

# **Reform der Gewerbesteuer**

## **Anforderungen und Auswirkungen**

**Eine erste Abschätzung aus Sicht des Bayerischen Städtetags**

## **Endbericht**

**Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer (BSt) -  
Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuersätze**

**München, Januar 2003**

Die Arbeiten wurden durchgeführt von

Prof. Dr. L. JARASS, M.S. (Stanford Univ./USA), Fachhochschule Wiesbaden, [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM)

Mitglied der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung

Mitglied des wissenschaftlichen Beirats der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen

Prof. Dr. Gustav M. OBERMAIR, Universität Regensburg

c/o Forschungsgesellschaft für Alternative Technologien und Wirtschaftsanalysen mbH, gegründet 1977

T. 0611 / 188540-7, Fax -8, Email: [MAIL@ATW-FORSCHUNG.DE](mailto:MAIL@ATW-FORSCHUNG.DE), <http://www.ATW-FORSCHUNG.DE>

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.

Redaktionsschluss: 31.1.2003

Anfang Oktober 2002 wurde ein vorläufiger Endbericht vorgelegt. Die vorliegende Endfassung des Berichts berücksichtigt zusätzlich u.a.

- die Ergebnisse der Ende Oktober 2002 vom Statistischen Bundesamt vorgelegten Eckpunkte der Gewerbesteuerstatistik 1998;
- erste Schätzergebnisse des AK Quantifizierung der AG Kommunalsteuern der Gemeindefinanzreformkommission, insbesondere zu den bezahlten Schuldzinsen;
- die Koalitionsbeschlüsse zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung;

sie enthält zusätzlich

- zusammengefasste Ergebnisse der Fallbeispiele von rund 40 Unternehmen aus den unterschiedlichsten Branchen;
- ausgearbeitete Vorschläge zur Besteuerung von Vermietung & Verpachtung sowie von Banken & Versicherungen;

Grundlegenden Überlegungen für eine systematische Reform der deutschen Steuerrealität sind veröffentlicht in:

JARASS, L. und OBERMAIR, G.M.: Wer soll das bezahlen? Wege zu einer fairen und sachgerechten Besteuerung: Begrenzung der Belastungen für alle, Mindest-Belastung für die Großen. 180 S., 9 €, Metropolis-Verlag, Marburg, 2002. Gliederung abrufbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM), Publikationen, Steuern.

# Reform der Gewerbesteuer

## Anforderungen und Auswirkungen

Eine erste Abschätzung aus Sicht des Bayerischen Städtetags

## Endbericht

Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer (BSt) -  
Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuersätze

München, Januar 2003

<b>Kurzfassung .....</b>	<b>7</b>
<b>Teil I Modernisierung des deutschen Steuersystems erforderlich .....</b>	<b>17</b>
<b>Teil II Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer .....</b>	<b>51</b>
<b>Teil III Finanzielle Auswirkungen der Kommunalen Betriebssteuer.....</b>	<b>76</b>

*Dem eiligen Leser sei der folgende Überblick und die Kurzfassung empfohlen.*

## **Überblick:**

### **Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer (BSt) - Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuersätze**

(1) Fast alle Städte und Gemeinden in Deutschland sehen im Jahr 2002 einen drastischen Rückgang des Gewerbesteueraufkommens, ihre Einnahmen sind seit 2000 im Mittel um 30% und mehr zurückgegangen. Im Zeitraum 2001 bis 2005 werden sie mit höchstens 104 Mrd. € mindestens 60 Mrd. € weniger Gewerbesteuer einnehmen als ihnen im Mai 2000 im Rahmen der Steuerreform avisiert wurde. Damit sind Ausbau und Unterhalt der kommunalen Infrastruktur und damit die Qualität des Standorts Deutschland ernsthaft gefährdet. Beispiele aus aller Welt zeigen, dass dort, wo die Städte verrotten, kein Mensch mehr in Frieden leben und Einkommen erwirtschaften kann.

(2) Nach mehrfacher Beschneidung der Gewerbesteuer wird heute im Wesentlichen nur der ausgewiesene Gewinn der Gewerbesteuerpflichtigen besteuert, eine Größe, die ganz legal durch 'Steuerplanung' in den letzten Jahren immer weiter heruntergerechnet werden konnte.

(3) Der Bayerische Städtetag schlägt die Weiterentwicklung der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer vor. Die Bemessungsgrundlage wird in zweifacher Hinsicht erweitert:

- Besteuert wird die tatsächliche Wertschöpfung vor Ort (abzüglich der ohnedies bereits stark belasteten Löhne).
- Betriebssteuerpflichtig sollen alle Selbständigen und Unternehmen sein, nicht nur die gemäß Tradition Gewerbesteuerpflichtigen.

Ziel ist die Sicherstellung stabiler kommunaler Einnahmen: kaufkraftbereinigt mindestens so hoch wie vor dem Zusammenbruch des Gewerbesteueraufkommens.

(4) Die Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer wird dadurch gegenüber der heutigen Gewerbesteuer um rund die Hälfte erhöht und zudem über die Jahre deutlich stabiler:

- Erhöhung um die Hälfte durch Einbeziehung aller Selbständigen, z.B. Freiberufler, die ebenso wie die heute Gewerbesteuerpflichtigen auf kommunale Leistungen angewiesen sind;
- Verringerung um ein Drittel durch erheblich erhöhte Freibeträge für Einzelunternehmer;
- Erhöhung um ein Viertel durch volle Hinzurechnung aller Schuldzinsen abzgl. Zinserträge.

Eine weitere Erhöhung um ein Viertel ergibt sich durch Aufhebung der Möglichkeit, Verluste zwischen den Unternehmen innerhalb eines Konzerns zu verrechnen (also Aufhebung der gewerbesteuerlichen 'Organschaft') und Begrenzung der Verlustvorträge eines Unternehmens nach Zeit und Höhe.

(6) Unter diesen Umständen könnte die Kommunale Betriebssteuer nach 2003 ein jährliches Aufkommen von gut 40 Mrd. € erbringen, also rund 70% mehr als das jährliche Gewerbesteueraufkommen zwischen 1998 und 2001. Damit wäre eine generelle Absenkung der Messzahl, etwa von 5% auf 4%, aufkommensneutral vertretbar.

(7) Für die Kommunale Betriebssteuer ist keine eigenständige Steuererklärung erforderlich; alle benötigten Daten kann der Steuerpflichtige seiner Gewinn- und Verlustrechnung entnehmen, die er für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ohnehin aufstellen muss.

(8) Der entscheidende Vorteil der Betriebssteuer für die Wirtschaft ist die dadurch mögliche Steuersatzsenkung. Dies kommt gerade den Unternehmen zugute, die auch heute noch die kommunale Infrastruktur mitfinanzieren. Selbständige bekommen die zusätzliche Belastung wegen der Anrechnung bei der Einkommensteuer weitestgehend zurück. Bund und Länder haben dadurch keine nennenswerten Mindereinnahmen, weil die gesamte kommunale Steuer und damit die zukünftige Einkommensteueranrechnung in etwa auf dem Stand von 1998 bis 2001 bleibt.

(9) Das Unternehmen 'Kommune' kann so der lokalen Wirtschaft wieder dauerhaft die dringend erforderlichen Aufträge erteilen und damit Unternehmen, Arbeitsplätze und Lebensqualität sichern.

## **Inhaltsverzeichnis**

Überblick: Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer (BSt) - Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuersätze .....	4
Inhaltsverzeichnis.....	5
<b>Kurzfassung .....</b>	<b>7</b>
K1 Kommunalfinanzen brechen zusammen	7
K2 Die Gewerbesteuer ist reformbedürftig	7
K3 Kommunale Betriebssteuer (BSt)	8
K4 Abschätzung des Aufkommens einer Kommunalen Betriebssteuer (BSt)	11
1 Aufgabenstellung: Zukunft der Gewerbesteuer; Modelluntersuchung einer Kommunalen Betriebssteuer .....	15
1.1 Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen	15
1.2 Beschluss des Bayerischen Städtetags vom 12.7.2002	15
1.3 Zielsetzung dieser Untersuchung	16
<b>Teil I Modernisierung des deutschen Steuersystems erforderlich .....</b>	<b>17</b>
2 Aufkommen der Unternehmenssteuern ist stark rückläufig.....	17
2.1 Tatsächliche Ursachen für den Zusammenbruch der Körperschaftsteuer	17
2.2 Gewerbesteuer ist keine deutsche Sonderbelastung	21
2.3 Gestaltungsmöglichkeiten durch internationale Finanzierungen	22
3 Aufkommen der Gewerbesteuer .....	26
3.1 Entwicklung der kommunalen Finanzen in Deutschland und in Bayern	26
3.2 Entwicklung der Finanzen bei den kooperierenden bayerischen Städten und Gemeinden	28
3.3 Entwicklung der Gewerbesteuer	30
3.4 Ursachen für den Rückgang des Gewerbesteueraufkommens	34
4 Modernisierung der Gewerbesteuer erforderlich.....	37
4.1 Defizite der heutigen Gewerbesteuer	37
4.2 Reformmöglichkeiten und Reformmodelle	39
4.3 Prüfkriterien für die Beurteilung von Reformvorschlägen	41
4.4 Bewertung der Vorschläge	44
4.5 Im BDI-Modell bezahlen die Frankfurter über 10% mehr Lohn- und Einkommensteuer als die benachbarten Oberursler	47
<b>Teil II Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer .....</b>	<b>51</b>
5 Darstellung der Kommunalen Betriebssteuer (BSt) .....	51
5.1 Was soll zukünftig die Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer sein?	51
5.2 Wer soll zukünftig Kommunale Betriebssteuer bezahlen?	53
5.3 Wie hoch soll zukünftig der Steuersatz der Kommunalen Betriebssteuer sein?	53
5.4 Beispiele für Handwerker, Freiberufler und Arbeitnehmer	54
6 Umsetzung der Kommunalen Betriebssteuer.....	59
6.1 Keine eigene Betriebssteuererklärung erforderlich	59

6.2 Freibeträge beibehalten, aber vereinfachen	60
6.3 Verbesserte Anrechnung der Betriebssteuer auf die Einkommensteuer	60
6.4 Steuergetriebene Liquiditätsprobleme verhindern	62
6.5 Besteuerung von Vermietung & Verpachtung	62
6.6 Besteuerung von Kredit-/Versicherungsgewerbe: keine Zurechnung von Schuldzinsen, aber pauschale Mindeststeuer	63
6.7 Kein Abzug von Aufwendungen bei steuerfreien Erträgen	66
6.8 Begrenzung von Verlustverrechnungen	67
<b>7 Kommunale Betriebssteuer - pro und contra.....</b>	<b>69</b>
7.1 Einbruch bei der Gewerbesteuer - wer steckt dahinter?	69
7.2 Die Kommunale Betriebssteuer sei wirtschaftsfeindlich, verfassungswidrig, nicht EU-konform: eine Entgegnung	70
7.3 Zurechnung von Schuldzinsen bei der Kommunalen Betriebssteuer	72
7.4 Fallbeispiel: Babcock-Borsig-Pleite steuergetrieben?	74
7.5 Zusammenfassung	74
<b>Teil III Finanzielle Auswirkungen der Kommunalen Betriebssteuer.....</b>	<b>76</b>
<b>8 Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage.....</b>	<b>78</b>
8.1 Wertschöpfung	78
8.2 Besteuerung der Wertschöpfung durch die Gewerbesteuer	79
<b>9 Theoretisch zu erwartender und tatsächlich versteuerter Gewerbeertrag .....</b>	<b>86</b>
9.1 Warum ist der von den Unternehmen ausgewiesene Gewerbeertrag relativ klein?	89
9.2 Warum ist der von den Unternehmen mit positivem Gewerbeertrag ausgewiesene Gewerbeertrag relativ groß?	90
9.3 Warum ist der versteuerte Gewerbeertrag um ein Drittel kleiner als der von den Unternehmen mit positivem Gewerbeertrag ausgewiesene Gewerbeertrag?	92
<b>10 Abschätzung des Aufkommens der Kommunalen Betriebssteuer .....</b>	<b>97</b>
10.1 Theoretisch versteuerter Betriebsertrag	97
10.2 Abschätzung des tatsächlich zu versteuernden Betriebsertrags	102
10.3 Erhöhung des zukünftig zu versteuernden Betriebsertrags gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag	108
10.4 Für das Aufkommen entscheidende Vorschriften und Effekte	112
<b>11 Auswirkungen auf ausgewählte einzelne Unternehmen .....</b>	<b>116</b>
11.1 Datenerhebung und Methode der Datenauswertung	116
11.2 Ergebnisse: eine kritische Bewertung	119
Literaturhinweise .....	126
Teil IV Anhang (Hinweise).....	128
Teil V Unternehmensdaten (werden nicht veröffentlicht) .....	128

## **Kurzfassung**

### **K1 Kommunalfinzen brechen zusammen**

(1) Die Einbrüche bei der Gewerbesteuer, die vor allem in der zweiten Hälfte 2001 zu verzeichnen waren, gingen 2002 weiter. Die Gewerbesteuer belastet nämlich 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. {Kap. 3.3}

In den 14 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. {Kap. 3.2}

(2) 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 in 1980 auf 15% der Ausgaben in 2002 halbiert, der Anteil der Sozialen Leistungen hat sich im selben Zeitraum von 11% auf 19% nahezu verdoppelt. 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. Dies wird insbesondere auch der örtlichen Wirtschaft zugute kommen, die bei stabilem kommunalen Steueraufkommen wieder mit langfristig gesicherten Aufträgen rechnen kann. {Kap. 3.1}

(3) Die Gewerbesteuer ist keine deutsche Sonderbelastung! In vielen Nachbarländern gibt es eine Art Gewerbesteuer, u.a. in Österreich (7,5% Lohnsummensteuer), Frankreich (1,5% bis max. 4% der betrieblichen Wertschöpfung, also der Summe aus Löhnen plus Schuldzinsen plus Gewinne), Ungarn (max. 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. {Kap. 2.2}

### **K2 Die Gewerbesteuer ist reformbedürftig**

(4) 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 1/3 der deutschen Städte und Gemeinden Gebrauch).

Die Möglichkeit der Lohnsummensteuer wurde schon 1980 abgeschafft, die volle Zurechnung der Dauerschuldzinsen wurde ab 1990 halbiert, die Gewerbekapitalsteuer 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 Unternehmenseigner verteilten Wertschöpfung) verwandelt worden. {Kap. 9}

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.

(5) Die Gewerbesteuer in der heutigen Form weist wegen dieser systematischen Amputationen eine Reihe von Problemen auf, wie starke Konjunkturabhängigkeit, 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 und zwar unabhängig von der formalen Rechtsform Kapital- oder Personengesellschaft. All dies trägt wesentlich zu einer nicht bedarfsgerechten Finanzausstattung der Gemeinden bei, aber auch zu einer Verdrängung der ortsgebundenen und den Interessen der Städte und Gemeinden verpflichteten Kaufleute (z.B. in der Fußgängerzone) und Gewerbebetriebe.

{Kap. 3.1}

(6) 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. Die Reform der Gewerbesteuer kann dabei nicht die Probleme der Einkommen- und Körperschaftsteuer lösen, aber sie sollte insbesondere deren Fehler bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nicht übernehmen. {Kap. 2.2 und 2.3}

(7) 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. {Kap. 4}

### **K3 Kommunale Betriebssteuer (BSt)**

"Das System kranke 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" (lt. Handelsblatt vom 10.12.2002).

Grundprinzipien der Kommunalen Betriebssteuer sind: Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und damit Senkung der Steuersätze. {Kap. 5}

(8) Was soll zukünftig die Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer sein? {Kap. 5.1}

Der Gewerbesteuer unterliegt derzeit der Gewinn; hinzugerechnet werden je die Hälfte der Dauerschuldzinsen sowie der netto bezahlten Mieten & 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 abzgl. der erhaltenen Ertragszinsen) sowie ein angemessener Teil der bezahlten Mieten & Pachten (auch für Immobilien) und Lizenzgebühren. Die Bemessungsgrundlage wäre damit der einkommensteuerliche Gewinn plus netto bezahlte Schuldzinsen plus etwa die Hälfte der bezahlten Mieten & Pachten und Lizenzgebühren. Damit würde auch der derzeitigen steuerlichen Privilegierung von Fremdkapital gegenüber Eigenkapital entgegengewirkt.

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.

(9) Wer soll zukünftig Kommunale Betriebssteuer bezahlen? {Kap. 5.2}

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- & Forstwirtschaft, aus selbständiger Tätigkeit und aus Vermietung & Verpachtung der Besteuerung unterworfen.

Nach dem Prinzip sind Zahlungen für Mieten & Pachten, die der Zahlende bei seiner Gewinnermittlung als Kosten geltend macht, bei diesem 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, ggf. kleine Vermieter und kleine Land- & Forstwirte), ist dadurch automatisch von der Erhebung einer Betriebssteuer befreit.

(10) Wie hoch soll zukünftig der Steuersatz der Kommunalen Betriebssteuer sein? {Kap. 5.3}

Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch

- Besteuerung aller Unternehmen,
  - Zurechnung aller Schuldzinsen und eines Teils der Mieten, Pachten und Lizenzgebühren
- erhöht das kalkulatorische Aufkommen der Kommunalen Betriebssteuer gegenüber der bisherigen Gewerbesteuer erheblich und schafft Spielraum für eine gleiche & mäßige Besteuerung.

Das kommunale Hebesatzrecht könnte beibehalten werden. Allerdings können starke Unterschiede der Hebesätze bei der wachsenden Mobilität vor allem der Dienstleistungsunternehmen zu weiteren Abwanderungen zu Lasten der Kernstädte führen.

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 Gewerbekapitalsteuer und der Krankenversicherungsbeitrag der Arbeitgeber von rund 9% auf die sozialversicherungspflichtigen Löhne abgeschafft.

(11) 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 € auf z.B. 40.000 € erhöht werden. Bei Personengesellschaften bleibt es beim bisherigen Freibetrag, da Eigentümer, die mehrere Gesellschaften besitzen, ohnehin für jede Gesellschaft einen eigenen Freibetrag erhalten {Kap. 5.4}.

Zudem wird für Personengesellschaften ein Finanz-Freibetrag für Zinshinzurechnungen in Höhe von 10.000 € eingeführt, für Einzelunternehmer in doppelter Höhe von 20.000 €. Damit wird generell die Finanzierung von Umlaufvermögen entlastet, aber auch die Firmengründung. {Kap. 6.2}

(12) 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. {Kap. 6.3}

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.

(13) Kredit-/Versicherungsgewerbe müssen 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. {Kap. 6.6}

(14) 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 Kreditsgebers und seiner Verflechtung mit dem Betrieb. {Kap. 6.7}

(15) Bei der Kommunalen Betriebssteuer ist wie bei Gewerbe- und Einkommensteuer die Ausgangsgröße für die Besteuerung der Betriebsgewinn, der derzeit durch Verlustverrechnungen häu-

fig fast unbesteuert bleibt. Im Koalitionsvertrag vom Oktober 2002 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.

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 sichert so eine faire und sachgerechte Besteuerung aller wirtschaftlich Tätigen und bewahrt das Steueraufkommen vor weiteren Erosionen. {Kap. 6.8}

(16) 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 & 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. {Kap. 6.1}

(17) Durch geeignete Steuerstundung muss 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. {Kap. 6.4}

#### **K4 Abschätzung des Aufkommens einer Kommunalen Betriebssteuer (BSt)**

(18) Beim Übergang von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer wird die Theoretische Bemessungsgrundlage in zweifacher Weise erweitert: Verbreiterung durch Zurechnung aller Netto-Schuldzinsen und weiterer im jeweiligen Betrieb erwirtschafteten Entgelte für Fremdkapital, Erhöhung durch Einbeziehung von Selbständigen, Vermietern & Verpachtern sowie Land- & Forstwirten. {Kap. 8.1 und 10.1}

Besteuert wird allerdings bei der Gewerbesteuer wie bei der Kommunalen Betriebssteuer nicht diese Theoretische Bemessungsgrundlage, nämlich die gesamte Wertschöpfung (ohne Löhne) in Deutschland, sondern nur die einzelner Betriebe, und auch nur soweit, wie diese im Veranlagungsjahr einen positiven Ertrag 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. {Kap. 9}

(19) 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

erung unterliegenden Betriebsertrags auf der Basis der Theoretischen Bemessungsgrundlage {Kap. 10.1} in weiteren Schritten:

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 {Kap. 10.2}:

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

(20) Die zentralen Ergebnisse sind in der nachfolgenden Tabelle K1 zusammengefasst dargestellt. {Kap. 10.3}

*Tabelle K1 Erhöhung des zu versteuernden Betriebsertrags gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag*

Nur Steuerpflichtige mit positivem Gewerbesteuer-Messbetrag bzw. bei Selbständigen etc. mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte  Mrd €	(1) <sup>-2+3</sup>  Gesamt	(2)  Kapital & Personenges. ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe	(3)  Einzelgewerbetreibende, Selbständige, Vermieter & Verpachter, Land- & Forstwirte	(4)  Kapital & Personenges. nur Kredit-/Versicherungsgewerbe
(1) Versteuerter Gewerbeertrag	104	92	12	21
Änderung der Bemessungsgrundlage durch				
+ (2a) Vergrößerung der Zahl der Steuerpflichtigen (2a%)=2a/1-100% Erhöhung um	55 54%	x	56 472%	x
+ (2b) Erhöhung der Hinzurechnungen (2b%)=2b/1-100% Erhöhung um	28 27%	17 18%	11 94%	1 3%
+ (2c) Erhöhung der Freibeträge (2c%)=2c/1-100% Verminderung um	-37 -36%	1 1%	-38 -324%	1 3%
= (2) Zu versteuernder Betriebsertrag (2%)=2/1-100% Erhöhung um	150 45%	110 20%	40 242%	22 3%
Zusätzlich: Mindestbesteuerung durch die geplante Begrenzung der Verlustverrechnung				
(3) Erhöhung durch Mindestbesteuerung (3%)=3/1-100% zusätzliche Erhöhung um	24 24%	23 26%	1 8%	4 18%

Quelle: Tabelle K1 ist identisch mit Tabelle 10.3(1998) im Hauptbericht

Für die Kapital- und Personengesellschaften (Spalte 2) mit einem 1998 versteuerten Gewerbeertrag von 92 Mrd. € führten die um 17 Mrd. € (18%) erhöhten Hinzurechnungen und der um 1 Mrd. € (1%) verminderte Freibetrag zu einer Erhöhung auf einen zu versteuernden Betriebsertrags von 110 Mrd. € (ein Plus von 20%). Durch die zweifache Begrenzung der Verlustverrechnung (hier als 'Mindestbesteuerung ausgewiesen) resultiert eine Erhöhung um weitere 23 Mrd. € (26%-Punkte).

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. € relativ niedrig, da nur die Einzelgewerbetreibenden (wie Handwerker, Gastwirte etc.) gewerbesteuerpflichtig waren; durch die Zunahme der Selbständigen, der Vermieter & Verpachter sowie der Land- & Forstwirte erhöht sich die Bemessungsgrundlage um 56 Mrd. €, durch die erhöhten Zurechnungen um weitere 11 Mrd. €; durch die erheblich erhöhten Freibeträge wird die Bemessungsgrundlage wieder um 38 Mrd. € vermindert (die prozentualen Änderungen sind jeweils

sehr hoch, da sie sich auf die hier nicht direkt vergleichbare Gewerbesteuer beziehen). Insgesamt resultiert eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 28 Mrd. €. 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. € resultiert wesentlich aus der Mindestbesteuerung durch die zweifache Begrenzung der Verlustverrechnung.

(21) 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 die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch die Kommunale Betriebssteuer (bei unveränderter Messzahl von 5% und bei unveränderten Hebesätzen von durchschnittlich rund 390%) ein Mehraufkommen von knapp 50% gegenüber der Gewerbesteuer erbracht; Strukturanpassungen der Steuerpflichtigen (überwiegend aufkommensenkend!) 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). 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 nur zulässig, wenn Zug um Zug mit der Überführung der Gewerbesteuer in die Kommunale Betriebssteuer begleitende Maßnahmen durchgeführt werden, v.a. die schon angesprochene Begrenzung der Verlustverrechnungen (vgl. auch Kapitel 6.8) und die (im Koalitionsvertrag festgelegte und mittlerweile wieder in Frage gestellte) allgemeine Durchsetzung des Abzugsverbots von Aufwendungen für steuerfreie Erträge (§3c EStG, vgl. Kapitel 6.7).

Unter diesen und nur unter diesen Umständen könnte die Kommunale Betriebssteuer im Zeitraum nach 2003 ein jährliches Aufkommen von gut 40 Mrd. € erbringen, also rund 70% mehr als das jährliche Aufkommen der Gewerbesteuer von rund 25 Mrd. € im Zeitraum 1998 bis 2001. Ein reales Wirtschaftswachstum von deutlich über 0%/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 Großstadthebesätze nach faktischem Zufluss erhöhter Steuereinnahmen. Eine Splittung 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. {Kap. 10.4}

(22) 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.

Nachrichtlich: Die nächste Sitzung der Gemeindefinanzreformkommission ist für Mitte Februar 2003 angesetzt. Deren Arbeitsgruppe Kommunalsteuern soll der Kommission Ende März 2003 den Entwurf ihres Abschlussberichts vorlegen.

# **1 Aufgabenstellung: Zukunft der Gewerbesteuer; Modelluntersuchung einer Kommunalen Betriebssteuer**

## **1.1 Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen**

Das Bundeskabinett hat am 27. März 2002 die Einsetzung einer Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen beschlossen. Diese hat sich am 23. Mai 2002 konstituiert und zwei Arbeitsgruppen zu 'Kommunalsteuern' und zu 'Arbeitslosenhilfe/Sozialhilfe' eingerichtet. Es wurde beschlossen, noch in 2002 die vorliegenden Reformvorschläge zu analysieren und zu bewerten, damit bis Mitte 2003 eine Reform der Gewerbesteuer angegangen und in 2004 umgesetzt werden kann.

Nach dem Beschluss des Bundeskabinetts soll sich die Kommission zwar mit strukturellen Problemen des kommunalen Finanzsystems auf der Einnahmen- und Ausgabenseite befassen und auf der Basis einer Bestandsaufnahme konkrete Lösungsvorschläge bis Mitte 2003 zu den drängenden Problemen des kommunalen Finanzsystems erarbeiten und bewerten. Der Auftrag an die Kommission engt aber die vertieft zu beratenden Themen auf das Gemeindesteuersystem und die Arbeitslosen/Sozialhilfe ein. Das Einladungsschreiben stellt fest, dass im Mittelpunkt der Kommissionsarbeit "die Zukunft der Gewerbesteuer und die finanziellen Folgen einer effizienteren Gestaltung der unterschiedlichen sozialen Transfersysteme Arbeitslosenhilfe und Sozialhilfe für die Gebietskörperschaften" stehen sollen. Die Konzentration auf diese beiden Themen unterstreicht auch die Einrichtung der beiden Arbeitsgruppen zu diesen Arbeitsschwerpunkten. Die von den kommunalen Spitzenverbänden geforderte Behandlung des Konnexitätsprinzips wird abgelehnt.

## **1.2 Beschluss des Bayerischen Städtetags vom 12.7.2002**

Der Bayerische Städtetag hat auf seiner Vollversammlung am 12.7.2002 in Erlangen folgenden Beschluss gefasst:

"(1) Die Vollversammlung fordert, dass die strukturbedingten, zum Teil dramatischen Einbrüche bei der Gewerbesteuer durch **Sofortmaßnahmen** kurzfristig beseitigt werden. Dazu müssen Bundesregierung, Bundestag und Bundesrat effektiv zusammenwirken.

Vorrangig sind notwendig

- die umgehende Reduzierung der Gewerbesteuerumlage,
- die Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaften,
- die Rücknahme der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen,
- die Aufhebung der Gewerbesteuer-Messbetragsstaffel,
- die Rückführung der Gewerbesteuerfreibeträge.

(2) Mit Blick auf die inzwischen eingesetzte Gemeindefinanzreformkommission fordert die Vollversammlung zur **Zukunft der Gewerbesteuer** in Übereinstimmung mit dem Deutschen Städtetag

- dass die Bemessungsgrundlage und der Kreis der Gewerbesteuerpflichtigen verbreitert wird bzw.
- sie nur durch eine andere, nach Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Grundgesetz garantierte, mit Hebesatzrecht versehene, wirtschaftskraftbezogene Steuer ersetzt wird. Auch hier ist eine ortsbezogene breite Steuerbasis unabdingbar.

**Das Einkommensteuermodell des BDI als Ersatz der Gewerbesteuer wird abgelehnt.**

(3) Die Vollversammlung begrüßt das vom Finanzausschuss des Bayer. Städtetags initiierte Projekt zur modellhaften Untersuchung einer **Kommunalen Betriebssteuer** unter wissenschaftlicher Begleitung durch Prof. Dr. Lorenz Jarass und Prof. Dr. Gustav M. Obermair.

(4) Um die Folgen der Gewerbesteuereinbrüche zu mindern, werden Bund und Land aufgefordert, ab sofort keine neuen Leistungsgesetze mehr zu Lasten der Städte und Gemeinden zu erlassen und für in jüngster Zeit bereits beschlossene Gesetze, wie z. B. zur Grundsicherung, die gesamten Mehrkosten zu übernehmen."

### **1.3 Zielsetzung dieser Untersuchung**

Die anstehende Reform der Gemeindefinanzierung bietet den (bayerischen) Städten und Gemeinden die Möglichkeit, mit eigenen Vorschlägen zur Durchsetzung ihrer Interessen beizutragen. Im Auftrag des Bayerischen Städtetags untersucht die ATW-Forschung, Wiesbaden, die Anforderungen und Auswirkungen einer Reform der Gewerbesteuer durch Übergang zu einer Kommunalen Betriebssteuer.

In enger Zusammenarbeit mit interessierten Städten und Gemeinden wurde das Reformmodell geprüft, offene Fragen geklärt, seine finanziellen Auswirkungen abgeschätzt und daraus folgend Leitlinien eines Reformvorschlags erarbeitet. Für eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer (Übergang zu einer Kommunalen Betriebssteuer) wurden die Anforderungen präzisiert und die Auswirkungen rechnerisch in Tendenz und Größenordnung abgeschätzt.

14 bayerische Städte und Gemeinden haben sich bereit erklärt, mit eigenen Beiträgen die vorgesehenen Untersuchungen praxisnah und zielorientiert zu begleiten: Aschheim, Augsburg, Bamberg, Coburg, Eggenfelden, Erlangen, Grünwald, Immenstadt, Landshut, München, Neu-Ulm, Nürnberg, Regensburg, Würzburg. Insbesondere die von den mitarbeitenden Städten und Gemeinden erreichte Kooperation mit örtlichen Firmen ist außerordentlich hilfreich.

Die Abschätzungen in dieser Studie wurden unter Berücksichtigung der Arbeiten des AK Quantifizierung der AG Kommunalsteuern der Gemeindefinanzreformkommission durchgeführt. Zudem wurden für rund 40 kooperierende Unternehmen die steuerlichen Auswirkungen ermittelt.

Von besonderer Bedeutung wären Untersuchungen zu den interkommunalen Verteilungswirkungen, bei denen landes-, region- und gemeindespezifische Abschätzungen der Auswirkungen des Vorschlags auf das Steueraufkommen durchgeführt würden. Es ist allerdings fraglich, ob derartige Abschätzungen mit den vorhandenen Datenmaterialien ausreichend genau durchgeführt werden können.

## **Teil I Modernisierung des deutschen Steuersystems erforderlich**

Es ist jeder, der in Deutschland Einkommen erzielt, sei es aus unselbständiger Tätigkeit oder aus Unternehmertätigkeit und Vermögen, auf das hohe deutsche Niveau öffentlicher Infrastrukturleistungen angewiesen (Verkehr und Kommunikation, Rechtssicherheit und soziale Sicherheit, Bildung und Ausbildung, Kunst und Kultur usw.). Einen wesentlichen Beitrag hierzu leisten die deutschen Städte und Gemeinden. Dieses hohe Niveau an Infrastruktur und nicht etwa eine besonders niedrige Steuerlast macht den Standortvorteil von entwickelten Industriestaaten aus. Zur längerfristigen Sicherung dieser Standortqualität sollten alle, die den Standort Deutschland nutzen (indem sie Wertschöpfung erwirtschaften oder konsumieren), die öffentlichen Infrastrukturausgaben mitfinanzieren und zwar mit mäßigen, aber gleichmäßigen Sätzen von Steuern und Abgaben. Dies muss insbesondere auch für die kommunalen Steuern und Abgaben gelten.

### **2 Aufkommen der Unternehmenssteuern ist stark rückläufig**

Die Gewerbesteuerreform steht im Gesamtkontext der Probleme der deutschen Besteuerung. Auch hier besteht, wie anschließend gezeigt, dringender Reformbedarf. Die später skizzierte Modernisierung der Gewerbesteuer könnte ein erster Schritt für eine umfassende Modernisierung des deutschen Steuersystems sein.

#### **2.1 Tatsächliche Ursachen für den Zusammenbruch der Körperschaftsteuer**

##### **Kapitalgesellschaften bezahlen fast keine Steuern mehr**

Einzelunternehmer und Personengesellschaften<sup>1</sup> können seit 2001 einen pauschalierten Teil der bezahlten Gewerbesteuer auf ihre Einkommensteuerschuld anrechnen, so dass in vielen Fällen keine zusätzliche Belastung durch die Gewerbesteuer mehr resultiert - eine durchaus gewünschte maßvolle Verringerung der in vielen Fällen hohen Belastung des Mittelstands.

Die Kapitalgesellschaften hingegen haben im Jahr 2001 gegenüber 2000 rund 27 Mrd. € und damit rund zwei Drittel weniger Steuern bezahlt, wovon nur etwa 7 Mrd. € durch die höhere Kapitalertragsteuer auf Dividendenausschüttungen wettgemacht wurden<sup>2</sup>. Nicht zuletzt wegen dieser Steuererminderung von netto rund 20 Mrd. € (also rund 250 € pro Kopf der deutschen Bevölkerung) hatte Deutschland im Jahr 2001 ein Haushaltsdefizit von insgesamt 56,3 Mrd. €. Bei angemessener Besteuerung der Kapitalgesellschaften hätte die Defizitquote nicht bei 2,7% - der höchsten in der EU - gelegen, sondern deutlich unter 2% und damit in der vorgesehenen Bandbreite. Die von der Bundesregierung seitdem beschlossenen Sparprogramme und zusätzlichen Planungen hätten sich dann erübrigt; die Überschreitung der Defizitgrenze von 3% in 2002 wäre nicht eingetreten.

Eine Momentanaufnahme Ende August 2002: Es steht zu befürchten, dass besonders Banken und Versicherungen, aber auch andere bisher gewerbesteuerstarke Branchen zukünftig kaum noch einen Beitrag zur Finanzierung städtischer Aufgaben leisten. Einige Beispiele: Die Deutsche Bank wies im Jahr 2001 rund 600 Mio € Bilanzgewinn für die Aktionäre aus, aber rund 800 Mio € steuerlichen Verlust für den Fiskus. EON wird nach eigenen Angaben zusätzlich zu seinem Gewinn in 2002 allein aus Beteiligungsverkäufen 3 Mrd. € Erlösen und damit den Kauf von Ruhrgas mitfinanzieren, aber an keinem Standort mehr Gewerbesteuer bezahlen. BMW hat auch in den letzten Jahren für die Aktionäre gute Gewinne in Deutschland erwirtschaftet, aber trotzdem seit 1999

<sup>1</sup> Nämlich die Eigentümer der Personengesellschaften, soweit sie natürliche Personen sind.

<sup>2</sup> Vgl. hierzu auch [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002], Kap. 1 und 3.

keine Gewerbesteuer mehr bezahlt. Fazit: Die Standortgemeinden stellen die gute Infrastruktur und bekommen dafür immer weniger Steuern.

### **Rückgang der Körperschaftsteuer ist kein Einmaleffekt**

Woher kommt denn nun der dramatische Steuerrückgang der Körperschaftsteuer von 23,6 Mrd. € in 2000 auf -0,4 Mrd. € in 2001. Kein Einmaleffekt, denn von Januar bis November 2002 waren es schon wieder minus 1,1 Mrd. €; noch im Mai 2002 war für 2002 ein Körperschaftsteueraufkommen von 7,9 Mrd. € geschätzt worden: Die Hoffnung ist der größte Feind des Kaufmanns! Die Gewerbesteuer ist nochmals um mehr als 10% gegenüber den schon niedrigen Vorjahreswerten gesunken.

Eines ist sicher: Die sehr niedrigen Steuerzahlungen der Konzerne führen zu riesigen Haushalts- und Gerechtigkeitsproblemen [Teichmann, Öffentliche Haushalte 2002/2003, 2002]. Sie sind kein Einmaleffekt<sup>3</sup>, wie vom Bundesfinanzministerium immer wieder versichert, weil die schon seit längerem bestehenden und seit 2001 zusätzlich geschaffenen Möglichkeiten der Körperschaftsteuer-Vermeidung noch für Jahre in vergleichbarem Umfang zur Verfügung stehen werden, vgl. die folgenden Nummern 4 bis 8. In der vom Gesetzgeber seit Jahren schrittweise herbeigeführten steuerrechtlichen Situation sind diese Unternehmen nun also in der Lage, aber durch den Wettbewerb auch gezwungen, ihre Steuerzahlungen durch rechtlich zulässige Gestaltungen auf Werte nahe bei Null zu reduzieren.

### **Acht Ursachen für den Zusammenbruch der Körperschaftsteuer**

#### **Nr. 1: Nachlassende Konjunktur.**

Von der Regierung kurzfristig nur wenig beeinflussbar<sup>4</sup>.

#### **Nr. 2: Steuersatzsenkung.**

Die deutschen Kapitalgesellschaften hatten zwar früher nominal hohe Steuersätze, ihre tatsächlich bezahlte Steuerlast war aber im internationalen Vergleich [Jarass/Obermair, EU Steuersystem, 1999] schon damals niedrig. Die wünschenswerte Senkung der Steuersätze hätte deshalb mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage Hand in Hand gehen müssen; Vorschläge hierfür werden in den nachfolgenden Nummern gemacht.

Bei den folgenden Bereichen besteht dringender Nachbesserungsbedarf durch die Bundesregierung. Die Bundesregierung hat im neuen Koalitionsvertrag für die Wahlperiode 2002 bis 2006 eine Reihe der hier vorgestellten Vorschläge aufgegriffen:

#### **Nr. 3: Fehlende Gegenfinanzierung.**

Lösungsvorschlag: Hier sollte in der laufenden Legislaturperiode weiter an der Schließung der Schlupflöcher gearbeitet werden. Gleichzeitig sollte für Altinvestoren (z.B. 10 Jahre nach der Investition) die derzeitige Pauschalabschreibung von rund 2%/a ausgesetzt und ggf. zusätzlich ein allgemeines Wertaufholungsgebot umgesetzt werden; ein Teil der erheblichen Mehrerträge von wohl über 10 Mrd. € pro Jahr könnte für die Verbesserung der Liquidität von Neuinvestoren verwendet werden<sup>5</sup>. Hingegen behindern die von der Bundesregierung beschlossenen Verringerungen der Abschreibungssätze Neuinvestitionen gerade im Baubereich erheblich, da sie den Investoren die erforderliche Liquidität nehmen.

#### **Nr. 4: Volle Absetzbarkeit von Ausgaben,** obwohl dazugehörige Einnahmen steuerfrei sind.

In Deutschland können als einzigem Industrieland der Welt alle Ausgaben (auch für Beteiligun-

<sup>3</sup> Dies wird auch von der EU-Kommission so gesehen; vgl. das Interview des für Haushaltsfragen zuständigen EU-Kommissars Pedro SOLBES in DIE ZEIT vom 21.11.2002.

<sup>4</sup> Übrigens: nach den Statistiken des BMF stiegen die Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen im Jahr 2001 um 3,1%; die Steuern darauf hätten eigentlich steigen müssen und nicht sinken.

<sup>5</sup> Vgl. hierzu auch [Jarass, Abschreibungstabellen, 2001].

gen) de facto voll steuerlich abgesetzt werden<sup>6</sup>, auch wenn die dazugehörigen Einnahmen in Deutschland steuerfrei sind.

**Lösungsvorschlag:** Es muss darauf gedrungen werden, dass zukünftig das Absetzungsverbot<sup>7</sup> (§3c EStG) endlich auch in der Praxis lückenlos durchgesetzt wird und auch auf ausländische Beteiligungen ausgedehnt wird (Abschaffung von §8b(5) KStG). Eine mögliche Lösung besteht in der von Jarass/Obermair vorgeschlagenen Einführung einer Mindestbesteuerung<sup>8</sup> auf den tatsächlichen Gewinn, wobei vom Bruttoertrag nur die unabdingbar zur Erzielung des Ertrags erforderlichen Aufwendungen abgezogen werden dürfen.

#### Nr. 5: **Totale Freistellung von Veräußerungsgewinnen.**

Die (falsche<sup>9</sup>) politische Entscheidung für die volle Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen ist gefallen. Das steht im klaren Widerspruch zu den Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, die ausdrücklich eine Besteuerung aller Veräußerungsgewinne gefordert hat!

Begünstigt werden die Konzerne. So haben etwa die Deutsche Bank im ersten Halbjahr 2002 Veräußerungsgewinne von 2,3 Mrd. € in ihrer Bilanz ausgewiesen, die Allianz allein für Veräußerungsgewinne bei Mannesmann/Vodafone und Münchner Rück 2,3 Mrd. €. Die 1999 avisierte Pauschalsteuer von etwa 20% hätte allein in diesem Fall über 800 Mio € Steuer erbracht<sup>10</sup>.

**Lösungsvorschlag:** Die z.B. von der CDU diskutierte Wiedereinführung der Besteuerung der Veräußerungserlöse ab 2003 würde allerdings die Konzerne erneut begünstigen<sup>11</sup>. Deshalb muss das oben geforderte Absetzungsverbot insbesondere auch bei derartigen Beteiligungsaufwendungen durchgesetzt werden. Genau ein derartiges System haben die Niederlande seit längerem und Italien will es ab 2003 einführen: Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen bei striktem Verbot der Absetzung von anteiligen Aufwendungen.

#### Nr. 6: **Steuerrückzahlung aus früheren Jahren.**

Seit 2001 bekommen Kapitalgesellschaften, die Gewinne zum früher höheren Körperschaftsteuersatz versteuert und als Rücklage im Unternehmen behalten haben, bei Ausschüttung dieser Rücklagen 1 € Steuerrückerstattung für je 6 € Ausschüttung. Das waren nach Angaben des Bundesministeriums der Finanzen in 2001 insgesamt ca. 7 Mrd. € Steuerrückerstattung; bis zu 30 Mrd. € müssten in den nächsten Jahren rückerstattet werden, wenn alle noch verbliebenen versteuerten Rücklagen in Höhe von ca. 180 Mrd. € ausgeschüttet würden.

**Lösungsvorschlag:** Die derzeitige Koppelung an die Ausschüttung sollte aufgehoben werden; stattdessen könnten die (angeblichen) Guthaben ganz oder in Teilen in 15 gleichen Jahresraten zurückgezahlt werden. Damit wird die Haushaltsbelastung erträglicher und es wird nicht mehr, wie derzeit, die Ausschüttung von versteuerten Rücklagen und damit die Verringerung des Eigenkapitals prämiert. Dieser Vorschlag würde v.a. die deutschlandorientierten Unternehmen

<sup>6</sup> Vgl. hierzu auch [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002], S. 66.

<sup>7</sup> §3c EStG: "Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden."

<sup>8</sup> [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002], S. 132/133.

<sup>9</sup> Der Vorstandsvorsitzende der Commerzbank schreibt am 23.7.02 im Handelsblatt: "Die rot-grüne Bundesregierung hat die Wirtschaft stark überrascht, als sie solche Erlöse für Kapitalgesellschaften völlig steuerfrei gestellt hat. Das war mehr, als wir erwartet haben. Ich kann verstehen, wenn man das nun teilweise rückgängig machen und zur international üblichen Halb-Besteuerung kommen will." Nicht zuletzt die völlige Steuerfreistellung hat den dramatischen Fall der Börsenkurse beschleunigt, da derzeit viele Unternehmen ihre Beteiligungen steuerfrei veräußern, bevor diese Möglichkeit wieder geändert wird.

<sup>10</sup> Ein große Zahl weiterer aktueller Beispiele wird gegeben in SPIEGEL, 9.9.2002, S. 82-85.

<sup>11</sup> Seit der Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen verkaufen die Konzerne v.a. die mit weit unter Marktwert in ihren Büchern (z.B. mit 20) stehenden Beteiligungen (z.B. zu 100); der Veräußerungsgewinn (in diesem Beispiel 80) ist steuerfrei. Die Erwerber, häufig ein im Konzern mit dem Verkäufer verbundenes Unternehmen, hat diese Beteiligung dann zum Kaufpreis (in unserem Beispiel von 100) in den Büchern stehen und kann in Ruhe abwarten. Wird ab 2003 die Steuerpflicht für Veräußerungserlöse wieder eingeführt, werden die Beteiligungen behalten, falls der Marktwert über den Kaufpreis hinaus steigt. Sinkt der Marktwert hingegen unter den Kaufpreis (z.B. von 100 auf 40), so kann die Beteiligung (zu 40) verkauft und der Verlust (von 60) steuerlich geltend gemacht werden. Die Beteiligung mag im Konzern geblieben sein, durch den zweimaligen Verkauf konnte ein fiktiver Verlust (von 60) steuerlich geltend gemacht werden.

wie VW, RWE etc. begünstigen; die international orientierten Unternehmen haben ohnehin schon früher alles an ihre ausländischen Anteilseigner ausgeschüttet.

#### Nr. 7: Verlustverrechnung aus früheren Jahren.

Verluste aus früheren Jahren können in Deutschland sowohl nach Dauer wie nach Höhe unbeschränkt von den laufenden Einnahmen abgezogen werden und so den zu versteuernden Gewinn rechnerisch bis auf Null bringen (anders in vielen anderen Ländern!). 1995 betrug die Summe aller Verlustvorträge mit rund 240 Mrd. € das Zwanzigfache des Saldos aller erklärten Gewinne und Verluste von rund 12 Mrd. €. Der Verlustvortrag stieg allein in 1995 um 43 Mrd. € [destatis, Körperschaftsteuer 1995, 2000, Tab. 2.1]. Entsprechend ist für 2002 mit einem mindestens so hohen Verlustvortrag wie 1995 zu rechnen.

Lösungsvorschlag: Der Verlustvortrag innerhalb des Unternehmens sollte zeitlich begrenzt werden, z.B. wie in vielen Ländern üblich auf max. 5 Jahre. Zudem sollte der jährliche Gewinn durch einen Verlustvortrag aus den Vorjahren nur bis zu einer Grenze<sup>12</sup>, z.B. auf die Hälfte, reduziert werden dürfen.

#### Nr. 8: Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen ('Organschaft').

Verluste aus verbundenen Unternehmen können in Deutschland sowohl nach Dauer wie nach Höhe unbeschränkt von den laufenden Einnahmen abgezogen werden und so den zu versteuernden Gewinn rechnerisch bis auf Null bringen (anders in den vielen anderen Ländern!).

Lösungsvorschlag: Zukünftig sollte eine Verlustverrechnung zwischen den einzelnen Konzernunternehmen ähnlich beschränkt werden wie die Verlustverrechnung bei Privatpersonen. Ein Zahnarzt kann sein Einkommen nur noch zur Hälfte durch Verlustbeteiligungen reduzieren. Das sollte zukünftig auch für Konzerne gelten.

Ein Beispiel zur Erläuterung:

(1) Ein Unternehmen habe 100 Mio € Ertrag. Davon seien 30 Mio € aus Gewinnen aus Aktienverkäufen (Beteiligungen), 10 Mio € aus Dividenden von Beteiligungen, 40 Mio € aus laufendem Inlandsgeschäft und 20 Mio € aus laufendem Auslandsgeschäft.

(2) Nur die 40 Mio € aus laufendem Inlandsgeschäft sind in Deutschland steuerpflichtig, Veräußerungsgewinne und Dividenden sind steuerfrei, Erträge aus dem laufenden Auslandsgeschäft können, falls nicht ohnehin steuerfrei, häufig de facto steuerfrei gestellt werden.

(3) Die gesamten Aufwendungen seien 55 Mio €. Sie können alle steuerlich in Deutschland geltend gemacht werden, obwohl ein wesentlicher Teil auf in Deutschland steuerfreie Erträge entfällt. (In fast allen anderen Ländern, z.B. in den Niederlanden, wo Veräußerungsgewinne schon seit längerem steuerfrei sind, geht das nicht! Gerade auch deshalb werden systematisch viele derartige Aufwendungen in Deutschland geltend gemacht.)

(4) Der Ertrag für die Aktionäre ist also 45 Mio € (=100-55); der Ertrag für den Fiskus minus! 15 Mio € (=40-55).

(5) Dieser Verlust kann unbegrenzt in die folgenden Jahre vorgetragen werden, über Organschaften kann dieser Verlust mit Gewinnen anderer Konzerngesellschaften verrechnet werden.

Auch aus europarechtlichen Gründen sollte eine Verlustverrechnung zwischen selbständigen juristischen Personen beendet werden, da sonst auch die Verluste von ausländischen Tochterfirmen bei der deutschen Steuerbemessung berücksichtigt werden müssten, was zu einer wei-

<sup>12</sup> Das BMF hat am 13.6.02 als Reaktion auf entsprechende Vorschläge der SPD-Bundestagsfraktion erklärt, dass "Verlustvorträge im Ausland größtenteils unbeschränkt und zeitlich unbefristet geltend gemacht werden können" und dass deshalb der SPD-Vorschlag nur im internationalen Rahmen angegangen werden kann (so die Financial Times, Deutschland-Ausgabe vom 14.6.02). Das ist schlicht falsch: In vielen anderen Ländern sind die Verlustvorträge beschränkt:

- entweder zeitlich, meist auf 5 bis 7 Jahre,

- oder der Höhe nach, indem mindestens ein bestimmter Teil des Jahresgewinns versteuert werden muss, ähnlich dem Vorschlag der SPD-Bundestagsfraktion.

Einige Beispiele aus EU-Nachbarländern: Italien, Frankreich und Dänemark beschränken den Verlustvortrag auf 5 Jahre, dann entfällt er. Schweiz hat 7 Jahre; Österreich beschränkt auf max. 75% des Gewinns.

teren Aushöhlung der deutschen Steuerbemessungsgrundlage führen würde. Die EU hat kürzlich eine entsprechende Gleichstellung von in- und ausländischen Firmen erneut angemahnt<sup>13</sup>.

Übrigens: Italien kennt keine<sup>14</sup> Organschaften, in Frankreich muss man mindestens 95% Anteile haben, in Dänemark 100%; die Schweiz hat Organschaften nur für reine Finanzholdings, Österreich nur unter viel schärferen Bedingungen als Deutschland.

Von den genannten acht Gründen schlagen nur Nr. 2 (Steuersatzsenkung) und Nr. 5 (Steuerrückzahlung aus früheren Jahren) nicht auf die Gewerbesteuer durch; zudem wirkt sich Nr. 8 (Verlustverrechnung) nicht so stark aus, da Auslandsverluste noch nie bei der Gewerbesteuer geltend gemacht werden konnten.

Aber auch die Einbrüche bei der Gewerbesteuer, die v.a. in der zweiten Hälfte 2001 zu verzeichnen waren, gehen in 2002 weiter<sup>15</sup>. Die Gewerbesteuer belastet nämlich im Wesentlichen nur die ausgewiesenen Gewinne, die - auch wegen der zurückgehenden Konjunktur - zurückgehen. 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. Außerdem sind mittlerweile auch bei der veranlagten Einkommensteuer erhebliche Rückzahlungen zu leisten, im 1. Halbjahr 2002 minus 1,6 Mrd. €, allein im Juli minus 1,3 Mrd. €. Die Gemeinden sind mit ihrem Einkommensteueranteil von 15% an diesen Rückzahlungen beteiligt.

Viele Städte stehen angesichts sinkender Steuereinnahmen und steigender Sozialhilfezahlungen vor dem finanziellen Zusammenbruch<sup>16</sup> und müssen deshalb ihre Investitionen drastisch verringern. Es steht zu befürchten, dass besonders Banken und Versicherungen, aber auch andere bisher gewerbesteuerstarke Branchen zukünftig kaum noch einen Beitrag zur Finanzierung städtischer Aufgaben leisten.

## 2.2 Gewerbesteuer ist keine deutsche Sonderbelastung

"Die Gewerbesteuer ist eine im internationalen Vergleich nahezu unbekannte Sonderbelastung für die Unternehmen in Deutschland"<sup>17</sup>, eine gerne wiederholte, aber falsche Behauptung. In vielen anderen Ländern gibt es eine Art Gewerbesteuer, u.a.

- Frankreich: Minimal 1,5% der betrieblichen Wertschöpfung (Summe aus Löhnen plus Schuldzinsen plus Gewinne), maximal 4% des Umsatzes;
- Großbritannien: 41% des jährlichen Kataster-Mietwerts der Betriebsanlagen inkl. Immobilien.
- Irland: Besteuerung des jährlichen Kataster-Mietwerts der Betriebsanlagen inkl. Immobilien.
- Italien: 4,25% der betrieblichen Wertschöpfung;
- Kanada: 0,25% bis 0,64% Gewerbekapitalsteuer sowie 1% bis 4,3% Lohnsummensteuer in den meisten Provinzen; erhebliche Besteuerung des jährlichen Kataster-Mietwerts der Betriebsanlagen inkl. Immobilien.
- Luxemburg: 7,2% bis 12% des Gewinns;
- Österreich: 3 % Lohnsummensteuer als Ersatz für die abgeschaffte Gewerbesteuer;
- Spanien: max. 15% des typischen Gewinns in der Branche;
- Ungarn: max. 2% der betrieblichen Wertschöpfung (mit Ausnahmen);
- USA: In vielen Bundesländern werden lokale Steuern auf einen modifizierten Gewinn erhoben, der mehr oder weniger stark vom Gewinnbegriff für die Bundessteuern abweicht und häufig (wie

<sup>13</sup> Vgl. z.B. [EU, Steuerbasis, 2001], [EU, Unternehmensbesteuerung, 2001] und [EU, Unternehmensbesteuerung, 2002].

<sup>14</sup> Italien will die Organschaft zukünftig - allerdings unter sehr restriktiven Bedingungen bei Absetzbarkeit von Finanzierungskosten - eventuell einführen, gezwungen durch die sehr großzügigen Organschaftsregelungen in Deutschland und in den Niederlanden.

<sup>15</sup> Vgl. etwa [Karrenberg, Gemeindesteuersystem, 2002].

<sup>16</sup> Vgl. [Deutscher Städtetag, Gemeindefinanzbericht, 2002], S. 75.

<sup>17</sup> So die erste Zeile des Antrags der FDP-Bundestagsfraktion vom 7.11.2001, Drucksache 14/7326.

auch die Landessteuern) auf der Basis von typischen Branchenerträgen statt der individuell erklärten Gewinne berechnet wird.

Japan hat beschlossen, ab 2003 die lokale Einkommensteuer von 9,6 % auf 4,8% zu halbieren und durch eine lokale Betriebssteuer auf das eingesetzte Kapital und die Lohnsumme zu ersetzen (Handelsblatt vom 26.6.02), also eine ganz ähnliche Steuer auf alle Kapitalentgelte wie bei der hier vorgeschlagenen Kommunalen Betriebssteuer .

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 Gewerkekapitalsteuer wirkt.

Die deutsche Gewerbesteuer ist also keinesfalls ein Fossil; sie ist allerdings die einzige im Jahr 2001 in Deutschland tatsächlich verbliebene Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften, da ihre Bemessungsgrundlage nicht so leicht wie bei der Körperschaftsteuer künstlich verringert werden kann. Auch deshalb wird immer wieder die Abschaffung der Gewerbesteuer gefordert. Die resultierenden Einnahmeausfälle sollen dabei ganz oder in Teilen durch eine Erhöhung anderer Steuern ausgeglichen werden. Der Bund Deutscher Industrie (BDI) hat im Mai 2001 entsprechende Vorschläge vorgelegt: Abschaffung der Gewerbesteuer und Umlegung auf eine erhöhte Einkommen- und Körperschaftsteuer. Damit würden zukünftig - nach den drastischen Rückgängen bei der Körperschaftsteuer und der veranlagten Einkommensteuer - im Wesentlichen die Lohnsteuerzahler auch noch diese Last durch Erhöhung der Lohnsteuer zu tragen haben. Auch kleinere Gewerbetreibende, die derzeit Freibeträge bei der Gewerbesteuer haben, würden durch diese Umverteilung zusätzlich belastet. Die politische Abhängigkeit der Städte und Gemeinden von Bund und Ländern würde weiter erhöht.

### **2.3 Gestaltungsmöglichkeiten durch internationale Finanzierungen**

Die im Folgenden gezeigten Möglichkeiten der Steuervermeidung durch Nutzung der internationalen Kapitalmärkte betreffen auch die Gewerbesteuer, soweit ihre Bemessungsgrundlage ähnlich oder (wie beim BDI-Vorschlag) sogar identisch wie bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ist. Zur Verdeutlichung dieses Zusammenhangs stellt das folgende Kapitel die "Gestaltungsmöglichkeiten" durch internationale Finanzierung dar, die auch auf die bisherige Gewerbesteuer stark durchschlagen.

Die Reform der Gewerbesteuer kann nicht gleichzeitig die Probleme der Einkommen- und Körperschaftsteuer lösen, aber sie sollte insbesondere deren Fehler bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nicht übernehmen. "An Steuerausländer gezahlte Zinsen in beträchtlicher Größenordnung sind derzeit im Inland nicht steuerpflichtig, obwohl sie in inländischen Quellen erwirtschaftet wurden. Der Gesetzgeber sollte prüfen, ob durch eine (niedrige) Quellensteuer für diese in Deutschland erwirtschafteten Zinsen der Steuergerechtigkeit stärker Rechnung getragen würde", so die Brühler Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom Mai 1999. Zudem wird eine Prüfung der steuerlichen Auswirkung von Fremdfinanzierung gefordert. Die Bundesregierung hat die hierzu in den Empfehlungen vorliegenden Vorschläge bisher nur unzureichend aufgegriffen<sup>18</sup>.

#### **Steuerliche Verschiebung von Einkünften ins Ausland (unfairer Steuerwettbewerb - Steuerdumping)**

Löhne und Gewinne werden in Deutschland beim Unternehmen besteuert, in Deutschland erwirtschaftete Schuldzinsen, Lizenzgebühren und ähnliche Kapitalerträge hingegen bleiben in Deutschland unbesteuert, soweit der Empfänger Steuerausländer ist. In Deutschland tätige Unternehmen werden durch diese Vorgaben veranlasst, in wachsendem Umfang Eigenkapital durch Fremdkapital zu ersetzen und so einen zunehmenden Teil ihrer Erträge als Zinszahlungen an

<sup>18</sup> Vgl. hierzu [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002], Kap. 11.

ausländische Kreditgeber oder als Lizenzzahlungen an ausländische Lizenzgeber zu deklarieren und dadurch in Deutschland steuerfrei zu stellen. Dies ist einer der wesentlichen Gründe für die niedrige Eigenkapitalausstattung der deutschen Unternehmen von durchschnittlich unter 20% (laut Deutsche Bundesbank), die vielfach noch durch die hohen eigenkapitalähnlichen Pensionsrückstellungen kaschiert<sup>19</sup> wird.

Die Vorteilhaftigkeit dieser Transfers für international tätige Konzerne wurde nochmals in 2001 durch Studien der Europäischen Kommission<sup>20</sup> und von Baker/McKenzie<sup>21</sup> eindrucksvoll dargestellt. Ein Länderfinanzminister hat hierzu im Jahre 2002 eine Untersuchung für 63 Großunternehmen angestellt; diese hatten insgesamt einen Fremdfinanzierungsaufwand von rund 2,5 Mrd. €, davon waren mit rund 1,9 Mrd. € drei Viertel Auslandsfinanzierung. Vom Fremdfinanzierungsaufwand wurden rund 1,4 Mrd. € als Dauerschuldzinsen ausgewiesen, von denen die Hälfte zu rund 20% Gewerbesteuer versteuert wurden, insgesamt eine Steuerbelastung von rund 0,14 Mrd. €, eine Quasi-Quellensteuer auf den Fremdfinanzierungsaufwand von etwa 5%; das ist übrigens ziemlich genau der Satz, den auch die Europäische Kommission aufgrund der Zurechnung der Hälfte der Dauerschuldzinsen für Deutschland abgeschätzt hat.

Da also die Unternehmen die Schuldzinsen (fast) ohne Steuerbelastung an der Quelle auszahlen können und die Empfänger beim Empfang der Schuldzinsen eine Steuerbelastung leicht umgehen können, bleiben diese Zinsen insgesamt ohne Steuerbelastung. Vor allem große, international tätige Unternehmen können ganz legal einen erheblichen und weiterhin steigenden Anteil ihrer in Deutschland erwirtschafteten Kapitalerträge der Besteuerung in Deutschland entziehen, z.B. indem sie ihre Kapitalverwaltung in andere Länder verlegen (z.B. in die Niederlande mit 6% Steuern auf bestimmte Kapitalerträge oder Irland mit 12,5% Steuern ab 2003 auf alle Kapitalerträge, fast 0% in Steuerparadiesen).

Letztlich werden immer mehr Unternehmen gezwungen, über kostenaufwändige (Auslands-) Finanzierungen einen noch größeren Teil des Kapitalertrags in Deutschland steuerfrei zu stellen, indem statt Gewinnen in Deutschland Schuldzinszahlungen an nominell ausländische Gläubiger ausgewiesen werden. Kleine Unternehmen, die diese Möglichkeiten nicht nutzen können, werden dadurch vom Markt verdrängt, auch wenn sie bei fairer steuerlicher Behandlung gute Produkte zu konkurrenzfähigen Preisen anbieten könnten. Dies muss als Teil des unfairen Steuerwettbewerbs oder "Steuerdumpings" gesehen werden, womit sich die beteiligten Staaten zunächst gegenseitig und dadurch letztlich auch selbst einen erheblichen Teil ihrer Steuereinnahmen wegnehmen; schon deshalb warnt z.B. die EU-Kommission seit Jahren vor einer Fortsetzung dieser Erosion der Steuerbasis.

Darüber hinaus ist bis heute für EU-Bürger eine Steuerhinterziehung bei zinstragenden Anlagen relativ leicht möglich: Da in den meisten EU-Ländern Steuerausländer auf Zinserträge keine Quellensteuer bezahlen müssen<sup>22</sup>, können Zinserträge einer Kontrolle durch den heimischen Fiskus dadurch wirksam entzogen werden, dass der Steuerpflichtige sie im Ausland aufbewahren und verwalten lässt. Die deutsche Zinsabschlagsteuer z.B. kann umgangen werden durch Verlegung der Zahlstelle ins Ausland; ein starker Anreiz, deutsches Finanzkapital im Ausland verwalten zu lassen.

---

<sup>19</sup> Gerade die mittlerweile deutlich gewordenen enormen Finanzierungslöcher bei den Betriebspensionen machen deutlich, dass Pensionsrückstellungen nicht als Eigenkapitalersatz dienlich sind.

<sup>20</sup> [EU, Unternehmensbesteuerung, 2001]. In Deutschland sind bei der Gewerbesteuer nur die Hälfte der Dauer-Schuldzinsen abzugsfähig, in Frankreich werden gewinnunabhängige Steuern erhoben ähnlich der früheren deutschen Gewerbekapitalsteuer. Dies führt zu einer Besteuerung bei überwiegender Fremdfinanzierung von rund 5% und verringert etwas die große Differenz zur Besteuerung bei Eigenkapitalfinanzierung.

<sup>21</sup> [Baker/McKenzie, Steuerbelastung, 2001].

<sup>22</sup> siehe etwa [Jarass, Zinsbesteuerung in Europa, 2002].

### **Besteuerung aller in Deutschland erwirtschafteten Entgelte für Eigen- und für Fremdkapital durch den deutschen Fiskus erforderlich**

Alle Entgelte für Eigen- und für Fremdkapital, soweit sie in Deutschland erwirtschaftet wurden, sollten zukünftig durch den deutschen Fiskus besteuert werden. Dies entspricht einer Besteuerung der Unternehmens-Wertschöpfung abzüglich der Löhne.

Eine angemessene Besteuerung der deutschen Wertschöpfung in Deutschland (insbesondere eine angemessene Vorbelastung von erwirtschafteten Schuldzinsen beim jeweiligen Unternehmen) würde die derzeitige Diskriminierung von Eigenkapital gegenüber Fremdkapital verringern und die Möglichkeiten des steuerfreien Auslandstransfers von in Deutschland erwirtschafteter Wertschöpfung weniger interessant machen. Damit könnten gleichzeitig die Steuersätze gesenkt werden und es wäre zudem sichergestellt, dass alle Nutzer der deutschen Infrastruktur sich angemessen an deren Kosten beteiligen.

Tabelle 2.1 zeigt die Auswirkungen einer entsprechenden Besteuerung (auf der Basis der in Teil II erläuterten Kommunalen Betriebssteuer).

*Tabelle 2.1 Steuerbelastung beim Unternehmen in Abhängigkeit der Fremdfinanzierungsquote für Gewerbesteuer und Kommunale Betriebssteuer*

<b>A. Angaben zum Unternehmen</b>						
(1)	Gewinn vor Schuldzinsen	100	100	100	100	100
(2)	Fremdfinanzierungsanteil	0,00	0,25	0,50	0,75	1,00
(3)	$=1 \cdot 2$ Schuldzinsen	0	25	50	75	100
(3a)	$=3/320\%$ davon 1/2 Dauer-Schuldzinsen	0	8	16	23	31
(4)	$=1-3$ Gewinn nach Schuldzinsen	100	75	50	25	0
<b>B1. Steuerbelastung bei Gewerbesteuer in %</b>						
(5)	$=5a+5b$ Kapitalgesellschaften	41,3%	32,2%	23,2%	14,1%	5,1%
(5a)	$=4+3a) \cdot 16.3\%$ Gewerbesteuer	16,3%	13,5%	10,7%	7,9%	5,1%
(5b)	$=\max\{(4-5a) \cdot 25\%; 0\}$ Körperschaftsteuer	25,0%	18,7%	12,5%	6,2%	0,0%
(6)	$=6a+6b$ Personenunternehmen, <u>max.</u>	43,9%	33,1%	22,3%	11,4%	5,1%
(6a)	$=4+3a) \cdot 16.3\%$ Gewerbesteuer	16,3%	13,5%	10,7%	7,9%	5,1%
(6b)	$=\max\{(4-6a) \cdot 42\% - 180\%/390\% \cdot 6a; 0\}$ Einkommensteuer, <u>max.</u>	27,6%	19,6%	11,6%	3,5%	0,0%
<b>B2. Steuerbelastung bei Kommunaler Betriebssteuer</b>						
(7)	$=7a+7b$ Kapitalgesellschaften	38,5%	32,2%	26,0%	19,7%	13,5%
(7a)	$=4+3) \cdot 13,5\%$ Kommunale Betriebssteuer	13,5%	13,5%	13,5%	13,5%	13,5%
(7b)	$=\max\{(4-7a) \cdot 25\%; 0\}$ Körperschaftsteuer	25,0%	18,7%	12,5%	6,2%	0,0%
(8)	$=8a+8b$ Personenunternehmen, <u>max.</u>	43,1%	32,6%	22,1%	13,5%	13,5%
(8a)	$=4+3) \cdot 13,5\%$ Kommunale Betriebssteuer	13,5%	13,5%	13,5%	13,5%	13,5%
(8b)	$=\max\{(4-8a) \cdot 42\% - 50\% \cdot 8a; 0\}$ Einkommensteuer, <u>max.</u>	29,6%	19,1%	8,6%	0,0%	0,0%

Eine Wertschöpfungssteuer in der im Teil II dieses Berichts erläuterten Form einer Kommunalen Betriebssteuer unterliegt keiner EU-Genehmigung; da alle in- und ausländischen Zahlungen gleichbehandelt werden, ist auch keine Beanstandung durch den Europäischen Gerichtshof zu befürchten. Die deutschen Versuche, Mindestquoten für Eigenkapital vorzugeben (z.B. §8a KStG) sind hingegen rückwärtsgewandt, da sie nur Gesellschafterdarlehen betreffen. Die Kredite werden aber immer stärker am globalisierten Finanzmarkt aufgenommen, nicht mehr bei verbundenen Unternehmen. Zudem behandeln diese Regelungen ausländische Kreditgeber anders als inländische, was ebenfalls EU-rechtliche Bedenken aufwirft.

Auch andere Länder versuchen, die Ersetzung von Eigenkapital durch Fremdkapital weniger attraktiv zu machen: In Österreich kann seit 2000 ein kalkulatorischer Zins auf den Zuwachs des eingesetzten Eigenkapitals vom Gewinn abgezogen werden, der nur mit 25% Abgeltungssteuer statt mit 34% Körperschaftsteuer bzw. 50% Einkommensteuer für Gewinne belastet wird. Auch Italien mit einer Abgeltungssteuer für Ertragszinsen von 12,5% belastet aus ähnlichen Gründen

Gewinne aus zusätzlichem Eigenkapital nur mit 19% statt mit 37% Körperschaftsteuer. Das sind letztlich alles komplizierte und streitanfällige Notlösungen zur Verringerung der Benachteiligung der Eigenkapitalfinanzierung.

Die USA hingegen planen zukünftig eine massiv verschärfte Begrenzung beim Schuldzinsenabzug (Handelsblatt vom 3.7.02).

Italien hat für die Besteuerung durch die Regionen (unseren Bundesländern vergleichbar) den auch von uns präferierten Weg einer Wertschöpfungssteuer eingeschlagen. Es wurde 1998 eine regionale Betriebssteuer (IRAP) eingeführt in Höhe von 4,25% der Wertschöpfung. Sie besteuert neben den Gewinnen alle Zinszahlungen und auch die Löhne. Dies bedeutete eine erhebliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und zudem eine Vereinfachung, denn IRAP konnte aufkommensneutral folgende Steuern ersetzen:

- die Gewerbesteuer in Höhe von 16,2% der ausgewiesenen Gewinne,
- die Gewerkekapitalsteuer in Höhe von 0,75% des betrieblichen Nettovermögens,
- rund 9,6% Arbeitgeberbeiträge für die Krankenversicherung,
- ICIAP, eine lokale Steuer auf Bürofläche, Stempelgebühren auf Mehrwertsteueraktivitäten sowie weitere kleinere lokale Steuern.

Zudem konnte der Steuersatz aufkommensneutral von 16,2% auf 4,25% abgesenkt werden. Auch die Belastung der sozialversicherungspflichtigen Löhne konnte aufkommensneutral von 9,6% auf 4,25% verringert werden, da nun alle Einkommen zur Krankenversicherung beitragen, nicht nur wie bisher die kleineren Lohneinkommen. Ein solches System ist zudem verwaltungsärmer und umgehungsresistenter. Die IRAP erbringt mittlerweile ein stetiges Aufkommen von 25 Mrd. € pro Jahr.

Der Lohnsummenanteil bei der Bemessung der IRAP ist allerdings wegen des befürchteten negativen Arbeitsplatzeffekts sehr umstritten und wird vermutlich bei der geplanten Novellierung wegfallen; nach dieser Novellierung entspräche die IRAP ziemlich genau dem in diesem Bericht untersuchten Modell einer Kommunalen Betriebssteuer auf die im Betrieb erwirtschaftete Wertschöpfung abzüglich der Löhne.

### 3 Aufkommen der Gewerbesteuer

Bisher wurden zur kritischen Lage der kommunalen Einnahmen und Ausgaben allgemeine Angaben hinsichtlich Struktur und zeitlicher Entwicklung gemacht. Dies wird nun weiter belegt durch Darstellung und Analyse der wichtigsten einschlägigen statistischen Daten. (Die Steuereinnahmen der deutschen Städte und Gemeinden insgesamt werden auf dem Kenntnisstand von Juli 2002 umfassend dargestellt und analysiert in [Karrenberg, Gemeindesteuersystem, 2002]):

- Zeitliche Entwicklung bis 2001;
- Aufschlüsselung nach den vier Aufkommensbeiträgen Gewerbesteuer, anteilige Einkommensteuer, Grundsteuer und anteilige Umsatzsteuer;
- Zuordnung zu Gemeindegrößen in 10 Klassen von 'unter 1.000 Einwohner' bis '500.000 Einwohner und mehr', sowie zu den Strukturtypen 'Agglomerationsräume', 'Verstädterte Räume' und 'Ländliche Räume';
- Angaben für 2001 und neue Steuerschätzungen für die Gewerbesteuer für die Jahre 2002 bis 2005, die den - in besonderem Maß die Großstädte betreffenden - Verfall dieser kommunalen Einnahmequelle zeigen.

Zur Struktur des Gewerbesteueraufkommens, geordnet etwa nach der Höhe des Gewerbeertrags der steuerpflichtigen Unternehmen, sind die neuesten umfassenden Daten noch immer die der Gewerbesteuerstatistik 1995; Eckdaten der Gewerbesteuerstatistik 1998 liegen seit November 2002 vor. Für die strukturelle Entwicklung können neben Daten des Statistischen Bundesamts und der kommunalen Spitzenverbände Daten des Bayerischen Statistischen Landesamts sowie stichprobenartig Einzelangaben der teilnehmenden bayerischen Städte und Gemeinden herangezogen werden. Für die an dieser Studie aktiv beteiligten 14 bayerischen Städte und Gemeinden liegen deren eigene Zeitreihen zu Struktur der Einnahmen und Ausgaben vor.

#### 3.1 Entwicklung der kommunalen Finanzen in Deutschland und in Bayern

Hier wird zunächst ein Überblick gegeben über die kommunalen Einnahmen und Ausgaben in ihrer zeitlichen Entwicklung seit 1995. Tabelle 3.1 zeigt diese Entwicklung für alle Städte und Gemeinden (ohne die Stadtstaaten Hamburg, Bremen, Berlin) der Bundesrepublik Deutschland seit 1995; zudem werden als Referenzdaten die des Jahres 1980 (nur alte Bundesländer!) angegeben.

Die Gesamteinnahmen sind, von einer kurzen Erholung 1999 und 2000 abgesehen, seit 1995 auch nominell rückläufig, real (also gerechnet in Kaufkraft) sind sie um über 10% gesunken. Der Finanzierungssaldo war in allen gezeigten Jahren, wieder mit Ausnahme von 1999 und 2000 negativ. Der Anteil der Sachinvestitionen an allen Ausgaben sinkt von 30% in 1980 über 19% in 1995 auf 15% in 2002, während der Anteil der Sozialen Leistungen, der 1980 noch bei 11% lag, seit Jahren nahe bei 20% liegt<sup>23</sup>.

Besonders drastisch ist der jüngste Rückgang der Gewerbesteuer: erbrachte sie in 2000 noch ein Nettoaufkommen von 19 Mrd. €, so schätzte man dieses am Jahresanfang von 2000 für 2002 nur noch mit gut 17 Mrd. €; die neuesten aktuellen Aufkommenszahlen des 1. Halbjahres 2002 lassen ein noch niedrigeres Gewerbesteueraufkommen von deutlich unter 16 Mrd. € erwarten (vgl. hierzu auch Kap. 3.3). 61 Städte des Deutschen Städtetags berichten für 2002 von einem durchschnittlichen Rückgang der Gewerbesteuereinnahmen im 1. Quartal um 9,2% und im 2. Quartal von 19,3%. Der Rückgang beschleunigt sich also dramatisch.

<sup>23</sup> Die Aufwendungen für Soziale Sicherung und damit der Anteil an den gesamten Aufwendungen sind in Wirklichkeit sogar noch um mindestens 1/4 höher, also etwa bei gut 22% Ende der 90er Jahre, da hier - im Gegensatz zu den Tabellen 3.2 und 3.4 - die von den Städten und Gemeinden über Umlagen finanzierten anteiligen Aufwendungen der Landkreise und Bezirke für Soziale Sicherung nicht berücksichtigt sind.

Tabelle 3.1 Einnahmen und Ausgaben der deutschen Kommunen  
ohne die Stadtstaaten Hamburg, Bremen, Berlin

Mrd. €	1980 <sup>a</sup>	1995	1997	1999	2000 <sup>b</sup>	2001 <sup>c</sup>	2002 <sup>d</sup>
(1) Bereinigte Einnahmen	64	145	141	146	147	144	140
davon							
(1a) Gewerbesteuer netto	10	16	18	19	19	17	15
Anteil an den Einnahmen	15,7%	10,7%	13,1%	13,3%	13,2%	11,9%	10,7%
(1b) Sonstige Steuern		28	26	32	33		
(1c) Gebühren		20	18	18	17		
(1d) Zuweisungen / Sonstiges		81	78	78	78		
(2) Bereinigte Ausgaben	67	153	143	144	145	148	148
davon							
(2a) Soziale Leistungen	8	30	26	26	27	27	28
Anteil an den Ausgaben	11,8%	19,9%	18,4%	18,1%	18,3%	18,5%	19,2%
(2b) Sachinvestitionen	20	29	25	25	25	24	23
Anteil an den Ausgaben	30,4%	18,9%	17,5%	17,1%	16,9%	16,4%	15,2%
<sup>a</sup> alte Bundesländer; <sup>b</sup> Rechnungsergebnisse; <sup>c</sup> Jahresergebnisse der Vierteljahrestatistik; <sup>d</sup> Schätzung auf der Basis der aktuellen Ergebnisse des 1. Halbjahres 2002							
Gewerbesteuer brutto	13	19	23	24	25	22	< 20
Gewerbesteuer (brutto) inkl. Stadtstaaten	14	22	25	27	27	25	< 22

Quelle: [Deutscher Städtetag, Gemeindefinanzbericht, 2002], Zeilen (1b) bis (1d) aus [BMF, Finanzbericht 2002, 2001] und frühere Ausgaben, eigene Berechnungen

Aufschlussreich ist auch der Vergleich der Einnahmen und Ausgaben des Vermögenshaushalts im zitierten Gemeindefinanzbericht 2002, aus dem man schließen kann, dass Gemeinden schon seit Jahren jedes Jahr anfallende laufende Ausgaben des Verwaltungshaushalts aus nur einmal möglichen Veräußerungserlösen von kommunalem Vermögen mitfinanzieren müssen: auch in Jahren mit einem positiven Finanzierungssaldo wird immer wieder - rechtswidrig - ein Teil der laufenden Ausgaben durch Vermögensveräußerungen (v.a. durch Grundstücksverkäufe und Verkauf städtischer Gesellschaften) gedeckt. Im Klartext heißt dann positiver Finanzierungssaldo also nicht: Alles in Butter, sondern hier: Das Gehalt der Standesbeamtin wird durch Grundstücksverkäufe finanziert.

Tabelle 3.2 zeigt für die Gemeinden in Bayern ähnliche Tendenzen, wenn auch in abgeschwächter Form: auch hier tendenziell steigende Soziale Leistungen<sup>24</sup> und ein abnehmender Anteil der Sachinvestitionen.

Eine Grafik in der genannten Quelle [Bayern, Kommunalfinanzen 1999, 2001] zeigt auch, dass in 1992 Personalausgaben und Bauinvestitionen der bayerischen Städte und Gemeinden je etwa 5 Mrd. € betragen; bis 1999 waren die Personalausgaben gleichmäßig auf rund 6 Mrd. € angewachsen, die Bauinvestitionen hingegen auf unter 4 Mrd. € abgesenkt worden.

Das BMF legte im Mai 2002 Zahlen zur 'Entwicklung der Gewerbesteuereinnahmen' nach Bundesländern geordnet vor, vgl. [BMF, Kommunalfinanzen, 2002]. Die dort für Bayern gemachten Angaben stimmen bis 1997 genau mit den in Werten des Bay. Statistischen Landesamts überein. Ab 1998 werden vom BMF aber, wie in Fußnote 1 ihrer Tabelle vermerkt, Anteile an der Umsatzsteuer hinzugerechnet, die seitdem - als Ersatz für die weggefallene Gewerbekapitalsteuer - den Gemeinden zugewiesen werden (1998 0,260 Mrd. €, 1999 0,265 Mrd. €, 2000 0,285 Mrd. € und 2001 0,278 Mrd. €). Damit ergeben sich für 1999 Einnahmen aus der so definierten 'Gewerbesteuer' von 3,9 Mrd. €, für 2000 ebenfalls 3,9 Mrd. € und für 2001 3,6 Mrd. €. Die Tendenz, die durch diese fragwürdigen Zurechnungen verdeckt wird, ist klar: Autonome gemeindliche Einnahmen werden mehr und mehr durch Zuweisungen ersetzt.

<sup>24</sup> Die Zeile (2a) Soziale Sicherung wurde berechnet aus Soziale Sicherung (Verwaltungshaushalt) plus Soziale Sicherung (Vermögenshaushalt, Pos 4 ohne 488). Zudem wurden die Kreisumlagen anteilig mit 40% (inkl. der Bezirksumlagen der Landkreise) und die Bezirksumlagen der kreisfreien Städte 85% zugerechnet; siehe hierzu auch Kapitel 3.2.

Tabelle 3.2 Einnahmen und Ausgaben der bayerischen Kommunen

Mrd. €	1983	1995	1997	1999	2000	2001 <sup>a)</sup>	2002 <sup>c)e)</sup>	2003
(1) Brutto-Einnahmen	19	33	33	35	36	37	35	
davon								
(1a) Gewerbesteuer brutto	2,3	3,6	4,0	4,5	4,5	4,2		
(1b) Gewerbesteuer netto	1,9	2,9	3,2	3,5	3,5	3,2	1,7	
Anteil an den Einnahmen	10%	9%	10%	10%	10%	9%	5%	
(2) Brutto-Ausgaben	19	34	33	35	36	37	35	
davon								
(2a) Soziale Sicherung *	0,9	2,5	2,2	2,2	2,3	b)	d)	
Anteil an den Ausgaben	5%	7%	7%	6%	6%			
(2b) Sachinvestitionen	3,6	5,6	5,0	5,1	5,2	5,2	4,6	
Anteil an den Ausgaben	19%	16%	15%	14%	15%	14%	13%	
* 40% der Kreisumlage und 85% der Bezirksumlage wurde den Kosten für Soziale Sicherung zugerechnet.								
(3) Hebesatz der Gewerbesteuer - gewichteter Durchschnitt								
kreisfreie Städte	409%	438%	439%	446%	445%	445%		
kreisangehörige Gemeinden	313%	321%	322%	324%	323%	323%		
a) Ergebnisse der vierteljährlichen Kassenstatistik								
b) in der Kassenstatistik nicht nachgewiesen								
c) Ergebnisse der Haushaltsansatzstatistik								
d) in der Haushaltsansatzstatistik nicht nachgewiesen								
e) die Ansätze bei den Investitionen sind relativ; auf Grund der Gewerbesteuereintrüche wurden viele geplante Investitionen gestrichen.								

Quelle: Bay. Landesamt für Statistik und Datenverarbeitung, Bay. Städtetag.

### 3.2 Entwicklung der Finanzen bei den kooperierenden bayerischen Städten und Gemeinden

Diese Untersuchung wurde von vielen bayerischen Städten und Gemeinden unterstützt, 14 davon haben darüber hinaus diesen Bericht durch eigene Untersuchungen wesentlich mitgearbeitet: Aschheim, Augsburg, Bamberg, Coburg, Eggenfelden, Erlangen, Grünwald, Immenstadt, Landshut, München, Neu-Ulm, Nürnberg, Regensburg, Würzburg.

Die Hebesätze der beteiligten Städte und Gemeinden zeigt Tabelle 3.3. Die Hebesätze liegen zwischen 270% (Grünwald) und 490% (München). Von 1983 bis 1995 wurden die Hebesätze fast überall leicht erhöht, von 1995 bis 2001 waren sie überall stabil. In 2002 hat Coburg, wie eine Reihe anderer, hier nicht erfasster Städte, deren Gewerbesteuereinnahmen von einem großen Unternehmen dominiert sind, den Hebesatz deutlich gesenkt (im Bundesdurchschnitt wurde der Hebesatz seit 1995 um rund 5%-Punkte von rund 394% auf 389% in 2000 gesenkt).

Tabelle 3.3 Entwicklung der Hebesätze der kooperierenden Kommunen

	(1) Aschheim	(2) Augsburg	(3) Bamberg	(4) Coburg	(5) Eggenfelden	(6) Erlangen	(7) Grünwald	(8) Immenstadt	(9) Landshut	(10) München	(11) Neu-Ulm	(12) Nürnberg	(13) Regensburg	(14) Würzburg
1983				345%	320%		270%	345%	365%	450%	320%	426%	400%	390%
1995	370%	420%	380%	360%	335%	410%	270%	345%	400%	480%	335%	447%	425%	420%
1997	370%	420%	380%	360%	335%	410%	270%	345%	400%	490%	335%	447%	425%	420%
1999	370%	445%	380%	360%	350%	410%	270%	345%	400%	490%	350%	447%	425%	420%
2000	370%	445%	380%	360%	350%	410%	270%	345%	400%	490%	350%	447%	425%	420%
2001	370%	445%	390%	360%	350%	410%	270%	345%	400%	490%	350%	447%	425%	420%
2002	370%	445%	390%	300%	350%	410%	270%	345%	400%	490%	350%	447%	425%	420%
2003					350%						350%		425%	

Quelle: Angaben der Städte, vgl. Anhang 1, ergänzt durch Angaben des Bayerischen Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung an den Bayerischen Städtetag von Juli 2002.

In den folgenden Tabellen 3.4 zeigen wir die Einnahmen und Ausgaben der teilnehmenden Städte und Gemeinden unter besonderer Berücksichtigung der Gewerbesteuer für die Jahre 1999, 2001 und 2002.

Tabelle 3.4(1999) Einnahmen und Ausgaben der kooperierenden Kommunen im Jahr 1999

Mill. €	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	Summe
Einwohner '99 (1.000)	6	255	69	43	14	101	10	14	59	1.194	50	486	125	126	2.551
(1) Brutto-Einnahmen	38	679	247	168	22	241	88	33	164	5.208	107	1.508	436	307	9.245
<i>pro Kopf [€]</i>	6.568	2.669	3.586	3.886	1.569	2.393	8.539	2.347	2.805	4.362	2.131	3.100	3.488	2.433	3.624
davon															
(1a) Gewerbesteuer netto	8	84	25	38	5	26	18	3	15	947	10	240	57	42	1.517
<i>pro Kopf [€]</i>	1.307	328	359	889	337	255	1.742	201	259	793	209	493	454	336	595
Anteil an den Einnahmen	20%	12%	10%	23%	21%	11%	20%	9%	9%	18%	10%	16%	13%	14%	16%
Gewerbesteuer brutto	9	103	31	47	6	35	26	4	22	1.140	14	291	72	54	1.855
(2) Brutto-Ausgaben	32	637	255	150	22	238	71	33	182	5.098	104	1.496	436	339	9.093
davon															
(2a) Soziale Sicherung	5	136	36	27	3	63	10	3	26	1.097	11	381	85	62	1.945
Anteil an den Ausgaben	15%	21%	14%	18%	12%	26%	14%	9%	14%	22%	11%	25%	20%	18%	21%
(2b) Sachinvestitionen	8	28	19	16	2	9	5	6	25	406	19	93	62	30	729
Anteil an den Ausgaben	25%	4%	7%	11%	11%	4%	7%	17%	14%	8%	18%	6%	14%	9%	8%

Quelle: Angaben der Städte, vgl. Anhang 1, ergänzt durch Angaben des Bayerischen Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung an den Bayerischen Städtetag von Juli 2002 sowie [Bayern, Kommunalfinanzen 1999, 2001].

Tabelle 3.4(2001) Einnahmen und Ausgaben der kooperierenden Kommunen im Jahr 2001

Mill. €	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	Summe
Einwohner '99 (1.000)	6	255	69	43	14	101	10	14	59	1.194	50	486	125	126	2.551
(1) Brutto-Einnahmen	42	624	169	188	25	254	89	36	155	5.128	107	1.445	456	432	9.149
<i>pro Kopf [€]</i>	7.180	2.451	2.458	4.345	1.777	2.525	8.651	2.590	2.638	4.294	2.126	2.970	3.652	3.429	3.586
davon															
(1a) Gewerbesteuer netto	8	39	25	55	5	26	21	3,5	12	830	12	165	63	35	1.299
<i>pro Kopf [€]</i>	1.307	154	366	1.265	357	263	2.001	248	202	695	232	340	505	278	509
Anteil an den Einnahmen	18%	6%	15%	29%	20%	10%	23%	10%	8%	16%	11%	11%	14%	8%	14%
Gewerbesteuer brutto	9	61	34	70	7	35	31	4,8	17	1.061	17	218	74	49	1.688
(2) Brutto-Ausgaben	32	628	169	166	25	248	67	37	163	5.402	109	1.473	474	432	9.426
davon															
(2a) Soziale Sicherung	5	147	35	28	3	63	9	3,0	26	1.240	13	410	88	65	2.135
Anteil an den Ausgaben	15%	23%	21%	17%	12%	26%	13%	8%	16%	23%	12%	28%	19%	15%	23%
(2b) Sachinvestitionen	8	59	16	18	4	15	11	8	12	415	22	112	73	23	796
Anteil an den Ausgaben	25%	9%	9%	11%	17%	6%	17%	21%	7%	8%	20%	8%	15%	5%	8%

Quelle: Angaben der Städte, vgl. Anhang 1, ergänzt durch Angaben des Bayerischen Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung an den Bayerischen Städtetag von Juli 2002.

Tabelle 3.4(2002) Einnahmen und Ausgaben der kooperierenden Kommunen im Jahr 2002

(Schätzung von August 2002)

Mill. €	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	Summe
Einwohner '99 (1.000)	6	255	69	43	14	101	10	14	59	1.194	50	486	125	126	2.551
(1) Brutto-Einnahmen	30	569	174	149	23	245	61	36	141	5.284	112	1.691	495	307	9.316
<i>pro Kopf [€]</i>	5.145	2.234	2.534	3.438	1.637	2.439	5.945	2.538	2.403	4.425	2.235	3.476	3.960	2.440	3.652
davon															
(1a) Gewerbesteuer netto	7	36	18	44	5	28	16	3,4	5	621	11	129	47	26	996
<i>pro Kopf [€]</i>	1.138	143	268	1.011	373	283	1.526	244	80	520	215	265	377	204	391
Anteil an den Einnahmen	22%	6%	11%	29%	23%	12%	26%	10%	3%	12%	10%	8%	10%	8%	11%
Gewerbesteuer brutto	9	58	27	65	7	42	25	4,9	6	860	16	187	67	38	1.411
(2) Brutto-Ausgaben	25	552	174	149	23	252	61	36	152	5.468	112	1.691	495	307	9.497
davon															
(2a) Soziale Sicherung	6	150	36	33	3	64	9	3,1	26	1.311	14	410	99	67	2.233
Anteil an den Ausgaben	24%	27%	21%	22%	14%	25%	15%	9%	17%	24%	13%	24%	20%	22%	24%
(2b) Sachinvestitionen	11	59	17	17	2	19	3	6	12	426	20	103	78	16	790
Anteil an den Ausgaben	45%	11%	10%	12%	8%	7%	6%	18%	8%	8%	18%	6%	16%	5%	8%

Quelle: Angaben der Städte, vgl. Anhang 1, ergänzt durch Angaben des Bayerischen Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung an den Bayerischen Städtetag von Juli 2002.

Die Daten wurden als Istwerte bis 2001 und als Schätzwerte für 2002 von den Kämmereien zur Verfügung gestellt.

Hinweise zur Berechnung der Einträge in den Tabellen 3.4:

- Die Zeile (2a) Soziale Sicherung wurde berechnet aus Soziale Sicherung (Verwaltungshaushalt) plus Soziale Sicherung (Vermögenshaushalt, Pos 4 ohne 488). Zudem wurden die anteiligen Kreis- bzw. Bezirksumlagen zugerechnet.
- Bei kreisunabhängigen Städten wurden pauschal 85% der Bezirksumlage der Sozialen Sicherung zugerechnet: In 1999 wurden von den Bezirken 4,49 Mrd. DM von insgesamt 5,15 Mrd. DM (ohne allgemeine Verwaltung) im Haushaltstitel Soziale Sicherung verbucht<sup>25</sup>, also rund 87%.
- Bei kreisabhängigen Städten und Gemeinden wurden pauschal 30% der Kreisumlage der Sozialen Sicherung zugerechnet: In 1999 wurden von den Landkreisen 2,1 Mrd. DM von insgesamt 10,1 Mrd. DM (ohne allgemeine Verwaltung) im Haushaltstitel Soziale Sicherung verbucht<sup>26</sup>. Unter Berücksichtigung der Zahlungen der Landkreise an die Bezirke von zufällig ebenfalls rund 2,1 Mrd. DM<sup>27</sup> (und deren Ausgabenanteil von 85% für Soziale Sicherung) ergeben sich damit rund 40%<sup>28</sup>.
- Die Zeile (2b) Sachinvestitionen wurde aus den Haushaltsgruppierungen 932, 935, 94-96 berechnet.

Die Tabellen 3.4 zeigen bei fast allen Strukturmerkmalen von Einnahmen und Ausgaben höchst unterschiedliche Ausprägungen bei den teilnehmenden 14 Städten und Gemeinden. Hinsichtlich der Struktur der Ausgaben (die nicht im Mittelpunkt unserer Untersuchung steht) fällt vor allem eines ins Auge: In 2002 musste im Durchschnitt für Soziale Sicherung mit 24% der Ausgaben das Dreifache von dem aufgewendet werden, was für Sachinvestitionen noch zur Verfügung steht. Ein starkes Gewicht der Sachinvestitionen sehen wir dagegen in den kleineren Kommunen Aschheim, Immenstadt und Neu-Ulm.

Bei der Einnahmenstruktur sehen wir ebenfalls große Varianz: Dies gilt sowohl für die Brutto-Einnahmen pro Einwohner, wie auch für den Gewerbesteueranteil. 2002 betrug der (gewichtete) Durchschnitt der Brutto-Einnahmen der 14 Städte und Gemeinden rund 3.700 € pro Einwohner, wobei die Einzelwerte von um 1.700 € (etwa Eggenfelden) über rund 2.500 € für den Großteil der Städte 2.000 € und 4.400 € (München) bis zu 6.000 € (Grünwald) reichen.

Bei den Netto-Einnahmen der Gewerbesteuer pro Kopf verschiebt sich das Bild teilweise: Bei einem Durchschnittsaufkommen von knapp 400 € pro Einwohner (gegenüber fast 600 € in 1999!) liegt hier Eggenfelden mit 370 € schon nahe am Durchschnitt, Landshut mit 80 € und Augsburg mit 140 € am unteren Ende, Coburg, Aschheim und Grünwald dagegen beim Drei- bis Vierfachen des Durchschnitts.

Die vollständige zeitliche Entwicklung für jede der 14 teilnehmenden Gemeinden nach dem Muster von Tabelle 3.4 befindet sich im Anhang 1 dieses Berichts. Der Anteil der Gewerbesteuer an den kommunalen Einnahmen wird im nächsten Abschnitt in der Tabelle 3.6 als Zeitreihe für die Jahre 1997 bis 2002 noch einmal dargestellt und dort auch untersucht.

### 3.3 Entwicklung der Gewerbesteuer

#### **Struktur des Gewerbesteueraufkommens**

Wie schon erwähnt, erfasst die letzte vollständige amtliche Gewerbesteuerstatistik das Jahr 1995. Damals zeigte sich folgende Struktur:

- Von insgesamt 2.140.000 gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen hatten nur rund 900.000 Unternehmen einen positiven Gewerbesteuermessbetrag.

<sup>25</sup> [Bayern, Kommunalfinanzen 1999, 2001], Tab. 2.15, Spalte 32 (Bruttoausgaben Verwaltungs- und Vermögenshaushalt).

<sup>26</sup> [Bayern, Kommunalfinanzen 1999, 2001], Tab. 2.14, Spalte 32 (Bruttoausgaben Verwaltungs- und Vermögenshaushalt).

<sup>27</sup> [Bayern, Kommunalfinanzen 1999, 2001], Tab. 2.03.

<sup>28</sup>  $2,1/10,1+2,1/10,1*87\% = 39\%$ .

- 700.000 Unternehmen mit einem Gewerbesteuermessbetrag von unter 144.000 DM trugen nur mit 6% zum Gesamtaufkommen der Gewerbesteuer bei.
- Knapp 90% des gesamten Aufkommens wurde von rund 10% der Unternehmen erbracht, nämlich solchen mit einem Gewerbesteuermessbetrag von über 250.000 DM.
- "Unter den rund 580.000 gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften in Deutschland haben 1995 nur rund 214.000 .... überhaupt einen positiven Gewerbeertrag ausgewiesen .... Ob dies damit zusammenhängt, dass die große Mehrzahl der Unternehmen tatsächlich ertragsschwach ist, oder daran, dass viele Unternehmen erfolgreich Steuervermeidungsstrategien verfolgen, steht auf einem anderen Blatt." [Fuest/Huber, Gewerbesteuer, 2001], S.5/6.

Durch die seitherigen Reformen, vor allem durch die Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer 1998 und durch die Rückwirkung neuer Gestaltungsmöglichkeiten bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer auch auf die Ermittlung des Gewerbeertrags, dürfte sich diese Struktur seither wesentlich verändert haben. Wie schon in den Eingangskapiteln erläutert, haben sowohl ältere wie auch durch Fusionen neu entstandene Konzerne jedes Jahr für ihre Aktionäre gute Gewinne ausgewiesen, seit 1998 und verstärkt seit 2001 aber einen geringen oder vielfach sogar negativen Gewerbeertrag. Die legalen Steuervermeidungsstrategien, die dies ermöglichen, wurden schon in Kapitel 2 ausführlich dargestellt.

### **Zeitliche Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens ab 2000**

Schon die Tabelle 3.1 zeigte für die Gesamtheit der deutschen Städte und Gemeinden eine rückläufige Tendenz der bundesweiten Netto-Gewerbesteuereinnahmen, von 19,3 Mrd. € in 2000 auf 17,1 Mrd. € in 2001. Die für 2002 ursprünglich angegebene Schätzung von 17,1 Mrd. € wurde Anfang des Jahres 2002 gemacht. Mittlerweile wissen wir, dass die Werte für 2002 deutlich niedriger liegen: In den ersten 6 Monaten lagen die Gewerbesteuereinnahmen mehr als 10% niedriger als im Vergleichszeitraum 2001, damit ist mit einem Gesamtaufkommen von deutlich unter 16 Mrd. € zu rechnen. Es ist zu erkennen, wie rasch und entgegen den Erwartungen vieler das Gewerbesteueraufkommen zusammenbricht.

Die im Anhang 1 gezeigten aggregierten Daten der 14 teilnehmenden bayerischen Städte und Gemeinden geben die zu erwartenden Gewerbesteuerzahlungen nach dem Kenntnisstand von August 2002 wieder und bestätigen überwiegend die bundesweite Tendenz.

Gerade die Entwicklung in der eigentlich wohlhabenden Gemeinde Grünwald zeigt exemplarisch, wie wichtig eine angemessene, also gleichmäßige und niedrige Besteuerung für alle Städte und Gemeinden ist. Im Jahr 2001 gab es - allerdings nur einmalige - Mehreinnahmen durch die Auflösung von stillen Reserven bei einem örtlich ansässigen Finanzdienstleister; für 2002 werden aus ähnlichen Vorgängen erhebliche Mehreinnahmen erwartet. Die Auflösung von stillen Reserven resultiert aus einer Teil-Betriebsverlagerung ins Ausland. Zukünftig erzielt die Gemeinde von diesem Betrieb also keinen Euro Gewerbesteuer mehr. Gerade im Bereich der örtlich sehr mobilen Finanzdienstleister ist also eine Steuerreform wie in dieser Studie vorgeschlagen - Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuersätze - besonders dringlich.

Auf der anderen Seite könnten viele Gemeinden mit bisher schon sehr niedrigen Gewerbesteuereinnahmen die Auffassung vertreten, vom allgemeinen Zusammenbruch der Gewerbesteuereinnahmen nur wenig berührt zu sein. Ein großer Irrtum! Zum einen werden bisher wohlhabende Gemeinden wie Grünwald zukünftig weniger in die Gewerbesteuer-Solidarumlage einbezahlen, wenn auch deren Gewerbesteuereinnahmen zurückgehen. Zum anderen werden Gemeinden wie z.B. die bisher wohlhabende Landeshauptstadt München künftig wieder erhebliche Zahlungen aus dem kommunalen Finanzausgleich beanspruchen mit entsprechender Kürzung der Zuweisungen für traditionell finanzschwache Gemeinden. Es liegt also im Interesse aller Städte und Gemeinden, ob klein oder groß, arm oder weniger arm, das Aufkommen der eigenständigen kommunalen Steuern wieder auf ein angemessenes Niveau anzuheben und zu verstetigen.

Wie hinlänglich bekannt, haben sich seit Anfang 2002, als etwa die in Tabelle 3.1 wiedergegebenen Schätzungen vom Deutschen Städtetag erstellt wurden, weitere Einbrüche vor allem bei den erwarteten Gewerbesteuereinnahmen ergeben. Die folgende Tabelle 3.5 zeigt für die amtlichen Steuerschätzungen 2001 - 2005 die Entwicklung von Mai 2000 über Mai 2001 bis Mai 2002: Im Jahr 2001 lagen die tatsächlichen Gewerbesteuereinnahmen um 12% unter der Schätzung von Mai 2000. Für die Jahre 2002 bis 2005 muss mit weit drastischeren Minderungen gerechnet werden, denn die Mitte 2002 bei vielen Städte und Gemeinden eingegangenen weiteren Rückforderungen von Vorauszahlungen lassen Rückgänge gegenüber der Schätzung im Mai 2000 von 30% bis 50% erwarten:

Laut unserer Schätzung von Mitte August werden die Städte und Gemeinden für den Zeitraum 2001 bis 2005 statt 166 Mrd. € nur noch 104 Mrd. €, also über 60 Mrd. € weniger Gewerbesteuer haben als ihnen im Mai 2000 im Rahmen der Steuerreform avisiert wurde; ein Minus von 38%. Im Jahr 2005 wird die Gewerbesteuer mit 18 Mrd. € nur noch rund die Hälfte der ursprünglich erwarteten 37 Mrd. € erbringen, wenn nicht rasch die Löcher in der Bemessungsgrundlage geschlossen und die Bemessungsgrundlage insgesamt erweitert wird.

Tabelle 3.5 Entwicklung der Gewerbesteuerschätzungen seit dem Steuersenkungsgesetz

Mrd. €	Gewerbesteueraufkommen für alte und neue Länder insgesamt					
	2001	2002	2003	2004	2005	Summe
Steuerschätzung Mai 2000, unter Berücksichtigung der Auswirkungen des Steuersenkungsgesetzes	27,9	31,9	33,7	35,4	37,1	<b>166</b>
Steuerschätzung Mai 2001 Verringerung gegenüber Mai 2000	26,6 -1,3 -5%	29,6 -2,3 -7%	31,6 -2,1 -6%	33,2 -2,2 -6%	35,3 -1,8 -5%	<b>156</b> <b>-9,8</b> <b>-6%</b>
Steuerschätzung Mai 2002 * Verringerung gegenüber Mai 2000	24,5 -3,4 -12%	24,9 -7,1 -22%	26,1 -7,6 -23%	27,0 -8,4 -24%	28,0 -9,1 -25%	<b>130</b> <b>-35,6</b> <b>-21%</b>
Schätzung August 2002 * Verringerung gegenüber Mai 2000	24,5 -3,4 -12%	22 -9,9 -31%	20 -13,7 -41%	19 -16,4 -46%	18 -19,1 -51%	<b>104</b> <b>-62,5</b> <b>-38%</b>

\* Für 2001 tatsächliches kassenmäßiges Aufkommen

Quelle: Eigene Zusammenstellung nach auf Ergebnissen des Arbeitskreises Steuerschätzungen basierenden Angaben des Deutschen Städtetags und des BMF. Schätzung August 2002 auf der Basis der aktuellen Einnahmen im 1. Halbjahr 2002.

Tabelle 3.6 vergleicht für die teilnehmenden Städte den Anteil des Netto-Gewerbesteueraufkommens (also nach Abzug der Gewerbesteuerumlage) an den Brutto-Einnahmen. Bis 2001 werden kassenmäßige Ist-Werte angegeben, ab 2002 entsprechenden Schätzwerte.

Man beachte die enormen Unterschiede zwischen den Städten und Gemeinden, die schon vor 2000 bestanden und sich in den letzten drei Jahren noch verschärft haben: Lag die Bandbreite für den Gewerbesteueranteil der Einnahmen 1999 noch von 9% bis 23%, so wird sie für 2002 von 3% bis 29% reichen. Die Unterschiede lassen sich - mit Ausnahme des Sonderfalls<sup>29</sup> Coburg - teilweise erklären aus der allgemeinen Struktur der kommunalen Steuereinnahmen auf die vier Teile Gewerbesteuer, anteilige Einkommensteuer, Grundsteuer und anteilige Umsatzsteuer in Abhängigkeit von der Größe und der Wirtschaftsstruktur der Gemeinden.

<sup>29</sup> Zu Coburg: hier trägt ein sehr großes Versicherungsunternehmen bei mäßigem Hebesatz den Löwenanteil zum Gewerbesteueraufkommen bei.

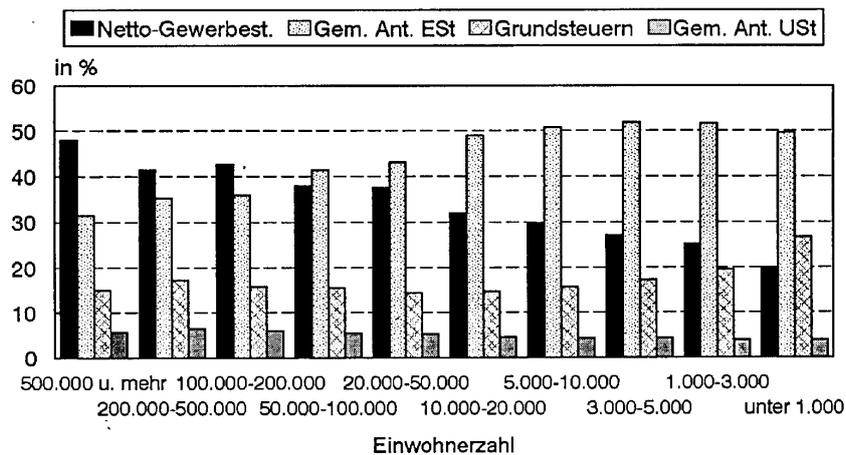
Tabelle 3.6 Anteil des Netto-Aufkommens der Gewerbesteuer an den Brutto-Einnahmen

	1997	1999	2000	2001	2002	2003
(1) Aschheim	19%	20%	21%	26%	22%	
(2) Augsburg	11%	12%	10%	6%	6%	
(3) Bamberg	16%	10%	12%	15%	11%	
(4) Coburg	24%	23%	27%	29%	29%	
(5) Eggenfelden	28%	21%	23%	20%	23%	22%
(6) Erlangen	13%	11%	11%	10%	12%	7%
(7) Grünwald	47%	20%	26%	23%	26%	
(8) Immenstadt	12%	9%	7%	10%	10%	
(9) Landshut	18%	9%	6%	8%	3%	
(10) München	16%	18%	17%	16%	12%	
(11) Neu-Ulm	9%	10%	9%	11%	10%	6%
(12) Nürnberg	16%	16%	16%	11%	8%	
(13) Regensburg	18%	13%	18%	14%	10%	
(14) Würzburg	13%	14%	10%	8%	8%	

Quelle: Eigene Berechnungen auf der Basis der Gemeindetabellen im Anhang 1

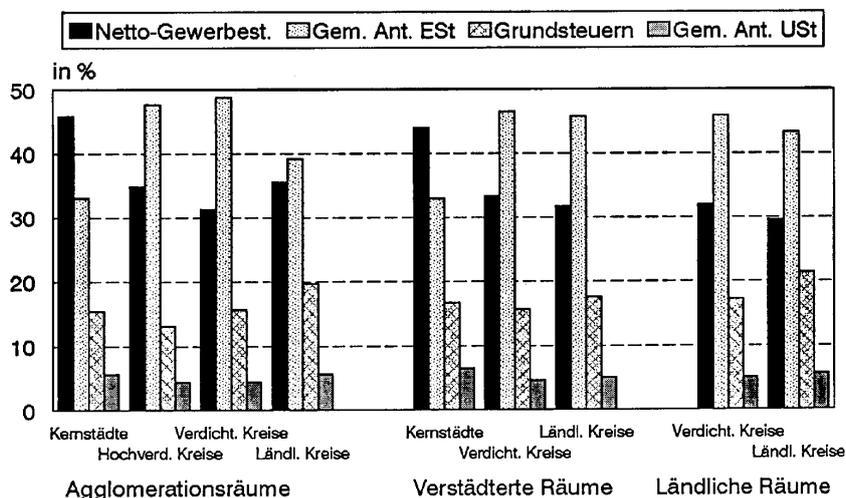
Die Bilder 3.1 und 3.2 stellen diese Strukturunterschiede deutlich heraus: Z.B. ist in Großstädten im Bundesdurchschnitt der Gewerbesteueranteil mit über 40% etwa doppelt so hoch wie in kleinen Gemeinden, umgekehrt steigt der kommunale Anteil an der Einkommensteuer von gut 30% in den größten Städten auf gut 50% in den Städten und Gemeinden mit weniger als 10.000 Einwohnern.

Bild 3.1 Kommunale Steuern nach Gemeindegrößen (2000)



Quelle: Deutsches Institut für Urbanistik, basierend auf Stat. Bundesamt

Bild 3.2 Kommunale Steuern nach Kreistypen (2000)



Quelle: Deutsches Institut für Urbanistik, basierend auf Stat. Bundesamt

Wie sich die zeitlichen Entwicklungen bei den beteiligten bayerischen Städten und Gemeinden auswirken, zeigt Tabelle 3.7. Bis 2001 werden kassenmäßige Ist-Werte angegeben, ab 2002 entsprechende Schätzwerte.

Tabelle 3.7 Änderung des Netto-Aufkommens der Gewerbesteuer gegenüber dem Vorjahr

	2000	2001	2002	2003
(1) Aschheim	20%	20%	-39%	
(2) Augsburg	-27%	-35%	-8%	4%
(3) Bamberg	-19%	25%	-27%	
(4) Coburg	52%	-6%	-20%	
(5) Eggenfelden	13%	-6%	4%	-7%
(6) Erlangen	12%	-8%	8%	-47%
(7) Grünwald	1%	13%	-24%	
(8) Immenstadt	-12%	40%	-2%	
(9) Landshut	-42%	34%	-60%	
(10) München	-5%	-8%	-25%	
(11) Neu-Ulm	-9%	22%	-7%	-39%
(12) Nürnberg	-3%	-29%	-22%	
(13) Regensburg	49%	-25%	-25%	
(14) Würzburg	-32%	21%	-27%	

Quelle: Eigene Berechnungen auf der Basis der Gemeindetabellen im Anhang 1

Was diese Tabelle für alle erfassten Städte herausstellt, ist das Ausmaß der Gewerbesteuer-schwankungen von Jahr zu Jahr, die für die bei den Städten und Gemeinden verbleibenden Netto-Gewerbesteuerzahlungen noch leicht verstärkt wirksam werden. Bei Änderungen von 30% bis 50% zwischen zwei aufeinander folgenden Jahren, wie sie die Tabelle mehrfach zeigt, ergeben sich für die Gesamteinnahmen der Städte und Gemeinden im Regelfall Schwankungen von über 10%, die wenig Planungssicherheit zulassen. Die bei einer Reihe von Städten und Gemeinden in 2000/2001 zu beobachtenden starken Sprünge nach oben ergeben sich v.a. aus einmaligen Nachzahlungen, die aus Betriebsprüfungen für den Zeitraum Mitte der 90er Jahre resultieren.

Starke Schwankungen gab es allerdings auch in all den Jahren zuvor, doch das Vorzeichen wechselte damals unregelmäßig zwischen positiv und negativ. Seit 2000 sehen wir aber (mit Ausnahme von Grünwald, Immenstadt und Neu-Ulm mit ihren Sonder(nach)zahlungen) überall eine mehrjährige Tendenz nach unten, die im Fall von Landshut (-65%), Augsburg (-55%), Nürnberg (-45%) und München (-35%), wie bekannt, katastrophale Ausmaße erreicht.

### 3.4 Ursachen für den Rückgang des Gewerbesteueraufkommens

Hinter dieser Gesamttendenz liegen allerdings von Kommune zu Kommune stark divergierende Entwicklungen, deren Ursachen nur bei einer detaillierten Betrachtung der Gewerbesteuerzahlungen der in einzelnen Städten und Gemeinden jeweils größten (etwa 10 bis 50) Unternehmen erkennbar werden. Den Städten und Gemeinden liegen hierzu allerdings von der Finanzverwaltung nur Angaben über die tatsächlich bezahlten Steuern der einzelnen Gewerbesteuerzahler vor. Wie der maßgebende Gewerbeertrag und die zugrunde liegende Bilanz bestimmt wurden, wird den Städte und Gemeinden nicht mitgeteilt. Sie müssen deshalb allgemein erhältliche Informationen über die ansässigen Betriebe zu Hilfe nehmen, um plausible Mutmaßungen über die Ursachen der Entwicklung der einzelnen Gewerbesteuerzahlungen anzustellen.

Der Bayerische Städtetag hat zusammen mit den teilnehmenden Städten und Gemeinden zusammenfassende Auswertungen gemacht, deren zentrale Ergebnisse wir hier darstellen. Dabei wurden anonymisierte Angaben über die Gewerbesteuerzahlungen der jeweils aufkommensstärksten

Unternehmen von Anfang der 90er Jahre bis 2002 zugrunde gelegt (die u.a. auf der Basis der tatsächlich geleisteten Zahlungen erstellt wurden). Für die Großstädte sind das jeweils 40 und mehr Unternehmen, für die kleineren Städte und Gemeinden 10 bis 20. Dabei wurde auch Gesellschaftsform und Branche berücksichtigt. Getrennt berücksichtigt wurden in vielen Fällen diejenigen größeren Zahler, die in den Jahren ab 1998 ihre Zahlungen ganz eingestellt oder drastisch reduziert haben sowie die Ursachen, die den Finanzbehörden von den Unternehmen für den Rückgang der Zahlungen genannt wurden.

Eine genaue Beschreibung der Klassifizierung und Analyse dieser vielfältigen Informationen (weit über 200 Zeitreihen zu unterschiedlichsten Aspekten der Gewerbesteuer) sprengt den Rahmen dieser Untersuchung. Im Folgenden sollen jedoch die zentralen Tendenzaussagen dargestellt werden. Kombiniert man die Untersuchungsergebnisse der Gemeinden mit den Angaben der Unternehmen über die Ursachen der Steuerrückgänge, kommt man zu folgenden Resultaten:

(1) In den Städten, in denen bei einzelnen Gewerbesteuerzahlern drastische Rückgänge vorliegen, in vielen Fällen dauerhaft bis auf Null, beginnen diese Rückgänge etwa 1998 und betreffen 2001 bereits ein Viertel bis zur Hälfte der Unternehmen, die bis 1995 die Hauptbeiträge geleistet haben. Etwa ein Viertel bis ein Drittel der jeweils größten Gewerbesteuerzahler der 90er Jahre sind in den Jahren 1998 - 2002 zu Nicht-Zahlern geworden.

(2) Neben 'negativem Betriebsergebnis' sind es vor allem 'Unternehmenszusammenführung', 'Verlegung des Betriebssitzes' und 'Neuregelung der Organschaft', die zu diesem Ausfall führen. Dies lässt sich schließen aus der Branchenzugehörigkeit der aus der Gewerbesteuer herausfallenden Unternehmen (typischerweise Bank, Versorgung, Energie), aber auch aus den expliziten Angaben, wie sie von mehreren Städten vorliegen.

(3) Vier Fallgruppen von Ursachen sind mit etwa gleicher Fallzahl vertreten:

- Gewinnminderung oder Verluste;
- Verluste durch Kauf einer anderen Gesellschaft und/oder Auslandsverluste;
- Einführung oder Änderung der Organschaft, Fusion;
- Verlegung des Betriebssitzes bzw. Beendigung der Geschäftstätigkeit.

(4) Die erste Fallgruppe enthält offensichtlich sowohl die tatsächlich konjunkturell bedingten Rückgänge des Gewerbeertrages als auch die Ergebnisse aus der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen; hinzu kommen verstärkte Lizenzzahlungen ins Ausland und zahlreiche neue Steuervermeidungsmöglichkeiten, die sich gerade bei immer stärkerer Globalisierung nun verstärkt nutzen lassen.

(5) Verluste durch den Kauf ausländischer Unternehmen, wie sie bis 2001 gerade auch von sehr großen, international tätigen Unternehmen geltend gemacht werden konnten, sind ein Musterbeispiel für die Sanierung ausländischer Unternehmen auf Kosten des Fiskus, die, auch auf der kommunalen Ebene, zu drastischen Steuerausfällen führten und bei Beibehaltung der unbeschränkten Verlustverrechnung auch in Zukunft führen werden.

(6) "Änderung der Organschaft" in den verschiedenen Formen ist eine spezifisch die Gewerbesteuer betreffende legale Steuervermeidungsstrategie, die wohl für die Hälfte der Nichtzahlungen direkt oder indirekt geltend gemacht wird. Dies ist der empirische Beleg für die Berechtigung der Forderung des Bayerischen (wie auch des Deutschen) Städtetags nach Aufhebung der gewerbesteuerlichen Organschaft.

(7) Vor allem kleine Städte und Gemeinden hatten zumindest bis 2001 keine Einbrüche im Gewerbesteueraufkommen zu verzeichnen; sie haben bei insgesamt niedrigem Aufkommen sehr konstante Zahler durch regional verankerte Familienunternehmen. Darüber hinaus gibt es positive Sondereffekte, z.B. bei Grünwald: besonders attraktive Lage am Südrand der Landeshauptstadt München, sehr niedriger Hebesatz, Sitz von Immobilienverwaltungs- und Leasinggesellschaften,

durch die die allgemeine negative Entwicklung zumindest noch für einige Jahre hinausgeschoben wird.

### **Gewerbesteuerzahlungen durch Kettenbetriebe**

Vermutung: Die international organisierten Handelsketten bezahlen viel weniger Steuern in Deutschland als regional verankerte Familienunternehmen der gleichen Branche, die bis zu 50% auf ihre Erträge bezahlen müssen.

Beispiel IKEA: Alle IKEA-Möbelhäuser müssen 3% des Umsatzes für die Nutzung des Namens an die IKEA-Lizenzverwaltungs-BV in den Niederlanden bezahlen, dortiger Steuersatz 6%. "Von Anfang an war das Sparen fester Bestandteil der Firmenphilosophie, und es machte auch nicht vor dem Fiskus halt. Das Möbelhaus aus dem Hochsteuerland Schweden ist heute ein Netzwerk aus Stiftungen und Holdings, die in Holland, Luxemburg und in Curacao in der Karibik registriert sind. In Curacao laufen die Fäden des Kamprad-Imperiums zusammen, zu dem Banken, Leasingfirmen und Versicherungen gehören. Hierhin fließen drei Prozent des Umsatzes der Ikea-Häuser. Wie viel dort gehortet wird, weiß vermutlich nur Kamprad selbst. Und der spricht nicht gern über Geld"<sup>30</sup>. Ein bekannter Erfrischungsgetränkhersteller bezahlt in der ganzen Bundesrepublik für keinen seiner Abfüllbetriebe einen Euro Steuern, ganz legal und trotz guter Umsätze.

Eine kürzlich durchgeführte Abschätzung des Bayerischen Städtetags für Läden großer Ketten in Stadtlagen ergibt folgendes Bild:

- Großhandelsketten: Entrichten in der Regel keine Gewerbesteuer.
- Franchise-Firmen: In der Regel sind sie sogar gute Gewerbesteuerzahler, soweit nicht durch Bildung von Organschaften die Gewerbesteuer gegen Null zurückgefahren wird.
- Baumarktketten: Hier sind sowohl stabile Gewerbesteuerzahler zu verzeichnen bis hin zu einem völligen Ausfall der Gewerbesteuer.
- Überregionale Bekleidungsfirmen: Deutsche Firmen in der Regel gute Steuerzahler, ausländische dagegen nicht.
- Drogerieartikel: In der Regel verlässliche Gewerbesteuerzahler, soweit nicht durch Konjunkturerbrüche das Kaufverhalten zurückgeht.
- Schuh- und Sportartikel: In der Regel geringe Gewerbesteuer bzw. keine Gewerbesteuer.

### **Keine Haushaltsplanung mehr möglich**

Die wilden, mal positiven, mal negativen Schwankungen des Gewerbesteueraufkommens von Jahr zu Jahr konnten in der Vergangenheit von den Städten und Gemeinden durch entsprechende Rücklagenbildung teilweise ausgeglichen werden, sodass eine Haushaltsplanung möglich blieb. Die seit 1999 anhaltende kontinuierliche Abwärtsbewegung gerade bei den großen Städten und die in 2002 gehäuft anfallenden Rückforderungen lassen, etwa bei besonders betroffenen Städten wie Augsburg, Nürnberg und München, den Haushaltsansatz jedes Vierteljahr weiter schrumpfen.

Ein typisches Beispiel liefert Augsburg:

- In der Haushaltsplanung von Mai 2000 waren (nicht zuletzt basierend auf den Angaben der offiziellen Steuerschätzung für Deutschland aus dem gleichen Jahr) für 2001 Gewerbesteuereinnahmen (brutto) von 96 Mio. € vorgesehen. Trotz der im Verlauf des Haushaltsjahres auf 76 Mio. € nach unten korrigierten Erwartungen hat das Anordnungssoll nur 61 Mio. € betragen.
- Die Planung für 2002 sah im Mai 2001 ein Einnahmenvolumen von 99 Mio. € vor, das im Frühjahr auf 77 Mio. € reduziert werden musste; voraussichtlich werden aber nur rund 60 Mio. € zu realisieren sein.

Ähnliches gilt für die anderen großen Städte und einige der kleineren Städte.

<sup>30</sup> Handelsblatt vom 2.9.2002.

## 4 Modernisierung der Gewerbesteuer erforderlich

Die Steuerreform, die seit vielen Jahren diskutiert und ab 1999 vorbereitet und in Gang gesetzt wurde, beschränkt sich bisher auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Der Gewerbesteuer wurde dabei bis vor kurzem kaum Beachtung geschenkt, obwohl sie schon seit Jahrzehnten dringend reformbedürftig ist und eine Modernisierung das Grundproblem der deutschen Unternehmensbesteuerung - hohe Grenzbelastungen bei ausgehöhlten Bemessungsgrundlagen - weiter entschärfen könnte.

Das Gewerbesteuergesetz enthält eine Reihe von speziellen Begriffen und Berechnungsverfahren. Die zugehörigen Definitionen und die Schritte zur Ermittlung der Gewerbesteuerschuld eines Unternehmens sind im nachfolgenden Kasten 4.1 zusammengestellt:

Bild 4.1 Ermittlung der Gewerbesteuerschuld eines Unternehmens

		Werte für 1998 [Mrd. €] <small>vgl. Tab. 9.1(1998)</small>
(1)	Ausgewiesener Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß Einkommensteuergesetz, ohne Gewerbesteuer-Rückstellung	125
(2)	$=2a+2b+2c$ Hinzurechnungen	10
	davon	
	(2a) 1/2 Dauerschuldzinsen	8,9
	(2b) 1/2 Miet&Pachtzinsen (netto) für Betriebsanlagen ohne Immobilien	0,5
	(2c) sonstige Hinzurechnungen	0,8
(3)	$=3a+3b$ Kürzungen	-16
	davon	
	(3a) Beteiligungserträge (netto)	-13,4
	(3b) sonstige Kürzungen	-2,6
(4)	Gewerbeertrag der Organgesellschaften	16
(5)	$=1+2+3+4$ Ausgewiesener Gewerbeertrag	136
(6)	$=6a+6b+6c$ Weitere Abzüge	-21,4
	davon	
	(6a) wirksamer Verlustvortrag	-5,0
	(6b) Freibetrag	-16,5
(7)	$=5-6$ Maßgeblicher Gewerbeertrag	114
(8)	$=[7-8a]*5\%$ Steuermeßbetrag	5,2
	(8a) Meßzahlenstaffelung (= maßgeb. Gewerbeertrag*5% - Steuermeßbetrag)	-9,5
(9)	$= [5\%*9/(100\%+5\%)]$ effektiver Steuersatz nach Selbstabzug der Gewerbesteuer	16,3%
	(9a) Örtlicher Hebesatz	390%
(10)	$=8/5\%*9$ Gewerbeertragssteuer	17,1

### 4.1 Defizite der heutigen Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer in der heutigen Form weist eine Reihe von Problemen auf. 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:

- Gewerbekapitalsteuer: 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 1/3 der deutschen Städte und Gemeinden Gebrauch).

Die Möglichkeit der Lohnsummensteuer wurde schon 1980 abgeschafft, die volle Zurechnung der Dauerschuldzinsen wurde ab 1990 halbiert, die Gewerbekapitalsteuer 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 Unternehmenseigner verteilten Wertschöpfung) verwandelt worden. {Kap. 9}

Diese systematischen Amputationen bilden auch die Ursache für die im vorigen Kapitel dargestellten drastischen Rückgänge und strukturellen Ungleichheiten:

- (1) Starke Konjunkturabhängigkeit:  
Die Beschränkung der Bemessungsgrundlage auf den ausgewiesenen Gewinn führt zu einer starken Abhängigkeit von der konjunkturellen Entwicklung (sowohl gesamtwirtschaftlich als auch auf Branchenebene).
- (2) Unbeschränkte Verlustverrechnung aus früheren Jahren:  
Ohne Beschränkung nach Zeit und Höhe können Verluste aus früheren Jahren den zu versteuernden Gewerbeertrag rechnerisch auf Null bringen (anders in vielen anderen Ländern!).
- (3) Unbeschränkte Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen ('Organschaft'):  
Ohne Beschränkung nach der Höhe können Verluste von verbundenen Unternehmen, auch wenn sie wirtschaftlich ganz selbständige Einheiten bilden, den zu versteuernden Gewerbeertrag eines Betriebs vor Ort rechnerisch auf Null bringen (anders in vielen anderen Ländern!).
- (4) Privilegierung einzelner Branchen:  
Derzeit sind nicht gewerbesteuerpflichtig u.a. freie Berufe (Ärzte, Rechtsanwälte, Softwareentwickler), Landwirtschaft, Wohnungswirtschaft und dadurch:
- (5) Unterschiedliche Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Tätigkeiten:  
Beispiel: Wird eine Prothese in der Werkstatt eines Zahntechnikermeisters gefertigt, gilt dies als Gewerbe und unterliegt der Gewerbesteuer. Wird sie dagegen in einer Zahnarztpraxis von einem angestellten Zahntechniker gefertigt, gilt dies als Nebenbetrieb der Zahnarztpraxis und unterliegt nicht der Gewerbesteuer.
- (6) Benachteiligung von Eigen- gegenüber Fremdkapitalfinanzierung:  
Der Ertrag des Eigenkapitals, nämlich der Gewinn, unterliegt voll der Gewerbesteuer, der Ertrag des Fremdkapitals, nämlich die Schuldzinsen, nur max. zur Hälfte. Doppelte Folge: Fehlende Gewerbesteuereinnahmen sowie Schwächung der Stabilität der Betriebe durch die steuergetriebene zunehmende Fremdfinanzierung.

All dies trägt wesentlich zu einer nicht bedarfsgerechten Finanzausstattung der Gemeinden bei. Die traditionelle steuersystematische Funktion der Gewerbesteuer als kommunaler Unternehmensteuer mit Hebesatzautonomie ist durch diese vielfältigen Defizite in Frage gestellt<sup>31</sup>.

Eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer stößt auf große Widerstände, weil die damit verbundenen Umverteilungseffekte zwischen Branchen und Regionen sehr komplexe Interessengegensätze auslösen<sup>32</sup>. Dadurch gesellen sich zu den 'üblichen' Konflikten zwischen Staat und Wirtschaft sowie zwischen Bund, Ländern und Gemeinden unterschiedliche Betroffenheiten

- innerhalb der Wirtschaftsverbände,
- zwischen den Ländern und
- insbesondere zwischen den Gemeinden (Städte, Landkreise, kreisangehörige Gemeinden, Stadt - Land, Kernstadt - Umland, Ballungszentren - ländliche Räume).

<sup>31</sup> Zu grundsätzlichen Überlegungen hierzu siehe [Bach, Unternehmensteuerreform, 2001].

<sup>32</sup> Vgl. hierzu und zu den folgenden Überlegungen [Bach, Unternehmensteuerreform, 2001] und [Karrenberg, Gewerbesteuer, 2001].

Dies hat bisher eine systematische und zukunftsfähige Umgestaltung der Gewerbesteuer praktisch unmöglich gemacht. Seit einiger Zeit konzentriert sich die Diskussion<sup>33</sup> auf:

- Modernisierung der Gewerbesteuer

versus

- Abschaffung der Gewerbesteuer.

## 4.2 Reformmöglichkeiten und Reformmodelle

Es gibt grundsätzlich zwei Möglichkeiten, die Städte und Gemeinden mit Steuereinnahmen auszustatten:

- Erhebung eigener kommunaler Steuern mit eigener Bemessungsgrundlage, die sich auf örtliche Wirtschaftsfaktoren bezieht wie Grundstücke, Betriebe, Wohnbevölkerung etc.. In diesem Fall bestimmen die Städte und Gemeinden über den Hebesatz den tatsächlich zu bezahlenden Steuersatz.
- Zuweisung eines Anteils der von Bund und Ländern erhobenen allgemeinen Steuern wie Einkommen- und Körperschaftsteuer, Mehrwertsteuer etc.. Auch hier kann den Städten und Gemeinden ein Hebesatzrecht auf ihren Anteil eingeräumt werden.

Heute setzen sich die Summe der Steuereinnahmen der Städte und Gemeinden wie folgt zusammen: Als eigene kommunale Steuern erbringt die Gewerbesteuer - gemittelt über alle Gemeinden - rund 40%, die Grundsteuer rund 15%. Der kommunale 15%-Anteil an der Einkommensteuer erbringt den Städten und Gemeinden rund 40% ihrer Steuereinnahmen, ihr 2,2%-Anteil an der Umsatzsteuer rund 5%. Alle genannten Anteile stellen gemittelte Werte für das Jahr 2000 dar. Sie variieren stark je nach Gemeindegröße: Bei großen Städten liegt der Anteil der Gewerbesteuer bei 50% und sinkt auf 20% bei kleineren Gemeinden; umgekehrt steigt das Gewicht der Einkommensteuerzuweisung von 30% auf 50%, das der Grundsteuer von 15% auf 25% bei den sehr kleinen Gemeinden, vgl. das obige Bild 3.1.

Der drastische Rückgang der Gewerbesteuer hat eine Reform der Gemeindefinanzierung unabdingbar gemacht. Die Arbeitsgruppe Kommunalsteuern der Gemeindefinanzreformkommission nennt Anfang August 2002 die im Folgenden aufgelisteten Reformmodelle<sup>34</sup>, die näher untersucht werden sollen.

### (1) Stärkung der kommunalen Steuern mit eigener Bemessungsgrundlage

#### **Modell 1: Wertschöpfungsteuer (Löhne+Gewinne+Schuldzinsen)**

Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (Heft 31 der Schriftenreihe des BMF, 1982)

- a) Kreis der Steuerpflichtigen: Gewerbebetriebe, Freiberufler, Verwaltungsbehörden, auch: Land- & Forstwirtschaft, private Vermieter, bei Abschaffung der Grundsteuer.
- b) Bemessungsgrundlage: Gewinne (abzüglich darin enthaltener Zinsen und Gewinne anderer Unternehmen) + Löhne + Mieten/Pachten + Zinsen.

Gleichmäßige Belastung aller Faktoren, kein Freibetrag (für Bagatellfälle geringe Freigrenze).

- c) Steuererhebung: kommunales Hebesatzrecht, Zerlegung auf Betriebsstädtengemeinden.

#### **Modell 2: Kommunale Betriebssteuer (Gewinne+Schuldzinsen, keine Löhne)**

Prof. Jarass und Prof. Obermair (www.JARASS.COM)

- a) Kreis der Steuerpflichtigen: Alle Unternehmen und selbständig Tätige (Gewerbetreibende, freie Berufe, Vermieter & Verpächter, Land- & Forstwirte)

<sup>33</sup> Zu einer systematischen Darstellung möglicher Gewerbesteuerreformen und ihrer Bewertung siehe [Deutscher Städtetag, Gemeindesteuersystem, 2001] und [Junkernheinrich, Gewerbesteuer, 2002].

<sup>34</sup> Die Modelle, die auf eine Stärkung der kommunalen Steuern mit eigener Bemessungsgrundlage abzielen, werden dort unter "I. Revitalisierung der Gewerbesteuer" aufgelistet. Die Modelle, die erhöhte Zuweisungen von Bundes- und Landessteuern mit eigenem kommunalem Hebesatzrecht vorsehen, sind in dieser Vorlage unter "II. Annexsteuern" sowie unter "III. Integrierte (rechtsformneutrale) Gewinnsteuer" aufgeführt.

- b) Bemessungsgrundlage: Gewinn + gezahlte Zinsen (100%), Mieten/Pachten/Leasing/Lizenzgebühren (35%-70%); Sonderregelung für Kreditinstitute, Versicherungen, Finanzdienstleister.
- c) Steuererhebung: kommunales Hebesatzrecht; Zerlegung auf Betriebsstättengemeinden.
- d) Sonstiges: Beibehaltung der Anrechnung bei der ESt, Freibetrag ohne Messzahlenstaffelung, Abschaffung der Organschaft, Begrenzung der Verlustverrechnung, Einschränkung Betriebsausgabenabzug bei steuerfreien Einnahmen.

### **Modell 3: Modernisierung der Gewerbesteuer (Gewinne+Schuldzinsen, keine Löhne)**

FM/IM NRW - ähnlich DST und DStGB

- a) Kreis der Steuerpflichtigen: Einbeziehung der Selbständigen i.S. von § 18 EStG, nicht LuF
- b) Bemessungsgrundlage: Gewinn + gezahlte Zinsen, Mieten/Pachten/Leasing (25%) (Kürzung beim Vermieter entfällt, Sonderregelung für Banken) Veräußerungsgewinne erfassen [DStGB: allgemein Verbreiterung der Bemessungsgrundlage]; ab 50.000 € Gewerbeertrag Freibetrag abbauen, Messzahlenstaffelung abschaffen, Organschaft modifizieren (vororganschaftliche Verluste wie bei KSt behandeln); Beibehaltung der Anrechnung bei ESt.
- c) Steuererhebung: Kommunales Hebesatzrecht, Zerlegung auf Betriebsstättengemeinden

### **Modell 4: Modernisierung der Gewerbesteuer**

Version von ver.di:

- a) Kreis der Steuerpflichtigen: Erweiterung durch Einbeziehung von Freiberuflern, LuF.
- b) Bemessungsgrundlage: Verbreiterung durch Reduzierung der Freibeträge, andere Staffelung und Stopfen von Schlupflöchern.
- c) Steuererhebung: Kommunales Hebesatzrecht, Zerlegung auf Betriebsstättengemeinden.
- d) Ergänzung durch Reformmaßnahmen bei anderen Steuern: Erhöhung des Umsatzsteueranteils. Grundsteuer auf aktueller wertabhängiger Basis, Neuverteilung des Einkommensteueranteils.

### **Exkurs 1: Erhöhung des Grundsteueraufkommens**

Die laufend reduzierten kommunalen Einnahmen könnten durch eine Erhöhung des Grundsteueraufkommens ausgeglichen werden, insbesondere auf gewerblich genutzte Grundstücke (als echter Ersatz für die abgeschaffte Gewerbekapitalsteuer). Dies wäre erzielbar, wenn - ähnlich wie in den USA - die Einheitswerte schrittweise an die aktuellen Marktwerte der Immobilien angepasst würden und auf diese Weise eine angemessene Sollertragssteuer erhoben werden könnte (ggf. auch unter Erhöhung der Hebesätze). Die Anpassung an Marktwerte wäre auch im Einklang mit den Forderungen des Bundesverfassungsgerichts (Vermögensteuerurteil von 1995) und dem jüngst ergangenen Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs an das Bundesverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer.

Eine so angepasste Grundsteuer - insbesondere für Gewerbebetriebe als Teilersatz der Gewerbekapitalsteuer - könnte vernünftig sein, weil stabil, gerecht und schwer zu umgehen.

### **Exkurs 2: Anrechenbare Bruttoumsatzsteuer**

Zur Stabilisierung der kommunalen Einnahmen wird vom Vorsitzenden des Kreisverbandes München des Bayerischen Gemeindetages, Herrn 1. Bürgermeister Helmut J. Englmann, eine Besteuerung aller in den einzelnen Städte und Gemeinden erzielten Bruttoumsätze in Höhe von 0,3% bis 0,5% vorgeschlagen; dies ist alternativ zu einer erhöhten Beteiligung an der Mehrwertsteuer, die die Bruttoumsätze abzüglich der bezogenen Vorleistungen besteuert. Die so bezahlte Steuer soll auf die bezahlte Gewerbesteuer anrechenbar sein und würde damit eine Art Mindeststeuer für Betriebe darstellen. Ein interessanter Gedanke, der weitere Untersuchungen verdient.

## **(2) Erhöhte Zuweisung von Bundes- und Landessteuern, ggf. mit eigenem kommunalem Hebesatzrecht**

### **Modell 5: Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer (Gewinne, keine Schuldzinsen, keine Löhne)**

BDI/VCI (Prof. Ritter) - unterstützt von Prof. Dr. Monika Jachmann

- a) Kreis der Steuerpflichtigen: Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige mit sämtlichen Einkünften.
- b) Bemessungsgrundlage: Proportionaler Zuschlag auf die (abzusenkende) Einkommen- bzw. (anzuhebende) Körperschaftsteuer.
- c) Steuererhebung: Kommunales Hebesatzrecht; Steuerberechtigt ist die Betriebsstättengemeinde für Gewinneinkünfte, die Wohnsitzgemeinde für die übrigen Einkünfte.
- d) Sonstiges: Gemeindeanteil an der Einkommensteuer wird abgeschafft.

**Modell 6: Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer (Gewinne, keine Schuldzinsen, keine Löhne) + Erhöhung Gemeindeanteil am USt-Aufkommen**

BdST/KBI (Karl-Bräuer-Institut)

- a) Kreis der Steuerpflichtigen: Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige mit sämtlichen Einkünften (ohne Dividenden).
- b) Bemessungsgrundlage: Einführung Gemeindeanteil am KSt-Aufkommen. Proportionaler Zuschlag auf den Gemeindeanteil am ESt- und KSt-Aufkommen.
- c) Steuererhebung: Kommunales Hebesatzrecht, Verwaltung durch jeweilige Landesfinanzbehörden (Finanzämter). Steuerberechtigt ist die Betriebsstättengemeinde für Gewinneinkünfte, die Wohnsitzgemeinde für die übrigen Einkünfte.
- d) Sonstiges: Abschaffung der Gewerbesteuer; Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG und Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer entfallen.

**Modell 7: Integrierte (rechtsformneutrale) Gewinnsteuer (Gewinne, keine Schuldzinsen, keine Löhne)**

Prof. Dr. Schaumburg - als Fernziel unterstützt von Prof. Dr. Jachmann

- a) Kreis der Steuerpflichtigen: Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (LuF, Gewerbetreibende, Freiberufler, [Vermieter]).
- b) Bemessungsgrundlage: Unternehmensgewinn nach Abzug eines für alle Personenunternehmer zulässigen Unternehmerlohns nachdem das bisher nur für Kapitalgesellschaften geltende KSt-Regime (Trennungsprinzip) auf alle Unternehmen übertragen wird. Übergang zum KSt-Regime erfolgt bei Personenunternehmen nach Regeln im UmwStG. Entnahmen werden wie Ausschüttungen behandelt. Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Betrieb und Unternehmer (ggf. fiktiv). Verlustausgleich mit anderen Einkünften ist ausgeschlossen.
- c) Steuererhebung: Kommunales Hebesatzrecht, steuerberechtigt ist Betriebsstättengemeinde (Zerlegung erforderlich).
- d) Sonstiges: Abschaffung der Gewerbesteuer; Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG und Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer entfallen.

Übrigens: Die integrierte Gewinnsteuer könnte auch als integrierte Unternehmenssteuer mit einer Bemessungsgrundlage mit Wertschöpfungselementen ausgestaltet werden; vgl. hierzu auch die Überlegungen im Anhang.

### **4.3 Prüfkriterien für die Beurteilung von Reformvorschlägen**

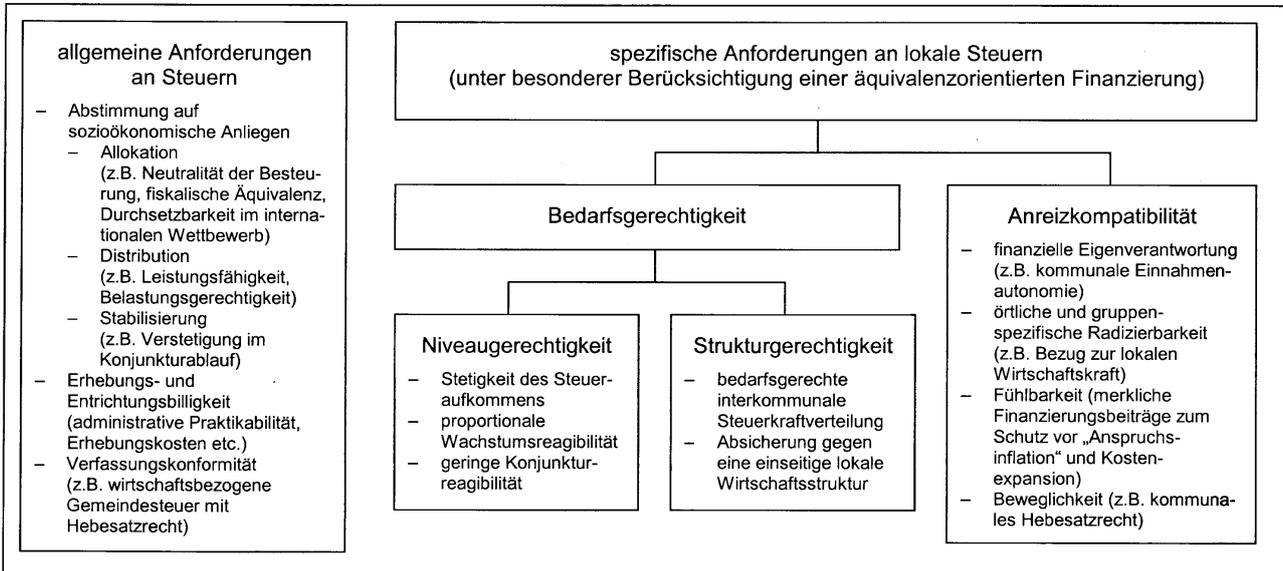
Prof. Junkernheinrich, Universität Trier, hat die im folgenden Bild 4.2 gezeigten Prüfkriterien für die Beurteilung von Reformvorschlägen entwickelt.

Bild 4.2 Prüfkriterien für die Beurteilung von Reformvorschlägen

**Beurteilungskriterien für lokale Steuern**

- aus finanzwissenschaftlicher Sicht -

Ziel der Übersicht: Problemstrukturierung, Ableitung von Bewertungsdimensionen, Diskussionsgrundlage zur Gewichtung von Einzelkriterien



Entwurf: M. Junkernheinrich, Universität Trier (Stand: 28.07.2002).

**Einvernehmliche Ziele der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen**

In der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen wurden als **einvernehmliche Ziele** für die Arbeiten der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen formuliert:

- Korrektur der Fehlentwicklungen im geltenden Gemeindefinanzsystem;
- Stabilisierung des kommunalen Finanzsystems;
- Einnahmeseitig: ein verbessertes, sich stetiger entwickelndes kommunales Steuersystem unter besonderer Berücksichtigung einer wirtschaftskraftbezogenen mit kommunalem Hebesatzrecht versehenen Steuerquelle („Zukunft der Gewerbesteuer“) mit den Vorgaben
  - einer verminderten Konjunktur-reagibilität („zeitliche Verstetigung“)
  - sowie der Verringerung der Abhängigkeit der einzelnen Städte und Gemeinden von den Steuerzahlungen einzelner oder eines einzigen Unternehmens („zahlerbezogene Verstetigung“);
- Ausgabeseitig: Lösung der Finanzprobleme anlässlich der Zusammenführung von Arbeitslosenhilfe und Sozialhilfe zu einem neuen Leistungsrecht für erwerbsfähige Leistungsempfänger;
- Gemeinsame und integrierte Lösung der Problemkomplexe als Gemeindefinanzreform und keine isolierte Behandlung der „Kommunalsteuern“ auf der einen und des Themenkomplexes „Arbeitslosenhilfe/Sozialhilfe“ auf der anderen Seite.

Als Art **Nebenbedingung** steht die Vorgabe, dass die Gemeindefinanzreform auf die Ergebnisse des Solidarpaktes II aufbaut und diese nicht in Frage stellt bzw. aushebelt.

**Einvernehmliche Prüffelder der AG Kommunalsteuern für die Modelle zu Reform der Gewerbesteuer**

Am 29.8.2002 hat die AG Kommunalsteuern einvernehmlich folgende Prüffelder der AG Kommunalsteuern für die Modelle zu Reform der Gewerbesteuer vereinbart, die insbesondere auch von seinem AK Quantifizierung berücksichtigt werden müssen:

- (1) Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht (Art. 28 Abs. 2 GG - Wirtschaftbezogenheit; EU-Recht, Internationale Verträge)
- (2) Interessenband zwischen Städten & Gemeinden sowie der örtlichen Wirtschaft (und Bürgern)
- (3) Hebesatzrecht der Städte und Gemeinden
- (4) Aufkommenswirkungen
  - bundesweit (insgesamt für die Gebietskörperschaften)
  - Konjunktur-reagibilität (Verstetigung)

- Wachstumsreagibilität
- (5) Verteilungswirkungen
  - bundesweit (vertikal, zwischen den Gebietskörperschaften)
  - zwischen den Gemeinden (horizontal)
- (6) Ent-/Belastungswirkungen
  - zwischen den Steuerpflichtigen (Haushalte, Bürger, Wirtschaft)
  - Entlastungswirkung auf sogenannte "Vollzahler"
- (7) Rechtsvereinfachung und Gestaltungsanfälligkeit
- (8) Breite der Bemessungsgrundlage
- (9) Administrierbarkeit
  - aus Sicht der Verwaltungen
  - aus Sicht der Steuerpflichtigen

### **Prüfkriterien der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände**

Die Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände hält es mit Schreiben vom 19.7.2002 für unverzichtbar, dass vor dem Eintritt in die Diskussion und Prüfung der für relevant gehaltenen Lösungsansätze und Modelle einer Reform des Gemeindesteuersystems eine Konkretisierung der Zielvorgaben und der entsprechenden Prüfkriterien zur Beurteilung der „Güte“ der Reformvorschläge in der Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ diskutiert und hierauf aufbauend eine gemeinsam getragene Ausformulierung gefunden wird.

Die in der Gemeindefinanzreformkommission und ihren Arbeitsgruppen zu diskutierenden Lösungsansätze für Verbesserungen im Gemeindesteuersystem sind an Prüfkriterien zu messen, die aus der Analyse der Fehlentwicklungen im geltenden Gemeindesteuersystem und den in der Reformkommission gemeinsam verabredeten Zielen für eine Reform des Gemeindefinanzsystems resultieren. Darüber hinausgehende kommunale Zielvorstellungen sind in dem Zwölf-Punkte-Papier der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände dargelegt worden.

Hieraus ergeben sich aus kommunaler Sicht die nachstehenden Prüfkriterien.

#### A. Prüfkriterien mit Blick auf die Re-Stabilisierung der Kommunal Finanzen:

1. Korrektur des aktuellen Anlasses (= Destabilisierung der Kommunal Finanzen durch die Gewerbesteuereinbrüche) zur Gemeindefinanzreform;
2. Korrektur der strukturellen Fehlentwicklungen (= Destabilisierung der Kommunal Finanzen durch Auseinanderentwicklung der Einnahmemöglichkeiten und Ausgabebedarfe) im Gemeindefinanzsystem;
  - Quantitative Anpassung der Einnahmemöglichkeiten der Städte und Gemeinden an die Ausgabebedarfe („Stärkung der kommunalen Investitionskraft“);
  - Reduzierung der Streuung der Finanzkraft von Städten und Gemeinden vergleichbarer Größe und Funktion durch Stärkung der Finanzkraft von Städten und Gemeinden in wirtschaftsschwachen Regionen;
  - Sicherstellung der Kongruenz von kommunalen Einnahmemöglichkeiten und der durch die kommunalen Aufgaben ausgelösten Ausgabebedarfe in *mittelfristiger* Zeitperspektive durch ausreichende Wachstumsreagibilität der kommunalen Steuereinnahmen;
  - Verbesserung der Kongruenz zwischen kommunalen Einnahmemöglichkeiten und der durch die kommunalen Aufgaben ausgelösten Ausgabebedarfe in *kurzfristiger* Zeitperspektive durch Reduzierung konjunkturbedingter Schereneffekte;
3. Berücksichtigung und Integration der finanziellen Effekte der Zusammenführung von Arbeitslosenhilfe und Sozialhilfe;
4. Quantifizierung der Reformergebnisse nach Gemeindetypen;

#### B. Prüfkriterien mit Blick auf die Verbesserung des kommunalen Steuersystems:

5. Messung der „Güte“ der Reformmaßnahmen an der Verbesserung des Status quo bei Wahrung der Solidarpakt II-Ergebnisse;
6. Verstetigung der gemeindlichen Steuereinnahmen, z.B. durch die Erweiterung der ertragsunabhängigen Steuerbemessungselemente;
7. Wahrung der kommunalen Gestaltungsmöglichkeiten vor Ort durch eine aufkommensstarke, mit Hebesatzrecht versehene Steuer bei Vermeidung steuerbedingter Verwerfungen;
8. Verminderung der Konjunkturreakibilität der kommunalen Steuereinnahmen;
9. Verringerung der Abhängigkeit der Einnahmen von wenigen Steuerzahlern vor Ort;
10. Reduzierung der horizontalen Streuung der kommunalen Steuerkraft;
11. Abbildung der Auswirkungen auf das Stadt-Umland-Verhältnis;

12. Erhalt der Administrierbarkeit des Gemeindesteuersystems.

C. Prüfkriterien mit Blick auf die "Zukunft der Gewerbesteuer"

13. Vereinbarkeit mit Art. 28 II GG, d.h. insbesondere Garantie einer wirtschaftsbezogenen Gemeindesteuer mit Hebesatzrecht;
14. Stärkung des Bandes zwischen der ortsansässigen Wirtschaft insgesamt und der Standortgemeinde
  - Einbeziehung aller örtlichen Unternehmen einschließlich der freien Berufe sowie
  - den Ausschluss gemeindegebietsfremder Ertragsfaktoren;
15. Möglichkeit der Nutzung des gewonnenen Aufkommenspotenzials auch zur Entlastung der heutigen Gewerbesteuer-„Vollzahler“ durch Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen / Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer;
16. Stärkung des Äquivalenzgedankens und Herstellung größerer Belastungsgerechtigkeit, insbesondere durch die Einschränkung steuermindernder Gestaltungsmöglichkeiten;
17. Vermeidung einseitiger Belastungsverschiebungen (z.B. von Unternehmen auf Arbeitnehmer);
18. Reduzierung der Abhängigkeit der Steuereinnahmen der Städte und Gemeinden von Steuerzahlungen einzelner oder eines einzigen Unternehmens.

Der Deutsche Städtetag fordert von der AG Kommunalsteuern der Gemeindefinanzreformkommission eine Abschätzung der Auswirkung zumindest nach folgenden Gemeindeklassen:

- Kernstädte mit Differenzierung nach unterschiedlicher Finanz-/Gewerbesteuerkraft und Größenklasse (von den an dieser Untersuchung aktiv teilnehmenden Städten zählen hierzu Augsburg, München, Nürnberg, Regensburg, Würzburg);
- Umlandgemeinden, deren Auswahl die Untersuchung der Auswirkungen auf die Stadt-Umland-Beziehungen zu exemplarisch untersuchten Kernstädten erlauben müsse (in unserem Fall Aschheim, Grünwald);
- zentrale Orte außerhalb von Agglomerationsräumen, eventuell mit Unterscheidung nach verdichteten (z.B. Erlangen, Neu-Ulm) und ländlichen Räumen (z.B. Bamberg, Coburg, Landshut);
- sonstigen Gemeinden im ländlichen Raum (wie Eggenfelden, Immenstadt).

Zu Recht wird diese Forderung von den Kommunalvertretern gegenüber der Bundesfinanzverwaltung erhoben, denn nur sie haben über die örtlichen Finanzämter die hierfür erforderlichen Daten. Die kommunalen Steuerämter verfügen nur über die von den örtlichen Finanzämtern berechneten Steuermessbeträge, die sie mit dem örtlich gültigen Hebesatz multiplizieren und danach die Gewerbesteuerbescheide an die Steuerpflichtigen verschicken.

### ***Sondersituation in Ostdeutschland berücksichtigen***

Der grundsätzliche Zielkonflikt zwischen kommunaler Einnahmeautonomie und Wirtschaftsbezogenheit (Art. 28 GG) einerseits und Stärkung der Finanzkraft von wirtschaftsschwachen Städten und Gemeinden andererseits wird bei Betrachtung von Ost- versus Westdeutschland besonders deutlich. In 2001 betragen die Gewerbesteuereinnahmen in Ostdeutschland ca. 1,6 Mrd. €, in Westdeutschland ca. 22 Mrd. €. Jede Modernisierung der Gewerbesteuer sollte mit einem geeigneten Ausgleichsmechanismus zwischen den Ländern verbunden werden, um den ostdeutschen Städten und Gemeinden ausreichend finanzielle Mittel zu gewähren und andererseits weiter starke Anreize für die Gewerbeansiedlung und Förderung zu geben.

## **4.4 Bewertung der Vorschläge**

Durch die Abschaffung der Gewerbesteuer würde man ein weiteres wichtiges Element einer unabhängigen deutschen Steuerpolitik verlieren. Die Reform der Gewerbesteuer unterliegt nämlich weder einer EU-Genehmigung noch muss auf eine EU-weite Harmonisierung gewartet werden.

Von entscheidender Bedeutung für die politische Durchsetzung eines Vorschlags ist, ob hierfür eine Verfassungsänderung notwendig ist. Die für eine derartige Verfassungsänderung erforderlichen 2/3 Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat sind sicher nur sehr schwer erreichbar. Moderate Änderungen der bestehenden Gewerbesteuer in Richtung Kommunale Betriebssteuer benötigen sicher keine Verfassungsänderung, eine Abschaffung der Gewerbesteuer und Ersatz durch einen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer bedarf nach vielfacher Meinung einer

Verfassungsänderung. Auf diesen Aspekt soll hier aber nicht weiter eingegangen werden, vielmehr sind hier die Verfassungsjuristen gefragt.

Statt dessen sollen hier die zwei Hauptgruppen von Vorschlägen beispielhaft einer ersten Bewertung unterzogen werden und zwar unter den Gesichtspunkten Fairness und Sachgerechtigkeit.

Die kommunalen Spitzenverbände haben ihre Präferenzen für eine Stärkung der kommunalen Steuern mit eigener Bemessungsgrundlage mit aller Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, vgl. Beschluss des Deutschen Städtetags vom 6.2.2002:

"4. Bei der Reform des Gemeindesteuersystems hat für die Städte die Modernisierung der Gewerbesteuer mit dem Ziel Vorrang, dass die Großbetriebe wieder ihren Beitrag zur Finanzierung der städtischen Aufgaben leisten, dass der Kreis der Steuerpflichtigen auf möglichst alle örtlichen Wirtschaftseinheiten einschließlich der freien Berufe verbreitert wird, und dass ihre Bemessungsgrundlage durch Stärkung der spezifisch gewerbesteuerlichen Regelung stabilisiert wird. Eine Abschaffung der Gewerbesteuer lehnen die Städte ab.

5. Der Hauptausschuss teilt die auch bei den Ländern zunehmende Erkenntnis, dass der Gesetzgeber den Unternehmen zu starke Gestaltungsmöglichkeiten mit der Folge des weitgehenden Ausfalls der Wirtschaft für die Finanzierung öffentlicher Aufgaben geschaffen hat, und hält kurzfristige Korrekturen zur Stärkung des Gewerbesteuer- und Körperschaftsteueraufkommens für unumgänglich. Dabei kommt der Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft aus städtischer Sicht zentrale Bedeutung zu."

Aus dem Beschluss der Bundesvereinigung kommunaler Spitzenverbände vom 21.5.2002:

"Zu den Einnahmen

4. Die Bemessungsgrundlage und der Kreis der Steuerpflichtigen der Gewerbesteuer und jeder anderen wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle (Artikel 28 Abs. 2 Satz 3 GG) sind zu verbreitern, um die Abhängigkeit von den versteuerten Gewinnen nur weniger Steuerzahler vor Ort zu verringern."

**Modernisierung der Gewerbesteuer durch Besteuerung der Wirtschaftskraft des Unternehmens:  
Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und Senkung der Steuersätze (Modelle 1 bis 4)**

Der kommunalpolitische Sprecher der CDU MdB Fromme schreibt zur (auch durch die Verfassung gebotenen) Notwendigkeit der Besteuerung von Unternehmen und nicht von Unternehmern bzw. Eigentümern<sup>35</sup>: "Anders als das Modell des BDI/VCI steht die 'Gemeindegewerbesteuer' neben dem bisherigen Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und sieht keine Verschmelzung vor." ... "Eine Vermischung mit der Fortentwicklung der Gewerbesteuer kann aber nicht stattfinden, weil zwei unterschiedliche Elemente unserer Gesellschaft besteuert werden müssen und sollen. Zum einen geht es um den Bürger und seine Ansprüche, die durch einen unmittelbaren steuerlichen Hebel begrenzt werden sollen, und zum anderen geht es um die Wirtschaftsbesteuerung. Die "Gemeindegewerbesteuer" ist eine vollkommen eigenständige Besteuerung, die sich lediglich zur Verwaltungsvereinfachung der Besteuerungsgrundlagen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer bedient."

"Wirtschaftskraft bezieht sich gerade nicht auf das Einkommen von natürlichen Personen, sondern auf den Beitrag der Wirtschaft zum Bruttoinlandsprodukt. Der Begriff Wirtschaftskraft in Art. 28 Abs. 2 Satz 2 GG ist insoweit inhaltlich gleich mit dem in Art. 104a GG Abs. 4 Satz 1 GG. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass "wirtschaftskraftbezogen" in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG bedeutet, dass diese Abgabe unabhängig von dem Betriebsinhaber und dem Unternehmensträger sein soll. Dies verbietet jede Vermischung mit anderen Einkunftsquellen. Deshalb kann keine Abgabe, die an ein Gesamteinkommen anknüpft, die Bedingungen des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG erfüllen. Damit scheidet das Modell BDI/VCI schon aus diesem Grunde aus. Es ist völlig unverständlich warum Scholz<sup>36</sup>, nachdem er diese Kriterien richtig herausgearbeitet hat, auch die Einkommensteuer ohne weitere Begründung als wirtschaftskraftbezogen einordnet. Da sie nach Leistungsfähigkeit erhoben wird, erfüllt sie diese Kriterien gerade nicht."

Diese Gedanken werden in dem hier ausgearbeiteten Modell 2 - in Erweiterung des Modells von Fromme - aufgegriffen, indem eine von Einkommen- und Körperschaftsteuer unabhängige Kommunale Betriebssteuer vorgeschlagen wird: Deutliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Einbeziehung aller selbständig ausgeübten Tätigkeiten sowie aller im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte bei gleichzeitiger Senkung der Steuersätze. Dem einkommensteuerlichen Gewinn werden dabei alle bezahlten Schuldzinsen sowie ein Teil der bezahlten Mieten & Pachten (auch für Immobilien) und der Lizenzgebühren hinzugerechnet.

Die Besteuerung der Wirtschaftskraft berücksichtigt beide Aspekte einer kommunalen Steuer: Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch Einbeziehung des Gewinns in die Bemessungsgrundlage, Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip durch Einbeziehung der sonstigen vom Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte wie bezahlte Schuldzinsen, Mieten & Pachten sowie Lizenzgebühren.

<sup>35</sup> Jochen-Konrad Fromme: Von der Gewerbesteuer zur Gemeindegewerbesteuer, mimeo, 5.7.2002.

<sup>36</sup> Scholz, in Maunz/Dürig: Grundgesetz, Rdnr 84d zu Art. 28.

### **Erhöhung der Steuersätze bei Einkommen-, Körperschaft- und ggf. Umsatzsteuer zur Finanzierung der Abschaffung der Gewerbesteuer (Modelle 5 und 6)**

Die Initiativen zur Abschaffung der Gewerbesteuer schlagen zur Kompensation für die Abschaffung der Gewerbesteuer einen erhöhten Anteil der Städte und Gemeinden an den Steuern vor, die von Bund und Ländern erhoben werden, also an Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Mehrwertsteuer und anderen Konsumsteuern. Derartige Erhöhungen der Zuweisungen verstärken den Druck, die entsprechenden Steuersätze zu erhöhen, da Bund und Länder wegen der Begrenzung der Verschuldung offensichtlich nicht auf Einnahmen verzichten können.

Wie auch immer diese Zuweisungen gestaltet würden, die negativen Auswirkungen für die Gemeinden und die Bürger sind erkennbar:

(a) Die Eigenständigkeit der Städte und Gemeinden würde geschwächt, ihre finanzielle und damit letztlich politische Abhängigkeit von Bund und Ländern würde erhöht. Die Schwankungen würden zwar im Vergleich zur Gewerbesteuer vermindert, aber nur, wenn diese im Wesentlichen durch Anteile an dem relativ stabilen Lohnsteueraufkommen ersetzt würde.

(b) Die Finanzkraft der Kernstädte würde weiter geschwächt<sup>37</sup>. Kernstädte mit schon heute sehr schwieriger Finanzsituation und hohen Hebesätzen würden dadurch eventuell in eine unentrinnbare Zwickmühle gedrängt.

(c) Der BDI will den auf den gewerblichen Anteil des Einkommens entfallenden Gemeindezuschlag der Sitzgemeinde des Unternehmens zuweisen, um weiterhin einen Anreiz zur Gewerbeansiedlung zu schaffen. Dies ist höchst kompliziert, wenn - wie üblich - eine Person mehrere Unternehmensanteile hält, die wiederum in unterschiedlichen Gemeinden Betriebsstätten unterhalten.

(d) Verteilungswirkung: Da derzeit Lohnsteuerzahler (und ihre Arbeitgeber) den allergrößten Teil der Steuern tragen, andererseits das Körperschaftsteueraufkommen heute nahe bei Null liegt<sup>38</sup>, wäre eine solche Lösung eine weitere Umverteilung zu Lasten der Arbeitnehmer, der kleineren mittelständischen Unternehmer und der Verbraucher. Kleinere Gewerbetreibende, die derzeit Freibeträge bei der Gewerbesteuer haben, würden durch diese Umverteilung zusätzlich belastet.

Aus all diesen Gründen ist eine Umlegung der Gewerbesteuer auf andere Steuern für die Städte und Gemeinden nicht wünschbar und wird deshalb vom Deutschen und vom Bayerischen Städtetag abgelehnt.

Das Modell 7 erfordert zuerst die Verschmelzung der bestehenden betrieblichen Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer zu einer zukünftigen einheitlichen Unternehmenssteuer. Das ist offensichtlich kurzfristig nicht umzusetzen.

### **Exkurs: Erhöhung der Umsatzsteuerbeteiligung**

Die erwähnten Zuschlagsmodelle auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer sehen alle als "Weichmacher" (Prof. Ritter) einen deutlich erhöhten kommunalen Anteil an der Umsatzsteuer vor. "In den nächsten Jahren wird der Satz der Mehrwertsteuer ohnehin erhöht werden; vom Mehrertrag sollten sich die Städte und Gemeinden einen nennenswerten Teil sichern", so kürzlich ein Industrievertreter. Das Gewerbesteueraufkommen betrug in 1999-2001 rund 25 Mrd. €. Bei Abschaffung der Gewerbesteuer würde der Abzug als Betriebsausgabe und die pauschalierte Anrechnung auf die Einkommensteuer wegfallen; dies ergäbe ein Mehraufkommen von über 10 Mrd. € bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer. Zum vollen Ausgleich der 25 Mrd. € müsste dennoch der Mehrwertsteuersatz von 16% auf rund 18% erhöht werden. Die Städte und Gemeinden hätten dann außer der Grundsteuer überhaupt keine eigenständigen Steuereinnahmen mehr. Letztlich muss die Politik entscheiden, ob Arbeitnehmer und Familien über die resultierenden Preiserhöhungen die Abschaffung der Gewerbesteuer bezahlen sollen.

<sup>37</sup> Bei hohem örtlichen Hebesatz bezahlen alle Arbeitnehmer mehr, da sich deren Einkommensteuersatz inkl. Kommunalzuschlag erhöhen würde. Kleinere Gemeinden mit sehr einkommensstarken Einwohnern (z.B. Grünwald, Starnberg etc.) könnten auch mit einem sehr niedrigen Hebesatz ihre Ausgaben decken. Insbesondere für die Bezieher höherer Einkommen mit deshalb höherer einkommenssteuerlicher Progression wären deshalb bei Realisierung des BDI-Modells starke Anreize zum Wechsel des ersten Wohnsitzes zu erwarten. Dies würde reiche Gemeinden weiter begünstigen.

Erhöhungen der Hebesätze würden massiv erschwert, da die Gewerbesteuer nicht mehr von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abgezogen werden kann und damit Erhöhungen voll auf den Steuerzahler durchschlagen. Zudem würden nun alle örtlichen Steuerzahler von Hebesatzerhöhungen betroffen sein, so dass Erhöhungen nur noch sehr schwer politisch durchsetzbar wären.

<sup>38</sup> Die Steuerbelastung von gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmern und Personengesellschaften würde durch die Abschaffung der Gewerbesteuer im Durchschnitt um knapp 1 Mrd. € sinken, da derzeit die Belastungswirkung der Gewerbesteuer nicht voll ausgeglichen wird. Diese Mindereinnahmen würden entweder den Gemeinden fehlen oder sie müssten zusätzlich von den anderen Einkommensteuerzahlern aufgebracht werden.

Bei hohem örtlichen Hebesatz kann die Steuerbelastung der Unternehmen trotzdem deutlich steigen, da der Kommunalzuschlag nicht mehr wie derzeit die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer abzugsfähig wäre.

#### **4.5 Im BDI-Modell bezahlen die Frankfurter über 10% mehr Lohn- und Einkommensteuer als die benachbarten Oberursler**

Der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) hat im September 2002 ein Positionspapier vorgelegt [BDI, Stadt-Umland-Wirkungen, 2002], wonach durch die Abschaffung der Gewerbesteuer und die Einführung einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer die Stadt-Umland-Problematik sich nicht verschärfen, sondern im Gegenteil entspannen werde. Es werde, so argumentiert dieses Papier wörtlich, „nicht zu einer so erheblichen Diskrepanz zwischen den Zuschlagssätzen großer Städte und ihrer Umlandgemeinden kommen.“ In dem Papier wird hierzu anhand des Realsteuervergleichs 2000 (Stat. Bundesamt) beispielhaft für vier großstädtische Räume aufgeführt, welche Anteile heute der kommunale Einkommensteueranteil (in der folgenden Tabelle 4.1 als Spalte 1 übernommen) und die Gewerbesteuer (Spalte 2 der Tabelle) am gesamten kommunalen Steueraufkommen haben. (Der nicht spezifizierte Restanteil, etwa für Frankfurt rund 23%, entfällt auf Grundsteuer, Umsatzsteuerbeteiligung u.ä..)

Genau diese Zahlen zeigen aber schon auf den ersten Blick, dass es bei einer aufkommensneutralen Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer sehr wohl zu einer erheblichen Diskrepanz der Zuschlagssätze kommen muss: In Oberursel bei Frankfurt oder Dachau bei München ist nur ein Anteil von rund 25%, den die Gewerbesteuer erbringt, durch die kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer zu ersetzen, bei Frankfurt und München aber ein Anteil von 50% und mehr.

In den Spalten 4 bis 6 der folgenden Tabelle 4.1 werden die Auswirkungen des BDI-Vorschlags mit den BDI-Zahlen und den vom BDI vorgeschlagenen Steuersätzen im Detail durchgerechnet<sup>39</sup>.

Durch die teilweise Nichtanrechenbarkeit der Gewerbesteuerschuld auf die Einkommensteuerschuld entsteht beim Übergang auf das BDI-Zuschlagsmodell ein Defizit für den Fiskus gegenüber den BDI-Berechnungen. Zur Erreichung der auch vom BDI avisierten Aufkommensneutralität für Bund, Länder und Kommunen müsste deshalb der Zuschlagssatz von 30,3 % vom BDI entsprechend angepasst werden. Ergebnis: Ohne eine Anpassung der Zuschlagssätze würde das Aufkommen in Frankfurt um über 20%-Punkte sinken (vgl. Spalte 7 in Tabelle 4.1), in Oberursel aber um 19,8%-Punkte steigen. Für Aufkommensneutralität (vgl. Spalte 8 in Tabelle 4.1) müsste Frankfurt einen „BDI-Hebesatz“ auf die kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer von rund 140% erheben, Oberursel aber nur von knapp 80%.

Das Endresultat in Spalte 9 der Tabelle 4.1 zeigt in aller Deutlichkeit, dass der BDI-Vorschlag die Stadt-Umland-Problematik verschärft: In Frankfurt wären die Steuern über ein Zehntel höher als im benachbarten Oberursel, z.B. betrüge der neue Spitzensteuersatz in Frankfurt über 45% gegenüber nur rund 40% im benachbarten Oberursel. Es könnte allerdings zugunsten einer Glättung des Stadt-Umland-Gefälles von einem modifizierten BDI-Modell ausgegangen werden. Dann sind die genannten Unterschiede etwas geringer (vgl. Spalte 9G in Tabelle 4.1).

Effekte, die die Unterschiede verstärken würden (Aufhebung der Kappung, vgl. Erläuterung zu Spalte 4 in der Tabelle), Verlegung des nominalen Betriebssitzes, v.a. von Freiberuflern (vgl. Erläuterung zu Spalte 4) sowie Verlegung des nominalen Wohnsitzes in steuergünstige Umlandgemeinden sind hierbei noch nicht berücksichtigt. (Zur weiteren Diskussion der durch das BDI verschärften Stadt-Umland-Problematik siehe den Anhang A3.2.)

<sup>39</sup> Der BDI hat bei offiziellen Sitzungen, z.B. der AG Kommunalsteuern am 30.10.2002, immer wieder ganz allgemein von zusätzlichen Anteilen an der Umsatzsteuer gesprochen, insbesondere für den interkommunalen Ausgleich zwischen den Kommunen, hat sich aber auch in dieser Sitzung nachhaltig geweigert hierzu klare und nachvollziehbare Angaben zu machen (wer bekommt mehr, wer weniger bzw. um wie viel soll der MWSt-Satz nach BDI-Meinung erhöht werden). Bei allen Berechnungen können nur offiziell durch den BDI verlautbarte Ergänzungen seines Modells berücksichtigt werden, so dass diese Überlegung außen vor bleiben muss.

Tabelle 4.1 Auswirkung des BDI Vorschlags zur Reform der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuersätze

	geltendes Recht					Original BDI-Modell							korrigiertes BDI-Modell mit Glättung Stadt-Umland							
	(1)	(2)	(2a) =(2)x58%	(2b) =(2)x42%	(3) =(1)+(2)	(4) =(1) x 23,3% / 15%	(5) =(5a)+(5b)	(5a) =(2a) x (1) von Tab.4.2 / 0,74	(5b) =(2b) x (4) von Tab.4.2 / 0,74	(6) =(4)+(5)	(7) =(6)-(3)	(8) =100%-(7)/(6)	(9) =32,2% +(8)x9,8%	(5bG) =(2b) x (5) von Tab.4.2 / 0,74	(6G) =(4)+(5a) +(5bG)	(7G) =(6G)-(3)	(8G) =100%- (7G)/(6G)	(9G) =32,2% +(8G)x9,8%		
	Anteil an Einkomm St (15%)	Gewerbe steuer	von (2): Kapital gesell schaften	von (2): Personen unter nehmen	Summe	23,3%- Anteil an ESt	Gewinn steuer auf Gewerbe betriebe	von (5): Kapital gesell schaften	von (5): Personen unter nehmen	Summe ohne Glättung	Differenz	Hebesatz	BDI- Spitzen steuer satz	von (5): Personen unter nehmen	Summe mit Glättung	Differenz	Hebesatz	BDI- Spitzen steuer satz		
	Anteil an den kommunalen Steuereinnahmen					Anteil an den kommunalen Steuereinnahmen														
(1) <b>Frankfurt</b>	0,227	0,541	0,314	0,227	0,768	0,352	0,197	0,223	-0,026	0,549	-0,219	139,9%	<b>45,9%</b>	0,014	0,589	-0,179	130,4%	<b>45,0%</b>		
(1a) <b>Oberusel</b>	0,525	0,227	0,132	0,095	0,752	0,814	0,145	0,130	0,015	0,959	0,207	78,4%	<b>39,9%</b>	0,006	0,950	0,198	79,2%	<b>40,0%</b>		
(2) <b>Bremen</b>	0,314	0,355	0,206	0,149	0,669	0,487	0,157	0,163	-0,006	0,644	-0,025	103,8%	42,4%	0,009	0,659	-0,010	101,5%	42,2%		
(2a) <b>Achim</b>	0,447	0,335	0,194	0,141	0,782	0,693	0,180	0,172	0,008	0,872	0,090	89,6%	41,0%	0,008	0,873	0,091	89,5%	41,0%		
(3) <b>Hannover</b>	0,257	0,441	0,256	0,185	0,698	0,398	0,174	0,190	-0,016	0,573	-0,125	121,9%	44,1%	0,011	0,600	-0,098	116,4%	43,6%		
(3a) <b>Barsinghausen</b>	0,433	0,296	0,172	0,124	0,729	0,671	0,149	0,146	0,003	0,820	0,091	88,9%	40,9%	0,007	0,825	0,096	88,4%	40,9%		
(4) <b>München</b>	0,334	0,491	0,285	0,206	0,825	0,518	0,179	0,203	-0,024	0,697	-0,128	118,4%	43,8%	0,012	0,733	-0,092	112,5%	43,2%		
(4a) <b>Wolfratshausen</b>	0,449	0,337	0,195	0,142	0,786	0,696	0,208	0,189	0,019	0,904	0,118	87,0%	40,7%	0,009	0,893	0,107	88,0%	40,8%		
(4b) <b>Dachau</b>	0,586	0,256	0,148	0,108	0,842	0,908	0,142	0,134	0,008	1,050	0,208	80,2%	40,1%	0,006	1,049	0,207	80,3%	40,1%		

Quelle: [BDI, Stadt-Umland-Wirkungen, 2002], eigene Berechnungen.

**Erläuterungen zu Tabelle 4.1:**

zu Spalte 1:

Städte und Gemeinden bekommen derzeit einen Anteil von 15% am gesamten Einkommensteueraufkommen. Die resultierenden Einkommensteuerzuweisungen machen nach BDI-Angaben z.B. rund 22,7% der gesamten Frankfurter Steuereinnahmen aus.

zu Spalte 2:

Städte und Gemeinden erheben derzeit Gewerbesteuer mit einem durchschnittlichen Hebesatz von 390% bei einer Messzahl von 5%. Dies ergibt einen effektiven Steuersatz von 16,3% [=5%\*390%/(1+5%\*390%)]. Die resultierende Gewerbesteuer macht nach BDI-Angaben z.B. rund 54,1% der gesamten Frankfurter Steuereinnahmen aus.

zu Spalten 2a und 2b:

Lt. der vorläufigen Gewerbesteuerstatistik für 1998 betrug der Anteil der Kapitalgesellschaften an der gesamten Gewerbesteuer rund 58%, entsprechend der Anteil der Personenunternehmen rund 42%. Die Anteile variieren von Kommune zu Kommune. Entsprechende Detailzahlen liegen bei den Kommunen vor; vorläufig wird hier einheitlich für alle Kommunen von 58% zu 42% ausgegangen. Unter dieser Annahme machen die resultierenden Gewerbesteuererinnahmen aus Kapitalgesellschaften z.B. rund 31,4% der gesamten Frankfurter Steuereinnahmen aus, aus Personenunternehmen rund 22,7%.

Zu Spalte 3:

Insgesamt machen Einkommen- und Gewerbesteuererinnahmen nach BDI-Angaben z.B. rund 76,8% der gesamten Frankfurter Steuereinnahmen aus.

zu Spalte 4:

Nach dem BDI-Vorschlag werden die Einkommensteuersätze so weit abgesenkt, dass ein kommunaler Basis-Zuschlag von 30,3% wieder die alten Steuersätze ergibt. Der Zuschlag von 30,3% entspricht einem Anteil von 23,3% [=1-1/(1+0,303)] am gesamten Einkommensteueraufkommen gegenüber bisher 15%. Entsprechend machen nun die Einkommensteuerzuweisungen z.B. rund 35,2% (=23,3%/15%\*22,7%) der gesamten Frankfurter Steuereinnahmen aus.

Hinweis: Derzeit werden beim Verteilungsschlüssel für den kommunalen 15%-Anteil an der Einkommensteuer höhere Einkommen durch Kappung untergewichtet. Nach Einführung des BDI-Modells würde diese Kappung entfallen. Dadurch würden v.a. Kommunen mit besonders einkommensstarken Einwohnern begünstigt, insbesondere also „grüne“ Wohnkommunen nahe von wirtschaftstarken Großstädten: in unserem Standardbeispiel wohl Oberusel gegenüber Frankfurt. Dies ist bei den Berechnungen nicht berücksichtigt.

zu Spalte 5a:

Nach dem BDI-Vorschlag wird der Körperschaftsteuersatz von derzeit 25% auf 28,6% erhöht. Darauf dürfen die Kommunen einen Basiszuschlag von 30,3% erheben; das sind 8,67% bezogen auf das Körperschaftsteuerpflichtige Einkommen. Diese Bemessungsgrundlage ist bei BDI um den effektiven Gewerbesteuersatz von durchschnittlich 16,3% höher (zu den jeweiligen örtlichen Sätzen vgl. Tab. 4.2, Spalte 1a), da die Gewerbesteuer bei BDI entfällt. Bisher bekommen die Kommunen diesen effektiven Gewerbesteuersatz auf den Gewerbeertrag nach Gewerbesteuerrückstellung. Zukünftig bekommen sie - bezogen auf die gleiche Bemessungsgrundlage - durchschnittlich 10,1% (=8,67%\*1,163), also nur gut die Hälfte wie bei der Gewerbesteuer (zu den jeweiligen örtlichen Sätzen vgl. Tab. 4.2, Spalte 1b). Dadurch resultiert der kalkulatorische Zuschlag in Tab. 4.2, Spalte 1. Dieser Zuschlag berücksichtigt, dass die Städte und Gemeinden von Kapitalgesellschaften statt Gewerbesteuer einen Zuschlag von 30,3% auf die auf 28,6% erhöhte Körperschaftsteuer bekommen.

Zudem muss berücksichtigt werden, dass die ausgewiesenen Gewerbesteuereinnahmen der Kommunen um die Gewerbesteuerumlagen geschmälert sind. Der BDI schlägt mit Email vom 22.11.02 einen Korrekturfaktor von 0,74 vor (entsprechend 26% Gewerbesteuerumlage), den wir übernehmen.

Entsprechend würden die resultierenden Körperschaftsteuerzahlungen von Kapitalgesellschaften z.B. rund 22,3% der gesamten Frankfurter Steuereinnahmen ausmachen.

zu Spalte 5b:

Auch hier wird die Gewerbesteuerumlage mit dem Korrekturfaktor von 0,74 berücksichtigt.

Das BDI-Modell geht davon aus, dass die von Personenunternehmen bezahlte Gewerbesteuer voll auf die Einkommensteuerschuld der Eigentümer angerechnet werden kann. Dies ist in mehrfacher Weise nicht der Fall:

Die Verrechnung gilt generell nicht bei Kapitalgesellschaften als Eigentümer und greift nicht bei natürlichen Personen, soweit sie (z.B. durch Verlustvorträge) keine Einkommensteuerschuld haben. Hierfür verwenden wir den - u.E. sehr niedrigen - BMF-Abschlag von nur 5% entsprechend einem Abschlagfaktor von 0,95.

Soweit die Gewerbesteuer bisher angerechnet wurde, würde durch den Wegfall der Gewerbesteuer die Einkommensteuer ansteigen, allerdings nicht - wie vom BDI-Modell angenommen - im vollen Umfang, sondern nur in Höhe des Anrechnungsanteil von max. 42% (über den Abzug der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der ESt) plus Pauschalabzug von 180% bezogen auf den örtlichen Hebesatz. Beispiel: Bisher erhalte die Kommune 100 € Gewerbesteuer von einem Personenunternehmen, das davon beim durchschnittlichen Hebesatz von 390% über die Einkommensteuerreduzierung 46,2% (=180%/390%) plus max. 42%, also max. 88,2% oder 88,2 € zurückbekommt. Wird nun die Gewerbesteuer abgeschafft, so fehlen mindestens 11,2 € in der Staatskasse.

Das BMF geht bei seinen Abschätzungen von einem durchschnittlichen Spitzensteuersatz von 35% aus, den wir übernehmen. Dann ergibt sich ein Defizit von 18,8% (=100%-46,2%-35%). Dieses Defizit berücksichtigen wir bei unseren Berechnungen wie folgt:

Nach Wegfall der Gewerbesteuer bekommen Bund und Länder den neuen BDI-Anteil an der ESt von 76,7%. Die Kommunen bekommen die verbleibenden 23,3% abzüglich der oben erläuterten Differenz. Diese Differenz (Spalte 4 in Tab. 4.2) muss für jede Kommune individuell abgeschätzt werden, da sonst das BDI-Modell nicht mit der Kommunalen Betriebssteuer vergleichbar ist. Man würde dann nämlich das BDI-Modell mit einem Defizit für Bund/Länder gerade in den Kommunen mit hohen Hebesätzen mit einem für jede Kommune und auch Bund und Länder in der Gesamtheit in etwa ausgeglichenen Situation bei der Kommunalen Betriebssteuer vergleichen. Diese individuelle Zurechnung führt bei Städten mit sehr hohen Hebesätzen wie Frankfurt und München dazu, dass die Kommunen sogar noch dazuzahlen müssten (Spalte 4 in Tab. 4.2).

Es könnte allerdings zugunsten einer Glättung des Stadt-Umland-Gefälles auch davon ausgegangen werden, dass Bund und Länder das Defizit nicht für jede Kommune individuell abschätzen, also der einzelnen Kommune nur die Differenz zwischen dem tatsächlichen Mehraufkommen (Spalte 2 in Tab. 4.2) und dem Anteil von Bund und Ländern von 76,7% geben; dann würde ein einheitlicher kalkulatorischer Zuschlag von also 4,5% (vgl. Spalte 5 in Tabelle 4.2) resultieren.

Tabelle 4.2 Faktoren für Tab. 4.1, Spalten 5a und 5b

	(1a)	(1b)	(1)	(2a)	(2b)	(2c)	(2)	(3)	(4)	(5)
		$= (1a) \times 5\% / [100\% + (1a) \times 5\%]$	$= 30,3\% \times 28,6\% \times [100\% + (1b)] / (1b)$	$= 180\% / (1)$		$= 0,95$	$= [(2a) + (2b)] \times (2c)$		$= (2) - (3)$	$= 100\% - (3) - 18,8\%$
	Hebesatz	effektiver Gewerbesteuersatz	kalkulatorischer Zuschlag der Kommunen auf KSt	pauschale Anrechnung	35%	Abschlagsfaktor für Nichtanrechnung	Summe	Anteil Bund + Länder	kalkulatorischer Zuschlag der Kommunen auf ESt	kalkulatorischer Zuschlag der Kommunen auf ESt
(1) <b>Frankfurt</b>	490%	19,7%	0,53	36,7%	35,0%	0,95	68,1%	0,767	-8,6%	4,5%
(1a) <b>Oberusel</b>	310%	13,4%	0,73	58,1%	35,0%	0,95	88,4%	0,767	11,7%	4,5%
(2) <b>Bremen</b>	420%	17,4%	0,59	42,9%	35,0%	0,95	74,0%	0,767	-2,8%	4,5%
(2a) <b>Achim</b>	360%	15,3%	0,65	50,0%	35,0%	0,95	80,8%	0,767	4,0%	4,5%
(3) <b>Hannover</b>	460%	18,7%	0,55	39,1%	35,0%	0,95	70,4%	0,767	-6,3%	4,5%
(3a) <b>Barsinghausen</b>	380%	16,0%	0,63	47,4%	35,0%	0,95	78,3%	0,767	1,5%	4,5%
(4) <b>München</b>	490%	19,7%	0,53	36,7%	35,0%	0,95	68,1%	0,767	-8,6%	4,5%
(4a) <b>Wolfratshausen</b>	320%	13,8%	0,71	56,3%	35,0%	0,95	86,7%	0,767	9,9%	4,5%
(4b) <b>Dachau</b>	350%	14,9%	0,67	51,4%	35,0%	0,95	82,1%	0,767	5,4%	4,5%

Weitere Erläuterungen zu Spalte 5b:

Hinweis: Derzeit wird Einkommen aus selbständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit am Wohnort versteuert. Nach Einführung des BDI-Modells würden diese Einkommen am Betriebsort versteuert. Dadurch würden v.a. Kommunen mit entsprechenden Betrieben begünstigt, in unserem Standardbeispiel wohl Frankfurt gegenüber Oberusel. Insbesondere viele Freiberufler können aber relativ leicht ihren nominalen Betriebssitz verlegen. Derzeit haben sie dazu keinen steuerlichen Anlass, weil ihre Steuerbelastung unabhängig vom Betriebssitz ist. Bei den zu erwartenden enormen Steuersatzunterschieden zwischen Oberusel mit 40,0% Spitzensteuersatz und

Frankfurt mit 45,0% werden viele Freiberufler einen möglichst großen Teil ihrer entsprechenden Einkünfte im steuergünstigeren Oberursel ausweisen. Dies ist bei den Berechnungen nicht berücksichtigt.

Zu Spalte 6:

Insgesamt würden nach Einführung des BDI-Modells die kommunalen Basiszuschläge z.B. rund 58,9% der gesamten Frankfurter Steuereinnahmen ausmachen.

Zu Spalte 7:

Hat eine Kommune nennenswerte Gewerbesteuereinnahmen, bekommt sie nach Einführung des BDI-Modells deutlich weniger Steuereinnahmen, z.B. in Frankfurt rund 17,9%.

Zu Spalte 8:

Jede einzelne Kommune muss nun einen BDI-Hebesatz festlegen, um ihre Steuereinnahmen konstant zu halten. Z.B. müsste Frankfurt nach Einführung des BDI-Modells einen kommunalen BDI-Hebesatz von 130,4% festlegen.

Zu Spalte 9:

Durch Multiplikation des festgelegten kommunalen BDI-Hebesatzes mit dem geltenden Progressionstarif ergibt sich der in der Kommune gültige Progressionstarif; Eingang- und Spitzensteuersatz werden entsprechend verändert. In Frankfurt wären die Steuern über ein Zehntel höher als im benachbarten Oberursel, z.B. betrüge der neue Spitzensteuersatz in Frankfurt 45,0% gegenüber nur 40,0% im benachbarten Oberursel (bei einem allgemeinen Standardsatz von 42% in 2005).

## **Teil II Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer**

"Das System kranke derzeit vor allem daran, dass die Kommunen zu viele Zuweisungen und zu wenig Steuereinnahmen erhalten", so der sächsische Ministerpräsident Georg MILBRADT<sup>40</sup>. "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."

### **5 Darstellung der Kommunalen Betriebssteuer (BSt)**

Im Folgenden wird mit der Kommunalen Betriebssteuer ein einfaches Reformmodell vorgestellt. Sie belastet alle in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte gleichmäßig mit einer Betriebssteuer und eröffnet damit Spielraum für allgemeine Steuersatzsenkungen. Die Kommunale Betriebssteuer erweitert in zwei wesentlichen Punkten die bestehende Gewerbesteuer:

- Erweiterung der Bemessungsgrundlage beim einzelnen Unternehmen durch stärkere Annäherung an seine betriebliche Wertschöpfung (volle Zurechnung der Schuldzinsen etc.).
- Vermehrung der Steuerpflichtigen durch Einbeziehung aller selbständig Tätigen in die Betriebssteuer - dadurch Annäherung an die volkswirtschaftliche Wertschöpfung.

#### **5.1 Was soll zukünftig die Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer sein?**

Der Gewerbesteuer unterliegt derzeit der Gewerbeertrag, nämlich der vom Unternehmen ausgewiesene steuerliche Gewinn zzgl. Zurechnungen (Hälfte der Dauerschuldzinsen, netto bezahlte Mieten & Pachten für Anlagegüter ohne Immobilien etc.) und abzgl. Kürzungen (Beteiligungserträge etc.).

Zukünftig sollten alle im örtlichen Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte der Kommunalen Betriebssteuer unterliegen, nämlich die Gewinne, die vom Betrieb bezahlten Schuldzinsen sowie ein angemessener Teil der bezahlten Mieten & Pachten (auch für Immobilien) und Lizenzgebühren. Damit ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage:

Gewinn (laut Einkommensteuererklärung)

+ netto bezahlte Schuldzinsen

+ etwa die Hälfte der netto bezahlten Mieten & Pachten (sowie der bezahlten Lizenzgebühren).

Durch den Gewinn in der Bemessungsgrundlage wird die Leistungsfähigkeit berücksichtigt, durch Einbeziehung der sonstigen vom Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte auch das Äquivalenzprinzip. Dann würden in der Tat alle Entgelte für das im Unternehmen gebundene Kapital besteuert werden:

- Gewinne sind das Entgelt für das dem Unternehmen von den Eigentümern zur Verfügung gestellte Risikokapital (Eigenkapital).
- Schuldzinszahlungen sind das Entgelt für das dem Unternehmen von Dritten zur Verfügung gestellte Finanzkapital (z.B. Bankkredite).
- Miet- & Pachtzahlungen sind das Entgelt für das dem Unternehmen von Dritten zur Verfügung gestellte Sachkapital (z.B. Gebäude oder Maschinen). Die hierin enthaltenen Zahlungen für Abschreibungen, Mietnebenkosten, Verwaltung etc. sind nicht Teil der Wertschöpfung des betrachteten Betriebs und bleiben deshalb unberücksichtigt. Der Betriebssteuer unterliegen nur

<sup>40</sup> Beim 75-jährigen Gründungsjubiläum des Kölner Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts, Handelsblatt vom 10.12.2002.

die enthaltenen Zahlungen<sup>41</sup> für Schuldzinsen (und für Gewinnzuschlag). Der Schuldzinsanteil kann dabei typisierend und pauschalierend<sup>42</sup> bestimmt werden, z.B. für bewegliche Wirtschaftsgüter mit 35%, für unbewegliche Wirtschaftsgüter (meist Immobilien) mit 70% der 'kalten' Mieten und Pachten.

Sowohl Eigennutzer als auch Mieter von als Wohnraum genutzten Immobilien sind nicht betriebssteuerpflichtig, vgl. Kapitel 6.5.

- Lizenzzahlungen sind das Entgelt für das dem Unternehmen von Dritten zur Verfügung gestellte geistige Kapital (z.B. Patente, Markennamen). Hierbei darf nur der im Betrieb erwirtschaftete Anteil der Lizenzzahlungen besteuert werden. Hierbei wird pauschalierend von 50% ausgegangen<sup>43</sup>. Reine Patentlizenzen sollten unbesteuert bleiben, da sonst die lizenzierte Inlandsproduktion gegenüber dem Import des gesamten Produkts benachteiligt würde.

Tabelle 5.1 zeigt einen Vergleich der Besteuerungsprinzipien einmal für die Gewerbesteuer, zum anderen für die Betriebssteuer.

Tabelle 5.1 Gewerbesteuer versus kommunale Betriebssteuer

<b>Gewerbesteuer</b>	<b>Kommunale Betriebssteuer</b>
zu versteuerndes Einkommen	zu versteuerndes Einkommen
+ 50% bezahlte <del>Dauer</del> schuldzinsen	+ 100% <del>netto</del> bezahlte <del>Schuld</del> zinsen
+ 50% bezahlte Mieten & Pachten für Anlagevermögen <del>ohne</del> Immobilien	+ 35% <del>netto</del> bezahlte Mieten & Pachten für bewegliche Wirtschaftsgüter
	+ 70% <del>netto</del> bezahlte Mieten & Pachten für Immobilien (ohne Wohnungen)
	+ 50% bezahlte Lizenzgebühren für Markennamen, Franchising und Vertriebsrechte

Bei den Hinzurechnungen und Kürzungen müssen folgende Prinzipien berücksichtigt werden:

- **Bezahlte** Schuldzinsen, Mieten & Pachten sowie Lizenzgebühren werden nur zugerechnet, insoweit sie bei der Bestimmung des steuerlichen Gewinns als Kosten geltend gemacht wurden und damit das 'zu versteuernde Einkommen' verringert haben.
- **Erhaltene** Ertragszinsen<sup>44</sup>, Mieten & Pachten sowie Beteiligungserträge<sup>45</sup> werden nur abgezogen, insoweit sie steuerpflichtig sind und damit das 'zu versteuernde Einkommen' erhöht haben.
- **Erhaltene** Lizenzerträge sind aus laufender Geschäftstätigkeit erwirtschaftete Betriebseinnahmen und werden deshalb nicht von den Lizenzaufwendungen abgezogen.

<sup>41</sup> Die Zurechnung des Schuldzinsenanteils von Mieten & Pachten inkl. Leasing bringt keine zusätzlichen Erträge, sie sichert vielmehr die lückenlose Erfassung der in der gesamten Volkswirtschaft erwirtschafteten Entgelte für Fremdkapital. Insoweit ist eine extra Zurechnung eine Doppelzählung.

<sup>42</sup> Der Anteil der Schuldzinsen an den gesamten Miet- & Pachtzahlungen kann pauschalierend bestimmt werden, indem zuerst alle laufenden Kosten der Bewirtschaftung abgezogen werden und die verbleibenden Kosten pauschal in einen betriebssteuerpflichtigen Teil für Schuldzinsen und einen verbleibenden Teil für Abschreibungen aufgeteilt wird. Der Teil für Abschreibungen ist umso geringer, je länger die Lebensdauer des verpachteten Wirtschaftsgutes ist. Setzt man bei beweglichen Wirtschaftsgütern eine typische Lebensdauer von 8 Jahren an, so ergibt sich bei einem Zinssatz von 6% über die gesamte Laufzeit ein (finanzmathematisch kalkulierter) Zinsanteil von rund 1/3  $\{=(0,1490-0,10)/0,1490\}$ . Setzt man für unbewegliche Wirtschaftsgüter (meist Immobilien) eine typische Lebensdauer von 40 Jahren an und einen Bodenwertanteil an der Investition von 1/5, so ergibt sich bei einem Zinssatz von 6% über die gesamte Laufzeit ein (finanzmathematisch kalkulierter) Zinsanteil von rund 70%  $\{=(0,06646-(0,025*4/5))/0,06646\}$ .

<sup>43</sup> Dieser Anteil ist bei Lizenzen für die Herstellung eines Produkts niedrig, da die Lizenzgebühren dann Vorleistungscharakter haben, bei Lizenzen für Namen oder Vertrieb hingegen hoch, da die Lizenzen dann Gewinnbeteiligungscharakter haben. Der Anteil könnte pauschalierend z.B. mit 50% festgelegt werden.

<sup>44</sup> Dies gilt allerdings nur für Ertragszinsen in betriebsüblicher Höhe, die z.B. aus Liquiditätsreserven o.ä. resultieren. Bei übermäßig hohen Ertragszinsen und Beteiligungserträgen ist eine Besteuerung dieser Betriebsbereiche analog wie bei Finanzdienstleistern zu prüfen.

<sup>45</sup> Alle steuerfrei erhaltenen Dividenden und Beteiligungserträge bleiben also bei der Kürzung ganz unberücksichtigt, hälftig dem Gewinn zugerechnete Erträge ('Halbsatzverfahren') dürfen nur halb bei der Kürzung berücksichtigt werden.

## **Keine Betriebssteuer auf Löhne**

Bemessungsgrundlage könnte auch die gesamte Wertschöpfung des Unternehmens sein, die neben dem Gewinn, den Schuldzinsen und Lizenzgebühren auch die Löhne umfasst. Da die Löhne aber grundsätzlich bereits mit erheblichen Lohnsteuern und Sozialabgaben belastet sind, die in mehr oder weniger starkem Umfang Steuercharakter haben, sollte die Betriebssteuer nicht auf die Löhne erhoben werden. Löhne sind in Deutschland mit rund 40% Steuern und Abgaben belastet, Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen nur mit rund 25% [Jarass/Obermair, EU Steuersystem, 1999].

Es wäre allerdings durchaus zu überlegen, nicht sozialversicherungspflichtige Löhne<sup>46</sup> wie Vorstands- und Geschäftsführergehälter inkl. aller Nebenleistungen der Kommunalen Betriebssteuer zu unterwerfen.

### **5.2 Wer soll zukünftig Kommunale Betriebssteuer bezahlen?**

Bisher bezahlt nur ein - nach wirtschaftlichen Kriterien - willkürlich abgegrenzter Kreis von Unternehmen Gewerbesteuer. Zukünftig sollten alle<sup>47</sup> 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 & Verpachtung<sup>48</sup> der Besteuerung unterworfen.

Wer wegen der Geringfügigkeit seiner Einkünfte keine Einkommensteuererklärung abgeben muss (z.B. Kleinunternehmer, ggf. kleine Vermieter und kleine Land- und Forstwirte), ist dadurch automatisch von der Erhebung einer Betriebssteuer befreit. Sowohl Eigennutzer als auch Mieter von als Wohnraum genutzten Immobilien sind nicht betriebssteuerpflichtig (vgl. Kapitel 6.5).

Grundprinzip der Betriebssteuer ist es, alle Entgelte für die Nutzung von Produktionsfaktoren mit Ausnahme der Löhne der Besteuerung zu unterwerfen. Damit sind grundsätzlich Zahlungen für Mieten & Pachten, die der Zahlende bei seiner Gewinnermittlung als Kosten geltend macht, bei diesem 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.

### **5.3 Wie hoch soll zukünftig der Steuersatz der Kommunalen Betriebssteuer sein?**

Der durchschnittliche effektive<sup>49</sup> Gewerbesteuersatz beträgt derzeit 16,3% (durchschnittlicher Hebesatz rund 390%) bei einer Spannweite von 14,2% für kleine Gemeinden (bei 330% Hebesatz) bis 19,7% für Großstädte (bei 490% Hebesatz).

Die Besteuerung aller Unternehmen und die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erhöht das kalkulatorische Aufkommen der Betriebssteuer erheblich und schafft Spielraum für eine gleiche &mäßige Besteuerung. Insbesondere für Einzelunternehmer und Freiberufler könnte so die Steuer-

<sup>46</sup> Falls gewünscht, könnten mittelfristig alle Löhne einbezogen werden, wenn die resultierenden Mehrerträge (wie in Italien bei der IRAP) zur Senkung der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung verwendet würden. Dies würde trotz der Einbeziehung zu einer deutlichen Senkung der Gesamtbelastung der sozialversicherungspflichtigen Löhne führen, da dann alle Arbeitnehmerentgelte, nicht nur die derzeit sozialversicherungspflichtigen Teile, zur Finanzierung der Sozialversicherung herangezogen würden.

<sup>47</sup> Die Beschränkung auf MWSt-pflichtige Tätigkeiten ist u.E. nicht zielführend. Dann wäre u.a. nicht betriebssteuerpflichtig: das Kreditgeschäft der Banken, der Gesundheitsbereich, viele halböffentliche Bereiche wie Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen etc.. Zudem würden viele willkürliche Trennungslinien geschaffen, die die Steuerhebung ungleichmäßig und kompliziert machen würden.

<sup>48</sup> Würde Vermietung & Verpachtung (wie z.B. auch im NRW-Modell vorgeschlagen) generell von der Betriebssteuer ausgenommen, würde ein wesentlicher Teil der insgesamt in der Volkswirtschaft erwirtschafteten Schuldzinsen der Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer entzogen, da dann die Betriebe weiter (steuergetrieben) aufgespalten und dabei die Fremdkapitalfinanzierung der Besitzgesellschaften erhöht würde, die Eigenkapitalfinanzierung der anderen betriebssteuerpflichtigen Bereiche entsprechend vermindert würde. Die Zurechnung des Schuldzinsanteils der Mieten & Pachten beim Zahler (wie heute schon bei Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter) wäre dann eine Hilfslösung zur Besteuerung jedenfalls eines (wesentlichen) Teils der vom Vermieter & Verpachter bezahlten Schuldzinsen.

<sup>49</sup> Nach Selbstabzug der zu zahlenden Gewerbesteuer von ihrer Bemessungsgrundlage:  $16,3\% = 5\% \cdot 390\% / (1 + 5\% \cdot 390\%)$ .

belastung durch die Kommunale Betriebssteuer abgesenkt werden. Eine Begrenzung von Verlustverrechnungen, wie in Kapitel 6.8 beschrieben, ist allerdings zwingende Voraussetzung für ein stabiles Aufkommen aus der Kommunalen Betriebssteuer; andernfalls steht zu befürchten, dass die Reform die global operierenden Konzerne gänzlich unberührt lässt und zu Lasten der regional gebundenen Mittelständler geht.

Bei der Betriebssteuer wird der Abzug als Betriebsausgabe beibehalten. Die Teilanrechnung auf die bezahlte Einkommensteuer (§35 EStG) sollte allerdings vereinfacht werden (vgl. Kap. 6.3).

Das kommunale Hebesatzrecht könnte beibehalten werden. Allerdings können starke Unterschiede der Hebesätze bei der wachsenden Mobilität vor allem der Dienstleistungsunternehmen zu weiteren Abwanderungen zu Lasten der Kernstädte führen<sup>50</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 Gewerbekapitalsteuer von 0,75% und der 9%-ige Krankenversicherungsbeitrag der Arbeitgeber auf die sozialversicherungspflichtigen Löhne abgeschafft.

#### **5.4 Beispiele für Handwerker, Freiberufler und Arbeitnehmer**

Tabelle 5.2 gibt einen Vergleich der Steuerbelastung für die Gewerbesteuer, für die Kommunale Betriebssteuer und für das BDI-Zuschlagsmodell. Dabei wird für die Kommunale Betriebssteuer von unveränderten Hebesätzen ausgegangen, aber von einer Absenkung der Messzahl auf 4%, die nach unseren Abschätzungen in Teil III in jedem Fall bei der Kommunalen Betriebssteuer aufkommensneutral dargestellt werden kann zusätzlich zu den erheblich erhöhten Freibeträgen für Einzelunternehmer.

Bei der Kommunalen Betriebssteuer wird ein Handwerksbetrieb mit einem Jahresgewinn von 125.000 € (vgl. Tab. 5.2, Zeile 9) in München durch die Kommunale Betriebssteuer gegenüber der Gewerbesteuer um 2.000 € entlastet (Tabelle 5.2, Zeile 9), auch wenn ihm wegen relativ hoher Fremdfinanzierung nun höhere Schuldzinsen und Mietzahlungen zugerechnet werden; in Wolfratshausen mit seinem sehr niedrigen Hebesatz von nur 320% steigt die Belastung um rund 600 €, da sich bei der Kommunalen Betriebssteuer die Hebesatzunterschiede viel geringer auf die Gesamtbelastung auswirken als bei der Gewerbesteuer. Das BDI-Zuschlagsmodell dagegen entlastet sowohl den Münchner Handwerker um 1.200 € und den Wolfratshausener um 1.500 €, einerseits erfreulich für die Handwerker, andererseits werden damit die Belastungsunterschiede zwischen München und Wolfratshausen auf 3.300 € pro Jahr erhöht. Zudem bezahlen die Entlastungen im wesentlichen die Mitarbeiter der Münchner Handwerksbetriebe durch die beim BDI-Modell notwendigerweise erhöhte Lohnsteuerbelastung.

Zudem: Im Gegensatz zur Gewerbesteuer können alle für die Berechnung der Kommunalen Betriebssteuer benötigten Zahlenwerte vom Steuerpflichtigen seiner Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung entnommen werden. Der Verwaltungsaufwand sinkt also sowohl beim Steuerpflichtigen wie auch bei der Finanzverwaltung.

<sup>50</sup> Vgl. Anhang A3 dieses Berichts, abrufbar unter [www.ATW-FORSCHUNG.DE](http://www.ATW-FORSCHUNG.DE).

Tabelle 5.2 Vergleich der Steuerbelastung für einen ledigen Gewerbetreibenden (z.B. Handwerker)  
durch Gewerbesteuer, durch Kommunale Betriebssteuer und durch BDI-Zuschlagsmodell

Gewerbesteuer		1.000 €		Kommunale Betriebssteuer		1.000 €		BDI-Zuschlag zur Einkommensteuer		1.000 €	
(1)	Gewinn aus Gewerbebetrieb	125		(1)	Gewinn	125		Gewinn		125	
(2a)	50% bezahlte Dauerschuldzinsen	8,0		(2a)	100% bezahlte Schuldzinsen	26,4		Hinweis: Es ist <u>keine separate Betriebssteuererklärung</u> erforderlich. Die Berechnungen werden vollautomatisch vom Finanzamt auf der Basis der Einkommensteuererklärung des Steuerpflichtigen durchgeführt, vgl. Kap. 6.1.			
(2b)				(2b)	100% erhaltene Ertragszinsen	-2,6					
(2c)	50% brutto bezahlte Mieten & Pachten für Anlageverm. ohne Immobilien	2,5		(2c)	35% netto bezahlte Mieten & Pachten für bewegliche Wirtschaftsgüter	1,8					
(2d)				(2d)	65% für Immobilien (ohne Wohnungen)	9,1					
(2)=2a+...2d	Hinzurechnungen	10,5		(2)=2a+...2d	Hinzurechnungen	34,6					
(3a)	100% Beteiligungserträge	-10,0		(3a)	100% Beteiligungserträge	-10,0		München			
(3b)	Sonstiges, v.a. bei Grundbesitz	-1,0		(3b)							
(3)=3a+3b	Kürzungen	-11,0		(3)=3a+3b	Kürzungen	-10,0					
(4a)	Freibetrag (24.500 €)	-24,5		(4a)	Allgemeiner Freibetrag (40.000 €)	-40,0					
(4b)	Staffelung	-24,5		(4b)	Freibetrag für Zinshinzurechnung (20.000 €)	-20,0					
(4)	Freibeträge	-49,0		(4)	Freibeträge	-60,0		Wolfartshausen			
(5)=1+2+3+4	<b>Gewerbeertrag</b>	<b>76</b>		(5)=1+2+3+4	<b>Betriebsertrag</b>	<b>90</b>					
		München	Wolfartshausen			München	Wolfartshausen				
(6a)	Meßzahl	5%		(6a)	Meßzahl	4%		kommunaler Basis-Zuschlagssatz 30,3% 30,3%			
(6b)	Hebesatz	490%	320%	(6b)	durchschnittlicher Hebesatz	490%	320%	kommunaler BDI-Hebesatz 118,4% 87,0%			
(6c)	effektiver Steuersatz =6a*6b/(1+6a*6b)	19,7%	13,8%	(6c)	effektiver Steuersatz =6a*6b/(1+6a*6b)	16,4%	11,3%	effektiver kommunaler Zuschlagssatz 35,9% 26,3%			
(6)=5*6c	<b>Gewerbesteuerschuld</b>	<b>14,9 10,4</b>		(6)=5*6c	<b>Betriebssteuerschuld</b>	<b>14,7 10,2</b>		<b>kommunale Einkommensteuerschuld =7b*6c 12,3 9,0</b>			
(7a)	zu versteuerndes Einkommen =1-6	110,1	114,6	(7a)	zu versteuerndes Einkommen =1-6	110,3	114,8	zu versteuerndes Einkommen =1 125,0 125,0			
(7b)	Einkommensteuer =7a*Tarif2005Grundtabelle	38,3	40,2	(7b)	Einkommensteuer =7a*Tarif2005Grundtabelle	38,4	40,3	Einkommensteuer =7a*Tarif2005Grundtabelle/(1+6a) 34,2 34,2			
(7c)	pauschale Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld =180%/17*6	-5,5	-5,9	(7c)	50% Abzug der Betriebssteuer von der Einkommensteuerschuld	-7,3	-5,1				
(7)=7b+7c	Einkommensteuerschuld	32,9	34,4	(7)=7b+7c	Einkommensteuerschuld	31,1	35,2	Einkommensteuerschuld 34,2 34,2			
(8)=6+7	<b>Gesamt-Belastung 2005</b>	<b>47,7 44,8</b>		(8)=6+7	<b>Gesamt-Belastung 2005</b>	<b>45,8 45,4</b>		<b>Gesamt-Belastung 2005 46,5 43,2</b>			
(9)				(9)	Änderung der Gesamtbelastung gegenüber Gewerbesteuer =8-8GewSt	-2,0	0,6	Änderung der Gesamtbelastung gegenüber Gewerbesteuer =8-8GewSt -1,2 -1,5			
(10)=1-8	<b>Nettoeinkommen</b>	<b>77,3 80,2</b>		(10)=1-8	<b>Nettoeinkommen</b>	<b>79,2 79,6</b>		<b>Nettoeinkommen 78,5 81,8</b>			
(10a)=10/1	Nettoeinkommen / Gewinn	61,8%	64,2%	(10a)=10/1	Nettoeinkommen / Gewinn	63,4%	63,7%	62,8% 65,4%			

Eine politische Alternative zur Kommunalen Betriebssteuer ist das BDI-Modell eines kommunalen Zuschlags auf die Einkommensteuer (vgl. Kap. 4.5). Danach sollen die Einkommensteuersätze so weit abgesenkt werden, dass ein kommunaler Basis-Zuschlag von 30,3% wieder die alten Steuersätze ergibt; z.B. wird der Spitzensteuersatz von 42% (in 2005) auf 32,2% abgesenkt. Auf die resultierende Differenz von 9,8%-Punkten soll die Kommune einen 'BDI-Hebesatz' erheben können. Wie schon in Tabelle 3.1 gezeigt<sup>51</sup>, bräuchte z.B. München einen BDI-Hebesatz auf den kommunalen Anteil von knapp 120%, um einen aufkommensneutralen Ersatz der Gewerbesteuer durch den kommunalen Zuschlag zur Einkommensteuer zu erreichen, Wolfratshausen hingegen nur etwas unter 90%, Dachau nur 80%.

Daraus würden deutlich höhere Lohn- und Einkommensteuersätze für alle Münchner resultieren; z.B. wäre der Spitzensteuersatz nach BDI-Modell in München 43,8%, in Wolfratshausen 40,7%, in Dachau nur 40,1% (bei dem für 2005 geplanten Spitzensteuersatz von 42%). Entsprechend führt das BDI-Zuschlagsmodell in München zu einer Mehrbelastung für alle sowohl gegenüber der Gewerbesteuer als auch gegenüber der Kommunalen Betriebssteuer, in Wolfratshausen allerdings zu einer Minderbelastung.

Tabelle 5.3 zeigt einen Belastungsvergleich der beiden Modelle für einen ledigen Rechtsanwalt in München einerseits und in Wolfratshausen andererseits. Er würde mit einem Jahregewinn von 125.000 € (vgl. Tab. 5.3, Zeile 9) in München bei der Kommunalen Betriebssteuer rund 1.200 € mehr Steuern bezahlen als heute, in Wolfratshausen rund 900 €. Beim BDI-Zuschlagsmodell dagegen wird der Münchner um 1.900 € belastet, der Wolfratshausener hingegen um 1.400 € entlastet.

Bei der Kommunalen Betriebssteuer gibt es nur relativ geringen Belastungsunterschied von 300 € pro Jahr zwischen München und Wolfratshausen. Im BDI-Modell hingegen werden nicht nur alle Lohnempfänger, sondern auch gut verdienende Rechtsanwälte z.B. in München deutlich höher belastet als in Umlandgemeinden, bei einem Jahregewinn von z.B. 125.000 € um rund 3.300 € pro Jahr (Tabelle 5.3, Zeile 9); dies korrespondiert mit den genannten Spitzensteuersätzen von 43,8% in München gegenüber 40,7% in Wolfratshausen (und nur 40,1% in Dachau!).

Freiberufler müssen bei der Kommunalen Betriebssteuer erst ab einem Betriebsertrag von über 50.000 € Betriebssteuer bezahlen. Die für höhere Erträge bezahlte Betriebssteuer können sie bei der bezahlten Einkommensteuer weitestgehend anrechnen. Wenn die Betriebssteuer bei Freiberuflern demnach netto für Bund/Land/Kommune zusammen kein wesentliches Mehraufkommen erbringt, stellt sich die durchaus nicht unberechtigte Frage, ob man sich dann mit den mächtigen Freiberuflern anlegen sollte. Werden sie jedoch nicht in die Betriebssteuer einbezogen, so wird einer Vielzahl von Steuerumgehungsstrategien Tür und Tor geöffnet. Zudem hätte man - wie bei der Gewerbesteuer - die unterschiedliche Besteuerung von gleichen wirtschaftlichen Sachverhalten, was die unfaire und nicht sachgerechte Besteuerung durch die Gewerbesteuer fortführen würde.

Die bisher Gewerbesteuerpflichtigen profitieren von der Einbindung der Freiberufler doppelt: Zum einen kann ihr Hebesatz gesenkt werden, zum anderen gibt es nun eine weitere große und bedeutende Gruppe von Steuerzahlern, die von der Anrechnung der Kommunalen Steuer auf die Einkommensteuerschuld profitiert und deshalb deren längerfristige Beibehaltung unterstützen wird.

<sup>51</sup> Der BDI könnte sein Zuschlagsmodell ergänzen durch eine aufkommensneutrale Glättung zwischen Stadt und Land (z.B. ähnlich wie in Tab. 3.1 alternativ untersucht). Dies würde die Differenzen vermindern, indem z.B. Münchner entlastet und Wolfratshausener zusätzlich belastet werden. Gleichzeitig müsste der BDI dann allerdings auch die Aufkommensneutralität seines Modells auf der Grundlage der neuen Steuerschätzungen von November 2002 darlegen. Dies würde zu einem deutlich erhöhten BDI-Zuschlagssatz führen und damit die Belastung in allen betrachteten Städten erhöhen.

Tabelle 5.3 Steuerbelastung bei der Kommunalen Betriebssteuer und dem BDI-Zuschlagsmodell für einen ledigen Freiberufler (z.B. Rechtsanwalt) in München und in Wolfratshausen

Kommunale Betriebssteuer		1.000 €	BDI-Zuschlag zur Einkommensteuer		1.000 €
(1)	<b>Gewinn</b>	<b>125</b>	<b>Gewinn</b>		<b>125</b>
(2a)	100% bezahlte Schuldzinsen	26,4			
(2b)	100% erhaltene Ertragszinsen	-2,6			
(2c)	35% netto bezahlte Mieten & Pachten	1,8			
(2d)	65% für Immobilien (ohne Wohnungen)	9,1			
(2)=2a+...2d	<b>Hinzurechnungen</b>	<b>34,6</b>			
(3a)	100% Beteiligungserträge	-10,0			
(3)=3a	<b>Kürzungen</b>	<b>-10,0</b>			
(4b)	Allgemeiner Freibetrag (40.000 €)	-40,0			
(4c)	Freibetrag für Zinshinzurechnung (20.000 €)	-20,0			
(4)	<b>Freibeträge</b>	<b>-60,0</b>			
(5)=1+2+3+4	<b>Betriebsertrag</b>	<b>90</b>			
		<b>München</b>	<b>Wolfrats hausen</b>	<b>München</b>	<b>Wolfrats hausen</b>
(6a)	Messzahl	4%		kommunaler Basis-Zuschlagssatz	30,3%
(6b)	Hebesatz	490%	320%	kommunaler BDI-Hebesatz	118,4% 87,0%
(6c)	effektiver Betriebssteuersatz =6a*6b/(1+6a*6b)	16,4%	12,8%	effektiver kommunaler Zuschlagssatz =6a*6b	35,9% 26,3%
(6)	<b>Kommunale Betriebssteuerschuld</b> =5*6c	<b>14,7</b>	<b>11,5</b>	<b>Kommunale Einkommensteuerschuld</b> =7b*6c	<b>12,3 9,0</b>
(7a)	zu versteuerndes Einkommen=1-6	110,3	113,5	zu versteuerndes Einkommen=1	125,0 125,0
(7b)	Einkommensteuer = 7a*Tarif2005Grundtabelle	38,4	39,8	Bundes-Einkommensteuer =7a*Tarif2005/(1+6a)	34,2 34,2
(7c)	50% Abzug der Betriebssteuer von der Einkommensteuerschuld	-7,3	-5,7		
(7)=7b+7c	<b>Einkommensteuerschuld</b>	<b>31,1</b>	<b>34,0</b>	<b>Bundes-Einkommensteuerschuld</b>	<b>34,2 34,2</b>
(8)=6+7	<b>Gesamt-Belastung 2005</b>	<b>45,8</b>	<b>45,5</b>	<b>Gesamt-Belastung 2005</b>	<b>46,5 43,2</b>
(9a)=1*Tarif200	Gesamtbelastung ohne Reform	44,6	44,6	Gesamtbelastung ohne Reform	44,6 44,6
(9)=8-9a	<b>Änderung der Gesamtbelastung durch Kommunale Betriebssteuer</b>	<b>1,2</b>	<b>0,9</b>	<b>Änderung der Gesamtbelastung durch BDI-Zuschlag</b>	<b>1,9 -1,4</b>
(10)=1-8	<b>Nettoeinkommen</b>	<b>79,2</b>	<b>79,5</b>	<b>Nettoeinkommen</b>	<b>78,5 81,8</b>
(10a)=10/1	Nettoeinkommen / Gewinn	63,4%	63,6%	Nettoeinkommen / Gewinn	62,8% 65,4%

Hinweis:  
Es ist keine separate Betriebssteuererklärung erforderlich. Die Berechnungen werden vollautomatisch vom Finanzamt auf der Basis der Einkommensteuererklärung des Steuerpflichtigen durchgeführt, vgl. Kap. 6.1.

Tabelle 5.4 zeigt einen Vergleich der Belastung für einen ledigen Facharbeiter mit einem Monatslohn brutto von 3.000 €. Der gesamte Jahresbruttolohn (inkl. Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) beträgt 43.600 €, von denen der Facharbeiter heute mit 20.500 € nur knapp die Hälfte in der Lohntüte vorfindet<sup>52</sup>.

Bei der Kommunalen Betriebssteuer ist die Belastung gegenüber der derzeitigen Rechtslage unverändert und deshalb auch in München und Wolfratshausen gleich hoch. Beim BDI-Zuschlagsmodell wird der Facharbeiter in München um rund 300 € pro Jahr belastet, das sind immerhin 2% Minderung seines Nettoeinkommens, in Wolfratshausen um rund 200 € entlastet; der Münchner Facharbeiter bezahlt also beim BDI-Modell rund 500 € pro Jahr mehr Lohnsteuer als der Wolfratshausener.

<sup>52</sup> Diese Ausplünderung der normalen Arbeitnehmer und deren Arbeitgeber durch stattliche Zwangsabgaben ist eine wesentliche Ursache für die hohe Arbeitslosigkeit. Auch deshalb hat Deutschland mit weitem Abstand die höchsten Belastungsunterschiede zwischen Arbeits- und Kapitalentgelten [Jarass/Obermair, EU Steuersystem, 1999]; zu systematischen Vorschlägen für strukturelle Änderungen siehe Kap. 6 in [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002].

Tabelle 5.4 Steuerbelastung bei der Kommunalen Betriebssteuer und dem BDI-Zuschlagsmodell für einen ledigen Facharbeiter mit 3.000 € Monatslohn brutto in München und in Wolfratshausen

Kommunale Betriebssteuer			1.000 €		BDI-Zuschlag zur Einkommensteuer			1.000 €	
(1a)	Bruttolohn				Bruttolohn				
(1b) <sub>=1*21%</sub>	Arbeitgeberbeitrag zur Sozialversicherung	21%			Arbeitgeberbeitrag zur Sozialversicherung	21%			
(1) <sub>=1+1b</sub>	<b>Gesamte Lohnkosten</b>				<b>Gesamte Lohnkosten</b>				
			<b>München</b>	<b>Wolfratshausen</b>				<b>München</b>	<b>Wolfratshausen</b>
(2a)	Sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer unterliegen nicht der Kommunalen Betriebssteuer.				kommunaler Basis-Zuschlagssatz	30,3%		30,3%	
(2b)					kommunaler BDI-Hebesatz	118,4%		87,0%	
(2c)					effektiver kommunaler Zuschlagssatz <sub>=2a*2b</sub>	35,9%		26,3%	
(2)	<b>Kommunale Betriebssteuerschuld</b>			<b>0</b>	<b>0</b>			<b>2,2</b>	<b>1,6</b>
(3) <sub>=1*21%</sub>	Arbeitnehmerbeitrag (21%) zur Sozialversicherung			<b>7,6</b>	<b>7,6</b>	Arbeitnehmerbeitrag (21%) zur Sozialversicherung		<b>7,6</b>	<b>7,6</b>
(4a)	Sonderausgaben für Zeile 4a (max=!4T€)	4,0		4,0	Sonderausgaben für Zeile 4a (max=!4T€)	4,0		4,0	
(4b)	Arbeitnehmerfreibetrag	1,0		1,0	Arbeitnehmerfreibetrag	1,0		1,0	
(4c)	Sonstige Werbungskosten pauschal	2,0		2,0	Sonstige Werbungskosten pauschal	2,0		2,0	
(4d) <sub>=1-4a-4b-4c</sub>	zu versteuerndes Einkommen	36,5		36,5	zu versteuerndes Einkommen	36,5		36,5	
(4)	<b>Einkommensteuerschuld</b> <sub>=4d*Tarif2005Grundtabelle</sub>			<b>8,0</b>	<b>8,0</b>	<b>Bundes-Einkommensteuerschuld</b> <sub>=4d*Tarif2005/(1+2a)</sub>		<b>6,1</b>	<b>6,1</b>
(5) <sub>=1b+2+3+4</sub>	<b>Gesamt-Belastung 2005</b>			<b>23,1</b>	<b>23,1</b>	<b>Gesamt-Belastung 2005</b>		<b>23,4</b>	<b>22,9</b>
(6a) <sub>=1b+3+4d*Tarif2005</sub>	Gesamtbelastung ohne Reform			23,1	23,1	Gesamtbelastung ohne Reform		23,1	23,1
(6) <sub>=5-6a</sub>	<b>Änderung der Gesamtbelastung durch Kommunale Betriebssteuer</b>			<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>Änderung der Gesamtbelastung durch BDI-Zuschlag</b>		<b>0,3</b>	<b>-0,2</b>
(7) <sub>=1-5</sub>	<b>Nettolohn</b>			<b>20,5</b>	<b>20,5</b>	<b>Nettolohn</b>		<b>20,1</b>	<b>20,7</b>
(7a) <sub>=7/1</sub>	Nettolohn / Lohnkosten	47,0%		47,0%	Nettolohn / Lohnkosten	46,2%		47,5%	

Letztlich bezahlen Hunderttausende von kleinen Leuten in München, die nicht ausweichen können, die Steuerreduzierung der Wohlhabenden im Münchner Umland. Wer schon immer in den grünen Umlandgemeinden wohnt, wird begünstigt. Um in den Genuss gleicher Privilegien zu kommen, müsste der nominale Wohn- bzw. Geschäftssitz in steuergünstige Umlandgemeinden verlegt werden; für viele Freiberufler und Personenunternehmen für immaterielle Dienstleistungen ist das nicht sehr schwierig. Dies schwächt die Steuerkraft von München weiter und zwingt München, den BDI-Zuschlagssatz zu erhöhen, die Umlandgemeinden hingegen können ihn noch weiter absenken: ein vom BDI-Zuschlagsmodell initiiertes Teufelskreis letztlich für alle Städte und Gemeinden, da dadurch die Summe der Steuererträge aller Städte und Gemeinden sinkt und mehr und mehr bisher durchaus finanzkräftige Städte zum Kostgänger des kommunalen Finanzausgleichs werden.

Wirtschaft und Bürger der Großstädte leiden als erste unter dem BDI-Zuschlagsmodell. Wirtschaft und Bürger vieler kleinerer Städte und Gemeinden bekommen zwar im ersten Schritt etwas mehr Steuern, aber nichts mehr aus dem kommunalen Finanzausgleich, weil hier nun die großen Städte zu Kostgängern werden, im zweiten Schritt gehen auch ihre Steuererträge durch (zumindest nominalen) Wegzug in noch steuergünstigere Gemeinden zurück.

## **6 Umsetzung der Kommunalen Betriebssteuer**

### **6.1 Keine eigene Betriebssteuererklärung erforderlich**

Ein Vorteil des vorher erläuterten BDI-Modells ist die Abschaffung einer eigenen Gewerbesteuererklärung. Diesen Vorteil hat die Kommunale Betriebssteuer in der hier vorgeschlagenen Form auch, neben vielen weiteren Vorzügen, die der BDI-Vorschlag nicht hat. Der Leiter eines bayerischen Steueramts schreibt ganz zu Recht: "Die ´neue´ Betriebssteuer sollte keinen Mehraufwand in der Verwaltung verursachen, was eventuell die Finanzbehörden zu einer ablehnenden Haltung veranlassen würde. Auch für die Betriebe sollten sich keine "unnötigen" Steuererklärungen ergeben. Die notwendigen Bemessungsgrundlagen sind ja der Bilanz zu entnehmen."

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 & 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.

Wer wegen der Geringfügigkeit seiner Einkünfte keine Einkommensteuererklärung abgeben muss (z.B. Kleinstunternehmer, ggf. kleine Vermieter und kleine Land- und Forstwirte), ist dadurch automatisch von der Erhebung einer Betriebssteuer befreit.

#### **Zerlegung bei mehreren Betriebsstätten**

Die neue Steuer wird grundsätzlich auf die Wertschöpfung des Betriebs (abzgl. sozialversicherungspflichtige Löhne) vor Ort erhoben. Eine separate Erklärung jedes Unternehmens über die Wertschöpfung in den einzelnen Gemeinden ist allerdings nicht erforderlich. Bei Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten<sup>53</sup> in unterschiedlichen Orten müsste vielmehr wohl zerlegt werden ähnlich wie bisher schon bei der Gewerbesteuer (und auch beim BDI-Modell erforderlich).

Die gewerbesteuerliche Organschaft etc. entfällt. Verrechnungen zwischen einzelnen selbständigen Unternehmen sind also zukünftig nicht mehr möglich.

#### **Stärkere Mitwirkung der Städte und Gemeinden bei der Ermittlung und Erhebung der Kommunalen Betriebssteuer**

Die Städte und Gemeinden haben derzeit ein erhebliches Informationsdefizit bei der Erhebung der Gewerbesteuer. Sie bekommen von der Finanzverwaltung zur Gewerbesteuer nur den Namen des gewerbesteuerpflichtigen Unternehmens sowie den auf die Stadt entfallenden Messbetrag übermittelt, erhalten aber keine Informationen über die Grundlagen der Gewerbeertragsermittlung, also die zugrunde liegenden Bilanzen etc.; nur bei Außenprüfungen dürfen sie auf Antrag einen Mitarbeiter mitschicken<sup>54</sup>. Zukünftig müsste sichergestellt werden, dass die Städte und Gemeinden - im Gegensatz zur derzeitigen Vorgehensweise - vollständige Informationen über "ihre" Steuerzahler erhalten.

Verschärft wird das Problem bei mehreren Betriebsstätten in unterschiedlichen Städten und Gemeinden. Dann bestimmt alleine das Finanzamt am Sitz der Hauptverwaltung über Höhe und

<sup>53</sup> Übrigens: Sehr große Betriebe (z.B. bei BMW die einzelnen Fabriken) haben heute schon ihre eigene firmeninterne Gewinn- und Verlustrechnung, auf die ggf. zurückgegriffen werden könnte.

<sup>54</sup> Zum Recht der Gemeinden auf Einsicht in die Steuerakten von Gewerbebetrieben bei der Finanzverwaltung: Z.B. Schreiben der Oberfinanzdirektion München vom 17.10.1991, S 0130 - 85 St 311: Die Gemeinden sind - soweit dies der Realisierung von Realsteueransprüchen dienlich ist (z.B. Stundungs-, Haftungs- bzw. Erlassfälle) - berechtigt, Einsicht in die Steuerakten zu nehmen. Gem. § 21 Abs. 3 des Finanzverwaltungsgesetzes sind die Gemeinden befugt, an Betriebsprüfungen des Finanzamts teilzunehmen. Dabei besteht das Recht, sich beim Betriebsprüfer des Finanzamtes bzgl. aller gewerbesteuerrechtlich relevanten Fragen zu informieren. In der Praxis erfolgt dies über die Einsicht in sämtliche gewerbesteuerlich relevanten Unterlagen.

Zerlegung der Gewerbesteuermesszahl. Die anderen beteiligten Kommunen bekommen keine Informationen über die Grundlagen der vorgenommenen Zerlegung, also über Lohnsumme, bei Ersatzzahlungen für Gewerbekapitalsteuer auch nicht über Gewerbekapital. Es besteht die wohl nicht ganz unzutreffende Vermutung, dass die örtlichen Finanzämter die ortsansässigen Unternehmen jedenfalls nicht benachteiligen.

### **6.2 Freibeträge beibehalten, aber vereinfachen**

Freibeträge und Messzahlenstaffelung stellen eine Quasi-Progression bei der Gewerbesteuer bzw. zukünftig bei der Betriebssteuer dar. Ohne Freibeträge würden viele kleine Betriebe zukünftig Betriebssteuer bezahlen, aber wegen der persönlichen Einkommensteuer-Freibeträge der Inhaber keine Einkommensteuer. Damit würde die gesetzlich vorgesehene Anrechnung der bezahlten Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer bei diesen Kleinen häufig ins Leere laufen. Zudem sind Freibeträge unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung für die Steuerverwaltung gerechtfertigt. Es ist deshalb notwendig, Freibeträge beizubehalten.

Bisher kommt jedes Personenunternehmen in den Genuss eines Freibetrags sowie der Messzahlenstaffelung. Dies führt in der Regel zur mehrfachen Inanspruchnahme von Freibeträgen durch die einzelnen Eigentümer, obwohl die Freibeträge den laufenden Lebensunterhalt des einzelnen Unternehmers freistellen sollen und begünstigt zudem die Aufspaltung in mehrere Gesellschaften. Derartige Mehrfachbegünstigungen sowie die höchst komplizierte Messzahlenstaffelung sollten abgeschafft werden.

Bei der Festlegung der Freibeträge besteht allerdings ein Zielkonflikt: Je höher die Freibeträge sind, desto niedriger ist die Zahl der Steuerzahler, was insbesondere in strukturschwachen kleinen Gemeinden zu einem massiven Rückgang der Steuereinnahmen führen kann.

Bisher betragen die Freibeträge 24.500 € zuzüglich einem weiteren Quasi-Freibetrag in gleicher Höhe durch die Messzahlenstaffelung. Jedes Personenunternehmen kann diesen Freibetrag nutzen, so dass z.B. ein Einzelunternehmer durch Aufspaltung seines Betriebes in mehrere Personengesellschaften den Freibetrag mehrfach in Anspruch nehmen kann. Deshalb sollte zukünftig der Freibetrag für Einzelunternehmer höher sein als für Personenunternehmen. Für Einzelunternehmer sollte entsprechend der Freibetrag von 24.500 € auf z.B. 40.000 € erhöht werden<sup>55</sup>; Personenunternehmen erhalten wie bisher einen Freibetrag von 24.500 €.

Zudem wird für Personenunternehmen ein Finanz-Freibetrag für Zinshinzurechnung in Höhe von 10.000 € eingeführt, für Einzelunternehmer in doppelter Höhe von 20.000 €. Damit wird ganz generell z.B. die Finanzierung von Umlaufvermögen entlastet, aber auch die Firmengründung. Derartige Freibeträge sind gerechtfertigt, da die Zinshinzurechnung insbesondere verhindern soll, dass durch steuerliche Gestaltung die Fremdkapitalfinanzierung begünstigt wird.

Die u.a. in Kap. 5.4 durchgeführten beispielhaften Berechnungen basieren auf diesen neuen Freibeträgen.

### **6.3 Verbesserte Anrechnung der Betriebssteuer auf die Einkommensteuer**

Durch die seit 2001 mögliche Teilanrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§35 EStG) und die Möglichkeit, die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung abzuziehen, stellt die Gewerbesteuer für viele Personenunternehmen keine oder nur noch eine

<sup>55</sup> Das NRW-Innenministerium schlägt z.B. vor, den Freibetrag von derzeit 24.500 € etwas auf 25.000 € zu erhöhen, diesen Freibetrag bis zu einem Betriebsertrag von 50.000 € abzubauen sowie die Messzahlenstaffelung abzuschaffen; vgl. Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer, Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, 10. Juli 2002.

geringfügige Belastung dar. Bei der Betriebssteuer wird die Teilanrechnung auf die bezahlte Einkommensteuer sowie der Abzug als Betriebsausgabe grundsätzlich beibehalten<sup>56</sup>.

### **Vereinfachung der Anrechnung**

Derzeit ist die Anrechnung höchst kompliziert: Das gewerbesteuerpflichtige Personenunternehmen teilt den Anteilseignern die voraussichtliche Gewerbesteuerschuld für das Bezugsjahr mit; jeder Anteilseigner macht auf dieser Basis anteilig die Anrechnung bei seiner Einkommensteuererklärung geltend. Der oft erst nach Jahren rechtsgültige Gewerbesteuerbescheid führt zu einer rückwirkenden Änderung des Einkommensteuerbescheids des Anteilseigners für das Bezugsjahr; wird nach einer weiteren Anzahl von Jahren ggf. eine Betriebsprüfung durchgeführt, so muss der Einkommensteuerbescheid für das Bezugsjahr nochmals geändert werden: ein unnötiges Arbeitsbeschaffungsprogramm für Steuerberater und Finanzbeamte.

Bei der Anrechnung der Betriebssteuer sollten zukünftig nur die im Bezugsjahr tatsächlich erfolgten Betriebssteuerzahlungen (Vorauszahlungen einschließlich Korrekturen aus früheren Jahren) von den Anteilseignern bei ihrer Einkommensteuererklärung für das Bezugsjahr geltend gemacht werden. Spätere Korrekturen der Betriebssteuerschuld werden dadurch in den späteren Veranlagungsjahren automatisch einkommenssteuermäßig berücksichtigt. Damit die Anrechnung in jedem Bezugsjahr angemessen greift, liegt es im Interesse sowohl des Unternehmens wie seiner Anteilseigner, möglichst realitätsnahe Betriebssteuervorauszahlungen zu leisten.

### **Hälftige Anrechnung statt derzeitiger Pauschalanrechnung**

Die derzeitige Form der Teilanrechnung von 180% des Messbetrags benachteiligt gerade kleine Unternehmen (und zukünftig auch Freiberufler) in Städten und Gemeinden mit höheren Hebesätzen und begünstigt Konzerne, die Gewerbeerträge in Städten und Gemeinden mit sehr niedrigen Hebesätzen verlagern können. Deshalb sollte überlegt werden, zukünftig nicht mehr pauschal 180% der Messzahl, sondern etwa die Hälfte<sup>57</sup> der bezahlten Kommunalen Betriebssteuer bei der Einkommensteuer anzurechnen. Damit ist sichergestellt, dass zum einen Unternehmen in großen Städten eine verbesserte Anrechnung haben, und zum anderen die nahe liegenden und immer stärker genutzten Steuersparmodelle in Gemeinden mit sehr niedrigen Hebesätzen obsolet werden. Dort bekommt ein Unternehmen für jeden Euro bezahlte Gewerbesteuer mehr als 1 Euro Einkommensteuer erlassen: eine vom Gesetzgeber ermöglichte Absurdität, die dringend einer Korrektur bedarf.

### **Reform ist grundsätzlich aufkommensneutral für Bund und Länder**

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.

Der wünschenswerte Übergang von der pauschalierten zur hälftigen Anrechnung der Betriebssteuerschuld auf die Einkommensteuerschuld könnte jedenfalls in Gemeinden ohne ansässige Kapitalgesellschaften einen Anreiz bieten, die Hebesätze zu erhöhen, da dann die Gemeinde mehr Steuern bekommt, ohne dass die ansässigen Personenunternehmen nach Einkommensteuer eine nennenswerte Mehrbelastung erfahren. Die schon aus anderen Gründen für größere Personenunternehmen erforderliche Begrenzung der Anrechnung wirkt dieser Tendenz für die aufkommensrelevanten Fälle entgegen.

---

<sup>56</sup> Man sollte zudem prüfen, ob das derzeit sehr komplizierte Verfahren der Anrechnung der bezahlten Gewerbesteuer auf die bezahlte Einkommensteuer zukünftig ganz einfach wie z.B. bei der Kirchensteuer gehandhabt wird.

<sup>57</sup> Unter Berücksichtigung des zusätzlich geltend gemachten Abzugs als Betriebsausgabe resultiert dann nur noch eine sehr geringe Nettobelastung.

#### 6.4 Steuergetriebene Liquiditätsprobleme verhindern

Durch die Zahlung von Betriebssteuer könnten diejenigen Unternehmen Liquiditätsprobleme bekommen, die - unter Berücksichtigung von Zinsen und Mieten & Pachten - einen kleinen Verlust ausweisen, vor Zinsen und Mieten & Pachten jedoch einen betriebssteuerpflichtigen Gewinn. Beim vorgeschlagenen Freibetrag von 40.000 € zzgl. 20.000 € Finanzfreibetrag für Schuldzinszurechnung könnte ein Unternehmen rund 1.000.000 € Schulden haben, ohne in diesem Fall Kommunale Betriebssteuer bezahlen zu müssen. Bei großen Verlusten ist ohnehin meist keine Betriebssteuer zu entrichten, da dann meist die Verluste die Schuldzinsen und Mieten & Pachten überwiegen und damit auch kein positiver Betriebsertrag ausgewiesen wird. Das Problem würde weiter entschärft, wenn für die Summe aller Zurechnungen - ggf. nur im skizzierten Verlustfall - eine zusätzliche Freigrenze von z.B. 20.000 € gewährt würde.

Durch geeignete Steuer-Stundung o.ä. muss verhindert werden, dass die Besteuerung der im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte grundsätzlich gesunde Betriebe in sehr gewinnschwachen Jahren in die Illiquidität treiben könnte<sup>58</sup>.

#### **Nur teilweise Berücksichtigung der Hinzurechnungen für eine Übergangszeit?**

Es wäre - jedenfalls für eine bestimmte Übergangszeit - zu überlegen, die Hinzurechnungen 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 und es würden übermäßige Härten auch im Einzelfall vermieden.

#### 6.5 Besteuerung von Vermietung & Verpachtung

Die Kommunale Betriebssteuer unterwirft alle Entgelte für die Nutzung des Produktionsfaktors Kapital der Besteuerung. Derartige Entgelte können vom Zahler bei der Gewinnermittlung als Kosten geltend gemacht werden.

- Aus genau diesem Grundprinzip folgt, dass sowohl Eigennutzer als auch Mieter von (ausschließlich von ihnen selbst) als Wohnraum genutzten Immobilien nicht betriebssteuerpflichtig sind, da ihre wohnbezogenen Aufwendungen steuerlich als Konsum behandelt werden und deshalb nicht als Kosten geltend gemacht werden können.
- Zahlungen für gewerbliche Mieten und Pachten, die der Mieter bei seiner Gewinnermittlung als Kosten geltend macht, sind beim Mieter betriebssteuerpflichtig und zwar in Höhe des enthaltenen Entgelts für das zur Verfügung gestellte Fremdkapital (abgeschätzt mit rund 70% bei beweglichen Wirtschaftsgütern wie Fuhrpark und Rechnern, rund 35% für unbewegliche Wirtschaftsgüter wie Immobilien, vgl. Kap. 5.2).

#### **Hinzurechnung beim gewerblichen Mieter, entsprechende Kürzung beim Vermieter**

Der Vermieter kann den mit Betriebssteuer vorbelasteten Anteil seiner Mieterträge bei der Bemessungsgrundlage für seine Betriebssteuer abziehen. Erträge aus Wohnungsvermietung an Private sind nicht vorbelastet und unterliegen deshalb beim Vermieter voll der Betriebssteuer. Für Mieterträge aus gewerblichen Mieten & Pachten hingegen kann der Vermieter die vorbelasteten Teile der vereinnahmten Mieten (pauschal 35 % bei beweglichen Wirtschaftsgüter, 70% bei unbeweglichen) von der Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer abziehen; damit wird eine Doppelbelastung pauschalierend vermieden. Der gewerbliche Vermieter muss also bei seiner Steuererklärung die erhaltenen Mieteinnahmen entsprechend aufschlüsseln<sup>59</sup>.

<sup>58</sup> Es sei hier allerdings darauf hingewiesen, dass z.B. die Wiedereinführung einer Lohnsummensteuer dieses Problem noch massiv verschärfen würde, da dann diese Steuerzahlungen auch bei stark eigenkapitalfinanzierten Betrieben in gewinnschwachen Jahren zu echten Liquiditätsproblemen führen könnte.

<sup>59</sup> Siehe die vorherige Fußnote. Für einige Bereiche müssten zusätzlich pauschalierte Regelungen getroffen werden. Beispiel: Die Mieter von Parkhäusern sind, soweit private Mieter, allerdings nicht betriebssteuerpflichtig, deshalb entfällt hier eine Kürzung. Soweit die Mieter betriebssteuerpflichtig sind, sind nur Mieten der betrieblich genutzten Dauerparkplätze mit Kommunalen Betriebssteuer

### **Freistellung von Vermietern & Verpachtern würde den Verwaltungsaufwand erhöhen und neue Steuersparstrategien eröffnen**

Es wurde vorgeschlagen - wie bisher bei der Gewerbesteuer - Vermieter & Verpachter zur Verwaltungsvereinfachung grundsätzlich nicht der Kommunalen Betriebssteuer zu unterwerfen: Die Einbeziehung der Vermieter & Verpachter erbringe kein zusätzliches Aufkommen, da die vom Mieter auf seine Mietzahlung erhobene Betriebssteuer beim Vermieter - wie vorher erläutert - zur Vermeidung einer Doppelbelastung voll gegengerechnet werden könne. Aber: Eine Freistellung von Vermietern & Verpachtern schafft eine Vielzahl von Abgrenzungsproblemen, erlaubt neue Steuerumgehungsstrategien und ist deshalb im Gegensatz zum ersten Augenschein ('je weniger Steuerpflichtige, desto weniger Verwaltungsaufwand') extrem verwaltungsaufwendig:

- Die automatische Berechnung (vgl. Kapitel 6.1) der Betriebssteuern zusammen mit der Einkommensteuer würde gestört, da nun - wie derzeit - wirtschaftlich gleiche Sachverhalte unterschiedlich besteuert würden.
- Typische Vermieter von gewerblichen Objekten stellen in der Regel nicht nur die Finanzierung, sondern ein Spektrum weiterer Dienstleistungen (Verwaltung, Betriebsorganisation etc.) entgeltlich zur Verfügung. Die sich hieraus ergebenden Abgrenzungsprobleme innerhalb eines Betriebes ('was ist reine Vermietung, was gewerbliche Dienstleistung?') erzeugen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand bei den Betrieben und Kontrollaufwand bei der Finanzverwaltung. Dabei sei an die heute bestehenden vielfältigen Abgrenzungsprobleme zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung erinnert.
- Nicht einmal bei reinem Immobilien-Finanzleasing werden Verwaltungskosten eingespart, da dann sofort Steuersparstrategien auf der Basis von Differenzialen zwischen der im Prinzip sinnvollen Pauschalierung der beim Mieter steuerpflichtigen Mietanteile einerseits und der tatsächlichen Kostenstrukturen beim Vermieter andererseits ausgenutzt werden können.
- Eine Freistellung von Vermietung & Verpachtung würde also vielfältige Möglichkeiten für Steuerplanungen eröffnen: U.a. würden dann Schulden, wie heute schon aus anderen Gründen, in den dann betriebssteuerfreien Bereich der Vermietung & Verpachtung gelegt, um so hohe künstliche Verluste zu produzieren, die dann mit anderen Einkünften verrechnet werden können. Die Betriebssteuerpflicht auch der Vermieter & Verpachter würde derartige Steuergestaltungen nicht verhindern aber durch mäßige Besteuerung eindämmen<sup>60</sup>.

### **6.6 Besteuerung von Kredit-/Versicherungsgewerbe: keine Zurechnung von Schuldzinsen, aber pauschale Mindeststeuer**

Banken und Versicherungen unternehmen seit einiger Zeit alle Schritte, um ihren in Deutschland ausgewiesenen Gewinn zu verringern. Der freie EU-Kapitalmarkt (Ausweis des Gewinns in Irland, siehe die Wiesbadener DEPFA-Bank) und die geltenden Steuergesetze (künstliche Verminderung des ausgewiesenen Gewinns gegenüber dem tatsächlichen Gewinn in Deutschland) erleichtert entsprechende Maßnahmen. In den nächsten Jahren werden alle Städte mit Banken und Versicherungen deshalb deutlich weniger Gewerbesteuer, langfristig fast gar nichts mehr bekommen, falls die Bemessungsgrundlage nicht strukturell verändert wird.

---

vorbelastet. Entsprechend könnte hier pauschal eine Kürzung in Höhe von gut einem Fünftel des bei vollständiger Vorbelastung abziehbaren Schuldzinsanteils von rund 65% vorgenommen werden, insgesamt also eine Kürzung um 15%.

<sup>60</sup> Ein Beispiel: Ein Unternehmen bezahlt einen dreistelligen Millionbetrag für Miet/Pachtzahlungen, die aber bei ihm nicht gewerbesteuerpflichtig sind.

- Der Großteil sind Mietzahlungen für Immobilien, die bei der Gewerbesteuer überhaupt nicht zugerechnet werden; hätte das Unternehmen diese Anlagen selbst errichtet, so würden 50% der dadurch anfallenden Dauerschuldzinsen zugerechnet; durch diese Ungleichbehandlung entsteht eine massive Subventionierung der Leasingbranche.

- Der Rest sind Leasingzahlungen für bewegliche Wirtschaftsgüter, die zwar grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig sind, aber dann nicht - wie in diesem Fall - beim mietenden Unternehmen, wenn sie beim Leasingunternehmen gewerbesteuerpflichtig sind. Das Leasingunternehmen aber residiert typischerweise in einer Gemeinde mit niedrigen Hebesätzen und kann durch Auslandsfinanzierung im Inland Verluste produzieren, die seine Gewerbesteuerschuld gegen Null drücken.

Ein Beispiel: Am Bankenstandort Hessen mit Schwerpunkt Frankfurt gingen die Steuereinnahmen im I. Quartal 2002 um 26% zurück, nachdem sie in Frankfurt schon in 2001 um fast ein Drittel zurückgegangen waren. Wesentlich sind hier Steuergestaltungen verantwortlich, aber natürlich spielt auch die zurückgehende Bankenkonjunktur eine Rolle. Derartige Steuergestaltungsmöglichkeiten müssen im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer reduziert werden.

Gerade die weltweit tätige Bank kann die Erträge ihrer Dienstleistungen im internationalen Kreditgeschäft, bei Beratung und Provisionen schon heute weitgehend in beliebigen Ländern ausweisen und damit weitgehend steuerfrei stellen. Dennoch können die damit zusammenhängenden Kosten in Deutschland geltend gemacht werden, so dass der in Deutschland zu versteuernde Gewinn minimiert wird. Die Finanzverwaltung muss derzeit einzelfallbezogene „Notwehr“-maßnahmen im Rahmen des höchst komplizierten Außensteuerrechts anwenden, die von den Betroffenen (häufig zu Recht) als unplanbar empfunden werden.

Auch deshalb müssen für Finanzdienstleister (Banken, Versicherungen, Finanzholdings, Leasingfirmen), also die Verwalter der Entgelte für Eigen- und Fremdkapital, angemessen modifizierte Bemessungsgrundlagen erarbeitet werden. Finanzdienstleister müssen dabei gleich und mäßig, insbesondere international konkurrenzfähig, besteuert werden.

Einige Beispiele, wie Luxemburg und die Schweiz Finanzdienstleister besteuern: Luxemburg besteuert Holding-Unternehmen (‘1929 holding company’) nicht nach dem Gewinn, sondern nach den ausgezahlten Zinsen und Dividenden. Finanzholding-Unternehmen sind gemäß dieser Definition Unternehmen, die ausschließlich Beteiligungen, Kredite oder Patente verwalten. Für das Stammkapital (sowie dessen Erhöhung) fallen einmalig 1% Steuern an, für das verwaltete Kapital 0,2% pro Jahr. Alternativ kann bei einer reinen Vermögensverwaltung die Form der ‘Holding milliardaire’ gewählt werden. Hier werden Zins(aus)zahlungen mit 3% besteuert, Zahlungen von Dividenden sowie Gehälter der Direktoren bis zu 1,2 Mio Euro mit 1,8%, darüber hinaus mit 0,1 %. Mindestens müssen pro Jahr 48.000 € Steuern bezahlt werden. Grundsätzlich unterliegen alle Unternehmen in Luxemburg einer Vermögensteuer von 0,5% ihres weltweiten Nettovermögens; qualifizierte Beteiligungen (> 10% oder über 1,2 Mio €) sind befreit und werden nur bei der Beteiligung besteuert, falls diese in Luxemburg ansässig ist. In vielen Kantonen der Schweiz werden Holdings und Vermögensverwaltungen mit einer Pauschalsteuer von 0,05% (Basel) bis 0,07% (Zürich) auf das verwaltete Vermögen besteuert.

Für Deutschland ergibt sich damit als vernünftige Form einer international wettbewerbsfähigen Besteuerung des Kredit- und Versicherungsgewerbes bezüglich der Kommunalen Betriebssteuer eine Kombination von zwei steuerlichen Maßnahmen:

- Der Gewinn von Finanzdienstleistern sollte, insoweit sie typische Kreditvergabe durchführen, ohne Zurechnung von Schuldzinsen besteuert werden (entsprechend § 19 GewStDV), da diese von den Finanzdienstleistern nicht selbst erwirtschaftet, sondern nur verwaltet werden. Die in Italien für die dortige regionale Betriebssteuer IRAP entwickelten Lösungen könnten hierfür Vorbild sein.
- Zur Sicherstellung einer mäßigen Mindestbesteuerung von Finanzdienstleistern sollten aber zukünftig auch in Deutschland zusätzlich gewinnunabhängige Größen bei der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden wie Bilanzsumme, Geschäftsvolumen oder verwaltete Kapitalien, also Größen, die ohnehin vom Unternehmen angegeben und vom Bundesamt für Finanzdienstleistungen geprüft werden.

Bei den örtlich gebundene Banken, z.B. den Sparkassen, gibt es hierbei keine nennenswerten Probleme: Sie verwalten die Ersparnisse der örtlichen Wirtschaft und Bevölkerung und geben davon Bauwilligen, Handwerk und Mittelstand Kredite. Viele international tätige Banken machen aber neben der Kreditvergabe (Bedeutung abnehmend) Dienstleistungen, etwa unter dem Titel ‘investment banking’, d.h. Beratung und weitere Provisionsgeschäfte, die – auch zur Aufrechterhaltung eines fairen Wettbewerbs mit Nicht-Banken - ganz normal besteuert werden müssen. Es

sollte geprüft werden, inwieweit der u.a. für die Erstattung der bezahlten Mehrwertsteuer (Vorsteuer) entwickelte Bankenschlüssel [Frenzel, Margenmodell, 2002] analog angewendet werden kann. Hier haben die Banken ein Eigeninteresse, korrekte Angaben zu machen, da sie sonst keinen angemessenen Teil der Vorsteuer geltend machen können. Die Einzelheiten des Margenmodells sind im Kasten 6.1 knapp zusammengefasst.

### *Kasten 6.1 Ein Modell für die Besteuerung von Banken und Versicherungen*

Eine Betriebssteuer für Finanzdienstleister in Deutschland muss so ausgestaltet werden, dass der Finanzdienstleistungsstandort Deutschland gestärkt wird. Die Betriebssteuer müsste in der Tat gleich und vor allem mäßig erhoben werden. Sie muss möglichst auf vorhandene Daten der Steuerabteilungen zurückgreifen, weiterer hausinterner Aufwand zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen muss weitgehend vermieden werden.

Im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerverrechnung ist zur Ermittlung der Vorsteueraufteilungsquote der Banken ein sog. Margenmodell entwickelt worden. Die erste Hälfte dieses Margenmodells könnte zugleich auch für betriebssteuerliche Zwecke dienen. Während nämlich für Vorsteueraufteilungszwecke noch eine Berechnung der Abzugsquote vorzunehmen ist, in die die ermittelten Margen verhältnisbestimmend eingehen, könnte für Betriebssteuerzwecke einfach die Summe der Margen gebildet werden. Diese Summe stellt die Bemessungsgrundlage dar. Der darauf angewendete Steuersatz ergibt die Betriebssteuerzahllast des Finanzdienstleisters.

Folgende Grundüberlegungen sind anzustellen: Besteuerungsgrundlage der Finanzdienstleister ist nicht deren Gewinn, sondern - wie bei der Vorsteueraufteilung - deren spezifische Marktleistung, die sich durch ihre Stellung als Finanzintermediäre in den Finanzumsätzen vom Interbankenmarkt zum Kunden hin ausdrückt. Der Kunde hat keine Möglichkeit, selbst an den Interbankenmarkt zu gehen und ist für die benötigten Finanzdienstleistungen darauf angewiesen, einen Finanzdienstleister einzuschalten.

Der Wert der Finanzumsätze ist daher nicht deren Transaktionsvolumen, sondern ausschließlich die Leistung des Kreditinstituts an den Empfänger, die darin besteht, diesen mit einem bestimmten Finanzprodukt zu versorgen. Der Wert dieser Leistung ist der Preis für die Leistung abzüglich des Preises, den es den Finanzdienstleister gekostet hat, die Leistung seinerseits einzukaufen. Hierbei werden nicht einzelne Transaktionen bewertet, sondern die ähnlichen Transaktionen („Sparten“) eines ganzen Zeitraumes, praktischerweise natürlich eines gesetzlichen Veranlagungszeitraumes. Folgt dieser auch noch dem Wirtschaftsjahr, stehen sämtliche benötigten Zahlen ohne weiteren Aufwand aus der GuV zur Verfügung.

Außer Ansatz bleiben die Leistungen, die der Finanzdienstleister zur eigenen Vermögensverwaltung einkauft und nicht an den Markt weitergibt, z.B. Wertpapiere im A-Depot. Da diese bei der Vorsteueraufteilung (Umsatzsteuer) nicht zum Nutzen gereichen, sollten sie bei der Betriebssteuer auch nicht zur Bemessungsgrundlage werden.

Für einen Ansatz mit der Marge kommen folgende Sparten in Betracht:

- Kreditgewährung im weitesten Sinne, also Zinsertrag minus zuzuordnendem Zinsaufwand (Zinsergebnis),
- Provisionsgeschäft, also Provisionserträge minus Provisionsaufwendungen (Provisionsergebnis),
- Wertpapiergeschäft, also Wertpapiererträge minus Aufwendungen (nur B-Depot, siehe oben),
- Devisengeschäft,
- Garantiegeschäft,
- sonstiges Finanzdienstleistungsgeschäft.

Derivative Sicherungsgeschäfte zählen zur Ermittlung der Aufwendungen nur mit, wenn sie zu tatsächlichen Betriebsausgaben geführt haben (nicht lediglich zu z.B. Zinstauschvereinbarungen). Negative Margen mindern die Bemessungsgrundlage.

Ein Beispiel für die Anwendung:

Die kleine X Bank AG in Düsseldorf hat nach bisheriger ertragssteuerlicher Berechnung einen steuerlichen Jahresfehlbetrag und einen negativen Gewerbeertrag, wird also nicht zur Gewerbesteuer herangezogen. Der Fehlbetrag ergibt sich nicht aus seinem schlechten Kerngeschäft, sondern aus hohen in Deutschland ausgewiesenen Betriebs- und Personalkosten bei gleichzeitiger Verlagerung von Erträgen durch Verrechnungspreisgestaltungen mit Konzernschwestern im Niedrigsteuer-Ausland.

X Bank AG handelt mit festverzinslichen Wertpapieren („verbriefte Kredite“) und vermittelt Transaktionen gegen Provision. Das Devisengeschäft läuft nicht so gut. Die GuV ergibt folgende Margen:

Kreditmarge (Zinsergebnis) positiv:	1,2 Mio €
Provisionsergebnis positiv:	0,8 Mio € (hinzu)
Devisenmarge negativ:	0,4 Mio € (abzuziehen).

Die Bemessungsgrundlage für die Betriebssteuer beträgt demnach 1,6 Mio €.

Liegt der effektive Betriebssteuersatz der Stadt Düsseldorf z.B. bei 10 % (statt bisher rund 20% bei der Gewerbesteuer), so erhält die Stadt 160.000 € Betriebssteuer; im Gewerbesteuermodell geht sie dagegen leer aus. Die Belastung der Bank ist wiederum mäßig, gemessen daran, dass sie auch die hervorragende Infrastruktur der Stadt nutzt.

### **Besteuerung von international tätigen Dienstleistungsunternehmen**

Bei unseren Untersuchungen zur Reform der Gewerbesteuer stellen wir in vielen bay. Städten eine Abwanderung von Finanzdienstleistern ins Ausland fest, v.a. von Leasinggesellschaften. Grünwald zeigt exemplarisch, wie wichtig eine angemessene, also gleichmäßige und niedrige Besteuerung ist. Im Jahr 2002 wurden erhebliche - allerdings nur einmalige - Mehreinnahmen durch die Auflösung von stillen Reserven bei einem örtlich ansässigen Finanzdienstleister erwartet. Die Auflösung von stillen Reserven resultierten aus einer Teil-Betriebsverlagerung ins Ausland. Zukünftig erzielt die Gemeinde von diesem Betrieb also keinen Euro Gewerbesteuer mehr. Gerade im Bereich der örtlich sehr mobilen Finanzdienstleister ist also eine Steuerreform wie in dieser Studie vorgeschlagen - Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, Senkung der Steuersätze - besonders dringlich.

Besondere Beachtung muss der Behandlung von international tätigen Dienstleistern wie Lufthansa geschenkt werden. Die Lufthansa leiht, wie viele andere in Deutschland ansässige Firmen, bei ausländischen Verleihern Betriebsmittel (Flugzeuge etc.) und setzt diese teilweise im Inland, teilweise im Ausland ein. Es muss durch angemessene Besteuerung sichergestellt werden, dass internationale Dienstleister wie die Lufthansa weder im Inland noch im Ausland gegenüber Unternehmen mit ausländischem Sitz diskriminiert werden, da sonst (Teil)Sitzverlegungen unausweichlich werden könnten. Ggf. muss eine Schätzung des inländischen Anteils der Dienstleistung vorgenommen werden. Die Kommunale Betriebssteuer ist auch steuersystematisch darauf angelegt, nur die im Inland erwirtschaftete Wertschöpfung zu besteuern.

### **6.7 Kein Abzug von Aufwendungen bei steuerfreien Erträgen**

In Deutschland können als einzigem Industrieland der Welt alle Aufwendungen (auch für Beteiligungen) de facto voll steuerlich abgesetzt werden<sup>61</sup>, auch wenn die dazugehörigen Einnahmen in Deutschland steuerfrei sind. Wie schon im Eingangskapitel erläutert, muss darauf gedrungen werden, dass zukünftig das Absetzungsverbot<sup>62</sup> endlich auch in der Praxis lückenlos durchgesetzt wird und auch auf ausländische Beteiligungen ausgedehnt wird<sup>63</sup>.

Unabdingbar ist also die tatsächliche Umsetzung der vielfach bereits theoretisch bestehenden Steuervorschriften, beim deutschen Fiskus nur dann Kosten geltend zu machen, wenn die entsprechenden Erträge auch beim deutschen Fiskus versteuert werden. Ansonsten 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 zugerechnet werden, und zwar unabhängig vom Steuerwohnsitz des Kreditsgebers und seiner Verflechtung mit dem Betrieb.

<sup>61</sup> Vgl. hierzu auch [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002], S. 66.

<sup>62</sup> §3c EStG: "Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden."

<sup>63</sup> Insbesondere Abschaffung der Möglichkeit, Kosten von Auslandsinvestitionen (z.B. Zinsen und Kosten bei Totalausfall) geltend zu machen. §8b(5) KSt etc. würden dann überflüssig.

Ein generelles Absetzungsverbot für alle Aufwendungen die mit in Deutschland steuerfreien Einnahmen in Verbindung stehen, kann allerdings nicht isoliert für die Gewerbesteuer angegangen werden, sondern muss zuerst bei der Körperschaft- und bei der Einkommensteuer nicht nur - wie bisher - theoretisch im Steuergesetz vorgesehen, sondern auch praktisch durchgesetzt werden.

Übrigens: Die vorgeschlagene Wiedereinführung der Besteuerung der Veräußerungserlöse ab 2003 hätte die Konzerne erneut begünstigt<sup>64</sup>. Die Steuerfreiheit der Veräußerungserlöse sollte also grundsätzlich bleiben<sup>65</sup> (vielleicht ergänzt durch eine mäßige Pauschalsteuer von 15%). Dafür sollte aber das Absetzungsverbot von Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen insbesondere hier durchgesetzt werden. Genau ein derartiges System will Italien ab 2003 einführen: Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen bei striktem Verbot der Absetzung von anteiligen Aufwendungen.

## 6.8 Begrenzung von Verlustverrechnungen

### **Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft und dadurch Begrenzung der Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen**

Verlustverrechnungen<sup>66</sup> zwischen einzelnen Betrieben (z.B. an unterschiedlichen Standorten) widersprechen dem Objektcharakter der Gewerbesteuer wie auch der Betriebssteuer.

Insgesamt wurden in 1995 von Kapitalgesellschaften mit positiven Gewerbeerträgen 59 Mrd. € Gewerbeertrag<sup>67</sup> versteuert, gleichzeitig wurden aber unter Einschluss der Verlustunternehmen nur 17 Mrd. € Gewerbeertrag ausgewiesen. Die Differenz von 42 Mrd. € führte allein in 1995 zu einer entsprechenden Erhöhung der Verlustvorträge<sup>68</sup>. Dieser kontinuierliche Aufbau von Verlustvorträgen führte zu dem immer stärkeren Bestreben, diese Verlustvorträge mit Gewinnen anderer Unternehmen zu verrechnen.

Der Gewerbeertrag aller Organträger und Organgesellschaften betrug 1995 nur rund 17 Mrd. €, weil durch die Organschaft rund 15 Mrd. € negative Gewerbeerträge mit positiven Gewerbeerträgen von rund 32 Mrd. € verrechnet werden konnten<sup>69</sup>. Für Kapitalgesellschaften mit positivem Gewerbeertrag lag es nahe, durch Ausbau der Organschaften diese Steuerreduzierung noch weiter auszubauen. Dies wurde unterstützt durch die auch aus anderen Gründen durchgesetzte Bildung und Vergrößerung von Konzernen. Hätte es 1995 schon eine Deutschland AG gegeben, die alle Kapitalgesellschaften in einer einzigen Organschaft zusammenfasst, hätte diese Deutschland AG statt 59 Mrd. € nur noch einen Gewerbeertrag von 17 Mrd. € versteuert und damit statt rund 12 Mrd. € Gewerbesteuer nur noch gut 3 Mrd. € bezahlt.

<sup>64</sup> Vgl. Kap. 2.1, Grund Nr. 5.

<sup>65</sup> Wegen der seit 2001 geltenden Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen bei der Körperschaftsteuer (und die daraus resultierende Steuerunwirksamkeit von Veräußerungsverlusten) kann bei Körperschaften das zu versteuernde Einkommen direkt als Ausgangsgröße für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage verwendet werden ohne den sonst erforderlichen Abzug der Beteiligungserträge.

<sup>66</sup> Immer wieder wird die komplette Verlustverrechnung zwischen Unternehmen und über die Zeit gefordert, um angebliche Überbesteuerungen zu verhindern. Hierzu folgendes: Wenn die gesamte Wertschöpfung jedes Jahr in jedem Betrieb korrekt erhoben würde, führten Verlustverrechnungen zwischen Betrieben zu keinen Netto-Minderungen gegenüber dem theoretisch erwarteten Gewerbeertrag. Denn dann würden echte Verluste der einen Firma mit echten Gewinnen der anderen verrechnet und damit genau die gesamtwirtschaftliche Wertschöpfung einmal besteuert. Ähnliches gilt bei Verlustverrechnungen von Jahr zu Jahr. Alternativ könnte man dann bei korrekter Erhebung der Wertschöpfung durch alle Unternehmen den Verlustunternehmen sofort Steuer zurückbezahlen, da diese Erstattungen durch entsprechend hohe Steuerzahlungen der Gewinnunternehmen gesamtwirtschaftlich genau wettgemacht würden. Aber leider wird in der Realität nicht die Wertschöpfung des Betriebs besteuert, sondern, wie Bild 9.1(1995) zeigt, ein viel geringerer Betrag.

<sup>67</sup> Ohne Banken und Versicherungen.

<sup>68</sup> Die Unternehmen weisen nicht ihre tatsächliche Wertschöpfung als Gewerbeertrag aus, nicht einmal ihren tatsächlichen Gewinn, sondern einen steuerlich zulässigen, deutlich niedrigeren Gewinn. Zudem wird der Großteil der vom Unternehmen erwirtschafteten Entgelte für Fremdkapital beim Unternehmen (und de facto auch beim Empfänger) effektiv fast nicht mit Steuern belastet. Damit ermöglichen die geltenden Verlustverrechnungen die Verrechnung von tatsächlichen Gewinnen mit künstlichen Verlusten, was zu dramatischen Reduzierungen des Steueraufkommens führt.

<sup>69</sup> Abschätzung auf der Basis von [destatis, Körperschaftsteuer 1995, 2000, S. 30].

Eine Verrechnung der Betriebssteuer zwischen einzelnen Unternehmen widerspräche dem Prinzip der Betriebssteuer. Die derzeitige gewerbsteuerliche Organschaft, die eine Verrechnung aller Gewinne und Verluste innerhalb des Konzerns erlaubt, sollte deshalb aufgehoben werden<sup>70</sup>. Dies führt sofort zu erheblichen Mehreinnahmen, da eine Neu-Organisation als sogenannter Stammhauskonzern o.ä. erhebliche andere Nachteile<sup>71</sup> mit sich bringt.

Die neue Betriebssteuer sollte prinzipiell jede Betriebsstätte für sich besteuern. Das ist in der Praxis schwierig. Deshalb sollte jede für sich abgrenzbare, insbesondere aber jede für sich bilanzierende Einheit wie Körperschaft und Personenunternehmen separat der Betriebssteuer unterworfen werden.

### **Begrenzung der Verlustvorträge**

Wie schon in Kap. 2.1 unter Punkt (8) erläutert, sollte der Verlustvortrag innerhalb des Unternehmens zeitlich begrenzt werden, z.B. wie in vielen Ländern üblich auf max. 5-7 Jahre. Zudem sollte der jährliche Gewinn durch einen Verlustvortrag aus den Vorjahren nur bis zu einer Grenze, z.B. auf die Hälfte, reduziert werden dürfen. Einige Beispiele aus EU-Nachbarländern: Italien, Frankreich und Dänemark beschränken den Verlustvortrag auf 5 Jahre, dann entfällt er. Schweiz hat 7 Jahre; Österreich beschränkt auf max. 75% des Gewinns.

Nur eine gleichzeitige Begrenzung beider Formen der Verlustverrechnung kann also dieser durch Ausweitung von Organschaften immer stärker genutzten Steuervermeidung entgegenwirken. Nun hat Anfang Dezember 2002 die Bundesregierung auf Druck von Wirtschaftsminister Clement erklärt, die gewerbsteuerliche Organschaft nicht schon ab Anfang 2003 neu zu regeln, sondern erst später im Rahmen der Gemeindefinanzreform. Ab 2003 sollen aber alle Unternehmen ihren Gewinn durch Verlustvorträge nur noch um maximal die Hälfte reduzieren können. Diese Begrenzung der Verlustverrechnung muss unbedingt auch für einzelne Organunternehmen gelten, nicht erst nach Zusammenrechnung ihrer Gewinne und Verluste beim Organträger.

Andernfalls würden alle im Koalitionsvertrag vorgesehenen Maßnahmen im Unternehmenssteuerbereich im Wesentlichen nur den Mittelstand treffen, da die Konzerne wegen ihrer dann unveränderten konzerninternen Verlustverrechnungsmöglichkeiten weiterhin nur unangemessen wenig Steuern bezahlen würden.

<sup>70</sup> Angeblich haben eine Vielzahl von Unternehmen den seit 2002 für eine Organschaft erforderlichen Ergebnisabführungsvertrag nicht geschlossen, da dann von der Muttergesellschaft (Organschaftsträger) zugleich alle Verluste kurzfristig ausgeglichen werden müssen. Diese Unternehmen würden also durch eine generelle Abschaffung der gewerbsteuerlichen Organschaft nicht betroffen.

<sup>71</sup> So wird z.B. der Steuerrechtsexperte C. SEIBT von der Sozietät Freshfield/Bruckhaus/Deringer im Handelsblatt vom 9.12.2002 wie folgt zitiert: "Denn wenn Konzerne - wie bereits diskutiert wird - ihre Holdingstruktur durch das Stammhaus-Prinzip ersetzen und die Konzernteile in Betriebstöchter umwandeln, um gewerbsteuerliche Verluste im Konzernkreis besser" (*also auch nach Beendigung der gewerbsteuerlichen Organschaft*) "nutzen zu können, sei der Verkauf einzelner Unternehmenssparten erschwert: Weil die Anteile an den Tochtergesellschaften vielfach steuerfrei veräußert werden könnten, ließen sie sich besser abstoßen als einzelne Betriebsteile." "Alle Strukturmodelle, ... um die Abschaffung der gewerbsteuerlichen Verlustverrechnung zu kompensieren, seien gegenüber der Organschaft die schlechtere Alternative." Im Klartext: Die Abschaffung der Organschaft führt sicher zu (u.E. erheblichen) Mehrerträgen, vgl. Kap. 10.2.

## 7 Kommunale Betriebssteuer - pro und contra

### 7.1 Einbruch bei der Gewerbesteuer - wer steckt dahinter?

Schon im August 2001 hieß es im Handelsblatt(!): „Im internationalen Vergleich ist Deutschland eine Steuer-oase – Kapitalgesellschaften leisten en bloc überhaupt keinen Beitrag mehr zur Staatsfinanzierung.“ In der Tat war das Aufkommen der Körperschaftsteuer schon 2001 statt der noch Mitte des Jahres erwarteten 7 Mrd. € knapp negativ (nach 24 Mrd. € in 2000) und wird in 2002 ein Minus (d.h. Rückzahlungen) von mehreren Mrd. € erreichen. Im Juni 2002 teilte der Vorstand eines deutschen Automobilherstellers den Aktionären das „beste Ergebnis in der Geschichte des Konzerns“ mit. Den Städten, in denen die Werke dieses Konzerns stehen, zahlt er aber seit 1999 ganz legal keine Gewerbesteuer mehr. Das Gewerbesteueraufkommen der meisten deutschen Städte wird von 2000 bis 2002 um 30%, teilweise um bis zu 60% zurückgehen mit bedrohlichen Folgen für alle dort Lebenden, wobei vor allem Konzerne und Konzerntöchter zu Nicht-Zahlern wurden.

Die 'Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e.V.' (vbw) argumentiert in einem Papier [vbw, Gewerbesteuer, 2002] von Oktober 2002: "... von Seiten der Städte und Gemeinden sind die Schuldigen an der Finanzmiserie längst ausgemacht: Deutsche Banken, Versicherungen und Industriekonzerne. Der Vorwurf lautet: Grosse Konzerne weisen glänzende Bilanzgewinne aus, führen aber keinen Euro an die Solidargemeinschaft ab. Sie rechnen sich über steuerliche 'Tricks' arm." Richtig ist von den drei zitierten vbw-Sätzen nur der mittlere: Auch der vbw bestreitet offensichtlich nicht, dass viele große Konzerne, etwa im Energie- und Automobilsektor, teilweise schon seit diversen Jahren kaum mehr Körperschaft- und Gewerbesteuer bezahlen, obwohl sie für Vorstände und Aktionäre ordentliche Finanzergebnisse ausweisen. Nach dem vbw-Papier sind vor allem die weltweit schlechte Konjunktur und neue Sonderbelastungen der deutschen Wirtschaft hierfür verantwortlich. Es wäre Aufgabe des vbw, dies für die einzelnen Konzerne für den Zeitraum seit 1998 darzulegen, etwa mit dem Arbeitstitel "Das Geheimnis der Unternehmensgewinne: Hoch für die Aktionäre, mäßig für den Tarifpartner, verschwindend für den Fiskus - wo steckt die Differenz?" und jedenfalls für einige wichtige Konzerne die Fairness und Sachgerechtigkeit dieser nachhaltigen Differenz zu begründen.

Von "Schuldigen" und von "steuerlichen Tricks" haben zumindest die sachkundigen Vertreter der Städte und Gemeinden nie gesprochen. Es geht hier nicht um Moral- oder Schuldfragen und die Städte und Gemeinden gehen davon aus, dass auch Konzerne ohne "Tricks" nach Recht und Gesetz handeln. Die Finanzvorstände müssten wohl den Hut nehmen, wenn sie dieses Recht und Gesetz nicht optimal zugunsten des Unternehmens anzuwenden wüssten. Wenn aber das Ergebnis dieses vom Gesetzgeber erlaubten und von den Marktkräften eingeforderten steuerlichen Handelns Bund und Länder in wachsende Verschuldung treibt sowie Städte und Gemeinden bedrohlich verarmen lässt und damit wesentliche Grundlagen der wirtschaftlichen Entwicklung untergräbt, dann müssen offensichtlich die einschlägigen Gesetze an die wirtschaftliche Realität angepasst werden. Denn: Im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist seit den 1980er Jahren vom Gesetzgeber die rapide fortschreitende Globalisierung nicht ausreichend berücksichtigt worden; so haben sich Fehlentscheidungen seit längerem angehäuft, die nach dem Platzen der Börsenspekulationsblase in 2001 nun die dramatischen Einbrüche bei Körperschaft- und Gewerbesteuer bewirken.

Mit den Koalitionsvereinbarungen vom Oktober 2002 wird die Bundesregierung wesentliche Fehlentwicklungen korrigieren und das deutsche Steuerrecht wieder international konkurrenzfähig machen. Solange es kein EU-einheitliches Steuersystem zumindest für Konzerne gibt, muss die deutsche Regierung dafür sorgen, dass die in Deutschland erwirtschaftete Wertschöpfung auch - gleich und mässig - in Deutschland besteuert wird. Für den Bereich der Unternehmensbesteuerung wird deshalb zukünftig, wie international üblich und für die kleineren deutschen Unternehmen schon immer Realität, der Abzug von Aufwendungen in Deutschland nur noch zugelassen, wenn alle resultierenden Erträge auch in Deutschland tatsächlich versteuert werden; zudem muss mindestens die Hälfte des laufenden Gewinns unabhängig von Verlustvorträgen oder -verrechnungen in Deutschland versteuert werden.

Für die Kommunalfinanzierung ist das Prinzip ebenfalls sehr einfach: Die Städte und Gemeinden müssen die Vorleistungen erbringen, die Wirtschaften überhaupt erst ermöglichen und einen Betriebsstandort attraktiv machen. Jedes Unternehmen, das an diesem Standort wirtschaftet, sollte entsprechend seiner Wirtschaftskraft zu den Infrastrukturkosten beitragen, also entsprechend seiner Wertschöpfung, gegeben durch die Summe aus Löhnen, Entgelten für Fremdkapital (Schuldzinsen) und den verbleibenden Entgelten für Eigenkapital (Gewinn). Die Löhne tragen schon durch den in vielen Fällen steuerähnlichen Arbeitgeberanteil der Sozialversicherung zur gesamtgesellschaftlichen Finanzierung bei. Deshalb erscheint es sinnvoll, die Entgelte für Fremd- und Eigenkapital vor Ort zur Finanzierung heranzuziehen, nicht etwa den nach zahlreichen Verrechnungen von einer weit entfernt residierenden Konzernzentrale ermittelten Anteil des gewerbesteuerlichen Ertrags des Gesamtkonzerns. Die entsprechend von der Bundesregierung beschlossene Aufhebung der Verrechnungsmöglichkeiten von Gewinnen und Verlusten zwischen selbständigen juristischen Personen (Aufhebung der sogenannten gewerbesteuerlichen Organschaft) ist deshalb notwendig und sinnvoll. Was in dem vbw-Papier weiterhin als angebliche Vorwürfe der Städte und Gemeinden gegen die Konzerne vorge-

bracht wird, steht durch die von der Bundesregierung beschlossenen Änderungen der Steuergesetze (Begrenzung der Verlustverrechnungen, kein Abzug von Aufwendungen bei steuerfreien Erträgen) ohnehin großenteils nicht mehr zur Diskussion.

Einer Behauptung (S. 8 des vbw-Papiers) muss allerdings entschieden widersprochen werden: die 'ernsthaft erwogene' Hinzurechnung von Lizenzgebühren stelle eine Diskriminierung von EU-Ausländern dar. Die Kommunale Betriebssteuer behandelt auch bei den Zurechnungen und Kürzungen (im Gegensatz zur Gewerbesteuer und auch zur Körperschaftsteuer) Inland und Ausland völlig gleich. Die Lizenzgebühren werden hälftig zugerechnet ganz unabhängig davon, an wen sie bezahlt werden und welche geschäftliche Verflechtungen zwischen den Geschäftspartnern bestehen mögen. Hingegen wird durch die derzeitige deutsche Nichtbesteuerung von gezahlten Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber und von Schuldzinsen an ausländische Kreditgeber massiv deutsches Eigenkapital gegenüber ausländischem Fremdkapital diskriminiert; vgl. hierzu und zu den negativen Auswirkungen Kap. 7.3 in [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002].

## **7.2 Die Kommunale Betriebssteuer sei wirtschaftsfeindlich, verfassungswidrig, nicht EU-konform: eine Entgegnung**

Eine große bayerische Versicherung hat wesentliche Argumente formuliert, die gegen die vorgeschlagene Kommunale Betriebssteuer vorgebracht werden können. Wir stellen diese **Einwände** jeweils an den Eingang und nehmen dann dazu Stellung.

(1) "Die Wertschöpfungssteuer wird von der gesamten Wirtschaft in seltener Einmütigkeit kategorisch abgelehnt, da sie ihr Ziel nicht erreicht, sowohl EG-rechtswidrig wie auch verfassungswidrig ist, die Wirtschaft durch die Besteuerung von Substanz belastet, Neugründungen und Sanierungen verhindert und letztlich in erheblichem Umfang auch Arbeitsplätze vernichten würde."

Nicht die gesamte Wirtschaft, sondern die großen Kapitalgesellschaften lehnen - in allerdings nicht überraschender Einmütigkeit - eine Wertschöpfungssteuer ab. Der Grund dafür ist offensichtlich: Regional operierende mittelständische Unternehmen, die schon heute die Hauptlast der Gewerbesteuer tragen, würden durch eine Wertschöpfungssteuer mit gegenüber heute deutlich niedrigeren Steuersätzen entlastet. Große Kapitalgesellschaften wie viele DAX30 Unternehmen hingegen, die seit einigen Jahren und auch in den nächsten Jahren keine Gewerbesteuer mehr bezahlen, obwohl sie für ihre Aktionäre gute Gewinne ausweisen, müssten sich dann wieder an der Finanzierung der Grundlagen ihres Wirtschaftens, nämlich der kommunalen Infrastruktur beteiligen.

Jede der aufgestellten Behauptungen, mit denen die "einmütige Ablehnung" einer Kommunalen Betriebssteuer begründet wird, ist unzutreffend. Hierzu werden im Folgenden die wesentlichen Argumente erläutert.

(2) "Zielverfehlung: Die Einbeziehung der Freiberufler, Land- und Forstwirte sowie Vermieter (?) erhöht zwar das Aufkommen der Gewerbesteuer, geht über die Gewerbesteueranrechnung aber nahezu vollständig gegen das Aufkommen der Einkommensteuer, so dass der Anteil der Gemeinden wohl entsprechend gekürzt werden müsste. D.h., es entsteht ein hoher Verwaltungsaufwand ohne ein Mehr an Steuern."

Einzelunternehmer und Personengesellschaften können seit 2001 - Berichterstatter waren Prof. Jarass und Prof. Thiel in der Unternehmenssteuerreformkommission - einen pauschalierten Teil der bezahlten Gewerbesteuer auf ihre Einkommensteuerschuld anrechnen, so dass in vielen Fällen keine zusätzliche Belastung durch die Gewerbesteuer mehr resultiert - eine durchaus gewünschte maßvolle Verringerung der in vielen Fällen hohen Belastung des Mittelstands. Gleichzeitig wird so aber sichergestellt, dass mindestens die Gewerbesteuer bezahlt werden muss.

In den ersten 5 Monaten 2002 betrug die veranlagte Einkommensteuer minus 5,6 Mrd €, viele Freiberufler bezahlen seit Jahren (fast) keine Einkommensteuer. Diese große Gruppe jedenfalls könnte die Kommunale Betriebssteuer nicht (voll) mit Einkommensteuer verrechnen. Bei den Körperschaften gibt es ohnehin keine Verrechnung.

Die Einbeziehung der Freiberufler sowie weiterer Gruppen, die volle Zurechnung von Schuldzinsen sowie Teilen der Mieten&Pachten und Lizenzgebühren erhöht das Aufkommen der kommunalen Steuern wesentlich und kann so für erhebliche Steuersatzsenkungen genutzt werden.

(3) "EG-rechtswidrig: Insbesondere die Zurechnung und Besteuerung von Lizenzgebühren dürften u.a. gegen die Dienstleistungsfreiheit, Artikel 220 des EWG-Vertrages, das Übereinkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 23.07.1990 (90/436/EWG, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft vom 20.08.1990 Nr. L 225/10) sowie gegen alle abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verstoßen."

Die Festlegung der Bemessungsgrundlage liegt ausschließlich in der Hoheit der Nationalstaaten und wird durch die genannten Regelungen nicht berührt. Die genannten Detailregelungen beziehen sich auf Quellen-

steuern o.ä.. Die Gewerbesteuer als von der Bemessungsgrundlage abziehbare Kosten-Steuer ('over the line') wird durch diese Regelungen nicht erfasst.

(4) "Verfassungswidrig. Die Besteuerung der vollen Zurechnungsbeträge an Schuldzinsen, des wie auch immer pauschalierten Zinsanteils der Mieten und Pachten, Lizenzgebühren sowie (noch zu prüfen!) der Löhne und Gehälter führt zu zwar - zu einer im Sinne der Gemeinden liegenden - gewinn-unabhängigen Besteuerung, verletzt aber in signifikanter Weise die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG. Nach dem grundlegenden Beschluss des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuer vom 22.06.1995 (2 BvR 37/31), ist eine Besteuerung der Substanz verfassungswidrig."

Hier wird eine seit 1995 als Zweckpropaganda verbreitete Legende wieder aufgenommen: Das Bundesverfassungsgericht habe die Vermögenssteuer als eine Substanzbesteuerung für verfassungswidrig erklärt. Das Gegenteil trifft zu. Der Beschluss vom 22. Juni 1995 stellt vielmehr (ohne Verwendung des ideologischen Begriffs 'Substanzbesteuerung') das Folgende fest<sup>72</sup>:

- Eine Sollertragssteuer ist verfassungskonform: Nicht nur tatsächlich zugeflossene, sondern auch üblicherweise erzielbare Erträge (sog. Sollerträge) können besteuert werden, solange die Summe der Belastung aus Einkommen- und Vermögensteuer rund 50% des Sollertrags nicht übersteigt.
- Nicht verfassungskonform ist die extrem unterschiedliche Bewertung der verschiedenen Vermögensarten, z.B. von Immobilien einerseits und Geldvermögen andererseits.

Die ausdrückliche Bestätigung der Zulässigkeit einer Sollertragsbesteuerung im Urteil des Verfassungsgerichts unterstützt die Idee der freien Marktwirtschaft: Nicht der Staat sondern der Eigentümer entscheidet über die Verwendung seines Eigentums. Die geltenden Bewertungsvorschriften bewerten z.B. Rentenpapiere zum Marktwert, Grundstücke weit darunter, Zinserträge sind zum Spitzensteuersatz steuerpflichtig, Wertsteigerungen sind in vielen Fällen steuerfrei. Der Kauf von staatlichen Rentenpapieren wird damit gegenüber dem Kauf eines Grundstücks steuerlich diskriminiert. Der Staat beeinflusst so massiv mit den geltenden Steuergesetzen die unternehmerischen Entscheidungen des Eigentümers, ohne dass es dafür eine Rechtfertigung gäbe.

(5) "Neugründungen und Sanierungen werden verhindert. Die Abschaffung der Organschaft durch die Besteuerung der einzelnen Betriebsstätten ist völlig unpraktikabel (es gibt regelmäßig keine Gewinnermittlung auf Betriebsstättenbasis) und verhindert die zeitnahe Verlustverrechnung in den Unternehmen. Dadurch werden Neugründungen und Sanierungen in Deutschland wirtschaftlich uninteressant, ein weiterer Standortnachteil im Vergleich zum Ausland. Dies müsste eigentlich auch von den Städten und Gemeinden abgelehnt werden, da bei konsequenter Anwendung der Betriebsstättenbesteuerung z.B. die Verluste der Betriebsstätte Badbetrieb nicht mit den Gewinnen der Stadtwerke verrechnet werden können."

Sanierungen werden nicht verhindert. Das zu sanierende Unternehmen kann wie bisher frühere Verluste in den Folgejahren mit den Gewinnen verrechnen. Der Käufer, also das sanierende Unternehmen, muss allerdings - entsprechend der Risikoabschätzung - eigenes Kapital zur Sanierung aufwenden und kann dieses Risiko nicht durch jahrelange Steuererminderung dem Fiskus (und damit de facto dem Lohnsteuerzahler) auferlegen.

In welcher Weise dadurch Neugründungen behindert sein sollen, wird von dem Kritik führenden Unternehmen nicht weiter ausgeführt. Derzeit jedenfalls werden kleine Betriebsgründer massiv gegenüber Konzernen benachteiligt, da die Kleinen die Anfangsverluste mangels anderweitigem Einkommen nicht steuerlich nutzen können, Konzerne schon.

Die neue Betriebssteuer sollte prinzipiell jede Betriebsstätte für sich besteuern. Das ist in der Praxis schwierig. Deshalb sollte jede für sich abgrenzbare, insbesondere aber jede für sich bilanzierende Einheit wie Körperschaft und Personenunternehmen separat der Betriebssteuer unterworfen werden. Eine Verrechnung der Betriebssteuer zwischen einzelnen Unternehmen widerspräche dem Prinzip der Betriebssteuer. Die derzeitige gewerbesteuerliche Organschaft, die eine Verrechnung aller Gewinne und Verluste innerhalb des Konzerns erlaubt, sollte deshalb aufgehoben werden.

Eine so eingeführte Kommunale Betriebssteuer würde Verlustverrechnungen innerhalb eines Betriebs weiter erlauben, die Verluste der von den Stadtwerken betriebenen Bäder könnten also weiterhin mit den Gewinnen aus Energieverkauf verrechnet werden (übrigens: Verluste bei Bädern sind keine Naturnotwendigkeit, wie z.B. die neu organisierten kommunalen Bäder in Wiesbaden zeigen!).

(6) "Belastung des Arbeitsmarktes. Die Überlegungen zur Zurechnung der Löhne und Gehälter sind besonders kritisch zu beurteilen. Für unser Haus würden damit rund 50% der Bemessungsgrundlage auf die Löhne und Gehälter entfallen, was - unabhängig von der u.a. festzustellenden Verfassungswidrigkeit (s.o. Substanzbesteuerung) - katastrophale Auswirkungen für den Arbeitsmarkt hätte."

<sup>72</sup> Vgl. hierzu auch [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002], Kap. 10.1.

Das ist richtig (abgesehen von der Bemerkung über die Verfassungswidrigkeit, s.o); deshalb schließt die Kommunale Betriebssteuer explizit die sozialversicherungspflichtigen Löhne von der Bemessungsgrundlage aus.

(7) "Allein die Diskussion dieser Zurechnung ist kontraproduktiv für den Standort Deutschland. Darüber hinaus führt die Kommunale Betriebssteuer auch ohne die Zurechnung der Löhne und Gehälter zu einer weiteren Belastung des Arbeitsmarktes, da der Import von Vorprodukten begünstigt wird."

Durch die Kommunale Betriebssteuer wird die Steuerlast nicht erhöht, sondern nur fair und sachgerecht verteilt. Alle Nutzer von Infrastruktur beteiligen sich dann jedenfalls mit einem Mindestentgelt an deren Kosten, weil nun alle in Deutschland erwirtschafteten Kapitalerträge mit mäßigen Sätzen besteuert werden. Der Import von Vorprodukten wird also nicht begünstigt.

### **7.3 Zurechnung von Schuldzinsen bei der Kommunalen Betriebssteuer**

Wir stellen entsprechende Einwände jeweils an den Eingang und nehmen dann dazu Stellung:

(1) "Die Unternehmen können bezahlte Schuldzinsen nicht mehr voll steuerlich geltend machen und müssen deshalb auf bezahlte Schuldzinsen auch noch Betriebssteuer bezahlen. Das widerspricht dem Prinzip der Leistungsfähigkeit. Denn die Leistungsfähigkeit ist durch den Zuwachs an Nettovermögen bestimmt, also durch die Summe an tatsächlich zugeflossenen Einkünften und der Wertsteigerung des Vermögens."

Dieses Argument mag vielleicht bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer berechtigt sein, nicht hingegen bei der Kommunalen Betriebssteuer. Wie eingangs betont, sollen alle, die den Standort Deutschland zur Einkommenserzielung nutzen, auch zu dessen Finanzierung beitragen. Die einzige Möglichkeit, ausländische Kredit- und Lizenzgeber durch den deutschen Fiskus zu besteuern, ist eine Steuerbelastung an der Quelle ihrer Erträge, nämlich bei der auszahlenden inländischen Betriebsstätte. Eine allgemeine Quellensteuer hingegen wäre kontraproduktiv, da sie den Finanzplatz Deutschland belasten würde.

(2) "Es wäre mit der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbaren, auf Kosten derjenigen, die Schuldzinsen bezahlen (müssen), diejenigen steuerlich zu entlasten, die über Kapitalerträge verfügen. Erforderlich ist es vielmehr, auf nationaler wie internationaler Ebene für eine gleichmäßige Erfassung und Besteuerung der Kapitalerträge zu sorgen."

Das setzt umfangreiche internationale Harmonisierungen im Steuerbereich voraus, vielleicht erleben das unsere Enkelkinder. Wir haben derzeit nur folgende Alternativen: Sollen - wie derzeit - weiterhin fast nur noch die Arbeitnehmer Steuern und Abgaben bezahlen, eine offensichtlich extrem unfaire und nicht sachgerechte Lösung, oder sollen in ähnlichem Umfang alle zur Finanzierung beitragen, die den Standort Deutschland zur Einkommenserzielung nutzen? Gerade bei international tätigen Konzernen ist der in Deutschland erzielte Gewinn nicht oder nur sehr willkürlich festzustellen. Deshalb ist die leichter bestimmbare Größe 'Betriebsertrag' als Besteuerungsgrundlage hilfreich.

(3) "Eigenkapitalschwache Unternehmen werden diskriminiert."

Bisher wird die Eigenkapitalfinanzierung stark diskriminiert, weil die Erträge von Eigenkapital im Unternehmen stark besteuert werden, die für Fremdkapital bezahlten Schuldzinsen hingegen fast nicht. Deshalb ist es für die Eigentümer der Unternehmen in vielen Fällen interessant, ihr Eigenkapital im Privatvermögen zu halten und ihre Unternehmen soweit als möglich fremd zu finanzieren. Diese Diskriminierung von Eigenkapital wird durch die gleichmäßigere Besteuerung von Eigen- und Fremdkapital durch die Kommunale Betriebssteuer verringert und damit die Eigenkapitalbildung begünstigt. Da zudem bei der neuen Bemessungsgrundlage 'Betriebsertrag' die Zinserträge von den bezahlten Schuldzinsen abgezogen werden können, gibt es für die Unternehmer einen weiteren Anreiz, Eigenkapital im Unternehmen zu halten.

Trotzdem bleibt ein gravierendes Problem, insbesondere für gewinnschwache Unternehmen mit hoher Fremdfinanzierung, da dann die Anrechnung der Betriebssteuer bei der Einkommensteuer nicht greift. Hier müssen, wie in kap. 6.4 vorgeschlagen, Übergangsregelungen gefunden werden. Kleinere gewinnschwache Unternehmen sind allerdings ohnehin nicht betroffen: Der Freibetrag von 24.500 € stellt etwa die Schuldzinsen für einen Kredit von über 300.000 € ganz betriebssteuerfrei. Hier sollte zudem eine Freigrenze für die Zurechnung überlegt werden. Wesentlich betroffen sind letztlich nur größere Personenunternehmen und alle Kapitalgesellschaften.

(4) "Ausländische Direktinvestitionen werden erschwert."

Das genaue Gegenteil ist der Fall: Ausländische Direktinvestitionen in Deutschland werden durch eine Besteuerung der Schuldzinsen an der Quelle begünstigt. Dies verdeutlicht die folgende Tabelle: Ein Konzern habe je ein Unternehmen in Deutschland und den Niederlanden, mit je 100 Mio. € Gewinn vor Abzug der

Schuldzinsen; insgesamt fallen 100 Mio. € Schuldzinsen an. In welchem Land soll der Konzern sein Eigenkapital einsetzen, wo soll er fremd finanzieren und die Schuldzinsen als Kosten ausweisen?

Tabelle 7.1. Optimierung des Einsatzes von Eigenkapital

	Deutschland		Niederlande	
	Eigenkapital	Fremdkapital	Eigenkapital	Fremdkapital
Ergebnis vor Zinsen	100	100	100	100
Schuldzinsen	0	-100	0	-100
Ergebnis vor Steuern	100	0	100	0
Gewerbesteuer (17%)	-17	-9	0	0
Zwischensumme	83	-9	100	0
Körperschaftsteuer inkl. Soli	-22	2	-35	0
Ergebnis nach Steuern	61	-6	65	0
<b>Summe Steuern</b>				
Eigenkapital in Deutschland	-39			0
Fremdkapital in Deutschland		-6	-35	-41

Ergebnis: Wegen der derzeit häftigen Zurechnung der Schuldzinsen bei der deutschen Gewerbesteuer ist es trotz des etwas höheren deutschen Steuersatzes optimal, das Eigenkapital in Deutschland, das Fremdkapital hingegen in den Niederlanden zu investieren. Dieser Vorteil wäre noch größer, wenn alle Schuldzinsen zugerechnet würden und dafür der allgemeine Steuersatz gesenkt würde.

(5) "Kann der Betriebsertrag einer Betriebsstätte innerhalb eines Konzerns einigermaßen nachprüfbar ermittelt werden?"

In der Tat existieren grundsätzlich, wie heute bereits bei der Gewinnermittlung, viele steuerliche Gestaltungsspielräume über geeignet gewählte konzerninterne Verrechnungspreise: Betriebsstätten mit niedriger Steuerbelastung stellen überhöhte Rechnungen für konzerninterne Lieferungen an Konzernteile mit hoher Steuerbelastung und reduzieren damit die Steuerbelastung des Gesamtkonzerns. Bei der Kommunalen Betriebssteuer werden bezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren automatisch mitbesteuert und so die beiden größten Steuerschlupflöcher gegenüber dem Ausland verkleinert; damit steigt aber der Anreiz, über geeignete Verrechnungspreise die Steuerlast zu verringern.

Bei Konzernteilen innerhalb Deutschlands ist der so erzielbare Steuerspareffekt jedoch gering, da sich die Steuerlast von Gemeinde zu Gemeinde nur um einige Prozentpunkte unterscheidet. Nennenswerte Anstrengungen rechnen sich hierfür nicht. Nur bei deutlichen Steuersatzunterschieden, wie z.B. zwischen Deutschland mit 40% und Irland mit 12,5% kann dadurch eine wesentliche Verringerung der Steuerlast erreicht werden. Eine sorgfältige Kontrolle der Angemessenheit der von den Konzernen festgesetzten Verrechnungspreise für grenzüberschreitende konzerninterne Lieferungen wird jedenfalls auch in Zukunft notwendig sein.

(6) "Die neue Betriebssteuer benachteiligt den Finanzplatz Deutschland."

Derzeit unterliegen Zinserträge sowohl aus dem Inland wie aus dem Ausland grundsätzlich der Gewerbe- und der Körperschaftsteuer. Diese Steuerbelastung kann, wie nachher erläutert, vermieden werden durch (meist kostenaufwendige) Zwischenholdings im steuergünstigeren Ausland. Die Zwischenholdings vereinbaren die Zinserträge und können sie dann in Form von Dividenden steuerfrei nach Deutschland an die Muttergesellschaft transferieren (das Außensteuergesetz kann durch geeignete Zwischenschaltung mehrerer Ebenen von Holdings umgangen werden); die Dividenden sind in Deutschland dann steuerfrei. Deutschland bekommt überhaupt keine Steuern und verliert die Arbeitsplätze der Holding.

Ein Beispiel dafür, dass gerade die jetzige Besteuerung den Finanzplatz Deutschland benachteiligt, liefert der Fall der Deutschen Pfandbriefanstalt DEPFA AG, Wiesbaden: Die Gesellschaft wird bis 2003 den Bereich 'Staatsfinanzierung' weitestgehend nach Irland verlegen, u.a. weil dort ab 2003 der Steuersatz auf alle Kapitalerträge nur noch 12,5% betragen wird gegenüber bis zu 40% in Deutschland; über 200 hochbezahlte Arbeitsplätze werden dadurch von Wiesbaden nach Irland exportiert, die hierfür anfallenden Kosten werden in Deutschland steuerwirksam geltend gemacht.

Bei einer zukünftigen Betriebssteuer würden Kosten im Zusammenhang mit Auslandsinvestitionen nicht mehr geltend gemacht werden können. Zudem würden nur die in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte besteuert. Damit würde die Kapitalverwaltung im Ausland weniger interessant, weil Auslandszinserträge betriebssteuerfrei sind und im Inland erwirtschaftete Zinserträge unabhängig vom Ort der Kapitalverwaltung besteuert werden. Dies würde den Finanzplatz Deutschland begünstigen und die Verlagerung der

Kapitalverwaltung ins Ausland verringern, jedenfalls insoweit deutsches Finanzkapital dort verwaltet würde. Die weitere Auslagerung von hochqualifizierten Arbeitsplätzen bei Banken und Versicherungen würde dadurch vermindert.

Hier noch eine Bemerkung zur missbräuchlichen Verwendung des Begriffs 'Kapitalflucht': Verlagerungen der Kapitalverwaltung ins Ausland werden oft als 'Kapitalflucht' bezeichnet und dann als Indiz dafür angeführt, dass Investitionen in Deutschland nicht mehr attraktiv seien. Das Gegenteil trifft zu: Die Realinvestitionen, die die Kapitalerträge erwirtschaften, verbleiben ja aus gutem Grund meist in Deutschland; nicht das Kapital, nur seine Verwaltung wird zur Steuervermeidung ins Ausland verlagert.

#### **7.4 Fallbeispiel: Babcock-Borsig-Pleite steuergetrieben?**

Babcock-Borsig war eines der führenden Technologieunternehmen Deutschlands, das nicht heiße Luft produzierte und verkaufte, sondern einer der Eckpfeiler der soliden deutschen Industrie war. In den letzten Jahren wurden eine Vielzahl von meist gut gehenden mittelständischen Firmen aufgekauft nach dem Motto: Wir müssen größer werden. Finanziert wurden die Käufe im Wesentlichen über Kredite, die Schuldzinsen minderten den damals noch guten Gewinn der Muttergesellschaft und damit die Steuerlast. Die Verschuldung der Muttergesellschaft stieg enorm an.

Wie im Eingangskapitel schon erläutert, besteht für alle Unternehmen ein enormer steuergetriebener Zwang, Eigenkapital ins Ausland zu transferieren, und das nun fehlende Eigenkapital durch Fremdkapital zu ersetzen. Dies geschieht am besten durch Verkauf von Teilen des Unternehmens an ausländische Beteiligungsgesellschaften. Statt Gewinnen im Inland werden nun Zinszahlungen an das Ausland fällig, die Steuerlast sinkt weiter ab, aber die Verschuldung und die Zinsverpflichtungen steigen weiter an.

Durch die steigenden Zinszahlungen kommen insbesondere bei verschlechterter Branchenkonjunktur mehr und mehr Konzerngesellschaften in die Verlustzone. Durch die Einbindung als Organgesellschaften können diese Verluste mit den Gewinnen anderer Konzerngesellschaften verrechnet werden. Die Steuerzahlung geht nun auf Null, es entstehen erhebliche Verlustvorträge, die auch zukünftig Null Steuern erwarten lassen. Seit 2001 ist die Organschaft in diesen Fällen wesentlich erleichtert, da nun nur noch ein Gewinnabführungsvertrag und die finanzielle Eingliederung, nicht mehr aber eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung vorausgesetzt wird. Auch Verluste völlig branchenfremder Unternehmen können nun berücksichtigt werden.

Durch die weiten Möglichkeiten der Organschaft und die Möglichkeiten, steuerneutral Personen- in Kapitalgesellschaften umzuwandeln und umgekehrt, wird der Aufbau furchtbar komplizierter Firmenkonstruktionen begünstigt. Die Firmenleitung verliert mehr und mehr den Überblick.

Kommt nun ein nachhaltiger Branchenabschwung oder ein genereller Wirtschaftsabschwung, bricht die gesamte hoch komplizierte Firmenkonstruktion zusammen, da weiter enorme Kredite bedient werden müssen, die laufenden Einnahmen aber deutlich zurückgehen.

Sicherlich werden erst die genauen Aufräumarbeiten zeigen, welche der einzelnen Aspekte bei Babcock-Borsig besonders relevant waren; aber schon die ersten Sanierungsschritte zeigen das altbewährte Muster: Ausländische Finanzierungsgesellschaften versuchen profitable Teile aufzukaufen, sie auszuschlachten, also das noch verbliebene Eigenkapital herauszuziehen und dann weiterzuverkaufen. Derartige für die gesamte deutsche Volkswirtschaft schädliche Entwicklungen mögen nicht immer vermeidbar sein, sie sollten jedoch zukünftig nicht mehr durch die geltenden Steuergesetze unterstützt werden. Auch deshalb sollten die oben geforderten Begrenzungen von Verlustverrechnungen sowie ein striktes Abzugsverbot von Aufwendungen bei steuerfreien Erträgen möglichst umgehend durchgesetzt werden.

#### **7.5 Zusammenfassung**

(1) Die Kommunale Betriebssteuer berücksichtigt beide Aspekte einer Finanzierung kommunaler Aufgaben: Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch Einbeziehung des Gewinns in die Bemessungsgrundlage, Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip durch Einbeziehung der sonstigen vom Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte wie bezahlte Schuldzinsen, Mieten & Pachten sowie Lizenzgebühren. Sie führt zu einer gleichmäßigeren Besteuerung aller in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte (Zinsen, Mieten & Pachten, Lizenzgebühren, Gewinne) und würde einem fairen und effizienten Steuersystem näher kommen.

(2) Die erweiterte Bemessungsgrundlage ist gegenüber dem Gewinn leichter bestimmbar, da weniger manipulierbar, und besteuert zudem die in Deutschland erwirtschafteten Schuldzinsen und Lizenzgebühren an der echten Quelle, nämlich beim Produktionsbetrieb. Alle Nutzer von Infra-

struktur beteiligen sich dann jedenfalls mit einem Mindestentgelt an deren Kosten, weil nun alle in Deutschland erwirtschafteten Kapitalerträge mit mäßigen Sätzen besteuert werden.

(3) Die Besteuerung aller in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte führt zu einer erheblichen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, insoweit diese Kapitalentgelte bisher im Inland unbesteuert blieben. Damit werden erhebliche Möglichkeiten zur Senkung der Steuersätze eröffnet. Eine derartige gleichmäßige Besteuerung der in Deutschland erwirtschafteten Wertschöpfung sichert den Steueranspruch des deutschen Fiskus, verbessert die Eigenkapitalbildung der Firmen und damit ihre Widerstandskraft und Investitionsfähigkeit und verringert den Anreiz, deutsches Finanzkapital im Ausland verwalten zu lassen.

(4) Wenn die Einnahmen der Städte und Gemeinden stark schwanken, verlieren die Städte und Gemeinden jede Planungsmöglichkeit. Darüber hinaus steigen in guten Jahren die Begehrlichkeiten der Bürger sowohl auf kommunale Leistungen wie auf Steuersenkungen, was in schlechten Jahren kaum rückgängig gemacht werden kann. Besser ist - auch aus Wirtschaftssicht - ein mäßiger, aber kontinuierlicher Einnahmefluss, der durch die Kommunale Betriebssteuer gewährleistet wird.

### **Teil III Finanzielle Auswirkungen der Kommunalen Betriebssteuer**

Die jetzt vorliegenden Erfahrungen mit der Steuerreform 2000/2001 (vgl. etwa Kap. 3, Tab. 3.5) führen zu der berechtigten Forderung, vor weiteren Reformschritten, hier der Reform der Gemeindefinanzen, die Auswirkungen der vorgeschlagenen Reformmodelle im voraus möglichst genau abzuschätzen und alle Ergebnisse zu veröffentlichen und zur Diskussion zu stellen, bevor gesetzliche Festlegungen getroffen werden.

In einer Stellungnahme der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände vom 18. Juli 2002 zum Vorgehen der Kommission der Reform der Gemeindefinanzen werden diese Anforderungen präzisiert: "Eine möglichst exakte Quantifizierung der Auswirkungen von Reformvorschlägen auf die einzelnen Gemeinden ist aus Sicht der kommunalen Spitzenverbände unverzichtbare Entscheidungsgrundlage für die AG Kommunalsteuern und die Kommission. Als Mindestanforderung sollen die Auswirkungen für unterschiedliche Gemeindetypen, die jeweils durch eine hinreichend große Zahl typischer Gemeinden repräsentiert werden müssen, beziffert werden. .. Da die Städte und Gemeinden selbst nicht über die notwendigen Daten verfügen, sind für diese Berechnungen möglichst aktuelle Angaben der Steuerverwaltung zu Bemessungsgrundlagen und Strukturdaten aus den Veranlagungen der Gewerbe-, Einkommen- und Körperschaftsteuer in den ausgewählten Gemeinden erforderlich, und zwar einschließlich der Zerlegungsfälle. Zu dem Appell an diejenigen Städte und Gemeinden, die intern grobe Abschätzungen zu den Auswirkungen einzelner Reformvorschläge durchgeführt haben, diese - bei Zusicherung vertraulicher Behandlung - dem Arbeitskreis zur Verfügung zu stellen, weisen die Kommunalvertreter ausdrücklich auf die Problematik derartiger Versuche einzelner Gemeinden auf Grund fehlender Daten und notwendiger Annahmen (z.B. über gemeindescharfe Körperschaftsteuerzerlegung) hin."

In dieser Studie werden in enger Zusammenarbeit mit den 14 aktiv teilnehmenden bayerischen Städte und Gemeinden die Auswirkungen der Kommunalen Betriebssteuer (vgl. Kap. 4.2 und Kap. 5) auf das Aufkommen für ganz Deutschland geprüft<sup>73</sup> und durch verschiedene Fallbeispiele für unterschiedliche Unternehmenstypen veranschaulicht. Gemeindespezifische Abschätzungen sind, wie in der obigen Stellungnahme zu Recht betont, nur der Finanzverwaltung möglich.

Jeder Versuch einer Quantifizierung der Auswirkungen von Steuerreformen leidet allerdings an dem (skandalösen) Mangel an zeitlich aktuellen und hinreichend detaillierten Steuerstatistiken<sup>74</sup>. Dies gilt, wie in Kap. 3 dieser Studie schon dargestellt, gerade auch für die Gewerbesteuer und andere für die Bewertung der Reformmodelle relevanter wirtschaftlicher Daten. Für das Modell der Kommunalen Betriebssteuer (ebenso wie für die NRW- und ver.di Modelle einer Modernisierung der Gewerbesteuer) wäre insbesondere eine aktuelle Gewerbesteuerstatistik als Grundlage einer Abschätzung erforderlich; was seit Anfang 2000 vorliegt, ist die Gewerbesteuerstatistik für 1995 [destatis, Gewerbesteuer 1995, 2000], seit Dezember 2001 die Bayerische Gewerbesteuerstatistik [Bayern, Gewerbesteuer 1995, 2001]. Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung hingegen wird jährlich zeitnah veröffentlicht und liegt seit April 2002 für 2001 vor [destatis, VGR, 2001].

Ursprünglich sollte die deutsche Gewerbesteuerstatistik 1998 nicht vor Februar 2003 erscheinen. Aufgrund der auch 2002 dramatisch einbrechenden Gewerbesteuereinnahmen und der im Mai 2002 aufgenommenen Arbeiten der Gemeindefinanzreformkommission konnte erreicht werden, dass zumindestens Eckpunkte der deutsche Gewerbesteuerstatistik 1998 schon Ende Oktober 2002 vorlagen und deshalb in die vorliegende Endfassung eingearbeitet werden konnten.

<sup>73</sup> Wir dürfen uns hier für sehr hilfreiche Hinweise beim Stat. Bundesamt bedanken, insbesondere bei Herrn Norbert Schwarz, Abt. Ltr. Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, bei Herrn Volker Kordsmeyer, Abt. Ltr. Steuern und bei Herrn Roland Schöffel, Referatsleiter Gewerbesteuer.

<sup>74</sup> Siehe hierzu auch [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002, Kap. 2].

Wie in den folgenden Kapiteln 8 bis 10 ausgeführt, ist trotz der unbefriedigenden Datenlage eine erste Abschätzung der Auswirkungen der vorgeschlagenen Reformen für die kommenden Jahre möglich. Hierzu muss die Gewerbesteuerstatistik 1995 mit der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung für 1995 und 1998 abgeglichen werden. Der Ist-Stand des Gewerbesteueraufkommens 2001 kann dann auf die volkswirtschaftlichen Daten 2001 zurückgeführt werden; die Auswirkungen der zweifachen Erweiterung der Bemessungsgrundlage durch die Kommunale Betriebssteuer kann mittels Extrapolation der gesamtwirtschaftlichen und steuerstatistischen Daten für spätere Jahre in groben Zügen geschätzt werden.

## 8 Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage

### 8.1 Wertschöpfung

Zur Präzisierung des Begriffs "Wertschöpfung" seien einige Definitionen aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR) hier knapp vorgestellt und erläutert als Grundlage der folgenden Abschnitte.

Produktion der Wertschöpfung: Die produzierte Wertschöpfung eines Unternehmens ist ungefähr die Differenz aus Verkaufserlösen und Einkäufen bei anderen Unternehmen<sup>75</sup>.

Beispiel: Ein Bäckermeister verkaufe ein Brot für 2 €. Von anderen Unternehmen beziehe er folgende Vorleistungen von insgesamt 0,6 €: Mehl für 0,2 €, Strom und Wasser für 0,1 €, Backofen anteilig 0,3 €. Die Wertschöpfung beträgt dann also 1,4 €, nämlich 2 € minus 0,6 €.

Für die deutsche Volkswirtschaft insgesamt sind die Komponenten der Wertschöpfung in Bild 8.1(2001) skizziert: Die produzierte Wertschöpfung betrug 2001 1.608 Mrd. € und wird als Nettoinlandsprodukt bezeichnet (in Klammern sind jeweils die Werte für 2001 in Mrd. € angegeben):

Nettoinlandsprodukt (1.608)  
 = Arbeitnehmerentgelt (1.111)  
 + netto bezahlte Schuldzinsen (75)  
 + Gewinne (415)  
 + Subventionen minus sonstige Produktionsabgaben (8)<sup>76</sup>.

Verteilung der Wertschöpfung ('Volkseinkommen'): Die Wertschöpfung wird verteilt an alle, die Arbeit und Kapital für das Backen des Brots zur Verfügung gestellt haben: Entgelt für Arbeit (Lohn), Entgelt für Fremdkapital (Schuldzinsen), der Rest (Gewinn) verbleibt als Entgelt für Eigenkapital und für Unternehmerlohn.

Beispiel: Der Bäckergeselle bekomme als Lohn anteilig 0,6 €, die Bank an Zinsen für den Backofenkredit anteilig 0,3 €. Dem Bäckermeister verbleiben dann als Entgelt für sein eingesetztes Eigenkapital sowie seine Mitarbeit 0,5 €.

Die Summe der verteilten Wertschöpfungen aller Unternehmen (zzgl. Auslandseinkommen) ist das Volkseinkommen (1.531):

Volkseinkommen (1.531)  
 = Arbeitnehmerentgelt (1.111)  
 + Unternehmens- und Vermögenseinkommen (421).

´Bruttosozialprodukt´ (neue offizielle Bezeichnung: Bruttonationaleinkommen, 2.055)  
 = Volkseinkommen (1.531)  
 + Abschreibungen<sup>77</sup> (312)  
 + Produktions-/Importabgaben minus Subventionen (211).

Das ´Bruttosozialprodukt´ (2.055) wird konsumiert (1.611) oder investiert (413), sonstiges (31).

Besteuerung der Nettowertschöpfung: Der Staat besteuert mit Produktionssteuern wie der Gewerbesteuer die produzierte Wertschöpfung (ohne bezahlte Löhne!), mit Ertragssteuern wie der Einkommensteuer die verteilte Wertschöpfung, mit Verbrauchssteuern wie der Umsatzsteuer die konsumierte Wertschöpfung.

<sup>75</sup> [Haslinger, Gesamtrechnung, 1996].

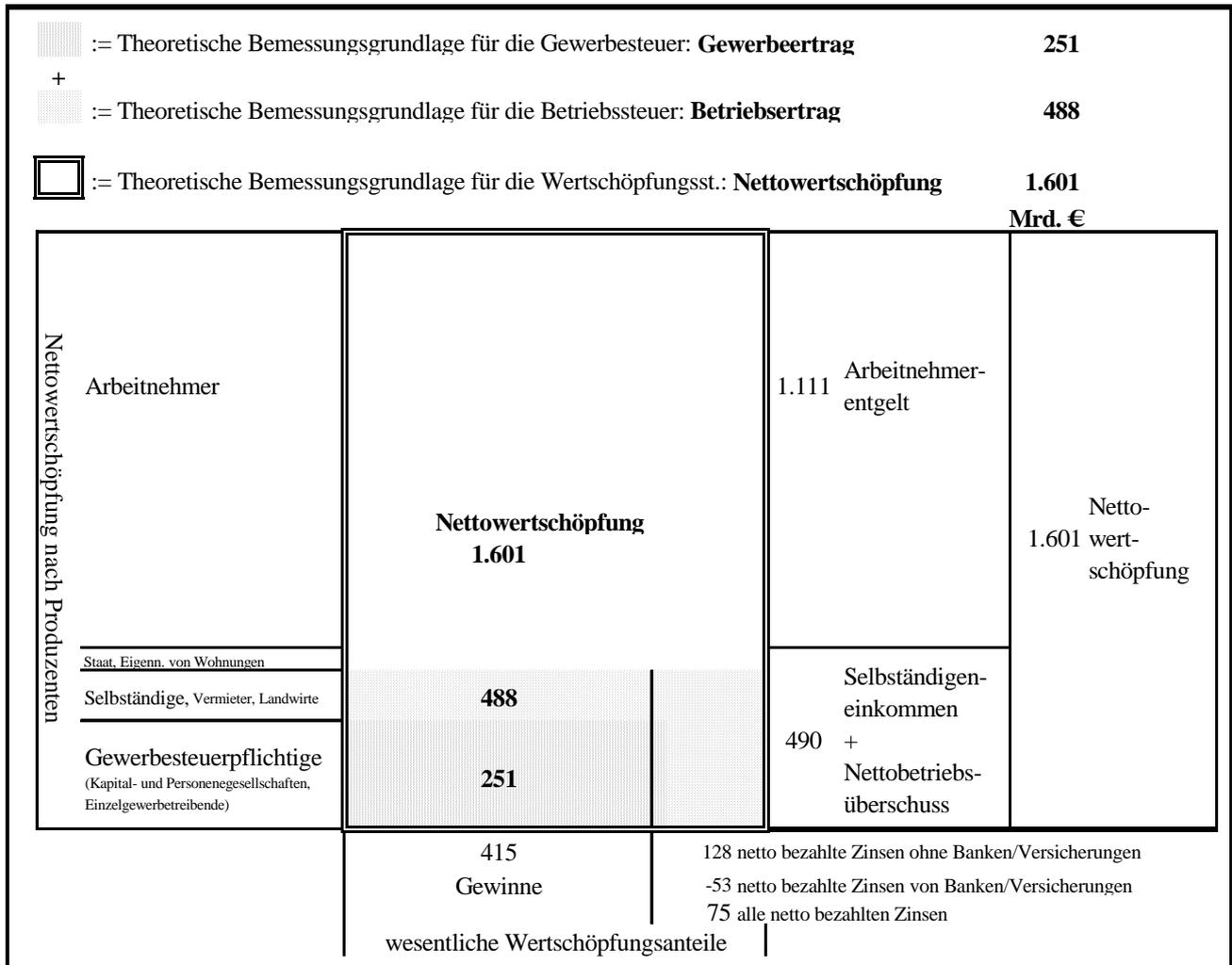
<sup>76</sup> Diese kleine Korrektursumme von 8 bleibt bei den folgenden Beispielen und Berechnungen unberücksichtigt.

<sup>77</sup> Abschreibungen geben an, wie hoch die durch die Produktion verursachten Wertminderungen an Produktionsmitteln waren.

Bild 8.1(2001) zeigt schematisch vereinfacht die Aufteilung der gesamten Wertschöpfung einerseits nach Produzenten, andererseits nach wesentlichen Wertschöpfungsbestandteilen und verschiedene Möglichkeiten der Besteuerung der Wertschöpfung:

- Die doppelt eingerahmte Fläche entspricht der Bemessungsgrundlage einer allgemeinen Wertschöpfungssteuer (z.B. Modell 1 in Abschnitt 4.2).
- Die einfach gerasterte Fläche entspricht der Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer (vgl. Modell 2 in Abschnitt 4.2).
- Die doppelt gerasterte Fläche zeigt die Bemessungsgrundlage der heutigen Gewerbesteuer.

Bild 8.1 (2001) Nettowertschöpfung, aufgeteilt nach Produzenten (vertikal) und nach wesentlichen Wertschöpfungsanteilen (horizontal)



Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

### 8.2 Besteuerung der Wertschöpfung durch die Gewerbesteuer

Die Bilder 8.2(1995), 8.2(1998) und 8.2(2001) geben für die heutige Gewerbesteuer eine grafische Darstellung der Steuerpflichtigen und der Bemessungsgrundlage anhand des schon Bild 8.1(2001) zugrunde liegenden vereinfachten Schemas der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR).

Die Nettowertschöpfung nach VGR zerfällt in einerseits 'Arbeitnehmerentgelt' und andererseits 'Selbständigeneinkommen + Nettobetriebsüberschuss'<sup>78</sup>. Das 'Arbeitnehmerentgelt', das sowohl 1995, 1998 und 2001 rund 65% der Nettowertschöpfung ausmacht, ist für die Gewerbesteuer und für die Abschätzung der Kommunalen Betriebssteuer nicht beachtlich und wird in den Bildern nur nachrichtlich mitgeteilt. Denn: Die Löhne, ohnedies mit Lohnsteuer und Sozialabgaben mit durchschnittlich über 40% [Jarass/Obermair, EU Steuersystem, 1999] gegenüber nur rund 25% bei 'Unternehmens- und Vermögenseinkommen' hoch belastet, sollen bei der Betriebssteuer ebenso wenig einbezogen werden wie bei der heutigen Gewerbesteuer. Dies steht im Gegensatz zu einer reinen Wertschöpfungssteuer (Modell 1 aus Kap. 3.2), die zusätzlich die Arbeitsentgelte einbeziehen würde und damit indirekt die 1980 abgeschaffte Möglichkeit einer Lohnsummensteuer wieder einführen würde.

Bild 8.2(1995) Gewerbesteuer 1995 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage  
hier: Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe

Mrd. €		:= Theoretischer Gewerbeertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung						
Nettowertschöpfung minus Arbeitnehmerentgelte	Selbständigeneinkommen	Landwirte	6	6	0	0	nicht gewerbesteuerpflichtig	
		Vermieter	24	9	15	0		
		Selbständige *	89	78	12	-1		
		Einzelgewerbetreibende*: Handwerker, Gastwirte	60	52	3	5		-1
	Nettobetriebsüberschuss	Unternehmen: AG, GmbH, KG, OHG	181	141	15	39	-15	gewerbesteuerpflichtig
		Eigennutzer von Wohnungen	44	19	25	0	nicht gewerbesteuerpflichtig	
404 = 404		305		99				
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		= netto bezahlte Zinsen				
nachrichtlich:				115 = bezahlte Zinsen				
+ Produktionsabgaben -2				-16 = erhaltene Zinsen				
+ Arbeitnehmerentgelt 949		404		99				
= Nettowertschöpfung 1.350		305						
		(1) Theoretisch zu versteuerndes Einkommen						
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ ein Teil der Beteiligungserträge				
		(2) Theoretischer Gewerbeertrag						
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ 1/2 Dauer schuld zinsen		+ ein anderer, kleinerer Teil der Beteiligungserträge		

\* Annahme zur Aufteilung:  
Selbständige 60%  
Einzelgewerbetreib 40%

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

<sup>78</sup> Der 'Nettobetriebsüberschuss/Selbständigeneinkommen' ist für die gesamte Volkswirtschaft mit 471 Mrd. € in 2001 lt. Bild 8.2(2001) betragsmäßig etwas größer als das 'Unternehmens- und Vermögenseinkommen' laut Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung mit 421 Mrd. €.

Gegenüber Bild 8.1 ist in den Bildern 8.2 die Aufgliederung der Nettowertschöpfung (ohne Arbeitnehmerentgelt) nach den verschiedenen Gruppen von Produzenten (vgl. Zeilen a bis f am rechten Bildrand) und nach den zwei wesentlichen Anteilen (Gewinne und netto bezahlte Zinsen) genauer durchgeführt. Die in den Bildern eingetragenen Zahlen basieren auf der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung des Statistischen Bundesamts, Wiesbaden, sowie weiteren Angaben. Für die Aufteilung zwischen Freiberuflern (nicht gewerbesteuerpflichtig) und Einzelunternehmern (gewerbesteuerpflichtig) liegen keine genaueren Angaben vor. Für die Berechnungen wurde von einem Verhältnis von 60% zu 40% ausgegangen. Die Bilder stellen Datengrundlagen für die folgenden Analysen dar.

In den Bildern wird die nach Abzug des 'Arbeitnehmerentgelts' resultierende Größe 'Nettobetriebsüberschuss / Selbständigeneinkommen' grafisch durch das dick umrandete Rechteck dargestellt. Diese Fläche wird, wie oben gesagt, in zweifacher Weise zerlegt: nach den verschiedenen Gruppen von Wertschöpfenden und den verschiedenen Wertschöpfungsbestandteilen.

In vertikaler Richtung wird die Fläche also aufgeteilt in die Anteile, die den verschiedenen Gruppen von heute Gewerbesteuerpflichtigen und von heute nicht Gewerbesteuerpflichtigen zuzuordnen sind. In horizontaler Richtung wird die Wertschöpfung (ohne Löhne) unterteilt in die zwei maßgeblichen Anteile

- 'im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne bzw. Selbständigeneinkommen';
- 'bezahlte Zinsen (netto)'; diese ergeben sich als Saldo aus 'bezahlte Zinsen' minus 'erhaltene Zinsen';

Die gerasterte Fläche gibt ein schematisches Maß für den aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung theoretisch zu erwartenden 'Gewerbeertrag': Unternehmensgewinne plus 1/2 Dauerschuldzinsen; gemeinsam ergibt dies die gerasterte Fläche in Bild 8.2. Der in dieser Darstellung ausgewiesene Betrag für hälftige Dauerschuldzinsen von 18 Mrd. € (3+15) bezieht sich auf alle Gewerbesteuerpflichtigen, auch solche ohne positiven Gewerbeertrag; die oft genannten 8 Mrd. € sind die hälftigen Dauerschuldzinsen nur derjenigen Gewerbesteuerpflichtigen mit positivem Gewerbeertrag.

Weitere vorgeschriebene Hinzurechnungen und Kürzungen beziehen sich überwiegend auf Beteiligungserträge und -verluste, die sich bei dieser volkswirtschaftlichen Darstellung gegenseitig aufheben<sup>79</sup>. Im Bild nicht ausgewiesen ist die Hinzurechnung der Hälfte der Mieten für Anlagegüter exkl. Immobilien (rund 0,5 Mrd. € in 1995) und die Kürzung für Grundstücksgesellschaften (rund 2 Mrd. € in 1995), die die bezahlte Grundsteuer pauschal berücksichtigt.

Die rechts neben den hälftigen Dauerschuldzinsen stehenden Werte, bei Bild 8.1(1995) 5 Mrd. € und darunter 39 Mrd. € für die Gewerbesteuerpflichtigen, geben alle Schuldzinszahlungen an, die nicht schon links daneben bei den hälftigen Dauerschuldzinsen aufgeführt sind. Die letzte Spalte mit den negativen Werten zeigt die Zinserträge. In jeder Zeile ergibt die Summe der Einträge die von der betreffenden Unternehmensklasse netto bezahlten Schuldzinsen.

Ein Teil der Beteiligungserträge ist vom empfangenden Unternehmen zu versteuern: Z.B. mussten in 1995 Kapitalgesellschaften Dividendenerträge, falls keine Mindestbeteiligung ('Schachtelbeteiligung') vorlag, voll versteuern; z.B. müssen ab 2001 Personenunternehmen Dividendenerträge nach dem Halbeinkünfteverfahren versteuern, unabhängig von der Beteiligungshöhe. Ein anderer, deutlich kleinerer Teil der Beteiligungserträge unterliegt der Gewerbesteuer: Dividendenerträge z.B. unterliegen in 1995, 1998 und auch ab 2001 der Gewerbesteuer, falls keine Mindestbeteiligung ('Schachtelbeteiligung') von 10% vorliegt. Diese Besteuerungen, die nicht die Wertschöpfung

<sup>79</sup> Bei der Berechnung des Gewerbeertrags geht man vom Gewinn des Betriebs aus, der die einkommensteuerpflichtigen Teile der von anderen Unternehmen empfangenen Ausschüttungen enthält und kürzt später den Gewerbeertrag um diese Ausschüttungen. Die Gewinne werden hier von vorneherein ohne die von anderen Unternehmen empfangenen Ausschüttungen dargestellt; deshalb braucht hier der Gewerbeertrag um diese Ausschüttungen nicht mehr korrigiert zu werden.

gen besteuern, sondern nur den Wechsel des Eigentümers vorhandener Werte, fallen als reine Transaktionssteuern aus der Systematik der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung heraus.

Die folgenden Bilder 8.2(1998) und 8.2(2001) sind in allen Einzelheiten nach demselben Berechnungsschema erstellt wie Bild 8.2(1995).

Bild 8.2(1998) Gewerbesteuer 1998 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage hier: Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe

Mrd. €		:= Theoretischer Gewerbeertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung				
Nettowertschöpfung minus Arbeitnehmerentgelte	Selbständigeneinkommen	Landwirte	7	7	0	nicht-gewerbesteuerpflichtig
		Vermieter	29	12	17	
		Selbständige *	91	78	13 -1	
		Einzelgewerbetreibende*: Handwerker, Gastwirte	60	52	4 5 -1	
	Nettobetriebsüberschuss	277	185	18 40 -18	gewerbesteuerpflichtig	
	Eigennutzer von Wohnungen	53	24	29 0	nicht-gewerbesteuerpflichtig	
464 = 464		358		106		
		im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		netto bezahlte Zinsen		
nachrichtlich:				126 = bezahlte Zinsen		
+ Produktionsabgaben 3				-20 = erhaltene Zinsen		
+ Arbeitnehmerentgelt 982		464		106		
= Nettowertschöpfung 1.449		358				
		(1) Theoretisch zu versteuerndes Einkommen				
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ ein Teil der Beteiligungserträge		
		(2) Theoretischer Gewerbeertrag				
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ 1/2 Dauer schuld zinsen		+ ein anderer, kleinerer Teil der Beteiligungserträge
* Annahme zur Aufteilung:						
Selbständige 60%						
Einzelgewerbetreib 40%						
Annahme: Verhältnis von Dauer-Schuldzinsen zu Gesamt-Schuldzinsen wie in 1995						

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

Eine erste Auswertung der Zahlen in den Bildern 8.2 für die drei Bezugsjahre 1995, 1998 und 2001 zeigt die folgenden Ergebnisse:

- (1) 'Selbständigeneinkommen + Nettobetriebsüberschuss' betrug in jedem Bezugsjahr gut ein Drittel der gesamten Nettowertschöpfung.
- (2) Die Nettowertschöpfung der gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen betrug in allen 3 Jahren rund drei Fünftel von 'Selbständigeneinkommen + Nettobetriebsüberschuss'. Im zeitlichen Ver-

gleich wuchsen die Zahlen von 1995 über 1998 bis 2001 annähernd proportional zu dem nominalen Wachstum der Nettowertschöpfung, die stetig von 1.191 über 1.289 auf 1.370 Mrd. € zunahm, d.h. jährlich nominal um 2,5%.

Bild 8.2(2001) Gewerbesteuer 2001 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage hier: Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe

Mrd. €		:= Theoretischer Gewerbeertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung						
Nettowertschöpfung minus Arbeitnehmerentgelte	Selbständigeneinkommen 177	Landwirte	6	6	0			nicht-gewerbesteuerpflichtig
		Vermieter	30	13	17			
		Selbständige*	85	72	14	-1		
		Einzelgewerbetreibende*: Handwerker, Gastwirte	57	48	4	5	-1	
	Nettobetriebsüberschuss 472	295	Unternehmen: AG, GmbH, KG, OHG	236	178	21	58	-21
Eigennutzer von Wohnungen			59	28	31	0		nicht-gewerbesteuerpflichtig
		472 = 472	344	128				
nachrichtlich:			im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen				
	+ Produktionsabgaben	5		151 = bezahlte Zinsen				
	+ Arbeitnehmerentgelte	1.057	344	-23 = erhaltene Zinsen				
	= Nettowertschöpfung	1.531		125				
			(1) Theoretisch zu versteuerndes Einkommen					
			= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ ein Teil der Beteiligungserträge			
			(2) Theoretischer Gewerbeertrag					
			= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne	+ 1/2 Dauerschuldzinsen	+ ein anderer, kleinerer Teil der Beteiligungserträge			
* Annahme zur Aufteilung:								
	Selbständige	60%						
	Einzelgewerbebetrieb	40%						
Annahme: Verhältnis von Dauerschuldzinsen zu Gesamt-Schuldzinsen wie in 1995								

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

(3) Eine Anomalie ergibt sich allerdings im Vergleich von 1998 und 2001 hinsichtlich der Aufteilung der Unternehmensgewinne und der netto bezahlten Schuldzinsen: betrug die Unternehmensgewinne in 1998 noch 358 Mrd. € und die netto bezahlten Schuldzinsen 106 Mrd. €, so sanken für 2001 die Unternehmensgewinne auf 344 Mrd. €, während die netto bezahlten Schuldzinsen auf 128 Mrd. € stiegen; d.h. das Verhältnis von netto bezahlten Schuldzinsen zum Unternehmensgewinn stieg von 30% (=106/358) auf 37% (=128/344).

(4) Noch deutlicher fällt diese Verschiebung zugunsten einer (vermutlich steuergetriebenen) Fremdfinanzierung bei den Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit (AG, GmbH, KG etc.) aus: betrug

hier das Verhältnis von brutto bezahlten Schuldzinsen zum Unternehmensgewinn in 1998 noch 31%  $\{=(18+40)/185\}$ , so stieg es in 2001 auf 44%  $\{=(21+58)/178\}$ .

Man beachte: Die Zahlen in den Bildern 8.2 enthalten nicht die Ergebnisse von Banken und Versicherungen, für die, wie schon in Kap. 6.6 ausführlich erläutert, sowohl bei der Gewerbesteuer wie bei einer zukünftigen Betriebssteuer die Bemessungsgrundlage anders (u.a. ohne Hinzurechnung der Schuldzinsen) festgelegt werden muss.

Die folgenden Bilder 8.3 zeigen separate Darstellungen für den Bereich Kredit- & Versicherungsgewerbe, der in den Bildern 8.2 nicht enthalten ist. Der Zinsüberschuss der Banken ist in den Bildern 8.3 als negative netto bezahlte Zinsen dargestellt. Der Unternehmensgewinn der Banken besteht aus diesem Zinsüberschuss zzgl. aller sonstigen Erträge abzüglich aller Kosten. Die Nettowertschöpfung ergibt sich als Differenz von Unternehmensgewinn und Zinsüberschuss. Gewerbesteuerpflichtig ist nur der Unternehmensgewinn der Banken.

Bild 8.3 (1995) Gewerbesteuer 1995 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage hier: Kredit-/Versicherungsgewerbe

<b>Mrd. €</b>	:= Theoretischer Gewerbeertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung			
Nettowertschöpfung minus Arbeitnehmerentgelte	18	66	-48	66 gewerbesteuerpflichtig
		Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen	
nachrichtlich:		180	bezahlte Zinsen	
+ Produktionsabgaben	2		228 erhaltene Zinsen	
+ Arbeitnehmerentgelte	48			
= Nettowertschöpfung	69			
	(1) Theoretisch zu versteuerndes Einkommen			
	= Unternehmensgewinne		+ ein Teil der Beteiligungserträge	
	(2) Theoretischer Gewerbeertrag			
	= Unternehmensgewinne		+ ein anderer, kleinerer Teil der Beteiligungserträge	

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

Bild 8.3 (1998) Gewerbesteuer 1998 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage hier: Kredit-/Versicherungsgewerbe

<b>Mrd. €</b>	:= Theoretischer Gewerbeertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung			
Nettowertschöpfung minus Arbeitnehmerentgelte	22	71	-49	71 gewerbesteuerpflichtig
		Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen	
nachrichtlich:		216	bezahlte Zinsen	
+ Produktionsabgaben	3		264 erhaltene Zinsen	
+ Arbeitnehmerentgelte	49			
= Nettowertschöpfung	74			

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

Bild 8.3 (2001) Gewerbesteuer 2001 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage  
hier: Kredit-/Versicherungsgewerbe

<b>Mrd. €</b>		:= Theoretischer Gewerbeertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung		
Nettowertschöpfung	21	75	-53	75 gewerbesteuer-
minus Arbeitnehmerentgelte		Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen	pflichtig
nachrichtlich:		278	331	
+ Produktionsabgaben	3		bezahlte Zinsen	
+ Arbeitnehmerentgelte	53		erhaltene Zinsen	
= Nettowertschöpfung	78			

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

Die Ausfüllung dieser schematischen Darstellungen in den Bildern 8.2 und 8.3 mit Zahlen aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und der Gewerbesteuerstatistik macht eine Fortschreibung des Gewerbesteueraufkommens in Richtung des Betriebssteueraufkommens möglich und zwar auch nach Rechtsformen und Branchen der Unternehmen aufgeteilt.

Hier ist zunächst zu untersuchen, wie der nach der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung theoretisch zu erwartende Gewerbeertrag auf den tatsächlich besteuerten Gewerbeertrag reduziert wird. Dies wird in Kapitel 9 dargestellt, und es werden die jeweiligen Gründe analysiert.

## 9 Theoretisch zu erwartender und tatsächlich versteuerter Gewerbeertrag

Wie schon zu Beginn von Kap. 4.1 dargestellt wurde die Gewerbesteuer seit 1980 in mehreren Schritten von einer Realsteuer (d.h. einer Steuer auf die an einem bestimmten Standort produzierte Wertschöpfung) immer mehr reduziert zu einer Besteuerung des ausgewiesenen Gewinns. Ganz abgeschafft wurde 1998 die Gewerbekapitalsteuer, erhoben als Sollertragssteuer (d.h. auf einen pauschaliert angesetzten möglichen durchschnittlichen Ertrag des eingesetzten Eigenkapitals (‘übliche Profitrate’) und des eingesetzten Fremdkapitals (‘typischer Schuldzinssatz’).

Bei der Gewerbeertragssteuer wird der Ertrag des eingesetzten Fremdkapitals seit 1990 nur noch durch hälftige Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen erfasst.

Der Charakter der Gewerbesteuer ist durch diese mehrfache Beschneidung schrittweise von einer Realsteuer<sup>80</sup> (Besteuerung der vom Unternehmen produzierten Wertschöpfung) in Richtung Ertragssteuer (Besteuerung der an die Unternehmenseigner verteilten Wertschöpfung) verwandelt worden.

Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (‘Gewerbeertrag’) ist also heute nur der Anteil der Nettowertschöpfung, der den Gewerbesteuerpflichtigen als Gewinn (plus 1/2 Dauerschuldzinsen) zugerechnet werden kann. Ausweislich der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung betrug diese Theoretische Bemessungsgrundlage im Jahr 2001 rund 251 Mrd. € (siehe ‘Gewerbeertrag’ ganz oben in Bild 8.1). Bei naiver Anwendung des effektiven Steuersatzes der Gewerbesteuer von 16,3%<sup>81</sup> auf diesen nicht durch Freibeträge und andere Effekte reduzierten Gewerbeertrag ergäbe sich dennoch ein Gewerbesteueraufkommen von gut 40 Mrd. €, also knapp das Doppelte des tatsächlichen Brutto-Aufkommens der Gewerbesteuer von 24,5 Mrd. € in 2001.

In diesem Kapitel werden die Faktoren untersucht, durch die der tatsächlich versteuerte Gewerbeertrag auf gut die Hälfte der nach Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung resultierenden theoretischen Bemessungsgrundlage reduziert wird (‘Schwundquote’)<sup>82</sup>. Die Fortschreibung dieser Schwundfaktoren ermöglicht es dann (siehe Kap. 10) von der theoretischen Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer (‘Betriebsertrag’ in Bild 8.1) zu einer Abschätzung des tatsächlich zu erwartenden Aufkommens einer Kommunalen Betriebssteuer zu gelangen.

Bild 9.1 zeigt das Prinzip dieser Untersuchung, die in drei Schritten erfolgt:

- Abschnitt 9.1: Vom ‘theoretischen Gewerbeertrag’ (Spalte 2 in Bild 9.1 und 9.2) zum ‘ausgewiesenen Gewerbeertrag aller Unternehmen’ (Spalte 3).
- Abschnitt 9.2: Vom ‘ausgewiesenen Gewerbeertrag aller Unternehmen’ (Spalte 3) zum ‘ausgewiesenen Gewerbeertrag der Unternehmen mit positivem Steuermessbetrag’ (Spalte 4).
- Abschnitt 9.3: Vom ‘ausgewiesenen Gewerbeertrag der Unternehmen mit positivem Steuermessbetrag’ (Spalte 4) zum ‘tatsächlich versteuerten Gewerbeertrag’ (Spalte 5).

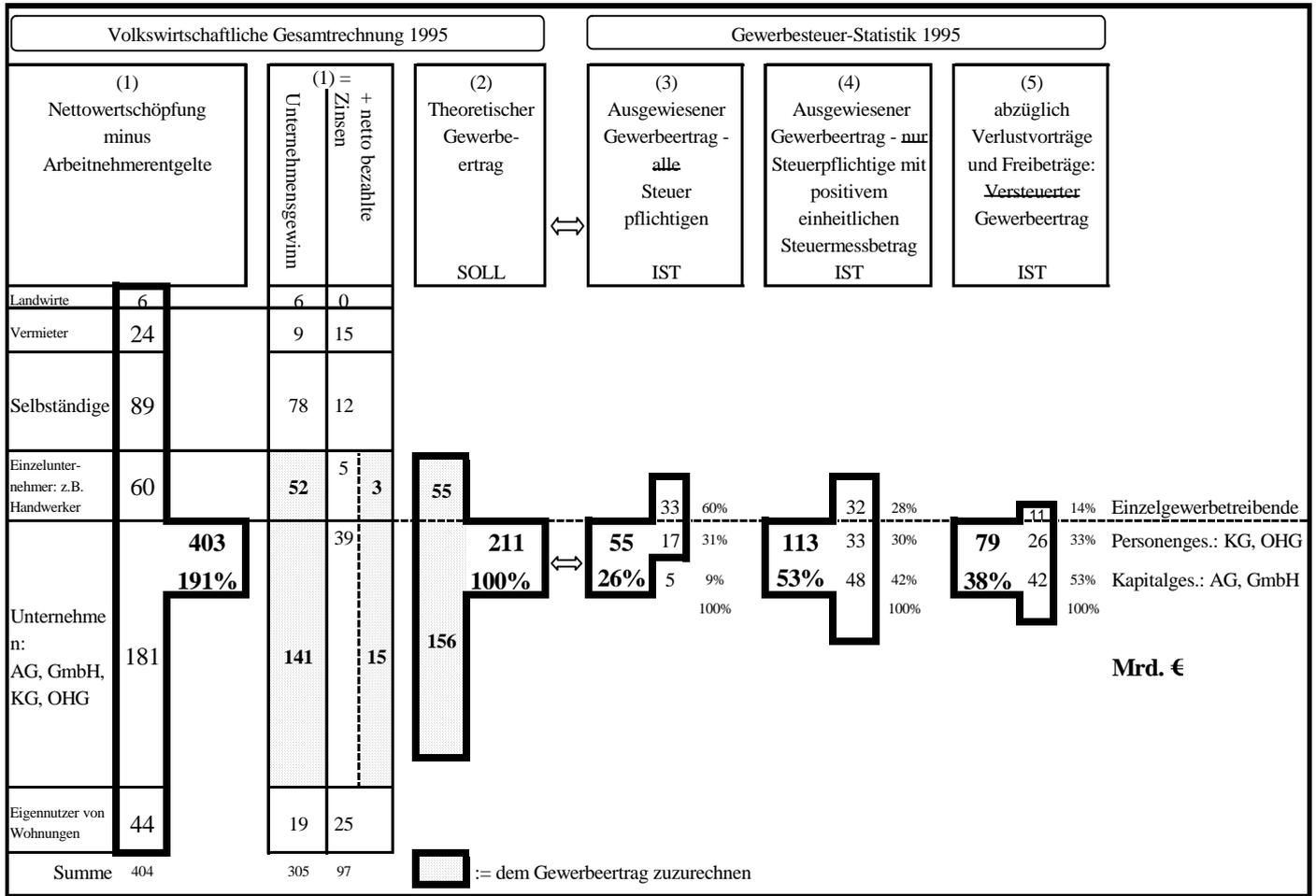
<sup>80</sup> Den Städten und Gemeinden ist damit heute als Realsteuer nur noch die Grundsteuer verblieben, die in der Tat relativ konjunkturunabhängig ist und der alleinigen Gestaltung und Verfügung der Städte und Gemeinden unterliegt.

<sup>81</sup> Durchschnittlicher Hebesatz 390% auf eine Messzahl von 5%, Gewerbesteuer ist als Kostensteuer bei ihrer eigenen Bemessungsgrundlage abzugsfähig, damit ist der durchschnittliche Steuersatz  $390\% \cdot 5\% / (1 + 390\% \cdot 5\%) = 16,3\%$ .

<sup>82</sup> Zu einer ähnlichen ersten Abschätzung siehe [Bach, Kommunalfinanzen, 2001].

Bild 9.1(1995) Vergleich des Theoretischen mit dem Ausgewiesenen Gewerbeertrag in 1995 zur Abschätzung der Schwundquoten

hier: Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe



Quelle: Bild 8.2(1995), [destatis, Gewerbesteuer 1995, 2000]

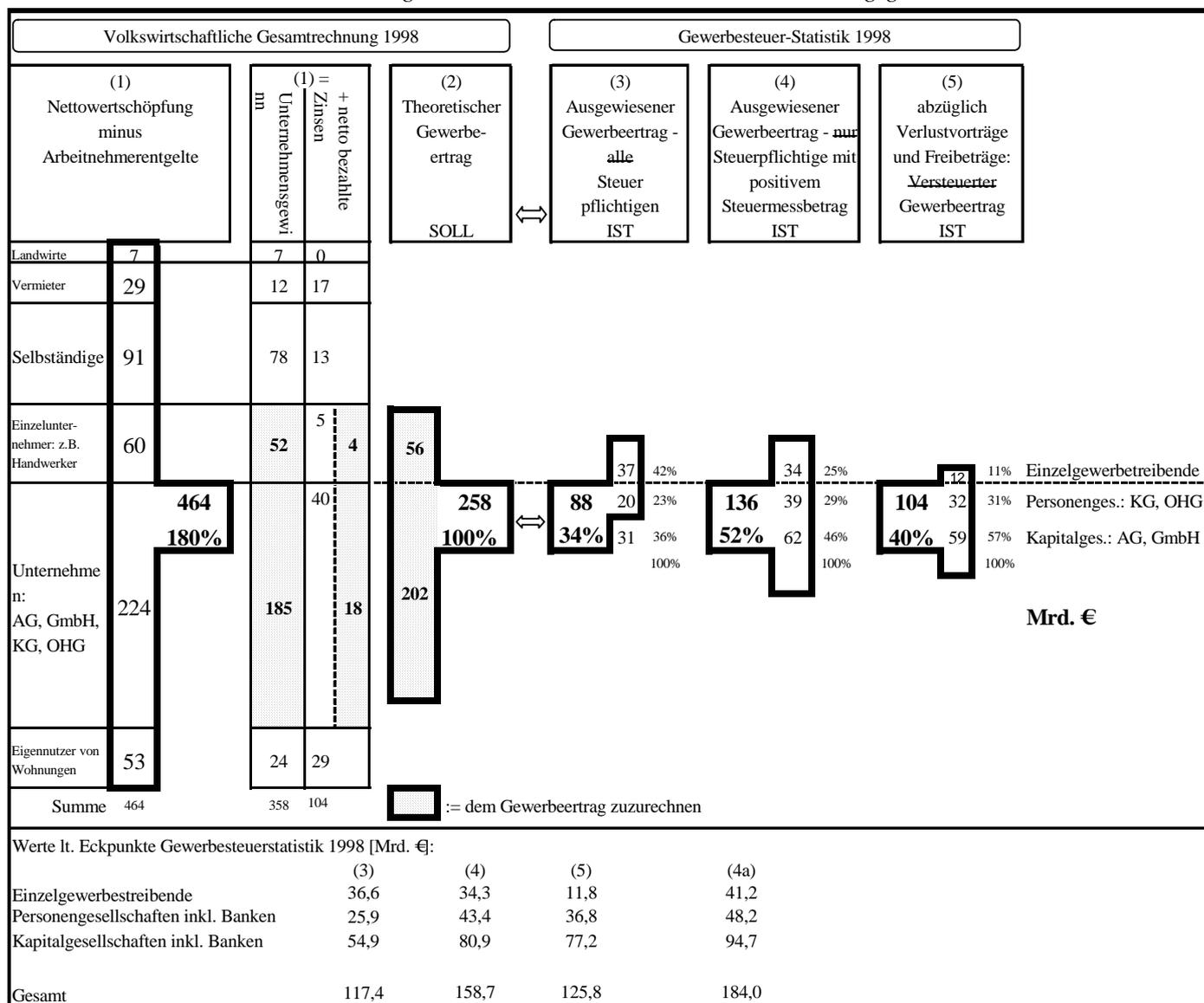
Hinweise zur Vergleichbarkeit der Darstellungen für 1995 und 1998: In 1998 gab es keine Gewerkekapitalsteuer mehr, deshalb gab es keinen positiven einheitlichen Steuermessbetrag mehr, sondern nur noch einen positiven (Gewerbeertrags-)Steuermessbetrag. Analog wie in 1995 werden für 1998 nur die Unternehmen berücksichtigt, die einen positiven Steuermessbetrag aufweisen. Die Spalte 4a am unteren Rand von Bild 9.1(1998) zeigt die Ergebnisse unter Einschluss derjenigen Unternehmen mit positivem Gewerbeertrag, die erst durch Nutzung des Verlustvortrags einen Steuermessbetrag von Null erreichten<sup>83</sup>.

Der in Spalte 4 Ausgewiesene Gewerbeertrag vor Verlustvorträgen und Freibeträgen ist mit 136 Mrd. € gut 20% größer als 1995 mit 113 Mrd. €. Der Anteil der Einzelgewerbetreibenden sinkt von 28% auf 25%, bei Personengesellschaften steigt er von 30% auf 31%, der Anteil der Kapitalgesellschaften steigt 42% auf 46%. Entsprechende Veränderungen zeigen sich in Spalte 5 beim tatsächlich versteuerten Gewerbeertrag: Der tatsächlich versteuerte Gewerbeertrag steigt von 79 Mrd. € auf 104 Mrd. €, also um rund 30%. Der Anteil der Einzelgewerbetreibenden sinkt von 14% auf 11%, bei Personengesellschaften von 33% auf 31%, der Anteil der Kapitalgesellschaften steigt von 53% auf 57%.

<sup>83</sup> Der Arbeitskreis Quantifizierung der Gemeindefinanzreformkommission verwendet für seine Abschätzungen die Werte aller Steuerpflichtigen aus 1998 mit positivem Steuermessbetrag (also echt größer Null), genauso wie in diesem Bericht, und zusätzlich die Werte derjenigen Steuerpflichtigen, die vor Nutzung des Verlustvortrags einen positiven Gewerbeertrag auswiesen und erst durch die Nutzung eines Verlustvortrags einen Gewerbeertrag von Null und damit eine Steuermesszahl von Null ausweisen. Dies muss beim Vergleich der Basiswerte beider Untersuchungen berücksichtigt werden.

Bild 9.1 (1998) Vergleich des Theoretischen mit dem Ausgewiesenen Gewerbeertrag in 1998 zur Abschätzung der Schwundquoten

hier: Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe



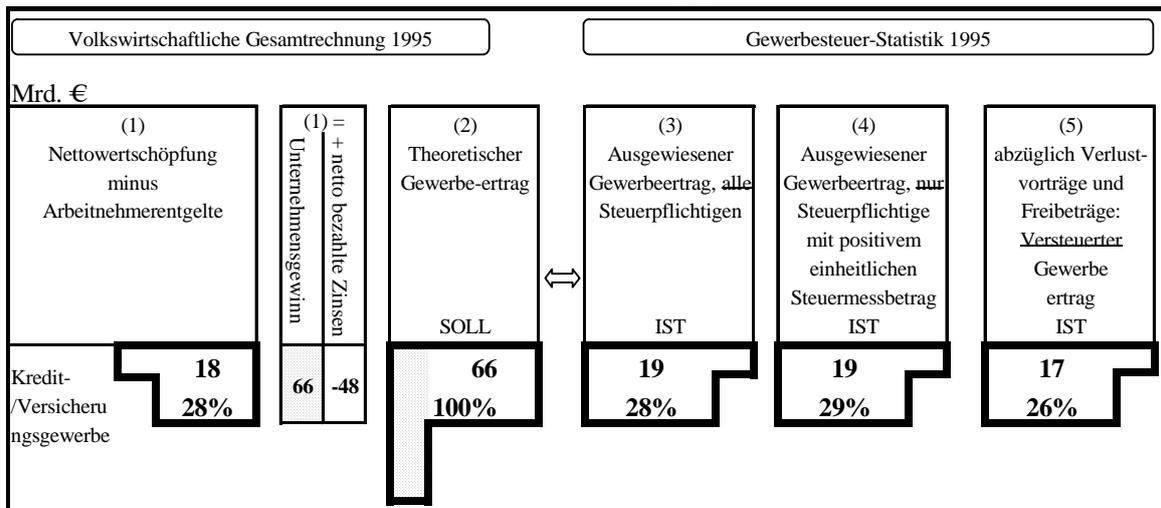
Quelle: Bild 8.2(1998), [destatis, Gewerbesteuer 1998, 2002]

Hinweise zur Berechnung von Bild 9.1(1998) und Bild 9.2(1998):

Die im November 2002 vorliegenden Eckdaten zur Gewerbesteuer 1998 liefern nur Informationen für alle Kapitalgesellschaften und geben keine Detailangaben für Kredit-/Versicherungsgewerbe. Für die Erstellung von Bild 9.1(1998) wurde angenommen, dass das Verhältnis der für die Gewerbesteuer relevanten Werte für Kredit-/Versicherungsgewerbe zu den entsprechenden Werten aller Kapitalgesellschaften unverändert blieb; in Bild 9.1(1998) werden die sich so ergebenden Werte für Kapitalgesellschaften ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe gezeigt.

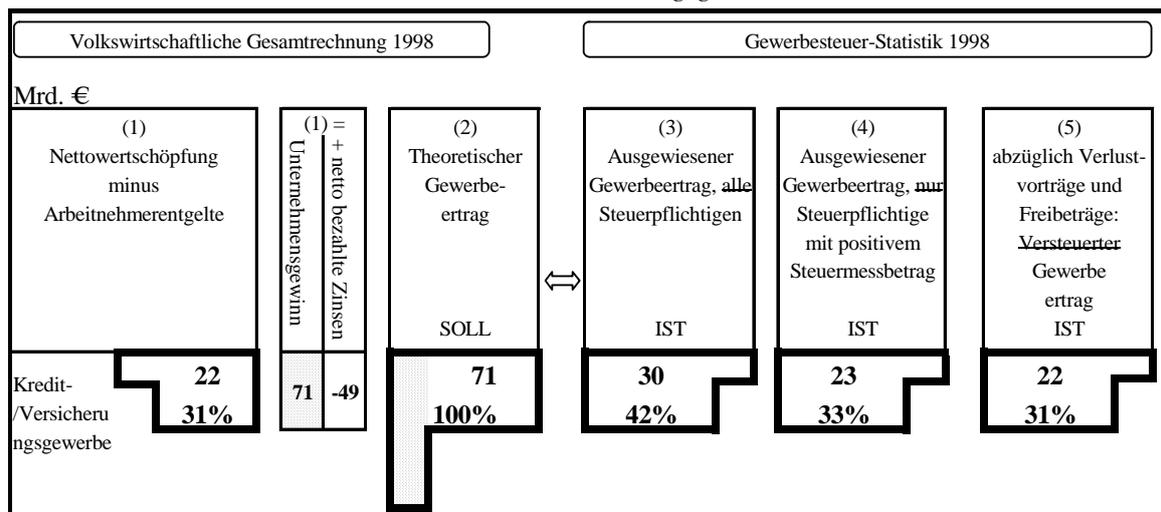
Die Bilder 9.2 zeigen die Werte für das Kredit-/Versicherungsgewerbe in Analogie zu den Bildern 9.1.

Bild 9.2(1995) Vergleich des Theoretischen mit dem Ausgewiesenen Gewerbeertrag in 1995 zur Abschätzung der Schwundquoten hier: Kredit-/Versicherungsgewerbe



Quelle: [destatis, VGR, 2001], [destatis, Gewerbesteuer 1995, 2000], Bild 8.3(1995)

Bild 9.2(1998) Vergleich des Theoretischen mit dem Ausgewiesenen Gewerbeertrag in 1998 zur Abschätzung der Schwundquoten hier: Kredit-/Versicherungsgewerbe



Quelle: [destatis, VGR, 2001], [destatis, Gewerbesteuer 1995, 2000], [destatis, Gewerbesteuer 1998, 2002], Bild 8.3(1998)

### 9.1 Warum ist der von den Unternehmen ausgewiesene Gewerbeertrag relativ klein?

Ein Vergleich der Spalten 2 und 3 in den Bildern 9.1(1995) und 9.2(1995) zeigt: Der Ausgewiesene Gewerbeertrag aller Unternehmen einschließlich Kredit-/Versicherungsgewerbe betrug mit 64 Mrd. € weniger als ein Viertel des theoretisch zu erwartenden Gewerbeertrags von insgesamt 290 Mrd. €. Warum ist der Ausgewiesene Gewerbeertrag weniger als ein Viertel des theoretisch zu erwartenden Gewerbeertrags, im Folgenden als 'Theoretischer Gewerbeertrag' bezeichnet?

(1) Der 'Theoretische Gewerbeertrag' ist ein Teil des in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ausgewiesenen 'Selbständigeneinkommen/Nettobetriebsüberschuss'<sup>84</sup>. 'Selbständigeneinkommen' wird erzielt von gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmern und von gewerbesteuerfreien Landwirten, Vermietern und Freiberuflern. Eine Aufschlüsselung zwischen Einzelunternehmern

<sup>84</sup> Die Größe 'Selbständigeneinkommen/Nettobetriebsüberschuss' ergibt sich als Rest, wenn von der gesamten Nettowertschöpfung die Arbeitnehmerentgelte abgezogen werden.

und Freiberuflern wird in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung nicht gegeben und ist nur durch eine grob geschätzte Annahme über das Verhältnis Einzelunternehmer zu Freiberufler möglich, in dieser Untersuchung mit 40% zu 60% angenommen<sup>85</sup>.

(2) Der durch die Handelsbilanz (Bilanz, GuV) ausgewiesene Gewinn ist niedriger als der volkswirtschaftlich ausgewiesene (Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung):

- Gewerbeertrag nach betrieblicher Bilanzierung =  
ausgewiesener Gewinn + 1/2 Dauerschuldzinsen + kleine Teile der bezahlten Mieten & Pachten.
- Wertschöpfung nach VGR =  
ausgewiesener Gewinn + nicht ausgewiesener Gewinn + netto bezahlte Schuldzinsen + netto bezahlte Schuldzinsanteile der Mieten & Pachten + Lizenzgebühren.

Diese Differenz in der Bestimmung des betrieblichen Gewerbeertrags und der volkswirtschaftlichen Wertschöpfung liefert den größten Beitrag dazu, dass der Ausgewiesene Gewerbeertrag weniger als ein Viertel des Theoretischen Gewerbeertrags ausmacht.

(3) Erhebungsdefizite: Beim Gewerbeertrag nach betrieblicher Bilanzierung werden Löhne und Schuldzinsen normalerweise korrekt ausgewiesen, da sie als Aufwendungen gewinnmindernd steuerlich geltend gemacht werden können. 'Schwarzarbeit' und Finanzierungen über 'Schwarzgelder' werden in der betrieblicher Bilanzierung selbstredend nicht ausgewiesen, in der VGR hingegen durch Schätzungen berücksichtigt, womit sie den 'Theoretischen Gewerbeertrag' erhöhen. Schwarzarbeit macht in Deutschland etwa 15% aus.

(4) Von der Bemessungsgrundlage<sup>86</sup> der Gewerbesteuer, also dem Gewerbeertrag kann die zu zahlende Gewerbesteuer abgezogen werden. Selbst wenn also die gesamten Theoretischen Gewerbeerträge auch ausgewiesen würden, wäre der Ausgewiesene Gewerbeertrag um den Gewerbesteuersatz von 16,3%<sup>87</sup> (auf den Gewerbeertrag vor Gewerbesteuer) niedriger als der Theoretische Gewerbeertrag.

(5) Im Ausland erwirtschaftete Unternehmensgewinne unterliegen nicht der Gewerbesteuer. Selbst wenn also der gesamte Theoretische Gewerbeertrag auch ausgewiesen würden, wäre der Ausgewiesene Gewerbeertrag um die im Ausland erwirtschafteten Unternehmensgewinne niedriger als der Theoretische Gewerbeertrag.

Durch diese 5 Effekte beträgt der Ausgewiesene Gewerbeertrag der Einzelunternehmer 60% (=32/55, Tab.9.1(1998)), der von Personen- und Kapitalgesellschaften nur knapp 10% (=13/156) des Theoretischen Gewerbeertrags; die Kapitalgesellschaften allein weisen sogar einen negativen Gewerbeertrag von -2 Mrd. € aus.

## **9.2 Warum ist der von den Unternehmen mit positivem Gewerbeertrag ausgewiesene Gewerbeertrag relativ groß?**

Ein Vergleich der Spalten 3 und 4 in Bild 9.1(1995) und Bild 9.2(1995) zeigt: Der von den Unternehmen mit positivem Steuermessbetrag insgesamt ausgewiesene Gewerbeertrag von rund 126 Mrd. € war etwa doppelt so groß wie der von allen Unternehmen ausgewiesene Gewerbeertrag von rund 64 Mrd. €. Bild 9.2(1995) zeigt allerdings, dass für das Kredit-/Versicherungsgewerbe in dieser Hinsicht fast kein Unterschied besteht. Woher kommt der große Unterschied in Bild 9.1, also für Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe?

<sup>85</sup> Bei der in Kap. 10.2 vorgenommenen Abschätzung des Aufkommens einer Kommunalen Betriebssteuer ist diese Annahme weniger bedeutsam, weil sowohl Freiberufler wie Einzelunternehmer betriebssteuerpflichtig sind.

<sup>86</sup> Die zu bezahlende Gewerbesteuer mindert den Gewerbeertrag, da die Gewerbesteuer als Kostensteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage abzugsfähig ist.

<sup>87</sup> Der durchschnittliche gewogene Hebesatz betrug 1998 rund 390%; entsprechend resultiert ein Gewerbesteuersatz auf den Gewerbeertrag vor Gewerbesteuer von  $390\% \cdot 5\% / (1 + 390\% \cdot 5\%) = 16,3\%$ .

Warum ist der von den Unternehmen mit positivem Steuermessbetrag insgesamt ausgewiesene Gewerbeertrag gut doppelt so groß wie der von allen Unternehmen ausgewiesene Gewerbeertrag? Die Beantwortung dieser Frage ist entscheidend wichtig im Hinblick auf das Ziel, das tatsächliche Gewerbesteueraufkommen, das sich aus Spalte 5 ergibt, mit den Daten aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung in Spalte 2 in Verbindung zu bringen. Der im letzten Abschnitt dargestellte 'Ausgewiesene Gewerbeertrag aller Unternehmen' in Spalte 3 besagt nämlich **nichts** für die tatsächlich bezahlte Gewerbesteuer. Denn die Finanzverwaltung zählt ja nicht alle von den einzelnen Steuerpflichtigen erwirtschafteten positiven und negativen Gewerbeerträge zusammen zum 'Ausgewiesenen Gewerbeertrag der Firma Deutschland' (das ist genau die Zahl in Spalte 3), erhebt auf diesen erkennbar sehr kleinen Saldo die Gesamtgewerbesteuer und verteilt die Bescheide dann nach irgendeinem Schema auf die Steuerpflichtigen. Vielmehr können vom Finanzamt im Auftrag der Kommune nur diejenigen Gewerbesteuerpflichtigen besteuert werden, die einen positiven Gewerbeertrag ausweisen; alle anderen, obwohl sie mit Sicherheit zur Wertschöpfung beitragen (sonst wären sie nach kurzer Zeit vom Markt verschwunden), fallen aus der Gewerbesteuerbasis zumindest für das Veranlagungsjahr, in dem sie keinen positiven Ertrag ausweisen, heraus.

Von den rund 2,1 Mio Gewerbesteuersteuerpflichtigen in 1995 wiesen nur rund 0,9 Mio überhaupt einen positiven Gewerbeertrag aus [destatis, Gewerbesteuer 1995, 2000, Übersichten, Tab. 3.1], insgesamt 132 Mrd. € (=113+19). Rein rechnerisch vermindern dann die Verluste der Steuerpflichtigen ohne positiven Gewerbeertrag in Höhe von 68 Mrd. € den ausgewiesenen positiven Gewerbeertrag von 132 Mrd. € auf die in Spalte 3 angegebenen 64 Mrd. € (=45+19).

### **Organschaften**

Wäre also jedes Unternehmen mit positivem Gewerbeertrag eine organschaftliche Verbindung mit einem Unternehmen mit entsprechendem negativen Gewerbeertrag eingegangen, wäre der von den Unternehmen mit positivem Gewerbeertrag insgesamt ausgewiesene Gewerbeertrag (Spalte 4) fast genauso niedrig gewesen wie der ausgewiesene Gewerbeertrag aller Unternehmen (Spalte 3). Dies zeigt die Bedeutung der Möglichkeit, Gewinne und Verluste unterschiedlicher Unternehmen bei der Besteuerung gegeneinander aufzurechnen, indem Konzernunternehmen in einer 'steuerlichen Organschaft' zusammengefasst werden.

Das zu versteuernde Einkommen<sup>88</sup> aller Organträger und Organgesellschaften war in 2001 rund 17 Mrd. €. Die Organträger und Organgesellschaften mit negativen Einkommen wiesen einen Verlust von insgesamt 15,1 Mrd. € aus. Da zwischen Organträger und Organgesellschaften jeweils Gewinne und Verluste verrechnet<sup>89</sup> werden konnten, betrug also das zu versteuernde Einkommen ohne Nutzung der Organschaft bis zu 32 Mrd. €. Setzt man in erster Annäherung das zu versteuernde Einkommen in etwa gleich werden mit dem Ausgewiesenen Gewerbeertrag<sup>90</sup> dieser Gesellschaften, so wäre ohne die Möglichkeit der gewerbesteuerlichen Organschaft also der in Bild 9.1(1995) in Spalte 4 angegebene Ausgewiesene Gewerbeertrag von 113 Mrd. € um bis zu 15 Mrd. € höher<sup>91</sup> gewesen<sup>92</sup>.

Für Steuerpflichtige mit positivem Gewerbeertrag lag es nahe, durch Ausbau der Organschaften diese Steuerreduzierung noch weiter auszubauen. Dies wurde unterstützt durch die auch aus

<sup>88</sup> In Analogie zu [destatis, Körperschaftsteuer 1995, 2000, S. 30].

<sup>89</sup> Es kann im Einzelfall sein, dass trotz Organschaft nicht alle Verluste mangels entsprechender im Organkreis verrechnet werden konnten.

<sup>90</sup> Untersuchungen des AK Quantifizierung zeigen z.B. für Kapitalgesellschaften auf der Basis der Körperschaftsteuerstatistik 1995, dass für unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte das zu versteuernde Einkommen rund 129 Mrd. DM betrug, der Gewerbeertrag der Gewerbesteuerpflichtigen mit positivem Gewerbeertrag nur 110 Mrd. DM, und damit nur rund 85%.

<sup>91</sup> Alleine die Organ-Aktiengesellschaften haben so ihr zu versteuerndes Einkommen von 10 Mrd. € auf gut 4 Mrd. € abgesenkt.

<sup>92</sup> Übrigens: Wenn die gewerbesteuerliche Organschaft stärker genutzt wurde als die körperschaftsteuerliche Organschaft, erhöht sich dieser Betrag noch weiter, und umgekehrt.

anderen Gründen durchgesetzte Bildung und Vergrößerung von Konzernen. Hätte es z.B. 1995 schon eine Deutschland AG gegeben, die alle Kapitalgesellschaften in einer einzigen Organschaft zusammenfasste<sup>93</sup>, hätte diese Deutschland AG statt 64<sup>94</sup> Mrd. € nur noch rund 14<sup>95</sup> Mrd. € ausgewiesen und damit statt rund 11 Mrd. € {Tab.9.1(1995)} Gewerbeertragssteuer nur noch weniger als 3 Mrd. € bezahlt.

Im Folgenden werden drei aktuelle Beispiele gegeben, wie sich Organschaften für Städte und Gemeinden in der Praxis auswirken:

**Beispiel 1:** Schreiben einer Getränkeservice GmbH an die Stadtverwaltung von A-Stadt vom 29.8.2002 zur Festsetzung von Gewerbesteuer-Vorauszahlungen für das Veranlagungsjahr 2002.

"Wie bereits telefonisch besprochen, beantragen wir hiermit die Gewerbesteuer ab dem I. Quartal 2002 auf EUR 0,00 herabzusetzen. Mit Erwerb der restlichen Gesellschaftsanteile an der X-Getränkeservice GmbH durch die Y-AG wurde die X-Getränkeservice GmbH in den körperschafts- und gewerbesteuerlichen Organkreis der Y-AG integriert. Aufgrund bestehender gewerbesteuerlicher Verlustvortragmöglichkeiten wird im Rahmen einer Gewerbesteuerzerlegung keine Festsetzung eines anteiligen Gewerbesteuermessbetrags erwartet. Bitte erstatten Sie die bereits für das Kalenderjahr 2002 geleisteten Vorauszahlungen."

**Beispiel 2:** Schreiben eines großen Energieversorgers von April 2002 an alle Standortgemeinden in Bayern.

"Wie in der Vergangenheit erlauben wir uns, Sie bereits vor Ergehen der amtlichen Zerlegungsmitteilungen für die Gewerbesteuerveranlagung des Jahres 2000 und die Anpassung der Vorauszahlungen über die Entwicklung der Gewerbesteuersituation im x-Organkreis zu informieren.

Für den Veranlagungszeitraum 2000 wird sich keine Gewerbesteuer ergeben. Auf Basis unseres Jahresabschlusses 2001 wird sich voraussichtlich auch für den Veranlagungszeitraum 2001 keine Gewerbesteuer ergeben. Für den Veranlagungszeitraum 2002 erwarten wir auf Basis unseres Budgets, bestehender Verlustvorträge und tief greifender Veränderungen in der Struktur unseres Organkreises ebenfalls keine Gewerbesteuer.

Wir bedauern diese für Sie negative Entwicklung sehr, bitten Sie aber gleichwohl um Ihr Verständnis, dass wir den wirtschaftlichen Notwendigkeiten und gesetzlichen Gegebenheiten zu entsprechen haben."

**Beispiel 3:** Schreiben einer großen Einzelhandelskette von April 2002 an alle Standortgemeinden in Bayern.

"Aufgrund veränderter Rahmendaten durch das Steuersenkungsgesetz und dem damit verbundenen wirtschaftlichen Zwang zur Steueroptimierung, erfolgten im Jahr 2000 gesellschaftsrechtliche Veränderungen, die sich auf das Gewerbesteueraufkommen in 2000 und 2001 auswirken. Die mit dem Steuersenkungsgesetz geschaffenen Tarifvorteile für die Kapitalgesellschaften, der weiter anhaltende Konkurrenzdruck und die niedrigen Margen zwingen gerade im deutschen Einzelhandel zur Nutzung aller gesetzlichen Möglichkeiten zur Senkung der Steuerquote. Insbesondere die Einführung der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer als Äquivalent zur Absenkung des Körperschaftsteuersatzes waren letztlich ausschlaggebend für die durchgeführten gesellschaftsrechtlichen Veränderungen.

Die vorgenommene Umstrukturierung in 2000 hatte zur Folge, dass eine gesellschaftsübergreifende Verrechnung von Verlustvorträgen dazu führt, dass weder in 2000 noch in 2001 Gewerbesteuer anfällt."

### 9.3 Warum ist der versteuerte Gewerbeertrag um ein Drittel kleiner als der von den Unternehmen mit positivem Gewerbeertrag ausgewiesene Gewerbeertrag?

Ein Vergleich der Spalten 4 und 5 in Bild 9.1(1995) zeigt: Der tatsächlich versteuerte Gewerbeertrag ist durchschnittlich rund 30% kleiner als der Ausgewiesene Gewerbeertrag, bei Einzelunternehmen sogar um 60%, bei Kapitalgesellschaften nur um 10%. Bild 9.2(1995) zeigt, dass bei m Kredit- & Versicherungsgewerbe der versteuerte Gewerbeertrag ebenfalls rund 10% kleiner ist als der Ausgewiesene Gewerbeertrag.

In den Tabellen 9.1 wird nun für die vier Kategorien von Gewerbesteuerpflichtigen (Kapitalgesellschaften in Spalte 2a, Personengesellschaften in Spalte 2b, Einzelgewerbetreibende in Spalte 3a und Kredit- & Versicherungsgewerbe in Spalte 4) Schritt für Schritt der Übergang vom Gewinn aus Gewerbebetrieb zum versteuerten Gewerbeertrag dargestellt:

<sup>93</sup> Unter der Annahme wie in Bild 9.1, dass 80% des Kredit- & Versicherungsgewerbes als Kapitalgesellschaften organisiert sind.

<sup>94</sup> =48 (Bild 9.1, Spalte 4) +19 (Bild 9.2, Spalte 4) \* 80%.

<sup>95</sup> =-2 (Bild 9.1, Spalte 3) +19 (Bild 9.2, Spalte 3) \* 80%.

Der Ausgewiesene Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeile 1) wird durch Hinzurechnungen (Zeile 2) und Kürzungen (Zeile 3) sowie dem Gewerbeertrag der Organgesellschaften (Zeile 4) in den Ausgewiesenen Gewerbeertrag (Zeile 5, identisch mit Spalte 4 von Bild 9.1 bzw. 9.2) überführt. Dieser wird dann durch Verlustvorträge (Zeile 6a, hauptsächlich bei Kapitalgesellschaften wirksam) und durch den Effekt von Freibeträgen und Messzahlenstaffelung (Zeilen 6b und 6c, wirksam bei Einzelgewerbetreibenden) auf den versteuerten Gewerbeertrag (Zeile 7, identisch mit Spalte 5 von Bild 9.1 bzw. 9.2) heruntergerechnet.

Tabelle 9.1 (1995) Analyse des Gewerbeertrags, Gewerbesteuerstatistik 1995

Anzahl in 1.000	(1)	(2a)	(2b)	(2)	(3a)	(3)	(4a)	(4b)	(4)
	=(2)+(3) <b>Gesamt</b>	Kapital gesell. schaften: AG, GmbH	Personen gesell. schaften: KG, OHG <b>ohne</b> Kredit-/Versicherungsgewerbe	=(2a)+(2b) Summe	Einzel gewerbe treibende	=(3a) Summe	in 2 enthalten		=(4a)+(4b) Summe
Mrd. €							Kapital gesell. schaften: AG, GmbH	Personen gesell. schaften: KG, OHG <b>nur</b> Kredit-/Versicherungsgewerbe	
(1) Ausgewiesener Gewinn aus Gewerbebetrieb	897	232	114	346	550	550			
(2) =2a+2b+2c Hinzurechnungen	8	5	2	7	2	2	0	0	1
(2a) Hinzurechnungen: 1/2 Dauerschuldzinsen	7,7	3,8	2,4	6,1	1,5	1,5	0,3	0,1	0,3
(2b) Hinzurechnungen: 1/2 Miet&Pachtzinsen (netto)	0,5	0,5	0,0	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
(2c) sonstige Hinzurechnungen	0,3	0,3	0,0	0,3	0,0	0,0	0,2	0,0	0,2
(3) =3a+3b Kürzungen	-10	-6	-3	-9	-1	-1	-2	-1	-3
(3a) Kürzungen: Beteiligungserträge (netto)	-7,7	-4,7	-2,5	-7,2	-0,6	-0,6	-2,1	-0,5	-2,6
(3b) sonstige Kürzungen	-2,1	-1,0	-0,9	-2,0	-0,2	-0,2	-0,2	0,0	-0,2
(4) Gewerbeertrag der Organgesellschaften	8	6	2	8	0	0	1	0	2
(5) Sp. 4, Bild 9.1 Ausgewiesener Gewerbeertrag	113	48	33	81	32	32	15	4	19
(6) =6a+6b+6c Weitere Abzüge	-34	-6	-6	-12	-21	-21	-1	-1	-2
(6a) wirksamer Verlustvortrag	-9,6	-6,3	-3,0	-9,2	-0,3	-0,3	-0,7	-0,2	-0,8
nachrichtlich wirks. Verl.vortrag von Untern. ohne pos. einheitl. Steuermessbetrag	-9,3	-6,2	-1,8	-8,0	-1,3	-1,3	-0,7	-0,1	-0,8
(6b) Freibetrag	-15,1	0,0	-1,8	-1,8	-13,3	-13,3	0,0	-0,8	-0,8
(6c) Meßzahlenstaffelung (= maßgeb. Gewerbeertrag*5% - Steuermeßbetrag)	-8,8	0,0	-1,4	-1,4	-7,1	-7,1	0,0	-0,5	-0,5
(6d) Sonstige, stat. Restgrößen	0,1	0,8	-1,0	-0,2	0,0	0,0	-0,1	1,0	1,0
(7) Sp. 5, Bild 9.1 Versteuerter Gewerbeertrag	79,1	42,1	26,2	68,3	10,8	10,8	14,7	3,4	17,0
(8) Gewerbeertragssteuer: kassenmässiges Aufkommen IST	15,3	8,2	5,1	13,4	2,1	2,1	2,9	0,7	3,5
(8a) = 8 / 7 effektiver Steuersatz	19,3%								

Für die Berechnung der Spalten (2b) und (3a) wurde folgende Annahme zur Rechtsform von Banken/Versicherungen gemacht:  
Kapitalgesellschaften 80%      Personenunternehmen 20%

Quelle: [destatis, Gewerbesteuer 1995, 2000], Bild 8.2(1995), Bild 8.3(1995), Bild 9.1(1995), Bild 9.2(1995)

Anmerkungen zu den Tab. 9.1(1995) und Tab. 9.1(1998):

zu Zeile 1 'Ausgewiesener Gewinn aus Gewerbebetrieb': Alle Steuervermeidungsstrategien ('Steuerplanung') sind natürlich in diese Ausgangszahl schon eingegangen, die aus der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer stammt, deren Defizite hier nicht zur Diskussion stehen.

zu Zeile 6a 'Beschränkung der Verlustvorträge': Die in Kap. 6.3 vorgeschlagene Beschränkung der Verlustverrechnung, so dass der jährliche Gewinn durch einen Verlustvortrag aus den Vorjahren nur bis zur Hälfte reduziert werden kann, würde den versteuerten Gewerbeertrag um rund 5 Mrd. € erhöhen.

zu Zeile 8 'Tatsächliches Aufkommen der Gewerbesteuer': Das gesamte Aufkommen wird approximativ auf die einzelnen Rechtsformen entsprechend der Verteilung der Messbeträge<sup>96</sup> aufgeteilt.

zu Zeile 8a: Der gewichtet gemittelte Hebesatz betrug in 2000 rund 390%<sup>97</sup>. Bei der gültigen Messzahl von 5% ergibt sich damit ein nominaler Gewerbesteuersatz von rund 19,5%. Die Spalten (1) und (4) in Tabelle 9.1 ergeben einen versteuerten Gewerbeertrag von 79 + 17 Mrd. € = 96 Mrd. €. 1995 betrug das Aufkommen<sup>98</sup> der Gewerbeertragssteuer 18,8 Mrd. €. Daraus resultiert ein tatsächlicher Gewerbesteuersatz von 19,58%, der fast<sup>99</sup> identisch ist mit dem oben berechneten nominalen Gewerbesteuersatz von 19,5%.

Hinweise zur Erstellung von Tabelle 9.1(1998), Spalte 2b, Banken/Versicherungen:

zu Spalte (2b): Wie schon bei Bild 9.1(1998) erläutert, geben die vorliegenden Eckdaten zur Gewerbesteuer 1998 zwar detaillierte Informationen für alle Kapitalgesellschaften, aber keine Detailangaben für Kredit-/Versicherungsgewerbe. Für die Erstellung der Spalte (2b) von Tabelle 9.1(1998) wurde angenommen, dass das Verhältnis der für die Gewerbesteuer relevanten Werte für Kredit-/Versicherungsgewerbe zu den entsprechenden Werten aller Kapitalgesellschaften wie in Tab. 9.1(1995) ist.

zu Zeile 6a nachrichtlich: In der Gewerbesteuerstatistik 1998 werden explizit auch die Steuerpflichtigen mit Steuermessbetrag gleich Null als eigene Klasse ausgewiesen. Dies ist sehr hilfreich, da dadurch die Auswirkungen von Beschränkungen der Nutzung des Verlustvortrags gut abgeschätzt werden können.

---

<sup>96</sup> V.a. das Kredit- & Versicherungsgewerbe kann den Gewinnausweis in Niedrighebesatzgemeinden verlagern oder die Zerlegung entsprechend beeinflussen. Dies ist bei der Betriebssteuer nicht möglich, weil dort das Betriebsstättenprinzip gilt und alle Finanzierungskosten voll zugerechnet werden.

<sup>97</sup> [Deutschland, Realsteuervergleich 2000, 2001, Tab. 1.2], [destatis, Jahrbuch 2000, 2001, Tab. 20.13].

<sup>98</sup> Zzgl. 2,7 Mrd. € Gewerkekapitalsteuer.

<sup>99</sup> Die kleine Differenz resultiert u.a. davon, dass die Steuereinnahmen lt. Zeile (9a) IST-Werte für 1995 sind, die Zahlen des Gewerbeertrags lt. Zeile (9b) aber SOLL-Werte lt. den Steuererklärungen (auf denen die Gewerbesteuerstatistik beruht) sind.

9 Theoretisch zu erwartender und tatsächlich versteuerter Gewerbeertrag

Tabelle 9.1 (1998) Analyse des Gewerbeertrags, Eckpunkte der Gewerbesteuerstatistik 1998

i.V.m. Gewerbesteuerstatistik 1995

	(1) =(2)+(3) <b>Gesamt</b>	(2a) (2b)		(2) =(2a)+(2b) <b>Summe</b>	(3a) Einzel gewerbe treibende	(3) =(3a) <b>Summe</b>	(4a) (4b)		(4) =(4a)+(4b) <b>Summe</b>
		Kapital gesell schaften: AG, GmbH	Personen gesell schaften: KG, OHG				in 2 enthalten		
<b>nur Steuerpflichtige mit positivem Steuermessbetrag</b>		<b>ohne</b>					<b>nur</b>		
<b>Mrd. €</b>		<b>Kredit-/Versicherungsgewerbe</b>					<b>Kredit-/Versicherungsgewerbe</b>		
(1) <b>Ausgewiesener Gewinn aus Gewerbebetrieb</b>	<b>125</b>	53	39	92	33	33	20	5	24
(2) <b>Hinzurechnungen</b>	<b>10</b>	6	3	9	2	2	1	0	1
(2a) Hinzurechnungen: 1/2 Dauerschuldzinsen	8,9	4,9	2,5	7,4	1,5	1,5	0,3	0,1	0,4
(2b) Hinzurechnungen: 1/2 Miet&Pachtzinsen (netto)	0,5	0,5	0,0	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
(2c) sonstige Hinzurechnungen	0,8	0,5	0,2	0,7	0,0	0,0	0,2	0,1	0,3
(3) <b>Kürzungen</b>	<b>-16</b>	-10	-5	-15	-1	-1	-4	-1	-5
(3a) Kürzungen: Beteiligungserträge (netto)	-13,4	-8,9	-4,1	-13,0	-0,6	-0,6	-3,9	-0,9	-4,8
(3b) sonstige Kürzungen	-2,6	-1,3	-1,0	-2,3	-0,2	-0,2	-0,1	0,0	0,0
(4) <b>Gewerbeertrag der Organgesellschaften</b>	<b>16</b>	13	2	15	0	0	3	0	3
(5) Sp. 4, Bild 9.1 <b>Ausgewiesener Gewerbeertrag</b>	<b>136</b>	62	39	101	34	34	19	5	23
(6) <b>Weitere Abzüge</b>	<b>-31</b>	-3	-5	-8	-23	-23	0	-2	-2
(6a) wirksamer Verlustvortrag	-5,0	-3,2	-1,5	-4,7	-0,3	-0,3	-0,3	-0,1	-0,4
nachrichtlich wirksamer Verlustvortrag von Unternehmen mit Steuermessbetrag = 0	-18,5	-12,8	-4,0	-16,8	-1,7	-1,7	-1,3	-0,2	-1,5
(6b) Freibetrag	-16,5	0,0	-2,0	-2,0	-14,5	-14,5	0,0	-0,9	-0,9
(6c) Meßzahlenstaffelung (= maßgeb. Gewerbeertrag*5% - Steuermeßbetrag)	-9,5	0,0	-1,6	-1,6	-7,9	-7,9	-0,1	-0,6	-0,7
(6d) Sonstige	-1,1	0,3	-1,4	-1,1	0,0	0,0	-0,3	1,4	1,1
(7) Sp. 5, Bild 9.1 <b>Versteuerter Gewerbeertrag</b>	<b>104</b>	59	32	92	12	12	18	4	22
(8a) <b>Gewerbeertragssteuer: kassenmässiges Aufkommen IST</b>	<b>20,2</b>	11,6	6,3	17,9	2,3	2,3	3,5	0,9	4,3
(8b) = 8 / 7 <b>effektiver Steuersatz</b>	<b>19,5%</b>								

Für die Berechnung der Spalten (2b) und (3a) wurde folgende Annahme zur Rechtsform von Banken/Versicherungen gemacht:  
 Kapitalgesellschaften 80%      Personenunternehmen 20%

Quelle: [destatis, Gewerbesteuer 1998, 2002] in Verbindung mit [destatis, Gewerbesteuer 1995, 2000], Tab. 9.1(1995), Bild 8.2(1998), Bild 8.3(1998), Bild 9.1(1998), Bild 9.2(1998)

## 10 Abschätzung des Aufkommens der Kommunalen Betriebssteuer

Eine Abschätzung des tatsächlich der Besteuerung unterliegenden Betriebsertrags erfolgt in vier Schritten:

In erstem Schritt geht man von der Theoretischen Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer aus (Bild 10.1; einfach gerastert im früheren Bild 8.1; Tabelle 10.1, Zeile 1). Sie wird gegenüber der Gewerbesteuer knapp verdoppelt durch

- Hinzunahme der selbständig Tätigen (Freiberufler), der Vermieter & Verpachter und der Land- & Forstwirte

sowie

- volle Zurechnung der netto bezahlten Schuldzinsen, rund hälftige Hinzurechnung der netto bezahlten Mieten & Pachten (inkl. Immobilien) und rund hälftige Hinzurechnung der bezahlten Lizenzgebühren.

Dies wird in den Bildern 10.1 und 10.2 im folgenden Kapitel 10.1 dargestellt.

Kapitel 10.2 enthält die weiteren Schritte der Abschätzung:

Im zweiten Schritt wird vom Theoretischen auf den Ausgewiesenen<sup>100</sup> Betriebsertrag derjenigen Steuerpflichtigen heruntergerechnet, die tatsächlich zur Besteuerung herangezogen werden (Tabelle 10.1, Zeile 2).

Bei diesen müssen in einem dritten Schritt die Auswirkungen der Freibeträge abgeschätzt werden (vgl. Kap. 6.2); die Erhöhung des Freibetrags für Einzelunternehmer (inkl. Selbständige etc.) und die Einführung eines Finanzfreibetrags soll eine Mehrbelastung von 'kleinen' Steuerpflichtigen verhindern, gleichzeitig aber eine gleiche und mäßige Besteuerung aller Steuerpflichtigen sicherstellen (Tabelle 10.1, Zeile 4).

Im vierten Schritt werden dann die Auswirkungen von Begrenzungen der Verlustverrechnungen innerhalb eines Unternehmens und zwischen verbundenen Unternehmen abgeschätzt (Tabelle 10.1, Zeile 8).

In Kapitel 10.3 wird das Gesamtergebnis dargestellt, nämlich die Erhöhung des versteuerten Betriebsertrags gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag.

In Kapitel 10.4 wird die entscheidende Bedeutung des Zusammenwirkens der Reformmaßnahmen erläutert.

### 10.1 Theoretisch versteuerter Betriebsertrag

Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung ermöglicht es, mit der Nettowertschöpfung (ohne Arbeitnehmerentgelt) aller Betriebssteuerpflichtigen die Theoretische Bemessungsgrundlage, in Bild 8.2 als Theoretischer Betriebsertrag bezeichnet, als Obergrenze für den tatsächlich versteuerten Betriebsertrag anzugeben. Dies geschieht für die Bezugsjahre 1995, 1998 und 2001 in den Bildern 10.1 und 10.2, und zwar durch die in den analogen Bildern 8.2 und 8.3 schon angelegte zweifache Vergrößerung des zu erfassenden Teils der Nettowertschöpfung, einerseits um die Netto-Schuldzinsen u.ä., andererseits um die Wertschöpfung der Selbständigen u.ä. Dabei werden die Unternehmen des Kredit-/Versicherungsgewerbes in den Bildern 10.2 separat<sup>101</sup> ausgewiesen, da bei

<sup>100</sup> Wie in Kapitel 10.3 erläutert, lässt die Gewerbesteuerstatistik nur eine Betrachtung der Steuerpflichtigen mit positivem einheitlichen Steuermessbetrag zu. Steuerpflichtige, die bei der Gewerbesteuer knapp unter der Bestimmungsgrenze liegen und durch die zusätzlichen Hinzurechnungen bei der Kommunalen Betriebssteuer ggf. darüber liegen würden, bleiben unberücksichtigt. Damit wird in Kap. 10.2 der versteuerte Betriebsertrag und damit das Steueraufkommen der Kommunalen Betriebssteuer unterschätzt.

<sup>101</sup> Wie schon in Kapitel 8.2, Bilder 8.3 für den Theoretischen Gewerbeertrag durchgeführt.

ihnen aus den in Kapitel 6.6 diskutierten Gründen keine Hinzurechnung von Netto-Schuldzinsen erfolgen darf, die ja von ihnen nicht erwirtschaftet, sondern nur verwaltet werden.

Bild 10.1(1995) Kommunale Betriebssteuer 1995 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage hier: Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe

vgl. das analoge Bild 8.2(1995) zur Gewerbesteuer

Mrd. €		:= Theoretischer Betriebsertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung				
Nettowertschöpfung minus Arbeitnehmerentgelte	Selbständigeneinkommen	Landwirte	6	6	0	betriebs- 360 steuer- pflichtig
		Vermieter	24	9	15	
		Selbständige *	89	78	12	
		Einzelgewerbetreibend e: z.B. Handwerker, Gastwirte, Händler	60	52	8	
	Nettobetriebersüberschuss	Unternehmen: AG, GmbH, KG, OHG	181	141	40	
		Eigennutzer von Wohnungen	44	19	25	
404		404	305	99		
nachrichtlich:			im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen		
+ Produktionsabgabe	-2			115 bezahlte Zinsen		
+ Arbeitnehmerentgelt	949	404	305	-16 erhaltene Zinsen		
= Nettowertschöpfung	1.350			99		
		(1) Theoretisch zu versteuerndes Einkommen				
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ ein Teil der Beteiligungserträge		
		(2) Theoretischer Gewerbeertrag				
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ 1/2 Dauer schuld zinsen		
		(3) Theoretischer Betriebsertrag				
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		plus netto bezahlte Zinsen		
* Annahme zur Aufteilung:						
Freiberufler	60%					
Einzelunternehmen	40%					

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

Die Bilder 10.1 zeigen nachrichtlich auch die Eigennutzer von Wohnungen. Sowohl Eigennutzer als auch Mieter von (ausschließlich von ihnen selbst) als Wohnraum genutzten Immobilien sind nicht betriebssteuerpflichtig (vgl. Kapitel 6.5). In der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung werden für die Eigennutzung von Wohnimmobilien rund 60 Mrd. € (vgl. Bild 8.2(2001)) angesetzt, das sind knapp 15% der gesamtwirtschaftlichen Wertschöpfung, die damit auch durch die Kommunale Betriebssteuer unbesteuert<sup>102</sup> bleiben.

<sup>102</sup> Andererseits bleiben dadurch auch rund 31 Mrd. € Schuldzinsen, die für diese eigengenutzten Wohnimmobilien von den Nutzern bezahlt werden, als steuermindernde Werbungskosten bzw. Sonderausgaben (§ 10 e EstG) bei der Einkommensteuer unberücksichtigt.

Bild 10.1(1998) Kommunale Betriebssteuer 1998 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage  
 hier: Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe  
 vgl. das analoge Bild 8.2(1998) zur Gewerbesteuer

Mrd. €		:= Theoretischer Betriebsertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung			
Nettowertschöpfung minus Arbeitnehmerentgelte	Selbständigeneinkommen 187	Landwirte	7	0	betriebs- 411 steuer- pflichtig
		Vermieter	29	17	
		Selbständige *	91	12	
		Einzelgewerbetreibende: Handwerker, Gastwirte, Händler	60	8	
	Nettobetriebsüberschuss 277	Unternehmen: AG, GmbH, KG, OHG	224	40	
		Eigennutzer von Wohnungen	53	29	
464	=	464	358	106	
		im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		netto bezahlte Zinsen	
nachrichtlich:				126 bezahlte Zinsen	
+ Produktionsabgabe 3				-20 erhaltene Zinsen	
+ Arbeitnehmerentgelt 982		464		106	
= Netto-Wertschöpfung 1.449		358			
		(1) Theoretisch zu versteuerndes Einkommen			
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne			+ ein Teil der Beteiligungs-erträge
		(2) Theoretischer Gewerbeertrag			
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ 1/2 Dauer schuld zinsen	+ ein anderer, kleinerer Teil der Beteiligungs-erträge
		(3) Theoretischer Betriebsertrag			
		= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		plus netto bezahlte Zinsen	
* Annahme zur Aufteilung:					
Freiberufler 60%					
Einzelunternehmen 40%					

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

Die in den Bildern 10.1 und 10.2 als Summe der Zahlen in den gerasterten Flächen ganz rechts ausgewiesenen Werte für den Theoretischen Betriebsertrag gehen dann in die Zeile 1 der im nächsten Kapitel 10.2 beschriebenen Tabelle 10.1 ein. Ein Beispiel für Tabelle 10.1(1995): 360 Mrd. € für die Betriebssteuerpflichtigen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe, für Kredit- & Versicherungsgewerbe weitere 66 Mrd. €

Bild 10.1(2001) Kommunale Betriebssteuer 2001 - Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage  
 hier: Selbständige und Unternehmen ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe  
 vgl. das analoge Bild 8.2(2001) zur Gewerbesteuer

Mrd. €		:= Theoretischer Betriebsertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung				
Nettowertschöpfung minus Arbeitnehmerentgelte	Selbständigeneinkommen	Landwirte	6	0	betriebs- 413 steuer- pflichtig	
		Vermieter	30	13		17
		Freiberufler *	85	72		13
		Einzelgewerbetreibende: z.B. Handwerker, Gastwirte, Händler	57	48		9
	Nettobetriebsüberschuss	295	178	58		
	Eigennutzer von Wohnungen	59	28	31		
472	=	472	344	128		
nachrichtlich:			im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen		
+ Produktionsabgabe	5			151		
+ Arbeitnehmerentgelte	1.057	472	344	bezahlte Zinsen		
= Nettowertschöpfung	1.531			-23 erhaltene Zinsen		
				128		
			(1) Theoretisch zu versteuerndes Einkommen			
			= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne		+ ein Teil der Beteiligungserträge	
			(2) Theoretischer Gewerbeertrag			
			= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne	+ 1/2 Dauerschuldzinsen	+ ein anderer, kleinerer Teil der Beteiligungserträge	
			(3) Theoretischer Betriebsertrag			
			= im Betrieb erwirtschaftete Unternehmensgewinne	plus netto bezahlte Zinsen		

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

Die vorstehenden Bilder 10.1 beziehen sich auf alle Selbständigen und Unternehmen ohne Kredit- und Versicherungsgewerbe. Nun zum Kredit- und Versicherungsgewerbe, auf die sich die nachstehenden Bilder 10.2 beziehen. Die in Kapitel 6.6 skizzierte Pauschalbesteuerung als Mindestbesteuerung für das Kredit- und Versicherungsgewerbe bleibt in den Bildern 10.2 und in den folgenden Berechnungen unberücksichtigt. Erst wenn ein detailliertes Konzept hierzu vorliegt, kann das zu erwartende Mehraufkommen abgeschätzt werden.

**Bild 10.2 (1995) Kommunale Betriebssteuer 1995**  
 Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage, hier: Kredit-/Versicherungsgewerbe  
 vgl. das analoge Bild 8.3(1995) zur Gewerbesteuer

<b>Mrd. €</b>		:= Theoretischer Betriebsertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung		
Nettowertschöpfung	18	66	-48	66 betriebssteuerpflichtig
minus Arbeitnehmerentgelte		Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen	
nachrichtlich:		180	228	
+ Produktionsabgaben	2		bezahlte Zinsen	
+ Arbeitnehmerentgelte	48		erhaltene Zinsen	
= Nettowertschöpfung	69			
		(1) Theoretisch zu versteuerndes Einkommen		
		= Unternehmensgewinne	+ ein Teil der Beteiligungserträge	
		(2) Theoretischer Gewerbeertrag		
		= Unternehmensgewinne	+ ein anderer, kleinerer Teil der Beteiligungserträge	
		(3) Theoretischer Betriebsertrag		
		= Unternehmensgewinne	+ Mindeststeuer (z.B. auf verwaltetes Vermögen, Geschäftsvolumen o.ä.)	

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

**Bild 10.2 (1998) Kommunale Betriebssteuer 1998**  
 Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage, hier: Kredit-/Versicherungsgewerbe  
 vgl. das analoge Bild 8.3(1998) zur Gewerbesteuer

<b>Mrd. €</b>		:= Theoretischer Betriebsertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung		
Nettowertschöpfung	22	71	-49	71 betriebssteuerpflichtig
minus Arbeitnehmerentgelte		Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen	
nachrichtlich:		216	264	
+ Produktionsabgaben	3		bezahlte Zinsen	
+ Arbeitnehmerentgelte	49		erhaltene Zinsen	
= Nettowertschöpfung	74			

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

**Bild 10.2 (2001) Kommunale Betriebssteuer 2001**  
 Steuerpflichtige und Bemessungsgrundlage, hier: Kredit-/Versicherungsgewerbe  
 vgl. das analoge Bild 8.3(2001) zur Gewerbesteuer

<b>Mrd. €</b>		:= Theoretischer Betriebsertrag gemäss Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung		
Nettowertschöpfung	21	75	-53	75 betriebssteuerpflichtig
minus Arbeitnehmerentgelte		Unternehmensgewinne	netto bezahlte Zinsen	
nachrichtlich:		278	331	
+ Produktionsabgaben	3		bezahlte Zinsen	
+ Arbeitnehmerentgelte	53		erhaltene Zinsen	
= Nettowertschöpfung	78			

Quelle: [destatis, VGR, 2001], eigene Berechnungen

## 10.2 Abschätzung des tatsächlich zu versteuernden Betriebsertrags

Wie in der Einleitung zu diesem Kapitel 10 angekündigt, muss nun in drei weiteren Schritten der letztendlich zu versteuernde Betriebsertrag abgeschätzt werden.

Zuerst geht es darum, aus der Steuerstatistik der Bezugsjahre den auszuweisenden Betriebsertrag (genauer gesagt von dem 'in Zukunft auszuweisenden Betriebsertrag') derjenigen Steuerpflichtigen zu bestimmen, bei denen diese tatsächliche Bemessungsgrundlage im Bezugsjahr nicht negativ oder Null war. Des Weiteren wird die Auswirkung von Freibeträgen und von Verlustvorträgen abgeschätzt. Schließlich kann dann untersucht werden, wie sich eine Begrenzung der Verlustverrechnung auf den tatsächlich zu versteuernden Betriebsertrag auswirkt.

Die Steuerstatistiken der Jahre 1995 und 1998 (Eckpunkte), die für die folgenden Abschätzungen benutzt werden, erlauben grundsätzlich eine Zuordnung der Betriebssteuerpflichtigen zu je einer von insgesamt acht Kategorien: Die Steuerpflichtigen ohne das Kredit- und Versicherungsgewerbe erscheinen in der Statistik aufgeteilt in die sechs Kategorien Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Einzelgewerbetreibende, Selbständige, Vermieter & Verpachter, Land- & Forstwirte; Zahlen für das Kredit- und Versicherungsgewerbe werden separat angegeben, allerdings ohne explizite Aufteilung<sup>103</sup> in Kapital- und Personengesellschaften. Da jede dieser Kategorien bei den Hinzurechnungen und Kürzungen, bei den Freibeträgen und schließlich bei der Begrenzung der Verlustverrechnung unterschiedlich zu behandeln ist, folgt die Darstellung ab hier dieser Aufteilung, vor allem in den Tabellen 10.1 und 10.2, die die numerischen Ergebnisse der Abschätzungen für die acht Kategorien in den acht Spalten 2a, 2b, 3a, 3b, 3c, 3d sowie 4a, 4b ausweisen.

### **Abschätzung des auszuweisenden Betriebsertrages** (Tabelle 10.1, Zeile 2)

Tatsächlich der Besteuerung unterworfen wird offensichtlich - wie übrigens bei allen Steuern - nicht die Theoretische Bemessungsgrundlage (gemäß Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung), sondern diejenige, welche von den Steuerpflichtigen gegenüber den Finanzbehörden ausgewiesen wird. Besteuert werden weiterhin in einem gegebenen Steuerjahr nur diejenigen Steuerpflichtigen, bei denen die ausgewiesene Bemessungsgrundlage dieses Jahres positiv ist (vgl. hierzu für die Gewerbesteuer das Kapitel 9.2). Für die Kommunale Betriebssteuer bräuchte man also statistische Angaben über alle Betriebssteuerpflichtigen, die im Bezugsjahr nach Hinzurechnungen zum Gewinn und entsprechenden Kürzungen einen positiven Betriebsertrag aufweisen. Da diese Angaben vor Einführung der Kommunalen Betriebssteuer nicht existieren, wird stattdessen als gute Näherung (und Abschätzung des Betriebsertrags nach unten, vgl. Kapitel 10.4) von den Angaben über Gewerbesteuerpflichtige mit positivem Steuermessbetrag ausgegangen, bei Selbständigen, Vermietern & Verpachtern sowie Land- & Forstwirten von Angaben über diejenigen mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte.

In den Tabellen 10.1 wird in Zeile 1 der Theoretische Betriebsertrag entsprechend dem vorher erläuterten ersten Schritt der Abschätzung angegeben, in Zeile 2 der auszuweisende Betriebsertrag als Ergebnis des zweiten Schritts, und zwar jeweils für alle acht Kategorien der Betriebssteuerpflichtigen. In den darunter stehenden Zeilen 2a bis 2f finden sich die Angaben und Rechenschritte, die zur Ermittlung des Auszuweisenden Betriebsertrags erforderlich sind. Die ausführlichen Anmerkungen zu der Tabelle 10.1(1995) weisen Herkunft und Berechnungs- oder Schätzverfahren für jeden Eintrag nach.

Wie ein Blick auf die Zeilen 2b bis 2e zeigt, liefern bei den Hinzurechnungen die Netto-Schuldzinsen den weitaus größten Betrag. Nach Untersuchungen des AK Quantifizierung der Gemeindefinanzreformkommission<sup>104</sup> betragen die insgesamt bezahlten Zinsen rund das 1,2 bis 1,8-fache der

<sup>103</sup> Bei den Berechnungen wird hier von 80% Kapitalgesellschaften und 20% Personengesellschaften ausgegangen, siehe auch Tab. 9.1(1995).

<sup>104</sup> die auf der Unternehmensbilanzstatistik der Deutschen Bundesbank in Verbindung mit der Gewerbesteuerstatistik und Detailuntersuchungen verschiedener Länderfinanzminister beruhen.

in Tabelle 10.1, Zeile 3b ausgewiesenen Dauerschuldzinsen; wir verwenden bei unseren Abschätzungen mit dem 1,6-fachen<sup>105</sup> einen mittleren Wert.

In Kapitel 6.5 wurde begründet, weshalb die Hinzurechnung der Netto-Schuldzinsen ergänzt werden muss durch Hinzurechnung eines angemessenen Teils der netto bezahlten Mieten & Pachten beim Schuldner bei gleichzeitiger Kürzung beim Empfänger. Damit wird die bisherige steuerliche Privilegierung von Fremdkapital gegenüber Eigenkapital auch hinsichtlich Betriebsimmobilien beendet und zugleich werden Umgehungsstrategien zuverlässig verhindert. (Wie die in den Zeilen 2e und 2f ausgewiesenen Hinzurechnungen ermittelt wurden, ist in den Anmerkungen zu Tabelle 10.1 im Detail erläutert.)

Nicht berücksichtigt ist in Tabelle 10.1 die Hinzurechnung von 50% der bezahlten Lizenzgebühren; diese spielen zwar in spezifischen Branchen, etwa bei den mit ausländischen Namenslizenzen betriebenen Einzelhandelsketten eine wichtige Rolle (vgl. Kap. 3.4) und stellen die am stärksten wachsende Steuervermeidungsstrategie entsprechender Konzerne dar, fallen aber statistisch noch kaum ins Gewicht.

Die (Netto-)Beteiligungserträge in Zeile 2g müssen von der Bemessungsgrundlage der Kommunalen Betriebssteuer abgezogen werden (wie auch schon bei der Gewerbesteuer und seit 2001 auch bei der Körperschaftsteuer), da sie in anderen Unternehmen erbrachte Wertschöpfung repräsentieren und dort ggf. der Kommunalen Betriebssteuer unterliegen.

Gut quantifizierbar sind die Wirkungen auf die Betriebssteuer durch die Hinzunahme der Freibeträge, die volle Zurechnung der Netto-Schuldzinsen (für Kredit- & Versicherungsgewerbe müssen andere Regelungen getroffen werden) und die Begrenzung der Verlustvorträge, nur grob abschätzbar ist die Wirkung der Aufhebung der Verlustverrechnung zwischen selbständigen Unternehmen.

#### **Vom auszuweisenden zum zu versteuernden Betriebsertrag:**

#### **Die Wirkung der Freibeträge - Entlastung des Mittelstands** (Tabelle 10.1, Zeile 4)

Heute sind es vor allem regional verankerte mittelständische Unternehmer, die noch voll zum Gewerbesteueraufkommen beitragen<sup>106</sup>. Um diese Betriebe nicht zusätzlich zu belasten, aber ebenso um die Belastung der neu hinzukommenden kleineren Selbständigen zu begrenzen und Betriebsgründungen nicht zu erschweren, wurde für die Ausgestaltung der Kommunalen Betriebssteuer in Kapitel 6.2 eine mittelstandsgerechte Staffelung der Freibeträge vorgeschlagen: Kein Freibetrag für Kapitalgesellschaften und 24.500 € für Personengesellschaften wie bisher schon bei der Gewerbesteuer, für Einzelunternehmer wie Handwerker, Selbständige, Vermieter & Verpachter sowie Land- & Forstwirte hingegen ein erhöhter Freibetrag von 40.000 €. Um die Schuldzinshinzurechnung insbesondere für gewinnschwache, z.B. auch neu gegründete Betriebe erst ab einer Schwelle wirksam werden zu lassen, wird außerdem die Einführung eines zusätzlichen Finanzfreibetrags von 10.000 € für Personengesellschaften und von 20.000 € für die genannten Einzelunternehmer vorgeschlagen, der gegebenenfalls von der Schuldzinshinzurechnung abgezogen werden kann. (Für die weiteren Einzelheiten siehe die ausführlichen Anmerkungen nach Tabelle 10.1(1995).)

<sup>105</sup> Dies entspricht übrigens ziemlich genau dem so genannten "Goldenen Schnitt"  $\{a/b=b/(a+b)\}$ , der u.a. aus der Geometrie, Architektur und Natur bekannt ist; vgl. auch Günther Kaphammel, Der Goldene Schnitt, ISBN 3-00-005894-X. Ist das ein Zufall?

<sup>106</sup> Dies wird auch in Kapitel 3.4 deutlich als Ergebnis der Untersuchungen zusammen mit den beteiligten bayerischen Städten und Gemeinden.

10 Abschätzung des Aufkommens einer Kommunalen Betriebssteuer

Tabelle 10.1 (1995) Abschätzung des zu versteuernden Betriebsertrags auf der Basis der Gewerbesteuerstruktur in 1995

	(1) =(2)+(3) <b>4.501</b> <b>Gesamt</b>	(2a) 232 Kapitalgesellschaften: AG, GmbH	(2b) 114 Personengesellschaften: en: KG, OHG <b>ohne</b> Kredit-/Versicherungsgewerbe	(2) =(2a)+(2b) 346 <b>Summe</b>	(3a) 550 Einzelgewerbetreibende	(3b) 1.185 Selbstständige	(3c) 2.057 Vermieter & Verpachter	(3d) 477 Landwirte	(3) =(3a)+...+(3d) 4.269 <b>Summe</b>	(4a) in 2 enthalten Kapitalgesellschaften: AG, GmbH	(4b) Personengesellschaften: en: KG, OHG <b>nur</b> Kredit-/Versicherungsgewerbe	(4) =(4a)+(4b) <b>Summe</b>
<b>Anzahl in 1.000</b>	<b>4.501</b>	232	114	346	550	1.185	477	4.269				
<b>Nur Steuerpflichtige</b> mit positivem einheitlichen Gewerbesteuer-Messbetrag bzw. bei Selbständigen etc. mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte	<b>4.501</b>											
<b>Mrd. €</b>												
<b>(1)</b> =1a+1d Theoretischer Betriebsertrag aus Bild 10.1(1995)	<b>360</b>	107	73	<b>181</b>	60	89	24	6	<b>179</b>	53	13	66
(1a) theoretischer Gewinn	285,9	82,5	58,3	140,8	51,9	77,8	9,0	6,4	145,1	52,8	13,2	66,0
(1b) Brutto-Schuldzinsen	90,2	33,5	20,9	54,4	8,3	12,5	15,0	0,0	35,8	144,0	36,0	180,1
(1c) Brutto-Ertragszinsen	-16,1	-8,5	-6,0	-14,5	-0,6	-0,9	0,0	0,0	-1,6	182,1	45,5	227,7
(1d)=1b+1c Netto-Schuldzinsen	74,1	25,0	14,9	39,9	7,7	11,5	15,0	0,0	34,2	-38,1	-9,5	-47,6
<b>(2)</b> =2a-3a+2d+2e+2f+2g Auszuweisender Betriebsertrag, nur Steuerpflichtige mit positivem GewStMessbetrag bzw. zu versteuerndem Einkommen	<b>220</b>	67	45	<b>112</b>	38	48	16	6	<b>113</b>	20	5	25
<b>(2%)</b> =2/3-100% Betriebsertrag vs Gewerbeertrag, <b>Steigerung um</b>	<b>72%</b>	20%	17%	<b>19%</b>	13%	x	x	x	<b>236%</b>	9%	8%	9%
(2a)=1(Tab.9.1)+4(Tab.9.1) Gewinn (inkl. Organes.)	174,6	48,8	34,5	83,3	30,7	39,4	14,9	6,3	91,3	17,2	4,3	21,5
(2b)=200%*3b*160% Brutto-Schuldzinsen	41,0	12,1	7,6	19,7	5,0	7,4	9,0	0,0	21,3	0,8	0,2	1,0
(2c)=1c*2b/1b*50% Brutto-Ertragszinsen	-3,1	-1,5	-1,1	-2,6	-0,2	-0,3	0,0	0,0	-0,5	x	x	x
(2d)=2b+2c Netto-Schuldzinsen	37,9	10,6	6,5	17,0	4,8	7,2	9,0	0,0	20,9	0,8	0,2	1,0
(2e)=35%*2d*10% anteilige Mieten für bewegliche Anlagegüter	0,0	0,4	0,2	0,6	0,2	0,3	-1,0	0,0	-0,6	0,9	0,2	1,1
(2f)=70%*2d*50(25)% anteilige Mieten für unbewegliche Anlagegüter (Immobilien)	0,0	3,7	1,1	4,8	0,8	1,3	-6,9	0,0	-4,8	0,3	0,0	0,3
(2g)=3a(Tab.9.1) Beteiligungserträge(netto)	-7,7	-4,7	-2,5	-7,2	-0,6	x	x	x	-0,6	-2,1	-0,5	-2,6
<b>(3)</b> zum Vergleich: Ausg. Gewerbeertrag vor GewStRückstellung = 5(Tab. 9.1)-3a	<b>128</b>	56	39	<b>94</b>	34	x	x	x	<b>34</b>	18	5	23
(3a)=7*19,5% nachrichtlich: Gewerbesteuerrückstellung	-15,4	-8,2	-5,1	-13,3	-2,1	x	x	x	-2,1	-2,9	-0,7	-3,5
(3b)=2a(Tab.9.1) nachrichtlich: 1/2 Dauerschuldzinsen	7,7	3,8	2,4	6,1	1,5	x	x	x	1,5	0,3	0,1	0,3
(3c)=2b(Tab.9.1) nachrichtlich: 1/2 Mieten für mobile Anlagegüter	0,5	0,5	0,0	0,5	0,0	x	x	x	0,0	0,0	0,0	0,0
(3d)=3b(Tab.9.1)+2c(Tab.9.1) nachrichtlich: sonstige Kürzungen (netto)	-1,8	-0,7	-0,9	-1,6	-0,1	x	x	x	-0,1	0,0	0,0	0,0
<b>(4)</b> =4a+4b+4c+4d Freibeträge etc. bei der Betriebssteuer	<b>-76</b>	-6	-6	<b>-12</b>	-23	-29	-9	-3	<b>-64</b>	-1	-1	-2
<b>(4%)</b> =4/5-100% Freibeträge Betriebs- vs Gewerbesteuer, <b>Steigerung um</b>	<b>128%</b>	0%	-10%	<b>-5%</b>	11%	x	x	x	<b>208%</b>	0%	-33%	-23%
(4a)=6b(Tab.9.1)*70% Freibetrag 24.500 € für Personenunternehmen	-35,9	x	-1,8	-1,8	-12,0	-15,1	-5,0	-2,0	-34,0	0,0	-0,8	-0,8
(4b)=-4e*80% Erhöhter Freibetrag von 40.000 € für Einzelunternehmer (3a bis 3d)	-18,1	x	x	x	-6,4	-8,0	-2,7	-1,0	-18,1	x	x	x
(4c)=4b*70%, max. 50%*(2c) Finanz-Freibetrag von 10/20' € für Zinshinzurechnung	-11,5	x	-0,8	-0,8	-4,3	-5,6	-0,8	0,0	-10,7	x	x	x
(4d)=6a(Tab.9.1) wirksamer Verlustvortrag	-10,2	-6,3	-3,0	-9,2	-0,3	-0,4	-0,1	-0,1	-0,9	-0,7	-0,2	-0,8
(4e)=6c(Tab.9.1) nachrichtlich: Abschaffung der Messzahlenstaffelung	8,5	x	1,4	1,4	7,1	x	x	x	7,1	x	x	x
<b>(5)</b> zum Vergleich: Freibeträge etc. bei Gewerbesteuer = 6(Tab. 9.1)	<b>-33</b>	-6,3	-6,2	<b>-12</b>	-21	x	x	x	<b>-21</b>	-1	-1	-2
<b>(6)</b> =2+6a+4 Zu versteuernder Betriebsertrag	<b>121</b>	51	33	<b>84</b>	13	16	6	3	<b>37</b>	16	3	19
<b>6%</b> =6/7-100% Verst. Betriebsertrag vs Gewerbeertrag, <b>Steigerung um</b>	<b>53%</b>	21%	26%	<b>23%</b>	16%	x	x	x	<b>243%</b>	10%	-4%	7%
(6a)=(2+4)*16,3% Betriebssteuerrückstellung	-23,6	-9,9	-6,4	-16,3	-2,5	-3,1	-1,2	-0,5	-7,3	-3,1	-0,6	-3,8
<b>(7)</b> zum Vergleich: Versteuerter Gewerbeertrag = 7(Tab. 9.1)	<b>79</b>	42	26	<b>68</b>	11	x	x	x	<b>11</b>	15	3	18
Zusätzlich: Mindestbesteuerung durch die geplante Begrenzung der Verlustverrechnung												
<b>(8)</b> =(8b+8c)*84% Zusätzliche Erhöhung gegenüber Gewerbeertrag	<b>18</b>	13	4	<b>17</b>	1	x	x	x	<b>1</b>	2	1	3
<b>(8%)</b> =8/7-100% Zusätzliche Erhöhung, weitere <b>Steigerung um</b>	<b>22%</b>	30%	15%	<b>25%</b>	7%	x	x	x	<b>7%</b>	15%	15%	15%
(8a)=6a(Tab.9.1)nachrichtlich wirks. Verlustvortrag von Untern. mit Gewerbetrag = 0	-9,3	-6,2	-1,8	-8,0	-1,3	x	x	x	-1,3	-0,7	-0,1	-0,8
(8b)=40%*(-4d-8a) Begrenzung des wirks. Verlustvotr. auf 50% des Gewinns	7,8	5,0	1,9	6,9	0,7	0,1	0,0	0,0	0,9	0,5	0,1	0,6
(8c) Aufhebung der gewerbesteuerlichen Organshaft	10,0	7,8	2,1	9,9	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	1,6	0,4	2,0

Quelle: Bilder 8.2, 8.3, 9.1, 9.2, 10.1, Tab. 9.1; siehe zudem die Anmerkungen im Text.

Anmerkungen zu Tab. 10.1(1995):

- zu Zeile 1a, Aufteilung des theoretischen Gewinns in die Sp. 2a und 2b: Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung gibt zwar eigene Werte für das Kredit- und Versicherungsgewerbe, unterscheidet aber bei den Nicht-Banken nicht zwischen Kapital- und Personengesellschaften. Deshalb wurde die Aufteilung in die Spalten 2a und 3a gemäß der aus der Gewerbesteuerstatistik bekannten Aufteilung lt. Zeile 2a, Spalten 2a und 3a vorgenommen.
- zu Zeile 1b, Aufteilung der Brutto-Schuldzinsen in die Sp. 2a und 2b: Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung gibt zwar eigene Werte für das Kredit- und Versicherungsgewerbe, unterscheidet aber bei den Nicht-Banken nicht zwischen Kapital- und Personengesellschaften. Deshalb wurde die Aufteilung in die Spalten 2a und 3a gemäß der aus der Gewerbesteuerstatistik bekannten Aufteilung lt. Zeile 2b, Spalten 2a und 3a vorgenommen.
- zu Zeile 1c, Aufteilung der Brutto-Ertragszinsen in die Sp. 2a und 2b: Aufteilung lt. Zeile 2a.
- zu Zeile 2: Statistisch verfügbar sind nur die Steuerpflichtigen mit positivem einheitlichen Steuermessbetrag bzw. bei den Selbständigen etc. mit pos. zu versteuerndem Einkommen. Steuerpflichtige, bei denen erst durch die Zurechnungen der Kommunalen Betriebssteuer ein positiver Betriebsertrag resultiert, bleiben hierbei unberücksichtigt. Zeile 2 unterschätzt daher systematisch den Betriebsertrag. Die Steuerstatistiken weisen nur die Gesamtheit der Verlustfälle aus ohne genauere Schichtung, so dass die Unterschätzung nicht quantifizierbar ist.
- zu Zeile 2a, Sp. 3b: Lt. [destatis, Einkommensteuer 1995, 1999], Tab. 2.1.1, betragen 1995 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit insgesamt 39,36 Mrd. €, davon waren die positiven Einkünfte aus selbständiger Arbeit 39,86 Mrd. € (77,96 Mrd. DM), die negativen 0,5 Mrd. € (0,9 Mrd. DM).
- zu Zeile 2a, Sp. 3c: Lt. [destatis, Einkommensteuer 1995, 1999], Tab. 2.1.1, betragen 1995 die Einkünfte aus Vermietung & Verpachtung insgesamt minus 11,3 Mrd. €, davon waren die positiven Einkünfte 14,9 Mrd. € (29,1 Mrd. DM), die negativen 26,2 Mrd. € (51,3 Mrd. DM).
- zu Zeile 2a, Sp. 3d: Gemäß [destatis, Einkommensteuer 1995,1999], Tab. 2.1.1, betragen 1995 die Einkünfte aus Land- & Forstwirtschaft insgesamt 6,26 Mrd. € davon waren die positiven Einkünfte 6,5 Mrd. € (12,75 Mrd. DM), die negativen 0,24 Mrd. € (0,47 Mrd. DM).
- zu Zeile 2b, Sp. 2a bis 3a: Bei gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen (Spalten 2a, 2b, 3a) sind - nach vorläufigen Untersuchungen des AK Quantifizierung, basierend auf der Unternehmensbilanzstatistik der Deutschen Bundesbank in Verbindung mit der Gewerbesteuerstatistik und Detailuntersuchungen verschiedener Länderfinanzminister - die insgesamt bezahlten Zinsen rund das 1,2 bis 1,8-fache der ausgewiesenen Dauerschuldzinsen (vgl. Zeile 3b). Es hat den Anschein, als ob große, international orientierte Unternehmen im Durchschnitt eher an der Obergrenze liegen, kleinere regional orientierte Unternehmen eher an der Untergrenze. Wir verwenden bis zum Vorliegen genauerer Untersuchungen pauschal das 1,6-fache<sup>107</sup> der Dauerschuldzinsen. Entsprechend werden die ausgewiesenen Schuldzinsen abgeschätzt mit:  $200\% \cdot \text{Zeile 3b} \cdot 160\%$ .
- zu Zeile 2b, Sp. 3b bis 3d: Für die restlichen Spalten wurde angenommen, dass hier das gleiche Verhältnis zwischen theoretischen Zinsen und ausgewiesenen Zinsen vorliegt wie bei den gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmern. Die Schuldzinsen in 1995 sind bei den Selbständigen mit pos. Einkünften etwa genauso groß wie bei allen Selbständigen, da es hier nur wenig Steuerpflichtige mit negativen Einkünften gibt.  
Man könnte die Schuldzinsen in 1995 auch nach der Fallzahl von Steuerpflichtigen mit pos. Einkünften gemäß [destatis, Einkommensteuer 1995, 1999], Tab. 2.1.1, aufteilen; das waren z.B. bei den Vermietern & Verpachtern 2,1 Mio von insgesamt 4,5 Mio Steuerpflichtigen, also knapp die Hälfte; dann würden sich nicht rund 9 Mrd. € Schuldzinsen in Zeile 2b, Sp. 3c ergeben, sondern nur knapp die Hälfte von 15 Mrd. € lt. Zeile 1c, also rund 7 Mrd. €.
- zu Zeile 2c: Die Schuldzinsen werden erheblich stärker zuverlässiger steuerstatistisch erfasst als Ertragszinsen, da Schuldzinsen bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als Kosten steuermindernd abgezogen werden können, Ertragszinsen hingegen versteuert werden müssen.  
Deshalb werden die Ertragszinsen abgeschätzt durch die Hälfte des lt. theoretischen Zinsen zu erwartenden Betrags, also  $\text{Zeile 2c} = 50\% \cdot \text{Z.1c} \cdot \text{Z.2b} / \text{Z.1b}$ .
- zu Zeile 2c, Sp. 3a bis 3d: Die Ertragszinsen werden von den Einzelunternehmern, Selbständigen, Vermietern & Verpachtern sowie den Landwirten meist nicht in diesen Einkunftsarten, sondern als private Kapitalerträge deklariert und können deshalb hier weitestgehend unberücksichtigt bleiben.
- zu Zeile 2d: Insgesamt ergeben sich damit die Netto-Schuldzinsen mit:  $3b \cdot 200\% \cdot 160\%$ .
- zu Zeile 2e: Bei der Gewerbesteuer werden nur Mieten & Pachten (ohne Leasingaufwendungen!) für bewegliche Anlagegüter hinzugerechnet. Zukünftig soll der pauschalierte Schuldzinsenanteil von 35% (vgl. Kap. 5.2) der Mieten & Pachten (inkl. Leasing!) für bewegliche Wirtschaftsgüter zugerechnet werden. Der AK Quantifizierung hat über Länderfinanzminister erste Untersuchungen zu Miet- & Pachtzahlungen inkl. Leasing anstellen lassen. Sie liegen nach diesen Untersuchungen bei etwa 20% der gesamten Schuldzinsen für 50 von der Finanzverwaltung zufällig gezogene Unternehmen im Frankfurter Raum. In Tabelle 10.1, Zeile 2e wird die Hälfte davon, also 10% verwendet für das Verhältnis Netto-Mieten zu Netto-Schuldzinsen; damit wird vermutlich die Hinzurechnung von Mieten & Pachten bei der Kommunalen Betriebssteuer unterschätzt.
- zu Zeile 2f: Auch wegen der Gewerbesteuerfreiheit von Mieten & Pachten für Immobilien, und zwar sowohl beim Zahler wie Mieter wie beim Vermieter, gibt es einen großen Anreiz, Immobilien nicht selbst zu erstellen, sondern von V&V-Unternehmen anzumieten und so insgesamt wegen der Gewerbesteuerfreiheit von V+V die für die Fremdfinanzierung dieser Immobilien ansonsten anfallende Zurechnung als Dauerschuldzinsen zu vermeiden. Dies wird auch durch unsere Stichprobe von 38 Unternehmen bestätigt. Die gesamten netto bezahlten Mieten & Pachten, überwiegend für Immobilien, liegen in der Größenordnung der Netto-Schuldzinsen bei Kapitalgesellschaften, deutlich darüber bei Organschaften, bei gut der Hälfte bei Personengesellschaften. Zukünftig soll der pauschalierte Schuldzinsenanteil von 70% (vgl. Kap. 5.2) der Mieten & Pachten für Immobilien zugerechnet werden. In Tabelle 10.1, Zeile 2f wird für Kapitalgesellschaften pauschal die Hälfte der Netto-Schuldzinsen, bei Personengesellschaften pauschal ein Viertel verwendet; damit wird vermutlich die Hinzurechnung von Mieten und Pachten bei der Kommunalen Betriebssteuer unterschätzt. Diese Beträge können die Vermieter & Verpachter von ihrem Betriebsertrag abziehen; deshalb werden sie in Spalte 2c als Summe negativ eingetragen.
- zu Zeile 3a, Sp. 2a, 2b, 3a, 4a, 4b: Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist um die Rückstellung für die zu zahlende Gewerbesteuer gemindert; diese ist der zu versteuernde Gewerbeertrag gemäß Zeile 6 mal durchschnittlicher Steuersatz von 19,5% ( $5\% \text{ Messzahl} \cdot \text{durchschnittlicher Hebesatz von } 390\%$ ).

<sup>107</sup> Dies entspricht ziemlich genau dem so genannten "Goldenen Schnitt"  $\{a/b=b/(a+b)\}$ , der u.a. aus der Geometrie, Architektur und Natur bekannt ist; vgl. auch Günther Kaphammel, Der Goldene Schnitt, ISBN 3-00-005894-X. Ist das ein Zufall?

### 10 Abschätzung des Aufkommens einer Kommunalen Betriebssteuer

- zu Zeile 4a, Spalten 3a bis 3d: Hier muss berücksichtigt werden, dass Einzelunternehmer, Freiberufler und Vermieter & Verpächter (und mit Abstrichen Landwirte) häufig Einkünfte aus mehreren dieser Einkunftsarten beziehen. Der Freibetrag wird aber jeder Person nur einmal gewährt. Diese Begrenzung auf einen Freibetrag reduziert den Steuerminderungseffekt auch bei den Einzelunternehmern, da ein Teil ihres Freibetrags nun ggf. den Einkunftsarten Selbständige Tätigkeit und/oder V&V schon zugerechnet ist. Diese Reduzierung der Gesamtwirkung des Freibetrags für die Fallgruppen 3a bis 3d wird pauschal mit einem Abschlag von 10% berücksichtigt. Dies führt auch zu einer entsprechenden Reduzierung der Werte in Zeile 4b gegenüber der entsprechenden Zeile 6b für die Gewerbesteuer in Tab. 9.1.
- zu Zeile 4b, Spalte 2b, 3a bis 3d, 4b: Die Messzahlenstaffelung wird generell abgeschafft; dadurch resultiert ein Mehrertrag laut Zeile 4e. Die Messzahlenstaffelung entspricht in ihrer Auswirkung einem zweiten Freibetrag von 24.000 €, den allerdings nur die Unternehmen voll nutzen können, die über 72.500 € Gewerbeertrag ausweisen. Die Freibeträge werden für Einzelunternehmer (und zukünftig auch Freiberufler, Vermieter und Landwirte) von 24.500 € auf 40.000 € erhöht, also um 15.500 €; diesen zusätzlichen Freibetrag kann jeder voll nutzen, der über 40.000 € Gewerbeertrag ausweist. Der zusätzliche Freibetrag ist zwar niedriger als der Quasi-Freibetrag durch die Messzahlenstaffelung, wirkt sich aber für viel mehr Unternehmen aus. Damit dürften beide Maßnahmen in etwa den gleichen Entlastungseffekt haben. Hiervon geht ein Abschlag für Einzelunternehmer ab wegen nur einmaliger Nutzung des Freibetrags bei Einkünften aus mehreren Einkunftsarten lt. Spalten 3a bis 3d. Für Spalten 3b bis 3d wird wieder angenommen, dass die Auswirkungen im jeweiligen Verhältnis ihres ausgewiesenen Betriebsertrags zu dem der Einzelgewerbetreibenden stehen.
- zu Zeile 4c: Die Auswirkungen des Finanz-Freibetrags können bei den korporierten Gesellschaften abgeschätzt werden durch deren Anzahl mal Finanz-Freibetrag von 10.000 €. Lt. Einkommensteuerstatistik gab es 1995 214.000 Kapitalgesellschaften (und 112.000 Personengesellschaften) mit je pos. Gewerbeertrag. Für die Spalten 3a bis 3d gilt: Der Finanz-Freibetrag wirkt sich wie eine, allerdings konditionierte, weitere Erhöhung des Freibetrags aus. Entsprechend wird davon ausgegangen, dass die Auswirkung durch den Finanz-Freibetrag von 20.000 € etwa in der Größenordnung der Auswirkung durch die Erhöhung des Freibetrags von 24.500 auf 40.000 € liegt. Maximal werden 50% von Zeilen 2d+2e+2f genommen. Der Finanz-Freibetrag für Zinshinzurechnung wirkt sich nur bei den Steuerpflichtigen aus, die nennenswerte Netto-Zinszahlungen haben. Diese Konditionierung wird bei allen Betriebssteuerpflichtigen (2a bis 4b) pauschal durch eine Reduktion der Auswirkung des Zinsfreibetrags um 30% berücksichtigt.
- Zu Zeile 4d, Spalten 3b bis 3d: Die Verlustvorträge wurden abgeschätzt mit: Verlustvorträge der Einzelgewerbetreibenden mal Verhältnis des jeweiligen Betriebsertrags zum Betriebsertrag der Einzelgewerbetreibenden.
- zu Zeile 4e: Der Effekt der Abschaffung der Messzahlenstaffelung wurde in Tab.9.1, Zeile 6c gemessen durch Messzahl / 0,05 minus maßgeblicher Gewerbeertrag.
- zu Zeile 6a: Der Betriebsertrag muss (wie bei der Gewerbesteuer) um die Betriebssteuerrückstellung vermindert werden, um so zum zu versteuernden Betriebsertrag zu kommen. Die Betriebssteuerrückstellung ist der Betriebsertrag vor Rückstellung gemäß Zeilen 2 plus 4 mal durchschnittlicher effektiver Steuersatz von 16,3% (=19,5% (5% Messzahl \* durchschnittlicher Hebesatz von 390%) / (1+19,5%)).
- Zu Zeile 8: Hier wird die Betriebssteuerrückstellung wieder mit 16,3% angesetzt.
- zu Zeile 8b: Zukünftig muss mindestens die Hälfte des laufenden Gewinns versteuert werden. Wer einen Verlustvortrag hat, der größer als sein laufender Gewinn ist, für den halbiert sich der im Bezugsjahr anrechenbare Verlustvortrag. Wer einen Verlustvortrag hat, der maximal nur halb so groß ist wie sein laufender Gewinn, der kann weiterhin seinen Verlustvortrag voll geltend machen. Wer einen Verlustvortrag hat, der größer ist als die Hälfte, aber kleiner als sein ganzer laufender Gewinn, der kann etwas weniger als bisher geltend machen. Es wird deshalb angenommen, dass sich durchschnittlich der bisherige Verlustvortrag noch zu rund 60% auswirkt, nicht nur zu 50%. Hinzugerechnet werden muss hier der Verlust von Unternehmen, die gerade durch die Verlustverrechnung einen Gewerbeertrag von Null erreichten. Denn diese Unternehmen müssen nun durch die nun nur max. hälftige Reduzierung des zu versteuernden Gewinns häufig Steuern bezahlen.
- zu Zeile 8c: Wie in Kap. 9.2 erläutert, wäre ohne die Möglichkeit der Verlustverrechnung zwischen Konzernunternehmen ('Organschaft') der ausgewiesene Gewerbeertrag von 126 Mrd. € bis zu 15 Mrd. € höher gewesen. Entsprechend wird bei Kapital- und Personengesellschaften von einer Erhöhung des zu versteuernden Gewerbeertrags von 12 Mrd. € ausgegangen, der gemäß dem jeweils in Tab. 9.1 ausgewiesenen Gewerbeertrag der Organgesellschaften auf die Spalten 2a, 2b, 4a und 4b aufgeteilt wird. Bei den anderen Steuerpflichtigen spielen Organschaften nur eine vernachlässigbare Rolle.

#### Zusätzliche Anmerkungen zu Tab. 10.1(1998):

- Soweit in den vorläufigen Eckpunkten der Gewerbesteuerstatistik [destatis, Gewerbesteuer 1998, 2002] noch keine detaillierten Daten vorlagen, wurde die Struktur aus 1995 verwendet. Dies bedeutet, dass die in Tab 10.1(1998) gezeigten Ergebnisse zwar die durchschnittlichen Unterschiede zu 1995 in etwa korrekt wiedergeben, aber die strukturellen Unterschiede vermutlich unterschätzen.
- Zu Anzahl(1998), Spalten 2b bis 2d: Die Werte wurden aus Tab. 10.1(1995) übernommen, da noch keine Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998 vorliegt.
- zu Zeile 2a, Sp. 3b bis 3d: Es liegt noch keine Einkommensteuerstatistik 1998 vor. Deshalb wurden die 1995 Werte mit dem Faktor 'Theoretischer Gewinn in 1998' zu dem in 1995 extrapoliert.
- Zu Zeile 8c: Die Werte für 1998 sind noch nicht aus der Steuerstatistik bekannt. Ein Indiz für die Steigerung der Auswirkungen der Organschaft ist die Steigerung des Gewerbeertrags der Organgesellschaften von rund 100% im Zeitraum 1995 bis 1998 {Zeile 4, Tab. 9.1.(1998)} bis 1998 {Zeile 4, Tab.9.1(1995)}. Ein anderes die Steigerung des versteuerten Gewerbeertrags der Kapital- und Personengesellschaften lt. Zeile 7 um 35% (=92/68). Wir verwenden in erster Abschätzung 50%; die endgültigen Zahlen werden hier genaueren Aufschluss geben.

Tabelle 10.1 (1998) Abschätzung des zu versteuernden Betriebsertrags auf der Basis der Gewerbesteuerstruktur in 1998

	(1) =(2)+(3) <b>4.538</b>	(2a)	(2b)	(2) =(2a)+(2b) <b>348</b>	(3a)	(3b)	(3c)	(3d)	(3) =(3a)+...+(3d) <b>4.308</b>	(4a)	(4b)	(4) =(4a)+(4b) <b>Summe</b>
Anzahl in 1.000	<b>Gesamt</b>	Kapitalgesellschaften: AG, GmbH	Personengesellschaften: en: KG, OHG <i>ohne</i> Kredit-/Versicherungsgewerbe	<b>Summe</b>	Einzelgewerbetreibende	Selbstständige	Vermieter & Verpachter	Landwirte	<b>Summe</b>	in 2 enthalten Kapitalgesellschaften: AG, GmbH	Personengesellschaften: en: KG, OHG <i>nur</i> Kredit-/Versicherungsgewerbe	<b>Summe</b>
<b>(1)</b> =1a+1d Theoretischer Betriebsertrag aus Bild 10.1 (1998)	<b>411</b>	141	83	<b>224</b>	60	91	29	7	<b>187</b>	57	14	71
(1a) theoretischer Gewinn	334,4	113,5	71,2	184,7	52,3	78,5	12,0	7,0	149,8	56,6	14,1	70,7
(1b) Brutto-Schuldzinsen	96,6	38,6	19,1	57,7	8,8	13,1	17,0	0,0	38,9	172,4	43,1	43,1
(1c) Brutto-Ertragszinsen	-19,8	-11,2	-7,0	-18,2	-0,6	-0,9	0,0	0,0	-1,6	211,4	52,9	52,9
(1d)=1b+1c Netto-Schuldzinsen	76,9	27,4	12,1	39,5	8,1	12,2	17,0	0,0	37,4	-39,0	-9,5	-9,5
<b>(2)</b> =2a-3a+2d+2c+2f+2g Auszuweisender Betriebsertrag, nur Steuerpflichtige mit positivem GewStMessbetrag bzw. zu versteuerndem Einkommen	<b>255</b>	87	51	<b>139</b>	41	48	20	7	<b>116</b>	23	4	27
<b>(2%)</b> =2/3-100% Betriebsertrag vs Gewerbeertrag, <b>Steigerung um</b>	<b>64%</b>	18%	14%	<b>17%</b>	12%	x	x	x	<b>217%</b>	5%	-18%	1%
(2a)=1(Tab.9.1)+4(Tab.9.1) Gewinn (inkl. Organges.)	207,4	66,0	41,4	107,4	33,6	39,7	19,9	6,8	100,0	22,5	4,3	27
(2b)=200%*3b*160% Brutto-Schuldzinsen	45,3	15,8	7,9	23,7	4,9	7,3	9,4	0,0	21,6	0,8	0,2	1
(2c)=1c*2b/1b*50% Brutto-Ertragszinsen	-4,2	-2,3	-1,4	-3,7	-0,2	-0,3	0,0	0,0	-0,4	x	x	x
(2d)=2b+2c Netto-Schuldzinsen	41,1	13,5	6,4	20,0	4,7	7,0	9,4	0,0	21,2	0,8	0,2	1
(2e)=35%*2d*10% anteilige Mieten für bewegliche Anlagegüter	0,0	0,5	0,2	0,7	0,2	0,2	-1,1	0,0	-0,7	0,0	0,0	0,0
(2f)=70%*2d*50(25%) anteilige Mieten für unbewegliche Anlagegüter (Immobilien)	0,0	4,7	1,1	5,9	0,8	1,2	-7,9	0,0	-5,9	0,3	0,0	0,3
(2g)=3a(Tab.9.1) Beteiligungserträge(netto)	-13,5	-8,9	-4,1	-13,0	-0,6	x	x	x	-0,6	-3,9	-0,9	-5
<b>(3)</b> zum Vergleich: Ausgew. Gewerbeertrag vor GewStRückstellung = 5(Tab. 9.1)-3a	<b>156</b>	74	45	<b>119</b>	37	x	x	x	<b>37</b>	22	5	27
(3a)=7*19,5% nachrichtlich: Gewerbesteuerrückstellung	-20,2	-11,6	-6,3	-17,9	-2,3	x	x	x	-2,3	-3,5	-0,7	-4,1
(3b)=2a(Tab.9.1) nachrichtlich: 1/2 Dauerschuldzinsen	8,9	4,9	2,5	7,4	1,5	x	x	x	1,5	0,3	0,1	0,3
(3c)=2b(Tab.9.1) nachrichtlich: 1/2 Mieten für mobile Anlagegüter	0,5	0,5	0,0	0,5	0,0	x	x	x	0,0	0,0	0,0	0,0
(3d)=3b(Tab.9.1)+2c(Tab.9.1) nachrichtlich: sonstige Kürzungen (netto)	-1,7	-0,8	-0,8	-1,6	-0,2	x	x	x	-0,2	0,2	0,1	0,2
<b>(4)</b> =4a+4b+4c+4d Freibeträge etc. bei der Betriebssteuer	<b>-76</b>	-3	-4	<b>-8</b>	-25	-30	-10	-3	<b>-68</b>	0	-1	-1
<b>(4%)</b> =4/5-100% Freibeträge Betriebs- vs Gewerbesteuer, <b>Steigerung um</b>	<b>145%</b>	0%	-16%	<b>-10%</b>	9%	x	x	x	<b>202%</b>	-21%	-33%	-30%
(4a)=6b(Tab.9.1)*70% Freibetrag 24.500 € für Personenunternehmen	-38,9	0,0	-2,0	-2,0	-13,0	-15,3	-6,4	-2,2	-36,9	0,0	-0,8	-0,9
(4b)=-4e*80% Erhöhter Freibetrag von 40.000 € für Einzelunternehmer (3a bis 3d)	-20,1	x	x	x	-7,1	-8,3	-3,5	-1,2	-20,1	x	x	x
(4c)=4b*70%, max. 50%*(2d) Finanz-Freibetrag von 10/20 € für Zinshinzurechnung	-11,2	0,8	-0,8	-0,8	-4,3	-5,8	-0,3	0,0	-10,4	x	x	x
(4d)=6a(Tab.9.1) wirksamer Verlustvortrag	-5,4	-3,2	-1,5	-4,7	-0,3	-0,3	-0,1	0,0	-0,7	-0,3	-0,2	-0,5
(4e)=6c(Tab.9.1) nachrichtlich: Abschaffung der Messzahlenstaffelung	9,5	x	1,6	1,6	7,9	x	x	x	7,9	x	x	x
<b>(5)</b> zum Vergleich: Freibeträge etc. bei Gewerbesteuer = 6(Tab. 9.1)	<b>-31</b>	-3	-5	<b>-8</b>	-23	x	x	x	<b>-23</b>	0	-1	-2
<b>(6)</b> =2+6a+4 Zu versteuernder Betriebsertrag	<b>150</b>	71	39	<b>110</b>	14	15	8	3	<b>40</b>	19	3	22
<b>6%</b> =6/7-100% Verst. Betriebsertrag vs Gewerbeertrag, <b>Steigerung um</b>	<b>45%</b>	19%	22%	<b>20%</b>	16%	x	x	x	<b>242%</b>	7%	-18%	3%
(6a)=(2+4)*16,3% Betriebssteuerrückstellung	-29,3	-13,8	-7,7	-21,4	-2,7	-3,0	-1,6	-0,6	-7,9	-3,7	-0,5	-4,3
<b>(7)</b> zum Vergleich: Versteuerter Gewerbeertrag = 7(Tab. 9.1)	<b>104</b>	59	32	<b>92</b>	12	x	x	x	<b>12</b>	18	3	21
Zusätzlich: Mindestbesteuerung durch die geplante Begrenzung der Verlustverrechnung												
<b>(8)</b> =(8b+8c)*84% Zusätzliche Erhöhung gegenüber Gewerbeertrag	<b>24</b>	18	5	<b>23</b>	1	x	x	x	<b>1</b>	3	1	4
<b>(8%)</b> =8/7-100% Zusätzliche Erhöhung, weitere <b>Steigerung um</b>	<b>24%</b>	30%	16%	<b>26%</b>	8%	x	x	x	<b>8%</b>	17%	22%	18%
(8a)=6a(Tab.9.1)nachrichtlich wirks. Verlustvortrag von Untern. mit Gewerbeertrag = 0	-18,5	-12,8	-4,0	-16,8	-1,7	x	x	x	-1,7	-1,3	-0,2	-1,5
(8b)=40%*(-4d-8a) Begrenzung des Verlustvortrags auf die Hälfte des Gewinns	9,6	6,4	2,2	8,6	0,8	0,1	0,0	0,0	0,9	0,7	0,2	0,8
(8c) Aufhebung der gewerbesteuerlichen Organschaft	15,0	11,7	3,1	14,8	0,2	0,0	0,0	0,0	0,2	2,4	0,6	3,0

Quelle: Bilder 8.2, 8.3, 9.1, 9.2, 10.1, Tab. 9.1; siehe zudem die Anmerkungen im Text.

Es muss hier ausdrücklich auf zwei Effekte hingewiesen werden:

- Die Abschätzung der Wirkung der Freibeträge enthält einige Annahmen, etwa über die personelle Überlappung von Einzelgewerbetreibenden, Selbständigen und Vermietern & Verpächtern, die ungenügend statistisch belegt sind, die aber eine große Rolle für die Auswirkungen der Freibeträge bei Einzelunternehmer spielen: Jeder Einzelunternehmer kann nämlich einen Freibetrag nur einmal nutzen, auch wenn er in Personalunion z.B. Einzelgewerbetreibender, Selbständiger und Vermieter ist. Wegen der Höhe des Gesamteffekts der Freibeträge dürfte dies eine nicht geringe Rolle für das in den späteren Tabellen 10.2 und 10.3 gezeigte Endergebnis spielen.
- Die Ausgestaltung der Freibeträge bietet offenbar ein Instrument zur Feinjustierung der Verteilungswirkung der Kommunalen Betriebssteuer, das noch genauer untersucht werden sollte.

Mit den Auswirkungen lt. Zeilen 4a bis 4d gelangt man zu dem in Zeile 4 angegebenen gesamten Freibetrag. Der zu versteuernde Betriebsertrag in Zeile 6 ergibt sich, indem man vom auszuweisenden Betriebsertrag in Zeile 2 die gesamten Freibeträge in Zeile 4 sowie die Betriebssteuerrückstellung in Zeile 6a abzieht.

### **Auswirkung von Begrenzungen der Verlustverrechnung** (Tabelle 10.1, Zeile 8)

In Kapitel 6.8 wurden Maßnahmen zur Begrenzung der Verlustverrechnung vorgeschlagen, die auch in den Koalitionsvereinbarungen der Bundesregierung enthalten sind und schon ab 2003 wirksam werden sollen:

Die vorgeschlagene Begrenzung der Anrechnung des Verlustvortrags auf die Hälfte des Jahresgewinns lässt sich anhand der Gewerbesteuerstatistik relativ gut abschätzen (vgl. Zeile 8b). Auch für das Mehraufkommen aus der Aufhebung der gewerbesteuerlichen Organschaft, also der Aufhebung der bisher möglichen unlimitierten Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen im Organkreis verbundenen Unternehmen, lässt sich zumindest eine Richtgröße herleiten (vgl. Zeile 8c). Als Resultat der notwendigen Kombination beider Maßnahmen (vgl. Kapitel 10.4) ergibt sich schließlich die zusätzliche Erhöhung des versteuerten Betriebsertrags gegenüber der Situation ohne diese beiden Begrenzungsmaßnahmen (vgl. Zeile 8).

### **10.3 Erhöhung des zukünftig zu versteuernden Betriebsertrags gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag**

Im Folgenden werden die im vorherigen Kapitel 10.2 gezeigten Resultate der durchgeführten Abschätzungen und Berechnungen noch einmal nach den vier maßgeblichen Einflussfaktoren getrennt ausgewiesen. Gezeigt wird in den Tabellen 10.2 und 10.3 die Änderung des zu versteuernden Ertrags:

- Die Erhöhung durch die Vergrößerung der Zahl der Steuerpflichtigen (Zeile 2a);
- die weitere Erhöhung durch die Erhöhung der Hinzurechnungen (Zeile 2b);
- die Verminderung durch die Erhöhung der Freibeträge (Zeile 2c).

Das Ergebnis ist der insgesamt zu versteuernde Betriebsertrag (Zeile 2).

- Zudem die weitere Erhöhung durch die zweifache Begrenzung der Verlustverrechnung: Mindestbesteuerung (Zeile 3).

Die beschriebenen Mehr- und Mindererträge sind in den Ergebnistabellen 10.2 noch einmal auf die schon beschriebenen acht Kategorien von Steuerpflichtigen aufgeteilt, so dass die Auswirkungen auf einzelne Gruppen (z.B. die Gesamtheit der Freiberufler) abgelesen werden kann.

Tabelle 10.2(1995) Erhöhung des zu versteuernden Betriebsertrags gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag

Nur Steuerpflichtige mit positivem einheitlichen Gewerbesteuer-Messbetrag bzw. bei Selbständigen etc. mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte  Mrd €	(1)	(2a)	(2b)	(2)	(3a)	(3b)	(3c)	(3d)	(3)	(4a)	(4b)	(4)
	=2+3  Gesamt	Kapital gesell-schaften: AG, GmbH	Persone ngesells-chaften: KG, OHG	=2a+2b Summe	Einzelge- werbe treibende	Selb- ständige	Vermie- ter&Ver- pachter	Land-& Forst- wirte	=3a+3b+3c+3d Summe	Kapital gesell- schaften: AG, GmbH	Persone ngesells- chaften: KG, OHG	=4a+4b Summe
		ohne Kredit- /Versicherungsgewerbe								nur Kredit- /Versicherungsgewerbe		
(1) Versteuerter Gewerbeertrag	79	42	20	68	11	x	x	x	11	15	3	18
Änderung der Bemessungsgrundlage durch												
+ (2a) Vergrößerung der Zahl der Steuerpflichtigen (2a%)=2a/1-100% Erhöhung um	51 64%	x	x	x	x	33	12	5	51	x	x	x
+ (2b) Erhöhung der Hinzurechnungen (2b%)=2b/1-100% Erhöhung um	26 33%	9	5	15	4	7	1	0	12	1	0	2
+ (2c) Erhöhung der Freibeträge (2c%)=2c/1-100% Verminderung um	-35 -45%	0	1	1	-2	-24	-7	-3	-36	0	1	0
= (2) Zu versteuernder Betriebsertrag (2%)=2/1-100% Erhöhung um	121 53%	51	33	84	13	16	6	3	37	16	3	19
Zusätzlich: Mindestbesteuerung durch die geplante Begrenzung der Verlustverrechnung												
(3) Erhöhung durch Mindestbesteuerung (3%)=3/1-100% zusätzliche Erhöhung um	18 22%	13	4	17	1	x	x	x	1	2	1	3

Quelle: Tabelle 10.1(1995)

Tabelle 10.2(1998) Erhöhung des zu versteuernden Betriebsertrags gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag

Nur Steuerpflichtige mit positivem Gewerbesteuer-Messbetrag bzw. bei Selbständigen etc. mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte  Mrd €	(1)	(2a)	(2b)	(2)	(3a)	(3b)	(3c)	(3d)	(3)	(4a)	(4b)	(4)
	=2+3  Gesamt	Kapital gesell- schaften: AG, GmbH	Persone ngesells- chaften: KG, OHG	=2a+2b Summe	Einzelge- werbe treibende	Selb- ständige	Vermie- ter&Ver- pachter	Land-& Forst- wirte	=3a+3b+3c+3d Summe	Kapital gesell- schaften: AG, GmbH	Persone ngesells- chaften: KG, OHG	=4a+4b Summe
		ohne Kredit- /Versicherungsgewerbe								nur Kredit- /Versicherungsgewerbe		
(1) Versteuerter Gewerbeertrag	104	59	32	92	12	x	x	x	12	18	3	21
Änderung der Bemessungsgrundlage durch												
+ (2a) Vergrößerung der Zahl der Steuerpflichtigen (2a%)=2a/1-100% Erhöhung um	55 54%	x	x	x	x	33	17	6	56	x	x	x
+ (2b) Erhöhung der Hinzurechnungen (2b%)=2b/1-100% Erhöhung um	28 27%	12	5	17	4	7	0	0	11	0	0	1
+ (2c) Erhöhung der Freibeträge (2c%)=2c/1-100% Verminderung um	-37 -36%	0	1	1	-2	-25	-9	-3	-38	0	1	1
= (2) Zu versteuernder Betriebsertrag (2%)=2/1-100% Erhöhung um	150 45%	71	39	110	14	15	8	3	40	19	3	22
Zusätzlich: Mindestbesteuerung durch die geplante Begrenzung der Verlustverrechnung												
(3) Erhöhung durch Mindestbesteuerung (3%)=3/1-100% zusätzliche Erhöhung um	24 24%	18	5	23	1	x	x	x	1	3	1	4

Quelle: Tabelle 10.1(1998)

Anmerkungen zur Berechnung von Tabelle 10.2:  
zu Zeile 1 = Zeile 7(Tab. 10.1).

zu Zeilen 2a, 2b und 2c

Die Zeilen 2a, 2b und 2c können vor Betriebssteuerrückstellung lt. Zeile 6a(Tab. 10.1) berechnet werden mit:

Zeile 2a(vB) = Zeile 2a(Tab. 10.1), Spalten 3b+3c+3d;

Zeile 2b(vB) = Zeilen 2d(Tab. 10.1)+ 2e(Tab. 10.1)+ 2f(Tab. 10.1) -3b(Tab. 10.1)-3c(Tab. 10.1)-3d(Tab. 10.1);

Zeile 2c(vB) = Zeilen 4(Tab. 10.1)-5(Tab. 10.1).

Die gegenüber der Gewerbesteuerrückstellung zusätzliche Betriebsteuerrückstellung ist gegeben durch Zeile 6a(Tab. 10.1) - 3a(Tab. 10.1) aus. Diese zusätzliche Rückstellung muss anteilig auf die Zeilen 2a(vB), 2b(vB) und 2c(vB) umgelegt werden. Damit gilt

Zeile 2a = Zeile 2a(vB) - (6a(Tab. 10.1) - 3a(Tab. 10.1)) \* 2a(vB) / (2a(vB) +2b(vB) +2c(vB));

Zeile 2b = Zeile 2b(vB) - (6a(Tab. 10.1) - 3a(Tab. 10.1)) \* 2b(vB) / (2a(vB) +2b(vB) +2c(vB));

Zeile 2c = Zeile 2c(vB) - (6a(Tab. 10.1) - 3a(Tab. 10.1)) \* 2c(vB) / (2a(vB) +2b(vB) +2c(vB)).

zu Zeile 2 = Zeile 6(Tab. 10.1).

Die folgenden Tabellen 10.3 fassen die Ergebnisse<sup>108</sup> für die acht Kategorien wieder zusammen in drei Gruppen:

- die korporierten Unternehmen (Spalte 2), also die Kapitalgesellschaften<sup>109</sup> und die Personengesellschaften<sup>110</sup> (ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe),
- die Einzelunternehmer<sup>111</sup> (Spalte 3), nämlich Einzelgewerbetreibende, Freiberufler, Vermieter & Verpachter<sup>112</sup> sowie Land- & Forstwirte,
- das Kredit-/Versicherungsgewerbe<sup>113</sup> (Spalte 4).

Diese Aufteilung ist insofern sinnvoll, als damit Unternehmen in der Form von Gesellschaften deutlich unterschieden werden können von (Einzel)Unternehmern als persönlich verantwortliche und gleichzeitig voll haftende Eigentümer. Zudem agieren viele Personengesellschaften gerade in der Form der GmbH & Co. KG als Quasi-Kapitalgesellschaften, so dass auch deshalb eine zusammenfassende Betrachtung aller Kapital- und Personengesellschaften als angemessen erscheint. Einzelgewerbetreibende und Freiberufler wiederum weisen vielfältige Überlappungen auf, so dass auch hier eine Zusammenfassung zu einer Gruppe angemessen ist.

<sup>108</sup> Die gezeigten Ergebnisse sind gegenüber denjenigen im vorläufigen Endbericht verändert, weil die Freibeträge nun erheblich erhöht wurden.

<sup>109</sup> Körperschaftsteuerpflichtig.

<sup>110</sup> Bei Personengesellschaften sind die Eigentümer körperschaftssteuerpflichtig, falls Kapitalgesellschaften, sonst einkommensteuerpflichtig.

<sup>111</sup> Einkommensteuerpflichtig.

<sup>112</sup> Inkl. entsprechender gewerbesteuerfreier KGs etc., die nur Vermietung & Verpachtung machen.

<sup>113</sup> Falls als Kapitalgesellschaft organisiert körperschaftsteuerpflichtig, sonst einkommensteuerpflichtig.

Tabelle 10.3 (1995) Erhöhung des zu versteuernden Betriebsertrags gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag

Nur Steuerpflichtige mit positivem Gewerbesteuer-Messbetrag bzw. bei Selbständigen etc. mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte	(1) = 2+3 <b>Gesamt</b>	(2) Kapital & Personenges. ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe	(3) Einzelgewerbe treibende, Selbständige, Vermieter & Verpachter, Land- & Forstwirte	(4) Kapital & Personenges. nur Kredit-/Versicherungsgewerbe
Mrd €				
(1) Versteuerter Gewerbeertrag	<b>79</b>	68	11	18
Änderung der Bemessungsgrundlage durch				
+ (2a) Vergrößerung der Zahl der Steuerpflichtigen <small>(2a%) = 2a/1-100%</small> Erhöhung um	<b>51</b> 64%	x	51 467%	x
+ (2b) Erhöhung der Hinzurechnungen <small>(2b%) = 2b/1-100%</small> Erhöhung um	<b>26</b> 33%	15 21%	12 109%	2 10%
+ (2c) Erhöhung der Freibeträge <small>(2c%) = 2c/1-100%</small> Verminderung um	<b>-35</b> -45%	1 1%	-36 -332%	0 2%
= (2) Zu versteuernder Betriebsertrag <small>(2%) = 2/1-100%</small> Erhöhung um	<b>121</b> 53%	84 23%	37 243%	19 7%
Zusätzlich: Mindestbesteuerung durch die geplante Begrenzung der Verlustverrechnung				
(3) Erhöhung durch Mindestbesteuerung <small>(3%) = 3/1-100%</small> zusätzliche Erhöhung um	<b>18</b> 22%	17 25%	1 7%	3 15%

Quelle: Tabelle 10.2(1995)

Tabelle 10.3 (1998) Erhöhung des zu versteuernden Betriebsertrags gegenüber dem versteuerten Gewerbeertrag

Nur Steuerpflichtige mit positivem Gewerbesteuer-Messbetrag bzw. bei Selbständigen etc. mit positivem Gesamtbetrag der Einkünfte	(1) = 2+3 <b>Gesamt</b>	(2) Kapital & Personenges. ohne Kredit-/Versicherungsgewerbe	(3) Einzelgewerbe treibende, Selbständige, Vermieter & Verpachter, Land- & Forstwirte	(4) Kapital & Personenges. nur Kredit-/Versicherungsgewerbe
Mrd €				
(1) Versteuerter Gewerbeertrag	<b>104</b>	92	12	21
Änderung der Bemessungsgrundlage durch				
+ (2a) Vergrößerung der Zahl der Steuerpflichtigen <small>(2a%) = 2a/1-100%</small> Erhöhung um	<b>55</b> 54%	x	56 472%	x
+ (2b) Erhöhung der Hinzurechnungen <small>(2b%) = 2b/1-100%</small> Erhöhung um	<b>28</b> 27%	17 18%	11 94%	1 3%
+ (2c) Erhöhung der Freibeträge <small>(2c%) = 2c/1-100%</small> Verminderung um	<b>-37</b> -36%	1 1%	-38 -324%	1 3%
= (2) Zu versteuernder Betriebsertrag <small>(2%) = 2/1-100%</small> Erhöhung um	<b>150</b> 45%	110 20%	40 242%	22 3%
Zusätzlich: Mindestbesteuerung durch die geplante Begrenzung der Verlustverrechnung				
(3) Erhöhung durch Mindestbesteuerung <small>(3%) = 3/1-100%</small> zusätzliche Erhöhung um	<b>24</b> 24%	23 26%	1 8%	4 18%

Quelle: Tabelle 10.2(1998)

**Gesamtergebnis für die Städte und Gemeinden**

Eine Interpretation der gezeigten Ergebnisse muss mit Vorsicht und mit gewissen Einschränkungen hinsichtlich der Aussagekraft für die Zukunft erfolgen, denn die Ergebnisse 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 die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch die Kommunale Betriebssteuer (bei unveränderter Messzahl von 5% und bei unveränderten Hebesätzen von durchschnittlich rund 390%) ein Mehraufkommen von rund 50% gegenüber der Gewerbesteuer erbracht; Strukturanpassungen der Steuerpflichtigen (überwiegend aufkommensenkend) 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). Diese Begrenzungen der Verlustverrechnungen würden in den Bezugsjahren zu einer weiteren Erhöhung um rund 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 ist mit einer erträglichen Vorhersagegenauigkeit nur zulässig, wenn Zug um Zug mit der Überführung der Gewerbesteuer in die Kommunale Betriebssteuer begleitende Maßnahmen durchgeführt werden, v.a. die schon angesprochene Begrenzung der Verlustverrechnungen (vgl. auch Kapitel 6.8) und die (im Koalitionsvertrag festgelegte und mittlerweile wieder in Frage gestellte) allgemeine Durchsetzung des Abzugsverbots von Aufwendungen für steuerfreie Erträge (§3c EStG, vgl. Kapitel 6.7).

Unter diesen und nur unter diesen Umständen könnte die Kommunale Betriebssteuer im Zeitraum nach 2003 ein jährliches Aufkommen von gut 40 Mrd. € erbringen, also rund 70% mehr als das jährliche Aufkommen der Gewerbesteuer von rund 25 Mrd. € im Zeitraum 1998 bis 2001. Ein reales Wirtschaftswachstum von deutlich über 0%/a würden 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 Großstadthebesätze nach faktischem Zufluss erhöhter Steuereinnahmen. Eine Splittung der Messzahlen, etwa 4% für Kapitalgesellschaften und 3% für die anderen käme einer Aufforderung zu neuen legalen Steuervermeidungsstrategien gleich. Die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Mittelstands sollte stattdessen durch eine gezielte Weiterentwicklung von Freibeträgen geschehen.

#### **10.4 Für das Aufkommen entscheidende Vorschriften und Effekte**

In Kap. 5 und 6 wurden die wesentlichen Vorschriften und Maßnahmen eingeführt, durch die bei der Kommunalen Betriebssteuer die Einbrüche vermieden werden sollen, die bei der Gewerbesteuer zu verzeichnen waren. Auf der Basis der Ergebnisse von Kap. 10.2, insbesondere der Tabellen 10.1, kann die entscheidende Wirkung dieser Maßnahmen auf das Aufkommen der Kommunalen Betriebssteuer hier noch einmal im Einzelnen erläutert werden<sup>114</sup>.

##### **Zusätzliche Hinzurechnungen**

**Gewerbesteuer:** Die hälftigen Dauerschuldzinsen, die bei der Gewerbesteuer hinzugerechnet werden, können durch steueroptimierende Gestaltung auf sehr geringe Werte gebracht werden. Bei-

<sup>114</sup> Die folgenden Ausführungen werden überwiegend mit den belastbaren Zahlen aus der Tabelle 10.1(1995) belegt, da diesen die endgültige Gewerbesteuerstatistik 1995 zugrunde liegt.

spiel: Statt mit Krediten Betriebsgebäude zu errichten oder zu kaufen und dafür Schuldzinsen zu bezahlen und als Dauerschuldzinsen zugerechnet zu bekommen, pachtet sie das Unternehmen von einer (ggf. ihm verbundenen) gewerbesteuerfreien V&V-Firma. Ergebnis: Beim Unternehmen fallen keine Dauerschuldzinsen an, die Mietzahlungen für Immobilien werden beim Unternehmen dem Gewerbeertrag nicht zugerechnet. Siehe hierzu die Zeilen 3b und 3c in Tabelle 10.1(1995): Die Summe aller Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer beträgt weniger als 5% des Gewinns aller Gewerbesteuerpflichtigen.

Kommunale Betriebssteuer: Die vollen Netto-Schuldzinsen und die anteiligen Mieten für alle Betriebsanlagen einschließlich Immobilien, die bei der Betriebssteuer voll bzw. rund hälftig hinzugerechnet werden müssen, werden von den Unternehmen aus Eigeninteresse korrekt angegeben, da sie als Betriebsausgaben bei der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer abgezogen werden können. Siehe hierzu die Zeilen 2d und 2e in Tabelle 10.1(1995): Die Summe der Hinzurechnungen bei der Betriebssteuer beträgt gut 25% des Gewinns aller Betriebssteuerpflichtigen.

Hinweis: Die Bilder 8.2 zeigen, dass seit 1998 der Anteil der Dauerschuldzinsen am Gewinn sinkt, der Anteil der gesamten Netto-Schuldzinsen aber steigt: Eine Verschiebung zugunsten einer (vermutlich steuergetriebene) Fremdfinanzierung vor allem bei den korporierten Unternehmen. Der Faktor<sup>115</sup> 1,6 zwischen Dauerschuldzinsen und Brutto-Schuldzinsen, der jüngst aus Untersuchungen der Länderfinanzministerien für die Jahre 1998 bis 2000 abgeschätzt wurde, ist demnach vermutlich für den Zeitraum nach 2000 deutlich zu niedrig, so dass die Hinzurechnung der Schuldzinsen in Zukunft den Betriebsertrag noch stärker erhöhen wird als in den Tabellen 10.1 für 1995 und 1998 abgeschätzt.

Die Hinzurechnungen haben einen weiteren aufkommenserhöhenden Effekt: Unternehmen ohne positiven Gewerbeertrag könnten durch die erhöhte Hinzurechnung zu Betriebssteuerzahlern werden. Soweit ihr Gewerbeertrag derzeit nur knapp unter Null liegt, wird ihr Betriebsertrag wegen der vollen Zurechnung der Netto-Schuldzinsen sowie der anteiligen Zurechnung von Mieten und Leasingzahlen auch für Immobilien meist über Null zu liegen kommen. Dies gilt insbesondere, wenn ein Unternehmen, wie oben erläutert, zur Gewerbesteuerminimierung hohe Zahlungen an gewerbesteuerfreie Immobiliengesellschaften leistet. Wenn dadurch die Freibeträge überschritten werden, führt das zur Zahlung von Kommunalen Betriebssteuer. Angesichts vieler auch größerer Unternehmen, die in einem gegebenen Jahr nur einen geringen Verlust ausweisen, deutet dies durchaus auf einen nicht vernachlässigbaren Effekt hin. Zeile 2 in Tabelle 10.1 unterschätzt deshalb systematisch den Betriebsertrag. Dieser Schwelleneffekt von knapp unter Null auf deutlich über Null kann derzeit nicht abgeschätzt werden, weil die Gewerbesteuerstatistik nur die Gesamtheit der Verlustunternehmen ausweist ohne Schichtung nach Verlusthöhe.

Die betriebssteuerpflichtigen Einkünfte aus einzelnen Einkunftsarten werden vor der Berechnung der Betriebssteuer zusammengezählt; damit können z.B. Freiberuflicher ihre Verluste aus V+V auch bei der Betriebssteuer geltend machen. Die Verluste sind bei der Betriebssteuer allerdings viel niedriger, da hier Schuldzinsen inkl. Disagio wieder hinzugerechnet werden. Zudem wurden in den letzten Jahren die Sonderabschreibungen reduziert, so dass dieser Effekt nicht sehr stark sein dürfte. Die Begrenzung der Verlustverrechnung ('Mindeststeuer') nach § 2(3) EStG verringert die Verrechnungsmöglichkeiten noch weiter.

### ***Begrenzung der Verlustverrechnungen***

Gewerbesteuer: Nach Höhe und Zeit unbegrenzte Verlustvorträge innerhalb eines Unternehmens und die Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen ("gewerbesteuerliche Organschaft") ergeben in ihrer Kombination eine erhebliche Verminderung des zu versteuernden Gewerbeertrags für Konzerne, vgl. Zeile 5a und 5b in Tabelle 10.1. Schematisch vereinfacht: Nach Höhe unbegrenzte Verlustvorträge können von einzelnen Unternehmen aus dem Kreis der Organschaft voll an den Organträger durchgereicht werden. Unbegrenzte Gewinn- und Verlustver-

<sup>115</sup> vgl. auch die Anmerkungen zu Zeile 2b von Tab. 10.1.

rechnungen innerhalb der Organschaft bringen dann deren gesamten zu versteuernden Gewerbeertrag auf annähernd Null.

Kommunale Betriebssteuer: Für die Kommunale Betriebssteuer sollen die im Koalitionsvertrag 2002 vorgesehenen Begrenzungen der Verrechnung gelten: Begrenzung des anrechenbaren Verlustvortrags auf die Hälfte des Jahresgewinns und Abschaffung der Gewinn- und Verlustverrechnungen zwischen verbundenen Unternehmen (also Aufhebung der gewerbesteuerlichen Organschaft). Nur so kann das Ziel einer kommunalen Steuer erreicht werden: Die von einem Unternehmen vor Ort (unter Nutzung der kommunalen Infrastruktur-Vorleistungen) erwirtschafteten Erträge des Eigen- und des Fremdkapitals sollen die Bemessungsgrundlage der lokalen Besteuerung bilden.

Eine Verrechnung der Betriebssteuer zwischen einzelnen Unternehmen widerspräche dem Prinzip der Betriebssteuer. Die derzeitige gewerbesteuerliche Organschaft, die eine Verrechnung aller Gewinne und Verluste innerhalb des Konzerns erlaubt, sollte deshalb aufgehoben werden<sup>116</sup>. Dies führt sofort zu erheblichen Mehreinnahmen, da eine Neu-Organisation als so genannter Stammhauskonzern o.ä. erhebliche andere Nachteile<sup>117</sup> mit sich bringt.

Nur eine gleichzeitige Begrenzung beider Formen der Verlustverrechnung kann also dieser durch Ausweitung von Organschaften immer stärker genutzten Steuervermeidung entgegenwirken. Nun hat Anfang Dezember 2002 die Bundesregierung auf Druck von Wirtschaftsminister Clement erklärt, die gewerbesteuerliche Organschaft nicht schon ab Anfang 2003 neu zu regeln, sondern erst später im Rahmen der Gemeindefinanzreform. Ab 2003 sollen aber alle Unternehmen ihren Gewinn durch Verlustvorträge nur noch um maximal die Hälfte reduzieren können. Diese Begrenzung der Verlustverrechnung muss unbedingt auch für einzelne Organunternehmen gelten, nicht erst nach Zusammenrechnung ihrer Gewinne und Verluste beim Organträger.

Andernfalls würden alle im Koalitionsvertrag vorgesehenen Maßnahmen im Unternehmenssteuerbereich im Wesentlichen nur den Mittelstand treffen, da die Konzerne wegen ihrer dann unveränderten konzerninternen Verlustverrechnungsmöglichkeiten weiterhin nur unangemessen wenig Steuern bezahlen würden.

### **Weitere Effekte: Anpassungen, Umfirmierungen**

Allgemein entsteht, wie schon mehrfach gezeigt, durch die gleichmäßige Besteuerung von Entgelten für Eigen- und auch für Fremdkapital (durch Hinzurechnung von Schuldzinsen und von Mieten) ein volkswirtschaftlich durchaus vernünftiger Anpassungsdruck, die übermäßige Fremdfinanzierung zu vermindern und das Eigenkapital zu erhöhen. Im zeitlichen Verlauf dieser Anpassungen würden dann allerdings die Hinzurechnungen sinken, gleichzeitig aber die ausgewiesenen Gewinne entsprechend steigen. Das Aufkommen der Kommunalen Betriebssteuer würde dadurch unverändert bleiben, das Aufkommen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer etwas steigen.

### **Anpassung der Städte und Gemeinden: Messzahl, Hebesatz**

Wenn, wie in Kap. 10.2 abgeschätzt, die erweiterte Bemessungsgrundlage ein erhebliches Mehraufkommen erbringt, das Ziel der Reform aber sein könnte, den Städten und Gemeinden ein gesichertes Aufkommen von z.B. 30 Mrd. € (vor Abzug der Umlage) in 2004 zu erbringen, so sind unter

<sup>116</sup> Angeblich haben eine Vielzahl von Unternehmen den seit 2002 für eine Organschaft erforderlichen Ergebnisabführungsvertrag nicht geschlossen, da dann von der Muttergesellschaft (Organschaftsträger) zugleich alle Verluste kurzfristig ausgeglichen werden müssen. Diese Unternehmen würden also durch eine generelle Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft nicht betroffen werden.

<sup>117</sup> So wird z.B. der Steuerrechtsexperte C. SEIBT von der Sozietät Freshfield/Bruckhaus/Deringer im Handelsblatt vom 9.12.2002 wie folgt zitiert: "Denn wenn Konzerne - wie bereits diskutiert wird - ihre Holdingstruktur durch das Stammhaus-Prinzip ersetzen und die Konzernteile in Betriebstöchter umwandeln, um gewerbesteuerliche Verluste im Konzernkreis besser" (also auch nach Beendigung der gewerbesteuerlichen Organschaft) "nutzen zu können, sei der Verkauf einzelner Unternehmenssparten erschwert: Weil die Anteile an den Tochtergesellschaften vielfach steuerfrei veräußert werden könnten, ließen sie sich besser abstoßen als Betriebsteile." "Alle Strukturmodelle, .. um die Abschaffung der gewerbesteuerlichen Verlustverrechnung zu kompensieren, seien gegenüber der Organschaft die schlechtere Alternative." Im Klartext: Die Aufhebung der Organschaft führt sicher zu (u.E. erheblichen) Mehrerträgen, vgl. Kap. 10.2.

Umständen Nachjustierungen erforderlich. Als Instrumente stehen zur Verfügung eine generelle Absenkung der Messzahl, etwa von heute 5% auf 4%, spezielle Senkungen, etwa nur für Einzelunternehmer, ferner eine gemeindespezifische Anpassung der Hebesätze. Wenn, wie zu erwarten, gerade Städte mit früher hohen Gewerbesteuereinnahmen und besonders starken Einbrüchen der Gewerbesteuer von der Reform profitieren, also Städte, die ohne Reform ihre Hebesätze nun deutlich erhöhen müssten, so könnte durch die Reform das weitere Auseinanderdriften der Hebesätze gestoppt und vielleicht sogar eine sehr wünschenswerte Verringerung der Differenzen eingeleitet werden (vgl. zu den schädlichen Auswirkungen übermäßiger Differenzen auch Anhang A3).

Die Betriebssteuerumlage bewirkt eine automatische Glättung der durch die Reform bewirkten unterschiedlichen Mehr- und Mindererträge. Die Umlage muss nämlich wesentlich von den Städten und Gemeinden bezahlt werden, die hohe Einnahmen bzw. hohe Steigerungen durch die Reform haben, wer weniger erhält, profitiert besonders stark von der dadurch deutlich abgesenkten Umlage.

## 11 Auswirkungen auf ausgewählte einzelne Unternehmen

Wir vergleichen

- die in den Jahren 1998 bis 2000 existierende reale Steuersituation der Unternehmen, nachdem sie sich also an die Gewerbesteuergesetze und deren Optimierungsmöglichkeiten angepasst haben,

mit

- Unternehmen mit denselben, unveränderten betriebswirtschaftlichen Strukturdaten, aber nun unter dem System der Kommunalen Betriebsteuern, und zwar bevor sie sich an die neuen Betriebssteuergesetze und deren Optimierungsmöglichkeiten angepasst haben. Es ist zu vermuten, dass, wo die Betriebssteuer höhere Belastungen bringen würde, entsprechende Anpassungen stattfinden: Eine kleine Bäckerei würde nicht mehr, steuergetrieben wie bisher, z.B. als GmbH firmieren.

Die an dieser Untersuchung aktiv teilnehmenden bayerischen Städte und Gemeinden haben eine größere Zahl von dort firmierenden Unternehmen unterschiedlicher Branchen, Rechtsformen und Firmengrößen unter Zusicherung völliger Anonymität um Mitwirkung an den Untersuchungen gebeten. Rund 40 Unternehmen haben daraufhin freiwillig detaillierte Steuerdaten zur Verfügung gestellt, die die Abschätzung der Auswirkung der Kommunalen Betriebssteuer auf das jeweilige Unternehmen vor Anpassung im Vergleich zur Gewerbesteuer ermöglichen.

Im Folgenden wird in Kap. 11.1 die Datenerhebung und die Methode der Datenauswertung auf der Basis von Kap. 5, 6 und 10 beschrieben. Eine Darstellung und kritische Bewertung der Ergebnisse dieser Auswertung erfolgt in Kap. 11.2.

### 11.1 Datenerhebung und Methode der Datenauswertung

Das Datensammelblatt, das von den teilnehmenden Städten und Gemeinden im Juni 2002 an ausgewählte Unternehmen gesandt wurde, ist einschließlich der erläuternden Anschreiben in Teil IV, Anhang 2 wiedergegeben. Erbeten wurden Angaben aus der Gewerbesteuerklärung, aus dem Gewerbesteuerbescheid bzw. aus der Steuerplanung und aus der Gewinn- und Verlustrechnung, und zwar für die Jahre 1998, 1999 und 2000. Ein Rücklauf mit vollständigen, auswertbaren Daten kam von insgesamt 38 Unternehmen.

Die Methode der Auswertung und der Berechnung lässt sich am deutlichsten anhand der Auswertungstabelle für ein typisiertes Personenunternehmen erläutern, siehe Tabelle 11.1a und 11.1b. Die wesentlichen Rechenschritte sind in Tabelle 11.1b beispielhaft dokumentiert:

Zu dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeile 1 = Zeile 11), werden die im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte hinzugerechnet (Zeile 12). Sie ergeben sich aus der Gewerbesteuererklärung (Zeilen 12.1 bis 12.5) und aus der Gewinn- und Verlustrechnung (Zeilen 12.6 bis 12.10). Gekürzt wird der Gewerbeertrag um die von Dritten erwirtschafteten Kapitalentgelte (Zeile 13), die sich ebenfalls aus der Gewerbesteuererklärung (Zeilen 13.1 bis 13.5, 13.10) und der Gewinn- und Verlustrechnung (Zeilen 13.6 bis 13.9) ergeben. Ergebnis ist der Betriebsertrag (Zeile 14). Nach Abzug des jetzt auf 50% des Betriebsertrags begrenzten Verlustvortrags (Zeile 15.2), des allgemeinen Freibetrags (Zeile 15.3) und, gerade für kleinere und neuere Betriebe wichtig, eines Finanzfreibetrags für Zinshinzurechnungen (Zeile 15.4) ergibt sich der maßgebliche Betriebsertrag (Zeile 15).

Tabelle 11.1a Basisdaten für ein typisiertes Beispielunternehmen

## (A) Angaben zu einem typisierten Beispielunternehmen

Typisiertes Beispielunternehmen, Personengesellschaft, einige Dutzend Mitarbeiter, einige Mio € Jahresumsatz

Zur Gewerbesteuer:	1998	1999	2000
(B) Angaben aus der Gewerbesteuererklärung	1.000 €	1.000 €	1.000 €
(1) Gewinn aus Gewerbebetrieb des Unternehmens	401	449	567
(2) Summe der Hinzurechnungen gemäß §8 GewStG (hier nicht separat ausgewiesen) basierend auf			
(2.1) Nr. 1: Entgelte für Dauerschulden in voller Höhe, hälftige Zurechnung 0,5 x 22	22	22	17
(2.2) Nr. 2: Renten und dauernde Lasten			
(2.3) Nr. 3: Gewinnanteile der stillen Gesellschafter			
(2.4) Nr. 4: Gewinnanteile der pers. haftenden Gesellschafter einer KGaA			
(2.5) Nr. 5: ab 2001: Dividenden nach §3, Nr. 40 EStG oder §8b(1) KStG			
(2.6) Nr. 6: weggefallen			
(2.7) Nr. 7: 50% der Miet- & Pachtzinsen für Betr.anl. außer Grundbesitz, an Inl. 0,5 x			
(2.7a) an Ausländer 0,5 x			
(2.8) Nr. 8: Anteile am Verlust von in- oder ausländischen Personengesellschaften			
(2.9) Nr. 9: Spenden und Beiträge			
(2.10) Nr. 10: Gewinnminderungen bei Beteiligungsbesitz			
(2.11) Nr. 11: weggefallen ab 1999: Zinsen nach §10, Nr. 2 KStG			
(2.12) Nr. 12: Ausländische Steuern			
(3) Summe der Kürzungen gemäß §9 GewStG (hier nicht separat ausgewiesen) basierend auf			
(3.1) Nr. 1, Satz 1: Einheitswert (Kürzung um 1,2% des Einheitswerts) 0,012 x	116	116	116
(3.1a) Nr. 1, Satz 2/3: Erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen			
(3.2) Nr. 2: Anteile am Gewinn von in- oder ausländischen Personengesellschaften			
(3.2a) Nr. 2a: Gewinne aus Anteilen an nicht steuerbefreiten inländischen Kap.ges.			
(3.2b) Nr. 2b: Der KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile			
(3.3) Nr. 3: Pos. Gewerbeertrag aus Betriebsstätten im Ausland			
(3.4) Nr. 4: Miet- & Pachtzinsen, die dem Gewinn hinzugerechnet worden sind			
(3.5) Nr. 5: Spenden und Zuwendungen an Stiftungen	0	0	0
(3.6) Nr. 6: weggefallen ab 2000: Zinsen nach §43(1)Nr.5 EStG			
(3.7/8) Nr. 7/8: Gewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland			
(3.9) Nr. 9: weggefallen			
(3.10) Nr. 10: Vergütungen für Fremdkapital nach §8a KStG			
(4) Gewerbeertrag des Unternehmens = (1)+(2)-(3)	411	457	573
(5) Weitere Angaben			
(5.1) Gewerbeertrag der Organgesellschaften			
(5.2) Verlustvortrag (§10a GewStG)			
(6) Angaben zum Gemeindeanteil am Umsatzsteueraufkommen			
(6.1) Sachanlagen einschl. Sonderbetriebsvermögen	520	578	588
(6.2) Löhne und Gehälter lt. Gewinnermittlung	1.406	1.459	1.434
(6.3) bei bilanz. Unternehmen: Vorräte	1.215	1.129	1.219
nur bei Organgesellschaften:			
(6.1G) Sachanlagen aller Organgesellschaften, soweit nicht in Zeile 6.1 angegeben			
(6.2G) Löhne und Gehälter aller Organgesellschaften, soweit nicht in Zeile 6.2 angeg.			
(6.3G) Vorräte aller Organgesellschaften, soweit nicht in Zeile 6.3 angegeben			
(C) Angaben aus dem Gewerbesteuerbescheid bzw. aus der Steuerplanung			
(7) Gewerbesteuer			
(7.1) Festgesetzter Gewerbeertrag	411	457	573
(7.2) Freibetrag	3	3	3
(7.3) Steuermessbetrag	20	23	28
(7.4) Zerlegung auf die beteiligten Städte	6	7	10
(7.5) Verbleibender Verlustvortrag für Gewerbesteuer			
Zur Kommunalen Betriebssteuer:	1998	1999	2000
(D) Angaben aus der Gewinn- und Verlustrechnung	1.000 €	1.000 €	1.000 €
(8) Gesamt Erträge	3.081	3.528	4.308
davon			
(8.1) Umsatzerlöse inkl. Bestandsveränderungen	2.966	3.418	4.264
(8.2) Zinserträge und Ähnliches	115	110	44
(8.3) Miet- & Pächterträge, inkl. solche für Grundbesitz			
(8.4) Lizenzträge und Ähnliches			
(8.5) aus Gewinnübernahmen und Verlustabführungen			
(8.6) aus Beteiligungen			
(9) Gesamt Aufwendungen	2.738	3.143	3.813
davon			
(9.1) Materialaufwand			
(9.2) Personalaufwand	1.690	1.754	1.890
(9.3) Abschreibungen auf Sachanlagen	157	167	178
(9.3a) Abschreibungen auf Kapitalanlagen und Beteiligungen			
(9.4) Schuldzinsen (nicht nur Dauerschuldzinsen) und Ähnliches	23	23	30
(9.5) Miet- & Pachtzahlungen, inkl. solche für Grundbesitz	29	32	36
(9.6) Lizenzzahlungen			
(9.7) aus Gewinnabführungen & Verlustübernahmen			
(10) Jahresüberschuss vor Steuern	401	449	567
(10.1) zu versteuerndes Einkommen			
(10.2) Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld			

Tabelle 11.1b Auswertung für ein typisiertes Beispielunternehmen

<b>Zur Kommunalen Betriebssteuer:</b>			<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
<b>(E) Bestimmung des Betriebsertrags</b>			<b>1.000 €</b>	<b>1.000 €</b>	<b>1.000 €</b>
Die Hinzurechnungen und Kürzungen können direkt der Gewinn- und Verlustrechnung entnommen werden. Es ist deshalb keine separate Betriebssteuererklärung erforderlich. Im Folgenden werden die Berechnungen beispielhaft auf der Basis der in der Gewerbesteuererklärung vorhandenen Daten gemacht.					
<b>(11) = (1)</b>	<b>Gewinn aus Gewerbebetrieb des Unternehmens</b>		<b>401</b>	<b>449</b>	<b>567</b>
(12.1)	100% von 2.3	Nr. 3: Gewinnanteile der stillen Gesellschafter	0	0	0
(12.2)	100% von 2.4	Nr. 4: Gewinnanteile der pers. haftenden Gesellschafter einer KGaA	0	0	0
(12.3)	100% von 2.8	Nr. 8: Anteile am Verlust von in- oder ausländischen Pers.ges.	0	0	0
(12.4)	100% von 2.10	Nr. 10: Gewinnminderungen bei Beteiligungsbesitz	0	0	0
(12.5)	100% von 2.12	Nr. 12: Ausländische Steuern	0	0	0
(12.6)	50% von 9.5	Miet- & Pachtzahlungen, inkl. solche für Grundbesitz	15	16	18
(12.7)	100% von 9.3a	Abschreibungen auf Kapitalanlagen und Beteiligungen	0	0	0
(12.8)	100% von 9.4	Schuldzinsen (nicht nur Dauerschuldzinsen) und Ähnliches	23	23	30
(12.9)	50% von 9.6	Lizenzzahlungen	0	0	0
(12.10)	100% von 9.7	Aufwendungen aus Gewinnabführungen & Verlustübernahmen	0	0	0
<b>(12)</b>	<b>Hinzurechnung von im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelten, soweit bei (11) abgezogen</b>		<b>38</b>	<b>39</b>	<b>48</b>
(13.1)	100% von 3.2	Nr. 2: Anteile am Gewinn von in- oder ausländischen Personenges.	0	0	0
(13.2)	100% von 3.2a	Nr. 2a: Gewinne aus Anteilen an nicht steuerbefreiten inl. Kap.ges.	0	0	0
(13.3)	100% von 3.2b	Nr. 2b: Der KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile	0	0	0
(13.4)	100% von 3.3	Nr. 3: Pos. Gewerbeertrag aus Betriebsstätten im Ausland	0	0	0
(13.5)	100% von 3.7/8	Nr. 7/8: Gewinne aus Anteilen an Kapitalges. mit Sitz im Ausland	0	0	0
(13.6)	100% von 8.2	Zinserträge und Ähnliches	115	110	44
(13.7)	50% von 8.3	Miet- & Pachterträge, inkl. solche für Grundbesitz	0	0	0
(13.8)	100% von 8.5	Erträge aus Gewinnübernahmen und Verlustabführungen	0	0	0
(13.9)	100% von 8.6	Erträge aus Beteiligungen	0	0	0
(13.10)	0% von 5.1	Gewerbeertrag der Organgesellschaften (Stop der gewerbest. Organschaft)	0	0	0
<b>(13)</b>	<b>Kürzung um von Dritten erwirtschaftete Kapitalentgelte, soweit bei (11) dazu gezählt</b>		<b>115</b>	<b>110</b>	<b>44</b>
<b>(14) = 11+16.1+12-13</b>	<b>Betriebsertrag (vor Verlustvortrag und vor Betriebssteuerrückstellung)</b>		<b>403</b>	<b>466</b>	<b>681</b>
(15.1)	= (Vorjahr) 15.1 - 15.2 - min{15; 0}	Verlustvortrag bei Betriebssteuer	0	0	0
(15.1a)	= 5.2	zum Vergleich: Verlustvortrag bei Gewerbesteuer	0	0	0
(15.2)	= min{15.1; max{50% * 14; 0}}	berücksichtigter Verlustvortrag (max. 50% von Zeile 14)	0	0	0
(15.3)		Freibetrag	25	25	25
(15.4)	= max{min{10; 12.8 - 13.6}; 0}	Sonderfreibetrag für Zinshinzurechnung von max. 10.000 €	0	0	0
(15.5)	= max{(14 - 15.2 - 15.3 - 15.4) * 5% * 18.2 / (1 + 5% * 18.2); 0}	Betriebssteuerrückstellung	62	72	107
<b>(15) = 14 - 15.2 - 15.3 - 15.4 - 15.5</b>	<b>maßgeblicher Betriebsertrag (nach Verlustvortrag und Betriebssteuerrückstellung)</b>		<b>317</b>	<b>369</b>	<b>550</b>
(16.1)	= 7.3 * 5% * 18.2	Gewerbesteuerrückstellung	79	88	110
<b>(16) = min{7.1; 7.3/5%}</b>	<b>zum Vergleich: maßgeblicher Gewerbeertrag (inkl. Messzahlenstaffelung)</b>		<b>404</b>	<b>451</b>	<b>567</b>
<b>(17) = 15 - 16</b>	<b>Mehr (+) bzw. Minder (-) des maßgeblichen Betriebsertrags</b>		<b>-87</b>	<b>-82</b>	<b>-17</b>
<b>(F) Bestimmung der Nettobelastung durch die Betriebssteuer (nach Einkommensteuer)</b>					
(18.1)	= 7.3	Gewerbesteuer-Messbetrag	20	23	28
(18.2)		Hebesatz	390%	390%	390%
(18.3)	= 18.1 * 18.2	Gewerbesteuerschuld	79	88	110
(18.4)	= 18.3 * 42%	Verringerung der Einkommensteuerschuld durch Betriebsausgabenabzug	33	37	46
(18.5)	= 18.3 / 18.2 * 180%	durch pauschale Anrechnung der Gewerbesteuerschuld	36	41	51
<b>(18) = 18.3 - 18.4 - 18.5</b>	<b>Nettobelastung durch Gewerbesteuer</b>		<b>9</b>	<b>10</b>	<b>13</b>
(19.1)	= 15 * 5.0%	Betriebssteuer-Messbetrag (keine Staffelung der Meßzahlen)	16	18	27
(19.2)	= 19.1 * 18.2	Betriebssteuerschuld	62	72	107
(19.3)	= 19.2 * 42%	Verringerung der Einkommensteuerschuld durch Betriebsausgabenabzug	26	30	45
(19.4)	= 19.2 / 18.2 * 180%	durch pauschale Anrechnung der Betriebssteuerschuld	29	33	49
<b>(19) = 19.2 - 19.3 - 19.4</b>	<b>Nettobelastung durch die Betriebssteuer</b>		<b>7</b>	<b>9</b>	<b>13</b>
<b>(20) = 18 - 19</b>	<b>Mehr (+) bzw. Minder (-) belastung durch Betriebssteuer</b>		<b>-2</b>	<b>-2</b>	<b>0</b>
<b>(FA) Häufige statt pauschaler Anrechnung der Betriebssteuer auf die Einkommensteuer</b>					
(19.4A)	= 19.2 * 50%	durch 50%-ige Anrechnung der Betriebssteuer	31	36	54
<b>(19A) = 19.2 - 19.3 - 19.4A</b>	<b>Nettobelastung durch die Betriebssteuer</b>		<b>5</b>	<b>6</b>	<b>9</b>
<b>(20A) = 18 - 19A</b>	<b>Mehr (+) bzw. Minder (-) belastung bei häufiger Anrechnung</b>		<b>-4</b>	<b>-5</b>	<b>-5</b>
<b>(Fm) Meßzahl 4% statt 5% und häufige Anrechnung</b>					
(15.5M)	= max{(14 - 15.2 - 15.3 - 15.4) * M * 18.2 / (1 + M * 18.2); 0}	Betriebssteuerrückstellung	51	60	89
<b>(15M) = 14 - 15.2 - 15.3 - 15.4 - 15.5M</b>	<b>maßgeblicher Betriebsertrag (nach Verlustvortrag und Betriebssteuerrückstellung)</b>		<b>328</b>	<b>382</b>	<b>568</b>
(19.1M)	= 15M * 4.0%	Betriebssteuer-Messbetrag (keine Staffelung der Meßzahlen)	13	15	23
(19.2M)	= 19.1M * 18.2	Betriebssteuerschuld	51	60	89
(19.3M)	= 19.2M * 42%	Verringerung der Einkommensteuerschuld durch Betriebsausgabenabzug	21	25	37
(19.4M)	= 19.2M * 50%	durch 50%-ige Anrechnung der Betriebssteuer	26	30	44
<b>(19M) = 19.3 - 19.4 - 19.5</b>	<b>Nettobelastung durch die Betriebssteuer</b>		<b>4</b>	<b>5</b>	<b>7</b>
<b>(20M) = 18 - 19M</b>	<b>Mehr (+) bzw. Minder (-) belastung bei niedrigerer Meßzahl</b>		<b>-5</b>	<b>-6</b>	<b>-6</b>

Je nach Hebesatz und Höhe der Anrechnung der Betriebssteuer auf die Einkommensteuer wird schließlich die Nettobelastung (nach Einkommensteuer) durch die Kommunale Betriebssteuer berechnet; zum einen bei unveränderter Messzahl von 5% und wie bisher pauschalierter Anrechnung auf die Einkommensteuer (Zeile 19), zum zweiten bei hälftiger Anrechnung (Zeile 19A), schließlich für den Fall, dass zusätzlich - wie bei verbreiteter Bemessungsgrundlage vorgesehen - die Messzahl von 5% auf 4% gesenkt werden kann (Zeile 19M).

Es muss betont werden, dass der Auswertung jeweils die von den Unternehmen gelieferten Originaldaten zugrunde liegen, also reale Daten der Jahre 1998, 1999 und 2000. Um den beteiligten Unternehmen aufzuzeigen, welche höhere oder niedrigere Belastung im Falle der Reform durch die Kommunale Betriebssteuer auf sie zukommt, wurde der ab 2001 geltende Körperschaftsteuersatz von 25% für Kapitalgesellschaften und der ab 2005 geltende Spitzensteuersatz von 42% für Personenunternehmen bei den Anrechnungen und der sich ergebenden Nettobelastung nach Körperschaft- bzw. Einkommensteuer den Berechnungen zugrunde gelegt und so die Mehr- oder Minderbelastungen ermittelt (Zeilen 20, 20A und 20M).

Alle Originaldaten zur Gewerbesteuer beziehen sich auf die Messzahl 5% und auf den jeweiligen örtlichen Hebesatz für das untersuchte Jahr. Statt mit dem Hebesatz für das betreffende Jahr werden aber für alle Jahre in Tabelle 11.2 sowohl für die Gewerbesteuer wie für die Kommunale Betriebssteuer die Ergebnisse zum Zweck der Vergleichbarkeit mit dem neuesten<sup>118</sup> Hebesatz für das Jahr 2002 ausgewiesen. Damit wird für die Berechnungen und den Vergleich die jeweilige Wirtschaftsstruktur der Unternehmen für die Jahre 1998, 1999 und 2000 verwendet, aber für den Hebesatz der neueste Wert, um die Unterschiede zwischen Gewerbe- und Betriebssteuer auf der Basis dieses neuesten Hebesatzes zu verdeutlichen.

Bei der Kommunalen Betriebssteuer ist vorgesehen, dass auch nach Nutzung von Verlustvorträgen mindestens die Hälfte des laufenden Gewinns versteuert werden muss. In Tabelle 10.2 ist dies berücksichtigt. Wenn die Bundesregierung, wie in den Koalitionsvereinbarungen vorgesehen, ab 2003 diese Mindestbesteuerung ohnehin für alle Unternehmen einführt, wird in Tabelle 10.2 die durch die Kommunale Betriebssteuer bedingte Mehrbelastung bei hohen Verlustvorträgen (z.B. Unternehmen 2.7a in Tabelle 10.2) überschätzt.

Zudem: Bis 2000 konnten von Kapitalgesellschaften Abschreibungen auf Kapitalanlagen an Kapitalgesellschaften geltend gemacht werden. Derartige Abschreibungen sind ab 2001 allerdings nicht mehr zulässig, bei Personengesellschaften zur Hälfte. Entsprechend werden zur besseren Vergleichbarkeit in den Bezugsjahren 1998 bis 2000 gemachte Abschreibungen beim Betriebsertrag von Kapitalgesellschaften nicht zugerechnet, obwohl bei der Kommunalen Betriebssteuer alle derartigen Abschreibungen wieder zugerechnet werden, soweit sie beim Gewinn abgezogen wurden.

## **11.2 Ergebnisse: eine kritische Bewertung**

Die 38 Unternehmen, deren Daten ausgewertet werden konnten, bilden offenbar aus verschiedenen Gründen alles andere als eine repräsentative Zufallsstichprobe. Dies liegt weniger an der relativ kleinen Zahl von Unternehmen in jeder der 5 Kategorien (vgl. Tabellen 11.2a und b), in denen sie nach Rechts- und Wirtschaftsform zusammengefasst sind, sondern vor allem am Auswahlverfahren:

- Jedes der teilnehmenden Unternehmen konnte durch die Mitarbeit<sup>119</sup> herausfinden, wie sich die Einführung der Kommunalen Betriebssteuer auf seine gesamte Steuerzahlung auswirkt. Zur Teilnahme an der Untersuchung waren deshalb vor allem solche Unternehmen bereit, die erwarten konnten, durch den Übergang von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer eher eine Entlastung als eine erhebliche Mehrbelastung zu erfahren. Der Charme der

<sup>118</sup> In Bamberg wurde der Hebesatz seit 2000 geringfügig erhöht, in Coburg deutlich gesenkt, vgl. Tabelle 3.3.

<sup>119</sup> Dazu mussten von jedem Unternehmen Steuerdaten aus den vorhandenen Steuerunterlagen geliefert werden, vgl. Tabelle 11.1 bzw. Formblatt im Anhang 2.

Kommunalen Betriebssteuer für die Unternehmen liegt ja in der Steuersatzsenkung, die durch die erhebliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage möglich ist und gerade den Unternehmen zugute kommt, die auch heute noch die kommunale Infrastruktur mitfinanzieren. Durch die weiter unten genau analysierten Ergebnisse, etwa in den Spalten 6c und 6d der Tabelle 11.2, wird diese Erwartung in den meisten Fällen bestätigt.

- Bei den sechs teilnehmenden Großunternehmen (Jahresumsatz 2000 über 150 Mio €) handelt es sich um Gesellschaften, die der jeweiligen Stadt wirtschaftlich eng verbunden sind und wohl auch deshalb in den letzten Jahren "gute" Gewerbesteuerzahler waren.

Da den Unternehmen strikt vertrauliche Behandlung ihrer Angaben zugesichert wurde, enthalten die Tabellen 11.2 nur stark zusammengefasste Ergebnisse. Für jedes Unternehmen werden für die drei Bezugsjahre 1998 (Spalten 3a/b), 1999 (Spalten 4a/b) und 2000 (Spalten 5a/b) die Gewerbesteuererschuld<sup>120</sup> und die Betriebssteuerschuld<sup>121</sup> einander gegenübergestellt.

Die Mehr- bzw. Minderbelastung wird in zweifacher Hinsicht wiedergegeben:

- Zum einen in den Spalten 3c, 4c und 5c aus der Sicht der steuernden Kommune als Mehr- bzw. Minderertrag für den Kämmerer;
- zum anderen aus der Sicht des Unternehmens in den Spalten 3d, 4d und 5d, nämlich die Erhöhung oder Verminderung der Gesamt-Steuerbelastung nach Anrechnung der bezahlten Gewerbe- bzw. Betriebssteuer als Betriebsausgabe bei dem zu versteuernden Einkommen (zzgl. pauschaler Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld).

Man erkennt die glättende Wirkung der Anrechnung: Wo das Aufkommen aus der Betriebssteuer höher ausfiel als aus der Gewerbesteuer, wird der größte Teil der Mehrbelastung des Unternehmens durch eine Entlastung bei Einkommenssteuer, allerdings nur ein Viertel bei der Körperschaftsteuer wettgemacht. Wo die Betriebssteuer niedriger liegt als die Gewerbesteuer, fällt die Entlastung des Unternehmens nach Anrechnung entsprechend niedriger aus.

Durch die Einführung der Kommunalen Betriebsteuer wird die gesamte Bemessungsgrundlage gegenüber der der Gewerbesteuer deutlich erhöht, vgl. Tab. 10.1 und 10.2. Entsprechend wurden die Ergebnisse für 2000 in den Spalten 6b, 6c und 6d noch einmal neu mit plausiblen zukünftigen Messzahlen berechnet, um so den Unternehmen das wahrscheinliche reale Ergebnis der Reform zu verdeutlichen:

- Bei allen Unternehmen eine Senkung der Messzahl von bisher 5% auf 4%;
- bei allen Personenunternehmen hälftige statt der derzeitigen pauschalen Anrechnung der bezahlten Betriebssteuer auf die Einkommensteuerschuld; für Einzelunternehmer (also zukünftig auch für Selbständige) zusätzlich deutlich erhöhte Freibeträge.

Die Zahlen, die sich für die insgesamt 38 untersuchten Unternehmen ergeben, haben leider keine generelle Aussagekraft, da fast jedes Unternehmen spezielle Eigenheiten hat. Der generelle Trend wird bei einigen Unternehmen durch extreme Fluktuationen von Jahr zu Jahr überlagert. Die Ursachen dafür, dass die Betriebssteuer für ein Unternehmen in einem gegebenen Jahr höher oder niedriger ausfällt als die Gewerbesteuer, sind sehr unterschiedlich und lassen sich nur aus den Einzelheiten der Unternehmenstabellen vom Typ Tabelle 11.1 ableiten. Doch gilt in vielen Fällen, dass Unternehmen, die heute steueroptimiert wirtschaften, durch die Betriebssteuer zunächst eine Mehrbelastung erfahren. Zwei Fallgruppen können identifiziert werden:

- Unternehmen mit einer hohen Fremdfinanzierung des laufenden Betriebs, die die resultierenden laufenden Schuldzinsen heute und in Zukunft gewinnmindernd vom zu versteuernden Einkommen abziehen können werden. Diese Schuldzinsen werden heute aber, im Gegensatz zu 50% der Dauerschuldzinsen, nicht dem Gewerbeertrag zugerechnet, zukünftig aber vollständig dem Betriebsertrag. Die Kommunale Betriebssteuer wirkt also einerseits dem volkswirtschaftlich

<sup>120</sup> Aus den Originalangaben des Unternehmens, siehe Zeile 18.3 in Tab. 11.1b.

<sup>121</sup> Mit dem oben beschriebenen Verfahren berechnet, siehe Zeile 19.2 in Tab. 11.1b.

bedenklichen Druck in Richtung Fremdfinanzierung entgegen. Um andererseits Liquiditätsprobleme bei solchen Unternehmen zu vermeiden, müssen bis zum Aufbau einer angemessenen Eigenfinanzierung unbedingt Übergangsregelungen geschaffen werden (vgl. auch Kapitel 6.4).

- Eine Reihe von Unternehmen wurden in Besitz- und Betriebsgesellschaften (meist steuergetrieben) aufgespalten<sup>122</sup>; die Betriebsgesellschaft kann hohe Miet- bzw. Immobilienleasingzahlungen vom zu versteuernden Einkommen abziehen, ohne dass irgendwelche Zurechnungen beim Gewerbeertrag erfolgen. Wer von sich selbst (oder auch von Dritten) mietet oder pachtet, wird begünstigt, wer selbst kauft oder baut, wird steuerlich diskriminiert durch Zurechnung der in diesem Fall zu bezahlenden Schuldzinsen. Bei der Kommunalen Betriebssteuer wird Eigenerstellung, Miete und Leasing steuerlich gleich behandelt. Derartige Aufspaltungen, insbesondere für mittelständische Unternehmen ohnehin problematisch, und steuergetriebenes Leasing können dann rückgängig gemacht werden.

Zusammenfassend lässt sich sagen: Steueroptimierte Betriebe verwalten ihre Kapitalerträge steuerbegünstigt in separaten Finanzgesellschaften und setzen im Betrieb nur Schuldzinsen ab.; derartige Betriebe werden tendenziell durch die Betriebssteuer stärker belastet. Weniger steueroptimierte Betriebe verwalten ihre Kapitalerträge im Betrieb und stärken damit ihr Eigenkapital; derartige Betriebe werden tendenziell durch die Betriebssteuer entlastet, da die Ertragszinsen von der Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer abgezogen werden.

---

<sup>122</sup> oder mieten die Betriebsimmobilie von einer den Eigentümern nahe stehenden Person.

Tabelle 11.2a Zusammenfassung der Ergebnisse für die kooperierenden+A31 Kapitalgesellschaften

Die Zahlen haben leider keine generelle Aussagekraft, da fast jedes Unternehmen spezielle Eigenheiten hat. Bei den einzelnen Unternehmen erhöhen die gewerbesteuerspezifischen Steueroptimierungen (steuergetriebene Betriebsaufspaltung, Fremdkapitalfinanzierung etc.) nun meist nur noch die Verwaltungskosten. Entsprechende kostenmindernde Reaktionen auf die Einführung der Betriebssteuer können nur durch Detailuntersuchungen des zuständigen Steuerberaters festgestellt werden.

(1)	(2)	(3a)   (3b)   (3c)   (3d)				(4a)   (4b)   (4c)   (4d)				(5a)   (5b)   (5c)   (5d)				(6b)   (6c)   (6d)			
		=3b-3a		=4b-4a		=3b-3a		=5b-5a		=6b-5a							
Werte in Sp. 3a bis 6d in 1.000 €		2000	1998				1999				2000				2000 4% Messzahl statt 5%		
Unternehmen	Umsatz Mio €	Steuerschuld		Mehrbelastung		Steuerschuld		Mehrbelastung		Steuerschuld		Mehrbelastung		Steuerschuld	Mehrbelastung		
		GewSt	BetrSt	vor	nach	GewSt	BetrSt	vor	nach	GewSt	BetrSt	vor	nach	BetrSt	vor	nach	
<b>Kapitalgesellschaften</b>				ESu/KSt		ESu/KSt		ESu/KSt		ESu/KSt		ESu/KSt				ESu/KSt	
(1) Kap.ges. - ohne Organschaften und Banken																	
(1.1) Versorgung und Verkehr I (AG)	1.853	0	0	0	0	0	1.675	1.675	1.256	41.839	24.206	-17.633	-13.225	20.158	-21.681	-16.261	
(1.2) Versorgung und Verkehr II (AG)	75	654	588	-66	-50	973	903	-70	-52	867	767	-100	-75	637	-230	-173	
(1.3) Installationsbetrieb (GmbH)	11	0	51	51	38	45	123	78	58	102	169	67	50	140	38	28	
(1.4) Bäckerei und Konditorei (GmbH)	6	46	95	48	36	61	119	58	43	56	118	63	47	99	43	32	
(1.5) E-Logistik (AG)	17	56	80	24	18	124	188	64	48	72	157	85	64	129	58	43	
(1.6) Wohnungsbauunternehmen (GmbH)	12	0	93	93	70	0	147	147	111	0	194	194	145	159	159	119	
(1.7) Betrieb von Parkhäusern (GmbH)	2	90	84	-6	-5	87	77	-10	-8	87	74	-13	-10	61	-26	-20	
(1.8) Handelsunternehmen (GmbH)	18	373	363	-9	-7	322	316	-6	-5	277	265	-11	-8	220	-56	-42	
(1.9) Verkehr und Versorgung (Eigenbetrieb)	68	0	45	45	34	297	510	213	160	669	812	143	107	672	3	2	
(1.10) Metallverarbeitung (GmbH)	78	734	789	55	41	756	828	72	54	215	309	94	71	257	42	31	
(1.11) Dienstleistung (GmbH?)	535	0	131	131	98	0	595	595	446	0	651	651	488	541	541	406	
(1.12) Verwaltung von Gewerbeimmobilien (GmbH)	7	0	0	0	0	3	0	-3	-2	6	0	-6	-4	0	-6	-4	
(1.13a) Holzverarbeitung - Herstellung (GmbH)	8	175	180	5	3	101	122	20	15	58	63	5	4	52	-6	-5	
(1.13b) Holzverarbeitung - Vertrieb (GmbH)	?	84	88	4	3	146	151	5	4	174	178	4	3	148	-26	-20	
(1.14) Mittelständischer Betrieb (GmbH)	119	228	1.139	912	171	766	1.044	278	208	936	1.195	259	194	985	49	37	
(1.15) EDV-Zubehör (AG)	19	24	122	99	21	158	178	20	15	199	253	54	40	209	9	7	
(1.16) Kunststoffverarbeitung (GmbH)	11	12	57	45	6	90	98	7	5	229	238	9	7	196	-33	-24	
(2) Kapitalgesellschaften - Organschaften																	
(2.1a) Holding (GmbH), Organträger	3	2.130	0	-2.130	-1.597	1.964	0	-1.964	-1.473	2.849	301	-2.549	-1.912	249	-2.601	-1.951	
(2.1b) Holding, zugehörige Organgesellschaft (GmbH)	136	0	1.877	1.877	1.408	0	1.803	1.803	1.352	0	2.300	2.300	1.725	1.902	1.902	1.426	
(2.2a) Energie und Verkehr - Organträger (GmbH)	68	974	890	-84	-63	761	194	-567	-425	540	57	-483	-362	47	-493	-370	
(2.3a) Medienbranche (GmbH), Organträger	105	0	413	413	310	0	509	509	382	0	375	375	281	308	308	231	
(2.4a) Handelsunternehmen (GmbH), Organträger	45	608	644	37	27	672	709	38	28	681	718	37	28	596	-85	-64	
(2.5a) Automobilhandel (GmbH), Organträger	71	139	101	-39	0	136	92	-45	-34	189	79	-110	-82	66	-123	-93	
(2.6a) Holding (GmbH), Organträger	13	0	120	120	0	0	78	78	58	0	13	13	10	11	11	8	
(2.7a) Bauunternehmen (AG)	363	0	1.767	1.767	1.325	300	1.080	780	585	1.847	633	-1.214	-910	522	-1.325	-994	
(3) Kapitalgesellschaften - Banken																	
(3.1) Regionalbank I (AG)	860	18.253	18.346	93	69	9.561	9.687	126	95	12.169	12.342	173	130	10.232	-1.937	-1.452	
(3.2) Regionalbank II (AG)	321	3.172	3.161	-11	-8	0	0	0	0	2.281	2.349	69	52	1.947	-334	-250	
(3.3) Regionalbank III (AG)	161	4.941	4.974	33	25	4.274	4.308	33	25	3.295	3.329	34	26	2.755	-540	-405	
(3.4) Regionalbank IV (Anstalt des öffentlichen Rechts)	384	4.630	4.621	-9	-7	1.275	1.315	40	30	2.762	2.799	37	28	2.320	-441	-331	

Tabelle 11.2b Zusammenfassung der Ergebnisse für die kooperierenden Personenunternehmen

Die Zahlen haben leider keine generelle Aussagekraft, da fast jedes Unternehmen spezielle Eigenheiten hat. Bei den einzelnen Unternehmen erhöhen die gewerbesteuerspezifischen Steueroptimierungen (steuergetriebene Betriebsaufspaltung, Fremdkapitalfinanzierung etc.) nun meist nur noch die Verwaltungskosten. Entsprechende kostenmindernde Reaktionen auf die Einführung der Betriebssteuer können nur durch Detailuntersuchungen des zuständigen Steuerberaters festgestellt werden.

(1)	(2)	(3a)	(3b)	(3c) =3b-3a	(3d)	(4a)	(4b)	(4c) =4b-4a	(4d)	(5a)	(5b) =3b-3a	(5c) =5b-5a	(5d)	(6b)	(6c) =6b-5a	(6d)	
Werte in Sp. 3a bis 5d in 1.000 €																	
2000		1998				1999				2000				2000 4% Messzahl statt 5%, hälftige statt pauschale Anrechnung			
Unternehmen	Umsatz	Steuerschuld		Mehrbelastung		Steuerschuld		Mehrbelastung		Steuerschuld		Mehrbelastung		Steuer schuld	Mehrbelastung		
<b>Personenunternehmen</b>	<b>Mio €</b>	GewSt	BetrSt	vor	nach	GewSt	BetrSt	vor	nach	GewSt	BetrSt	vor	nach	BetrSt	vor	nach	
(4)	Kommanditgesellschaften	EST/KSt															
(4.1)	Groß- und Einzelhandel (GmbH&Co. KG)	25	312	403	91	16	304	396	92	16	223	287	63	11	238	14	-20
(4.2)	Möbele Einzelhandel (KGaA)	3	37	38	1	0	63	68	5	1	35	38	3	0	31	-4	-2
(4.3)	Maschinenbau (KG)	4	166	172	6	0	181	184	3	0	185	188	3	0	155	-30	2
(4.4)	Kfz-Branche (GmbH&Co. KG)	19					60	65	5	1							
(4.5)	Energieversorgung (AG&Co. KG)	171	4.129	4.233	104	16	4.683	4.360	-323	-50	4.268	4.239	-29	-4	3.515	-753	-387
(4.6)	Metallverarbeitung (GmbH&Co. KG)	32	623	518	-106	-16	695	598	-97	-15	874	876	1	0	726	-149	-74
(4.7)	Bauträger (GmbH&Co. KG)	16	202	253	51	3	0	0	0	0	494	562	68	4	464	-30	5
(4.8)	Mittelständischer Betrieb (GmbH&Co. KG)	22	111	293	182	12	77	231	154	10	100	273	173	11	225	125	11
(4.9)	Heizung/Sanitär/Dachdecker (GmbH&Co. KG)	2									2	9	7	-1	8	6	1
(5)	Einzelunternehmen																
(5.1)	Hotel und Gastronomie	0,5	22	23	1	0	22	23	0	0	23	23	0	0	19	-4	-1

Erläuterungen zu Tab. 11.2:

zu Zeilen 1 bis 5:

Messzahl bei Gewerbesteuer 5%, bei Betriebssteuer unverändert auch 5%; damit können die Effekte der Änderungen deutlich nachvollzogen werden.

Zu Zeile 4.3:

Der Betrieb ist in einem Ort mit niedrigem Hebesatz, die hälftige Anrechnung erbringt weniger als die pauschale (die die Gewerbesteuerbelastung überkompensiert).

Um die Wirkung der beiden Formen der kommunalen Besteuerung auf das einzelne Unternehmen detaillierter herauszustellen, wurden schließlich auf der Basis der hier nur pauschal dargestellten Unternehmensberichte drei typische Fälle konstruiert und durchgerechnet (vgl. Tab. 11.3):

- Zum einen für eine Kapitalgesellschaft, ein Personenunternehmen sowie ein Einzelunternehmen (ähnliche Ergebnisse würden für einen Selbständigen resultieren);
- zum anderen für niedrige, durchschnittliche und hohe Hebesätze.

Wie der Vergleich von Spalte 1 mit 2 zeigt, handelt es sich in diesen zwei Fällen eigentlich um ein und dasselbe fiktive Unternehmen mit einem Jahresgewinn von 10 Mio €, das aber einmal als Kapitalgesellschaft, einmal als Personengesellschaft firmieren soll. Weiterhin wurde ein Einzelunternehmen mit einem Gewerbeertrag von 100.000 € konstruiert (vgl. Spalte 3). Das Rechenverfahren ist in der Tabelle angegeben und folgt den in Kap. 11.1 genau beschriebenen Schritten.

Wie schon oben in Tabelle 11.2 bei den zusammengefassten Ergebnissen wird in der folgenden Tabelle 11.3 zunächst der Vergleich von Gewerbesteuer und Kommunalen Betriebssteuer einmal aus der Sicht der steuernden Kommune (Zeile 3 versus Zeile 13), zum anderen aus der Sicht des besteuerten Unternehmens (Zeile 6 versus Zeile 16) vorgenommen.

- Unter den hier eingehenden typischen Annahmen über die Unternehmensstruktur ergibt sich für jedes der drei Unternehmen ein deutliches Mehraufkommen der Betriebssteuer gegenüber der Gewerbesteuer, und zwar ziemlich unabhängig von der Höhe des angenommenen Hebesatzes: für die zwei großen Unternehmen zeigt Zeile 21 ein Mehraufkommen von etwa 14%, für das kleine Unternehmen von 8%.
- Die Erhöhung oder Senkung der Gesamtbelastung des Unternehmens nach Anrechnung der Betriebssteuerschuld bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer hängt dagegen stark sowohl von der Rechtsform des Unternehmens wie vom örtlichen Hebesatz ab (vgl. Zeile 22): bei durchschnittlichem und noch mehr bei hohem Hebesatz erfahren Personengesellschaften eine deutliche Entlastung ihrer Gewerbesteuerschuld (Zeile 22a und 22c in den Spalten 2 und 3), während sich bei Kapitalgesellschaften die Reduktion der Gesamtsteuerlast durch die Berücksichtigung der Betriebssteuerschuld weit weniger auswirkt. Nur bei niedrigem Hebesatz (Zeile 22b) tritt für jede der drei angenommenen Unternehmenssituationen eine Erhöhung ein, da statt der pauschalen nun eine hälftige Anrechnung bei der Einkommensteuer die bisherige Privilegierung von niedrigen Hebesätzen beendet. Die niedrigere Betriebssteuer führt hier auch insgesamt zu einer geringeren Entlastung bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

Diese Ergebnisse zeigen, dass die Einführung der Kommunalen Betriebssteuer zwei volkswirtschaftlich fragwürdigen Tendenzen entgegenwirkt, die durch die heutige Steuerstruktur gefördert werden: der Umwandlung auch kleinerer Unternehmen in Kapitalgesellschaften und der steuergetriebenen Umsiedlung in Gewerbesteuer-‘Paradiese’ insbesondere im Umland von großen Städten. Beides ist, wie der Vergleich der Zahlen zeigt (Zeilen 22 in Tab. 10.3), unter dem Regime der Kommunalen Betriebssteuer weit weniger lukrativ.

Die Tatsache, dass vor allem große Kapitalgesellschaften ihren zu versteuernden Konzern-Gewinn durch Verlustverrechnungen im Unternehmen und zwischen verbundenen Unternehmen bisher stark vermindern konnten, führt<sup>123</sup> zu den bekannten sehr niedrigen Steuerzahlungen. Die bei der Kommunalen Betriebssteuer vorgesehenen Begrenzungen der Verrechnungsmöglichkeiten führen demgemäß insgesamt zu einem deutlich höheren Aufkommen der Betriebssteuer.

<sup>123</sup> neben anderen Gründen, vgl. Kap. 2.1.

Tab. 11.3 Gesamtbelastung bei Gewerbesteuer und bei Kommunalen Betriebssteuer  
für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen  
bei unterschiedlichen Hebesätzen

	(1a)	(1)	(2a)	(2)	(3a)	(3)
	GmbH		KG		Einzel-	
	100.000 €		100.000 €		unter-	
	alle Angaben in Vielfachen von					
	1.000 €					
<b>A.</b>	<b>heute: Gewerbesteuer</b>					
(1)	Gewinn aus Gewerbebetrieb		100,0		100,0	
(2a)	1/2 Dauerschuldzinsen (Tab.9.1(1998))		7,8		4,5	
(2b)	Freibetrag zzgl. Messzahlenstaffelung (Tab. 9.1)		x		-49,0	
(2)=1+2a-2b	maßgeblicher Gewerbeertrag		107,8		55,5	
(3a)	durchschnittlicher Hebesatz		390%			
(3b)=3a*5%/(1+3a*5%	effektiver Steuersatz		16,3%			
(3)=2*3b	Gewerbesteuerschuld		17,6		9,1	
(4a)=1-3	Bemessungsgrundlage KSt bzw. ESt		82,4		90,9	
(4b)	Steuersatz		25%		30%	
(4)=4a*4b	KSt- bzw. ESt-Schuld		20,6		27,3	
(5a)=180%/3a	Pauschalabzug von der Einkommensteuerschuld		x		46%	
(5)=3*5a	Verminderung der Einkommensteuer		x		-8,1	
(6)	<b>Gesamtbelastung</b>					
(6a)=3+4+5	bei durchschnittlichem Hebesatz		390% 38,2		44,1 32,2	
(6b)	bei niedrigem Hebesatz (Grünwald)		270% 34,6		40,9 30,2	
(6c)	bei hohem Hebesatz (München)		490% 40,9		46,5 33,6	
<b>B.</b>	<b>zukünftig: Kommunale Betriebssteuer</b>					
(11)	Gewinn aus Betrieb		100,0		100,0	
(12a)	alle Netto-Schuldzinsen (=2a)*2*1,5)		23,5		13,6	
(12b)	Finanz-Freibetrag für Zinshinzurechnung (10.000 € 20.000 € für Einzelunternehmer)		0,0		-13,6	
(12c)	allgemeiner Freibetrag (0/24.500/40.000 €)		x		-40,0	
(12)=11+[12a-12b]-12c	maßgeblicher Betriebsertrag		123,5		60,0	
(13a)	durchschnittlicher Hebesatz		390%			
(13b)=5%*13a/(1+5%	effektiver Steuersatz		16,3%			
(13)=12*13b	Betriebssteuerschuld		20,1		9,8	
(14a)=1-13	Bemessungsgrundlage KSt bzw. ESt		79,9		90,2	
(14b)	Steuersatz		25%		30%	
(14)=14a*14b	KSt- bzw. ESt-Schuld		20,0		27,1	
(15a)	Abzug von 50% der Betriebssteuerschuld				50%	
(15)=13*15a	Verminderung der Einkommensteuer				-10,0	
(16)	<b>Gesamtbelastung</b>					
(16a)=13+14+15	bei durchschnittlichem Hebesatz		390% 40,1		43,6 32,0	
(16b)	bei niedrigem Hebesatz (Grünwald)		270% 36,0		43,2 31,5	
(16c)	bei hohem Hebesatz (München)		490% 43,2		43,9 32,4	
(21)	Prozentuales Mehraufkommen der Betriebssteuer gegenüber der Gewerbesteuer					
(21a)=[13/3-100%]	bei durchschnittlichem Hebesatz		14,5%		14,7% 8,0%	
(21b)	bei niedrigem Hebesatz (Grünwald)		14,3%		14,0% 7,8%	
(21c)	bei hohem Hebesatz (München)		14,5%		14,7% 8,0%	
(22)	Prozentuale Erhöhung der Gesamtbelastung des Unternehmens					
(22a)=[16a/6a-100%]	bei durchschnittlichem Hebesatz		5,0%		-1,1% -0,6%	
(22b)	bei niedrigem Hebesatz (Grünwald)		4,0%		5,6% 4,2%	
(22c)	bei hohem Hebesatz (München)		5,6%		-5,5% -3,8%	

## **Literaturhinweise**

- [Bach, Unternehmensteuerreform, 2001]  
Bach, S.: Die Unternehmensteuerreform. In: Rot-grüne Steuerreformen in Deutschland. Eine Zwischenbilanz. A. Truger (Hrsg.), Metropolis-Verlag, Marburg, 2001, S. 47-94.
- [Bach, Kommunalfinanzen, 2002]  
Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunalfinanzen. DIW-Berlin, Wochenbericht Nr. 31/2002, 1. August 2002.
- [Bayern, Gewerbesteuer 1995, 2001]  
Gewerbesteuerpflichtige, Besteuerungsgrundlagen und Steuermessbeträge in Bayern 1995, Ergebnisse der Gewerbesteuerstatistik. Statistische Berichte des Bayerischen Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung, L IV 13 - 3j/95, Dezember 2001.
- [Bayern, Kommunalfinanzen 1999, 2001]  
Staats- und Kommunalfinanzen Bayerns, Rechnungsergebnisse 1999. Statistische Berichte des Bayerischen Landesamts für Statistik und Datenverarbeitung, L I 3 und L II 3 - j/99, August 2001.
- [Baker/McKenzie, Steuerbelastung, 2001]  
Baker/McKenzie: The effective tax burden of companies in the Member States of the EU - the perspective of a multinational investor, March 2001 ([http://www.bakernet.com/documents/1547\\_tx.html](http://www.bakernet.com/documents/1547_tx.html)).
- [BDI, Stadt-Umland-Wirkungen, 2002]  
Zu den Stadt-Umland-Wirkungen einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer. Bundesverband der Deutschen Industrie u.a., Berlin, September 2002.
- [BMF, Finanzbericht 2002, 2001]  
Bundesministerium der Finanzen. Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, August 2001.
- [BMF, Kommunalfinanzen, 2002]  
Entwicklung der Kommunalfinanzen und Gemeindefinanzreform. In: Monatsbericht 05.2002, S. 57-66, Bundesministerium der Finanzen, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Aktuelles/Monatsbericht-des-BMF-686.11912/htm>.
- [destatis, Einkommensteuer 1995, 1999]  
Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.1: Lohn- und Einkommensteuer 1995. Statistisches Bundesamt. Metzler-Poeschel, Dezember 1999.
- [destatis, Gewerbesteuer 1995, 2000]  
Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 10.2: Gewerbesteuer 1995. Statistisches Bundesamt. Metzler-Poeschel, Februar 2000.
- [destatis, Körperschaftsteuer 1995, 2000]  
Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.2: Körperschaftsteuer 1995. Statistisches Bundesamt. Metzler-Poeschel, Dezember 2000.
- [destatis, Realsteuervergleich 2000, 2001]  
Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 10.1: Realsteuervergleich - Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligung. Statistisches Bundesamt. Metzler-Poeschel, Oktober 2001.
- [destatis, Jahrbuch 2000, 2001]  
Statistisches Jahrbuch 2000. Statistisches Bundesamt. Metzler-Poeschel, September 2000.
- [destatis, VGR, 2001]  
Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Konten und Standardtabellen - Vorbericht 2001, Fachserie 18, Reihe 12. Statistisches Bundesamt - destatis, Wiesbaden, 2002.
- [destatis, Gewerbesteuer 1998, 2002]  
Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 10.2: Gewerbesteuer 1998. Statistisches Bundesamt. Metzler-Poeschel, voraussichtlich Januar 2003. Verwendet wurden die im Oktober zur Verfügung gestellten vorläufigen Eckpunkte für diese Statistik, insbesondere die Veränderungsdaten der Eckpunkte gegenüber 1995.
- [Deutscher Städtetag, Gemeindesteuersystem, 2001]  
Deutscher Städtetag, Positionspapier zu 'Zukunftsfähigkeit des Gemeindesteuersystems', 25.1.2001, Berlin.

- [Deutscher Städtetag, Gemeindefinanzbericht, 2002]  
Deutscher Städtetag, Städtische Finanzen: Kollaps oder Reformen. Gemeindefinanzbericht 2002. Der Städtetag, 4/2002, Kohlhammer, Stuttgart.
- [EU, Steuerbasis, 2001]  
EU Memorandum Towards an internal market without tax obstacles, A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities [COM(2001)582] vom 23.10.2001.
- [EU, Unternehmensbesteuerung, 2001]  
Company Taxation in the Internal Market [SEC(2001)1681], including - in a separate file - the annexes to the study ([http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/whatsnew.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/whatsnew.htm)), August 2001.
- [EU, Unternehmensbesteuerung, 2002]  
Europäische Unternehmensteuerkonferenz - Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Brüssel, 29./30.4.2002.
- [Frenzel, Margenmodell, 2002]  
Frenzel, Mathias: Die Umsatzsteuer im Kern- und Nebenbetrieb der Kreditinstitute. In: Steuerpraxis für Kreditinstitute, Kennzahl 1910, S. 46 ff., 53. Lieferung, II/01.
- [Fuest/Huber, Gewerbesteuer, 2001]  
C. Fuest und B. Huber: Zur Reform der Gewerbesteuer. Gutachten erstellt im Auftrag des Ministeriums für Wirtschaft im Saarland. München, 18. Juni 2001, mimeo.
- [Haslinger, Gesamtrechnung, 1996]  
F. Haslinger, Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, Oldenbourg Verlag, München, 7. Aufl., Oldenbourg-Verlag, München, 1996.
- [Jarass/Obermair, EU Steuersystem, 1999]  
Jarass, L. und Obermair, G.M.: More Jobs, Less Tax Evasion, Cleaner Environment (,Mehr Arbeitsplätze, weniger Steuervermeidung, bessere Umwelt'). 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). Eine deutsche Zusammenfassung der Ergebnisse ist erschienen in: Zeitschrift für Internationales Steuerrecht, 7. Jahrgang, Heft 10, S. 289-293.
- [Jarass, Zinsbesteuerung in Europa, 2002]  
Zinsbesteuerung in Europa - Möglichkeiten einer Abgeltungssteuer in Deutschland, Zeitschrift für Internationales Steuerrecht, Beck-Verlag, 2/2002 (verfügbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM), Bereich Publikationen/Steuern, B. Aufsätze).
- [Jarass, Abschreibungstabellen, 2001]  
Jarass, L.: Neuregelung der Abschreibungstabellen ab 2001. Anhörung beim Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 15. Januar 2001. Offizielles Anhörungsprotokoll (verfügbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM), Bereich Publikationen/Steuern, B. Aufsätze).
- [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002]  
Jarass, L. und Obermair, G.M.: Wer soll das bezahlen? Wege zu einer fairen und sachgerechten Besteuerung: Begrenzung der Belastungen für alle, Mindest-Belastung für die Großen. Metropolis-Verlag, Marburg, 2002, 9 €
- [Junkernheinrich, Gewerbesteuer, 2002]  
Junkernheinrich, J.: Modelle zur Reform der Gewerbesteuer. 27.08.2002 (verfügbar unter [www.uni-trier.de/jkh](http://www.uni-trier.de/jkh)).
- [Karrenberg, Gewerbesteuer, 2001]  
Karrenberg, H.: Die Steuerpolitik der laufenden Legislaturperiode aus städtischer Sicht. In: Rot-grüne Steuerreformen in Deutschland. Eine Zwischenbilanz. A. Truger (Hrsg.), Metropolis-Verlag, Marburg, 2001, S. 95-134.
- [Karrenberg, Gemeindesteuersystem, 2002]  
Karrenberg, H. und Reidenbach, M.: Strukturen und Entwicklungen im geltenden Gemeindesteuersystem, Dt. Städtetag und Dt. Institut für Urbanistik, Juli 2002, mimeo.
- [Teichmann, Öffentliche Haushalte 2002/2003, 2002]  
Teichmann, D.: Öffentliche Haushalte 2002/2003: Steuerausfälle konterkarieren Sparkurs - Höhere Defizite drohen. DIW-Berlin, Wochenbericht Nr. 35/2000, 29. August 2002 (verfügbar unter [www.DIW.de](http://www.DIW.de)).
- [vbw, Gewerbesteuer, 2002]  
Einbruch bei der Gewerbesteuer: Was steckt dahinter? Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e.V. u.a., ca. Oktober 2002.

## **Teil IV Anhang (Hinweise)**

Der Anhang ist unter [www.bay-staedtetag.de](http://www.bay-staedtetag.de) bzw. unter [www.ATW-Forschung.DE](http://www.ATW-Forschung.DE), Bereich Publikationen abrufbar.

### **Gliederung des Anhangs**

Anhang 1 Einnahmen und Ausgaben der Städte

Anhang 2 Erhebungsbögen für die Unternehmensdaten

Anhang 3 Materialien zur Kommunalen Betriebssteuer

A3.1 Erläuterung der Kommunalen Betriebssteuer - einige Beispiele

A3.2 Erläuterung der Systematik der Besteuerung der gesamtwirtschaftlichen Wertschöpfung anhand der Bundesbankstatistik

A3.3 Exkurs zur weiteren Diskussion: Hebesatzrechte sinnvoll?

Anhang 4 Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen

A4.1 Mitglieder der Kommission

A4.2 Position der kommunalen Verbände

A4.3 AK Quantifizierung der AG Kommunalsteuern

## **Teil V Unternehmensdaten (werden nicht veröffentlicht)**

Diese Daten haben die Unternehmen den Kammereien zur vertraulichen Behandlung zur Verfügung gestellt. Sie werden deshalb nicht veröffentlicht.

Die Einzelergebnisse der Erhebung wurden systematisch aufbereitet, und jedem einzelnen Teilnehmer der Untersuchung wurden seine Ergebnisse übermittelt. Eine Zusammenfassung der Ergebnisse enthält Kap. 11 des Hauptberichts.

### **Danksagung:**

Viele hilfsbereite Menschen haben zum Gelingen dieser innovativen Arbeit beigetragen, Ihnen allen sei herzlichst gedankt. Besonders hervorgehoben seien für kritische Kommentare Toni HINTERDOBLER, Straubing; Johannes NAGEL, Hamburg; Friedrich SCHNEIDER, München; Dr. Hans-Günther SENGER, Frankfurt; für die intensive Kooperation im Bereich Statistik Volker KORSDMEYER, Roland SCHÖFFEL, Norbert SCHWARZ, Markus ZWICK, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden; für die mühsame Arbeit der Lektorierung Frau Dipl. Volkswirtin Anna JARASS, Wiesbaden.