

Schriften des Vereins für Socialpolitik

Band 283

Probleme der Kommunal финанzen

Von

Gisela Färber, Karl-Dieter Gröske, Michael Maier,
Wolfgang Scherf, Hans Georg Schmitz

Herausgegeben von

Norbert Andel



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Probleme der Kommunal Finanzen : Hrsg.: Norbert Andel. –
Berlin : Duncker und Humblot, 2001
(Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für
Wirtschafts- und Sozialwissenschaften ; N.F., Bd. 283)
ISBN 3-428-10618-0

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen
Wiedergabe und der Übersetzung, für sämtliche Beiträge vorbehalten

© 2001 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Salignow Verlagsservice, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0505-2777
ISBN 3-428-10618-0

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Perspektiven der kommunalen Besteuerung

Von *Wolfgang Scherf*, Gießen

A. Kommunalfinanzen unter Reformdruck

Die Reform des kommunalen Steuersystems steht seit langem auf der Agenda der Finanzpolitik. Insbesondere die Diskussion über die Gewerbesteuer hat sich zur unendlichen Geschichte entwickelt (*Hansmeyer, 1997*). Die Gewerbesteuer ist eine anerkannt schlechte Steuer und vor allem für die Gemeinden in nahezu jeder Hinsicht ungeeignet. Daß sie trotz aller Reformbemühungen immer noch existiert, verdankt sie aber gerade ihrer Funktion als Kommunalsteuer, denn es ist bislang nicht gelungen, einen adäquaten und darüber hinaus konsensfähigen Ersatz in Form einer produktionsbezogenen Gemeindesteuer mit vergleichbarem Grad an Finanzautonomie zu finden.

Die langwierige Reformdebatte hat insbesondere den Gemeinden geschadet. Anstelle einer geeigneten kommunalen Unternehmensteuer steht ihnen inzwischen nur noch eine Restgewerbesteuer in Form der Gewerbeertragsteuer zur Verfügung. Zwar wurde den Gemeinden die Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer durch eine Beteiligung an der Umsatzsteuer versüßt, doch stellt dieser politische Kompromiß aus finanzwissenschaftlicher Sicht allenfalls eine Third-Best-Lösung dar. Das heutige System zeichnet sich durch die weit fortgeschrittene Aushöhlung der Gewerbesteuer¹ und die zunehmende Delegation von ausgabenintensiven Aufgaben auf die lokale Ebene² aus. Beides ging zu Lasten der Verhandlungsposition der Städte und Gemeinden, die mittlerweile aus fiskalischen Gründen bereit sind, auch Reformmodelle zu akzeptieren, die sie lange Zeit und mit guten Gründen abgelehnt haben (*Junkernheinrich/Notheis, 1996, S. 5*).

Die Aufhebung der Gewerkekapitalsteuer zugunsten einer Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden deutet darauf hin, daß die Notwendigkeit einer fundamentalen Umgestaltung des kommunalen Steuersystems aus dem Blickfeld der Politik geraten ist. Die anhaltende Kritik an der verbliebenen Gewerbeertragsteuer zielt auf eine Abschaffung ohne adäquaten Ersatz. Infolgedessen erscheint auch die kommunale Selbstverwaltung gefährdet, deren Kernstück eigene Steuern mit Hebesatzrecht dar-

¹ Diese Entwicklung basiert auf der Abschaffung der Lohnsummensteuer, der Anhebung der Freibeträge für Gewerbeertrag und Gewerkekapital, der Kürzung der Hinzurechnungen für Dauerschulden und Dauerschuldzinsen und schließlich der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer.

² Zu denken ist insbesondere an die Sozialhilfe, aber auch an die Bereitstellung von Kinder-gartenplätzen.

stellen (*Hansmeyer*, 1997, S. 159). Vor diesem Hintergrund umfaßt die Analyse der Perspektiven des kommunalen Steuersystems vor allem die Frage nach der Zukunft der Gewerbesteuer.

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht ist die Antwort eigentlich klar. Als First-Best-Lösung des Gemeindesteuerproblems gilt seit langem die kommunale Wertschöpfungsteuer³. Sie wurde vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen entwickelt und mit deutlicher Mehrheit empfohlen (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1982, S. 135 ff.). Auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung hat sich mehrfach für die kommunale Wertschöpfungsteuer mit Hebesatzrecht ausgesprochen (*Sachverständigenrat*, 1995, Ziff. 346 ff.). Dieser Vorschlag stieß jedoch auf den entschiedenen Widerstand der Wirtschaftsverbände (*DIHT* u. a., 1984) und war nicht zuletzt deshalb politisch bislang nicht durchsetzbar.

Der Versuch, eine konsensfähige Variante der kommunalen Wertschöpfungsteuer zu entwerfen, steht daher im Zentrum der folgenden Überlegungen. Zuvor werden das heutige Gemeindesteuersystem (Kapitel B) sowie die Kriterien zur Beurteilung kommunaler Steuern (Kapitel C) kurz dargestellt. Anschließend erfolgt ein Vergleich der kommunalen Wertschöpfungsteuer mit einer Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer (Kapitel D). Er bildet den Ausgangspunkt für die Entwicklung des Modells einer anrechenbaren Wertschöpfungsteuer, das in verschiedenen Varianten diskutiert wird (Kapitel E). Einige Überlegungen zur Reform des weniger umstrittenen Einkommensteuerverbands runden die Untersuchung ab (Kapitel F).

B. Das kommunale Steuersystem im Überblick

Die Diskussion der Perspektiven der kommunalen Besteuerung muß an den Defekten des derzeitigen Gemeindesteuersystems ansetzen. Der folgende Überblick resümiert die aktuellen Regelungen.

I. Die Gemeindesteuern im Grundgesetz

Im Gegensatz zu den Aufgaben der Gemeinden, die in Art. 28 Abs. 2 GG nur relativ allgemein festgelegt werden, regelt das Grundgesetz sehr genau, welche (Steuer-

³ Natürlich gibt es auch bezüglich der kommunalen Unternehmensbesteuerung verschiedene Empfehlungen aus der Wissenschaft. Dennoch dürfte die kommunale Wertschöpfungsteuer weiterhin auf überwiegende Zustimmung stoßen. Andere Vorschläge zielen entweder auf eine Second-Best-Lösung im Sinne einer Revitalisierung der Gewerbesteuer oder auf den Einstieg in ein konsumorientiertes Steuersystem durch Einführung einer Cash-Flow-Steuer. Letztere hat aufgrund ihrer allokativen Eigenschaften wissenschaftliche Aufmerksamkeit gefunden (*Cansier*, 1990; *Richter/Wiegard*, 1991 a), spielt aber in der politischen Diskussion bislang eine untergeordnete Rolle und ist auch nicht unbedingt als Gemeindesteuer geeignet (vgl. Abschnitt D. II. 5).

er-)Einnahmen den Gemeinden zustehen⁴. (1) Nach Art. 106 Abs. 5 GG sind die Gemeinden an der Einkommensteuer (nicht aber an der Körperschaftsteuer) zu beteiligen. Der Anteil der einzelnen Gemeinde richtet sich nach der Höhe der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner. (2) Seit 1998 werden die Gemeinden als Kompensation für den Wegfall der Gewerbesteuer auch am Umsatzaufkommen beteiligt. Art. 106 Abs. 5 a GG schreibt diesbezüglich eine Verteilung der Einnahmen auf der Basis eines orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssels vor. (3) Art. 106 Abs. 6 GG enthält die sogenannte Realsteuergarantie. Das Aufkommen der Gewerbe- und der Grundsteuer steht den Gemeinden zu, die zudem über ein Hebesatzrecht verfügen. Bund und Länder können über eine Umlage am Gewerbesteueraufkommen beteiligt werden. (4) Gemäß Art. 106 Abs. 6 GG fließen den Gemeinden bzw. den Gemeindeverbänden auch die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu. (5) Nach Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG müssen die Gemeinden zur Gewährleistung der kommunalen Selbstverwaltung über eine Steuerquelle verfügen, die einen Bezug zur kommunalen Wirtschaftskraft aufweist und den Gemeinden die Anwendung eines Hebesatzes ermöglicht.

II. Zur Gestaltung der Gemeindesteuern

1. Die Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer beabsichtigt die Heranziehung der ortsansässigen Unternehmen zur Finanzierung der kommunalen Leistungen. Allerdings unterliegen große Teile der Wirtschaft, insbesondere die Land- und Forstwirtschaft sowie die freien Berufe, nicht der Gewerbesteuerpflicht. Nach Abschaffung der Gewerbesteuer belastet die Gewerbesteuer nur noch den Ertrag der inländischen Gewerbebetriebe. Dieser wird auf der Grundlage des einkommensteuerlichen Gewinns unter Berücksichtigung der Hinzurechnungen und Kürzungen sowie eines Freibetrags in Höhe von 48 000 DM für natürliche Personen und Personengesellschaften ermittelt.

Aus dem Gewerbeertrag resultiert nach Multiplikation mit der Steuermeßzahl der Steuermeßbetrag, auf den die Gemeinde ihren Hebesatz anwendet. Sofern ein Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhält, erfolgt eine Zerlegung des Steuermeßbetrags nach den Arbeitsentgelten. Die Steuermeßzahl beträgt für Kapitalgesellschaften 5 %. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften wird eine Steuermeßzahlstaffel angewandt, die einen geringeren Durchschnittssteuersatz, aber eine mit dem Gewerbeertrag progressiv steigende Belastung bewirkt⁵.

Seit der Gemeindefinanzreform 1969 sind Bund und Länder über die Gewerbesteuerumlage am Gewerbesteueraufkommen beteiligt. Die Umlage sollte nur vor-

⁴ Hierbei wird lediglich auf die Ertragshoheit abgestellt. Die Gesetzgebungshoheit liegt nach Art. 105 GG im wesentlichen beim Bund (mit Zustimmungspflicht der Länder).

⁵ Die Meßzahl beträgt 1 % für die ersten 24 000 DM und steigt danach jeweils für weitere 24 000 DM in 1-Prozentpunkt-Schritten bis auf 5 % des zusätzlichen Gewerbeertrags.

übergehend erhoben werden, um die Einnahmehausfälle zu kompensieren, die sich aus der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer ergaben. Allerdings hat sich die Gewerbesteuerumlage als recht „dauerhaftes Provisorium“ erwiesen (Hidien, 1999, S. 33). Die Umlage errechnet sich als Produkt aus dem Gewerbesteuermeßbetrag und der Summe aus einem Bundes- und einem Landesvervielfältiger⁶.

2. Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Als Gegengewicht zur wirtschaftsbezogenen Gewerbesteuer verfügen die Gemeinden seit 1970 über einen einwohnerorientierten Anteil an der Einkommensteuer. Derzeit erhalten sie 15 % vom Aufkommen der Lohnsteuer und der veranlagten Einkommensteuer sowie 12 % vom Aufkommen des Zinsabschlags. Der Gemeindeanteil bezieht sich auf das Landesaufkommen unter Berücksichtigung der Zerlegung der Einkommensteuer auf die Bundesländer nach Art. 107 Abs. 1 GG. Innerhalb der Länder wird der Gemeindeanteil nach der Einkommensteuerleistung der Einwohner bis zu bestimmten Sockelgrenzen auf die Gemeinden verteilt. Die Sockelgrenzen liegen derzeit in Westdeutschland bei 50 000/100 000 DM (Ledige/Verheiratete) und in Ostdeutschland bei 40 000/80 000 DM.

Die Sockelgrenzen bewirken eine Nivellierung des lokalen Aufkommens, da die Steuerzahlungen wohlhabender Gemeindebürger bei der Verteilung des Gemeindeanteils nicht voll berücksichtigt werden. Infolge der aus statistischen Gründen verzögerten Anpassung der Schlüsselzahlen kommt es darüber hinaus zu einer gewissen Benachteiligung stark wachsender Gemeinden, mit der eine Entlastung schrumpfender Gemeinden korrespondiert. Unter dem Gesichtspunkt des kurzfristig vergleichsweise höheren Anpassungsbedarfs der Gemeinden mit sinkender Wohnbevölkerung erscheint diese Wirkung der Sockelgrenzen vertretbar.

3. Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

Seit 1998 werden die Gemeinden mit 2,2 % am Umsatzsteueraufkommen beteiligt⁷. Die Verteilung auf die Gemeinden erfolgt derzeit in einem mehrstufigen und relativ komplizierten Verfahren, das bei den einzelnen Gemeinden eine weitgehende

⁶ Bund und Länder waren ursprünglich je zur Hälfte an der Gewerbesteuerumlage beteiligt. Die alten Bundesländer haben ihre Gemeinden über die Umlage zur Finanzierung der Deutschen Einheit herangezogen. 1999 beläuft sich der Bundesvervielfältiger auf 19 % des Gewerbesteuermeßbetrags. Die Landesvervielfältiger differieren zwischen Ost- und Westdeutschland (26 % bzw. 64 % des Gewerbesteuermeßbetrags).

⁷ Nach dem Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung erhält der Bund 1999 vorab einen Ausgleich in Höhe von 5,63 % des Umsatzsteueraufkommens. Die Gemeinden sind mit 2,2 % an dem danach verbleibenden Umsatzsteueraufkommen beteiligt.

Kompensation der weggefallenen Gewerbesteuer herbeiführen soll⁸. Das Gemeindefinanzreformgesetz schreibt aber in § 5 d verbindlich vor, daß ab dem Jahr 2003 die Umstellung auf einen fortschreibungsfähigen Schlüssel erfolgen muß. Dieser Schlüssel soll sich aus vier Elementen zusammensetzen, wobei das Gesetz keine Aussage über deren Gewichtung macht. Als erster Bestandteil des neuen Schlüssels ist die Zahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten (ohne Gebietskörperschaften und Sozialversicherungen) vorgesehen. Ferner sollen die Sachanlagen, die Vorräte sowie die Löhne und Gehälter berücksichtigt werden⁹.

4. Die Grundsteuer

Neben den beiden Hauptsteuern der Gemeinden – Gewerbesteuer und Beteiligung an der Einkommensteuer – spielt auch die Grundsteuer unter fiskalischen Gesichtspunkten eine wichtige Rolle für die Gemeinden¹⁰. Infolge der Mängel der Einheitsbewertung ist die Grundsteuer in ihrer heutigen Form allerdings kaum zu rechtfertigen. Sie könnte in einer kommunalen Wertschöpfungsteuer aufgehen oder müßte zumindest auf eine andere Bemessungsgrundlage umgestellt werden (Grundstücksflächen, Bruttomieten). Auf die mit der Grundsteuer verbundenen Probleme und insbesondere auf die Frage nach ihrer Stellung in einem reformierten Gemeindesteuersystem wird in diesem Beitrag jedoch nicht weiter eingegangen.

⁸ Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer wird zunächst zu 85 % auf die alten Bundesländer (einschließlich Westberlin) und zu 15 % auf die neuen Bundesländer (einschließlich Ostberlin) aufgeteilt. Die Verteilung auf die einzelnen Länder sowie innerhalb der Länder auf die einzelnen Gemeinden erfolgt in den Ländergruppen nach einem jeweils spezifischen Schlüssel. In den westdeutschen Bundesländern setzt sich die Schlüsselzahl zu 40 % aus dem Anteil der Gemeinde an den Steuermeßbeträgen nach dem Gewerbesteuerkapital zusammen. Diese Komponente entfällt in den neuen Bundesländern, in denen keine Gewerbesteuer erhoben wurde. Die restlichen 60 % (in Ostdeutschland 100 %) der Schlüsselzahl errechnen sich zu 70 % aus dem Anteil der Gemeinde am Landesaufkommen der Gewerbesteuer und zu 30 % aus dem Anteil der Gemeinde an den sozialversicherungspflichtig Beschäftigten (ohne Gebietskörperschaften und Sozialversicherungen). Bis zu 20 % der verfügbaren Finanzmasse stehen für einen Härteausgleich zur Verfügung, mit dem überproportionale Einnahmenverluste einzelner Gemeinden aufgrund des Wegfalls der Gewerbesteuer ausgeglichen werden sollen (*Hidien*, 1999, S. 21 ff.).

⁹ Ein wesentlicher Nachteil kombinierter Schlüsselgrößen ist ihre politische Manipulierbarkeit. Beispielsweise geht die besondere Betonung der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten auf eine Bundesratsinitiative der neuen Bundesländer zurück. Besser wäre eine Verteilung des Umsatzaufkommens nach der kommunalen Wertschöpfung (vgl. Abschnitt D. II. 3).

¹⁰ Dies betrifft nur die Grundsteuer B auf Betriebs- und Wohngrundstücke. Das Aufkommen der Grundsteuer A auf land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz fällt dagegen mit 0,5 % der Steuereinnahmen der Gemeinden (1999) nicht ins Gewicht.

III. Struktur der kommunalen Steuereinnahmen

Ein Blick auf die Struktur der kommunalen Steuereinnahmen im Jahr 1999 illustriert die quantitative Bedeutung der verschiedenen Gemeindesteuern (Tabelle 1, oben). Die Steuereinnahmen der Gemeinden und Gemeindeverbände beliefen sich im Jahr 1999 auf 110 Mrd. DM. Das entsprach einem Anteil von rund 12,5 % am gesamten Steueraufkommen. Von den gesamten Steuereinnahmen entfielen im Bundesgebiet etwa gleich große Teile auf die Gewerbesteuer nach Abzug der Gewerbe-

Tabelle 1

Einnahmen der Gemeinden und Gemeindeverbände im Jahr 1999

<i>Steuereinnahmen</i> (inklusive Stadtstaaten)	Mrd. DM	vH der Steuereinnahmen
<i>Deutschland</i>		
Gewerbesteuer (netto)	42,4	38,5
Anteil an der Einkommensteuer	43,6	39,6
Anteil an der Umsatzsteuer	5,7	5,1
Grundsteuer	16,9	15,3
Sonstige Steuern	1,6	1,5
Steuereinnahmen insgesamt	110,2	100,0
<i>Alte Länder</i>		
Gewerbesteuer (netto)	39,4	39,1
Anteil an der Einkommensteuer	40,5	40,2
Anteil an der Umsatzsteuer	4,9	4,8
Grundsteuer	14,6	14,5
Sonstige Steuern	1,5	1,5
Steuereinnahmen insgesamt	96,1	100,0
<i>Neue Länder</i>		
Gewerbesteuer (netto)	3,0	32,2
Anteil an der Einkommensteuer	3,1	33,0
Anteil an der Umsatzsteuer	0,8	8,7
Grundsteuer	2,3	24,5
Sonstige Steuern	0,1	1,5
Steuereinnahmen insgesamt	9,4	100,0

<i>Einnahmen (ohne Stadtstaaten)</i>	Mrd. DM	vH der Einnahmen
<i>Deutschland</i>		
Steuern	99,8	34,8
Zuweisungen	91,3	31,9
Gebühren	33,4	11,7
Veräußerungserlöse	15,4	5,4
Sonstige Einnahmen	46,5	16,2
Einnahmen insgesamt	286,4	100,0
<i>Alte Länder</i>		
Steuern	91,6	38,9
Zuweisungen	63,1	26,8
Gebühren	29,0	12,3
Veräußerungserlöse	12,7	5,4
Sonstige Einnahmen	39,2	16,6
Einnahmen insgesamt	235,6	100,0
<i>Neue Länder</i>		
Steuern	8,2	16,2
Zuweisungen	28,2	55,6
Gebühren	4,4	8,6
Veräußerungserlöse	2,7	5,3
Sonstige Einnahmen	7,3	14,4
Einnahmen insgesamt	50,8	100,0

Quelle: Karrenberg/Münstermann (2000).

steuerumlage (38,5 %) und auf den Anteil an der Einkommensteuer (39,6 %). Diese Quoten wurden von den Werten in den alten Bundesländern dominiert. In den neuen Bundesländern hatten die Hauptsteuern ein geringeres, der Umsatzsteueranteil und die Grundsteuer dagegen ein merklich höheres Gewicht.

Die kommunalen Steuereinnahmen (Tabelle 1, unten) waren 1999 die insgesamt gewichtigste Einnahmequelle der Gemeinden (34,8 %), knapp gefolgt von den Zuweisungen des Bundes und der Länder (31,9 %). Allerdings differierte der Anteil der Steuereinnahmen an den Gesamteinnahmen der Gemeinden gravierend zwi-

schen alten (38,9 %) und neuen Bundesländern (16,2 %). Damit korrespondierte der weiterhin sehr hohe Anteil der Zuweisungen in den neuen Bundesländern (55,6 %). Die ostdeutschen Kommunen erreichten durch die Zuweisungen bei den gesamten Einnahmen immerhin 95,4 % des Westniveaus (in DM je Einwohner), bei den Steuereinnahmen dagegen nur 39,8 %.

C. Kriterien eines rationalen Gemeindesteuersystems

Die Grundlagen einer finanzwissenschaftlichen Analyse des kommunalen Steuersystems und der alternativen Reformvorschläge bilden verschiedene Kriterien zur Beurteilung der Gemeindesteuern. Neben den generell zu beachtenden Kriterien eines rationalen Steuersystems spielen dabei spezifische kommunalpolitische Gesichtspunkte eine wichtige, wenn nicht sogar die ausschlaggebende Rolle. Im folgenden soll ein Beurteilungsraster entwickelt werden, anhand dessen die existierenden Gemeindesteuern ebenso wie ihre möglichen Alternativen miteinander verglichen werden können. Dabei ist von vornherein davon auszugehen, daß nicht alle relevanten Kriterien gleichzeitig und in vollem Umfang erreicht werden können, da die in der Literatur diskutierten Ziele der kommunalen Besteuerung teilweise in Konflikt zueinander stehen.

In seinem „Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern“ aus dem Jahr 1982 hat der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen die für die Gestaltung kommunaler Steuern maßgeblichen Orientierungspunkte umfassend erörtert. Sie spielen vor allem in der Diskussion über die Gewerbesteuer und ihre Alternativen nach wie vor eine wichtige Rolle und werden daher im folgenden kurz skizziert. Soweit sich zwischenzeitlich weitere Anforderungen herauskristallisiert haben, werden sie modifizierend berücksichtigt. Dies betrifft insbesondere den gewachsenen Stellenwert allokativer Gesichtspunkte in der steuerpolitischen Diskussion.

I. Kommunale Selbstverwaltung und Finanzautonomie

An den Anfang seiner Überlegungen stellt der Beirat sicher nicht zufällig die kommunale Selbstverwaltung und Finanzautonomie (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1982, S. 23 ff.). Gemeindesteuern müssen unter diesem Blickwinkel besonderen Anforderungen genügen, die über die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze hinausgehen und vornehmlich den Zweck verfolgen, die Funktionsfähigkeit der kommunalen Selbstverwaltung zu stärken. Aus dem grundgesetzlich garantierten Recht auf Selbstverwaltung folgt, daß den Gemeinden ein eigener finanzieller Handlungsspielraum gewährt werden muß, über dessen erforderlichen Umfang allerdings keineswegs Einvernehmen besteht.

Gegenüber einer zentralistischen Verwaltung liegt der wesentliche Vorzug der kommunalen Selbstverwaltung in der größeren Bürgernähe, die zu einer besseren

Orientierung des lokalen Angebots öffentlicher Leistungen an den Wünschen der Bürger führen dürfte¹¹. Die Übertragung der finanzpolitischen Verantwortung auf lokale Regierungen mit weitgehender Finanzautonomie bedarf allerdings der Bindung an bestimmte Voraussetzungen. Die ökonomische Vorteilhaftigkeit eines föderativen Staatsaufbaus hängt insbesondere davon ab, daß Entscheidungsträger, Nutznießer und Finanzierungsträger der Staatsleistungen räumlich weitgehend übereinstimmen. Nur in diesem Fall sind neben dem Autonomieprinzip auch die finanzwissenschaftlichen Prinzipien der Konnexität und der fiskalischen Äquivalenz erfüllt¹².

Fiskalische Äquivalenz erhöht die Intensität des Abwägens zwischen den positiven Wirkungen der öffentlichen Ausgaben und den negativen Belastungseffekten der Besteuerung. Dies impliziert die überwiegende Finanzierung einer Gebietskörperschaft aus eigenen (Steuer-)Mitteln und die räumliche Übereinstimmung der Aufgaben-, Ausgaben- und Einnahmenverantwortung. Letzteres ist im kommunalen Bereich nur begrenzt realisierbar, weil die Maßnahmen einer Gemeinde überörtliche Wirkungen entfalten können. „Die positiven Eigenschaften kommunaler Selbstverwaltung beruhen [...] auf der Voraussetzung, daß die Tätigkeit einer Gemeinde keine ins Gewicht fallenden Externalitäten, insbesondere keine erheblichen wirtschaftlichen Nachteile bei anderen Kommunen verursachen“ (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1982, S. 25).

Die Erfüllung der Prinzipien der Autonomie, der Konnexität und der fiskalischen Äquivalenz erhöht die Wahrscheinlichkeit eines an den regional unterschiedlichen Präferenzen der Bürger orientierten und in diesem Sinne allokativ effizienten Angebots an öffentlichen Gütern¹³. Insofern sprechen allokativ Überlegungen für eine

¹¹ Für eine dezentrale Bereitstellung öffentlicher Güter sprechen vor allem folgende Argumente: (a) Der Einfluß der Bürger auf die politischen Entscheidungen und der Anreiz zur Offenbarung ihrer Präferenzen wächst mit abnehmender Größe der Entscheidungseinheit. (b) Die Gefahr, daß regionale Minderheitenpräferenzen übergangen werden, ist bei dezentraler Entscheidungsfindung geringer. (c) Ein föderatives System bietet einen besseren Schutz gegen die Nichtbeachtung des Bürgerwillens durch die lokalen politischen Repräsentanten. Den Bürgern bleibt neben der Abwahl die Möglichkeit der Abwanderung in andere Regionen. (d) Regional differenzierte Angebote an staatlichen Leistungen liefern Informationen und Erfahrungen, die für die Weiterentwicklung und Verbesserung der öffentlichen Einrichtungen nützlich sein können.

¹² Die Forderung nach Konnexität umfaßt die Verknüpfung der Aufgaben- und Ausgabenkompetenz und damit die Übereinstimmung der Entscheidungs- und Kostenträger staatlicher Leistungen. Nach dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz sollen die Nutznießer der Leistungen auch die mit der Bereitstellung verbundenen Kosten tragen. Sofern die Nutznießer lokaler öffentlicher Güter Zuschüsse aus anderen Regionen erhalten, besteht die Gefahr einer zu hohen und damit suboptimalen Nachfrage nach solchen Gütern. Wenn die lokalen Leistungen auch Gebietsfremden zugute kommen (positive externe Effekte), ist eine Mitfinanzierung allerdings allokativ erwünscht.

¹³ Die Vorteilhaftigkeit einer dezentralen Aufgabenerfüllung ist unter Berücksichtigung der Produktions- und Kosteneffizienz zu relativieren. Skalenerträge in der Produktion oder in der Nutzung lokaler öffentlicher Güter sprechen gegen eine allzu dezentrale Aufgabenerfüllung.

dezentrale Versorgung mit solchen staatlichen Leistungen, die überwiegend den jeweiligen Einwohnern und den ortsansässigen Unternehmen zugute kommen. Wenn die Gemeinden ihr Leistungsangebot und die daraus resultierende Ausgabenbelastung in nennenswertem Umfang selbst bestimmen, was keineswegs ausschließt, daß sie auch Auftragsangelegenheiten durchführen, sollten sie auch über entsprechende Kompetenzen auf der Einnahmenseite verfügen. Es erscheint daher unverzichtbar, ihnen die Möglichkeit zur selbstverantwortlichen Ausschöpfung eigener Steuerquellen einzuräumen.

Eine unbeschränkte Steuerautonomie ist dagegen nicht anzustreben, weil sie aufgrund der Mehrfachbelastung der Steuerquellen, der möglicherweise starken regionalen Belastungsdifferenzen und der Vielzahl von Einzelsteuern mit dem Ziel einer rationalen Gestaltung des Steuersystems nicht kompatibel wäre. Um eine Anpassung der Steuereinnahmen an Veränderungen der örtlichen Bedarfe herbeizuführen und die Abhängigkeit von den Entscheidungen der übergeordneten Gebietskörperschaften zu verringern, bedarf es jedoch wenigstens eines Hebesatzrechts bei einer bedeutsamen Gemeindesteuer. Das Hebesatzrecht leistet allerdings nur dann einen sinnvollen Beitrag zur Abstimmung der Gemeindeeinnahmen und -ausgaben, wenn – bezogen auf den „normalen“ Finanzbedarf der Gemeinden – eine relativ gleichmäßige Verteilung der Bemessungsgrundlage der betreffenden Steuer vorliegt. Andernfalls reflektieren die unterschiedlichen Hebesätze nicht die Abweichungen des Leistungsangebots von der Norm, sondern in erster Linie eine nicht bedarfsgerechte Streuung des Steueraufkommens.

II. Das Anforderungsprofil für kommunale Steuern

Ausgehend von den allokativen Vorzügen einer dezentralen Versorgung mit lokalen öffentlichen Gütern stellt sich die Frage nach den wünschenswerten Eigenschaften kommunaler Steuern. Daß die in Betracht kommenden Alternativen mit der Forderung nach einem hohen Maß kommunaler Finanzautonomie vereinbar sein müssen, wird im folgenden vorausgesetzt. Damit scheiden alle Vorschläge von vornherein aus, die auf einen reinen Steuerverbund ohne Hebesatzrecht bei einer Hauptsteuer hinauslaufen¹⁴. Neben der Gewährleistung der Finanzautonomie sind bei der Gestaltung der Gemeindesteuern weitere Kriterien zu beachten. Zusammen ergeben sie ein Anforderungsprofil für kommunale Steuern, das die Grundlage für die Analyse der Defizite des bestehenden kommunalen Steuersystems und die Beurteilung der

Zu beachten sind dabei aber auch die Mehrkosten der Nutzer infolge einer stärkeren Zentralisierung des Angebots.

¹⁴ Fiskalische Beweglichkeit sichert das Hebesatzrecht bei einer Hauptsteuer nur dann, wenn die Bemessungsgrundlage dieser Steuer ausreichend ergiebig ist. Droht dagegen eine Erosion der Bemessungsgrundlage bei steigender Inanspruchnahme, so sind gegebenenfalls mehrere Steuern mit Hebesatz erforderlich. Dafür spricht auch die Überlegung, daß nur so eine fiskalische Äquivalenz bezogen auf die wichtigsten Gruppen und die ihnen jeweils zugute kommenden Leistungen hergestellt werden kann.

relevanten Reformvorschläge bildet. Die einzelnen in der Literatur genannten Kriterien lassen sich fünf Zielkomplexen zuordnen.

1. Struktur kommunaler Bedarfe

Kommunale Steuern dienen der Finanzierung kommunaler Ausgaben und müssen daher dem unterschiedlichen Finanzbedarf der einzelnen Gemeinden Rechnung tragen. Hauptsächlich kommen die Leistungen der Gemeinden der Wohnbevölkerung und den ortsansässigen Unternehmen zugute. Reine Wohngemeinden weisen einen geringeren Finanzbedarf pro Kopf auf als Betriebsgemeinden mit gleicher Einwohnerzahl. Infolgedessen benötigt man zwei Hauptsteuern, die an der Wohnbevölkerung sowie an der örtlichen Produktion anknüpfen, um eine Differenzierung der Einnahmen nach der Struktur kommunaler Bedarfe sicherzustellen.

2. Fiskalische Äquivalenz und Interessenausgleich

Eng mit der Rücksichtnahme auf unterschiedliche Bedarfsstrukturen verbunden ist der schon angesprochene Grundsatz der fiskalischen Äquivalenz. Der Beirat hat dieses Prinzip angesichts der Unmöglichkeit der Herstellung strenger Äquivalenzbeziehungen zum Grundsatz des Interessenausgleichs weiterentwickelt. „Der interne Interessenausgleich beruht auf der Vorstellung, daß spezifische Bedarfe einer sozialen Gruppe durch das Aufkommen aus Abgaben finanziert werden sollen, die von den Mitgliedern der gleichen Gruppe aufgebracht werden“ (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1982, S. 33)¹⁵. Die Erhebung zweier gruppenbezogener Steuern dient aus dieser Perspektive der angemessenen Berücksichtigung der Interessen der Wohnbevölkerung und des ortsansässigen Gewerbes bei der Bestimmung kommunaler Leistungen¹⁶.

3. Räumliche Streuung des Steueraufkommens

Bei gleichen Hebesätzen sollte das Steueraufkommen bezogen auf die jeweils relevanten Bedarfsindikatoren (Einwohner, Unternehmen) unter den Gemeinden kei-

¹⁵ Eine über diese gruppen- und kostenmäßige Äquivalenz hinausgehende Verknüpfung zwischen den Staatsleistungen und ihrer Finanzierung im Sinne einer individuellen, möglichst am persönlichen Nutzen orientierten Belastung der Bürger ist dagegen in der Regel nicht praktikabel. Wenn eine solche Verknüpfung mit vertretbarem Aufwand hergestellt werden kann, muß der Staat nicht auf die Besteuerung zurückgreifen, sondern kann auch mit Gebühren und Beiträgen operieren.

¹⁶ „Problematisch wäre etwa eine finanzielle Abhängigkeit der Gemeinden von einzelnen Interessengruppen, die dadurch einen überproportionalen Einfluß auf die kommunalpolitische Willensbildung erlangen können. Ebenso unerwünscht wäre die Vernachlässigung der spezifischen Bedarfe einer bestimmten Gruppe aufgrund ihrer geringen fiskalischen Bedeutung für die Gemeinde“ (*Linscheid/Truger*, 1997, S. 384).

ne allzu großen Unterschiede aufweisen, um steuerinduzierte räumliche Fehlentwicklungen zu vermeiden und die Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse nicht zu gefährden¹⁷. Dahinter steht die Forderung nach einer bedarfsgerechten Finanzausstattung der Gemeinden und – eng damit verbunden – die Absicht, die Voraussetzungen für einen sinnvollen Einsatz des Hebesatzrechts zu schaffen. Bei einer sehr ungleichmäßigen Aufkommensstreuung versagt der Hebesatzmechanismus, weil steuerstarke Gemeinden in der Lage sind, trotz relativ niedriger Hebesätze überdurchschnittliche Leistungen bereitzustellen, während steuerschwache Gemeinden trotz relativ hoher Hebesätze nur ein geringes Leistungsniveau bieten können.

4. Kurz- und langfristige Aufkommenselastizität

Im Hinblick auf die Beteiligung der Gemeinden am Wirtschaftswachstum und die wünschenswerte Verstetigung ihrer Einnahmen und Ausgaben im Konjunkturverlauf sollten die Kommunalsteuern eine kurz- und langfristige Aufkommenselastizität von annähernd 1 aufweisen¹⁸. Aus konjunkturpolitischer Sicht stellt diese Forderung bezogen auf die örtliche Produktionssteuer bereits einen Kompromiß zwischen den Belangen der Gemeinden, die zu einer Parallelpolitik neigen und daher über stabile Einnahmen verfügen sollten, und dem Interesse der Unternehmen an einer möglichst ertragsabhängigen Belastung dar.

5. Vereinbarkeit mit allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung

Neben den Zielen mit spezifisch kommunalpolitischem Bezug sollte das Gemeindesteuersystem auch mit den allgemeinen Leitlinien der staatlichen Steuerpolitik harmonieren. Allerdings kann dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit schon wegen der Dominanz des Äquivalenzprinzips und des Interessenausgleichs auf der kommunalen Ebene keine überragende Bedeutung eingeräumt werden¹⁹. Diese Kriterien sprechen eher für eine höhere Merklichkeit oder Fühlbar-

¹⁷ Ein Ausgleich der Steuerkraftdifferenzen erfolgt über Zuweisungen der Länder im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs. Unter Autonomiegesichtspunkten ist jedoch eine möglichst gleichmäßige Finanzausstattung vor Finanzausgleich vorteilhaft, weil die vertikale Umverteilung mit horizontalem Effekt dann geringer ausfallen kann. Die oftmals als „Einheitlichkeit“ (miß-)verstandene „Gleichwertigkeit“ der Lebensverhältnisse steht zudem tendenziell in Konflikt mit der optimalen Bereitstellung lokaler öffentlicher Güter, denn eine weitgehende Nivellierung der Finanzausstattung reduziert die finanzpolitische Eigenverantwortung der Gemeinden.

¹⁸ Die Anpassung der Einnahmen an das Wirtschaftswachstum läßt sich nur begründen, wenn die kommunalen Ausgaben in etwa mit der gesamtwirtschaftlichen Einkommensentwicklung steigen. Die Proportionalität sollte sich aus der Elastizität der Steuerbemessungsgrundlagen ergeben, um permanente Steuersatzänderungen zu vermeiden.

¹⁹ Die Kommunalsteuern sollten in dieser Hinsicht aber auch keinen ins Gewicht fallenden negativen Zielbeitrag liefern, indem sie in ihrer Belastungswirkung relativ zum Einkommen stark regressiv wirken (*Linscheid/Truger*, 1997, S. 385).

keit der Gemeindesteuern, um den Bürgern die Kosten der Aufgabenerfüllung deutlich zu machen und eine Rückkopplung zwischen den Interessen der Wähler und den Absichten der Kommunalpolitiker herzustellen (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1982, S. 46). In dieser Hinsicht kommt wiederum dem Hebesatzrecht besondere Bedeutung zu, denn es verstärkt die Fühlbarkeit der Besteuerung, erhöht aber auch die Attraktivität von Ausweichreaktionen der Betroffenen²⁰.

Daß ein Kommunalsteuersystem auch am Kriterium der Entscheidungsneutralität zu messen ist, um unnötige Effizienz- und Wachstumsverluste zu vermeiden, hat der Beirat nicht eigens herausgestellt, wohl aber bei seinen Überlegungen zu den ökonomischen Wirkungen einer kommunalen Wertschöpfungsteuer – vor allem hinsichtlich der Beeinflussung des nationalen und internationalen Wettbewerbs – berücksichtigt. Die Entscheidungsneutralität kann freilich noch umfassender interpretiert und auf weitere ökonomische Entscheidungen der Unternehmen (Standortwahl, Arbeitsnachfrage, Investitionstätigkeit, Finanzierung, Rechtsform) und der Haushalte (Arbeitsangebot, Sparen) ausgeweitet werden.

Schließlich ist die Forderung nach administrativer Praktikabilität und Erhebungsbilligkeit von Bedeutung, um die Verwaltungskosten des Staates sowie die Entrichtungskosten der Steuerpflichtigen so gering wie möglich zu halten. Dieses Kriterium spricht tendenziell gegen Vorschläge, die mit einer großen Zahl von Einzelsteuern bzw. Bemessungsgrundlagen operieren und dadurch den Aufwand sowie die Gestaltungsanfälligkeit des Gemeindesteuersystems vergrößern.

Das skizzierte Anforderungsprofil²¹ kann und muß nicht von einer einzigen Steuer erfüllt werden. Vielmehr ist darauf zu achten, daß das Gemeindesteuersystem insgesamt die genannten Kriterien möglichst ausgewogen abdeckt. Daraus ergibt sich aber auch die Notwendigkeit, die Stellung der verschiedenen Elemente im Rahmen des Gesamtsystems bei der Analyse der einzelnen kommunalen Steuern und der Reformvorschläge im Auge zu behalten.

D. Reform der kommunalen Unternehmensbesteuerung

I. Mängel der Gewerbesteuer und Ansätze einer Revitalisierung

Gemessen an den Kriterien eines rationalen Gemeindesteuersystems kann die zur Sondersteuer für mittlere und große Betriebe degenerierte Gewerbesteuer nur noch einen Vorteil für sich verbuchen: das Hebesatzrecht, das die Gemeinden so hartnäck-

²⁰ Ausweichreaktionen sind vor allem dann problematisch, wenn eine Abwanderung in Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen nicht mit dem Verzicht auf das bisher in Anspruch genommene kommunale Leistungsangebot gekoppelt ist.

²¹ Vgl. zu den Zielen und Beurteilungskriterien auch *Junkernheinrich* (1991, S. 53 ff.), *Zimmermann/Postlep* (1980), *Zimmermann* (1999, S. 149 ff.).

kig an der Gewerbesteuer festhalten läßt. Die Liste der Mängel ist lang, und die Reformmaßnahmen der letzten Jahre haben die Problematik nochmals verschärft. Die Gewerbesteuer knüpft zwar an der örtlichen Produktion an und erfüllt damit ein elementares Kriterium der kommunalen Unternehmensbesteuerung. Sie verstößt aber gegen nahezu alle konkreten Anforderungen, denen eine örtliche produktionsbezogene Steuer genügen sollte.

(1) Gegen das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs wird in mehrfacher Hinsicht verstoßen. Die Gewerbesteuer belastet nicht alle, sondern nur die gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind ebenso ausgenommen wie die Wohnungswirtschaft²², diverse öffentliche Unternehmen und die freien Berufe. Darüber hinaus trifft die Gewerbesteuer wegen der hohen Freibeträge nur die mittleren und großen Gewerbebetriebe. Der Kreis der materiell Steuerpflichtigen weicht also gravierend von dem Kreis der Unternehmen ab, die von den kommunalen Leistungen profitieren und die von der Wirtschaft verursachten Kosten übernehmen sollten. In vielen Fällen resultiert daraus eine für die kommunalpolitische Willensbildung problematische wechselseitige Abhängigkeit zwischen Gemeinden und einzelnen ortsansässigen Unternehmen.

(2) Infolge der unbefriedigenden Abgrenzung des Kreises der Steuerpflichtigen, aber auch bedingt durch die Bemessungsgrundlage „Gewerbeertrag“ verteilt sich das Aufkommen der Gewerbesteuer nicht bedarfsgerecht auf die Gemeinden. „Die regionalen Unterschiede in der Wirtschaftsstruktur führen [...] über unterschiedliche Anteile steuerpflichtiger und auch Steuern zahlender Unternehmen zu räumlichen Disparitäten des Steueraufkommens“ (*Junkernheinrich/Notheis*, 1996, S. 25). Die ungleichmäßige Streuung des Gewerbeertrags verstärkt die Aufkommensunterschiede²³. Die Gewerbesteuer ist daher ein Störfaktor der räumlichen Ordnung (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1982, S. 41). Infolge der selbst bei gleichen Hebesätzen ungleichmäßigen Streuung des Aufkommens zwischen Gemeinden gleicher Größenklasse und ähnlicher Struktur trägt auch das prinzipiell sinnvolle Hebesatzrecht bei dieser Steuer wenig zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung und Finanzautonomie bei.

(3) Die hohe konjunkturelle Aufkommenselastizität der Gewerbesteuer, die nach dem Wegfall der Gewerbekapitalsteuer noch stärker ausgeprägt ist, stellt aus der Sicht der steuerpflichtigen Unternehmen einen Vorteil dar. Für die Gemeinden be-

²² Allerdings unterliegen die Erträge des Grund und Bodens in der Land- und Forstwirtschaft sowie in der Wohnungswirtschaft der Grundsteuer.

²³ Gewinner waren bislang die Gemeinden im Umland der Ballungszentren, während die altindustrialisierten Regionen und vor allem ihre Kernstädte eine ungünstige Entwicklung zu verzeichnen hatten. „Ferner zeigt sich ein Stadt-Land- und ein Nord-Süd-Gefälle. Es offenbart sich eine nicht bedarfsgerechte Verteilung der Steuereinnahmen, die in einer Abkopplung strukturschwacher Gemeinden und Verdichtungsräume und in einer verstärkten Streuung der Steuerkraft zwischen Kommunen gleicher Größe und Funktion zum Ausdruck kommt“ (*Linscheid/Truger*, 1997, S. 386).

deutet sie jedoch starke Einnahmenverluste in der Rezession und ausgeprägte Zuwächse in der Hochkonjunktur, was in Verbindung mit der einnahmenorientierten Ausgabentätigkeit der Kommunen prozyklische Wirkungen hervorruft. Zwischen den Belangen der Gemeinden und der Unternehmen besteht hier ein Zielkonflikt, dem die Gewerbesteuer nicht hinreichend Rechnung trägt.

(4) Auch mit den allgemeinen Grundsätzen der Steuer- und Finanzpolitik steht die Gewerbesteuer, die nicht gerade zu den erhebungsbilligen Steuern gehört, im Widerspruch. Die schon gegen das Äquivalenzprinzip und den Interessenausgleich verstoßende Konzentration der Steuerbelastung auf eine kleine Zahl von Unternehmen ist auch im Hinblick auf die nationale Wettbewerbsneutralität der Besteuerung nicht zu vertreten. Wegen des fehlenden Grenzausgleichs sieht sich die Gewerbesteuer darüber hinaus dem Vorwurf ausgesetzt, die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen zu beeinträchtigen.

(5) Hinzu kommen wiederum Unzulänglichkeiten der Bemessungsgrundlage. Zwar ist die Doppelbelastung der Kapitalerträge durch Gewerbeertrag- und Gewerkekaptalsteuer entfallen. Infolge der nur hälftigen Einbeziehung der Dauerschuldzinsen bei der Bestimmung des Gewerbeertrags kommt es aber weiterhin zu einer Benachteiligung der Eigen- gegenüber der Fremdfinanzierung und damit zu einem Verstoß gegen die Finanzierungsneutralität. Die Besteuerung des Unternehmerlohns als Teil des Gewerbeertrags benachteiligt zudem die natürlichen Personen und Personengesellschaften gegenüber den Kapitalgesellschaften und verletzt infolgedessen die Rechtsformneutralität.

Zur Behebung ihrer fundamentalen Schwächen ist unter pragmatischen Gesichtspunkten immer wieder eine Revitalisierung der Gewerbesteuer in Erwägung gezogen worden (*Dziadkowski*, 1987, S. 330 ff.; *Pfaffernoschke*, 1990, S. 204 ff.). Solche Vorschläge enthalten in der Regel eine Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen durch Einbeziehung der freien Berufe²⁴ und eventuell auch der öffentlichen Verwaltung (ohne Gemeinden). Um die Diskriminierung des Eigenkapitals zu beseitigen, müßten die 1984 eingeführten Abschläge bei den Hinzurechnungen rückgängig gemacht werden. Auch der Freibetrag und die Staffelung der Steuermeßzahlen bei den Personalunternehmen müßten mit Blick auf das Äquivalenzprinzip entfallen.

In Betracht gezogen wird darüber hinaus die bundesweite Wiedereinführung der Lohnsummensteuer. Dieser Vorschlag zielt schon auf eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage in Richtung der Wertschöpfung und kann als halbherziger Versuch der Implementierung einer kommunalen Wertschöpfungsteuer angesehen werden²⁵. Daher soll auf die Vor- und Nachteile einer solchen Lösung an dieser Stelle

²⁴ Allein die Einbeziehung der freien Berufe würde nach Schätzungen zwischen 4 und 6 Mrd. DM an Steuermehreinnahmen erbringen (*Junkernheinrich/Notheis*, 1996, S. 32).

²⁵ Einige Revitalisierungsmodelle (*Klaus-Dieter-Arndt-Stiftung*, 1986) umfassen auch die Gewerkekaptalsteuer, die aus heutiger Sicht wohl nicht mehr zur Debatte steht. Sie wäre we-

nicht näher eingegangen werden. Es sei allerdings darauf hingewiesen, daß der Vorschlag die Möglichkeit einer differenzierten Belastung der verschiedenen Wertschöpfungskomponenten enthält und insofern mit der Idee einer faktoreinsatzneutralen Wertschöpfungssteuer nicht zu vereinbaren ist.

Die Revitalisierungsmodelle bleiben im folgenden außer Betracht. Entweder reduzieren sie nur das Ausmaß der als besonders gravierend angesehenen Mängel der Gewerbesteuer, ohne ihre fundamentalen Schwächen zu beseitigen, oder sie etikettieren eine pragmatisch abgeschwächte Variante des umfassenderen Reformkonzepts der kommunalen Wertschöpfungssteuer als modifizierte Gewerbesteuer, vermutlich um die politische Durchsetzbarkeit dieses Modells zu verbessern.

II. Kommunale Wertschöpfungssteuer versus Umsatzsteuerbeteiligung

Als grundlegende Alternativen zur Gewerbesteuer konkurrieren seit langem die kommunale Wertschöpfungssteuer und eine Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer²⁶. Diese Ansätze weisen vielleicht mehr Gemeinsamkeiten als Unterschiede auf, stehen sich aber insofern recht unversöhnlich gegenüber, als die Gemeinden die Wertschöpfungssteuer, die Unternehmen dagegen die Umsatzsteuerbeteiligung favorisieren. Im folgenden sollen die beiden traditionell bedeutsamsten Reformvorschläge anhand der Kriterien eines rationalen Gemeindesteuersystems miteinander verglichen werden. Dabei geht es nicht zuletzt darum, einige in der öffentlichen Diskussion verbreitete Vorurteile über ihre relativen Vor- und Nachteile zurechtzurücken.

Die kommunale Wertschöpfungssteuer hat die Aufgabe, die bei der örtlichen Produktion entstehenden Einkommen zu erfassen. Bemessungsgrundlage ist die lokale Wertschöpfung, die additiv als Summe von Löhnen, Zinsen, Mieten und Gewinnen oder subtraktiv durch Abzug der Vorleistungen und Abschreibungen von den Umsatzerlösen ermittelt werden kann. Eine Einbeziehung der freien Berufe und der staatlichen Einrichtungen, u. U. auch der Landwirtschaft und der Wohnungswirtschaft (bei Wegfall der Grundsteuer), erscheint im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung angezeigt. Es entspricht dem Objektsteuercharakter einer Wertschöpfungssteuer, daß sie mit einem proportionalen Steuersatz ausgestattet wird. Dieser kann aufgrund der umfassenden Bemessungsgrundlage relativ niedrig sein (2,5 bis 3%)²⁷. Zur Stärkung der kommunalen Finanzautonomie ist ein (eventuell beschränktes) Hebesatzrecht vorgesehen.

gen der Doppelbelastung der Kapitalerträge mit einer wertschöpfungsorientierten Reform der Gewerbesteuer nicht vereinbar.

²⁶ Die Gemeinden sind seit 1998 bereits an der Umsatzsteuer beteiligt. Insofern geht es hier um die Ausweitung der kommunalen Beteiligung im Gegenzug zu einer Abschaffung der verbliebenen Gewerbeertragsteuer.

²⁷ Steuersätze zwischen 2,48% und 2,63% ermittelte *Strauß* (1988, S. 150 ff.).

Während die kommunale Wertschöpfungsteuer als eigenständige Gemeindesteuer konzipiert ist, laufen die Vorschläge zur (weitergehenden) Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer stets auf eine Einschränkung der kommunalen Finanzautonomie hinaus. Bei einer vollständigen Aufhebung der Gewerbesteuer sollen die Gemeinden prozentual an der entsprechend erhöhten Umsatzsteuer beteiligt werden. Das den Gemeinden zustehende Umsatzaufkommen muß dann nach einem unternehmensbezogenen Schlüssel auf die einzelnen Gemeinden verteilt werden.

Der Weg einer partiellen Substitution der Gewerbesteuer durch die Umsatzsteuerbeteiligung wurde 1998 bei der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer bereits beschritten. Gleichzeitig hat man den Gemeinden jedoch eine Steuerquelle mit Bezug zur kommunalen Wirtschaftskraft und Hebesatzrecht grundgesetzlich garantiert. Infolgedessen ist es verfassungsrechtlich nicht möglich, die verbliebene Gewerbeertragsteuer einfach in der Umsatzsteuerbeteiligung aufgehen zu lassen. Dies wäre auch mit der oben begründeten Forderung nach mindestens einer Hauptsteuer mit Hebesatzrecht nicht vereinbar. Wenn im folgenden dennoch ein erweiterter Umsatzsteuerverbund diskutiert wird, so läßt sich diese Vorgehensweise nur damit rechtfertigen, daß ein Hebesatzrecht bei Wegfall der Gewerbesteuer auch im Rahmen der kommunalen Einkommensbesteuerung realisierbar wäre (vgl. Abschnitt F. I).

1. Zusammenhang der Bemessungsgrundlagen

Bei der Beurteilung der Reformvorschläge ist zu differenzieren zwischen dem ökonomischen Charakter der Steuern, mit denen die Gewerbesteuer insgesamt aufkommensneutral ersetzt werden soll, und dem Schlüssel für die Verteilung des Steueraufkommens auf die Gemeinden. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage stimmen Wertschöpfungsteuer und Nettoumsatzsteuer stark überein. Sieht man von Lagerbestandsänderungen und selbsterstellten Anlagen ab, so ergibt sich die (Netto-)Wertschöpfung eines Unternehmens aus dem Umsatz abzüglich der Vorleistungen und der Abschreibungen. Die Wertschöpfung entspricht also dem Nettoumsatz in der Abgrenzung, die einer Umsatzsteuer vom Einkommenstyp zugrunde liegt. Nun ist aber die deutsche Mehrwertsteuer eine Umsatzsteuer vom Konsumtyp, denn sie erlaubt den Abzug der gesamten Investitionsausgaben und nicht nur der Abschreibungen. Neben der dadurch herbeigeführten Freistellung der Nettoinvestitionen besteht der zweite Unterschied darin, daß die Exporte von der Umsatzsteuer ausgenommen sind, obwohl die Exportgüter zur inländischen Wertschöpfung rechnen²⁸.

²⁸ Dies gilt nicht für die von Homburg vorgeschlagene kommunale Umsatzsteuer (*Homburg*, 1996, S. 491 ff.), die mit einem Hebesatzrecht ausgestattet werden soll und daher weder im Vorsteuerverfahren abzugsfähig noch grenzausgleichsfähig ist (*Linscheid/Truger*, 1997, S. 388). Der Vorschlag zielt aus standortpolitischen Gründen auf eine steuerliche Freistellung der Normalverzinsung des mobilen Kapitals. Dagegen spricht, daß dann nicht mehr alle Pro-

Neben dem bei der Umsatzsteuerbeteiligung fehlenden Hebesatzrecht begründen diese Differenzen einen großen Teil der Meinungsverschiedenheiten zwischen den Interessenvertretern der Gemeinden und der Wirtschaft. Ihre tatsächliche Bedeutung wird allerdings nicht immer zutreffend eingeschätzt. Die entscheidenden Aspekte treten klarer hervor, wenn man einmal von einer Verteilung des den Gemeinden zustehenden Umsatzsteueraufkommens nach Maßgabe der lokalen Wertschöpfung ausgeht und damit die aus einem möglicherweise anders gearteten Verteilungsschlüssel resultierenden Wirkungen neutralisiert.

2. *Fiskalische Äquivalenz und Interessenausgleich*

Eine proportionale Wertschöpfungsteuer beteiligt die Gemeinden gleichmäßig an den örtlichen Produktionsleistungen. Sie ermöglicht daher eine Finanzierung der kommunalen Leistungen, die allen ortsansässigen Unternehmen zugute kommen, im Sinne der gruppenmäßigen Äquivalenz und des Interessenausgleichs. Da die Wertschöpfung das beste Maß der örtlichen Wirtschaftskraft darstellt, kann man auch sagen, daß die ortsansässigen Unternehmen in Ermangelung eines geeigneten Indikators für ihre Inanspruchnahme der kommunalen Infrastruktur nach Maßgabe ihrer objektiven Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der Gemeindeausgaben herangezogen werden.

Die Umsatzsteuerbeteiligung ist demgegenüber weniger geeignet, den Grundsatz des Interessenausgleichs zu realisieren, da der direkte Bezug zur örtlichen Produktion fehlt. Dazu tragen die Freistellung der Investitionen und Exporte bei. Im Vergleich zu Unternehmen, die vorwiegend den inländischen Markt bedienen, würden exportorientierte Unternehmen einen geringeren (u. U. auch gar keinen) Beitrag zur Finanzierung der kommunalen Infrastruktur leisten. Auch die besonders investitionsstarken Unternehmen hätten gemessen an ihrer Leistungskraft nur einen unterproportionalen Finanzierungsanteil zu übernehmen. Bei der staatlichen Umsatzsteuer mag die Freistellung der Investitionen aus wachstumspolitischen Gründen akzeptabel und die Freistellung der Exporte mit Blick auf die Herstellung der internationalen Wettbewerbsneutralität sogar unverzichtbar sein; bei der kommunalen Unternehmensbesteuerung ist beides eher von Nachteil.

3. *Räumliche Streuung des Steueraufkommens*

Die starken Unterschiede in der kommunalen Steuerkraft sind ein Hauptargument gegen die heutige Gewerbesteuer. Die Wertschöpfungsteuer trägt zum Abbau ungerechtfertigter Steuerkraftdifferenzen bei, weil sie den Kreis der Steuerpflichtigen

duktionsfaktoren gleichmäßig belastet werden. Auch erscheint die reale Bedeutung der induzierten Steuerarbitrage bei einer Äquivalenzsteuer mit niedrigem Tarif zweifelhaft (*Reding/Müller, 1999, S.425*).

und die Bemessungsgrundlage gegenüber der Gewerbesteuer sinnvoll erweitert und damit – bezogen auf die ortsansässigen Unternehmen – eine gleichmäßigere Verteilung des Aufkommens sicherstellt. Die vorliegenden empirischen Studien (*Schmitt*, 1986; *Strauß*, 1988; *Junkernheinrich*, 1991; *Kalich*, 1992) deuten darauf hin, daß der Übergang zur kommunalen Wertschöpfungsteuer eine erhebliche Verminderung der problematischen Steuerkraftdifferenzen herbeiführen würde.

Bei der Umsatzsteuerbeteiligung sind die Streuungseigenschaften abhängig vom Verteilungsschlüssel. Im Prinzip könnte man die lokale Wertschöpfung verwenden, was eine weitgehende Übereinstimmung mit der Wertschöpfungsteuer bedeuten würde (*Peffekoven*, 1996, S. 41), übrigens auch hinsichtlich der Erhebung der erforderlichen Daten. Die meisten Modelle operieren jedoch mit anderen wirtschaftsbezogenen Schlüsselgrößen (Beschäftigtenzahl, Löhne und Gehälter, Anlagevermögen) und kombinieren sie in unterschiedlicher Gewichtung²⁹. Alle von der Wertschöpfung abweichenden Verteilungsschlüssel implizieren allerdings die Gefahr allokativer Verzerrungen, weil „sich die kommunalen Bemühungen zur Pflege der örtlichen Wirtschaft an einem ‚falschen‘ Faktoreinsatzverhältnis orientieren“ (*Junkernheinrich/Notheis*, 1996, S. 36). Insofern hat die Wertschöpfungsteuer hinsichtlich der Aufkommensstreuung einen natürlichen Vorteil gegenüber der Umsatzsteuerbeteiligung. Diese kann höchstens für sich beanspruchen, daß sie in der Umstellungsphase die Chance bietet, die Anpassung der Gemeinden an die prinzipiell erwünschten Verschiebungen der Steuerkraft durch geeignete Übergangsschlüssel zu erleichtern³⁰.

4. Ertragsunabhängigkeit und Aufkommenselastizität

Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft lehnen die kommunale Wertschöpfungsteuer nicht zuletzt wegen der Einbeziehung der Löhne und anderer ertragsunabhängiger Komponenten ab. Sie sehen darin eine beschäftigungsfeindliche „Superlohnsummensteuer“, die den Rationalisierungsdruck verstärken und die Wettbewerbsposition der deutschen Unternehmen verschlechtern würde (*DIHT* u. a., 1984, S. 40). Diese Argumentation verliert allerdings stark an Überzeugungskraft, wenn die Wirtschaft gleichzeitig – anerkennend, daß eine ersatzlose Abschaffung der Gewerbesteuer keine realistische Perspektive darstellt – eine Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer favorisiert.

Die Einbeziehung der Löhne ist kein Spezifikum der Wertschöpfungsteuer. Vielmehr bildet die Lohnsumme auch den größten Teil des Nettoumsatzes, was schon aufgrund der weitgehenden Übereinstimmung der beiden Bemessungsgrundlagen

²⁹ Das Institut Finanzen und Steuern hat beispielsweise vorgeschlagen, die Verteilung des Umsatzsteueranteils der Gemeinden je zur Hälfte nach der örtlichen Lohnsumme und dem Wert der materiellen Wirtschaftsgüter vorzunehmen (*Institut Finanzen und Steuern*, 1982; *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, 1984).

³⁰ Der Übergang zur Wertschöpfungsteuer könnte im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs – eventuell über eine Wertschöpfungsteuerumlage – abgedeckt werden.

auf der Hand liegt. Wenn die Heranziehung der Löhne überhaupt ein Nachteil sein soll, so trifft dieser Einwand auch die Umsatzsteuermodelle (*Oberhauser*, 1984, S. 20). Im übrigen muß man sehen, daß die alte Gewerbesteuer auf Ertrag und Kapital mit einer Doppelbelastung der Kapitalerträge verbunden war. Ihr rechtzeitiger Ersatz durch die Wertschöpfungsteuer hätte insofern keine Extrabesteuerung der Löhne bedeutet, sondern die durch die Gewerbesteuer verletzte Neutralität der Besteuerung hinsichtlich des Einsatzes der Produktionsfaktoren erst hergestellt.

Interessanterweise trifft der Vorwurf der Ertragsunabhängigkeit die Umsatzsteuer sogar in noch stärkerem Maße als die Wertschöpfungsteuer, und zwar gerade aufgrund der von den Unternehmen eher positiv bewerteten Freistellung der Nettoinvestitionen. Erfahrungsgemäß schwankt die Investitionsnachfrage im Konjunkturverlauf stärker, der private Konsum dagegen schwächer als das Sozialprodukt. Infolgedessen ist die konjunkturelle Aufkommenselastizität der Nettoumsatzsteuer vom Konsumtyp kleiner als die Aufkommenselastizität einer Wertschöpfungsteuer, die – bei umfassender Abgrenzung der Bemessungsgrundlage und der einbezogenen Wirtschaftsbereiche – ziemlich genau bei 1 liegt.

Im Durchschnitt ist die Ertragsunabhängigkeit der Umsatzsteuer also größer als die der Wertschöpfungsteuer. Aus dem Blickwinkel der Unternehmen, die an einer ertragsabhängigen Steuerbelastung interessiert sind, müßte infolgedessen eigentlich die Wertschöpfungsteuer vorgezogen werden. Unter dem Gesichtspunkt der Verstärkung der Gemeindefinanzen schneidet dagegen die Umsatzsteuer besser ab. Insgesamt sind die Unterschiede aber zu gering, um hinsichtlich des Stabilisierungsbeitrags der Gemeinden eine eindeutige Empfehlung zugunsten der einen oder anderen Lösung zu geben. Auch den erforderlichen Anstieg des Steueraufkommens im Wachstum gewährleisten beide Modelle.

5. Wettbewerbs- und Entscheidungsneutralität

Im Hinblick auf ihre allokativen Eigenschaften ist zunächst einmal hervorzuheben, daß die Reformvorschläge im Gegensatz zur Gewerbesteuer rechtsform- und finanzierungsneutral sind. Bei der kommunalen Wertschöpfungsteuer wie bei der Umsatzsteuerbeteiligung treten Wettbewerbsverzerrungen auf nationaler Ebene kaum noch auf, weil (und soweit) alle Unternehmen gleichmäßig zur Finanzierung der kommunalen Ausgaben herangezogen werden. Allerdings gewährleistet nur die Wertschöpfungsteuer die Neutralität bezüglich des Einsatzes der Produktionsfaktoren, während die Umsatzsteuer infolge der Freistellung der Nettoinvestitionen eine (wachstumspolitisch möglicherweise erwünschte) Verzerrung zugunsten des Faktors Kapital bewirkt.

Als indirekte Einkommensteuer hat die Wertschöpfungsteuer im übrigen einige allokativen Eigenschaften, die auch bei der direkten Einkommensteuer auf Kritik gestoßen sind. Sie bewirkt eine Diskriminierung der Sachinvestitionen gegenüber einer Geldmarktanlage (*Richter/Wiegand*, 1991 b, S. 452). Im Überwälzungsfall, von

dem typischerweise auszugehen ist, kann sie auch zu negativen Leistungsanreizen bei den Haushalten führen. Nicht wenige Ökonomen plädieren daher für den Übergang zu einem konsumorientierten Steuersystem. Im Unternehmensbereich favorisieren sie dementsprechend eine Cash-Flow-Steuer oder eine zinsbereinigte Gewinnsteuer als Ersatz der klassischen Gewinnbesteuerung. Derartige Steuern mögen investitionsneutral und der Wertschöpfungsteuer insofern überlegen sein (*Fehr/Wiegand*, 2000, S. 481), erfüllen aber wegen ihrer Gewinnabhängigkeit nicht die besonderen Anforderungen, die an eine Gemeindesteuer zu stellen sind.

In diesem Zusammenhang schreibt der Beirat (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1982, S. 135): „Auch der Vorschlag, die Gemeinden an der Besteuerung der Gewinne zu beteiligen, kann nicht befriedigen. Zwar würde der Forderung nach Einfachheit und Gewinnabhängigkeit der Besteuerung Rechnung getragen, doch blieben zentrale Anforderungen an eine Kommunalsteuer unberücksichtigt. Insbesondere fehlten die außerordentlich wichtigen Eigenschaften der gleichmäßigen Streuung und der Stetigkeit des Aufkommens sowie des Interessenausgleichs.“ *Junkernheinrich/Notheis* (1996, S. 32) verweisen darauf, daß eine einseitige Gewinnbesteuerung nach Modellrechnungen zu einer massiven Umverteilung des Steueraufkommens in die großen Städte und einer erheblichen Verstärkung der Streuung führen kann. Jedes Abrücken von der Wertschöpfungsteuer bedürfe daher einer genauen quantitativen Wirkungsabschätzung. Die genannten Punkte betreffen auch die Cash-Flow-Steuer, die als Einnahmenüberschußrechnung mit Sofortabschreibung und vollständigem Verlustausgleich angesehen werden kann. Wegen der Sofortabschreibung dürfte sie zu starken Schwankungen des Steueraufkommens führen und erscheint „schon allein wegen ihrer unzureichenden Finanzierungsunterstützung gemeindlicher Leistungserstellungen nicht realisierbar“ (*Rose*, 1991, S. 208).

Zweifelhaft erscheint auch, ob die kommunale Besteuerung eine Vorreiterrolle für eine effizienzorientierte Reform des Steuersystems übernehmen kann. Es wäre wohl kaum sinnvoll, auf der kommunalen Ebene eine mit der traditionellen Einkommens- und Gewinnbesteuerung konkurrierende Cash-Flow-Steuer einzuführen, solange Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Gesamtstaat unverändert beibehalten werden. Nimmt man hinzu, daß die reale Bedeutung der skizzierten Substitutionseffekte umstritten ist, so erscheint es vertretbar, auf die Berücksichtigung der Cash-Flow-Steuer als Option für eine Reform des Gemeindesteuersystems zu verzichten.

Wertschöpfung- und Umsatzsteuer sind hinsichtlich des Wettbewerbs zwischen den Unternehmen in einer geschlossenen Volkswirtschaft als weitgehend neutral und insoweit gleichwertig einzustufen. Dies gilt auch für die gesamtwirtschaftlichen Möglichkeiten der Steuerüberwälzung³¹. Allerdings kann bei der Wertschöp-

³¹ Die Ablehnung der Wertschöpfungsteuer durch die Wirtschaftsverbände dürfte auch mit dem Vorurteil zusammenhängen, daß die Umsatzsteuer leichter überwälzbar sei. Dies trifft hinsichtlich der gesamtwirtschaftlichen Überwälzungsbedingungen (Nachfrageentwicklung, Elastizität des Geldangebots) nicht zu. Im Falle einer aufkommensneutralen Substitution der Gewerbesteuer dürften ohnehin keine nennenswerten Preiseffekte auftreten. Allenfalls die mit der

fungsteuer ein Ausgleich der Steuerbelastung an der Grenze nicht vorgenommen werden, was gegenüber der Umsatzsteuerbeteiligung (aber nicht gegenüber der Gewerbesteuer) die Wettbewerbsposition deutscher Anbieter auf den Weltmärkten beeinträchtigen kann. Der Wettbewerbsnachteil gegenüber dem Ausland wird bei flexiblen Wechselkursen durch eine Abwertung der Inlandswährung tendenziell korrigiert, doch ist diese Möglichkeit infolge der Euro-Einführung gegenüber wichtigen Handelspartnern entfallen. Insofern erscheint es verständlich, daß die stark exportorientierte deutsche Wirtschaft eine Umsatzsteuerlösung gegenüber der Wertschöpfungssteuer präferiert³².

Dennoch muß den Kritikern der Wertschöpfungssteuer entgegengehalten werden, daß die Anlastung der Kosten der Infrastruktureinrichtungen bei den Nutzern der gesamtwirtschaftlichen Effizienz dient. Insofern liegt hier ein Konflikt zwischen wettbewerbspolitischen Zielen und den Prinzipien der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs vor. Man kann durchaus der Auffassung sein, daß die Freistellung der in den Exporten enthaltenen Wertschöpfung nicht die Neutralität einer kommunalen Unternehmensteuer erhöht, sondern eine verdeckte Exportförderung darstellt. Solange andere Länder ihre kommunalen Leistungen jedoch aus allgemeinen Steuermitteln und insbesondere aus einer relativ höheren Umsatzsteuer finanzieren, verbleibt letzten Endes ein Wettbewerbsnachteil für die deutschen Unternehmen, der einen Teil der Vorbehalte der Wirtschaft gegenüber der Wertschöpfungssteuer erklärt.

6. Praktikabilität und Erhebungsbilligkeit

Gegenüber der Umsatzsteuerbeteiligung scheint die Wertschöpfungssteuer auch unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität und Erhebungsbilligkeit schlechter abzuschneiden. Steuertechnisch ist die Wertschöpfung jedoch im Prinzip nicht schwer zu ermitteln. Für alle die Unternehmen, die eine Steuerbilanz für die Gewinnbesteuerung erstellen, liegen die benötigten Werte in der Gewinn- und Verlustrechnung vor³³. Sie lassen sich ohne Korrekturen im Rahmen der kommunalen Wertschöpfungsbesteuerung verwenden; denn bei einer Steuer, die maximal drei Prozent der Bemessungsgrundlage ausmacht, kann auf perfektionistische Umrechnungen verzichtet werden (*Oberhauser*, 1984, S. 17).

Bei den bislang gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen dürfte der Verwaltungsaufwand daher kaum steigen. Daß die in jeder Hinsicht notwendige Erweiterung des

Abschaffung der Gewerbesteuer verbundenen Belastungverschiebungen zwischen den Unternehmen können per Saldo zu gewissen Preiserhöhungen führen, wenn die belasteten Unternehmen ihre Preise anheben, während die entlasteten Unternehmen keine entsprechenden Preissenkungen vornehmen.

³² Der Vorteil der Umsatzsteuer besteht nur, solange in der EU das Bestimmungslandprinzip angewandt und nicht zum Ursprungslandprinzip übergegangen wird.

³³ Vgl. zur Ermittlung der Wertschöpfung aus dem betrieblichen Rechnungswesen *Pfaffernoschke* (1990, S. 273 ff.).

Kreises der Steuerpflichtigen einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursacht, liegt auf der Hand, ist aber kein überzeugender Einwand. Im übrigen muß man sehen, daß auch die Verteilung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer nach mehr oder weniger komplizierten Verteilungsschlüsseln die Finanzverwaltung vor zusätzliche Aufgaben stellt.

7. Hebesatzrecht und Finanzautonomie

Als Zwischenergebnis kann man festhalten, daß die kommunale Wertschöpfungssteuer gegenüber einer Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer klare Vorteile bei der Herstellung der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs verbuchen kann. Auch hinsichtlich der räumlichen Streuung des Steueraufkommens schneidet die Wertschöpfungssteuer tendenziell besser ab, doch könnte man den Umsatzsteueranteil der Gemeinden nach der lokalen Wertschöpfung verteilen und insofern weitgehende Gleichwertigkeit herstellen. Diese besteht bereits – entgegen den Bedenken der Unternehmerverbände gegenüber der Wertschöpfungssteuer – bezüglich der Ertragsunabhängigkeit und der Aufkommenselastizität der beiden Reformvorschläge. Unter wachstums- und wettbewerbspolitischen Aspekten liegt die Umsatzsteuerbeteiligung dagegen vorn, weil sie die Investitionen und die Exporte nicht belastet. Genau diese Faktoren mindern aber die fiskalische Äquivalenz und sprechen daher aus kommunalpolitischer Sicht gegen die Umsatzsteuer. Infolgedessen fällt ein klares Urteil aufgrund der bislang vorgetragenen Argumente nicht leicht.

Den Ausschlag geben muß letzten Endes das Hebesatzrecht, das bei der Wertschöpfungssteuer konstitutiv, bei der Umsatzsteuerbeteiligung dagegen nicht realisierbar ist. Wie eingangs erwähnt, könnte man zwar versuchen, den Verlust an kommunaler Finanzautonomie bei einem Wechsel zum Umsatzsteuerverbund durch die Implementierung eines Hebesatzrechts bei der Einkommensteuer auszugleichen. Damit hätten die Gemeinden weiterhin eine gewisse finanzielle Beweglichkeit; sie könnten aber nicht mehr gezielt die ortsansässigen Unternehmen zur Finanzierung überdurchschnittlicher Leistungen heranziehen. Natürlich gilt dieser Einwand analog für den heutigen Einkommensteuerverbund und die fehlende Möglichkeit einer differenzierten Belastung der Einwohner mit Blick auf die ihnen zugute kommenden Leistungen der Gemeinden. Dies spricht jedoch eher für ein doppeltes Hebesatzrecht als für die Ausweitung des Verbundsystems³⁴.

Unter Autonomiegesichtspunkten ist die kommunale Wertschöpfungssteuer also allen Beteiligungsmodellen vorzuziehen. Damit steht man vor dem Dilemma, daß die Wertschöpfungssteuer als First-Best-Lösung aus der Sicht der Gemeinden auf den entschiedenen Widerstand der Unternehmen stößt, während umgekehrt die von den Unternehmen präferierte Umsatzsteuerlösung von den Gemeinden wenig ge-

³⁴ Auf die Möglichkeiten einer Reform der Einkommensteuerbeteiligung wird in Kapitel F noch genauer eingegangen.

schätzt wird. Die Gewerbesteuerreform hat sich zwischen diesen Interessenstandpunkten festgelaufen. Angesichts der schon bestehenden Umsatzsteuerbeteiligung könnte man sogar geneigt sein, die Wertschöpfungsteuer als politisch gescheitert einzustufen.

Die weiteren Überlegungen zur Gewerbesteuerreform sind vor diesem Hintergrund als Versuch zu verstehen, die politischen Widerstände gegen das nach Auffassung nicht weniger Finanzwissenschaftler immer noch mit Abstand beste Konzept einer kommunalen Unternehmensteuer zu überwinden. Mit diesem Ziel wird im folgenden ein Modell vorgestellt, das die kommunale Wertschöpfungsteuer mit der Umsatzsteuer verknüpft. Es eröffnet die Chance, die wesentlichen Vorzüge der Umsatzsteuer aus der Sicht der Unternehmen mit den wesentlichen Vorzügen der Wertschöpfungsteuer aus der Sicht der Gemeinden zu verbinden. Man kann diese Vorgehensweise angreifen, weil sie eine Second-Best-Variante der Wertschöpfungsteuer zur Diskussion stellt. Da der Kern des Konzepts unangetastet bleibt, dürften gewisse Abstriche von der „reinen Lehre“ jedoch vertretbar sein.

E. Modell einer anrechenbaren Wertschöpfungsteuer

I. Der Reformvorschlag im Überblick

Der hier präsentierte Vorschlag zum Ersatz der Gewerbesteuer basiert auf der Idee, die Implementierung einer kommunalen Wertschöpfungsteuer durch die direkte oder indirekte Anrechnung der normierten Steuerschuld auf eine entsprechend erhöhte Umsatzsteuer zu erleichtern. Das Anrechnungsmodell dient vorwiegend der Umsetzung eines schon für sich genommen akzeptablen Reformvorschlags gegen politische Widerstände und Interessenstandpunkte, weist aber auch einige Besonderheiten gegenüber der Wertschöpfungsteuer auf, die oftmals als vorteilhaft angesehen werden.

Der Reformvorschlag umfaßt folgende Elemente: (1) Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Wertschöpfungsteuer mit Hebesatzrecht. (2) Verrechnung der mit dem bundesdurchschnittlichen Hebesatz normierten Wertschöpfungsteuer mit der Umsatzsteuer (Variante I) oder mit der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (Variante II). (3) Aufkommensneutrale Erhöhung der Umsatzsteuer zur Gegenfinanzierung der Mindereinnahmen, die bei der Umsatzsteuer (Variante I) oder bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (Variante II) infolge der Anrechnung der kommunalen Wertschöpfungsteuer eintreten. (4) Entflechtung des Steuerverbands durch Abschaffung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuerumlage.

Um Mißverständnissen vorzubeugen, sei mit Blick auf die unter Finanzwissenschaftlern zu Recht verbreitete Abneigung gegenüber einer Vermischung grundverschiedener Steuern schon an dieser Stelle auf einige für die Einordnung des Mo-

dells wichtige Punkte hingewiesen, die anschließend noch genauer herausgearbeitet werden.

(1) Der Vorschlag unterscheidet sich in zentralen Punkten von bereits vorliegenden Anrechnungsmodellen. Vor allem umfaßt er die Abschaffung der Gewerbesteuer, deren Mängel nicht nur gemildert, sondern durch die Einführung der Wertschöpfungsteuer weitgehend beseitigt werden sollen. Die Anrechnung dient auch nicht der Nettoentlastung der Unternehmen, da die Umsatzsteuer im Gegenzug aufkommensneutral erhöht wird. Hervorzuheben ist schließlich, daß die Wirkungen differenzierter Hebesätze durch die Anrechnung nicht beeinträchtigt werden.

(2) Der Vorschlag hat wenig gemein mit den Modellen einer Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer, die den Steuerverbund ausweiten und die kommunale Finanzautonomie beeinträchtigen würden. Der gravierendste Unterschied besteht im Hebesatzrecht, das für Gemeinden wie Unternehmen spürbar bleibt. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage läuft das Modell für die Gemeinden auf eine Wertschöpfungsteuer und für die Unternehmen – allerdings nur im Durchschnitt – auf eine Umsatzsteuerlösung hinaus.

II. Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Umsatzsteuer

In der Modellvariante I, die Anliegen und Funktionsweise des Reformvorschlags am besten zum Ausdruck bringt, erfolgt eine Substitution der Gewerbesteuer durch die kommunale Wertschöpfungsteuer. Die zum bundesdurchschnittlichen Hebesatz ermittelte „nivellierte“ Wertschöpfungsteuerschuld kann von der Umsatzsteuerschuld abgezogen werden. Der daraus resultierende Rückgang des Umsatzsteueraufkommens wird größtenteils durch eine Erhöhung der Umsatzsteuersätze kompensiert. Des weiteren ergeben sich durch den Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Wertschöpfungsteuer Mehreinnahmen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer.

1. Funktionsweise des Modells

Die Kombination dieser Maßnahmen läuft für die Unternehmen im Durchschnitt auf eine Substitution der Gewerbesteuer durch eine höhere Umsatzsteuer hinaus. Die Steuerschuld eines Unternehmens entspricht der Summe aus der Umsatzsteuer und der tatsächlich zu zahlenden Wertschöpfungsteuer abzüglich der normierten Wertschöpfungsteuer. Wenn die Gemeinde den durchschnittlichen Hebesatz anwendet, stimmen tatsächliche und normierte Wertschöpfungsteuer überein, und die Nettosteuerschuld eines Unternehmens entspricht genau der erhöhten Umsatzsteuer. Mit anderen Worten: Im Durchschnitt entfällt die bisherige Gewerbesteuer als „Sonderbelastung“ der deutschen Unternehmen³⁵ zugunsten einer höheren Umsatzsteuer.

³⁵ Diese Klassifikation der Gewerbesteuer vernachlässigt das Äquivalenzprinzip und stellt einseitig auf den Wettbewerbsnachteil der inländischen gegenüber den ausländischen Unternehmen ab (vgl. Abschnitt D. II. 5).

Tabelle 2

Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Umsatzsteuer

<i>Wertschöpfungsteuer</i>		Unternehmen 1	Unternehmen 2	Unternehmen Ø
1	Meßbetrag	5.000	5.000	5.000
2	Hebesatz	250 %	150 %	200 %
3	Wertschöpfungsteuer (1) x (2)	12.500	7.500	10.000
4	Einkommensteuereffekt $-[30 \% \times (3)]$	-3.750	-2.250	-3.000
5	Nettobelastung der Unternehmen (3)-(4)	8.750	5.250	7.000
6	Steuerdifferenz zum Durchschnitt (5) - 7.000	1.750	-1.750	-
<i>Anrechnungsmodell</i>		Unternehmen 1	Unternehmen 2	Unternehmen Ø
1	Meßbetrag	5.000	5.000	5.000
2	Hebesatz	250 %	150 %	200 %
3	Wertschöpfungsteuer (1) x (2)	12.500	7.500	10.000
4	von der Umsatzsteuer abziehbar (1) x 200 %	10.000	10.000	10.000
5	Wertschöpfungsteuer (netto) (3) - (4)	2.500	-2.500	-
6	Erhöhung der Umsatzsteuer 70 % x (4)	7.000	7.000	7.000
7	Einkommensteuereffekt $-[30 \% \times (5)]$	-750	750	-
8	Nettobelastung der Unternehmen (5) + (6) + (7)	8.750	5.250	7.000
9	Steuerdifferenz zum Durchschnitt (8) - 7.000	1.750	-1.750	-
<i>Gegenfinanzierung</i>				
10	Mindereinnahmen durch Anrechnung	-10.000	-10.000	-10.000
11	Mehreinnahmen durch Erhöhung	7.000	7.000	7.000
12	Umsatzsteuer (10) + (11)	-3.000	-3.000	-3.000
13	Einkommensteuer	3.000	3.000	3.000

Tabelle 2 illustriert das Anrechnungsverfahren im Vergleich zur reinen Wertschöpfungsteuer für zwei in jeder Hinsicht identische Unternehmen, die in ihren Gemeinden mit unterschiedlichen Hebesätzen belastet werden. Bei der Ermittlung der Wertschöpfungsteuer wird – analog zur heutigen Gewerbesteuer – nicht direkt

von der Bemessungsgrundlage, sondern vom Steuermeßbetrag ausgegangen (Zeile 1), der dem Produkt aus einer bundeseinheitlichen Steuermeßzahl und der Wertschöpfung entspricht. Multiplikation des Steuermeßbetrags mit dem Hebesatz (Zeile 2) ergibt die Steuerschuld (Zeile 3). Da die Wertschöpfungsteuer als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden kann (Zeile 4), ist die Nettobelastung der Unternehmen geringer als die Steuerschuld (Zeile 5). Illustriert wird dieser Effekt für einen (Grenz-)Steuersatz von 30 %.

Das Anrechnungsmodell gestattet den Abzug der normierten Wertschöpfungsteuer von der Umsatzsteuerschuld (inklusive Erstattung negativer Beträge). Wenn die Gemeinde einen überdurchschnittlichen Hebesatz beschließt, können die ortsansässigen Unternehmen (Unternehmen 1) nicht ihre tatsächliche, sondern nur die nivellierte Wertschöpfungsteuerschuld (Zeile 4) mit der im Gegenzug erhöhten Umsatzsteuer verrechnen. Die mit der Umsatzsteuer saldierte Wertschöpfungsteuer stellt keine Betriebsausgabe dar und kann nicht von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden. Infolgedessen ergibt sich die erforderliche Umsatzsteueranpassung (Zeile 6) aus der anrechenbaren Wertschöpfungsteuer (Zeile 4) nach Abzug des darauf entfallenden Einkommensteuereffektes (für einen Steuersatz von 30 %).

Die über den anrechenbaren Teil hinausgehende (Netto-)Wertschöpfungsteuer (Zeile 5) – und nur diese – dürfen die Unternehmen weiterhin als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen (Zeile 7). Konsequenterweise müssen Unternehmen, die in ihrer Gemeinde einem unterdurchschnittlichen Hebesatz unterliegen (Unternehmen 2), umgekehrt die aus der Verrechnung der nivellierten Wertschöpfungsteuer resultierende Steuererstattung als Betriebseinnahme bei der Einkommensteuer bemessungsgrundlagenerhöhend berücksichtigen. Auch im Anrechnungsmodell werden die hebesatzbedingten Belastungsdifferenzen (Zeile 9) durch den Betriebsausgabenabzug der verbleibenden (Netto-)Wertschöpfungsteuer nach Maßgabe des Einkommensteuersatzes vermindert (in der Tabelle um 30 %).

Tabelle 2 zeigt, daß die Wertschöpfungsteuer und das Anrechnungsmodell unter den getroffenen Annahmen, d. h. für Unternehmen, die sich nur durch den Hebesatz der Wertschöpfungsteuer unterscheiden, zu materiell völlig übereinstimmenden Belastungsprofilen führen. Differenzen stellen sich allerdings ein, wenn sich die Unternehmen bei gleicher Wertschöpfung im Nettoumsatz unterscheiden. Investitionsstarke und exportorientierte Unternehmen weisen relativ zur Wertschöpfung einen geringen Nettoumsatz auf. Sie werden daher von der im Durchschnitt erforderlichen Umsatzsteuererhöhung weniger getroffen und durch das Anrechnungsmodell gegenüber der reinen Wertschöpfungsteuer entlastet.

Die Umsatzsteuererhöhung trifft im übrigen auch die bislang nicht gewerbsteuerpflichtigen, aber umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen. Ein Teil dieser Unternehmen müßte an einer Einbeziehung in die kommunale Wertschöpfungsteuer interes-

siert sein, um den Vorteil der Anrechnung zu nutzen, der sich ergibt, wenn die anrechenbare die tatsächlich zu zahlende Wertschöpfungsteuer übersteigt. Dies dürfte die unter dem Gesichtspunkt des Interessenausgleichs wünschenswerte Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen (z. B. um die freien Berufe) erheblich erleichtern.

2. *Gegenfinanzierung und Finanzausgleich*

Der untere Teil der Tabelle enthält eine Zusammenstellung der Gegenfinanzierung der Steuerausfälle, die sich bei der Umsatzsteuer infolge der Anrechnung der Wertschöpfungsteuer ergeben. Die Gegenfinanzierung erfolgt aus den Mehreinnahmen bei der Einkommensteuer infolge des entfallenden Betriebsausgabenabzugs der anrechenbaren Wertschöpfungsteuer und aus Mehreinnahmen bei der Umsatzsteuer infolge der Erhöhung des Steuersatzes. Per Saldo führt das Modell also zu Mindereinnahmen bei der Umsatzsteuer und zu Mehreinnahmen bei der Einkommensteuer.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß die teilweise „Selbstfinanzierung“ des Anrechnungsmodells durch Mehreinnahmen bei der Einkommensteuer auch den Gemeinden nach Maßgabe ihres Anteils an der Einkommensteuer zugute kommt. Dieser Effekt müßte bei der Bemessung des Gemeindeanteils Berücksichtigung finden, wenn eine für alle Ebenen der Gebietskörperschaften belastungsneutrale Reform gewünscht wird. Dabei wäre auch in Rechnung zu stellen, daß der heutige Umsatzsteueranteil der Gemeinden im Zuge einer Gewerbesteuerreform entfallen soll.

Darüber hinaus treten Verschiebungen des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern sowie zwischen den Ländern ein. Bund und Länder erhalten jeweils 42,5 % der Einkommensteuer und 50 % der Körperschaftsteuer. Bei der Umsatzsteuer belaufen sich die effektiven Anteile 1999 auf 52,24 % für den Bund und 45,69 % für die Länder³⁶. Infolgedessen verliert der Bund bei der Umsatzsteuer mehr als er bei der Einkommensteuer im Gegenzug erhält. Auf der Länderebene kommt es darüber hinaus zu einer Vergrößerung der Finanzkraftunterschiede (vor Länderfinanzausgleich), da die nach dem regionalen Aufkommen verteilte Einkommensteuer gegenüber der nach Einwohnern und bis zu 25 % nach Finanzkraft verteilten Umsatzsteuer an Bedeutung gewinnt.

Auch diese Wirkungen des Anrechnungsmodells können über den Finanzausgleich revidiert werden. Die Tendenz zur Vergrößerung der Finanzkraftunterschiede zwischen den Bundesländern wird im heutigen Länderfinanzausgleich ohnehin

³⁶ Der Bund erhält 1999 einen Vorweganteil in Höhe von 5,63 % des Umsatzsteueraufkommens. Die Gemeinden werden mit 2,2 % an dem verbleibenden Umsatzsteueraufkommen beteiligt. Der Rest geht zu 50,5 % an den Bund und zu 49,5 % an die Länder. Daraus ergeben sich die effektiven Anteile an der Umsatzsteuer in Höhe von 52,24 % für den Bund, 45,69 % für die Länder und 2,07 % für die Gemeinden.

weitgehend korrigiert. Die Verschiebungen zwischen Bund und Ländern lassen sich durch einen erhöhten Bundesanteil an der Umsatzsteuer oder auch durch einen (bei der Reform des Länderfinanzausgleichs ohnehin anstehenden) Abbau der Bundesergänzungszuweisungen ausgleichen.

Die Überlegungen zur Gegenfinanzierung und den daraus resultierenden Konsequenzen für den Finanzausgleich basieren allerdings auf der Voraussetzung, daß die Umsatzsteuererhöhung voll in den Preisen weitergegeben wird. Eine solche Konstellation erscheint wenig plausibel, denn das Anrechnungsmodell verändert nur die Struktur, aber nicht das Niveau der (formalen) Belastung der Unternehmen mit Kostensteuern. Sofern die Wertschöpfungsteuer (bzw. die Gewerbesteuer) bereits vor der Umstellung überwältigt wurde, verursacht die Umsatzsteuererhöhung auch keinen zusätzlichen Preisanpassungsbedarf. Insgesamt sprechen diese Gesichtspunkte eher für die Annahme eines weitgehend stabilen Preisniveaus.

Bei im Durchschnitt konstanten Preisen führt die Umsatzsteuererhöhung jedoch zu einem Rückgang der Nettoerlöse und damit auch zu sinkenden Gewinnsteuereinnahmen. Der Anstieg der Gewinnsteuereinnahmen aufgrund des wegfallenden Betriebsausgabenabzugs der Wertschöpfungsteuer wird tendenziell kompensiert, d. h. die bislang unterstellte Teilfinanzierung der anrechnungsbedingten Mindereinnahmen kommt per Saldo nicht zustande. Es bedarf dann einer kräftigeren Erhöhung der Umsatzsteuersätze, um die Aufkommensneutralität der Umstellung zu gewährleisten. Auf der anderen Seite verlieren die skizzierten Finanzausgleichsfragen an Bedeutung, denn die Gegenfinanzierung erfolgt nun ebenso wie die Anrechnung im Rahmen der Umsatzsteuer, deren Nettoaufkommen annähernd konstant bleibt.

3. Nivellierung der Wertschöpfungsteuer

Durch die Anwendung des bundesdurchschnittlichen Hebesatzes bleibt der Effekt der kommunalen Hebesatzpolitik für Gemeinden wie Unternehmen in vollem Umfang erhalten. Zwar entfällt die Wertschöpfungsteuer im Durchschnitt zugunsten einer Umsatzsteuererhöhung, aber Unternehmen in Gemeinden mit über- bzw. unterdurchschnittlichen Hebesätzen bleiben im Verhältnis zum Durchschnitt netto belastet bzw. begünstigt (siehe Tabelle 2, Zeile 9). Die Funktion des Hebesatzrechts wird – im Gegensatz zu anderen Verrechnungsmodellen³⁷ – materiell nicht angetastet. Die Gemeinden müssen bei Hebesatzvariationen weiterhin Anpassungsreaktionen der ortsansässigen Unternehmen in Rechnung stellen.

Die Verwendung des bundesdurchschnittlichen Hebesatzes zur Nivellierung der anrechenbaren Wertschöpfungsteuer sorgt für die Anrechnung des gesamten Steu-

³⁷ Der DIHT hat vorgeschlagen, die effektive (nicht nivellierte) Gewerbesteuer auf die Umsatzsteuerschuld anzurechnen (DIHT, 1982). Die Hebesatzpolitik bleibt in diesem Fall ohne Einfluß auf die Steuerbelastung der Unternehmen. Das Hebesatzrecht wird vielmehr zu Lasten von Bund und Ländern ausgeübt und damit seiner Funktion beraubt.

eraufkommens auf die Umsatzsteuer. Zudem bewirkt diese Vorgehensweise eine Dynamisierung der Anrechnung (mit veranlagungstechnisch bedingter Verzögerung), wenn sich der bundesdurchschnittliche Hebesatz verändert. Allerdings würde ein Anstieg des Hebesatzes zu Umsatzsteuermindereinnahmen bei Bund und Ländern führen, die gegebenenfalls durch eine Anhebung der Umsatzsteuer ausgeglichen werden müßten. Ob in der Öffentlichkeit hinreichend deutlich gemacht werden kann, daß die Anhebung der Umsatzsteuer auf die Gemeinden zurückgeht, erscheint jedoch eher fraglich.

Aus diesem Grund und mit Blick auf die Stabilität der Umsatzsteuersätze könnte man auch den im Umstellungszeitpunkt relevanten bundesdurchschnittlichen Hebesatz als Nivellierungssatz festschreiben und auf eine jährliche Anpassung verzichten. Die Anpassung könnte fallweise im Zuge ohnehin geplanter Änderungen der Umsatzsteuererhebung und -verteilung oder auch in mehrjährigen Abständen erfolgen. Die Folge wäre allerdings – bei im Durchschnitt steigenden Hebesätzen – eine mit der Zeit sinkende Anrechnung der effektiven Wertschöpfungsteuer auf die Umsatzsteuer³⁸.

Die mit Änderungen des durchschnittlichen Hebesatzes verbundenen Probleme sollten aber auch nicht überbewertet werden. Zwar hat die Erosion der Gewerbesteuer in der Vergangenheit zu einem deutlichen Anstieg des Hebesatzniveaus geführt³⁹. Im Gegensatz zur Gewerbesteuer zeichnet sich aber die Wertschöpfungsteuer durch eine weitgehende Wachstumsproportionalität aus, so daß eine systematische Tendenz zu steigenden Hebesätzen nicht anzunehmen ist. Dies gilt gleichermaßen für das Anrechnungsmodell, das den Standortwettbewerb der Gemeinden nicht beeinträchtigt und infolgedessen auch keine Erhöhung der Hebesätze nahelegt.

4. Landes- oder bundesdurchschnittlicher Nivellierungssatz?

Die Anwendung des bundesdurchschnittlichen Hebesatzes hat auch zur Folge, daß in den Bundesländern, in denen der landesdurchschnittliche Hebesatz über (unter) dem bundesdurchschnittlichen Hebesatz liegt, weniger (mehr) als das tatsächliche Landesaufkommen der Wertschöpfungsteuer bei der Umsatzsteuer zur Anrechnung kommt. Diese Wirkung ist aber nicht zu beanstanden. Vielmehr sorgt der bundeseinheitliche Nivellierungssatz dafür, daß die Mindereinnahmen bei der Umsatzsteuer infolge des Anrechnungsverfahrens bei gleicher Höhe des steuerbaren Umsatzes vor Abzug der Wertschöpfungsteuer in allen Ländern übereinstimmen.

Diesen Zusammenhang kann man sich anhand der Tabelle 2 klarmachen, wenn man annimmt, daß die Unternehmen 1 und 2 in unterschiedlichen Ländern liegen

³⁸ Infolgedessen belastet ein Anstieg der tatsächlichen Hebesätze bei konstanten Nivellierungssätzen die investitionsstarken und exportorientierten Unternehmen, die von der Anrechnung in besonderem Maße profitieren.

³⁹ Zwischen 1975 und 1998 nahm der durchschnittliche Hebesatz von 316 % auf 390 % zu.

und den jeweiligen Landesdurchschnitt repräsentieren. Land 1 hat dann hohe Hebesätze (250 %), Land 2 niedrige Hebesätze (150 %) bei der Wertschöpfungsteuer. Das Anrechnungsverfahren unter Verwendung des bundesdurchschnittlichen Hebesatzes führt jedoch in beiden Ländern zu einem gleich hohen Anrechnungsvolumen und damit auch zu übereinstimmenden Mindereinnahmen bei der (insgesamt aufkommensneutral angehobenen) Umsatzsteuer in Höhe von 10000 DM.

Die Verwendung landes- statt bundesdurchschnittlicher Hebesätze würde dagegen bezogen auf ein Land den Abzug des tatsächlichen Aufkommens der Wertschöpfungsteuer ermöglichen. Aufgrund des Verteilungsmodus der Umsatzsteuer hätte dies zwar keine Konsequenzen für die Höhe der Anteile des Bundes und der einzelnen Länder an der Umsatzsteuer. Wettbewerbspolitisch nachteilig wäre aber die Begünstigung der Unternehmen mit Sitz in einem Bundesland, das einen hohen landesdurchschnittlichen Hebesatz aufweist und daher – bei gleichem Hebesatz der Gemeinden – mehr Wertschöpfungsteuer anrechnen dürfte als ein Unternehmen mit Sitz in einem Bundesland, das über einen relativ niedrigen landesdurchschnittlichen Hebesatz verfügt. Daher sollte die Nivellierung der Wertschöpfungsteuer zum Zwecke der Verrechnung mit der Umsatzsteuer nicht mit landes-, sondern mit bundesdurchschnittlichen Hebesätzen erfolgen.

5. Wirkungen des Anrechnungsmodells

Der unter dem Aspekt der politischen Durchsetzbarkeit wesentliche Vorteil des Modells besteht darin, daß es aus der Sicht der Gemeinden auf eine Wertschöpfungsteuer mit Hebesatzrecht, aus der Sicht der Unternehmen dagegen im Durchschnitt auf eine Erhöhung der Umsatzsteuer bei Wegfall der Gewerbesteuer hinausläuft. Für ein (formal) durchschnittlich belastetes Unternehmen entfällt die Wertschöpfungsteuer infolge der Anrechnung als Standortfaktor im internationalen Wettbewerb, vorausgesetzt die Umsatzsteuer bleibt im Rahmen des Bestimmungslandprinzips grenzausgleichsfähig. Damit eröffnet das Modell die Chance zu einer Reform der Gewerbesteuer im Einvernehmen mit den Gemeinden und der Wirtschaft⁴⁰.

Gegenüber der Einführung einer kommunalen Wertschöpfungsteuer ohne Anrechnung weist die hier vorgeschlagene Kombination mit der Umsatzsteuer einige Gemeinsamkeiten, aber auch charakteristische Unterschiede auf.

(1) Aus der Sicht der Gemeinden sind die Differenzen gering. Sie erhalten eine Wertschöpfungsteuer mit Hebesatzrecht und allen Vorzügen gegenüber der heutigen Gewerbesteuer. Daß die im Durchschnitt anfallende Wertschöpfungsteuer von der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, betrifft die Gemeinden kaum. Das Band zwi-

⁴⁰ Innerhalb der Gruppen gibt es infolge der Umschichtungen des regionalen Steueraufkommens und der Umverteilung der Steuerlasten zwischen den Unternehmen Gewinner und Verlierer einer Reform. Beide Gruppen würden jedoch gegenüber der heutigen Lösung insgesamt profitieren.

schen Kommunen und Wirtschaft ist infolge der Anrechnung lockerer geknüpft als bei einer reinen Wertschöpfungsteuer, denn die Steuerzahlung der ortsansässigen Unternehmen kann und wird in der Regel von der Wertschöpfungsteuer ihrer Gemeinden abweichen⁴¹. Da sich die Wirkungen überdurchschnittlicher wie unterdurchschnittlicher Hebesätze jedoch in vollem Umfang bei den ortsansässigen Unternehmen niederschlagen, erscheint die fiskalische Äquivalenz und der Interessenausgleich im wesentlichen gewährleistet, zumal sich diese Anforderungen primär auf die Unterschiede und nicht so sehr auf das durchschnittliche Niveau der kommunalen Leistungen beziehen. Auch hinsichtlich der regionalen Streuung des Steueraufkommens bleiben die günstigen Eigenschaften der Wertschöpfungsteuer erhalten.

(2) Unter konjunkturpolitischen Aspekten ist darauf hinzuweisen, daß das Wertschöpfungsteueraufkommen in der Rezession stärker sinkt als das Umsatzsteueraufkommen⁴². Die Unternehmen können daher relativ weniger Wertschöpfungsteuer von der im Umstellungszeitpunkt aufkommensneutral erhöhten Umsatzsteuer abziehen⁴³. Die größere Ertragsunabhängigkeit der Umsatzsteuer bleibt den Unternehmen im Anrechnungsmodell ebenso erhalten wie den Gemeinden die größere Ertragsabhängigkeit der Wertschöpfungsteuer. In dieser Hinsicht kombiniert das Modell also die jeweils ungünstigeren Eigenschaften. Die Differenz schlägt sich in einem in der Rezession höheren Anteil des Bundes und der Länder am Brutto-Umsatzsteueraufkommen nieder.

(3) Für die Unternehmen bedeutet die Umstellung auf eine anrechenbare Wertschöpfungsteuer im Durchschnitt einen Ersatz der bisherigen Gewerbesteuer durch eine Erhöhung der Umsatzsteuer. Die Lösung enthält daher die von den Unternehmen gewünschte Freistellung der Investitionen und der Exporte, die aus gesamtwirtschaftlicher Sicht vielleicht nicht überzeugend begründet, aber doch vertretbar erscheint. Allerdings ist der Umsatzsteuercharakter eben nur im Durchschnitt gegeben, denn die hebesatzbedingten Abweichungen bleiben wirksam. Insofern unterscheidet sich auch die Steuerverteilung zwischen den Unternehmen von derjenigen, die sich bei einer reinen Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer ergeben würde.

⁴¹ Das Ausmaß der Differenz hängt von der Struktur der ortsansässigen Unternehmen ab. Das Anrechnungsmodell begünstigt investitionsstarke und exportorientierte Unternehmen, die zwar von der Anrechnung profitieren, aber von der Umsatzsteuererhöhung nur unterproportional getroffen werden (vgl. auch den folgenden Punkt 4).

⁴² Ursache ist die gegenüber den Investitionen relativ größere Stabilität des privaten Konsums im Konjunkturverlauf.

⁴³ Die Aufkommensneutralität der Umstellung müßte im Grunde am Steueraufkommen bei Normalauslastung des Produktionspotentials orientiert werden. Erfolgt die aufkommensneutrale Umstellung in der Rezession und steigt das Wertschöpfungsteueraufkommen im Aufschwung tendenziell stärker als das Umsatzsteueraufkommen, dann profitieren die Unternehmen vom Anrechnungsmodell, während Bundes- und Länderhaushalte relative Mindereinnahmen verzeichnen. Dieser Effekt kann allerdings leicht durch eine nachträgliche Anhebung der Umsatzsteuersätze kompensiert werden.

(4) Von größerer Bedeutung erscheint die Tatsache, daß investitionsstarke und exportorientierte Unternehmen (bei gleichen Hebesätzen) im Vergleich zur Wertschöpfungsteuer (aber nicht im Vergleich zur Umsatzsteuerbeteiligung) vom Anrechnungsmodell profitieren⁴⁴. Dies liegt zwar in der Natur der Nettoumsatzsteuer vom Konsumtyp begründet. Wie bereits erwähnt, stehen deren wachstums- und wettbewerbspolitisch tendenziell vorteilhafte Eigenschaften aber in Konflikt mit den Prinzipien der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs. Aus dieser Perspektive ist die Steuerfreiheit der Nettoinvestitionen und der Exporte vor allem ein Zugeständnis an die Interessen bestimmter Unternehmen. Möglicherweise muß man diesen Preis in Kauf nehmen, um die politischen Voraussetzungen für die Implementierung einer kommunalen Wertschöpfungsteuer mit Hebesatzrecht zu schaffen.

Die Unterschiede zur Wertschöpfungsteuer sprechen per Saldo nicht zwingend für das Anrechnungsmodell. Der Hauptvorteil des Vorschlags besteht darin, den Übergang zur Wertschöpfungsteuer, der bislang vorwiegend am Widerstand der Unternehmen gescheitert ist, mit allen wesentlichen Vorteilen für die Gemeinden zu ermöglichen⁴⁵.

6. *Rechtliche Bedenken*

Der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine mit der (erhöhten) Umsatzsteuer verrechenbare kommunale Wertschöpfungsteuer zielt darauf ab, die Vorzüge einer Umsatzsteuerlösung aus der Sicht der Unternehmen mit dem Interesse der Gemeinden an einem einnahmepolitischen Handlungsspielraum zu verknüpfen. Ob der Vorschlag realisiert werden kann, hängt u. a. davon ab, ob er mit den EU- und GATT/WTO-Bestimmungen vereinbar ist. Die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts in der EU soll steuerliche Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten verhindern. In diesem Sinne verbietet auch das GATT-Abkommen die steuerliche Diskriminierung der Importe und die steuerliche Subventionierung der Exporte. Die vorgesehene Reduktion der Umsatzsteuer im Umfang der nivellierten Wertschöpfungsteuer könnte aber als verbotene Förderung der Exporte und Behinderung der Importe interpretiert werden.

Der Grund für die Begünstigung der Exporte liegt darin, daß die formale Belastung der Unternehmen mit der Umsatzsteuer nicht der effektiven Belastung entspricht, da den Unternehmen ein Teil der Umsatzsteuer nachträglich wieder erlassen wird. Beim Export wäre aber die zunächst gezahlte Umsatzsteuer in voller Höhe

⁴⁴ Dem Anrechnungsmodell kann daher – im Gegensatz zur Wertschöpfungsteuer (*Homburg*, 1996, S. 494) – auch keine Verdrängung kapitalintensiver Betriebe ins Ausland vorgeführt werden.

⁴⁵ Man könnte das Modell unter dem Gesichtspunkt der politischen Durchsetzbarkeit auch als „Revitalisierung der Gewerbesteuer“ verkaufen: durch Einbeziehung aller umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen und Verwendung der Wertschöpfung gemäß Gewinn- und Verlustrechnung als Bemessungsgrundlage bzw. Steuermeßbetrag.

grenzausgleichsfähig. Damit würden die Exporte in einem Umfang entlastet, der über die netto gezahlte Umsatzsteuer hinausgeht; ein Tatbestand, der als verdeckte Exportsubventionierung angesehen werden kann. Mit der Begünstigung der Exporte korrespondiert eine Diskriminierung der Importe. Diese würden von der Erhöhung der (Einfuhr-)Umsatzsteuer getroffen, ohne daß den ausländischen Anbietern ein Anspruch auf teilweise Rückerstattung eingeräumt werden könnte.

Möglicherweise ist das Modell also nicht hinreichend umsatzsteuerfern, um EU-verträglich zu sein. Es muß daran aber im Kern nicht scheitern. Sollte der direkte Weg einer Verrechnung der nivellierten Wertschöpfungsteuer mit der Umsatzsteuer aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen versperrt sein, so lassen sich annähernd die gleichen ökonomischen Wirkungen auch indirekt über eine Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Unternehmen herbeiführen. Im folgenden soll dieser Umweg näher erläutert werden, der nur auf den ersten Blick einige Gemeinsamkeiten mit der von der Bundesregierung geplanten Anrechnung der Gewerbesteuer der Personenunternehmen auf die Einkommensteuer aufweist⁴⁶.

III. Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Einkommensteuer

Um eine Verwechslung mit den aktuellen, steuersystematisch kaum vertretbaren Plänen der Bundesregierung zu vermeiden (*BMF*, 2000), erscheint an dieser Stelle der Hinweis angebracht, daß der modifizierte Vorschlag einer anrechenbaren Wertschöpfungsteuer (Modellvariante II) die Einkommens- und Gewinnbesteuerung als solche nicht berührt. Insbesondere ist nicht beabsichtigt, die Unternehmen nach Maßgabe der gezahlten kommunalen Unternehmenssteuer von der Gewinnsteuer zu entlasten. Die Gewinnsteuer dient vielmehr nur formal als Verrechnungsstelle für ein Konzept, das materiell weiterhin auf eine mit der Umsatzsteuer gekoppelte Wertschöpfungsteuer hinausläuft. Der Umweg über die Einkommens- und Gewinnbesteuerung wird nur in Erwägung gezogen, um möglichen rechtlichen Bedenken gegenüber der Modellvariante I Rechnung zu tragen.

1. Anrechnung, Gegenfinanzierung und Finanzausgleich

Dementsprechend placiert die Modellvariante II die Anrechnung der Wertschöpfungsteuer zwar bei der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer⁴⁷, operiert aber

⁴⁶ Der Vorschlag der Bundesregierung hat mit einer zielgerichteten Reform der kommunalen Unternehmensbesteuerung wenig zu tun. An der maroden Gewerbesteuer ändert sich nichts. Die vorgesehene Möglichkeit der Verrechnung mit der Einkommensteuer als Sonderregel für die Personenunternehmen dient nur dazu, die Defekte der geplanten Körperschaftsteuerreform zu überdecken, die eine Diskriminierung der Personenunternehmen gegenüber den Kapitalgesellschaften bewirken würde.

⁴⁷ Im folgenden wird der Begriff „Einkommensteuer“ synonym für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer verwendet.

weiterhin mit einer Gegenfinanzierung über eine höhere Umsatzsteuer. Tabelle 3 illustriert das modifizierte Anrechnungsmodell. Zeile 4 enthält nun den Betrag, den die Unternehmen von der Einkommensteuerschuld abziehen können. An ihrer Nettobelastung ändert sich dadurch gegenüber der Wertschöpfungsteuer und gegenüber dem Anrechnungsmodell I materiell nichts.

Tabelle 3

Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Einkommensteuer

<i>Anrechnungsmodell</i>		Unternehmen 1	Unternehmen 2	Unternehmen Ø	
1	Meßbetrag	5.000	5.000	5.000	
2	Hebesatz	250 %	150 %	200 %	
3	Wertschöpfungsteuer	(1) x (2)	12.500	7.500	10.000
4	von der Einkommensteuer abziehbar	(1) x 200 %	10.000	10.000	10.000
5	Wertschöpfungsteuer (netto)	(3) – (4)	2.500	–2.500	–
6	Erhöhung der Umsatzsteuer	70 % x (4)	7.000	7.000	7.000
7	Einkommensteuereffekt	–[30 % x (5)]	–750	750	–
8	Nettobelastung der Unternehmen	(5) + (6) + (7)	8.750	5.250	7.000
9	Steuerdifferenz zum Durchschnitt	(8) – 7.000	1.750	–1.750	–
<i>Gegenfinanzierung</i>					
10	Mindereinnahmen durch Anrechnung	–10.000	–10.000	–10.000	
11	Wegfall des Betriebsausgabenabzugs	3.000	3.000	3.000	
12	Einkommensteuer	(10) + (11)	–7.000	–7.000	–7.000
13	Umsatzsteuer	7.000	7.000	7.000	

Allerdings bewirkt der Einkommensteuerabzug einige Modifikationen bei der Gegenfinanzierung. Die Umsatzsteuer wird insgesamt genauso stark erhöht wie im Modell I (Zeile 13), doch wird das Bruttoaufkommen jetzt nicht mehr durch eine Anrechnung geschmälert, sondern steht Bund und Ländern in voller Höhe zur Verfügung⁴⁸. Bei der Einkommensteuer sorgt der Abzug der anrechenbaren Wertschöp-

⁴⁸ Die Gemeinden sollen bei Realisierung der Reform nicht mehr an der Umsatzsteuer beteiligt werden (vgl. Abschnitt E. IV).

fungsteuer von der Steuerschuld für Mindereinnahmen (Zeile 10), denen jedoch die Mehreinnahmen infolge des im Durchschnitt wegfallenden Betriebsausgabenabzugs gegenüberstehen (Zeile 11). Per Saldo kommt es zu Steuerausfällen bei der Einkommensteuer (Zeile 12), welche durch die Erhöhung der Umsatzsteuer für den Staat insgesamt kompensiert werden⁴⁹.

Die Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer treffen über den Einkommensteuerverbund auch die Gemeinden, die von der Umsatzsteuererhöhung jedoch nicht profitieren. Diese gegenüber Modell I genau umgekehrte Wirkung auf die Gemeindefinanzen kann durch einen höheren Gemeindeanteil an der Einkommensteuer kompensiert werden. Das Gewicht der Einkommensteuer gegenüber der Wertschöpfungsteuer würde dadurch nicht erhöht, sondern nur stabilisiert.

Auch für Bund und Länder ergeben sich finanzausgleichsrelevante Verlagerungen des Steueraufkommens. Allerdings gewinnt der Bund nun bei der Umsatzsteuer mehr, als er bei der Einkommensteuer verliert, so daß eine Korrektur einen höheren Länderanteil an der Umsatzsteuer verlangen würde. Auf der Länderebene vermindern sich in der Tendenz die Finanzkraftunterschiede vor Länderfinanzausgleich, doch spielt dieser Effekt eine untergeordnete Rolle, solange der Länderfinanzausgleich die Finanzkraftdifferenzen nahezu vollständig nivelliert.

Wiederum gelten diese Überlegungen so nur für den Fall einer vollen Weitergabe der Umsatzsteuererhöhung in den Preisen. Unter der Annahme tendenziell stabiler Preise, die im vorliegenden Fall realistischer erscheint, kompensieren die rückläufigen Nettoerlöse im Durchschnitt den Effekt des wegfallenden Betriebsausgabenabzugs auf die Gewinnsteuereinnahmen. Die Anrechnung der Wertschöpfungsteuer geht dann voll zu Lasten des Einkommen- und Körperschaftsteueraufkommens, während die Gegenfinanzierung nur die Umsatzsteuer betrifft, die entsprechend stärker angehoben werden muß. Infolgedessen gewinnen die skizzierten Finanzausgleichsprobleme im Einkommensteuermodell noch an Bedeutung, wenn man von einem weitgehend stabilen Preisniveau ausgeht.

2. Nivellierung der anrechenbaren Wertschöpfungsteuer

Gerade in der Variante II des Anrechnungsmodells empfiehlt sich im übrigen die Anwendung des bundesdurchschnittlichen Hebesatzes bei der Ermittlung der anrechenbaren Wertschöpfungsteuer. Er sorgt dafür, daß die Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer infolge des Übergangs zum Anrechnungsverfahren bei gleicher Höhe des zu versteuernden Einkommens vor Abzug der anrechenbaren Wertschöpfungsteuer in allen Ländern übereinstimmen (Zeile 10). Würde man mit landes-

⁴⁹ Die quantitativen Angaben basieren auf einer einfachen Ceteris-paribus-Argumentation. Sie vernachlässigen die ökonomischen Anpassungsprozesse an ein in vieler Hinsicht neues Gemeindesteuersystem und können daher nur die Richtung der Änderungen, nicht aber deren genaues Ausmaß signalisieren.

durchschnittlichen Hebesätzen operieren, so hätte Land 1 bei gleich hohem zu versteuernden Einkommen höhere und Land 2 geringere Steuerausfälle bei der Einkommensteuer zu verzeichnen. Neben der schon aus Modell I bekannten Begünstigung der Unternehmen mit Sitz in einem Bundesland, dessen landesdurchschnittlicher Hebesatz über dem Bundesdurchschnitt liegt, würden sich daraus nun weitere nachteilige Effekte ergeben.

Der Bund erhielte „zuwenig“ Einkommensteuer aus Ländern mit überdurchschnittlichen Wertschöpfungsteuerhebesätzen und „zuviel“ aus den anderen Ländern, wäre aber per Saldo (bei Vernachlässigung der Steuerprogression) weder belastet noch begünstigt. Infolge der Verteilung des Länder- und Gemeindeanteils an der Einkommensteuer nach dem Landesaufkommen würden überdurchschnittliche Wertschöpfungsteuerhebesätze jedoch beim Land wie auch bei seinen Gemeinden zu übermäßigen Einkommensteuerausfällen führen. Die Umsatzsteuererhöhung zum Ausgleich der gesamten Einkommensteuerausfälle hebt diese Konsequenz für die einzelnen Länder nicht auf. Die finanzausgleichspolitisch bedenklichen externen Effekte unterstreichen die Notwendigkeit einer Nivellierung der Wertschöpfungsteuer mit dem bundesdurchschnittlichen Hebesatz.

Weitere externe Effekte, die im Umsatzsteuermodell keine Rolle spielen, ergeben sich im Einkommensteuermodell aus der Zerlegungsproblematik. Der Länderanteil an der Einkommensteuer wird nach dem Wohnsitzprinzip unter den Ländern verteilt. Der Wohnsitz des einkommensteuerpflichtigen Unternehmers und der Betriebssitz können jedoch in verschiedenen Bundesländern liegen. Die Anrechnung der in einem Bundesland zu zahlenden nivellierten Wertschöpfungsteuer auf die Einkommensteuerschuld schmälert in diesem Fall das Steueraufkommen des anderen Bundeslandes und seiner Gemeinden, die prozentual am Landesaufkommen teilhaben. Bei den Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen spielt dieser Aspekt dagegen keine Rolle. Die Zerlegung der Körperschaftsteuer auf die Bundesländer erfolgt nach dem Betriebsstättenprinzip, und bei der Körperschaftsteuer werden ebenso wie bei der Wertschöpfungsteuer (analog zur heutigen Gewerbesteuer) die Arbeitsentgelte als Zerlegungsmaßstab herangezogen.

Die Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Einkommensteuer weist also gegenüber der direkten Anrechnung auf die Umsatzsteuer finanzausgleichspolitisch nachteilige Nebenwirkungen auf. In seiner Hauptwirkung unterscheidet sich das Einkommensteuermodell aber kaum von der Umsatzsteuerlösung. Für die Unternehmen ist es im Prinzip egal, ob sie die nivellierte Wertschöpfungsteuer von der Umsatzsteuer- oder von der Einkommensteuerschuld absetzen können.

In beiden Modellen findet de facto für den Durchschnitt der Unternehmen ein Ersatz der Wertschöpfungsteuer durch eine Umsatzsteuererhöhung statt. Die Anrechnung der Wertschöpfungsteuer auf die Einkommensteuer wäre aber – solange keine Harmonisierung der direkten Steuern erfolgt – eine „nationale Angelegenheit“ und daher seitens der EU rechtlich kaum zu beanstanden. Die unmittelbare Anrechnung

der Wertschöpfungsteuer auf die Umsatzsteuer verdient jedoch den Vorzug, wenn die rechtlichen Bedenken gegenüber dieser Lösung ausgeräumt werden können.

IV. Entflechtung des Steuerverbunds

Der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Wertschöpfungsteuer ermöglicht – unabhängig von der Frage der Anrechnung – eine Entflechtung des Steuerverbunds. Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer verliert seine Berechtigung als Ersatz der weggefallenen Gewerbekapitalsteuer und sollte in der Wertschöpfungsteuer aufgehen. Der Wegfall des komplizierten Verteilungsverfahrens würde zur Steuervereinfachung beitragen. Die Umsatzsteuerverteilung auf Bund und Länder wäre unabhängig von den Belangen der Gemeinden und könnte ihre Funktion als notwendiges Ventil der vertikalen Steuerverteilung besser erfüllen.

Darüber hinaus bietet die Reform die Möglichkeit, die bisherige Gewerbesteuerumlage umstandslos zu beseitigen. Sie hat sich zum Instrument eines unsystematischen und wenig transparenten Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Gemeinden entwickelt, der mit den ökonomischen Prinzipien des Föderalismus kaum zu vereinbaren ist. Auch steht die Gewerbesteuerumlage in denkwürdigem Widerspruch zu den auf der Bundes- und Länderebene erhobenen Forderungen nach einer steuerlichen Entlastung der Wirtschaft. Auf eine Fortsetzung in Form einer Wertschöpfungsteuerumlage sollte daher besser verzichtet werden.

Dies gilt zumindest für den Bundesanteil an der Gewerbesteuerumlage. Den Ländern könnte eventuell die Möglichkeit eingeräumt werden, weiterhin fakultativ eine Wertschöpfungsteuerumlage zu erheben, deren Aufkommen für den kommunalen Finanzausgleich bereitgestellt werden müßte. Soweit die Mittel der Finanzierung der Schlüsselzuweisungen nach der Einwohnerzahl dienen, kann auf diese Weise ein Ausgleich zwischen Betriebs- und Wohngemeinden erfolgen, über dessen Intensität die Länder zu entscheiden hätten. Es sei dahingestellt, ob der Einsatz eines solchen Instrumentes den kommunalen Finanzausgleich tatsächlich verbessern kann.

Auch die Abschaffung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer und die teilweise oder vollständige Abschaffung der Beteiligung von Bund und Ländern an der kommunalen Unternehmensbesteuerung erfordert Anpassungen im Finanzausgleich. Die per Saldo eintretenden Verschiebungen können bei der Umsatzsteuerverteilung zwischen Bund und Ländern sowie – zwischen den Ländern und ihren Gemeinden – im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs ausbalanciert werden. Die Bereinigung der Finanzverflechtungen zwischen den Gebietskörperschaften wäre ein nützlicher Nebeneffekt einer grundlegenden Reform des Gemeindesteuersystems.

F. Überlegungen zum Einkommensteuerverbund

Fiskalisch gesehen ist die Beteiligung an der Einkommensteuer die wichtigste Steuer der Gemeinden. Der Einkommensteueranteil stellt mit Blick auf die Unterschiede im kommunalen Finanzbedarf ein notwendiges Gegengewicht zur kommunalen Unternehmensbesteuerung dar. Er setzt Anreize zur Erhöhung der Attraktivität der Gemeinden für die Wohnbevölkerung und dient damit der fiskalischen Äquivalenz und dem Interessenausgleich.

Die folgenden Überlegungen konzentrieren sich auf zwei Aspekte, die gegen die heutige Verbundlösung sprechen und Reformbedarf signalisieren. (1) Wegen des fehlenden Hebesatzrechts können die Gemeinden ihre Einnahmen aus der Einkommensteuer nicht beeinflussen und dem Leistungsangebot für die Wohnbevölkerung anpassen. (2) Darüber hinaus sind die Gemeinden abhängig von der konjunkturellen Entwicklung und der Steuerpolitik der übergeordneten Gebietskörperschaften, die gerade bei der Einkommensteuer zu häufigen Veränderungen tendiert.

I. Einführung eines Hebesatzrechts

Ausgehend von den Kriterien eines rationalen Gemeindesteuersystems erscheint es zunächst verwunderlich, daß die Möglichkeit eines kommunalen Hebesatzrechts auf den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG bislang nicht genutzt wurde. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat in diesem Kontext auf folgende Probleme hingewiesen (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1982, S. 122 ff.):

(1) Um irreguläre Belastungsverläufe zu vermeiden, darf das Hebesatzrecht nicht auf Sockelbeträge begrenzt werden. Die Anwendung des Hebesatzes auf die gesamte staatliche Einkommensteuerschuld würde aber die progressionsbedingte Konjunkturanfälligkeit der Gemeindeeinnahmen erhöhen. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß auch das heutige Verbundsystem die Gemeinden insgesamt an den konjunkturellen Aufkommensschwankungen beteiligt. Außerdem lassen sich die Progressionseffekte durch eine Umstellung des Gemeindeanteils von einer Quote am Steueraufkommen auf einen Anteil an der Bemessungsgrundlage neutralisieren, was die Bedingungen für die Einführung des Hebesatzrechts verbessern würde (vgl. Abschnitt F. II. 2).

(2) Hebesatzbedingte Mehr- oder Mindereinnahmen müssen sich im Sinne der fiskalischen Äquivalenz in vollem Umfang bei den Gemeinden niederschlagen, die sie verursacht haben. Die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen hätte aber gegenüber der heutigen Verteilung unter Verwendung der Sockelbeträge eine Verstärkung der interkommunalen Finanzkraftunterschiede zur Folge. Auch dieser Einwand kann nicht ganz überzeugen. Hinsichtlich der Verteilung des Steueraufkom-

mens besteht durchaus die Möglichkeit, das bisherige Verfahren für die Verteilung der Verbundmittel beizubehalten und nur die Hebesatzbedingten Mehr- oder Mindereinnahmen den zuständigen Gemeinden direkt anzulasten. Darüber hinaus kann der geltende Verteilungsmodus, der ein Instrument des horizontalen Finanzausgleichs darstellt, auch grundsätzlich in Frage gestellt werden (*Hansmeyer/Zimmermann*, 1993, S. 234 ff.).

Die Einführung eines Hebesatzrechts für den Einkommensteueranteil der Gemeinden bleibt demnach ein diskussionswürdiger Reformvorschlag. Wer die Argumente zugunsten der kommunalen Finanzautonomie ernst nimmt, kann nicht das Hebesatzrecht bei der Unternehmensteuer befürworten, das Hebesatzrecht bei der Einwohnersteuer dagegen strikt ablehnen.

Anlaß zu Bedenken könnte allerdings die relativ größere Mobilität der Einwohner geben, weil steuerinduzierte Wanderungsbewegungen damit an Wahrscheinlichkeit gewinnen. Soweit sie auf einer Abwägung zwischen den Steuernachteilen und den Leistungsvorteilen beruhen, sind diese Wanderungen zwar nicht zu beanstanden. In vielen Fällen kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, daß die Einwohner sich der Steuerbelastung durch Abwanderung (oder Ummeldung) in das nahe gelegene Umland entziehen, die öffentlichen Einrichtungen der bisherigen Wohnorte aber weiter nutzen. Dies würde dem Grundsatz der fiskalischen Äquivalenz zuwiderlaufen, dem das Hebesatzrecht eigentlich stärker zur Geltung verhelfen soll.

Die praktische Relevanz steuerinduzierter Wanderungsbewegungen wird allerdings durch einige Faktoren relativiert. Zum einen können die Bürger auf eine von ihnen mehrheitlich nicht gewünschte Steuerpolitik auch mit entsprechenden Wahlentscheidungen reagieren. Vor allem wenn die individuelle Abwanderung hohe Kosten verursacht⁵⁰, dürfte diese Alternative in den Vordergrund rücken. Des weiteren kann man annehmen, daß die Abwanderungsentscheidungen nicht allein nach der individuellen ökonomischen Vorteilhaftigkeit getroffen werden. Die Bürger reagieren aus einer Vielzahl von Gründen nur relativ träge auf marginale Steuerbelastungsdifferenzen (*Beland*, 1998, S. 107 ff.). Schließlich kann unerwünschten Wanderungsbewegungen durch eine Limitierung des kommunalen Hebesatzrechts entgegengewirkt werden.

Vor diesem Hintergrund stellt sich auch die Frage, weshalb die Gemeinden bislang kein Interesse an einer beweglichen Einkommensbesteuerung zeigen. Möglicherweise scheuen sie den Wettbewerbsdruck, den eine solche Lösung mit sich bringen würde. Den Kommunalpolitiker dürften auch die mutmaßlich intensiveren Auseinandersetzungen über die zumutbare Belastung der Gemeindebürger abschrecken. Beides ist aber der unvermeidliche Preis für ein Instrument, das die Kommunalpolitik zu sparsamen und an den Bürgerpräferenzen orientierten Entscheidungen ver-

⁵⁰ In dieser Hinsicht unterscheiden sich beispielsweise Immobilienbesitzer mit hohen und Mieter mit vergleichsweise geringen Wanderungskosten.

anlassen soll⁵¹. Genau aus diesen Gründen darf das kommunale Hebesatzrecht bei der Einkommensteuer in der Reformdebatte nicht fehlen.

Auf einen Aspekt, der eventuell gegen ein kommunales Hebesatzrecht bei der Einkommensteuer spricht, soll abschließend kurz hingewiesen werden. In der aktuellen Diskussion über die Finanzverfassung im allgemeinen und den Länderfinanzausgleich im besonderen spielt die Forderung nach einer Vergrößerung der Finanzautonomie der Bundesländer eine zentrale Rolle. Auch in diesem Zusammenhang wird oftmals ein Hebesatzrecht bei der Einkommensteuer gefordert. Sollte den Ländern eine solche Möglichkeit eingeräumt werden, dann stellt sich die Frage, ob ein weiteres kommunales Hebesatzrecht den Einkommensteuerverbund nicht zu stark komplizieren und das Verständnis der Steuerzahler auch überfordern würde.

II. Weitere Ansatzpunkte einer Reform der Verbundlösung

Der heutige Einkommensteuerverbund führt zu einer starken Abhängigkeit der Gemeinden von der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und von der Steuerpolitik des Bundes (unter Mitwirkung der Länder). Diese Abhängigkeit ist im Prinzip unvermeidlich, doch stellt sich die Frage nach den Möglichkeiten einer Minimierung der unerwünschten Einflüsse auf die Gemeindefinanzen. Ein kommunales Hebesatz- oder Zuschlagsrecht wäre vielleicht geeignet, die Flexibilität und damit die Reaktionsmöglichkeiten der Gemeinden zu verbessern, doch besteht die Hauptfunktion einer solchen Lösung nicht darin, anderweitig verursachte Haushaltsprobleme zu kompensieren, sondern die Abstimmung zwischen Bürgerpräferenzen und kommunalem Leistungsangebot zu verbessern.

Im folgenden soll auf zwei weitere Möglichkeiten einer Reform der Verbundlösung aufmerksam gemacht werden, die auf eine Erhöhung der kommunalen Finanzautonomie und eine Stärkung der fiskalischen Äquivalenz gerichtet sind. Sie lassen sich miteinander und auch mit einem Hebesatzrecht kombinieren. Dabei wird von der Überlegung ausgegangen, daß bei einer ökonomisch rationalen Aufgabenverteilung der Bund und mit Einschränkungen auch die Länder die stabilitäts- und verteilungspolitischen Funktionen zu erfüllen haben, die auf der kommunalen Ebene fehlplaciert wären. Nun ist aber gerade die Einkommensteuer relativ konjunkturanfällig und dient in besonderem Maße nichtfiskalischen Zielen vielfältiger Art. Ziel einer Reform müßte es demnach sein, den Einkommensteueranteil der Gemeinden von solchen Einflüssen weitgehend freizuhalten.

⁵¹ Wenn die Gemeindepolitiker Konflikten aus dem Weg gehen wollen, können sie immer noch auf die Ausübung des Hebesatzrechts verzichten und sich mit ihrem Verbundanteil begnügen.

1. *Abkoppelung von der staatlichen Finanzpolitik*

Eine erste Möglichkeit besteht darin, die wirtschaftspolitisch begründeten Abweichungen von einer allein dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichteten Einkommensbesteuerung für die Gemeinden zu neutralisieren, indem man bei der Ermittlung ihres Anteils von einer entsprechend bereinigten Bemessungsgrundlage ausgeht. Der Vorschlag erfordert die Klassifikation steuerrechtlicher Bestimmungen in solche, die einer leistungsfähigkeitsbezogenen „Normalbesteuerung“ dienen, und andere, die aus wirtschaftspolitischen Gründen bestimmte Steuervergünstigungen vorsehen.

Beispielsweise wäre bei der steuerlichen Berücksichtigung der Kinder zwischen den steuersystematisch zwingenden Entlastungseffekten der Kinderfreibeträge und den aus sozialpolitischen Gründen zusätzlich gewährten Entlastungseffekten des Kindergeldes im engeren Sinne zu unterscheiden⁵². Des weiteren müßte man bei den Unternehmen zwischen Normalabschreibungen und darüber hinausgehenden Sonderabschreibungen (etwa für Investitionen in den neuen Bundesländern) differenzieren.

Auf diese Weise erhielte man eine Bemessungsgrundlage B^* , aus der nach Anwendung des Steuertarifs das bereinigte Steueraufkommen $T^* = f(B^*)$ resultieren würde, an dem die Gemeinden (nach dem heutigen Verfahren) mit dem Prozentsatz g^* zu beteiligen wären. Das tatsächliche Steueraufkommen ergibt sich jedoch weiterhin aus der unbereinigten Bemessungsgrundlage $T = f(B)$. Der Anteil der Gemeinden am tatsächlichen Steueraufkommen wäre $g = g^* (T^*/T)$.

Solange die Relation zwischen T^* und T unverändert bleibt, spielt es für die Gemeinden keine Rolle, auf welche der beiden Größen ihr Anteil bezogen wird. Wenn es jedoch infolge finanzpolitischer Maßnahmen zu Verschiebungen zwischen T^* und T kommt, bewirkt die Orientierung des Gemeindeanteils an T^* eine Stabilisierung der Gemeindecinnahmen. Beispielsweise führt eine Senkung von T infolge weiterer Steuervergünstigungen nicht mehr zu Steuerausfällen bei den Gemeinden, sondern nur noch zu einem Anstieg ihrer Quote g am effektiven Steueraufkommen.

Der Gesichtspunkt der Konnexität und der fiskalischen Äquivalenz spricht in der Tendenz für eine solche Vorgehensweise. Allerdings täuschen diese Grundsätze ein wenig darüber hinweg, daß zwischen der Finanzpolitik der Gebietskörperschaften und der Entwicklung ihrer Haushalte vielfältige Interdependenzen bestehen. So re-

⁵² Das Kindergeld im engeren Sinne entspricht im heutigen System der tatsächlichen Gesamtentlastung abzüglich der Entlastungswirkungen eines steuersystematisch korrekten Kinderfreibetrags. Offiziell bezeichnet der Begriff jedoch die Entlastung, die den Familien im Rahmen der Einkommensbesteuerung mindestens gewährt wird, ohne Rücksicht darauf, daß diese Entlastung materiell die Wirkungen des Freibetrags beinhaltet. Entgegen einer verbreiteten Auffassung erhalten also die oberen Einkommensschichten derzeit für erste und zweite Kinder kein Kindergeld. Da die Vorteilhaftigkeit des Kindergeldes relativ zum Freibetrag geprüft wird, liegen die für eine Bereinigung erforderlichen Informationen bereits vor.

duzieren Abschreibungsvergünstigungen für die neuen Bundesländer zwar (vorübergehend) das Steueraufkommen aller Gebietskörperschaften, aber ihre positiven Rückwirkungen auf Investitionen und Sozialprodukt verteilen sich ebenso auf Bund, Länder und Gemeinden. Insofern ist die fiskalische Beteiligung der Länder und Gemeinden an den Kosten der Investitionsförderung durchaus akzeptabel. Dies gilt in allen Fällen, in denen sich die positiven und negativen externen Effekte finanzpolitischer Entscheidungen einigermaßen die Waage halten.

Nimmt man hinzu, daß die Ermittlung zweier Bemessungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung einige Abgrenzungsprobleme und steuertechnische Komplikationen mit sich bringen würde, so erscheint der skizzierte Weg einer Abkoppelung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer von der staatlichen Finanzpolitik vielleicht doch etwas anspruchsvoll⁵³. Eine auf eindeutige und quantitativ bedeutsame Faktoren begrenzte Bereinigung der Bemessungsgrundlage könnte dennoch in Erwägung gezogen werden.

2. Verstetigung der Einkommensteuereinnahmen

Im Gegensatz zur Abkoppelung von den steuerpolitischen Entscheidungen des Zentralstaates wäre die nachfolgend erläuterte Möglichkeit zur Stabilisierung der Gemeindeeinnahmen im Konjunkturverlauf problemlos realisierbar. Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer könnte von einer Quote am effektiven oder am bereinigten Steueraufkommen auf eine Beteiligung in Prozentpunkten der Bemessungsgrundlage umgestellt werden. Das Verfahren korrespondiert mit der Vorgehensweise bei der Gewerbesteuerumlage.

Derzeit erhalten die Gemeinden einen Anteil g am Landesaufkommen aus der Einkommensteuer T , das sich als Produkt aus dem durchschnittlichen Steuersatz t und der Bemessungsgrundlage B ergibt: $T_G = g t B$. Stattdessen könnte man den Gemeinden einen festen Anteil g' an der Bemessungsgrundlage einräumen: $T_G = g' B$. Ihr effektiver Anteil am Steueraufkommen wäre dann $g = g'/t$. Bei konstantem durchschnittlichen Steuersatz sind die Verfahren äquivalent⁵⁴. Die Anwendung eines festen Anteils an der Bemessungsgrundlage neutralisiert jedoch die Veränderungen des durchschnittlichen Steuersatzes in ihrer Wirkung auf die kommunalen Steuereinnahmen.

⁵³ Allenfalls theoretisch läßt sich der Grundgedanke der Bereinigung auf den Steuertarif übertragen. Er kann in einen Leistungsfähigkeitstarif und eine (vorwiegend, aber nicht nur verteilungspolitisch motivierte) Zusatzbelastung zerlegt werden, wobei der Zentralstaat für die Zusatzbelastung und ihre Veränderungen im Zeitablauf verantwortlich sein müßte. Immerhin existiert mit dem Stabilitätzuschlag ein solches Instrument, bei dem die Entscheidungs- und Ertragskompetenz allein in der Hand des Bundes liegen.

⁵⁴ Unterstellt man beispielsweise einen Durchschnittssteuersatz von 30 %, dann ist eine Beteiligung an der Bemessungsgrundlage in Höhe von 4,5 % der heutigen Beteiligung am Steueraufkommen in Höhe von 15 % gleichwertig.

Das vorgeschlagene Verfahren würde im Vergleich zur heutigen Lösung die progressionsbedingten Schwankungen des Steueraufkommens beseitigen und damit die Gemeindeeinnahmen verstetigen⁵⁵. Im Gegenzug werden die Aufkommenschwankungen bei Bund und Ländern verstärkt. Mit Blick auf die Zuweisung der stabilitätspolitischen Kompetenzen wäre diese Umschichtung sachgerecht. Eine aufkommensneutrale Umstellung müßte im übrigen vom durchschnittlichen Steuersatz bei Normalauslastung ausgehen. Andernfalls würde eine Umstellung in der Rezession die Gemeinden mittelfristig schlechter stellen, weil der durchschnittliche Steuersatz im Umstellungszeitpunkt unter seinem Normalauslastungsniveau liegen dürfte⁵⁶.

Die Umstellung von der quotalen Beteiligung am Steueraufkommen auf eine prozentuale Beteiligung an der Bemessungsgrundlage betrifft nur die Ermittlung des Gesamtvolumens des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer. Die Verteilung auf die einzelnen Gemeinden kann wie bisher auf der Basis des lokalen Aufkommens bis zu den Sockelgrenzen, aber auch auf der Basis der lokalen Bemessungsgrundlage erfolgen. Bei einer Veränderung der Aufgaben und Ausgaben besteht weiterhin die Möglichkeit einer Anpassung der Anteile zwischen den verschiedenen staatlichen Ebenen.

G. Zusammenfassung

Die Besteuerung der Unternehmen bildet zwar einen Schwerpunkt der aktuellen steuerpolitischen Debatte. Die Gewerbesteuer wird dabei aber vernachlässigt oder sogar mit dem Ziel einer Revision problematischer Wirkungen der geplanten Änderungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zweckentfremdet. Dies ist nicht nur steuersystematisch bedenklich, sondern erschwert auch die ursachenbezogene Korrektur der Defekte der Gewerbesteuer. Der Deutsche Städtetag verdient daher Zustimmung, wenn er fordert: „Über die Zukunft der Gewerbesteuer darf nur im Rahmen der dringend notwendigen Gemeindefinanzreform und nicht im Rahmen der Unternehmensteuerreform entschieden werden“ (*Karrenberg/Münstermann*, 2000, S. 7).

Die Gewerbesteuer war schon immer eine schlechte Unternehmensteuer und eine schlechte Gemeindesteuer. Einige aus der Sicht der Wirtschaft problematische Elemente, insbesondere die Besteuerung des Gewerbekapitals, wurden zwischenzeit-

⁵⁵ Ob der Progressions- bzw. Tarifeffekt gegenüber den Schwankungen der Bemessungsgrundlage ins Gewicht fällt, bedarf einer empirischen Überprüfung.

⁵⁶ Ausgehend von einer 15-prozentigen Beteiligung am Steueraufkommen erfordert ein Durchschnittssteuersatz von beispielsweise 30% bei Normalauslastung eine Beteiligung an der Bemessungsgrundlage in Höhe von 4,5%, um Aufkommensneutralität zu gewährleisten. Liegt der aktuelle Durchschnittssteuersatz aber nur bei 28%, so sinkt der notwendige Beteiligungssatz auf 4,2%, was auf Dauer Mindereinnahmen verursachen und die Gemeinden gegenüber der heutigen Lösung benachteiligen würde.

lich abgebaut, doch haben diese Maßnahmen zu einer Erosion der Bemessungsgrundlage geführt und damit die Funktion der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer weiter beeinträchtigt. Daß eine durchgreifende Reform bislang nicht zustande kam, liegt nicht an mangelnden Alternativen, sondern an der wechselseitigen Blockade einer Neuregelung durch die Interessenvertreter der Gemeinden und der Unternehmen, wobei letztere in der Durchsetzung ihrer Belange erfolgreicher waren.

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht wird seit langem eine kommunale Wertschöpfungsteuer als Ersatz für die Gewerbesteuer empfohlen. Die Gemeinden würden diesem Vorschlag wohl folgen, doch die Unternehmen lehnen ihn ab und präferieren stattdessen eine Ausweitung der Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer. Eine solche Lösung würde den Gemeinden das Hebesatzrecht nehmen und findet deshalb wenig Anklang. Vor diesem Hintergrund und mit dem Ziel der Vermittlung zwischen den unterschiedlichen Interessenstandpunkten wird in der vorliegenden Arbeit das Modell einer auf die Umsatzsteuer anrechenbaren kommunalen Wertschöpfungsteuer präsentiert. Das Anrechnungsverfahren kombiniert die wichtigsten Elemente der Umsatzsteuerbeteiligung und der Wertschöpfungsteuer.

Die Verwendung von Nivellierungssätzen bei der Ermittlung der anrechenbaren Wertschöpfungsteuer gewährleistet (1) für die Unternehmen insgesamt eine volle Kompensation der Wertschöpfungsteuer durch eine entsprechend erhöhte Umsatzsteuer, während (2) die hebesatzbedingten interkommunalen Belastungsdifferenzen für die einzelnen Unternehmen spürbar bleiben. Aus der Sicht der Gemeinden unterscheidet sich das Modell kaum von einer reinen kommunalen Wertschöpfungsteuer. Für die Unternehmen bedeutet die Anrechnung auf die Umsatzsteuer im Durchschnitt (aber nicht im Einzelfall) eine Freistellung der Nettoinvestitionen und der Exporte von der kommunalen Besteuerung zu Lasten einer relativ höheren Umsatzsteuer auf die im Inland nachgefragten Konsumgüter.

Eine direkte Verrechnung der Wertschöpfungsteuer mit der Umsatzsteuer könnte auf rechtliche Bedenken stoßen. Um solchen Einwänden Rechnung zu tragen, wird in einer zweiten Modellvariante eine Anrechnung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer diskutiert. Sie führt auf indirektem Wege zum annähernd gleichen Ergebnis wie die unmittelbare Anrechnung auf die Umsatzsteuer, vorausgesetzt die Umsatzsteuer wird zur Gegenfinanzierung der anrechnungsbedingten Steuerausfälle bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer angehoben.

Gegenüber der Gewerbesteuer ist der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer weniger reformbedürftig. Diskutabel erscheint die Einführung eines kommunalen Hebesatzrechts, aber nicht so sehr als Kompensation für dessen möglichen Wegfall im Zuge einer Gewerbesteuerreform, sondern vor allem als Instrument zur Erweiterung der kommunalen Finanzautonomie. Darüber hinaus wäre eine Verstärkung der kommunalen Einnahmen aus der Einkommensteuer vorteilhaft. Mit diesem Ziel werden zwei Ansatzpunkte einer Reform der Verbundlösung vorgestellt: (1) die Ermittlung des Gemeindeanteils auf der Basis einer von den Einflüssen der staatlichen

Steuer- und Finanzpolitik bereinigten einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage und (2) die Umstellung des Gemeindeanteils von einer Quote am Steueraufkommen auf einen Anteil an der Bemessungsgrundlage.

Literatur

- Beland, U.* (1998): Eine eigene Einkommensteuer für die Gemeinden und das Problem des Wanderungswettbewerbs, *Archiv für Kommunalwissenschaften*, S. 104–123.
- BMF* (2000): Die Steuerreform 2000: Steuern senken, Wachstum stärken, Arbeitsplätze schaffen, Bundesministerium der Finanzen, <http://www.bundesfinanzministerium.de/broschuersteuer2000.pdf>.
- Cansier, D.* (1990): Ersatz der Gewerbesteuer durch die Cash-flow-Steuer?, *Betriebs-Berater*, Bd. 45, S. 253–256.
- DIHT* (1982): Gewerbesteuer auf neuem Kurs, DIHT 201, Bonn.
- DIHT* u. a. (1984): Kommunale Wertschöpfungsteuer – Der falsche Weg, *Die Wirtschaft informiert*, Bonn/Köln.
- Dziadkowski, D.* (1987): Umgestaltung, Revitalisierung oder Ersatz der Gewerbesteuer, *Steuer und Wirtschaft*, Bd. 64, S. 330–342.
- Fehr, H./Wiegard, W.* (2000): Gesamtwirtschaftliche Wirkungen einer Wertschöpfungsteuer (und einiger Alternativen), in: R. Lüdeke/W. Scherf/W. Steden (Hrsg.): *Wirtschaftswissenschaft im Dienste der Verteilungs-, Geld- und Finanzpolitik*, Festschrift für Alois Oberhauser, Berlin, S. 477–497.
- Hansmeyer, K.-H.* (1997): Der Streit um die Gewerbesteuer, eine unendliche Geschichte, in: *Deutscher Städtetag* (Hrsg.): *Gelebte Demokratie*, Festschrift für Manfred Rommel, Stuttgart, S. 159–178.
- Hansmeyer, K.-H./Zimmermann, H.* (1993): Möglichkeiten der Einführung eines Hebesatzrechts beim gemeindlichen Einkommensteueranteil, *Archiv für Kommunalwissenschaften*, S. 221–244.
- Hidien, J. W.* (1999): Erläuterungen zum Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz), in: *Das Deutsche Bundesrecht*, 836. Lieferung – November 1999, S. 9–40.
- Homburg, S.* (1996): Eine kommunale Unternehmensteuer für Deutschland, *Wirtschaftsdienst*, Bd. 76, S. 491–496.
- Institut Finanzen und Steuern* (1982): Modell für die Ablösung der Gewerbesteuer durch einen Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer, Bonn.
- Junkernheinrich, M.* (1991): Reform des Gemeindesteuersystems, 1: Analyseergebnisse, *Schriften zur interdisziplinären Forschung*, Band 1, Berlin.
- Junkernheinrich, M./Notheis, T.* (1996): Bausteine einer Gemeindefinanzreform: Gewerbesteuer und Sozialhilfe, Halle/Saale.
- Kalich, P.* (1992): Sektorale Inzidenz einer Wertschöpfungsteuer, *RUFIS – Ruhr-Forschungsinstitut für Innovations- und Strukturpolitik*, Nr. 3/1992, Bochum.

- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler* (1984): Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer – Darstellung, Kritik, Vorschläge, Wiesbaden.
- Karrenberg, H./Münstermann, E.* (2000): Gemeindefinanzbericht 2000, der städtetag, Nr. 4, S. 4–99.
- Klaus-Dieter-Arndt-Stiftung* (1986): Revitalisierung der Gewerbesteuer – Grundlegung eines Modells, Schriftenreihe der Klaus-Dieter-Arndt-Stiftung, Heft 8, Bonn.
- Linscheid, B./Truger, A.* (1997): Reform des Kommunalsteuersystems, DIW Vierteljahrsheft zur Wirtschaftsforschung, S. 382–394.
- Oberhauser, A.* (1984): Kommunale Wertschöpfungsteuer als Alternative zur Gewerbesteuer, in: Gewerbesteuer auf neuem Kurs?, Schriftenreihe der Industrie- und Handelskammer Regensburg, Bd. 9, Regensburg, S. 12–22.
- Peffekoven, R.* (1996): Gemeindesteuersystem und kommunale Selbstverwaltung, in: M. Junkerheinrich/P. Klemmer (Hrsg.): Neuordnung des Gemeindefinanzsystems, Berlin, S. 27–44.
- Pfaffernoschke, A.* (1990): Die Diskussion um die Gewerbesteuer, Frankfurt/Main.
- Reding, K./Müller, W.* (1999): Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, München.
- Richter, W. F./Wiegard, W.* (1991 a): Cash-flow-Steuern: Ersatz für die Gewerbesteuer?, in: M. Rose (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin u. a. O., S. 193–204.
- Richter, W. F./Wiegard, W.* (1991 b): Effizienzorientierte Reform der Gewerbesteuer?, in: M. Rose (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin u. a. O., S. 437–464.
- Rose, M.* (1991): Cash-flow-Gewerbesteuer versus zinsbereinigte Gewerbeertragsteuer, in: M. Rose (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin u. a. O., S. 205–216.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (1995): Im Standortwettbewerb, Jahresgutachten 1995/96, Stuttgart/Mainz.
- Schmitt, K.* (1986): Räumliche Wirkungen von Gemeindesteuerreformvorschlägen, Ifo-Studien zur Finanzpolitik, Bd. 35, München.
- Strauß, W.* (1988): Ökonomische Wirkungen einer Substitution der Gewerbesteuer (Realsteuer) durch eine Wertschöpfungsteuer, Frankfurt/Main.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bd. 31, Bonn.
- Zimmermann, H.* (1999): Kommunal Finanzen. Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft, Baden-Baden.
- Zimmermann, H./Postlep, R.-D.* (1980): Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern, Wirtschaftsdienst, Bd. 60, S. 248–254.