

Wolfgang Scherf

# Ersatz der Gewerbesteuer durch eine anrechenbare Wertschöpfungssteuer

*Die Reform der Gewerbesteuer steht auf der Agenda der Finanzpolitik. Prof. Horst Zimmermann hat sich in der August-Ausgabe des WIRTSCHAFTSDIENST aus politischen Gründen für eine „Annexsteuer“ ausgesprochen, obwohl er die kommunale Wertschöpfungssteuer als First-Best-Lösung präferiert<sup>1</sup>. Prof. Wolfgang Scherf präsentiert das Modell einer anrechenbaren Wertschöpfungssteuer, mit dem der Interessengegensatz zwischen Gemeinden und Unternehmen, der einer sachgerechten Gewerbesteuerreform bislang entgegensteht, weitgehend aufgelöst werden kann.*

Die Gemeinden stehen derzeit vor erheblichen Finanzproblemen. Nach der letzten Steuer-schätzung vom Mai 2002 sind ihre Steuereinnahmen im Jahr 2001 gegenüber dem Vorjahr um 6,2%, die Einnahmen aus der Gewerbesteuer sogar um 9,2% gesunken. Die kommunale Finanzkrise geht vor allem auf den Niedergang der Gewerbesteuer zurück, deren Reform seit langem überfällig ist. Die Gewerbesteuer ist eine anerkannt schlechte Steuer und vor allem als Kommunalsteuer in nahezu jeder Hinsicht ungeeignet. Sie verdankt ihren Fortbestand allein der Tatsache, daß die grundgesetzlich garantierte kommunale Finanzautonomie wenigstens eine bedeutende Steuer mit Hebesatzrecht erfordert.

Städte und Gemeinden konnten weder die schrittweise Aushöhlung der Gewerbesteuer, noch die Übertragung kostenträchtiger Aufgaben auf die lokale Ebene verhindern<sup>2</sup>. Aufgrund ihrer schwachen Stellung im föderalen System mußten sie 1998 eine Beteiligung an der Umsatzsteuer als Ersatz für die Gewerbekapitalsteuer akzeptieren, wohl wissend, daß die verbleibende Gewerbeertragsteuer weiter unter Beschuß stehen würde. Die Gemeinden befinden sich in dem Dilemma, aus fiskalischen Gründen an einer schlechten Lösung festhalten zu müssen, solange ihnen keine bessere zugestanden wird.

## Mängel der Gewerbesteuer

Eine Gemeindefinanzreform muß der Funktion der Gewerbesteuer Rechnung tragen. Sie bildet neben der Beteiligung an der Einkommensteuer die zweite tragende Säule des kommunalen Steuersystems. Über die Einkommensteuerbeteiligung finanziert

die Wohnbevölkerung einen erheblichen Teil der Gemeindeausgaben. Die kommunalen Leistungen kommen aber nicht nur den Einwohnern, sondern auch den ortsansässigen Unternehmen zugute. Sie sollen daher – gemäß dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz – ebenfalls einen Teil zur Finanzierung der Ausgaben beitragen. Durch die Verteilung der Lasten auf Einwohner und Unternehmen wird außerdem ein Interessenausgleich zwischen diesen beiden Gruppen angestrebt<sup>3</sup>. Das Hebesatzrecht dient der Abstimmung von Leistung und Gegenleistung und damit dem kommunalen Standortwettbewerb. Gemeinden können die Hebesätze anpassen, wenn sie ihren Unternehmen eine außerordentliche Infrastruktur oder günstige Steuerkonditionen anbieten wollen.

Die heutige Gewerbesteuer gewährleistet freilich weder die fiskalische Äquivalenz noch den fairen Ausgleich der Einwohner- und Unternehmensinteressen. Weite Teile der Wirtschaft, insbesondere die Land- und Forstwirtschaft sowie die freien Berufe, unterliegen nicht der Gewerbesteuerpflicht. Darüber hinaus trifft die Gewerbesteuer wegen der hohen Freibeträge nur die mittleren und großen Gewerbebetriebe. Der Kreis der materiell Steuerpflichtigen weicht also gravierend

<sup>1</sup> Vgl. H. Zimmermann: Gewerbesteuerreform – in welche Richtung?, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 82. Jg. (2002), Heft 8, S. 465 – 470.

<sup>2</sup> Die Erosion der Gewerbesteuer basiert auf der Abschaffung der Lohnsummensteuer, der Anhebung der Freibeträge für Gewerbeertrag und Gewerkekapi-tal, der Kürzung der Hinzurechnungen für Dauerschulden und Dauerschuldzinsen und schließlich der Abschaffung der Gewerkekapi-talsteuer. Bei den Ausgaben ist insbesondere an die Sozialhilfe zu denken, deren Volumen zugenommen hat, ohne daß den Gemeinden gemäß dem Konnexitätsprinzip (wer bestellt, bezahlt) mehr Finanzmittel zur Verfügung gestellt wurden.

<sup>3</sup> „Der interne Interessenausgleich beruht auf der Vorstellung, daß spezifische Bedarfe einer sozialen Gruppe durch das Aufkommen aus Abgaben finanziert werden sollen, die von den Mitgliedern der gleichen Gruppe aufgebracht werden“. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Bonn 1982, S. 33. Die Erhebung zweier gruppenbezogener Steuern dient aus dieser Perspektive der angemessenen Berücksichtigung der Interessen der Wohnbevölkerung und des ortsansässigen Gewerbes bei der Bestimmung kommunaler Leistungen.

---

*Prof. Dr. Wolfgang Scherf, 46, ist Inhaber der Professur für Volkswirtschaftslehre II – Öffentliche Finanzen an der Justus-Liebig-Universität Gießen.*

von dem Kreis der Unternehmen ab, die von den kommunalen Leistungen profitieren und die entsprechenden Kosten übernehmen sollen. In vielen Fällen resultiert daraus eine für die kommunalpolitische Willensbildung problematische wechselseitige Abhängigkeit zwischen Gemeinden und einzelnen ortsansässigen Unternehmen.

Schon aufgrund der unbefriedigenden Abgrenzung der Steuerpflicht verteilt sich das Aufkommen der Gewerbesteuer nicht bedarfsgerecht auf die Gemeinden. Unterschiede in der Wirtschaftsstruktur führen zu regionalen Disparitäten des Steueraufkommens, die durch die ungleichmäßige Streuung der Bemessungsgrundlage „Gewerbeertrag“ erheblich verstärkt werden<sup>4</sup>. Die Gewerbesteuer ist daher ein Störfaktor der räumlichen Ordnung. Selbst bei gleichen Hebesätzen können die Einnahmen von Gemeinden ähnlicher Größe und Wirtschaftskraft weit auseinanderfallen. Infolgedessen trägt auch das prinzipiell sinnvolle Hebesatzrecht bei dieser Steuer wenig zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung und Finanzautonomie bei.

Auch aus konjunkturpolitischer Sicht erweist sich die Gewerbesteuer als nachteilig. Das Steueraufkommen schwankt im Konjunkturverlauf stärker

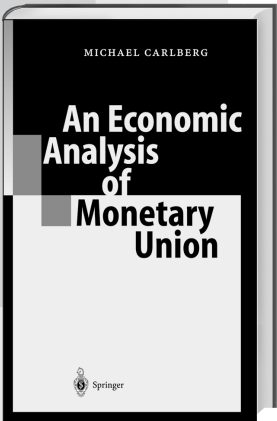
als das Sozialprodukt. Die Ertragsabhängigkeit der Steuerbelastung kommt zwar den Interessen der steuerpflichtigen Unternehmen entgegen. Für die Gemeinden ergeben sich aus der hohen Aufkommenselastizität der Gewerbesteuer jedoch erhebliche Haushaltsrisiken. Da die Gemeinden ihre Ausgaben an den instabilen Einnahmen orientieren, kommt es zu prozyklischen, konjunkturverschärfenden Variationen der kommunalen Ausgaben, insbesondere der öffentlichen Investitionen. Zwischen den Belangen der Gemeinden und der Unternehmen besteht hier ein Zielkonflikt, dem die Gewerbesteuer nicht hinreichend Rechnung trägt.

Schließlich ist zu beanstanden, daß die Gewerbesteuer im Widerspruch zu allgemeinen Grundsätzen der Steuer- und Finanzpolitik steht. Die Konzentration der Steuerbelastung auf eine kleine Gruppe von Unternehmen ist im Hinblick auf die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung nicht zu vertreten. Wegen des fehlenden Grenzausgleichs sieht sich die Gewerbesteuer darüber hinaus dem Vorwurf ausgesetzt, die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen zu beeinträchtigen.

#### Ansatzpunkte einer Gewerbesteuerreform

Die Fehler der Gewerbesteuer sind hinlänglich bekannt. Auch an Reformvorschlägen mangelt es nicht. Einige dieser Vorschläge zeichnen sich allerdings durch wenig Rücksichtnahme auf die berechtigten Interessen der Gemeinden aus. Dies gilt auch für die seit vielen Jahren diskutierte und inzwischen ansatzweise eingeführte Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer. Das ansonsten bestechend einfache

<sup>4</sup> Gewinner waren bislang die Gemeinden im Umland der Ballungszentren, während die altindustrialisierten Regionen und vor allem ihre Kernstädte eine ungünstige Entwicklung zu verzeichnen hatten. „Ferner zeigt sich ein Stadt-Land- und ein Nord-Süd-Gefälle. Es offenbart sich eine nicht bedarfsgerechte Verteilung der Steuereinnahmen, die in einer Abkopplung strukturschwacher Gemeinden und Verdichtungsräume und in einer verstärkten Streuung der Steuerkraft zwischen Kommunen gleicher Größe und Funktion zum Ausdruck kommt“. Vgl. B. Linscheidt, A. Truger: Reform des Kommunalsteuersystems, in: DIW Vierteljahresheft zur Wirtschaftsforschung 3-4 (1997), S. 386.



**M. Carlberg**

**An Economic Analysis of Monetary Union**


This book explores the new economics of monetary union. It carefully discusses the effects of shocks and policies on output and prices.

2001. XV, 255 pp. 21 figs., 22 tabs. Hardcover  
**€ 64,95; £ 45,50; sFr 107,50** ISBN 3-540-42045-2

Please order from  
**Springer · Customer Service**  
**Haberstr. 7**  
**69126 Heidelberg, Germany**  
**Tel.: +49 (0) 6221 - 345 - 217/8**  
**Fax: +49 (0) 6221 - 345 - 229**  
**e-mail: orders@springer.de**  
**or through your bookseller**

All prices are net-prices subject to local VAT, e.g. in Germany 7% VAT for books. Prices and other details are subject to change without notice.  
d&p · 008447\_sf1x\_1c

Visit our homepage:  
<http://www.springer.de/economics>



Modell ist mit einem kommunalen Hebesatzrecht unvereinbar. Wegen der Gefährdung der verfassungsrechtlich garantierten kommunalen Finanzautonomie kommt der vollständige Ersatz der Gewerbesteuer durch eine (höhere) Beteiligung an der Umsatzsteuer nicht in Betracht.

Auch das im letzten Jahr vom Bundesverband der deutschen Industrie (BDI) und vom Verband der Chemischen Industrie (VCI) propagierte Modell einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer (in Form eines Zuschlags auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer)<sup>5</sup> widerspricht den elementaren Anforderungen an eine Gemeindesteuer. Der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Wohnsitzsteuer würde das Steueraufkommen von den Wirtschaftszentren in die Wohnorte verlagern<sup>6</sup>. Die Gemeinden erhielten keine Gegenleistung mehr für die unternehmensbezogene Infrastruktur. Der finanzielle Anreiz zur Ansiedlung von Unternehmen und Arbeitsplätzen fiel weitgehend weg. Damit wären fiskalische Äquivalenz und Interessenausgleich massiv gefährdet. Zudem würde die Konjunkturanfälligkeit der Kommunalfinanzen nicht nennenswert verringert.

Vor diesem Hintergrund bleibt als Ausweg eigentlich nur die für Städte und Gemeinden fraglos akzeptable kommunale Wertschöpfungsteuer mit Hebesatzrecht. Sie wurde bereits 1982 vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen empfohlen. Auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung hat sich mehrfach für eine kommunale Wertschöpfungsteuer ausgesprochen. Dieser Vorschlag stieß jedoch auf den entschiedenen Widerstand der Wirtschaftsverbände und war nicht zuletzt deshalb bislang politisch nicht durchsetzbar<sup>7</sup>.

Eine kommunale Wertschöpfungsteuer hat die Aufgabe, die bei der örtlichen Produktion entstehenden Einkommen zu erfassen. Die Bemessungsgrundlage „Wertschöpfung“ kann additiv als Summe von Löh-

nen, Zinsen, Mieten und Gewinnen oder subtraktiv durch Abzug der Vorleistungen und Abschreibungen von den Umsatzerlösen ermittelt werden. Eine gleichmäßige Besteuerung der lokalen Wertschöpfung erfordert die Einbeziehung der freien Berufe und der staatlichen Einrichtungen. Bei einem Wegfall der Grundsteuer könnten auch die Landwirtschaft und die Wohnungswirtschaft in die kommunale Unternehmensbesteuerung integriert werden. Als Objektsteuer weist die Wertschöpfungsteuer einen proportionalen Steuerersatz auf, der wegen der umfassenden Bemessungsgrundlage relativ niedrig sein kann (2,5 – 3%). Um die kommunale Finanzautonomie zu gewährleisten und zu vertiefen, ist ein Hebesatzrecht der Gemeinden vorgesehen.

### Vorteile der Wertschöpfungsteuer

Die Wertschöpfungsteuer weist eine Reihe von Eigenschaften auf, die sie als Kommunalsteuer besonders qualifizieren. Sie beteiligt die Gemeinden gleichmäßig an der lokalen Wirtschaftskraft, die in der Wertschöpfung zum Ausdruck kommt. Im Sinne des Äquivalenzprinzips und des Interessenausgleichs finanzieren die Unternehmen auf diese Weise die kommunalen Leistungen, von denen sie als Gruppe profitieren. Dabei werden die einzelnen Betriebe mangels eines geeigneten Indikators für ihre konkrete Inanspruchnahme der kommunalen Infrastruktur nach Maßgabe ihrer in der Wertschöpfung dokumentierten objektiven Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der Gemeindeausgaben herangezogen.

Die starken Unterschiede in der kommunalen Steuerkraft sind ein Hauptargument gegen die heutige Gewerbesteuer. Die Wertschöpfungsteuer trägt zum Abbau ungerechtfertigter Steuerkraftdifferenzen bei, weil sie den Kreis der Steuerpflichtigen und die Bemessungsgrundlage gegenüber der Gewerbesteuer sinnvoll erweitert und damit – bezogen auf die ortsansässigen Unternehmen – eine gleichmäßigere Verteilung des Aufkommens sicherstellt. Die vorliegenden empirischen Studien deuten darauf hin, daß der Übergang zur kommunalen Wertschöpfungsteuer eine erhebliche Verminderung der problematischen Steuerkraftdifferenzen herbeiführen würde<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Vgl. Bundesverband der deutschen Industrie e.V. und Verband der Chemischen Industrie e.V.: Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001.

<sup>6</sup> Zwar sollen die unternehmerischen Einkünfte den Betriebsgemeinden zugerechnet werden, aber der größte Teil der Bemessungsgrundlage entfällt auf die übrigen Einkünfte, vor allem auf die Arbeitsentgelte, die den Wohngemeinden zugute kommen. Das primäre Ziel des Modells scheint ohnehin nicht in einer Gemeindefinanzreform, sondern in einer weiteren steuerlichen Entlastung der Körperschaften zu liegen.

<sup>7</sup> Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., S. 135 ff.; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Im Standortwettbewerb, Jahresgutachten 1995/96, Stuttgart/Mainz 1995, Z. 346 ff.; Deutscher Industrie- und Handelstag (DIHT) u.a.: Kommunale Wertschöpfungsteuer – Der falsche Weg, Die Wirtschaft informiert, Bonn/Köln 1984.

<sup>8</sup> Vgl. K. Schmitt: Räumliche Wirkungen von Gemeindesteuerreformvorschlägen, Gutachten im Auftrag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie, Ifo-Studien zur Finanzpolitik 35, München 1986; W. Strauß: Ökonomische Wirkungen einer Substitution der Gewerbesteuer (Realsteuern) durch eine Wertschöpfungsteuer, Frankfurt am Main 1988; M. Junkernheinrich: Reform des Gemeindesteuersystems, 1: Analyseergebnisse, Schriften zur interdisziplinären Forschung, Band 1, Berlin 1991; P. Kalich: Sektorale Inzidenz einer Wertschöpfungsteuer, RUFIS Ruhr-Forschungsinstitut für Innovations- und Strukturpolitik, Nr. 3, Bochum 1992.

Die Schwankungen des Steueraufkommens im Konjunkturverlauf würden ebenfalls drastisch reduziert. Gesamtwirtschaftlich entspricht die Wertschöpfung dem Sozialprodukt, so daß die Einnahmen der Gemeinden nicht mehr stärker schwanken würden als die gesamtwirtschaftliche Aktivität. Die Wirtschaftsverbände kritisieren diese positive Eigenschaft mit dem Hinweis auf die ertragsunabhängige Belastung der Unternehmen. Manche sprechen sogar in kräftiger Übertreibung von einer beschäftigungsfeindlichen „Superlohnsummensteuer“<sup>9</sup>. Ihre Argumentation verliert jedoch stark an Überzeugungskraft, wenn zugleich eine Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer akzeptiert wird, obwohl die Lohnsumme auch den größten Teil des Nettoumsatzes bildet. Infolge der Freistellung der konjunkturell besonders labilen Nettoinvestitionen reagiert die Umsatzsteuer sogar weniger stark auf konjunkturelle Schwankungen und ist insofern noch ertragsunabhängiger als die Wertschöpfungsteuer.

Ein weiterer Vorteil der Wertschöpfungsteuer ist ihre hohe Wettbewerbsneutralität. Wettbewerbsverzerrungen auf nationaler Ebene treten kaum noch auf, soweit alle Unternehmen gleichmäßig zur Finanzierung der kommunalen Leistungen herangezogen werden. Zudem ist die Wertschöpfungsteuer neutral bezüglich des Einsatzes der Produktionsfaktoren. Allerdings kann – wie bei der Gewerbesteuer – eine Freistellung der Exporte nicht vorgenommen werden, so daß die deutschen Anbieter im internationalen Wettbewerb weiterhin benachteiligt erscheinen.

Dies erklärt einen Teil der Vorbehalte der Wirtschaft gegenüber der Wertschöpfungsteuer. Den Kritikern muß freilich entgegengehalten werden, daß gesamtwirtschaftliche Effizienz auch die möglichst korrekte Belastung der Nutznießer mit zurechenbaren Infrastrukturkosten erfordert. Insofern liegt hier ein Konflikt zwischen wettbewerbspolitischen Zielen und den Prinzipien der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs vor. Man kann durchaus der Auffassung sein, daß die Freistellung der in den Exporten enthaltenen Wertschöpfung nicht die Neutralität der Besteuerung erhöht, sondern eine verdeckte Exportförderung darstellt<sup>10</sup>. Im übrigen muß jede Steuererleichterung für die Exportwirtschaft bei konstantem Steueraufkommen durch eine höhere direkte oder indirekte Belastung der übrigen Unternehmen erkauft werden<sup>11</sup>.

Insgesamt kann die Kritik an der Wertschöpfungsteuer daher keineswegs überzeugen. Die praktische

<sup>9</sup> Vgl. Deutscher Industrie- und Handelstag (DIHT) u.a., a.a.O., S. 40.

<sup>10</sup> Daraus ergeben sich möglicherweise rechtliche Einwände gegen das Anrechnungsmodell, auf die nachfolgend noch eingegangen wird.

Steuerpolitik steht aber vor dem Problem, daß die First-Best-Lösung aus der Sicht der Gemeinden auf den entschiedenen Widerstand der Unternehmen stößt, während die von den Unternehmen akzeptierte Umsatzsteuerlösung von den Gemeinden wenig geschätzt wird. Die Gewerbesteuerreform hat sich zwischen diesen Interessenstandpunkten festgefahren. Angesichts der schon bestehenden Umsatzsteuerbeteiligung könnte man sogar geneigt sein, die Wertschöpfungsteuer als politisch gescheitert einzustufen.

### Die anrechenbare Wertschöpfungsteuer

Die weiteren Überlegungen zur Gewerbesteuerreform sind vor diesem Hintergrund als Versuch zu verstehen, die politischen Widerstände gegen das beste Konzept einer kommunalen Unternehmensteuer zu überwinden. Mit diesem Ziel wird im folgenden ein Modell skizziert, das die kommunale Wertschöpfungsteuer mit der Umsatzsteuer verknüpft. Es eröffnet die Chance, die wesentlichen Vorzüge der Umsatzsteuer aus der Sicht der Unternehmen mit den wesentlichen Vorzügen der Wertschöpfungsteuer aus der Sicht der Gemeinden zu verbinden<sup>12</sup>.

Der Vorschlag basiert auf der Idee, die Einführung einer kommunalen Wertschöpfungsteuer durch die Anrechnung der Steuerschuld auf eine entsprechend erhöhte Umsatzsteuer zu erleichtern. Das Anrechnungsmodell umfaßt folgende Elemente:

- Die Gewerbesteuer entfällt vollständig. Darüber hinaus wird der 1998 eingeführte Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer wieder abgeschafft, was eine durchaus erwünschte Entflechtung des Steuerverbunds zur Folge hat.
- Der kommunale Umsatzsteueranteil und der Teil der Gewerbesteuer, der den Gemeinden nach Abzug der Gewerbesteuerumlage<sup>13</sup> netto zur Verfügung steht, wird durch eine kommunale Wertschöpfungsteuer mit Hebesatzrecht ersetzt.
- Die Unternehmen dürfen die normierte Wertschöpfungsteuer von der Umsatzsteuer abziehen. Die

<sup>11</sup> Dies gilt auch für den Fall einer Verlagerung der kommunalen Steuerbelastung auf die Einwohner. Deren verfügbares Einkommen würde sinken, so daß die Unternehmen, die vorwiegend den heimischen Markt beliefern, durch eine rückläufige Binnennachfrage getroffen würden.

<sup>12</sup> Vgl. ausführlich zu diesem Modell W. Scherf: Perspektiven der kommunalen Besteuerung, in: N. A n d e l (Hrsg.): Probleme der Kommunalfinanzien, Berlin 2001, S. 32 ff.

<sup>13</sup> Die Gewerbesteuerumlage hat sich zum Instrument eines unsystematischen und wenig transparenten Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Gemeinden entwickelt, der mit den ökonomischen Prinzipien des Föderalismus kaum zu vereinbaren ist. Auch steht sie in denkwürdigem Widerspruch zu den Forderungen von Bund und Ländern nach einer steuerlichen Entlastung der Wirtschaft. Auf eine Fortsetzung in Form einer Wertschöpfungsteuerumlage sollte daher verzichtet werden.

Normierung erfolgt mit Hilfe des bundesdurchschnittlichen Hebesatzes der Wertschöpfungssteuer<sup>14</sup>.

- Die Mindereinnahmen, die bei Bund und Ländern infolge des Wegfalls der Gewerbesteuerumlage und der Anrechnung der Wertschöpfungssteuer auf die Umsatzsteuer eintreten, werden durch eine aufkommensneutrale Erhöhung der Umsatzsteuer finanziert. Dabei sind die Mehreinnahmen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu berücksichtigen, die dadurch zustande kommen, daß die bereits verrechnete Wertschöpfungssteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden kann<sup>15</sup>.

Die Funktionsweise der anrechenbaren Wertschöpfungssteuer illustriert das folgende Beispiel. Ein Unternehmen weist einen Steuermeßbetrag von 5 000 Euro auf. Der bundesdurchschnittliche Hebesatz betrage 200%, so daß sich eine normierte Wertschöpfungssteuerschuld von 10 000 Euro ergibt. Diese kann das Unternehmen von der Umsatzsteuer abziehen. Wenn der tatsächliche Hebesatz ebenfalls 200% ausmacht und das Unternehmen demnach genau 10 000 Euro an Wertschöpfungssteuer zahlen muß, wird es durch diese Steuer formal nicht belastet. Ein Unternehmen, dessen Gemeinde einen überdurchschnittlichen Hebesatz von 250% verlangt, hat dagegen 12 500 Euro an Wertschöpfungssteuer zu zahlen. Seine Nettobelastung nach Verrechnung der normierten Wertschöpfungssteuerschuld mit der Umsatzsteuer beläuft sich also auf 2 500 Euro. Umgekehrt führt der Abzug der normierten Wertschöpfungssteuer zu einer Umsatzsteuererstattung von 2 500 Euro, wenn das betreffende Unternehmen einem unterdurchschnittlichen Hebesatz von 150% unterliegt und folglich nur 7 500 Euro an Wertschöpfungssteuer zu zahlen hat.

Analog zur heutigen Gewerbesteuer kann die netto gezahlte (aber nicht die bereits mit der Umsatzsteuer verrechnete) Wertschöpfungssteuer als Betriebsausgabe von der Einkommen- und Körperschaftsteuer abgezogen werden. Bei einem Steuersatz von 30% reduziert sich eine über dem Durchschnitt liegende Wertschöpfungssteuerbelastung von 2 500 Euro dadurch auf effektiv 1 750 Euro. Auch der Vorteil einer unterdurchschnittlichen Wertschöpfungssteuerbelas-

tung, die mit einer Umsatzsteuererstattung verbunden ist, reduziert sich entsprechend, weil die Steuererstattung als Betriebseinnahme zu verbuchen ist.

Das Beispiel zeigt, daß die Anrechnung der normierten Wertschöpfungssteuer die Wirkungsweise differenzierter Hebesätze nicht beeinträchtigt. Die Anrechnung führt im Durchschnitt auch nicht zu einer Entlastung der Unternehmen, denn die Unternehmen müssen die Umsatzsteuererhöhung einkalkulieren, die den Wegfall der Gewerbesteuer ausgleichen soll<sup>16</sup>. Allerdings wird die Umsatzsteuer als leichter überwälzbar angesehen als die Wertschöpfungssteuer<sup>17</sup>, so daß sich mit Blick auf die politische Durchsetzbarkeit bereits ein Vorteil für das Anrechnungsmodell ergibt.

Gegenüber einer kommunalen Wertschöpfungssteuer ohne Anrechnung weist die hier vorgeschlagene Kombination mit der Umsatzsteuer einige Gemeinsamkeiten, aber auch charakteristische Unterschiede auf. Aus der Sicht der Gemeinden sind die Differenzen eher gering. Sie erhalten eine Wertschöpfungssteuer mit Hebesatzrecht und allen Vorzügen gegenüber der heutigen Gewerbesteuer. Das Band zwischen Kommunen und Wirtschaft ist infolge der Anrechnung lockerer geknüpft als bei der reinen Wertschöpfungssteuer, denn der Betrag, den die Gemeinde erhält, entspricht nicht exakt der Belastung der ortsansässigen Unternehmen durch die erhöhte Umsatzsteuer und die nach Anrechnung noch verbleibende Wertschöpfungssteuer. Da sich überdurchschnittliche wie unterdurchschnittliche Hebesätze jedoch in vollem Umfang bei den ortsansässigen Unternehmen niederschlagen, erscheint die fiskalische Äquivalenz und der Interessenausgleich im wesentlichen gewährleistet.

Für die Unternehmen bedeutet die Umstellung auf eine anrechenbare Wertschöpfungssteuer im Durchschnitt einen Ersatz der bisherigen Gewerbesteuer durch eine Erhöhung der Umsatzsteuer<sup>18</sup>. Die Lösung beinhaltet daher die von der Wirtschaft gewünschte Freistellung der Investitionen und der Exporte. Im Vergleich zur reinen Wertschöpfungssteuer begünstigt das Anrechnungsmodell notwendigerweise die investitionsstarken und exportorientierten Unternehmen,

<sup>14</sup> Die Anwendung des bundesdurchschnittlichen Hebesatzes ist erforderlich, um eine Gleichbehandlung aller Unternehmen zu gewährleisten. Würde man etwa landesdurchschnittliche Hebesätze verwenden, so wären Unternehmen aus Bundesländern mit relativ niedrigen Hebesätzen benachteiligt, weil sie weniger normierte Wertschöpfungssteuer verrechnen könnten.

<sup>15</sup> Das Modell führt – wie andere Reformkonzepte auch – zu gewissen Verschiebungen des Steueraufkommens zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, die im Finanzausgleich zu berücksichtigen sind. Vgl. W. Scherf, a.a.O., S. 36 f.

<sup>16</sup> Die intendierte Einbeziehung nicht gewerbesteuerpflichtiger Unternehmen in die Wertschöpfungssteuer entlastet jedoch (bei gleichem Steueraufkommen) die Gewerbebetriebe.

<sup>17</sup> Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht ist diese Auffassung allerdings verfehlt. Bei weitgehend konstanter Gesamtnachfrage hat der aufkommensneutrale Ersatz einer Kostensteuer durch eine andere Kostensteuer kaum einen Einfluß auf das Kosten- und Preisniveau in der Volkswirtschaft.

<sup>18</sup> Da die hebesatzbedingten Abweichungen wirksam bleiben, unterscheidet sich allerdings die Steuerverteilung zwischen den Unternehmen von derjenigen, die sich bei einer verstärkten Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer ergeben würde.

die von der Anrechnung profitieren, aber von der Umsatzsteuererhöhung weniger getroffen werden<sup>19</sup>. Dieses Zugeständnis an die Interessen bestimmter Unternehmen muß wohl in Kauf genommen werden, um die politischen Voraussetzungen für die Implementierung einer kommunalen Wertschöpfungsteuer mit Hebesatzrecht zu schaffen.

### Eine Modellvariante

Der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine mit der (erhöhten) Umsatzsteuer verrechenbare kommunale Wertschöpfungsteuer steht möglicherweise in Konflikt mit internationalen Vereinbarungen. Die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts in der EU soll steuerliche Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten verhindern. Mit diesem Ziel verbietet auch das GATT-Abkommen die steuerliche Diskriminierung der Importe und die steuerliche Subventionierung der Exporte. Die vorgesehene Reduktion der Umsatzsteuer im Umfang der nivellierten Wertschöpfungsteuer könnte in diesem Kontext als verbotene Förderung der Exporte und Behinderung der Importe interpretiert werden.

Der Grund für die Begünstigung der Exporte liegt darin, daß die formale Umsatzsteuerbelastung der Unternehmen nicht der effektiven Belastung entspricht, da den Unternehmen ein Teil der Umsatzsteuer nachträglich wieder erlassen wird. Beim Export wäre aber die zunächst gezahlte Umsatzsteuer in voller Höhe grenzausgleichsfähig. Damit würden die Exporte in einem Umfang entlastet, der über die netto gezahlte Umsatzsteuer hinausgeht; ein Tatbestand, der als verdeckte Exportsubventionierung angesehen werden kann. Mit der Begünstigung der Exporte korrespondiert eine Diskriminierung der Importe. Diese würden von der Erhöhung der (Einfuhr-) Umsatzsteuer getroffen, ohne daß den ausländischen Anbietern ein Anspruch auf teilweise Rückerstattung eingeräumt werden könnte.

Das Modell der anrechenbaren Wertschöpfungsteuer muß an der direkten Verrechnung mit der Umsatzsteuer aber im Kern nicht scheitern. Sollte dieser Weg aus rechtlichen Gründen versperrt sein, so lassen sich annähernd die gleichen ökonomischen Wirkungen auch indirekt über eine Anrechnung der

Wertschöpfungsteuer auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Unternehmen herbeiführen. Im Gegensatz zur steuersystematisch verfehlten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, die nur auf eine Entlastung der Personenunternehmen abzielt<sup>20</sup>, fungiert die Gewinnbesteuerung hier allein als Verrechnungsstelle für ein Konzept, das materiell weiterhin auf eine mit der Umsatzsteuer gekoppelte Wertschöpfungsteuer hinausläuft.

Dementsprechend operiert auch die zweite Modellvariante mit einer Gegenfinanzierung über eine höhere Umsatzsteuer. Durch den Abzug von der Einkommensteuerschuld anstelle der direkten Verrechnung mit der Umsatzsteuer ändert sich also nichts an der Nettobelastung der Unternehmen. In beiden Modellen findet de facto für den Durchschnitt der Unternehmen ein Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Umsatzsteuererhöhung statt. Die Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Einkommensteuer wäre aber – solange keine Harmonisierung der direkten Steuern innerhalb der EU erfolgt – eine „nationale Angelegenheit“ und daher rechtlich kaum zu beanstanden. Die unmittelbare Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Umsatzsteuer erscheint jedoch transparenter und verdient daher den Vorzug, wenn die rechtlichen Bedenken gegenüber dieser Lösung ausgeräumt werden können.

### Fazit

Die Gewerbesteuer vereint die Merkmale einer schlechten Unternehmensteuer mit denen einer schlechten Gemeindesteuer. Daß eine durchgreifende Reform bislang nicht zustande gekommen ist, liegt nicht an mangelnden Alternativen, sondern an der wechselseitigen Blockade der Interessenvertreter der Gemeinden und der Unternehmen. Das Modell einer (direkt oder indirekt) auf die Umsatzsteuer anrechenbaren Wertschöpfungsteuer erscheint geeignet, diesen Interessenkonflikt weitgehend aufzulösen und damit der kommunalen Wertschöpfungsteuer zum Durchbruch zu verhelfen. Dies wäre ein entscheidender Beitrag zur langfristigen Stabilisierung der kommunalen Haushalte. Das hier vorgeschlagene Modell schließt übrigens nicht aus, daß der Einkommensteueranteil der Gemeinden durch Einführung eines kommunalen Hebesatzrechts flexibilisiert wird. Dies stellt eine weitere, ergänzende Reformoption dar, die aber nicht (im Sinne von BDI und VCI) zum vollständigen Ersatz der Gewerbesteuer genutzt werden kann.

<sup>19</sup> Die Umsatzsteuererhöhung trifft übrigens auch die bislang nicht gewerbesteuerpflichtigen, aber umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen. Ein Teil dieser Unternehmen müßte an der Einbeziehung in die kommunale Wertschöpfungsteuer interessiert sein, um den Vorteil der Anrechnung zu nutzen, der sich ergibt, wenn die anrechenbare die tatsächlich zu zahlende Wertschöpfungsteuer übersteigt. Dies dürfte die unter dem Gesichtspunkt des Interessenausgleichs wünschenswerte Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen (z.B. um die freien Berufe) erleichtern.

<sup>20</sup> Die Verrechnung der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer als Sonderregel für die Personenunternehmen dient dazu, die Defekte der Körperschaftsteuerreform zu überdecken, die für sich genommen eine Diskriminierung der Personenunternehmen gegenüber den Kapitalgesellschaften bewirkt.