

Schemmel, Lothar

Research Report

Aktuelle Empfehlungen zu Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer

KBI Sonderinformation, No. 60

Provided in Cooperation with:

DSi - Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V., Berlin

Suggested Citation: Schemmel, Lothar (2010) : Aktuelle Empfehlungen zu Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, KBI Sonderinformation, No. 60, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI), Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/45394>

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.

ANALYSEN·ARGUMENTE·ANSTÖSSE

**Aktuelle Empfehlungen zu Abbau
und Ersatz
der Gewerbesteuer**

Sonderinformation 60

März 2010

2., verbesserte Auflage

Bearbeitung
Lothar Schemmel

Karl-Bräuer-Institut
des Bundes der Steuerzahler e. V.
Berlin, Französische Straße 9-12
Telefon: 030/259396-32
E-Mail: kbi@steuerzahler.de
Internet: <http://www.karl-braeuer-institut.de>

ISSN-Nr. 1869-0475

	Seite
Inhaltsübersicht	1
1. Finanz- und steuerpolitische Ausgangslage	2
2. Rasche Entlastung und vollständiger Abbau: Kein Gegensatz!	3
3. Auf kurze Sicht: Sofortmaßnahmen	3
4. Auf mittlere Sicht: Abbau der Gewerbesteuer	5
4.1 Abbau weiterhin erforderlich	5
4.2 Gewerbesteuerabbau und Unternehmensteuerreform 2008	6
4.2.1 Personengesellschaften	6
4.2.2 Kapitalgesellschaften	8
4.2.3 Ergebnis: Erleichterung des Gewerbesteuerabbaus	9
5. Anpassung des Institutsvorschlags zum Abbau der Gewerbesteuer an das neue Unternehmensteuerrecht	10
5.1 Institutsvorschlag aus dem Jahr 2002	11
5.2 Aktualisierung des Institutsvorschlags	12
5.3 Insbesondere: Anpassung des finanziellen Ausgleichs	13
5.3.1 Unmittelbare Minder- und Mehreinnahmen	14
5.3.2 Ausgleich der ungedeckten Mindereinnahmen	18
5.4 Modifizierter Institutsvorschlag im Überblick	23
6. Ergebnis: Institutsvorschlag im Kern weiterhin aktuell	24

Tabelle 1	9
Tabelle 2	17
Tabelle 3	22
Anlage 1	25
Anlage 2	26

1. Finanz- und steuerpolitische Ausgangslage

In Deutschland hält die schwerste Wirtschafts- und Finanzkrise seit Bestehen der Bundesrepublik noch an. Regierung und Parlament begegnen dieser Krise mit einer Vielzahl von weitreichenden Maßnahmen, zu denen vor allem die Einrichtung milliardenschwerer Liquiditätssicherungen für den Bankensektor und die Einfügung eines Schuldenverbots für Bund und Länder in das Grundgesetz gehören.

Im **Bereich der Besteuerung** hat der Gesetzgeber die sogenannte Zinsschranke, die für den Abzug von Zinsaufwendungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer gilt, von 1 Mio. Euro auf 3 Mio. Euro heraufgesetzt.¹ Änderungen des Einkommensteuertarifs, die zu Jahresbeginn in Kraft getreten sind, sollen die Steuerzahler entlasten und zugleich die gesamtwirtschaftliche Nachfrage stützen.²

Zusätzliche Maßnahmen sieht der **Koalitionsvertrag**³ vor. Seiner Vorgabe, die **Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen bei der Gewerbesteuer** zu entschärfen,⁴ hat der Gesetzgeber inzwischen Folge geleistet, wenn auch unzureichend. Zudem enthält der Koalitionsvertrag einen Prüfauftrag, der sich an eine noch einzusetzende Kommission zur Neuordnung der Gemeindefinanzierung richtet.⁵ Diese Kommission soll sämtliche Fragen zur Gewerbesteuer behandeln, die über die erwähnte Entschärfung der Hinzurechnungen hinausgehen, einschließlich des **Abbaus der Gewerbesteuer und ihres Ersatzes** durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit einem eigenen Hebesatz.

Zusätzliche Aktualität erhält das Thema Gewerbesteuer, weil mittlerweile **Verfahren vor den Finanzgerichten** mit dem Ziel angestrengt werden, die verschärfte gewerbesteuerlichen Bestimmungen über Hinzurechnungen dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorzulegen. Eine **Richtervorlage des Bundesfinanzhofs an den Europäischen Gerichtshof** ist bereits anhängig. Sie soll klären, ob es mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, dass Dar-

¹ Vgl. Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), BGBl. I 2009 S. 3950.

² Vgl. Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland (Konjunkturpaket II), BGBl. I 2009 S. 416.

³ Vgl. *Wachstum. Bildung. Zusammenhalt.*, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, beschlossen und unterzeichnet am 26.10.2009, im Internet eingestellt auf den Seiten der Koalitionsparteien.

⁴ Ebenda, S. 3/124.

⁵ Ebenda, S. 6/124.

lehenszinsen, die an ein verbundenes Unternehmen in einem Mitgliedstaat geleistet werden, zum Gewerbeertrag des *zahlenden* Unternehmens hinzugerechnet werden müssen.⁶

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber in Frankreich bereits beschlossen hatte, die „taxe professionnelle“, das französische Pendant der Gewerbesteuer, im Jahr 2010 abzubauen.⁷ Der Verfassungsrat stellte indes noch vor Jahresende die Verfassungswidrigkeit der im gleichen Gesetzespaket enthaltenen Klimasteuer fest.⁸ Diesen verfassungsrechtlichen Bedenken beabsichtigt die französische Regierung Rechnung zu tragen. Die überarbeitete Klimaschutzabgabe und mit ihr das gesamte Gesetzespaket einschließlich des Abbaus der „taxe professionnelle“ sollen nun zum 1. Juli 2010 in Kraft treten.⁹

2. Rasche Entlastung und vollständiger Abbau: Kein Gegensatz!

In dieser Situation bietet sich ein **zweigleisiges Vorgehen** an.

- Zum einen sollten **Sofortmaßnahmen bei der Gewerbesteuer** beschlossen werden, weil mit ihnen eine **rasche Entlastung der Unternehmen** erreicht werden kann. Die Sofortmaßnahmen sollten bis zum Inkrafttreten einer dauerhaften Entlastung gelten, zumindest aber solange gewährt werden, wie die Finanz- und Wirtschaftskrise anhält.
- Zum anderen sollte eine **Reformperspektive** eröffnet werden, die den Abbau und den Ersatz der Gewerbesteuer auf **mittlere Sicht** vorsieht.

3. Auf kurze Sicht: Sofortmaßnahmen

Das Institut hat zu den Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer bereits eine Sonderinformation erstellt. Sie trägt den Titel „*Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen!*“, wurde im August 2008 veröffentlicht¹⁰ und hat bereits insofern

⁶ Vgl. BFH Vorlagebeschluss zum EuGH vom 27.5.2009 I R 30/08; Aktenzeichen EuGH: C-397/09.

⁷ Vgl. H. Alich, Frankreich senkt Steuern auf Pump, in: Handelsblatt v. 23.9.2009, S. 7; Commission des Finances, Compte Rendus, Mercredi 9 Septembre 2009, Suppression de la taxe professionnelle et réforme des finances locales – Audition de Mme Christine Lagarde, ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, et de M. Alain Marleix, secrétaire d'Etat à l'intérieur et aux collectivités territoriales, www.senat.fr/bulletin/20090907/fin.html.

⁸ Nach Ansicht des Verfassungsrats weist die Klimasteuer übermäßig viele Ausnahmen auf. Vgl. F. Schmidt, Nicht grün genug für Grün, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 303 v. 31.12.2009, S. 6; o.V., Richter stoppen Sarkozys Klimasteuer, ebenda, S. 11.

⁹ Vgl. o.V., Sarkozy: Bis 1. Juli Klimaabgabe, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 5 v. 7.1.2010, S. 4.

¹⁰ Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen!, Sonderinformation Nr. 55, August 2008.

einen Teilerfolg erzielt, als nach dem Koalitionsvertrag die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen noch in dieser Legislaturperiode entschärft werden soll und in diesem Zusammenhang die Reduzierung des Hinzurechnungssatzes für Dauerschuldzinsen bei Immobilien von 65 % auf 50 % ausdrücklich genannt wird.¹¹ Die Sonderinformation des Instituts weist zudem auf die Notwendigkeit eines vollständigen Abbaus der Gewerbesteuer in einer komprimierten Form hin.

Eine in Ausmaß und Dauer begrenzte, aber umgehende Entschärfung der Gewerbesteuer besitzt den Vorteil, dass sie sich zur Zeit überzeugend als „Sofortmaßnahme“ sowie als Konsequenz aus ähnlichen Maßnahmen bei Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer begründen lässt und deshalb mehrheitsfähig sein dürfte. Dafür kann hingegenommen werden, dass eine solche Sofortmaßnahme in ihrem steuer- und reformpolitischen Anspruch begrenzt ist, insbesondere den Abbau der Gewerbesteuer offen lässt. Gerade diese Beschränkung auf das aktuell Erforderliche könnte sich nämlich als vorteilhaft erweisen, weil die Gemeinden bisher jeden Vorschlag für einen dauerhaften Abbau der Gewerbesteuer abgelehnt haben.

Die „Sofortmaßnahme“ sollte indes über die im Koalitionsvertrag in Aussicht gestellte und inzwischen mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz¹² beschlossene Entschärfung einer einzelnen Hinzurechnung hinausgehen. Zu berücksichtigen ist nämlich, dass auch die Entschärfung der übrigen Hinzurechnungen kommunale Steuerquellen erhält, die ansonsten infolge der krisenverstärkenden Hinzurechnungen weitgehend zu versiegen drohen. Mit Erhalt dieser Steuerquellen werden auch jene Ausgaben begrenzt, die den Gemeinden aus einer sonst zunehmenden Arbeitslosigkeit erwachsen. Ziel sollte es deshalb sein, zumindest die **alte Freibetragsregelung bezüglich der Hinzurechnungen** (Status quo ante) wiederherzustellen, die bei wirtschaftlich wichtigen Hinzurechnungen den Ansatz auf 50 % beschränkte. Vertretbar wäre aber auch eine massive Erhöhung des Freibetrags für Hinzurechnungen als Übergangsregelung bis zu einem vollständigen Abbau der Gewerbesteuer. So hat das Institut bereits angeregt, den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsfreibetrag in Anlehnung an die Kleinbetriebsregelung bei der sogenannten Zinsschranke des Einkommensteuerrechts zu bemessen¹³, d. h. konkret: auf 3 Mio. Euro zu erhöhen.

¹¹ Vgl. *Wachstum.Bildung.Zusammenhalt.*, Koalitionsvertrag (Fn 3), S. 6/124.

¹² Vgl. Art. 3 Änderung des Gewerbesteuergesetzes, in: Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums, BGBl I 2009 S. 3950.

¹³ Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.*, Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen! (Fn 10), S. 42.

4. Auf mittlere Sicht: Abbau der Gewerbesteuer

Die Mängel und Nachteile der Gewerbesteuer sind so gewichtig, dass es für diese Steuer keinen Platz in einem zeitgemäßen Steuersystem gibt. Das Karl-Bräuer-Institut weist seit seiner umfassenden Schrift zum zeitgemäßen Steuersystem¹⁴ aus dem Jahr 1971 sowie in mehreren weiteren Schriften¹⁵ bis heute darauf hin, dass die Gewerbesteuer gegen fundamentale Prinzipien der Besteuerung verstößt. Die Forderung nach einem Abbau dieser Steuer wird von Finanzwissenschaft¹⁶ und Steuerrechtswissenschaft¹⁷ geteilt.

4.1 Abbau weiterhin erforderlich

Der Gesetzgeber hat die Gewerbesteuer in den letzten Jahrzehnten mehrmals erheblich geändert. Insbesondere hat er die Lohnsummensteuer und die Gewerbekapitalsteuer abgeschafft sowie die Gewerbeertragsteuer im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 neu gestaltet. Gleichwohl besitzt die Gewerbesteuer immer noch **erhebliche Fehler und Mängel** im Hinblick auf die steuerpolitischen Fundamentalprinzipien, insbesondere **Verstöße gegen die Grundsätze der Steuergerechtigkeit und der Steuervereinfachung**.¹⁸

Hervorzuheben sind:

- die mangelnde Rechtfertigung der Gewerbesteuer nach dem Äquivalenzprinzip;
- der Verstoß der Gewerbesteuer gegen die Steuergerechtigkeit im Sinne einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit;
- der Verstoß der Gewerbesteuer gegen das Nettoprinzip;
- der Verstoß der Gewerbesteuer gegen das Prinzip der Steuervereinfachung;
- die konjunktur- und kommunalpolitischen Mängel und Nachteile der Gewerbesteuer.

¹⁴ Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, Heft 20 der Schriftenreihe, 1971, S. 73 ff.

¹⁵ Siehe *dasselbe*, Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, Heft 57 der Schriftenreihe, 1984; *dasselbe*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Heft 94 der Schriftenreihe, 2002; *dasselbe*, Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen! (Fn 10).

¹⁶ Siehe *dasselbe*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau (Fn 15), S. 74 ff., mit zahlreichen Nachweisen.

¹⁷ Siehe *ebenda*, S. 141 ff., und die dort aufgeführten Nachweise, insbesondere *K. Tipke*, Vom Konglomerat herkömmlicher Steuern zum System gerechter Steuern, in: *Betriebs-Berater* 7/1994, S. 437 ff.

¹⁸ Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen! (Fn 10), S. 22 ff.

Zudem begegnet die Gewerbesteuer **verfassungsrechtlichen Bedenken**¹⁹. Das Bundesverfassungsgericht hat die Gewerbesteuer für zulässig erklärt, weil sie in der Verfassung genannt wird.²⁰ Dies sollte jedoch nicht die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Ungleichbehandlungen entkräften können, die mit der Gewerbesteuer verbunden sind.²¹

4.2 Gewerbesteuerabbau und Unternehmensteuerreform 2008

Die Unternehmensteuerreform 2008²² hat die Gewerbesteuer so weit in die Einkommensteuer „eingebaut“ und mit der Körperschaftsteuer „harmonisiert“, dass ihr Abbau nicht mehr erforderlich zu sein scheint. Dennoch verbleibt ein grundlegender Reform- und Abbaubedarf, der über die Entschärfung der existenzbedrohend erweiterten Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen hinausgeht. Dies lässt sich bei einer näheren Betrachtung der Maßnahmen der Unternehmensteuerreform 2008 unschwer erkennen.

4.2.1 Personengesellschaften

Die Unternehmensteuerreform 2008 stellt bei Personengesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen eine weitgehende Belastungsneutralität der Gewerbesteuer her, indem sie den **Abzug der Gewerbesteuer- von der Einkommensteuerschuld** vorsieht. Zugleich wurde *„der Anrechnungsfaktor ... von 1,8 auf 3,8 erhöht, um bei einem bundesweit durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % eine vollständige Entlastung der Personunternehmen von der Gewerbesteuerschuld zu erreichen.“*²³ In denjenigen Fällen, in denen die Gewerbesteuerschuld restlos mit der Einkommensteuerschuld verrechnet werden kann, fällt also die Gewerbesteuer belastungsmäßig nicht mehr ins Gewicht und kann demzufolge nicht länger als Sonderlast der betroffenen Gewerbetreibenden kritisiert werden.

¹⁹ Vgl. R. Wendt, Zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und dem Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: Betriebs-Berater 19/87, S. 1257 ff.; derselbe, Abschaffung und Ersatz der Gewerbesteuer aus verfassungsrechtlicher und verfassungspolitischer Sicht, in: Betriebs-Berater 25/87, S. 1677 ff., sowie M. Jachmann, Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer, in: Betriebs-Berater 28/29/2000, S. 1432 (1433 ff.); J. Hey, Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer, in: Finanzrundschau 17/2001, S. 870 ff.

²⁰ Vgl. zuletzt BVerfG 1 BvL 2/04 v. 15.1.2008. Kritisch dazu R. Hartmann, Bestandsschutz für die Gewerbesteuer, in: Betriebs-Berater 46/2008, S. 2490 ff. Vgl. zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts V. Sarrazin, in: Lenski/Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, § 1 Anm. 15 ff., insbes. Anm. 111 ff.

²¹ Vgl. H. Montag, Gewerbesteuer, in: K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 461 f.

²² Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BGBl. I 2007 S. 1912.

²³ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Die Unternehmensteuerreform 2008 in Deutschland, in: Monatsbericht des BMF, März 2007, S. 95.

Allerdings wird dieses Ergebnis nicht durchgehend erreicht. Bei Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer können nämlich sogenannte **Überhänge der Gewerbesteuer gegenüber der Einkommensteuer** entstehen. Sie ergeben sich zum Beispiel daraus, dass der Hebesatz der Gewerbesteuer den als durchschnittlich angesetzten Wert von 400 % übersteigt. So lag bereits im Reformjahr 2008 der durchschnittliche Hebesatz der Gewerbesteuer in 12 von 16 Bundesländern über dem zu Grunde gelegten Durchschnitt von 400; seinen Spitzenwert von 470 % erreichte er im Bundesland Hamburg.²⁴ Ferner können Überhänge der Gewerbesteuer über die Einkommensteuer dadurch entstehen, dass die Einkommensteuer aufgrund von Ermäßigungstatbeständen hinter der anzurechnenden Gewerbesteuer zurückbleibt.²⁵ Statistische Angaben zu Häufigkeit und Umfang derartiger Überhänge liegen (noch) nicht vor. Soweit aber Überhänge auftreten, sind sie umso weniger hinnehmbar, weil sie steuersystematisch nicht begründet werden können, eine ungerechtfertigte Sonderbelastung bewirken und sich letztlich nur fiskalisch, d. h. aber unzureichend, erklären lassen.²⁶

Zudem hat die Unternehmensteuerreform 2008 jene Mängel und Nachteile der Gewerbesteuer nicht beseitigt, die unabhängig sind von ihrer Anrechnung auf die Einkommensteuer:

- **Befolungs-, Ermittlungs- und Entrichtungslasten.** Diese Lasten entstehen, weil sich jeder Gewerbetreibende weiterhin über die Rechtsänderungen bei der Gewerbesteuer unterrichten und die Entwicklung der Rechtsprechung zu dieser Abgabe beobachten muss. Zudem entbindet die Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer nicht davon, zunächst Steuererklärungen zur Gewerbesteuer abzugeben und die Steuer zu entrichten, damit sie angerechnet werden kann;
- **Steuerverwaltungskosten** der Gewerbesteuer, die bei kommunalen Steuerämtern und staatlichen Finanzämtern anfallen. Dass diese Kosten nicht unterschätzt werden dürfen, belegen beispielhaft die anfänglichen Schwierigkeiten der Finanzämter, § 34 a EStG (Thesaurierungsbesteuerung/Personengesellschaften) zu administrieren;²⁷

²⁴ Vgl. U. Beland, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50 000 und mehr Einwohnern im Jahr 2009 gegenüber 2008, Institut „Finanzen und Steuern“, Schrift Nr. 458, 2009, S. 42.

²⁵ Vgl. U. Förster, Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, in: Der Betrieb 14/2007, S. 760 ff.; N. Herzig, U. Lochmann, Unternehmensteuerreform 2008, in: Der Betrieb 19/2007, S. 1037 ff.

²⁶ Vgl. M. Jachmann, Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer (Fn 19), S. 1442 (Anrechnungsmodell als „übergangsweise Not- bzw. Ersatzlösung“).

²⁷ Vgl. M. Schäfers, Das deutsche Steuerrecht überfordert Finanzämter, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 278 v. 30.11.2009, S. 11.

- **steuerpolitische Fragwürdigkeit** der Gewerbesteuer, vor allem die Missachtung der steuerlichen Leistungsfähigkeit und die Versagung der Ehegattenbesteuerung;
- **Hinzurechnung ertragsunabhängiger Ausgaben** zum Gewerbeertrag im Hinblick auf die betriebsgefährdende Wirkung und deren konjunktur- und wachstumspolitisch nachteilige Folgen.

4.2.2 Kapitalgesellschaften

Die Unternehmensteuerreform 2008 hat die Gewerbesteuer der Kapitalgesellschaften praktisch zu einer kommunalen Unternehmensteuer gemacht, die in ihrer Struktur der Körperschaftsteuer ziemlich nahe kommt. Die Ermittlung des Gewerbeertrags geht weiterhin vom körperschaftsteuerlichen Gewinn aus und weicht nur noch in wenigen Punkten von ihm ab.

So wurden insbesondere die Gewerbesteuer-Messzahl von 5 % auf 3,5 % gesenkt und der Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe generell, also nicht nur bei Ermittlung der Gewerbesteuer selbst, sondern auch bei Ermittlung der Körperschaftsteuer, gestrichen. Diese Maßnahmen haben zur Folge, dass die Gewerbesteuerbelastung der Körperschaften in Höhe von 14 %, die bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % auftritt und damals als Durchschnitt angenommen wurde,²⁸ in vollem Umfang zur Regelbelastung mit Körperschaftsteuer in Höhe von 15 % hinzuzurechnen ist und die Gesamtbelastung inklusive dem Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer damit 29,83 % beträgt. Diese Quote liegt im oberen Mittelfeld der Körperschaftsteuersätze in Europa, obwohl die Regelbelastung zu den niedrigsten in der EU gehört, wie Tabelle 1 belegt.

²⁸ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Die Unternehmensteuerreform 2008 in Deutschland (Fn 23), S. 92.

Tabelle 1**Körperschaftsteuersätze in Europa 2009**

Mitgliedsland	Körperschaftsteuersatz nominal	Mitgliedsland	Körperschaftsteuersatz nominal
Malta	35,0	Estland	21,0
Frankreich	33,33	Litauen	20,0
Belgien	33,0	Tschechien	20,0
Spanien	30,0	Polen	19,0
Großbritannien	28,0	Slowakei	19,0
Luxemburg	27,5	Rumänien	16,0
Schweden	26,3	Ungarn	16,0
Niederlande	25,5	Lettland	15,0
Griechenland	25,0	Deutschland	15,0
Portugal	25,0	Zypern	10,0
Dänemark	25,0	Bulgarien	10,0
Slowenien	21,0	Österreich	0,0

Quelle: Europa – Taxation and Customs Union/“Taxes in Europe“ database, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/search.do.

4.2.3 Ergebnis: Erleichterung des Gewerbesteuerabbaus

Die Gewerbesteuer wurde mit der Unternehmensteuerreform 2008 erheblich verändert. Bei Personengesellschaften wird die gezahlte Gewerbesteuer nunmehr mit der Einkommensteuerschuld verrechnet, bei Kapitalgesellschaften kann sie wegen der weitgehenden Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen zur Körperschaftsteuer leicht hinzugerechnet werden. Die grundlegenden steuersystematischen Mängel der Gewerbesteuer bestehen indes weiter. Insbesondere kommt es zu **Verstößen gegen Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie zu Verletzungen der Belastungsneutralität im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsformen**. Die Unternehmensteuerreform wird sogar als Beleg dafür herangezogen, dass rechtsformabhängige Belastungsunterschiede lediglich verringert (aber nicht beseitigt) werden können, wenn die Gewerbesteuer in die Belastungsberechnungen einbezogen wird.²⁹ Im Hinblick auf die steuerliche Belastung der Unternehmen besitzt die Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform sogar *noch mehr Bedeutung* für die Wahl der Rechtsform als zuvor.³⁰

²⁹ Vgl. J. Hey, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, in: K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht (Fn 21), S. 870 (mit Hinweis auf N. Herzig, Der Betrieb 2007, S. 1541 (1543)).

³⁰ Vgl. H. Montag, Gewerbesteuer (Fn 21), S. 460: „Einen entsprechend hohen Gewerbesteuerhebesatz vorausgesetzt, kann die Gewerbesteuer sogar zur dominierenden Unternehmensteuer werden.“

Für die Abschaffung der Gewerbesteuer könnte sich die Unternehmensteuerreform 2008 gleichwohl als Fortschritt erweisen. Denn bis dahin waren Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer/Einkommensteuer über bestimmte Vorschriften eng miteinander verbunden. Insbesondere musste die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage dieser Steuern abgesetzt werden. Seit der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Gewerbesteuer jedoch nur noch eine verrechenbare Vorauszahlung auf die Einkommensteuer und eine Zusatzbelastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften. Diese Herauslösung aus der ehemals engen Verbindung mit den Bemessungsgrundlagen von Einkommen- und Körperschaftsteuer bewirkt, dass die Gewerbesteuer gesetzestechnisch gesehen nahezu für sich selbst abgebaut werden kann. So gesehen wurden mit der Unternehmensteuerreform 2008 bereits wesentliche gesetzestechnische Vorarbeiten für die Abschaffung der Gewerbesteuer geleistet.

5. Anpassung des Institutsvorschlags zum Abbau der Gewerbesteuer an das neue Unternehmensteuerrecht

Der Vorschlag des Instituts aus dem Jahr 2002 sah vor, die Gewerbesteuer vollständig abzubauen. Dabei berücksichtigte das Institut bereits damals, dass ein restloser Abbau der Gewerbesteuer begleitender Regelungen bedarf, um steuer- und finanzpolitisch unerwünschte Nebenwirkungen zu vermeiden. Insbesondere war zu berücksichtigen, dass der Abbau der Gewerbesteuer Mindereinnahmen bei den Gemeinden sowie bei Bund und Ländern verursacht. Zudem durfte nicht außer Acht gelassen werden, dass der Gewerbesteuerabbau die im Grundgesetz garantierte kommunale Steuerautonomie beeinträchtigt, weil zusammen mit der Gewerbesteuer auch das Hebesatzrecht an dieser Steuer verloren geht. Ferner musste in die Reformüberlegungen einbezogen werden, dass der Abbau der Gewerbesteuer und seine Finanzierung das finanzielle Gleichgewicht im Bundesstaat³¹ stören würden. Schließlich war zu bedenken, dass je nach Form und Umfang des Ausgleichs, den die Gemeinden bei Wegfall der Gewerbesteuer erhalten, die Belastung der Steuerzahler zunehmen könnte. Das Institut entwarf deshalb im Jahr 2002 einen Vorschlag, der es erlaubt, die Gewerbesteuer abzubauen:

- ohne Verletzung der kommunalen Steuerautonomie,
- ohne Minderung der kommunalen Steuereinnahmen,

³¹ Unter dem finanziellen Gleichgewicht im Bundesstaat wird hier der in der Verfassung und im Finanzausgleichsgesetz festgeschriebene finanzielle Status quo von Bund, Ländern und Gemeinden verstanden.

- ohne Störung des finanziellen Gleichgewichts im Bundesstaat,
- ohne Erhöhung der Gesamtbelastung der Steuerzahler.

5.1 Institutsvorschlag aus dem Jahr 2002³²

Die **kommunale Steuerautonomie** sollte dadurch gewährleistet werden, dass das entfallende Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer durch das **Hebesatzrecht am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer** ersetzt wird. Dieses Hebesatzrecht ist seit langem in der Verfassung (Art. 116 Abs. 5 GG) enthalten, wurde bislang aber nicht „aktiviert“. Zudem schlug das Institut vor, einen entsprechenden **Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer** einzurichten und ebenfalls mit einem **Hebesatzrecht zu** versehen. Diese Gemeindeanteile und Hebesatzrechte an zwei modernen Steuern wogen schon damals unter dem Aspekt der kommunalen Steuer-autonomie wesentlich schwerer als das Hebesatzrecht an der steuer- und kommunalpolitisch überholten Gewerbesteuer.

Allerdings hätten der neue Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer und die Erträge aus den Hebesatzrechten an den Gemeindeanteilen nicht ausgereicht, die **Mindereinnahmen der Gemeinden aus dem Abbau der Gewerbesteuer auszugleichen**. Denn die Gemeinden erhielten bereits seit Jahren einen Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, sodass lediglich der neue Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer zusätzliche Einnahmen erbracht hätte. Die bereits sehr hohe Gesamtbelastung der Steuerzahler verbot es zudem, die Hebesatzrechte bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zum Ausgleich der Mindereinnahmen aus dem Abbau der Gewerbesteuer einzusetzen. Deshalb schlug das Institut damals vor, die **Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer** (Art. 106 Abs. 5a GG) entsprechend neu zu bemessen.³³ Auch dieser Gemeindeanteil bestand zwar seit längerem, nämlich seit dem Jahr 1998, beschränkte sich aber auf einen Anteil von 2,2 % des Aufkommens der Steuern vom Umsatz und erbrachte den Gemeinden damals lediglich Einnahmen in Höhe von 2,6 Mrd. Euro.³⁴

Damit die verstärkte Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen von „Staatssteuern“ nicht zu Lasten von Bund und Ländern geht und das **finanzielle Gleichgewicht im Bundesstaat**

³² Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuer-abbau (Fn 15), S. 166 ff.

³³ Ebenda, S. 166, 171, 178 f.

³⁴ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Eckdaten zur Entwicklung und Struktur der Kommunal Finanzen 1999 bis 2008, Stand Juli 2009, S. 9.

stört, hatte das Institut empfohlen, zur Deckung der restlichen Mindereinnahmen den Steuersatz bei der Körperschaftsteuer entsprechend anzupassen.³⁵ Diese Maßnahme war ohnehin steuerpolitisch geboten, denn nach dem Abbau der Gewerbesteuer wäre es bei dem damals geltenden Unternehmensteuerrecht zu einem beträchtlichen Steuersatzgefälle zwischen Kapital- und Personengesellschaften gekommen: Die Kapitalgesellschaften hätten nach dem Wegfall der Gewerbesteuer nur mehr dem Körperschaftsteuersatz von **25 %** unterlegen, die Personengesellschaften wären hingegen mit einem Einkommensteuersatz von bis zu **42 %** (im Jahr 2005) besteuert worden. Bei einer Anhebung des Steuersatzes der Körperschaftsteuer von 25 % auf **37 %** hätte damals rein rechnerisch ein Mehraufkommen von rd. 10 Mrd. Euro erzielt werden können. Diese Einnahmen hätten dafür ausgereicht, die restlichen Mindereinnahmen von Bund und Ländern aus dem Abbau der Gewerbesteuer in Höhe von 10 Mrd. Euro abzudecken.³⁶

Schließlich enthielt der Vorschlag des Instituts gesetzliche Vorkehrungen für einen Abbau der Gewerbesteuer **ohne Erhöhung der Gesamtbelastung der Steuerzahler**. Sie sollten den Steuerzahler davor schützen, dass die neu einzurichtenden Hebesatzrechte bei den Gemeindeanteilen an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer Mehrbelastungen gegenüber dem Status quo zur Folge haben. Das Institut schlug damals vor, dass diese Hebesatzrechte nur dann eingeführt werden sollten, wenn **zuvor** die Steuersätze bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer so weit abgesenkt würden, dass **Spielraum für ein beschränktes Hebesatzrecht ohne Belastungsverschärfung** entsteht.³⁷

5.2 Aktualisierung des Institutsvorschlags

Der Institutsvorschlag zum Abbau der Gewerbesteuer aus dem Jahr 2002 ist im Ansatz auch heute noch aktuell. Bemerkenswert ist, dass die Vorstellungen der Regierungskoalition anscheinend in eine ähnliche Richtung gehen, denn der Koalitionsvertrag nennt als Ersatz der Gewerbesteuer ausdrücklich einen höheren Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer sowie einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer.³⁸ Zudem entspricht allein ein vollständig „gegenfinanzierter“ Abbau der Gewerbesteuer den Vorgaben der Schuldenbremse angesichts einer kräftig ausgeweiteten Staatsverschuldung und stark de-

³⁵ Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau (Fn 15), S. 166 ff.

³⁶ Siehe die Finanzierungsübersicht *ebenda*, S. 178 f.

³⁷ *Ebenda*, S. 166, 200 ff.

³⁸ Siehe oben S. 2.

fizitärer Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Allerdings bedarf der Institutsvorschlag im Einzelnen der Anpassung an die Unternehmensteuerreform 2008³⁹.

Seit der Unternehmensteuerreform, mit der die **Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer** geändert wurde, werden Personengesellschaften, die einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % (oder weniger) unterliegen, vollständig von der Gewerbesteuer entlastet; bei einem höheren Hebesatz kommt es zu einer entsprechend niedrigeren Teilentlastung. Wird die Gewerbesteuer abgebaut, entfällt diese Anrechnung, so dass sich die Einkommensteuer **unmittelbar, d. h. ohne weitere Rechtsänderung**, um den Betrag der bislang angerechneten Gewerbesteuer erhöhen und für entsprechende Mehreinnahmen sorgen dürfte. Zudem steigt der an die Einkommensteuerschuld anknüpfende Solidaritätszuschlag⁴⁰.

Bei der **Körperschaftsteuer** wird seit der Unternehmensteuerreform die Gewerbesteuer nicht mehr von der Bemessungsgrundlage abgezogen, sondern tritt zur Belastung mit Körperschaftsteuer hinzu. Infolgedessen entstehen bei einem Abbau der Gewerbesteuer keine unmittelbaren Mehreinnahmen bei der Körperschaftsteuer, sondern nur insoweit Mehreinnahmen, wie die mit dem Wegfall der Gewerbesteuer freiwerdenden Mittel verwendet werden. Bei Ausschüttung dieser Mittel an natürliche Personen wird Abgeltungsteuer fällig und damit auch Mehreinnahmen beim Solidaritätszuschlag.

5.3 Insbesondere: Anpassung des finanziellen Ausgleichs

Die Bezifferung der Mehr- und Mindereinnahmen, die bei einem Abbau der Gewerbesteuer in Rechnung zu stellen sind, ist mit einigen Schwierigkeiten verbunden. Am wenigsten dürfte stören, dass die Unternehmen wegen der Unternehmensteuerreform 2008 noch geraume Zeit Einkommen- und Körperschaftsteuer nach **zweierlei Recht** entrichten. Ob und wie der Arbeitskreis Steuerschätzungen, auf dessen Ergebnisse im Folgenden zurückgegriffen wird, diesem Aspekt Rechnung getragen hat, ist nicht ersichtlich. Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass dieser Aspekt bis zu einem Abbau der Gewerbesteuer an Bedeutung verloren hat.

³⁹ Zur Unternehmensteuerreform 2008 siehe im Einzelnen oben S. 6 ff.

⁴⁰ Sofern das Bundesverfassungsgericht den Solidaritätszuschlag aufgrund der Vorlage des Finanzgerichts Niedersachsen nicht schon zuvor für verfassungswidrig erklärt. Vgl. *Finanzgericht Niedersachsen*, 7 K 143/08 v. 11.9.2009. Dieses Verfahren hat der Bund der Steuerzahler unterstützt. Siehe auch *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Heft 102, 2008. - Die Zunahme der Kirchensteuerschuld sei hier erwähnt, bleibt aber im Folgenden unberücksichtigt.

Bedeutsamer ist hingegen, dass der **Reformzeitpunkt** ebenfalls ungewiss ist. Bei optimistischer Perspektive könnte die im Koalitionsvertrag vorgesehene Gemeindefinanzkommission⁴¹ ihre Arbeit im Jahr 2010 beenden, so dass die Gewerbesteuer spätestens im Jahr 2014 oder 2015 wegfallen könnte. Selbst bei einem derart raschen Abbau der Gewerbesteuer lässt sich nicht sicher bestimmen, in welcher Höhe Steuereinnahmen anzusetzen sind. Grund für diese Unsicherheit sind vor allem die nicht absehbaren Fernwirkungen der aktuellen Wirtschafts- und Finanzkrise auf die Steuereinnahmen. Immerhin gibt es **Anhaltspunkte** für die Höhe der zu veranschlagenden Beträge.

Grundlage dieser Beträge sind die Ergebnisse der Steuerschätzung vom Mai 2009, soweit sie sich auf das Jahr 2013 beziehen.⁴² Dieser Steuerschätzung lag, wie sich anschließend herausstellte, eine zu pessimistische Schätzung des Wirtschaftswachstums im Jahr 2009 zu Grunde.⁴³ Gleichwohl wird im Folgenden auf diese Schätzung zurückgegriffen, weil der Abbau der Gewerbesteuer ohnehin frühestens im Jahr 2014 in Kraft treten würde und die Ergebnisse der Steuerschätzung für dieses Jahr zutreffen könnten.

5.3.1 Unmittelbare Minder- und Mehreinnahmen

Der Abbau der Gewerbesteuer hätte, für sich allein betrachtet, **Mindereinnahmen in Höhe von rd. 43,5 Mrd. Euro** zur Folge⁴⁴ (s. Tabelle 2, Nr. 1). Bei dieser Betrachtung werden Einnahmeänderungen bei anderen Steuern und Abgaben sowie Maßnahmen der sogenannten Gegenfinanzierung ausgeblendet. Tatsächlich fallen jedoch bei einem Abbau der Gewerbesteuer quasi automatisch Mehreinnahmen bei denjenigen Steuern an, mit denen die Gewerbesteuer verknüpft ist. Diese Mehreinnahmen sind durchaus von Gewicht und werden deshalb im folgenden den Mindereinnahmen gegenübergestellt.

Insgesamt dürfte der Gewerbesteuerabbau Mehreinnahmen von 26,5 Mrd. Euro bewirken. Bei Verrechnung dieser Mehreinnahmen mit den Mindereinnahmen in Höhe von 43,5 Mrd. Euro dürften **Netto-Mindereinnahmen in Höhe von insgesamt 17 Mrd. Euro** übrig bleiben (s. Tabelle 2, Nr. 5). Dieser Betrag ist zwar einerseits keine finanzielle Bagatelle, eignet sich

⁴¹ Vgl. *Wachstum.Bildung.Zusammenhalt*. (Fn 3), S. 6/124.

⁴² Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Ergebnisse der 134. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 12. bis 14. Mai 2009 in Bad Kreuznach. Die Ergebnisse der 135. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 3. – 5. November 2009 in Hamburg sind zwar aktueller, reichen aber nur bis zum Jahr 2010.

⁴³ Die Steuerschätzung vom Mai 2009 (Fn 42) ging von folgenden Wachstumsraten des BIP aus: 2009: -5,3 %; 2010: +1,2 %, 2011 – 2013: jeweils +3,3 %. Demgegenüber lagen der Steuerschätzung vom November 2009 Wachstumsraten von -3,9 % für 2009 und von 1,6 % für 2010 zu Grunde.

⁴⁴ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Ergebnisse der 134. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ (Fn 42), Tabelle 2 – Gemeinschaftliche Steuern, Länder und Gemeindesteuern, Gebiete A und B zusammen. Aufkommen der Gewerbesteuer brutto, d. h. ohne Abzug der Gewerbesteuerumlagen.

jedoch andererseits nicht dazu, den Abbau der Gewerbesteuer als „unfinanzierbar“ zu blockieren.

Mehr- und Mindereinnahmen nach Einzelsteuern

Insbesondere würde der Abbau der Gewerbesteuer zu **Mehreinnahmen bei der Einkommensteuer** führen, denn mit der Gewerbesteuer entfällt auch deren Anrechnung bei der Einkommensteuer der Personengesellschaften. In gleichem Maß, wie diese Anrechnung bisher das Aufkommen der Einkommensteuer verringert hat, würde sich das Aufkommen der Einkommensteuer erhöhen, wenn die Gewerbesteuer abgebaut wird. Das Anrechnungsvolumen wurde zwar noch nicht statistisch ermittelt, dürfte aber überschlägig **22,6 Mrd. Euro** betragen⁴⁵ (s. Tabelle 2, Nr. 2). Zusätzlich käme es zu **Mehreinnahmen beim Solidaritätszuschlag**, die sich auf $22,6 \text{ Mrd. Euro} \times 0,055 = \mathbf{1,2 \text{ Mrd. Euro}}$ belaufen dürften⁴⁶ (s. Tabelle 2, Nr. 5).

Entsprechende Mehreinnahmen bei der Körperschaftsteuer fehlen, weil die Gewerbesteuer seit der Unternehmensteuerreform 2008 weder als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer abzugsfähig ist noch auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet wird, wie es § 35 EStG für die Einkommensteuer vorsieht. Der Abbau der Gewerbesteuer setzt allerdings Mittel in den körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen frei, deren Umfang mit 20,9 Mrd. Euro angenommen werden kann.⁴⁷ Diese Mittel dürften zu **Steuermehrereinnahmen entsprechend ihrer Verwendung** führen. Im folgenden wird davon ausgegangen, dass die freigesetzten Mittel zur Hälfte, d. h. in Höhe von $(20,9 \text{ Mrd. Euro} \times 0,5 =) 10,5 \text{ Mrd. Euro}$, ausgeschüttet werden. Sie unterliegen **auf der Ebene der Anteilseigner** bei natürlichen Personen der Abgeltungsteuer (25 %) und dem Solidaritätszuschlag zur Abgeltungsteuer (5,5 %), was zu Mehreinnahmen bis zu $(10,5 \text{ Mrd. Euro} \times 0,25 =) \mathbf{2,6 \text{ Mrd.}}$

⁴⁵ Zur Ermittlung dieses Betrages wurde davon ausgegangen, dass eigentlich das gesamte Aufkommen der Gewerbesteuer (2013: 43,5 Mrd. Euro) auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld **angerechnet** werden müsste. Tatsächlich werden jedoch die Gewerbesteuerzahlungen der Kapitalgesellschaften nicht auf die jeweilige Körperschaftsteuerschuld angerechnet. Das Volumen dieser Gewerbesteuerzahlungen dürfte seit der Unternehmensteuerreform 2008 (bei einer Gewerbesteuerbelastung von 14,38 %) in etwa dem Körperschaftsteueraufkommen (bei einem Körperschaftsteuersatz von 15%) entsprechen, das für das Jahr 2013 auf **20,9 Mrd. Euro** geschätzt wird (siehe Fn 42 und unten, Anlage 1, S. 25). Zur Anrechnung kommen also lediglich die übrigen Gewerbesteuerzahlungen, nämlich die der Personengesellschaften, in Höhe von $43,5 \text{ Mrd. Euro} - 20,9 \text{ Mrd. Euro} = \mathbf{22,6 \text{ Mrd. Euro}}$. Der Wegfall dieser Anrechnung führt zu einer entsprechenden Erhöhung des **Aufkommens** der Einkommensteuer.

⁴⁶ Die Frage ist, ob der Solidaritätszuschlag nicht schon vor der Gewerbesteuer aufgrund einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgebaut werden muss. Siehe dazu Fn 40.

⁴⁷ Zur Bestimmung des Gewerbesteueraufkommens der Kapitalgesellschaften siehe Fn 45.

Euro bei der Abgeltungsteuer (s. Tabelle 2, Nr. 3) und bis zu (2,6 Mrd. Euro x 0,055=) **0,1 Mrd. Euro** beim Solidaritätszuschlag führen kann (s. Tabelle 2, Nr. 4).

Minder- und Mehreinnahmen bei Bund, Ländern und Gemeinden

Die **Mindereinnahmen** aus dem Abbau der Gewerbesteuer fallen zwar vor allem bei den Gemeinden an, treffen aber auch den Bund und die Länder, weil ihnen die Gewerbesteuerumlage nicht mehr zufließen würde (s. Tabelle 2, Nr. 6, 13). Mindereinnahmen hätten ferner der Fonds Deutsche Einheit und der Fonds zur Neuordnung des Finanzausgleichs zu verzeichnen, allerdings in begrenztem Umfang (s. Tabelle 2, Nr. 11,12).

An den **Mehreinnahmen**, die bei der **Einkommensteuer** infolge des Gewerbesteuerabbaus entstehen, sind der Bund, die Länder und die Gemeinden nach Maßgabe ihrer Anteile am Aufkommen dieser Steuer beteiligt (42,5 %/42,5 %/15 %). Daraus ergeben sich Mehreinnahmen in Höhe von jeweils 9,6 Mrd. Euro beim Bund und bei den Ländern sowie von 3,4 Mrd. Euro bei den Gemeinden (s. Tabelle 2, Nr. 7, 14, 20). Das Aufkommen der **Abgeltungssteuer** auf ausgeschüttete Gewinne von Körperschaften steht Bund und Ländern zu jeweils 50 % zu (s. Tabelle 2, Nr. 8, 15), das Aufkommen des **Solidaritätszuschlags** fließt ausschließlich dem Bund zu (s. Tabelle 2, Nr. 9).

Tabelle 2

Abbau der Gewerbesteuer: Unmittelbare Mehr- und Mindereinnahmen
Überschlägige Ermittlung auf der Grundlage der Steuerschätzung für das Jahr 2013

Körperschaft	Nr.	Mehr- und Mindereinnahmen	Mrd. €
Staat insgesamt	1	Mindereinnahmen aus GewSt.-Abbau brutto	- 43,5
	2	Mehr ESt.: Wegfall der GewSt.-Anrechnung	+ 22,6
	3	Mehr Abgeltungsteuer	+ 2,6
	4	Mehr Solidaritätszuschlag (1,2 + 0,1)	+ 1,3
	5	Abbau Gewerbesteuer netto	- 17
Bund	6	GewSt.: Wegfall der Umlage	- 1,6
	7	Anteil an Mehreinnahmen ESt. (42,5 %)	+ 9,6
	8	Anteil an Mehreinnahmen Abgelt.-steuer (50 %)	+ 1,3
	9	Mehr Solidaritätszuschlag	+ 1,3
	10	Abbau Gewerbesteuer netto	+ 10,6
Fonds Deutsche Einheit	11	GewSt.: Wegfall der Umlage FDE	- 0,5
Neuordn. Finanzausgleich	12	GewSt.: Wegfall der Umlage FA	- 2,8
Länder	13	GewSt.: Wegfall der Umlage	- 2,3
	14	Anteil an Mehreinnahmen ESt. (42,5 %)	+ 9,6
	15	Anteil an Mehreinnahmen Abgelt.-steuer (50 %)	+ 1,3
	16	Abbau Gewerbesteuer netto	+ 8,6
Gemeinden	17	GewSt.: Wegfall der Einnahmen brutto	- 43,5
	18	GewSt.: Wegfall Umlage Bund/Länder	+ 3,9
	19	GewSt.: Wegfall Umlagen FDE/FA	+ 3,3
	20	ESt.: Wegfall GewSt.-Anrechnung (15 %)	+ 3,4
	21	Abbau Gewerbesteuer netto	- 32,9

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Ergebnis Steuerschätzung Mai 2009; eigene Berechnungen. Siehe auch unten Anlage 2.

Hervorzuheben ist, dass den **Mindereinnahmen bei den Gemeinden** in Höhe von netto 32,9 Mrd. Euro (s. Tabelle 2, Nr. 21) **Mehreinnahmen bei Bund und Ländern** von netto 19,2 Mrd. Euro gegenüberstehen (s. Tabelle 2, Nr. 10, 16). In dieser Verteilung der Mehr- und Mindereinnahmen schlägt sich deutlich nieder, dass die Gewerbesteuer trotz der Abführung von Gewerbesteuerumlage an Bund und Länder weit überwiegend in die Gemeindekassen fließt. Dass Bund und Länder bei einem Abbau der Gewerbesteuer erhebliche Mehreinnahmen bei der Einkommensteuer erzielen würden (s. Tabelle 2, Nr. 7, 14), ist vor allem auf den Wegfall der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG zurückzuführen, der allein Mehreinnahmen von rd. 22,6 Mrd. Euro bei der Einkommensteuer erbringen dürfte (s. Tabelle 2, Nr. 2). Trotz der Rechtmäßigkeit dieser Minder- und Mehreinnahmen wäre deren Verteilung nicht hinnehmbar, sondern würde nach einem Ausgleich durch den (Verfassungs-) Gesetzgeber verlangen.

5.3.2 *Ausgleich der ungedeckten Mindereinnahmen*

Der Abbau der Gewerbesteuer hätte für die Gemeinden nicht nur erhebliche Mindereinnahmen zur Folge, sondern würde obendrein den Verlust eines Hebesatzrechts mit sich bringen. Beides ist für sich gesehen mit der kommunalen Steuerautonomie nicht zu vereinbaren und dürfte verfassungsrechtliche Vorgaben sowie finanz- und kommunalpolitische Grundsätze verletzen⁴⁸. Der Gesetzgeber ist deshalb gehalten, den Abbau der Gewerbesteuer um einen **selbstverwaltungsgerechten Ausgleich** zu ergänzen. Diese Vorgabe lässt eine bloße Ertragsbeteiligung an anderen Steuern als Ersatz für die Gewerbesteuer nicht zu. Ein permanenter Ausgleich über eine erhöhte Kreditaufnahme dürfte ebenfalls als selbstverwaltungswidrig ausscheiden, ganz abgesehen davon, dass dieser Maßnahme die hohe Verschuldung von Bund, Ländern und Gemeinden sowie die verfassungsgesetzliche Schuldenbremse (Art. 109 Abs. 3 GG) entgegenstehen. Einen selbstverwaltungsgerechten und verfassungskonformen Ausgleich garantiert hingegen der Institutsvorschlag⁴⁹ zum Abbau der Gewerbesteuer aus dem Jahr 2002. Auf seiner Grundlage können die folgenden Maßnahmen empfohlen werden.

Ausbau der Gemeindeanteile

Damit die Gewerbesteuer **ohne Verletzung der kommunalen Steuerautonomie** abgebaut wird, sollten die Gemeinden mit **verfassungsgesetzlich abgesicherten Beteiligungen an den Erträgen von Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer** ausgestattet werden. Zudem sollten die Gemeindeanteile von Einkommen- und Körperschaftsteuer mit **Hebesatzrechten** versehen werden. Allerdings sollten diese Hebesätze nur in einem begrenzten Rahmen verändert werden dürfen, damit Überbelastungen der Steuerzahler vermieden werden.⁵⁰

Zum **Ausgleich der Steuermindereinnahmen der Gemeinden** aus dem Abbau der Gewerbesteuer dürfte zunächst der **Gemeindeanteil an der Einkommensteuer** beitragen. Der Abbau der Gewerbesteuer hätte nämlich zur Folge, dass das Aufkommen der Einkommensteuer nicht mehr infolge der Anrechnung der Gewerbesteuer geschmälert würde. Bei einem Aufkommen der Einkommensteuer in Höhe von rd. 170 Mrd. Euro im Jahr 2013 und bei Wegfall des gewerbesteuerlichen Anrechnungsvolumens in Höhe von rd. 22,6 Mrd.

⁴⁸ Siehe oben S. 10.

⁴⁹ Siehe oben S. 10 f.

⁵⁰ Einen detaillierten Vorschlag zur konkreten Gestaltung des Hebesatzrechts an der Einkommensteuer enthält *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau (Fn 15), S. 200 ff.

Euro⁵¹ dürften das Aufkommen der Einkommensteuer auf 192,6 Mrd. Euro und die Einnahmen aus dem Gemeindeanteil an dieser Steuer auf $(192,6 \times 0,15 =)$ 28,9 Mrd. Euro ansteigen, was ein **Mehr in Höhe von 3,4 Mrd. Euro** gegenüber 25,5 Mrd. Euro nach geltendem Recht wäre (s. Tabelle 3, Nr. 24).

Zusätzliche Einnahmen sollte auch der **Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer** erbringen. Er beträgt zur Zeit 2,2 % des dafür maßgeblichen Umsatzsteueraufkommens⁵² und soll im Jahr 2013 zu Einnahmen von 3,8 Mrd. Euro führen⁵³. Sollen zum Beispiel die Mindereinnahmen, die den Gemeinden aus dem Abbau der Gewerbesteuer netto in Höhe von rd. 32,9 Mrd. Euro erwachsen (s. Tabelle 2, Nr. 21), zur Hälfte über den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer ausgeglichen werden, müsste dieser um gut **16 Mrd. Euro** zunehmen. Dies ließe sich mit einer Anhebung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer von 2,2 % auf **12 %** des maßgeblichen Umsatzsteueraufkommens erreichen $(3,8 \text{ Mrd. Euro} : 2,2 = 1,72 \text{ Mrd. Euro}; 1,72 \times 12 = 20,6 \text{ Mrd. Euro}; 20,6 \text{ Mrd. Euro} - 3,8 \text{ Mrd. Euro} = \mathbf{16,8 \text{ Mrd. Euro}})$. Entsprechende Mindereinnahmen von jeweils 8,4 Mrd. Euro hätten Bund und Länder zu tragen.

Schließlich sollte auch das Aufkommen der Körperschaftsteuer zum Ausgleich der Mindereinnahmen herangezogen werden. Zu diesem Zweck sollte ein **Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer** eingerichtet werden. Seine finanzielle Ergiebigkeit wird davon bestimmt, dass die Körperschaftsteuer wegen der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung mit einem vergleichsweise niedrigen Steuersatz von 15 % erhoben wird, so dass bei einem Abbau der Gewerbesteuer nur begrenzte Mehreinnahmen zu erwarten sind. Bei einem Aufkommen der Körperschaftsteuer von rd. 21 Mrd. Euro, wie es für das Jahr 2013 geschätzt wird, lässt dieser Gemeindeanteil Einnahmen in Höhe von $(21 \text{ Mrd. Euro} \times 0,15 =)$ **3,2 Mrd. Euro** erwarten, die zu gleichen Teilen von Bund und Ländern aufzubringen wären (s. Tabelle 3, Nr. 7, 16, 26).

⁵¹ Siehe oben S. 15.

⁵² Diese spezielle Bemessungsgrundlage ergibt sich nach einer Verminderung des Gesamtaufkommens der Umsatzsteuer um 4,45 % für die Arbeitslosenversicherung und einer weiteren Verminderung um 5,05 % vom verbliebenen Rest zu Gunsten der Rentenversicherung. Bezogen auf das Jahr 2013 ist von einem Aufkommen der Steuern vom Umsatz in Höhe von 191,6 Mrd. Euro auszugehen (siehe Anlage 1, S. 25). Von diesem Aufkommen wären 8,5 Mrd. Euro zu Gunsten der Arbeitslosenversicherung und 9,2 Mrd. Euro zu Gunsten der Rentenversicherung abzusetzen, sodass die Bemessungsgrundlage für den Gemeindeanteil 173,9 Mrd. Euro betragen würde. Auf dieser Basis wäre der Gemeindeanteil auf 3,8 Mrd. Euro zu veranschlagen: $191 \text{ Mrd. Euro} - 17,7 \text{ Mrd. Euro} = 173,9 \text{ Mrd. Euro}; 173,9 \text{ Mrd. Euro} \times 0,022 = 3,8 \text{ Mrd. Euro}$.

⁵³ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Ergebnis der 134. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ (Fn 42), Tabelle 7.

Anpassung der Körperschaftsteuer

Die soeben genannten Erträge der Gemeindeanteile an Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer würden jedoch nicht ausreichen, die Mindereinnahmen der Gemeinden aus dem Abbau der Gewerbesteuer auszugleichen. Von den Elementen des früheren Institutsvorschlags sollte deshalb auch der Ansatz übernommen werden, zur **Wahrung des finanziellen Gleichgewichts im Bundesstaat** den Steuersatz der Körperschaftsteuer anzupassen.

Zur Zeit beträgt dieser Steuersatz **15 %**. Hinzu kommt die Belastung mit Gewerbesteuer, sodass sich bei *Kapitalgesellschaften* die Gesamtbelastung einbehaltener Gewinne auf insgesamt etwa **30 %** beläuft.⁵⁴ Demgegenüber liegt die tarifliche Belastung einbehaltener Gewinne von *Personengesellschaften* mit Einkommensteuer bei **45 %** (ohne Solidaritätszuschlag), sofern nicht die Begünstigung nach § 34a EStG beantragt wird. Der Abbau der Gewerbesteuer würde diese rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede noch vergrößern. Ein effektiver Körperschaftsteuersatz von 15 % läge noch deutlicher unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer von 45 %, den die Personengesellschaften bei der Thesaurierung von Gewinnen weiterhin in den Fällen anzuwenden hätten, in denen die Begünstigung nach § 34 a EStG nicht von Vorteil ist.⁵⁵ Zudem wäre ein Körperschaftsteuersatz von 15 % einer der niedrigsten Sätze im internationalen Vergleich⁵⁶. Eine dementsprechende Anpassung könnte das Steuersatzgefälle zwischen thesaurierenden Kapital- und Personengesellschaften vermindern, ohne den Standort Deutschland im internationalen Vergleich zu benachteiligen.

Eine Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf 28 % dürfte für sich allein Mehreinnahmen bei der Körperschaftsteuer in Höhe von etwa 18,2 Mrd. Euro im Jahr 2013 erbringen⁵⁷ (s. Tabelle 3, Nr. 3). Hinzu kämen Mehreinnahmen aus dem Wegfall der Gewerbesteuer-Anrechnung bei der Einkommensteuer in Höhe von 22,6 Mrd. Euro (s. Tabelle 3 Nr. 2). Weitere Mehreinnahmen in Höhe von 2,2 Mrd. Euro (s. Tabelle 3 Nr. 4) ergäben sich aus dem Solidaritätszuschlag auf die Mehreinnahmen bei Körperschaftsteuer (18,2 Mrd. Euro x 0,055

⁵⁴ Hebesatz Gewerbesteuer 400 %, ohne Solidaritätszuschlag. Siehe auch oben S. 8.

⁵⁵ Der Steuersatz von 45 % ist ab einem zu versteuernden Einkommen von 250 000 Euro anzuwenden. Wird stattdessen die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns (§ 34a EStG) mit einem Steuersatz von 28,25 % in Anspruch genommen, ist im Falle der Ausschüttung vom Anteilseigner noch einmal Einkommensteuer zu entrichten, und zwar in Höhe von 25 % (jeweils zusätzlich Solidaritätszuschlag).

⁵⁶ Siehe oben S. 9, Tabelle 1.

⁵⁷ Zum Aufkommen der Körperschaftsteuer im Jahr 2013 vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Ergebnis der 134. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ (Fn 42), Tabelle 2. Angenommen wird, dass sich die Bemessungsgrundlage nicht wesentlich ändert, sondern nur der Steuersatz angehoben wird. Damit entfallen die oben, S. 15 und Tabelle 2, angesetzten „unmittelbaren Mehreinnahmen“ bei Abgeltungsteuer und Solidaritätszuschlag.

= 1,0 Mrd. Euro) und Einkommensteuer (22,6 Mrd. Euro x 0,055 = 1,2 Mrd. Euro). Insgesamt würden sich die gesamtstaatlichen Mehreinnahmen auf rd. 43 Mrd. Euro belaufen. **Damit wären die gesamtstaatlichen Mindereinnahmen** aus dem Abbau der Gewerbesteuer in Höhe von 43,5 Mrd. Euro **praktisch ausgeglichen** (s. Tabelle 3 Nr. 5).

Dieser Ansatz würde zugleich dem Ausgleich jener Mindereinnahmen dienen, die den **Gemeinden** aus dem Abbau der Gewerbesteuer entstehen. Den Gemeinden würden nämlich über den *Gemeindeanteil an der Einkommensteuer* 3,4 Mrd. Euro und über den *Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer* 3,2 Mrd. Euro zufließen (s. Tabelle 3 Nr. 24 und 26). Weitere Einnahmen in Höhe von 2,7 Mrd. Euro würde der *Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer* infolge einer Anpassung des Steuersatzes bei der Körperschaftsteuer auf 28 % erbringen (s. Tabelle 3 Nr. 27). Allein mit einer Anhebung des *Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer* von 2,2 v. H. auf 18 v. H. würden die Gemeinden Mehreinnahmen in Höhe von rd. 27 Mrd. Euro erzielen (s. Tabelle 3 Nr. 25). Unter dem Strich würden sich diese Mehreinnahmen auf 43,6 Mrd. Euro belaufen. **Damit wären die Mindereinnahmen der Gemeinden aus dem Abbau der Gewerbesteuer** in Höhe von 43,5 Mrd. Euro **abgedeckt**. Da ein ähnlich ausgeglichenes Ergebnis auch für den Bund und die Länder insgesamt erwartet werden darf, **wäre das finanzielle Gleichgewicht im Bundesstaat gewahrt**.

Die vorstehenden Ausführungen konzentrieren sich auf den fiskalischen Aspekt eines Abbaus der Gewerbesteuer. Mindestens ebenso bedeutsam sind die gesamtwirtschaftlich günstigen Wirkungen des Gewerbesteuerabbaus auf Wachstum und Beschäftigung,⁵⁸ denn sie könnten die Finanzierung des Gewerbesteuerabbaus zusätzlich erleichtern. Zu berücksichtigen sind ferner die kommunalpolitischen Vorteile des Gewerbesteuerabbaus, denn sie machen den Weg frei für eine Gemeindefinanzierung, die nicht nur den Anforderungen der kommunalen Selbstverwaltung entspricht, sondern auch eine stabile Finanzierung der kommunalen Haushalte in Aussicht stellt.⁵⁹

⁵⁸ Vgl. dazu *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau (Fn 15), S. 103 ff.

⁵⁹ Ebenda, S. 136.

Tabelle 3**Abbau der Gewerbesteuer: Ausgleich der ungedeckten Mindereinnahmen**

Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Körperschaftsteuer mit 15 %;
Anhebung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer auf 18 %,
Anpassung des Körperschaftsteuersatzes bei 28 %;

Körperschaft	Nr.	Mehr- und Mindereinnahmen	Mrd. €	Mrd. €
Staat gesamt	1	Mindereinnahmen aus GewSt.-Abbau brutto	- 43,5	
	2	ESt.: Wegfall der GewSt.-Anrechnung	+ 22,6	
	3	KSt.: Anpassung des Steuersatzes bei 28 %	+ 18,2	
	4	Solidaritätszuschlag: Mehr wg. Mehr an ESt. u. KSt	+ 2,2	
	5	Mehr-/Mindereinnahmen netto		- 0,5
Bund	6	ESt.: Wegfall GewSt.-Anrechnung, davon 42,5 %	+ 9,6	
	7	KSt.: Gem.-Anteil 15 % des Aufkom., davon 50 %	- 1,6	
	8	KSt.: Anpassung des Satzes bei 28 %, davon 42,5 %	+ 7,7	
	9	USt.: Erhöhung Gem.-Anteil auf 18 %, davon 50 %	- 13,6	
	10	Solidaritätszuschlag: Mehr wg. Mehr an ESt. u. KSt.	+ 2,2	
	11	GewSt.: Wegfall der Umlage an den Bund	- 1,6	
	12	Mehr-/Mindereinnahmen netto		+ 2,7
Fonds deutsche Einheit	13	Wegfall Gewerbesteuer-Umlage FDE		- 0,5
Neuordnung Fin.ausgleich	14	Wegfall Gewerbesteuer-Umlage FA		- 2,8
Länder	15	ESt.: Wegfall GewSt.-Anrechnung, davon 42,5 %	+ 9,6	
	16	KSt.: Gem.-Anteil 15 % des Aufkom., davon 50 %	- 1,6	
	17	KSt.: Anpassung des Satzes bei 28 %, davon 42,5 %	+ 7,7	
	18	USt.: Erhöhung Gem.-Anteil auf 18 %, davon 50 %	- 13,6	
	19	GewSt.: Wegfall der Umlage an die Länder	- 2,3	
	20	Mehr-/Mindereinnahmen netto		- 0,2
Gemeinden	21	Abbau Gewerbesteuer brutto	- 43,5	
	22	Wegfall Gewerbesteuer-Umlagen Bund/Länder	+ 3,9	
	23	Wegfall erhöhte Gewerbesteuer-Umlage FDE/FA <i>Gemeindeanteile an Staatssteuern</i>	+ 3,3	
	24	ESt.: Wegfall GewSt.-Anrechnung, davon 15 %	+ 3,4	
	25	USt.: Erhöhung Gem.-Anteil an USt. auf 18 %	+ 27,2	
	26	Mehr wg. Anteil der Gemeinden an KSt. (15 %) <i>Anpassung Körperschaftsteuer</i>	+ 3,2	
	27	Mehr bei KSt-Anteil wg. Anpassung KSt-Satz 28 %	+ 2,7	
	28	Abbau Gewerbesteuer netto		+ 0,2

Quelle: *Bundesministerium der Finanzen*, Ergebnis Steuerschätzung Mai 2009; eigene Berechnungen, Abweichung in den Summen infolge von Aufrundungen. Siehe auch unten Anlage 2.

Die Gemeinden der „Alten Länder“ leisten zur Zeit neben der „normalen“ Gewerbesteuer-Umlage (Zeile 11, 19, 22) zusätzlich eine Umlage an den Fonds Deutsche Einheit (Zeile 13) und eine Umlage zur Neuordnung des Finanzausgleichs (Zeile 14). Diese zusätzlichen Umlagen knüpfen an die Gewerbesteuer an, fallen also bei deren Abbau weg. Als Ersatz kommt insbesondere eine Übernahme dieser Beträge in Höhe von insgesamt 3,3 Mrd. € (Zeile 23) durch den Bund in Betracht, der gemäß diesem Finanztableau den Abbau der Gewerbesteuer ansonsten mit einem Überschuss in Höhe von 2,7 Mrd. € abschließen würde (Zeile 12).

5.4 Modifizierter Institutsvorschlag im Überblick

Der Abbau der Gewerbesteuer verursacht Mindereinnahmen insbesondere bei den Gemeinden und ist mit dem Wegfall eines kommunalen Hebesatzrechts verbunden. Beides erfordert einen selbstverwaltungsgerechten Ausgleich. Er sollte nach Ansicht des Instituts die folgenden Maßnahmen umfassen:

- **Beteiligung am Aufkommen großer Steuern:** Beibehaltung der Aufkommensbeteiligung der Gemeinden an Einkommensteuer und Umsatzsteuer; Ergänzung durch eine neu einzurichtende Aufkommensbeteiligung an der Körperschaftsteuer.
- **Neubestimmung der kommunalen Aufkommensanteile:** Beibehaltung des kommunalen Anteils in Höhe von 15 % am Aufkommen der Einkommensteuer; Anhebung des kommunalen Anteils am Aufkommen der Umsatzsteuer von 2,2 % auf 18 %; Festsetzung des neuen Anteils der Gemeinden am Aufkommen der Körperschaftsteuer auf 15 %.
- **Kommunale Selbstverwaltung:** Einräumung von begrenzten Hebesatzrechten an den kommunalen Anteilen von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer.

Außer dem selbstverwaltungsgerechten Ausgleich erfordert ein Abbau der Gewerbesteuer Maßnahmen zum Schutz der Steuerzahler vor Überbelastungen infolge der neuen Hebesatzrechte und zur Wahrung des finanziellen Gleichgewichts im Bundesstaat. Insofern schlägt das Institut vor:

- **Schutz vor steuerlichen Überbelastungen:** Begrenzung der kommunalen Hebesätze auf die Aufkommensanteile der Gemeinden bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer; entsprechende Absenkung der Tarife von Einkommen- und Körperschaftsteuer zur Vermeidung von Überbelastungen der Steuerzahler.
- **Wahrung des finanziellen Gleichgewichts im Bundesstaat:** Verbleibende Mindereinnahmen aus dem Abbau der Gewerbesteuer beim Bund und den Ländern oder bei den Gemeinden dürfen nicht das finanzielle Gleichgewicht im Bundesstaat stören. Sie sollten deshalb, soweit erforderlich, mit Hilfe einer angemessenen Anpassung des Körperschaftsteuersatzes ausgeglichen werden. Für eine solche Anpassung spricht auch, dass nach Abbau der Gewerbesteuer Kapitalgesellschaften mit ihrem Gewinn einem Steuersatz von 15 % bei der Körperschaftsteuer unterlägen, während Personengesellschaften in der Regel ihre Gewinne mit einer Belastung von maximal 45 % Einkommensteuer thesaurieren

müssten (jeweils ohne Solidaritätszuschlag). Eine Anpassung des Körperschaftsteuersatzes auf 28 % würde dieser Ungleichbelastung entgegenwirken und in etwa der gegenwärtig bestehenden Belastung entsprechen. Zu berücksichtigen ist nicht zuletzt, dass ein Körperschaftsteuersatz von effektiv 15 % einer der niedrigsten Sätze im internationalen Vergleich wäre, während ein Steuersatz in Höhe von 28 % bei einem europaweiten Vergleich im oberen Mittelfeld läge und den Standort Deutschland gegenüber dem Status quo nicht benachteiligen würde.

6. Ergebnis: Institutsvorschlag im Kern weiterhin aktuell

Die Gewerbesteuer weist zahlreiche steuer-, finanz- und kommunalpolitische Mängel auf. Erforderlich sind daher zum einen Sofortmaßnahmen, um die ertragsunabhängige Belastung mit Gewerbesteuer zumindest während der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise zu entschärfen. Zum anderen sollte der Abbau der Gewerbesteuer schon bald beraten und beschlossen werden. Selbst wenn er erst auf mittlere Sicht in Kraft treten würde, dürfte bereits sein Beschluss die Investitions- und Beschäftigungsentscheidungen der Unternehmen günstig beeinflussen sowie den Gemeindefinanzen Stabilität verleihen. Der vom Institut im Jahr 2002 vorgelegte Reformvorschlag kann an die Änderungen angepasst werden, die mit der Unternehmensteuerreform 2008 Gesetz wurden. Daher ist dieser Reformvorschlag mit seinen zentralen Bestandteilen weiterhin aktuell.

Der Institutsvorschlag empfiehlt, die Gemeinden bei einem Abbau der Gewerbesteuer nicht nur weiterhin am Aufkommen von Einkommen- und Umsatzsteuer zu beteiligen, sondern auch mit einem Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer auszustatten. Das Hebesatzrecht der Gemeinden an der Gewerbesteuer sollte ersetzt werden durch begrenzte Hebesatzrechte an den Gemeindeanteilen bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Zudem sollte der Satz der Körperschaftsteuer bei einem Abbau der Gewerbesteuer weitgehend belastungsneutral auf 28 % angehoben werden. Mit diesen Maßnahmen würden die kommunale Steuerautonomie gewahrt, Mindereinnahmen der Gemeinden aus dem Abbau der Gewerbesteuer deutlich verringert und steuerliche Benachteiligungen der Personengesellschaften abgebaut, ohne dem Standort Deutschland im internationalen Vergleich zu schaden. Verbleibende Mindereinnahmen können ausgeglichen werden. Der Institutsvorschlag zum Abbau der Gewerbesteuer ist im Ansatz aufkommensneutral gestaltet und so angelegt, dass Verschärfungen der Steuerbelastung vermieden werden.

Anlage 1**Entwicklung des Aufkommens reformrelevanter Steuern**

1999 bis 2013

Mio. Euro

Jahr	Einkommensteuer		Körperschaftsteuer		Steuern vom Umsatz		Gewerbsteuer		BIP nominal
	Mio. €	v.H. BIP	Mio. €	v.H. BIP	Mio. €	v.H. BIP	Mio. €	v.H. BIP	Mrd. €
1999	144 695	7,2	22 359	1,1	137 157	6,8	27 060	1,3	2 012,00
2000	147 958	7,2	23 575	1,1	140 871	6,8	27 025	1,3	2 062,50
2001	141 397	6,7	- 426	-	138 933	6,6	24 533	1,2	2 113,16
2002	139 729	6,5	2 865	0,1	138 195	6,4	23 490	1,1	2 143,18
2003	137 658	6,4	8 276	0,4	136 994	6,3	24 138	1,1	2 163,80
2004	129 288	5,8	13 124	0,6	137 365	6,2	28 373	1,3	2 210,90
2005	128 687	5,7	16 332	0,7	139 713	6,2	32 129	1,4	2 242,20
2006	140 178	6,0	22 898	1,0	146 689	6,3	38 369	1,7	2 325,10
2007	156 803	6,4	22 930	0,9	169 638	7,0	40 116	1,7	2 428,20
2008	174 580	7,0	15 898	0,6	175 989	7,1	41 037	1,6	2 495,80
2009	161 350	6,7	6 360	0,3	176 750	7,4	33 600	1,4	2 399
2010	148 850	6,1	7 190	0,3	180 150	7,4	32 850	1,3	2 438
2011	150 150	6,1	15 340	0,6	182 800	7,4	36 750	1,5	2 467
2012	161 350	6,3	18 260	0,7	187 150	7,3	39 850	1,6	2 548
2013	170 450	6,5	20 860	0,8	191 600	7,3	43 500	1,7	2 632

Quellen:

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2009/2010, Tabelle 34*, S. 525 (1999 – 2007: Kassenmäßige Steuereinnahmen, Körperschaftsteuer, Steuern vom Umsatz, Gewerbesteuer); Tabelle 11*, S. 361 (Bruttoinlandsprodukt 1999 - 2008).

Bundesministerium der Finanzen, Ergebnis der 134. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 12. – 14. Mai 2009 in Bad Kreuznach, Tabelle 1 – Gesamtübersicht (BIP, nominal 2011-2013); Tabelle 2 Gemeinschaftliche Steuern; Länder- und Gemeindesteuern - Gebiet A und B zusammen (20011 - 2013); *dasselbe*, Ergebnis der 135. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 3. – 5. November 2009 in Hamburg, Tabelle 1 – Gesamtübersicht (BIP nominal); Tabelle 4 Gemeinschaftliche Steuern; Länder- und Gemeindesteuern – Gebiet A und B zusammen (2009 – 2010).

Anmerkung zu den Tabellen 2 und 3

Der Abbau der Gewerbesteuer bewirkt bereits aufgrund des bestehenden Steuer- und Finanzrechts nicht nur Minder-, sondern auch Mehreinnahmen. Beide werden in **Tabelle 2** aufgeführt und beziffert. Die wichtigste dieser „unmittelbaren“ Mehreinnahmen ist die Erhöhung des Aufkommens der *Einkommensteuer*. Sie kommt dadurch zustande, dass die Gewerbesteuer der *Personengesellschaften* nicht mehr auf die Einkommensteuer angerechnet wird und dadurch das Einkommen dieser Steuer um die Summe der Anrechnungsbeträge steigt. Als Folge davon fallen Mehreinnahmen auch beim Solidaritätszuschlag an, der als Annexsteuer zur Einkommensteuer konstruiert ist. Ähnliches gilt für die Gewerbesteuer der *Kapitalgesellschaften*. Jedoch führt der Abbau der Gewerbesteuer hier nicht zu Mehreinnahmen bei der *Körperschaftsteuer*, sondern im Falle der Ausschüttung bei Abgeltungsteuer und bei Solidaritätszuschlag. Tabelle 2 zeigt ferner auf, dass die unmittelbaren, auf dem geltenden Steuerrecht beruhenden, Mehreinnahmen nicht ausreichen würden, um die Mindereinnahmen der Gemeinden aus dem Abbau der Gewerbesteuer auszugleichen, während Bund und Länder per saldo mit Mehreinnahmen rechnen dürften.

Die Angaben der **Tabelle 3** beruhen auf der Annahme, dass der Abbau der Gewerbesteuer von Änderungen des Steuer- und Finanzrechts begleitet wird, mit denen die reformbedingten Mehr- und Mindereinnahmen bei Bund, Ländern und Gemeinden in etwa ausgeglichen werden. Konkret wird angenommen, dass eine Anpassung des Körperschaftsteuersatzes bei 28 % vorgenommen, die Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden auf 18 % erhöht und eine Beteiligung der Gemeinden an der Körperschaftsteuer in Höhe von 15 % des Aufkommens eingerichtet wird. Tragende Komponenten dieses Beispiels sind die konsequente Beteiligung der Gemeinden an den Staatssteuern, die Wahrung der Hebesatzkompetenzen der Gemeinden, die bessere Absicherung der kommunalen Einnahmen gegenüber konjunkturellen Schwankungen des Steueraufkommens, der Ausschluss einer Kreditfinanzierung des Gewerbesteuerabbaus sowie die Vermeidung zusätzlicher Belastungen der Steuerzahler. Tabelle 3 kann insofern Hilfestellung leisten bei der optimalen Gestaltung des Gewerbesteuerabbaus.

Weitere Veröffentlichungen des Karl-Bräuer-Instituts

Schriften:	105	Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer, März 2009
	104	Hohes Entlastungspotenzial in der Arbeitslosenversicherung, August 2008
	103	Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, April 2008
	102	Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Februar 2008
	101	Familienbesteuerung und Splitting, November 2007
	100	Die Entwicklung der Steuer- und Abgabenbelastung, März 2006
Sonderinformationen:	59	Börsenumsatzsteuer – Phönix aus der Asche?, Juli 2009
	58	Schuldenverbot für Bund und Länder, April 2009
	57	Die Mitte verliert – Nach Tarifkorrektur 2010 erhöhter Nachholbedarf bei Entlastung mittlerer Einkommen, März 2009
	56	Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung, März 2009
	55	Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen!, August 2008
	54	Soziale Pflegeversicherung grundlegend reformieren! Dezember 2007
	53	Arbeitslosenversicherung: Entlastung statt Ausbeutung! August 2007
	52	Aussteuerungsbetrag abschaffen!, Juni 2007
	51	Steuer- und Abgabenbelastung im internationalen Vergleich, Mai 2007
	50	Beitragssenkung in der Arbeitslosenversicherung, März 2007
	49	Für eine umfassende Reform der Gesetzlichen Unfallversicherung, Dezember 2006
Stellungnahmen:	32	Zur anstehenden Finanzreform der Europäischen Union, Februar 2009
	31	Öffentliche Personalausgaben, November 2006
	30	Ausgaben für Beamtenpensionen eindämmen, Januar 2006
Sonstiges Veröffentlichungen:		Personalausgaben des Bundes weiter abbauen!, Februar 2008

Die vollständige Liste der Veröffentlichungen des Karl-Bräuer-Instituts ist unter www.karl-braeuer-institut.de abrufbar oder kann beim Institut angefordert werden.