

Die Zukunft der Gewerbesteuer

Geelke Otten *

1 Einleitung

1.1 Notwendigkeit einer Neuordnung der Gemeindefinanzen

Die Diskussion um ein neues Steuersystem hat in Politik und Wissenschaft durch den Regierungswechsel wieder an Schwung gewonnen. Das nährt die Hoffnung, dass es nach den gescheiterten Versuchen einer Reform der Kommunal Finanzen 2003¹⁾ und des föderalen Systems 2004²⁾ doch noch zu der dringend notwendigen Reform der kommunalen Aufgaben und Finanzen kommen wird. Neben der Neuordnung des Finanzausgleiches, der Stärkung des Konnexitätsprinzip und der kommunalen Autonomie³⁾ muss dabei die Zukunft der Gewerbesteuer als zweitgrößte Einnahmequelle der Gemeinden⁴⁾ zwingend entschieden werden.

Vorschläge zur Reform oder zum Ersatz der Gewerbesteuer gibt es in großer Zahl.⁵⁾ Einige kursieren seit Jahrzehnten, wie etwa die Wertschöpfungssteuer, welche 1982 vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen aus der Taufe gehoben wurde⁶⁾. Keines der Modelle ist jemals verwirklicht worden, vielmehr wurde die Gewerbesteuer ständig in für die Kommunen wenig zufrieden stellender Art und Weise verändert und die kommunale Autonomie damit eingeengt.⁷⁾

1.2 Anforderungen an ein Reformmodell

Der unumgängliche Neuanfang auf diesem Gebiet kann nur unter der Prämisse der Stärkung der finanziellen Eigenständigkeit der Kommunen stehen. Ihre wirtschaftliche Bedeutung darf nicht unterschätzt werden. Um Aussicht auf Verwirklichung zu haben, sollte eine Lösung sich in ein neu geordnetes, vereinfachtes Steuersystem einpassen und selbstverständlich mit Grundgesetz und Europarecht im Einklang stehen. Konkret muss sich eine wie auch immer geartete Steuer an den Anforderungen des Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG orientieren. Den Kommunen steht danach eine eigene Wirtschaftskraftbezogene Steuer mit Hebesatzrecht zu. Damit erhalten die Kommunen die Möglichkeit, die wirtschaftliche Entwicklung in ihrem Gebiet zu beeinflussen.

Art. 28 Abs. 2 S. 3 ist nicht unbedingt durch die Gewerbesteuer zu erfüllen, ein Zwang zum Erhalt der Gewerbesteuer ergibt sich weder aus dieser noch aus anderen Bestimmungen des Grundgesetzes, insbesondere auch nicht durch ihre Erwähnung in Art. 106 Abs. 6 GG.⁸⁾ Da die Gewerbesteuer neben der immer wieder behaupteten Gleichheitswidrigkeit⁹⁾ auch der ökonomische und verfassungsrechtliche Makel der möglichen Substanzbesteuerung¹⁰⁾ anhaftet, ist ihr Erhalt andererseits auch nicht geboten.

Beispiel für eine eigene Steuer zum Ersatz der Gewerbesteuer, welche die oben dargelegten Anforderungen erfüllt, ist die kommunale Unternehmensteuer. Eine Alternative dazu ist das Hebesatzrecht der Gemeinden an der Einkommen- und Körperschaftsteuer, vorgeschlagen etwa von dem BDI/VCI.¹¹⁾ Dies ist von Kasper in dieser Zeitschrift kürzlich kritisch besprochen worden,¹²⁾ so dass sich die folgende Darstellung auf die kommunale Unternehmensteuer beschränkt.

2. Kommunale Unternehmenssteuer

2.1 Konzept

Es gibt mehrere Vorschläge zur Schaffung einer kommunalen Unternehmensteuer.¹³⁾ Deren Grundgedanke ist die Besteuerung der Gewinneinkünfte der in der Gemeinde tätigen Unternehmen. Im Unterschied zur heutigen Gewerbesteuer sind nicht nur die Gewerbebetriebe, sondern auch Freiberufler, Land- und Forst-

wirtschaft sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe der öffentlichen Hand und bilanzierende vermögensverwaltende Unternehmen steuerpflichtig. Die Modelle unterscheiden sich in der Ausgestaltung der Einzelheiten wie etwa der Verteilung der Erträge auf die Gemeinden.

Vom Gewinn können Spenden, Verlustabzüge sowie bei natürlichen Personen und Personengesellschaften ein Existenzminimums-Pauschbetrag als Freibetrag abgezogen werden. Die Gewinne werden ähnlich wie bei der heutigen Gewerbesteuer (§§ 28 ff. GewStG) den einzelnen Gemeinden durch die Zerlegung der Bemessungsgrundlage nach dem Maßstab der in den einzelnen Betriebsstätten gezahlten Arbeitslöhne zugeordnet.¹⁴⁾ Gewinne und Verluste ausländischer Betriebsstätten bleiben unberücksichtigt.¹⁵⁾ Für die Ermittlung der Steuermesszahl festgelegt, aus der sich der Steuermessbetrag ergibt. Die Gemeinden wenden auf diesen Messbetrag ihren Hebesatz an.¹⁶⁾ Die kommunale Unternehmensteuer soll als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG im Rahmen der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abziehbar sein.¹⁷⁾

2.2 Verfassungsrechtliche Bewertung

2.2.1 Übereinstimmung mit Art. 3 Abs. 1 GG

Die kommunale Unternehmensteuer muss im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG und dem daraus erwachsenen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen. Die diesbezüglich an der Gewerbesteuer geübte Kritik¹⁸⁾ ihrer Gleichheitswidrigkeit aufgrund der mangelnden Unterschiede zwischen gewerblichen und nicht-gewerblichen Einkünften trifft auf die kommunale Unternehmensteuer nicht zu. Für die Steuerpflicht kommt es hier darauf an, ob eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit ausgeübt wird, welche sich in der Struktur und dem Risiko der Einnahmeerzielung unterscheiden. Es ist jedoch unter Gleichheitsgesichtspunkten erforderlich, dass neben den Gewinneinkünften gem. §§ 4-7g EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit) anders als in dem Konzept von Lang¹⁹⁾ auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerpflichtig sind. Sie stehen in Bezug auf die Vergleichbarkeit den selbständigen Tätigkeiten näher als den unselbständigen.²⁰⁾ Eine kommunale Unternehmensteuer muss daher neben sämtlichen Gewinneinkünften auch die genannten Überschusseinkünfte besteuern, um Art. 3 Abs. 1 GG zu genügen.

Die Höhe der Steuer richtet sich nach dem Gewinn und damit nach der objektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Aspekte subjektiver Leistungsfähigkeit sind in dem Konzept außer der Steuerbefreiung des Existenzminimums nicht vorgesehen. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gem. Art. 3 Abs. 1 GG erfordert im Bereich der Personensteuern die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.²¹⁾ Hier liegt das größte Problem der kommunalen Unternehmensteuer: Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nur dann nicht vor, wenn als steuerpflichtig das Unternehmen im Sinne der kommunalen Unternehmensteuer, nicht der dahinter stehende Unternehmer angesehen wird.²²⁾ Wenn die Leistungsfähigkeit des Unternehmens an sich maßgeblich ist, welche durch den Gewinn ausgedrückt wird, muss die subjektive Leistungsfähigkeit des dahinter stehenden Unternehmers nicht berücksichtigt werden.²³⁾ Dadurch erhält die kommunale Unternehmensteuer jedoch früher einen objektsteuerlichen (substanzsteuerlichen) Zug, der schon an der Gewerbe-

steuer kritisiert wurde.²⁴⁾ Dieser wird durch einen Existenzminimums-Freibetrag bedeutend abgemildert. Es muss aber geklärt werden, inwieweit gestaffelte Messzahlen für Personenunternehmen und ähnliche Maßnahmen erforderlich sind, um die Unternehmensteuer vor einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sicher zu machen.

2.2.2 Keine Notwendigkeit einer Änderung des Art. 106 GG

Die Einführung einer kommunalen Unternehmensteuer erfordert - anders als eine Beteiligung der Gemeinden an der Einkommen- und Körperschaftsteuer, die in Art. 106 Abs. 5 GG so nicht vorgesehen ist²⁵⁾ - keine Änderung der Verfassung. Der Bund kann durch die kommunale Unternehmensteuer vielmehr die Gewerbesteuer ersetzen, für die er die Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 106 Abs. 6 GG innehat.

Dies erklärt sich daraus, dass die Aufzählung der Steuerarten in Art. 106 GG nicht etwa die Erhebung der Steuern in der bestehenden Form gebietet, sondern nur die Steuerarten benennt, die erhoben werden dürfen, und deren Verteilung im Falle einer Erhebung festlegt.²⁶⁾ Grenze für die Abschaffung von Steuern ist die Funktionsfähigkeit des Steuerrechts.²⁷⁾ Bei der Zuordnung neu geschaffener Steuern unter die bestehenden Steuerarten sind die verwendeten Steuerbegriffe weit auszulegen, um eine Fortentwicklung des Steuerrechts nicht zu behindern.²⁸⁾ Dabei ist ein Gesamtvergleich der Steuertatbestände erforderlich.²⁹⁾

Der Steuertypus der Gewerbesteuer umfasst in diesem Sinne Steuern, welche von den Unternehmen erhoben werden. Dies müssen nicht notwendigerweise nur die gewerblichen Unternehmen sein: Zur Zeit der Verfassungsgebung wollte der Gesetzgeber die Besteuerung von Unternehmen fortsetzen, welche schon seit langem durch die Gewerbesteuer bestand.³⁰⁾ Da damals die Wirtschaftsstruktur noch nicht so ausdifferenziert wie heutzutage war, erfasste man mit einer Steuer auf die Gewerbeunternehmen die wirtschaftlich wichtigen und die Infrastruktur und Bevölkerung der Gemeinde belastenden Unternehmen.³¹⁾ Diese erreicht man heute nur mit einer Einbeziehung auch der nicht-gewerblichen Unternehmen und freien Berufe. Unter den Steuertypus der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG ist daher auch eine Steuer zu fassen, welche alle Unternehmen besteuert.³²⁾

2.2.3 Wirtschaftskraftbezug gemäß Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG

Der von Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG geforderte Wirtschaftskraftbezug für die hebesatzabhängige Steuerquelle ist gegeben. Die Bemessungsgrundlage der kommunalen Unternehmensteuer bilden die Gewinneinkünfte der in der Gemeinde ansässigen Unternehmen beziehungsweise der jeweiligen Betriebsstätten der überregionalen Unternehmen. Ausländische Gewinne und Verluste bleiben unberücksichtigt. Die Gewinneinkünfte eines Unternehmens sind der Indikator für die objektive Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Damit knüpft die Steuer an die Produktivität in der jeweiligen Kommune an. Eine Steuer mit einer Bemessungsgrundlage, welche an die Produktivität in einer Gemeinde anknüpft, ist wirtschaftskraftbezogen.³³⁾ Die kommunale Unternehmensteuer ist daher wirtschaftskraftbezogen.³⁴⁾ Das in Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG festgeschriebene Hebesatzrecht ist in den Konzeptionen vorgesehen. Nach alledem erfüllt die kommunale Unternehmensteuer die Anforderungen des Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG.

2.3 Weitere Bewertung

2.3.1 Verwaltungsaufwand

Die an dem gemeindlichen Zuschlag an Einkommen- und Körperschaftsteuer geübte Kritik erhöhter Verwaltungsaufwendungen bei Finanzverwaltung und Unternehmen³⁵⁾ trifft selbstverständlich wie bei jeder neuen Steuer auch auf die Unternehmensteuer zu. Letztendlich würde eine Beachtung die-

ses Einwandes jedoch zu einem Beharren auf dem status quo führen. Zudem entfiel ja auch der Verwaltungsaufwand für die Gewerbesteuer. Vertretbar und sinnvoll ist eine Realisierung der Unternehmensteuer besonders, wenn die Unternehmensbesteuerung ohnehin neu geordnet würde.

2.3.2 Beziehungen Wirtschaft - Gemeinde

Die kommunale Unternehmensteuer verstärkt das durch die Gewerbesteuer geknüpfte Band zwischen Wirtschaft und Gemeinde wie wenige andere Alternativen zur Gewerbesteuer³⁶⁾, namentlich die Beteiligung an der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zu einer verstärkten finanziellen Beteiligung der Gemeindeeinwohner in ihrer Funktion als Bürger der Gemeinde kommt es durch die kommunale Unternehmensteuer jedoch nicht.

2.3.3 Konjunkturabhängigkeit

In jedem Fall nachteilig für die Gemeinden ist, dass die hier vorgestellte Unternehmensteuer als Gewinnsteuer sehr konjunktur-reagibel ist.³⁷⁾ In Zeiten schwacher Konjunktur sinken die Steuereinnahmen der Gemeinden, obwohl viele Ausgaben der Höhe nach gleich bleiben oder sich nur langsam anpassen lassen. Die Abhängigkeit von der wirtschaftlichen Lage ist zum Vorteil der steuerpflichtigen Unternehmen, die bei geringen Gewinnen anders als bei der geltenden Gewerbesteuer nicht zusätzlich durch eine teilweise gewinnunabhängige Steuer belastet wären. Die Gemeinden würden umgekehrt aber auch von einem wirtschaftlichen Aufschwung direkt profitieren. In jedem Fall sind weitere, weniger von der Konjunktur abhängige Steuereinnahmen für die Gemeinden vonnöten.

Für die Unternehmen hat die kommunale Unternehmensteuer den Vorteil, investitionsneutral zu sein.³⁸⁾

2.4 Ergebnis

Die kommunale Unternehmensteuer ist eine mit dem Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer gleichwertige Alternative zur Gewerbesteuer. Sie setzt jedoch andere Akzente als letztere. Vor allem die Beziehungen zwischen Wirtschaft und Gemeinde werden durch die kommunale Unternehmensteuer verstärkt; sinkende Einnahmen bei den Unternehmen oder die Abwanderung von Unternehmen aus der Gemeinde schlagen sich direkt in Mindereinnahmen der Kommune nieder, eine wirtschaftsfreundliche Politik zahlt sich finanziell aus. Bei der Entscheidung für eine der beiden Alternativen - Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer oder kommunale Unternehmensteuer - ist daher ausschlaggebend, ob die enge Bindung von Wirtschaft und Gemeinde von der Politik gewollt ist.

Anmerkungen:

* Dr. Geelke Otten, EDV-Koordinatorin, Juristische Fakultät, Universität Hamburg. Dissertation: Die Grundmodelle der Alternativen zur Gewerbesteuer: Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und Europarecht. Shaker Verlag. Aachen 2005. 210 Seiten, 49,80 €. Rezensiert in GemH 10/2005 S. 240 von Jan-Hendrik Dietrich, Universität Hamburg.

- 1) Der Abschlußbericht der Arbeitsgruppe "Kommunalsteuern" der "Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen" vom 20. Juni 2003 enthält und bewertet zahlreiche Reformvorschläge. Das von der Bundesregierung aufgegriffene Kommunalmodell scheiterte jedoch Ende 2003 im Vermittlungsausschuss, vgl. die Gesetzesänderungen BT-Drucksache 15/2248, dazu ausführlicher Henckel, GemH 2004, S. 30 (30 f.).
- 2) Vgl. www.bundesrat.de unter Aktuelles - Bundesstaatskommission: "Die Kommission aus Mitgliedern des Bundesrates und Bundestages hat ihre Arbeit in der Sitzung am 17.12.2004 ergebnislos beendet."
- 3) Vgl. auch Kirchhof, NJW 2002, S. 1549 f.
- 4) Bundesministerium der Finanzen, Eckdaten zur Entwicklung und zur Struktur der Kommunalfinanzen, 2002, S. 7, 9.
- 5) Vgl. etwa Kasper, GemH 7/2005, S. 145 (146 ff.); Otten, Die Grundmodelle der Alternativen zur Gewerbesteuer: Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und Europarecht, S. 91 ff.

- 6) Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland.
- 7) Einführung der Gewerbesteuerumlage im Rahmen der Gemeindefinanzreform 1969, Abschaffung der Lohnsummensteuer 1978, Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer 1997. Zu den jüngsten Änderungen Henckel, GemH 2004, S. 30 (31), hier ist besonders schwerer Eingriff in die gemeindliche Autonomie die Einführung eines Mindesthebesatzes zu nennen.
- 8) Nds. FG, BB 1997, Beil. 16, S. 10; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1093; Henneke, Der Landkreis, 1997 S. 482 (482 f.); Scholz, in: Maunz/Dürig, Art. 106, Rn. 19; Vogel, in: Isensee/Kirchhof, § 87, Rn. 31. So auch die Auffassung des Rechtsausschusses des Bundestages, BT-Drucksachen 13/8488 S. 6 (Bericht Abg. Däubler-Gmelin, Geis) zu den Änderungen des Grundgesetzes anlässlich der Gewerkekapitalsteuerabschaffung.
- 9) Etwa Vorlage des Nds. FG zum BVerfG, BB 1997, Beil. 16, S. 9 ff.; Jachmann, DStG Bd. 25 (2002), S. 195 (203 ff.) und NJW 2001, S. 1840 (1840 f.); Seer, FR 1998, S. 1022 ff, beide auch zu den Entscheidungen des BVerfG zu diesem Thema; ausführlich Wendt, BB 1987, S. 1257 ff.
- 10) Tipke, Steuerrechtsordnung Bd. I, S. 479; Wöhe, Die Steuern des Unternehmens, S. 204; Wosnitza, BB 1996, S. 1465 (1466). Grundsätzlich zum Verbot substanzangreifenden Besteuerung des Eigentums BVerfGE 93, S. 121 (137): Der Eigentumsgebrauch dient sowohl privatem Nutzen als auch gleichzeitig dem Allgemeinwohl. Daher ist der Vermögensertrag bis zu einem gewissen Grad für eine Gemeinlast wie eine Steuer zugänglich. Dem Berechtigten muss dabei ein privater Ertragsnutzen verbleiben. Das BVerfG nennt die hälftige Teilung als Anhaltspunkt bei einer Sollertragsbelastung. Siehe auch Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, S. 42 ff.
- 11) BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, 2001.
- 12) GemH 7/2005, S. 145 ff.
- 13) Lang, in: Bundesministerium der Finanzen, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Anh. Nr. 1, S. 56 ff.; Kremer, StuW 1983, S. 55 ff.; Jachmann, DStJG Bd. 25, S. 236 ff., Fromme, GemH 2002, S. 178 ff. und ZRP 2003, S. 198 ff.. Die von Homburg in AfK 2000, S. 48 ff. erörterte Cash-Flow-Steuer kann als kommunale Unternehmensteuer eingeordnet werden, ihre Bemessungsgrundlage ist aber der Reingewinn und nicht wie in den hier besprochenen Vorschlägen die Gewinneinkünfte.
- 14) Lang, ebd., S. 59. Bei Kremer soll das Aufkommen auf die Betriebsstätten auf Basis des Umsatzes bzw. der Erträge der jeweiligen Einheiten in einer Gemeinde zerlegt werden (StuW 1983, S. 55 (57)).
- 15) Lang, ebd. S. 60. Gezahlte ausländische Steuern könnten vergleichbar dem jetzigen § 8 Nr. 12 GewStG hinzugerechnet werden, da sie nicht das Ergebnis in der Kommune mindern sollen.
- 16) Jachmann, DStJG Bd. 25, S. 236; Kremer, StuW 1983, S. 55 (57); Lang, in: Brühler Empfehlungen Anh. Nr. 1, S. 62. Kremer (S. 57) schlägt eine Steuermesszahl von grundsätzlich 5% vor, für natürliche Personen und Mitunternehmerschaften in Form von OHGs, KGs und anderen Gesellschaften gestaffelte Messzahlen in ähnlichen Schritten wie im heutigen § 11 Abs. 2 GewStG.
- 17) Kremer, StuW 1983, S. 55 (57); Lang, in: Brühler Empfehlungen Anh. Nr. 1, S. 60.
- 18) Vgl. Jachmann, DStG Bd. 25, S. 195 (203 ff.); Seer, FR 1998, S. 1022 ff, beide auch zu den Entscheidungen des BVerfG zu diesem Thema; ausführlich Wendt, BB 1987, S. 1257 ff.
- 19) Lang in: Brühler Empfehlungen Anh. Nr. 1, S. 59 will im Bereich der Überschuss-einkünfte offenbar nur die bilanzierenden vermögensverwaltenden Unternehmen besteuern.
- 20) Vgl. Otten, Die Grundmodelle der Alternativen zur Gewerbesteuer, S. 121.
- 21) BVerfGE 61, S. 319 (343 f.), 82, S. 60 (86); Kirchhof, StuW 1984, S. 297 (304 f.); Lang in: Tipke/Lang § 4 Rz. 90 und 113.
- 22) Kritisch zu einer solchen Sichtweise Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, S. 16 ff.
- 23) Otten, Die Grundmodelle der Alternativen zur Gewerbesteuer, S. 121 f., im Ergebnis wohl auch Fromme, GemH 2002, S. 178 (181). Siehe dazu auch Jachmann, BB 2000, S. 1432 (1439 f.).
- 24) Nds. FG, BB 1997, Beil. 16, S. 10; Gosch, DSiZ 1998, S. 327 (328); Jachmann, DStJG Bd. 25, S. 207; Lang, StuW 1990, S. 107 (123).
- 25) Jachmann, DStG Bd. 25, S. 195 (250) zur Körperschaftsteuer; Keß, FR 2000, S. 695 (703) zu beiden.
- 26) Lang, in: Tipke/Lang, § 3 Rz. 38; Vogel/Waldhoff, in: Bonner Kommentar zum GG, Vor Art. 104a-115, Rn. 581; Siekmann in: Sachs, Art. 105, Rn. 50 f.
- 27) Heun, in: Dreier, Art. 105, Rn. 33; Siekmann, in: Sachs, Art. 105, Rn. 48.
- 28) Heun, in: Dreier, Art. 105, Rn. 33; Vogel/Waldhoff, in: Bonner Kommentar zum GG, Vor Art. 104a-115, Rn. 578.
- 29) Vogel/Waldhoff, in: Bonner Kommentar zum GG, Vor Art. 104a-115, Rn. 578.
- 30) Vgl. zur Geschichte und Funktion der Gewerbesteuer Dziadkowski, StuW 1987, S. 330 (333 f.); Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, S. 5 ff., insbes. 18 ff.
- 31) BVerfGE 26, S. 172 (182); Dziadkowski, StuW 1987, S. 330 (333); Seer, FR 1998, S. 1022 (1023).
- 32) Nds. FG, BB 1997, Beil. 16, S. 10; Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, S. 186.
- 33) Bonk, FR 1999, S. 443 (448); Scholz, in: Maunz/Dürig, Art. 28, Rn. 84d; Tettlinger, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 28, Rn. 250.
- 34) Fromme, GemH 2002, S. 178 (182). Im Ergebnis auch Schemmel, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, S. 260 f.; Hidien in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 106, Rn. 1059 und 1063 zu Art. 106, Abs. 5a GG.
- 35) Kasper, GemH 7/2005, S. 145 (149); Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2001/2002, S. 219, Ziff. 382.
- 36) Jachmann, DStJG Bd. 25, S. 243.
- 37) Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2001/2002, S. 219 Ziff. 382.
- 38) Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2001/2002, S. 219 Ziff. 382 f.