjahr festgesetzten Hebesatz geteilt wird.

Auch diese Berechnungsmethode für die interkommunalen Finanzausgleichszahlungen stellt auf das Ist-Aufkommen zurückliegender Erhebungsjahre ab. Eine geänderte Steuerfestsetzung mit Erstattungsbeträgen der Gewerbesteuer wirkt sich somit frühestens ein Jahr nach der Auszahlung der Steuerbeträge in der Berechnung des Finanzausgleichs aus.

Der Landesgesetzgeber des SächsFAG arbeitet somit für die Berechnung der Steuerkraftmesszahl ebenfalls mit dem Verweis auf § 3 Abs. 2 Nr. 1 FPStatG, den der Bundesgesetzgeber für die Berechnung der Gewerbesteuerumlage verwendet.

3. Summarische verfassungsrechtliche Prüfung der Berechnungszeiträume des Gewerbesteuer- und Finanzausgleichs

Fraglich könnte die verfassungsrechtliche Vereinbarkeit der Berücksichtigung hoher Gewerbesteuererstattungen erst in laufenden bzw. zukünftigen Haushaltsjahren sein.

Diese Auswirkungen der Ausgleichssysteme der Gewerbesteuerumlage und der interkommunalen Finanzumlage sind an der verfassungsrechtlichen Garantie der kommunalen Selbstverwaltung, Art. 28 Abs. 2 GG, zu messen.

Der Schutzbereich der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie umfasst u.a. „auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung. Diese aus der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG abzuleitende Finanzhoheit der Gemeinden gewährt ihnen die Befugnis, in eigener Verantwortung darüber zu befinden, wie die eigenen Haushaltsmittel verwendet und ausgegeben werden sollen, soweit ihnen nicht bestimmte Verwendungen gesetzlich untersagt sind. Die Gemeinden haben also das Recht zu einer eigenverantwortlichen Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft im Rahmen eines gesetzlich geordneten Haushaltswesens.“¹ Hieraus folgt auch, dass sich die Gemeinden in eigenverantwortlicher Regelung ihrer Finanzen auf die ihnen obliegenden Verpflichtungen einstellen.² Die Finanzhoheit sichert den Gemeinden damit das eigene Wirtschaften mit ihren Haushaltsmitteln und insbesondere die Freiheit, über ihre Einnahmen und Ausgaben zu entscheiden sowie sich eigene Einnahmequellen in Form von Steuern und Abgaben zu erschließen.³

„Art. 28 Abs. 2 GG gewährleistet, als Garantie der Einrichtung kommunaler Selbstverwaltung, die Eigenverantwortlichkeit des gemeindlichen Wirtschaftens und nicht einzelne Vermögenspositionen. In diesem Sinn hat das BVerfG entschieden, die Finanzhoheit sei nicht betroffen, wenn den Gemeinden einzelne, kostenträchtige Aufgaben auferlegt werden⁴. Aus demselben Grund ist die Finanzhoheit nicht berührt, wenn den Gemeinden einzelne Einnahmen entzogen oder verwehrt werden.“⁵

Im Wege des Erst-Recht-Schlusses sind demnach durchaus Zweifel angebracht, ob das Berechnungssystem der Gewerbesteuerumlage mit dem Abstellen auf die Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben des Erhebungsjahres überhaupt einen Eingriff in den Schutzbereich der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie darstellt. Den Kommunen werden durch diese Berechnungsform nämlich nicht (unberechtigt) Einnahmen entzogen.

1 Koblenzer/Günther: Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW, S. 53

2 BVerfG, Beschluss vom 24.6.1969, NJW 1969, 1843 (1845)

3 Mehde, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 28, Rn. 76 ff.

4 BVerfG NVwZ 1987, 123

5 BVerfG NVwZ 1999, 520 (521)

Bei derartigen Entscheidungen für ein bestimmtes Ausgleichssystem wird dem Gesetzgeber vom BVerfG in ständiger Rechtsprechung eine Einschätzungsprärogative zugebilligt.

Selbst wenn man einen Eingriff in den Schutzbereich der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie unterstellen würde, so wäre dieser wohl verfassungsrechtlich gerechtfertigt.

„Liegt keine Verletzung des Kernbereichs des kommunalen Selbstverwaltungsrechts im Sinne einer Verletzung des Rechts auf finanzielle Mindestausstattung bzw. aufgabenadäquate Finanzausstattung vor, muss der Eingriff aber jedenfalls verhältnismäßig sein. So unterliegt der Gesetzgeber auch bei Einschränkungen des Selbstverwaltungsrechts dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, so dass eine Prüfung auf die Legitimität des Ziels und die Eignung, Erforderlichkeit und Angemessenheit [...] erfolgen muss.“⁶

3.1.1. Verhältnismäßigkeit der Berechnung der Gewerbesteuerumlage

Mit der Heranziehung der Ist-Einnahmen aus der Gewerbesteuer für die Berechnung der Gewerbesteuerumlage soll ein bundesweit bereits statistisch erfasster Wert zur Grundlage der Berechnungen gemacht werden. Die Ist-Einnahmen bilden die tatsächlichen vereinnahmten Steuerab und dürften somit im Regelfall eine validere Grundlage für Aussagen über die Steuerkraft der Gemeinde als Zahlungsansprüche aus der Veranlagung. Gleichzeitig wird das Problem des zeitlichen Auseinanderfallens der Festsetzung von der tatsächlichen kassenwirksamen Vereinnahmung zu Gunsten der Gemeinden gelöst.

Ein Abstellen auf Ansprüche aus der Veranlagung wäre für die kommunalen Haushalte wesentlich ungünstiger, da hierbei eine vorerst nur qua rechtlichem Anspruch bestehende (Schein-)Liquidität zur Grundlage für endgültige Ausgleichszahlungen gemacht würde, die sehr oft noch Änderungen unterworfen sein dürften.

Die Umlagenberechnung nach Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben verfolgt somit einen legitimen Zweck und bildet zur Zweckerreichung auch ein geeignetes Mittel. Wie soeben aufgezeigt, würden sich andere Berechnungsweisen nachteiliger auf die kommunale Finanzautonomie auswirken, sodass auch von einer Erforderlichkeit dieser Umlagenberechnung auszugehen ist.

Wie bereits dargestellt, greift die Berechnungsweise der Gewerbesteuerumlage nicht in den Kernbereich der kommunalen Selbstverwaltungsautonomie ein. Es ist sogar zweifelhaft, ob überhaupt ein Eingriff in den Schutzbereich vorliegt.

Die Gewerbesteuerumlage wurde vom verfassungsgebenden Gesetzgeber ausdrücklich in Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG normiert. Zwar darf die Umlage nicht dazu führen, dass die Gemeinde keinerlei finanziellen Entscheidungsspielraum über ihre Einnahmen und Ausgaben hat. Dies ist im vorliegenden Fall jedoch auch nicht zu befürchten.

⁶ Koblenzer/Günther: Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW, S. 60

„Da die bei Bund und Ländern durch die Überlassung eines Teils der Einkommensteuer an die Gemeinden entstehende Deckungslücke anderweitig nicht zu schließen gewesen wäre, ist die in § 6 Gemeindefinanzreformgesetz im einzelnen geregelte Gewerbesteuerumlagen als finanzpolitischer Preis für die seit 1920 erstmalig wieder erreichte unmittelbare Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Einkommensteuer anzusehen.“⁷

Der Berechnungsmodus der Umlage nach den Ist-Einnahmen lässt die Schwächung der Steuerkraft durch hohe Erstattungsansprüche der Steuerpflichtigen mehrere Jahre nach der Festsetzung auch nicht außer Betracht. Diese Reduzierung des jeweiligen Gewerbesteueraufkommens wird dann in dem Jahr bei der Berechnung der Gewerbesteuerumlage berechnet, bei dem die Erstattungen auch tatsächlich an den Steuerpflichtigen ausbezahlt waren.

Dies ist auch sachgerecht, da die vorherigen, die Umlage erhöhenden, Steuereinnahmen ja tatsächlich auch von der Gemeinde vereinnahmt wurden. Die Berechnung der Gewerbesteuerumlage nach den Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben stellt somit auch sicher, dass die tatsächliche Finanzkraft der Gemeinde zum Berechnungszeitpunkt zu Grunde gelegt wird. Da Erstattungen oftmals nicht sicher prognostiziert werden können, bzw. vom Ausgang mehrjähriger Gerichtsverfahren abhängig sein können, soll das Erstattungsrisiko erst dann in der Umlagenberechnung berücksichtigt werden, wenn es auch tatsächlich eingetreten ist.

Diese Verfahrensweise führt auch nicht zu Ungleichbehandlungen einzelner Gemeinden. Da das Berechnungssystem bundesweit einheitlich angewandt wird, ist sichergestellt, dass identische Sachverhalte auch bundesweit einheitlich in Bezug auf die Gewerbesteuerumlage behandelt werden.

Zwischenergebnis: Eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Berechnungsmethode ist insoweit bei der Gewerbesteuerumlage nicht zu erkennen.

3.1.2. Verhältnismäßigkeit der Berechnung der interkommunalen Ausgleichsumlagen

Für die Berechnung der Steuerkraftmesszahl gemäß § 8 SächsFAG sind die soeben getroffenen Aussagen zur Verfassungsmäßigkeit der Berechnungsmethode der Gewerbesteuerumlage weitgehend übertragbar.

Die Umlagen in den Finanzausgleichsgesetzen der Länder finden ihre verfassungsrechtliche Grundlage in Art. 106 Abs. 6 Satz 6 GG.

Der Grundsatz der Abgeschlossenheit eines Haushaltsjahres und die Maxime, dass Einnahmen und Ausgaben dann zu berücksichtigen sind, wenn sie bei der Gemeinde kassenwirksam geworden sind, stellt auch im System der Ausgleichsumlagen kein verfassungsrechtlich zu beanstandendes Element dar.

7 Elsner/Schüler: Das Gemeindefinanzreformgesetz (1970), § 6, S. 112

Würden nachträgliche Korrekturen in der Steuerfestsetzung, die zu Einnahmeverlusten führen, rückwirkend die Ausgleichszahlungsberechnungen ändern, so müsste dies folgerichtig auch für spätere Steuermehreinnahmen gelten. Eine Rechtssicherheit schaffende Bestandskraft der Umlageberechnungen könnte somit frühestens nach vier Jahren (Frist des § 169 AO), oftmals aber aufgrund von Hemmungstatbeständen noch später eintreten.

Dass der Gesetzgeber derartige weit in die Zukunft reichende Sachverhalte mit ungewissem Ausgang nicht rückwirkend in bereits abgeschlossene Haushaltsrechnungen und Ausgleichszahlungen mit einbeziehen wollte, ist zumindest unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit und der Verwaltungspraktikabilität nachvollziehbar.

Dagegen sind durchgreifende verfassungsrechtliche Einwände gegen ein derartiges Berechnungssystem nicht ersichtlich. Vielmehr wird im Zeitpunkt der höheren Steuereinnahmen die Liquidität der Gemeinde korrekt für die Ausgleichsberechnungen berücksichtigt. Spätere Erstattungen wirken sich sodann steuerkraftreduzierend aus, sobald sie tatsächlich ausgezahlt wurden.

Fazit: Es ergeben sich keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Berechnung der von den Gemeinden zu zahlende Umlagen nach den Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben. Dass bei hohen Steuererstattungen keine rückwirkende Korrektur der Ausgleichszahlungsbeträge erfolgt, ist vor dem Hintergrund des Jahresprinzips im Haushaltsrecht verfassungsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden.

Ende der Bearbeitung