

Michael Broer\*

# Wirkungen des kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

*Verschiedene Modelle zur Reform der Gemeindefinanzen schlagen die Abschaffung der Gewerbesteuer und die Einführung eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer vor. Vor allem Kernstädte werden dadurch höher belastet. Welche Belastungen kommen dort auf die einzelnen Bürger und die Körperschaften zu? Wie können die Kernstädte entlastet werden?*

Nachdem die Gemeindefinanzreform aus dem Jahr 1969 mehr als 30 Jahre zurück liegt und in der Zwischenzeit mit der Abschaffung der Lohnsummen- und der Gewerbekapitalsteuer die Gewerbesteuer immer weiter denaturiert wurde, hat die Bundesregierung im Frühjahr 2002 eine Gemeindefinanzreformkommission einberufen, um unter anderem Lösungsvorschläge für das Gemeindesteuersystem und hier vor allem die Gewerbesteuer zu entwickeln<sup>1</sup>. Die Zahl der Lösungsvorschläge ist kaum noch zu beziffern<sup>2</sup>. In jüngerer Zeit wurde immer häufiger ein kommunaler Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer als Ersatz für die Gewerbesteuer genannt<sup>3</sup>. Die FDP hat einen entsprechenden Gesetzentwurf in den Bundestag eingebracht<sup>4</sup>. Ein solches Modell wurde auch vom Bundesverband der Deutschen Industrie/Verband der Chemischen Industrie (BDI/VCI) in der Diskussion im Rahmen der Gemeindefinanzreformkommission vorgestellt<sup>5</sup>. Auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, der sich über fast zwei Jahrzehnte für die Einführung der Wertschöpfungssteuer ausgesprochen hat, befürwortet seit seinem vorletzten Gutachten<sup>6</sup> einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer als Ersatz für die Gewerbesteuer.

Demgegenüber halten vor allem die kommunalen Spitzenverbände an der Gewerbesteuer fest. Zur Sicherung der Gemeindefinanzen soll diese modernisiert werden, indem der Kreis der Steuerpflichtigen um die Freiberufler erweitert und die Bemessungsgrundlage durch ertragsunabhängige Bestandteile verstetigt wird<sup>7</sup>. Diese gegensätzlichen Interessen haben dazu geführt, dass die Gemeindefinanzreformkommission sich nicht auf einen Vorschlag einigen konnte und deshalb die Bundesregierung nun einen eigenen Gesetzentwurf vorgelegt hat<sup>8</sup>.

*Dr. Michael Broer, 33, ist Referent im Bundesministerium der Finanzen. Der Aufsatz gibt seine persönliche Meinung wieder.*

Alle Befürworter des Zuschlagsmodells zur Einkommen- und Körperschaftsteuer heben dessen gesamtwirtschaftliche Vorteile hervor. Die einzelwirtschaftlichen Effekte bleiben hingegen unbeachtet. Dies ist umso überraschender, als im Gegensatz dazu zumindest die interkommunalen Verteilungswirkungen der Gewerbesteuer bekannt sind. Somit dürften auch die Auswirkungen der mit der Modernisierung der Gewerbesteuer verbundenen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und der Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen relativ gut vorhersagbar sein.

Bei der Beurteilung der Verteilungswirkungen eines kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sieht es hingegen anders aus. Da die Gemeinden bisher nicht direkt an der Körperschaftsteuer

\* Der Verfasser dankt Dr. Martin Gasche und Klaus Gehrold für nützliche Anregungen und Kommentare.

<sup>1</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Pressemitteilung vom 23. Mai 2002. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Aktuelles/Aktuelles-378.11987/Konstituierende-Sitzung-der-Kommission-zur-Reform-der-Gemeindefinanzen.htm>.

<sup>2</sup> Für einen Überblick vgl. M. Broer: Ersatzvorschläge für die Gewerbesteuer – Darstellung und Vergleich einiger häufig genannter Ansätze, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 81. Jg. (2001), Heft 12, S. 713-721.

<sup>3</sup> Vgl. C. Fuest, M. Thöne: Ein modifiziertes Zuschlagsmodell zur Reform der Gemeindesteuern, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 83. Jg. (2003), Heft 3, S. 164-169. Vgl. auch: C. Fuest, B. Huber: Zur Reform der Gewerbesteuer, Gutachten, erstellt im Auftrag des Ministeriums für Wirtschaft im Saarland, München 2001.

<sup>4</sup> Vgl. Deutscher Bundestag: Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Kommunale Finanzreform) vom 25.06.2003, Bundestagsdrucksache 15/1247.

<sup>5</sup> Vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) / Verband der Chemischen Industrie (VCI): Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Frankfurt/M., Berlin 2001.

<sup>6</sup> Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Für Stetigkeit – Gegen Aktionismus, Jahresgutachten 2001/02, Stuttgart 2001, S. 341-343.

<sup>7</sup> Vgl. Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände: Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer (28.2.2003); <http://www.staedtetag.de/imperia/md/content/pressedien/2003/11.pdf>.

<sup>8</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage19877/Entwurf-eines-Gesetzes-zur-Reform-der-Gewerbesteuer-Acrobat-Reader-5.x.pdf>.

beteiligt sind, gibt es keine gemeinschaftlichen Werte für diese Steuer. Sollen die Wirkungen auf kommunaler Ebene ermittelt werden, wird vielfach auf der Basis von Ad-hoc-Annahmen gearbeitet, etwa mit der Annahme, dass sich auf kommunaler Ebene die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ähnlich verteilt wie die der Gewerbesteuer<sup>9</sup>. Unberücksichtigt bleibt dabei, dass es zumindest für die drei Stadtstaaten eine gemeinschaftliche Abgrenzung des Körperschaftsteueraufkommens gibt.

Auf Basis dieser Werte soll nachfolgend dargestellt werden, wie eine solche Reform aussehen kann und welche steuerlichen Belastungswirkungen sowohl bei den Gemeinden als auch bei den Steuerzahlern damit verbunden sind<sup>10</sup>. Zunächst werden nachfolgend die Unterschiede bei der Verteilung der verschiedenen Steuern auf die Gebietskörperschaften und die damit verbundenen Schwierigkeiten dargestellt. Unter Berücksichtigung dieser Problematik wird dann im Weiteren eine veränderte Verteilung der Einkommensteuer unterstellt. Danach sollen etwa 50% des Aufkommens nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt werden<sup>11</sup>. Dieses Verfahren dürfte auch die so genannte Stadt-Umland-Problematik vermindern. Schließlich wird dargestellt, wie sich die so für die Stadtstaaten ermittelten Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die Steuerbelastung von Arbeitnehmern, Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften auswirken.

### **Betriebsstättenprinzip und Wohnsitzprinzip**

Bei der Substitution der Gewerbesteuer durch einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ist zu beachten, dass für die Verteilung von Körperschaft- und Gewerbesteuer das Betriebsstättenprinzip, für die Einkommensteuer hingegen das Wohnsitzprinzip gilt. Dieser Unterschied führt dazu, dass z.B. bei Gewerbebetrieben in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft mit Betriebsstätten in der gesamten Bundesrepublik die gesamten Steuereinnahmen aus der Einkommensteuer aufgrund des Wohnsitzprinzips ausschließlich in der Wohngemeinde des Eigentümers

anfallen. Die übrigen Kommunen, in denen sich Betriebsstätten befinden, erhalten keinerlei Einnahmen aus der Einkommensteuer, wohl aber aus der Gewerbesteuer.

Dies könnte nach Abschaffung der Gewerbesteuer aufgrund des fehlenden Interessenausgleichs<sup>12</sup> zu wachstumspolitischen Problemen führen, da die Gemeinden keinen Anreiz haben, für die Erweiterung von Betriebsstätten Gewerbegebiete auszuweisen. Bei der Ansiedlung von Personenunternehmen tragen sie - wenn der Eigentümer seinen Wohnsitz in einer anderen Gemeinde hat - die Kosten der Flächenerschließung, erhalten aber keinerlei Steuereinnahmen<sup>13</sup>. Ein Lösungsansatz dieses Problems könnte darin bestehen, die Gewinneinkünfte abweichend von der sonstigen Vorgehensweise nach dem Betriebsstättenprinzip zu verteilen. Eine andere Möglichkeit bestünde darin, die Einkommensteuer nicht mehr ausschließlich nach dem Wohnsitz, sondern zu einem gewissen Teil auch nach den Betriebsstätten zu verteilen.

### **Nachteile des Wohnsitzprinzips bei der Einkommensteuer**

Für eine anteilige Verteilung der Einkommensteuer nach dem Betriebsstättenprinzip spricht, dass damit auch das bestehende und sich bei einem Einkommensteuerzuschlag vermutlich verschärfende Stadt-Umland-Problem gemindert werden kann<sup>14</sup>. Bisher stellen Kernstädte einerseits zentralörtliche Leistungen für das Umland und damit auch für die Pendler bereit. Andererseits partizipieren sie nicht an den Einkommensteuerzahlungen der Pendler, da der kommunale Einkommensteueranteil nach dem Wohnsitzprinzip verteilt wird. Wird auf eine Differenzierung der nicht kostendeckenden Gebühren nach der lokalen Herkunft bei zentralörtlichen Leistungen (etwa Museen) verzichtet, so müssen die Kernstädte die auftretenden Defizite über Steuern finanzieren, und zwar auch für die Inanspruchnahme aus den Umlandgemeinden. Da die kommunalen Steuern aufgrund der örtlichen Radizierbarkeit ausschließlich von der lokalen Wirtschaft und den lokalen Einwohnern getragen werden, müssen die notwendigen Zuschläge aufgrund dieser Spill-over-Effekte höher sein, als wenn auch Auswärt-

<sup>9</sup> Vgl. C. Fuest, B. Huber: Zur Reform der Gewerbesteuer, Gutachten, a.a.O.

<sup>10</sup> Der aus den Städten Bremen und Bremerhaven bestehende Stadtstaat Bremen wird aus Vereinfachungsgründen als eine Stadt betrachtet.

<sup>11</sup> Da es bisher nur für die Lohnsteuer - nicht aber für die veranlagte Einkommensteuer - eine Zerlegung gibt, werden die aufgrund des veränderten Vertriebsverfahrens zu erwartenden Mehreinnahmen unter- und die notwendigen Zuschläge überschätzt. Da aber auf die Lohnsteuer knapp 90% des kommunalen Einkommensteueranteils entfallen, dürften die Ergebnisse trotzdem aussagekräftig sein.

<sup>12</sup> Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982, S. 33.

<sup>13</sup> Hier wird unterstellt, dass die geschaffenen Arbeitsplätze durch Personal aus dem Umland besetzt werden.

<sup>14</sup> Vgl. etwa zu den beim BDI/VCI-Vorschlag auftretenden Besteuerungsunterschieden: Bayerischer Städtetag (Hrsg.): Reform der Gewerbesteuer - Anforderungen und Auswirkungen. Ein Modell des Bayerischen Städtetags, bearbeitet von: L. Jarass, G. Obermair, München 2003, S. 46-50.

tige der Besteuerung unterlägen. Diese auftretenden Zuschlagsdifferenzen dürften die schon heute bestehenden Abwanderungstendenzen der Wohnbevölkerung ins Umland verstärken<sup>15</sup>.

Dieser Entwicklung könnte durch eine Veränderung der Verteilung des kommunalen Einkommensteueranteils entgegengewirkt werden. Wird dieser etwa nicht mehr ausschließlich nach dem Wohnsitzprinzip verteilt, könnten die bei den Kernstädten im Zusammenhang mit dem Zuschlagsmodell auftretenden Schwierigkeiten gemindert werden. Für die Kernstädte würde sich dann die Bemessungsgrundlage um ihren Anteil am Steueraufkommen der Pendler erhöhen, bei den Umlandgemeinden würde sich die Bemessungsgrundlage entsprechend mindern. Dies würde dazu führen, dass sich tendenziell die Zuschlagssätze angleichen würden. Die Spill-over-Effekte würden internalisiert und es könnte auf die komplizierten und meist wenig effektiven Regelungen für zentrale Orte in den kommunalen Finanzausgleichssystemen verzichtet werden<sup>16</sup>.

### Kommunale Steuern im Zeitablauf

Für eine Modifizierung des aktuellen Verteilungsmaßstabs des kommunalen Einkommensteueranteils spricht auch ein anderes Argument. Ziel der Gemeindefinanzreform 1969 war es, neben der „Stärkung der Gemeindefinanzmasse und Verbesserung der Finanzstruktur der Gemeinden“<sup>17</sup> auch „übermäßige Steuerkraftunterschiede unter den Gemeinden zu vermeiden“<sup>18</sup>, also die Einnahmensituation der Gemeinden qualitativ und quantitativ zu verbessern und vor allem die durch die Gewerbesteuer hervorgerufene große Einnahmenstreuung zwischen den Kommunen zu mindern<sup>19</sup>. Durch den kommunalen Einkommensteueranteil sollten nun auch die Gemeinden, in denen sich keine Betriebsstätten befanden, an der Wertschöpfung beteiligt werden, die bei ihnen wohnende Arbeitnehmer als Pendler in anderen Gemeinden erbrachten.

Wird das bei der Gemeindefinanzreform 1969 erreichte Verhältnis zwischen kommunalem Lohnsteueranteil und Gewerbesteuer als Vergleichsmaßstab herangezogen, so hat die Entwicklung in der Vergangenheit zu einer Verschiebung geführt, die

nicht mehr der ursprünglichen Intention entspricht. Das Gewicht der kommunalen Steuern, die nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt werden, hat sich vermindert, und entsprechend ist der Anteil der nach dem Wohnsitzprinzip verteilten Steuern gestiegen. Machte der kommunale Lohnsteueranteil 1970 43,5% der kommunalen Einnahmen aus Lohnsteuer und Gewerbesteuer (netto) aus, so stieg der Anteil im Zeitablauf an und erreichte 1995 mit 55,7% den Maximalwert. Für das Jahr 2001 liegt der Wert bei 51,3%. Wird zur Glättung der jährlichen Aufkommensschwankungen ein Fünfjahresdurchschnitt gebildet, so zeigt sich deutlich, dass im Zeitablauf die Gewerbesteuer immer mehr an Gewicht verloren hat. Lag ihr Anteil für den Zeitraum 1970 bis 1974 noch bei 55%, so liegt er für 2000 und 2001 nur bei knapp 49%.

Wird nun die Gewerbesteuer abgeschafft und durch einen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer aufkommensneutral ersetzt, so kommt es zu einer weiteren Verschiebung der kommunalen Steuereinnahmen weg von den Betriebsstätteengemeinden hin zu den Wohnsitzgemeinden. Auch die vorgeschlagene Verteilung der Gewinneinkünfte nach dem Betriebsstättenprinzip dürfte hier nicht viel bewirken, denn deren Aufkommen ist im Vergleich zum Lohnsteueraufkommen gering. Damit Gemeinden mit Betriebsstätten wieder - wie der ursprünglichen Intention der Gemeindefinanzreform 1969 entsprechend - zu mehr als 50% an den kommunalen Steuereinnahmen beteiligt sind, wäre es sinnvoll, den kommunalen Einkommensteueranteil nur noch zu 50% nach dem Wohnsitzprinzip zu verteilen, die übrigen 50% nach dem Betriebsstättenprinzip<sup>20</sup>. Da zudem das Aufkommen aus dem kommunalen Zuschlag zur Körperschaftsteuer nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt wird, ergibt sich somit ungefähr wieder das ursprüngliche Verhältnis zwischen den nach dem Betriebsstättenprinzip und den nach dem Wohnsitzprinzip verteilten kommunalen Steuern. Auch können, wie schon angedeutet, die durch Pendler auftretenden Spill-over-Effekte internalisiert werden, was ebenfalls positiv zu beurteilen ist. Zudem wird ein Anreiz gegeben, wieder Gewerbeflächen statt Wohngebiete auszuweisen.

### Anteile der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Zunächst einmal stellt sich die Frage, wie sich bei unverändertem Zerlegungsmaßstab - also Beibehaltung des Wohnsitzprinzips bei der Einkommensteuer - die Einnahmen der Kommunen verändern würden bzw. wie stark die Zuschlagssätze bei der Einkommen-

<sup>15</sup> Vgl. P. Roth: Modernisierung statt Abschaffung der Gewerbesteuer, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 82. Jg. (2002), Heft 5, S. 259 f.

<sup>16</sup> Vgl. M. Broer: Der kommunale Finanzausgleich in Hessen, Frankfurt/M. u.a.O. 2001, S. 99 f.

<sup>17</sup> Deutscher Bundestag: Entwurf eines ... Gesetzes zur Änderung und Ergänzung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) vom 30.04.1968, Drucksache V/2861, S. 95.

<sup>18</sup> Ebenda, S. 55, Nr. 336.

<sup>19</sup> Vgl. Ebenda, S. 39-47.

<sup>20</sup> Das tatsächliche zukünftige Aufteilungsverhältnis wird politisch festgelegt werden und kann deshalb vom angenommenen und gut zu begründenden Wert abweichen.

**Tabelle 1**  
**Zuschlag auf die Einkommensteuer bei 100%iger**  
**Zerlegung nach Wohnsitz**  
(in Mill. Euro, 2000)

Stadtstaaten	Berlin	Bremen	Hamburg
Gewerbsteuer (netto)	725	220	1 095
Gewerbsteuer (brutto)	884	275	1 306
Kommunaler Einkommensteueranteil (alt); ESt (alt)	942	193	818
Zusätzliche Einkommensteuer bei Steuersatz 43% <sup>1</sup>	57	18	84
Kommunaler Einkommensteueranteil (neu); ESt (neu)	999	210	902
GewSt (netto) + ESt (alt) – ESt (neu)	668	202	1,011
42 % der Differenz finanziert über Zuschlag auf ESt (neu) <sup>2</sup>	281	85	425
Zuschlagssatz zur Finanzierung der Differenz <sup>3</sup>	28,08%	40,31%	47,05%
Zuschlagssatz auf die gesamte Einkommensteuer <sup>4</sup>	4,21%	6,05%	7,06%

<sup>1</sup> Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die Gewerbesteuer (brutto) × maximaler Grenzsteuersatz (gewerblich) × kommunaler Beteiligungsquote. <sup>2</sup> Personenunternehmen sollen 42 % der entstehenden Differenz tragen. <sup>3</sup> Zuschlag auf ESt(neu) in % des kommunalen Einkommensteueranteils (nach Zerlegung). <sup>4</sup> Zuschlag auf ESt (neu) in % der gesamten Steuerschuld der Einwohner.

mensteuer und gegebenenfalls auch bei der Körperschaftsteuer erhöht werden müssten, um einen Einnahmenausgleich für den Wegfall der Gewerbesteuer zu erhalten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich die Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Abschaffung der Gewerbesteuer erhöht, da letztere als Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann und seit dem Jahr 2001 auch in pauschalierter Form von der Einkommensteuerschuld abzugsfähig ist. Es wird weiter unterstellt, dass der Einnahmenausfall bei der Gewerbesteuermessung für den Bund und die Länder nicht durch eine andere Umlage ausgeglichen wird, sondern die Mindereinnahmen in voller Höhe wirksam werden. Da derzeit eine Zerlegung bei der Körperschaftsteuer nicht auf Gemeinde-, sondern ausschließlich auf Landesebene erfolgt, werden im Weiteren die drei Stadtstaaten betrachtet, da es sich bei ihnen um Gemeinden und gleichzeitig Länder handelt. Außerdem sind die Bemessungsgrundlage und die Einnahmehöhe der Körperschaftsteuer bekannt.

Die juristischen Personen hatten im Jahr 1995 einen Anteil von knapp 58% an der Bemessungsgrundlage der Gewerbeertragsteuer (Steermessbetrag nach dem Gewerbeertrag)<sup>21</sup>. Da keine Differenzierung der Hebesätze nach juristischen bzw. natürlichen Personen vorgenommen wird, dürften auf die juristischen

<sup>21</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt: Statistisches Jahrbuch 2001, Stuttgart 2001, S. 547.

### Modellannahmen

- Die Abschaffung der Gewerbesteuer führt zu Mehreinnahmen beim kommunalen Einkommensteueranteil. Nur der sich ergebende Saldo ist über einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zu finanzieren.
- Das Gewerbesteueraufkommen wird zu 58% von juristischen Personen und zu 42% von natürlichen Personen aufgebracht. Die nach Abschaffung der Gewerbesteuer zu finanzierende Aufkommenslücke soll deshalb zu diesen Prozentsätzen über Zuschläge zur Körperschaftsteuer bzw. zur Einkommensteuer finanziert werden.
- 50% des kommunalen Einkommensteueranteils sollen nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt werden. Die derzeitigen Statistiken ermöglichen eine Berücksichtigung dieser veränderten Verteilung allerdings ausschließlich für die Lohnsteuer.

Personen auch 58% des Gewerbeertragsteueraufkommens entfallen. Deshalb sollte die Höhe des Zuschlags so gewählt werden, dass 58% der bei Abschaffung der Gewerbesteuer verbleibenden Mindereinnahmen über den Körperschaftsteuerzuschlag finanziert werden und 42% über den Einkommensteuerzuschlag. Letztlich soll die Reform aufkommensneutral finanziert werden, es soll nur der Kreis der Steuerzahler geändert werden, etwa durch Einbeziehung der Pendler.

Der seit dem Jahr 2001 mögliche Abzug der Gewerbesteuer von der Einkommensteuer kann hier nicht berücksichtigt werden, da die entsprechenden Daten noch fehlen bzw. das Jahr 2001 bei der Körperschaftsteuer durch Sondereinflüsse nicht repräsentativ ist<sup>22</sup>. Für die folgenden Jahre ist wieder mit einer Normalisierung des Körperschaftsteueraufkommens auf das Niveau vor der Systemumstellung zu rechnen<sup>23</sup>. Die im weiteren Verlauf erzielten Ergebnisse sind – zumindest der Größenordnung nach – auch für das Jahr 2001 aussagekräftig.

### Ermittlung der Zuschlagssätze bei Beibehaltung des Wohnsitzprinzips

Wie hoch müsste also der Zuschlag auf den kommunalen Einkommensteueranteil sein, um 42% des Ausfalls der Nettoeinnahmen aus der Gewerbesteuer

<sup>22</sup> Vgl. dazu K.-W. Menck: Konjunktur-Schlaglicht: Einbruch der Körperschaftsteuer, in WIRTSCHAFTSDIENST, 81. Jg. (2001), Heft 12, S. 728-729.

<sup>23</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht des BMF, Mai 2003, S. 57.

**Tabelle 2**  
**Zuschlag auf die Körperschaftsteuer bei 100%iger**  
**Zerlegung der Einkommensteuer nach Wohnsitz**  
 (in Mill. Euro, 2000)

Stadtstaaten	Berlin	Bremen	Hamburg
Gewerbsteuer (netto)	725	220	1 095
Gewerbsteuer (brutto)	884	275	1 306
Körperschaftsteuer (Bund- und Länderanteil); KSt (alt)	692	199	1 162
Zusätzliche Körperschaftsteuer bei Steuersatz 30% <sup>1</sup>	265	83	392
KSt (neu)	957	282	1 554
GewSt (netto) + ESt (alt) - ESt (neu)	668	202	1 011
58% der Differenz finanziert über Zuschlag auf KSt (neu) <sup>2</sup>	387	117	586
Notwendiger Zuschlagssatz (%) <sup>3</sup>	40,46	41,63	37,73

<sup>1</sup> Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die Gewerbesteuer (brutto) × Grenzsteuersatz. <sup>2</sup> Juristische Personen sollen 58 % der entstehenden Differenz tragen. <sup>3</sup> Zuschlag auf KSt (neu) in % der KSt (neu).

(nach Abzug der Gewerbesteuerumlage) zu kompensieren? Die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist zu beachten. Da diese Minderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage bei Abschaffung der Gewerbesteuer entfällt, kommt es automatisch zu einer Erhöhung der Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil (siehe Tabelle 1).

Der kommunale Anteil an der Einkommensteuer (alt) führte in Berlin im Jahr 2000 zu Einnahmen in Höhe von 942 Mill. Euro, das Nettogewerbesteueraufkommen belief sich auf 725 Mill. Euro. Dieser Betrag ist bei Abschaffung der Gewerbesteuer über einen Zuschlag auf die Einkommensteuer zu finanzieren. Die Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil erhöhen sich aber, da die Bemessungsgrundlage nun nicht mehr um die Bruttogewerbsteuer gemindert werden darf. An dieser Erhöhung partizipieren die Gemeinden entsprechend dem kommunalen Anteil mit 15%.

Für Berlin ergeben sich somit maximal bei einem Grenzsteuersatz von 43%<sup>24</sup> zusätzliche kommunale Einkommensteuereinnahmen in Höhe von 57 Mill. Euro und damit Gesamteinnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil (neu) von 999 Mill. Euro<sup>25</sup>. Die verbleibende Differenz in Höhe von 668 Mill. Euro, die sich aus den Einnahmen aus Gewerbesteuer (netto) (725 Mill. Euro) sowie der Einkommensteuer

(alt) (942 Mill. Euro) einerseits und den neuen Einkommensteuereinnahmen (999 Mill. Euro) andererseits ergibt, muss über die kommunalen Zuschläge finanziert werden. Gemäß den Annahmen sollen nun 42% der Differenz oder 281 Mill. Euro über einen Zuschlag auf die kommunale Einkommensteuer (neu) (999 Mill. Euro) finanziert werden.

Der Zuschlagssatz bezieht sich auf den kommunalen Anteil von 15%<sup>26</sup> und würde für Berlin bei 28,08% liegen, für Bremen bei 40,31% und für Hamburg sogar bei 47,05%. Dabei ist zu beachten, dass in die Bemessungsgrundlage für den Zuschlag auch die Einkommensteuer von nicht Gewerbesteuerpflichtigen eingegangen ist, so dass z.B. Land- und Forstwirtschaft sowie Arbeitnehmer die Gewerbesteuerabschaffung für die Gewerbebetriebe mitfinanzieren. Wird der Zuschlagssatz auf die gesamte Steuerschuld der Einwohner bezogen, also zuzüglich Bundes- und Landesanteil, so würde er ca. 4,21% in Berlin, 6,05% in Bremen und 7,06% in Hamburg betragen.

Der notwendige Zuschlag für die juristischen Personen muss so bemessen sein, dass von der ermittelten Aufkommenslücke in Höhe von 668 Mill. Euro 58% finanziert werden. Da die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer sich nach Abschaffung der Gewerbesteuer um das Volumen der vorher abgezogenen Bruttogewerbsteuer erhöht, steigen auch die Körperschaftsteuereinnahmen. Das zusätzliche Körperschaftsteueraufkommen ergibt sich aus der Gewerbesteuer (brutto) multipliziert mit dem im Jahr 2000 geltenden Körperschaftsteuersatz bei Ausschüttung von 30% (siehe Tabelle 2). Somit erhöhen sich die Körperschaftsteuereinnahmen vor Verteilung in Berlin um 265 Mill. Euro auf 957 Mill. Euro, in Bremen um 83 Mill. Euro auf 282 Mill. Euro und in Hamburg um 392 Mill. Euro auf 1 554 Mill. Euro<sup>27</sup>. Bei Beibehaltung des bisherigen Zerlegungsmaßstabes bei der Einkommensteuer müssten in Berlin 387 Mill. Euro über den Körperschaftsteuerzuschlag finanziert werden, dessen Höhe bei 40,46% läge<sup>28</sup>. Für Bremen und Hamburg wären es 117 bzw. 586 Mill. Euro mit den entsprechenden Zuschlägen in Höhe von 41,63 bzw. 37,73%.

#### **Modifizierte Einkommensteuerzerlegung**

Da die Gewerbesteuer ausschließlich nach dem Betriebsstättenprinzip zerlegt wird, erhalten die Wohn-

<sup>24</sup> Für gewerbliche Einkünfte gab es bis einschließlich 2000 eine Tarifbegrenzung auf 43%.

<sup>25</sup> Die Mehreinnahmen ergeben sich wie folgt: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer steigt um die Bruttogewerbsteuer in Höhe von 884 Mill. Euro. Bei einem unterstellten Grenzsteuersatz von 43% ergibt dies zusätzliche Einnahmen in Höhe von 380,12 Mrd. Euro. Der kommunale Anteil beträgt 15%, dies sind 57,01 Mill. Euro.

<sup>26</sup> Aus Vereinfachungsgründen werden auch für die Zinsabschlagsteuer 15% statt richtigerweise 12% unterstellt.

<sup>27</sup> Dieser Betrag enthält sowohl den Länder- als auch den Bundesanteil.

<sup>28</sup> Der Restbetrag in Höhe von 281 Mill. Euro zur ermittelten Deckungslücke von 668 Mill. Euro wird über den Einkommensteuerzuschlag aufgebracht.

**Tabelle 3**  
**Zuschlag auf die Einkommensteuer bei 50%iger**  
**Zerlegung nach Wohnsitz**  
 (in Mill. Euro, 2000)

Stadtstaaten	Berlin	Bremen	Hamburg
Gewerbesteuer (netto)	725	220	1 095
Kommunaler Einkommensteueranteil vor Zerlegung	1 094	280	1 253
Kommunaler Einkommensteueranteil nach Zerlegung; ESt (alt)	942	193	818
Differenz vor/nach Zerlegung	152	87	435
Häufigte Verteilung der Differenz	76	44	218
Kommunaler Einkommensteueranteil nach neuer Verteilung	1 018	237	1 036
Erhöhung im Vergleich zum Status quo (%)	8,07	22,54	26,59
Gewerbesteuer (brutto)	884	275	1 306
Zusätzliche Einkommensteuer bei Steuersatz 43% <sup>1</sup>	57	18	84
Kommunaler Einkommensteueranteil (neu); ESt (neu)	1 075	254	1 120
Differenz GewSt (netto) + ESt (alt) - ESt (neu)	592	159	793
42% der Differenz GewSt (netto) + ESt (alt) - ESt (neu) <sup>2</sup>	249	67	333
Zuschlagssatz zur Finanzierung der Differenz (%)	23,13	26,23	29,75
Zuschlagssatz auf die gesamte Einkommensteuer (%)	3,47	3,93	4,46

<sup>1</sup> Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die Gewerbesteuer (brutto) × maximaler Grenzsteuersatz (gewerblich) × kommunaler Beteiligungsquote. <sup>2</sup> Personenunternehmen sollen 42% der entstehenden Differenz tragen.

sitzgemeinden daraus keinerlei Einnahmen, umgekehrt erhalten die Betriebsstättengemeinden keinerlei Einnahmen aus dem Einkommensteueraufkommen von Arbeitnehmern, die im Umland wohnen und in der Betriebsgemeinde arbeiten. Bei Abschaffung der Gewerbesteuer müsste deshalb auch die Einkommensteuerzerlegung reformiert werden. Hier wird jeweils eine hälftige Verteilung nach dem Wohnsitzprinzip und dem Betriebsstättenprinzip vorgeschlagen. Diese führt dazu, dass Gemeinden mit Gewerbebetrieben nun auch an den Einnahmen aus der Einkommensteuer der dort arbeitenden, aber nicht wohnenden Personen zu 50% beteiligt werden. Folglich erhöhen sich auch die Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil (siehe Tabelle 3).

Aufgrund der derzeitigen Zerlegung der Einkommensteuer ausschließlich nach dem Wohnsitzprinzip ergibt sich für die Gemeinden eine Differenz zwischen den Größen vor und nach der Verteilung, wobei in der Regel so genannte Schlafgemeinden (wenige Arbeitsplätze) durch die Verteilung gewinnen<sup>29</sup>. Wird die Differenz von 152 Mill. Euro nun zu 50% nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt, so erhöhen sich die Einnahmen der Gemeinden, welche die entspre-

chenden Arbeitsplätze zur Verfügung stellen. Für die beispielhaft ausgewählten Stadtstaaten liegen diese Beträge bei 76 Mill. Euro für Berlin, 44 Mill. Euro für Bremen und 218 Mill. Euro für Hamburg. Prozentual haben sich die kommunalen Einkommensteuereinnahmen im Vergleich zum Status quo um 8,07% bei Berlin erhöht; für Bremen und Hamburg sind es 22,54 bzw. 26,59%. Insgesamt würden den Stadtstaaten nun nach Abschaffung der Gewerbesteuer und einem veränderten Zerlegungsmaßstab folgende Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil zur Verfügung stehen: Berlin 1 075 statt 942 Mill. Euro, Bremen 254 statt 193 Mill. Euro und Hamburg 1 120 statt 818 Mill. Euro<sup>30</sup>.

Aufgrund der nun eingetretenen Erhöhung der Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil, verringert sich die Einnahmenlücke, welche durch die Abschaffung der Gewerbesteuer entstanden ist. In Berlin beträgt sie nun 592 Mill. Euro, in Bremen 159 Mill. Euro und in Hamburg 793 Mill. Euro. Sollen wiederum 42% dieser Lücke über den Zuschlag auf den kommunalen Einkommensteueranteil (Berlin nun 1 075 Mill. Euro) finanziert werden, so beträgt der notwendige Zuschlagssatz für Berlin 23,13%, für Bremen 26,23% und für Hamburg 29,75%. Da der kommunale Anteil nur 15% der gesamten Steuerschuld ausmacht, beträgt der durch den Zuschlag induzierte zusätzlich zu zahlende Betrag bezogen auf die gesamte Einkommensteuer in Berlin 3,47%, in Bremen 3,93% und in Hamburg 4,46%.

Werden 50% der Einkommensteuer nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt, erhöhen sich die Einnahmen der Gemeinden aus dem kommunalen Einkommensteueranteil. Der Körperschaftsteuerzuschlag kann dann geringer ausfallen als bei 100%iger Verteilung der Einkommensteuer nach dem Wohnsitzprinzip (siehe Tabelle 4). So müssen in Berlin nun nur noch 343 Mill. Euro über den Zuschlag zur Körperschaftsteuer finanziert werden, vorher waren es 387 Mill. Euro. Der Zuschlagssatz sinkt somit um fast fünf Prozentpunkte auf 35,87%. Für Bremen und Hamburg sind nun Zuschlagssätze in Höhe von 32,71% und 29,61% notwendig, um die Einnahmen in Höhe von 92 bzw. 460 Mill. Euro zu erhalten.

<sup>29</sup> Für Berlin betragen die Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil vor Zerlegung 1 094 Mill. Euro, nach Zerlegung sind es nur noch 942 Mill. Euro. Die Differenz von 152 Mill. Euro steht aufgrund des Wohnsitzprinzips den umliegenden Gemeinden der Berlinpendler zu.

<sup>30</sup> Der Betrag ergibt sich für Berlin wie folgt: Einkommensteuer (alt) 942 Mill. Euro + 76 Mill. Euro aufgrund der 50%igen Zerlegung nach dem Betriebsstättenprinzip + 57 Mill. Euro aufgrund der Einkommensteuermehreinnahmen in Folge der Gewerbesteuerabschaffung.

**Tabelle 4**  
**Zuschlag auf die Körperschaftsteuer bei 50%iger**  
**Zerlegung der Einkommensteuer nach Wohnsitz**  
(2000 in Mill. Euro)

Stadtstaaten	Berlin	Bremen	Hamburg
Gewerbsteuer (netto)	725	220	1 095
Gewerbsteuer (brutto)	884	275	1 306
Körperschaftsteuer (Bund- und Länderanteil); KSt (alt)	692	199	1 162
Zusätzliche Körperschaftsteuer bei Steuersatz 30% <sup>1</sup>	265	83	392
KSt (neu)	957	282	1 554
GewSt (netto) + ESt (alt) - ESt (neu)	592	159	793
58% der Differenz finanziert über Zuschlag auf KSt (neu) <sup>2</sup>	343	92	460
Notwendiger Zuschlagssatz (%)	35,87	32,71	29,61

<sup>1</sup> Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die Gewerbesteuer (brutto) × Grenzsteuersatz. <sup>2</sup> Juristische Personen sollen 58% der entstehenden Differenz tragen.

### Veränderung der Steuerzahlerstruktur

In einer Gegenüberstellung sollen die Unterschiede zwischen den beiden Varianten und dem Status quo aufgezeigt werden. Zur besseren Übersicht wird nur ein Stadtstaat (Berlin) herangezogen (siehe Tabelle 5).

Aufgrund der angestrebten Aufkommensneutralität der Reform sind die Steuereinnahmen in allen Modellen gleich. Allerdings hat sich die Struktur der Steuerzahler verändert. Im Status quo lag der Anteil der unternehmensbezogenen Steuereinnahmen Berlins aufgrund der Gewerbesteuer mindestens bei 43,5%<sup>31</sup>. Nur diese Steuereinnahmen werden nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt. Bei den beiden Zuschlagsvarianten liegt der Anteil der klar zurechenbaren unternehmensbezogenen Steuern jeweils unter 25%. Allerdings ist hier die unterschiedliche Verteilung des kommunalen Einkommensteueranteils zu beachten. Wird dieser weiterhin zu 100% nach dem Wohnsitzprinzip verteilt, so sinkt der betriebsbezogene Steueranteil auf 23,2%. Sollten aber 50% der Lohnsteuer nach dem Wohnsitzprinzip verteilt werden, so betrüge der Anteil der nach dem Betriebsstättenprinzip verteilten Steuern nun hingegen 60,3%, nämlich 20,6% aus dem Körperschaftsteuerzuschlag und 39,7% aus dem Teil des kommunalen Einkommensteueranteils samt Zuschlag, der nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt wird. Bremen und Hamburg weisen ähnliche Werte auf.

<sup>31</sup> Da die Höhe der Gewinneinkünfte im Rahmen der Einkommensteuer nicht genau quantifiziert werden kann (die vorhandene Kassenstatistik ist aufgrund von Verrechnungen zwischen den verschiedenen Einkunftsarten nicht aussagekräftig), wird tatsächlich das Aufkommen aus unternehmensbezogenen Steuern höher liegen. Dieses Problem ist aber hier belanglos, da das absolute Aufkommen aus den Gewinneinkünften für alle Modelle konstant ist.

**Tabelle 5**  
**Anteile der betriebsstättenbezogenen**  
**Ertragsteuereinnahmen für Berlin**

	Status quo		Zuschlagsmodelle (Anteile Wohnsitzprinzip)			
	abso- lut in Mill. Euro	in % Sum- me	abso- lut in Mill. Euro	in % Sum- me	abso- lut in Mill. Euro	in % Sum- me
GewSt (Betriebsstättenprinzip)	725	43,5	-	-	-	-
ESt (Wohnsitzprinzip)	942	56,5	1 280	76,8	615	36,9
ESt (Betriebsstättenprinzip)	-	-	-	-	709	42,5
KSt (Betriebsstättenprinzip)	-	-	387	23,2	343	20,6
Summe	1 667	100,0	1 667	100,0	1 667	100,0

Für die Beurteilung der Steuerstruktur ist vor allem die Veränderung des Anteils der nach dem Betriebsstättenprinzip verteilten Steuern relevant. Je geringer nämlich dieser Anteil ist, umso schwächer ist das Interesse der Kommunen an der Ausweisung von Gewerbeflächen, da den Kosten der Unternehmensansiedlung kaum Steuereinnahmen gegenüberstehen. Bei Betrachtung der drei Modelle zeigt sich, dass unter diesem Gesichtspunkt ein kommunaler Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer unter Beibehaltung einer 100%igen Verteilung der Einkommensteuer nach dem Wohnsitzprinzip am schlechtesten abschneidet. Würden hingegen die Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteuerzuschlag zu 50% nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt werden, so hätten die Kommunen auch nach Abschaffung der Gewerbesteuer noch ein Interesse an der Ansiedlung von Unternehmen.

### Belastungswirkungen bei der Einkommensteuer

Im Folgenden werden die Belastungsverschiebungen dargelegt, wenn 50% des Einkommensteueraufkommens nach dem Betriebsstättenprinzip verteilt werden. Offensichtlich ist dabei, dass die privaten Haushalte schlechter gestellt werden, da nun auch auf ihre Einkommensteuer der entsprechende kommunale Zuschlag erhoben wird. Gleiches gilt für die Freiberufler sowie die Land- und Forstwirtschaft. Dabei ist zu beachten, dass bei einem neuen Zerlegungsschlüssel möglicherweise zwei Zuschläge zu entrichten sind, jener der Betriebsstättengemeinde und der der Wohnsitzgemeinde.

Wie Tabelle 6 zeigt, muss ein lediger Steuerpflichtiger mit einem zu versteuernden Einkommen von 30 000 Euro bzw. 60 000 Euro bei Realisierung eines Zuschlags von 30%<sup>32</sup> auf den kommunalen Steueranteil, (dies sind 4,5% auf den gesamten Steuerbetrag) 261 Euro bzw. 778 Euro im Jahr mehr zahlen als nach

**Tabelle 6**  
**Veränderung der Einkommensteuerbelastung<sup>1</sup>**  
(in Euro pro Jahr)

Zu versteuerndes Einkommen	Tarif 2005	Tarif 2005 + 4,5%iger Zuschlag	Mehrbelastung durch die Zuschlaglösung
30 000	5 808	6 069	261
60 000	17 286	18 064	778

<sup>1</sup> Bei Einführung eines kommunalen Einkommensteuerzuschlags und 50%iger Zerlegung nach Betriebsstätten bei Arbeitnehmern und nicht gewerbsteuerpflichtigen Unternehmern.

der derzeit für das Jahr 2005 vorgesehenen Regelung.

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, deren Anteil an den Unternehmen in Deutschland etwa bei 84% liegt, galt vor dem Jahr 2001 eine besondere Regelung. Für gewerbliche Einkünfte gab es eine Tarifbegrenzung. Diese wurde mit der Steuerreform 2000 abgeschafft. Stattdessen kann nun die Gewerbesteuer in einem pauschalierten Verfahren von der Einkommensteuer abgezogen werden. Davon unberührt ist die Regel, dass die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden kann.

In Tabelle 7 ist dargestellt, wie hoch die Steuerbelastung aus Einkommensteuer und Gewerbesteuer bzw. kommunalen Einkommensteuerzuschlag wäre<sup>33</sup>. Durch den Einkommensteuertarif 2005 und den kommunalen Zuschlag in Höhe von 4,5% würden Unternehmen mit Einnahmen in Höhe von 60 000 Euro bzw. 125 00 Euro<sup>34</sup> im Vergleich zu 2005 und pauschalierter Gewerbesteueranrechnung 453 Euro bzw. 350 Euro mehr zahlen<sup>35</sup>.

#### **Entlastung bei der Körperschaftsteuer**

Für Körperschaften ergibt sich aus der Abschaffung der Gewerbesteuer trotz des kommunalen Zuschlags eine Steuersenkung. Dies liegt daran, dass derzeit hauptsächlich Unternehmen dieser Rechtsform aufgrund der Freibeträge und Ähnlichem für Personenge-

<sup>32</sup> Dies ist der maximal notwendige Zuschlagssatz bei Betrachtung der drei Stadtstaaten.

<sup>33</sup> Es wird unterstellt, dass die Einkommensteuer zu 50% nach der Betriebsstätte verteilt wird und der Wohnort den gleichen Zuschlagssatz erhebt.

<sup>34</sup> 95% der Personengesellschaften und Einzelunternehmen in Deutschland haben ein maximales zu versteuerndes Einkommen von 127 823 Euro.

<sup>35</sup> Dass ertragsschwächere Personenunternehmen stärker belastet werden, liegt daran, dass die Progression bei der wegfallenden Gewerbesteuer durch den Freibetrag und die Staffelstufe größer ist als bei der Einkommensteuer. So liegt im gewählten Beispiel der Durchschnittssteuersatz der Gewerbesteuer für 60 000 Euro bei 4,2%, für 125 000 Euro bei 10,2%. Bei der Einkommensteuerlösung sind es hingegen 30,1% bzw. 37,3%.

**Tabelle 7**  
**Veränderung der Steuerbelastung bei Gewerbebetrieben<sup>1</sup>**  
(in Euro pro Jahr)

Gewerbeertrag	GewSt, 400%	Zu versteuerndes Einkommen = Gewerbeertrag nach GewSt	Tarif 2005 <sup>2</sup>	Tarif 2005 + 4,5%iger Zuschlag <sup>3</sup>	Mehrbelastung durch die Zuschlaglösung
60 000	2 508	57 492	17 611	18 064	453
125 000	12 740	112 260	46 242	46 592	350

<sup>1</sup> Bei als Personenunternehmen organisierten Gewerbebetrieben bei Ersatz der Gewerbesteuer durch einen kommunalen Einkommensteuerzuschlag und 50%iger Zerlegung nach Betriebsstätten. <sup>2</sup> Einkommensteuer nach Tarif 2005 mit pauschalierter Gewerbesteuerabzug + Gewerbesteuer. <sup>3</sup> Einkommensteuer nach Tarif 2005 und kommunalem Zuschlag als Gewerbesteuerersatz.

sellschaften und Einzelunternehmen Gewerbesteuer zahlen und somit durch diese Steuer belastet werden, was aber aufgrund des Äquivalenzgedankens der Gewerbesteuer problematisch war. Das Modell geht jedoch von einer Verbreiterung der Steuerbasis aus. Die Gegenfinanzierung der Gewerbesteuerabschaffung wird zu 58% von Körperschaften getragen. Tabelle 8 zeigt die Belastungsveränderungen, wobei ein Körperschaftsteuer Zuschlagssatz von 36% unterstellt wird<sup>36</sup>. Im Vergleich sinken die Steuerzahlungen bei der Substitution der Gewerbesteuer durch einen kommunalen Zuschlag zur Körperschaftsteuer bei den unterstellten Erträgen von 500 000 Euro bzw. 1 Mill. Euro bei dem Tarif 2005 um 17 500 Euro bzw. 35 000 Euro.

#### **Zusammenfassung und Beurteilung**

Bei der Untersuchung der einzelwirtschaftlichen Belastungswirkungen der Einführung eines kommunalen Zuschlags auf die Einkommen – und die Körperschaftsteuer zeigte sich, dass – wenn der kommunale Einkommensteueranteil weiterhin in voller Höhe nach dem Wohnsitzprinzip verteilt wird – die Zuschlagssätze bei der Einkommensteuer zwischen 4,21% für Berlin und 7,06% für Hamburg liegen würden. Zumindest die Höhe des Zuschlagssatzes für Hamburg könnte sich als problematisch erweisen. So wird etwa in der bisherigen Diskussion um die Zuschlagssätze hervorgehoben, dass es zu einer Verstärkung des Stadt-Umland-Problems kommen kann<sup>37</sup>, wenn nun die zentralen Orte die überörtlichen Leistungen auch über einen Zuschlag zur Einkommensteuer finanzieren müssen. Diese Problematik ist sicher nicht von der Hand zu weisen. Allerdings ist es fraglich, ob die Gemeindesteuerreform schon mit der Ersetzung der Gewerbesteuer durch die kommunalen Zuschläge zur

<sup>36</sup> Dies ist der maximal notwendige Zuschlagssatz bei Betrachtung der drei Stadtstaaten.

<sup>37</sup> Vgl. Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., S. 46-50.



**Tabelle 8**  
**Veränderung der Steuerbelastung bei Kapitalgesellschaften<sup>1</sup>**

Gewerbe- ertrag	GewSt, 400%	KSt = Ge- werbeer- trag nach GewSt	KSt-Tarif 2001 <sup>2</sup>	Tarif 2005 <sup>3</sup>	Entlastung durch die Zuschlags- lösung
500 000	83 333	416 667	187 500	170 000	17 500
1 000 000	166 667	833 333	375 000	340 000	35 000

<sup>1</sup> Nach Ersatz der Gewerbesteuer durch einen kommunalen Körperschaftsteuerzuschlag, 95 % der Kapitalgesellschaften in Deutschland haben einen Gewerbeertrag von maximal 0,5 Mill. Euro. <sup>2</sup> Körperschaftsteuer nach Tarif 2001 + Gewerbesteuer. <sup>3</sup> Körperschaftsteuer nach Tarif 2001 zuzüglich 36%iger kommunaler KSt-Zuschlag als Gewerbesteuerersatz.

Einkommen- und Körperschaftsteuer abgeschlossen ist.

Als weitere Maßnahme wurde daher angenommen, dass zusätzlich mindestens die Hälfte des den Kommunen zufließenden Lohnsteueraufkommens den Betriebsstättengemeinden zusteht; unter diesen Voraussetzungen fallen die notwendigen Zuschlagssätze geringer aus<sup>38</sup>.

Bei diesem Ansatz zeigte sich, dass die Zuschlagssätze eine Größenordnung annehmen, die kaum zu einer Wohnortverlegung ins Umland animieren dürften, denn bei einem dem Durchschnittseinkommen entsprechenden Einkommen von etwa 30 000 Euro im Jahr würde die zusätzliche Belastung maximal bei 261 Euro im Jahr liegen. Zu berücksichtigen ist außerdem, dass durch den Wohnortwechsel die Belastung maximal halbiert werden kann, nämlich dann, wenn die neue Wohnortgemeinde keinen Zuschlag erhebt<sup>39</sup>. Dem Zuschlag der Betriebsstättengemeinde kann ohne Arbeitsplatzwechsel nicht ausgewichen werden. Da zu vermuten ist, dass auch die Umlandgemeinden einen Zuschlag erheben, liegt die durch einen Wohnortwechsel mögliche Steuerminderung unter 131 Euro. Werden diesem Wert die sehr viel höheren Kosten des Umzugs und des Pendelns gegenübergestellt, dürften die steuerinduzierten Wanderungsbewegungen nur gering ausfallen.

Zu beachten ist, dass alle bisher von der Gewerbesteuer unbelasteten Einkommensteuerzahler ebenfalls durch den Zuschlag belastet werden, nämlich die Freiberufler, Land- und Forstwirte und die sonstigen Einkommensteuerzahler. Durch diese Verschiebung der

<sup>38</sup> Nur bei der Lohnsteuer – auf die 90% des kommunalen Einkommensteueranteils entfallen – erfolgt derzeit eine Zerlegung. Würden auch die Auswirkungen einer 50%igen Verteilung der veranlagten Einkommensteuer nach der Betriebsstätte berücksichtigt werden, würden die notwendigen Zuschlagssätze noch geringer sein.

<sup>39</sup> Bei der zusätzlichen Belastung von 261 Euro wurde unterstellt, dass beim Steuerzahler Wohn- und Arbeitsort identisch sind. Bei einem Wohnortwechsel verbleibt der Zuschlag des Arbeitsortes in Höhe von 4,5% auf 50% des kommunalen Einkommensteueranteils.

Belastung werden die betroffenen Gruppen schlechter gestellt. Aus allokativen Gesichtspunkten ist allerdings eine stärkere und merkliche Heranziehung der Wohnbevölkerung, der Pendler, der freien Berufe sowie der Land- und Forstwirtschaft zur Finanzierung öffentlicher kommunaler Leistungen sinnvoll. Denn diese Gruppen profitieren mit Abstand am stärksten von den kommunalen Leistungen<sup>40</sup>.

Wenn den Bürgern bzw. allen Unternehmen und nicht nur den Gewerbebetrieben die kommunalen Kosten angelastet werden, also die (gruppenmäßige) fiskalische Äquivalenz gegeben ist, besteht die Möglichkeit, dass zwischen dem Nutzen der zusätzlichen öffentlichen Leistungen und den Nutzeneinbußen durch die (Steuer-)Finanzierung dieser Leistungen abgewogen wird. Bisher wurden den Bürgern, den freien Berufen sowie der Land- und Forstwirtschaft die tatsächlichen Kosten der Leistungen nicht wirklich offengelegt. Es ist deshalb zu vermuten, dass die tatsächliche Nachfrage nach von den Gemeinden bereitgestellten öffentlichen Gütern aktuell zu hoch ist. Da zusätzliche Einnahmen größeren Umfangs aktuell nur über die Gewerbesteuer erreicht werden, die Bürger und somit die Wähler von dieser Steuer aber nicht direkt belastet werden, dürften die wählerstimmenmaximierenden Gemeindepolitiker die Ausgaben und damit das Angebot über die effiziente Menge hinaus ausgeweitet haben. Diese ineffiziente Mengenausweitung kann durch die Merklichkeit der Belastung und die damit verbundene Nachfrageeindämmung vermindert werden. Insgesamt kann konstatiert werden, dass es zu Verteilungswirkungen kommt, doch dürften diese wegen der zu erwartenden Effizienzsteigerung bzw. Allokationsverbesserung hinnehmbar sein.

Der vorgeschlagene kommunale Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sollte letztlich auch den Anforderungen an kommunale Steuern genügen<sup>41</sup>. Zu nennen sind vor allem die hohe Stetigkeit des Steueraufkommens und eine möglichst geringe interkommunale Streuung der Steuereinnahmen. Bei diesen beiden Kriterien schneidet das Zuschlagsmodell weniger gut ab<sup>42</sup>. Diese Nachteile sind bei der Entscheidung über die Gemeindefinanzreform zu berücksichtigen und den möglichen Vorteilen des Ansatzes gegenüberzustellen.

<sup>40</sup> Vgl. H. Haller: Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuer, Frankfurt u.a.O. 1987, S. 68-70.

<sup>41</sup> Vgl. H. Zimmermann, R.-D. Postlep: Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 60. Jg. (1980), Heft 5, S. 248-253.

<sup>42</sup> Vgl. M. Broer: Ersatzvorschläge für die Gewerbesteuer – Darstellung und Vergleich einiger häufig genannter Ansätze, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 81. Jg. (2001), Heft 12, S. 719-721.