

Wolfgang Scherf

Die Gewerbesteuer: Funktionsweise, Wirkungen und Reform

Justus-Liebig-Universität Gießen

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

Originalpublikation: [WISU – Das Wirtschaftsstudium](#) 7/2011, 971 – 979.

Die Gewerbesteuer: Funktionsweise, Wirkungen und Reform

Die Gewerbesteuer wird oft als deutsche Besonderheit und als Wettbewerbsnachteil für inländische Unternehmen angesehen. Doch auch im Ausland gibt es eine Reihe kommunaler Unternehmensteuern. Die Unternehmensteuerreform 2008/09 brachte einige Änderungen bei der Gewerbesteuer. Zudem wird seit langem diskutiert, ob sie abgeschafft oder reformiert werden soll.

I. Funktionsweise

Die Gewerbesteuer rechnet neben der Grundsteuer zu den Ertragsteuern. Steuergegenstand sind Ertrag bringende Objekte oder die daraus fließenden Erträge. Der Ertrag unterscheidet sich vom Einkommen darin, dass er mit einem bestimmten Objekt (Grundstück, Unternehmen) verbunden ist. Die Besteuerung erfolgt ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen.

Die Gewerbesteuer ist als Gemeindesteuer die wichtigste originäre Einnahmequelle der Kommunen zur Bestreitung ihrer öffentlichen Ausgaben. Im Jahr 2010 betrug das Aufkommen 34,6 Mrd. Euro bzw. 6,6 Prozent des Steueraufkommens. Davon erhielten die Gemeinden 83,1 Prozent. Der Rest ging an den Bund und die alten Länder, die durch die Gewerbesteuerumlage an der Gewerbesteuer beteiligt sind. Der Anteil der Gewerbesteuer an den Steuereinnahmen der Gemeinden lag bei 41,6 Prozent.

Steuerpflichtig sind inländische Gewerbebetriebe. Nicht dazu zählen die Landwirtschaft und die freien Berufe, was erhebliche Abgrenzungsprobleme und Wettbewerbsverzerrungen mit sich bringt. Bis 1979 hatte die Gewerbesteuer drei Teilbemessungsgrundlagen: Gewerbeertrag, Gewerkekaptal und fakultativ die Lohnsumme. 1980 entfiel die Lohnsummensteuer und 1998 die Gewerkekaptalsteuer, womit es sich heute um eine reine Gewerbeertragsteuer handelt. Durch die Unternehmensteuerreform 2008/09 wurde auch die Gewerbesteuer verändert (vgl. Sachverständigenrat, S. 267 ff.; Blankart, S. 262 ff.).

1. Regelung bis zum Jahr 2007

Der Gewerbeertrag als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer wird auf der Grundlage des steuerlichen Gewinns ermittelt. Der Gewinn wird jedoch durch Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert, die den Gewinn objektivieren, oder eine Doppelbelastung verhindern sollen. Der Ertrag eines Gewerbebetriebs resultiert aus dem Einsatz von Eigen- und Fremdkapital. Daher wurde dem Gewinn bis 2007 die Hälfte der Zinsen für Dauerschulden hinzugerechnet. Dagegen werden z.B. 1,2 Prozent des Einheitswertes der Betriebsgrundstücke abgezogen, weil diese auch mit Grundsteuer belastet sind. Der Gewerbeertrag wird bei Einzel- und Personenunternehmen um einen Freibetrag in Höhe von 24.500 Euro gekürzt. Hieraus folgt eine indirekte Progression, die eigentlich nicht zu einer Ertragsteuer passt.

Ausgehend vom (gekürzten) Gewerbeertrag wird die Steuerschuld in einem zweistufigen Verfahren ermittelt: Zunächst wird der Gewerbeertrag mit der Steuermesszahl multipliziert. Das

ergibt den Steuermessbetrag. Auf den Steuermessbetrag ist dann der von der Gemeinde festzulegende Hebesatz anzuwenden, um die Steuerschuld (Gewerbsteuer) zu bestimmen (allerdings noch ohne Berücksichtigung des bis 2007 geltenden Betriebsausgabenabzugs).

Die bundeseinheitlich geregelte Steuermesszahl betrug fünf Prozent bei Kapitalgesellschaften. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften galt eine progressive Steuermesszahlstaffel. In fünf 12.000 Euro-Stufen stieg die Messzahl von ein Prozent ab 24.500 Euro Gewerbeertrag auf fünf Prozent ab 72.500 Euro Gewerbeertrag. Das führte neben der indirekten zu einer direkten Progression. Ab einem Gewerbeertrag von 72.500 Euro entsprach der Staffeltarif einem zusätzlichen Freibetrag von 24.000 Euro.

Der Steuersatz entspricht formal dem Produkt aus Steuermesszahl (m) und Hebesatz (h). Die Gewerbsteuer ist aber eine Kostensteuer und minderte bis 2007 als Betriebsausgabe folgerichtig ihre eigene Bemessungsgrundlage. Der effektive Steuersatz auf den Gewerbeertrag (t_{Gst}) stimmte daher nicht mit dem Produkt aus Steuermesszahl und Hebesatz überein, sondern errechnete sich nach der Formel:

$$(1) \quad t_{\text{Gst}} = m h / (1 + m h)$$

Bei einem Hebesatz von 400 Prozent und einer Steuermesszahl von fünf Prozent betrug der effektive Steuersatz demnach nicht 20 Prozent, sondern 16,67 Prozent. Bei Personunternehmen musste die Formel für die verschiedenen Zonen des Staffeltarifs differenziert werden. Die Gewerbsteuer konnte als Betriebsausgabe auch von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer abgezogen werden. Sie minderte also den steuerpflichtigen Gewinn. Einzelunternehmen und Personengesellschaften konnten darüber hinaus den 1,8-fachen Gewerbesteuermessbetrag von der Einkommensteuerschuld abziehen.

Verteilen sich die Betriebsstätten auf mehrere Gemeinden, erfolgt eine Zerlegung des Steuermessbetrags auf die Betriebsgemeinden nach Maßgabe der Löhne. Die Gemeinden setzen den Hebesatz für alle in der Gemeinde vorhandenen Unternehmen einheitlich fest. Das Niveau der Hebesätze lag im Durchschnitt 2009 bei 387 Prozent. Größere Städte verlangen in der Regel deutlich höhere Hebesätze, München z.B. 490 Prozent.

2. Regelung ab dem Jahr 2008

Die von Bund und Ländern beschlossene Unternehmensteuerreform 2008/09 sollte zu einem erheblichen Teil von den Gemeinden bezahlt werden. Dazu wurde die einheitliche Steuermesszahl von fünf Prozent auf 3,5 Prozent gesenkt sowie die Steuermesszahlstaffel und vor allem der Abzug als Betriebsausgabe abgeschafft. Zudem wird nun nicht mehr die Hälfte der Zinsen für Dauerschulden, sondern ein Viertel sämtlicher Schuldentgelte hinzugerechnet.

Da die Gewerbsteuer nicht mehr als Betriebsausgabe von ihrer Bemessungsgrundlage abgezogen werden kann, entspricht der effektive Steuersatz heute dem Produkt aus Steuermesszahl und Hebesatz:

$$(2) \quad t_{\text{Gst}} = m h$$

Bei einem unveränderten Hebesatz von 400 Prozent und einer modifizierten Steuermesszahl von 3,5 Prozent beträgt der effektive Steuersatz somit nur noch 14 statt wie zuvor 16,67 Prozent. Ob die Senkung der Steuermesszahl den beabsichtigten Entlastungseffekt hat, hängt allerdings von der Reaktion der Gemeinden ab. Wollen die Gemeinden den Gewerbesteuer aus-

fall kompensieren, so müssen sie den Hebesatz entsprechend anpassen, im vorliegenden Beispiel von 400 auf 476 Prozent.

Die Gewerbesteuer kann auch nicht mehr von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer abgezogen werden. Zum Ausgleich wurde für Einzelunternehmen und Personengesellschaften der Anrechnungsfaktor des Gewerbesteuermessbetrages bei der Einkommensteuerschuld von 1,8 auf 3,8 erhöht.

Frage 1: Welche wesentlichen Neuerungen brachte die Unternehmensteuerreform 2008-09 bei der Gewerbesteuer?

II. Tarifbelastung deutscher Unternehmen

1. Vergleichsrechnungen

Bei Belastungsrechnungen werden Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer oftmals zu einer Tarifbelastung der Unternehmen unter Verwendung des jeweils relevanten Spitzensteuersatzes aggregiert (vgl. Abb.). Bei der politischen Entscheidung über die Unternehmensteuerreform hat man sich vor allem von solchen Vergleichsrechnungen leiten lassen und explizit gefordert, die „Gesamtbelastung“ einer Kapitalgesellschaft mit Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer unter 30 Prozent zu senken, insbesondere um verstärkt ausländische Investoren anzulocken. Ob dies gelingen wird, sei dahingestellt. Die Erfolgsaussichten hängen stark davon ab, inwieweit konkurrierende internationale Steuerstandorte reagieren.

Abb. Tarifbelastung nach Rechtsformen	Kapitalgesellschaft		Personenunternehmen	
	2007	2009	2007	2009
Gewinn vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00
– Gewerbesteuer	16,67	14,00	16,67	14,00
KSt- bzw. ESt-Bemessungsgrundlage	83,33	100,00	83,33	100,00
ESt vor Anrechnung GewSt			35,00	45,00
Anrechnung Gewerbesteuer			7,50	13,30
– Körperschaftsteuer / Einkommenssteuer	20,83	15,00	27,50	31,70
– Solidaritätszuschlag	1,15	0,83	1,51	1,74
= Ausschüttung / Nettogewinn	61,35	70,18	54,32	52,56
Tarifbelastung Unternehmen	38,65	29,83	45,68	47,44
Steuerpflichtige Dividende	30,68	70,18		
– Einkommensteuer / Abgeltungsteuer	13,80	17,54		
– Solidaritätszuschlag	0,76	0,96		
= Nettodividende	46,79	51,67		
Tarifbelastung Anteilseigner	14,56	18,51		
Tarifbelastung insgesamt	53,21	48,33	45,68	47,44

Die Vergleichsrechnungen sind zwar üblich, aber methodisch problematisch:

- Die Gewerbesteuer ist ein Entgelt für unternehmensbezogene Leistungen der Gemeinden, also eine Betriebsausgabe, die als Kostensteuer, aber nicht als zusätzliche Gewinnsteuer zu betrachten ist. Damit wird die Gewinnbelastung zu hoch ausgewiesen.

- Zudem unterstellt der Belastungsvergleich, dass die Gemeinden ihre Gewerbesteuerhebesätze nicht an die veränderte Steuermesszahl anpassen. Die Belastungsdifferenzen zum Status quo werden dadurch überzeichnet.
- Die unterschiedliche Besteuerung ausgeschütteter und einbehaltener Gewinne bleibt unberücksichtigt. Die Thesaurierungsbelastung liegt deutlich unter der Ausschüttungsbelastung. Sie beträgt für Kapitalgesellschaften 29,83 Prozent, für Personenunternehmen mit Thesaurierungsrücklage 29,77 Prozent bei Steuerzahlung aus Privatvermögen bzw. 36,16 Prozent bei Zahlung aus Gewinnentnahme.

Ausgangspunkt der Belastungsrechnungen ist jeweils ein Gewinn vor Steuern von 100 Euro. Die Vorgehensweise wird für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen getrennt erläutert (vgl. Scherf 2011, S. 339 ff.).

2. Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften

a. Vor der Unternehmensteuerreform

Für eine Kapitalgesellschaft im Jahr 2007 lässt sich der Rechenweg so skizzieren: Der Gewinn unterliegt der Gewerbeertragsteuer. Bei einem Hebesatz von 400 Prozent und einer Steuermesszahl von fünf Prozent ergab sich eine Belastung von 16,67 Euro. Die Gewerbesteuer reduzierte aufgrund des Abzugs als Betriebsausgabe die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer auf 83,33 Euro. Darauf waren 25 Prozent Körperschaftsteuer zu zahlen, also 20,83 Euro. Hinzu kamen 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag, was weitere 1,15 Euro ausmachte. Nach Abzug aller Steuern verblieben 61,35 Euro zur Ausschüttung an den Anteilseigner. Die Tarifbelastung auf der Unternehmensebene lag demnach bei 38,65 Euro.

Bezogen auf den ursprünglichen „Gewinn“ waren das 38,65 Prozent. Die gezahlte Gewerbesteuer war jedoch als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer in Ansatz zu bringen. Der faktische Gewinn als Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer belief sich daher nur auf 83,33 Euro. Er unterlag einer Gewinnsteuerbelastung im engeren Sinne – aus Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag – von 21,98 Euro bzw. 26,38 Prozent.

Bei den Anteilseignern griff das Halbeinkünfteverfahren. Von der Ausschüttung in Höhe von 61,35 Euro waren 50 Prozent oder 30,68 Euro als steuerpflichtige Dividende der persönlichen Einkommensteuer zu unterwerfen. Da alle Belastungsrechnungen mit dem jeweiligen Spitzensteuersatz operieren, werden 45 Prozent angesetzt. Der Steuerabzug belief sich also auf 13,80 Euro Einkommensteuer plus 0,76 Euro Solidaritätszuschlag. Es verblieb eine Nettodividende von 46,79 Euro. Die Tarifbelastung des Anteilseigners von 14,56 Euro summierte sich mit derjenigen der Kapitalgesellschaft zu einer Gesamtbelastung von 53,21 Euro.

Wieder wird so getan, als sei das gleichbedeutend mit 53,21 Prozent Gewinnbelastung. Bei korrekter Verrechnung der Gewerbesteuer als gewinnmindernde Betriebsausgabe ist dies jedoch nicht richtig. Die eigentliche Gewinnsteuerbelastung aus Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag machte vielmehr 36,54 Euro bzw. 43,85 Prozent des steuerpflichtigen Gewinns aus. Die Belastungsvergleiche übertreiben insofern die Einkommen- und Gewinnsteuerbelastung durch Addition der Gewerbesteuer.

Mit demselben Recht könnte man auch andere Kostensteuern von einem entsprechend größeren „Gewinn vor Steuern“ abziehen und am Ende als zusätzliche Gewinnsteuern ausweisen. Wie willkürlich diese Vorgehensweise ist, zeigt sich auch daran, dass ein Ersatz der Gewerbe-

steuer durch eine kommunale Unternehmensteuer mit einer anderen Bemessungsgrundlage, z.B. eine kommunale Wertschöpfungsteuer (siehe unten), die Unternehmen nicht entlasten würde. In einer Tarifbelastungsrechnung wäre eine solche Steuer aber schwerlich glaubhaft unterzubringen. Um Missverständnissen vorzubeugen, sollte man daher stets klar machen, dass die „Tarifbelastung“ nur eine Zusammenfassung von Steuern mit weitgehend ähnlicher Bemessungsgrundlage (Gewerbeertrag bzw. steuerpflichtiger Gewinn) enthält, aber keine echten Gewinnsteuerprozentsätze ausweist.

Die Gesamtbelastung einer Kapitalgesellschaft kann auch mittels dreier Gleichungen hergeleitet werden. Der Steuersatz t_U fasst die Belastung des Unternehmens durch Gewerbesteuer (t_{GS}), Körperschaftsteuer (t_{KSt}) und Solidaritätszuschlag (z) für 2007 zusammen:

$$(3) \quad t_U = t_{GS} + (1 - t_{GS})(1 + z) t_{KSt}$$

$$t_U = 38,65\% \quad \text{für } h = 400\%$$

Wenn der Hebesatz der Gewerbesteuer auf 400 Prozent fixiert ist, liegt die Tarifbelastung der Gesellschaft bei 38,65 Prozent. Diejenige des Anteilseigners variiert dagegen auch noch mit seinem persönlichen Einkommensteuersatz (t_{ES}). Der Steuersatz t_A zeigt die Belastung durch die Dividendenbesteuerung gemäß Halbeinkünfteverfahren:

$$(4) \quad t_A = 0,5 (1 - t_U) (1 + z) t_{ES}$$

$$t_A = 14,56\% \quad \text{für } h = 400\% \quad \text{und } t_{ES} = 45\%$$

Die vollständige Tarifbelastung ergibt sich durch Addition der beiden Teil-sätze:

$$(5) \quad t = t_U + t_A$$

$$t = 53,21\% \quad \text{für } h = 400\% \quad \text{und } t_{ES} = 45\%$$

Die Gesamtbelastung summiert sich unter Zugrundelegung des Spitzensteuersatzes auf 53,21 Prozent, steigt aber prinzipiell mit dem Hebesatz der Gewerbesteuer und dem persönlichen Einkommensteuersatz.

b. Nach der Unternehmensteuerreform

Nach der Unternehmensteuerreform 2008/09 ändert sich die Berechnung auf allen Ebenen. Zum Vergleich wird das Jahr 2009 herangezogen, ab dem die Abgeltungsteuer greift. Bei der Körperschaft spielt zunächst die modifizierte Gewerbesteuer eine Rolle. Die neue Steuermesszahl beträgt 3,5 Prozent und der Betriebsausgabenabzug entfällt. Unter der (nicht unbedingt realistischen) Annahme eines unveränderten Hebesatzes von 400 Prozent reduziert sich der effektive Gewerbesteuersatz auf 14 Prozent des Gewinns vor Steuern. Der Gewinn vor Steuern bildet nun auch die dementsprechend erweiterte Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer, deren Satz aber nur noch 15 Prozent beträgt. Somit hat die Kapitalgesellschaft neben 14 Euro Gewerbesteuer weitere 15 Euro Körperschaftsteuer plus 0,83 Euro Solidaritätszuschlag zu entrichten. Ihre Tarifbelastung sinkt auf 29,83 Prozent und damit unter die politisch gewünschte 30-Prozent-Grenze.

Steuersystematisch ist der Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer falsch. Er führt zu einer künstlichen Verbreiterung der Gewinnsteuer-Bemessungsgrundlage und dient allein der Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkungen, teils auch zu Lasten der Gemeinden. Dass diese die Zeche mitbezahlen sollten, wird deutlich, wenn man dieselbe Rechnung ohne Modifikationen bei der Gewerbesteuer aufstellt. Deren effektiver Steuersatz beliefe sich dann weiterhin auf 16,67 Prozent und der Betriebsausgabenabzug bliebe erhalten. Bei einem auf 15

Prozent herabgesetzten Körperschaftsteuersatz, anzuwenden auf den Gewinn nach Gewerbesteuer, würde sich die Tarifbelastung der Kapitalgesellschaft auf 29,85 Prozent reduzieren und damit ebenfalls die 30-Prozent-Marke unterschreiten. Nur hätten dann Bund und Länder die Steuerausfälle zu verbuchen, was im Sinne des Konnexitätsprinzips („Wer bestellt, der bezahlt“) und der fiskalischen Äquivalenz jedoch folgerichtig wäre.

Bei einer Tarifbelastung der Kapitalgesellschaft von 29,83 Prozent können 70,18 Euro an den Anteilseigner ausgeschüttet werden. Die Dividenden unterliegen aber nicht mehr der persönlichen Einkommensteuer, sondern der Abgeltungssteuer mit einem Steuersatz (t_{AS}) von 25 Prozent. Somit zahlt der Aktionär 17,54 Euro zuzüglich 0,96 Euro Solidaritätszuschlag. Seine Tarifbelastung von 18,51 Euro summiert sich mit derjenigen der Kapitalgesellschaft auf eine Gesamtbelastung von 48,33 Euro bzw. 48,33 Prozent des Gewinns vor Steuern. Die Gesamtbelastung sinkt also im Vergleich zur Regelung vor der Reform um rund fünf Prozentpunkte.

Die Gesamtbelastung einer Kapitalgesellschaft kann wiederum als Gleichung abgeleitet werden. Der Steuersatz t_U zeigt die Belastung auf Unternehmensebene:

$$(6) \quad t_U = t_{GSt} + (1 + z) t_{KSt}$$

$$t_U = 29,83\% \quad \text{für } h = 400\%$$

Die Tarifbelastung der Gesellschaft beträgt 29,83 Prozent, falls weiterhin mit einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 Prozent kalkuliert wird. Die Belastung des Anteilseigners variiert infolge der Abgeltungssteuer nicht mehr mit dem persönlichen Einkommensteuersatz:

$$(7) \quad t_A = (1 - t_U) (1 + z) t_{AS}$$

$$t_A = 18,51\% \quad \text{für } h = 400\%$$

Zusammenrechnung der beiden Sätze führt zur Gesamtbelastung, die nun ebenfalls nicht mehr vom Einkommensteuersatz abhängt:

$$(8) \quad t = t_U + t_A$$

$$t = 48,33\% \quad \text{für } h = 400\%$$

Das neue System bedeutet für Aktionäre, die dem Spitzensteuersatz unterliegen, eine Entlastung, selbst wenn die Gemeinden ihren Gewerbesteuer-Hebesatz kompensatorisch anheben. Mit dem persönlichen Steuersatz nehmen die Vorteile jedoch ab. Gleichsetzen von (5) und (8) zeigt, dass beide Systeme bei einem Steuersatz von 29,9 Prozent äquivalent sind. Bei darunter liegenden Werten kommt es sogar zu einem Belastungsanstieg, der aber infolge der Günstigerprüfung bei Einkommensteuersätzen unter 25 Prozent wieder entfällt.

Frage 2: Wie errechnet sich die aktuelle Tarifbelastung der Kapitalgesellschaften bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 420 Prozent?

3. Tarifbelastung von Personenunternehmen

a. Vor der Unternehmensteuerreform

Bei den Personenunternehmen ist die Ermittlung der Tarifbelastung insofern einfacher als nicht zwischen Unternehmens- und Anteilseignerebene differenziert werden muss. Zur Kompensation der Nachteile gegenüber den Kapitalgesellschaften, die sich aus der Besteuerung der Personenunternehmen gemäß Einkommensteuertarif ergeben, hat der Gesetzgeber jedoch den Abzug eines Teils der Gewerbesteuer von der Einkommensteuerschuld erlaubt. Vor der Reform

2008/09 konnte der 1,8-fache Gewerbesteuermessbetrag abgesetzt werden. Letzterer entspricht der Gewerbesteuer dividiert durch den Hebesatz. Somit war ein Anteil (1,8/h) der Gewerbesteuer von der Einkommensteuer abziehbar.

Daraus ergibt sich für ein Personenunternehmen 2007 diese Rechnung: Zunächst war die Gewerbesteuer in Höhe von 16,67 Euro fällig. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer sank infolge des Betriebsausgabenabzugs auf 83,33 Euro. Darauf waren bei einem Spitzensteuersatz von 42 Prozent für gewerbliche Einkünfte 35 Euro Einkommensteuer zu entrichten. Abgesetzt wurden aber (1,8/4) der 16,67 Euro Gewerbesteuer, also 7,50 Euro, was die Einkommensteuer auf 27,50 Euro verringerte. Hierauf war noch der Solidaritätszuschlag von 1,51 Euro fällig, womit sich die Tarifbelastung auf 45,68 Euro addierte.

Auch diese Rechnung kann in einer Gleichung für den insgesamt zu veranschlagenden Belastungssatz zusammengefasst werden:

$$(9) \quad t = t_{\text{GSt}} + (1 + z) [(1 - t_{\text{GSt}}) t_{\text{ESt}} - (1,8 / h) t_{\text{GSt}}]$$
$$t = 45,68\% \quad \text{für } h = 400\% \quad \text{und } t_{\text{ESt}} = 42\%$$

Der Abzug eines Teils der Gewerbesteuer von der Einkommensteuer war und ist ein weiterer Verstoß gegen die Steuersystematik. Es handelt sich um eine Steuersubvention, die einen Ausgleich für die bei Spitzenverdienern günstigere Gewinnbesteuerung der Kapitalgesellschaften herbeiführen soll. Bis 2007 gelang dies nicht passgenau. Der Gesetzgeber schoss mit der Steuerermäßigung für Personenunternehmen stattdessen weit über das Ziel hinaus und verwandelte deren Nachteil in einen Vorteil.

Dies illustriert der Fall eines (Mit-)Unternehmers, der dem Spitzensteuersatz unterlag. Der Anteilseigner hatte 2007 eine Tarifbelastung von 53,21 Prozent und sparte damit 0,38 Prozentpunkte gegenüber den 53,59 Prozent, die ein Einzelunternehmer oder Personengesellschafter ohne Gewerbesteuerabzug zahlen musste. Dessen Belastung reduzierte sich aber infolge des Steuerabzugs auf 45,68 Prozent, was gegenüber dem Anteilseigner der Kapitalgesellschaft 7,53 Prozentpunkte ersparte. Von Tarifbelastungsneutralität über die Rechtsformen hinweg konnte also keine Rede sein.

Erst recht erfolgte keine gleichmäßige Einkommensteuerbelastung. Spitzenverdiener unterlagen einem Steuersatz von 45 Prozent ohne und 47,48 Prozent mit Solidaritätszuschlag. Auf Dividenden wurden aber – bezogen auf den Gewinn nach Gewerbesteuer – nur relativ günstige 43,85 Prozent Einkommen- und Körperschaftsteuer fällig. Personenunternehmer zahlten – bezogen auf den Gewinn nach Gewerbesteuer – sogar nur 34,82 Prozent Einkommensteuer.

b. Nach der Unternehmensteuerreform

Nach der Unternehmensteuerreform 2008/09 kalkuliert das Personenunternehmen mit einer reduzierten Gewerbesteuer von 14 Euro auf 100 Euro Gewinn vor Steuern. Andererseits entfallen auf die verbreiterte Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage nach Wegfall des reduzierten Spitzensteuersatzes für gewerbliche Einkünfte regulär 45 Euro Einkommensteuer.

Der Gewerbesteuerabzug wird aber zugleich auf das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags erweitert, sodass faktisch ein Anteil von (3,8/h) der effektiv gezahlten Gewerbesteuer von der Einkommensteuer abzuziehen ist. Das sind im vorliegenden Fall 13,30 Euro, sodass 31,70 Euro verbleiben. Dazu kommt 1,74 Euro Solidaritätszuschlag. Alles in allem ergibt sich eine Tarifbelastung von 47,44 Euro.

Die angepasste Gleichung für den Belastungssatz lautet nun:

$$(10) \quad t = t_{\text{GSt}} + (1 + z) [t_{\text{ESt}} - (3,8 / h) t_{\text{GSt}}]$$
$$t = 47,44\% \quad \text{für } h = 400\% \quad \text{und } t_{\text{ESt}} = 45\%$$

Bei einem Hebesatz von 400 Prozent wird das Unternehmen annähernd von der Gewerbesteuer befreit. Ohne die Gewerbesteuer läge der reine Einkommensteuersatz inklusive Solidaritätszuschlags mit 47,48 Prozent sogar noch etwas höher. Dennoch hat die Unternehmenssteuerreform nur die Kapitalgesellschaften entlastet. Die Personenunternehmen mussten sogar einen Belastungsanstieg hinnehmen, der auf die Einbeziehung in die „Reichensteuer“ zurückzuführen ist.

Unter dem Aspekt der Rechtsformneutralität scheint die Annäherung der Tarifbelastungen jedoch ein Vorteil zu sein. Der Abstand zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen verringerte sich für Spitzenverdiener von 7,53 auf nur noch 0,89 Prozentpunkte. Dieses Bild trügt jedoch, denn für unter dem Spitzensatz liegende Einkommensteuersätze ist der Abstand gegenüber 2007 sogar erheblich größer geworden, bei einem Einkommensteuersatz von 30 Prozent z.B. von 13,23 auf 16,71 Prozentpunkte. Somit wurde das Ziel einer rechtsformneutralen Tarifbelastung klar verfehlt.

Frage 3: Wie errechnet sich die aktuelle Tarifbelastung der Personenunternehmen bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 420 Prozent?

c. Besteuerung einbehaltener Gewinne

Bei den Kapitalgesellschaften ermäßigt sich die Tarifbelastung auch für die einbehaltenen Gewinne ab 2009 auf 29,83 Prozent. Um den Personenunternehmen vergleichbare Konditionen zu bieten, wurde ihnen die Option der Thesaurierungsrücklage eingeräumt. Sie sorgt dafür, dass die Thesaurierungsbelastung auf 29,77 Prozent und damit auf ein scheinbar vergleichbares Niveau sinkt. Das gilt aber nur für den Fall, dass der Steuerpflichtige die Steuer auf den einbehaltenen Gewinn aus seinem Privatvermögen zahlt. Entnimmt er den Betrag, so muss er diesen nachversteuern, was die tatsächliche Belastung auf 36,16 Prozent erhöht (vgl. Sachverständigenrat, S. 271 ff.).

Die Inanspruchnahme der ermäßigten Besteuerung einbehaltener Gewinne ist nur dann vorteilhafter als die Regelbesteuerung, wenn auf eine Entnahme längere Zeit verzichtet wird. Das Verfahren lohnt sich letztlich nur für ertragsstarke Familienunternehmen, die nicht auf Gewinnentnahmen angewiesen sind. Für einen typischen Mittelständler ist die Thesaurierungsrücklage dagegen unattraktiv. Sie trägt infolgedessen auch nicht zur Stärkung der Eigenkapitalbasis mittelständischer Personenunternehmen bei. Vielmehr führt die Unternehmenssteuerreform bei diesen Unternehmen zu massiven Anreizen, die Fremdkapitalquote zu erhöhen.

III. Die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer

1. Aufgabe und Eignung

Das Aufkommen der Gewerbesteuer steht gem. Art. 106 GG den Kommunen zu (Realsteuer-garantie). Die Gewerbesteuer kann auch nicht einfach abgeschafft oder durch eine beliebige andere Einnahmequelle ersetzt werden, denn Art. 28 Abs. 2 GG garantiert den Gemeinden als

Schutz ihres Selbstverwaltungsrechts eine Steuerquelle mit Hebesatzrecht und Bezug zur kommunalen Wirtschaftskraft.

Die Gewerbesteuer bildet neben der Beteiligung an der Einkommensteuer die zweite tragende Säule des kommunalen Steuersystems. Über die Einkommensteuerbeteiligung finanziert die Wohnbevölkerung einen erheblichen Teil der Gemeindeausgaben. Die kommunalen Leistungen kommen aber nicht nur den Einwohnern, sondern auch den ortsansässigen Unternehmen zugute. Sie sollen daher – gemäß dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz – ebenfalls zur Finanzierung der Ausgaben beitragen.

Durch die Verteilung der Lasten auf Einwohner und Unternehmen wird außerdem ein Interessenausgleich zwischen diesen beiden Gruppen angestrebt, d.h. spezifische Bedarfe einer sozialen Gruppe sollen durch Abgaben ihrer Mitglieder finanziert werden. Das Hebesatzrecht dient der Abstimmung von Leistung und Gegenleistung und damit dem kommunalen Standortwettbewerb. Gemeinden können die Hebesätze anpassen, wenn sie ihren Unternehmen eine außerordentliche Infrastruktur oder günstige Steuerkonditionen anbieten wollen.

Die heutige Gewerbesteuer gewährleistet jedoch weder die fiskalische Äquivalenz noch den fairen Ausgleich der Einwohner- und Unternehmensinteressen (vgl. Scherf 2001, S. 21 ff.). Erhebliche Teile der Wirtschaft, insbesondere die Land- und Forstwirtschaft sowie die freien Berufe, unterliegen nicht der Gewerbesteuerpflicht. Darüber hinaus trifft die Gewerbesteuer wegen des persönlichen Freibetrags vor allem die mittleren und großen Gewerbebetriebe. Der Kreis der materiell Steuerpflichtigen weicht also gravierend vom Kreis der Unternehmen ab, die von den kommunalen Leistungen profitieren und die entsprechenden Kosten übernehmen sollen. In vielen Fällen resultiert daraus eine für die kommunalpolitische Willensbildung problematische wechselseitige Abhängigkeit zwischen Gemeinden und einzelnen ortsansässigen Unternehmen.

Schon aufgrund der unbefriedigenden Abgrenzung der Steuerpflicht verteilt sich das Gewerbesteueraufkommen nicht bedarfsgerecht auf die Gemeinden. Unterschiede in der Wirtschaftsstruktur führen zu regionalen Disparitäten, die durch die ungleichmäßige Streuung der Bemessungsgrundlage Gewerbeertrag noch erheblich verstärkt werden. Die Gewerbesteuer ist daher ein Störfaktor der räumlichen Ordnung. Selbst bei gleichen Hebesätzen können die Einnahmen von Gemeinden ähnlicher Größe und Wirtschaftskraft weit auseinanderfallen. Infolgedessen trägt auch das prinzipiell sinnvolle Hebesatzrecht bei dieser Steuer wenig zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung und Finanzautonomie bei. Gemeinden mit hoher Bemessungsgrundlage können trotz moderater Hebesätze ein gutes Leistungsniveau bereitstellen, während leistungsschwache Gemeinden dieses Defizit im Standortwettbewerb mit niedrigen Hebesätzen allein kaum kompensieren können.

Auch aus konjunkturpolitischer Sicht erweist sich die Gewerbesteuer als nachteilig, denn ihr Aufkommen variiert im Konjunkturverlauf stärker als das Sozialprodukt. Da die Gemeinden ihre Ausgaben an den instabilen Einnahmen orientieren, kommt es zu prozyklischen Schwankungen der kommunalen Ausgaben, insbesondere der öffentlichen Investitionen. Schließlich konzentriert die Gewerbesteuer die Steuerbelastung auf eine kleine Gruppe von Unternehmen und ist daher nicht wettbewerbsneutral. Da die Gewerbesteuer im Gegensatz zur Umsatzsteuer im Exportfall nicht erstattet wird (Grenzausgleich), steht sie auch im Ruf, die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen zu beeinträchtigen

2. Reformmöglichkeiten

Die Mängel der Gewerbesteuer sind seit langem bekannt. Auch an Reformvorschlägen fehlt es nicht. Einige dieser Vorschläge nehmen jedoch zu wenig Rücksicht auf die Interessen der Gemeinden. So wäre der vollständige Ersatz der Gewerbesteuer durch eine stärkere Beteiligung an der Umsatzsteuer mit einem kommunalen Hebesatzrecht unvereinbar und daher verfassungsrechtlich unzulässig. Auch eine kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer kommt als Ersatz der Gewerbesteuer kaum in Betracht. Sie würde das Steueraufkommen von den Wirtschaftszentren in die Wohnorte verlagern und damit die finanziellen Anreize der Gemeinden zur Ansiedlung von Unternehmen und Arbeitsplätzen reduzieren.

Zum Ausgleich der Gewerbesteuer (inklusive der Umsatzsteuerbeteiligung) geeignet ist dagegen die kommunale Wertschöpfungsteuer (vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, S. 52 ff.). Sie erfasst die bei der örtlichen Produktion entstehenden Einkommen. Eine gleichmäßige Besteuerung der lokalen Wertschöpfung erfordert die Einbeziehung der freien Berufe und der staatlichen Einrichtungen. Bei Abschaffung der Grundsteuer könnten auch die Land- und Wohnungswirtschaft einbezogen werden. Als Objektsteuer weist die Wertschöpfungsteuer einen proportionalen Steuersatz auf, der wegen der breiten Bemessungsgrundlage relativ niedrig sein kann (2,5 bis 3 Prozent). Um die kommunale Finanzautonomie zu gewährleisten und zu vertiefen, erhalten die Gemeinden ein Hebesatzrecht.

Die Wertschöpfungsteuer weist eine Reihe von Eigenschaften auf, die sie als Kommunalsteuer besonders qualifizieren (vgl. Scherf 2001, S. 24 - 32). Sie beteiligt die Gemeinden gleichmäßig an der lokalen Wirtschaftskraft, die in der Wertschöpfung zum Ausdruck kommt. Im Sinne des Äquivalenzprinzips und des Interessenausgleichs finanzieren die Unternehmen auf diese Weise die kommunalen Leistungen, von denen sie als Gruppe profitieren. Da der Kreis der Steuerpflichtigen und die Bemessungsgrundlage erweitert werden, führt die Wertschöpfungsteuer im Vergleich zur Gewerbesteuer zu einer gleichmäßigeren Verteilung des Aufkommens. Außerdem wird das Steueraufkommen im Konjunkturverlauf stabiler. Gesamtwirtschaftlich entspricht die Wertschöpfung dem Sozialprodukt, sodass die Einnahmen der Gemeinden nicht mehr stärker schwanken als die wirtschaftliche Aktivität. Ein weiterer Vorteil der Wertschöpfungsteuer ist ihre hohe Wettbewerbsneutralität. Wettbewerbsverzerrungen auf nationaler Ebene treten kaum noch auf, wenn alle Unternehmen gleichmäßig zur Finanzierung der kommunalen Leistungen herangezogen werden. Zudem ist die Wertschöpfungsteuer hinsichtlich des Einsatzes der Produktionsfaktoren neutral.

Allerdings kann – wie bei der Gewerbesteuer – keine Freistellung der Exporte erfolgen, womit deutsche Anbieter im internationalen Wettbewerb weiterhin benachteiligt erscheinen. Andererseits erfordert die gesamtwirtschaftliche Effizienz die Belastung der Unternehmen mit zurechenbaren Infrastrukturkosten. Die Freistellung der in den Exporten enthaltenen Wertschöpfung dient weniger der Neutralität der Besteuerung als der verdeckten Exportförderung. Zudem muss jede Steuererleichterung für die Exportwirtschaft bei konstantem Steueraufkommen durch eine höhere Belastung der übrigen Unternehmen erkaufte werden.

Literatur

Blankart, C.B.: Öffentliche Finanzen in der Demokratie. München 2008.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Das Erreichte verspielen. Jahresgutachten 2007/08. Wiesbaden 2008.

Scherf, W.: Öffentliche Finanzen – Einführung in die Finanzwissenschaft. 2. Aufl., Konstanz/München 2011.

Scherf, W.: Perspektiven der kommunalen Besteuerung. In: Andel, A. (Hrsg.): Probleme der Kommunalfinanzen. Schriften des Vereins für Socialpolitik 283. Berlin 2001, S. 9 - 55.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern. BMF-Schriftenreihe 31. Bonn 1982.

Fragen und Antworten

Frage 1: Welche wesentlichen Neuerungen brachte die Unternehmensteuerreform 2008-09 bei der Gewerbesteuer?

Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, der auf dem steuerlichen Gewinn beruht, durch Hinzurechnungen und Kürzungen jedoch modifiziert wird. Vor der Unternehmensteuerreform wurde die Hälfte der Zinsen für Dauerschulden zugerechnet, seither ist es ein Viertel sämtlicher Schuldentgelte. Die einheitliche Steuermesszahl wurde von fünf Prozent 3,5 Prozent gesenkt. Abgeschafft wurden die Steuermesszahlstaffel für Personenunternehmen und der Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Zum Ausgleich wurde für Einzelunternehmen und Personengesellschaften der Anrechnungsfaktor des Gewerbesteuermessbetrages bei der Einkommensteuerschuld von 1,8 auf 3,8 erhöht.

Frage 2: Wie errechnet sich die aktuelle Tarifbelastung der Kapitalgesellschaften bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 420 Prozent?

Der effektive Gewerbesteuersatz von 14,7 Prozent ergibt sich als Produkt aus der Steuermesszahl von 3,5 Prozent und dem Hebesatz von 420 Prozent. Hinzu kommen 15 Prozent Körperschaftsteuer plus 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag, was insgesamt eine Belastung von 15,83 Prozent ergibt (auf zwei Nachkommastellen gerundet). Auf der Unternehmensebene addieren sich diese Abgaben zu 30,53 Prozent. Der Anteilseigner zahlt auf die verbleibenden 69,48 Prozent des Gewinns noch 25 Prozent Abgeltungsteuer plus 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag, zusammen 17,37 Prozent. Insgesamt beläuft sich die Tarifbelastung der Dividenden somit auf 48,85 Prozent.

Frage 3: Wie errechnet sich die aktuelle Tarifbelastung der Personenunternehmen bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 420 Prozent?

Auch bei Personenunternehmen unterliegt der Gewinn der Gewerbesteuer mit effektiv 14,7 Prozent. Hinzu kommt die Einkommensteuer, die jedoch um den 3,8-fachen Gewerbesteuermessbetrag gemindert wird. Bei einem (Spitzen-)Steuersatz von 45 Prozent ergibt sich nach 13,3 Prozent Gewerbesteuerabzug ($\text{Gewerbesteuersatz} \times 3,8 / \text{Hebesatz}$) eine Einkommensteuerbelastung von 33,7 Prozent ohne bzw. 33,44 Prozent mit Solidaritätszuschlag. Zusammen mit der Gewerbesteuer ergibt sich eine Tarifbelastung von 48,14 Prozent.

Frage 4: Warum ist die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer ungeeignet?

- Die Gewerbesteuer ist eine Sondersteuer für mittlere und große Gewerbebetriebe. Dies widerspricht der fiskalischen Äquivalenz und dem fairen Interessenausgleich.
- Die Gewerbesteuer bewirkt eine ungleiche regionale Streuung des Steueraufkommens. Die Finanzkraft korrespondiert daher zu wenig mit dem Finanzbedarf der Kommunen.
- Das Gewerbesteueraufkommen schwankt im Konjunkturverlauf sehr stark. Dies bewirkt eine prozyklische Ausgabenpolitik der Gemeinden.
- Schließlich ist die Gewerbesteuer nicht wettbewerbsneutral zwischen inländischen Unternehmen. Kritisiert wird auch, dass beim Außenhandel kein Grenzausgleich erfolgt.