

Knirsch, Deborah; Niemann, Rainer

**Working Paper**

## Die Abschaffung der österreichischen Gewerbsteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?

arqus Discussion Paper, No. 11

**Provided in Cooperation with:**

arqus - Working Group in Quantitative Tax Research

Suggested Citation: Knirsch, Deborah; Niemann, Rainer (2005) : Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?, arqus Discussion Paper, No. 11, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin

This Version is available at:

<http://hdl.handle.net/10419/27048>

**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.*

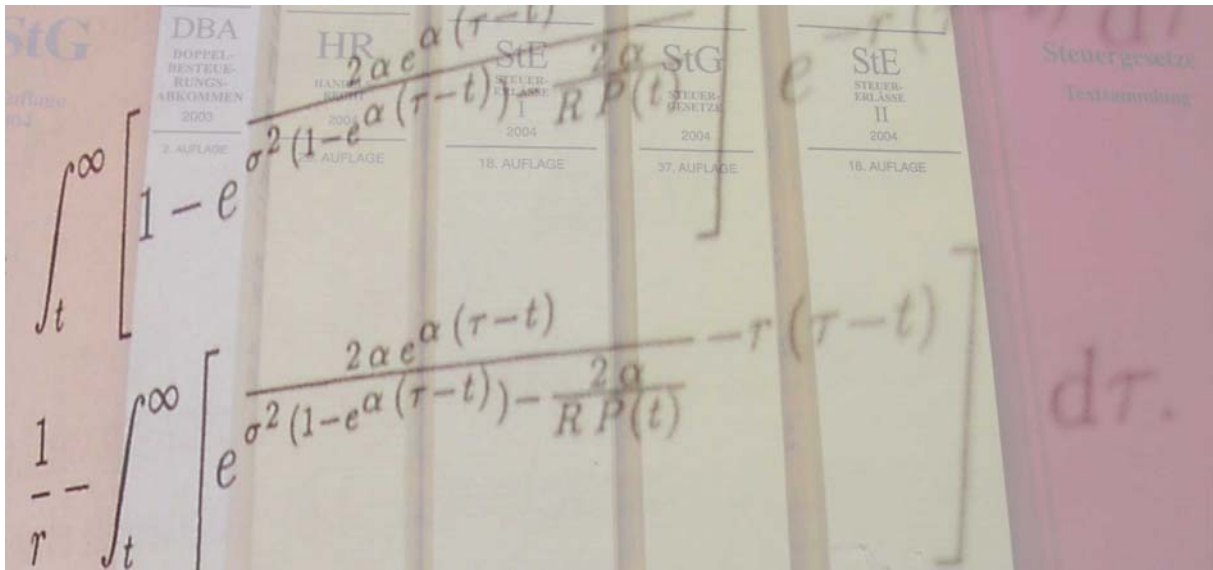
*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*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.*

# arqus

## Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

www.arqus.info



Diskussionsbeitrag Nr. 11

**Deborah Knirsch / Rainer Niemann**

Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?

November 2005

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre  
arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research  
ISSN 1861-8944

# **Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?**

**Deborah Knirsch und Rainer Niemann**

## **Anschriften der Autoren:**

Dr. Deborah Knirsch  
Karl-Franzens-Universität Graz  
Institut für Steuerlehre und Rechnungslegung  
Universitätsstraße 15/FE  
8010 Graz  
Austria  
Tel.: +43-316-380-6442  
Fax: +43-316-380-9595  
Email: [knirsch@uni-graz.at](mailto:knirsch@uni-graz.at)

Univ.-Prof. Dr. Rainer Niemann  
Karl-Franzens-Universität Graz  
Institut für Steuerlehre und Rechnungslegung  
Universitätsstraße 15/FE  
8010 Graz  
Austria  
Tel.: +43-316-380-6444  
Fax: +43-316-380-9595  
Email: [niemann@uni-graz.at](mailto:niemann@uni-graz.at)

# **Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?**

Dr. Deborah Knirsch und Univ.-Prof. Dr. Rainer Niemann, Karl-Franzens-Universität Graz \*

## **Zusammenfassung**

Die Gewerbesteuer steht seit Jahrzehnten in der Kritik von Wissenschaftlern und Politikern. Keiner der zahllosen Vorschläge zur Abschaffung oder Reform der Gewerbesteuer, die von einer Wertschöpfungssteuer bis zu einem Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer reichen, wurde in Deutschland bislang umgesetzt. In diesem Beitrag werden sowohl die derzeit bestehende Gewerbesteuer als auch die wichtigsten Reformvorschläge von Wissenschaftlern, Verbänden und politischen Parteien einer ökonomischen Analyse unterzogen. Da bei der Beurteilung der Gewerbesteuer keine anderen Kriterien als für vom Bund erhobene Steuerarten gelten können, erfolgt die Analyse unter den Anforderungen der Entscheidungsneutralität sowie niedriger Steuerplanungs- und Erhebungskosten einer Steuer.

Im zweiten Teil des Beitrags wird die in Österreich bis 1993 erhobene Gewerbesteuer diskutiert. Österreich verfügt über ein Steuersystem, das wesentlich mit dem deutschen übereinstimmt. Die Abschaffung der Gewerbesteuer wurde auch in Österreich jahrzehntelang gefordert; im Gegensatz zu Deutschland wurde sie im Rahmen der großen Steuerreform 1993/94 realisiert. Als neue Gemeindesteuer wurde im Gegenzug die lohnsummenbasierte Kommunalsteuer eingeführt. Unsere Betrachtung untersucht anhand der Aufkommens- und Beschäftigungsaspekte dieser Reform, welche Lehren Deutschland aus der Abschaffung der Gewerbesteuer in Österreich ziehen kann.

---

\* Wir danken Alexander Ninaus, Statistik Austria, für die freundliche Überlassung der österreichischen Daten.

## 1. Einleitung

In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Finanzwissenschaft herrscht bereits seit Jahrzehnten Einigkeit darüber, dass die deutsche Gewerbesteuer (GewSt) in ihrer derzeitigen Form<sup>1</sup> abgeschafft werden sollte<sup>2</sup>. So hat in regelmäßiger Folge insbesondere der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung eine Reform der Gewerbesteuer angemahnt<sup>3</sup>.

Trotz des breiten wissenschaftlichen Konsenses und beständig wiederholter Bekundungen des Reformbedarfs ist es jedoch seit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer im Jahre 1998 nicht zu tiefgreifenden Erneuerungen der bedeutendsten kommunalen Steuer gekommen<sup>4</sup>. Ursächlich für das Festhalten an dem von der Steuerwissenschaft als unbefriedigend wahrgenommenen status quo dürften in erster Linie politische Blockaden sein. So werden aktuelle Vorschläge zur Reform der Gewerbesteuer von den Gemeinden und Gemeindeverbänden überwiegend abgelehnt<sup>5</sup>. Da Vertreter der kommunalen Spitzenverbände über die Parteigrenzen hinweg häufig Unterstützung auf landes- und bundespolitischer Ebene finden<sup>6</sup>, gelangen Initiativen zur Reform oder Abschaffung der Gewerbesteuer entweder nicht in das Gesetzgebungsverfahren oder scheitern in einem frühen Stadium<sup>7</sup>.

Die Dringlichkeit einer Reform der Gewerbesteuer hat sich in den letzten Jahren noch erhöht, da mit der 2001 erfolgten Senkung des Körperschaftsteuertarifs auf 25% die relative Bedeutung der Gewerbesteuer für Kapitalgesellschaften deutlich angestiegen ist. Die Gewerbesteuer

---

<sup>1</sup> Da seit Abschaffung der Lohnsummensteuer 1980 und der Gewerbekapitalsteuer 1998 die Gewerbesteuer nur noch den Gewerbeertrag besteuert, wird die Gewerbeertragsteuer im Folgenden verkürzt als Gewerbesteuer bezeichnet.

<sup>2</sup> Vgl. z.B. Feit (1989) und die dort genannten Quellen sowie die Ausführungen in Maiterth (2003a).

<sup>3</sup> Vgl. in jüngster Zeit Sachverständigenrat (2001), S. 216 ff.; Sachverständigenrat (2002), S. 227; Sachverständigenrat (2003), S. 35-41; Sachverständigenrat (2004), S. 754; Sachverständigenrat (2005), S. 31, 276. In seinem Jahresgutachten 2003/04 spricht sich der Sachverständigenrat für ein kommunales Zuschlagrecht auf eine reformierte Einkommen- und Körperschaftsteuer aus, vgl. Sachverständigenrat (2003), S. 40. Zur Historie der Reformvorschläge vgl. auch Zitzelsberger (1990).

<sup>4</sup> Um eine weitgehende Neutralisierung der Belastungswirkungen ohne Abschaffung der Gewerbesteuer zu erreichen, wurde für Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG eingeführt.

<sup>5</sup> Vgl. z.B. Deutscher Städtetag (2005a), S. 6, oder die kritische Stellungnahme des Präsidenten des Deutschen Städtetages, des Münchener Oberbürgermeisters Christian Ude, zum Modell der Stiftung Marktwirtschaft, vgl. Deutscher Städtetag (2005b); Deutscher Städtetag (2005c).

<sup>6</sup> Vgl. Ganghof (2004), S. 71 f.

<sup>7</sup> Beispielsweise wurde der von der FDP-Fraktion eingebrachte Gesetzentwurf zur Abschaffung der Gewerbesteuer (BT-Drs. 15/2349) am 18.3.2005 zurückgezogen. Vgl. Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 15/167, S. 15706.

bildet damit eine wesentliche Komponente des kombinierten nominalen Ertragsteuersatzes von ca. 36%-41% für deutsche Kapitalgesellschaften<sup>8</sup>.

Im Zuge des sich verschärfenden internationalen Steuerwettbewerbs ist die Gewerbesteuer in jüngster Zeit verstärkt in die Kritik der Wirtschaftsverbände geraten<sup>9</sup>. Spiegelbild der wachsenden Kritik an der derzeitigen Gewerbesteuer ist auch die gestiegene Anzahl von Vorschlägen zur Änderung der Gemeindefinanzierung aus Wissenschaft, Wirtschaft und Politik<sup>10</sup>. Angesichts des Handlungsbedarfs und der Regierungsübernahme durch die große Koalition auf Bundesebene dürften die Chancen auf eine politische Durchsetzbarkeit gewerbesteuerlicher Reformen gestiegen sein. Vor diesem Hintergrund erscheint es geboten, einerseits die existierenden Vorschläge einer ökonomischen Analyse zu unterziehen, andererseits auf die Erfahrungen anderer Staaten bei der Neuordnung von Gemeindesteuern zurückzugreifen. Von besonderem Interesse ist hierbei das Beispiel Österreichs, da das österreichische und das deutsche Steuerrecht traditionell große Ähnlichkeiten aufweisen<sup>11</sup> und Österreich die Abschaffung der Gewerbesteuer 1994 erfolgreich vollzogen hat. Die abgeschaffte österreichische Gewerbesteuer entsprach mit ihren ursprünglichen Bemessungsgrundlagen Gewerbeertrag, Gewerbekapital und Lohnsumme über lange Zeit der in Deutschland erhobenen Gewerbesteuer. In diesem Beitrag wird daher auch die Frage diskutiert, ob die österreichischen Erfahrungen mit der Kommunalsteuer (KommSt), die 1994 die Gewerbesteuer ersetzt hat, für die Reform der deutschen Gewerbesteuer genutzt werden können.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: In Kapitel 2 werden die derzeitige Gewerbesteuer sowie die aktuellen Vorschläge zur Reform der Gewerbesteuer kurz skizziert und die damit zusammenhängenden Probleme diskutiert. Kapitel 3 beschreibt die österreichischen Erfahrungen bei der Abschaffung der Gewerbesteuer und der Einführung der Kommunalsteuer. Hierbei erfolgt eine Analyse der Aufkommens- und Beschäftigungswirkungen in Österreich. In Kapitel 4 werden ökonomische Schlussfolgerungen sowie eine abschließende Beurteilung der Ergebnisse vorgelegt.

---

<sup>8</sup> Kombiniertes Ertragsteuersatz für Kapitalgesellschaften einschließlich Solidaritätszuschlag, ohne Berücksichtigung der Ausschüttungsbelastung. Vgl. Lammersen/Schwager (2005), S. 89.

<sup>9</sup> Vgl. z.B. DIHK (2004), S. 5; BDI/VCI (2004).

<sup>10</sup> Vgl. die in Kapitel 2 diskutierten Gewerbesteuerreformvorschläge.

<sup>11</sup> Vgl. Wagner (2001), S. 432 ff.

## 2. Die aktuellen Vorschläge zur Reform der deutschen Gewerbesteuer

### 2.1 Aktuelle Rechtslage

Die Steuereinnahmen der Gemeinden basieren in Deutschland auf einer Vielzahl verschiedener Steuerarten, von denen die wichtigsten die Gewerbesteuer, die Grundsteuer sowie die den Kommunen zustehenden Anteile an der Einkommen- und Umsatzsteuer sind. Die Einnahmen aus der Gewerbesteuer verbleiben größtenteils bei den Gemeinden. Bund und Länder erhalten lediglich eine Umlage<sup>12</sup>. Im Gegenzug erhalten die Gemeinden einen Anteil von 15% am Aufkommen der Einkommensteuer<sup>13</sup>. Seit der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer erhalten die Gemeinden zusätzlich einen Anteil von 2,2% am Umsatzsteueraufkommen.

Die deutsche Gewerbesteuer ist eine Objektsteuer, die die „Ertragskraft“ eines inländischen Gewerbebetriebes besteuern soll<sup>14</sup>. Hierunter fallen im wesentlichen Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH), Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb. Andere unternehmerische Einkünfte wie z.B. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden gewerbesteuerlich nicht erfasst. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird die wirtschaftliche Belastung durch die Gewerbesteuer stark reduziert: Nach § 35 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer bei ihnen um das 1,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags ermäßigt (pauschalierte Gewerbesteueranrechnung). Dies kann – je nach Hebesatz der Gemeinde – eine teilweise oder vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer implizieren oder in seltenen Fällen sogar dazu führen, dass gewerbliche Einkünfte insgesamt niedriger besteuert werden als nichtgewerbliche Einkünfte.

Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag. Er basiert auf den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die zunächst nach den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Regeln zu ermitteln sind, ehe sie durch zahlreiche Hinzurechnungen und Kürzungen gemäß §§ 8, 9 GewStG modifiziert werden. Zu den wichtigsten Modifikationen zählen die hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen und bestimmter Miet- und Pachtzinsen. Der Gewerbeertrag wird mit einer bundeseinheitlichen Steuermesszahl multipliziert, die bei Kapitalgesellschaften 5% beträgt. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist eine zwischen

---

<sup>12</sup> Die Umlage wird so berechnet, dass sie unabhängig vom gemeindespezifischen Hebesatz ist, vgl. Scheffler (2005), S. 232.

<sup>13</sup> Der Anteil bezogen auf Zinsabschläge liegt bei 12%, vgl. Scheffler (2005), S. 232.

<sup>14</sup> Vgl. Scheffler (2005), S. 227.

1% und 5% gestaffelte Steuermesszahl auf den um einen Freibetrag i.H.v. 24.500 € gekürzten Gewerbeertrag anzuwenden. Der so ermittelte Steuermessbetrag ist mit einem von den Gemeinden festgesetzten Hebesatz zu multiplizieren. 2004 betrug dieser im Bundesdurchschnitt 388%<sup>15</sup>.

## **2.2 Anforderungen an Steuersysteme und Beurteilung der derzeitigen Gewerbesteuer**

In der Steuertheorie wird von Steuersystemen gefordert, dass die ökonomischen Kosten der Besteuerung bei gegebenem Steueraufkommen möglichst gering sein sollten. Die ökonomischen Kosten der Besteuerung bestehen einerseits in einer Fehlallokation von Ressourcen, die dadurch entsteht, dass Wirtschaftssubjekte unter Berücksichtigung der Besteuerung andere Entscheidungen treffen als in einer Welt ohne Steuern. Andererseits verursacht die Besteuerung einzelwirtschaftliche Kosten für Steuerplanung und -erhebung. Vor diesem Hintergrund lassen sich zwei Hauptanforderungen an Steuersysteme formulieren:

1. Entscheidungsneutralität der Besteuerung: Steuern sollten die Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten nicht verzerren<sup>16</sup>, um gesamtwirtschaftlich eine Fehlallokation von Produktionsfaktoren und damit Ressourcenverschwendung zu vermeiden.
2. Steuern sollten aus einzelwirtschaftlicher Perspektive möglichst niedrige Planungs- und Erhebungskosten verursachen. Ein als entscheidungsneutral bekanntes Steuersystem verursacht zwar Erhebungskosten, die sich aus Deklarationskosten der Steuerpflichtigen und Vollzugskosten durch die Finanzverwaltung zusammensetzen, jedoch keine Planungskosten und weist damit sowohl einzel- als auch gesamtwirtschaftliche Vorteile auf<sup>17</sup>.

Im Lichte dieser Desiderata sind sowohl die derzeitige Gewerbesteuer als auch die Vorschläge zu ihrer Reform zu beurteilen. Weder einzel- noch gesamtwirtschaftlich können eigene gemeindesteuerspezifische Desiderata, die sich von den genannten Forderungen unterscheiden, existieren. Weshalb neutralitäts- und kostenbezogene Aspekte bei der Gewerbesteuerreformdiskussion eine – wie noch zu zeigen sein wird – völlig untergeordnete Rolle spielen, ist

---

<sup>15</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt (2005).

<sup>16</sup> Für entscheidungsneutrale Steuersysteme vgl. z.B. Schwinger (1992), S. 9-79; Georgi (1994), S. 31 ff.; König/Wosnitza (2004), S. 139-184. Sollte der Steuergesetzgeber mit bestimmten Steuerrechtssetzungen eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen beabsichtigen, ist ebenfalls eine Bezugnahme auf entscheidungsneutrale Steuersysteme notwendig, um die Zielgenauigkeit des Lenkungseffekts beurteilen zu können.

<sup>17</sup> Zum Zusammenhang zwischen Entscheidungsneutralität, Steuervereinfachung sowie Planungs- und Erhebungskosten der Besteuerung vgl. Wagner (2005b), S. 97-102. Die Erhebungskosten spielen gerade bei kleinen Gemeindesteuern eine wichtige Rolle, vgl. Zimmermann (1999), S. 152 f.



daher nicht ökonomisch, sondern nur unter Berücksichtigung des politischen Entscheidungsprozesses zu erklären.

Im Hinblick auf die Neutralitätsforderung wäre eine bezüglich der Entscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsquellen neutrale Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer wünschenswert. Im Idealfall sollte die Gewerbesteuer folglich weder die Entscheidung zwischen unternehmerischen und nicht unternehmerischen Einkünften verzerren noch die Entscheidung zwischen verschiedenen unternehmerischen Einkünften, z.B. zwischen Real- und Finanzinvestition. Unterstellt man, dass der Steuergesetzgeber eine Entscheidung zugunsten einer traditionellen Einkommensteuer mit Besteuerung von Zinsen als reguläres Einkommen getroffen hat<sup>18</sup>, so bildet die Besteuerung des ökonomischen Gewinns den Referenzfall einer entscheidungsneutralen Einkommensteuer<sup>19</sup>, die Realinvestitionen und Finanzanlagen gleichmäßig besteuert. Um die Neutralitätseigenschaften der Gewerbesteuer zu beurteilen, ist daher zu prüfen, ob ihre Bemessungsgrundlage den ökonomischen Gewinn zumindest approximiert.

Ausgehend von einer nichtneutral definierten Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer könnten die Hinzurechnungen und Kürzungen gemäß §§ 8, 9 GewStG eine Annäherung an den ökonomischen Gewinn bilden. Im Rahmen dieser Argumentation bliebe jedoch unklar, auf welche Weise mit einzelnen willkürlichen Korrekturposten ein gesamtwertbezogenes Ideal reproduziert werden könnte<sup>20</sup>. Entspräche die Einkommensteuerbemessungsgrundlage dagegen bereits dem ökonomischen Gewinn, wären Hinzurechnungen und Kürzungen nur dann unschädlich, wenn sie sich bei jedem Steuerpflichtigen genau ausgleichen würden. Dann aber wären sie ohnehin überflüssig.

Selbst wenn eine neutrale Gewerbesteuerbemessungsgrundlage vorläge, könnten Steuertarifeffekte zu unerwünschten Entscheidungswirkungen führen, wenn unterschiedliche Einkunftsarten unterschiedlichen Steuertarifen unterworfen würden, wie dies aufgrund der willkürlichen Festlegung des Kreises der Gewerbesteuerpflichtigen nach derzeitiger Rechtslage der Fall ist<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> Zur Kontroverse zwischen einkommens- und konsumorientierten Steuersystemen vgl. die Beiträge in Smekal/Sendlhofer/Winner (1999).

<sup>19</sup> Vgl. Samuelson (1964); Johansson (1969).

<sup>20</sup> Ähnlich auch Schneider (1994), S. 194: „... Aber diesem besonderen steuerrechtlichen Ertragsbegriff fehlt jeder wirtschaftliche Sinn.“

<sup>21</sup> Auch nach Einführung der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG bleibt für realistische Gewerbesteuerhebesätze eine Bevorzugung nichtgewerblicher Einkünfte und damit eine Ungleichbehandlung unterschiedlicher Einkunftsquellen bestehen.

Selbst wenn eine gesonderte Besteuerung unternehmerischer Einkünfte gewünscht sein sollte, ist eine Beschränkung auf gewerbliche Einkünfte nicht begründbar. Die Intention des Gesetzgebers, das Objekt „Gewerbebetrieb“ zu besteuern, ist ökonomisch unsinnig, da im Ergebnis stets Personen und nicht Objekte mit Steuern belastet werden. Zudem liegt auch innerhalb der Gewerbetreibenden eine ungleichmäßige Belastung vor, da im Jahr 1998 weniger als 40% der gewerbsteuerpflichtigen Unternehmen Gewerbesteuer zahlten<sup>22</sup>.

Die Gewerbesteuer kann für Gewerbetreibende eine Doppelbesteuerung ihrer Gewinne hervorrufen, auch wenn die Bemessungsgrundlagen der Ertragsteuern sich teilweise voneinander unterscheiden. Durch die anteilige oder vollständige Hinzurechnung von Aufwendungen wie Dauerschuldzinsen wird das Nettoprinzip unterlaufen und es kann trotz negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu einer positiven Gewerbesteuerschuld kommen. Die Gewerbesteuer wirkt in diesem Fall nicht als Steuer auf den Ertrag, sondern auf die Substanz eines Unternehmens. Unter Neutralitätsgesichtspunkten ist die Gewerbesteuer in ihrer jetzigen Form daher nicht zu rechtfertigen.

Auch unter dem Aspekt der Forderung nach niedrigen Steuerplanungs- und Erhebungskosten weist die Gewerbesteuer gravierende Nachteile auf. Aufgrund ihrer Neutralitätsverletzungen verursacht die Gewerbesteuer umfangreiche Steuerplanungskosten, da Unternehmer gewerbsteuerpflichtige Einkunftsquellen innerhalb ihres Gewerbebetriebs mit gewerbsteuerfreien Einkunftsquellen im Privatvermögen vergleichen müssen. In Gemeinden mit niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen kann die Gewerbesteuer sogar für Steuerpflichtige, die keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, Steuerplanungskosten verursachen, da Einkunftsquellen wie Finanzanlagen, die typischerweise im Privatvermögen gehalten werden, aufgrund der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung innerhalb eines evtl. zu gründenden Gewerbebetriebs möglicherweise niedriger besteuert werden.

Auch die Erhebungskosten der derzeitigen Gewerbesteuer sind wegen der Hinzurechnungen und Kürzungen beträchtlich. Die Deklarations- und Kontrollkosten der Gewerbesteuer werden für das Jahr 1997 auf 2,1 Mrd. DM oder 5,0% des Steueraufkommens geschätzt<sup>23</sup>. Dies ist zwar prozentual weniger als für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, aber angesichts weitreichender Übereinstimmungen der Bemessungsgrundlagen überraschend hoch.

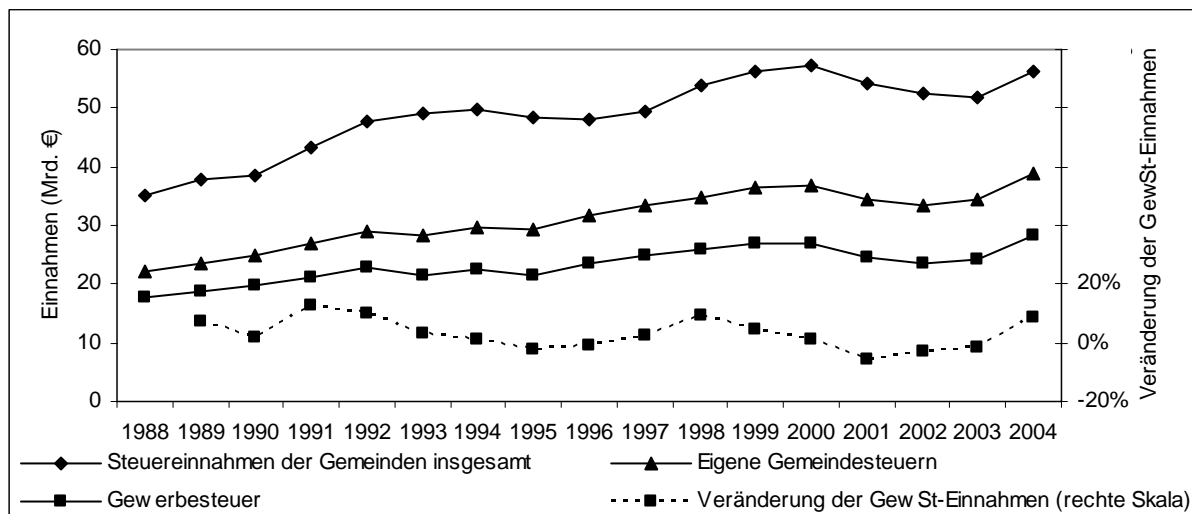
---

<sup>22</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt (2003), S. 8 ff.; Maiterth (2003a), S. 481. Maiterth weist nach, dass dies – entgegen häufig geäußerten Meinungen – nicht ausschließlich große Kapitalgesellschaften sind. Vgl. hierzu die empirische Analyse in Maiterth (2003b). Die letzte verfügbare amtliche Lohn- und Einkommensteuerstatistik stammt aus dem Jahr 1998.

<sup>23</sup> Vgl. RWI (2003), S. 87; Wagner (2005b), S. 95. Da 1997 noch die Gewerkekapitalsteuer erhoben wurde, dürften die derzeitigen Erhebungskosten jedoch niedriger sein.

Als Nebenbedingung bei der Minimierung der einzel- und gesamtwirtschaftlichen ökonomischen Kosten der Besteuerung ist die Erzielung eines vorgegebenen Steueraufkommens für die Gemeinden zu berücksichtigen<sup>24</sup>. Angesichts größtenteils fixierter kommunaler Ausgaben wird von Vertretern der Kommunalverbände häufig ins Feld geführt, dass die Gemeinden aufkommensstetige Steuerquellen benötigen. Dass die Gewerbesteuer in ihrer bisherigen Form diese Anforderung nicht erfüllt, wird anhand von Abbildung 1 ersichtlich.

Abbildung 1: Steuereinnahmen der Gemeinden in Deutschland (linke Skala) und Veränderung der Gewerbesteuereinnahmen (rechte Skala) (Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2003, 2005a)).



Sie zeigt, dass das Gewerbesteueraufkommen großen Schwankungen unterliegt. Die Konjunkturanfälligkeit erschwert eine Prognose der Einnahmen und damit des Finanzspielraums der Gemeinden stark. Besonders deutlich wird dies bspw. im Jahr 2001, in dem das Gewerbesteueraufkommen gegenüber dem Vorjahr um 9,2% sank. Nach relativ konstanten Jahren 2002 und 2003 stiegen im Jahr 2004 die Gewerbesteuereinnahmen um 17,5% gegenüber dem Vorjahr<sup>25</sup>. Während das absolute Aufkommen aus der Gewerbesteuer zeitlich sehr starken Schwankungen unterliegt, nimmt die Quote von Gewerbesteueraufkommen zu Bruttoinlandsprodukt stetig ab. Lag sie im Jahr 1972 noch bei 2,0%, hat sie sich kontinuierlich auf 1,1% im Jahr 2002 fast halbiert<sup>26</sup>. Dies ist besonders durch den Wegfall der Lohnsumme aus der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer seit 1980 bedingt.

Unter Bezugnahme auf die hier vorgestellten Anforderungen werden im Folgenden die wichtigsten aktuellen Vorschläge von Verbänden, Wissenschaftlern und Parteien zur Reform oder

<sup>24</sup> Die aus fiskalischer Perspektive ebenfalls denkbare Möglichkeit, dass die Erzielung von Steueraufkommen nicht als Nebenbedingung, sondern als zu maximierende Zielfunktion angesehen wird, soll im Folgenden nicht betrachtet werden.

<sup>25</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2003, 2005a).

<sup>26</sup> Vgl. Sachverständigenrat (2003), S. 262 f.

Ersetzung der Gewerbesteuer skizziert und beurteilt. Weitere Vorschläge von 1964 bis zur Gegenwart sind im Anhang dargestellt.

### 2.3 BDI/VCI-Modell einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer

Der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI) und der Verband der Chemischen Industrie e.V. (VCI) legten 2001 einen gemeinsamen Vorschlag zur Gewerbesteuerreform<sup>27</sup> vor, dessen Ziel die Abschaffung der Gewerbesteuer ist. Auch die Umlage der Einkommensteuer an die Gemeinden soll nicht in der heutigen Form beibehalten werden. Zur Finanzierung der Gemeinden wird ein für alle Steuerpflichtigen einer Gemeinde einheitlicher proportionaler Zuschlag<sup>28</sup> auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer vorgeschlagen, wobei den Gemeinden ein Hebesatzrecht zusteht. Steuerpflichtig wären einerseits in der Gemeinde ansässige Personen (Wohnsitzprinzip), andererseits würde für unternehmerische Einkünfte der Zuschlag in der Betriebsstättengemeinde erhoben<sup>29</sup>. Der Kreis der Steuerpflichtigen würde gegenüber der heutigen Gewerbesteuer deutlich ausgeweitet, da alle Einkunftsarten in die Bemessungsgrundlage einfließen würden.

Positiv an diesem Vorschlag ist zu bewerten, dass die kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer keine eigenständige Bemessungsgrundlagenermittlung mehr erfordert und die bislang Gewerbesteuerpflichtigen hierdurch Erhebungs- und Planungskosten vermeiden können<sup>30</sup>. Für die Steuerpflichtigen, die bislang nicht der Gewerbesteuer unterlagen, würde kein zusätzlicher Aufwand für die Bemessungsgrundlagenermittlung entstehen. Zudem kann ein für alle Einkunftsarten einheitlicher Kommunalzuschlag auf eine neutrale Einkommen- und Körperschaftsteuer keine gesonderten Neutralitätsverletzungen auslösen<sup>31</sup>. Da die kommunale Steuer für alle Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen offen auszuweisen ist, wird eine verbesserte Transparenz der Kommunalfinanzen erreicht. Infolge der wachsenden Be-

---

<sup>27</sup> Vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Verband der Chemischen Industrie e.V. (2001).

<sup>28</sup> In Deutschland stand den Gemeinden bis zum 1. Weltkrieg neben der Gewerbesteuer bereits ein Zuschlagrecht auf die Einkommensteuer zu. Ein Hebesatz konnte von der Gemeinde festgelegt werden, bedurfte aber der staatlichen Genehmigung. Zudem mussten die Einnahmen aus dem Zuschlag mit anderen Steuern, insbesondere Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuern in einem bestimmten Verhältnis stehen. Das Aufkommen aus der Zuschlagsteuer machte durchschnittlich mehr als die Hälfte der gesamten Gemeindesteuern aus. Vgl. Most (1930), S. 17 ff.

<sup>29</sup> Dies wird auch von Fuest/Huber (2001) vorgeschlagen.

<sup>30</sup> Die Erhebungskosten einer Zuschlagsteuer dürften mit denen der Kirchensteuer vergleichbar sein, da auch diese als Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben wird. Die Höhe der Kosten ist nicht genau bekannt, als Anhaltspunkt können aber die Verwaltungsgebühren dienen, die die Kirchen an die Finanzministerien der Länder zahlen. Diese betragen je nach Bundesland zwischen 2% (Bayern) und 4,5% (Saarland) des Kirchensteueraufkommens.

<sup>31</sup> Die vom Sachverständigenrat favorisierte Dual Income Tax mit kommunalem Zuschlagsrecht kann als Vorstoß in Richtung einer neutralen Ertragsteuer interpretiert werden. Vgl. Wagner (2000), S. 431-441.

deutung des kommunalen Hebesatzrechts durch den Wegfall der Einkommensteuer- und Umsatzsteueranteile ist ein verstärkter Steuerwettbewerb zwischen den Gemeinden zu erwarten, der letztlich den Steuerpflichtigen zugute kommt.

Maiterth/Zwick weisen darauf hin, dass bei einer auf Gemeindeebene aufkommensneutralen Anpassung des Hebesatzes ein beträchtliches Steuergefälle zwischen Ballungsräumen und Umlandgemeinden entstehen wird<sup>32</sup>. Großstädte, die eine umfangreiche Infrastruktur bereitstellen, werden gezwungen sein, höhere Hebesätze festzulegen als die umliegenden Orte, die überwiegend Wohngebiete umfassen. Das entstehende Steuergefälle würde insbesondere bei Beziehern höherer Einkommen Anreize zum Umzug in „Speckgürtelgemeinden“ hervorrufen. Die Abwanderung von Steuerzahlern aus den Ballungsräumen würde das Steuergefälle zwischen den Betriebsstätten- und Wohnsitzgemeinden nochmals vergrößern. Durch den Wegfall der Einkommensteuer- und Umsatzsteueranteile würde bei Wegzug von Lohnsteuerzahlern ein massives Einnahmenproblem der Betriebsstädtengemeinden entstehen<sup>33</sup>. Folglich müsste zur Lösung dieses Problems das Steueraufkommen in angemessener Weise zwischen Wohnsitz- und Betriebsstättenfinanzämtern aufgeteilt werden.

## **2.4 Entwurf „Einfachsteuer“ von Manfred Rose**

Das Konzept der Einfachsteuer besteht in der Einführung einer konsumorientierten Besteuerung in Form einer zinsbereinigten Einkommen- und Körperschaftsteuer<sup>34</sup>. Die Neuordnung der kommunalen Steuern nach Abschaffung der Gewerbesteuer ergibt sich als unmittelbare Folge. Analog zum Modell der FDP<sup>35</sup> sollen die Gemeinden einen Anteil am Umsatzsteuerertrag erhalten, der nach den in der Gemeinde erzielten Arbeitseinkünften verteilt wird. Weiterhin sollen die Wohnsitzgemeinden ein Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer erhalten. Diese Art der Gemeindefinanzierung kann ein „umgekehrtes Speckgürtelproblem“, d.h. einen Anreiz zum Zuzug in Ballungsgebiete, schaffen. Wenn der arbeitsplatzbezogene Umsatzsteueranteil hoch ist, können Gemeinden mit zahlreichen Arbeitsplätzen vergleichsweise niedrige Zuschläge auf Einkommen- und Körperschaftsteuer erheben und auf diese Weise ein Steuergefälle zu ihren Gunsten schaffen.

Im Gegensatz zu allen anderen Reformvorschlägen werden beim Entwurf „Einfachsteuer“ Verzerrungen zwischen verschiedenen Einkunftsquellen durch die Einführung eines neutralen

---

<sup>32</sup> Anderer Ansicht: Bräunig (2003), S. 9 f.

<sup>33</sup> Vgl. Maiterth/Zwick (2004).

<sup>34</sup> Vgl. Rose (2002, 2003).

<sup>35</sup> Vgl. Abschnitt 2.9.

Steuersystems vermieden. Wegen ihrer Neutralitätseigenschaft kann die Einfachsteuer – abgesehen von der dargestellten Wohnsitzwahlentscheidung – keine Steuerplanungskosten auslösen. Über die allgemeine Ertragsteuer hinausgehende Deklarationskosten des kommunalen Zuschlags fallen ebenfalls nicht an.

## **2.5 Die kommunale Betriebssteuer des Bayerischen Städtetages**

Das 2003 vom Bayerischen Städtetag vorgelegte Programm zur Einführung einer kommunalen Betriebssteuer<sup>36</sup> sieht eine deutliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und eine Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen gegenüber der derzeitigen Gewerbesteuer vor. Während die kommunale Betriebssteuer als Wertschöpfungssteuer bezeichnet wird, sollen in die Bemessungsgrundlage die Gewinne zuzüglich Schuldzinsen, Mieten, Pachten und Lizenzgebühren, nicht dagegen Löhne und Gehälter einfließen. Es wird eine extreme Einschränkung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten vorgeschlagen. Trotz der abweichenden Bezeichnung entspricht die Bemessungsgrundlage derjenigen der Gewerbesteuervorschläge von Bündnis 90/Die Grünen und Linke/PDS<sup>37</sup>. Zusätzlich wird vorgeschlagen, dass alle selbständig ausgeübten Tätigkeiten, d.h. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung der kommunalen Betriebssteuer unterliegen sollen.

Der Vorschlag des Bayerischen Städtetages ignoriert sämtliche Erkenntnisse aus der Theorie neutraler Steuersysteme. Die Verfasser übersehen, dass Unternehmer bei Investitionsentscheidungen unternehmerische Einkunftsquellen stets auch mit nicht gewerbesteuerpflichtigen Einkunftsquellen im Privatvermögen vergleichen. Die Betriebssteuer muss daher zwangsläufig zu einer verringerten relativen Attraktivität von Realinvestitionen in Unternehmen führen. Massive Ausweichhandlungen der Steuerpflichtigen sowie eine drastische Erhöhung der Steuerplanungskosten wären die Folge. Obwohl sich die Arbeitskosten durch die Verbreiterung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage nicht unmittelbar erhöhen würden, sind beschäftigungsfeindliche Wirkungen des Vorschlags zu erwarten. Ganz offensichtlich ist der Reformvorschlag rein fiskalisch motiviert.

---

<sup>36</sup> Vgl. Bayerischer Städtetag (2003).

<sup>37</sup> Vgl. Abschnitt 2.9.

## 2.6 Das Positionspapier der kommunalen Spitzenverbände

Die Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände strebt die Erhaltung der Gewerbesteuer an<sup>38</sup> und nimmt im Hinblick auf die gewünschte Bemessungsgrundlage eine ähnliche Position ein wie Bündnis 90/Die Grünen und Linke/PDS<sup>39</sup>, geht aber hinsichtlich des Kreises der Steuerpflichtigen nicht so weit wie der Bayerische Städtetag in seinem Reformvorschlag. Neben den bereits bisher steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb sollen auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit, nicht jedoch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Vermietung und Verpachtung einbezogen werden.

Die bereits bei der geltenden Gewerbesteuer und beim Vorschlag des Bayerischen Städtetages vorgenommene Beurteilung hinsichtlich der Neutralitätseigenschaften einer erweiterten Gewerbesteuer sowie ihrer Steuerplanungs- und -erhebungskostenintensität gilt auch für den Vorschlag der kommunalen Spitzenverbände.

## 2.7 Der Vorschlag der Bertelsmann Stiftung

Nach den Vorstellungen der Bertelsmann Stiftung soll der Gemeindeanteil an der Lohn- und Einkommensteuer durch eine kommunale Bürgersteuer ersetzt werden<sup>40</sup>. Hierbei soll es sich um eine eigenständige kommunale Steuer auf das zu versteuernde Einkommen handeln, d.h. im Gegensatz zur derzeitigen Gewerbesteuer sollen keine Hinzurechnungen und Kürzungen erfolgen. Der Unterschied zu den o.g. Zuschlagmodellen, die an den progressiven Einkommensteuertarif anknüpfen, besteht in der vorgeschlagenen Proportionalität des Bürgersteuertarifs, die u.a. mit äquivalenztheoretischen Überlegungen gerechtfertigt wird<sup>41</sup>. Lokale Differenzierungen des Steuersatzes sollen möglich sein. Das Steueraufkommen soll primär den Wohnsitzgemeinden zufließen. Für „betriebliche Einkommen aus Personengesellschaften“ könnte auch eine Aufteilung zwischen Wohnsitz- und Betriebsstättengemeinde vorgenommen werden. Nennenswerte Anreize für Wanderungsbewegungen zwischen Ballungsräumen und Umland werden angesichts geringer vermuteter Steuersatzdifferenzen nicht gesehen.

Zusätzlich schlägt die Bertelsmann Stiftung eine kommunale Wirtschaftssteuer vor, die neben gewerblichen Einkünften auch land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche Einkünfte

---

<sup>38</sup> Vgl. Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (2003).

<sup>39</sup> Vgl. Abschnitt 2.9.

<sup>40</sup> Vgl. Bertelsmann Stiftung (2003), S. 16 ff.

<sup>41</sup> Die unter Äquivalenzgesichtspunkten ebenfalls fragwürdige Eignung einer proportionalen Einkommensteuer wird nicht thematisiert. Vgl. Bertelsmann Stiftung (2003), S. 20.

erfassen soll. Offenbar wird hierin eine Kompensation für die in Anspruch genommene kommunale Infrastruktur gesehen<sup>42</sup>. In dem Vorschlag finden sich keine präzisen Aussagen zur Bemessungsgrundlage der kommunalen Wirtschaftssteuer; es wird lediglich eine Präferenz für „eine breite, wertschöpfungsorientierte Grundlage“<sup>43</sup> geäußert.

Der Vorschlag der Bertelsmann Stiftung bildet in der hier dargestellten Vergleichsgruppe insofern einen Spezialfall, als eine weitgehend willkürliche Vermengung äquivalenztheoretischer und einkommensbezogener Überlegungen vorliegt. Welche Meriten dergestalt definierte Steuerbemessungsgrundlagen aufweisen sollen, bleibt völlig unklar. Die vorgeschlagene Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen und die angedeutete Steuerbemessungsgrundlage lassen massive Verzerrungen zwischen unterschiedlichen Einkunftsquellen erwarten. Die kommunale Wirtschaftssteuer ist damit vom Ideal einer entscheidungsneutralen Ertragsteuer ähnlich weit entfernt wie die derzeitige Gewerbesteuer.

## **2.8 Entwurf „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft**

Die Stiftung Marktwirtschaft besteht aus einer Gruppe Experten aus Wissenschaft und Praxis, die ihr Konzept seit mehreren Jahren fortentwickeln<sup>44</sup>. Es enthält eine umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung, die im Folgenden nur sehr kurz diskutiert werden soll.

Leitmotiv der von der Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagenen Allgemeinen Unternehmenssteuer ist das Streben nach Rechtsformneutralität der Besteuerung. Hierzu soll das Mitunternehmerkonzept der Besteuerung von Personengesellschaften zugunsten einer separaten Besteuerung von Gesellschaften und ihren Gesellschaftern aufgegeben und somit Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften hergestellt werden. Entnahmen aus Personengesellschaften sollen beim Gesellschafter wie Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften besteuert werden. Lediglich Kleinunternehmen sollen weiterhin transparent besteuert werden. Für die steuerliche Gewinnermittlung ist weiterhin ein Dualismus von Überschussrechnung und Vermögensvergleich vorgesehen. Als Grundlage für den Vermögensvergleich sollen die IFRS herangezogen werden<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> Vgl. Bertelsmann Stiftung (2003), S. 24.

<sup>43</sup> Bertelsmann Stiftung (2003), S. 26.

<sup>44</sup> Eine Vorläuferversion wurde unter dem Namen „Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes“ veröffentlicht. Vgl. Lang et al. (2005).

<sup>45</sup> Vgl. Stiftung Marktwirtschaft (2005a, 2005b).



Wesentlicher Bestandteil des kommunalen Steuerkonzeptes der Stiftung Marktwirtschaft<sup>46</sup> ist die Abschaffung der Gewerbesteuer und die vollständige Neugestaltung der kommunalen Finanzierungsquellen. Die Kommunalfinanzen sollen gemäß den Vorschlägen der Stiftung Marktwirtschaft auf vier Säulen aufbauen. Neben der Grundsteuer tragen eine Bürgersteuer, eine Kommunale Unternehmensteuer und eine Beteiligung an der Lohnsteuer zur Finanzierung der Gemeinden bei, wobei den Gemeinden jeweils ein Hebesatzrecht eingeräumt wird<sup>47</sup>. Die Bemessungsgrundlage der Bürgersteuer ist das zu versteuernde Einkommen der Einwohner einer Gemeinde, so dass von einem kommunalen Zuschlag auf die Einkommensteuer gesprochen werden kann. Die Kommunale Unternehmensteuer ist ein Zuschlag auf die Allgemeine Unternehmensteuer, die auf Gewinne von Personen- und Kapitalgesellschaften erhoben wird. Sie soll eine Hälfte des wegfallenden Gewerbesteueraufkommens der Betriebstättengemeinden ersetzen. Darüber hinaus steht den Betriebstättengemeinden eine Beteiligung am Lohnsteueraufkommen zu, die die andere Hälfte der Gewerbesteuereinnahmen ersetzen soll. Diese Betriebslohnsteuer stellt keine Zusatzbelastung der Steuerpflichtigen dar, sondern wird innerhalb der Finanzbehörden verrechnet.

Da das Unternehmensteuermodell der Stiftung Marktwirtschaft den Schwerpunkt auf die Rechtsformneutralität, nicht dagegen auf die allokativ relevante Investitionsneutralität der Besteuerung legt, „erbt“ die Kommunale Unternehmensteuer die Verzerrungen, die die Allgemeine Unternehmensteuer zwischen den Einkunftsquellen des einkommensteuerpflichtigen Privatvermögens und denen des unternehmensteuerpflichtigen Betriebsvermögens erzeugt. Wie auch bei anderen Zuschlagmodellen sind jedoch keine zusätzlichen Neutralitätsverletzungen sowie Planungs- und Erhebungskosten der Kommunalen Unternehmensteuer zu erwarten. Die bereits durch die Allgemeine Unternehmensteuer induzierten Steuerplanungskosten dürften jedoch insbesondere für Personengesellschaften erheblich sein<sup>48</sup>, da durch die Trennung von Gesellschafts- und Gesellschafterebene eine zusätzliche Besteuerungsinstitution zu berücksichtigen ist, was bei privaten Einkünften, die mit unternehmerischen Einkünften konkurrieren, nicht der Fall ist.

Wie bereits geschildert, kann durch das Hebesatzrecht der Wohnsitzgemeinden bei der Bürgersteuer eine „Speckgürtelproblematik“ entstehen, d.h. dass Bürger vermehrt aus industrial-

---

<sup>46</sup> Vgl. Stiftung Marktwirtschaft (2005a, 2005c).

<sup>47</sup> Vgl. Stiftung Marktwirtschaft (2005a), S. 2. Das Hebesatzrecht der Gemeinden auf eine „wirtschaftsbezogene Steuerquelle“ ist in Art. 28 Abs. 2 GG verankert. Zum kommunalen Hebesatzrecht vgl. auch Hey (2002), S. 321 ff.

<sup>48</sup> Vgl. Sachverständigenrat (2005), S. 285 f., der auch die ökonomische Überlegenheit einer dualen Einkommensteuer gegenüber dem Modell der Stiftung Marktwirtschaft betont.

sierten Gemeinden mit hohem Hebesatz in das Umland ziehen, wo sie von einem niedrigeren Hebesatz profitieren. Die Beteiligung der Betriebsstättengemeinden am Lohnsteueraufkommen mildert dieses Problem. Durch die Beteiligung der Kommunen an der Lohnsteuer und an der Einkommensteuer wäre bei der Umsetzung des Vorschlags der Stiftung Marktwirtschaft mit einer Verstetigung des kommunalen Steueraufkommens im Vergleich zur derzeitigen Gewerbesteuer zu rechnen.

## **2.9 Vorschläge der Parteien zur Reform der kommunalen Steuern**

Im zurückliegenden Bundestagswahlkampf 2005 lag ein thematischer Schwerpunkt auf der Unternehmensbesteuerung. Alle fünf im Bundestag vertretenen Parteien haben sich daher zur zukünftigen Ausgestaltung der kommunalen Steuern geäußert, wenngleich mit unterschiedlichem Detaillierungsgrad. Die Vorschläge der Parteien werden im Folgenden kurz skizziert:

- Die CDU/CSU möchte die Gewerbesteuer kurzfristig beibehalten. Langfristig, d.h. nach Inkrafttreten einer umfassenden Unternehmenssteuerreform, soll sie abgeschafft und durch eine wirtschaftskraftbezogene Gemeindesteuer ersetzt werden<sup>49</sup>. Die Gemeinden sollen zusätzlich zu ihrer Beteiligung an der Einkommensteuer auch einen Anteil an der Körperschaftsteuer erhalten. Für beide Anteile soll ihnen ein Hebesatzrecht eingeräumt werden<sup>50</sup>. Konkrete Aussagen zur Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Betriebsstätten- und Wohnsitzgemeinden werden nicht getroffen. Die Gefahren des Steuergefälles zwischen Ballungsräumen und Umlandgemeinden und eventuell entstehender Wegzugsanreize können daher nicht abschließend beurteilt werden.
- Die FDP hat die detailliertesten Reformideen ausformuliert<sup>51</sup>. Nach Abschaffung der Gewerbesteuer sollen die Gemeinden durch ein Zwei-Säulen-Modell finanziert werden. Der Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer würde massiv auf 12% erhöht. Als Verteilungsschlüssel soll die Anzahl der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse dienen. Darüber hinaus sollen die Gemeinden einen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer erheben, bei dem ihnen ein Hebesatzrecht zusteht.

Durch die höhere Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer dürfte eine deutliche Verstetigung der Gemeindesteuereinnahmen eintreten. Da die Anzahl der Beschäftigungsverhältnisse als Schlüsselgröße zur Verteilung des Steueraufkommens herangezogen wird,

---

<sup>49</sup> Vgl. CDU/CSU (2004), S. 22.

<sup>50</sup> Vgl. Merz (2003), S. 32 f.

<sup>51</sup> Vgl. Solms (2005), S. 28 ff. und S. 101 ff.

dürfte eine deutliche Begünstigung der Betriebsstätten- gegenüber den Wohnsitzgemeinden eintreten. Wegen des hohen Umsatzsteueranteils könnten es sich die Betriebsstättengemeinden leisten, einen niedrigen Hebesatz auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erheben. Dieses Steuersatzgefälle könnte zu einem „umgekehrten Speckgürtelproblem“, d.h. zu einem Zuzug in die Ballungsräume, führen. Wohnsitzgemeinden mit wenigen Arbeitsplätzen, denen nur ein geringer Umsatzsteueranteil zusteht, würden weitere Aufkommensverluste erleiden.

Wie auch bei anderen Zuschlagmodellen können durch die Vorschläge zur Gemeindebesteuerung von CDU/CSU und FDP keine zusätzlichen Neutralitätsverletzungen gegenüber der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer ausgelöst werden.

- Die SPD möchte die Gewerbesteuer beibehalten, wobei der pauschalierte Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer für Personengesellschaften von 1,8 auf 2,0 angehoben werden soll<sup>52</sup>. Hintergrund dieses Vorschlags ist die 2005 erfolgte Senkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer, die zu einer Reduzierung des kritischen Gewerbesteuerhebesatzes führt, unterhalb dessen eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer erfolgt<sup>53</sup>.

Die existierenden Bemessungsgrundlagenprobleme der Gewerbesteuer würden damit ungemildert bestehen bleiben, während sich die tarifbedingten Verzerrungen zwischen gewerbesteuerpflichtigen und anderen Einkünften lediglich verschieben würden.

- Bündnis 90/Die Grünen halten ebenfalls an der Gewerbesteuer fest, wollen sie jedoch zu einer kommunalen Wirtschaftssteuer weiterentwickeln. Gewinnunabhängige Elemente wie Zinsen, Mieten und Pachten sollen verstärkt in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, um eine Verstärkung des Aufkommens zu erreichen<sup>54</sup>.
- Auch Linke/PDS setzen auf die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der heutigen Gewerbesteuer, die allerdings in Gemeindefinanzsteuer umbenannt werden soll. Schuldzinsen, Mieten, Pachten und Leasingraten sollen vollständig zum Gewerbeertrag hinzugerechnet werden<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup> Vgl. SPD (2005), S. 24.

<sup>53</sup> Zur Entwicklung der kritischen Hebesätze vgl. Scheffler (2002), S. 122.

<sup>54</sup> Vgl. Bündnis 90/Die Grünen (2005), S. 49.

<sup>55</sup> Vgl. Linke/PDS (2005), S. 27 f.

Die Besteuerung ertragsunabhängiger Bemessungsgrundlagenkomponenten dürfte zwar zu einer Verstärkung des Gemeindesteueraufkommens führen. Mit der Besteuerung von Zinsen, Mieten und Leasingraten beim Zahlenden und beim Empfänger zugleich tritt jedoch eine Verletzung des Korrespondenzprinzips und folglich eine Doppelbesteuerung ein, die entscheidungsverzerrend wirkt. Die bereits genannten Kritikpunkte an der derzeitigen Form der Gewerbesteuer würden unverändert bestehen bleiben oder sich gar verschärfen, insbesondere die willkürlichen verzerrenden Wirkungen zwischen gewerbesteuerpflichtigen und anderen Einkünften.

Der zwischen CDU/CSU und SPD am 11.11.2005 abgeschlossene Koalitionsvertrag ist insofern konsistent mit den Aussagen der Parteiprogramme, als kurzfristig keine Reform der Gewerbesteuer angestrebt wird<sup>56</sup>. Erst im Rahmen der Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung ab 2008 soll über eine eventuelle Ersetzung der Gewerbesteuer entschieden werden, wobei gegenwärtig noch keine Aussage über die Struktur der künftigen kommunalen Steuern getroffen wird. Einigkeit besteht lediglich insofern, als eine „wirtschaftskraftbezogene kommunale Unternehmensbesteuerung mit Hebesatzrecht“<sup>57</sup> in Aussicht gestellt wird und eine „Verschiebung der Finanzierung zu Lasten der Arbeitnehmer“<sup>58</sup> vermieden werden soll. Eine Bezugnahme auf Gewerbesteuerreformvorschläge der vergangenen Jahre ist nicht unmittelbar ersichtlich.

Damit zeichnet sich ein weiteres Hinauszögern der bereits seit Jahrzehnten als dringlich angesehenen Gewerbesteuerreform ab. Mit der als „Reichensteuer“ vermarkteten Anhebung des Einkommensteuerspitzensatzes auf 45% dürfte zudem die Realisierbarkeit von Zuschlagmodellen, die zumindest in einigen Gemeinden zu einer weiteren Erhöhung führen könnten, in weite Ferne gerückt sein. Zwar ist es verfrüht, zum gegenwärtigen Zeitpunkt von einem steuerpolitischen Fehlstart der großen Koalition zu sprechen, jedoch veranlassen die geplanten und vor allem die nicht geplanten Maßnahmen den ökonomischen Betrachter zur Skepsis.

Angesichts der Vielzahl der in diesem Beitrag erörterten Vorschläge und der Heterogenität ihrer Verfasser ist es überaus erstaunlich, dass sich die klassischen Desiderata der Entscheidungsneutralität und der Kostengünstigkeit der Besteuerung, die die allgemeine ertragsteuertheoretische Diskussion seit Jahrzehnten prägen, in den Reformvorschlägen kaum widerspie-

---

<sup>56</sup> Vgl. CDU, CSU, SPD (2005), S. 70.

<sup>57</sup> CDU, CSU, SPD (2005), S. 70.

<sup>58</sup> CDU, CSU, SPD (2005), S. 70.

geln<sup>59</sup>. Eine Ursache für das niedrige Niveau der Reformdiskussion ist in der Konzentration auf verfassungsrechtliche Überlegungen<sup>60</sup> und Aufkommensaspekte der Besteuerung<sup>61</sup> zu sehen. Eine Begründung, weshalb für Ertragsteuern der Gemeinden andere Kriterien gelten sollten als für Bundessteuern, lässt sich jedoch auch unter diesen Gesichtspunkten nicht finden.

### **3. Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer und die Einführung der Kommunalsteuer**

#### **3.1 Die Gewerbesteuer bis 1993**

Seit der Übernahme des deutschen Steuerrechts 1938 wurde in Österreich neben der Körperschaft- und der Einkommensteuer auch die Gewerbesteuer erhoben<sup>62</sup>. Neben anderen Steuerarten wie der Grundsteuer und der Getränkesteuer war die Gewerbesteuer eine eigene Gemeindesteuer. In mehreren Schritten wurde ihre Bemessungsgrundlage verkleinert, bis im Rahmen der großen Steuerreform 1993/94 die Gewerbesteuer endgültig abgeschafft wurde. Lange Zeit besteuerte die Gewerbesteuer in Österreich wie auch in Deutschland die drei Bemessungsgrundlagen Gewerbeertrag, Gewerkekapi-tal und Lohnsumme<sup>63</sup>. Die Gewerkekapi-talsteuer wurde seit 1986 nicht mehr erhoben. Die Gewerbeertrag- und die Lohnsummensteuer dagegen bestanden bis zur Aufhebung der Gewerbesteuer fort. Die Gewerbeertragsteuer basierte ähnlich der deutschen Gewerbesteuer auf dem körperschaft- bzw. einkommensteuerlich ermittelten Gewinn, der um Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert wurde. Ein Hebesatzrecht der Gemeinden bestand nicht.

Ohne auf Details der Steuerermittlung einzugehen, ergab sich der vorläufige Gewerbeertragsteuersatz  $s_{vorl}^{ge}$  als Produkt aus Messzahl  $m$  und Hebesatz  $H$ :  $s_{vorl}^{ge} = m \cdot H$  und betrug 1993

---

<sup>59</sup> Eine Ausnahme bildet der Vorschlag zur Einfachsteuer.

<sup>60</sup> Vgl. Ganghof (2004), S. 21 f. Allein in jüngerer Zeit sind hierzu mehrere Monographien erschienen, vgl. Stöhr/Stange (2003); Otten (2005).

<sup>61</sup> Aus Sorge um Aufkommensverschiebungen traute man sich bereits 1949 in der Steuerreformdiskussion um die Einführung einer „Betriebssteuer“ nicht an die Gewerbesteuer heran: „Den außerordentlich unterschiedlichen Finanzbedürfnissen der vielen tausenden von Gemeinden würde man vermutlich weder im Wege eines Zuschlags zur Betriebssteuer noch durch Zuweisungen an die Gemeinden im Wege des [...] Finanzausgleichs voll gerecht werden können. [...] Aus diesen und anderen Gründen dürfte es nicht angängig sein, die Gewerbesteuer mit der Einführung der Betriebssteuer aufzuheben.“ (Klein (1949), Sp. 1011 f.). Nicht unähnlich liest sich die Aussage zur Reform der Kommunalfinanzen, die 56 Jahre später im Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD getroffen wird, der ebenfalls ausschließlich auf die Aufkommensstetigkeit der kommunalen Unternehmensbesteuerung abzielt. Vgl. CDU, CSU, SPD (2005), S. 70.

<sup>62</sup> Vgl. Doralt/Ruppe (2003), S. 7.

<sup>63</sup> Vgl. Doralt/Ruppe (1989), S. 254.

ca. 15% des Gewerbeertrags<sup>64</sup>. Wie in Deutschland war die Gewerbeertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage und von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abzugsfähig. Als effektiver Gewerbeertragsteuersatz ergab sich:

$$s^{ge} = \frac{m \cdot H}{1 + m \cdot H} \approx 13\% , \text{ was etwa der jetzigen Größenordnung in Deutschland entspricht. Als}$$

effektiver kombinierter Ertragsteuersatz für Personengesellschaften  $s^{ER}$  bei einem Einkommensteuersatz von  $s^{ek} = 50\%$  bzw. für Kapitalgesellschaften  $s^{KR}$  bei einem Körperschaftsteuersatz von  $s^k = 30\%$ <sup>65</sup> errechnet sich:  $s^{ER} = s^{ek} + s^{ge} - s^{ek} \cdot s^{ge} = 50\% + 13\% - 50\% \cdot 13\% = 56,5\%$  , sowie  $s^{KR} = s^k + s^{ge} - s^k \cdot s^{ge} = 30\% + 13\% - 30\% \cdot 13\% = 39,1\%$  . Für Personenunternehmen ergab sich hieraus eine Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte gegenüber nichtgewerblichen Einkünften von 6,5%. Für Kapitalgesellschaften betrug die Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer 9,1%, die sich unter Berücksichtigung der Ausschüttungsbesteuerung auf ca. 6,8% reduzierte.

Ein Hebesatzrecht wurde den Gemeinden bei der Lohnsummensteuer eingeräumt. Auch sie bezog sich nur auf Gewerbebetriebe; landwirtschaftliche Betriebe und Freiberufler wurden nicht von der Lohnsummensteuer erfasst. Der Hebesatz wurde in vielen Gemeinden auf die höchstzulässige Belastung der Lohnsumme von 2% festgelegt.

Die bereits bei der Beurteilung der deutschen Gewerbesteuer genannten ökonomischen Kritikpunkte sind auf die abgeschaffte österreichische Gewerbesteuer analog anwendbar. Die Gewerbesteuer verursachte massive Verzerrungen zwischen gewerblichen und nichtgewerblichen Einkünften und in der Folge erhebliche Steuerplanungskosten. Durch die Inkongruenz der gewerbe- und einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage kam es zu hohen Deklarations- und Vollzugskosten der Gewerbesteuer. Diese ökonomischen Nachteile der Gewerbesteuer waren jedoch in der steuerpolitischen Reformdiskussion ohne Bedeutung<sup>66</sup>.

### 3.2 Die Kommunalsteuer ab 1994

Mit der großen Steuerreform 1993/94 wurde die Gewerbesteuer vollständig abgeschafft. Als neue Finanzierungsquelle der Gemeinden wurde die Kommunalsteuer eingeführt. Ihre Be-

<sup>64</sup> Vgl. Doralt/Ruppe (1989), S. 270. Durch bundeslandspezifische Kammerumlagen konnte es zu minimalen regionalen Unterschieden kommen.

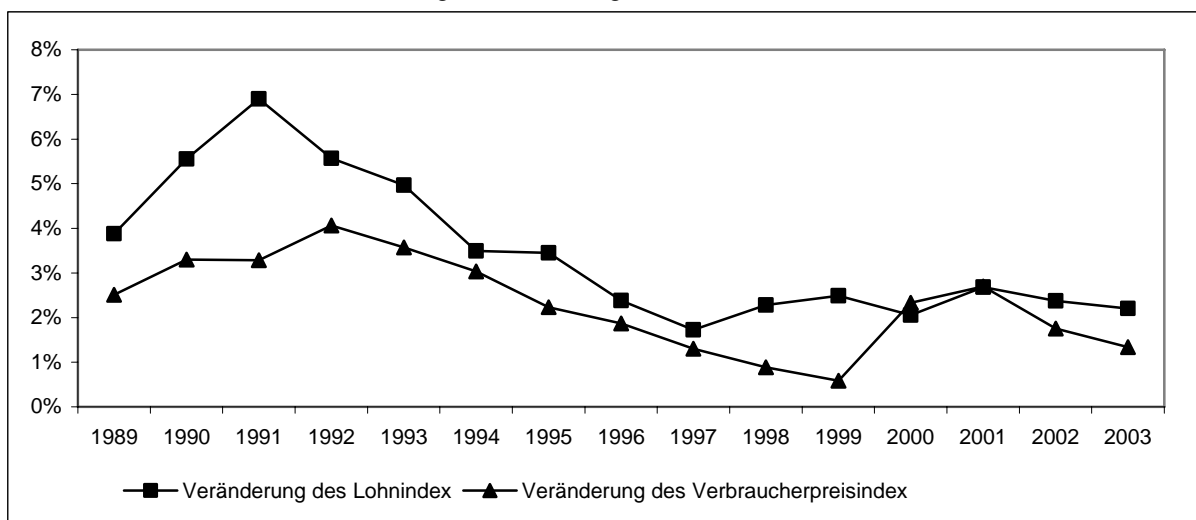
<sup>65</sup> Die Berechnungen basieren auf den bis 1993 gültigen Steuertarifen.

<sup>66</sup> Vgl. Wagner (2001), S. 431.

messungsgrundlage besteht – ähnlich der abgelösten Lohnsummensteuer – aus Bruttolöhnen, wobei der Kreis der Steuerpflichtigen erweitert wurde. Nicht nur Gewerbetreibende, sondern auch Land- und Forstwirte und Selbständige werden von der Kommunalsteuer erfasst. Der Steuersatz beträgt in Österreich einheitlich 3%<sup>67</sup>.

Aus unternehmerischer Perspektive liegt zunächst eine Neutralitätsverletzung vor, da Aufwendungen besteuert werden, die keinen Bezug zu einer neutralen Bemessungsgrundlage, dem ökonomischen Gewinn, aufweisen. Unter der Bedingung, dass die steuerbedingte Erhöhung der Arbeitskosten vollständig auf die Arbeitnehmer überwält werden kann<sup>68</sup>, wird der Arbeitgeber jedoch nicht belastet und die Neutralitätsverletzungen entfallen.

Abbildung 2: Veränderung von Lohnindex und Verbraucherpreisindex in Österreich gegenüber dem Vorjahr (Quelle: Statistik Austria (1990-2005); eigene Berechnungen).



Betrachtet man die Entwicklung der österreichischen Lohn- und Verbraucherpreisindizes im Zeitraum von 1989 bis 2003 in Abbildung 2, so ist im Jahr 1994 eine gegenüber den Vorjahren deutlich verringerte Reallohnsteigerung festzustellen. Dies kann als Indiz für die Überwälzbarkeit der Kommunalsteuer interpretiert werden.

Aus Sicht des Arbeitnehmers dagegen würde auch bei Überwälzung der lohnsummenbasierten Steuern eine neutrale Zielbesteuerung eintreten, der nur durch Selbstschädigung ausgewichen werden kann<sup>69</sup>. Neutralitätsverletzungen wären lediglich insoweit möglich, als eine Ent-

<sup>67</sup> § 9 KommStG.

<sup>68</sup> Es ist nicht empirisch belegt, ob Lohnnebenkosten und Steuern auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit letztendlich auf Arbeitnehmer, Arbeitgeber oder über gestiegene Produktpreise auf Kunden überwält werden. In der Finanzwissenschaft wird überwiegend argumentiert, dass tatsächlich die Bezieher der Löhne und Gehälter Lohnsteuer tragen müssen, vgl. Bohnet (1999), S. 185 ff.; Stiglitz/Schönfelder (2000), S. 436 f.; Zimmermann/Henke (2001), S. 262.

<sup>69</sup> Vgl. Wagner (2005a), S. 418 f.

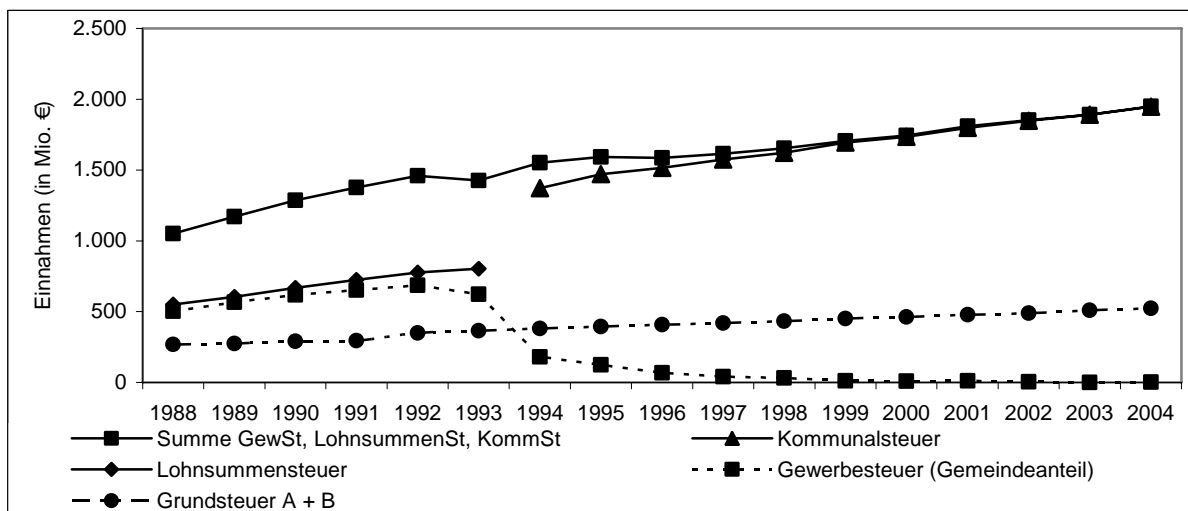
scheidung zwischen einer kommunalsteuerbelasteten unselbständigen Beschäftigung und der kommunalsteuerunbelasteten Selbständigkeit zu treffen ist. Angesichts der Größenordnung der Kommunalsteuer erscheint dieser Einfluss jedoch vernachlässigbar.

Die durch die Kommunalsteuer verursachten Steuerplanungskosten dürften daher von untergeordneter Bedeutung sein. Ähnliches gilt für die Deklarationskosten, da für Zwecke der vom Arbeitgeber abzuführenden Lohnsteuer ohnehin eine Ermittlung der Lohnsumme vorzunehmen ist. Im Vergleich zur Gewerbesteuer ist die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage weit weniger aufwendig.

### 3.3 Aufkommenswirkungen

Da von kommunaler Seite die Aufkommenswirkungen einer Reform der Gemeindesteuern in den Vordergrund gestellt werden, wird im Folgenden die Entwicklung des kommunalen Steueraufkommens vor und nach der Abschaffung der Gewerbesteuer in Österreich untersucht.

Abbildung 3: Ausgewählte Gemeindesteuern in Österreich (Quelle: unveröffentlichte Daten, Statistik Austria; eigene Berechnungen).



Während die Gewerbesteuer sich wie auch in Deutschland als relativ konjunkturanfällig erwies und beispielsweise im Rezessionsjahr 1993, dem letzten Jahr vor ihrer Abschaffung, ein Rückgang ihres Aufkommens um 9,0% zu verzeichnen war, ist das Aufkommen der Kommunalsteuer von Jahr zu Jahr moderat gestiegen, wie Abbildung 3 zeigt. Das Kommunalsteueraufkommen 1994 liegt nur minimal unter dem Aufkommen, das sich im Vorjahr 1993 aus Lohnsummensteuer und Gewerbesteuer ergab. Durch nachträglich gezahlte Gewerbesteuer lag die Summe der drei Steuerarten sogar leicht über dem Niveau von 1993. Dies zeigt, dass

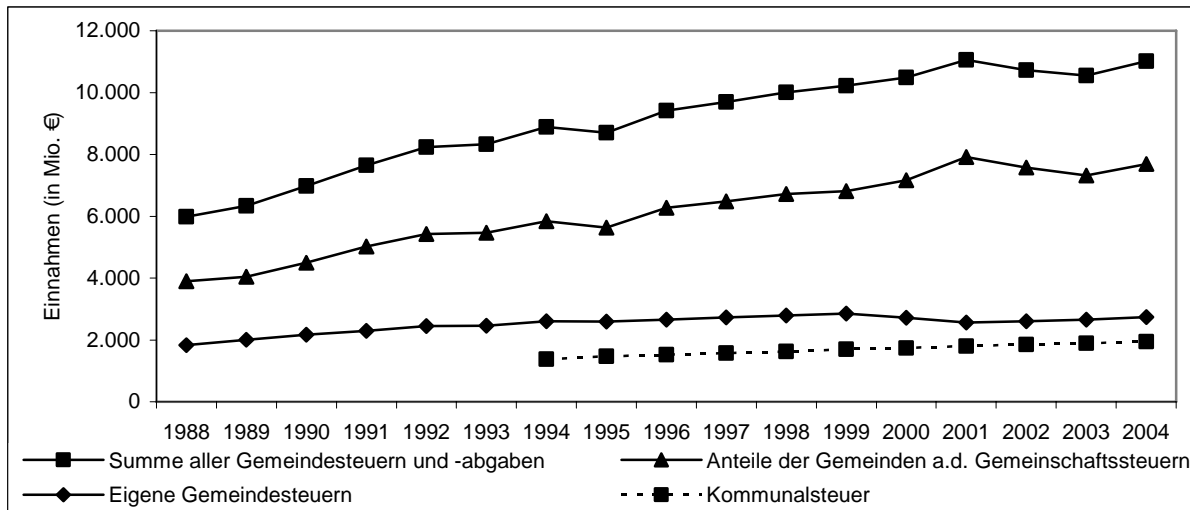


das Steueraufkommen trotz der Substitution einer gewinnbasierten Steuer durch eine lohnsummenbasierte Steuer relativ gut geplant werden konnte.

Die Grundsteuer als zweitwichtigste eigene Gemeindesteuer ist naturgemäß konjunkturunabhängig. Ihr Aufkommen und damit ihre Bedeutung für die Gemeinden liegen deutlich unterhalb der der Gewerbesteuer bzw. Kommunalsteuer. Seit 1993 beträgt das Aufkommen aus der Grundsteuer zwischen 24,5% und 27,0% der Summe aus Gewerbesteuer, Lohnsummensteuer und Kommunalsteuer. Am gesamten Steueraufkommen Österreichs macht die Grundsteuer nur ca. 0,8% aus.

Auch in Deutschland ist der Anteil der Grundsteuer sowohl an den Steuereinnahmen der Gemeinden als auch am gesamten Steueraufkommen im internationalen Vergleich sehr gering<sup>70</sup>. Zur Sicherung eines konjunkturunabhängigen Gemeindesteueraufkommens würde sich daher eine Erhöhung der Grundsteuer anbieten. Nicht nur unter Aufkommens-, sondern auch unter Neutralitätsaspekten weist die Grundsteuer Vorteile auf, da bei der Besteuerung von Grund und Boden und Gebäuden keine unmittelbaren Ausweichhandlungen zu erwarten sind.

Abbildung 4: Ertragsanteile der gemeinschaftlichen Bundesabgaben und gesamtes Steuer- und Abgabenaufkommen der Gemeinden in Österreich (Quelle: unveröffentlichte Daten, Statistik Austria; eigene Berechnungen).



Die Bedeutung der Kommunalsteuer für die Gemeinden wird anhand von Abbildung 4 sichtbar. Der Anteil der Kommunalsteuer an den eigenen Gemeindesteuern betrug im Zeitraum von 1994 bis 2004 zwischen 58,3% und 71,3%. Sie hat sich damit mit einem Anteil zwischen 16,4% und 17,9% an den gesamten Gemeindeeinnahmen als wichtigste einzelne kommunale Einnahmequelle etabliert. In Deutschland ist die Gewerbesteuer im Betrachtungszeitraum mit

<sup>70</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2005b), S. 62; OECD (2004), S. 78.

einem Anteil zwischen 70,0% und 79,8% an den eigenen Gemeindesteuern von nochmals größerer Bedeutung.

Das Wachstum der österreichischen Gemeindeeinnahmen seit der Steuerreform 1993/94 ist fast ausschließlich auf das gestiegene Aufkommen aus den Ertragsanteilen an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben zurückzuführen; das Aufkommen aus eigenen Gemeindesteuern lag 2004 nach zwischenzeitlichen Schwankungen nur um 5,0% über dem Niveau von 1994, obwohl das darin enthaltene Aufkommen aus der Kommunalsteuer um 41,9% stieg. Der geringe Anstieg der eigenen Gemeindesteuern ist auf die Abschaffung einiger kleinerer kommunaler Steuern, wie z.B. der Getränkesteuer, der Ankündigungsabgabe und der Anzeigenabgabe, zurückzuführen. In Deutschland betrug der entsprechende Anstieg der eigenen Gemeindesteuern 31,0%.

Abbildung 5: Struktur der Steuereinnahmen der österreichischen Gemeinden 2003 nach Bundesländern ohne Wien (Quelle: Statistik Austria (2005a); eigene Berechnungen).

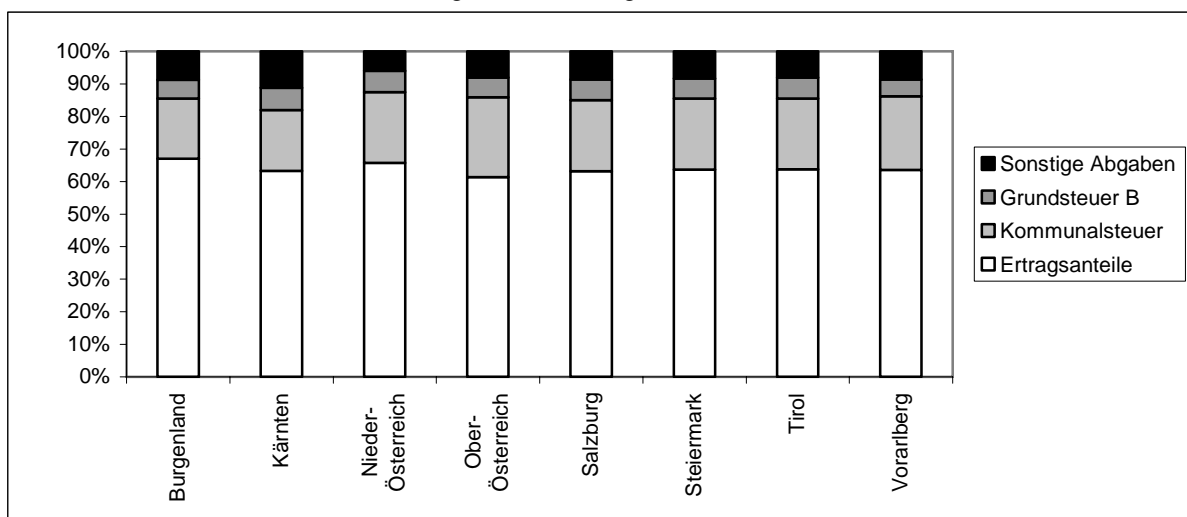


Abbildung 5 zeigt, dass sich die Strukturen der Gemeindesteuereinnahmen trotz des bundeseinheitlichen Kommunalsteuertarifs voneinander unterscheiden. Während der Anteil der Kommunalsteuer an den gesamten Steuereinnahmen z.B. in der industriell geprägten Stadt Linz 35,1% beträgt, liegt er in Innsbruck bei lediglich 21,9%. In kleineren, ländlichen Gemeinden liegt dieser Anteil typischerweise noch weit darunter. Selbst bei Aggregation auf der Ebene der Bundesländer bleiben die Unterschiede deutlich sichtbar<sup>71</sup>. Der Anteil der Kommunalsteuer an den Gesamtsteuereinnahmen lag 2003 zwischen 18,4% im Burgenland und 24,6% in Oberösterreich.

<sup>71</sup> Die Struktur der Steuereinnahmen Wiens ist nicht mit diesen Daten vergleichbar, da Wien Bundesland und Gemeinde zugleich ist. Diese Eigenheit besteht mit den Stadtstaaten Berlin, Bremen und Hamburg auch in Deutschland. Vgl. hierzu bspw. Kitterer/Burckhardt/Löwer (2004).

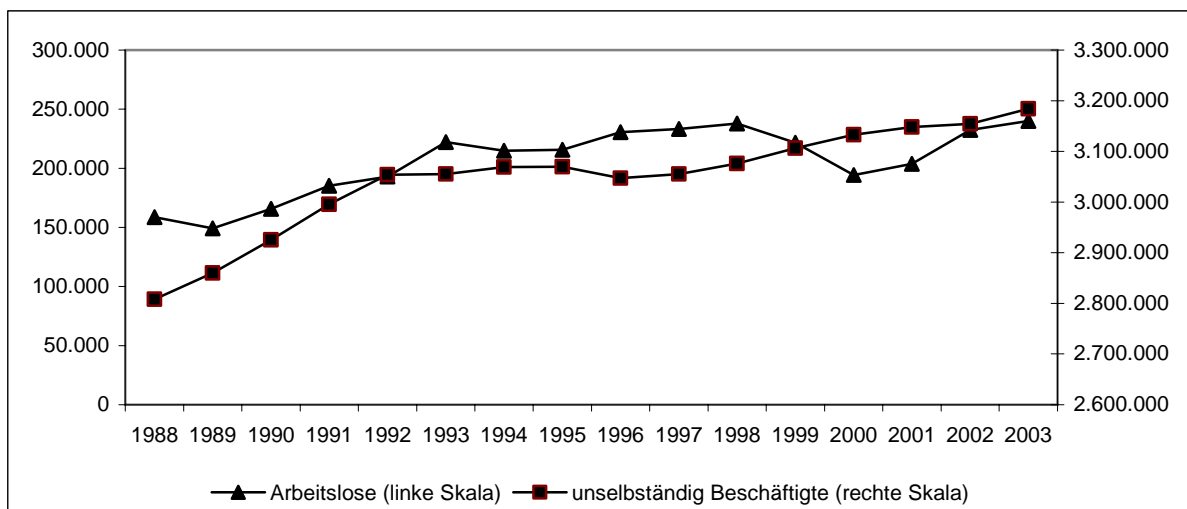
### 3.4 Beschäftigungseffekte

Durch die Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen und die Substitution gewinnbasierter durch lohnbasierte Steuern erhöhte sich die Besteuerung von Löhnen und Gehältern in Österreich. Dies spiegelt sich auch im Anteil der lohnbasierten Steuern an den gesamten Steuereinnahmen wider, der von 5,8% 1993 auf 6,5% 1994 anstieg. In den Jahren 2001 bis 2003 betrug der Anteil 6,0%<sup>72</sup>.

Die Erhöhung der Besteuerung hatte jedoch keinen Beschäftigungsrückgang zur Folge. Abbildung 6 zeigt, dass sich die Anzahl der unselbständig Beschäftigten in Österreich von 1988 bis 2003 von 2,8 Mio. um 13% auf 3,2 Mio. Personen erhöhte. In diesem Zeitraum ging die Beschäftigtenzahl nur in einem einzigen Jahr – 1996 – leicht zurück. Im Zeitpunkt der großen Steuerreform 1993/94 wuchs die Beschäftigung um 0,5% bzw. 14.000 Personen.

Da sich konjunkturelle und mehrere steuerpolitische Effekte überlagerten, ist anhand dieses Wertes keine eindeutige Aussage darüber möglich, welche Beschäftigungseffekte die einzelnen Elemente der Steuerreform aufwiesen. Weitaus bedeutsamer als die Ersetzung der Gewerbesteuer durch die Kommunalsteuer war die Einführung der Kapitalertragsteuer (KESt), die im Gegensatz zur deutschen Kapitalertragsteuer eine abgeltende Zins- und Dividendenbesteuerung beinhaltet<sup>73</sup>. Mit dieser einseitigen Senkung der Steuerbelastung von Finanzanlagen wurden Realinvestition relativ unattraktiver, was zunächst negative Beschäftigungseffekte erwarten ließ<sup>74</sup>, die jedoch nicht zu beobachten waren.

Abbildung 6: Anzahl Arbeitsloser (linke Skala) und unselbständig Beschäftigter (rechte Skala) in Österreich (Quelle: Statistik Austria (1990-2005); eigene Berechnungen).



<sup>72</sup> Vgl. Statistik Austria (1995-2005).

<sup>73</sup> Zur Diskussion der österreichischen Kapitalertragsteuer vgl. Wagner (2001), S. 441 ff.

<sup>74</sup> Vgl. Kronberger Kreis (2000), S. 19.

Die Arbeitslosenzahl stieg im Betrachtungszeitraum 1988-2003 von 159.000 auf 240.000 Personen. Dies entspricht einem Anstieg der Arbeitslosenquote von 5,3% auf 7,0%<sup>75</sup>. Der stärkste Anstieg der Arbeitslosigkeit fand im Rezessionsjahr 1993 statt. Im Steuerreformjahr 1994 sank die Arbeitslosenzahl trotz Erhöhung der Lohnsummenbesteuerung geringfügig.

#### **4. Fazit: Vorbildwirkung der österreichischen Steuerreform 1993/94?**

In der steuertheoretischen Diskussion werden als Desiderata für Ertragsteuern Entscheidungsneutralität und niedrige Steuerplanungs- und Erhebungskosten hervorgehoben. Gänzlich unerheblich für die steuertheoretische Beurteilung ist dagegen, an welche steuerberechtigte Gebietskörperschaft das Steueraufkommen fließt. Für Gemeindeertragsteuern können deshalb keine anderen Beurteilungskriterien herangezogen werden als für andere Ertragsteuern.

Die Neutralitätsforderung bezieht sich stets auf die Ertragsteuer als Ganzes, nicht dagegen auf einzelne Komponenten wie z.B. die Gewerbesteuer. Eine entscheidungsneutrale Ertragsteuer erfordert die eindeutige Definition einer Steuerbemessungsgrundlage. Die parallele Existenz zweier inkongruenter Bemessungsgrundlagen ist mit dieser Anforderung inkompatibel. Eine entscheidungsneutrale kommunale Ertragsteuer erfordert deshalb zwingend die Übernahme einer entscheidungsneutral definierten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. Daher kann kein Vorschlag einer isolierten Kommunalsteuerreform die Verbesserung der Neutralitätseigenschaften des Gesamtsteuersystems gewährleisten.

Als erster Schritt in Richtung eines entscheidungsneutralen Steuersystems bietet sich daher die Übernahme der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Zwecke der kommunalen Ertragsteuer an. Weitere Reformstufen müssen dann die Annäherung der einheitlichen Ertragsteuerbemessungsgrundlage an eine neutrale Bemessungsgrundlage zum Ziel haben. Unter den diskutierten Reformvorschlägen eignen sich nur die Zuschlagmodelle ohne Bemessungsgrundlagenmodifikationen – insbesondere also das BDI/VCI-Modell<sup>76</sup> – für eine solche Vorgehensweise.

Vor dem Hintergrund entscheidungsneutraler Steuersysteme ist die häufig formulierte Forderung nach einer breiteren Bemessungsgrundlage ökonomisch nicht begründbar<sup>77</sup>. Ursächlich für diese Forderung dürfte das Interesse der Gemeinden an einer möglichst konjunkturunabhängigen Einnahmequelle sein. Stellt man das Steueraufkommen in den Vordergrund, so ist

---

<sup>75</sup> Vgl. Statistik Austria (1990-2005).

<sup>76</sup> Vgl. Abschnitt 2.3.

<sup>77</sup> Zur optimalen „Breite“ von Steuerbemessungsgrundlagen vgl. Wagner (1998).

jedoch unverständlich, weshalb die Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen, Linke/PDS, Bayerischem Städtetag und Kommunalen Spitzenverbänden sich auf die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Einbeziehung von Mieten, Pachten und Schuldzinsen beschränken. Eine politische Erklärung für diese Forderung könnte allerdings im geringen zu erwartenden Widerstand der Wählermehrheit liegen. Gegen die Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Schuldzinsen sprechen in erster Linie Neutralitätsargumente. Wenngleich durch die Hinzurechnung dieser Aufwendungen zum Gewerbeertrag keine unmittelbare Erhöhung der Arbeitskosten eintritt, sind die beschäftigungsfeindlichen Effekte unübersehbar, da die Steuerbemessungsgrundlage gewerblicher Realinvestitionen verbreitert wird, die Steuerbemessungsgrundlage privater Finanzanlagen dagegen nicht.

Aber auch unter Aufkommensgesichtspunkten hat die Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Schuldzinsen nicht nur Vorteile. Diese Bemessungsgrundlagenelemente sind im Vergleich zu Löhnen und Gehältern nicht nur volatiler, sondern bieten vor allem ein wesentlich geringeres Steueraufkommen<sup>78</sup>. Wäre die Höhe und Stetigkeit des kommunalen Ertragsteueraufkommens das ausschlaggebende Ziel, so müsste die 1980 wegen ihrer als beschäftigungshemmend vermuteten Wirkungen abgeschafften Lohnsummensteuer wieder eingeführt werden<sup>79</sup>. Nimmt man an, dass eine Lohnsummensteuer auf die Arbeitnehmer überwältzt werden kann, wird keine steuerbedingte Erhöhung der Arbeitskosten eintreten<sup>80</sup>. In diesem Fall sind keine beschäftigungsfeindlichen Wirkungen einer lohnsummenbasierten Kommunalsteuer zu erwarten. Dies bestätigt auch das österreichische Beispiel. Angesichts der aktuellen Situation auf dem deutschen Arbeitsmarkt kann vermutet werden, dass eine weitgehende Überwälzbarkeit von Lohnsummensteuern auf die Arbeitnehmer möglich ist. Berücksichtigt man, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mehr als 85% der Summe der Einkünfte in Deutschland ausmachen<sup>81</sup>, so sind die Wirkungen einer Lohnsummensteuer und eines Zuschlags auf die Einkommensteuer in dem Sinne weitgehend deckungsgleich, dass größtenteils die gleichen Einkünfte belastet werden.

Für die effektiven Arbeitskosten macht es langfristig keinen Unterschied, ob ein Arbeitgeber eine lohnsummenbasierte Steuer durch Bruttolohnsenkungen bzw. geringere Lohnsteigerungen auf die Arbeitnehmer überwälzt, oder ob Arbeitnehmer direkt durch einen Zuschlagsbe-

---

<sup>78</sup> Vgl. Müller (2004), S. 77. Junkernheinrich (2003), S. 6, weist darauf hin, dass die Lohnsumme rund 70% der Wertschöpfung ausmacht.

<sup>79</sup> Die Abschaffung der Lohnsummensteuer in Deutschland induzierte nicht die erhofften beschäftigungsfördernden Wirkungen, vgl. Karrenberg (1985), S. 60 ff.

<sup>80</sup> Die Möglichkeit der Überwälzbarkeit wird von Rädler (2003), S. 18, vernachlässigt.

<sup>81</sup> Vgl. Müller (2004), S. 77.

dingt erhöhte Lohnbesteuerung belastet werden<sup>82</sup>. Falls eine Lohnsummensteuer beschäftigungshemmend wirkt, dürfte dies in ähnlichem Maße für einen Zuschlag auf die Einkommensteuer gelten<sup>83</sup>.

Ein außerökonomischer Nachteil der derzeitigen Gewerbesteuer ist in ihrer Intransparenz zu sehen. Die Anzahl der Steuerpflichtigen ist gering; die der Gewerbesteuerzahler wegen der Freibeträge, Modifikationen und Verlustvorträge nochmals geringer. Wegen der unklaren Überwälzungsprozesse ist jedoch zu vermuten, dass relativ viele natürliche Personen Gewerbesteuer zu tragen haben, ohne dass ihnen dies bewusst wird. Ein Zuschlagmodell hätte demgegenüber den Vorteil der Transparenz. Jeder Steuerpflichtige könnte den Gemeindeanteil an der eigenen Einkommen- und Körperschaftsteuer unmittelbar erkennen<sup>84</sup>. Eine Erhöhung kommunaler Steuern wird derzeit nur von wenigen Wahlberechtigten wahrgenommen<sup>85</sup>, während ein transparentes Zuschlagmodell zur Folge hätte, dass Gemeindesteuern zum Gegenstand des Kommunalwahlkampfes gemacht werden könnten. Gemeindesteuer und kommunale Leistungen würden von den Wahlberechtigten kritisch gegenübergestellt werden, was die regierenden Parteien unter verstärkten Rechtfertigungsdruck setzen würde. Diese Überlegung könnte eine Ursache für die ablehnende Haltung der Kommunalvertreter gegenüber Zuschlagmodellen sein.

Eine erhöhte Transparenz kommunaler Steuern würde einen im Interesse der Steuerpflichtigen grundsätzlich wünschenswerten Steuerwettbewerb zwischen den Gemeinden verschärfen. In dieser Hinsicht sind die österreichischen Erfahrungen seit 1994 nicht auf Deutschland übertragbar. Während in Österreich ein bundeseinheitlicher Tarif der Kommunalsteuer gilt, differiert das Gewerbesteueraufkommen in Deutschland infolge der Hebesatzautonomie örtlich sehr stark, wodurch bereits ein Steuerwettbewerb existiert, der den meisten Wahlberechtigten aufgrund der Intransparenz der Gewerbesteuer jedoch verborgen bleibt.

Österreich kann Deutschland aber als Vorbild hinsichtlich der Wahl einer kommunalen Steuer dienen, die ein weitgehend konjunkturunabhängiges Steueraufkommen sicherstellt. Ein in Deutschland diskutierter Zuschlag auf die Einkommensteuer würde ähnlich wirken, da Ein-

---

<sup>82</sup> Vgl. Stiglitz/Schönfelder (2000), S. 436 f.; Cansier (2004), S. 64. Zu den Determinanten von Steuerüberwälzungsvorgängen vgl. Wellisch (2000), S. 224 f.

<sup>83</sup> Ob die beschriebenen Überwälzungen stattfinden, hängt auch von der Anpassungsgeschwindigkeit der Tarifparteien ab. Die Wirkungsweise tatsächlicher Steuerüberwälzungsvorgänge ist weitgehend unbekannt. Vgl. Schneider (1992), S. 183.

<sup>84</sup> Vgl. Bareis (2004), S. 214.

<sup>85</sup> Im Gegensatz dazu betonen Junkernheinrich (2003), S. 5, Bräunig (2003), S. 9, und Jarass (2003), S. 13, trotz der Unvereinbarkeit ihrer Reformvorschläge übereinstimmend die Bedeutung des „Bandes zwischen Kommunen und Wirtschaft“, das durch die Gewerbesteuer geknüpft werde.

künfte aus nichtselbständiger Arbeit den überwiegenden Teil der Einkünfte ausmachen. Im Hinblick auf die Aufkommensstetigkeit kommunaler Steuern weisen eine lohnsummenbasierte Steuer und ein Zuschlag auf die individuelle Einkommen- und Körperschaftsteuer ähnliche Eigenschaften auf. Ein Unterschied liegt jedoch in der Sichtbarkeit der Steuerzahlung. Eine vom Arbeitgeber abzuführende Lohnsummensteuer wird dem Arbeitnehmer weit weniger bewusst als ein Zuschlag auf die persönliche Lohnsteuer.

Eine Lohnsummensteuer umfasst zudem Einkünfte nur unvollständig. Einerseits würden Kapitaleinkünfte gänzlich unbesteuert bleiben, andererseits sind auch Arbeitseinkünfte nur unvollständig erfasst, da Löhne und Gehälter zwar den größten Teil der Einkünfte ausmachen, aber auch andere Einkunftsarten Einkünfte enthalten, die ökonomisch als Arbeitseinkünfte zu klassifizieren sind wie z.B. der kalkulatorische Unternehmerlohn von Land- und Forstwirten, Selbständigen oder Gewerbetreibenden. Ein Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer gewährleistet demgegenüber eine umfassende Besteuerung von Arbeitseinkünften und – sofern die einkommensteuerliche Konzeption dies vorsieht – auch von Kapitaleinkünften.

Zieht man – wie in der Steuertheorie üblich – Neutralitätseigenschaften sowie Erhebungs- und Planungskosten von Steuern als Beurteilungskriterium auch für kommunale Steuern heran, so wird deutlich, dass die Bemessungsgrundlage einer kommunalen Ertragsteuer mit der einer neutralen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer übereinstimmen muss. Dies gilt selbstverständlich auch für den Kreis der Steuerpflichtigen. Als einzige ökonomisch zu rechtfertigende Gemeindeertragsteuer verbleibt daher ein gemeindespezifischer Zuschlag auf die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer. Die von den Kommunen geforderte Nebenbedingung der Ergiebigkeit und Stabilität des Steueraufkommens ist dabei erfüllt. Offensichtlich ist jedoch der Weg zu einer neutralen Ertragsteuerbemessungsgrundlage noch weit.

## Literatur:

Bach, Stefan/Vesper, Dieter (2002): Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunalfinanzen, in: DIW Wochenbericht 69, Heft 31, S. 505-517.

Bareis, Peter (2004): Große Steuerreform? Die Gewerbesteuergröteske, in: Brink, Stefan/Wolff, Heinrich A. (Hrsg.): Gemeinwohl und Verantwortung, Festschrift für Hans Herbert von Arnim, Berlin, S. 207-224.

Bayerischer Städtetag (2003): Reform der Gewerbesteuer. Anforderungen und Auswirkungen, [www.bay-staedtetag.de/gewst-kurz.pdf](http://www.bay-staedtetag.de/gewst-kurz.pdf), Download vom 15.11.2005.

Bertelsmann Stiftung (2003): Reform der Gemeindefinanzen – ein Vorschlag der Bertelsmann Stiftung, Gütersloh.

Bohnet, Armin (1999): Finanzwissenschaft, 2. Aufl., München, Wien.

Bräunig, Klaus (2003): Das Konzept der kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer – Die Chance zu weitreichenden Reformen des Steuerrechts, in: ifo Schnelldienst 56, Heft 9, S. 7-11.

Bundesministerium der Finanzen (2005a): Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2002-2004, [www.bundesfinanzministerium.de/lang\\_de/DE/Service/Downloads/Abt\\_I/0507201a6006.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Service/Downloads/Abt_I/0507201a6006.templateId=raw.property=publicationFile.pdf), Download vom 21.10.2005.

Bundesministerium der Finanzen (2005b): Monatsbericht des BMF, Juli 2005, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (2003): Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 1986-1989 / 1990-1993 / 1994-1997 / 1998-2001, [www.bundesfinanzministerium.de/cIn\\_02/nn\\_4144/DE/Steuern/Steuerschaetzung\\_einnahmen/Steuereinnahmen/B\\_29\\_20Kassenm\\_C3\\_A4\\_C3\\_9Fige\\_20Steuereinnahmen\\_20nach\\_20Steuerarten\\_201950\\_20bis\\_202003.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/cIn_02/nn_4144/DE/Steuern/Steuerschaetzung_einnahmen/Steuereinnahmen/B_29_20Kassenm_C3_A4_C3_9Fige_20Steuereinnahmen_20nach_20Steuerarten_201950_20bis_202003.html), Download vom 21.10.2005.

Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (Hrsg.) (1971): Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn.

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Verband der Chemischen Industrie e.V. (BDI/VCI) (2004): Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland, Berlin, Frankfurt a.M.

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Verband der Chemischen Industrie e.V. (BDI/VCI) (2001): Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Frankfurt a.M., Berlin.

Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (2003): Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer, <http://www.staedtetag.de/imperia/md/content/pressedien/2003/11.pdf>, Download vom 21.10.2005.

Bündnis 90/Die Grünen (2005): Eines für alle: Das Grüne Wahlprogramm 2005.

Cansier, Dieter (2004): Finanzwissenschaftliche Steuerlehre, Stuttgart.

Cansier, Dieter (1990): Ersatz der Gewerbesteuer durch die Cash-flow-Steuer?, in: BetriebsBerater 45, S. 253-256.



CDU/CSU (2004): Gemeinsames steuerpolitisches Programm von CDU und CSU: Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21. Beschluss der Präsidien am 7. März 2004.

CDU, CSU, SPD (2005): Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 11.11.2005.

Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK) (2004): Analyse verschiedener Modelle für eine große Steuerreform, Berlin.

Deutscher Städtetag (2005a): Stellungnahme zum Steuerkonzept der Stiftung Marktwirtschaft, [http://www.staedtetag.de/10/pressecke/dst\\_beschluesse/artikel/2005/09/20/00102/index.html](http://www.staedtetag.de/10/pressecke/dst_beschluesse/artikel/2005/09/20/00102/index.html)  
Download vom 14.11.2005.

Deutscher Städtetag (2005b): Präsident Ude: „Keine Experimente an der Gewerbesteuer“ – Defizit der Kommunen steigt um zwei Milliarden Euro, <http://www.staedtetag.de/10/pressecke/pressediens/artikel/2005/09/29/00304/index.html>,  
Download vom 20.10.2005.

Deutscher Städtetag (2005c): Positiver Trend der Gewerbesteuer zeigt: Städte können auf ihre wichtigste Steuerquelle nicht leichtfertig verzichten, <http://www.staedtetag.de/10/pressecke/pressediens/artikel/2005/11/04/00310/index.html>,  
Download vom 14.11.2005.

Döring, Thomas/Feld, Lars P. (2005): Reform der Gewerbesteuer: Wie es Euch gefällt? – Eine Nachlese, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 6, S. 207-232.

Doralt, Werner/Ruppe, Hans G. (2003): Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd. I, 8. Aufl., Wien.

Doralt, Werner/Ruppe, Hans G. (1989): Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd. I, 4. Aufl., Wien.

Feit, Armin (1989): Die Gewerbesteuer – ewiges Stiefkind der Steuerreform?, in: John, Gerd (Hrsg.): Besteuerung und Unternehmenspolitik, Festschrift für Günter Wöhe, München, S. 101-129.

Fuest, Clemens/Huber, Bernd (2001): Zur Reform der Gewerbesteuer, München.

Ganghof, Steffen (2004): Wer regiert in der Steuerpolitik?, Frankfurt a.M.

Georgi, Andreas A. (1994): Steuern in der Investitionsplanung – Eine Analyse der Entscheidungsrelevanz von Ertrag- und Substanzsteuern –, 2. Aufl., Hamburg.

Hey, Johanna (2002): Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: Steuer und Wirtschaft 79, S. 314-325.

Homburg, Stefan (1996): Eine kommunale Unternehmensteuer für Deutschland, in: Wirtschaftsdienst 76, S. 491-496.

Jarass, Lorenz (2003): Gewerbesteuer vernünftig reformieren, in: ifo Schnelldienst 56, Heft 9, S. 11-14.

Johansson, Sven-E. (1969): Income Taxes and Investment Decisions, in: Swedish Journal of Economics 71, S. 104-110.

Junkernheinrich, Martin (2003): Was wird aus der Gewerbesteuer? – Über den schwierigen Weg zu einer Gemeindefinanzreform, in: ifo Schnelldienst 56, Heft 9, S. 3-7.

- Karrenberg, Hanns (1985): Die Bedeutung der Gewerbesteuer für die Städte, Linz.
- Kitterer, Wolfgang/Burckhardt, Tanja/Löwer, Hajo (2004): Die Einbeziehung der Stadtstaaten in das bundesdeutsche Finanzverwaltungssystem, in: Stadtstaaten und Finanzausgleich, S. 9-146.
- Klein, Friedrich (1949): Zur Stellung der Betriebsteuer im Steuersystem, in: Steuer und Wirtschaft 26, Sp. 999-1012.
- König, Rolf J./Wosnitza, Michael (2004): Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, Heidelberg.
- Kronberger Kreis (Hrsg.) (2000): Abgeltungssteuer bei Kapitaleinkommen, Bad Homburg.
- Lammersen, Lothar/Schwager, Robert (2005): The Effective Tax Burden of Companies in European Regions. An International Comparison, ZEW Economic Studies, Band 28, Heidelberg.
- Lang, Joachim et al. (2005): Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln.
- Linke/PDS (2005): Für eine neue soziale Idee. Wahlprogramm zu den Bundestagswahlen 2005.
- Maiterth, Ralf (2003a): Beurteilung unterschiedlicher Reformvorschläge für die Gewerbesteuer aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Die Betriebswirtschaft 63, S. 479-496.
- Maiterth, Ralf (2003b): Die Gewerbesteuer als ungerechtfertigte „Großbetriebssteuer“? – eine empirische Analyse, in: Schmollers Jahrbuch 123, S. 545-562.
- Maiterth, Ralf/Zwick, Markus (2004): A Local Income and Corporation Tax as an Alternative to the German Trade Tax: An Empirical Analysis for Selected Municipalities, in: Betriebswirtschaftliche Diskussionsbeiträge der Humboldt-Universität zu Berlin Nr. 40.
- Merz, Friedrich (2003): Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland, [http://www2.friedrich-merz.de/www/downloads/download.asp?Filename=Ursprungskonzept\\_Merz.pdf](http://www2.friedrich-merz.de/www/downloads/download.asp?Filename=Ursprungskonzept_Merz.pdf), Download vom 15.11.2005.
- Most, Otto (1930): Zur Finanz- und Steuerreform, Jena.
- Müller, Heiko (2004): Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland, Wiesbaden.
- Oberhauser, Alois (1964): Die Eignung der Wertschöpfungsteuer als Gemeindesteuer, in: Timm, Herbert/Jecht, Horst (Hrsg.), Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. 32, S. 241-252.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) (2004): Revenue Statistics 1965-2003, Paris.
- Otten, Geelke (2005): Die Grundmodelle der Alternativen zur Gewerbesteuer: Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und Europarecht, Aachen.
- Rädler, Albert J. (2003): Überlegungen zur Gewerbesteuer, in: ifo Schnelldienst 56, Heft 9, S. 14-19.

- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) (2003): Kosten der Besteuerung in Deutschland, in: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Monatsbericht 07.2003, S. 81-92.
- Rose, Manfred (2003): Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer, Stuttgart.
- Rose, Manfred (2002): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, Heidelberg.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2005): Die Chance nutzen – Reformen mutig voranbringen, Jahresgutachten 2005/06, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2004): Erfolge im Ausland – Herausforderungen im Inland, Jahresgutachten 2004/05, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2003): Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/04, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2002): Zwanzig Punkte für Beschäftigung und Wachstum, Jahresgutachten 2002/03, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2001): Für Stetigkeit – gegen Aktionismus, Jahresgutachten 2001/02, Wiesbaden.
- Samuelson, Paul A. (1964): Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuation, in: Journal of Political Economy 72, S. 604-606.
- Scheffler, Wolfram (2005): Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, 8. Aufl., Heidelberg.
- Scheffler, Wolfram (2002): Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, 5. Aufl., Heidelberg
- Schemmel, Lothar (2002): Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler e.V., Heft 94, Berlin.
- Schneider, Dieter (1994): Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., Wiesbaden.
- Schneider, Dieter (1992): Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden.
- Schwinger, Reiner (1992): Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, Heidelberg.
- Smekal, Christian/Sendlhofer, Rupert/Winner, Hannes (Hrsg.) (1999): Einkommen versus Konsum, Heidelberg.
- Solms, Herrmann O. (Hrsg.) (2005): Liberale Reform der direkten Steuer. Berliner Entwurf der FDP.
- SPD (2005): Vertrauen in Deutschland. Das Wahlmanifest der SPD.
- Statistisches Bundesamt (2005): Gewerbesteuerhebesätze 2004 im Bundesdurchschnitt leicht gestiegen. Pressemitteilung vom 1. September 2005.
- Statistisches Bundesamt (2003): Fachserie 14 / Reihe 10.2, Finanzen und Steuern, Gewerbesteuer 1998.
- Statistik Austria (1990-2005): Statistisches Jahrbuch Österreichs, Wien.

- Statistik Austria (2005a): Blick auf die Gemeinde, Steuereinnahmen und Gemeindesteuer pro Kopf, <http://www.statistik.at/blickgem/index.jsp>, Download vom 25. 11. 2005.
- Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch (2005a): Kurzfassung des „Steuerpolitischen Programms“, [http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/module/Kurzfassung\\_Steuer-politisches\\_Programm.pdf](http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/module/Kurzfassung_Steuer-politisches_Programm.pdf), Download vom 21.10.2005.
- Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch (2005b): Tagungsbericht, Kommission „Steuergesetzbuch“: Neuordnung der Unternehmensteuer, Berlin, 22. September 2005.
- Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch (2005c): Tagungsbericht, Kommission „Steuergesetzbuch“: Vier Säulen für die Kommunal Finanzen, Berlin, 29. September 2005.
- Stiglitz, Joseph E./Schönfelder, Bruno (2000): Finanzwissenschaft, 2. Aufl., München, Wien.
- Stöhr, Andreas/Stange, Arnold C. (2003): Reform der Gewerbesteuer: verfassungsrechtliche und steuersystematische Rahmenbedingungen, Stuttgart.
- Wagner, Franz W. (2005a): Besteuerung, in: Domsch, Michel et al. (Hrsg.): Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, 5. Aufl., München, S. 407-477.
- Wagner, Franz W. (2005b): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: Steuer und Wirtschaft 82, S. 93-108.
- Wagner, Franz W. (2001): Deutschland bei Österreich in der Steuerlehre: Die falsche Lektion gelernt, in: Wagner, Udo (Hrsg.): Zum Erkenntnisstand der Betriebswirtschaftslehre am Beginn des 21. Jahrhunderts, Festschrift für Erich Loitlsberger zum 80. Geburtstag, Berlin, S. 431-449.
- Wagner, Franz W. (2000): Korrektur des Einkünftedualismus durch Tarifdualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation, in: Steuer und Wirtschaft 77, S. 431-441.
- Wagner, Franz W. (1998): Ist noch breiter noch besser? – Ein Beitrag zum optimalen Umfang von Steuerbemessungsgrundlagen, in: Rautenberg, Hans Günter (Hrsg.): Ökonomische und rechtliche Aspekte der Unternehmensbesteuerung, Stuttgart, S. 15-31.
- Wellisch, Dietmar (2000): Finanzwissenschaft, Bd. 2, Theorie der Besteuerung, München.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31, Bonn.
- Zimmermann, Horst (1999): Kommunal Finanzen, Baden-Baden.
- Zimmermann, Horst (1987): Reform des kommunalen Steuersystems, in: Institut für Kommunalwissenschaften (Hrsg.), Dezentralisierung des politischen Handelns (III), Melle, S. 126-139.
- Zimmermann, Horst/Henke, Klaus D. (2001): Finanzwissenschaft, 8. Aufl., München.
- Zitzelsberger, Heribert (1990): Grundlagen der Gewerbesteuer, Köln.

## Anhang:

Überblick über die wichtigsten Vorschläge zur Reform der Gewerbesteuer seit 1964<sup>86</sup>.

Autor / Quelle	Steuerpflicht und Bemessungsgrundlage
Oberhauser (1964)	Ersetzung der GewSt durch eine Wertschöpfungssteuer, die überwiegend nach dem Wohnsitz der Einkommensempfänger auf die Gemeinden verteilt wird, nicht nach den Betriebsstätten.
Steuerreformkommission, Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (Hrsg.) (1971)	Streichung der Gewerbeertragsteuer. Die Bemessungsgrundlage der GewSt soll weiterhin aus Gewerbekapital und Lohnsumme bestehen.
Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982)	Ausbau der GewSt zu einer Wertschöpfungssteuer auf Gewinne, Lohnsummen, Mieten, Pachten und Zinsen von Gewerbebetrieben und Selbständigen.
Zimmermann (1987)	Revitalisierung der GewSt; Wiedereinführung von Lohnsummensteuer und Gewerbekapitalsteuer.
Cansier (1990)	Ersetzung der GewSt durch eine Cash-flow-Steuer mit Hebesatzrecht der Gemeinden.
Homburg (1996)	Einführung einer kommunalen Unternehmensteuer, die einer Wertschöpfungssteuer abzüglich Fremdkapitalzinsen und kalkulatorischer Eigenkapitalverzinsung entspricht. Steuerpflichtig sind Gewerbebetriebe und Selbständige.
Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2001)	Ersetzung der GewSt durch kommunale Zuschläge auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit Hebesatzrecht der Gemeinden.
BDI/VCI (2001)	Abschaffung der GewSt und Ersetzung durch einheitlichen proportionalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer bezogen auf alle Einkunftsarten. Die Besteuerung erfolgt in Wohnsitz- bzw. Betriebsstädtengemeinden.

<sup>86</sup> Eine Übersicht zu weiteren Reformvorschlägen aus den Jahren 2001 bis 2003 findet sich bei Döring/Feld (2005), S. 216 ff.

Fuest/Huber (2001)	Erhebung eines Zuschlags auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer; die Zuschlagsätze können zwischen den Einkunftsarten divergieren. Gewinne von Kapitalgesellschaften und gewerbliche Einkünfte natürlicher Personen werden in der Betriebsstättengemeinde besteuert, bei den sonstigen Einkünften wird der Zuschlag in der Wohnsitzgemeinde erhoben.
Rose (2002, 2003), „Einfachsteuer“	Einführung einer zinsbereinigten Einkommen- und Körperschaftsteuer mit Zuschlagsrecht der Wohnsitzgemeinden. Die Gemeinden erhalten zusätzlich einen Anteil des Umsatzsteueraufkommens in Abhängigkeit der erzielten Arbeitseinkünfte.
Bund der Steuerzahler, Schemmel (2002)	Abschaffung der GewSt. Anhebung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer sowie Einführung eines Zuschlags auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer.
Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Bach/Vesper (2002)	Einführung eines Zuschlags auf die Einkommensteuer mit Hebesatzrecht der Gemeinden sowie einer Wertschöpfungssteuer auf Gewinne, Zinsen und Löhne. Steuerpflichtig sind Unternehmen und Selbständige, Landwirtschaft und Wohnungswirtschaft.
Bayerischer Städtetag (2003)	Einführung einer kommunalen Betriebssteuer mit Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (zusätzlich Schuldzinsen, Mieten, Pachten und Lizenzgebühren) und Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen (zusätzlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung).
Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (2003)	Erhaltung der GewSt mit Einbeziehung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.
Bertelsmann Stiftung (2003)	Der Gemeindeanteil an der Lohn- und Einkommensteuer wird durch eine kommunale Bürgersteuer ersetzt, die proportional an dem zu versteuernden Einkommen ansetzt; das Aufkommen steht primär den Wohnsitzgemeinden zu. Die GewSt wird durch eine kommunale Wirtschaftssteuer auf gewerbliche Einkünfte, land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche Einkünfte ersetzt.
FDP, Solms (2005)	Abschaffung der GewSt und Einführung eines Zwei-Säulen-Modells: Der Anteil der Gemeinden an der USt wird auf 12% erhöht sowie ein Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben.
Stiftung Marktwirtschaft (2005a, b, c)	Reform der Einkommen- und der Körperschaftsteuer. Die GewSt wird durch eine Bürgersteuer (kommunaler Zuschlag auf ESt), Kommunale Unternehmensteuer (Zuschlag auf die reformierte Einkommen- und Körperschaftsteuer) und Beteiligung an der Lohnsteuer ersetzt.

Bislang erschienene **arqus** Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 1

Rainer Niemann / Corinna Treisch: Grenzüberschreitende Investitionen nach der Steuerreform 2005 – Stärkt die Gruppenbesteuerung den Holdingstandort Österreich? –

*März 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 2

Caren Sureth / Armin Voß: Investitionsbereitschaft und zeitliche Indifferenz bei Realinvestitionen unter Unsicherheit und Steuern

*März 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 3

Caren Sureth / Ralf Maiterth: Wealth Tax as Alternative Minimum Tax? The Impact of a Wealth Tax on Business Structure and Strategy

*April 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 4

Rainer Niemann: Entscheidungswirkungen der Abschnittbesteuerung in der internationalen Steuerplanung – Vermeidung der Doppelbesteuerung, Repatriierungspolitik, Tarifprogression –

*Mai 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 5

Deborah Knirsch: Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, wer verliert? –

*August 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 6

Caren Sureth / Dirk Langeleh: Capital Gains Taxation under Different Tax Regimes

*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 7

Ralf Maiterth: Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen –

*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 8

Deborah Knirsch: Lohnt sich eine detaillierte Steuerplanung für Unternehmen? – Zur Ressourcenallokation bei der Investitionsplanung –

*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 9

Michael Thaut: Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationen- tafeln – Wirkungen auf den Steuervorteil, auf Prognoserechnungen und auf die Kosten des Arbeitgebers einer Pensionszusage –

*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 10

Ralf Maiterth / Heiko Müller: Beurteilung der Verteilungswirkungen der "rot-grünen" Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabs –

*Oktober 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 11

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?

*November 2005*

**Impressum:**

**arqus** – Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

Herausgeber: Dirk Kiesewetter, Ralf Maiterth,  
Rainer Niemann, Caren Sureth, Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn,  
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, War-  
burger Str. 100, 33098 Paderborn,

[www.arqus.info](http://www.arqus.info), Email: [info@arqus.info](mailto:info@arqus.info)

ISSN 1861-8944