

Fuest, Clemens; Thöne, Michael

**Article — Published Version**

## Ein modifiziertes Zuschlagsmodell zur Reform der Gemeindesteuern

Wirtschaftsdienst

*Suggested Citation:* Fuest, Clemens; Thöne, Michael (2003) : Ein modifiziertes Zuschlagsmodell zur Reform der Gemeindesteuern, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Springer, Heidelberg, Vol. 83, Iss. 3, pp. 164-169

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/42197>

**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.*

Clemens Fuest, Michael Thöne

## Ein modifiziertes Zuschlagsmodell zur Reform der Gemeindesteuern

*Die Bundesregierung plant noch in dieser Legislaturperiode, eine grundlegende Reform der Gemeindefinanzen durchzuführen. Zwei Reformansätze stehen sich dabei konträr gegenüber. Zum einen eine „Modernisierung“ der Gewerbesteuer und zum anderen ein Zuschlagsmodell auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer der Haushalte und Unternehmen in den jeweiligen Gemeinden. Wird das Zuschlagsmodell zu einer attraktiven Lösung, wenn es mit einer Reform der Grundsteuer kombiniert wird?*

Die Reform der Kommunalfinanzen ist ein finanzpolitisches Dauerthema. Die kleineren Neuregelungen der vergangenen Jahre, zuletzt die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer und die Beteiligung der Kommunen am Aufkommen der Umsatzsteuer, haben die Gemeindefinanzen nicht auf eine dauerhaft tragfähige Basis gestellt. Daher hat sich mittlerweile die Auffassung durchgesetzt, dass eine grundlegende Reform der Gemeindefinanzen erforderlich ist. Die Bundesregierung plant, eine solche Reform noch in der laufenden Legislaturperiode umzusetzen.

In der Diskussion über ein geeignetes System zur Finanzierung der kommunalen Haushalte sind vielfältige Vorschläge unterbreitet worden. Die aktuelle Debatte konzentriert sich allerdings auf zwei Reformkonzepte: Das eine Konzept, das unter dem Stichwort der „Revitalisierung“ oder gar „Modernisierung“ der Gewerbesteuer firmiert, sieht vor, die Gewerbesteuer als wichtigste kommunale Steuer beizubehalten und den Kreis der Gewerbesteuerpflichtigen zu erweitern. Das zweite Konzept beinhaltet eine Abschaffung der Gewerbesteuer. Stattdessen sollen die Kommunen das Recht erhalten, Zuschläge auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer der ansässigen Haushalte und Unternehmen zu erheben<sup>1</sup>.

### Revitalisierung der Gewerbesteuer versus Zuschlagsmodell

Während von wissenschaftlicher Seite eher das Zuschlagsmodell favorisiert wird<sup>2</sup>, bevorzugen die kommunalen Spitzenverbände und vor allem der Deutsche Städtetag das Modell der Revitalisierung der Gewerbesteuer und lehnen die Zuschlagslösung ab. Der wichtigste Einwand gegen die Zuschlagslösung besteht darin, dass befürchtet wird, dass die Zuschlags-

sätze insgesamt ein sehr hohes Niveau erreichen müssten, um das Aufkommen der Gewerbesteuer zu ersetzen und dass sich darüber hinaus starke Unterschiede zwischen Gemeinden ergeben würden.

Der vorliegende Beitrag soll zeigen, dass sich diese Probleme des Zuschlagsmodells entschärfen lassen, wenn dessen Einführung mit einer Reform der Grundsteuer kombiniert wird. Die Grundsteuer ist eine kommunale Steuer, die in der bisherigen Form zu wenig als Steuerquelle genutzt wird, obwohl gerade sie als Gemeindesteuer sehr gut geeignet ist, wie im Folgenden noch näher erläutert wird. Wir schlagen deshalb vor, die Gewerbesteuer durch eine Kombination aus reformierter Gewerbesteuer und Zuschlägen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zu ersetzen. Die bekannten Vorteile des Zuschlagsmodells bleiben dabei erhalten, die Kritikpunkte an diesem Modell werden entschärft.

### Grundzüge des Konzeptes

Da Möglichkeiten der Konstruktion eines kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer in der Literatur detailliert entwickelt und analysiert worden sind<sup>3</sup>, sollen hier nur die Grundzüge des Konzeptes zusammengefasst werden:

- Die Gewerbesteuer wird abgeschafft. Zum Ausgleich erhalten die Kommunen das Recht, einen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer der in der Gemeinde wohnenden Bürger und der dort ansässigen Unternehmen zu erheben. Besonders praktikabel wäre ein Hebesatzrecht in Form eines

<sup>1</sup> Vgl. C. Fuest, B. Huber: Zur Reform der Gewerbesteuer, München 2001; Bundesverband der deutschen Industrie und der Chemischen Industrie: Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Köln 2001.

<sup>2</sup> Siehe etwa Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2001/2002, Stuttgart 2001, Ziffern 374-385.

<sup>3</sup> Vgl. C. Fuest, B. Huber: Zur Reform der Gewerbesteuer, a.a.O.; C. Fuest, B. Huber: Neue Wege bei der Finanzierung der Kommunen: Zuschlagsrechte statt Gewerbesteuer, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 82. Jg. (2002), H.5, S. 260-265.

*Prof. Dr. Clemens Fuest, 34, ist Direktor des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln; Michael Thöne, 35, Dipl.-Volkswirt, ist Geschäftsführer dieses Instituts.*

einfachen proportionalen Zuschlags zur Steuerschuld. Bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer können prinzipiell unterschiedliche Zuschlagsätze erhoben werden. Bei den folgenden Modellrechnungen gehen wir aber der Einfachheit halber von einem einheitlichen Zuschlagsatz aus.

- Der bestehende Gemeindeanteil an der Einkommensteuer bleibt erhalten, ebenso die Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer.
- In der Praxis könnten die Zuschläge wie folgt erhoben werden. Jede Gemeinde legt jährlich bis zu einem bestimmten Stichtag, z.B. bis zum 30.6., die Höhe des Zuschlagsatzes für das jeweilige Folgejahr fest. Dieser Zuschlagsatz wird dann dem Lohnsteuerabzug, den Einkommensteuervorauszahlungen und natürlich auch der Einkommensteuerveranlagung zu Grunde gelegt. Da viele Unternehmen Beschäftigte mit Wohnsitzen in unterschiedlichen Gemeinden haben, müssten sie für jeden Beschäftigten nach dessen Wohnsitzgemeinde unterschiedliche Zuschlagsätze berücksichtigen und die Steuerbeträge an das Finanzamt überweisen. Das verursacht zwar eine administrative Mehrbelastung bei der Steuerabführung. Angesichts moderner Buchungs- und Datenverarbeitungssysteme dürfte der zusätzliche Aufwand aber vertretbar bleiben. Bei der Zinsabschlag- und der Kapitalertragsteuer erscheint es unter administrativen Gesichtspunkten am einfachsten, zunächst keine Zuschläge zu erheben und die Besteuerung erst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung durchzuführen.
- Beim Einkommensteuerzuschlag ist es wichtig, zwischen gewerblichen und sonstigen Einkommen zu unterscheiden. Der Anteil gewerblicher Einkünfte an der Einkommensteuerschuld eines Steuerpflichtigen sollte von der Zuschlagsbesteuerung ausgenommen werden. Um das Prinzip der Rechtsformenneutralität zu wahren, ist der gewerbliche Teil der Einkommensteuerschuld dem gleichen Zuschlagsatz wie die Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Darüber hinaus liegt bei gewerblichen Einkünften das Zuschlagsrecht bei der Betriebs- und nicht der Wohnsitzgemeinde. Damit wird das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz bei der gewerblichen Wirtschaft umgesetzt. Außerdem wird sichergestellt, dass die Besteuerung der Unternehmen an der lokalen Wirtschaftskraft ansetzt.
- Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften sind von der Zuschlagsbesteuerung bei der Einkommensbesteuerung befreit. Andernfalls würden ausgeschüttete Gewinne doppelt besteuert.

### Reformierte Grundsteuer

Dieses Zuschlagsystem soll nun in Kombination mit einer reformierten Grundsteuer eingeführt werden.

Ähnlich wie die Gewerbesteuer gilt auch die bestehende Grundsteuer seit langem als reformbedürftig. Daher ist in letzter Zeit eine Reihe alternativer Modelle der Grundbesteuerung entwickelt worden – unter anderen eine reine Bodenwertsteuer, eine reine Flächensteuer und mehrere Kombinationsmodelle mit Elementen auch einer Gebäudewertsteuer. Das Für und Wider der verschiedenen Ansätze soll hier nicht näher untersucht werden. Wir schlagen im Folgenden vor, die Grundsteuer als Flächennutzungssteuer zu konzipieren<sup>4</sup>.

Die als Flächennutzungssteuer reformierte Grundsteuer weist folgende Grundzüge auf<sup>5</sup>: Die Steuer wird vorrangig nach der Art der Flächennutzung bemessen, was sich in Steuerklassen mit gestaffelten Steuermessbeträgen niederschlägt (vgl. Tabelle 1). Damit entfällt die bisherige Trennung in Grundsteuer A und B. Das kommunale Hebesatzrecht bleibt erhalten. Zudem wird den Gemeinden die Option eingeräumt, ergänzende Wertkomponenten bei der Steuerbemessung zu berücksichtigen. Dieses Element kommt steuerjuristischen Anforderungen entgegen, das Leistungsfähigkeitsprinzip zu berücksichtigen.

Eine solcherart reformierte Grundsteuer wäre aus mehreren Gründen ein geeignetes Element eines kommunalen Steuersystems. Erstens ist die Grundsteuer angesichts ihrer immobilien Bemessungsgrundlage besonders als Steuer für dezentrale Gebietskörperschaften geeignet. Verzerrungen in Folge der Mobilität von Bemessungsgrundlagen zwischen Kommunen werden vermieden<sup>6</sup>.

Zweitens wird die Grundsteuer den Prinzipien der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs gerecht. Einmal kommen viele kommunale Leistungen den Eigentümern und Nutzern der in der Kommune gelegenen Grundstücke zu Gute. Darüber hinaus kann die Art der Flächennutzung als Anknüpfungspunkt für die dadurch bei der Gemeinden entstehenden Kosten und Opportunitätskosten genutzt werden. Einige Beispiele für derartige Kosten: Aufgrund der zunehmenden Versiegelung können viele Gemeinden ihre Wasserversorgung nicht mehr selbst sicherstellen und sind auf Fremdbezug angewiesen. Flächenintensive Bebauung kann auch dazu führen, dass die Abfallentsorgung auf dem Gemeindegebiet nicht mehr möglich

<sup>4</sup> Vgl. insbesondere D. Ewringmann (Hrsg.): Ökologische Steuerreform: Steuern in der Flächennutzung, Berlin 1995; K. Bizer, J. Lang: Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, Berlin 2000; R. Krips, M. Thöne: Reform der Grundsteuer – Konkurrierende Einzelvorschläge und umweltgerechtes Mischkonzept, Gutachten im Auftrag des Bundesumweltministeriums, Köln 2002 (Veröffentlichung in Vorbereitung).

<sup>5</sup> Zur konkreten Ausgestaltung vgl. K. Bizer, J. Lang, a.a.O.; R. Krips, M. Thöne, a.a.O.

<sup>6</sup> Natürlich bedeutet dies auch, dass Vorteile des Steuerwettbewerbs, beispielsweise die Begrenzung verschwenderischer Ausgaben der öffentlichen Hand, bei der Grundsteuer entfallen.

**Tabelle 1  
Steuerklassen und –messzahlen der  
Flächennutzungssteuer**

Art der Flächennutzung	Steuerklasse nach Bizer, Lang	Steermesszahl (Euro /ha)
Naturbelassene Flächen (u.a. Naturschutzgebiete)	I	0,00 Euro
Naturschonend genutzte Flächen (u.a. ökologischer Landbau)	II	0,00 Euro
Forstwirtschaftlich genutzte Flächen (soweit nicht in Steuerklasse I oder II)	III	0,74 Euro
Sonstige Freiflächen (sonstige Landwirtschaft, §34 BauGB)	IV	7,40 Euro
Versiegelte Flächen im Außenbereich (soweit nicht in Steuerklasse VII)	V	74,00 Euro
Versiegelte Flächen im Innenbereich (soweit nicht in Steuerklasse VII)	VI	3400,00 Euro
Besonders naturschädlich genutzte Flächen (Hochbauten, Verkehrsflä- chen)	VII	6800,00 Euro

Anmerkung: Die Steermesszahlen allein sind für das Aufkommen der Steuer nur strukturell bedeutsam; die unten modellierten Steuererhöhungen werden über Steigerungen der Hebesätze simuliert.

ist. Wo sich der Freiflächenschutz und Naturschutz auf kleine „Restflächen“ beschränkt, müssen Gemeinden kostenintensive Maßnahmen ergreifen, um ein Minimum an lokalen Schutzgütern und Erholungsgebieten zu gewährleisten. Kurz, den Gemeinden entstehen durch Bodennutzung spezifische Kosten, die durchaus gruppenäquivalent zurechenbar sind.

Zudem induziert eine Flächennutzungssteuer Anreize zum sparsamen Umgang mit Grundflächen: Die Neuversiegelung wird teurer und damit eingedämmt. Die Anreize steigen, die baurechtlich zulässige Nutzung bereits versiegelter Flächen zu intensivieren. Auch dürfte eine Flächennutzungssteuer maßvoll konzentrierend auf die Siedlungsstruktur wirken, d.h., der Zersiedlung wird entgegengewirkt. Solche Anreize richten sich jedoch vorrangig auf Veränderungen in der Bodennutzung, nicht auf den Bestand. Entsprechend steht der lenkungssteuerliche Aspekt hinter dem Charakter der Flächennutzungssteuer als Äquivalenzsteuer zurück.

Da die Grundsteuer den Anforderungen an eine ökonomisch rationale Kommunalsteuer also in mehrfacher Hinsicht entspricht, sollte eine reformierte Grundsteuer ein höheres Gewicht gegenüber dem Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhalten, als es die gegenwärtige Grundsteuer gegenüber der Gewerbesteuer hat. Daraus folgt aber auch, dass bei steigenden Einnahmen aus der Grundsteuer die Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer weniger hoch ausfallen müssen als bei unveränderter Grundsteuer. Im Folgenden wird dargestellt, um welche Größenordnungen es hier geht.

### Zuschlagsätze und finanzielle Auswirkungen

Die finanziellen Wirkungen der vorgeschlagenen Gemeindesteuerreform werden in Modellrechnungen für die 396 nordrhein-westfälischen Städte und Gemeinden kurz dargestellt. Dabei wollen wir uns im Wesentlichen auf die Höhe und Streuung der Zuschlagsätze zur Einkommen- und Körperschaftsteuer konzentrieren, denn sie sind unseres Erachtens der entscheidende Prüfstein für die potenzielle politische Akzeptanz dieses Vorschlags. Das Reformmodell wird dabei in drei Analyseschritten illustriert.

Die drei Schritte der Modellrechnungen sind:

- Zunächst werden die Einkommen- und Körperschaftsteuerzuschläge ermittelt, die jede Gemeinde nutzen müsste, wollte sie ihre Nettoeinnahmen aus Gewerbesteuer im Jahr 2000 allein aus dieser Quelle ersetzen.
- Der nächste Rechenschritt berücksichtigt, dass durch eine Abschaffung der Gewerbesteuer die Bemessungsgrundlagen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer wachsen würden, entsprechend die Bemessungsgrundlagen der Zuschlagsätze. Zudem steigen die Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil. Außerdem rechtfertigen die induzierten Einkommensteuer- und Körperschaftsteuermehreinnahmen bei Bund und Ländern eine Gegenleistung für die Gemeinden, die hier vereinfachend mit einer Abschaffung der Gewerbesteuerumlage (bzw. ihres denkbaren Nachfolgers) simuliert wird.
- Im abschließenden Schritt kommt noch eine Reform der Grundsteuer im Sinne der Flächennutzungssteuer hinzu. Dabei werden verschiedene Grade der Grundsteuererhöhung und deren Auswirkungen auf die ESt-KSt-Zuschlagsätze betrachtet.

Die Modellrechnungen beruhen zum Teil auf vereinfachenden Annahmen, da derzeit nicht für alle Gestaltungsparameter der Steuervorschläge geeignete Primärdaten existieren. Alle Einkunftsarten der Einkommensteuer müssen mit einem einheitlichen Zuschlagsatz modelliert werden, da eine aktuelle, nach Einkunftsarten differenzierte Statistik auf kommunaler Ebene nicht zur Verfügung steht. Entgegen dem Vorschlag wird also für die auf gewerbliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer kein eigener, unternehmensorientierter Zuschlagsatz berechnet. Damit werden die gewerblichen Einkommensteuer-Anteile zugleich den Gemeinden nach Wohnsitzprinzip zugeordnet, nicht, wie vorgeschlagen, nach Betriebsstätten. Damit dürften die Modellrechnungen die Steuerverteilung im Stadt-Umland-Verhältnis zulasten der Zentren verzerren. Dieser Aspekt ist für die spätere Interpretation der Simulationsergebnisse sehr wichtig.

Bei der Körperschaftsteuer kann aus Datengründen nur ein Zuschlagsatz auf die Körperschaftsteuerschuld modelliert werden, nicht der vorgeschlagene Zuschlag auf den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn. Es wird angenommen, dass die auf Nordrhein-Westfalen entfallende Körperschaftsteuerschuld<sup>7</sup> zwischen den Kommunen so verteilt ist wie das Gewerbesteueraufkommen. Seit Wegfall der Gewerbekapitalsteuer ähneln sich die Bemessungsgrundlagen beider Steuern stark, insofern erscheint diese Annäherung akzeptabel. Außerdem wird, weil bei der Einkommensteuer kein eigener Zuschlagsatz für gewerbliche Einkünfte modelliert werden kann, hierauf auch bei der Körperschaftsteuer verzichtet. Damit modellieren wir einen pro Gemeinde einheitlichen Zuschlagsatz auf Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Bei der reformierten Grundsteuer müssen in den Rechnungen die optionalen Wertkomponenten in der Steuerbemessungsgrundlage mangels geeigneter Primärstatistik entfallen; die Steuer wird als reine Flächennutzungssteuer simuliert<sup>8</sup>. Folglich wird insbesondere in Gemeinden mit hohen Bodenwerten das Aufkommen tendenziell zu niedrig geschätzt – wiederum ein Aspekt, der bei der Interpretation der Modellergebnisse zu beachten ist.

In den drei Modellschritten simulieren wir jeweils aufkommens-adaptive Zuschlag- bzw. Hebesatzgestaltung: Jede Gemeinde legt die Sätze so fest, dass die individuelle Ex-ante-Einnahmeposition wieder erreicht wird. Die Berechnungen präsentieren rein fiskalische Einnahmenanalysen, verhaltensinduzierte Änderungen der Steuereinnahmen bleiben unberücksichtigt, ebenso die Auswirkungen des kommunalen Finanzausgleichs<sup>9</sup>.

#### **Das Referenzmodell**

Der erste Modellschritt illustriert eine „naive“ Steuerreform: Hier nutzen wir die unrealistische Prämisse, dass eine Abschaffung der Gewerbesteuer zu keinerlei Wechselwirkungen mit anderen Steuern führen würde. Dieser Schritt kann damit nur als Referenzfall dienen. Die Grundsteuer bleibt unverändert. Tabelle 2 illustriert die zentralen Ergebnisse für dieses Szenario.

Der gewogene mittlere ESt-KSt-Zuschlagsatz von 15,8% bestätigt die Erwartung, dass dieses Szenario allenfalls als Referenzfall dienen kann. Die interkommunale Streuung der Zuschlagsätze zeigt zwar, dass knapp drei Viertel der Kommunen Zuschlagsätze un-

<sup>7</sup> In den Modellrechnungen wird nicht die für das Jahr 2000 auf Nordrhein-Westfalen entfallende, vergleichsweise hohe Körperschaftsteuerschuld (nach Zerlegung und vor Verteilung) genutzt, sondern ein inflations- und wachstumsbereinigter Mittelwert der Jahre 1996-2000.

<sup>8</sup> Zudem werden statt der von K. Bizer, J. Lang, a.a.O., vorgeschlagenen sieben nur fünf Steuerklassen simuliert (siehe Tabelle 1). Aus Aufkommenssicht bewirkt dies keine nennenswerte Verzerrung, da die erste Steuerklasse belastungsfrei gestellt und die zweite nur sehr schwach belastet werden soll.

**Tabelle 2**

#### **Das Referenzmodell: Ersatz der Gewerbesteuer durch das Zuschlagsmodell**

Basisindikatoren ESt-KSt-Zuschlagsätze (in %)	Streuung Zuschlagsätze von...bis unter .. bei...Gemeinden		
	Minimaler Zuschlagsatz	2,0	0% - 5%
Maximaler Zuschlagsatz	39,9	5% - 10%	123
Ungewogener Mittelwert	12,9	10% - 15%	130
Gewogener Mittelwert	15,8	15% - 20%	73
Anteil am gemeinsamen Aufkommen		20% - 25%	27
		25% - 30%	12
		30% - 35%	4
ESt-KSt-Zuschlag	76,5	35% - 40%	2
Grundsteuer	23,5	40% - 45%	-

terhalb des Mittelwertes nutzen könnten. Doch das bedeutet im Gegenzug, dass das verbleibende Viertel unter einem sehr belastenden Zwang stünde, Zuschlagsätze deutlich über dem Mittelwert zu nutzen, um ihr vordem überdurchschnittliches Gewerbesteueraufkommen zu ersetzen. Der maximale Zuschlagssatz läge hier bei rund 40% – ein Wert, der bei einem realistischen Szenario auf sehr geringe politische Akzeptanz schließen ließe.

#### **Die steuerlichen Rückwirkungen**

Eine Abschaffung der Gewerbesteuer würde das Aufkommen von Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht unberührt lassen. Bei der Berechnung des einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens kann gezahlte Gewerbesteuer als Betriebsausgabe geltend gemacht oder bei der Steuerschuld zum Abzug gebracht werden (§§ 4 IV u. 35 EStG). Diese Abzüge entfallen mit einer Abschaffung der Gewerbesteuer, so dass die Bemessungsgrundlagen von Körperschaft- und Einkommensteuer und deren Annexsteuern wachsen. Das zieht entsprechende – nicht unbedingt proportionale – Steigerungen beim Aufkommen nach sich. Schemmel hat diese Rückwirkungen für Deutschland auf Basis der Steuerschätzung für das Jahr 2001 kalkuliert<sup>10</sup>. Proportional umgerechnet mit dem NRW-Gewerbesteueraufkommen in unserem Modelljahr 2000 würde das ESt-Aufkommen um 6,2%, das KSt-Aufkommen um 21,3% wachsen. Diese Mehreinnahmen senken die benötigten ESt-KSt-Zuschlagsätze auf zwei Wegen: Sie erhöhen in vollem Umfang die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsätze. Außerdem steigt der 15%ige kommunale Einkommensteueranteil<sup>11</sup>, was wiederum den Betrag senkt, der zum Ersatz der Gewerbesteuer mit dem ESt-KSt-Zuschlag aufgebracht werden muss.

<sup>9</sup> Zu letzterem siehe C. Fuest, M. Thöne: Substitution der Gewerbesteuer: Eine Kombination aus Zuschlägen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer und reformierter Grundsteuer, Referat auf dem Symposium „Kommunale Steuer- und Finanzreform“ des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln am 6.12.2002, Köln, Download unter URL: <http://www.wiso.uni-koeln.de/finanzfors/> (Veröffentlichung in Vorbereitung).

Zugleich steigen die ESt- und KSt-Einnahmen bei den anderen Gebietskörperschaften: In Umrechnung von Schemmels Schätzungen auf unsere NRW-Modellierung gewinnen Bund und Land durch eine Gewerbesteuerabschaffung jeweils rund 1 Mrd. Euro p.a. an Einkommensteuer (ohne Kapitalertragsteuer und Solidarzuschlag) und jeweils 0,5 Mrd. Euro p.a. an Körperschaftsteuer. Dem stehen auf Seiten der Gemeinden rund 350 Mill. Euro aus dem kommunalen ESt-Anteil gegenüber. Eine solche vertikale Umverteilung zugunsten von Bund und Ländern erscheint – nicht nur angesichts der aktuellen Finanznöte der Kommunen – kaum wahrscheinlich. Zum Ausgleich käme eine Abschaffung der Gewerbesteuerumlage in Frage. Deren Aufkommen betrug in Nordrhein-Westfalen 1,34 Mrd. Euro im Jahr 2000. Tabelle 3 zeigt das ESt-KSt-Zuschlagsmodell, wenn die steuerlichen Mehreinnahmen und eine Abschaffung der Gewerbesteuerumlage berücksichtigt werden.

Beide Elemente bewirken, dass die zum Ersatz des Gewerbesteueraufkommens benötigten Zuschlagsätze deutlich gegenüber dem Referenzmodell sinken: Der gewogene Mittelwert der Zuschlagsätze liegt nun bei 11%. Die Anzahl der Gemeinden, die einen Zuschlagsatz über 15% benötigen, sinkt auf 8,5%. Der maximale Zuschlagsatz sinkt ebenfalls deutlich, liegt mit knapp 28% aber weiterhin sehr hoch.

**Steigendes Grundsteueraufkommen**

Wird nicht nur die Gewerbesteuer, sondern gleichzeitig auch die Grundsteuer reformiert, bekommen die einzelnen Gemeinden bei den Zuschlagsätzen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer mehr Handlungsspielräume, insbesondere wenn die simultane Reform mit einer Erhöhung der Grundsteuer einhergeht. Wie oben diskutiert, lässt sich ein höherer Beitrag der Grundbesteuerung zur kommunalen Finanzierung allokativ durchaus rechtfertigen. Auch im internationalen Vergleich liegt Deutschland hier sehr zurück: Während im OECD-Durchschnitt derartige Property taxes rund 35% zur Gemeindefinanzierung beitragen, sind es in Deutschland nur knapp 15%<sup>12</sup>. Statt nun aber eine bestimmte Erhöhung des Aufkommens einer reformierten Grundsteuer über das bisherige Niveau vorzuschlagen, wollen wir im Folgenden zeigen, wie unterschiedliche Grundsteuererhöhungen auf die Höhe der benötigten ESt-KSt-Zuschlagsätze wirken können.

Zwar kann der Gesetzgeber bei Steuern mit dezentralem Hebesatzrecht allein über die Steuersätze (d.h.

**Tabelle 3  
Abschaffung der Gewerbesteuer mit steuerlichen Rückwirkungen**

Basisindikatoren ESt-KSt-Zuschlagsätze (in %)	Streuung Zuschlagsätze von...bis unter.. bei...Gemeinden		
Minimaler Zuschlagsatz	0,6	0% - 5%	87
Maximaler Zuschlagsatz	27,8	5% - 10%	180
Ungewogener Mittelwert	8,6	10% - 15%	95
Gewogener Mittelwert	11,0	15% - 20%	26
Anteil am gemeinsamen Aufkommen		20% - 25%	6
		25% - 30%	2
		30% - 35%	-
ESt-KSt-Zuschlag	57,5	35% - 40%	-
Grundsteuer	23,5	40% - 45%	-
Mehreinnahmen kommunaler ESt-Anteil	4,0		
Mehreinnahmen Abschaffung GewSt-Umlage	15,0		

die Steuermesszahlen) eine angestrebte Erhöhung des Steueraufkommens nicht anstoßen. Über die Festsetzung des normierten Hebesatzes, mit dem die Grundsteueraufkommen im kommunalen Finanzausgleich berücksichtigt werden, haben die Länder aber einen hohen faktischen Einfluss auf die Höhe des Grundsteueraufkommens. Für die Modellrechnungen wird angenommen, dass dieser Einfluss ausreicht, um die Gemeinden zu einer Hebesatzpolitik mit aufkommenssteigernder Wirkung zu bewegen.

In den Rechnungen werden zunächst für jede einzelne Gemeinde die Flächennutzungssteuer-Hebesätze ermittelt, die benötigt würden, um das alte Grundsteueraufkommen wieder zu erreichen. Im Anschluss werden diese Hebesätze schrittweise um eine gemeinsames Vielfaches (1,1; 1,2 usw.) erhöht. Das entstehende Mehraufkommen dient zur Senkung des ESt-KSt-Zuschlagsatzes, so dass für jede Gemeinde Aufkommensneutralität ihrer steuerlichen Gesamteinnahmen gewährleistet ist. Dabei kann der ESt-KSt-Zuschlagsatz nicht unter 0% fallen. Wo das passieren würde, wird stattdessen der Grundsteuerhebesatz adaptiv gesenkt<sup>13</sup>.

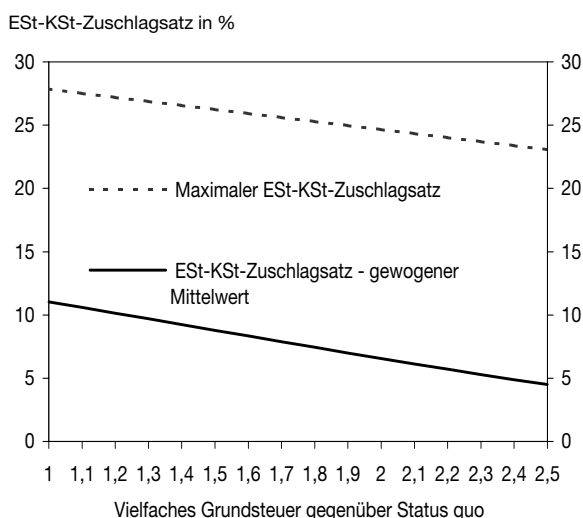
Die Abbildung stellt die Zuschlagsätze bei Einkommen- und Körperschaftsteuer in Abhängigkeit vom Einfachen bis 2,5fachen des bisherigen Grundsteueraufkommens dar. Der stärkere Rückgriff auf die Grundbesteuerung ermöglicht eine deutliche Senkung der mittleren ESt-KSt-Zuschlagsätze. Dabei kommen wir auch schon vor dem Extremwert des 2,5fachen Grundsteueraufkommens auf mittlere ESt-KSt-Zuschlagsätze, die hinsichtlich ihrer Akzeptanz und Anreizwirkungen unproblematisch sein dürften. Der maximale Zuschlagsatz sinkt ebenfalls deutlich, allerdings langsamer als die Mittelwerte. Er liegt auch beim Grundsteuer-Vielfachen von 2,5 noch bei 23,1%. Sol-

<sup>10</sup> Siehe L. Schemmel: Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 94, Wiesbaden 2002, S. 53 ff. Das kalkulierte Mehraufkommen bei der Kapitalertragsteuer bleibt in unseren Rechnungen außer Betracht, ebenso Mehreinnahmen beim Solidarzuschlag.

<sup>11</sup> Die zusätzliche Abschnittsgrenze bei den kommunalen Einkommensteueranteilen kann hier nicht separat simuliert werden.

<sup>12</sup> Siehe M. Broer: Korreferat zu C. Fuest, M. Thöne, a.a.O., Download unter URL: <http://www.wiso.uni-koeln.de/finanzfors/> (Veröffentlichung in Vorbereitung).

**Est-KSt-Zuschlagsätze in Abhängigkeit vom Grundsteueraufkommen**



Die hohen Est-KSt-Zuschlagsätze sind aber nur noch seltene Ausnahmen, wie Tabelle 4 am Beispiel eines verdoppelten Grundsteueraufkommens zeigt.

Steigt das Aufkommen der reformierten Grundsteuer auf 200% des bisherigen Aufkommens (und bleibt damit im OECD-Schnitt immer noch unterdurchschnittlich), so beträgt der simulierte Zuschlagsatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer im gewogenen Mittel nur noch 6,6%. Nur 14 von 396 Gemeinden müssen Zuschlagsätze über 15% nutzen, nur 44 Zuschlagsätze über 10%.

Wenn auch nur wenige Gemeinden betroffen sind, so können die maximal nötigen Zuschlagsätze dennoch eine negative politische Signalwirkung nach sich ziehen, die in keiner Relation zu den maßvollen und unseres Erachtens sehr tragbaren Ergebnissen für die Gesamtheit der Kommunen steht. Doch die einfachen Modellierungen, die wir hier präsentiert haben, verzerren das Bild gerade bei den Gemeinden mit sehr hohen Zuschlagsätzen noch in zweifacher Hinsicht: Berücksichtigt man die einzelgemeindlichen Spielräume, die sich zum Beispiel bei überdurchschnittlichem Est-KSt-Zuschlagsatz und gleichzeitig unterdurchschnittlichem Grundsteuer-Hebesatz auf tun, so lässt sich zeigen, dass die Spitzenzuschlagsätze in den meisten Fällen noch deutlich gesenkt werden können<sup>14</sup>.

Zudem sollten die Faktoren, die in den Modellrechnungen aus Datengründen nicht aufgenommen werden konnten, gerade die heute relativ gewerbesteuerstarken Gemeinden begünstigen, die in der Modellie-

<sup>13</sup> Das in Abbildung 1 dargestellte Vielfache des Grundsteueraufkommens bildet die gemeinsame Erhöhung des ersten Schrittes ab. Das effektive modellierte Aufkommen kann wegen der im zweiten Schritt erfolgenden Abschöpfung des andernfalls „überschießenden“ Grundsteueraufkommens leicht unter diesem Wert liegen.

**Tabelle 4  
Zuschlagsmodell bei verdoppeltem Grundsteueraufkommen**

Basisindikatoren Est-KSt-Zuschlagsätze (in %)	Streuung Zuschlagsätze von...bis unter. bei...Gemeinden	
Minimaler Zuschlagsatz	0,0	0% - 5%
Maximaler Zuschlagsatz	24,7	5% - 10%
Ungewogener Mittelwert	4,9	10% - 15%
Gewogener Mittelwert	6,6	15% - 20%
Anteil am gemeinsamen Aufkommen		20% - 25%
		25% - 30%
		30% - 35%
EST-KSt-Zuschlag	34,2	35% - 40%
Grundsteuer	46,6	40% - 45%
Mehreinnahmen kommunaler EST-Anteil	4,0	
Mehreinnahmen Abschaffung GewSt-Umlage	15,0	

Die auf gewerbliche Einkünfte entfallenden Est-Anteile mussten den Gemeinden in den Rechnungen nach Wohnsitzprinzip zugeordnet werden. Werden diese, wie beabsichtigt, nach Entstehungsort zugeordnet, vermindern sich diese durch Pendler verursachten Verzerrungen. Auch konnte nicht berücksichtigt werden, dass die Flächennutzungssteuer durch optionale Wertkomponenten in der Steuerbemessung ergänzt wird. Hiervon werden Städte mit relativ hohen Boden- und Immobilienwerten am meisten profitieren – tendenziell wiederum die Gemeinden, die sich in den Modellrechnungen noch als Problemfälle darstellen.

**Finanzpolitische Schlussfolgerungen**

Die Analyse hat gezeigt, dass eine Kombination aus Zuschlägen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer und einer reformierten Grundsteuer eine tragfähige Basis für die Gemeindefinanzierung darstellen würde und an die Stelle der mit den bekannten Mängeln behafteten Gewerbesteuer treten könnte. Die verstärkte Nutzung der Grundsteuer als kommunale Einnahmenquelle erlaubt es, die Höhe der erforderlichen Zuschlagsätze bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu begrenzen. Damit verlieren die von Kritikern vorgebrachten Vorbehalte gegen das Zuschlagsmodell – vor allem der Vorwurf, die zu erhebenden Zuschlagsätze wären unververtretbar hoch und sehr heterogen – an Bedeutung. Spezielle Probleme wie etwa der Finanzausgleich zwischen Kernstädten und Umlandgemeinden werden durch das hier entwickelte Reformkonzept ebenfalls entschärft – die Streuung der Zuschlagsätze nimmt ab –, dennoch sind hier vermutlich weitere Maßnahmen des kommunalen Finanzausgleichs nötig. Es wäre jedoch unangemessen, aus derartigen, eher technischen Gründen an der bestehenden Gewerbesteuer, selbst mit erweiterter Bemessungsgrundlage, festzuhalten.

<sup>14</sup> Hierzu und zu den detaillierten Ergebnissen für die Flächennutzungssteuer siehe C. F u e s t, M. T h ö n e, a.a.O.