

# Reform der Gemeindefinanzen

*Mitte August hat die Bundesregierung einen Gesetzentwurf zur Reform der Gemeindefinanzen vorgelegt. Welche Schwächen hatte das alte System? Welche Reformvorschläge werden diskutiert? Wie ist das Reformmodell der Bundesregierung zu beurteilen?*

Martin Junkernheinrich

## Gemeindefinanzreform in der Politikverflechtungsfalle

Die Notwendigkeit einer Gemeindefinanzreform wird allseits anerkannt. Es gibt von den im Bundestag vertretenen Parteien, den Arbeitgeber- und Arbeitnehmervertretungen bis hin zum Bund der Steuerzahler keine gesellschaftliche Gruppe, die eine Gemeindefinanzreform nicht für dringend geboten hält. Ungeachtet dieser hohen Akzeptanz des Reformbedarfs befindet sich das politische System seit Jahren in einer Politikverflechtungsfalle.

Auf der einen Seite stehen die Gemeinden mit ihren Verbänden und den teilweise divergierenden Verteilungsinteressen von Städten, Gemeinden und Kreisen. Auf der anderen Seite stehen die Steuerzahler - hier insbesondere die Wohnbevölkerung und die Wirtschaft - mit ihren ebenfalls konfligierenden Anforderungen. Und schließlich sind Bund und Länder im Spiel, da sich bei praktisch jeder Reformmaßnahme finanzwirksame Verschiebungen im föderalen Finanzsystem ergeben (z.B. über die Gewerbesteuerumlage, die Beteiligung an der Umsatzsteuer, die Umverteilung von Sozialhilfe-lasten sowie im Kommunal- und Länderfinanzausgleich). Nicht zu vernachlässigen sind auch die inhaltlich divergierenden Zugänge und Interessenlagen der Ministerialbürokratie - mit Blick auf die Gemeindefinanzen immerhin von

Finanz-, Innen-, Wirtschafts- und Sozialministerien.

Das Durchsetzungspotential der Politik ist angesichts dieser komplexen Verflechtung politischer Partikularinteressen begrenzt. Dennoch hat die Bundesregierung unter dem Druck der sich zuspitzenden kommunalen Finanzkrise am 27. März 2002 eine Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen einberufen, der seitens des Bundesfinanzministers der Wunsch nach Konsensbeschlüssen unter Vermeidung von Umverteilungseffekten zwischen den föderalen Ebenen auf den Weg gegeben wurde. In zwei Arbeitsgruppen hat die Kommission

- die Reform der wirtschaftsbezogenen Gemeindesteuer und
- die Zusammenlegung von Arbeitslosen- und Sozialhilfe

behandelt. Inzwischen hat die Kommission ihre Arbeit beendet. Und inhaltlich abweichend von den Auffassungen der Kommissionsmehrheit hat die Bundesregierung einen Gesetzentwurf zur Gemeindesteuerreform vorgelegt, der von nahezu allen Seiten vehement kritisiert wurde. Nimmt man alle vorgetragenen Kritikpunkte und Vetoaussagen ernst, so lässt sich - nicht zuletzt mit Blick auf die Entscheidungsprozesse im Bundesrat

- eine vollständige Reformblockade konstatieren.

### Anforderungen an eine Gemeindefinanzreform

Eine Reform des Gemeindefinanzsystems, die das Prädikat zukunftsfähig verdient, muss die „richtigen“ Anreize zur Bestimmung von kommunalen Aufgaben, Ausgaben und Einnahmen setzen. Drei Basisanforderungen sind bei einem solchen Reformvorhaben zu beachten:

- die Sicherung einer aufgabengerechten Finanzierungsbasis für unterschiedlich strukturierte Kommunen (Bedarfsgerechtigkeit unter Berücksichtigung der Belastbarkeit der „Zahler“),
- die Stärkung von Anreizen zu einer präferenzgerechten und wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung (Anreizkompatibilität),
- die Einführung von Anpassungsmechanismen zur Justierung des Finanzsystems bei strukturellen Aufgaben-, Ausgaben- und Einnahmenänderungen (Anpassungsfähigkeit).

Die ersten beiden Anforderungen sind nicht leicht zu erfüllen, im Kern aber wenig strittig. Sie werden primär in der Umsetzung torpediert, sobald eine relevante Gruppe - möglicherweise kurzfristig - Verschlechterungen ihrer Nutzen-

Kosten-Position hinnehmen muss (etwa bei einer bedarfsgerechten Erhöhung von Steuern bzw. Senkung von Ausgaben oder der Einführung eines Hebesatzrechtes auf die Lohn- und Einkommensteuer). Von besonderer Bedeutung ist die Anpassungsfähigkeit der Systemelemente. Ergeben sich Änderungen im Aufgabenumfang, in der Ausgabenintensität oder in der Einnahmenausstattung, so sollte es institutionalisierte Mechanismen oder handlungsfördernde Anreize geben, die zu einer Anpassung und Neujustierung von Aufgaben, Ausgaben und Einnahmen führen.

Die Stärkung der Beziehungen zwischen den „Nutzern“ kommunaler Leistungen (z.B. den Bürgern und Unternehmen), „Entscheidern“ über finanzwirksame Maßnahmen in den Kommunen (z.B. Oberbürgermeister, Stadtrat, Beigeordnete, aber auch Vertreter von Bund und Ländern) und „Kostenträgern“ kommunaler Leistungen (z.B. Gebühren- und Steuerzahler als Kostenträger bzw. das Land durch den Finanzausgleich) wäre ein wichtiger Schritt auf diesem Weg<sup>1</sup>. Eine solche Zielperspektive hat die Gemeindefinanzreform nicht erarbeitet. Vielmehr hat sie lediglich eine Fülle von Einzelzielen benannt, diese aber weder gewichtet noch in ihren Konflikten analysiert.

#### **Substitution der Gewerbesteuer als einnahmeseitige Strategie**

Aus der Fülle der in den letzten Jahren vorgebrachten Reformvor-

<sup>1</sup> Vgl. dazu M. Junkernheinrich: Zur Korrespondenz von Entscheidern, Nutzern und Kostenträgern. Ordnungspolitische Aspekte von Prinzipien bei der Ausgestaltung des Gemeindefinanzsystems (erscheint in Kürze in einem Sammelband anlässlich des 75jährigen Jubiläums des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln).

<sup>2</sup> Vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Verband der Chemischen Industrie: Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001.

schläge - kommunale Wertschöpfungssteuer, kommunale Umsatzsteuerbeteiligung, anrechenbare Wertschöpfungssteuer (Scherf-Vorschlag), kommunale Betriebssteuer (Jarass-Vorschlag), kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer

Die Autoren unseres Zeitgesprächs:

*Prof. Dr. Martin Junkernheinrich, 45, lehrt Kommunal- und Umweltökonomie an den Universitäten Trier und Cottbus.*

*Prof. Dr. Clemens Fuest, 35, ist Inhaber des Lehrstuhls für Finanzwissenschaft an der Universität zu Köln und Mitglied des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen; Prof. Dr. Bernd Huber, 43, ist Inhaber des Lehrstuhls für Finanzwissenschaft an der Universität München und stellvertretender Vorsitzender des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen.*

*Prof. Dr. Alois Oberhauser, 71, ist emeritierter Ordinarius für Finanzwissenschaft an der Universität Freiburg und Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen.*

*Prof. Dr. Monika Jachmann, 39, ist Geschäftsführende Direktorin des Seminars für Finanz- und Steuerrecht am Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Hamburg.*

*Prof. Junkernheinrich, Prof. Huber, Prof. Oberhauser und Prof. Jachmann waren Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern bei der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen.*

(Fuest/Huber-Vorschlag), Wertschöpfungssteuer in Kombination mit einem kommunalem Hebesatzrecht auf die bestehende Lohn- und Einkommensteuer (DIW-Vorschlag), Kombination aus Wirtschafts-, Bürger- und Grundsteuer (Vorschlag der Bertelsmann-Stiftung) und vieles mehr - haben sich die Mitglieder der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern der Gemeindefinanzreformkommission aus Zeit- und Kapazitätsgründen auf die vertiefende Behandlung von nur zwei Modellen, des so genannten BDI/VCI-Vorschlags<sup>2</sup> und des so genannten Kommunalmodells<sup>3</sup>, beschränkt. Diese fokussieren in besonderer Weise die Positionen der beiden betroffenen Gruppen, d.h. die Interessen der Steuerzahler (präziser der Gewerbesteuerzahler), und die Interessen der Steuerempfänger (der Kommunen).

#### **BDI/VCI-Modell**

Dieser Reformvorschlag verbindet den Ersatz der Gewerbesteuer durch einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer und den Ersatz des Gemeindeanteils an der Lohn- und Einkommensteuer durch eine direkte Einkommensbesteuerung der Bürger durch ihre Kommunen. Die kombinierte Reform erfasst die steuerpflichtigen Wirtschaftseinheiten über die Körperschaftsteuer (Kapitalgesellschaften) und über die Einkommensteuer (Personengesellschaften, Freiberufler etc.). Im Rahmen der Einkommensteuer sind dabei die gewinnorientierten Einkommensbestandteile dem Arbeitsort zuzurechnen und dort zu versteuern, während alle anderen Einkommensbestandteile weiter am Wohnort versteuert werden.

Würdigt man diesen Vorschlag mit Blick auf die Beurteilungskrite-

<sup>3</sup> Vgl. Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände: Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer, Mitteilung vom 28.2.2003.

rien für lokale Steuern, so überwiegen insgesamt die Nachteile:

- Ein kommunaler Körperschaftsteuerzuschlag bietet nicht die notwendige Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, da sie allein gewinnorientiert ist. Als Folge weist das Aufkommen der Körperschaftsteuer in zeitlicher und interkommunaler Hinsicht derart ausgeprägte Disparitäten auf, dass diese Steuer ebensowenig wie die Rest-Gewerbsteuer als gute Kommunalsteuer einzuschätzen ist (unzureichende Verstetigung, mangelnde Bedarfsgerechtigkeit). Diese Option kommt eher einer Unternehmensteuerreform ohne Lösung der kommunalfinanzpolitischen Probleme gleich. Wer die Gewerbesteuer als kommunale Steuer für eine schlechte Steuer hält, der kann sich angesichts der großen Ähnlichkeit beider Steuern kaum für die Beteiligung an der Körperschaftsteuer aussprechen.
- Gegenüber dem bestehenden Gemeindeanteil an der Einkommensteuer erhöht sich durch die nun „ungedeckelte“ Wirkung der massiven Progressionskomponente des Einkommensteuertarifs (Wegfall der Sockelgrenzen) die Streuung des Steueraufkommens deutlich. In einzelnen Bundesländern würde sie sich verdoppeln. Damit wäre eine bedarfsorientierte Steuerverteilung in weite Ferne gerückt. Dies würde die Ausgleichsintensität des kommunalen Finanzausgleichs - wie auch des Länderfinanzausgleichs - überfordern und zu sehr hohen Grenzabschöpfungen von Steuer-mehreinnahmen führen.
- Darüber hinaus würde der persönliche Steuersatz der Lohn- und Einkommensteuer nunmehr kommunal divergieren, z.B. zwischen 38% in einer Umlandgemeinde und 44% in einer Großstadt. Dies ist nicht

nur politisch schwer durchsetzbar, es verstößt auch gegen den aus der ökonomischen Föderalismustheorie bekannten Grundsatz, dass die individuelle Verteilungspolitik besser auf der zentralen Ebene angesiedelt ist. Die kommunal divergierenden Steuer- bzw. Hebesätze würden die Progressionskomponente bzw. die Redistributionspolitik des Staates verstärken oder abschwächen und damit volkswirtschaftlich ineffiziente Wanderungsbewegungen induzieren. Aus diesem Grund wird den Gemeinden ausgabenseitig zu Recht die Möglichkeit zur Festlegung lokal differenzierter Sozialhilferegelsätze verwehrt (Vermeidung von regelsatzinduziertem „Sozialhilfetourismus“).

### **Bedenken der Kommunen**

In der Gemeindefinanzreformkommission ist dieses Modell letztlich an seiner mangelnden Kommunalverträglichkeit gescheitert. Da eine Gemeindesteuer in knapp 14 000 Städten und Gemeinden erhoben wird, ist dem Kriterium des bedarfsgerechten interkommunalen Steuerverteilung - ganz im Gegensatz zu einer Bundessteuer - besondere Aufmerksamkeit zu widmen.

Nachdem deutlich wurde, dass das Modell, insbesondere mit dem Ersatz des gemeindlichen Lohn- und Einkommensteueranteils durch eine direkte Beteiligung an der Lohn- und Einkommensteuer, zu einer Verstärkung der ohnehin bereits ausgeprägten Verteilungsdisparitäten (z.B. im Stadt-Umland-Verhältnis) führen würde, war es nicht mehr mehrheitsfähig. Der Hinweis auf die Umverteilungsmöglichkeiten durch die kommunalen Finanzausgleichssysteme vermochte angesichts der sehr hohen Ausgleichs- und Abschöpfungsintensität nicht zu überzeugen. Darüber hinaus wurde kritisch

darauf hingewiesen, dass das Modell bei alleinigem Blick auf die Kommunalbesteuerung zu einer Entlastung der Wirtschaft und einer Mehrbelastung der privaten Haushalten führen würde.

Der zentrale Vorteil des Modells liegt in dem von Finanzwissenschaftlern seit vielen Jahren geforderten Hebesatz auf die Lohn- und Einkommensteuer. Hier könnte man den Kommunen aber auch ein proportionales Hebesatzrecht auf das zu versteuernde Einkommen einräumen, so wie es der Bertelsmann-Vorschlag vorsieht. Die Verteilungsdisparitäten würden dann erheblich geringer ausfallen, und die progressive, die individuelle Leistungsfähigkeit betonende Besteuerung könnte der zentralen Ebene vorbehalten bleiben.

### **Kommunalmodell**

Das Modell einer modernisierten Gewerbesteuer der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände will mit einigen Modifikationen die Schwächen der Rest-Gewerbeertragsteuer beheben bzw. deutlich verringern. Zentrales Reformelement ist eine Ausdehnung des Kreises der Steuerpflichtigen auf die Selbständigen und Freiberufler im Sinne von § 18 EStG, womit eine wesentliche Ungleichbehandlung in der Steuerpflicht ausgeglichen werden kann. Ferner will man die Bemessungsgrundlage durch folgende Elemente auf ein breiteres Fundament stellen:

- volle Hinzurechnungen aller Zinsen zum Gewerbeertrag unter Berücksichtigung eines Freibetrages,
- Hinzurechnung des Finanzierungsanteils aller Mieten, Pachten und Leasingraten zum Gewerbeertrag unter Berücksichtigung eines Freibetrages,

- Hinzurechnung von Veräußerungsgewinnen zum Gewerbeertrag auch bei Personengesellschaften,
- Modifizierung der gewerbsteuerlichen Organschaft,
- zielgenaue Ausgestaltung der Erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen,
- Erhöhung des bisherigen Freibetrags von 24 500 Euro auf 25 000 Euro, der bis zu einem Gewerbeertrag von 50 000 Euro abgeschmolzen wird,
- Abschaffung des Staffeltarifs (§ 11 Abs. 2 GewStG).

Durch die Berücksichtigung von Hinzurechnungen soll die Ungleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital aufgehoben werden.

Die Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen und die Erweiterung der Bemessungsgrundlage lassen eine Senkung des Tarifs bzw. der Hebesätze zu Gunsten der jetzt stark betroffenen kleinen Zahlergruppe und vertretbare Belastungen bisheriger Nicht-Zahler erwarten (größere Belastungsgerechtigkeit innerhalb der Wirtschaft). Für die Gemeinden dürfte sich eine Verstärkung der Einnahmen und eine geringere Streuung ergeben (höhere Bedarfsgerechtigkeit in zeitlicher und interkommunaler Hinsicht, Entschärfung des Stadt-Umland-Problems). Diese Vorteile fallen jedoch erheblich geringer als bei einer umfassenden Wertschöpfungssteuer aus.

Obwohl seitens des Bundesministeriums der Finanzen keine Kompromisslinien bei der Gewerbesteuer festgelegt waren, gab Wirtschafts- und Arbeitsminister Clement bereits frühzeitig die Ablehnung der Bundesregierung gegenüber den gewinnunabhängigen Bestandteilen des Kommunalmodells vor der Presse bekannt. Seine Eckpunkte sahen die Gewerbesteuer als eine reine Gewinnsteuer

ohne jegliche aufkommensstabilisierenden Hinzurechnungen und sind zwischenzeitlich - im Gegensatz zum Meinungsbild in der Kommission - im Gesetzentwurf der Bundesregierung enthalten.

Daraus ergeben sich die bekannten Gefahren für ein unstetiges und zwischen den Kommunen stark streuendes Aufkommen der Gewerbesteuer (mangelnde Bedarfsgerechtigkeit). Eine Lösung der gemeindefinanzpolitischen Probleme ist damit nicht verbunden. Dies ändert sich auch nicht durch die seit vielen Jahren seitens der Finanzwissenschaft abgelehnten höheren Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer. Dabei handelt es sich nicht mehr um eine Gemeindesteuer sondern um eine zuweisungsähnliche Beteiligung an einer Gemeinschaftssteuer. Auf diese Weise wird die Gemeindeautonomie weiter geschwächt.

### **Gefährdung durch Substanzbesteuerung?**

Begründet wird die Festlegung auf eine reine Gewinnsteuer mit dem Hinweis auf eine mögliche Substanzbesteuerung durch ertragsunabhängige Elemente der Bemessungsgrundlage. Als Folge könnte ein Unternehmen in Zeiten geringer oder nicht vorhandener Gewinne in die Insolvenz getrieben werden (Gefahr der steuergetriebenen Insolvenz). Da die Substanzbesteuerung in der letzten Zeit den Charakter eines kaum noch hinterfragten ideologischen Kampfbegriffes erhalten hat, sollen nachfolgend einige relativierende Bemerkungen gemacht werden:

- Die Erhebung von Steuern auf betriebliche Kostenelemente ist keine Besonderheit der Gewerbesteuer bzw. des Kommunalmodells. Steuern werden z.B. auf Mineralöl oder auf Versicherungen erhoben und dieses auch in Verlustjahren, ohne dass deshalb

die Abschaffung dieser Steuern gefordert wird.

- Eine Substanzbesteuerung liegt nur dann vor, wenn das zur Erzielung von Erträgen eingesetzte Vermögen langfristig zur Deckung der Steuerschuld eingesetzt werden muss. Dies ist aber keineswegs grundsätzlich der Fall.
- Der befürchtete Substanzverzehr relativiert sich, da die Gewerbesteuer in voller Höhe als Betriebsausgabe von der Körperschaftsteuer sowie bei Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Personengesellschaften von der Einkommensteuer (Halbeinkünfteverfahren) abgezogen werden kann. Insofern ist nur die Nettobelastung relevant.
- Nur wenn ein Unternehmen mit Gewerbesteuerschulden insolvent wird, besteht dieser Ausgleichsmechanismus grundsätzlich nicht. Allerdings hat das Unternehmen - leider erfolglos - die kommunale Infrastruktur in Anspruch genommen.

Es mag dem Leser überlassen bleiben, ob er dieses eher als sachgerechte Gegenleistung oder als ungerechtfertigten Substanzentzug werten möchte.

Die quantitative Bedeutung der kritisierten gewinnunabhängigen Steuerbestandteile für die Unternehmen insgesamt und die krisengeschüttelten Unternehmen als besonders relevante Teilgruppe ist empirisch bislang nicht hinreichend untersucht worden, um daraus tragfähige Schlussfolgerungen auf ihr Gefährdungspotenzial ziehen zu können. Leider hat die Gemeindefinanzreformkommission hier eine Möglichkeit zur Versachlichung der Diskussion ungenutzt verlassen.

### **Zusammenführung von Arbeitslosen- und Sozialhilfe**

Ausgabenseitig werden die Kommunen seit Jahren vor al-

lem durch die hohen Ausgaben für soziale Leistungen belastet. Die Lösung der Finanzprobleme strukturschwacher Kommunen mit geringer Erwerbsquote und hoher Arbeitslosigkeit ist nur erfolgversprechend, wenn diese auf der Ausgabenseite entlastet werden. Die Kommunen fordern deshalb schon lange eine Rückführung sozialhilfefremder Leistungen in die vorgelagerten Sicherungssysteme. Das Kernargument lautet, dass die als „letztes soziales Netz“ konzipierte kommunale Sozialhilfe nicht als Auffangbecken für die Finanzierung von Massenarbeitslosigkeit gedacht war und ist. Zudem wird betont, dass der Bund die zentralen wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Kompetenzen besitze. Sofern er diese Kompetenzen nicht sachgerecht nutzt, ist es anreizpolitisch nicht sinnvoll, die sozialen Folgekosten primär auf die Kommunen abzuwälzen.

Die Hartz-Kommission und mit ihr die Bundesregierung möchte die erwerbsfähigen Sozialhilfeempfänger daher zurück in die finanzielle Obhut der Arbeitsvermittlung des Bundes führen. Ob durch diese Zusammenführung eine Verwaltungsvereinfachung im sozialen Sicherungssystem erfolgt, und wer die Arbeitsvermittlung effizienter leisten kann - die Gemeinde vor Ort oder dezentrale Job-Center -, kann hier nicht angemessen diskutiert werden. Sicher dürfte aber sein, dass bei allen derzeit diskutierten Reformoptionen eine enge Kooperation zwischen Gemeinde und Job-Center für eine problemadäquate Gesamtbetreuung von Arbeitslosen und ihren Familien (Bedarfsgemeinschaften) erforderlich ist. Die Vorstellung der vollständigen Konzentration auf einen Träger übersieht die Komplexität der Betreuungsleistung.

Anreizpolitisch wird befürchtet, dass die Hartz-Regelung den bei kommunaler Verantwortlichkeit be-

stehenden finanziellen Druck, eine Lösung für die arbeitsfähigen Sozialhilfeempfänger zu finden, abbauen würde. Dieses Argument gilt aber ebenso für den Bund. Auch der Bund bzw. die Job-Center hätten einen höheren Anreiz zur Integration der Arbeitslosen in den Arbeitsmarkt, wenn auf diese Weise ihre Ausgaben reduziert werden könnten. Letztlich sollte daher die Ebene die Aufgabe finanzieren, die die Verantwortung für die Problemverursachung trägt, und dies dürfte mit Blick auf die Arbeitslosigkeit eher der Bund sein. Bei der bestehenden Sozialhilferegelung konnte der Bund über viele Jahre eine Trittbrettfahrerposition einnehmen. Er konnte im Bundessozialhilfegesetz eine Fülle von Leistungstatbeständen definieren, die die Städte und Kreise finanzieren mussten. Bemerkenswerterweise möchte der Bund die Leistungen an Arbeitslose gerade in dem Moment kürzen, in dem er selbst in die Aufgaben- und Finanzverantwortung eintritt. Dies dürfte arbeitsmarktpolitisch von Vorteil sein.

### Und was nun?

Die Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen hat mit der Neuordnung der Gewerbesteuer und der Sozialhilfefinanzierung zwei zentrale Eckpunkte einer Gemeindefinanzreform behandelt. Zwar konnte in beiden Arbeitsgruppen kein Einvernehmen hergestellt werden. Dennoch hat sich in der Kommission eine Mehrheit für die von den Städten und Gemeinden präferierten Reformoptionen gebildet. Damit hätte zumindest der Einstieg in eine Gemeindefinanzreform gelingen können. In einem zweiten Anlauf hätte man dann wichtige, bislang aber ausgeklammerte Themen (Aufgabenkritik, Konnexitätsprinzip, Bürger- und Grundsteuer etc.) behandeln können. Dies ist nun in weite Ferne gerückt:

- Zum einen möchte die Bundesregierung mit der allein gewinnorientierten Gewerbesteuer eine Reformoption umsetzen, die in der Kommission gar nicht diskutiert wurde, in der Intention aber dem BDI/VCI-Modell und inhaltlich dem DIHK-Modell nahe kommt. Damit schwächt sie die Gewerbesteuer in ihrer Substanz und macht sie verfassungsrechtlich angreifbar.
- Zum anderen präferiert sie ein viergliederiges Sicherungssystem aus Arbeitslosengeld, Grundsicherung für Arbeitssuchende (Arbeitslosengeld II), Sozialhilfe und Grundsicherung, bei dem sie die Kommunen von der Finanzierung der erwerbsfähigen Sozialhilfeempfänger entlastet, diese Entlastung aber finanziell nicht an die Kommunen weitergibt<sup>4</sup>.

Derzeit wird die Reformdiskussion durch den Streit um die Höhe der kommunalen Netto-Entlastung dominiert. Nicht zuletzt aufgrund neuer Aufgaben (Betreuung im Vorschulalter), weiterer Einnahmenreduktionen (Vorziehen der Einkommensteuerreform) und die Refinanzierung durch einen erhöhten Umsatzsteueranteil des Bundes (zur Finanzierung von Arbeitslosengeld II) ist eine finanzielle Entlastung der Kommunen nicht absehbar. Beim jetzigen Verhandlungsstand muss man die Gemeindefinanzreform daher als gescheitert erklären: Sie erreicht weder eine hinreichende Strukturverbesserung des Gemeindefinanzsystems, noch sichert sie den Kommunen ein aufgabengerechtes Finanzierungsniveau (oder entlastet sie von Aufgaben). Die Gemeindefinanzreform wird daher weiter auf der politischen Agenda bleiben müssen.

<sup>4</sup> Damit entsteht die Situation, dass die Kommunen ohne eine Erhöhung des Umsatzsteueranteils über viele Jahre überproportional steigende Sozialhilfeleistungen finanzieren mussten, der Bund aber sobald er die Aufgabe partiell übernimmt, eine finanzielle Umverteilung zu seinen Gunsten vornimmt.

Clemens Fuest, Bernd Huber

## Lösungsmöglichkeiten und Probleme bei der Gewerbsteuerreform

In der steuerpolitischen Debatte in Deutschland besteht weitgehend Einigkeit, dass eine Reform der Gewerbesteuer dringend geboten ist. Allerdings gibt es völlig unterschiedliche Vorstellungen, wie eine Reform erfolgen sollte. Die „Arbeitsgruppe Kommunalsteuern“ der von der Bundesregierung eingesetzten Gemeindefinanzreformkommission hat am 20.6.2003 ihren Bericht vorgelegt, in dem zwei konzeptionell entgegengesetzte Reformmodelle untersucht werden<sup>1</sup>:

- das so genannte Modell der kommunalen Spitzenverbände, das die Gewerbesteuer erhalten und durch die Einbeziehung der Selbständigen und die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage stärken will und
- das so genannte BDI/VCI-Modell, das die Abschaffung der Gewerbesteuer und statt dessen die Einführung kommunaler Zuschlagsrechte bei Einkommen- und Körperschaftsteuer vorsieht.

Die Bundesregierung hat sich nunmehr am 13.8.2003 für eine dritte Reformvariante entschieden, nämlich

- die so genannte Gemeindegewerbesteuer, die im Kern eine kommunale Gewinnsteuer darstellt, in die auch die Selbständigen einbezogen werden sollen<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Vgl. Bericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern vom 20.6.2003, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage19452/.pdf>.

<sup>2</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Presserklärung vom 13.8.2003.

<sup>3</sup> Vgl. zum Prinzip des Interessenausgleichs Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zu Reform der Gewerbesteuer, Bonn 1982.

### Die aktuelle Gewerbesteuer

Für die Beurteilung dieser Reformvorschläge ist es wichtig, sich die Schwächen der gegenwärtigen Gewerbesteuer vor Augen zu führen. Die Gewerbesteuer ist als Objektsteuer konzipiert und soll – wenigstens grundsätzlich – den Ertrag des gesamten in einem Gewerbebetrieb eingesetzten Kapitals erfassen. Der Gewerbeertrag wird durch verschiedene Hinzurechnungen und Kürzungen aus dem steuerpflichtigen Gewinn eines Gewerbebetriebes ermittelt. Durch Multiplikation mit der Steuermesszahl ergibt sich der Steuermessbetrag, auf den die Gemeinden dann autonom einen Hebesatz anwenden.

Bei Kapitalgesellschaften beträgt die Steuermesszahl 5%. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften kommt ein Staffeltarif zur Anwendung: Dabei wird ein Freibetrag von 24 500 Euro gewährt; für den übersteigenden Teil des Gewerbeertrages wird die Steuermesszahl in 12 000 Euro-Schritten um je 1% angehoben, bis bei einem Gewerbeertrag von 72 500 Euro der Normalsatz von 5% zur Anwendung kommt. Die niedrigeren Steuermesszahlen der Personengesellschaften stellen dabei keineswegs eine steuerliche Begünstigung dar, sondern schaffen nur in pauschalierter Form einen Ausgleich für das Recht der Kapitalgesellschaften, Geschäftsführergehälter für Gesellschafter steuermindernd ansetzen zu können.

Die Höhe der Gewerbesteuer-schuld ergibt sich aus der Multi-

plikation des Steuermessbetrages mit dem kommunalen Hebesatz, dessen Höhe die Gemeinden autonom festlegen können. Im Bundesdurchschnitt beträgt der Hebesatz (1998) 390%. Es gibt aber erhebliche Unterschiede zwischen den Kommunen. Insbesondere in den Großstädten liegt der Hebesatz bei durchschnittlich 460% und damit deutlich über dem kleinerer Gemeinden. Zudem sind die Hebesätze in den neuen Bundesländern niedriger als in den alten.

Die Gewerbesteuer ist bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig. Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen werden zudem gemäß § 35 EStG 180% des Steuermessbetrages der Gewerbesteuer bei der – auf gewerbliche Einkünfte entfallenden – Einkommensteuerschuld angerechnet. Diese Anrechnungsmöglichkeit soll in pauschalierter Form den Personengesellschaften einen Ausgleich dafür gewähren, dass der Körperschaftsteuersatz von 25% deutlich unter dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer liegt.

Die Gewerbesteuer hat für die Kommunen eine erhebliche fiskalische Bedeutung. Insgesamt entfallen gut 10% der gesamten Einnahmen der Kommunen auf die Gewerbesteuer. Da etwa 70% der kommunalen Einnahmen aus Zuweisungen und Gebühren stammen, bildet sie eine der wichtigsten eigenen Steuerquellen der Gemeinden. Sie ist – neben der Grundsteuer – zudem die einzige Steuer, bei der die Kommunen durch das Hebesatzrecht autonom

die Höhe ihrer Steuereinnahmen beeinflussen können.

### **Schwächen der Gewerbesteuer**

Allerdings weist die Gewerbesteuer in ihrer gegenwärtigen Form gravierende Schwächen auf. Zum einen ist ihre starke Konjunkturabhängigkeit zu nennen, die auch in der aktuellen politischen Diskussion eine große Rolle spielt. Nach einer deutlichen Zunahme Ende der neunziger Jahre ist das Gewerbesteueraufkommen im Jahr 2001 gegenüber dem Vorjahr um gut 10% und im Jahr 2002 noch einmal um knapp 5% zurückgegangen, was die Finanzprobleme vieler Städte und Gemeinden massiv verschärft und vielfach zu einem prozyklischen Ausgabenverhalten der Kommunen beigetragen hat.

Zudem ist die Gewerbesteuer äußerst selektiv und betrifft vor allem Großunternehmen. Von den 2,4 Mill. gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen zahlen nur gut 950 000 Betriebe überhaupt Gewerbesteuer. Dabei entfallen 90% der Bemessungsgrundlagen auf nur 10% der Unternehmen. Dadurch geraten die Kommunen oftmals in eine fatale Abhängigkeit von der wirtschaftlichen Situation einiger oder weniger großer Unternehmen.

Die Gewerbesteuer weist auch eine starke regionale Streuung auf und ist somit wenig geeignet, den Kommunen eine gleichmäßige Finanzausstattung zu sichern. Die Gewerbesteuer stellt zudem eine Steuer auf den international mobilen Faktor Kapital dar und wirkt damit nachteilig im internationalen Standortwettbewerb. Erschwerend kommt hinzu, dass ausländischen Unternehmen in ihrem Heimatland die in Deutschland gezahlte Gewerbesteuer nicht angerechnet wird. Die Gemeinden haben dabei wenig Möglichkeiten, die Gewerbesteuerbelastung zu begrenzen. Da die Verschuldungsmöglichkei-

ten der Kommunen eng begrenzt sind und die Gewerbesteuer im Wesentlichen die einzige autonome Einnahmequelle darstellt, muss sie vielfach zum Ausgleich der kommunalen Haushalte herhalten. Der kontinuierliche Anstieg der Hebesätze belegt diese Rolle als „variables Element“ der Kommunalhaushalte.

Das weist zugleich auf einen zweiten gravierenden Mangel des kommunalen Einnahmensystems hin: Die Kommunen haben gegenwärtig keine Möglichkeit, ihre Bürger autonom zu besteuern. Damit ist eine Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip bei der Wohnbevölkerung ausgeschlossen. Ebenso können, wie es das Konzept des Interessenausgleichs verlangt, die Finanzierungslasten kommunaler Leistungen nicht sachgerecht zwischen Wohnbevölkerung und gewerblicher Wirtschaft aufgeteilt werden<sup>3</sup>. Dabei eröffnet die Finanzverfassung in Art. 106 Abs. 5 GG durchaus die Möglichkeit, den Gemeinden ein Hebesatzrecht bei der Einkommensteuer zu gewähren. Von dieser Möglichkeit ist aber bislang kein Gebrauch gemacht worden.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, an welchen Punkten eine Reform der Gewerbesteuer ansetzen muss: Die Einnahmenautonomie der Gemeinden in Form kommunaler Hebesatz- und Zuschlagsrechte muss erhalten bleiben. Die Abhängigkeit der kommunalen Einnahmen von der konjunkturellen Entwicklung und der Situation einzelner Unternehmen sollte vermindert werden. Schließlich sollte eine kommunale Besteuerung der Wohnbevölkerung eingeführt werden. Folgt man diesen Kriterien, scheiden von vornherein einige Reformalternativen aus. So kollidiert der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine höhere Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer mit der Einnahmenautonomie der

Gemeinden. Die gegenwärtig in der Politik diskutierten Vorschläge erhalten allerdings das Hebesatzrecht der Gemeinden, sehen aber dennoch ganz unterschiedliche Lösungen für die Zukunft der Gewerbesteuer vor.

### **Revitalisierung der Gewerbesteuer?**

Das Modell der kommunalen Spitzenverbände läuft auf eine „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer durch eine personelle und sachliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage hinaus. Dazu ist zum einen vorgesehen, die Gewerbesteuerpflicht auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG auszudehnen. Damit würden insbesondere die rund 800 000 Freiberufler in Deutschland gewerbesteuerpflichtig werden. Zudem wird die Hinzurechnung von Zinsen, Mieten, Pachten und Leasingraten bei der Gewerbesteuer erweitert. Demnach sollen zukünftig die gezahlten Zinsen vollständig in den Gewerbeertrag eingehen. Bei Mieten, Pachten und Leasingraten sollen bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens 25%, bei Immobilien 75% der gezahlten Entgelte hinzugerechnet werden. Auf diese Weise soll der „Finanzierungsanteil“ dieser Zahlungen mit Gewerbesteuer belastet, der Kapitalrückfluss hingegen steuerfrei gestellt werden.

Bei den Personengesellschaften wird nach diesem Modell der Staffeltarif abgeschafft und ein Freibetrag von 25 000 Euro eingeführt, der bei höheren Gewerbeerträgen abgeschmolzen wird und ab einem Gewerbeertrag von 50 000 Euro entfällt. Als Ausgleich für den Wegfall des Staffeltarifs soll bei Personengesellschaften eine niedrigere Steuermesszahl als bei Kapitalgesellschaften angewendet werden.

Diese Maßnahmen würden – bezogen auf das Jahr 1998 – den steuerpflichtigen Gewerbeertrag von knapp 117 Mrd. Euro um fast 95 Mrd. Euro erhöhen. Die Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ rechnet in ihrem Bericht insgesamt mit Mehreinnahmen von 3,9 Mrd. Euro für die Gemeinden aus diesem Modell. Bei derartigen Prognosen ist allerdings Vorsicht geboten, da nur schwer abzuschätzen ist, wie die Gemeinden bei ihren Hebesatzentscheidungen auf eine solche Reform reagieren.

Das Modell der kommunalen Spitzenverbände ist durchaus konsequent, indem es den gesamten Ertrag des lokal eingesetzten Kapitals der Besteuerung unterwirft. Durch die Einbeziehung der Selbständigen würde es zudem zu einer deutlichen Erhöhung und Stabilisierung der kommunalen Steuereinnahmen beitragen. Diese positiven Aspekte dürfen aber nicht über die gravierenden Schwächen dieses Reformmodells hinwegtäuschen.

### **Schwächen des Modells der Kommunen**

Zunächst einmal wirft die praktische Umsetzung dieses Besteuerungskonzepts massive Doppelbesteuerungsprobleme auf. Ein Beispiel illustriert dies: Wenn ein Unternehmen Leasingraten für ein bewegliches Wirtschaftsgut an ein anderes Unternehmen leistet, unterliegen diese Zahlungen nicht nur bei dem zahlenden Unternehmen, sondern auch beim empfangenden der Gewerbebesteuerung. Die Gewerbebesteuerung mündet dann unter Umständen in eine Kaskade von Mehrfachbesteuerungen, die Finanztransaktionen zwischen Unternehmen massiv belasten. Darunter leiden insbesondere kleinere und mittelständische Unternehmen mit schwacher Eigenkapitalbasis, weil ihre Kapitalkosten steuerlich bedingt ansteigen.

Ökonomisch ist eine derartige Doppel- oder Mehrfachbesteuerung nicht zu vertreten. Will man an der Gewerbebesteuerung festhalten, müssten auf jeden Fall solche Doppelbesteuerungsvorgänge vermieden werden. Dies könnte dadurch erfolgen, dass man gezahlte Zinsen, Miete, Pacht und Leasingraten der Gewerbebesteuerung unterwirft, diese Zahlungen aber beim Empfänger steuerfrei stellt. Ein solcher Korrekturmechanismus ist im Modell der kommunalen Spitzenverbände aber gerade nicht vorgesehen. Schon aus diesem Grund ist dieses Modell für eine Reform der Gewerbebesteuerung ungeeignet.

Probleme wirft auch die Differenzierung der Steuermesszahlen bei Personen- und Kapitalgesellschaften auf. Dadurch werden für Kapitalgesellschaften Anreize geschaffen, durch gezielte steuerliche Gestaltungen von den niedrigen Steuermesszahlen der Personengesellschaften zu profitieren. Dementsprechend ist mit beträchtlichen Auseinandersetzungen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen zu rechnen. Damit kommt man dem vielfach angestrebten Ziel, das Steuersystem zu vereinfachen, sicherlich nicht näher.

Die Einbeziehung der Selbständigen in die Gewerbebesteuerung ist ebenfalls kein Beitrag zur Steuervereinfachung. Da die Gewerbebesteuerung als Betriebsausgabe abzugsfähig ist und zudem die gezahlte Gewerbebesteuerung nach § 35 EStG in pauschalierter Form bei der Einkommensteuerschuld angerechnet wird, dürfte sich zwar die steuerliche Zusatzbelastung für die Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit – im Durchschnitt, aber nicht unbedingt im Einzelfall – in Grenzen halten. Auf jeden Fall aber wäre die Besteuerung dieser Gruppen komplizierter und aufwändiger. Die Kosten der

Steuerverwaltung und -beratung, die durch die Komplexität des Steuersystems entstehen, würden in Deutschland also weiter zunehmen.

Durch die Einbeziehung der Selbständigen verschiebt sich zudem das innerstaatliche Finanzgefüge. Die Gemeinden erzielen zusätzliches Gewerbebesteuerertragsaufkommen; aufgrund des Betriebsausgabenabzugs und der Anrechnungsmöglichkeit nach § 35 EStG sinkt gleichzeitig das Aufkommen der Einkommensteuer, was vor allem zu Lasten von Bund und Ländern geht.

Ein weiteres Problem, das allerdings auch schon die gegenwärtige Gewerbebesteuerung betrifft, besteht darin, dass Unternehmen, die Verluste machen, unter Umständen Gewerbebesteuerung zahlen, wodurch die betriebliche Eigenkapitalbasis steuerlich geschmälert wird. Diese Form der Substanzbesteuerung ist konzeptionell nicht zu vermeiden, wenn der Ertrag des gesamten eingesetzten Kapitals, sei es Fremd- oder Eigenkapital, der Besteuerung unterworfen werden soll. Allerdings können daraus für kapitalschwache Unternehmen in Verlustphasen besondere Belastungen erwachsen. Unter beschäftigungs- und standortpolitischen Gesichtspunkten ist diese Gefahr sicherlich nicht gering zu schätzen.

Will man eine Substanzbesteuerung ausschließen, muss man konsequenterweise den Gedanken, den Ertrag des gesamten betrieblichen Kapitals zu besteuern, aufgeben und eine kommunale Besteuerung des Unternehmensgewinns vornehmen. Dies hätte zudem den Vorteil, dass die kommunale Besteuerung an der bestehenden Einkommen- und Körperschaftsteuer anknüpfen könnte. Diesen Weg beschreiten die beiden anderen Reformansätze, das BDI/



VDI-Modell und die Gemeindegewerbesteuer.

### Das BDI/VCI-Modell

Das BDI/VCI-Modell sieht Folgendes vor: Die Gewerbesteuer wird abgeschafft; statt dessen erhalten die Kommunen ein Zuschlagsrecht zur Einkommen- und Körperschaftsteuer. Konkret können die Gemeinden einen Zuschlag auf die Steuerschuld der bei ihnen ansässigen Bürger und Unternehmen erheben. Die Zuschlagssätze sollen dabei bei allen Einkunftsarten gleich hoch, also eine Differenzierung zwischen Wohnbevölkerung und Unternehmen nicht möglich sein.

Die Vorteile dieses Modells liegen auf der Hand: Das kommunale Steuersystem wird vereinfacht, da es unmittelbar an die existierende Einkommen- und Körperschaftsteuer anknüpft. Zugleich entfallen die vielfältigen Probleme der Gewerbesteuer, und das BDI/VCI-Konzept bezieht auch die Wohnbevölkerung in die kommunale Besteuerung ein. Was die praktische Umsetzung betrifft, sollte ein Zuschlagssystem relativ leicht einzuführen und zu administrieren sein.

Allerdings wirft das BDI/VCI-Modell auch Probleme auf. Grundsätzlich lässt sich dieses Modell so umsetzen, dass gesamtwirtschaftlich die Steuerbelastungen im Wesentlichen unverändert bleiben. Es kommt aber zu erheblichen Unterschieden zwischen den Gemeinden. Insbesondere in Großstädten, in denen das Gewerbesteueraufkommen typischerweise relativ hoch ist, müssen hohe Zuschlagssätze erhoben werden, um den Wegfall der Gewerbesteuer

er zu kompensieren. Nach den Berechnungen der „Arbeitsgruppe Kommunalsteuern“ müsste in Kernstädten der Zuschlagssatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer bei 28% liegen, um das gleiche Steueraufkommen wie bisher zu erzielen. Umlandgemeinden kämen hingegen mit einem Zuschlagssatz von 18% aus.

Ohne Zweifel verschärfen sich bei einer solchen Spreizung der Zuschlagssätze die Stadt-Umland-Probleme, und es werden den Bürgern zusätzliche Anreize gegeben, sich im Umland niederzulassen. Zudem käme es durch die Reform in den Großstädten im Ergebnis zu einer Umverteilung der Steuerlasten von den Unternehmen zu den privaten Haushalten. Aus diesen Gründen ist BDI/VCI-Modell bei den Kommunen und den kommunalen Spitzenverbänden auf starke Ablehnung gestoßen und letztlich wohl auch politisch gescheitert<sup>4</sup>.

Das ist vor allem deswegen zu bedauern, weil diese Mängel des Zuschlagssystems leicht zu beheben sind. Sie treten nämlich nur auf, weil das BDI/VCI-Modell einheitliche Zuschlagssätze für Wohnbevölkerung und gewerbliche Wirtschaft vorsieht. Ließe man differenzierte Zuschlagssätze zu, könnten Großstadtgemeinden Unternehmen höher besteuern und die Wohnbevölkerung entlasten, um eine unerwünschte Abwanderung zu verhindern. Ebenso könnte auf diese Weise eine Umverteilung der Steuerlasten zu Lasten der privaten Haushalte vermieden werden.

Eine Differenzierung der Zuschlagssätze ist aber nicht nur mit Blick auf die Stadt-Umland-Problematik, sondern auch unter Äquivalenzgesichtspunkten geboten. Denn gerade durch unterschiedliche Zuschlagssätze können die Kosten kommunaler Leistungen zwischen Wohnbevölkerung und

lokaler Wirtschaft sachgerecht aufgeteilt werden.

Konkret kann eine Differenzierung der Zuschlagssätze folgendermaßen erfolgen<sup>5</sup>: Bei Einkommen- und Körperschaftsteuer werden unterschiedliche Zuschlagssätze zugelassen. Um eine steuerliche Diskriminierung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften auszuschließen, wird beim kommunalen Zuschlag zur Einkommensteuer der Anteil gewerblicher Einkünfte an der Einkommensteuerschuld herausgerechnet und dem Zuschlagssatz der Körperschaftsteuer unterworfen. Nach dem Prinzip der Rechtsformenneutralität ist dabei das Zuschlagsrecht der Gemeinde zuzuweisen, in der der Steuerpflichtige seinen Betrieb unterhält. Dadurch wird zugleich auch sichergestellt, dass die kommunale Besteuerung die lokale Wirtschaftskraft erfasst.

Eine solche Differenzierung der Zuschlagssätze macht die Besteuerung keineswegs komplizierter, denn bereits im BDI/VCI-Modell muss zur Wahrung der Rechtsformenneutralität bei den gewerblichen Einkünften zwischen Wohnsitz- und Betriebsstättegemeinde unterschieden werden. Es ist zu bedauern, dass die Bundesregierung diese allgemeinere Form der Zuschlagsbesteuerung nicht in Erwägung gezogen, sondern statt dessen die Zuschlagslösung insgesamt zu Gunsten des Modells der Gemeindegewerbesteuer verworfen hat.

### Die Gemeindegewerbesteuer

Nach dem Kabinettsbeschluss vom 13.8.2003 will die Bundesregierung die Gewerbesteuer zu einer Gemeindegewerbesteuer umbauen. Dazu sollen – mit Ausnahme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung – sämtliche bisherigen Hinzurechnungen und Kürzungen entfallen, soweit sie nicht der Vermeidung einer steu-

<sup>4</sup> Vgl. z.B. P. Roth: Modernisierung statt Abschaffung der Gewerbesteuer, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 82. Jg. (2002), Heft 5, S. 257-260.

<sup>5</sup> Vgl. im Einzelnen C. Fuest, B. Huber: Zur Reform der Gewerbesteuer, München 2001.

erlichen Doppelbelastung und der Abgrenzung der in- und ausländischen Gewinne dienen. Damit ist die Bemessungsgrundlage der Gemeindegewinnsteuer also im Kern der steuerpflichtige Gewinn. Mit Blick auf das Problem der Substanzbesteuerung und die Vereinfachung des Steuersystems ist der Übergang auf eine kommunale Gewinnsteuer durchaus zu begrüßen. Die Regierung folgt in diesem Punkt dem BDI/VCI-Modell und nicht den Vorstellungen der kommunalen Spitzenverbände, die – wenig überraschend – die Gemeindegewinnsteuer deswegen scharf kritisieren.

Nach den Plänen der Bundesregierung soll die Gemeindegewinnsteuer bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sein. Die daraus resultierenden Mehrbelastungen sollen durch eine Absenkung der Steuermesszahl von 5% auf 3% aufgefangen werden. Ob ein solcher Entlastungseffekt eintritt, hängt allerdings entscheidend vom Hebesatzverhalten der Gemeinden bei der neuen Steuer ab. Lassen die Gemeinden ihre Hebesätze unverändert, kommt es tatsächlich zu der gewünschten Kompensation. Steigen die Hebesätze, verpufft der Effekt der niedrigeren Steuermesszahlen ganz oder teilweise. Angesichts der akuten Finanznot vieler Gemeinden sind aber steigende Hebesätze keineswegs auszuschließen; im Ergebnis würde sich dann die Steuerbelastung der Unternehmen erhöhen, was der erklärten Absicht der Bundesregierung, die Unternehmensteuern zu senken, zuwiderlaufen würde.

Bei den Personengesellschaften gelten nach diesem Modell besondere Regelungen: Der Staffeltarif der Gewerbesteuer wird abgeschafft und statt dessen – wie im Modell der Kommunen – ein Freibetrag von 25 000 Euro

gewährt, der bis zu einem Betrag von 50 000 Euro abgebaut wird. Zudem wird die Anrechnungsmöglichkeit des § 35 EStG verbessert. Bei der Gemeindegewinnsteuer können Personengesellschaften das 3,8fache des Steuermessbetrages von der Einkommensteuerschuld abziehen. Gegenwärtig liegt der durchschnittliche Hebesatz bei 390%. Bleibt es bei diesem Hebesatz, würde bei Personenunternehmen die Belastung durch die Gemeindegewinnsteuer also einer Minderung der Einkommensteuerschuld in annähernd gleicher Höhe gegenüberstehen.

Außerdem will die Bundesregierung – hier folgt sie den Forderungen der Kommunen – auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG der Besteuerung unterwerfen. Dabei sollen die Selbständigen steuerlich genauso wie die Personengesellschaften behandelt werden. Beim gegenwärtigen Hebesatz von 390% würde die Einbeziehung in die Gemeindegewinnsteuer im Wesentlichen zu keinen zusätzlichen steuerlichen Belastungen der Selbständigen führen. Mit Blick auf die Vereinfachung des Steuersystems erscheint die geplante Steuerpflicht für Selbständige vertretbar, da die Besteuerung unmittelbar an den Einkünften aus selbständiger Arbeit anknüpft und sich daher für Finanzbehörden und Steuerpflichtige wenig zusätzlicher Aufwand ergeben dürfte.

Ein problematischer Aspekt der geplanten Gemeindegewinnsteuer besteht in der Beschränkung des steuerlichen Verlustausgleichs. So sollen Verluste vorangehender Perioden nur bis zur Hälfte des (100 000 Euro übersteigenden) Betriebsertrags verrechenbar sein. Diese Regelung soll dafür sorgen, dass die Gewerbesteuerzahlungen sich verstetigen. Steuersystematisch ist diese Regelung jedoch letztlich willkürlich. Hinzu kommt,

dass gerade junge Unternehmen, die typischerweise erst nach einer Phase anfänglicher Verluste die Gewinnzone erreichen, durch Beschränkungen der Verlustverrechnung belastet werden.

#### **Belastungswirkungen durch die Gemeindegewinnsteuer**

Wenn man von der Beschränkung der Verlustverrechnung, die vielleicht noch zu korrigieren ist, absieht, dann erscheint die Gemeindegewinnsteuer aus ökonomischer Sicht als ein durchaus vertretbarer Kompromiss für die Reform der Gewerbesteuer. Es wird eine gerade für finanzschwache Unternehmen bedenkliche Substanzbesteuerung vermieden und die kommunale Unternehmensbesteuerung deutlich vereinfacht. Die Einnahmenautonomie der Kommunen bleibt erhalten, und ihre Steuerbasis wird gestärkt und stabilisiert. Zwar bleibt abzuwarten, wie die Gemeinden bei dieser neuen Steuer ihre Hebesätze gestalten, insgesamt dürften sich aber die Einnahmen der Kommunen deutlich verbessern.

Bleibt es bei den bisherigen Hebesätzen, sind wohl Mehreinnahmen der Gemeinden von etwa 0,5 Mrd. Euro durch diese Reform zu erwarten. Die Steuerbelastung der Unternehmen und Selbständigen würde im Wesentlichen unverändert bleiben. Zwar kommt es zu einer Mehrbelastung durch die Gemeindegewinnsteuer, gleichzeitig findet aber vor allem durch die erweiterte Anrechnungsmöglichkeit eine Entlastung bei der Einkommensteuer statt. Das führt allerdings zu Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer zu Lasten von Bund und Ländern. Insoweit führt die Reform der Gewerbesteuer zu einer Verschiebung im innerstaatlichen Finanzgefüge, durch die die Kommunen entlastet, die Haushalte von Bund und Ländern aber belastet werden. Es

bleibt abzuwarten, ob die Länder im Bundesrat einer solchen Umverteilung des Steuerkuchens zu Gunsten der Kommunen zustimmen werden.

#### Fazit

Das von der Bundesregierung favorisierte Konzept der Gemein-

dewirtschaftssteuer mag als Kompromiss vertretbar sein; wie viele Kompromisse greift aber auch diese Lösung zu kurz: Insbesondere ist es auch bei dieser Gemeindefinanzreform nicht gelungen, eine kommunale Besteuerung der Wohnbevölkerung in das Gemeindefinanzsystem einzuführen. In-

soweit bleibt die Finanzautonomie der Kommunen auch in Zukunft eingeschränkt und die Gemeindefinanzreform letztlich unfertig. Immerhin kann man auf die nächste Runde in der Diskussion über die Reform der Gemeindefinanzen hoffen.

Alois Oberhauser

## Zielgerichtete Reform der Gemeindesteuern durch eine kommunale Wertschöpfungsteuer

Eine echte Reform der Gemeindesteuern liegt nur vor, wenn gemessen an den relevanten Zielen eine wesentliche Verbesserung zu erwarten ist. Diesem Maßstab können die Vorschläge der Bundesregierung nicht genügen. Schmückende Beiwörter wie „Revitalisierung“ oder „Moderne Gewerbesteuer“ sind genauso wenig ausreichend wie die missbräuchliche Verwendung des Reformbegriffs für Maßnahmen, die maximal auf umstrittene marginale Verbesserungen hinauslaufen.

Der wesentliche Nachteil des Regierungsvorschlags, aber auch eines großen Teils der vielen Vorschläge zur Neugestaltung der Gemeindesteuern ist darin zu sehen, dass die allgemein anerkannten Mängel der bisherigen Gewerbesteuer nicht grundlegend beseitigt werden. Es wird statt dessen auf Einzelziele abgestellt, hinter denen häufig - vielfach verdeckt - Interessen stecken. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn es primär um eine reine Erhöhung der Einnahmen der Gemeinden oder um eine isolierte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geht, ohne dass berücksichtigt wird, dass insbesondere die indirekten Steuern

- nicht nur die Nettoumsatzsteuer - dieser Zielsetzung massiv zuwiderlaufen.

#### Aufgaben einer echten Gemeindesteuerreform

In den weiteren Überlegungen soll die Kritik am Regierungsentwurf nur am Rande erfolgen. Im Vordergrund soll vielmehr die Frage stehen, welche Aufgaben eine echte Reform der Gewerbesteuer und der Gemeindesteuern generell zu erfüllen hätte. Dazu bedarf es im Prinzip einer Antwort auf zwei zentrale Fragen:

- Welches sind die relevanten Ziele für die Gemeindesteuern in dem föderativen Staat der Bundesrepublik Deutschland?
- Welche steuerlichen Bemessungsgrundlagen sind in Abstimmung mit den übrigen Zielen des Steuersystems geeignet?

Für den fiskalischen Spielraum der Gemeinden ist es darüber hinaus von Bedeutung, inwieweit und nach welchen Kriterien sie neben den eigenen Steuereinnahmen am Aufkommen der Bundes- und Ländersteuern beteiligt werden.

Die grundlegenden Fragen der Gestaltung des Steuersystems und der Verteilung des Steueraufkommens eingehend zu ana-

lysisieren, würde den verfügbaren Rahmen sprengen. Im Vordergrund steht daher die Begründung der Behauptung, dass eine kommunale Wertschöpfungsteuer entsprechend dem Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen<sup>1</sup> am besten den Zielen der Gemeindesteuern entspräche.

Auch wenn wenig Hoffnung besteht, dass in der gegenwärtigen Situation eine echte Reform der Gemeindesteuern hin zu einer kommunalen Wertschöpfungsteuer erfolgt, könnten wenigstens erste Schritte in diese Richtung gegangen werden.

Die Gestaltung des Steuersystems und der einzelnen Steuern wird nicht nur durch das zentrale Ziel der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit als Ausdruck steuerlicher Gerechtigkeit bestimmt. Es wird darüber hinaus eine größere Zahl weiterer Ziele verfolgt, auch wenn deren Berücksichtigung und Gewicht umstritten sind und teilweise ein starker Gegensatz zum Leistungsfähigkeitsprinzip besteht.

Für die Beteiligung der Kommunen am Steueraufkommen sind jedoch einige spezielle Ziele weitgehend allgemein anerkannt:

<sup>1</sup> Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern. Schriftenreihe des BMF, Heft 31, 1982.

- Stärker als bei Bund und Ländern spielen Äquivalenzaspekte und der Gedanke eines Interessenausgleichs eine Rolle. Da die Gemeinden Leistungen einerseits für die Wohnbevölkerung, andererseits für das örtliche Gewerbe erbringen, sollte die kommunale Besteuerung auf diesen zwei Säulen beruhen. Die gemeindlichen Leistungen, die bei der örtlichen Produktion genutzt werden, hängen einerseits von den laufenden Ausgaben der Kommunen ab, andererseits von der Nutzung des Infrastrukturkapitalbestandes, die in der Regel ohne spezielle Gegenleistungen in Anspruch genommen werden kann. Durch irgendwann einmal gezahlte Gebühren und Beiträge sind diese Leistungen keineswegs abgedeckt. Allerdings ist es schwer, ihren Umfang exakt zu beziffern.
- Die Wohnbevölkerung wird derzeit durch die Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen aus der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer, sodann durch die Grundsteuer auf wohnwirtschaftlich genutzte Grundstücke belastet. Indirekt laufen auch die Finanzzuweisungen von Bund und Ländern an die Gemeinden, soweit sie steuerfinanziert sind, auf eine Belastung der Einkommensbezieher hinaus.
- Die steuerliche Heranziehung der gewerblichen Tätigkeit, die bei der Gewerbesteuer im Prinzip im Vordergrund steht, sollte als zweite Säule beibehalten werden. Auf diese Weise wird zugleich das Interesse der Gemeinden am ortsansässigen Gewerbe erhalten und gestärkt.
- Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen der kommunalen Steuern sollten bei gleichen Hebesätzen möglichst keine sehr großen Unterschiede aufweisen,

das heißt räumlich nicht allzu sehr streuen.

- Um die Finanzautonomie der Gemeinden zu stärken und eine individuelle Anpassung an die örtlichen Bedarfe zu ermöglichen, müssen zumindest einige der kommunalen Steuern mit der Möglichkeit zu Hebesatzvariationen ausgestattet sein. Bei der kommunalen Beteiligung am Einkommensteueraufkommen lässt sich dies nur durch einen erheblichen Verwaltungsaufwand realisieren.
- Zugleich sollte das gemeindliche Steueraufkommen in geringerem Umfang konjunkturreagibel sein als das des Bundes und der Länder.

### **Eine kommunale Wertschöpfungsteuer**

Gemessen an diesen Zielsetzungen bedarf es als Ersatz für die Gewerbesteuer einer eigenen Steuer, die an der örtlichen Produktion ansetzt und eine breite, wenig konjunkturabhängige Bemessungsgrundlage besitzt. Dafür ist, wie sich aus dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats ergibt, keine Bemessungsgrundlage so gut geeignet wie die örtliche Wertschöpfung. Diese setzt sich (nach der additiven Methode) aus der Summe der Löhne, der Zinsen, Mieten und Gewinne zusammen. Die empfangenen Zinsen müssten abgezogen werden, um Doppelbelastungen zu vermeiden. Die Bemessungsgrundlage der einzelnen Steuerpflichtigen ist ohne größere Schwierigkeiten aus den Gewinn- und Verlustrechnungen ersichtlich. Es ergeben sich daher keine gravierenden Erhebungsprobleme.

Wegen der sehr breiten Bemessungsgrundlage, die noch über diejenige der Einkommen- und Gewinnbesteuerung hinausreicht, ergeben sich bei

Aufkommensneutralität zur heutigen Gewerbesteuer sehr niedrige Steuersätze.

Da durch eine Wertschöpfungsteuer alle Produktionsfaktoren in gleicher Weise belastet werden, ist sie - abgesehen von Hebesatzunterschieden - weitgehend wettbewerbsneutral. Mit ausgeprägten Produktionsverlagerungen ist schon deshalb nicht zu rechnen, weil die Beträge, um die es geht, viel zu gering sind.

Dies gilt auch für die internationale Wettbewerbsfähigkeit, zumal auch im Ausland die Leistungen der Kommunen an die Unternehmen durch Steuern finanziert werden müssen. Es wäre zudem verfehlt, die tendenzielle Internalisierung der kommunalen Leistungen für die Unternehmen durch eine Abwälzung auf die Wohnbevölkerung zu durchbrechen. Dies würde auf eine relative Begünstigung und damit Subventionierung der Unternehmen hinauslaufen, die in viel stärkerem Umfang bereits bei der Steuerbefreiung der Investitionen innerhalb der Nettoumsatzsteuer gegeben ist.

Eine kommunale Wertschöpfungsteuer vermeidet die einseitige Abhängigkeit der Gemeinden von den Gewinnen der Unternehmen und deren Schwankungen, die bei der heutigen Gewerbesteuer zu extremen, insbesondere konjunkturbedingten Ausschlägen führt. Durch den nach dem Regierungsentwurf geplanten Abbau steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten bei der Gewinnbesteuerung werden nur marginale Einnahmeverbesserungen erreicht. Die Einbeziehung der freien Berufe in die Gewerbesteuerpflicht wird die konjunkturbedingten Schwankungen des Steueraufkommens kaum mindern. In der Tendenz kommt es jedoch zu einer Zusatzbelastung im mittelständischen Bereich bei

gleichzeitiger Entlastung der größeren Gewerbesteuerpflichtigen.

Unter Wachstumsaspekten ist es positiv zu bewerten, dass die Wertschöpfungsteuer eine Aufkommenselastizität von annähernd 1 besitzt. Die Gemeinden sind also im Durchschnitt voll am Wirtschaftswachstum beteiligt.

### **Einwände gegen die Wertschöpfungsteuer**

Als Einwand gegen eine kommunale Wertschöpfungsteuer dürfte vor allem vorgebracht werden, dass diese ertragsunabhängig sei und auf eine Substanzbesteuerung hinauslaufe. Diese Argumentation ist aus zwei Gründen unzulänglich:

- Der gesamtwirtschaftliche Ertrag ist gleich der gesamtwirtschaftlichen Wertschöpfung. Eine kommunale Wertschöpfungsteuer ist insoweit gerade ertragsabhängig. Lediglich wenn man unter ertragsunabhängig gewinnunabhängig versteht, wäre die Aussage zutreffend. Auf der anderen Seite ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Inanspruchnahme gemeindlicher Leistungen durch die örtliche Wirtschaftstätigkeit unabhängig von der aktuellen Gewinn- und Einnahmesituation der Steuerpflichtigen erfolgt. Die gemeindlichen Leistungen gehen in die Produktion ein. Ein Entgelt für sie ist damit ein Kostenfaktor, der bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen ist.
- Völlig einseitig ist das Argument der gewinnunabhängigen Substanzbesteuerung. In keinem dem Verfasser bekannten Vorschlag zur Reform der Gewerbesteuer wird gefordert, dass die Umsatzsteuer und die übrigen indirekten Steuern abzuschaffen seien, weil sie unabhängig von der jeweiligen Gewinnsituation der Steuerpflichtigen erhoben werden und bei fehlenden Gewinnen jeweils aus der Substanz zu

zahlen sind. Zu überlegen wäre daher höchstens, ob im Rahmen des gesamten Steuersystems nicht die Belastung der örtlichen Wirtschaftstätigkeit durch eine kommunale Wertschöpfungsteuer durch eine relative Senkung der Umsatzsteuer (oder anderer indirekter Steuern) und eine entsprechende Erhöhung der direkten Steuern erfolgen sollte.

Eine Wertschöpfungsteuer stellt mithin auch keine zusätzliche Belastung der Lohneinkommen dar. Makroökonomisch kann sie etwa in gleicher Weise überwältzt werden wie die Nettoumsatzsteuer. Es wäre daher verfehlt, die Löhne ganz oder teilweise aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Es würde sich dann nicht mehr um eine Wertschöpfungsteuer handeln.

### **Bemessungsgrundlage der Wertschöpfungsteuer**

Eine Wertschöpfungsteuer sollte im Prinzip die gesamte Wertschöpfung einer Volkswirtschaft erfassen. Für das Gewerbe ergibt sich ein rekurrenter Anschluss an die Gewerbesteuer. Die freien Berufe wären einzuschließen. Da auch der Staat Beiträge zur volkswirtschaftlichen Wertschöpfung erbringt, könnten auch diese zur Steuerbemessungsgrundlage einer solchen Gemeindesteuer herangezogen werden.

Ein wesentlicher Vorteil einer kommunalen Wertschöpfungsteuer bestände darin, dass die Grundsteuer entfallen und statt dessen die Wertschöpfung der Wohnungswirtschaft in Form der Nettomieten und der Nettomietwerte und die der Landwirtschaft in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden könnten.

Auf diese Weise würde erreicht, dass die äußerst gravierenden Unzulänglichkeiten der Grundsteuer, die sich vor allem

aus den extremen Bewertungsungleichmäßigkeiten ergeben, beseitigt würden. Die derzeitige Beschränkung der Gewerbesteuer auf die Gewerbeerträge und die Grundsteuer, die ihrer Idee nach eine Besteuerung der Erträge des Grund und Bodens sein soll, sind unsystematische Überbleibsel des alten Ertragsteuersystems aus dem vorletzten Jahrhundert. Beim Übergang zur Einkommen- und Körperschaftsteuer Ende des 19. Jahrhunderts wurden diese Teile des früheren Ertragsteuersystems den Kommunen überlassen - ursprünglich unter Einbeziehung der Erträge des Produktionsfaktors Arbeit in Form der Lohnsummensteuer. Es ist schon erstaunlich, welches Beharrungsvermögen die jahrtausend alte Besteuerung des Grund und Bodens immer noch entwickelt.

Eine kommunale Wertschöpfungsteuer kann ohne weiteres mit einem Hebesatzrecht der Gemeinden verknüpft werden. Deren Recht auf Selbstverwaltung bleibt gewährleistet und wird verstärkt. Schließt man die Wohnungswirtschaft und die Landwirtschaft mit ein, würden auch die derzeitigen Probleme der Abstimmung zwischen Hebesätzen von Gewerbesteuer und Grundsteuer entfallen. Unabhängig davon kann durch Mindeststeuersätze und Obergrenzen ein abgewogenes Verhältnis zur Belastung der Wohnbevölkerung gewahrt werden.

Im Gegensatz zu der Beteiligung der Kommunen am Aufkommen der Einkommen- und Umsatzsteuer bedarf es keiner problematischen Verteilungsschlüssel.

### **Andere Reformvorschläge**

Von verschiedenen Seiten sind Vorschläge gemacht worden, die Gewerbesteuer abzuschaffen und sie durch Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zu ersetzen. Diese Vorschläge sind

(bewusst oder unbewusst) letztlich an den Interessen der gewerbsteuerpflichtigen Unternehmen orientiert. Es bleibt bei diesen Vorschlägen weitgehend unberücksichtigt, dass, wie erwähnt, die Wohnbevölkerung bereits durch die übrigen kommunalen Steuern belastet wird. Während derzeit die Gewerbesteuer allein auf einen Teil des Gewerbes bezogen ist, würde ein aufkommensneutraler Ersatz durch Zuschläge auf die Einkommen-

und Körperschaftsteuer auf eine Verlagerung des derzeitigen Gewerbesteueraufkommens in Höhe von rund 26 Mrd. Euro jährlich zu einem großen Teil, bei einigen Vorschlägen zu mehr als zwei Drittel auf die Wohnbevölkerung erfolgen.

Es bliebe unberücksichtigt, dass viele gemeindlichen Leistungen den ortsansässigen Unternehmen zugute kommen. Das äquivalenz- und interessenpolitische Ziel

einer abgewogenen Belastung der Wohnbevölkerung auf der einen Seite, der örtlichen Produktion auf der anderen würde verfehlt. Das gemeindliche Interesse am ortsansässigen Gewerbe würde zumindest erheblich schrumpfen. Das Prinzip des Interessenausgleichs, an dem sich der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen stark orientiert hat, wäre nicht gewahrt.

---

Monika Jachmann

## Der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform der Gewerbesteuer

---

Die Gemeinden sind in akuter Finanznot, hervorgerufen vor allem durch die anhaltende Tendenz zur Kostenüberwälzung auf sie ohne hinreichende Konnexität von Aufgabenzuweisung an die Gemeinden und deren Finanzausstattung einerseits und den fehlenden Blick des Bürgers auf die Finanzierung der von ihm in Anspruch genommenen bzw. geforderten kommunalen Leistungen andererseits. Die aktuelle Gewerbesteuerreform soll einen wesentlichen Beitrag zur Konsolidierung der Gemeindefinanzen leisten.

Aus dem kommunalen Selbstverwaltungsrecht (Art. 28 II GG) erwächst ein Recht der Kommunen auf zum Teil eigenverantwortlich ausschöpfbare Finanzquellen. Dies hat in Art. 28 II 3 2. HS GG mit der Garantie einer den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehenden wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle eine besondere Ausprägung erfahren. Für diese Komponente gemeindlicher Finanzautonomie spielt derzeit das Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer als eigenverantwortlich auszuübende Re-

gelungshoheit eine zentrale Rolle. Zugleich soll Art. 28 II 3 2. HS GG in Verbindung mit Art. 106 VI GG eine aufgabengerechte Finanzausstattung der Gemeinden gewährleisten. Das gemeindliche Selbstverwaltungsrecht kann jedoch nur im sachgerechten Ausgleich mit kollidierenden verfassungskräftigen Belangen zur Geltung gebracht werden. Die gemeindlichen Finanzierungsinteressen sind insbesondere unter Wahrung der Besteuerungsgleichheit zu befriedigen.

Gewerbliche Ertragserzielung wird nach geltendem Recht – im Unterschied insbesondere zu freier Berufstätigkeit, aber auch zu den anderen Einkunftsarten – zusätzlich zu Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer mit Gewerbesteuer belastet. Dies könnte den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur genügen, wenn entweder schon die Belastungswirkung der Gewerbesteuer nicht zu der der genannten Ertragsteuern zu addieren oder aber eine

solche Kumulation durch besondere Gründe gerechtfertigt wäre. Von beidem kann nach geltendem Recht nicht ausgegangen werden. Soweit die Sonderbelastung durch die Gewerbesteuer durch eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld ausgeglichen werden soll, kann dies § 35 EStG nicht leisten. Abgesehen von ihrer finanzverfassungsrechtlichen Fragwürdigkeit impliziert die geltende Anrechnung ungerechtfertigte Entlastungsdifferenzen, verursacht durch die Pauschalierung des Anrechnungsumfangs sowie die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen von Einkommensteuer und Gewerbesteuer.

Vor diesem Hintergrund hat eine steuersystematische wie verfassungsrechtliche Einordnung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Reform der Gewerbesteuer insbesondere danach zu fragen, inwieweit er den Belangen der kommunalen Finanzautonomie unter Wahrung der steuerlichen Belastungsgleichheit Rechnung trägt.

### Die Gemeindegewerbesteuer als Ertragsteuer

Bemessungsgrundlage der Gemeindegewerbesteuer ist der tatsächlich erwirtschaftete objektive Ertrag des Betriebs. Sie zielt so – wie die Körperschaftsteuer, die geltende Gewerbesteuer und auch die Einkommensteuer – auf eine Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit des Unternehmers, berücksichtigt aber im Unterschied zur Einkommensteuer seine subjektive Leistungsfähigkeit nicht<sup>1</sup>. Da es sich um eine Ertragsteuer handelt, kommt für die Gemeindegewerbesteuer – im Unterschied zur Gewerbesteuer – eine etwaige Einordnung als Substanzsteuer im Konflikt mit Art. 14 II 2, III GG von vornherein nicht in Betracht. Auch die Problematik einer Rechtfertigung als Sollertragsteuer neben der Abschöpfung des tatsächlich erzielten Ertrags durch Einkommensteuer und Körperschaftsteuer stellt sich angesichts des weitgehenden Wegfalls objektivierender Hinzurechnungen nicht.

Mit der Gemeindegewerbesteuer erteilt der Gesetzgeber Modellen zur steuerlichen Belastung einer objektivierten betrieblichen Ertragskraft eine klare Absage – aus verfassungsrechtlicher Perspektive zu Recht. So basiert das Grundkonzept einer kommunalen Wertschöpfungssteuer auf der Annahme einer rein wirtschaftlich verstandenen Leistungsfähigkeit des Unternehmens – nicht des Unternehmers – sowie der Austauschbarkeit von Eigen- und Fremdfinanzierung. Aus verfassungsrechtlicher Sicht maßgeblich für die Besteuerungsgleichheit ist aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers. Ein System einer nicht mit der Leistungsfähigkeit des Unternehmers korrelierten Steuer auf eine Leistungsfähigkeit des Unterneh-

mens ist nicht verfassungskonform realisierbar. Aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht kann nicht von einer fiktiven Austauschbarkeit von Eigen- und Fremdfinanzierung ausgegangen werden. Indem eine Wertschöpfungssteuer maßgeblich auch an leistungsfähigkeitsmindernden Aufwand anknüpft, ist sie mit einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Die Rechtfertigung als Umsatzsteuer erscheint aus europarechtlichen Gründen problematisch.

Angesichts des Ertragsteuercharakters der Gemeindegewerbesteuer ist die Streichung des Betriebsausgabenabzugs für sie konsequent.

Andererseits kann die Gemeindegewerbesteuer noch unter Art. 106 VI GG (Gewerbesteuer) gefasst werden, wenngleich es sich nunmehr zweifelsohne nicht mehr um eine Realsteuer handelt. In Art. 106 GG festgeschrieben sind nur die Essentialia der genannten Steuertypen. Für die Fortbildung der einzelnen Steuern verbleibt dem Gesetzgeber ein erheblicher Gestaltungsspielraum. Abzustellen ist dabei auf den vom historischen Verfassungsgeber jeweils intendierten Steuertypus unter Berücksichtigung der Steuerrechtsentwicklung. Nach dem traditionellen Begriffsverständnis knüpft die Gewerbesteuer als Objektsteuer nicht an die persönlichen Verhältnisse einer natürlichen Person, sondern an das Unternehmen als Steuergegenstand an.

<sup>1</sup> Objektive Leistungsfähigkeit meint das objektive Ergebnis wirtschaftlicher Ertragszielung, subjektive Leistungsfähigkeit darüber hinaus die auch durch individuelle Merkmale bestimmte Zahlungsfähigkeit einer natürlichen Person. Eine gleichmäßige Ertragsbesteuerung hat beidem zu genügen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Gesetzgeber die Komponenten der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit wie bei der Einkommensteuer in einer Steuer zusammenfasst.

Dieser Steuertypus gestattet eine Fortentwicklung zu einer kommunalen Gewinnsteuer, bei der das Unternehmen als Mittel zur Erzielung des abgeschöpften Ertrages fungiert. Hierfür spricht gerade die Verfassungsänderung von 1997, im Zuge derer in Art. 106 VI GG der Begriff der Realsteuer durch „Grundsteuer und Gewerbesteuer“ ersetzt und in Art. 28 II 3 2. HS GG der Begriff der wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle eingeführt wurde. Die danach maßgebliche Wirtschaftskraft gestattet die Ausrichtung an der objektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerschuldner.

### Einbeziehung allein der selbständig Tätigen

Durch die Einbeziehung der selbständigen Arbeit in die Steuerpflicht zur Gemeindegewerbesteuer entfällt die Brisanz der sich immer differenzierter gestaltenden Abgrenzung zum Gewerbebetrieb. Dies dient in erheblichem Maße der Rechtsvereinfachung. Der Gesetzgeber erkennt zutreffend an, dass insbesondere der freie Beruf nicht in typisierender Weise eine gegenüber dem Gewerbebetrieb verminderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indiziert und auch nicht für steuerliche Sozialzwecke steht. Dies bedeutet eine Abkehr vom traditionellen Rechtfertigungsmodell der Gewerbesteuer<sup>2</sup>, wonach – so das Bundesverfassungsgericht – die Ungleichbehandlung von Beziehern gewerblicher und freiberuflicher Einkünfte als durch den „Charakter der Berufstätigkeit“ bzw. die „Stellung und Bedeutung der freien Berufe im Sozialgefüge“ gerechtfertigt angesehen wird<sup>3</sup>.

Ist aber die Gemeindegewerbesteuer wie Einkommen-

<sup>2</sup> Vgl. BR-Drs. 561/03, S. 24.

<sup>3</sup> BVerfGE 46, 224 (240); BVerfG, NJW 2001, 1853 (1854).

steuer/Körperschaftsteuer Ertragsteuer mit angeglicherer Bemessungsgrundlage, so sind auch die Belastungswirkungen beider Steuereingriffe wegen ihrer gleichen Zielrichtung zu addieren. Die Gemeindegewerbesteuer greift auf dieselbe Schöpfung objektiver wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch privatwirtschaftliche Ertragszielung zu wie Einkommensteuer/Körperschaftsteuer. Sie bewirkt so eine Zusatzbelastung wirtschaftlicher Ertragszielung durch einen gewerblichen Betrieb bzw. Betrieb selbständiger Arbeit gegenüber der wirtschaftlichen Ertragszielung in anderen Einkunftsarten. Es ist nach einer gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung hierfür zu fragen.

Für die Rechtfertigung von Gemeindesteuern erlangt der Äquivalenzgedanke in doppelter Weise Relevanz: Zum einen betrifft die Finanzierung der örtlichen Infrastruktur vorrangig die Gemeindeeinwohner, nicht die Bevölkerung des Gesamtstaates. Dies trägt die primäre steuerliche Heranziehung der Ortsansässigen zur Steuerfinanzierung der entsprechenden gemeindlichen Aufgabenerfüllungen. Insoweit ist der Fortbestand der Gewerbesteuerumlage problematisch. Zum anderen ist zu fragen, inwieweit die Zusatzbelastung der wirtschaftlichen Ertragszielung durch gewerbliche Tätigkeit wie selbständige Arbeit aus der Zwecksetzung gerechtfertigt werden kann, durch sie verursachte Infrastrukturlasten der Gemeinden zu finanzieren.

Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im kommunalen Bereich verlangt, dass die allgemeinen Lasten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gleichmäßig auf die Nutznießer dieser Aufgabenerfüllung verteilt werden. Nutznießer sind die Gemeindeeinwohner im

Hinblick auf die private Lebensführung in der Gemeinde aber genauso wie diejenigen, die in der Gemeinde und somit unter – mehr oder weniger intensiver – Ausnutzung der kommunalen Infrastruktur wirtschaftliche Ertragserzielung betreiben. Zu fragen ist etwa, ob nicht auch der Arbeitnehmer, der täglich auf den Straßen der Gemeinde mit seinem Pkw oder dem – nicht kostendeckend arbeitenden – ÖPNV zur Arbeit fährt, an der Gemeinlast zur Finanzierung der allgemeinen kommunalen Infrastruktur beteiligt werden soll.

Zu erwägen wäre, die Gemeindegewerbesteuer als kommunale Unternehmensteuer an der Zurverfügungstellung gemeindlicher Infrastruktur gerade für eine wirtschaftliche Ertragserzielung durch geschäftlichen Kontakt mit Dritten am kommunalen Markt zu orientieren. Sie knüpfte so an eine Art der Einkommenserzielung an, die in spezifischer Weise mit der Inanspruchnahme der gemeindlichen Infrastruktur verbunden wäre. In einem solchen Modell würde die gemeindliche Infrastruktur durch unternehmerische Tätigkeit in einem weiteren Sinne in Anspruch genommen. Der Arbeitnehmer nutzte die Infrastruktur – bei entsprechender wirtschaftlicher Betrachtung – nicht selbst, sondern für seinen Arbeitgeber.

#### **Gleichheitsrechtliche Defizite**

Gleichheitsrechtlich problematisch bleibt jedoch auch bei diesem Rechtfertigungsansatz, dass die Gemeindegewerbesteuer im Unterschied etwa zu der maßgeblich von J. Lang im Rahmen der Brühler Empfehlungen entwickelten

<sup>4</sup> Die Rechtfertigung der Nichteinbeziehung der Land- und Forstwirtschaft durch die sonst parallele Belastung mit Gewerbesteuer bzw. Gemeindegewerbesteuer und Grundsteuer erscheint im Hinblick auf deren Höhe problematisch. Entsprechendes gilt bezüglich der Vermietung und Verpachtung.

globalen kommunalen Unternehmensteuer nicht alle im weiteren Sinne unternehmerischen Einkünfte erfasst<sup>4</sup> und darüber hinaus im Kontext des synthetischen Systems des Einkommensteuergesetzes steht. Zudem bestimmt sich die Höhe weder der kommunalen Unternehmensteuer noch der Gemeinschaftssteuer nicht nach dem Grad der Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur, sondern nach der Höhe des Gewinns.

Insgesamt würde die Gemeindegewerbesteuer durch die Einbeziehung der selbständigen Arbeit zwar wesentliche gleichheitsrechtliche Defizite der geltenden Gewerbesteuer beseitigen, bedürfte jedoch noch der konsequenten Ausgestaltung als kommunale Unternehmensteuer. Auch eine solche ist jedoch im Kontext der geltenden Ertragsbesteuerung durch Einkommensteuer und Körperschaftsteuer letztlich gleichheitsrechtlichen Friktionen ausgesetzt. Jedenfalls solange ein Systemwechsel zu einem rechtsformneutralen Unternehmensteuersystem nicht vollzogen ist, wäre eine allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung unter Einbeziehung aller Einkunftsarten vorzuziehen. Sie entspräche der Systematik des geltenden Ertragsteuerrechts wie auch – in ihrer Ausrichtung auf die Gemeindeeinwohner – exakt der gemeindlichen Aufgabenstellung gemäß Art. 28 II GG.

Die verfassungsrechtlich vorgegebene Allzuständigkeit der Gemeinden im örtlichen Bereich ist auf das Wohl der Gemeindeeinwohner ausgerichtet und auch die eigentlichen Verursacher gemeindlicher Lasten und Nutznießer gemeindlicher Infrastruktur sind die Menschen und nicht allein die Unternehmen. Durch eine allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung würden die Gemein-



deinwohner entsprechend ihrer individuellen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der allgemeinen gemeindlichen Aufgabenerfüllung herangezogen. Den Anforderungen des Art. 28 II 3 2. HS GG wäre genügt. Der erforderliche Bezug zur Wirtschaftskraft (in) der Gemeinde resultierte aus dem Ansatz bei der objektiven Leistungsfähigkeit der Gemeindeeinwohner wie auch aus der Erfassung aller Betriebsstätten im Gemeindegebiet.

### **Anrechnung auf die Einkommensteuer**

Geht man von einer ungerechtfertigten Zusatzbelastung gewerblicher und selbständiger Tätigkeit durch die Gemeindegewerbesteuer aus, ist zu fragen, inwieweit diese nach dem Reformentwurf durch § 35 EStG behoben wird. Da Gemeindegewerbesteuer und Einkommensteuer dieselbe objektive Leistungsfähigkeit abschöpfen, kann ein Mehr an Belastung mit Gemeindegewerbesteuer grundsätzlich ohne Systembruch durch ein Weniger an Einkommensteuerbelastung kompensiert werden. Als verfassungswidrige staatliche Maßnahme dürfte die Gemeindegewerbesteuer jedoch grundsätzlich von vornherein nicht erhoben werden. Für eine bloße Kompensation ihrer Gleichheitswidrigkeit ist ein rechtfertigender Grund zu verlangen. Ein solcher könnte im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – vorübergehend – in der traditionellen Funktion der Gewerbesteuer und nun der Gemeindegewerbesteuer gesehen werden, den Kommunen eine ergiebige, wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht zu sichern.

Erforderlich wäre jedoch jedenfalls eine deckungsgleiche Kompensation. Insoweit entstehen angesichts der weitgehenden Angleichung der Bemessungs-

grundlagen von Einkommensteuer und Gemeindegewerbesteuer wie auch der Begrenzung der Anrechnung auf die festzusetzende Gemeindegewerbesteuer in weit geringerem Umfang Entlastungsdifferenzen als nach geltendem Recht. Die Pauschalierung des Anrechnungsumfanges gewinnt im Übrigen durch den Wegfall des Betriebsausgabenabzugs für die Gemeindegewerbesteuer und der Messzahlstaffelung wie auch durch den Mindesthebesatz an Realitätsgerechtigkeit. Auch nach der geplanten Reform ist die Entlastungswirkung der Einkommensteuerermäßigung aber noch von Determinanten abhängig, die nicht in sachlichem Zusammenhang mit der Belastungswirkung der Gemeindegewerbesteuer stehen. Möglich bleiben Unterkompensationen. Dies wird gerade bei hohen Hebesätzen in großen Städten – mit einem typischerweise hohen Anteil an Freiberuflern – virulent<sup>5</sup>.

Letztlich erforderte eine umfassende Kompensation der Belastung durch die Gemeindegewerbesteuer den vollen Abzug der festgesetzten Gemeindegewerbesteuer von der Einkommensteuer, wobei die Möglichkeit einer Steuererstattung oder zumindest einer unbegrenzten Übertragbarkeit der Steuerermäßigung in die folgenden Perioden vorzusehen wäre. Freilich kommt angesichts der erheblichen Reduzierung von Entlastungsdifferenzen durch den Gesetzentwurf gegenüber dem geltenden Recht deren Rechtfertigung im Wege der Einordnung der pauschalen Anrechnung als Typisierung im Interesse der Verwaltungspraktikabilität eher in Betracht. Andererseits bedeutet auch die Gemeindegewerbesteuer we-

<sup>5</sup> Die Erhöhung des Anrechnungsfaktors von 1,8% auf 3,8% gleicht in erster Linie den weggefallenen Betriebsausgabenabzug für die Gemeindegewerbesteuer aus.

gen ihrer pauschalen Anrechnung bei Personenunternehmen eine Sonderbelastung der Kapitalgesellschaft. Weder auf der Ebene der Kapitalgesellschaft noch bei Einkünften aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften wird die wirtschaftliche Vorbelastung durch die Gemeindegewerbesteuer kompensiert.

### **Fazit**

Die im Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform der Gewerbesteuer vom 13.8.2003 vorgesehene Umgestaltung der Gewerbesteuer zu einer Gemeindegewerbesteuer würde durch die Angleichung der Bemessungsgrundlagen von Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und Gemeindegewerbesteuer, insbesondere den weitgehenden Verzicht auf objektivierende Hinzurechnungen, die Gleichbehandlung von gewerblicher Tätigkeit und selbständiger Arbeit wie auch die Ersetzung des Ausschlusses der Gewerbesteueranrechnung bei niedrigen Hebesätzen durch einen Mindesthebesatz eine erhebliche Rechtsvereinfachung bewirken.

Die Gemeindegewerbesteuer birgt jedoch als Sonderbelastung wirtschaftlicher Ertragserzielung durch gewerbliche Tätigkeit wie selbständige Arbeit weiterhin gleichheitsrechtliche Friktionen. Die geplante Reform sollte als Schritt in Richtung einer allgemeinen kommunalen Ertragsbesteuerung genutzt werden. Mit dem klaren Ertragsteuercharakter der Gemeindegewerbesteuer und der Angleichung der Bemessungsgrundlagen von Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und Gemeindegewerbesteuer ist der Weg hierfür frei. § 35 EStG könnte mit Einführung einer allgemeinen kommunalen Ertragsbesteuerung ganz entfallen.