

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

Maiterth, Ralf

Article

## Wertschöpfung- und Zuschlagsteuer: Gegensätzliche Kommunalsteuerkonzepte?

Wirtschaftsdienst

Wirtschaftsdienst  
Zeitschrift für Wirtschaftspolitik

Suggested citation: Maiterth, Ralf (2004) : Wertschöpfung- und Zuschlagsteuer: Gegensätzliche Kommunalsteuerkonzepte?, *Wirtschaftsdienst*, ISSN 0043-6275, Vol. 84, Iss. 6, pp. 402-408, <http://hdl.handle.net/10419/42373>

### 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.*

Ralf Maiterth

# Wertschöpfung- und Zuschlagsteuer: Gegensätzliche Kommunalsteuerkonzepte?

*Bei der Reform der Gemeindefinanzen wird einerseits ein „revitalisiertes“ Gewerbesteuermodell und andererseits ein Zuschlagsmodell auf Einkommen- und Körperschaftsteuer diskutiert. Welches sind die Vor- und Nachteile der beiden Konzepte? Widersprechen die Modelle einander?*

Vor dem Hintergrund der seit einiger Zeit als besonders kritisch eingestuften Finanzsituation der Gemeinden, die in einem erheblichen Maße auf einen Rückgang der Gewerbesteuereinnahmen zurückgeführt wird, beabsichtigte die Bundesregierung, die Gewerbesteuer zu reformieren. Ziel war es, im Jahr 2004 eine Gemeindefinanzsteuer zu etablieren. Dazu wurde die „Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen“ eingesetzt, welche unterschiedliche Modelle diskutiert und quantifiziert hat.

Im Mittelpunkt standen hierbei zwei Modelle: Zum einen das so genannte „Kommunalmodell“ (in zwei Varianten), das eine durch Einbeziehung der Freien Berufe und vermehrte Hinzurechnungen „revitalisierte“ Gewerbesteuer zum Inhalt hat, und das so genannte „BDI/VCI-Modell“ eines Kommunalzuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer. Der von der Bundesregierung ins Gesetzgebungsverfahren eingebrachte Vorschlag war letztlich eine Mischung beider Modelle. Er sah die Einbeziehung der Freien Berufe vor, jedoch sollten sämtliche Hinzurechnungen wegfallen, so dass nur noch der Unternehmensgewinn besteuert worden wäre. Wie allgemein bekannt ist, scheiterte dieser Gesetzentwurf an den Mehrheitsverhältnissen im Bundesrat. Stattdessen wurde zur Verbesserung der kommunalen Finanzsituation eine Erhöhung des Anteils der Gemeinden an der Umsatzsteuer beschlossen.

Bei der Gewerbesteuer bleibt folglich alles beim Alten. Damit hat die Politik in bewährter Manier ein bestehendes Problem nicht gelöst, so dass die Reform der Gewerbesteuer wegen der Notwendigkeit

einer grundlegenden Neugestaltung der Gemeindefinanzierung auch zukünftig ansteht.

## Gewerbesteuerreform notwendig

In der Wissenschaft herrscht seit langem Einigkeit, dass eine Reform der Gewerbesteuer unumgänglich ist. Kritisiert wird die Gewerbesteuer insbesondere wegen der Sonderbelastung gewerblicher Unternehmen, die als steuersystematisch nicht gerechtfertigt angesehen wird<sup>1</sup>, und wegen der unzureichenden Finanzausstattung der Gemeinden im Konjunkturverlauf<sup>2</sup>. Konsens besteht ebenfalls darin, dass die Gemeinden nach einer Gemeindefinanzreform über eine ergiebige und eigenständige Einnahmequelle verfügen sollten, die sich auch im Konjunkturverlauf als verlässlich erweist. Die Übereinstimmung endet jedoch bei der Frage, wie eine zweckmäßige Gewerbesteuerreform aussehen sollte. Es werden dem Grunde nach zwei auf den ersten Blick gegensätzliche Konzepte vertreten.

Auf der einen Seite wird eine „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer gefordert, die neben der Einbeziehung der Freien Berufe in den Kreis der Steuerpflichtigen vor allem auf eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage setzt, um die kritisierte Gewinn- und damit Konjunkturabhängigkeit der gegenwärtigen Gewerbesteuer zu beseitigen. Daher haben sich Vertreter

<sup>1</sup> Vgl. beispielsweise T. Siegel, P. Bareis: Strukturen der Besteuerung, 3. Aufl., München 1999, S. 168 f. Ein weiterer gegen die Gewerbesteuer erhobener Vorwurf, sie belaste zu Unrecht ausschließlich ertragstarke Großunternehmen und bevorzuge Personenunternehmen, hält einer empirischen Überprüfung nicht stand. Vgl. dazu R. Maiterth: Die Gewerbesteuer als ungerechtfertigte „Großbetriebssteuer“? – Eine empirische Analyse, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 123. Jg. (2003), H. 4, S. 545 - 562.

<sup>2</sup> So z.B. S. Bach, D. Vesper: Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunalfinanzen, in: DIW-Wochenbericht, 69. Jg. (2002), S. 505; W. Scherf: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine anrechenbare Wertschöpfungsteuer, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 82. Jg. (2002), H. 10, S. 604.

*Dr. Ralf Maiterth, 38, vertritt den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Duisburg-Essen, Campus Essen.*

der kommunalen Spitzenverbände im Jahre 2003 für eine Erweiterung der bereits bestehenden Hinzurechnungen auf sämtliche Entgelte, die ein Unternehmen für die Kapitalnutzung entrichtet, wie z.B. Fremdkapitalzinsen oder Leasingraten, ausgesprochen. Das bedeutet nichts anderes als die Forderung nach einer Besteuerung der Wertschöpfung des im Unternehmen eingesetzten Kapitals. Von Seiten der Wissenschaft, genauer von Teilen der Finanzwissenschaft, wird darüber hinaus die Einbeziehung der Lohnsumme und damit die hier interessierende Wertschöpfungsteuer gefordert<sup>3</sup>.

Auf der anderen Seite wird vorgeschlagen, die Gewerbesteuer abzuschaffen und die Gemeindefinanzierung durch einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sicherzustellen, wie dies in vielen europäischen Staaten, z.B. Belgien, Schweden und der Schweiz, sowie in den USA der Fall ist<sup>4</sup>. In diesem Zusammenhang ist das bereits erwähnte „BDI/VCI-Modell“ zu nennen. Diese Form der Kommunalsteuer unterscheidet sich insofern grundlegend von einer Wertschöpfungsteuer als sie auf das Einkommen sämtlicher natürlicher und juristischer Personen zugreift. Die Sicherstellung einer ausreichenden und im Konjunkturverlauf relativ gleichmäßigen Finanzausstattung der Gemeinden soll durch die Einbeziehung der Wohnbevölkerung erreicht werden.

### Wertschöpfungsteuer

Ziel einer Wertschöpfungsteuer ist es, die gesamte Wertschöpfung einer Volkswirtschaft zu erfassen. Damit ist vorgegeben, dass als Besteuerungssubjekt (Steuerpflichtiger) ausschließlich Institutionen in Betracht kommen, bei denen Wertschöpfung stattfindet. Das sind insbesondere privatwirtschaftliche Unternehmen, unabhängig davon, ob eine gewerbliche oder freiberufliche Betätigung ausgeübt wird. Da Wertschöpfung jedoch nicht nur bei privatwirtschaftlichen Unternehmen stattfindet, – Wertschöpfung entsteht überall dort, wo Kapital eingesetzt und Arbeitnehmer entlohnt werden, also auch in den meist als gemeinnützig eingestuften Non-profit-Unternehmen

und im staatlichen Sektor – ,müssten auch diese Institutionen zur Wertschöpfungsteuer herangezogen werden. Steuerbemessungsgrundlage ist – wie aus dem Namen der Steuer hervorgeht – die erbrachte Wertschöpfung, die sich aus dem Gewinn, sämtlichen Entgelten für die Überlassung von Fremdkapital und der Lohnsumme zusammensetzt. Mit anderen Worten: Es wird sowohl die gesamte Wertschöpfung des Produktionsfaktors Kapital als auch die Wertschöpfung des Faktors Arbeit steuerlich erfasst.

Befürworter einer Wertschöpfungsteuer verweisen insbesondere auf die geringe Konjunkturabhängigkeit der Abgabe infolge der breiten steuerlichen Bemessungsgrundlage. Auch die damit verbundenen, verglichen mit der Gewerbesteuer, niedrigen Steuersätze werden als vorteilhaft eingestuft<sup>5</sup>. Ein weiteres Argument ist die gleichmäßige Belastung der eingesetzten Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital und die daraus resultierende Wettbewerbsneutralität der Wertschöpfungsteuer. Besondere Betonung erfährt das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz, das verlangt, diejenigen Wirtschaftssubjekte, die öffentliche Güter nutzen, auch für deren Finanzierung heranzuziehen. Dem würde durch eine Wertschöpfungsteuer genüge getan. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Inanspruchnahme der örtlichen Infrastruktur durch die ansässigen Unternehmen unabhängig vom Gewinn sei. Der Kritik, es käme zu einer Substanzbesteuerung in gewinnlosen Perioden, wird mit dem Argument begegnet, die Wertschöpfungsteuer sei – ähnlich wie die Umsatzsteuer – von ihrer Konzeption her auf Überwälzung ausgelegt<sup>6</sup>.

### Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

Ziel eines kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ist es, sämtliche Wirtschaftssubjekte und sämtliche Einkommensquellen zur Gemeindefinanzierung heranzuziehen. Im Gegensatz zur Wertschöpfungsteuer sind nicht die Institutionen, in denen Wertschöpfung stattfindet, und damit insbesondere die Unternehmen, Besteuerungssubjekte, vielmehr erstreckt sich die Steuerpflicht auf sämtliche natürliche und juristische Personen.

Besteuerungsobjekt sind alle einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte eines Steuer-

<sup>3</sup> Vgl. z.B. S. Bach, D. Vesper, a.a.O., S. 517; A. Oberhauser, Zielgerichtete Reform der Gemeindesteuern durch eine kommunale Wertschöpfungsteuer, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 83. Jg. (2003), H. 9, S. 565 - 568; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, in: Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982, S. 135 f.

<sup>4</sup> So z.B. Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., Verband der Chemischen Industrie e.V.: Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Köln 2001, S. 19 ff.; C. Fuest, B. Huber: Neue Wege bei der Finanzierung der Kommunen: Zuschlagsrechte statt Gewerbesteuer, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 82. Jg. (2002), H. 5, S. 264.

<sup>5</sup> Ein derartiger Vergleich zweier unterschiedlicher Besteuerungskonzepte anhand der damit verbundenen Steuersätze ist nicht zielführend, da daraus nicht gefolgert werden kann, welches Konzept vorzuziehen ist. Vgl. R. Maiterth: Beurteilung unterschiedlicher Reformvorschläge für die Gewerbesteuer aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Die Betriebswirtschaft, 63. Jg. (2003), H. 5, S. 489.

<sup>6</sup> Vgl. z.B. A. Oberhauser, a.a.O., S. 567.

pflichtigen. Bei den Unternehmen wird im Gegensatz zur Wertschöpfungsteuer ausschließlich der Gewinn und damit lediglich die Wertschöpfung des Eigenkapitals besteuert. Die Besteuerung der übrigen Einkünfte, hierzu zählen Zinseinkünfte, Arbeitnehmereinkünfte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus einer privaten oder der gesetzlichen Rentenversicherung und aus bestimmten privaten Veräußerungsgeschäften erfolgt bei denjenigen natürlichen Personen, welche die Einkünfte erzielen.

### **Belastung der im Produktionsprozess entstehenden Einkommen**

Beim Vergleich der Steuerbemessungsgrundlagen beider Kommunalsteuermodelle, Wertschöpfung versus Zuschlagsteuer, wird deutlich, dass beide Steuern grundsätzlich dieselben Größen zur Kommunalfinanzierung heranziehen, nämlich das im Produktionsprozess erwirtschaftete Einkommen. Der eigentliche Unterschied zwischen beiden Besteuerungsformen besteht im Steuerzugriff. Während im Fall der Wertschöpfungsteuer die Faktoreinkommen, nämlich die Eigen- und Fremdkapitalverzinsung sowie die Lohnsumme, auf der „Entstehungsseite“ bei den Institutionen erfasst werden, welche die Entgelte für die Produktionsfaktoren entrichten, belastet eine Zuschlagsteuer die Faktoreinkommen auf der „Verwendungsseite“ bei den Einkommensbeziehern. Mit anderen Worten: Beide Formen einer Kommunalsteuer besitzen im Ergebnis dieselbe Bemessungsgrundlage und unterscheiden sich – im Idealfall – lediglich durch die Steuererhebung. Steuerpflichtige einer Wertschöpfungsteuer sind die Institutionen der Einkommensentstehung, während die Steuererhebung bei einer Zuschlagsteuer auf der Ebene der Einkommensbezieher erfolgt.

Aus diesem Grunde müsste sich das oftmals gegen eine Zuschlagsteuer vorgebrachte Argument, eine derartige Kommunalsteuer bewirke eine unerwünschte Belastung der Arbeitnehmer, auch gegen eine Wertschöpfungsteuer richten. Da beide Besteuerungskonzepte im Ergebnis dieselbe Bemessungsgrundlage besitzen, ist kaum davon anzugehen, dass die Belastungswirkungen beider Besteuerungsformen (langfristig) auseinanderfallen. Gerade die von den Befürwortern einer Wertschöpfungsteuer postulierte Überwälzung führt dazu, dass die Arbeitnehmerhaushalte von einer Wertschöpfungsteuer belastet werden.

Unterschiede zwischen beiden Formen der Kommunalbesteuerung bestehen aufgrund der zu erwartenden Umsetzung beider Konzepte in der Besteue-

rungsrealität. So belastet eine Zuschlagsteuer wegen der weitgehenden Nichterfassung von Zinseinkünften beschränkt steuerpflichtiger Personen im deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht – im Gegensatz zur Wertschöpfungsteuer – den Teil der Wertschöpfung nicht, der aus ausländischem Fremdkapital resultiert. Eine Ausnahme gilt für Zinsen, die gemäß § 8a KStG in Gewinne umqualifiziert und der deutschen Körperschaftsteuer unterworfen werden. Bei der Wertschöpfungsteuer ist davon auszugehen, dass lediglich privatwirtschaftlich organisierte und zudem gewinnorientierte Unternehmen belastet werden. Bei anderen Institutionen, wie z.B. der öffentlichen Verwaltung, Bildungseinrichtungen oder gemeinnützigen Organisationen, erscheint eine Einbeziehung in die Steuerpflicht unwahrscheinlich. Bei Institutionen, deren Beschäftigte von der steuererhebenden Gemeinde bezahlt werden, wäre eine Steuererhebung jedenfalls unnötig.

Vor dem Hintergrund, dass der elementare Unterschied zwischen einer Wertschöpfung- und einer Zuschlagsteuer in der Steuererhebung liegt, sind die scheinbar unüberbrückbaren Meinungsdivergenzen zwischen den Befürwortern der jeweiligen Steuerkonzepte doch verwunderlich. Möglicherweise liegt dies darin begründet, dass unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, welche Erhebungsform den Anforderungen, die an eine Kommunalsteuer zu stellen sind, am ehesten genügt<sup>7</sup>.

### **Äquivalenzaspekte und das Prinzip des Interessenausgleichs**

Sowohl die Befürworter einer Wertschöpfungsteuer als auch die Befürworter einer Zuschlagsteuer führen das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz, auch als Prinzip des Interessenausgleichs bezeichnet, zugunsten der jeweils favorisierten Besteuerungsform an<sup>8</sup>. Es stellt sich im Ergebnis die Frage, ob die Wertschöpfung eines Unternehmens oder das Einkommen der Wirtschaftssubjekte den geeigneteren Indikator für die Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur darstellen. Auf Indikatoren muss zurückgegriffen werden,

<sup>7</sup> Auf die Bedeutung der Verwendung eines geeigneten Referenzmaßstabs bei der Gemeindesteuerreform weist auch Hey hin. Vgl. J. Hey: Reformoptionen der Gemeindefinanzen, in: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 52. Jg. (2003), H. 3, S. 333.

<sup>8</sup> Auf das Äquivalenzprinzip (Benefit Principle) wird im vorliegenden Beitrag nicht eingegangen, da sich eine Äquivalenz zwischen kommunaler Leistung und kommunaler Steuerbelastung bestenfalls auf globaler Ebene, nämlich im Sinne der fiskalischen Äquivalenz herstellen lässt. So auch H. Haller: Zur Frage der zweckmäßigen Gestaltung gemeindlicher Steuern, Finanzwissenschaftliche Schriften, Bd. 35, Frankfurt a.M. u.a.O. 1987, S. 60.

da eine genaue Kosten- und Leistungszurechnung nicht möglich ist.

### Wertschöpfungsteuer

Befürworter einer Wertschöpfungsteuer verwenden eine „indirekte“ Beweisführung, indem sie (zurecht) darauf hinweisen, dass Unternehmen die gemeindliche Infrastruktur auch in Verlustperioden in Anspruch nehmen. Die daraus abgeleitete Schlussfolgerung, eine Kommunalsteuer dürfe nicht am Unternehmensgewinn festmachen, ist jedoch problematisch. Mehrere Aspekte sprechen gegen diese Äquivalenztheoretische Argumentation im Zusammenhang mit der Wertschöpfungsteuer. Zum einen ist unklar, wie die Wertschöpfung, d.h. die Lohnsumme und die Verzinsung des eingesetzten Kapitals, mit der Inanspruchnahme öffentlicher Infrastruktur zusammenhängen sollen. Auch die Wertschöpfung und damit die gemessene Inanspruchnahme von Infrastruktur variiert, wenn auch in geringerem Umfang, mit der Höhe des Gewinns bzw. des Verlusts, da die Eigenkapitalverzinsung zur Wertschöpfung rechnet. Damit wendet sich das gegen eine Gewinnbesteuerung ins Feld geführte Argument, wenn auch in abgeschwächter Form, gegen eine Wertschöpfungsteuer. Zudem ist fragwürdig, inwieweit die gezahlten Faktorentgelte, die wohl als Maßgröße für die Unternehmensgröße gelten sollen, mit der Nutzung von Infrastruktur korreliert sind. Warum sollte ein Unternehmen, das in einer humankapitalintensiven Branche mit hochbezahlten Mitarbeitern, z.B. in der EDV-Branche, mehr Infrastruktur beanspruchen als ein Unternehmen gleicher (räumlicher) Größe und Mitarbeiterzahl, z.B. ein Friseursalon, im Niedriglohnsektor<sup>9</sup>?

Es stellt sich die Frage, ob die Wertschöpfungsteuer dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz konstruktionsbedingt überhaupt genügen kann. Dies liegt daran, dass die Wertschöpfungsteuer wie die Umsatzsteuer von den Unternehmen zu entrichten ist und im Wege der Überwälzung auf die Absatzpreise von den Konsumenten getragen werden soll. Wegen der (beabsichtigten) Überwälzung liegt die tatsächliche Steuerlast letztlich zu großen Teilen bei Nichtansässigen, welche die örtliche Infrastruktur nicht nutzen. Es kommt zum interregionalen Steuerexport und damit verbunden zu Effizienzeinbußen<sup>10</sup>. Darüber hinaus unterstellen Befürworter einer Wertschöpfungsteuer, dass die kommunale Infrastruktur ausschließlich den ansässigen

Unternehmen, nicht jedoch der Wohnbevölkerung zu Gute kommt. Dies ist offenkundig unzutreffend. Die aus Gründen einer effizienten Besteuerung notwendige Verbindung zwischen dem Angebot an öffentlichen Leistungen und der Steuerbelastung der davon partizipierenden Wirtschaftssubjekte lässt sich bei einer Wertschöpfungsteuer nicht herstellen. Ein Wettbewerb zwischen den Gebietskörperschaften im Tieboutschen Sinne, der zu einer Offenlegung der Präferenzen der Wirtschaftssubjekte führt, ist nicht möglich, solange die lokale Steuer nicht die ansässigen Wirtschaftssubjekte belastet.

### Zuschlagsteuer

Anders verhält es sich bei einer Zuschlagsteuer, die sowohl von der Wohnbevölkerung als auch von den ansässigen Unternehmen zu entrichten ist. Die Einbeziehung der Wohnbevölkerung in die Gemeindefinanzierung ist gerechtfertigt, weil nicht nur die ansässigen Unternehmen von der Bereitstellung öffentlicher Leistungen profitieren. Zudem ist bei einer (kommunalen) Einkommensteuer im Gegensatz zur Wertschöpfungsteuer die Überwälzung nicht systemimmanent, so dass Steuerzahler und Nutzer der Infrastruktur grundsätzlich identisch sind. Daher genügt eine Zuschlagsteuer grundsätzlich dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und dem Interessenausgleich.

Im Fall eines Ungleichgewichts zwischen dem Angebot an öffentlichen Gütern und der kommunalen Steuerbelastung sind Abwanderungen in Jurisdiktionen zu erwarten, in denen für dieselbe (Kommunal-) Steuerbelastung mehr öffentliche Güter angeboten werden oder dasselbe Angebot bei einer niedrigeren Steuerbelastung bereitgestellt wird<sup>11</sup>. Damit ist eine Zuschlagsteuer am ehesten geeignet, ein Leistungsangebot der Kommunen entsprechend den Präferenzen der Bürger und der örtlichen Wirtschaft zu erstellen, was aus allokativer Sicht begrüßenswert ist. An dieser positiven Einschätzung ändert die Tatsache nichts, dass eine kommunale Einkommensteuer nicht mit dem Äquivalenzprinzip (Benefit Principle) begründbar ist, wonach die Steuerzahlung eines Wirtschaftssub-

<sup>9</sup> Vgl. in diesem Sinne auch H. Haller, a.a.O., S. 78.

<sup>10</sup> Vgl. dazu D. Wellisch: *Theory of Public Finance in a Federal State*, Cambridge 2000, S. 19.

<sup>11</sup> Darauf hat Tiebout bereits 1956 hingewiesen. Vgl. C. Tiebout: *A Pure Theory of Local Expenditures*, in: *The Journal of Political Economy*, Vol. 44 (1956), Nr. 5, S. 416 - 424.

<sup>12</sup> Im Hinblick auf Sozialleistungen bzw. die Bereitstellung sozialer Dienste ist vielmehr davon auszugehen, dass derartige Leistungen eher von Wirtschaftssubjekten mit niedrigen Einkommen als von Beziehern hoher Einkommen in Anspruch genommen werden. Vgl. H. Zimmermann: *Kommunalfinanzen. Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzpolitik*, Baden-Baden 1999, S. 172.

jekts den Preis für die Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen darstellt.

In der kommunalen Einkommensteuerschuld kann kein Preis für die Nutzung öffentlicher Leistungen gesehen werden, da von einer mit zunehmenden Einkommen steigenden Inanspruchnahme kommunaler Leistungen bei natürlichen Personen nicht auszugehen sein dürfte<sup>12</sup>. Aber auch Unternehmensgewinne sind kein exakter Maßstab für die Inanspruchnahme der kommunalen Infrastruktur, da in der realen Welt vor allem die von den Unternehmen geschaffenen Wettbewerbsvorteile, z.B. in Form von Produkt- oder Verfahrensinnovationen, und nicht nur die genutzte Infrastruktur für das Entstehen unternehmerischer Gewinne verantwortlich sind. Die Nutzung kostenlos bereitgestellter öffentlicher Infrastruktur ist für die Gewinnentstehung nicht in dem Maße bedeutsam, wie in den Modellen zum interregionalen und internationalen Steuerwettbewerb unterstellt wird<sup>13</sup>.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Ein eindeutiger Indikator für die Inanspruchnahme der kommunalen Infrastruktur existiert nicht. Aus diesem Grunde lässt sich nicht „beweisen“, welche Gemeindesteuer dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz – dem Äquivalenzprinzip entspricht ohnehin keine Gemeindesteuer – genügt. Vieles spricht jedoch für die Zuschlagsteuer.

#### **Konjunkturabhängigkeit und räumliche Streuung des Steueraufkommens**

Hinsichtlich der Konjunkturabhängigkeit unterscheiden sich beide Formen der Kommunalsteuer wegen der (prinzipiell) identischen Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht. Da die im Konjunkturverlauf relativ stabilen Einkommen der Arbeitnehmer bei beiden Formen der Gemeindefinanzierung belastet werden, hätten beide Reformmodelle eine im Zeitablauf relativ gleichmäßige Finanzausstattung der Gemeinden zur Folge.

Beide Kommunalsteuermodelle unterscheiden sich jedoch im Hinblick auf die räumliche Streuung des Steueraufkommens und damit hinsichtlich der Anforderung an eine möglichst ausreichende Versorgung sämtlicher Gemeinden mit Steuereinnahmen. Bei einer Zuschlagsteuer entsprechend dem BDI/VCI-Modell hätten insbesondere die Kernstädte im Fall eines einheitlichen Zuschlagsatzes durchschnittlich

geringere Einnahmen in nicht unerheblichem Umfang zu verzeichnen als bei der gegenwärtigen Gewerbesteuer. Dagegen würde sich die Einnahmensituation insbesondere bei den Umlandgemeinden und den Gemeinden im überwiegend ländlichen Raum durchschnittlich deutlich verbessern<sup>14</sup>. Darüber hinaus würden die steuer- weil industrieschwachen Kernstädte in den neuen Bundesländern von dieser Form der Kommunalsteuer in den meisten Fällen profitieren. Bei einer Wertschöpfungssteuer ist hingegen davon auszugehen, dass sich die räumliche Streuung des Steueraufkommens wegen des gegenüber der Gewerbesteuer voraussichtlich unveränderten Kreises der Steuerpflichtigen nicht wesentlich verändern dürfte. Zudem gilt es zu bedenken, dass auch im Fall einer Wertschöpfungssteuer das Steueraufkommen – wenn auch in einem geringeren Umfang als bei der Gewerbesteuer – in erheblichem Umfang von relativ wenigen (Groß-)Unternehmen erbracht würde<sup>15</sup>. Dies wäre bei einer Zuschlagsteuer nicht der Fall.

Welche der beiden Formen der Kommunalbesteuerung im Hinblick auf die räumliche Streuung des Steueraufkommens überlegen ist, kann nicht zweifelsfrei angegeben werden. Ein eindeutiges Urteil fällt deshalb schwer, da ein eindeutiger Referenzmaßstab für eine effiziente oder zumindest wünschenswerte kommunale Finanzausstattung in der Realität nicht angegeben werden kann. Es spricht jedoch einiges dafür, auch die Wohnbevölkerung in die Gemeindefinanzierung einzubeziehen.

#### **Gemeindeninteresse an Unternehmensansiedlung**

Ein Argument, das regelmäßig gegen eine Zuschlagsteuer ins Feld geführt wird, ist das angeblich sinkende oder gar fehlende Interesse der Gemeinden an der Ansiedlung von Unternehmen, da diese für das Aufkommen einer Zuschlagsteuer nur von untergeordnetem Interesse seien<sup>16</sup>. Es liegt in der Natur der Dinge, dass eine Gemeindesteuer, die ausschließlich von den Unternehmen zu entrichten ist, ein stärkeres Interesse der Gemeinden an der Unternehmensansiedlung hervorruft als eine Kommunalsteuer, welche auch die Wohnbevölkerung einbezieht. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die gewerblichen Unternehmen wegen der Beteiligung der Gemeinden

<sup>13</sup> Vgl. R. Maiterth: Beurteilung..., a.a.O., S. 483.

<sup>14</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt: Berechnungsergebnisse für einzelne Gemeinden, S. 24 (<http://www.bundesfinanzministerium.de/Finanz-und-Wirtschaftspolitik/Aktuell-.445.21127/Artikel/Kommission-zur-Reform-der-Geme...htm>).

<sup>15</sup> Die von den Unternehmen gezahlten (Dauer-)Schuldzinsen sind jedenfalls genauso ungleich verteilt wie die Unternehmensgewinne. Vgl. R. Maiterth: Die Gewerbesteuer..., a.a.O., S. 554 f.

<sup>16</sup> So z.B. W. Scherf, a.a.O., S. 605.

<sup>17</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt: Berechnungsergebnisse für einzelne Gemeinden, S. 24 (<http://www.bundesfinanzministerium.de/Finanz-und-Wirtschaftspolitik/Aktuell-.445.21127/Artikel/Kommission-zur-Reform-der-Geme...htm>).

an bestimmten Bundessteuern auch gegenwärtig nicht die gesamte Gemeindefinanzierung bestreiten. Zudem ist der Beitrag dieser Unternehmen an der Gemeindefinanzierung auch im Fall einer Zuschlagsteuer erheblich. So tragen gewerbliche Unternehmen, also der Kreis der derzeit Gewerbesteuerpflichtigen, beim BDI/VCI-Modell immer noch 39,23% des Teils der gemeindlichen Finanzausstattung, die gegenwärtig durch die Gewerbesteuer und den kommunalen Anteil an der Einkommensteuer erbracht wird, gegenüber 59,16% im Fall der Gewerbesteuer<sup>17</sup>. Daher ist von einem Interesse der Gemeinden an der Unternehmensansiedlung auch im Fall einer Zuschlagsteuer auszugehen.

### **Wettbewerbsneutralität der Besteuerung und Substanzbesteuerung**

Befürworter einer Wertschöpfungsteuer betonen deren Wettbewerbsneutralität, die aus der gleichmäßigen Belastung sämtlicher Produktionsfaktoren abgeleitet wird. Damit herrsche steuerliche Indifferenz gegenüber kapital- und arbeitsintensiver Fertigung, da alle Produktionsfaktoren (Arbeit und Kapital) im selben Umfang der (Wertschöpfung-)Steuer unterworfen würden. Das Preisverhältnis und damit das Faktoreinsatzverhältnis blieben aus diesem Grunde unverändert.

Die Wettbewerbsneutralität der Wertschöpfungsteuer ist aus zweierlei Gründen zweifelhaft. Zum einen besitzt die Wertschöpfungsteuer im Fall der unvollständigen Überwälzung infolge ihrer weitgehenden Gewinnunabhängigkeit den Charakter einer Soll-ertragsteuer. Es ist fraglich, ob gewinnunabhängige Steuern überhaupt als wettbewerbsneutral bezeichnet werden können<sup>18</sup>. Zwei Unternehmen mit gleich hohen Gewinnen und einer unterschiedlichen Wertschöpfung werden unterschiedlich belastet. Das ertragsstärkere Unternehmen zahlt weniger Wertschöpfungsteuer, bezogen auf den Gewinn, als das weniger ertragsstarke. Anders ausgedrückt: Zwei Unternehmen mit gleich hohen Gewinnen werden unterschiedlich belastet, wenn die Höhe ihrer Umsätze und damit die Umsatzrentabilität divergiert. Ob dies mit Wettbewerbsneutralität der Besteuerung vereinbar ist, darf bezweifelt werden. Zum anderen kann von Wettbewerbsneutralität einer ausschließlich im Inland erhobenen Wertschöpfungsteuer nicht mehr gesprochen werden, sobald ausländische Konkurrenten mit in die

Analyse einbezogen werden. Eine Wertschöpfungsteuer zwingt die inländischen Unternehmen zu Preiserhöhungen, so dass sich deutsche Produkte infolge eines fehlenden Grenzausgleichs verteuern, während Produkte ausländischer Anbieter davon verschont bleiben<sup>19</sup>. Dies erschwert wiederum die angestrebte Überwälzung der Steuer auf die Verbraucher und verschärft das Problem der Substanzbesteuerung.

Ein weiterer Aspekt, der gegen eine Wertschöpfungsteuer spricht, ist die damit verbundene Doppelbesteuerung von Kapitalerträgen. Sofern keine entsprechenden Korrekturvorschriften implementiert werden, und davon ist nicht auszugehen, belastet eine Wertschöpfungsteuer – wie die Gewerbesteuer im Fall von Dauerschuldzinsen – das eingesetzte Kapital zum Teil mehrfach. So unterliegen Fremdkapitalzinsen sowohl bei der empfangenden Institution, z.B. einer Geschäftsbank, als auch bei der zahlenden Institution, z.B. einem gewerblichen Unternehmen, der Wertschöpfungsteuer.

Im Gegensatz zur Wertschöpfungsteuer tritt eine Mehrfachbelastung desselben Einkommens bei einer Zuschlagsteuer nicht auf, da eine Zuschlagsteuer das Einkommen der Steuerpflichtigen unmittelbar belastet. Zudem entfällt bei einer am Einkommen bzw. Gewinn orientierten Besteuerung das Problem der Substanzbesteuerung. Da eine Zuschlagsteuer sämtliche Wirtschaftssubjekte sowie deren Einkommen als Zielgröße wirtschaftlichen Handelns erfasst, erschwert dies Ausweichhandlungen der Wirtschaftssubjekte und verringert damit steuerbedingte Verzerrungen<sup>20</sup>. Eine Zuschlagsteuer kommt daher dem Ideal einer neutralen Besteuerung am nächsten. Dies gilt auch für das Postulat der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung. Eine Steuer, die wie die Zuschlagsteuer auf den unternehmerischen Gewinn ebenso wie auf die Rückflüsse aus der alternativen Kapitalverwendung anfällt, wirkt grundsätzlich neutral im Hinblick auf die Kapitalkosten und beeinflusst die unternehmerische Preispolitik deshalb nicht<sup>21</sup>.

### **Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit**

Ein Kriterium, das bei der Gemeindefinanzreform zumindest im finanzwissenschaftlichen Schrifttum

<sup>18</sup> Vgl. R. Eischen: Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmungsgewinnen, 2. Aufl., Hamburg 1994, S. 70.

<sup>19</sup> Zu den Auswirkungen einer Wertschöpfungsteuer auf die unternehmerische Preispolitik vgl. R. Maiterth: Beurteilung..., a.a.O., S. 487 f.

<sup>20</sup> Vgl. zur Neutralität einer Zielgrößenbesteuerung D. Schneider: Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden 1992, S. 206.

<sup>21</sup> Einschränkend muss jedoch angemerkt werden, dass eine vollständig kapitalkostenneutrale Einkommensbesteuerung wegen des Auseinanderfallens von ökonomischem und steuerlichem Gewinn in praxi nicht möglich ist. Zudem führen unterschiedliche Zuschlagsätze (als Resultat von Hebesatzdifferenzen) zu Verzerrungen bei den Kapitalkosten.

entweder keine Beachtung findet oder als irrelevant eingestuft wird, ist die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dies liegt daran, dass bei der Frage nach einer kommunalen Besteuerung Effizienzüberlegungen im Vordergrund stehen und das Hauptaugenmerk deshalb äquivalenztheoretischen Überlegungen gilt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird dagegen mit Verteilungsaspekten in Verbindung gebracht und deshalb als unbeachtlich eingestuft, weil Verteilungspolitik als Angelegenheit der zentralstaatlichen Ebene betrachtet wird.

Dennoch erscheint es aus zwei Gründen legitim, das Leistungsfähigkeitsprinzip auch im Zusammenhang mit der Gemeindefinanzierung mitheranzuziehen. Zum einen spielen Verteilungsgesichtspunkte und damit die Frage nach einer gerechten Besteuerung für die Möglichkeit, eine bestimmte Gemeindesteuer zu implementieren, im politischen Prozess, aber auch im Hinblick auf die Akzeptanz bei der Bevölkerung eine wichtige Rolle. Als Beispiel sei an die Poll-Tax in Großbritannien erinnert. Zum anderen haben die obigen Ausführungen gezeigt, dass die äquivalenztheoretischen Überlegungen nur relativ wenig im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung einer Gemeindesteuer beitragen können<sup>22</sup>. Daher ist es legitim, das Leistungsfähigkeitsprinzip als ein zusätzliches Kriterium für die Frage nach der geeignetsten Form der Gemeindesteuer heranzuziehen.

Die Forderung nach einer Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit erfreut sich allgemeiner Beliebtheit, was insbesondere daran liegt, dass das Konzept „steuerliche Leistungsfähigkeit“ zunächst inhaltsleer und deshalb beliebig verwendbar ist. Dennoch lassen sich unterschiedliche Systeme der Kommunalbesteuerung unter Zugrundelegung des Leistungsfähigkeitsprinzips beurteilen, nämlich genau dann, wenn in einem ersten Schritt geklärt wird, was unter steuerlicher Leistungsfähigkeit verstanden wird. In der ökonomischen Literatur herrscht weitgehend Einigkeit, dass ausschließlich natürliche Personen über eine steuerliche Leistungsfähigkeit verfügen können. Daran ändert die Tatsache nichts, dass immer wieder auf die objektive Leistungsfähigkeit des Unternehmens bzw. des stehenden Gewerbebetriebs hingewiesen wird<sup>23</sup>.

Aus diesem Grunde lässt sich die steuerliche Leistungsfähigkeit grundsätzlich an zwei Größen festma-

chen. Entweder man sieht die persönlichen Konsumausgaben oder das erwirtschaftete Einkommen, d.h. Konsum und Ersparnis, eines Wirtschaftssubjektes als nutzenstiftend an. Daher lässt sich lediglich eine Zuschlagsteuer, die am Einkommen der Wirtschaftssubjekte anknüpft, mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründen. Da wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Verfügungsmacht über Ressourcen erfordert, ist eine Wertschöpfungssteuer, deren Bemessungsgrundlage größtenteils Entgelte umfasst, die der Steuerpflichtige an andere Wirtschaftssubjekte entrichtet, nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar.

### Transparenz der Besteuerung

Ein letztes Kriterium für die Ausgestaltung eines Kommunalsteuersystems, das hier Verwendung findet, ist die Transparenz bzw. Fühlbarkeit der Besteuerung. Dieses Kriterium ist gerade bei einer Gemeindesteuer im Hinblick auf den als positiv beurteilten kommunalen Wettbewerb wichtig. Nur eine Besteuerung, deren Last von den Nutzern der kommunalen Infrastruktur auch wahrgenommen wird, kann effizienzsteigernde Wanderungsbewegungen induzieren. Insoweit ist eine Zuschlagsteuer, die von der Wohnbevölkerung und den ansässigen Unternehmen zu entrichten ist, einer Wertschöpfungssteuer vorzuziehen. Diese ist zwar von den in einer Gemeinde ansässigen Unternehmen zu zahlen, sie soll jedoch die Unternehmen nicht belasten, sondern auf größtenteils gebietsfremde Konsumenten überwälzt werden.

### Schlussbetrachtung

Bei einer Zuschlagsteuer und einer Wertschöpfungssteuer handelt es sich nicht um zwei gegensätzliche Kommunalsteuersysteme, wie dies beim Studium der einschlägigen Literatur oftmals den Anschein hat. Vielmehr erfassen beide Formen einer Kommunalsteuer dieselbe Größe, nämlich das im Produktionsprozess entstehende Einkommen. Zuschlagsteuer und Wertschöpfungssteuer unterscheiden sich lediglich in der Steuererhebung. Während im Fall der Wertschöpfungssteuer die Faktoreinkommen auf der „Entstehungsseite“ bei den Institutionen besteuert werden, welche die Entgelte für die Produktionsfaktoren entrichten, belastet eine Zuschlagsteuer die Faktoreinkommen auf der „Verwendungsseite“ bei den Einkommensbeziehern. Dies bedeutet jedoch nicht, dass es gleichgültig wäre, welche der beiden Erhebungsformen gewählt wird. Auch wenn ein eindeutiger Nachweis nicht geführt werden kann, sprechen die Argumente mehrheitlich zugunsten einer Zuschlagsteuer.

<sup>22</sup> So auch J. Hey, a.a.O., S. 334.

<sup>23</sup> So beispielsweise M. Jachmann: Der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform der Gewerbesteuer, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 83. Jg. (2003), H. 9, S. 569.