

Homburg, Stefan

Article — Accepted Manuscript (Postprint)
Reform der Gewerbesteuer

Archiv für Kommunalwissenschaften

Suggested Citation: Homburg, Stefan (2000) : Reform der Gewerbesteuer, Archiv für Kommunalwissenschaften, ISSN 0003-9209, Kohlhammer, Stuttgart, Vol. 39, pp. 42-55

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/93249>

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.

Reform der Gewerbesteuer

Stefan Homburg

Erschienen in: *Archiv für Kommunalwissenschaften* 39 (2000), S. 42-55.

I. Einleitung

Seit langem besteht zwischen Wissenschaft, Unternehmen und Gemeinden ein bemerkenswerter Konsens: Die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Form ist als kommunale Einnahmequelle ungeeignet und dringend zu reformieren oder abzuschaffen. Freilich liegt die Betonung hierbei auf „seit langem“ – *Hansmeyer* spricht gar von einer „unendlichen Geschichte“¹. Doch muß dies nicht pessimistisch stimmen: Steuerreform gemahnt stets an Max Webers Bohren dicker Bretter und ist ein Geschäft, das oft erst nach Jahren oder Jahrzehnten zum Erfolg führt. Und ein weiterer Umstand ermuntert, die Diskussion um die Reform der Gewerbesteuer jetzt neu aufzunehmen bzw. voranzutreiben, nämlich die Tatsache, daß Dezentralisierung der Staatsaufgaben zunehmend als Gebot der Stunde erkannt wird.

In einem gegliederten Staatswesen wie der Bundesrepublik Deutschland bedeutet Dezentralisierung die Verlagerung von Kompetenzen von oben nach unten, also vor allem eine Stärkung der kommunalen Ebene. Folgt man dem apodiktischen Schlußsatz eines neuen Lehrbuchs der Kommunal Finanzen, wonach es starke, autonom handelnde Gemeinden nur geben wird, „wenn sie über die Erfüllung wichtiger Aufgaben selbst entscheiden können und über fühlbare und bewegliche Steuern mit ihren privaten Haushalten und Unternehmen verbunden sind“², dann stellt sich sofort die Frage nach der sachgerechten kommunalen Unternehmensteuer. Diese Frage soll in der vorliegenden Arbeit beantwortet werden.

Die Arbeit ist wie folgt aufgebaut. Abschnitt II. referiert einige finanzwissenschaftliche Grundlagen der kommunalen Unternehmensbesteuerung. Auf diesen Einsichten aufbauend zeigt Abschnitt III., daß die deutsche Gewerbesteuer gravierende Mängel hat und als kommunale Unternehmensteuer schlechterdings ungeeignet ist. In Abschnitt IV. werden sodann verschiedene Reformvorschläge erörtert. Abschnitt V. faßt die Ergebnisse zusammen und weist einen (hoffentlich) praktikablen Weg zur Reform.

II. Theoretische Grundlagen

Rechtfertigung der kommunalen Unternehmensteuer

Am Anfang jeder kunstgerecht betriebenen Steuerrdiskussion steht die Frage nach der *Rechtfertigung* der betreffenden Steuer. Dieser Ansatz mag merkwürdig erscheinen – ist die Tatsache, daß

1 *Karl-Heinrich Hansmeyer*, Der Streit um die Gewerbesteuer, eine unendliche Geschichte, in: *Gerhard Seiler* (Hrsg.) *Gelebte Demokratie*, Festschrift für Manfred Rommel, Köln 1997, S. 159-178.

2 *Horst Zimmermann*, *Kommunal Finanzen: Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft*, Baden-Baden 1999, S. 297.

Steuereinnahmen für die Erfüllung staatlicher Aufgaben benötigt werden, nicht Rechtfertigung genug? Die Antwort lautet nein, weil eine derartige *allgemeine Steuerrechtfertigung* nur den Sinn der Besteuerung überhaupt begründen kann, nicht aber die Existenz bestimmter Einzelsteuern. Weil jede Steuer eigene Kosten für Verwaltung, Steuerpflichtige und Justiz erzeugt, ist es ein Prinzip praktischer Klugheit, den Katalog der Steuerarten auf das Engste zu beschränken und zusätzliche Steuern nur vorzusehen, wenn es dafür eine *besondere Rechtfertigung* gibt.

Dieser Grundgedanke sei am Beispiel der Gewerbesteuer illustriert: Daß die Gewerbesteuer den Gemeinden jährlich etwa 50 Mrd. DM einträgt, was wegen ihrer Abziehbarkeit als Betriebsausgabe zu staatlichen Einnahmen von etwa 25 Mrd. DM führt, ist nur oberflächlich von Bedeutung. Alternativ könnte die Gewerbesteuer abgeschafft und könnten die Einkommen-, Körperschaft- oder Umsatzsteuer um 25 Mrd. DM erhöht werden. Bei geeigneter Aufschlüsselung dieses Betrags an die Gemeinden wären letztere so gut gestellt wie zuvor, und die Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen wäre ebenfalls unverändert. Also läßt sich die Existenz einer kommunalen Unternehmensteuer nur rechtfertigen, wenn diese Steuer eine spezifische *Funktion* hat – eine Funktion, die andere Steuern nicht erfüllen können.

Nach finanzwissenschaftlicher Auffassung benötigen Gemeinden eine ausreichende Zahl eigener Steuern, deren Höhe sie über ein Hebesatzrecht selbst beeinflussen können³. Sieht man von kleineren Lenkungszielsteuern wie der Hundesteuer ab, gehören hierzu drei, nämlich eine kommunale Unternehmensteuer, eine kommunale Einwohnersteuer und die Grundsteuer⁴. Obwohl dieser Aufsatz nur die erstgenannte Steuer behandelt, sollten diese drei Eckpfeiler kommunaler Besteuerung kurz dargestellt werden, um zu zeigen, wie sich die kommunale Unternehmensteuer in das Gesamtsystem einfügt.

Die *kommunale Unternehmensteuer* stellt einen Bezug zwischen der örtlichen Wirtschaftstätigkeit und dem örtlichen Steueraufkommen her. Ihr Zweck besteht darin, neu hinzukommenden Unternehmen jene zusätzlichen (oder Grenz-) Kosten anzulasten, die der Gemeinde durch die Ansiedlung entstehen. Umgekehrt entsteht ein Anreiz für die Gemeinde, Unternehmen zu attrahieren. Würde die Ansiedlung nur zu Kosten für Erschließungsmaßnahmen, Verkehr usw. führen, aber keine zusätzlichen Einnahmen erbringen, hätten die Gemeinden an der volkswirtschaftlich wünschenswerten Schaffung neuer Arbeitsplätze wenig Interesse. Folglich ist die kommunale Unternehmensteuer *äquivalenztheoretisch* begründet; diese Steuer stellt ein gruppenbezogenes Entgelt für Leistungen der Gemeinde dar, die nicht einzelnen Unternehmen zugerechnet werden können und ähnelt damit einem Beitrag⁵. Die Notwendigkeit des Hebesatzrechts ergibt sich aus dem Umstand, daß die Grenzkosten der Ansiedlung von Unternehmen je nach örtlicher Gegebenheit verschieden sind. Um dem Rechnung zu tragen, muß die kommunale Unternehmensteuer hinreichend *beweglich* sein⁶.

Parallel hierzu lastet die *kommunale Einwohnersteuer* neu zugezogenen Einwohnern die durch sie verursachten Grenzkosten an. Auch hier ist die Begründung äquivalenztheoretisch angelegt; die

3 Grundlegend *David E. Wildasin*, Urban Public Finance, Chur 1986.

4 *Dietmar Wellisch*, Dezentrale Finanzpolitik bei hoher Mobilität, Tübingen 1995.

5 Leistungen, bei denen die Zurechnung zum einzelnen Unternehmen mit vertretbarem Aufwand möglich ist, sollten nicht über Steuern, sondern über Gebühren finanziert werden. Im Vergleich zu Steuern sind Gebühren marktnäher und effizienter.

6 *Zimmermann* (Fn. 2), S. 161.

kommunale Einwohnersteuer ist gruppenbezogenes Entgelt für Leistungen der Gemeinde, die nicht einzelnen Bürgern zugerechnet werden können. Die Notwendigkeit für ein Hebesatzrecht ergibt sich auch hier aus der örtlichen Verschiedenheit der Grenzkosten. Eine konkrete Ausführung dieser Steueridee wurde bereits in Art. 106 Abs. 5 des Grundgesetzes in Form eines Hebesatzrechts für den kommunalen Anteil an der Einkommensteuer angelegt, aber nicht verwirklicht⁷.

Die *Grundsteuer* komplettiert diese Triade der Kommunalsteuern. Eine Grundsteuer ist erforderlich, weil die beiden anderen Steuern jeweils nach den Grenzkosten der Zuwanderung neuer Unternehmen bzw. Einwohner bemessen sind und die Gesamtkosten im allgemeinen nicht decken. Die Rechtfertigung der Grundsteuer ergibt sich aber auch daraus, daß kommunale Leistungen letztlich immer dem immobilien Faktor Boden zugute kommen und nicht den mobileren Faktoren Arbeit und Kapital: Eine Gemeinde, die durch ihre Leistungen attraktiv ist, zieht Unternehmen und Einwohner an, und über den Preismechanismus kommt es zu einem Anstieg der Bodenpreise.

Bis hier zusammengefaßt ist eine kommunale Unternehmensteuer gerechtfertigt, weil unterschiedlichen örtlichen Gegebenheiten nur durch unterschiedliche örtliche Steuerbelastungen Rechnung getragen werden kann. Diese Unterschiede müssen für die Unternehmen fühlbar sein. Eine erweiterte Teilhabe der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern wäre kein geeigneter Ersatz, weil sie bei geeigneter Ausgestaltung des Verteilungsschlüssels bestenfalls einen finanzwirtschaftlichen Ausgleich schaffen könnte, nicht aber die aus Effizienzgründen erforderlichen Wanderungsanreize. Räumliche Effizienz verlangt, daß Unternehmen bei der Standortwahl die durch ihre Ansiedlung verursachten Kosten berücksichtigen, was sie nur bei Belastung durch eine fühlbare, örtlich differenzierte Unternehmensteuer tun.

Ausgestaltung der kommunalen Unternehmensteuer

Aus den vorigen Überlegungen ergibt sich im Umkehrschluß, daß eine kommunale Unternehmensteuer *ohne* Hebesatzrecht der Gemeinden keine ökonomische Rechtfertigung hat und als bloßes Mittel des Abkassierens angesehen werden müßte. Gegenüber einer bundeseinheitlichen Unternehmensteuer, deren Aufkommen zwar den Gemeinden zufließt, deren Höhe aber in allen Gemeinden gleich ist, wäre die Erhöhung anderer, bestehender Unternehmensteuer vorzuziehen, weil damit immerhin die kostenträchtige Verwaltung einer zusätzlichen Steuer eingespart werden könnte. Das Hebesatzrecht ist deshalb notwendiges Merkmal einer ökonomisch sinnvollen kommunalen Unternehmensteuer.

Demgegenüber sind bundeseinheitliche Bestimmungen zur *Bemessungsgrundlage* und zum *Tarif* der kommunalen Unternehmensteuer unbedenklich und insofern ein Vorteil, als nicht jede Gemeinde das Rad von neuem erfinden muß. Wichtig ist allerdings, daß Bemessungsgrundlage und Tarif dem Ziel einer äquivalenztheoretisch begründeten Steuer entsprechen. Freibeträge oder Staffelungen der Steuersätze sind hiermit ebenso unvereinbar wie branchenbezogene Begünstigungen. Freibeträge mögen eine „soziale“ Funktion haben, indem sie den Tarif indirekt progressiv machen, doch liegt es in der Logik des Freibetrags, daß eine Gemeinde mit 10 kleinen Unter-

⁷ *Karl-Heinrich Hansmeyer* und *Horst Zimmermann*, Möglichkeiten der Einführung eines Hebesatzrechts beim gemeindlichen Einkommensteueranteil, in: *Archiv für Kommunalwissenschaften*, Jg. 32 (1993), S. 221-244.

nehmen weniger Steuern erhält als eine Gemeinde mit einem großen Unternehmen, selbst wenn die Summe der Bemessungsgrundlagen in beiden Fällen gleich ist. Ähnlich wie bei den meisten Gebühren (z. B. für Abfallentsorgung) sollten soziale Aspekte bei der Ausgestaltung von Bemessungsgrundlage und Tarif einer Objektsteuer außer Betracht bleiben.

Besonders wichtig ist der *Steuergegenstand*, dessen Konkretisierung zur Bemessungsgrundlage der kommunalen Unternehmensteuer führt. Steuergegenstand sollte das örtlich erzielte *Einkommen* sein. Dies wird klar, wenn man sich abermals die äquivalenztheoretische Begründung der kommunalen Unternehmensteuer vergegenwärtigt und dabei eine Verwechslung von *Unternehmen* und *Unternehmer* vermeidet. Ökonomisch ist jedes Unternehmen eine Interessengemeinschaft von Arbeitnehmern, Verpächtern, Fremdkapitalgebern und Eigenkapitalgebern. Alle diese Personen wirken bei der Einkommensentstehung zusammen und erzielen einen gemeinsamen Erfolg, der in der Zahlung von Arbeitslöhnen, Mieten, Zinsen und Gewinnen zum Ausdruck kommt. Unternehmensbezogene kommunale Leistungen sind Voraussetzung für den Erfolg, deshalb sollte die kommunale Unternehmensteuer grundsätzlich alle der genannten Einkommensarten treffen. Aus diesem Blickwinkel ist eine Steuer, die nur den formalen Gewinn oder nur die Arbeitslöhne zum Gegenstand hat, keine gute kommunale Unternehmensteuer. Zweckmäßig erscheint vielmehr eine Steuer auf das gesamte örtlich entstandene Einkommen.

III. Mängel der Gewerbesteuer

Die heutige Gewerbesteuer läßt sich bis zur Miquelschen Finanzreform (Preußen 1891) zurückverfolgen. Schon ihre ursprüngliche Konstruktion enthielt einen wichtigen Fehler, der im Namen der Steuer zum Ausdruck kommt, nämlich die Anknüpfung an *gewerbliche* statt an *unternehmerische* Tätigkeit. Unternehmerische Tätigkeit umfaßt neben Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)⁸. Daß die Gewerbesteuer nur eine dieser Einkunftsarten belastet, widerspricht offenkundig ihrer äquivalenztheoretischen Begründung, denn auch Selbständige nehmen kommunale Infrastruktur in Anspruch. Warum zahlt die Buchhandlung im Erdgeschoß eines Geschäftshauses Gewerbesteuer, die Arztpraxis im 1. Stock und das Notariat im 2. Stock aber nicht?

Darüber hinaus ist die Abgrenzung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und anderen unternehmerischen Einkünften schwierig, teilweise sogar kurios. Als Beispiel aus der Rechtsprechung diene ein Ingenieur, der Unfallschäden bei Schiffsunglücken begutachtet und der damit nach Meinung des Bundesfinanzhofs Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Würde der Ingenieur, so der Bundesfinanzhof, Gutachten über die prinzipiellen Ursachen von Schiffsunglücken schreiben, lägen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor. Geradezu legendären Ruf hat der Fall dreier selbständiger Krankengymnastinnen, die eine Bekannte in ihre Praxis aufnahmen, um die Buchhaltung zu erledigen – mit der Folge, daß das gesamte Unternehmen wegen Beteiligung einer nicht freiberuflichen Mitgesellschafterin Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog.

⁸ Auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) gelten ökonomisch als unternehmerische Einkünfte; sie werden allerdings bereits durch die Grundsteuern A und B belastet. Ausführlich zur Frage, ob diese Branchen in die kommunale Unternehmensteuer einbezogen werden sollten: *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31 (1982), S. 99 ff.

Während der grundlegende Konstruktionsfehler der Gewerbesteuer – die ökonomisch nicht begründbare Anknüpfung an eine spezifische Form unternehmerischer Tätigkeit – bereits im preußischen Gewerbesteuergesetz von 1891 angelegt war, sind andere Mängel im Zeitablauf hinzugekommen, die sich zusammengefaßt als *Verengung der Bemessungsgrundlage* umschreiben lassen. Hier sind vor allem der Fortfall der Lohnsummensteuer, die Erhöhung der Freibeträge, die Kürzung der hinzuzurechnenden Dauerschuldzinsen und die Staffelung der Steuermeßzahlen zu nennen⁹. Zusammengenommen haben diese Maßnahmen die Gewerbesteuer zu dem gemacht, was sie heute ist, nämlich eine Steuer – nicht auf das örtlich entstandene Einkommen, sondern – auf Gewinne von Großbetrieben bestimmter Branchen. Die dreifache Verengung auf Gewinne (statt Einkommen), Großbetriebe (statt alle Betriebe) und gewisse Branchen (statt alle Branchen) hat aus der Gewerbesteuer einen „Torso gemacht, der auf Dauer wohl kaum bestehen bleiben kann“.¹⁰

Drei weitere Mängel der Gewerbesteuer sind zwar praktisch bedeutsam, aber Akzidenz, weil sie sich unmittelbar aus der sachfremden Verengung der Bemessungsgrundlage ergeben.

- Erstens wird von Seiten der Gemeinden häufig die starke *Konjunkturreakibilität* des Gewerbesteueraufkommens kritisiert. Von einer äquivalenztheoretisch begründeten Steuer wird man in der Tat Aufkommensstetigkeit verlangen, doch ist die Konjunkturreakibilität bloß Folge der Anknüpfung an den Gewinn und der Tatsache, daß Gewinneinkommen im Konjunkturverlauf stärker schwanken als etwa Lohneinkommen.
- Zweitens erfüllt die Gewerbesteuer nicht die Forderung nach einer angemessenen *interkommunalen Steuerverteilung*: sie begünstigt Gemeinden mit großen Gewerbebetrieben und benachteiligt die übrigen. Auch dies ist kein unabhängiger Kritikpunkt, sondern der engen Bemessungsgrundlage geschuldet, durch die der Bezug zwischen örtlicher Wirtschaftsaktivität und örtlichem Steueraufkommen weitgehend aufgelöst ist.
- Schließlich wird die Gewerbesteuer zunehmend häufig unter *Standortgesichtspunkten* beanstandet. Weil andere Staaten keine vergleichbare Steuer erheben, macht die Gewerbesteuer eine Ansiedlung in Deutschland unattraktiv. Dieser Gesichtspunkt ist wichtig, weil die Gewerbesteuer gerade jene Branchen stark belastet, die dem scharfen internationalen Wettbewerb besonders ausgesetzt sind; sie belastet große Industriebetriebe und verschont Anbieter von „Binnengütern“ wie kleinere Geschäfte oder Selbständige, bei denen das Standortargument eine untergeordnete Rolle spielt.

Zusammengefaßt kann die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Form nicht bestehen bleiben. Ihre ersatzlose Abschaffung bei aufkommensneutraler Erhöhung anderer Steuern müßte man zweifellos als Fortschritt ansehen, weil die Gewerbesteuer so gut wie kein Merkmal einer guten kommunalen Unternehmensteuer erfüllt. Doch wäre eine hierauf zielende Empfehlung voreilig, so lange nicht die Alternative geprüft wurde, nämlich der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine sachgerecht konzipierte kommunale Unternehmensteuer. Diesem Thema ist der folgende Abschnitt gewidmet.

⁹ Mancher denkt vielleicht auch an die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer 1997. Weil diese jedoch ebenso wie die weiterhin bestehende Gewerbeertragsteuer den Faktor Kapital belastet, ist mit ihr eine Doppelbelastung weggefallen, die nicht als Verengung der Bemessungsgrundlage im obigen Sinn eingestuft werden kann.

¹⁰ Zimmermann, (Fn. 2), S. 187.

IV. Reformvorschläge

Cash-Flow-Steuer

Der erste Reformvorschlag¹¹ greift eine Idee der allgemeinen Unternehmensbesteuerung auf, die im angelsächsischen und deutschen Schrifttum sei etwa 15 Jahren kursiert, und wendet diese Idee auf den Bereich der kommunalen Unternehmensbesteuerung an. Gemeint ist die sogenannte Cash-Flow-Steuer. Ihre Bemessungsgrundlage, der Cash-Flow eines Unternehmens, ergibt sich durch Abzug der unternehmerischen Ausgaben (für Vorleistungen, Kapitalgüter, Mieten, Pachten, Zinsen und Arbeitslöhne) von den unternehmerischen Einnahmen. Anders ausgedrückt entspricht der Cash-Flow dem Reingewinn eines Unternehmens, und die abgezinste Summe der künftigen Cash-Flows würde bei vollständiger Voraussicht dem Unternehmenswert entsprechen.

Der Begriff *Reingewinn* hat in der Wirtschaftswissenschaft eine vom Umgangssprachgebrauch abweichende Bedeutung, weil er nicht die Verzinsung des Eigenkapitals umfaßt, sondern nur Gewinne, die über die Normalverzinsung hinausgehen. Die Cash-Flow-Steuer enthält deshalb eine implizite Steuerbefreiung der Normalverzinsung. Dieser auf den ersten Blick nicht ersichtliche Zusammenhang sei an einem einfachen Beispiel erläutert, in dem ein fester Zinssatz von 10 % und ein Steuersatz von 50 % unterstellt wird. Ein Investor, der im ersten Jahr ein Kapitalgut für 100 kauft und es im folgenden Jahr für 110 verkauft, hat keinen Reingewinn erzielt, sondern bloß die marktübliche Verzinsung erhalten. Die Cash-Flows betragen -100 im ersten Jahr und +110 im zweiten Jahr, und es scheint, als würde die Normalverzinsung besteuert. Das ist aber nicht der Fall: Im ersten Jahr erhält der Investor eine Steuererstattung von 50 (50 % von -100), im zweiten Jahr zahlt er 55 (50 % von +110), und die Summe der abgezinnten Steuerbelastungen beträgt $-50 + 55/1,1$, also Null. Nur ein über die Normalverzinsung hinausgehender Ertrag, eben der Reingewinn, würde im Saldo eine Steuerbelastung auslösen¹². Dieser Sachverhalt ist in der Wirtschaftswissenschaft als selbstverständlich anerkannt. Auch die Umsatzsteuer stellt Kapitaleinkommen entgegen dem ersten optischen Eindruck steuerfrei.

Was spricht für eine solche Cash-Flow-Steuer? Die Befürworter sehen ihren wesentlichen Vorteil darin, daß die Cash-Flow-Steuer keine intertemporalen Verzerrungen hervorruft. Dieser Vorteil ergibt sich aus der Tatsache, daß die Cash-Flow-Steuer die Verzinsung des Kapitals nicht mindert, so daß aus Sicht der Steuerpflichtigen Bruttozins und Nettozins übereinstimmen. Im Vergleich zu einer Gewinnsteuer ist die Bemessungsgrundlage jedoch erheblich schmäler, und es fragt sich, mit welchem Steueraufkommen gerechnet werden kann bzw. wie hoch der Steuersatz sein muß, um ein gewünschtes Aufkommen zu erzielen. Hierbei sind zwei Fälle zu unterscheiden: Bei einer plötzlichen Einführung ohne Übergangsregelung würde die Steuer den bereits investierten Kapitalstock voll treffen. Steuertheoretisch hat dies die hochwillkommene Konsequenz, daß die Cash-Flow-Steuer insoweit völlig verzerrungsfrei ist. Effizienzeinbußen bzw. Verzerrungen ergeben sich immer dann, wenn die Steuerpflichtigen durch Änderung ihres Verhaltens auszuweichen versuchen. Eine Steuer, der man nicht ausweichen kann, z. B. eine Kopfsteuer oder eine schlagar-

11 Dieter Cansier, Ersatz der Gewerbesteuer durch die Cash-flow Steuer? Betriebs-Berater Jg. 45 (1990), S. 253–256.
Wolfram F. Richter und Wolfgang Wiegand, Cash-Flow-Steuern: Ersatz für die Gewerbesteuer? in: M. Rose (Hrsg.) Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems. Berlin 1991.

12 Stefan Homburg, Allgemeine Steuerlehre, München 1997, S. 144.

tig eingeführte Cash-Flow-Steuer, löst keine Verzerrungen aus und wird im Jargon der Steuertheorie als „erstbest“ bezeichnet.¹³

Freilich dürfte die plötzliche Einführung der Cash-Flow-Steuer ebenso illusorisch sein wie die Erhebung von Kopfsteuern, denn materiell wäre dies eine teilweise Enteignung des anfänglich investierten Kapitalbestands. Unter Gerechtigkeitsaspekten ließe sich eine solche Maßnahme nicht vertreten, zumal bei einer kommunalen Cash-Flow-Steuer nur jene Bürger teilentzogen würden, deren Kapital im Inland investiert ist. Realistisch gesehen wäre die Einführung einer Cash-Flow-Steuer deshalb mit einer Übergangsregelung zu kombinieren. In diesem Fall verbleibt mit den ökonomischen Reingewinnen aber nur eine schmale Steuerbasis. Manche der theoretisch orientierten Befürworter einer kommunalen Cash-Flow-Steuer sehen dies nicht als Nachteil, weil in ihrem Modell gerade Reingewinne der Unternehmen verantwortlich für die anzulastenden (Grenz-) Ballungskosten sind¹⁴. Diese modelltheoretische Annahme erscheint jedoch unrealistisch; in erster Näherung verursachen alle Produktionsfaktoren in gleichem Maße Ballungskosten.

Die relativ schmale Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer wurde oben als deren Hauptmangel angesehen. Diese Kritik gilt auch für die Cash-Flow-Steuer, die den Anforderungen an eine kommunale Unternehmensteuer in puncto Aufkommensstetigkeit und Angemessenheit der interkommunalen Steuerverteilung nicht gerecht wird: Zweifellos schwanken ökonomische Reingewinne im Konjunkturverlauf noch stärker als jene Gewinne, die unter Einbezug der marktüblichen Verzinsung ermittelt werden. Und die Angemessenheit der interkommunalen Steuerverteilung ist ebenfalls fraglich. Unternehmen etwa, die keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern nur eine Einnahmenerzielungsabsicht haben, würden durch eine Cash-Flow-Steuer nicht belastet. Das Steueraufkommen würde sich vielmehr auf jene Gemeinden konzentrieren, in denen besonders innovative Unternehmen tätig sind, da von diesen Unternehmen am ehesten die Erwirtschaftung von Reingewinnen erwartet werden kann. Alte Industrien, deren Produkte allenfalls eine Normalverzinsung abwerfen, würden nichts zum Steueraufkommen beitragen, obwohl sie kommunale Leistungen durchaus in Anspruch nehmen.

Ob eine Cash-Flow-Steuer und die damit in Verbindung stehenden „zinsbereinigten“ oder „sparbereinigten“ Einkommensteuern der *staatlichen* Körperschaft- und Einkommensteuer ökonomisch ebenbürtig oder sogar überlegen sind, mag dahingestellt bleiben. Als *kommunale* Unternehmensteuer mit spezifischer Funktion und äquivalenztheoretischer Begründung taugt die Cash-Flow-Steuer jedenfalls nicht.

Wertschöpfungsteuer

Bereits im Jahre 1982 hat der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (kurz: *Wissenschaftlicher Beirat*) eine sogenannte „Wertschöpfungsteuer“ vorgeschlagen¹⁵. Der Begriff ist erklärungsbedürftig: In den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen ermittelt man die *Bruttowertschöpfung* eines Unternehmens durch Abzug der Vorleistungen von den Leistungen, wobei

¹³ Hierzu ausführlicher *Homburg* (Fn. 12), Kapitel 5.

¹⁴ Besonders klar wird dies bei *Wolfram F. Richter, Helmut Seitz und Wolfgang Wiegand*, Steuern und unternehmensbezogene Staatsausgaben als Standortfaktoren, in: *Horst Siebert* (Hrsg.) Steuerpolitik und Standortqualität, Tübingen 1996.

¹⁵ *Wissenschaftlicher Beirat* (Fn. 8), S. 52 ff.

die Leistungen Verkäufe, Vorratsveränderungen und selbsterstellte Anlagen umfassen, während man unter Vorleistungen den Wert zugekaufter Verbrauchsgüter versteht. Die Summe der Bruttowertschöpfungen aller inländischen Produktionsstätten ist das bekannte Bruttoinlandsprodukt zu Marktpreisen. Durch Abzug der Abschreibungen vom Bruttoinlandsprodukt ergibt sich das Nettoinlandsprodukt zu Marktpreisen und durch weiteren Abzug des Saldos aus indirekten Steuern und Subventionen das Nettoinlandsprodukt zu Faktorkosten. Diese letztere Größe heißt auch *Inlandseinkommen*, denn sie entspricht definitorisch der Summe der im Inland erwirtschafteten Arbeits-, Kapital-, Boden- und Reingewinneinkommen.

Nach Dafürhalten des *Wissenschaftlichen Beirats* soll die Wertschöpfungsteuer die Nettowertschöpfung der ortsansässigen Unternehmen belasten, also das örtlich entstandene Einkommen. Dieser Vorschlag harmoniert mit der in Abschnitt II. entwickelten äquivalenztheoretischen Begründung einer kommunalen Unternehmensteuer, wonach grundsätzlich jedwedes örtlich entstandene Einkommen getroffen werden soll. Die Bemessungsgrundlage der Wertschöpfungsteuer wird additiv ermittelt, indem man den Unternehmensgewinn um die gezahlten Mieten, Pachten, Schuldzinsen und Arbeitslöhne erhöht. Im Vergleich zur Gewerbesteuer und erst recht zur Cash-Flow-Steuer ist die Bemessungsgrundlage sehr breit.

Ähnliches gilt für den Kreis der Steuerpflichtigen, der bei konsequenter Ausführung dieser Steueridee sehr weit gefaßt werden und insbesondere umfassen muß:

- Gewerbebetriebe (z. B. Handel, Industrie, Verkehr),
- Unternehmen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit (z. B. Ärzte, Rechtsanwälte),
- Unternehmen ohne Gewinnerzielungsabsicht (z. B. karitative Organisationen),
- staatliche Verwaltungen, Regie- und Eigenbetriebe.

Somit sind im Idealfall alle Produktionsstätten, also alle Orte der Einkommensentstehung, steuerpflichtig. Warum sollte der Kreis der Destinatäre derart weit gefaßt werden? Die Antwort ergibt sich aus der theoretischen Rechtfertigung der kommunalen Unternehmensteuer und aus der Tatsache, daß Verwaltungen, Dienstleister oder karitative Organisationen ähnliche Ansprüche an lokale Infrastruktur stellen wie hergebrachte Gewerbebetriebe. Eine kommunale Unternehmensteuer, die Gemeinden, in denen vorwiegend staatliche Verwaltungen oder Altersheime ansässig sind, keine ausreichenden Einnahmen verschafft, ist von Anfang an fehlerhaft und erfordert zwangsläufig einen nachgeschalteten kommunalen Finanzausgleich, der den ursprünglichen Konstruktionsmangel wieder wettmachen soll.

Der Steuerzahler betrachtet Steuern mit breiten Bemessungsgrundlagen und weitgefäßigem Kreis Pflichtiger meist skeptisch, weil er eine hohe Belastung befürchtet. Der Finanzwissenschaftler fragt umgekehrt, welcher Steuersatz benötigt wird, um ein *gegebenes* Steueraufkommen zu erzielen, und bei dieser Sicht ist klar, daß breite Bemessungsgrundlagen insofern einen Vorteil darstellen, als sie eine Besteuerung mit niedrigen Sätzen erlauben. Dies sei an folgender Modellrechnung illustriert: Im Jahre 1997 betrug das Gewerbesteueraufkommen 48,601 Mrd. DM, das Nettoinlandsprodukt zu Faktorkosten 2.759,59 DM¹⁶. Durch einfache Division ergibt sich für die Wertschöpfungsteuer ein Satz von 1,76 %. Mit anderen Worten: Das Aufkommen der Wertschöp-

¹⁶ Quelle: *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Jahresgutachten 1998/99, Stuttgart 1998, S. 348 und 376.

fungsteuer entspricht dem Aufkommen der heutigen Gewerbesteuer, wenn jede Art örtlicher Wertschöpfung mit 1,76 % besteuert wird¹⁷. Für nicht Gewerbesteuerpflichtige bedeutet die Wertschöpfungsteuer eine mäßige Mehrbelastung. Ob Gewerbesteuerpflichtige beim Übergang zur Wertschöpfungsteuer belastet oder entlastet werden, hängt vom Anteil des Gewerbeertrags an der gesamten Wertschöpfung ab. Ein Modellunternehmen, dessen gesamte Wertschöpfung (100.000) aus Gewerbeertrag in Höhe von 20.000 und übrigen Einkommen in Höhe von 80.000 besteht und das in einer Gemeinde mit einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % ansässig ist, wird durch Zahlung von 1.760 Wertschöpfungsteuer gegenüber 4.000 Gewerbesteuer ($20.000 \times 0,05 \times 4$) um mehr als die Hälfte entlastet. Dieser Fall dürfte typisch sein, weil jede aufkommensneutrale Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen zwangsläufig eine Entlastung der bisher schon Steuerpflichtigen bewirkt.

Zusammengefaßt wäre der Ersatz der Gewerbesteuer durch die vom *Wissenschaftlichen Beirat* vorgeschlagene Wertschöpfungsteuer in jeder Hinsicht in großer Fortschritt. Während die Gewerbesteuer nur bestimmte Teile der örtlichen Wertschöpfung belastet, deren Auswahl bestenfalls historisch begründet ist, greift die Wertschöpfungsteuer auf jedes örtlich entstandene Einkommen zu. Ihr Aufkommen ist weit stetiger als das stark konjunkturabhängige Aufkommen der Gewerbesteuer, und es besteht ein enger Bezug zwischen örtlichem Steueraufkommen und örtlicher Wirtschaftsaktivität. Dadurch wird die Notwendigkeit eines kommunalen Finanzausgleichs, dessen Hauptzweck darin besteht, die durch die ungleichmäßige Gewerbesteuerverteilung entstandenen Löcher zu flicken, weit geringer. Schließlich erfahren gewerbliche Unternehmen, die dem internationalen Wettbewerb im allgemeinen besonders stark ausgesetzt sind, eine Entlastung.

Kommunale Unternehmensteuer

Vor einigen Jahren hat der Verfasser einen eigenen Vorschlag für eine kommunale Unternehmensteuer vorgelegt¹⁸, der weitgehend dem Ratschlag des *Wissenschaftlichen Beirats* entspricht, jedoch stärker dem internationalen Standortwettbewerb Rechnung trägt. Die vom Beirat empfohlene Wertschöpfungsteuer ist als kommunale Unternehmensteuer ideal, wenn man entweder eine geschlossene Volkswirtschaft unterstellt oder annimmt, daß eine Wertschöpfungsteuer weltweit erhoben wird. Beide Voraussetzungen sind jedoch nicht gegeben, was zusätzliche Abwägungen erforderlich macht. Zur Motivierung des Vorschlags für eine kommunale Unternehmensteuer sei zunächst ein kurzer Blick auf das internationale Steuerrecht geworfen¹⁹.

Daß Steuern die Standortwahl von Unternehmen beeinflussen darf als bekannt vorausgesetzt werden. Weniger geläufig ist, daß nicht jede national erhobene Steuer denselben Einfluß auf die Standortwahl international operierender Unternehmen hat, weil manche im Inland erhobenen Steuern von den ausländischen Finanzbehörden steuermindernd angerechnet werden. Betrachten

17 Bleibt die Wertschöpfungsteuer wie die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abziehbar, liegt der Steuersatz bei Aufkommensneutralität der Gesamtreform noch unter dem rechnerischen Wert, weil gewerbesteuerpflichtige Unternehmen im allgemeinen eine ungefähr 50 %ige Entlastung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erfahren. Bei vielen der neu hinzukommenden Steuerpflichtigen, insbesondere bei staatlichen Verwaltungen, ist das nicht der Fall.

18 *Stefan Homburg*, Eine kommunale Unternehmensteuer für Deutschland, *Wirtschaftsdienst* Jg. 76 (1996), S. 491–496.

19 Ausführlicher hierzu *Homburg* (Fn. 12), Kapitel 7.

wir als Beispiel eine ausländische Kapitalgesellschaft, die die Gründung einer Tochtergesellschaft in Deutschland erwägt. Erwirtschaftet die Tochter im Jahre 2000 einen Gewinn von 100, kann sie nach Abzug von Körperschaftsteuer (30) eine Dividende in Höhe von 70 an die ausländische Mutter ausschütten; hierbei wird die Gewerbesteuer vorläufig bewußt vernachlässigt. Der ausländische Fiskus, der die Mutter mit z. B. 40 % besteuert, ermittelt aus Dividende und deutscher Körperschaftsteuer einen Gewinn von 100 und erlaubt die Anrechnung der deutschen Körperschaftsteuer auf die Steuerschuld, so daß die Muttergesellschaft im Ausland $40 - 30 = 10$ zahlt. In diesem Beispiel ist die deutsche Körperschaftsteuer aus Sicht der ausländischen Muttergesellschaft keine Definitivbelastung, sondern ein durchlaufender Posten, der die Standortwahl nicht beeinflusst. Als Definitivbelastung werden deutsche Steuern von ausländischen Muttergesellschaften wahrgenommen,

- wenn der deutsche Steuersatz den ausländischen Steuersatz übersteigt, weil nach internationalen Gepflogenheiten höchstens bis zur „eigenen“ Steuerhöhe angerechnet wird oder
- wenn die in Deutschland erhobene Steuer der ausländischen nicht gleichartig ist, denn üblicherweise werden nur gleichartige Steuern gegeneinander angerechnet²⁰.

Unter Berücksichtigung dieser Sachverhalte beeinflussen deutsche Steuern die Standortwahl in unterschiedlicher Weise. Die 1997 abgeschaffte Gewerbekapitalsteuer wurde im Ausland niemals angerechnet und stellte somit, anders als etwa die Körperschaftsteuer, stets eine Definitivbelastung dar. Was bedeutet das für die Wertschöpfungsteuer? Die Wertschöpfungsteuer ist keine Ertragsteuer. Sie würde aller Erwartung nach von keinem anderen Staat auf dessen Ertragsteuer angerechnet und somit eine Definitivbelastung bilden. Angesichts der hohen internationalen Mobilität des Faktors Kapital ist dies ein erheblicher Wehmutstropfen, denn nach einer Grundeinsicht der Steuerlehre sollten international mobile Faktoren im Inland möglichst nicht oder nur mäßig besteuert werden.

Die vom Verfasser vorgeschlagene *kommunale Unternehmensteuer* zielt dieser Einsicht folgend auf eine Besteuerung des örtlich entstandenen Einkommens mit Ausnahme des Kapitaleinkommens ab. Sinn und Konstruktion dieser Steuer lassen sich am besten im Vergleich zur Wertschöpfungsteuer darstellen. Bemessungsgrundlage der Wertschöpfungsteuer ist, wie oben dargestellt, das örtlich entstandene Einkommen. Zieht man die Fremdkapitalzinsen sowie eine kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung ab, erhält man die Bemessungsgrundlage der hier vorgeschlagenen kommunalen Unternehmensteuer. Anders ausgedrückt gehören alle Einkommen mit Ausnahme der Kapitalzinsen zur Bemessungsgrundlage der kommunalen Unternehmensteuer, also Mieten, Pachten, Arbeitslöhne und der unternehmerische Reingewinn²¹. Die Bemessungsgrundlage ist weiterhin sehr breit, allerdings nicht so breit wie die der Wertschöpfungsteuer, weil der sehr mobile Faktor Kapital im Inland frei von einer nicht anrechenbaren Steuer bleibt. Bezüglich der Aufkommensstetigkeit und der örtlichen Steuerverteilung hat die kommunale Unternehmensteuer ähnlich befriedigende Eigenschaften wie die Wertschöpfungsteuer.

20 Ein dritter Fall betrifft Staaten, die nicht die oben beschriebene Anrechnungsmethode verwenden, sondern ausländische Einkommen freistellen. Abweichend vom Text kann im Einzelfall auch die Anrechnung nicht gleichartiger Steuern erfolgen, wenn dies im konkreten Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart ist.

21 In *Homburg* (Fn. 18) wird die Bemessungsgrundlage nicht additiv aus den Einkommen, sondern subtraktiv durch Abzug der Vorumsätze von den Umsätzen ermittelt. Beide Verfahren führen ökonomisch zum gleichen Ergebnis, und die Frage, welchem der Vorzug gegeben werden sollte, ist mehr technischer Art.

VI. Schlußbetrachtung

In diesem Aufsatz wurde gezeigt, daß eine kommunale Unternehmensteuer ökonomisch durchaus ihre Berechtigung hat, wenn sie ein Hebesatzrecht für die Kommunen vorsieht und wenn ihre Bemessungsgrundlage einen engen Bezug zu den Belastungen aufweist, die den Gemeinden durch örtliche Wirtschaftstätigkeit entstehen. Weiterhin wurde dargelegt, daß die Gewerbesteuer den Anforderungen an eine kommunale Unternehmensteuer in keiner Weise genügt und aufgrund ihrer gravierenden Mängel abgeschafft gehört.

Aus beiden Ergebnissen folgt freilich, daß eine geeignete kommunale Unternehmensteuer an die Stelle der Gewerbesteuer treten sollte. Hierzu wurden drei Reformideen diskutiert, nämlich die Cash-Flow-Steuer, die Wertschöpfungsteuer sowie eine vom Verfasser vorgeschlagene kommunale Unternehmensteuer. In der nachstehenden Tabelle sind diese drei Steuern noch einmal vergleichend dargestellt.

Bemessungsgrundlage	Steuer
Einkommen	Wertschöpfungsteuer
./. Kapitalverzinsung	
= Einkommen ohne Kapitalverzinsung	Kommunale Unternehmensteuer
./. Mieten, Pachten, Arbeitslöhne	
= Reingewinn	Cash-Flow-Steuer

Die Wertschöpfungsteuer hat die breiteste Bemessungsgrundlage, indem sie jedes örtlich entstandene Einkommen trifft. Im Vergleich hierzu ist die Bemessungsgrundlage der vom Verfasser vorgeschlagenen kommunalen Unternehmensteuer etwas schmaler, weil Fremdkapitalzinsen sowie die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung freigestellt bleiben, was mit Rücksicht auf die internationale Mobilität des Faktors Kapital geschieht. Die Bemessungsgrundlage der Cash-Flow-Steuer ist noch einmal ganz erheblich enger, weil insbesondere die Arbeitslöhne abgezogen werden, so daß nur der ökonomische Reingewinn verbleibt. Aufgrund dieser schmalen Basis wurde oben argumentiert, daß die Cash-Flow-Steuer keine geeignete kommunale Unternehmensteuer ist. Welcher der beiden anderen Steuern man den Vorzug gibt, hängt davon ab, welche Bedeutung man dem internationalen Standortwettbewerb zuspricht. Bei starker Gewichtung dieses Aspekts ist die oben vorgeschlagene kommunale Unternehmensteuer, die die Kapitalverzinsung nicht tritt, die bessere Alternative.

Die längst überfällige *Reform* muß mit folgenden Schritten vorbereitet werden. Erstens ist eine Grundsatzentscheidung über die künftige Ausgestaltung der kommunalen Unternehmensteuer zu treffen. Hernach läßt sich die örtliche Verteilung des Steueraufkommens anhand empirischer Studien abschätzen, was auch notwendig ist, damit im dritten Schritt der kommunale Finanzausgleich entsprechend angepaßt werden kann. Denn dieser Lückenbüßer, der im wesentlichen die unangemessene Verteilung des Gewerbesteueraufkommens ausgleichen soll, ist mit Einführung einer geeigneten kommunalen Unternehmensteuer ebenfalls zu reformieren. Wie einleitend ge-

sagt: die Reform der Gewerbesteuer bedeutet ein Bohren dicker Bretter, aber sie ist auch ein lohnendes Ziel.

Zusammenfassung:

Die in Deutschland erhobene Gewerbesteuer wird seit langem kritisiert. Der Beitrag zeigt, welchen Anforderungen eine sachgerecht konzipierte kommunale Unternehmensteuer genügen muß und warum die Gewerbesteuer diesen Anforderungen nicht genügt. Von diesem Befund ausgehend werden mit der Cash-Flow-Steuer, der Wertschöpfungsteuer und einem eigenen Vorschlag drei in der Literatur genannte Alternativen geprüft. Die Cash-Flow-Steuer trifft nur ökonomische Reingewinne und hat damit eine noch schmalere Bemessungsgrundlage als die Gewerbesteuer. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der örtlichen Streuung ist die Cash-Flow-Steuer demnach als kommunale Unternehmensteuer ungeeignet. Die Wertschöpfungsteuer ist demgegenüber durchaus geeignet; dasselbe gilt für die vorgeschlagene Variante, bei der Kapitaleinkommen steuerfrei bleiben. Jede Reform der Gewerbesteuer erfordert eine Reform des kommunalen Finanzausgleichs, die gleichzeitig durchzuführen ist.