

Michael Broer*

Ersatzvorschläge für die Gewerbesteuer

Darstellung und Vergleich einiger häufig genannter Ansätze

Die Gewerbesteuer stellt in der gegenwärtigen Ausgestaltung ein spezielles deutsches Problem im Rahmen der Unternehmensbesteuerung dar. Kurzfristig wurde als Lösungsansatz die pauschalierte Verrechnung der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen eingeführt. Allerdings bleibt bei den Kapitalgesellschaften die Gewerbesteuerbelastung weiter bestehen. Welche Alternativen bestehen zur gegenwärtigen Gewerbesteuer? Wie sind sie zu beurteilen?

Mit der Senkung der Einkommen- und Körperschaftsteuersätze durch die Steuerreform 2000 hat sich die steuerliche Position Deutschlands im internationalen Vergleich verbessert¹. Verblieben ist mit der Gewerbesteuer ein spezielles deutsches Problem im Rahmen der Unternehmensbesteuerung. Kurzfristig wurde als Lösungsansatz die pauschalierte Verrechnung der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen eingeführt. Allerdings bleibt bei den Kapitalgesellschaften die Gewerbesteuerbelastung weiter bestehen. Insgesamt ergibt sich für diese Rechtsform eine Steuerbelastung des Gewinns von ca. 38,6%². Somit besteht bei der Gewerbesteuer auch zukünftig noch Handlungsbedarf. Die Reform bzw. Abschaffung der Gewerbesteuer sollte allerdings zusammen mit einer Gemeindefinanzreform erfolgen³. Denn das Steueraufkommen fließt abgesehen von der ca. 22%igen Gewerbesteuerumlage vollständig den Gemeinden zu⁴.

In der Vergangenheit wurde eine Vielzahl von Vorschlägen zur Reform der Gewerbesteuer gemacht. Zu nennen sind etwa die Wertschöpfungssteuer⁵ oder eine Beteiligung an der Umsatzsteuer⁶ sowie ein Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer, gegebenenfalls auch zur Körperschaftsteuer⁷. Nachfolgend werden kurz die derzeitige Gewerbesteuer und die verschiedenen Alternativen vorgestellt und anschließend mit Hilfe eines Kriterienkatalogs beurteilt.

Dr. Michael Broer, 31, ist Referent für Steuerpolitik im Bundesministerium der Finanzen. Er gibt seine persönliche Meinung wieder.

Ausgestaltung der Gewerbesteuer

Bei der Gewerbesteuer handelt es sich um eine örtliche wirtschaftskraftbezogene Unternehmenssteuer, welche die den Gemeinden durch den Wirtschaftsbetrieb entstehenden Kosten abgelten soll⁸. Der Steuerpflicht unterliegt der im Inland befindliche Gewerbebetrieb an sich. Sowohl freie Berufe als auch Land- und Forstwirtschaft sind gänzlich steuerbefreit. Als Bemessungsgrundlage gilt bei der Gewerbesteuer der Gewinn nach Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz, der allerdings Modifizierungen unterliegen kann. Denn nicht die persönlichen Umstände bzw. die individuelle Leistungsfähigkeit sollen besteuert werden, sondern die Inanspruchnahme kommunaler Leistungen. Deshalb wird durch Hinzurechnungen⁹ und Kürzungen¹⁰ der subjektive einkommensteuerrechtliche Gewinn objektiviert¹¹.

* Der Verfasser dankt Herrn Diplom-Volkswirt Frank Vöhringer für nützliche Anregungen und Kommentare.

¹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, in: Monatsbericht des BMF, Oktober 2001, S. 61-64.

² Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag.

³ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Chancen auf einen höheren Wachstumspfad, Jahresgutachten 2000/01, Stuttgart 2000, S. 199.

⁴ Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Finanzbericht 2001, Bonn 2000, S. 169.

⁵ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982.

⁶ Vgl. L. Schemmel, W. Krahwinkel: Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, Heft 57 des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Wiesbaden 1984.

⁷ Vgl. Frankfurter Allgemeine Zeitung: Die Bundesregierung will die Gewerbesteuer abschaffen, vom 4.5.2001, Nr. 103, S. 15.

⁸ Vgl. Bundesverfassungsgericht: Urteil vom 13.5.1969, in: Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 26, Tübingen 1970, S. 11

Der ermittelte Gewerbeertrag wird bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen um einen Freibetrag gekürzt, der 48 000 DM beträgt. Der über dem Freibetrag liegende Gewerbeertrag wird anschließend mit einer gestaffelten Steuermesszahl¹² multipliziert und ergibt dann den Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag. Bei Kapitalgesellschaften kommt eine einheitliche Steuermesszahl von 5% ohne Freibetrag zur Anwendung. Die Steuerschuld ergibt sich durch Multiplikation des Steuermessbetrags mit dem von der Gemeinde autonom bestimmten Vervielfältiger (Hebesatz). 1999 lag der gewogene Durchschnittshebesatz bei der Gewerbesteuer in Deutschland bei 389%¹³.

Da die Gewerbesteuer von der eigenen Bemessungsgrundlage abzugsfähig ist und letztere somit senkt, sind formale und effektive Steuerschuld zu trennen. So ergibt sich für eine Kapitalgesellschaft mit einem Gewerbeertrag vor Gewerbesteuer (E) in Höhe von 200 000 DM bei einem Hebesatz (h) von 400% und einer Steuermesszahl (M) von 5% durch Multiplikation ein formaler Steuersatz von 20%. Da aber zu berücksichtigen ist, dass die Gewerbeertragsteuer (GE) ihre eigene Bemessungsgrundlage – den Gewerbeertrag vor Gewerbesteuer (E) – mindert, ergibt sich eine effektive Belastung von 16,67% und somit statt einer formalen Steuerschuld von 40 000 DM eine effektive von 33 333 DM.

Ermittlung der effektiven Gewerbeertragsteuerschuld:

$$G_E = h \cdot M(E - G_E) = \frac{E}{1 + \frac{1}{h \cdot M}} = \frac{200\,000}{1 + \frac{1}{4 \cdot 0,05}} = 33\,333$$

Für Personenunternehmen besteht seit 2001 die Möglichkeit, die Gewerbesteuer in pauschalierter Form nach § 35 EStG von der Einkommensteuerschuld abzuziehen¹⁴. Durch den Abzug von der Einkommensteuerschuld und den weiterhin möglichen Abzug der Gewerbebesteuerschuld von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage wird der größte Teil der Personengesellschaften und Einzelunternehmen faktisch nicht mehr durch die Gewerbesteuer belastet.

⁹ Zu nennen sind 50% der Dauerschuldzinsen, da unterstellt wird, dass die Ertragskraft eines Betriebes durch die gesamte Kapitalausstattung determiniert wird und nicht nur durch das Eigenkapital. Die nur 50%ige Anrechnung führt zu Verzerrungen zwischen Gewerbebetrieben mit unterschiedlichem Fremdkapitalanteil.

¹⁰ Kürzungen dienen dazu, Doppelbesteuerungen zu vermeiden. So ist der Ertrag um 1,2% des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes zu kürzen, da der dem gewerblichen Grundbesitz entstammende Ertrag ungefähr in dieser Höhe schon von der Grundsteuer erfasst worden ist und nicht noch ein zweites Mal mit Gewerbesteuer belastet werden soll.

¹¹ Vgl. K.-H. Hansmeyer: Gewerbesteuer, in: W. Albers u.a. (Hrsg.): Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 3, Stuttgart, New York 1981, S. 621

Kommunaler Zuschlag

Als eine Ersatzmöglichkeit für die Gewerbesteuer kann ein Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer genannt werden¹⁵. Ein alleiniges Zuschlags- oder Hebesatzrecht auf die Einkommensteuer, wie in Art 106 Abs. 5 GG vorgesehen, ist unzumutbar, da dann Körperschaften ohne Begründung von der Besteuerung freigestellt wären. Dies entspricht nicht der Intention einer kommunalen Unternehmenssteuer, deren Zweck es ist, die Unternehmen unabhängig von der Rechtsform an der Finanzierung öffentlicher Leistungen entsprechend des gruppenmäßigen Vorteilszuflusses zu beteiligen (gruppenmäßige Äquivalenz).

Der Zuschlag auf die Körperschaftsteuer ist einfach zu realisieren. Eine Abgrenzung der Bemessungsgrundlage auf kommunaler Ebene ist unproblematisch, wie bei den Stadtstaaten zu ersehen ist. Für eine Eingrenzung auf ausschließlich gewerbliche Einkünfte der Einkommensteuer spricht, dass die Gewerbesteuer durch eine andere Steuer substituiert werden soll. Der Kreis der Steuerzahler muss also nicht erweitert werden. Diese Eingrenzung ist aus ökonomischer Sicht allerdings abzulehnen. Da auch Freiberufler sowie land- und forstwirtschaftliche Unternehmen die kommunale Unternehmensinfrastruktur nutzen, sollten diese Gruppen und somit alle Gewinneinkünfte dem Zuschlag unterworfen werden. Aus allokativen Erwägungen sollte der Zuschlag auf alle Einkommensteuerpflichtigen ausgeweitet werden, denn nur bei einer direkten und merklichen Anlastung der Kosten ist eine ökonomisch effiziente Entscheidung zwischen dem Nutzen der zusätzlich bereitgestellten öffentlichen Leistungen und den dadurch induzierten Nutzeneinbußen durch die (Steuer-)Finanzierung dieser Leistungen möglich. Diese Kostenanlastung ist derzeit kaum gegeben. Denn bisher kann nur durch Variation der Gewerbesteuerhebesätze spürbar das Steuereinnahmenvolumen verändert werden.

Zu beachten ist, dass die Einkommensteuer im Gegensatz zur Körperschaft- und Gewerbesteuer nicht nach dem Betriebsstättenprinzip, sondern nach dem

¹² Diese Messzahl beträgt bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen für die ersten zu versteuernden 24 000 DM Gewerbeertrag 1% und steigt jeweils für die nächsten 24 000 DM um 1% an, bis sie den Wert 5% bei einem Gewerbeertrag von mehr als 144 000 DM annimmt.

¹³ Vgl. Statistisches Bundesamt: Statistisches Jahrbuch der Bundesrepublik Deutschland 2001, Stuttgart 2001, S. 554.

¹⁴ Von der Einkommensteuerschuld kann das 1,8fache des Gewerbebesteuermessbetrags abgezogen werden.

¹⁵ Dies hat kürzlich der BDI vorgeschlagen. Vgl. Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer: Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, hrsg. vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und dem Verband der Chemischen Industrie e.V., Köln 2001.

Wohnsitzprinzip verteilt wird. Der kommunale Einkommensteueranteil wurde eingeführt, um die Benachteiligung von Wohnortgemeinden durch die Gewerbesteuererlegung zu mindern¹⁶. Bei Abschaffung der Gewerbesteuer müsste nun der Verteilungsmaßstab der Einkommensteuer verändert werden. Ansonsten hätten Gemeinden mit vielen Einpendlern kein Interesse an der Ausweisung von Gewerbegebieten, da die Einkommensteuer in die Wohnsitzgemeinden abfließen würde. Statt Gewerbegebiete würden die Gemeinden Wohngebiete zur Steigerung der Einkommensteuereinnahmen ausweisen, was zu wachstumspolitischen Problemen führen könnte. Denn nur bei der Ansiedlung von Kapitalgesellschaften würden den entstandenen Erschließungskosten auch (Körperschaft-)Steuereinnahmen gegenüberstehen. Als Lösungsansatz bietet sich für die Einkommensteuer eine hälftige Verteilung nach dem Wohnsitz- und dem Betriebsstättenprinzip an. Dies führt dazu, dass Gemeinden mit Unternehmen nun auch an den Einnahmen aus der Einkommensteuer der dort arbeitenden, aber nicht wohnenden Personen zu 50% beteiligt werden¹⁷.

Kommunaler Umsatzsteueranteil

Eine vielfach kontrovers diskutierte¹⁸ Reformoption besteht darin, die Gewerbesteuer durch eine weitere Erhöhung des Anteils der Gemeinden an der Umsatzsteuer zu ersetzen, an der sie seit 1998 als Ersatz für die Abschaffung der Gewerbesteuer direkt beteiligt sind. Eine Umsatzsteuerbeteiligung gestattet allerdings nicht, ein Hebesatzrecht einzuführen. Dies wäre zwar grundsätzlich möglich, wenn den Kommunen die Umsatzsteuer der letzten Stufe zugewiesen oder ein Zuschlagrecht auf die staatliche Umsatzsteuer gewährt würde. Da eine solche Regelung gegen die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie¹⁹ verstößt und deshalb nicht mit EG-Recht vereinbar ist, lässt sich somit trotz einer theoretischen Eignung bei einer kommunalen Umsatzsteuerbeteiligung kein Hebesatzrecht installieren.

Zu klären wäre noch der Verteilungsschlüssel, nach dem der gemeindliche Anteil auf die einzelnen Kommunen verteilt wird. Der Einfachheit halber könnte der

bestehende bzw. demnächst reformierte Verteilungsschlüssel für den derzeitigen gemeindlichen Umsatzsteueranteil verwendet werden, der bei 2,08% liegt²⁰. Die Verteilung auf die einzelne Gemeinde ist im Gemeindefinanzreformgesetz geregelt; sie erfolgt nach einem Schlüssel. Dieser beruht in den alten Ländern zu 42% auf dem Gewerbesteueraufkommen der Jahre 1990 bis 1997, zu 40% auf der mit den durchschnittlichen gemeindeindividuellen Hebesätzen der Jahre 1995 bis 1998 gewichteten Gewerbesteuerbemessungsgrundlage aus dem Jahre 1995 und zu 18% auf der Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten der Jahre 1990 bis 1998²¹. Ab 2003 soll ein fortschreibungsfähiger Verteilungsschlüssel Anwendung finden. Dann sollen neben der schon verwendeten Abgrenzung bei den sozialversicherungspflichtig Beschäftigten noch Sachanlagen, Vorräte sowie Löhne und Gehälter berücksichtigt werden²².

Wertschöpfungsteuer

Das Modell einer Wertschöpfungsteuer wurde unter anderem vom Wissenschaftlichen Beirat des Bundesfinanzministeriums vorgeschlagen²³. Die Wertschöpfungsteuer solle die Gewerbesteuer als unternehmensbezogene Gemeindesteuer ablösen, da die Bemessungsgrundlage „örtliche Wertschöpfung“ einen angemessenen Indikator der Beanspruchung öffentlicher Leistungen durch die Unternehmen darstellt. Zudem bestehe für die Gemeinden Interesse an der Ansiedlung von Betrieben für den Fall, dass ihnen das örtliche Steueraufkommen zusteht. Der Kreis der Steuerpflichtigen soll ausgeweitet werden, indem neben den Gewerbebetrieben die freien Berufe, die Land- und Forstwirtschaft und möglicherweise auch noch die Wohnungswirtschaft und der öffentliche Sektor einbezogen werden²⁴. Dies lässt sich damit begründen, dass jeder der genannten Bereiche kommunale Leistungen nutzt und deshalb auch zu deren Fi-

²⁰ Vom Umsatzsteueraufkommen werden dem Bund vorab 5,63% zur Finanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung zugewiesen. Vom verbleibenden Aufkommen stehen den Gemeinden 2,2% als kommunaler Umsatzsteueranteil zu.

²¹ Die Komplexität des Schlüssels ist darauf zurückzuführen, dass erstmalig 1999 Statistiken über die interkommunale Verteilung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer für das Jahr 1995 vorhanden waren. Als Kompromiss werden sowohl die zuvor verwendeten Größen als auch der eigentlich sachgerechte Schlüssel „Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer“ verwendet. Deutscher Bundestag: Entwurf eines Sechsten Gesetzes zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes vom 11.11.1999, Drucksache 14/2095, S. 9, 13.

²² Vgl. Gesetz zur Datenermittlung für den Verteilungsschlüssel des Gemeindeanteils am Umsatzsteueraufkommen und zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.6.1998, BGBl. I, S. 1496.

²³ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982.

²⁴ Vgl. ebenda, S. 42 ff., 59 ff.

¹⁶ Vgl. Deutscher Bundestag: Entwurf eines ... Gesetzes zur Änderung und Ergänzung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) vom 30.4.1968, Drucksache V/2861, S. 39-47.

¹⁷ Vgl. M. Broer: Ersatz der Gewerbesteuer durch ein kommunales Zuschlagsrecht zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: Deutsche Steuer-Zeitung, 89. Jg., 2001, Heft 17, S. 624.

¹⁸ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982; L. Schemmel, W. Krahwinkel, a.a.O.

¹⁹ Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, Amtsblatt der EG, Nr. L 145 vom 13.6.1977.

nanzierung herangezogen werden sollte. In Abhängigkeit vom Kreis der Steuerpflichtigen sind zwei Typen der Wertschöpfungsteuer zu unterscheiden:

Typ I: Gewerbebetriebe und freie Berufe,

Typ II: Abgrenzung nach Typ I erweitert um Staat, Land- und Forstwirtschaft, Wohnungswirtschaft und Gesundheitswesen.

Zwar treten teilweise Probleme bei der Erfassung der Wertschöpfung bzw. der einzelnen Faktorentgelte auf, so etwa bei den nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten oder beim öffentlichen Dienst, doch können diese meist befriedigend gelöst werden. So sollte auch aus Gründen der Steuergerechtigkeit bei der Einkommensteuer die Rechnungslegungspflicht allgemein bei der Land- und Forstwirtschaft eingeführt werden. Wer in der Lage ist, Investitionsentscheidungen zu treffen, der muss auch in der Lage sein, Aufzeichnungen zu führen.

Bei der Wertschöpfung der öffentlichen Gebietskörperschaften ergibt sich die Schwierigkeit, dass sich diese in Anlehnung an die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung nur als Summe der Bruttoarbeitsentgelte ermitteln lässt. Die Heranziehung zusätzlicher Faktoren erschwert das Verfahren und ist eher unbefriedigend. Als Ausgleich gegenüber privaten Unternehmen können beim Staat deshalb höhere Messzahlen Anwendung finden²⁵.

Diese Ausführungen deuten an, dass die mit einer Wertschöpfungsteuer verbundenen Schwierigkeiten – unabhängig vom Typ – gelöst werden können. Typ II ist zu präferieren, da der Kreis der Steuerpflichtigen sehr viel weiter gezogen ist und somit annähernd auch dem Empfängerkreis kommunaler Infrastrukturleistungen entspricht; er wird deshalb im weiteren Verlauf betrachtet.

Die Bemessungsgrundlage der Wertschöpfungsteuer wird nach der additiven Methode aus der Summe der in der Produktion entstandenen Faktorentgelte²⁶ ermittelt. Dadurch kann an die Gewinn- und Verlustrechnung der Unternehmen, die etwas zu modifizieren ist, angeknüpft werden²⁷. Die Steuer wird mit einem proportionalen Steuersatz erhoben, da der Objektsteuercharakter dieser Abgabe keinen progressiven Verlauf gestattet. Aus dem gleichen Grund verbietet sich die Einführung von Freibeträgen, da diese zu

²⁵ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Weiter auf Wachstumskurs, Jahresgutachten 1986/87, Stuttgart 1986, Tz. 291, S. 148.

²⁶ Die Wertschöpfung ist die Summe der Mieten und Pachten, der Bruttolöhne und -gehälter, der Zinsen sowie der Gewinne.

²⁷ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Den Aufschwung sichern – Arbeitsplätze schaffen, Jahresgutachten 1994/95, Stuttgart 1994, Tz. 307, S. 202.

Tabelle 1

Beurteilungskriterien für Gemeindesteuern

1. Allgemeine Kriterien für ein Steuersystem	2. Kommunalspezifische Kriterien für ein Steuersystem
<p>a) Sozial- und wirtschaftspolitische Kriterien</p> <ul style="list-style-type: none"> • Allokative Effizienz • Distributive Effizienz • Wachstumspolitische Effizienz • Konjunkturpolitische Effizienz 	<p>a) Vertikale Kriterien</p> <ul style="list-style-type: none"> • Proportionale Wachstumsreakibilität • Geringe Konjunkturreakibilität • Interessenausgleich • Ausgewogene Wirtschaftsstruktur
<p>b) Besteuerungssystematische Kriterien</p> <ul style="list-style-type: none"> • Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeits- / Äquivalenzprinzip • Innere Geschlossenheit • Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit 	<p>b) Horizontale Kriterien</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beschränkte Steuerautonomie • Bedarfsgerechte interkommunale Steuerkraftverteilung
<p>c) Weitere Kriterien</p> <ul style="list-style-type: none"> • Merklichkeit / Fühlbarkeit • EU-Steuerharmonisierung/ Grenzausgleich 	

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an H. Zimmermann, R.-D. Postlep: Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 60. Jg. (1980), Heft 5, S. 249.

einer indirekten Progression führen und zudem die Allgemeinheit der Besteuerung negativ berühren würden. Im Sinne der Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit können Freigrenzen in einem geringen Umfang realisiert werden, um Bagatellfälle von der Besteuerung auszunehmen.

Die Wertschöpfungsteuer stellt, in Analogie zur abzuschaffenden Gewerbesteuer, eine Kostensteuer dar, so dass ihre Steuerschuld vom einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn abzugsfähig ist und somit die Bemessungsgrundlage verringert. Folglich ist zwischen formaler und effektiver Steuerschuld zu unterscheiden. Die Breite der Bemessungsgrundlage und die Reichweite der Wertschöpfungsteuer – Typ I oder II – ermöglichen empirischen Untersuchungen zufolge einen Steuersatz von etwa 2,63% für Typ I bzw. 2,48% für Typ II²⁸.

Um die Alternativen zur Gewerbesteuer einschätzen und in eine Reihenfolge bringen zu können, sind Beurteilungsmaßstäbe notwendig. Diese können in zwei Anforderungskategorien – allgemeine²⁹ und gemeinde-spezifische³⁰ – unterteilt werden (vgl. Tabelle 1).

²⁸ Vgl. P. Kalich: Sektorale Inzidenz einer Wertschöpfungsteuer, Bochum 1992, S. 27 f.

²⁹ Vgl. F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970. Siehe auch H. Haller: Finanzpolitik, 5. Aufl., Tübingen 1972, S. 236 ff.

³⁰ Vgl. H. Zimmermann, R.-D. Postlep: Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 60. Jg. (1980), Heft 5, S. 248.

Allgemeine Beurteilungskriterien

Die allgemeinen Anforderungen sind von jeder Steuer in einem Staat zu erfüllen, um dem angestrebten Rationalitätsziel zu entsprechen. Gibt es neben der zentralen noch weitere Gebietskörperschaftsebenen mit eigenen Aufgaben und eigenen Steuern, so kann eine Modifikation der allgemeinen Anforderungen bzw. die Einführung spezifischer Beurteilungskriterien notwendig sein.

Auch für kommunale Steuern gelten die allgemeinen von einem Steuersystem zu erfüllenden Kriterien wie etwa die innere Geschlossenheit³¹, Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit sowie allokativer Effizienz. Abstriche sind hingegen in den Bereichen Distribution und Stabilität zu machen, da diese Aufgaben aufgrund vorhandener Spill-over-Effekte nicht von den Gemeinden zu erfüllen sind, sondern vom Zentralstaat. Es ist allerdings darauf zu achten, dass die Steuern der kommunalen Ebene bzw. ihre Wirkungen die staatlichen Anstrengungen nicht konterkarieren. Aus den genannten Gründen ist auch das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Besteuerung für die kommunale Ebene von geringerem Gewicht, im Gegensatz zum Äquivalenzprinzip, zumindest in der Form der gruppenmäßigen (lokalen) Äquivalenz³².

Die Forderung nach Grenzausgleich bzw. EU-Steuerharmonisierung hat keine Geltung für die kommunalen Steuern. Zwar soll die Besteuerung nicht zu Handelshemmnissen und Wettbewerbsverzerrungen führen, doch erfolgt die kommunale Besteuerung auf der Basis der gruppenmäßigen lokalen Äquivalenz und dient somit der Abgeltung von kommunalen Vorleistungen. Diese stellen wie Löhne und Mieten Faktorkosten der Produktion dar, für die es keinen Grenzausgleich gibt. Auch das Kriterium der Lasterleichterung gilt nicht für kommunale Steuern. Denn der wachstumspolitische Vorteil der Finanzierung öffentlicher Leistungen über indirekte Steuern (so genannte Finanzierungszugewinn) ist vor dem Hintergrund der lokalen Selbstverwaltung und der Forderung nach politischer Teilhabe der Individuen im kommunalen Bereich zu relativieren, da die Verantwortung der Politiker für die lokalen Belastungen so verdeckt wird³³.

Gemeindespezifische Beurteilungskriterien

Die Forderungen nach proportionaler Wachstumsreakibilität, geringer Konjunkturreakibilität und einer ausgewogenen Wirtschaftsstruktur sind eng miteinander

verbunden. Kommunale Dienste und Güter wie Straßen und andere infrastrukturverbessernde Maßnahmen gehen als notwendige Inputs in die Produktion der Unternehmen ein, variieren somit im Wesentlichen mit dem Wirtschaftswachstum. Um das Wirtschaftswachstum nicht zu behindern, müssen also der Umfang des kommunalen Angebotes und somit auch die Steuereinnahmen steigen. Zugleich wird vor dem Hintergrund des Umfangs der kommunalen Investitionen – die Kommunen tätigen etwa 64%³⁴ der gesamten öffentlichen Sachinvestitionen – ein stetiges Ausgabenverhalten erwartet. Bietet das gemeindliche Steuersystem nun einen Anreiz zur Ansiedlung von Unternehmen unterschiedlicher Betriebsgrößen, Sektoren und Branchen, so wirken sich konjunkturelle und strukturelle Krisen weniger stark auf die Einnahmen und die Ausgaben der Gemeinden aus, da der konjunkturelle Verlauf zwischen Branchen und Sektoren differiert.

Weiterhin sollen die Gemeinden in der Lage sein, die verschiedenen kommunalen Gruppen – Unternehmen, Wohnbevölkerung, Einpendler – entsprechend der Inanspruchnahme kommunaler Leistungen zu besteuern und somit einen Ausgleich zwischen den Interessen der verschiedenen Gruppen durch mittelbare Kompensationszahlungen zu erreichen. Zu diesem Zweck sollte eine begrenzte kommunale Steuerautonomie gewährt werden, damit entsprechend den Wünschen und Interessen der Gruppen die steuerliche Belastung variiert werden kann. Um eine verstärkte Streuung der Steuereinnahmen und eine Bevorzugung steuerstarker Kommunen zu vermeiden, ist die Einnahmenautonomie auf relativ gleichmäßig streuende Steuern zu beschränken. Schließlich sollten den Gemeinden Einnahmen entsprechend der jeweiligen Bedarfsstruktur zufließen, wobei annähernd gleiche Steuereinnahmen bei Gemeinden gleicher Größenordnung, gleicher Struktur und gleichem Hebesatzniveau anzustreben sind. Unterscheiden sich einzelne Parameter zwischen den Gemeinden, so sind auch Differenzen bei den Steuereinnahmen gerechtfertigt³⁵.

³¹ Vermeidung von Widersprüchen, Überschneidungen und Lücken bei der Besteuerung.

³² Vgl. H. Haller: Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981, S. 40 f.

³³ Vgl. H. Grosseckler: Die Umsatzsteuer aus ökonomischer Sicht, in: P. Kirchhof, J. M. Neumann: Freiheit, Gleichheit, Effizienz, Frankfurter Institut – Stiftung Marktwirtschaft und Politik, Bad Homburg 2001, S. 79.

³⁴ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Wachstum, Beschäftigung, Währungsunion – Orientierungen für die Zukunft, Jahresgutachten 1998/99, Stuttgart 1998, S. 372 f.

³⁵ Vgl. K. Littmann: Ergebnisse und Empfehlungen des Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen zur Reform der Gemeindesteuern – Sollte die Gewerbesteuer durch eine Wertschöpfungssteuer ersetzt werden?, in: Der Gemeindehaushalt, 84. Jg., 1983, S. 178.

Nachfolgend sollen die derzeitige Gewerbesteuer und die zuvor kurz vorgestellten drei Substitutionsvorschläge auf Basis der wichtigsten aufgeführten Beurteilungskriterien miteinander verglichen werden. Die systematische Gegenüberstellung vermeidet, dass einzelne Vorschläge wegen Nichterfüllung eines einzelnen Kriteriums als Alternative ausscheiden.

Ausgewogene Wirtschaftsstruktur und Allokation

Das Kriterium der allokativen Effizienz ist bei der Umsatz- und der Wertschöpfungsteuer bezüglich der Rechtsform- und der Finanzierungsneutralität erfüllt. Allerdings ist die Faktoreinsatzneutralität gestört, denn der Einsatz des Faktors Kapital ist im Gegensatz zum Faktor Arbeit zumindest vom Grundsatz her steuerunbelastet³⁶.

Die Gewerbesteuer schneidet aufgrund der Nichtneutralität bezüglich der Finanzstruktur, der Rechtsform und des Faktoreinsatzes am schlechtesten ab. Denn durch die nur hälftige Berücksichtigung des Fremdkapitals wird dieses gegenüber dem Eigenkapital steuerlich bevorzugt³⁷. Auch die Rechtsformneutralität ist durch die positive Diskriminierung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen durch die Gewährung von Freibeträgen, einer gestaffelten Steuerermesszahl und der Möglichkeit der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nicht gegeben; diese Maßnahmen untergraben den Charakter der Objektsteuer. Sie führen zudem dazu, dass auch die Beurteilung bezüglich der angestrebten ausgewogenen Wirtschaftsstruktur negativ ausfällt. Denn Kleinunternehmen und Unternehmensneugründungen sind auch wegen der hohen Freibeträge für die Gemeinden unattraktiv³⁸.

Das Zuschlagsrecht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer ist hier etwas besser als die Gewerbesteuer einzuschätzen. Denn der Grundfreibetrag der Einkommensteuer liegt bei knapp 30% des Gewerbesteuerfreibetrages. Allerdings ist auch bei diesem Ansatz die Finanzierungsneutralität nicht gegeben, da Fremdkapitalzinsen die Bemessungsgrundlage mindern und somit Eigenkapital noch stärker steuerlich diskriminiert wird³⁹. Auch die Rechtsformneutralität ist nicht gewährleistet, denn Kapitalgesellschaften werden bei Thesaurierung mit 25% Körperschaftsteuer belastet, bei Personengesellschaften sind es im Jahr 2005 bis zu 42% Einkommensteuer.

³⁶Nach Schätzungen lag die effektive Belastung auf Investitionsgüter durch die Umsatzsteuer 1998 bei 16%. Vgl. P. Gottfried, W. Wiegand: Exemption versus zero rating. A hidden problem of VAT, in: Journal of Public Economics, Bd. 46, 1991, S. 308.

³⁷Insofern ist es nicht verwunderlich, dass die Eigenkapitalquote deutscher Unternehmen vergleichsweise gering ist, denn Eigenkapital wird steuerlich diskriminiert.

Anzumerken ist noch, dass sowohl bei der Umsatz- als auch bei der Wertschöpfungsteuer das Kriterium der ausgewogenen Wirtschaftsstruktur erfüllt ist und dass abgesehen von der Wertschöpfungsteuer die Inanspruchnahme kommunaler Leistungen durch staatliche Behörden steuerlich unberücksichtigt bleibt.

Die beschränkte Steuerautonomie der Gemeinden ist bis auf den Umsatzsteuerverbund bei allen Ansätzen vorhanden, so dass auch die Merklichkeit der Besteuerung gegeben sein dürfte. Beim Zuschlag zur Einkommensteuer kommt noch als positives Argument hinzu, dass durch die Einbeziehung der privaten Haushalte endlich die notwendige Flexibilität der Besteuerung auch für diese kommunale Interessengruppe erreicht werden könnte. Denn bisher werden den privaten Haushalten die Kosten der für sie bereitgestellten Leistungen nur teilweise angelastet⁴⁰. Dies hat zur Folge, dass die Kosten der den privaten Haushalten zufließenden Leistungen mit Hilfe der Gewerbesteuer finanziert und somit den Unternehmen angelastet werden, da nur bei dieser Steuer sowohl die Bemessungsgrundlage ein ausreichendes Volumen aufweist als auch eine direkte und flexible Beeinflussung des Steueraufkommens gegeben ist⁴¹.

Die fehlende Hebesatzautonomie führt dazu, dass die Umsatzsteuer beim Interessenausgleich und der Merklichkeit am schlechtesten zu bewerten ist. Denn eine direkte Beziehung zwischen dem einzelnen Unternehmen, dessen wirtschaftlichem Erfolg und den daraus abgeleiteten Steuereinnahmen besteht nicht, da die Unternehmen die Steuer nicht direkt an die jeweilige Gemeinde abführen. Auch die Fühlbarkeit ist nicht gegeben, da eben keine Möglichkeit besteht, dass einzelne Kommunen die Steuersätze verändern, um Standortpolitik zu betreiben.

Demgegenüber schneiden die drei anderen Alternativen hier besser ab, wenn auch der Interessenausgleich wohl nur bei einem Zuschlagsrecht bei der Einkommensteuer vollständig gegeben ist, soweit sich dieses auch auf alle sieben Einkunftsarten bezieht und

³⁸ So leisten z.B. von den 60 000 Gewerbebetrieben der Stadt Frankfurt/M. nur etwa 9600 (16%) Steuerzahlungen, wobei zwei Drittel des Aufkommens von etwa 50 Unternehmen (0,08%) geleistet werden. Vgl. o.V.: Koenigs will „Aufbruchsignal“, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 21.10.1998, Nr. 244, S. 50.

³⁹ Ein Lösungsweg könnte die von Befürwortern einer stärkeren Konsumorientierung des Steuersystems geforderte zinsbereinigte Einkommensteuer sein. Rose spricht in diesem Zusammenhang vom „Existenzminimum des Eigenkapitals“ in Unternehmen.

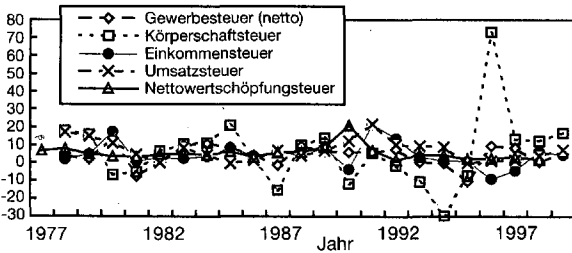
⁴⁰ Eine vollständige Gebührenfinanzierung ist nicht immer möglich und oft auch mit Hinweis auf den meritorischen Charakter nicht gewollt.

⁴¹ Vgl. dazu C. Fuest, R. T. Riphan: Ist die Gewerbesteuer eine Äquivalenzsteuer?, in: Jahrbücher für Nationalökonomie, Bd. 221, 2001, S. 15.

Abbildung 1

Konjunkturreaktibilität verschiedener Steuern und Steuerbemessungsgrundlagen

(Änderung zum Vorjahr in %)



Quelle: Eigene Berechnung nach Daten des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und des Statistischen Bundesamtes.

somit auch die privaten Haushalte einbezogen werden. Bei der Wertschöpfungssteuer tritt das Problem auf, dass je nach Reichweite – also Kreis der Steuerpflichtigen – einige Bereiche ausgeklammert werden, z.B. die Wohnungswirtschaft. Auch bei der Gewerbesteuer sind nicht alle Interessengruppen mit einbezogen, wie etwa die Landwirtschaft.

Konjunkturpolitische Beurteilung

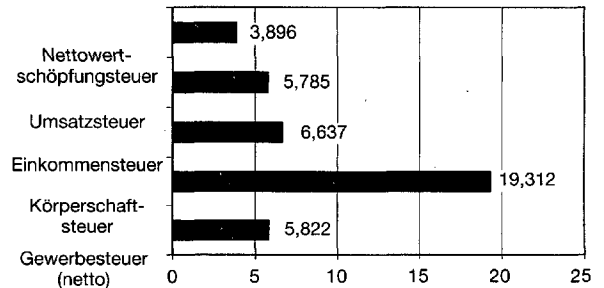
Bezüglich der Konjunkturreaktibilität sind die Gewerbesteuer und noch viel mehr die Körperschaftsteuer aufgrund des hohen Anteils der Gewinne an der Bemessungsgrundlage negativ zu beurteilen. Wird der Zeitraum von 1977 bis 1999 (vgl. Abbildung 1) betrachtet, so schwankten die Einnahmen der Körperschaftsteuer am stärksten von allen betrachteten Steuerarten⁴². So betrug der Einnahmewachstum von 1998 auf 1999 bei der Körperschaftsteuer etwa 17%, während er bei den übrigen Steuern zwischen 2% und 7% lag. Die Körperschaftsteuer ist also aus konjunkturpolitischen Gründen als kommunale Steuer völlig ungeeignet, gleiches gilt somit auch für einen Zuschlag auf diese Steuer. Die Abbildung 1 erlaubt allerdings keine weitergehende Beurteilung der übrigen Steuern unter dem Gesichtspunkt der Konjunkturreaktibilität, da im betrachteten Zeitraum die Veränderungsraten sich teilweise sehr unterschiedlich entwickelt haben. Hier kann die Standardabweichung als Beurteilungsmaß herangezogen werden (vgl. Abbildung 2).

⁴² Natürlich beruhen die Aufkommensschwankungen auch auf Gesetzesänderungen. Hier wird unterstellt, dass sich die Häufigkeit der Steueränderungen bei den einzelnen Steuern im Zeitablauf nicht ändern und ihr Einfluss somit als konstant anzusehen ist. Dies ist plausibel, da z.B. sowohl bei der Einkommensteuer als auch bei der Körperschaftsteuer im Prinzip jährlich Veränderungen vorgenommen werden.

Abbildung 2

Konjunkturreaktibilität der betrachteten Steuern¹

(Standardabweichung der Veränderungsraten zum Vorjahr)



¹ zwischen 1977 und 1999.

Quelle: Eigene Berechnung nach Daten des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und des Statistischen Bundesamtes.

Dabei zeigt sich wiederum, dass die Konjunkturreaktibilität bei der Körperschaftsteuer im betrachteten Zeitraum sehr viel größer gewesen ist, als bei den übrigen Steuern; die Standardabweichung liegt bei 19,3, während sich die Werte bei den anderen Steuern zwischen 3,9 und 6,6 bewegen. Zu erkennen ist weiterhin, dass auch die jährliche Änderung des Aufkommens der Einkommensteuer stärkeren Schwankungen unterworfen ist als jenes der Gewerbesteuer (Standardabweichung 6,4 bei der Einkommensteuer im Vergleich zu 5,8 bei der Gewerbesteuer), so dass die Alternative Zuschläge auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer aus konjunkturpolitischer Sicht am schlechtesten zu beurteilen ist. Selbst die Umsatzsteuer schneidet nicht sehr viel besser ab als die Gewerbesteuer, wenn man die Standardabweichung als Indikator verwendet. Die geringsten konjunkturellen Schwankungen weist eine Steuer auf, deren Bemessungsgrundlage sich aus der Wertschöpfung abzüglich Abschreibungen ergibt (Nettowertschöpfungssteuer). Allein sie ist allen übrigen betrachteten Steuern in diesem Punkt weit überlegen.

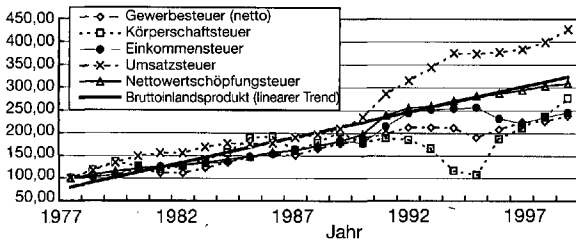
Wachstumspolitische Beurteilung

Zur eng mit der Konjunkturreaktibilität verbundenen Forderung nach ausreichender Wachstumsreaktibilität kann angeführt werden, dass diese Forderung bei den meisten Ansätzen – wenn auch im unterschiedlichen Umfang – erfüllt ist. Dies kann aus der Abbildung 3 geschlossen werden, in der die Entwicklung des Steueraufkommens der betrachteten Steuern im Vergleich zur jeweiligen Ausgangssituation 1977 und im Vergleich zum linearisierten Trend der Entwicklung des Bruttoinlandsprodukts dargestellt sind.

Wiederum fällt bei der Körperschaftsteuer auf, dass die Einnahmen bis 1999 im Vergleich zur Ausgangssituation 1977 zwar stärker gewachsen sind als bei der Gewerbe- und der Einkommensteuer, doch ist die

Abbildung 3
Wachstumsreagibilität verschiedener Steuern
und Steuerbemessungsgrundlagen

(Steuereinnahmen, 1977 = 100)



Quelle: Eigene Berechnung nach Daten des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und des Statistischen Bundesamtes.

Wachstumsentwicklung sehr unstedt gewesen; so kam es im Zeitraum ab 1992 zu einem so starken Wachstumseinbruch, dass die Einnahmen erst 1996 wieder das Niveau von 1992 erreichten. Seit Beginn der 90er Jahre entwickelt sich das Steueraufkommen der Körperschaftsteuer auch sehr viel schwächer als der als Indikator für die Wachstumsreagibilität verwendete linearisierte Trend des Bruttoinlandsprodukts. Eine vergleichbare Entwicklung – wenn auch schwächer ausgeprägt – ist bei der Gewerbesteuer festzustellen, wobei die Aufkommensentwicklung der Gewerbesteuer schon seit Anfang der 80er Jahre hinter dem Wachstumstrend zurückbleibt. Beide Steuern erfüllen das Kriterium der Wachstumsreagibilität also nur unbefriedigend. Die Einkommensteuer ist in diesem Punkt etwas besser einzuschätzen. Bei der Umsatzsteuer sind die Einnahmen in den 90er Jahren sehr viel stärker gestiegen als der gewählte Vergleichsindikator. Allein bei der Wertschöpfungsteuer erfolgt die Zunahme des Aufkommens meist deckungsgleich mit dem Trendwachstum des Bruttoinlandsproduktes. Somit erfüllt die Wertschöpfungsteuer am besten die Forderung, dass das Steueraufkommen sich möglichst proportional zum Wirtschaftswachstum verändert.

Bedarfsgerechte interkommunale Steuerkraftverteilung

Bezüglich der Steuerkraftverteilung schneiden die Umsatz- und die Wertschöpfungsteuer, wie empirische Untersuchungen ergaben, am besten ab, wobei in Bezug auf die vertikale Streuung die Umsatzsteuer der Wertschöpfungsteuer überlegen ist. Die übrigen Ansätze sind schlechter zu beurteilen⁴³. Dabei ist zu

⁴³ Vgl. W. Strauß: Probleme und Möglichkeiten einer Substituierung der Gewerbesteuer, Opladen 1984, S. 176 ff.

⁴⁴ Da den Kommunen ein Zuschlagsrecht oder ein prozentualer Anteil am Körperschaftsteueraufkommen zugesprochen würde, spielt für diese Betrachtung das absolute Aufkommen keine Rolle. Deshalb kann auch problemlos der derzeitige Anteil der Städte Berlin, Hamburg und Bremen (inklusive Bremerhaven) verwendet werden.

Tabelle 2
Streuung der Einnahmen aus verschiedenen Steuern und Steuerbemessungsgrundlagen¹

(je Einwohner im Jahre 2000)

		Berlin	Hamburg	Bremen
Einkommensteuer pro Kopf	absolut (in DM)	544	938	562
	in % des Maximums	57,96%	100,00%	59,85%
Körperschaftsteuer pro Kopf	absolut (in DM)	306	1555	624
	in % des Maximums	19,69%	100,00%	40,12
Gewerbesteuer pro Kopf	absolut (in DM)	301	898	444
	in % des Maximums	33,50%	100,00%	49,43%
Umsatzsteuer pro Kopf	absolut (in DM)	74	127	90
	in % des Maximums	58,32%	100,00%	71,29%
Wertschöpfungsteuer pro Kopf	absolut (in DM)	929	1696	1280
	in % des Maximums	54,78%	100,00%	75,50%

¹ Kommunale Einkommen- und Umsatzsteueranteile, Gewerbe- und Körperschaftsteuer sowie der Wertschöpfungsteuer in Berlin, Hamburg und Bremen. Als Steuersatz wurden bei der Wertschöpfungsteuer wie vom Wissenschaftlichen Beirat in seinem Gutachten 2,5% unterstellt. Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982, S. 63.

Quelle: Eigene Berechnungen nach Daten des Bundesministeriums der Finanzen.

beachten, dass es nicht ausreicht, einfach die Steuereinnahmekraft pro Kopf verschiedener Kommunen zu vergleichen, um Aussagen über die horizontale Streuungseigenschaft der Steuern treffen zu können. Denn Kommunen haben je nach Ausgestaltung des Landesrechts unterschiedliche Aufgaben zu erfüllen, was sich auch in den Pro-Kopf-Steuereinnahmen niederschlagen sollte.

Die drei Stadtstaaten Berlin, Bremen und Hamburg erfüllen als Bundesländer und als Kommunen vergleichbare Aufgaben und haben somit auch den gleichen Bedarf und benötigen deshalb auch vergleichbare Steuereinnahmen. Sie eignen sich deshalb als Vergleichsmaßstab. Zudem ist für diese drei Städte schon heute eine gemeinscharfe Zerlegung der Körperschaftsteuer erfolgt. Es zeigt sich, dass die Streuungseigenschaften für den kommunalen Einkommen- und Umsatzsteueranteil, die Gewerbesteuer, die Wertschöpfungsteuer sowie die Körperschaftsteuer⁴⁴ sehr unterschiedlich sind (vgl. Tabelle 2).

Wie zu erkennen ist, weist der kommunale Anteil an der Umsatzsteuer die geringste Streuung der Steuereinnahmen auf, so dass hier die drei Städte mit vergleichbaren Bedarfen auch ähnlich hohe Pro-Kopf-Steuereinnahmen erhalten. Die Einnahmen der steuerschwächsten Stadt Berlin erreichen zumindest 58% der steuerstärksten Stadt Hamburg. Bei den übrigen Steuern sind diese Unterschiede sehr viel größer, was an der relativ großen Gewinnabhängigkeit der Bemessungsgrundlage liegt. So erhält Berlin gerade einmal 20% der Pro-Kopf-Steuereinnahmen Hamburgs bei der Körperschaftsteuer. Für diese Steu-

er nimmt der ermittelte Unterschied zur steuerstärksten Stadt Hamburg auch den höchsten Wert an, gefolgt von der Gewerbesteuer, der Wertschöpfungssteuer und der Einkommensteuer.

Gesamtvergleich der Vorschläge

Die Ergebnisse des Vergleichs der Gewerbesteuer mit drei möglichen Reformansätzen sind in der Tabelle 3 zusammenfassend dargelegt. Als Maßstab wird eine ordinale Skala zwischen sehr gut und mangelhaft verwendet.

Aus den obigen Ausführungen ist ersichtlich, dass die Gewerbesteuer der Wertschöpfungssteuer nur bei wenigen Kriterien gleichwertig, ansonsten aber unterlegen ist. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die ursprüngliche Ausgestaltung der Gewerbesteuer – nämlich mit Gewerbekapital- und Lohnsummensteuer – dem Vorschlag einer Wertschöpfungssteuer ähnlich war. Durch die bisherigen Reformmaßnahmen ist die nun denaturierte Gewerbesteuer aber keine gute Gemeindesteuer mehr und der Wertschöpfungssteuer unterlegen. Da eine Beibehaltung der Gewerbesteuer in der heutigen Form im Vergleich zur Wertschöpfungssteuer eine Schlechterstellung der Gemeinden bedeuten würde, wird diese Alternative nicht weiter betrachtet.

Die Umsatzsteuer hebt sich nur bei der Konjunkturreaktivität und der Steuerkraftverteilung positiv von der Wertschöpfungssteuer ab. Wenn berücksichtigt wird, dass die beschränkte Steuerautonomie als vorrangiges Kriterium angesehen wird, so vermögen die genannten Vorteile nicht die mit der Beschränkung der gemeindlichen Selbstverwaltungsautonomie – aufgrund des fehlenden Hebesatzrechts – verbundenen Nachteile auszugleichen. Weiterhin ist zu beachten, dass sich beide Steuern praktisch nur im Verfahren der Ermittlung der Bemessungsgrundlage unterscheiden, wobei die Konstruktion der Wertschöpfungssteuer eben ein Hebesatzrecht erlaubt. Beide sind gewinnunabhängig, da die Steuerzahlung bei Umsatz bzw. Produktion unabhängig davon anfällt, ob ein kostendeckender Preis am Markt erzielt werden kann⁴⁵. Das vorgestellte Modell einer Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden als Ersatz für die Gewerbesteuer kann deshalb trotz einiger positiver Aspekte nicht überzeugen.

Der Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ist ähnlich positiv zu beurteilen wie die

⁴⁵ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 43, Bonn 1990, S. 45.

Tabelle 3

Vergleich der Alternativen für eine unternehmensbezogene Gemeindesteuer

Beurteilungskriterien	Unternehmensbezogene Gemeindesteuern			
	Gewerbesteuer	Umsatzsteuer	Wertschöpfungssteuer	Einkommen- und Körperschaftsteuerzuschlag
Allokative Effizienz	Mangelhaft	Sehr gut	Sehr gut	Gut
Wirtschaftsstruktur	Mangelhaft	Befriedigend	Sehr gut	Gut
Hebesatzrecht	Sehr gut	Mangelhaft	Sehr gut	Sehr gut
Interessenausgleich	Befriedigend	Mangelhaft	Gut	Sehr gut
Fühlbarkeit	Befriedigend	Mangelhaft	Gut	Sehr gut
Konjunkturreaktivität	Ausreichend	Sehr gut	Gut	Mangelhaft
Wachstumsreaktivität	Ausreichend	Gut	Sehr gut	Befriedigend
Bedarfsgerechte Steuerkraftverteilung ¹	Ausreichend Mangelhaft	Gut Gut	Befriedigend Befriedigend	Befriedigend Ausreichend

¹ Die obere Angabe bezieht sich auf die vertikale und die untere auf die horizontale Streuung.

Wertschöpfungssteuer, allerdings unterscheiden sich die jeweiligen Stärken und Schwächen. Beide sind gut oder sogar sehr gut in den Bereichen der allokativen Effizienz, bezüglich der Wirtschaftsstruktur, des Hebesatzrechts, des Interessenausgleichs und der Fühlbarkeit zu beurteilen, wobei hier der Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer leichte Vorteile aufweist, zumindest dann, wenn auf alle Einkünfte und nicht nur auf die gewerblichen und selbständigen Einkünfte ein Zuschlagssatz erhoben werden darf. Allerdings weist die Zuschlagslösung eine sehr viel größere Konjunkturreaktivität auf als die Wertschöpfungssteuer, was aufgrund der heute schon sehr stark im Konjunkturverlauf schwankenden kommunalen Steuereinnahmen – und damit auch der kommunalen Ausgaben – sehr problematisch ist. Ähnliches ist zur Wachstumsreaktivität zu sagen, die bei der Zuschlagslösung aufgrund der unbefriedigenden Entwicklung der Körperschaftsteuer schlechter als bei der Wertschöpfungssteuer einzuschätzen ist. Auch bei der horizontalen bedarfsgerechten Steuerkraftverteilung dürfte die Wertschöpfungssteuer aufgrund der geringeren Gewinnabhängigkeit bessere Streuungseigenschaften aufweisen.

Insofern stellt die Wertschöpfungssteuer bei einer Gesamtbetrachtung trotz auftretender Probleme bei der Besteuerung des öffentlichen Sektors unter Berücksichtigung des aufgestellten Kriterienrasters die beste Variante dar.