

A 58369

ISSN 0043-6275

83. Jahrgang · Heft 3 · März 2003

# Wirtschaftsdienst

Zeitschrift für Wirtschaftspolitik

Hamburgisches  
Welt-Wirtschafts-Archiv  
(HWWA)

**HWWA**  
HAMBURG

Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer

*von Lorenz Jarass und Gustav M. Obermair*



Springer

3 · 2003

Lorenz Jarass, Gustav M. Obermair

# Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer

*Durch den nachhaltigen Rückgang der Gewerbesteuereinnahmen sind Ausbau und Unterhalt der kommunalen Infrastruktur und damit die Qualität des Standorts Deutschland ernsthaft gefährdet. Der Bayerische Städtetag hat deshalb im Jahr 2002 ein Modell zur Reform der Gewerbesteuer erarbeitet und durchgerechnet<sup>1</sup>. Der für diesen Monat erwartete gemeinsame Vorschlag der Kommunalen Spitzenverbände zur Reform der Gewerbesteuer ist mit dem Modell des Bayerischen Städtetags (fast) identisch. Welche Änderungen bei der Gewerbebesteuerung sind vorgesehen?*

Die Einbrüche bei der Gewerbesteuer, die vor allem in der zweiten Hälfte 2001 zu verzeichnen waren, gingen 2002 weiter. Die Gewerbesteuer belastet im Wesentlichen nur die ausgewiesenen Gewinne, die wachsenden legalen Gestaltungsmöglichkeiten unterliegen. Die mögliche Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Unternehmen und ihren Tochterkapitalgesellschaften („gewerbesteuerliche Organschaft“) und die ab 2002 geltende Gewerbesteuerfreiheit von Veräußerungserlösen lassen weitere nachhaltige Steuerrückgänge erwarten. 2001 war kein Einmaleffekt! Nach der Steuerschätzung vom Mai 2002 liegt das Netto-Gewerbesteueraufkommen auch für jedes der Folgejahre bis 2005 um mehr als 30% unter der Schätzung vom Mai 2000<sup>2</sup>. In den 14 an der Untersuchung teilnehmenden bayerischen Städten und Gemeinden sind die Bruttoeinnahmen insgesamt von 1999 bis 2002 nominal um rund 5%, kaufkraftbereinigt also um etwa 10%, gesunken, die Nettoeinnahmen aus der Gewerbesteuer aber um fast 40% zusammengebrochen, d.h. von einem Anteil von 16,5% auf 10,7% der Einnahmen<sup>3</sup>.

## Kommunalfinanzen brechen zusammen

Nicht wenige Gemeinden verkaufen jetzt schon Grundstücke, also ihr Tafelsilber, oder veräußern Betriebe, um - rechtswidrig - mit den Erlösen den Verwaltungshaushalt zu finanzieren. Bei den Ausgaben der deutschen Städte und Gemeinden zeigt sich

langfristig eine dramatische Verschiebung: Sachinvestitionen haben sich von 30% der Ausgaben 1980 auf 15% der Ausgaben 2002 halbiert, der Anteil der Sozialen Leistungen hat sich im selben Zeitraum von 11% auf 19% nahezu verdoppelt<sup>4</sup>. Diese knappen Zahlen zeigen in aller Schärfe, dass die Städte und Gemeinden, deren Infrastruktur die Voraussetzung für jedwede wirtschaftliche Tätigkeit bildet, finanziell saniert werden müssen<sup>5</sup>. Dies wird insbesondere auch der örtlichen Wirtschaft zugute kommen, die bei stabilem kommunalen Steueraufkommen wieder mit langfristig gesicherten Aufträgen rechnen kann.

Die Gewerbesteuer ist keine deutsche Sonderbelastung<sup>6</sup>. In vielen Nachbarländern gibt es eine Art Gewerbesteuer, unter anderem in Österreich (7,5% Lohnsummensteuer), Frankreich (1,5% bis maximal

<sup>1</sup> Der Hauptbericht inklusive Anhängen wird demnächst als Buch erscheinen: Bayerischer Städtetag (Hrsg.): Reform der Gewerbesteuer - Anforderungen und Auswirkungen: Ein Modell des Bayerischen Städtetags, München, Januar 2003. Die Arbeiten wurden durchgeführt von L. Jarass und von Gustav M. Obermair, im Auftrag und in enger Zusammenarbeit mit dem Bayerischen Städtetag und 14 Bayerischen Städten und Gemeinden: Aschheim, Augsburg, Bamberg, Coburg, Eggenfelden, Erlangen, Grünwald, Immenstadt, Landshut, München, Neu-Ulm, Nürnberg, Regensburg, Würzburg. Der Hauptbericht ist auch verfügbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM) sowie unter [www.baystaedtetag.de](http://www.baystaedtetag.de).

<sup>2</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 3.3. Siehe hierzu auch Stefan Bach: Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunalfinanzen, in: DIW-Wochenbericht, Nr. 31/2002, 1. August 2002.

<sup>3</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 3.2. Siehe hierzu auch Dieter Teichmann: Öffentliche Haushalte 2002/2003: Steuerausfälle konterkarieren Sparkurs - Höhere Defizite drohen, in: DIW-Wochenbericht, Nr. 35/2000, 29. August 2002 (verfügbar unter [www.diw.de](http://www.diw.de)). Bundesministerium der Finanzen: Entwicklung der Kommunalfinanzen und Gemeindefinanzreform, in: Monatsbericht 05.2002, S. 57-66, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Aktuelles/Monatsbericht-de-s-BMF-686.11912/htm>.

<sup>4</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 3.1. Siehe hierzu auch H. Karrenberg, M. Reidenbach: Strukturen und Entwicklungen im geltenden Gemeindesteuersystem, Deutscher Städtetag und Deutsches Institut für Urbanistik, Juli 2002, mimeo; sowie Deutscher Städtetag, Städtische Finanzen: Kollaps oder Reformen. Gemeindefinanzbericht 2002, in: Der Städtetag, 4/2002, Stuttgart 2002.

*Prof. Dr. Lorenz Jarass, 52, lehrt Wirtschaftswissenschaften an der FH Wiesbaden; er war Mitglied der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung und ist Mitglied des wissenschaftlichen Beirats der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen; Prof. Dr. Gustav M. Obermair, 68, ist emeritierter Professor für Theoretische Physik an der Universität Regensburg.*

4% der betrieblichen Wertschöpfung, also der Summe aus Löhnen plus Schuldzinsen plus Gewinne), Ungarn (maximal 2% der betrieblichen Wertschöpfung, mit Ausnahmen), Italien (4,25% der betrieblichen Wertschöpfung). Japan hat beschlossen, ab 2003 die lokale Einkommensteuer von 9,6% auf 4,8% zu halbieren und durch eine kommunale Wertschöpfungssteuer zu ersetzen. In vielen Ländern wird zudem eine Grundsteuer von bis zu 2% des Marktwerts von Gewerbeimmobilien erhoben (so z.B. in vielen Staaten der USA), die wie eine Gewerbesteuer wirkt. Die deutsche Gewerbesteuer ist also keinesfalls ein Fossil; sie ist allerdings für Kapitalgesellschaften die einzige im Jahr 2001 tatsächlich verbliebene Steuerbelastung, da ihre Bemessungsgrundlage bisher nicht in dem selben Maß wie bei der Körperschaftsteuer künstlich verringert werden konnte.

### Die Gewerbesteuer ist reformbedürftig

Ursprünglich war die Gewerbesteuer tatsächlich als Realsteuer konzipiert, d.h. als Steuer auf die im Inland produzierte Wertschöpfung. Dementsprechend umfasste die Besteuerung von Gewerbebetrieben bis 1980 einen erheblichen Teil ihrer Wertschöpfung:

- Gewerbesteuer: erhoben als Sollertragssteuer, d.h. auf einen pauschaliert angesetzten möglichen durchschnittlichen Ertrag des Eigenkapitals („möglicher Gewinn“) und des eingesetzten Fremdkapitals (gemessen durch „Schuldzinsen“);
- Gewerbeertragssteuer: erhoben auf die tatsächlich erzielten Gewinne und die tatsächlich bezahlten Dauerschuldzinsen in voller Höhe;
- Lohnsummensteuer: Möglichkeit für die Städte und Gemeinden, eine Steuer mit separatem Hebesatz auf die Bruttolohnsumme zu erheben (davon machten 1980 noch ein Drittel der deutschen Städte und Gemeinden Gebrauch).

Die Möglichkeit der Lohnsummensteuer wurde schon 1980 abgeschafft, die volle Zurechnung der

Dauerschuldzinsen wurde ab 1990 halbiert, die Gewerbesteuer ab 1998 abgeschafft. Damit wird seit 1998 im Wesentlichen nur noch der ausgewiesene Gewinn besteuert. Der Charakter der Gewerbesteuer ist durch diese mehrfache Beschneidung schrittweise von einer Realsteuer (Besteuerung der vom Unternehmen produzierten Wertschöpfung) in Richtung Ertragssteuer (Besteuerung der an die Unternehmens-eigner verteilten Wertschöpfung) verwandelt worden<sup>7</sup>. Den Städten und Gemeinden ist damit heute als Realsteuer nur noch die Grundsteuer verblieben, die in der Tat relativ konjunkturunabhängig ist und der alleinigen Gestaltung und Verfügung der Städte und Gemeinden unterliegt.

### Eine Reihe von Problemen

Die Gewerbesteuer in der heutigen Form weist wegen dieser systematischen Amputationen eine Reihe von Problemen auf, wie starke Konjunkturabhängigkeit<sup>8</sup>, unbeschränkte Verlustverrechnung aus früheren Jahren und zwischen verbundenen Unternehmen („Organschaft“), Privilegierung einzelner Branchen, unterschiedliche Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Tätigkeiten und Benachteiligung von Eigen- gegenüber Fremdkapitalfinanzierung. Begünstigt werden dadurch insbesondere international organisierte Konzerne gegenüber den mit ihnen konkurrierenden Familienunternehmen, die nur beschränkt Zugang zu den heute steuerlich privilegierten globalen Finanzinstrumenten haben, und zwar unabhängig von deren formaler Rechtsform „Kapital-“ oder „Personengesellschaft“. All dies trägt wesentlich zu einer nicht bedarfsgerechten Finanzausstattung der Gemeinden bei, aber auch zu einer volkswirtschaftlich ungleichen Verteilung der Belastungen, wodurch z.B. eine schädlichen Verdrängung der ortsgebundenen und den Interessen der Städte und Gemeinden verpflichteten Kaufleute (etwa in der Fußgängerzone) und Gewerbebetriebe<sup>9</sup> stattfindet.

Die Gewerbesteuerreform steht im Gesamtkontext der Probleme der deutschen Besteuerung. Auch hier besteht dringender Reformbedarf. Der schrittweise Übergang von der Gewerbesteuer zu einer kommunalen Betriebssteuer (BSt) könnte ein erster Schritt für eine umfassende Modernisierung des deutschen Steuersystems sein<sup>10</sup>. Die Reform der Gewerbesteuer kann dabei nicht die Probleme der Einkommen- und Körperschaftsteuer lösen, aber sie sollte insbesondere

<sup>5</sup> Die Deutsche Bundesregierung hat im Mai 2002 eine Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen einberufen. Die nächste Sitzung der Gemeindefinanzreformkommission ist - nach mehreren Verschiebungen - für Anfang März 2003 angesetzt. Inwieweit deren Arbeitsgruppe Kommunalsteuern Ende März 2003 - wie ursprünglich vorgesehen - den Entwurf ihres Abschlussberichts zur Reform der Gewerbesteuer vorlegen kann, erscheint fraglich.

<sup>6</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 2.2. Zu einem Vergleich der tatsächlichen Steuerbelastung siehe L. Jarass, G.M. Obermair: More Jobs, Less Tax Evasion, Cleaner Environment, Endbericht für die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, DG XXI, August 1997. Überarbeitete Version, Juni 1999 (verfügbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM). Bereich Publikationen/Steuern, B. Aufsätze). Für eine deutsche Zusammenfassung der Ergebnisse siehe L. Jarass, G.M. Obermair: Mehr Arbeitsplätze, weniger Steuervermeidung, bessere Umwelt, in: Zeitschrift für Internationales Steuerrecht, 7. Jg., Heft 10, S. 289 - 293.

<sup>7</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 9.

<sup>8</sup> Zu den exorbitanten Schwankungen siehe M. Broer: Möglichkeiten zur Stabilisierung der kommunalen Einnahmen, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 83. Jg. (2003), Heft 2, S. 132 ff.

<sup>9</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 3.1.

deren Fehler bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nicht übernehmen.

Die Umwandlung von einer Produktions- zu einer Dienstleistungsgesellschaft ist bisher vom Gewerbesteuersystem nicht berücksichtigt worden. Dienstleistungsunternehmen sind neben der kommunalen Infrastruktur insbesondere auf überdurchschnittliche kommunale Angebote (z.B. gut ausgestattete Wohngebiete, Kindergärten, Schulen, Kultur etc.) angewiesen, um hochqualifizierte Mitarbeiter gewinnen und in einem kreativen Umfeld arbeiten zu können. Viele Dienstleister sind aber bisher als Selbständige nicht gewerbesteuerpflichtig und leisten damit keinen Beitrag zur Finanzierung dieser kommunalen Aufgaben<sup>11</sup>.

### Kommunale Betriebssteuer

„Das System krankt derzeit vor allem daran, dass die Kommunen zu viele Zuweisungen und zu wenig Steuereinnahmen erhalten“ (so der sächsische Ministerpräsident Georg Milbradt Anfang Dezember 2002). „Die Unternehmen müssten für die Infrastrukturleistungen ihrer Gemeinden einen angemessenen Beitrag leisten. Und der Gewinn eines Unternehmens hat mit den Leistungen der Gemeinde für die Wirtschaft überhaupt nichts zu tun. Er sei daher für die Bemessungsgrundlage einer wirtschaftskraftbezogenen Steuer ungeeignet.“<sup>12</sup>

Grundprinzipien<sup>13</sup> der Kommunalen Betriebssteuer sind: Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und damit Senkung der Steuersätze. Was soll zukünftig die Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer sein? Der Gewerbesteuer unterliegt derzeit der Gewinn; hinzugerechnet werden je die Hälfte der Dauerschuldzinsen sowie der netto bezahlten Mieten und Pachten für Betriebsanlagen, aber nicht für Immobilien. Zukünftig sollten alle im örtlichen Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte der Kommunalen Betriebssteuer unterliegen: also die Gewinne, alle vom Betrieb netto bezahlten Schuldzinsen (also abzüglich der erhaltenen Ertragszinsen) sowie ein angemessener Teil der bezahlten Mieten und Pachten (auch für Immobilien) und Lizenzgebühren. Die Bemessungsgrundlage wäre also der einkommensteuerliche Gewinn plus netto bezahlte

Schuldzinsen plus etwa die Hälfte der bezahlten Mieten und Pachten und Lizenzgebühren. Damit würde auch der derzeitigen steuerlichen Privilegierung von Fremdkapital gegenüber Eigenkapital entgegenge wirkt.

Die Kommunale Betriebssteuer stellt dabei jeweils auf den örtlichen Betrieb und die dort erzielte Wertschöpfung ab, eine gewerbesteuerliche Organschaft widerspricht deshalb dem Prinzip einer Kommunalen Betriebssteuer. Bei Finanzdienstleistern (Banken, Versicherungen, Finanzholdings) sollten wie bisher nur in eingeschränktem Maße Schuldzinsen hinzugerechnet werden. Auch hier könnten die in Italien für die dortige regionale Betriebssteuer IRAP entwickelten Lösungen Vorbild sein.

### Steuerpflichtige und Steuerhöhe

Wer soll zukünftig die Kommunale Betriebssteuer bezahlen? Bisher bezahlt aus historischen Gründen nur ein - nach wirtschaftlichen Kriterien sehr willkürlich - abgegrenzter Kreis von Unternehmen Gewerbesteuer. Grundprinzip der Betriebssteuer ist es, alle Entgelte für die Nutzung von Produktionsfaktoren mit Ausnahme der Löhne der Besteuerung zu unterwerfen. Entsprechend sollten zukünftig alle selbständig ausgeübten Tätigkeiten der Betriebssteuer unterliegen, nicht hingegen unselbständige Tätigkeiten (Arbeitnehmer). Damit werden neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb zukünftig auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Tätigkeit und aus Vermietung und Verpachtung der Besteuerung unterworfen. Nach diesem Prinzip sind Zahlungen für Mieten und Pachten, die der Zahlende bei seiner Gewinnermittlung als Kosten geltend macht, bei ihm betriebssteuerpflichtig. Aus genau diesem Grundprinzip folgt, dass sowohl Eigennutzer als auch Mieter von Wohnraum nicht betriebssteuerpflichtig sind, da sie ihre wohnbezogenen Aufwendungen nicht steuerlich als Kosten geltend machen können. Wer wegen der Geringfügigkeit seiner Einkünfte keine Einkommensteuererklärung abgeben muss (z.B. Kleinstunternehmer, gegebenenfalls kleine Vermieter und kleine Land- und Forstwirte), ist dadurch automatisch von der Erhebung einer Betriebssteuer befreit.

Wie hoch soll zukünftig der Steuersatz der Kommunalen Betriebssteuer sein? Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch die Besteuerung aller Unternehmen und Zurechnung aller Schuldzinsen und eines Teils der Mieten, Pachten und Lizenzgebühren erhöht das kalkulatorische Aufkommen der Kommunalen Betriebssteuer gegenüber der bisherigen Gewerbesteuer erheblich<sup>14</sup> und schafft Spielraum für eine gleiche und mäßige Besteuerung. Dabei kann

<sup>10</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 2.2 und 2.3. Grundlegende Überlegungen für eine systematische Reform der deutschen Steuerrealität, in: L. Jarass, G.M. Obermair: Wer soll das bezahlen? Wege zu einer fairen und sachgerechten Besteuerung: Begrenzung der Belastungen für alle, Mindest-Belastung für die Großen, Marburg 2002. Übersicht abrufbar unter [www.jarass.com](http://www.jarass.com).

<sup>11</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 4.

<sup>12</sup> Laut Handelsblatt vom 10.12.2002.

<sup>13</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 5.

das kommunale Hebesatzrecht beibehalten werden. Allerdings würde das Fortbestehen einer allzu großen Spreizung der Hebesätze bei der wachsenden Mobilität vor allem der Finanzierungs- und Dienstleistungsunternehmen zu weiteren Abwanderungen zu Lasten der Kernstädte führen.

### Freibeträge

Um kleinere Betriebe und Selbständige auch bei der Betriebssteuer zu entlasten, ist es notwendig, Freibeträge beizubehalten; die höchst komplizierte Messzahlenstaffelung sollte jedoch abgeschafft werden. Zum Ausgleich sollte für Einzelunternehmer und Selbständige der Freibetrag von 24 500 Euro auf z.B. 40 000 Euro erhöht werden. Bei Personengesellschaften bleibt es beim bisherigen Freibetrag, da Eigentümer, die mehrere Gesellschaften besitzen, ohnehin für jede Gesellschaft einen eigenen Freibetrag erhalten. Zudem wird für Personengesellschaften ein Finanz-Freibetrag für Zinshinzurechnungen in Höhe von 10 000 Euro eingeführt, für Einzelunternehmer in doppelter Höhe von 20 000 Euro. Damit wird generell die Finanzierung von Umlaufvermögen entlastet, aber auch die Firmengründung<sup>15</sup>. Der steuerliche Abzug der Betriebssteuer als Betriebsausgabe wird beibehalten. Die Teilanrechnung auf die bezahlte Einkommensteuer (§35 EStG) sollte allerdings vereinfacht und muss der Höhe nach begrenzt werden, da es ohne diese Begrenzung zu massiven steuergetriebenen Umfirmierungen von Kapitalgesellschaften zu Personengesellschaften kommen würde.

Die Reform soll das Steueraufkommen der Städte und Gemeinden kaufkraftbereinigt stabilisieren auf dem Niveau vor den massiven Einbrüchen. Die Anrechnung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer kostet Bund und Länder also nicht mehr als bei der Gewerbesteuer vor ihrem großen Rückgang.

Das Kredit-/Versicherungsgewerbe muss auf ihre in Deutschland erwirtschafteten Gewinne Kommunale Betriebssteuer bezahlen, aber ohne Zurechnung von Schuldzinsen (analog dem jetzigen §19 GewStDV). Zudem sollte hier eine gewinnunabhängige Mindeststeuer erhoben werden. Hierzu könnten gewinnunabhängige Größen bei der Bemessungsgrundlage

berücksichtigt werden wie Bilanzsumme, Geschäftsvolumen oder verwaltete Kapitalien, die ohnehin vom Unternehmen bestimmt und vom Bundesamt für Finanzdienstleistungen geprüft werden.

Unabdingbar ist die tatsächliche Umsetzung des grundsätzlichen Verbots des Einkommensteuerrechts (§3c(1)), beim deutschen Fiskus Ausgaben auch dann als Kosten geltend zu machen, wenn diese Ausgaben mit (jedenfalls in Deutschland) steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Andernfalls wird sich in den nächsten Jahren die Schere zwischen den in Deutschland für die Aktionäre erwirtschafteten Erträgen und den beim deutschen Fiskus versteuerten Erträgen noch weiter öffnen und das Steueraufkommen insbesondere von internationalen Konzernen unabhängig von ihrer realen Ertragsituation weiter bei Null verharren. Die Kommunale Betriebssteuer unterstützt dieses Absetzungsverbot, da die hier am meisten relevanten Finanzierungsaufwendungen bei der Betriebssteuer ohnehin wieder hinzugerechnet werden, und zwar unabhängig vom Steuerwohnsitz des Kreditgebers und seiner Verflechtung mit dem Betrieb.

### Begrenzung der Verlustverrechnungen

Bei der Kommunalen Betriebssteuer ist wie bei der Gewerbe- und der Einkommensteuer die Ausgangsgröße für die Besteuerung der Betriebsgewinn, der derzeit durch Verlustverrechnungen häufig fast unbesteuert bleibt. Im Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes von Februar 2003 ist zu Recht vorgesehen, dass Verlustverrechnungen zukünftig in mehrfacher Hinsicht begrenzt werden sollen:

- Der Verlustvortrag innerhalb eines Unternehmens soll zukünftig den Jahresgewinn höchstens auf die Hälfte reduzieren dürfen;
- Verrechnungen von Gewinn- und Verlustunternehmen innerhalb einer Organschaft sollen bei der Kommunalen Betriebssteuer nicht mehr zulässig sein; dieser Vorschlag ist vorläufig zurückgestellt worden und soll zusammen mit den Reformvorschlägen der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen wieder aufgegriffen werden.

Ohne eine Kombination beider Begrenzungen der Verlustverrechnungen werden Konzerne wie schon jetzt an den Betriebsstätten keinen steuerlichen Gewinn ausweisen, auch nicht bei guten Gewinnen für die Aktionäre. Jedwede Maßnahme zur Sicherung der kommunalen Steuereinnahmen würde ohne diese Begrenzungen allein vom meist regional gebundenen Mittelstand einschließlich der Selbständigen zu tragen sein. Die Begrenzung der Verlustverrechnungen

<sup>14</sup> In Italien konnte 1998 nach Ersatz der Gewerbesteuer durch eine regionale Betriebssteuer, die allerdings die Lohnsumme einschließt, der Steuersatz aufkommensneutral drastisch von 16,2% auf 4,25% abgesenkt werden. Gleichzeitig wurden aufkommensneutral die Gewerkekapitalsteuer und der Krankenversicherungsbeitrag der Arbeitgeber von rund 9% auf die sozialversicherungspflichtigen Löhne abgeschafft.

<sup>15</sup> Zu diesen und den folgenden Überlegungen siehe Bayerischer Städtetag, a.a.O., Kap. 6.

sichert so eine faire und sachgerechte Besteuerung aller wirtschaftlich Tätigen und bewahrt das Steueraufkommen vor weiteren Erosionen.

Für die Kommunale Betriebssteuer ist keine eigenständige Steuererklärung erforderlich. Der Steuerpflichtige kann aus seiner Gewinn- und Verlustrechnung die erhaltenen sowie die bezahlten Schuldzinsen und Mieten und Pachten sowie die bezahlten Lizenzgebühren entnehmen und in seine Einkommensteuererklärung eintragen. Das Finanzamt kann dann im Regelfall vollautomatisch - ohne nennenswerten Mehraufwand - die Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer ermitteln.

Schließlich muss durch geeignete Steuerstundung verhindert werden, dass die Besteuerung der im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte grundsätzlich gesunde Betriebe in gewinnschwachen Jahren sowie Neugründungen in die Illiquidität treiben könnte. Es wäre - jedenfalls für eine bestimmte Übergangszeit - zu überlegen, die Zurechnungen zum Gewinn (Schuldzinsen etc.) nur teilweise, z.B. nur zur Hälfte, zu berücksichtigen. Damit könnten sich insbesondere die besonders betroffenen Unternehmen schrittweise an die neue Situation anpassen.

Übrigens: Die geplante Einführung der Abgeltungssteuer auf private Zinserträge passt sehr gut mit dem vorgeschlagenen Modell der Kommunalen Betriebssteuer zusammen, da hier die bezahlten Zinsen im Unternehmen mit ca. 15% steuerlich vorbelastet werden. Ohne eine derartige Vorbelastung werden alle Unternehmer so weit als möglich ihr Eigenkapital aus dem Unternehmen herausziehen und als Kredit zurückgeben. Statt die Gewinne (Steuerlast maximal 45% bis über 50% bei Körperschaften) werden dann die Zinsen mit 25% versteuert: Die Unternehmen haben dann - steuergetrieben - noch weniger Eigenkapital, und der Fiskus hat nochmals erhebliche Steuerausfälle. Die eigentlich zwingend erforderliche Durchsetzung des Abzugsverbots von Schuldzinsen bei steuerfreien Erträgen (§3c EStG) wird weniger dringlich, wenn durch die Kommunale Betriebssteuer Schuldzinsen im Betrieb mit ca. 15% vorbelastet werden.

### Aufkommen einer Kommunalen Betriebssteuer

Beim Übergang von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer wird die Theoretische Bemessungsgrundlage in zweifacher Weise erweitert: Erhöhung durch Hinzurechnung aller Netto-Schuldzinsen und weiterer im jeweiligen Betrieb erwirtschafteten Entgelte für Fremdkapital, Verbreiterung durch Einbeziehung von Selbständigen, Vermietern und Verpachtern sowie Land- und Forstwirten<sup>16</sup>. Besteuert

wird allerdings bei der Kommunalen Betriebssteuer (wie auch bei der Gewerbesteuer) nicht eine theoretische Bemessungsgrundlage aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung, hier nämlich die Wertschöpfung (ohne Löhne) der gesamten Volkswirtschaft, sondern nur die Wertschöpfung einzelner Betriebe, und auch nur soweit, wie diese im Veranlagungsjahr einen positiven Betriebsertrag ausweisen. Ob und wie viel Ertrag ein Betrieb ausweist, kann neben den vielen Gestaltungsmöglichkeiten des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerrechts entscheidend beeinflusst werden durch die Verlustvorträge innerhalb eines Unternehmens und durch Verlustverrechnung zwischen Konzernteilen („Organschaft“). Diese Effekte sowie Freibeträge, Messzahlenstaffelung etc. ergaben 1995 bei der Gewerbesteuer als tatsächlich besteuerten maßgebenden Gewerbeertrag nur knapp die Hälfte der theoretischen Obergrenze aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung.

Die Erfassung dieser Effekte aus der Gewerbesteuerstatistik erlauben - zusammen mit den Angaben aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zu den neu hinzugenommenen Betriebssteuerpflichtigen (Selbständige, Vermieter, Landwirte) - eine Abschätzung des tatsächlich der Besteuerung unterliegenden Betriebsertrags auf der Basis der Theoretischen Bemessungsgrundlage in weiteren Schritten<sup>17</sup>: Zunächst wird der vorläufige Betriebsertrag der Betriebssteuerpflichtigen mit positivem Betriebsertrag analog zum bekannten vorläufigen Gewerbeertrag der Gewerbesteuerpflichtigen abgeschätzt. Nach Berücksichtigung der Freibeträge bei der Kommunalen Betriebssteuer ergibt sich schließlich der tatsächlich zu besteuernde maßgebliche Betriebsertrag. Alle diese Abschätzungen werden durchgeführt für die aus der Steuerstatistik bekannten Kategorien:

- Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften (ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe),
- Einzelunternehmer: Einzelgewerbetreibende, Selbständige, Vermieter und Verpachter, Land- und Forstwirte,
- Kredit-/Versicherungsgewerbe.

<sup>16</sup> Bayerischer Städtetag (Hrsg.), a.a.O., Kap. 8.1 und 9. Die Berechnungen basieren vor allem auf Statistisches Bundesamt: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Konten und Standardtabellen - Vorbericht 2001, Fachserie 18, Reihe 12, Wiesbaden 2002; Statistisches Bundesamt: Finanzen und Steuern, Fachserie 14, Reihe 10.2, Gewerbesteuer 1998, Stuttgart, voraussichtlich Januar 2003. Verwendet wurden die im Oktober zur Verfügung gestellten vorläufigen Eckpunkte für diese Statistik, insbesondere die Veränderungsraten der Eckpunkte gegenüber 1995.

<sup>17</sup> Bayerischer Städtetag, a.a.O., Kap. 10.1. und 10.2.

## GEWERBESTEUERREFORM

### Erhöhung des zu versteuernden Betriebsertrages gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag 1998

(Mrd. Euro)

		(1) = (2) + (3)	(2)	(3)	(4)
	Nur Steuerpflichtige mit positivem Gewerbesteuermessbetrag bzw. bei Selbständigen etc. mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte		Kapital- und Personengesellschaften, ohne Kredit- und Versicherungsgewerbe	Einzelgewerbetreibende, Selbständige, Vermieter und Verpachter, Land- und Forstwirtschaft	Kapital und Personengesellschaften, nur Kredit- und Versicherungsgewerbe
(a)	Versteuertes Gewerbeertrag	104	92	12	21
	Änderung der Bemessungsgrundlage				
+ (b1)	Vergrößerung der Zahl der Steuerpflichtigen	55	x	56	x
+ (b2)	Erhöhung der Hinzurechnungen	28	17	11	1
+ (b3)	Erhöhung der Freibeträge	-37	1	-38	1
= (b)	Zu versteuertes Betriebsertrag	150	110	40	22
	Zusätzlich: Mindestbesteuerung durch die geplante Begrenzung der Verlustverrechnung				
(c)	Erhöhung durch Mindestbesteuerung	24	23	1	4

Die zentralen Ergebnisse<sup>18</sup> sind in der Tabelle zusammengefasst. Alle Angaben in dieser Tabelle beziehen sich allerdings auf 1998, das aktuellste Jahr, für das seit Ende 2002 gesicherte Zahlen aus der Gewerbesteuerstatistik vorliegen; korrespondierend wurde die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung für 1998 verwendet.

Jeder Eintrag in dieser Tabelle ist der Saldo einer Vielzahl von einzelnen Posten (Hinzurechnungen und Kürzungen, Abschätzung der Netto-Schuldzinsen sowie der Zahlungen für Mieten und Pachten, Auswirkungen von Freibeträgen und von Begrenzungen der Verlustvorträge usw.), die ausnahmslos statistisch belegt sind<sup>19</sup>.

Der Übergang vom Gewerbeertrag zum Betriebsertrag (im Sinne der Kommunalen Betriebssteuer) und die begleitenden Maßnahmen (Änderungen der Freibeträge, Begrenzung der Verlustverrechnungen etc.) hat für jede der drei großen Kategorien von Steuerpflichtigen durchaus unterschiedliche Auswirkungen:

- Für die Kapital- und Personengesellschaften (Spalte 2) mit einem 1998 versteuerten Gewerbeertrag von 92 Mrd. Euro führten die um 17 Mrd. Euro (18%) erhöhten Hinzurechnungen und der um 1 Mrd. Euro (1%) verminderte Freibetrag zu einer Erhöhung auf einen zu versteuernden Betriebsertrag von 110 Mrd. Euro (ein Plus von 20%). Durch die zweifache Begrenzung der Verlustverrechnung (hier als „Mindest-

besteuerung“ ausgewiesen) resultiert eine Erhöhung um weitere 23 Mrd. Euro (26 Prozentpunkte).

- Ganz anders sind die Effekte des Übergangs von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer in der Gruppe der Einzelunternehmer (Spalte 3). Der versteuerte Gewerbeertrag war 1998 mit 12 Mrd. Euro relativ niedrig, da nur die Einzelgewerbetreibenden (wie Handwerker, Gastwirte etc.) gewerbesteuerpflichtig waren; durch die Hinzunahme der Selbständigen, der Vermieter und Verpachter sowie der Land- und Forstwirte erhöht sich die Bemessungsgrundlage um 56 Mrd. Euro, durch die erhöhten Zurechnungen um weitere 11 Mrd. Euro; durch die erheblich erhöhten Freibeträge wird die Bemessungsgrundlage wieder um 38 Mrd. Euro vermindert. Insgesamt resultiert eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 28 Mrd. Euro. Die Begrenzung der Verlustvorträge spielt hier fast keine Rolle.
- Bei den Unternehmen des Kredit-/Versicherungsgewerbes (Spalte 4) werden Erhöhungen der Hinzurechnungen nur im „Nicht-Banken-Bereich“ wirksam und sind deshalb unbedeutend. Die Erhöhung von insgesamt 5 Mrd. Euro resultiert wesentlich aus der Mindestbesteuerung durch die zweifache Begrenzung der Verlustverrechnung.

Spalte (1) zeigt als Gesamtergebnis den Saldo der in den Spalten (2) und (3) ausgewiesenen Veränderungen

<sup>19</sup> Die Detailzahlen und die Berechnungsgrundlagen für jede Zahl sind in den ausführlichen Tabellen und Erläuterungen in Bayerischer Städtetag, a.a.O., Kap. 9 und 10, vollständig dokumentiert.

<sup>18</sup> Bayerischer Städtetag, a.a.O., Kap. 10.3.

gen. Durch die Einführung der Kommunalen Betriebssteuer (Zeile (b) in Spalte (1)) ergibt sich für 1998 eine geschätzte Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer von 150 Mrd. Euro, durch die Mindestbesteuerung (Begrenzung der Verlustverrechnungen) zusätzlich rund 24 Mrd. Euro. Insgesamt würde eine Bemessungsgrundlage von 174 Mrd. Euro resultieren, rund zwei Drittel höher als die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer von 104 Mrd. Euro im Bezugsjahr 1998.

### Interpretation der Ergebnisse

Eine Interpretation der gezeigten Ergebnisse muss mit Vorsicht und mit gewissen Einschränkungen hinsichtlich der Aussagekraft für die Zukunft erfolgen, denn die Zahlen konnten ja nur auf der Datenbasis derjenigen Jahre (1995 und 1998) abgeschätzt werden, für die gesicherte Strukturdaten und detaillierte Steuerstatistiken vorliegen. Folgende Aussagen lassen sich treffen:

- In den Bezugsjahren 1995 und 1998 hätte allein die Verbreiterung<sup>20</sup> der Bemessungsgrundlage durch die Kommunale Betriebssteuer ohne Begrenzung der Verlustverrechnung ein Mehraufkommen von knapp 50% gegenüber der Gewerbesteuer erbracht; Strukturanpassungen der Steuerpflichtigen (überwiegend aufkommenssenkend!) sind dabei unberücksichtigt.
- Eine weitere Stabilisierung und zugleich eine weitere Beschränkung steuergetriebener Strukturänderungen kann durch die von der Bundesregierung geplante Mindeststeuer sichergestellt werden: Begrenzung des wirksamen Verlustvortrags auf die Hälfte des laufenden Gewinns und Aufhebung der bisher möglichen unlimitierten Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen (Aufhebung der gewerbesteuerlichen bzw. betriebssteuerlichen Organschaft)<sup>21</sup>. Diese Begrenzungen der Verlustverrechnungen würden in den Bezugsjahren zu einer weiteren Erhöhung um knapp 25% führen; vor allem aber begrenzen sie in der Zukunft generell die Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen.
- Durch die Anbindung der Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer an die insgesamt im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte (also an die Nettowertschöpfung abzüglich Löhne) kann eine zeitliche Verstetigung zumindest gegenüber kürzerfristigen Konjunkturschwankungen erreicht werden.
- Die Extrapolation dieser Ergebnisse in die Zukunft mit einer erträglichen Vorhersagegenauigkeit ist

<sup>20</sup> Bei unveränderter Messzahl von 5% und bei unveränderten Hebesätzen von durchschnittlich rund 390%.

nur zulässig, wenn Zug um Zug mit der Überführung der Gewerbesteuer in die Kommunale Betriebssteuer begleitende Maßnahmen durchgeführt werden, vor allem die schon angesprochene Begrenzung der Verlustverrechnungen und die (im Koalitionsvertrag festgelegte und mittlerweile wieder in Frage gestellte) allgemeine Durchsetzung des Abzugsverbots von Aufwendungen für steuerfreie Erträge (§3c EStG).

Unter diesen Umständen würde die Kommunale Betriebssteuer bei unveränderter Messzahl von 5% im Zeitraum nach 2003 ein jährliches Aufkommen von gut 40 Mrd. Euro erbringen, also rund 70% mehr als das jährliche Aufkommen der Gewerbesteuer von rund 25 Mrd. Euro im Zeitraum 1998 bis 2001. Ein reales Wirtschaftswachstum von deutlich über 0% p.a. würde das Aufkommen weiter erhöhen.

Unter diesen Bedingungen wäre also eine generelle Absenkung der Messzahl, etwa auf 4%, aufkommensneutral vertretbar, ebenso eine Absenkung insbesondere der besonders hohen Großstadt-Hebesätze nach faktischem Zufluss erhöhter Steuereinnahmen<sup>22</sup>. Eine Splitting der Messzahlen, etwa 4% für Kapitalgesellschaften und 3% für die übrigen Steuerpflichtigen käme einer Aufforderung zu neuen legalen Steuervermeidungsstrategien gleich. Die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Mittelstands sollte stattdessen durch eine gezielte Weiterentwicklung von Freibeträgen geschehen.

### Fazit

Ergebnis: Wer heute viel bezahlt (z.B. Handwerksbetriebe oder regional verankerte mittelständische Familienunternehmen), bezahlt dann weniger. Wer heute ganz legal trotz guter Gewinne wenig oder gar nichts bezahlt (z.B. international organisierte und deshalb steueroptimierte Konzerne), wird wieder an der Finanzierung der kommunalen Infrastruktur beteiligt.

<sup>21</sup> Im Entwurf des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen von Januar 2001 (BT-Drs. 15/119) war dies auf Anregung der kommunalen Spitzenverbände vorgesehen. Im Änderungsantrag der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Formulierungshilfe vom 13.2.2003 (Umdruck Nr. 17a) wird hierzu ausgeführt: „Die im Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes (BT-Drs. 15/119) vorgesehene Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft ging insbesondere auf Anregungen aus dem Kreis der kommunalen Spitzenverbände hervor. Die Koalition hatte diese Maßnahme als Beitrag zur Verstetigung des örtlichen und Stabilisierung des bundesweiten Gewerbesteueraufkommens aufgegriffen. In jüngster Zeit haben aber betroffene Gemeinden darauf hingewiesen, dass es durch die Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft in Einzelfällen zu erheblichen Verwerfungen bei den Gewerbesteuereinnahmen kommen kann. Die Maßnahme wird daher erst im Rahmen der Gemeindefinanzreform einer abschließenden Entscheidung zugeführt, wie es auch von den kommunalen Spitzenverbänden gewünscht wird.“

<sup>22</sup> Bayerischer Städtetag, a.a.O., Kap. 10.4.