

Der Open-Access-Publikationsserver der ZBW – Leibniz-Informationzentrum Wirtschaft  
*The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics*

Roland, Frank

Article

## Gewerbsteuer - ein Problem bei der Reform der Unternehmensbesteuerung

Wirtschaftsdienst

Wirtschaftsdienst  
Zeitschrift für Wirtschaftspolitik

Suggested citation: Roland, Frank (2000) : Gewerbsteuer - ein Problem bei der Reform der Unternehmensbesteuerung, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Vol. 80, Iss. 2, pp. 90-97, <http://hdl.handle.net/10419/40558>

**Nutzungsbedingungen:**

Die ZBW räumt Ihnen als Nutzerin/Nutzer das unentgeltliche, räumlich unbeschränkte und zeitlich auf die Dauer des Schutzrechts beschränkte einfache Recht ein, das ausgewählte Werk im Rahmen der unter

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen> nachzulesenden vollständigen Nutzungsbedingungen zu vervielfältigen, mit denen die Nutzerin/der Nutzer sich durch die erste Nutzung einverstanden erklärt.

**Terms of use:**

*The ZBW grants you, the user, the non-exclusive right to use the selected work free of charge, territorially unrestricted and within the time limit of the term of the property rights according to the terms specified at*

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>  
*By the first use of the selected work the user agrees and declares to comply with these terms of use.*

Frank Roland

# Gewerbsteuer – Ein Problem bei der Reform der Unternehmensbesteuerung

*Die Bundesregierung plant im Rahmen ihrer Unternehmensteuerreform, die kleinen und mittelständischen Unternehmen durch eine pauschale Teilanrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer zu entlasten. Wie ist das Anrechnungsmodell aus steuersystematischer Sicht zu beurteilen? Gibt es Alternativen zur Gewerbsteuer? Welchen Anforderungen muß eine Gemeindesteuer genügen und wie sollte eine entsprechende Reform ausgestaltet sein?*

Im Dezember 1998 wurde vom Bundesminister der Finanzen die „Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ berufen, die sich mit der Frage beschäftigen sollte, wie eine Reform der Unternehmensbesteuerung, die eine deutliche Entlastung für den Unternehmenssektor erbringt, ausgestaltet sein könnte. „Aufgabe der Kommission ist es, ein Konzept für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung zu erarbeiten. Ziel ist eine rechtsformneutrale Unternehmensteuer, nach der alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35% besteuert werden. Sie soll im Jahr 2000 in Kraft treten.“<sup>1</sup> Am 30. 4. 1999 legte die Kommission ihre Empfehlungen vor, die in weiten Teilen in die Pläne zur Unternehmensteuerreform der Bundesregierung Eingang gefunden haben<sup>2</sup>.

Die Unternehmensteuerreform sieht vor, daß der Körperschaftsteuersatz zum 1. 1. 2001 auf einheitlich 25% gesenkt wird. Einzelunternehmen und Personengesellschaften sollen sich für die jeweils günstigere Besteuerung, also entweder für die Veranlagung zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer, entscheiden können. Denjenigen Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die nicht für die Körperschaftsteuer optieren, wird die Möglichkeit eingeräumt, die Gewerbesteuer (mit einem standardisierten Hebesatz von 200% normiert) mit der Einkommensteuerschuld zu verrechnen. Da Kleinunternehmen wegen des gewerbesteuerlichen Freibetrags von bis zu 48000 DM oft gar keine Gewerbesteuer zahlen, soll zusätzlich der Eingangssteuersatz der Einkommen-

steuer, nicht wie ursprünglich vorgesehen zum 1. 1. 2002, sondern zum 1. 1. 2001 auf 19,9% herabgesetzt werden. Darüber hinaus wird der Grundfreibetrag auf 14093 DM angehoben, der Spitzensteuersatz sinkt auf 48,5%. Die voraussichtliche Nettoentlastung durch die Unternehmensteuerreform beläuft sich auf 8,3 Mrd. DM.

Im folgenden soll die Unternehmensteuerreform unter ökonomischen Gesichtspunkten näher untersucht und insbesondere der Frage nachgegangen werden, inwieweit das diskutierte Reformmodell den Anforderungen an eine rechtsformneutrale Unternehmensteuerreform genügt. Hierfür muß zunächst zwischen der geplanten Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern und der geplanten Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften unterschieden werden. Während bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften die Reform der Körperschaftsteuer im Mittelpunkt steht, spielt bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften insbesondere die Frage eine Rolle, wie die Gewerbesteuer sinnvoll in eine rechtsformneutrale Unternehmensteuerreform eingebettet werden kann.

## Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne

Das derzeit geltende körperschaftsteuerliche Vollanrechnungsverfahren soll in eine Definitivbesteuerung der Kapitalgesellschaften mit einem einheitlichen Steuersatz von 25% umgewandelt werden. Die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften würden somit bei den Anteilseignern in voller Höhe der persönlichen Einkommensteuer unterworfen. Dies hätte zur Folge,

*Frank Roland, 28, Dipl.-Volkswirt, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzwissenschaft der Johannes Gutenberg-Universität Mainz.*

<sup>1</sup> Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, in: Schriftenreihe des BMF, Heft 66, Bonn 1999, S. 11.

<sup>2</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Steuerreform 2000, Berlin 1999.

**Unternehmensteuerreform  
der Bundesregierung ab 1.1.2001\***

**Ziel:** Rechtsformneutrale Unternehmensteuer, nach der alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35% besteuert werden

- Kapitalgesellschaften:** Senkung des Körperschaftsteuersatzes für ausgeschüttete und einbehaltene Gewinne auf 25%
- Einzelunternehmen und Personengesellschaften:**  Option zur Körperschaftsteuer oder
- Anrechnung der Gewerbesteuer (mit einem standardisierten Hebesatz von 200% normiert) auf die Einkommensteuer
- Allgemein:**
- Senkung des Eingangsteuersatzes der Einkommensteuer auf 19,9% und des Spitzensteuersatzes auf 48,5%
  - Erhöhung des steuerlichen Freibetrags auf 14093 DM
  - Streichung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG

\* Weitere Reformschritte sind für die Jahre 2003 und 2005 geplant.

daß ausgeschüttete Gewinne einer Doppelbelastung unterlägen: zum einen mit der von der Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer und zum anderen mit der persönlichen Einkommensteuer des Anteilseigners. Daher hatte die Kommission vorgeschlagen, daß die „Ausgeschüttungen der Kapitalgesellschaft (...) beim Anteilseigner nur zur Hälfte als Einkünfte erfaßt und in die Einkommensbesteuerung einbezogen (werden) (Halbeinkünfteverfahren)“<sup>3</sup>.

Dieses Verfahren will auch die Bundesregierung einführen. Durch die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren gelingt es jedoch nicht, die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne zu beseitigen. Es kommt lediglich zu einer Minderung der Doppelbelastung. Besonders bedenklich ist dabei die Tatsache, daß Bezieher mittlerer und höherer Einkommen von diesem Systemwechsel bevorteilt würden. „In bezug auf kurzfristige Anlagen führt das vorgeschlagene Verfahren bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% und einem Einkommen(grenz)steuersatz des Dividendenempfängers in Höhe von 40% zu einer Grenzbelastung von Dividendeneinkünften ebenfalls in Höhe von 40%. Je weiter der Einkommensteuersatz über die 40% hinausgeht, desto stärker unterschreitet die Dividendenbelastung den persönlichen Einkommensteuersatz.“<sup>4</sup>

Im Ergebnis führt die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne zu einem Verstoß gegen die Gewinnverwendungsneutralität, Unternehmen hätten einen Anreiz ihre Gewinne zu thesaurieren (Lock-in Effekt), d.h. die Selbstfinanzierung wird gegenüber der Beteiligungsfinanzierung gefördert. Nach Meinung der Kommission ist „die Sondertarifung des einbehaltenen Gewinns sachlich gerechtfertigt und daher verfassungsrechtlich unbedenklich“<sup>5</sup>. Was die verfassungsrechtliche Frage angeht, so wird von seiten der Kommission auf den Vorlagebeschluß des Bundesfinanzhofs vom 24. 2. 1999 verwiesen, in dem es wörtlich heißt: „Gewerbliche Einzel- und Mitunternehmer profitieren von der Tarifbegrenzung des § 32c EStG unabhängig davon, ob sie Gewinne entnehmen und konsumieren oder für Investitionen und/oder die Schaffung von Arbeitsplätzen verwenden. Die unterschiedslose Privilegierung von entnommenen wie thesaurierten Gewinnen kann nicht als quantitativ unerheblich vernachlässigt werden. Damit findet der am Gemeinwohl orientierte Zweck, wie er in der Begründung zum Regierungsentwurf in Anspruch genommen wird, im gesetzlichen Tatbestand keinen Niederschlag. Eine solche unterschiedslose Privilegierung entspricht nicht den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG.“<sup>6</sup>

Diese Meinung wird auch in ähnlicher Weise von seiten des Bundesverfassungsgerichts vertreten. In seinem Urteil zur Erbschaftsteuer<sup>7</sup> hat es sich dafür ausgesprochen, mittelständische Unternehmen, welche als „Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen“<sup>8</sup> dem Gemeinwohl dienen, erbschaftsteuerlich bevorzugt zu behandeln. Dieser verfassungsrechtlichen Interpretation folgt die Bundesregierung in ihren Plänen zur Unternehmensteuerreform. Ökonomisch zu rechtfertigen wäre ein solcher Ansatz bestenfalls dann, wenn thesaurierte Gewinne im Unternehmen ausschließlich für Investitionszwecke verwendet würden, während ausgeschüttete Gewinne ausschließlich konsumtiv verwendet würden und deshalb eine steuerliche Besserstellung der thesaurierten Gewinne unter wachstums- und beschäftigungspolitischen Aspekten geboten wäre. „Solche Unterscheidungen sind jedoch sachlich nicht zutreffend: Ausgeschüttete Gewinne können durchaus wieder investiert werden; einbehaltene Gewinne führen zunächst nur zu Sparen im

<sup>3</sup> Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 16.

<sup>4</sup> G. Krause-Junk: Zwischen Dividendenfreistellung und klassischem System: Halbheit als Steuerprinzip, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 79. Jg. (1999), H. 6, S. 336.

<sup>5</sup> Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 36.

<sup>6</sup> Vorlagebeschluß des Bundesfinanzhofs vom 24. 2. 1999, X R 171/96, S. 40.

<sup>7</sup> Vgl. Entscheidung des BVerfG vom 22. 6. 95, 2 BvR 552/91, in: BVerfGE 93, 165 ff.

<sup>8</sup> Ebenda, S. 175.

Unternehmen, aber nicht automatisch zu arbeitsplatzschaffenden Investitionen.<sup>9</sup>

Die Gefahren hinsichtlich möglicher Kapitalfehlallokationen wurden zwar in den Empfehlungen der Kommission angesprochen, jedoch eher als gering eingeschätzt. Diese Beurteilung stützte sich auf angebliche Erfahrungen in anderen Ländern mit unterschiedlichen Einkommen- und Körperschaftsteuersätzen<sup>10</sup>. Es bleibt festzuhalten, daß von seiten der Kommission keine ökonomisch stichhaltige Begründung genannt wurde, die eine Verletzung der Gewinnverwendungsneutralität rechtfertigen würde.

### Belastung mit Gewerbesteuer

Damit auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften durch eine Unternehmensteuerreform steuerlich entlastet werden, mußte für diese ein „Modell“ entwickelt werden, das hinsichtlich der Entlastungswirkungen vergleichbar mit der Senkung der Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften ist. Diese Forderung gebietet schon die Struktur der deutschen Wirtschaft, da über 80% der deutschen Unternehmen nicht als Kapitalgesellschaften organisiert sind. Arbeitsplätze werden aber gerade in diesen Unternehmen geschaffen.

Erzielen Einzelunternehmen und Personengesellschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so unterlie-

gen diese neben der Belastung durch die Einkommensteuer auch der Belastung mit Gewerbesteuer<sup>11</sup>. Die genaue Höhe der Gewerbesteuerbelastung der gewerblichen Unternehmen kann nur näherungsweise angegeben werden, was mit der konkreten Ausgestaltung der Gewerbesteuer zusammenhängt.

Bei der Gewerbesteuer handelt es sich um eine sogenannte Objektsteuer. Im Gegensatz zu den Subjektsteuern, wie z.B. der Einkommensteuer, wird bei diesen Steuern nicht die Leistungsfähigkeit einer Person, sondern eine Sache, in dem konkreten Fall der Gewerbebetrieb, besteuert. Hierbei interessiert nicht, wem der Gewerbebetrieb gehört und wem die Erträge zufließen, sondern einzig und allein die objektivierte Ertragskraft des Unternehmens.

Steuergegenstand ist der im Inland betriebene Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 GewStG). Die Land- und Forstwirtschaft und die freien Berufe unterliegen nicht der Gewerbesteuer. Der Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn, wobei gewisse Hinzurechnungen (beispielsweise 50% der Zinsen für betriebsbedingte Dauerschulden) und Kürzungen (beispielsweise 1,2% des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes) vorgenommen werden, „um von dem eigentümerbezogenen Gewinn zum objektbezogenen Ertrag zu gelangen

<sup>9</sup> Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Wirtschaftspolitik unter Reformdruck, Jahresgutachten 1999/2000, Stuttgart 1999, Ziff. 323.

<sup>10</sup> Vgl. Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 15.

<sup>11</sup> Dies gilt generell auch für Kapitalgesellschaften.

Erik Gawel

## Umweltabgaben zwischen Steuer- und Gebührenlösung

Eine finanzwissenschaftliche Kritik der Rechtsreformrestriktionen für administrierte Umweltpreise

Auch Umweltabgaben müssen juristisch in einer eindeutigen Rechtsform, z. B. als Steuer oder Gebühr, erhoben werden. Das Werk analysiert kritisch die zahlreichen rechtswissenschaftlichen Einwände, die gegen den Einsatz von Steuern, Gebühren oder Sonderabgaben für den Umweltschutz vorgebracht werden, aus finanzwissenschaftlicher Sicht.

1999, 152 S., brosch., 48,- DM, 350,- öS, 44,50 sFr, ISBN 3-7890-6337-1  
(Recht, Ökonomie und Umwelt, Bd. 9)

 **NOMOS Verlagsgesellschaft · 76520 Baden-Baden**

bzw. um Doppelbesteuerungen zu vermeiden<sup>12</sup>. Zudem wird noch ein Freibetrag in Höhe von 48000 DM für natürliche Personen und Personengesellschaften gewährt<sup>13</sup>. Bedingt sowohl durch die Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG) als auch durch die Gewährung des Freibetrags entspricht die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer nicht der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer, so daß folglich die steuerliche Gesamtbelastung des Gewinns nicht durch einfache Addition des Gewerbesteuersatzes zum Einkommen- und Körperschaftsteuersatz ermittelt werden kann.

Die Bemessungsgrundlage wird bei natürlichen Personen oder Personengesellschaften mit einer je nach Höhe des Gewerbeertrags gestaffelten Steuermeßzahl multipliziert<sup>14</sup>. Auf den so ermittelten Steuermeßbetrag erhebt nun jede Gemeinde einen Hebesatz, der die endgültige Höhe der Gewerbesteuer bestimmt. Im Jahre 1999 betrug der durchschnittliche Hebesatz in Gemeinden ab 50000 Einwohnern 428%, wobei die Hebesätze von Gemeinde zu Gemeinde stark schwankten<sup>15</sup>. Alles in allem würde sich bei der Besteuerung gewerblicher Einkünfte zuzüglich der Belastung aus der Gewerbesteuer eine Gesamtbelastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften in der Größenordnung von 35% bis 37% ergeben.

### Das Optionsmodell

Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist in den Plänen zur Unternehmensteuerreform vorgesehen, daß diese für die Anwendung der Körperschaftsteuer an Stelle der Einkommensteuer votieren können, wenn dies die günstigere Alternative darstellt. Demnach wird das Unternehmen nach der Umwandlung ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Der Unternehmer wird nach der Umwandlung so angesehen, als halte er Anteile an einer Kapitalgesellschaft. Dies führt im Ergebnis dazu, daß es dann auch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften zu einer Tarifspreizung kommt, je nach dem, ob der Gewinn ausgeschüttet oder thesauriert wird: Thesaurierte Gewinne unterliegen der Körperschaftsteuer mit einem Steuersatz von 25%, während ausgeschüttete Gewinne darüber hinaus (hälftig) dem individuellen Einkommensteuersatz des Unternehmers unterliegen. Es kommt somit auch hier

zu einem Verstoß gegen die Gewinnverwendungsneutralität.

Für kleine und mittelständische Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist eine Umwandlung in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft mit keiner wesentlichen steuerlichen Entlastung verbunden<sup>16</sup>. Zum einen würde dadurch die Möglichkeit der Verlustverrechnung entfallen, also Verluste aus anderen Einkunftsarten mit positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb zumindest teilweise zu verrechnen, und zum anderen entfielen im Erbfall die Steuerprivilegien für Betriebsübergaben. Aus diesem Grund wird für diese Unternehmen ein anderes Verfahren vorgeschlagen. Danach sollen die Einzelunternehmen und Personengesellschaften die normierte Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer anrechnen können. Der Anrechnung liegt ein standardisierter Hebesatz zugrunde, der 200% beträgt und damit den durchschnittlichen Hebesatz von 428% deutlich unterschreitet<sup>17</sup>. Nach wie vor soll jedoch die Möglichkeit bestehen, die gezahlte Gewerbesteuer bei der Ermittlung des Gewinns als Betriebsausgabe abzuziehen.

Geht man von einer Ertragsteuerbelastung von 50% aus, führt dieses Verfahren dazu, daß in Gemeinden mit Hebesätzen unter 400% die Entlastungswirkung bei der Einkommensteuer größer ist als die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer. Darüber hinaus sieht der Vorschlag der Koalition vor, daß der Eingangssteuersatz zum 1.1.2001 auf 19,9% gesenkt wird, um damit insbesondere Kleinbetriebe steuerlich zu entlasten, die gar keine Gewerbesteuer zahlen und somit nicht von der Abzugsmöglichkeit profitieren würden. Senkt man jedoch den Eingangssteuersatz der Einkommensteuer, so kommt dies nicht nur den angesprochenen Kleinbetrieben zugute, sondern allen Steuerpflichtigen, die der Einkommensteuer unterliegen.

### Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte

Im Zuge der Unternehmensteuerreform ist auch vorgesehen, die Regelung des § 32c EStG zur Tarifbegrenzung der gewerblichen Einkünfte zu streichen. Gegen diese Tarifbegrenzung hat der Bundesfinanzhof in einem Vorlagebeschluß jüngst folgende Gründe angeführt:

<sup>12</sup> N. Andel: Finanzwissenschaft, 4. Aufl., Tübingen 1998, S. 385.

<sup>13</sup> Ein ermäßigter Freibetrag von 7500 DM gilt für eine Reihe von Unternehmen, die enumerativ in § 2 Abs. 3 und § 3 Nr. 5, 6, 8, 9, 15, 17 und 21 genannt werden, sowie für juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

<sup>14</sup> Bei anderen Gewerbebetrieben gilt ein einheitlicher Steuermeßbetrag von 5%.

<sup>15</sup> Vgl. Institut „Finanzen und Steuern“ (Hrsg.): Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50000 und mehr Einwohnern in 1999 gegenüber 1998, IFSt-Schrift Nr. 376, Bonn 1999, S. 43.

<sup>16</sup> Vgl. Berechnungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 99 ff.

<sup>17</sup> Vgl. Institut „Finanzen und Steuern“ (Hrsg.), a.a.O., S. 43.

<sup>18</sup> Vorlagebeschluß des BFH vom 24. Februar 1999, X R 171/96, S. 29.

□ „Die Begünstigung gewerblicher Gewinne verletzt das Gebot einer grundsätzlich gleichen und folgerichtigen Belastung der in § 2, §§ 13 ff. EStG näher bestimmten Einkunftsarten, ohne daß dies durch sachliche Gründe gerechtfertigt wäre. Die Belastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer ist kein solcher Grund.

□ (Kapital-)Einkünfte des an einer Körperschaft Beteiligten werden im Verhältnis zu durch § 32c EStG begünstigten gewerblichen Einkünften des Einzel- oder Mitunternehmers gleichheitswidrig benachteiligt, weil ohne hinreichenden Grund unberücksichtigt bleibt, daß diese Gewinne bereits bei der ausschüttenden Körperschaft der Gewerbesteuer unterlegen haben.

□ Der Senat sieht einen weiteren Verstoß gegen den Gleichheitssatz darin, daß gewerbliche Einkünfte nur insoweit tarifentlastet werden, als ihr Anteil am zu versteuernden Einkommen mindestens 100278 DM beträgt.<sup>18</sup>

Obwohl durch die Abschaffung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte den verfassungsrechtlichen Bedenken entsprochen wird, bleibt festzuhalten, daß auch nach der Abschaffung weiterhin gegen die Gewinnverwendungsneutralität verstoßen wird. Einbehaltene Gewinne werden nach wie vor steuerlich günstiger behandelt als ausgeschüttete Gewinne. Durch das Nebeneinander des Optionsmodells für große Einzelunternehmen und Personengesellschaften und der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld bei kleinen und mittleren Unternehmen entsteht ein weiterer Verstoß gegen die Gewinnverwendungsneutralität.

Bei großen Personengesellschaften wird die körperschaftsteuerliche Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne dadurch berücksichtigt, daß sie nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage der persönlichen Einkommensteuer einbezogen werden. Bei kleinen und mittelständischen Unternehmen hingegen werden die gewerblichen Einkünfte des Unternehmers in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einbezogen, wobei die Gewerbesteuer pauschaliert auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden kann. Für die Anrechnung der Gewerbesteuer gilt ein normierter Hebesatz in Höhe von 200%. Die finanziellen Auswirkungen dieser beiden Maßnahmen dürften in den meisten Fällen sehr unterschiedlich sein. Dieser Verstoß

gegen die steuerliche Gleichbehandlung besteht selbstverständlich auch zwischen den Kapitalgesellschaften und den kleinen und mittelständischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften.

### Anrechnungsmodell und Steuersystematik

Steuersystematisch bedenklich ist das Modell der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, sei es in Form einer pauschalen oder vollen tatsächlichen Anrechnung. „Derartige Anrechnungen sind steuersystematisch verfehlt, weil die unterschiedlichen Intentionen dieser Steuern eine Verrechnung verbieten.“<sup>19</sup> Bei der Gewerbesteuer handelt es sich um eine Objektsteuer, die die objektivierte Ertragskraft besteuern will, während die Einkommensteuer als Subjektsteuer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, gemessen am Einkommen, besteuern will. „Wie immer man zur Gewerbesteuer steht, die eine Äquivalenzabgabe für kommunale Leistungen sein soll: Ihre Mängel lassen sich nicht dadurch beheben, daß in die Systematik der Einkommensteuer punktuell eingegriffen wird.“<sup>20</sup> Rechnet man die Gewerbesteuer voll auf die Einkommensteuer an, „degradiert (man) die Gewerbesteuer zu einer Form der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer.“<sup>21</sup>

Die Normierung der Hebesätze ist unter finanzwissenschaftlichen Gesichtspunkten geboten, damit den Gemeinden nach wie vor ein Anreiz bleibt, über niedrige Hebesätze eine aktive Standortpolitik zu betreiben. Würden die tatsächlichen Hebesätze angesetzt, könnten die Gemeinden Einfluß auf die Entwicklung des Einkommensteueraufkommens nehmen, was zu Steuerausfällen nicht nur bei den Gemeinden, sondern auch bei Bund und Ländern führen würde<sup>22</sup>: Das Gewerbesteueraufkommen würde sich für Kommunen mit relativ hohen Hebesätzen erhöhen, während das Aufkommen aus der Einkommensteuer für alle staatlichen Ebenen zurückgehen würde.

### Reform der Gemeindesteuern

Betrachtet man die Pläne zur Unternehmensteuerreform und die damit verbundenen steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Probleme, muß man zu dem Ergebnis kommen, daß eine separate Unternehmensteuerreform nur zu einer weiteren Komplizierung des Steuerrechts beiträgt. Statt dessen

<sup>18</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim BMF: Stellungnahme zu Absichtserklärungen über eine Steuerreform in der Wahlperiode des Deutschen Bundestages vom 14.2.1987, in: BMF (Hrsg.): Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF - Gutachten und Stellungnahmen 1974-1987, Tübingen 1988, S. 589.

<sup>20</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim BMF: Stellungnahme zu einigen Regelungen eines „Standortsicherungsgesetzes“, Bonn 1993, S. 10.

<sup>21</sup> G. Krause-Junk, a.a.O., S. 337.

<sup>22</sup> Dieser Einfluß auf das Einkommensteueraufkommen wird auch heute schon durch die Möglichkeit des Abzugs der gezahlten Gewerbesteuer als Betriebsausgabe von seiten der Gemeinden ausgeübt.

sollte eine umfassende Einkommensteuerreform angestrebt werden, wie es beispielsweise schon seit langem vom Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung gefordert wird<sup>23</sup>. Will man darüber hinaus gezielt die steuerlichen Belastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften reduzieren, führt kein Weg an der Abschaffung der Gewerbesteuer vorbei, was allerdings eine Reform des gesamten Gemeindesteuersystems voraussetzt.

Eine Reform der Gemeindesteuern muß gewährleisten, daß die Gemeinden ihre Steuerautonomie in Form des Hebesatzrechts bei den Realsteuern behalten und damit das in Art. 28 Abs. 2 GG garantierte Recht auf kommunale Selbstverwaltung auch materiell gesichert wird. Das Hebesatzrecht ist jedoch nur dann sinnvoll als Ausdruck der finanzpolitischen Autonomie anzuwenden,

- „wenn für die Bürger die finanziellen Konsequenzen von Ausgabebeschüssen deutlich werden,
- wenn es den Gemeinden zu einem Ausgleich für ihre Leistungen zugunsten von privaten Haushalten und Unternehmen verhilft und insofern zum Interessenausgleich beiträgt und
- wenn sich in unterschiedlichen Hebesätzen unterschiedliche Standortqualitäten spiegeln, auch und gerade bei der Infrastrukturausstattung.“<sup>24</sup>

Mögliche Alternativen der Gewerbesteuer sind von daher an einem speziellen Zielkatalog zu messen, der für Gemeindesteuern zu gelten hat<sup>25</sup>:

- Wahrung des Interessenausgleichs,
- Gleichmäßigkeit der regionalen Streuung bei gleichen Gemeindegößenklassen und ähnlicher Gemeindestruktur,
- Geringe Konjunktorempfindlichkeit,
- Hohe Wachstumsreakibilität,
- Merklichkeit (Fühlbarkeit) der Besteuerung.

### Mängel der Gewerbesteuer

Diese Kriterien erfüllt die Gewerbesteuer nur unvollständig. Die Wahrung des Interessenausgleichs wird

nur rudimentär gewährleistet, da letztlich keine Äquivalenz zwischen den gemeindlichen Leistungen zugunsten der örtlichen Wirtschaft und der steuerlichen Belastung der wirtschaftlichen Betätigung hergestellt wird. Dies hängt zum einen damit zusammen, daß aufgrund der Freibeträge und der differenzierten Steuermeßzahlen vorwiegend mittlere und große Unternehmen Gewerbesteuer zahlen und zum anderen die Land- und Forstwirtschaft, die freien Berufe und die staatliche Verwaltung nicht gewerbesteuerpflichtig sind.

Die Gewährung eines Freibetrags oder differenzierter Steuermeßzahlen ist unter steuersystematischen Gesichtspunkten bei einer Objektsteuer fehl am Platze, da die Ermittlung der objektivierten Ertragskraft und nicht wie bei einer Subjektsteuer, die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit im Vordergrund steht<sup>26</sup>. Somit hat die Struktur und die Betriebsgröße der in einer Gemeinde ansässigen Unternehmen Einfluß auf das Gewerbesteueraufkommen. Im Ergebnis führt dies zu einer sehr hohen regionalen Streuung im Pro-Kopf-Aufkommen, d.h. Gemeinden mit gleicher Größe und gleichen Hebesätzen erzielen ein unterschiedlich hohes Gewerbesteueraufkommen. Die Gewerbesteuer weist auch unter konjunktur- und wachstumspolitischen Gesichtspunkten einige Mängel auf, die weitestgehend auf ihre Bemessungsgrundlage zurückzuführen sind.

Der Gewerbeertrag ist eine im Konjunkturablauf sehr stark prozyklisch schwankende Größe. Dies erschwert es den Gemeinden, eine rationale Finanzplanung zu betreiben, d.h. eine Verstetigung der kommunalen Tätigkeiten während des Konjunkturverlaufs zu erreichen. Die Gewerbesteuer ist neben der anteiligen Lohn- und Einkommensteuer die Haupteinnahmequelle der Gemeinden. Der Anteil der Gewerbesteuer an den gesamten Steuereinnahmen der Gemeinden machte 1998 rund 48% (50,5 Mrd. DM) aus<sup>27</sup>.

Die Fühlbarkeit der Besteuerung ist nur eingeschränkt vorhanden, da sich der Kreis der Steuerpflichtigen auf wenige mittlere bis große Gewerbebetriebe beschränkt. „Die Aufgabe besteht mithin darin, eine Steuerbemessungsgrundlage zu suchen, die den Zielen der Kommunalbesteuerung, soweit sie die Produktion betreffen, besser gerecht wird und die an

<sup>23</sup> Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Vor weitreichenden Entscheidungen, Jahresgutachten 1998/1999, Stuttgart 1998, Ziff. 374 ff.

<sup>24</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim BMF: Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, in: Schriftenreihe des BMF, Heft 43, Bonn 1990, S. 39.

<sup>25</sup> Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, in: Schriftenreihe des BMF, Heft 31, Bonn 1982, S. 29 ff.

<sup>26</sup> Ein niedriger Freibetrag (besser: eine Freigrenze) ließe sich rechtfertigen, um den erhebungs- und verwaltungstechnischen Aufwand in Grenzen zu halten.

<sup>27</sup> Vgl. Institut „Finanzen und Steuern“ (Hrsg.), a.a.O., S. 9.

die Stelle der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer treten könnte.“<sup>28</sup>

Eine naheliegende Alternative wäre eine stärkere Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer; seit 1998 sind die Kommunen als Kompensation für die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer schon mit 2,2% am Umsatzsteueraufkommen beteiligt<sup>29</sup>. Eine solche Beteiligung kann zumindest den Einnahmefall der Gemeinden kompensieren und bei geeigneter Wahl eines Verteilungsschlüssels auch den Bezug zur lokalen Produktion sichern. „Ein Nachteil ist allerdings, daß dabei kein Hebesatzrecht der Gemeinden praktiziert werden kann.“<sup>30</sup> Will man den Gemeinden ein Hebesatzrecht einräumen, ginge dies nur, wenn das Steueraufkommen gemäß dem örtlichen Aufkommen verteilt wird. Diese Lösung hätte jedoch gravierende Nachteile zur Folge: zum einen ginge bei diesem Verteilungsschlüssel der Bezug zur örtlichen Produktion verloren, zum anderen würde dies zu Wettbewerbsverzerrungen führen, da die steuerliche Belastung der Güter sich von Gemeinde zu Gemeinde unterscheidet und somit zu Verlagerungen der Handelsströme führt<sup>31</sup>.

### Wertschöpfung als Maßstab für örtliche Produktion

Als eine weitere Alternative für die Gewerbesteuer soll im folgenden die kommunale Wertschöpfungsteuer diskutiert werden, für die sich auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem jüngsten Jahresgutachten erneut ausgesprochen hat<sup>32</sup>.

„Den ökonomisch besten Maßstab für die örtliche Produktion gibt die Wertschöpfung ab, da sie die gesamten Leistungen der produzierenden Wirtschaftseinheiten umfaßt.“<sup>33</sup> Ermittelt man die Wertschöpfung nach der sogenannten additiven Methode, dann ist sie die Summe aus Löhnen und Gehältern, Zinsen, Mieten, Pachten und Gewinnen. Was den Kreis der Steuerpflichtigen angeht, sollte dieser im Gegensatz zur Gewerbesteuer relativ weit gefaßt werden, da eine Wertschöpfung nicht nur von Gewerbebetrieben, sondern auch von Selbständigen, der Land- und Forstwirtschaft und der öffentlichen Verwaltung erbracht wird. „Wertschöpfungen ergeben sich sowohl bei der Herstellung als auch bei der Verteilung von Gütern. Mithin erbringen nicht nur Produktionsbetriebe im en-

geren Sinne eine Wertschöpfung, sondern auch andere Wirtschaftseinheiten, die Leistungen erstellen (...).“<sup>34</sup> Somit entfielen die Diskriminierung der bisherigen Steuerpflichtigen.

Nimmt man diese beiden Ausgestaltungsmerkmale zusammen, also eine relativ breite Bemessungsgrundlage mit einem großen Kreis von Steuerpflichtigen, so zeigt sich, daß diese Steuer wesentlich besser geeignet ist, einen Interessenausgleich zwischen den verschiedenen Gruppierungen innerhalb einer Gemeinde zu gewährleisten. Unterstellt man darüber hinaus, daß die Reform der Gewerbesteuer weitestgehend aufkommensneutral gestaltet wird, dann bedeutet dies eine erhebliche steuerliche Entlastung für jene Gewerbebetriebe, die derzeit allein das Aufkommen aus der Gewerbesteuer zu tragen haben.

Eine kommunale Wertschöpfungsteuer könnte ohne Probleme mit einem Hebesatzrecht der Gemeinden verknüpft werden, wobei aufgrund des Objektcharakters dieser Steuer nur ein proportionaler Tarif in Frage kommt. Freibeträge und differenzierte Steuermaßzahlen sollten daher nicht gewährt werden. Die Aufkommenselastizität einer kommunalen Wertschöpfungsteuer dürfte annähernd bei eins liegen. Das bedeutet, daß konjunkturelle Schwankungen sich weniger auf die Entwicklung des Steueraufkommens auswirken, als dies bei der Gewerbesteuer der Fall ist. Wachstumspolitisch ist die Aufkommenselastizität ebenfalls positiv zu beurteilen, da den Gemeinden damit eine Steuerquelle zusteht, deren Aufkommen annähernd dem Wirtschaftswachstum folgt.

### Ausgestaltung einer Wertschöpfungsteuer

Kritisch wird immer wieder angemerkt, daß auch die Lohnsumme und die Investitionen in die Bemessungsgrundlage der Wertschöpfungsteuer mit eingehen, was unter wachstums- und beschäftigungspolitischen Gesichtspunkten nicht wünschenswert sei. Die Berücksichtigung der Lohnsumme ist bei der Ermittlung der Wertschöpfung eines Unternehmens schon aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung geboten. Schließlich unterliegen auch die Zinsen und Gewinne der kommunalen Wertschöpfungsteuer, so daß letztlich alle Faktorerrträge gleichmäßig erfaßt werden. Eine Differenzierung der Steuersätze nach

<sup>28</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim BMF: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, a.a.O., S. 52.

<sup>29</sup> Nach Vorababzug von 5,63% des Umsatzsteueraufkommens an den Bund für die Belastungen aufgrund eines zusätzlichen Bundeszuschusses an die Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten.

<sup>30</sup> R. Peffekoven: Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer?, in: C. Wolff, G. Schwarting (Hrsg.): 50 Jahre Städtetag Rheinland-Pfalz, Wiesbaden 1997, S. 245.

<sup>31</sup> Vgl. R. Peffekoven, a.a.O., S. 238 ff.

<sup>32</sup> Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Wirtschaftspolitik unter Reformdruck, a.a.O., Ziff. 326.

<sup>33</sup> A. Oberhauser: Kommunale Wertschöpfungsteuer – ein Ersatz für die Gewerbesteuer, in: Informationen zur Raumentwicklung, Heft 6/7, Bonn 1983, S. 437.

<sup>34</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim BMF: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, a.a.O., S. 57.



Wertschöpfungskomponenten würde die Steuer denaturieren. Es käme dadurch zu ähnlichen Unzulänglichkeiten, die schon die Gewerbesteuer aufweist<sup>35</sup>. Unter diesem Gesichtspunkt kann die Gewerbebesteuer als eine sehr spezielle Wertschöpfungssteuer gedeutet werden.

Was die Investitionen angeht, so ist es nicht Aufgabe einer kommunalen Steuer, aufgrund besonderer Ausgestaltungsmerkmale die Investitionstätigkeit anzuregen, auch wenn dies wachstumspolitisch durchaus geboten sein kann. Hierfür sollte die Steuerpolitik des Bundes sorgen, beispielsweise durch eine grundlegende und umfassende Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, die Investitionen, Wachstum und Beschäftigung fördert<sup>36</sup>. Eine zaghafte Einkommensteuerreform wird zwar von der Bundesregierung in Angriff genommen, jedoch dürften die vorgesehenen Maßnahmen nicht ausreichen, um nachhaltig mehr Investitions- und Wachstumsdynamik zu erzielen.

Darüber hinaus kann man davon ausgehen, daß die Wertschöpfungssteuer als allokatonspolitisch neutral einzustufen ist, d.h., es kommt zu keinen Verzerrungen zwischen kapital- und arbeitsintensiven Betrieben oder zwischen Konsum und Investitionen. Dies hängt mit der Gleichmäßigkeit der Erfassung der Wertschöpfungskomponenten und dem großen Kreis der Steuerpflichtigen zusammen, so daß von daher „auch mit einer weitgehenden Überwälzung in die Preise zu rechnen (wäre), obwohl die Überwälzungsmöglichkeiten auf den einzelnen Märkten durchaus verschieden sein können“<sup>37</sup>. Gelingt die weitgehende Überwälzung auf die Preise, „sind daher durch die Wertschöpfungssteuer verursachte Nettogewinneinbußen bei den Unternehmen nicht so stark zu veranschlagen, daß insgesamt ernsthafte Rückwirkungen auf die unternehmerischen, für das Wachstum bedeutsamen Investitionen zu erwarten wären“<sup>38</sup>.

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, daß die Wertschöpfungssteuer ähnlich wie die Gewerbesteuer zu einer Einschränkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen führen würde. Da die Wertschöpfungssteuer aber ebenso wie

die Gewerbesteuer äquivalenztheoretisch begründet wird, d.h., ortsansässige Unternehmen sollen einen Beitrag zur Finanzierung kommunaler Leistungen (insbesondere Infrastrukturausgaben) liefern, ist eine Steuerbefreiung exportierender Unternehmen unter steuersystematischen Gesichtspunkten nicht geboten.

Kritik an der kommunalen Wertschöpfungssteuer wird auch immer wieder aufgrund des hohen Verwaltungsaufwands geübt, den eine solche Steuer nach sich ziehen würde. Dieses Argument mag begründet sein, läßt jedoch die Tatsache außer acht, daß die Gewerbesteuer ebenfalls mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden ist. Was die Ermittlung der Wertschöpfung in den einzelnen Unternehmen angeht, so entstehen keine zusätzlichen Verwaltungskosten für die Unternehmen, die ihren einkommensteuerlichen bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn mittels eines Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG) oder einer Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) bestimmen. Probleme treten hingegen bei der Land- und Forstwirtschaft und bei der öffentlichen Verwaltung auf, die allerdings lösbar erscheinen. Als Übergangslösung könnte man sich beispielsweise vorstellen, daß diesen Branchen eine Frist gewährt wird, um den Anforderungen an eine Gewinnermittlung mittels einer Gewinn- und Verlustrechnung nachzukommen.

### Fazit

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, daß die kommunale Wertschöpfungssteuer, gemessen an den Kriterien, die an eine gute Gemeindesteuer zu stellen sind, eine ökonomisch sinnvolle Alternative für die Gewerbesteuer darstellt. Sie ließe sich schrittweise umsetzen. So könnte in einem ersten Schritt die Gewerbesteuerumlage abgeschafft werden, was dazu führen sollte, daß die Gemeinden die Gewerbesteuer im Umfang der Umlage senken und somit die Gewerbebetriebe steuerlich entlastet werden. In weiteren Schritten könnte der Kreis der Steuerpflichtigen erweitert werden, um die Umstellung für die Unternehmen, die derzeit nicht der Gewerbesteuer unterliegen, zu erleichtern.

Eine Unternehmensteuerreform kann nicht isoliert von einer Gemeindesteuerreform durchgeführt werden. Die komplizierten Maßnahmen innerhalb der Unternehmensteuerreform, die die Einzelunternehmen und Personengesellschaften steuerlich entlasten sollen, stellen letztlich nichts anderes als ein Kurieren an Symptomen dar, ohne die eigentliche Ursache anzugehen, nämlich die Gewerbesteuer abzuschaffen.

<sup>35</sup> Vgl. ebenda, S. 64.

<sup>36</sup> Vgl. R. Peffekoven: Wie sollte die Unternehmensteuer reformiert werden?, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 79. Jg. (1999), H. 6, S. 339 ff.; und Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Vor weitreichenden Entscheidungen, a.a.O., Ziff. 374 ff.

<sup>37</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim BMF: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, a.a.O., S. 75.

<sup>38</sup> Ebenda, S. 80.