

Broer, Michael

Article

Grundsteuer versus gemeindlicher Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Broer, Michael (2019) : Grundsteuer versus gemeindlicher Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, Wirtschaftsdienst, ISSN 1613-978X, Springer, Heidelberg, Vol. 99, Iss. 2, pp. 126-132,
<https://doi.org/10.1007/s10273-019-2406-z>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/213713>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Michael Broer

Grundsteuer versus gemeindlicher Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer

Obwohl ein Kompromiss zur Grundsteuerreform gemeldet wurde, gibt es Widerstände aus CDU und CSU. Die Zeit drängt, weil das Bundesverfassungsgericht 2018 die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt hat und eine Reform bis Ende 2019 fordert, andernfalls entfällt diese Steuer. Kritik wird unter anderem wegen der fehlenden Orientierung an der Leistungsfähigkeit und der mit der Neubewertung der Grundstücke verbundenen Kosten geäußert. Daher gibt es Vorschläge, die Grundsteuer durch einen gemeindlichen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu ersetzen, um so das Leistungsfähigkeitsprinzip umzusetzen und Kosten der Neubewertung der Grundstücke zu vermeiden. Die Alternativen zur Grundsteuer sollten den Kriterien für ein rationales Gemeindesteuersystem genauso gut wie oder gar besser entsprechen als der Status quo: eine geringe Konjunkturreakibilität, eine proportionale Wachstumsreakibilität und eine geringe interkommunale Streuung des Steueraufkommens.

Die Grundsteuer B erreichte 2017 ein Aufkommen von 13,6 Mrd. Euro. Dies entsprach 12,9% der kommunalen Steuereinnahmen. Hinter der Gewerbesteuer ist sie die einzige kommunale Steuer mit Hebesatzautonomie. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts von 2018 ist eine Reform der Grundsteuerbemessungsgrundlage unabdingbar.¹ Andernfalls könnte es der Grundsteuer wie der Vermögensteuer ergehen, deren Bemessungsgrundlage vom Bundesverfassungsgericht ebenfalls für verfassungswidrig erklärt wurde und die seit dem 1.1.1997 nicht mehr erhoben werden darf.² Die verfassungsfeste Ermittlung einer neuen Bemessungsgrundlage für rund 35 Mio. Grundstücke benötigt Zeit und bindet unter anderem die Ressourcen der öffentlichen Verwaltungen. Zudem wird vor allem in der juristischen Steuerwissenschaft an der Grundsteuer kritisiert, dass sie als Objektsteuer nicht zu einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit führt.³

Vor diesem Hintergrund gibt es Stimmen aus der Praxis⁴ und der Wissenschaft⁵, die fordern, auf die Erhebung der Grundsteuer zu verzichten und stattdessen die kommunalen Einnahmen aus der Einkommensteuer zu erhöhen, etwa durch Einführung eines bereits in Art. 106 Abs. 5 GG vorgesehenen gemeindlichen Hebesatzrechts.

Die Verwaltungskosten einer neuen Bemessungsgrundlage scheinen aus Sicht der Länder tragbar, denn es gab in der letzten Legislaturperiode einen von den meisten Ländern unterstützten Reformansatz.⁶ Die Argumentation der fehlenden Orientierung der Grundsteuer an dem Leistungsfähigkeitsprinzip vernachlässigt, dass die Kommunen andere Aufgaben haben als der Zentralstaat. Während letzterer vor allem für die Umverteilung und die Stabilisierung zuständig ist, liegt die Aufgabe der Kommunen vor allem bei der effizienten Allokation.⁷ Aus diesem Grund können die für die zentrale Ebene eines Staates entwickelten Kriterien für ein

1 Vgl. Bundesverfassungsgericht: Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig, Pressemitteilung vom 10.4.2018, Nr. 21/2018, <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2018/bvg18-021.html> (13.12.2018).

2 Vgl. Bundesverfassungsgericht: Beschluß des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv093121.html>.

3 Vgl. R. Seer: § 16 Grund- und Vermögensteuern, in: K. Tipke, J. Lang et al.: Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, Rz. 2.

4 Vgl. o.V.: GdW und Haus & Grund fordern Abschaffung der Grundsteuer, Pressemitteilung vom 19.12.2018, https://ssl.hausundgrund.de/hug_zentralverband/presse_1297_GdW_und_Haus_&_Grund_fordern_Abschaffung_der_Grundsteuer_20181219.html (29.1.2019).

5 Vgl. G. Graf: Ersatz für die Grundsteuer: eine einfache, effiziente, kostengünstige und gerechte Lösung, in: Wirtschaftsdienst, 98. Jg. (2018), H. 9, S. 669-672; U. van Suntum, D. Schultewolter: Grundsteuer durch einen kommunalen Einkommensteuernzuschlag ersetzen, in: Wirtschaftsdienst, 98. Jg. (2018), H. 5, S. 353-356; sowie S. Homburg: Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform, in: Wirtschaftsdienst, 98. Jg. (2018), H. 3, S. 169-175.

6 Zum Folgenden siehe: Deutscher Bundestag: Gesetzentwurf des Bundesrates, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 105), Drucksachen. 18/10751 vom 21.12.2016.

7 Vgl. H. Zimmermann: Kommunalfinanzen, 3. Aufl., Berlin 2016, S. 7-15; sowie H. Zimmermann, K.-D. Henke, M. Broer: Finanzwissenschaft, 12. Aufl., München 2017, S. 245-251.

Prof. Dr. habil. Michael Broer lehrt Volkswirtschaftslehre an der Hochschule Ostfalia in Wolfsburg.

rationales Steuersystem⁸ nicht einfach auf die kommunale Ebene übertragen werden. Für letztere gelten eigene Kriterien, die nicht vollumfänglich mit den Anforderungen der Zentralebene in Einklang stehen müssen; zu nennen wären z. B. eine geringe Konjunkturreakibilität, eine proportionale Wachstumsreakibilität und eine geringe interkommunale Streuung des Steueraufkommens.⁹ Anhand dieser Kriterien soll nachfolgend die bisherige Grundsteuer mit einem kommunalen Steuerzuschlag verglichen werden.

Fragen und Probleme

Sollte die Grundsteuer B durch einen Steuerzuschlag ersetzt werden, müsste nicht nur ein kommunaler Zuschlag auf die Einkommensteuer der natürlichen, sondern auch auf die Körperschaftsteuer der juristischen Personen erhoben werden. Auch Körperschaften unterliegen der Grundsteuer B. Ist diese Steuer nicht überwälzbar,¹⁰ würden auch Körperschaften durch die Abschaffung der Grundsteuer B entlastet werden, sodass es (auch aus verteilungspolitischer Sicht) zu einer Mehrbelastung der Eigentümer der Körperschaften an anderer Stelle kommen müsste. Argumente für einen Zuschlag auf die Körperschaftsteuer ergeben sich auch im Zusammenhang mit der von der Politik angestrebten Belastungsneutralität der Rechtsformen im Bereich der Unternehmensbesteuerung.¹¹ Zu klären wäre auch, ob das Aufkommen des kommunalen Zuschlags dem Solidaritätszuschlag unterliegt, was die nominale Belastung der Unternehmen, ein Indikator für internationale Steuerbelastungsvergleiche, weiter erhöhen würde.

Eine gemeindescharfe Erfassung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage liegt derzeit nicht vor, sodass hier sowohl mit einem entsprechenden Verwaltungsaufwand als auch einer zeitlichen Verzögerung zu rechnen wäre. Ob eine Reform innerhalb der Zeitvorgaben des Bundesverfassungsgerichts möglich wäre, soll hier nicht geprüft werden. Im Rahmen der Gemeindefinanzkommission wurde 2010 die Einführung eines kommunalen Einkommensteuer-

zuschlags für das Jahr 2014, also innerhalb von drei bis vier Jahren, für möglich gehalten;¹² ein solch langer Zeitraum steht im Zusammenhang mit der aktuell durchzuführenden Grundsteuerreform aber wohl nicht zur Verfügung.

Weiterhin wäre zu entscheiden, was mit der Grundsteuer A, die verfassungsrechtlich nicht beanstandet wurde, passieren soll. Sollte sie weiterhin erhoben werden, müssten Betriebe der Land- und Forstwirtschaft bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer z. B. in Form einer Anrechnung der Grundsteuer A wie bei der Gewerbesteuer entlastet werden. Durch die Abschaffung der Grundsteuer B würden Land- und Forstwirte nicht entlastet, durch den Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer wohl aber belastet. Die Abschaffung der Grundsteuer A und B würde vermutlich eine Grundgesetzänderung notwendig machen, da nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden das Aufkommen aus der Grundsteuer zusteht. Dies dürfte nicht der Fall sein, wenn zumindest die Grundsteuer A beibehalten werden würde.

Gemeindlicher Einkommensteueranteil, Körperschaft- und Grundsteuer

Da eine Abschaffung der Grundsteuer B folgerichtig auch zu einem kommunalen Zuschlag auf die Körperschaftsteuer führen müsste, werden nachfolgend der gemeindliche Einkommensteueranteil, die Körperschaft- und die Grundsteuer bezüglich ihrer Eignung als Gemeindesteuern untersucht und verglichen, wozu auf die Kriterien für ein rationales kommunales Steuersystem zurückgegriffen wird.¹³ Solche Vergleiche beziehen sich bisher vor allem auf die Gewerbesteuer und ihre Ersatzvorschläge.¹⁴

Für den gemeindlichen Einkommensteueranteil und die Körperschaftsteuer werden jeweils tatsächliche Aufkommen für die weitere Betrachtung herangezogen. Die Verwendung des Steueraufkommens statt der Bemessungsgrundlage bei beiden Steuern ist insofern gerechtfertigt, als für die Kommunen letztlich nur die langfristige Entwicklung bzw. die kurzfristigen Schwankungen des Aufkommens relevant sind. Da die Kommunen den Steuertarif dieser Steuern nicht beeinflussen können, sondern allein

8 Vgl. H. Haller: Rationale Steuersysteme und empirische Steuerverfassungen, in: F. Neumark, N. Andel, H. Haller (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2., 3. Aufl., Tübingen 1980, S. 173-201; sowie F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.

9 Vgl. H. Zimmermann, a. a. O., S. 141 ff.; sowie M. Junkernheinrich: Reform des Gemeindefinanzsystems: Mission Impossible?, in: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, 72. Jg. (2003), H. 3, S. 423-443; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 31, Bonn 1982; sowie H. Zimmermann, R.-D. Postlep: Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern, in: Wirtschaftsdienst, 60. Jg. (1980), H. 5, S. 248-253.

10 T. Büttner: Tiebout Visits Germany: Land Tax Capitalisation in a Sample of German Municipalities, Third Norwegian-German Seminar on Public Economics, CESifo Conference Centre, München, 20.-21. Juni 2003.

11 Bundesrat: Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Drucksache 220/07 vom 30.3.2007, S. 55.

12 Zwischenbericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern an die Gemeindefinanzkommission, 2010/0477346, Stand: 1.7.2010, Tz. 9, <http://www.parietaet-alsopfleg.de/index.php/downloadsnew/themeneuebergreifend/1673-zwischenbericht-der-ag-kommunalsteuern/file> (29.1.2019).

13 Die nachfolgenden Betrachtungen basieren auf einer erweiterten und aktualisierten Untersuchung. Vgl. dazu M. Broer: Grundsteuer: Gemeindesteuer und „Reichensteuer“, in: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, 82. Jg. (2013), H. 1, S. 191-206.

14 Vgl. M. Broer: Ersatzvorschläge für die Gewerbesteuer. Darstellung und Vergleich einiger häufig genannter Ansätze, in: Wirtschaftsdienst, 81. Jg. (2001), H. 12, S. 713-721; sowie ders.: Ersatz der Gewerbesteuer durch ein kommunales Zuschlagsrecht zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: Deutsche Steuer-Zeitung, 89. Jg. (2001), H. 17, S. 622-627.

einen Zuschlag auf die Steuer erheben dürfen, ist eine Neutralisierung der Steuertarifeffekte nicht notwendig.

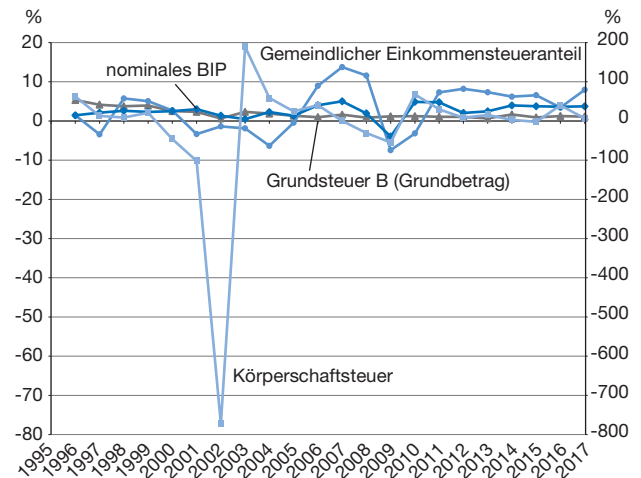
Bei der Grundsteuer B wird hingegen die Steuerbemessungsgrundlage betrachtet, um die Effekte der kommunalen Hebesatzveränderungen im Zeitablauf zu neutralisieren. Diese Veränderung, gemessen am gewogenen Durchschnittshebesatz, beträgt bei der Grundsteuer B zwischen 1995 und 2017 rund 34 % und ergibt sich aus einem Anstieg von 351 % auf 470 %.¹⁵ Da für den betrachteten Zeitraum das jährliche Gesamtaufkommen der Grundsteuer B erfasst ist, kann eine fiktive Bemessungsgrundlage ermittelt werden, die als Grundbetrag bezeichnet wird. Der Grundbetrag ergibt sich durch Division des Aufkommens durch den gewogenen Hebesatz des jeweiligen Jahres.

Stetigkeit des Steueraufkommens und geringe Konjunkturresilienz

Die Verschuldungsmöglichkeit ist für Kommunen stark reguliert und vor allem für Investitionen vorgesehen. Die laufenden Ausgaben des Verwaltungshaushalts sind vor allem über Gebühren, Steuern usw. zu finanzieren. Treten starke Einnahmenschwankungen bei den Steuern auf, so wirkt sich dies sogleich auf die Ausgaben aus, sofern die Gemeinden die in der Periode anfallenden Steuereinnahmen im vollen Umfang ausgeben und somit eine Parallelpolitik betreiben.¹⁶ Durch die resultierende prozyklische Ausgabenpolitik verschärft sich die (konjunkturelle) Lage. Deshalb sollen die kommunalen Einnahmen und damit auch die Ausgaben verstetigt werden, um eine Mindestnachfrage durch die Kommunen zu sichern. Dadurch kann in konjunkturellen Krisen ein Mindestauslastungsgrad der Wirtschaft gehalten und eine Stabilisierung auf diesem Niveau erreicht werden. Auch in der Gemeindefinanzkommission 2010 wurde darauf hingewiesen, dass die Grundsteuer aufgrund ihrer Stetigkeit als Gemeindesteuer wichtig und unabhängig von der Gewerbesteuer zu betrachten und zu reformieren ist.¹⁷

In Abbildung 1 zeigt sich, dass der kommunale Anteil an der Einkommensteuer im Betrachtungszeitraum stärker schwankt als das Bruttoinlandsprodukt (BIP), was sowohl

Abbildung 1
Grundsteuer, Körperschaftsteuer, gemeindlicher Einkommensteueranteil und Bruttoinlandsprodukt
Änderung zum Vorjahr in %



Anmerkung: Linke Skala: Bruttoinlandsprodukt, Grundsteuer B, gemeindlicher Einkommensteueranteil. Rechte Skala: Körperschaftsteuer.

Quellen: eigene Berechnungen nach Daten des Statistischen Bundesamtes (Realsteuervergleich verschiedene Jahrgänge) sowie des Bundesministeriums der Finanzen (Finanzbericht verschiedene Jahrgänge).

durch die Tarifsenkungen seit 1998 als auch durch die konjunkturelle Entwicklung, auf die die Einkommensteuer durch den progressiven Tarif sehr stark reagiert, zurückzuführen sein dürfte.¹⁸ Beim gemeindlichen Einkommensteueranteil betragen die Extremwerte für die Änderungs-raten gegenüber dem Vorjahr +13,7 % (2007) bzw. -7,4 % (2009), die BIP-Änderungen in diesen beiden Jahren nur +5 % (2007) und -4 % (2009). Das Aufkommen der Körperschaftsteuer ist enormen Schwankungen unterlegen. Diese sind von 2001 bis 2003 zwar auf Gesetzesänderungen zurückzuführen, doch für die Beurteilung einer Einnahmenart spielt es aus kommunaler Sicht keine Rolle, wie die Schwankungen ausgelöst worden sind. Auch im Gefolge der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008/2009 ergeben sich starke jährliche Veränderungen: -31 % (2008) und -55 % (2009) sowie +68 % (2010). Insofern kann die Eignung als kommunale Steuer bezweifelt werden, da eine Gemeindesteuer eine geringe Volatilität aufweisen sollte. Eine jährliche drastische Anpassung der Zuschlagssätze an die Veränderungen der Bemessungsgrundlage zum Zwecke der Aufkommensstabilisierung dürfte kaum möglich sein,

18 Vgl. M. Broer: Kalte Progression in der Einkommensbesteuerung. Ist ein Tarif auf Rädern der diskretionären Anpassungspolitik in Deutschland überlegen?, in: Wirtschaftsdienst, 91. Jg. (2011), H. 10, S. 694-698.

15 Vgl. Statistisches Bundesamt: Finanzen und Steuern, Realsteuervergleich – Realsteuern, kommunale Einkommen und Umsatzsteuerbeteiligungen, Fachserie 14, Reihe 10.1., Wiesbaden, diverse Jahrgänge.
16 Vgl. H. Zimmermann, a. a. O., S. 143; sowie Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a. a. O., S. 42.
17 Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Zwischenbericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern an die Gemeindefinanzkommission vom 1.7.2010; sowie dass.: Arbeitskreis „Quantifizierung“ Bericht vom 24.1.2011 zum kommunalen Steueraufkommen nach geltendem Recht, zu den interkommunalen Auswirkungen des Prüfmodells und zu den finanziellen Auswirkungen des Kommunalmodells, Zwischenbericht vom 15. Juni 2010.

sie wären auch das Gegenteil einer stetigen Steuerpolitik. Allein die Grundsteuer B erweist sich als stetige Steuer. Die Bemessungsgrundlage steigt durchschnittlich im Vergleich zum Vorjahr um 2,3 % (eine negative Änderungsrate im Vergleich zum Vorjahr tritt nie auf). Der Maximalwert der jährlichen Änderungsrate liegt bei 5,3 %.

Proportionale Wachstumsreagibilität

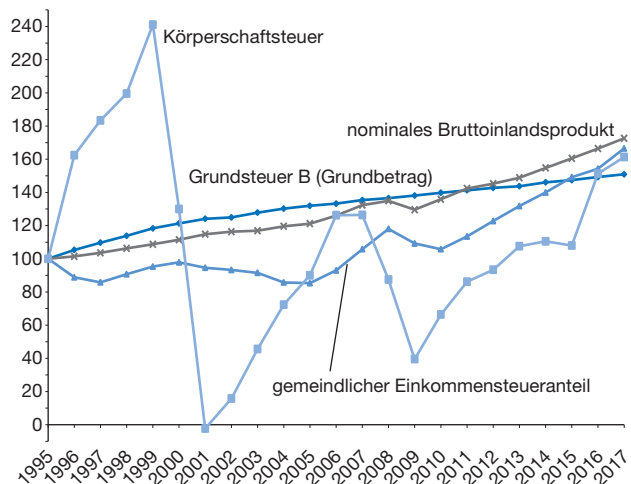
Eine weitere Voraussetzung für ein rationales Kommunalsteuersystem ist, dass sich die Einnahmen aus der kommunalen Steuer im Gleichschritt mit dem BIP entwickeln sollten. Die Gemeinden tätigen mehr als 50 % der gesamten öffentlichen Sachinvestitionen.¹⁹ Das damit verbundene Leistungsangebot, wie z. B. Schulen und Straßen, ist stetig und somit möglichst unabhängig von der jeweiligen konjunkturellen Entwicklung bereitzustellen. Dabei ist ein gewisser Gleichlauf von Infrastrukturbedarf und BIP-Wachstum zu beachten, denn Wirtschaftswachstum wird einerseits durch Infrastruktur initiiert, ist aber andererseits auch eine Voraussetzung für eine wachsende Infrastruktur. Aus diesem Grund sollten Steueraufkommens- und BIP-Entwicklung im Zeitablauf ähnlich verlaufen.²⁰

In Abbildung 2 wird die Entwicklung der drei Steuern sowie des BIP zwischen 1995 und 2017 betrachtet, wobei 1995 gleich 100 gesetzt wird. Zu erkennen ist, dass das Aufkommen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil von 1996 bis 2014 teilweise deutlich hinter dem BIP-Wachstum zurückbleibt. Während sich der Index für das BIP von 1995 bis 2017 auf rund 172 erhöht hat, liegt das Aufkommen des kommunalen Einkommensteueranteils 2017 bei 167, wobei zwischenzeitlich Werte von unter 90 erreicht wurden (1996 und 1997 sowie 2004 und 2005). Die Ursache liegt an den mehrfachen Tarifsenkungen. Das Aufkommenswachstum bei der Körperschaftsteuer weicht noch stärker vom BIP-Wachstum ab. Abgesehen von den Jahren 2006 und 2007, 2016 und 2017 stimmt die Aufkommensentwicklung nie mit dem BIP-Wachstum überein. Die Entwicklung der Grundsteuer B unterscheidet sich bis 2012 nicht stark von der BIP-Entwicklung (2012: BIP: 145, Grundsteuer B: 143). Erst in den letzten Jahren bleibt das Wachstum der Grundsteuer B hinter der BIP-Entwicklung zurück. Für den größten Teil des Betrachtungszeitraums ergibt sich, dass sich die Grundsteuer B ähnlich wie das BIP entwickelt hat, sodass hier am ehesten von einer proportionalen Wachstumsreagibilität gesprochen werden kann.

19 Vgl. Statistisches Bundesamt: Finanzen und Steuern, Vierteljährliche Kassenergebnisse des öffentlichen Gesamthaushalts, 1.-4. Vierteljahr 2017, Fachserie 14, Reihe 2, Wiesbaden 2018, S. 9.

20 Vgl. H. Zimmermann, a. a. O., S. 144; sowie Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a. a. O., S. 43.

Abbildung 2
Wachstumsreagibilität der Grundsteuer, des
gemeindlichen Einkommensteueranteils und des BIP
Index (1995 = 100)



Quellen: eigene Berechnungen nach Daten des Statistischen Bundesamtes (Realsteuervergleich verschiedene Jahrgänge); sowie Bundesministeriums der Finanzen (Finanzbericht verschiedene Jahrgänge).

Bedarfsgerechte interkommunale Streuung der Steuerkraft

Die verschiedenen Gemeindetypenklassen, z. B. Oberzentren, Mittelzentren usw., haben unterschiedliche Aufgaben zu erfüllen. So stellen etwa Oberzentren zentralörtliche Leistungen für das Umland bereit. Daraus ergibt sich, dass Gemeinden mit gleichen Aufgaben – nicht unbedingt mit gleicher Einwohnerzahl – vergleichbare Steuerbemessungsgrundlagen je Einwohner haben sollten, da auch die Bedarfe je Einwohner vergleichbar sind. Dieser Aspekt kann als Begründung für die Forderung nach einer bedarfsgerechten interkommunalen Steuerkraftstreuung angeführt werden.²¹

Um die Zahl der Gemeinden übersichtlich zu halten, gleichzeitig aber eine sinnvoll zu vergleichende Gruppe an Städten, die auch alle Regionen Deutschlands abbildet, zu erhalten, werden nachfolgend die Städte mit mehr als 500000 Einwohnern betrachtet.²² Diese Städte dürften in allen Bundesländern ähnliche Aufgaben wahrnehmen. Gleichzeitig handelt es sich um eine kleine Zahl an Städten, die aber trotzdem die verschiedenen Regionen

21 Vgl. H. Zimmermann, a. a. O., S. 146; sowie Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a. a. O., S. 37.

22 Einzig Duisburg weist mit 498057 Einwohnern weniger als 500000 Einwohner auf, wird aber aufgrund der geringen Differenz zum Zielwert trotzdem einbezogen.

Deutschlands abbilden. Von den 15 Städten, auf die dieses Kriterium zutrifft, kann allein Hannover nicht berücksichtigt werden, da Hannover seit einer Kommunalreform nicht mehr kreisfrei ist. Dies hat zur Folge, dass die Aufgabenwahrnehmung sich deutlicher vom Rest der hier betrachteten Städte unterscheidet. Zudem gibt es die benötigten Steuerdaten nur für kreisfreie Städte und Landkreise, nicht aber für kreisangehörige Gemeinden, wie Hannover nunmehr eine ist.

Zu klären wäre noch, ob die Finanzsituation mit oder ohne den kommunalen Finanzausgleich betrachtet werden soll. Da Kommunen aus verschiedenen Bundesländern untersucht werden, können der kommunale Finanzausgleich und die damit verbundenen Effekte hier nicht berücksichtigt werden – für die Stadtstaaten gibt es einen solchen im Prinzip auch nicht. Wenn der kommunale Finanzausgleich einbezogen werden sollte, wäre es notwendig, alle Finanzausgleichssysteme der Bundesländer in der Untersuchung zu berücksichtigen, da sich diese zwischen den Bundesländern auch bei sogenannten Ausgleichsquoten deutlich unterscheiden. Während z.B. in Nordrhein-Westfalen die finanzschwachen Kommunen Zuweisungen in Höhe von 90 % des die Finanzkraft übersteigenden Finanzbedarfs erhalten, sind es in Bayern nur 55%.²³ Untersuchungsergebnisse, die sich nur auf ein Bundesland beziehen und die Effekte des dortigen kommunalen Finanzausgleichs berücksichtigen,²⁴ sind daher nur begrenzt auf andere Länder übertragbar.

Abbildung 3 zeigt für jede der 14 Städte die Pro-Kopf-Aufkommenswerte. Für die Grundsteuer B werden die jeweiligen Grundbeträge mit dem durchschnittlichen gewogenen Hebesatz von 470 % multipliziert, um ein Aufkommen zu simulieren. Es zeigt sich, dass die Unterschiede bei der Grundsteuer B am geringsten sind und dies, obwohl im Osten Deutschlands noch immer auf die geringeren Einheitswerte aus dem Jahr 1935 zurückgegriffen wird.²⁵ So entspricht bei der Grundsteuer B der geringste Wert je Einwohner in Höhe von 106 Euro (Dresden) rund 40 % des maximalen Werts von 265 Euro (Frankfurt). Beim kommunalen Einkommensteueranteil je Einwohner sind es nur 33,5 % für Leipzig (273 Euro) im Vergleich zu München (816 Euro). Ein weiteres Indiz für die gleichmäßigere Verteilung bei der Grundsteuer B ist, dass der Median mit 170 Euro

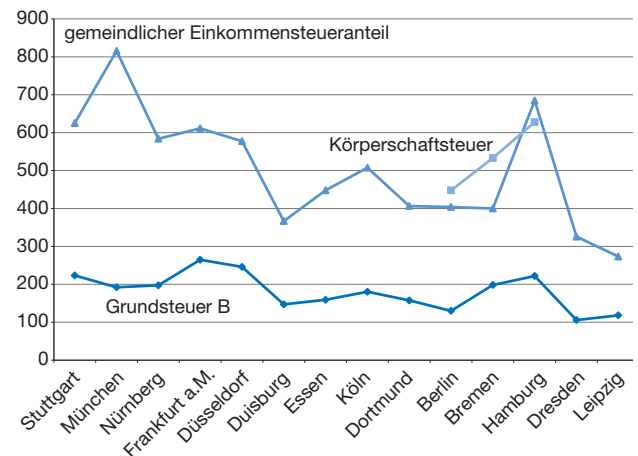
23 Vgl. T. Lenk, M. Hesse, O. Lück: Synoptische Darstellung der kommunalen Finanzausgleichssysteme der Länder aus finanzwissenschaftlicher Perspektive. Studie im Auftrag des Landesrechnungshofs Mecklenburg-Vorpommern, Leipzig 2013.

24 Zu nennen wäre hier die Arbeit von van Suntum und Schultewolter, die sich auf den kommunalen Finanzausgleich in Nordrhein-Westfalen bezieht, der mit einer Ausgleichsquote von 90 % einen extrem hohen Wert aufweist. Vgl. U. van Suntum, D. Schultewolter, a. a. O.

25 Zwar kommen höhere Steuermesszahlen zur Anwendung, doch werden dadurch die Unterschiede nicht aufgehoben.

Abbildung 3
Streuung der Pro-Kopf-Aufkommenswerte¹ 2017

Steuereinnahmen je Einwohner (in Euro)



¹ Grundsteuer, Körperschaftsteuer und gemeindlicher Einkommensteueranteil bei kreisfreien Städten mit mindestens 500 000 Einwohnern. Zur Ermittlung des Aufkommens je Einwohner wurde der Grundbetrag mit dem gewogenen Durchschnittshebesatz in Höhe von 470 % multipliziert.

Quellen: eigene Berechnungen nach Daten des Statistischen Bundesamtes (Realsteuervergleich verschiedene Jahrgänge) sowie auf Basis der Steuerdaten aus der vorläufigen Abrechnung zum Länderfinanzausgleich (LFA) 2017.

je Einwohner ähnlich hoch ist wie das arithmetische Mittel mit 182 Euro je Einwohner; die Standardabweichung beträgt 48. Beim kommunalen Einkommensteueranteil ist der Median mit 478 Euro deutlich geringer als das arithmetische Mittel mit 502 Euro; die Standardabweichung beträgt 153. Da die Körperschaftsteuer gemeindescharf nur für die Stadtstaaten vorliegt, ist die Aussagekraft der berechneten Werte gering.

Die bisherigen Untersuchungen haben gezeigt, dass sich die Grundsteuer unter Berücksichtigung der hier verwendeten Kriterien als die bessere Gemeindesteuer erweist. Sie führt zur Stabilisierung der kommunalen Einnahmen und damit auch der Ausgaben, was unter konjunkturpolitischen Aspekten positiv zu beurteilen ist, weil die Kommunen aufgrund der bestehenden rechtlichen Vorgaben eine an den Einnahmen orientierte Ausgabenpolitik verfolgen. Auch fällt die Streuung des Steueraufkommens zwischen den Städten geringer aus, als etwa beim gemeindlichen Einkommensteueranteil. Dass die Grundsteuer eine gute Gemeindesteuer ist, darauf verweist auch der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen in einer Stellungnahme.²⁶ In die gleiche Richtung weist der Vorschlag des Sachverständigenrates für Wirtschaft,

26 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Reform der Grundsteuer, Berlin, Dezember 2010.

die Grundsteuer zu erhöhen, um verzerrende Wirkungen bei den Ertragsteuern abzubauen.²⁷ Die bisherige Analyse basiert auf der für verfassungswidrig erklärten Bemessungsgrundlage der Grundsteuer. Allerdings kann auch die zukünftige Bemessungsgrundlage, deren genaue Ausgestaltung noch unbekannt ist, ähnliche Eigenschaften in den hier betrachteten Bereichen aufweisen wie die derzeitige. Um dies zu erreichen, müssten ähnlich wie beim kommunalen Umsatzsteueranteil²⁸ Gewichtungsfaktoren für einzelne Bestandteile der neuen Bemessungsgrundlage verwendet werden.

Standorteffekte

Trotz der hier dargelegten Ergebnisse kann die Politik zum Entschluss kommen, die Grundsteuer durch kommunale Zuschläge auf Einkommen- und Körperschaftsteuer zu ersetzen, etwa wenn der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein besonderes Gewicht beigemessen wird. Durch den notwendigen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer würde sich einerseits die ertragsteuerliche Belastung der Unternehmen erhöhen und andererseits die ertragsunabhängige Belastung in Form der Grundsteuer sinken. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass bei den Indikatoren für internationale Steuerbelastungsvergleiche, z. B. die sogenannten effektiven Grenzsteuer- oder die effektiven Durchschnittssteuersätze,²⁹ nur ertragsabhängige Steuern betrachtet werden.³⁰ Insofern würde sich bei diesen für die Standortwahl wichtigen Indikatoren die Position Deutschland verschlechtern. Vor dem Hintergrund steuerpolitischer Diskussionen – auch im Gefolge der Reformen in den USA – wäre dies sicherlich nicht von Vorteil.³¹

Entsprechend wird hier der Effekt eines kommunalen Zuschlags auf die nominale Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung ermittelt, die als Indikator für internationa-

27 Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Zukunftsfähigkeit in den Mittelpunkt, Jahresgutachten 2015/16, Wiesbaden 2015, Tz. 807.

28 Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Die Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer, Berlin 2018.

29 Die dazu notwendigen Berechnungen basieren auf dem mikroökonomischen Modell von King und Fullerton. Vgl. M. King, D. Fullerton: The taxation of income from capital: a comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany, Chicago 1984; sowie der Weiterentwicklung durch Devereux und Griffith, vgl. M. Devereux, R. Griffith: The Taxation of Discrete Investment Choices, IFS, London 1998.

30 Vgl. M. Broer, J. Schneider: Unternehmensteuerbelastung im internationalen Vergleich – Zur Beurteilung unterschiedlicher Verfahren, in: Der Betriebs-Berater, 60. Jg. (2015), H. 26, S. 1425.

31 Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Vor wichtigen wirtschaftspolitischen Weichenstellungen, Jahresgutachten 2018/19, Wiesbaden 2018, S. 285 ff.; sowie L. P. Feld et al.: Unternehmensbesteuerung unter Wettbewerbsdruck, Kronberger Kreis, Stiftung Marktwirtschaft, H. 65, Berlin 2018.

Tabelle 1

Substitution der Grundsteuer B durch einen einheitlichen gemeindlichen Zuschlag¹

Beispiel der Stadtstaaten 2017

	Berlin	Hamburg	Bremen
Einnahmen (in Mio. Euro)			
Grundsteuer B	804,70	464,20	165,80
Körperschaftsteuer	1 608,70	1 143,50	301,60
Einkommensteuer	9 467,80	8 007,80	1 467,50
Nachrichtlich			
Zuschlagssatzhöhe in %	7,30	5,10	9,40
Maximale Grenzbelastung bei Zuschlag auf Einkommen- und Körperschaftsteuer (in %)			
Kapitalgesellschaften	31,30	33,00	33,30
gewerbliche Personenunternehmen	50,10	51,50	52,50
nicht gewerbliche Personenunternehmen	50,70	49,80	51,70
Änderung der maximalen Grenzbelastung bei Zuschlag auf Einkommen- und Körperschaftsteuer (in Prozentpunkten)			
Kapitalgesellschaften	1,10	0,80	1,40
gewerbliche Personenunternehmen	2,30	1,60	3,00
nicht gewerbliche Personenunternehmen	3,30	2,30	4,20

¹ Einheitlicher Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Quelle: eigene Berechnung auf Basis der Steuerdaten aus der vorläufigen Abrechnung zum Länderfinanzausgleich 2017.

le Steuerbelastungsvergleiche verwendet wird. In Deutschland ist die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer nur auf Länderebene verfügbar, weshalb bei der Analyse allein auf die Stadtstaaten zurückgegriffen werden kann.³² Nachfolgend wird unterstellt, dass der Zuschlagssatz für beide Steuern identisch ist. Der einheitliche Zuschlagssatz würde zwischen 5,1 % (Hamburg) und 9,4 % (Bremen) liegen (vgl. Tabelle 1).

Von Interesse ist letztlich, um welchen Betrag sich die maximale Grenzbelastung erhöhen und welche Werte sie erreichen würde. Unterstellt wird bei der Berechnung,

32 Zu beachten ist, dass beim Aufkommen aus Körperschaft-, Lohn- und veranlagter Einkommensteuer des Stadtstaates Bremen auch das auf die Stadt Bremerhaven entfallende Aufkommen erfasst ist. Für die Berechnung wird unterstellt, dass sich die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage auf die beiden Städte im gleichen Verhältnis wie bei der Gewerbesteuer aufteilt. In diesem Fall würde die Stadt Bremen 90,1 % des Körperschaftsteueraufkommens des Jahres 2017 erhalten. Bei der Einkommensteuer wird der kommunale Einkommensteueranteil verwendet (Bremen: 86,9 %).

dass der Solidaritätszuschlag nicht auf das Aufkommen des kommunalen Einkommensteuerzuschlags erhoben wird (vgl. Tabelle 1).³³ Für Bremen ergeben sich jeweils die stärksten Veränderungen. Die maximale Grenzbelastung würde bei nicht gewerblichen Personenunternehmen auf 51,7 % steigen, also um 4,2 Prozentpunkte. Dieser Wert würde auch für private Haushalte gelten. Vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels stellt sich die Frage, ob eine solch hohe Steuerbelastung hilfreich ist, da hochqualifizierte Arbeitnehmer auch als hochmobil gelten können.³⁴ Bei gewerblichen Personenunternehmen wäre der Anstieg der Grenzbelastung mit 3,0 Prozentpunkten etwas geringer; die maximale Belastung würde 52,5 % betragen. Bei Kapitalgesellschaften würde sich die maximale Grenzbelastung auf 33,3 % erhöhen und damit um 1,4 Prozentpunkte ansteigen. Für Berlin und Hamburg wären die Änderungen weniger stark.

Zu beachten ist, dass bei den Berechnungen Bremen mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 460 % im Jahr 2017 nicht an der Spitze der 14 hier betrachteten kreisfreien Städte steht, sondern im Mittelfeld. Deutlich höhere Hebesätze weisen z.B. Dortmund (485 %), München (490 %) sowie Duisburg (520 %) auf.³⁵ Entsprechend dürfte es dort c.p. auch zu noch höheren Gesamtbelastungen kommen, wenn die Grundsteuer B durch einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld ersetzt würde und die Position Deutschlands bei der nominalen Steuerbelastung im internationalen Vergleich würde sich verschlechtern. Auch die unter anderem vom Sachverständigenrat für Wirtschaft geforderte Entlastungswirkung durch eine komplette Abschaffung des Solidaritätszuschlags würde aufgrund der hier ermittelten Zuschlags-

sätze überkompensiert werden, so dass sich letztlich die Belastung erhöhen würde.³⁶

Zusammenfassung

Bei der Analyse der hier diskutierten Reform ist zu beachten, dass die Aufgaben des Zentralstaates sich von denen der kommunalen Ebene unterscheiden. Entsprechendes gilt auch für die Anforderungen an das jeweilige Steuersystem. Die Grundsteuer schneidet bei den hier betrachteten Kriterien (proportionale Wachstumsreagibilität, geringe Konjunkturereagibilität und bedarfsgerechte interkommunale Steuerkraftstreuung) besser ab als der Reformansatz (kommunaler Zuschlag auf Einkommen- und Körperschaftsteuer). Insofern spricht bei Berücksichtigung der Kriterien für ein rationales Kommunalsteuersystem mehr für als gegen die Beibehaltung der Grundsteuer.

Sollte sich die Politik trotz der Ergebnisse der hier vorgenommenen Analyse für einen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer entschließen, etwa weil der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine besondere Bedeutung beigemessen wird, so sind die daraus resultierenden Folgen für die ertragsteuerlichen Belastung von Körperschaften und Personenunternehmen zu beachten. Da bei den für internationale Steuerbelastungsvergleiche verwendeten Indikatoren die ertragsunabhängigen Steuern (hier die Grundsteuer) nicht einbezogen werden, würde eine aufkommensneutrale Strukturreform, Minderung der ertragsunabhängigen auf Kosten der ertragsabhängigen Steuerbelastung, als Verschlechterung des Steuerstandortes gelten. Der notwendige Zuschlag für eine aufkommensneutrale Reform wurde am Beispiel der Stadtstaaten ermittelt. Die nominale Belastung bei Kapitalgesellschaften würde um bis zu 1,4 Prozentpunkte auf 33,3 % steigen, was vor allem vor dem Hintergrund auch der Steuerentlastung in den USA sicherlich ein Problem werden könnte. Bei gewerblichen Personenunternehmen würde sich die maximale Grenzbelastung auf 52,5 % erhöhen.

33 Sollte verfassungsrechtlich eine andere Vorgehensweise geboten sein, würden sich die ermittelten Werte erhöhen.

34 Vgl. C. Elschner, R. Schwager: The Effective Tax Burden on Highly Qualified Employees, ZEW Economic Studies, Bd. 29, Mannheim 2005.

35 Statistisches Bundesamt: Finanzen und Steuern, Realsteuervergleich – Realsteuern, kommunale Einkommen und Umsatzsteuerbeteiligungen 2017, Fachserie 14, Reihe 10.1., Wiesbaden 2018, Tabelle 7.1.

36 Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Vor wichtigen wirtschaftspolitischen Weichenstellungen, Jahresgutachten 2018/19, Wiesbaden 2018, S. 301.

Title: *Real Property Tax vs. a Surcharge on Income and Corporation Tax*

Abstract: *The German real property tax no longer conforms to its constitution and must be reformed. There are proposals to replace the real property tax with an income tax surcharge for municipalities; these proposals ignore important problems, however such as the need to levy this surcharge to the corporation tax. This paper compares the real property tax with a surcharge on income and corporation tax. The comparison is based on the criterion for a rational tax system for municipalities and international tax competition. It appears that the real property tax is the better tax for municipalities.*

JEL Classification: L96, L51, D04