

DIE GEWERBESTEUER: SEGEN ODER FLUCH?

Argumente
zu Marktwirtschaft
und Politik

Nr. 151 | August 2020

Barbara Bültmann-Hinz



DIE GEWERBESTEUER: SEGEN ODER FLUCH?

Barbara Bültmann-Hinz

Argumente zu Marktwirtschaft und Politik Nr. 151

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 03

- 1** Einleitung 04
- 2** Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung 05
 - 2.1** Die Kommunen im Staatsaufbau 05
 - 2.2** Probleme der kommunalen Selbstverwaltung 06
 - 2.3** Kommunale Finanzautonomie 06
- 3** Die Finanzlage der Kommunen 08
 - 3.1** Steueraufkommen und weitere Einnahmen 08
 - 3.2** Kommunale Altschulden 11
- 4** Eckpunkte der Gewerbesteuer 13
- 5** Gewerbesteuer aus Sicht der Unternehmen(sbesteuerung) 16
- 6** Gewerbesteuer und Einkommensteuerrecht 18
- 7** Die Gewerbesteuer: Ein Problemfall im internationalen Steuerrecht 19
- 8** Kritikpunkte und Reformbedarf 20
- 9** Reformvorschläge 24
 - 9.1** Vorüberlegungen 24
 - 9.2** Das Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft 24
 - 9.2.1** 1. Säule: Die reformierte Grundsteuer 25
 - 9.2.2** 2. Säule: Die Bürgersteuer 25
 - 9.2.3** 3. Säule: Die kommunale Unternehmenssteuer 25
 - 9.2.4** 4. Säule: Anteil an der Lohnsteuer (Betriebslohnsteuer) 25
 - 9.2.5** Berechnungen/Niedersächsisches Modell 26
 - 9.3** Kommunalmodell 27
 - 9.4** Weitere Reformmodelle 28
- 10** Fazit 29

Literaturverzeichnis 30

Executive Summary 32

© 2020

Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.)
Charlottenstraße 60
10117 Berlin
Telefon: +49 (0)30 206057-0
Telefax: +49 (0)30 206057-57
info@stiftung-marktwirtschaft.de
www.stiftung-marktwirtschaft.de

ISSN: 1612 – 7072
Titelbild: © Kilfitt – stock.adobe.com



Die Publikation ist auch über den QR-Code
kostenlos abrufbar.

Vorwort

Die Kommunalpolitik ist die Keimzelle und die Schule der Demokratie, die Kommunen sind eine tragende Säule unseres föderalen Staatsaufbaus. Bei ihrer Finanzierung geht es um die Aufgaben, die den Bürger direkt, in seinen ureigensten Interessen betreffen: die gemeindliche Infrastruktur wie Straßen, Krankenhäuser, Kindergärten, Schulen, Behörden, Kultur- und Sporteinrichtungen, aber auch Sozialleistungen wie Teile der Kosten der Unterkunft und weitere flankierende Hilfen.

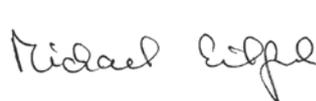
Ein wichtiger Bestandteil der Kommunalfinanzierung ist die Gewerbesteuer, die den Gemeinden über die Hebesätze einen gewissen Handlungsspielraum verleiht. Jahrelang glich sie dem Anschein nach einem warmen Regen, der auf die Kommunen hinunterplätscherte, diese zu grünen Oasen des Wohlstands und des Aufschwungs werden ließ. Dieses Bild, so idyllisch es auch anmutet, war allerdings schon immer geschönt. Denn der warme Regen erreichte längst nicht alle Kommunen. Ohnehin ist die Gewerbesteuer zur verlässlichen Finanzierung der Kommunen ungeeignet, denn die Gemeinden stellen im föderalen System die Ebene dar, die mit einer so konjunkturabhängigen Steuer wie der Gewerbesteuer am wenigsten leben können. Zudem wird das Gewerbesteueraufkommen der einzelnen Kommune oft durch einzelne (Groß-)Unternehmen bestimmt und ist damit stärkeren Schwankungen als die Gesamtwirtschaft ausgesetzt.

Um dem entgegenzutreten hat der Gesetzgeber die Gewerbesteuer mit verstetigenden Elementen ausgestattet, der Hinzurechnung von Kostenelementen, die das Aufkommen stabilisieren und auch in Krisenzeiten Einnahmen für die Kommunen gewähren sollen. Damit ist der systemimmanente Konstruktionsfehler der Gewerbesteuer offengelegt: die Gemeinden sind auf stabile, konjunkturunabhängige Einnahmen angewiesen, Wirtschaftende hingegen, von Industrieunternehmen bis zum Einzelhandel, haben ein genauso existenzielles und berechtigtes Interesse daran, in Krisen-

zeiten, wenn sie Verluste erzielen, nicht noch zusätzlich durch Gewerbesteuerzahlungen belastet zu werden.

Dieser Konstruktionsfehler widerstreitender Interessen haftet der Gewerbesteuer an. Angesichts der aktuellen Krise, der Konjunkturabhängigkeit der Gewerbesteuer und dem verzweifelten Bedarf vieler Kommunen an mehr finanzieller Handlungsfähigkeit, wäre das Momentum da, sich mit der Eignung der Gewerbesteuer als Finanzquelle der Gemeinden auseinanderzusetzen und Alternativen zu überdenken. Denn wenn selbst in guten Zeiten die Gewerbesteuer keine zuverlässige Einnahmequelle ist, so gilt das erst recht in schlechten Zeiten. In den langen Jahren des Aufschwungs war der Reformeifer im Steuerrecht begrenzt. Die großen Reformpläne gehörten der Vergangenheit an, statt zu reformieren wurde allenfalls modernisiert und das auch nur in winzig kleinen Schritten, die nicht unbedingt immer auf ein klares Ziel ausgerichtet waren. Diese zunehmende Orientierungslosigkeit in der Steuerpolitik gilt es zu überwinden und die Finanzierung der Kommunen, wie auch das Steuersystem insgesamt, modern aufzustellen. Wenn der Weg dann klar ist, kann er auch in kleinen, überschaubaren Schritten begangen werden.

Wir danken der informedia-Stiftung für die Förderung dieser Publikation.



Prof. Dr. Michael Eilfort

Vorstand
der Stiftung Marktwirtschaft



Prof. Dr. Bernd Raffelhüschen

Vorstand
der Stiftung Marktwirtschaft

1 Einleitung

Angesichts der Corona-Pandemie stehen die Kommunalfinanzen (wieder einmal) auf der politischen Agenda. Die finanziellen Zusatzbelastungen aufgrund der Krise, verbunden mit teils dramatisch einbrechenden Einnahmen und hohen Schuldenbergen, stellen **viele Kommunen vor große Schwierigkeiten, ihre Aufgaben adäquat zu erfüllen.**¹

Die aktuelle Krise kann allerdings nicht verbergen, dass auch in den letzten Jahren des Aufschwungs zu viele Kommunen den Anschluss verloren haben und ihren Verpflichtungen aus eigener Kraft nicht mehr nachkommen konnten. Und dies, obwohl es in den letzten Jahren beim Gewerbesteueraufkommen – als eine der Haupteinnahmequellen der Kommunen – nur eine Richtung gab: Es ging nach oben. Für das Jahr 2018 wurde ein neuer Rekord von 55,8 Milliarden Euro für das Brutto-Gewerbesteueraufkommen gemeldet.² Doch bereits 2019 zeichnete sich vorsichtig eine **Trendwende** ab. Das Gewerbesteueraufkommen verringerte sich – auf hohem Niveau – leicht auf 55,4 Milliarden Euro. Für 2020 ist hingegen angesichts der Corona-Pandemie und den getroffenen, einschneidenden Maßnahmen mit einem Absturz des Gewerbesteueraufkommens auf 41,7 Mrd. Euro zu rechnen.³

Damit ist auch der Elefant im Raum benannt, den jeder sieht, aber über den keiner spricht: die **Unzulänglichkeit der Gewerbesteuer**. Für die Gemeinden ist die Gewerbesteuer eine der – wenn nicht die – wichtigste Einnahmequelle. Gleichzeitig ist die Gewerbesteuer wohl die **am häufigsten kritisierte Steuer** im deutschen Steuersystem. Zum einen belastet sie die Unternehmen inzwischen regelmäßig stärker als die Körperschaftsteuer und führt zu

erheblichen Wettbewerbsverzerrungen. Zum anderen ist sie **für die Kommunen** – trotz aller Bemühungen, das Aufkommen zu verstetigen – **keine verlässliche Einnahmequelle**. Brechen die Gewinne ein, dann bricht auch das Gewerbesteueraufkommen ein. Gerade in Krisenzeiten, wenn die gemeindlichen Ausgaben eher zunehmen, ist diese Prozyklilität der Gewerbesteuer ein immenses Problem für die Kommunen (vgl. Abbildung 1 zum schwankenden Aufkommen im Konjunkturverlauf). Dennoch hat die Gewerbesteuer – das erste einheitliche Gewerbesteuergesetz erging im Rahmen der Realsteuerreform 1936⁴ – beachtliche Beharrungskräfte und ihre Befürworter sträuben sich bislang erfolgreich gegen jegliche Reformbestrebung. Zuletzt scheiterte im Jahr 2011 der damalige Bundesfinanzminister Wolfgang Schäuble mit einem behutsamen Reformvorstoß, allerdings erst in letzter Minute an einem einzelnen Oberbürgermeister und Verbandspräsidenten.⁵ Seitdem erscheint die Gewerbesteuer noch unverbesserlicher und jeder Reformversuch zumindest in guten Zeiten aussichtslos.

Die aktuelle Krise zeigt die erheblichen Schwächen der Gewerbesteuer besonders deutlich auf. Zugleich kann sie aber auch eine echte **Chance bieten, die Gewerbesteuer zu reformieren und die Kommunalfinanzen auf neue, tragfähigere Füße** zu stellen. Vor diesem Hintergrund untersucht die vorliegende Studie die strukturellen Schwächen der Gewerbesteuer und entwickelt darauf aufbauend Lösungsansätze, so dass die Unternehmen in einer Rezession nicht zusätzlich belastet werden, gleichzeitig aber der Finanzbedarf der Kommunen verlässlich gedeckt wird.

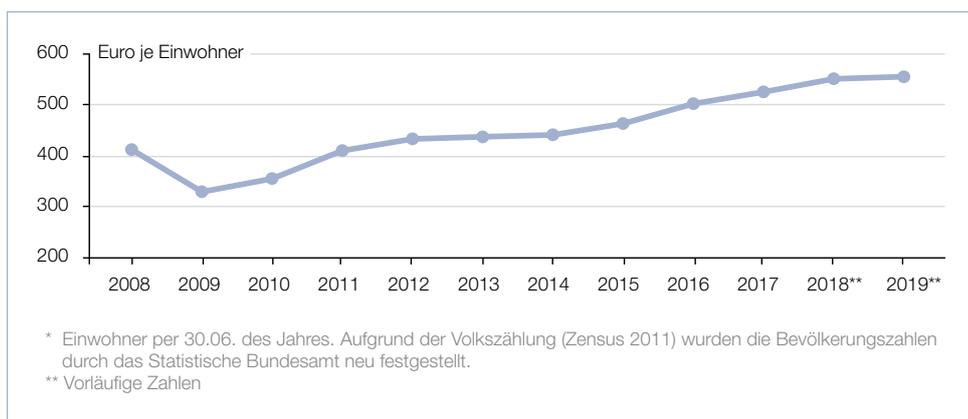


Abbildung 1:
Einnahmen der Gemeinden und Gemeindeverbände aus der Gewerbesteuer (netto)
(Kernhaushalte ohne Stadtstaaten)
Flächenländer insgesamt in Euro je Einwohner*

Quelle: Statistisches Bundesamt/
BMF.

1 Vgl. Bertelsmann Stiftung (2019) in Bezug auf die hohen Kassenkredite.
 2 Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung vom 30.09.2019 – 331/19. Gewerbesteueraufkommen netto, d.h. nach Abzug der Gewerbesteuerumlage 46,8 Mrd. Euro.
 3 Vgl. BMF (2020).
 4 Vgl. Gewerbesteuergesetz vom 01.12.1936, RGBl. 1936, 979.
 5 Vgl. Süddeutsche Zeitung vom 09.06.2011 „Gewerbesteuer-Reform scheitert: Kommunen klammern sich an ihren Schatz“, <https://www.sueddeutsche.de/geld/gewerbesteuer-reform-scheitert-kommunen-klammern-sich-an-ihren-schatz-1.1106664>, zuletzt abgerufen am 03.06.2020.

2 Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung

2.1 Die Kommunen im Staatsaufbau

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein föderaler Bundesstaat und gliedert sich in Bund und Länder. Die Kommunen bilden formal keine eigene föderale Ebene, sondern sind Teil der Länder. Dennoch haben die Gemeinden mit dem in Art. 28 Abs. 2 Grundgesetz (GG) garantierten **Recht der Selbstverwaltung** eine gewisse Eigenständigkeit.

Hinter der gemeindlichen Selbstverwaltung steckt der Gedanke, dass die Bürger die Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft selbst regeln und verwalten sollten. Unterschieden wird dabei zwischen eigenen bzw. freiwilligen Aufgaben, pflichtigen Aufgaben und sog. Auftragsangelegenheiten.⁶ Je nach Art der Aufgabe unterscheiden sich die Gegebenheiten für die Gemeinde: Freiwillige Aufgaben kann die Gemeinde nach Belieben übernehmen und regeln. Im Bereich der Pflichtaufgaben muss die Gemeinde tätig werden, ist aber in der Ausgestaltung frei. Bei Auftragsangelegenheiten ist die Gemeinde an die Vorgaben und Weisungen der übergeord-

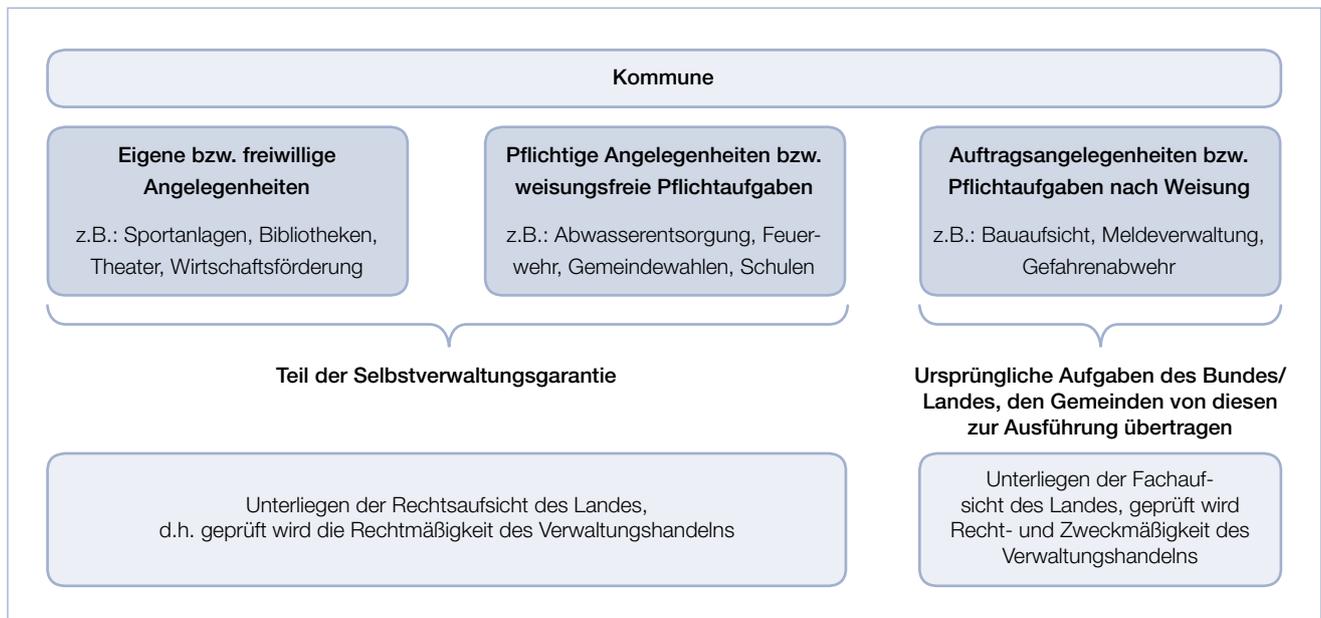
Art. 28 Abs. 2 Grundgesetz:

„Den Gemeinden muss das Recht gewährleistet sein, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln. Auch die Gemeindeverbände haben im Rahmen ihres gesetzlichen Aufgabenbereiches nach Maßgabe der Gesetze das Recht der Selbstverwaltung. Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfasst auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung; zu diesen Grundlagen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle.“

neten Behörde gebunden und unterliegt einer umfassenden Fachaufsicht. Einen Überblick über die Aufgaben der Kommunen gibt Abbildung 2.

Abbildung 2:
Die Aufgaben der Kommune

Quelle: eigene Darstellung.



⁶ Wissenschaftliche Dienste des Bundestags (2014). Die Begrifflichkeiten der Aufgaben unterscheiden sich je nach Bundesland und tragen so zur Verwirrung bei.

2.2 Probleme der kommunalen Selbstverwaltung

Die Aufgabenverteilung zwischen Bund, Ländern und insbesondere Kommunen ist nicht unstrittig. Auf der einen Seite gibt es eine Neigung, Aufgaben durch Gesetz „hochzuzonen“, d.h. vor allem aus Effizienz- und Kostengründen auf eine höhere Ebene zu hieven und den Aufgabenbereich der Gemeinden zu beschränken. Dem setzt das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung Grenzen.⁷ Den Kommunen müsse ein **Kernbereich eigener Kompetenz verbleiben**, insbesondere: Gebietshoheit, Satzungshoheit, Finanzhoheit, Abgabehoheit, Personalhoheit, Organisationshoheit, Planungshoheit und Daseinsvorsorge.⁸ Das Ziel der Verwaltungsvereinfachung, Zuständigkeitskonzentration und Wirtschaftlichkeit rechtfertige das „Hochzonen“ nicht. Der demokratische und politische Aspekt der Beteiligung der Bürger an der Erledigung ihrer öffentlichen Aufgaben steht derartigen ökonomischen Argumenten entgegen.⁹

Auf der anderen Seite ist aus Sicht der Gemeinden die Übertragung neuer Aufgaben häufig ebenfalls problematisch. Die Übertragung zusätzlicher Pflicht- und Auftragsangelegenheiten ohne ausreichende Kostendeckung (durch den Bund) schränkt Gemeinden (und Länder) in ihrer finanziellen Handlungsfähigkeit stark ein und bringt viele Gemeinden an den Rand ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit, wenn nicht gar darüber hinaus.¹⁰ Viele Gemeinden können ihren eigentlichen Aufgaben der kommunalen Selbstverwaltung nur noch begrenzt nachkommen. Dabei bleiben insbesondere die freiwilligen Aufgaben auf der Strecke, die die Attraktivität einer Kommune maßgeblich beeinflussen können. Um dem entgegenzutreten wurde im Rahmen der Föderalismusreform das Grundgesetz in Art. 84 Abs. 1 und Art. 85 Abs. 1 GG jeweils um den folgenden Satz ergänzt: „Durch Bundesgesetz

dürfen Gemeinden und Gemeindeverbänden Aufgaben nicht übertragen werden.“ Dieses Durchgriffsverbot zeigt Wirkung, allerdings gelten die alten Aufgabenübertragungen (mit Ausnahmen) nach Maßgabe des Art. 125 a Abs. 1 Satz 1 GG weiterhin. Unberührt bleibt auch insbesondere die Befugnis der Länder, ihren Kommunen die Ausführung von Bundesgesetzen – und erst recht Landesgesetzen – zu übertragen.¹¹

2.3 Kommunale Finanzautonomie

Die Stellung der Gemeinden wird durch die kommunale Finanzautonomie gestärkt. Die Kommunen verfügen über unterschiedliche Einnahmequellen, die sich in der Regel wie folgt zusammensetzen: Steuern, Beiträge, Gebühren, Zuweisungen und sonstige Erträge (vgl. Abbildung 3).

Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfasst nach dem Willen des Verfassungsgebers auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung. Zu diesen gehört eine **den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle** (Art. 28 Abs. 2 GG). Diese Funktion wird gegenwärtig von der Gewerbesteuer ausgefüllt. Näheres zur Erhebung der Gewerbesteuer regelt das Gewerbesteuergesetz (GewStG).

Das Ausmaß der kommunalen Finanzautonomie kann nicht unabhängig von der Aufgabenverteilung gesehen werden. So wäre die Forderung nach mehr Steuerautonomie für die Kommunen nur begrenzt hilfreich, wenn gleichzeitig die dadurch entstehenden finanziellen Spielräume durch neue Aufgabenzuweisungen überlagert würden.¹² Dies widerspricht auch dem Konnexitätsprinzip, demzufolge die Verknüpfung der Aufgaben- und Ausgabenkompetenz und damit die Übereinstimmung der politischen Entscheidungs- und Kostenträger staatlicher Leistungen einzuhalten ist („Wer bestellt, bezahlt“).¹³

⁷ Vgl. BVerfG (1988).

⁸ Vgl. BVerfG (1988).

⁹ Vgl. Ruthig/Storr (2008), S. 90 (Fn. 401).

¹⁰ Vgl. Wendt (1995).

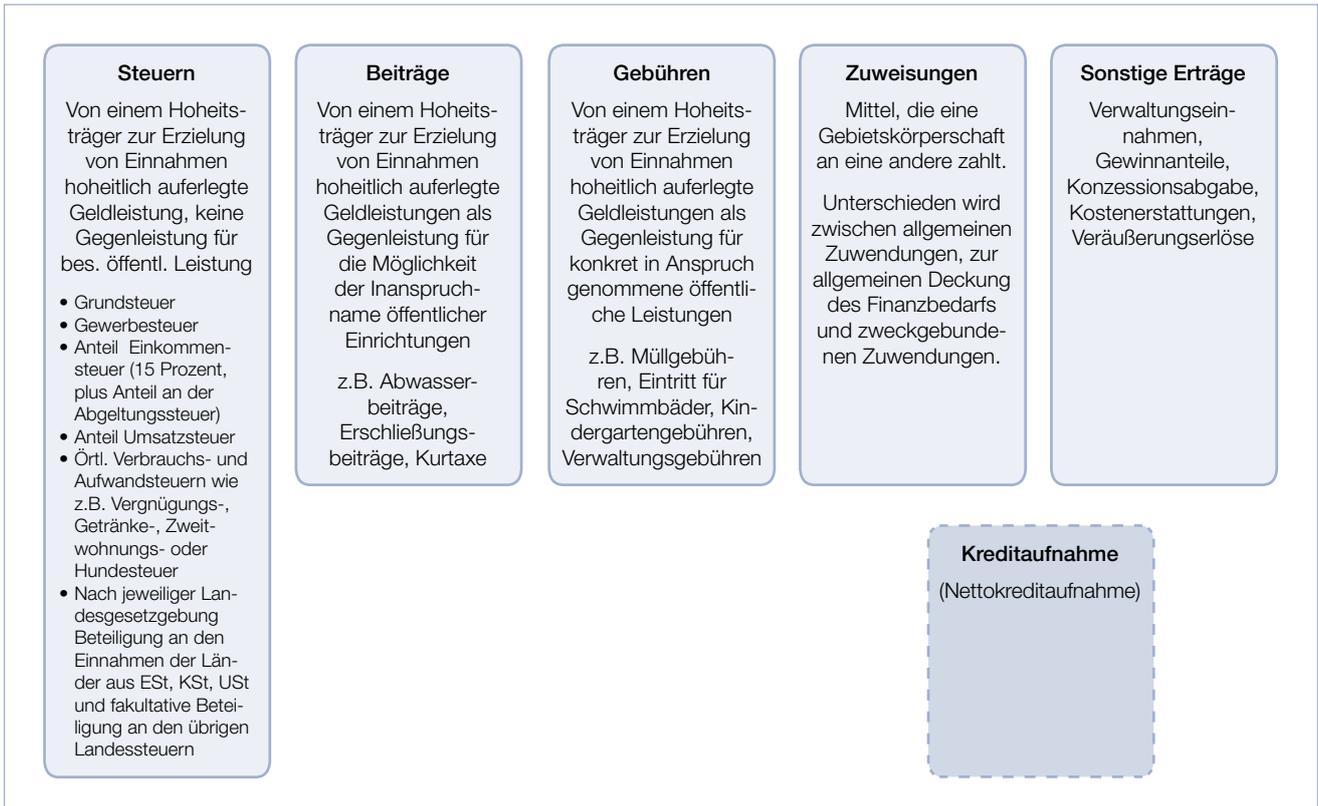
¹¹ Vgl. Gröpl in Gröpl/Windhorst/von Coelln (2017), Art. 84 Rz. 9 und 10.

¹² Vgl. Scherf (2019).

¹³ Vgl. Scherf (2010).

Abbildung 3:
Die Einnahmequellen der Gemeinden

Quelle: eigene Darstellung.



3 Die Finanzlage der Kommunen

3.1 Steueraufkommen und weitere Einnahmen

Das Aufkommen aus der Gewerbesteuer steht den Gemeinden zu, mit einer Umlage zur Beteiligung von Bund und Ländern (Art. 106 Abs. 6 GG). Die Berechnung und Aufteilung zwischen Bund und Länder wird durch § 6 Gemeindefinanzreformgesetz bestimmt. Die Gewerbesteuerumlage ist der „finanzpolitische Preis“¹⁴ für die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer und soll die Mindereinnahmen des Bundes und der Länder ausgleichen. Die Gemeinden erhalten 15 Prozent des im Gebiet ihres Landes anfallenden Aufkommens an Lohn- und veranlagter Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 GG) – die Finanzströme werden zunehmend verworrener.

Bei Betrachtung des jährlichen Steueraufkommens scheint der Anteil der Gewerbesteuer im Vergleich zum gesamtstaatlichen Steueraufkommen zunächst gering. Im Jahr 2019 beträgt das Gewerbesteueraufkommen brutto, d.h. vor

Gewerbesteuerumlage¹⁵, ca. 55,4 Milliarden Euro.¹⁶ Angesichts des gesamtstaatlichen Steueraufkommens von 799,3 Milliarden Euro, dem Aufkommen der Umsatzsteuer (einschließlich Einfuhrumsatzsteuer) von 243,3 Milliarden Euro und dem Lohnsteueraufkommen von 219,7 Milliarden Euro wirkt der Betrag bescheiden.

Doch vom gemeindlichen Steueraufkommen in Höhe von 114,9 Milliarden Euro macht die Gewerbesteuer einen wesentlichen, wenngleich schwankenden Anteil aus (vgl. Abbildung 4 zu den kumulierten Steuereinnahmen). Bereits in der Finanzkrise hat sich die **Volatilität der Gewerbesteuer** deutlich gezeigt (vgl. Abbildung 4 mit dem deutlichen Einbruch bei den Gewerbesteuereinnahmen im Jahr 2009). Trotz aller Versuche, das Aufkommen der Gewerbesteuer durch ertragsunabhängige Elemente (d.h. die Hinzurechnung von Kostenelementen, vgl. Kapitel 4) zu verstetigen, bleibt das Aufkommen volatil und krisenanfällig. Die Krisenanfälligkeit der Gewerbesteuer wird durch die unterschiedliche steuerliche Einordnung der Unternehmen noch verstärkt. Längst nicht alle Unterneh-

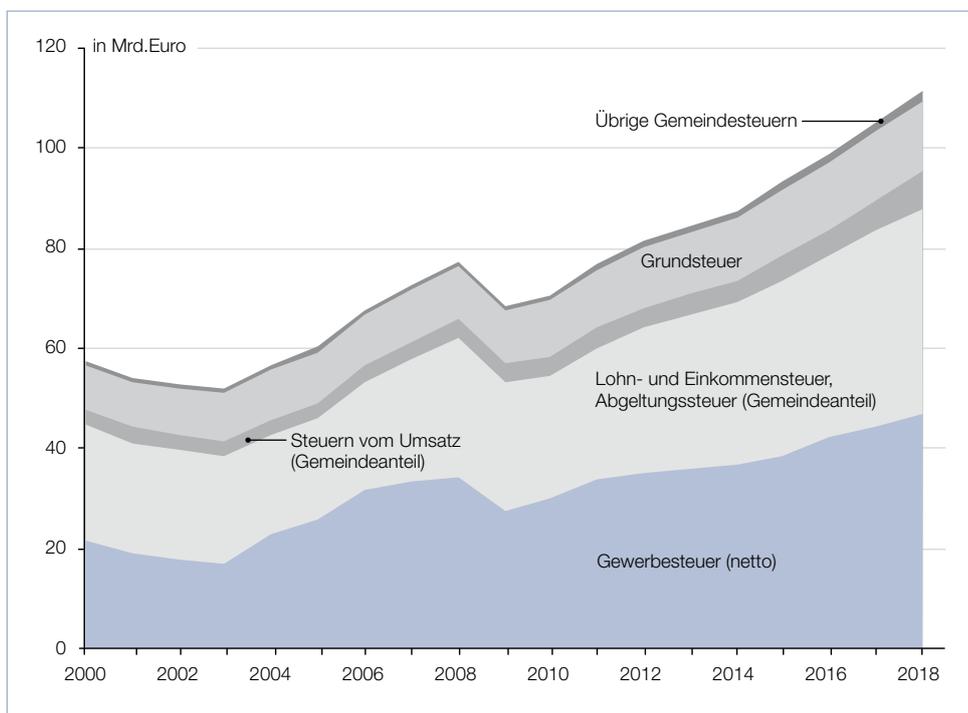


Abbildung 4:
Steueraufkommen der
Gemeinden (kumuliert)

Quelle: Statistisches Bundesamt.

14 BMF (2019b), S. 13.

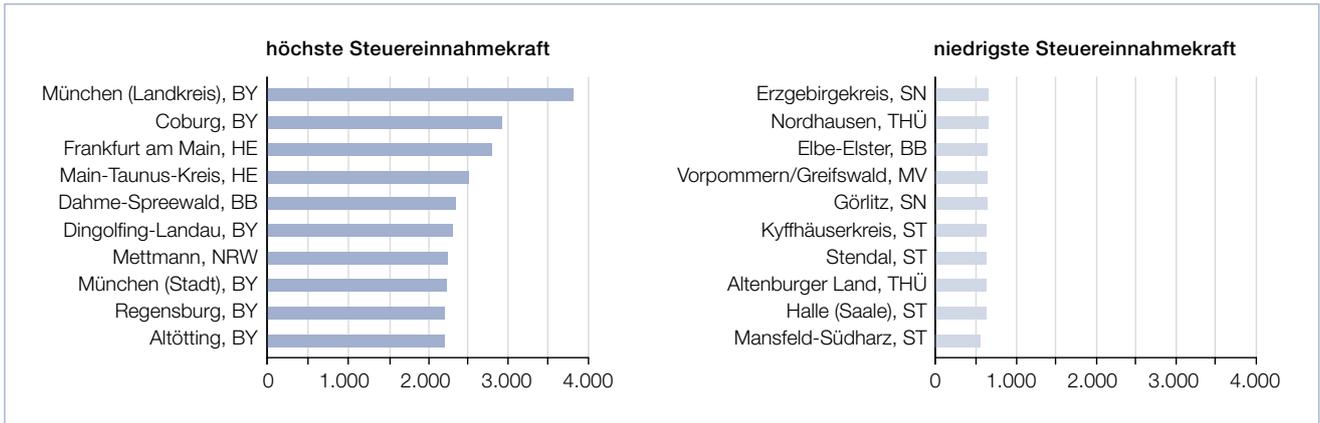
15 Die Gewerbesteuerumlage ist der Teil der Gewerbesteuer, der von den Gemeinden an den Bund und die Länder abgeführt wird. 2019 betrug die Gewerbesteuerumlage 8,2 Mrd. Euro, so dass die den Gemeinden verbleibende Gewerbesteuer 47,3 Mrd. Euro betrug.

16 Hier und im Nachfolgenden: Statistisches Bundesamt (destatis), <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Tabellen/steuerhaushalt-kassenmaessige-steuereinnahmen-vor-steuerverteilung.html>, zuletzt abgerufen am 05.05.2020.

Abbildung 5:

Liste der zehn kreisfreien Städte und Gesamtkreise mit der jeweils höchsten bzw. niedrigsten gesamten Steuereinnahmekraft 2017 (in Euro je Einwohner)

Quelle: Bertelsmann Stiftung / Berechnungen nach Angaben des Statistischen Bundesamtes.



men unterliegen der Gewerbesteuer. So wird – auf Ebene der Kommune – das Gewerbesteueraufkommen oft nur von einigen wenigen Unternehmen getragen und erweist sich so doppelt als konjunkturabhängig, denn sogar konjunkturelle Einbrüche in einzelnen Branchen können dazu führen, dass das Gewerbesteueraufkommen erheblich beeinträchtigt wird.

Selbst in guten Zeiten ist die Gewerbesteuer kein verlässlicher Partner für (alle) Kommunen. Bereits im Vergleich auf Bundesländerebene zeigen sich **deutliche Aufkommensunterschiede**. Heruntergebrochen auf die kommunale Ebene sind die Unterschiede noch dramatischer (vgl. Abbildung 5 zur Steuereinnahmekraft gesamt pro Kopf).

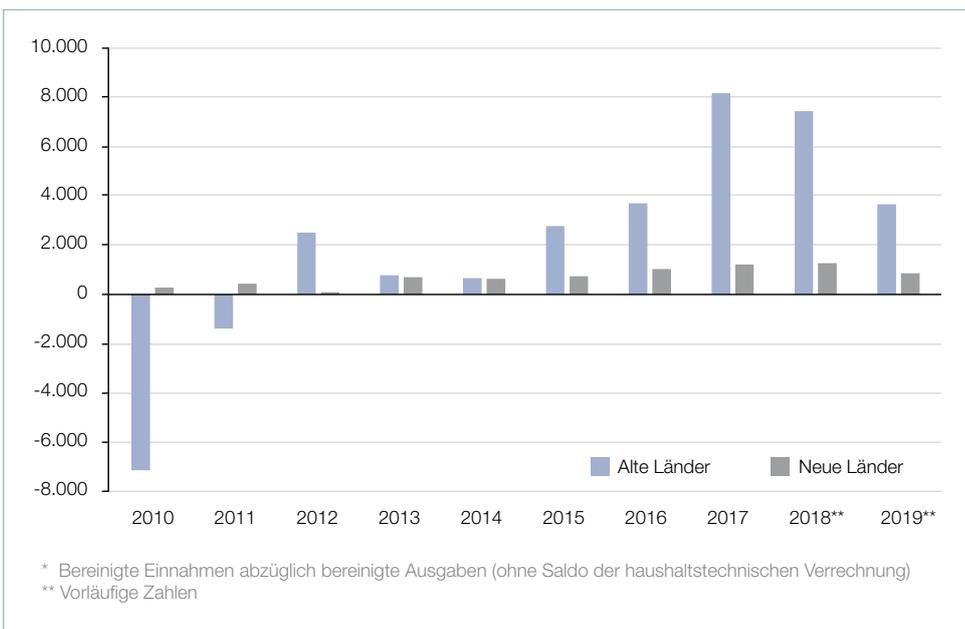


Abbildung 6: Finanzierungssalden* der Gemeinden und Gemeindeverbände

(Kernhaushalte ohne Stadtstaaten) in Mio. Euro

Quelle: BMF/Statistisches Bundesamt.

Kommunen mit einer schwachen Wirtschaftsstruktur und geringen Gewerbesteuereinnahmen geraten leicht in eine Situation, in der sie ihren Verpflichtungen nicht mehr nachkommen und abgehängt werden können. Allerdings zeigen die aggregierten Finanzierungssalden, d.h. der Überschuss oder Fehlbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden, dass die Gemeinden in ihrer Gesamtheit in den letzten Jahren im Zuge des Aufschwungs seit 2012 Überschüsse erwirtschaftet haben. Auffällig ist dabei die unterschiedliche

Höhe der Überschüsse in den alten und neuen Bundesländern sowie die Tatsache, dass die neuen Bundesländer bereits seit 2010 Überschüsse erwirtschaftet haben (vgl. Abbildung 6).

Betrachtet man das Pro-Kopf-Steueraufkommen der Gemeinden, so erzielen die Gemeinden in den alten Bundesländern in ihrer Gesamtheit ein deutlich höheres Steueraufkommen als in den neuen Ländern (vgl. Abbildung 7).

Die **alten und neuen Bundesländer unterscheiden sich** auch deutlich in der **Struktur ihrer Einnahmen**. Auf

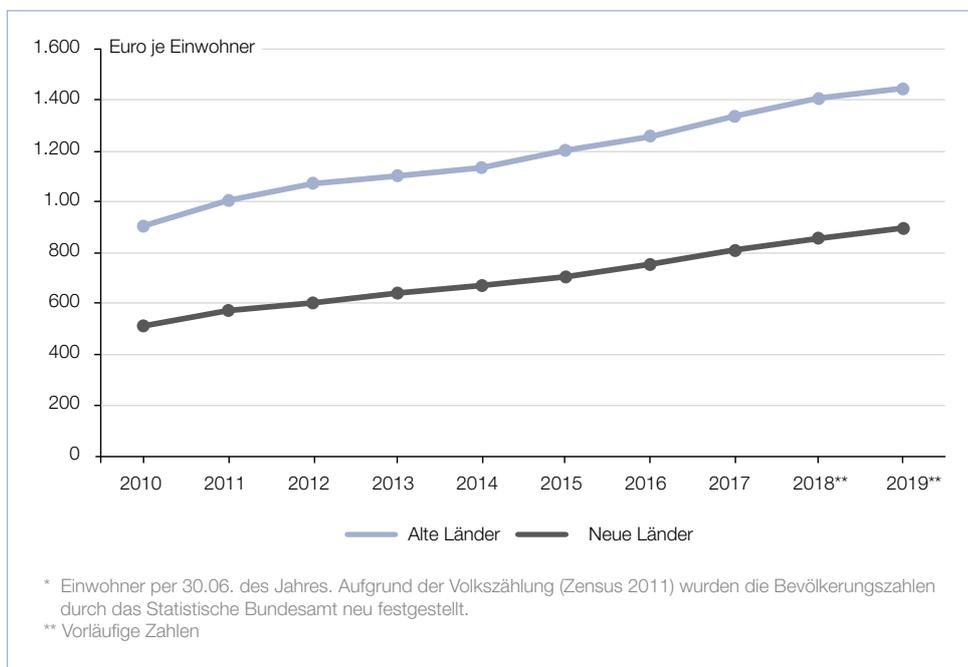


Abbildung 7:
Steuereinnahmen (netto)
der Gemeinden und Ge-
meindeverbände

(Kernhaushalte ohne Stadtstaaten)
alte/neue Bundesländer in Euro je
Einwohner*

Quelle: Statistisches Bundesamt/
BMF.

den Gesamthaushalt bezogen zeigt sich im Vergleich, dass die alten Bundesländer einen deutlich höheren Anteil ihrer Einnahmen aus Steuern erzielen, während die neuen Länder deutlich abhängiger von den Zuweisungen sind (vgl. Abbildung 8). Die Gewerbesteuer zeigt ein **regional stark schwankendes** Steueraufkommen nach Industrialisierungs-

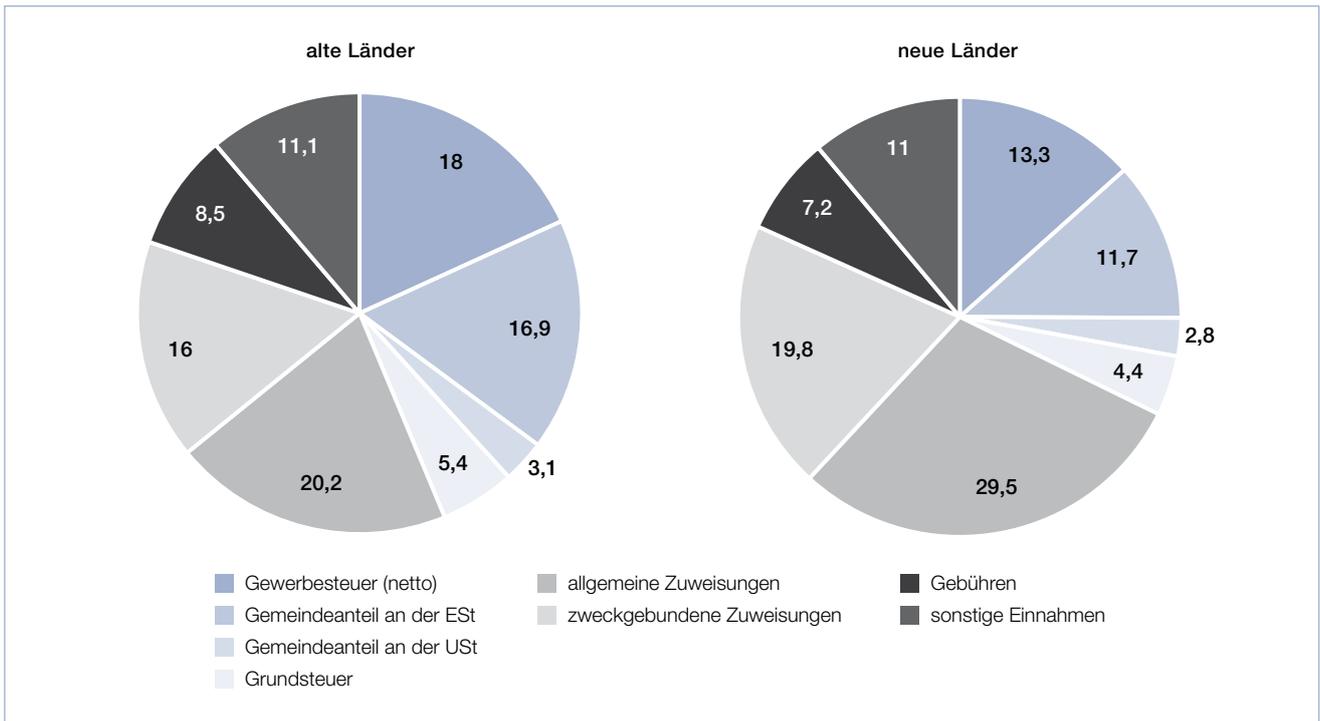
grad und betrieblicher Ertragskraft pro Kopf auf.

Im Übrigen hat die Gewerbesteuer nicht nur Auswirkungen für die Finanzlage der Kommunen, da über die Gewerbesteuerumlage Bund und Länder an den Einnahmen aus der Gewerbesteuer beteiligt werden.¹⁷ Allerdings ist die Bedeutung für den Gesamthaushalt jeweils deutlich geringer.

17 Art. 106 Abs. 6 Satz 5 und 6 GG i.V.m. § 6 Gemeindefinanzreformgesetz.

Abbildung 8:
Einnahmen des Verwaltungshaushalts* der Gemeinden und Gemeindeverbände 2019 der alten bzw. neuen Länder (Kernhaushalte, ohne Stadtstaaten) in %

Quelle: BMF/Statistisches Bundesamt, vorläufige Zahlen.



3.2 Kommunale Altschulden

Neben der schwachen Entwicklung der kommunalen Investitionen in den vergangenen drei Jahrzehnten und der damit einhergehenden Frage nach der Investitions- und Handlungsfähigkeit der Kommunen stehen auch die kommunalen Altschulden bzw. die hohe Anzahl an kommunalen Kassen-

krediten in der Diskussion.¹⁸ Kassenkredite dienen eigentlich der kurzfristigen Liquiditätssicherung, zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit und dem Ausgleich unterjähriger Schwankungen, nicht jedoch der Finanzierung von Investitionen. In vielen Kommunen werden Kassenkredite jedoch nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft zur Finanzierung kommunaler Aufgaben in Anspruch genommen. Der Bestand an **Kassenkrediten** ist seit vielen Jahren einer der **eindrücklichsten Indikatoren für Finanzprobleme** von Kommu-

18 Vgl. Benozna/Kauder (2020).

19 Vgl. Bertelsmann (2019).

nen.¹⁹ Zugleich geht ein hoher Bestand an Kassenkrediten oft mit einer geringen Wirtschaftskraft, hohen Sozialausgaben, niedrigen Investitionen und einer dadurch **geminderten Zukunftsfähigkeit** der Kommune einher.²⁰ Daraus resultiert ein stärkerer Druck der Kommunalaufsicht, die Kommunalkredite abzubauen, was zu einer Einschränkung der fiskalischen und politischen Eigenständigkeit und Handlungsfreiheit führt. Viele Kommunen müssen ein Haushaltssicherungskonzept vorlegen. Diese Maßnahme auf Grundlage der jeweiligen Gemeindeordnung der Länder hat die Sanierung kommunaler Haushalte zum Ziel und ist im Prinzip eine gesetzlich erzwun-

gene Haushaltskonsolidierung auf kommunaler Ebene, die per se nicht negativ ist. Problematisch ist allerdings, wenn die Kommunen durch die Konsolidierungsmaßnahmen z.B. gezwungen werden, die Gewerbesteuerhebesätze hochzusetzen, um mehr Einnahmen zu erzielen (mangels Spielraum bei den Ausgaben). Dafür bleibt in der geltenden Struktur fast nur die Gewerbesteuer als Stellschraube. Tatsächlich werden diese Gemeinden dann allerdings für neue Gewerbeansiedlung unattraktiver und ein Teufelskreis setzt sich fort. Für die Kommunen in den Gebieten, die sich im Strukturwandel befinden, bedeutet dies eine zusätzliche Last.

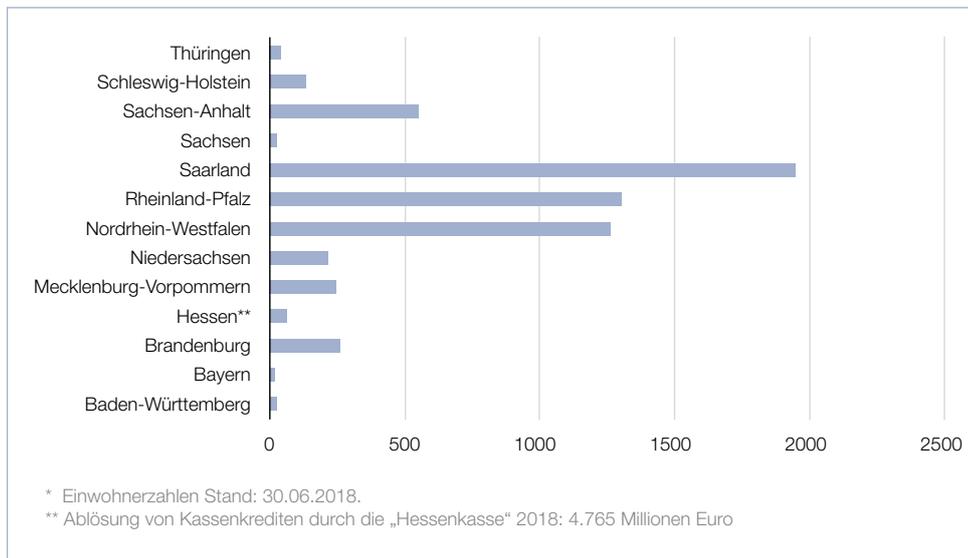


Abbildung 9:
Kassenkredite der Kernhaushalte der Gemeinden/Gemeindeverbände beim nicht-öffentlichen Bereich 2018 in Euro je Einwohner*

Quelle: destatis.

²⁰ Vgl. Arnold/Freier/Geißler/Schrauth (2015).

4 Eckpunkte der Gewerbesteuer

Die **Gewerbesteuer unterlag** in den letzten Jahrzehnten einer **steten Wandlung**. So wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1998 der Ertragssteuercharakter der Gewerbesteuer gestärkt, indem die ertragsunabhängige und damit substanzgefährdende Gewerbekapitalsteuer abgeschafft wurde.²¹ Dieser steuersystematisch wichtige und richtige Schritt wurde jedoch zehn Jahre später bei der Unternehmenssteuerreform zunichte gemacht, indem die ertragsunabhängigen Elemente der Gewerbesteuer in erheblichem Umfang revitalisiert wurden.²² Am Beispiel der unterschiedlichen Gewichtung der ertragsunabhängigen Besteuerungselemente zeigt sich die unsystematische und widersprüchliche Entwicklung der Gewerbesteuer.²³

Die Gewerbesteuer zählt neben der Einkommen- und der Körperschaftsteuer zu den Ertragsteuern.²⁴ **Steuergegenstand ist der stehende Gewerbebetrieb im Inland** (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Gewerbesteuergesetz). Im Gegensatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer knüpft die Gewerbesteuer für die Besteuerung nicht an der Person des Unternehmers (Personensteuer), sondern am Gewerbebetrieb an sich an (Objektsteuer).

Der Gewerbeertrag knüpft an den nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes (Personengesellschaften und Einzelunternehmen) bzw. Körperschaftsteuergesetzes

(Kapitalgesellschaften) ermittelten Gewinn an, erhöht um die Hinzurechnungen (von Kostenelementen wie z.B. Finanzierungsaufwand) und vermindert um entsprechende Kürzungen (z.B. von Beteiligungserträgen). Die Hinzurechnungen sollen dabei bestimmte gewinnmindernde Ausgaben neutralisieren, um eine „**objektive Ertragskraft**“ des Betriebes zu ermitteln. Das Abstellen auf die objektive Ertragskraft ist durchaus kritisch zu sehen, denn es wird künstlich ein Betrieb fingiert, den es in dieser Form nicht gibt und der vielfach zu einer nicht sachgerechten Besteuerung führt.²⁵

Die Hinzurechnung von Finanzierungsaufwand soll die Gewerbesteuer ein Stück weit von der **Finanzierungsentscheidung des Unternehmers unabhängig** machen.²⁶ Allerdings wäre dies auch durch den umgekehrten Weg der Berücksichtigung von Eigenkapitalkosten möglich gewesen.²⁷ Der Gesetzgeber hat sich jedoch zu Lasten der Steuerpflichtigen für die Hinzurechnung entschieden, denn tatsächlich dienen die Hinzurechnungen vor allem der Verstärkung des Gewerbesteueraufkommens.²⁸

Die gewerbesteuerlichen **Kürzungen** sollen im Wesentlichen eine **mehrfache Steuerbelastung vermeiden**. So kann beispielsweise der Gewerbeertrag um einen Teil des Einheitswerts von betrieblichen Grundstücken gekürzt werden, weil diese bereits der Grundsteuer unterliegen.

Zu den Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG zählen u.a.:

- Anteile an Finanzierungskosten wie Schuldzinsen, Miet- und Pachtzinsen, Leasingraten, Lizenzen, Renten und dauernde Lasten;
- die nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes oder § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden);
- die Anteile am Verlust einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind;
- Spenden und Mitgliedsbeiträge;
- gewisse Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverluste bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, etc..

21 Der Einnahmeausfall für die Kommunen wurde durch die (erstmalige) Beteiligung der Kommunen am Umsatzsteueraufkommen mit einem Anteil von (damals) 2,2% kompensiert.

22 Vgl. Brügelmann/Fuest (2011).

23 Vgl. DSI (2019).

24 Vgl. Montag in Tipke/Lang (2018), §12 Rz. 1.

25 Vgl. Montag in Tipke/Lang (2018), §12 Rz. 22.

26 Vgl. Holst in Bergemann/Wingler (2012), § 8 Rz. 18.

27 Vgl. Birk/Desens/Tape (2019), Rz. 1369.

28 Roser (2014).

Zu den Kürzungen gemäß § 9 GewStG zählen u.a.:

- 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; bzw. bei Grundstücksgesellschaften die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung);
- Gewinnanteile aus qualifizierten Beteiligungen, die bereits auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft der Gewerbesteuer unterlagen;
- Ausländische Gewinnanteile, um dem Inlandscharakter der Gewerbesteuer Rechnung zu tragen;
- Anteile am Gewinn bestimmter Personengesellschaften, da diese bereits auf Ebene der Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen haben;
- die aus den Mitteln des Gewerbebetriebs geleisteten Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt 20 Prozent des um die Hinzurechnungen nach § 8 Nummer 9 GewStG erhöhten Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

Der Ertrag aus Gewerbebetrieb gemäß Einkommensteuer- (EStG) bzw. Körperschaftsteuergesetz (KStG), erhöht um die Hinzurechnungen und vermindert um die Kürzungen, führt zum Gewerbeertrag. Nach Abzug eines Freibetrags in Höhe von 24.500 Euro für Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird der Gewerbeertrag mit der Steuermesszahl von 3,5 multipliziert. Auf den sich so ergebenden Steuermessbetrag wird dann – je nach Gemeinde – der entsprechende Hebesatz angewendet (vgl. Abbildung 11).

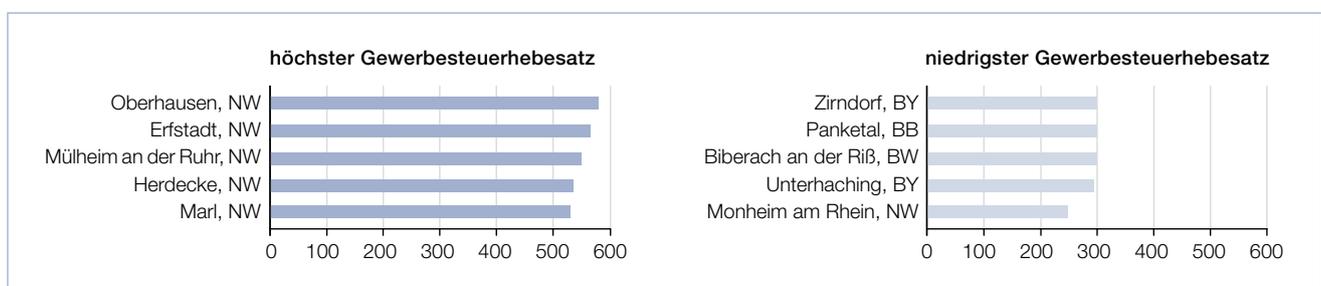
Dabei können die von den Kommunen festgelegten Hebesätze erheblich voneinander abweichen. Gesetzlich vorgeschrieben ist lediglich ein Hebesatz von mindestens 200 Prozent, um „Steuerdumping“ zu vermeiden, was einem Steuersatz von 7 Prozent entspricht. Einen Überblick über die Bandbreite der Hebesätze in Deutschland gibt Abbildung 10.

Im Durchschnitt liegen die Hebesätze der Städte mit über 20.000 Einwohnern bei 436 Prozent²⁹, und damit deutlich über einem Hebesatz von 400 Prozent, der oft als Referenz-

Abbildung 10:

Gemeinden über 20.000 Einwohnern mit den höchsten bzw. niedrigsten Gewerbesteuerhebesätzen 2019 in Prozent

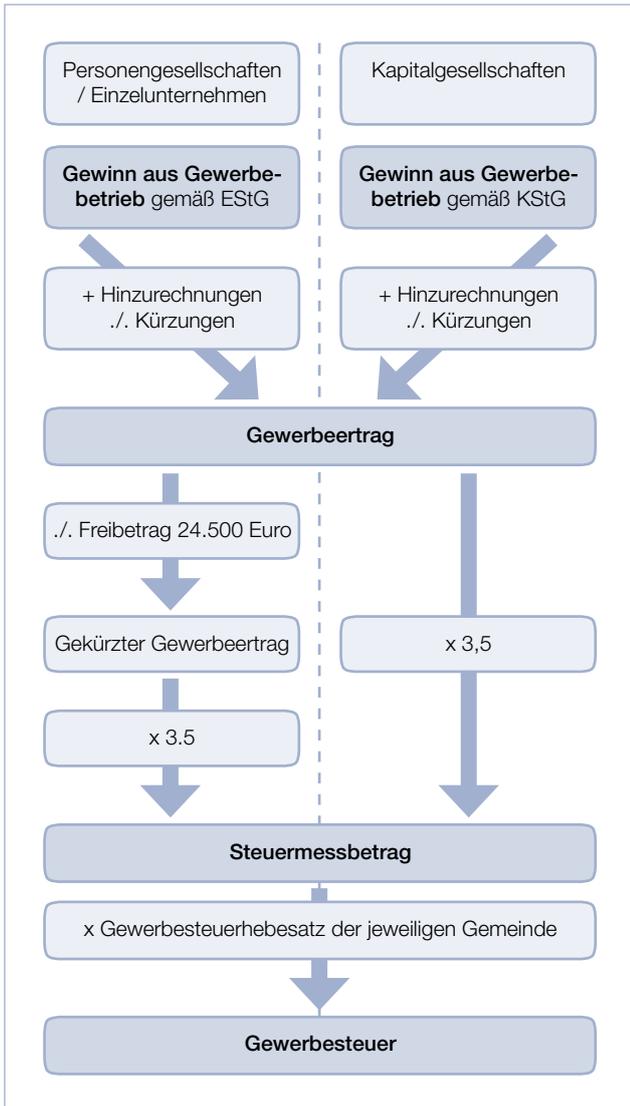
Quelle: DIHK.



²⁹ DIHK Hebesatzumfrage 2019, <https://www.dihk.de/resource/blob/12206/f1229f467cbdf5852aa197337f9be049/dihk-hebesatzumfrage-2019-im-ueberblick-data.pdf>, zuletzt abgerufen am 22.06.2020.

Abbildung 11:
Ermittlung der Gewerbesteuer

Quelle: eigene Darstellung.



wert genannt wird. Dieser „Referenzhebesatz“ der Unternehmenssteuerreform 2008 könnte im Idealfall bei Personengesellschaften eine volle Anrechnung auf die Einkommensteuer erreichen (§ 35 EStG) und bei Kapitalgesellschaften – ohne Berücksichtigung von Hinzurechnungen – zu dem politischen Ziel einer Tarifbelastung von unter 30 Prozent führen.³⁰ Bei einem durchschnittlichen Hebesatz von 436 Prozent liegt die kumulierte Steuerlast aus Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer bereits bei über 31 Prozent (ohne Berücksichtigung der Hinzurechnungen) und stellt damit einen Spitzenwert im Vergleich zu den anderen G7-Staaten (vgl. Abbildung 13 auf Seite 19) dar.

30 Vgl. Wagschal/von Wolfersdorff/Andrae (2016).

5 Gewerbesteuer aus Sicht der Unternehmen(sbesteuerung)

Die Gewerbesteuer entwickelt sich immer mehr zum Dreh- und Angelpunkt der Unternehmensbesteuerung – und als **Hindernis für jegliche Reformbestrebungen**.³¹ Angesichts der mit der Unternehmenssteuerreform 2008 von 25 Prozent auf 15 Prozent abgesenkten Körperschaftsteuer, stetig steigenden Hebesätzen und der Hinzurechnungen macht die Gewerbesteuer – einen entsprechenden Gewerbesteuerhebesatz vorausgesetzt – inzwischen für viele Unternehmen einen Hauptteil der ertragsteuerlichen Belastung aus.³²

Die Gewerbesteuer ist für einen großen Teil an **Steuerbürokratie** verantwortlich. So muss die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer separat nach eigenen Vorschriften ermittelt werden. Im Rahmen eines mehrstufigen Verfahrens wird zunächst der Messbetrag vom Finanzamt anhand des Gewerbeertrags ermittelt und im Rahmen eines Grundlagenbescheids festgelegt, der dann – bei überörtlich tätigen Unternehmen – auf mehrere Gemeinden zerlegt wird. Erst dann wird die Gewerbesteuer festgelegt und ergeht der Gewerbesteuerbescheid. Bei Unternehmen mit vielen Standorten – z.B. im Einzelhandel – ergehen so zum Teil mehrere tausend Bescheide pro Jahr. Das ist angesichts der immer noch unzureichenden Digitalisierung der Steuerbürokratie und einer fehlenden Vereinheitlichung der Bescheide eine immense Belastung für die Unternehmen. Allein durch die Pflicht, eine Gewerbesteuererklärung abzugeben, werden die Unternehmen in Deutschland jährlich mit Kosten von insgesamt ca. 1,9 Milliarden Euro belastet.³³

Für die Unternehmen beinhaltet die Gewerbesteuer eine **hohe Sonderbelastung**.³⁴ Mit den ertragsunabhängigen Besteuerungselementen – die mit der Unternehmenssteuerreform 2008 deutlich ausgeweitet wurden – wirkt die Gewerbesteuer krisenverschärfend und **belastet die Substanz**, da auch im Falle von Verlusten Gewerbesteuerzahlungen fällig werden können und quasi ein Scheingewinn besteuert wird. Vor allem neu gegründete Unternehmen oder Unternehmen in der Krise werden so zusätzlich durch Steuerzahlungen belastet, die die oft dünnen **Liquiditätsreserven aufzehren**.

Die Gewerbesteuer wird gerechtfertigt durch den Gedanken, dass die Unternehmen **einen Beitrag zur gemeindlichen Infrastruktur** leisten sollen.³⁵ Mit diesem Gedanken unvereinbar ist allerdings die Tatsache, dass beileibe nicht alle Unternehmen die Gewerbesteuer tragen. Ausgenommen sind Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Freiberufler, Unternehmen ohne Betriebsstätte, teils vermögensverwaltende Unternehmen, aber auch viele Einrichtungen der öffentlichen Hand. Gleichwohl beanspruchen auch diese Unternehmen, wie ggf. auch Unternehmen, die nicht im Ort ansässig sind, die örtliche Infrastruktur. Dies führt zu Verzerrungen im Wettbewerb, die angesichts einer sich wandelnden und zunehmend digitalisierten Welt noch verschärft werden.

Auch im internationalen Kontext führt die Gewerbesteuer zu **Wettbewerbsverzerrungen**,³⁶ da sie einseitig inländische Unternehmen trifft und Importe im Gegensatz zu Exporten nicht betrifft. Zudem stellt sie auch im **internationalen Steuerrecht einen Fremdkörper** dar. Dank unzureichender Anrechnungsregeln aufgrund ihrer Historie als nicht reine Ertragsteuer wird die Gewerbesteuer in vielen Doppelbesteuerungsabkommen vom ausländischen Fiskus nicht anerkannt, so dass es zu Doppelbesteuerung kommt (und im umgekehrten Fall zu einer fehlenden Anrechnung im Inland).

Die Gewerbesteuer verkommt zunehmend zu einer **Sondersteuer** für mittlere und große Betriebe, da Kleinstbetriebe durch Freibeträge von der Gewerbesteuer freigestellt werden. Viele Einzelunternehmen und Personengesellschaften, deren Erträge auf Ebene der Gesellschafter oder Inhaber der Einkommensteuer unterliegen, profitieren hingegen von der Möglichkeit der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, die im Idealfall dazu führt, dass die Gewerbesteuer neutralisiert wird. In diesem Fall führt die Gewerbesteuer zwar immer noch zu erheblichem Bürokratieaufwand (siehe oben), aber nicht zu einer zusätzlichen Steuerbelastung.

Da in vielen Gemeinden nur wenige Steuerzahler überhaupt der Gewerbesteuer unterliegen, können die Gemein-

31 Vgl. Fuest „Es ist Zeit, die Gewerbesteuer zu ersetzen“, Handelsblatt-Blog vom 26.04.2010.

32 Vgl. Montag in Tipke/Lang (2018), § 12 Rz.1.

33 Vgl. Lemmer (2018).

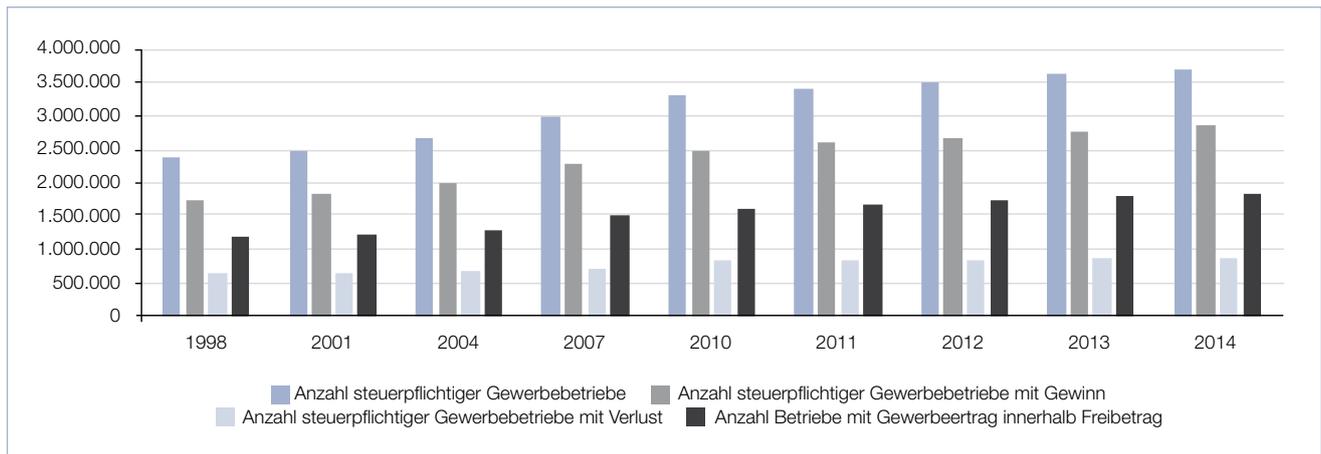
34 Vgl. Hey in Tipke/Lang (2018), § 7 Rz. 92.

35 Vgl. Birk/Desens/Tape (2019), Rz. 1331.

36 Vgl. Mössner in Lang/Eilfort (2013) S. 421.

Abbildung 12:
Anzahl der Gewerbebetriebe in Deutschland (ohne Organgesellschaften)

Quelle: Statistisches Bundesamt.



den verleitet werden, Steuererhöhungen einseitig zu Lasten dieser wenigen Unternehmen zu beschließen, mit dem Risiko diese zu verprellen, anstatt beispielsweise die Hebesätze für die Grundsteuer zu erhöhen, die alle betreffen³⁷. Die Anzahl der Gewerbebetriebe, die grundsätzlich der Gewerbsteuer unterliegen, beinhaltet darüber hinaus viele Gesellschaften, die Verluste erleiden, bzw. noch unter dem Gewerbebesteuerfreibetrag liegen und daher keine Gewerbsteuer bezahlen, so dass selbst bei den Gewerbebetrieben die Anzahl der tatsächlichen Gewerbsteuerzahler vergleichsweise gering ist (vgl. Abbildung 12).

Im System der rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung stellt die Gewerbsteuer einen **zusätzlichen Komplexitätsfaktor** dar. Die Gewerbsteuer kann die Rechtsformwahl beeinflussen. Kapitalgesellschaften unterlie-

gen kraft Rechtsform der Gewerbsteuer³⁸, natürliche Personen und Personengesellschaften hingegen grundsätzlich nur dann, wenn sie einer gewerblichen Tätigkeit nachgehen.³⁹

Die Verlustnutzungsbestimmungen der Gewerbsteuer sind (noch) enger gefasst als die im Rahmen des Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetzes.⁴⁰ Die Regeln zur Mindestbesteuerung⁴¹ gelten für den Gewerbeverlustvortrag gleichermaßen. Ein Verlustrücktrag ist im Gewerbebesteuergesetz allerdings nicht vorgesehen. Zusätzlich erschwert wird die Verlustberücksichtigung bei der Gewerbsteuer bei Veränderungen im Unternehmen zwischen Verlustentstehung und Verlustnutzung. Die Rechtsprechung⁴² stellt an eine Verlustverrechnung den doppelten Anspruch von Unternehmens- und Unternehmeridentität⁴³ und begrenzt so die Möglichkeit einer Verlustnutzung.

³⁷ BDI/VCI (2001).

³⁸ Gemäß § 2 Abs. 2 Gewerbebesteuergesetz.

³⁹ Bzw. auch: gewerblich geprägte Personengesellschaften und gewerblich infizierte Personengesellschaften.

⁴⁰ Vgl. Montag in Tipke/Lang (2018), § 12 Rz 36.

⁴¹ Die gewerbesteuerliche Mindestbesteuerung besagt, dass der Gewerbeertrag zwar um etwaige Fehlbeträge der Vorjahre gekürzt werden kann, bei einem Gewerbeertrag von über 1 Millionen Euro die Kürzung jedoch auf 60% beschränkt ist, so dass trotz Vorjahresverluste ein Restbetrag zu versteuernden Gewerbeertrages verbleiben kann.

⁴² Vgl. BFH, Urteil vom 19.12.1957, IV 666/55, BStBl. III 1958, 210.

⁴³ Unternehmeridentität bedeutet, dass ein Zusammenhang zwischen der Betätigung des Unternehmens im Verlustentstehungsjahr und im Jahr der Anrechnung besteht. Unternehmeridentität soll gegeben sein, wenn der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch genommen hat, diesen zuvor in eigener Person erlitten hat, vgl. Birk/Desens/Tape (2019), Rz. 1386f.

6 Gewerbesteuer und Einkommensteuerrecht

Die Gewerbesteuer ist ein wesentlicher Faktor für die **streit-anfällige Abgrenzung** zwischen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 18 Einkommensteuergesetz (EStG) und Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG).

Da Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht nur der Einkommensteuer, sondern auch der Gewerbesteuer unterliegen, führt dies zu einer **Doppelbesteuerung**. Diese wird durch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG gemindert oder im Idealfall vermieden. Gleichzeitig soll die typisierte Anrechnung der Gewerbesteuer auch einen Beitrag zur rechtsformneutralen Besteuerung leisten als Ausgleich für den seit der Unternehmenssteuerreform 2008 abgesenkten Körperschaftsteuersatz.⁴⁴

Die pauschalierte Anrechnung war auf das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags beschränkt, entsprechend einem Hebesatz von ca. 400 Prozent. Inzwischen liegen jedoch viele Gemeinden mit ihrem Hebesatz über 400 Prozent⁴⁵, so dass die pauschalierte Anrechnung zu einem **Anrechnungsüberhang** führt, d.h. die ausländische Steuer übersteigt den Betrag der inländischen Steuer auf die sie angerechnet werden kann.

Um den gestiegenen Gewerbesteuerhebesätzen Rechnung zu tragen, wurde mit dem 2. Corona-Steuerhilfegesetz vom 30. Juni 2020 der Faktor von 3,8 auf 4,0 des Gewerbesteuermessbetrags erhöht. Dies entspricht einem Gewerbesteuerhebesatz von 420 Prozent. Diese Verbesserung ist zu begrüßen, allerdings liegen die Gewerbesteuerhebesätze vielerorts weiterhin deutlich über 420 Prozent, mit der Folge, dass keine vollständige Anrechnung erfolgt.

Liegt der tatsächliche Hebesatz darunter, stellt die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer die Höchstgrenze dar, um Überkompensation zu vermeiden. Die Ermittlung des Anrechnungsbetrags soll nach Auffassung des BMF, das insoweit der Auffassung des Bundesfinanzhofs⁴⁶ folgt, betriebsbezogen und nicht saldiert erfolgen.⁴⁷ Dadurch geht Anrechnungspotential verloren – zum Nachteil der Steuerpflichtigen.

Die Kürzung ist beschränkt auf die Höhe der Einkommensteuer, die auf die entsprechenden gewerblichen Einkünfte entfällt, mit der Folge, dass der Verlustausgleich, Verlustabzug, Verlustvorträge, Sonderausgabenabzug und die außergewöhnlichen Belastungen das Entlastungspotential des § 35 EStG mindern.⁴⁸

44 Vgl. Wacker in Schmidt (2015), § 35 Rz. 2.

45 Vgl. DIHK Hebesatzumfrage 2019, aaO.

46 Vgl. Bundesfinanzhof, Urteil vom 20.03.2017, X R 62/14 und BFH Urteil vom 20.03.2017 X R 12/15.

47 Vgl. BMF (2019a).

48 Vgl. Wacker in Schmidt (2015), § 35 Rz. 6.

7 Die Gewerbesteuer: Ein Problemfall im internationalen Steuerrecht

Aufgrund der zunehmenden Internationalisierung von Produktions- und Handelsketten nimmt die Bedeutung der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte zu. Die Gewerbesteuer ist zwar grundsätzlich eine inlandsbezogene Steuer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG: „(...) stehender Gewerbebetrieb im Inland.“), doch **entgegen ihrer ursprünglichen Konzeption berührt sie auch grenzüberschreitende Sachverhalte**.⁴⁹ Im internationalen Steuerrecht ist sie jedoch ein Fremdkörper.

Der deutsche Gesetzgeber hat es bislang versäumt, die Gewerbesteuer in das System der internationalen Steueranrechnung zu integrieren. Das Gewerbesteuerrecht selbst enthält **keine eigene Anrechnungsnorm**.⁵⁰ Eine Anrechnungsmöglichkeit könnte sich grundsätzlich aus einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)) mit dem jeweiligen ausländischen Staat ergeben. Doch selbst wenn das DBA eine Anrechnung der Gewerbesteuer nicht per se ausschließt, findet faktisch keine Anrechnung statt.⁵¹ Aus der fehlenden Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer resultieren Doppelbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen. Diese Probleme haben sich mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 Prozent massiv verschärft. Denn Anrechnungsüberhänge, d.h. der Betrag der ausländischen Steuer, der nicht auf die inländische Steuer angerechnet werden kann, können nicht in folgende Veran-

lagungszeiträume übertragen werden und laufen ins Leere. Dem Steuerpflichtigen steht es zwar offen, die ausländische Steuer von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, doch ist der steuerliche Entlastungseffekt hierdurch regelmäßig deutlich geringer als bei einer Steueranrechnung.

Die fehlende Systematik der Gewerbesteuer zeigt sich auch im **Außensteuergesetz** mit seiner Hinzurechnungsbesteuerung. Der im Außensteuergesetz normierte Niedrigsteuersatz⁵² liegt, trotz der Absenkung der Körperschaftsteuer auf 15 Prozent, unverändert bei 25 Prozent. Bei ausländischen Steuersätzen von über 15 Prozent, aber unter 25 Prozent, kann es systematisch zu einer übermäßigen Besteuerung kommen, da zu der ausländischen Steuerbelastung immer die zusätzliche Gewerbesteuer tritt. Diese kann, je nach Hebesatz, mehr als 15 Prozent betragen und so effektive Belastungen von 40 Prozent oder mehr auslösen.

Die Gewerbesteuer ist eine Belastung im internationalen Standortwettbewerb. Während andere Länder ihre Unternehmenssteuersätze sukzessive absenken, bleibt die Steuerbelastung in Deutschland gleich oder steigt – mittels steigender Hebesätze bei der Gewerbesteuer – sogar eher noch an. Im internationalen Standortwettbewerb ist das ein klarer **Wettbewerbsnachteil**. Während Deutschland nach der Unternehmenssteuerreform 2008 unter den G7-Staaten einen der niedrigsten Steuersätze hatte, wird es voraussichtlich spätestens 2022 Spitzenreiter sein (vgl. Abbildung 13).⁵³

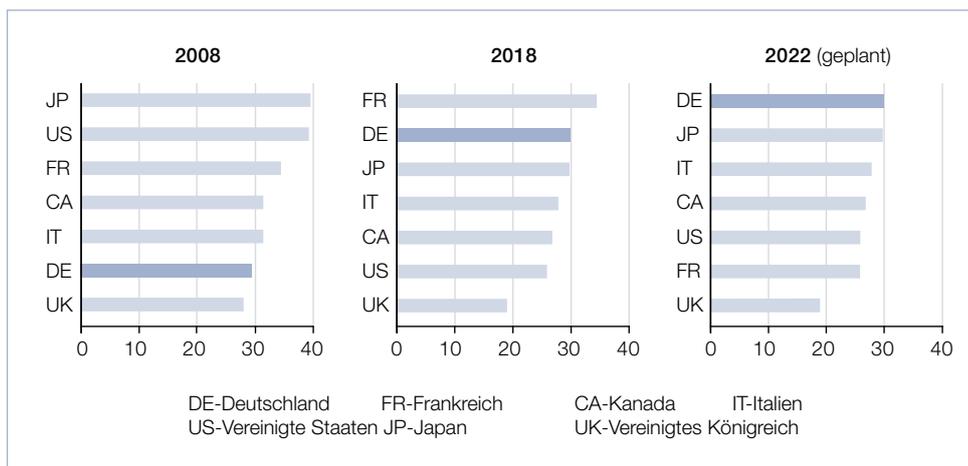


Abbildung 13:
Tarifliche Steuersätze auf Unternehmensgewinne der G7-Staaten

Tarifliche Besteuerung des Gewinns von Kapitalgesellschaften (nominal) in Prozent unter Berücksichtigung von Steuern auf Ebene des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften.

Quelle: Kronberger Kreis / OECD / eigene Recherche.

49 Vgl. Spek (2019).

50 Vgl. Spek (2019).

51 Vgl. Haarmann (2016).

52 Eine Niedrigbesteuerung liegt vor, wenn die Ertragssteuerbelastung im Ausland für die entsprechenden Einkünfte weniger als 25% beträgt.

53 Vgl. Kronberger Kreis (2018).

8 Kritikpunkte und Reformbedarf

Die Kritik an der Gewerbesteuer ist so alt wie das Beharren der Kommunen auf dieser Einnahmequelle,⁵⁴ die Liste ihrer Kritiker so lang wie die ihrer Befürworter. Das **Grundproblem** der Gewerbesteuer ist ein **Zielkonflikt** zwischen **den Interessen der Kommunen** und der mit der Steuer belasteten **Unternehmen**. Die Kommunen, deren Haupteinnahmequelle die Gewerbesteuer ist, wünschen sich stetige Einnahmen, um die Finanzierung ihrer Aufgaben adäquat und planbar abdecken zu können. Die Unternehmen hingegen, die die Gewerbesteuer tragen, können gewinnabhängige Steuern nachhaltig leisten, nicht aber Substanzsteuern, die die Unternehmen in schwierigen Zeiten, wenn sie ohnehin keine Gewinne erwirtschaften, noch zusätzlich mit einer Steuerzahlung trotz nicht vorhandener Gewinne belasten.

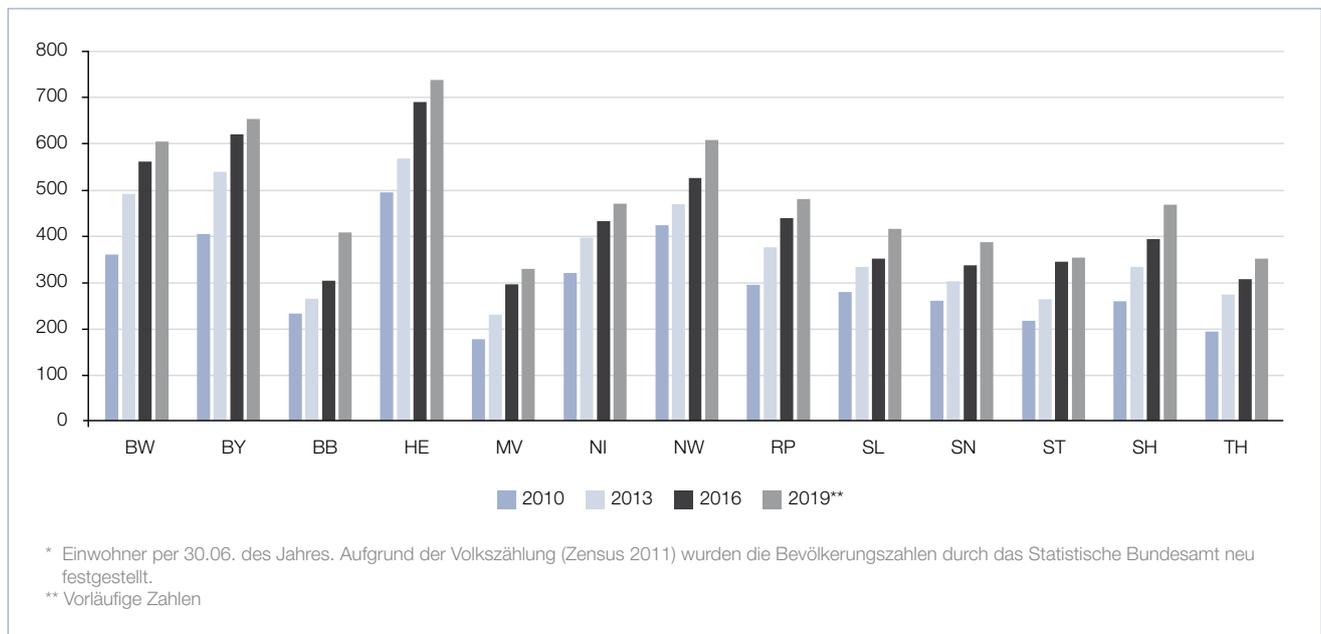
Die Unternehmenssteuerreform 2008 hat versucht, diesen Zielkonflikt mit der Ausweitung der Hinzurechnungen und damit der ertragsunabhängigen Elemente zu lösen, jedoch

mit wenig überzeugendem Ergebnis. Die Verstetigung erfolgte aus Sicht der Kommunen nicht in ausreichendem Maß. Denn wie die aktuelle wirtschaftliche Krise als Folge der Corona-Pandemie belegt, **bricht das Gewerbesteueraufkommen in Krisenzeiten trotz aller Verstetigungsanstrengungen** ein.⁵⁵ Dies ist umso dramatischer, als sich viele Kommunen in der Krise gesteigerten Ausgaben gegenübersehen, sei es für Unterstützungsleistungen, notwendige Infrastrukturmaßnahmen oder den Bevölkerungsschutz. Dass die Kommunen gleich zu Beginn der Corona-Krise auch Ersatz für die einbrechenden Gewerbesteuereinnahmen forderten, zeigt einmal mehr, wie wenig verlässlich die Gewerbesteuer als Finanzquelle für die Kommunen ist.⁵⁶ Doch auch unabhängig von der Krise war in den letzten zehn Jahren des Aufschwungs **die Gewerbesteuer nicht für alle Kommunen eine auskömmliche Einnahmequelle** (vgl. Kapitel 3).

Für die Unternehmen hingegen stellt die Gewerbesteuer

Abbildung 14:
Einnahmen der Gemeinden und Gemeindeverbände aus der Gewerbesteuer (netto)
(Kernhaushalte ohne Stadtstaaten) nach Bundesländer in Euro je Einwohner*

Quelle: Statistisches Bundesamt/BMF.



54 Vgl. Deutscher Städtetag (2010).

55 Vgl. BMF (2020b).

56 Vgl. Aachener Zeitung vom 14.05.2020, Kommunen fordern Soforthilfen: Steuereinbruch durch Corona.

er erstens eine **hohe Belastung** dar. Insbesondere kriselnde Unternehmen oder neu gegründete Unternehmen, die noch keine Gewinne erzielen, werden von der Gewerbesteuer besonders getroffen. Denn die Kehrseite der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen ist die damit einhergehende **Substanzbesteuerung**, wenn z.B. Kostenelemente hinzugerechnet und mit Gewerbesteuer belastet werden. Die Substanzbesteuerung bewirkt, dass den Unternehmen die Eigenkapitalbildung erschwert wird. Sie bremst die Investitionstätigkeit und das wirtschaftliche Wachstum.⁵⁷ Die Gewerbesteuer bedeutet eine internationale Wettbewerbsverzerrung. Sie belastet Exporte, Importe hingegen betrifft sie nicht, und geht damit zu Lasten des Standorts Deutschland.⁵⁸

Zweitens treibt die Gewerbesteuer **die Kommunen in ihrer Finanzkraft weiter auseinander**. Denn von der Gewerbesteuer profitieren in erster Linie gewerbliche und größere Gemeinden. Diese können – aufgrund hoher Gewerbesteuererinnahmen – ihre Infrastruktur weiter ausbauen und für weitere Gewerbebetriebe attraktiv werden.⁵⁹

Drittens steht die Gewerbesteuer in zunehmender **Bedeutungskonkurrenz zur Körperschaftsteuer**. Denn die Gewerbesteuer stellt für viele Unternehmen inzwischen eine gegenüber der Körperschaftsteuer deutlich stärkere steuerliche Belastung dar – wegen der Hinzurechnungen und der vielerorts steigenden Hebesätze.⁶⁰ Das führt dazu, dass im Verbund der Unternehmenssteuern die Handlungsfähigkeit des Bundes für Steuersenkungen als Krisenhilfe oder im Standortwettbewerb begrenzt ist, wenn die Körperschaftsteuer von 15 Prozent nicht vollends marginalisiert werden soll. Zudem besteht bei jeder Senkung des Körperschaftsteuersatzes die Gefahr, dass diese von steigenden Gewerbesteuerhebesätzen konterkariert werden.⁶¹ Die für die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland so wichtige Entscheidung über die steuerliche Belastung von Unternehmen darf nicht in die Hände der – in der Regel auf lokale Fragen fokussierten – Bürgermeister gelegt werden.

Viertens bedeutet die Gewerbesteuer für die Unternehmen (und die Verwaltung) einen **hohen bürokratischen Aufwand**: Die abweichende Bemessungsgrundlage, die mehrstufige Ermittlung und die Zerlegung auf die einzelnen Betriebsstätten, die zu einer Vielzahl von Bescheiden führt, die – dank der unterschiedlichen Ausgestaltung – nicht technisch erfasst, sondern einzeln eingegeben, geprüft und ggf. einzeln korrigiert oder angegriffen werden müssen, führen zu einem erheblichen verwaltungstechnischen Mehraufwand.⁶²

Fünftens stellt die Gewerbesteuer im System der deutschen Unternehmensbesteuerung mit unterschiedlichen Regelungen für Körperschaften und Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen einen zusätzlichen **Komplexitätsfaktor** dar. Die Gewerbesteuer kann die Rechtsformwahl bei einer Unternehmensgründung beeinflussen. Denn Kapitalgesellschaften unterliegen gemäß § 2 Abs. 2 GewStG kraft Rechtsform der Gewerbesteuer, natürliche Personen und Personengesellschaften hingegen grundsätzlich nur, wenn sie einer gewerblichen Tätigkeit nachgehen.⁶³

Sechstens ist die **Abgrenzung** zwischen gewerblichen Unternehmen, die der Gewerbesteuer unterliegen, und anderen Unternehmen (Freiberufler, nicht gewerbliche Personengesellschaften oder die öffentliche Hand etc.) oft **problematisch**. Das Anknüpfen an den Gewerbebetrieb als Beleg für die Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur ist überholt, führt zu Verwerfungen und widerspricht dem Prinzip steuerlicher Lastengleichheit.⁶⁴ Da beileibe nicht alle Unternehmen der Gewerbesteuer unterliegen, bietet die Gewerbesteuer hohe Gestaltungsanreize, um diese zu umgehen.⁶⁵ Sie führt auch zu Wettbewerbsverzerrungen, da Unternehmen im Wettbewerb stehen können, von denen nicht alle der Gewerbesteuer unterliegen.

Siebtens leidet – neben dem Gestaltungspotential und der Wettbewerbsfähigkeit – unter der Selektivität der Gewerbesteuer auch die **verfassungsrechtliche Rechtfertigung** der Gewerbesteuer. Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Jeder

57 Vgl. DSI (2019), Spengel/Zinn (2010).

58 Vgl. Mössner in Lang/Eilfort (2013) S. 421.

59 Vgl. DSI (2019).

60 Vgl. DIHK Hebesatzumfrage 2019, <https://www.dihk.de/resource/blob/12206/f1229f467cbdf5852aa197337f9be049/dihk-hebesatzumfrage-2019-im-ueberblick-data.pdf>, zuletzt abgerufen am 22.06.2020.

61 Vgl. Büttner/Scheffler/von Schwerin (2014).

62 So ist der Gewerbesteuermessbescheid Grundlagenbescheid für die Gewerbesteuerfestsetzung und entfaltet damit Bindungswirkung. Will der Steuerpflichtige gegen Festsetzungen vorgehen, die im Gewerbesteuermessbescheid getroffen werden, so kann er nicht allein gegen den Gewerbesteuerbescheid vorgehen, sondern muss den Grundlagenbescheid anfechten. Ändert sich der Einkommens- oder Körperschaftsteuerbescheid mit Auswirkungen auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb, so wird der Gewerbesteuermessbescheid von Amts wegen aufgehoben oder geändert.

63 Ausnahmen sind gewerblich geprägte Personengesellschaften und gewerblich infizierte Personengesellschaften.

64 Das Prinzip beinhaltet den Gedanken, dass die steuerlichen Lasten gleich zu verteilen sind und der finanziellen Leistungsfähigkeit entsprechen.

65 Reine Grundstücksgesellschaften profitieren z.B. von der erweiterten Kürzung, d.h. sie zahlen im Prinzip keine Gewerbesteuer. Minimale gewerbliche Tätigkeit z.B. aus dem Betrieb von Solarpanels oder der Vermietung von Betriebsvorrichtungen werden oft künstlich ausgelagert, um zu vermeiden, dass die geringfügige gewerbliche Tätigkeit zu einer Gewerbesteuerpflicht auch auf die Mieteinnahmen führt.

Eingriff in die Rechtsphäre des Bürgers muss gerechtfertigt werden.⁶⁶ In der Gesetzesbegründung 1936 wurde das Äquivalenzprinzip angeführt.⁶⁷ Dieses besagt, dass derjenige, der von einer Leistung einen Vorteil hat, nach Maßgabe dieses Vorteils über eine entsprechende Abgabe zur Finanzierung dieser Leistung herangezogen wird. Doch der Äquivalenzgedanke der Gewerbesteuer, dass sich die örtlichen Unternehmen über die Gewerbesteuer an den Kosten der örtlichen Infrastruktur beteiligen, lässt sich kaum mehr rechtfertigen, wenn beispielsweise große Anwaltskanzleien mit vielen hundert Mitarbeitern als Freiberufler nicht der Gewerbesteuer unterliegen, kleine Handwerksunternehmen hingegen schon. Denn die öffentlichen Leistungen, die die Gemeinde bereitstellt, kommen allen wirtschaftlichen Akteuren zugute, nicht nur denen, die Gewerbesteuer zahlen. Der Gedanke, dass gewerbliche Unternehmen die öffentliche Infrastruktur im Besonderen in Anspruch nehmen, stammt aus der Zeit der Industrialisierung und ist angesichts des digitalen Zeitalters kaum mehr zu rechtfertigen. Ohnehin ist das Äquivalenzprinzip nur noch zur pauschalen Rechtfertigung der Gewerbesteuer geeignet, da allein schon wegen der Gewerbesteuerumlage die Gewerbesteuer keine reine Gemeindesteuer mehr ist. Dieses zeitlich ursprünglich befristet vorgesehene Instrument ist inzwischen fester Teil im Geflecht der Finanzbeziehungen⁶⁸ und trägt zu den Verflechtungen und Verwicklungen im Finanzsystem bei. Eine Entflechtung der föderalen Finanzstrukturen und eine klare Aufteilung wäre wünschenswert.

Zum achten sind die **Anrechnungsmechanismen** der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer kompliziert. Bei einer perfekt funktionierenden Anrechnung würden einkom-

menssteuerpflichtige Unternehmen im Prinzip gar nicht mit der Gewerbesteuer belastet, so dass diese zu einer reinen Kapitalgesellschaftsteuer verkommt.⁶⁹ Das System der Anrechnung ist jedoch fehlerhaft und führt dank Pauschalierungen und unzureichenden Anrechnungsmechanismen bei den Personengesellschaften und Einzelunternehmen zu oft zu Anrechnungsüberhängen und Doppelbesteuerung und damit einer zusätzlichen steuerlichen Belastung.

Neuntens ist die **Finanzautonomie der Gemeinden begrenzt**. Stand es den Gemeinden zunächst frei, jeden beliebigen Gewerbesteuerhebesatz (auch 0 Prozent und damit eine Freistellung von der Gewerbesteuer zu erreichen) festzusetzen, sind die Gemeinden seit dem 1. Januar 2004 verpflichtet, einen Mindesthebesatz von 200 Prozent zu erheben, um „Gewerbesteuerparadiese“ zu vermeiden und den Steuerwettbewerb zu beschränken. Gemäß Beschluss des Bundesverfassungsgerichts ist dieser Mindesthebesatz von 200 Prozent mit der Verfassung vereinbar und verstößt nicht gegen das Selbstverwaltungsrecht der Kommunen.⁷⁰ Gemeinden, die der Haushaltssicherung unterliegen, sind darüber hinaus noch weitergehend begrenzt und werden zur Festsetzung hoher Gewerbesteuerhebesätze gezwungen, um ihre Haushalte zu sanieren (vgl. Kapitel 3.2). Ob auf diesem Wege das angestrebte Ziel auch tatsächlich erreicht werden kann, steht auf einem anderen Blatt. Schließlich wirken hohe Gewerbesteuerhebesätze auf Unternehmen eher abschreckend, so dass sich am Ende nicht nur keine neuen Unternehmen ansiedeln, sondern ansässige Unternehmen abwandern könnten.

Gemeinden machen sich zehntens oft von **wenigen großen Gewerbesteuerzahlern abhängig** und sind damit

66 Vgl. Tipke/Lang (2018).

67 Vgl. RStB1, 1937, S. 693 ff. 57.

68 Die Gewerbesteuerumlage hat sich von einem ursprünglich zeitlich befristet vorgesehenen Instrument zu einem immer unübersichtlicheren, insbesondere für die alten Länder, aber auch zu einem nicht unwesentlichen Bestandteil im Geflecht der Finanzbeziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden entwickelt, vgl. BMF (2019b).

69 Vgl. Büttner/Scheffler/von Schwerin (2014).

70 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 27.01.2004, 2 BvR 2185/04.

auch ein Stück weit erpressbar. Durch die Abhängigkeit von einigen wenigen Unternehmen erweist sich die Gewerbesteuer oft als doppelt krisenanfällig, weil bereits die wirtschaftliche Schwäche einzelner Branchen zu erheblichen Aufkommenseinbußen führen kann.⁷¹

Eftens ist die Gewerbesteuer im **europäischen und internationalen Kontext** ein **Störfaktor**. Das Projekt einer europaweit einheitlichen gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wird durch die Gewerbesteuer konterkariert.⁷² Die Gewerbesteuer ist in das System der Steueranrechnung nicht integriert. Mangels Vergleichbarkeit mit ausländischen Steuern oder entsprechenden Anrechnungsvorschriften führt dies zu fehlender Anrechnung oder Anrechnungsüberhängen und somit zu Doppelbesteuerung (vgl. Kapitel 7.) Auch in Einzelfragen zeigt sich die Schwierigkeit, die Gewerbesteuer gleichzeitig system- und europarechtskonform auszugestalten.⁷³ So sind z.B. gemäß § 8 Nr. lit b GewStG Zinsanteile aus Renten und dauernden Lasten für Gewerbesteuerzwecke hinzuzurechnen und zwar auch dann, wenn die Zahlungen beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen. Die vorhergehende Beschränkung durch das Korrespondenzprinzip, um Doppelbesteuerung zu vermeiden, verstieß gegen die EU-Grundfreiheiten. Der Wegfall des Korrespondenzprinzips führt nun zu einer Doppelbelastung.

Eine oft vernachlässigte Erkenntnis ist zwölftens die **Wechselwirkung zwischen der Unternehmensbesteuerung und der Höhe der Löhne**. Empirische Studien zeigen, dass ein erheblicher Anteil der Unternehmenssteuer nicht die Unternehmenseigner belastet, sondern in Form eines niedrigeren Lohnwachstums auf die Arbeitnehmer überwält

wird.⁷⁴ Die starke Abhängigkeit vieler Kommunen von der Gewerbesteuer birgt Gefahren, wenn z.B. in Kommunen mit einer negativen Wirtschaftsentwicklung die Gewerbesteuer erhöht wird, um den kommunalen Haushalt zu stabilisieren. Diese Steuererhöhung hat Einfluss nicht nur auf die lokalen Unternehmen und deren Investitionstätigkeit, sondern auch auf die Entwicklung des lokalen Arbeitseinkommens.⁷⁵ Damit droht ein Teufelskreis aus steigender Steuerbelastung und wirtschaftlicher Stagnation.⁷⁶

Zugleich profitiert eine Gemeinde auch jenseits von Gewerbesteuereinnahmen von ihren ortsansässigen Unternehmen, sei es durch die Bereitstellung von Arbeitsplätzen, sei es durch zusätzliche Steuereinnahmen aus der Beteiligung an Einkommens- oder Umsatzsteuer etc. Ohnehin werden einige Kosten der Gemeinde von den Unternehmen direkt über Gebühren oder Beiträge entrichtet. Gänzlich ad absurdum geführt wird der Äquivalenzgedanke durch die Gewerbesteuerumlage, die einen Teil des Gewerbesteueraufkommens Bund und Ländern zuweist und dort im allgemeinen Staatshaushalt versickert.

Die Gewerbesteuer ist letztlich auch **verfassungsrechtlich** an vielen Stellen bedenklich. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht die Gewerbesteuer wiederholt als mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt.⁷⁷ Dies wird angesichts der Schwächen der Gewerbesteuer jedoch in der Literatur an vielen Stellen in Frage gestellt. Insbesondere die Sonderbelastung der gewerblichen Gewinne durch die Gewerbesteuer sei weder nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch nach dem Äquivalenzprinzip zu rechtfertigen und verletze daher den Gleichheitssatz.⁷⁸

71 Vgl. DSI (2019).

72 Vgl. zu den Problemfeldern: Wissenschaftliche Dienste des Bundestags (2018).

73 Vgl. Birk/Desens/Tape, (2019) Rz. 1362.

74 Vgl. Fuest/Peichl/Siegloch (2017).

75 Vgl. Fuest/Peichl/Siegloch (2017).

76 Vgl. Fuest/Peichl/Siegloch (2017).

77 Vgl. Montag in Tipke/Lang (2018).

78 Vgl. Hey in Tipke/Lang (2018), § 7 Rz. 92.

9 Reformvorschläge

9.1 Vorüberlegungen

Fälschlicherweise wird oft argumentiert Art. 28 Abs. 2 GG begründe eine verfassungsrechtliche Garantie der Gewerbesteuer. Doch Art. 28 Abs. 2 GG garantiert nicht die Gewerbesteuer an sich, sondern nur allgemein eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht, wie die Gewerbesteuer sie darstellt. Die Gewerbesteuer kann demnach zwar nicht ersatzlos wegfallen, aber sie kann durchaus ersetzt werden.⁷⁹ Auch das BVerfG erkennt in jüngerer Rechtsprechung an, dass weder Art. 28 noch Art. 106 GG⁸⁰ eine institutionelle Garantie der Gewerbesteuer bedeutet.⁸¹

Dem Bund steht die konkurrierende Gesetzgebung über das Gewerbesteuerrecht Art. 105 Abs. 2 GG zu. Änderungen bedürfen jedoch gemäß Art. 105 Abs. 3 iVm 106 Abs. 6 GG der Zustimmung des Bundesrats. Es herrscht ganz überwiegend die Auffassung, dass die politische Umsetzbarkeit einer Reform der Gewerbesteuer ohne die Zustimmung der Kommunen schwer denkbar ist. Bei derzeit ca. 10.797 Kommunen⁸² in Deutschland ist dies keine einfach zu erfüllende Prämisse und ein großes Hindernis für jegliches Reformbestreben.

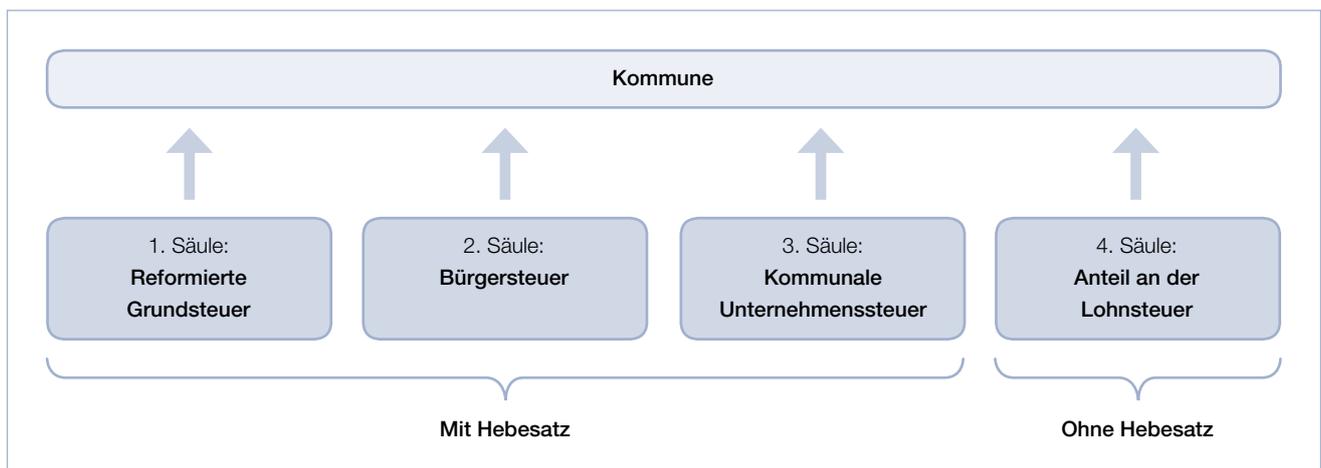
Gleichwohl wurden in der jüngeren Vergangenheit mehrere Reformvorschläge entwickelt, um die skizzierten Defizite der Gewerbesteuer zu beseitigen und die Kommunalfinanzen auf tragfähige Füße zu stellen. Ein besonders flexibles und valides Konzept stellt das Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft dar.

9.2 Das Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft

Das Vier-Säulen-Modell geht über eine reine Reform der Gewerbesteuer hinaus und bietet ein **weitreichendes Modell zur Reform der Kommunalfinanzen** bzw. der kommunalen Steuereinnahmen. Es wurde im Rahmen der Arbeiten der **Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft** als Teil umfassender Vorschläge für Steuerstruktur reformen erarbeitet.⁸³ Das Modell soll den Kommunen über drei statt wie bislang zwei Hebesatzrechte einen größeren Gestaltungsspielraum bieten und gleichzeitig eine Verstärkung der Einnahmen erreichen, ohne die Unternehmen der Gefahr einer Substanzbesteuerung auszusetzen.⁸⁴

Abbildung 15:
Das Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft

Quelle: eigene Darstellung.



79 Vgl. Birk/Tape/Desens (2019), Rz. 1322.

80 Art. 106 Abs. 6 GG weist das Aufkommen aus der Gewerbesteuer den Gemeinden zu.

81 Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.01.2010, 2 BvR 2185/04, 2189/04, BVerfGE 125, 141.

82 Vgl. Statistisches Bundesamt, Verwaltungsgliederung um 28.02.2020, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Laender-Regionen/Regionales/Gemeindeverzeichnis/Administrativ/Archiv/Verwaltungsgliederung/Verwalt2QAktuell.html>, zuletzt abgerufen am 23.06.2020.

83 Vgl. zum Gesamtkonzept ausführlich Lang/Eilfort (2013).

84 Vgl. Bültmann (2020).

9.2.1 1. Säule: Eine reformierte Grundsteuer

Die Grundsteuer ist eine der ältesten Steuerarten und eine wichtige Säule der Gemeindefinanzen. Als erste Säule bleibt sie das auch im Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft. Steuerobjekt ist der auf dem Gemeindegebiet gelegene Grundbesitz. Die Grundsteuer ist eine „gute“ **Gemeindesteuer**.⁸⁵ Es besteht ein klarer örtlicher Bezug zwischen dem Grundstück und dessen Nutzern und kommunalen Leistungen. Aufgrund der Immobilität von Grund und Boden sind Ausweicheffekte praktisch nicht denkbar. Das Aufkommen ist konstant und bietet der Kommune Planungssicherheit.

9.2.2 2. Säule: Die Bürgersteuer

Derzeit erhalten die Kommunen gemäß Art. 106 Abs. 5 GG einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Allerdings kann die Gemeinde die Höhe dieses Zuflusses nicht beeinflussen. Der Bürger wiederum ist sich regelmäßig nicht bewusst, dass ein Teil seiner Einkommensteuerlast seiner Wohnsitzkommune zufließt. Es fehlt der sichtbare Bezug zwischen dem Leistungsangebot bzw. der Leistungsverpflichtung einer Gemeinde und der Steuerzahlung des Bürgers. Vorzugswürdig wäre eine **Umwandlung des Einkommensteueranteils der Kommune in eine Bürgersteuer verbunden mit einem Hebesatzrecht**.⁸⁶ Die Einkommensteuer wird um den bisherigen gemeindlichen Anteil gesenkt. Der Bürger wird durch den separaten Ausweis der Bürgersteuer nicht höher belastet, sondern erfährt mehr Transparenz. Es wird ein sichtbarer Bezug zwischen der Steuerzahlung des Bürgers und den Leistungen der Kommune hergestellt. Dies fördert die Demokratie auf kommunaler Ebene und animiert den Bürger, seine Kontrollrechte auf kommunaler Ebene auszuüben und zu prüfen, was die Gemeinde mit seinem Geld macht. Die Kommune wiederum hat über den Hebesatz Einflussmöglichkeit auf ihre finanziellen Spielräume und gewinnt so an Handlungsfreiheit. Um allzu große Steuerausschläge zu vermeiden, ist ein Hebesatzkorridor denkbar.⁸⁷

9.2.3 3. Säule: Die kommunale Unternehmenssteuer

Ein wesentlicher Baustein der Kommunalfinanzen ist die **Beteiligung der örtlichen Wirtschaft** an den Kosten der gemeindlichen Infrastruktur, insbesondere an den Kosten, die typischerweise mit Unternehmensaktivitäten korrespondieren und nicht anderweitig, z.B. über Beiträge oder Gebühren, zu finanzieren sind. Um das Dilemma zwischen dem Bedürfnis der Kommunen nach einer Verstetigung ihrer Einnahmen und der Vermeidung ertragsunabhängiger Besteuerung zu lösen, beinhaltet das Vier-Säulen-Modell zwei Elemente zur Einbeziehung der örtlichen Unternehmen: die kommunale Unternehmenssteuer und einen Anteil an der Lohnsteuer (4. Säule). Das verstetigende Element wird so aus der Ertragsbesteuerung herausgelöst und damit auch eine Substanzbesteuerung vermieden. Die kommunale Unternehmenssteuer wird auf der gleichen Bemessungsgrundlage wie Körperschaft- bzw. Einkommensteuer erhoben, verbunden mit einem Hebesatzrecht für die Kommunen. Die komplexe Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer entfiere. Als Steuersatz war im ursprünglichen Modell ein Satz von ca. 8 Prozent angedacht.⁸⁸ Um den Steuersatz niedrig zu halten und um den Wegfall der Hinzurechnungen zu kompensieren, wäre eine Einbeziehung von Freiberuflern und Selbständigen in die kommunale Unternehmenssteuer denkbar, mit dem Vorteil, dass auch Kommunen, die bislang nur wenig Gewerbesteuerzahler haben, profitieren könnten.

9.2.4 4. Säule: Anteil an der Lohnsteuer (Betriebslohnsteuer)

Als **verstetigendes Element** beinhaltet das Vier-Säulen-Modell einen Anteil an der Lohnsteuer für die (Betriebsstätten-) Kommune. Die Lohnsumme ist im Gegensatz zur Unternehmenssteuer wenig volatil und bleibt auch in der Krise relativ stabil. Für die Unternehmen bedeutet der Anteil an der Lohnsteuer keine zusätzliche Belastung. Die ohnehin anfallende Lohnsteuerlast muss lediglich aufgeteilt werden. Ein kleiner Anteil der abzuführenden Lohnsteuer (im ursprünglichen Konzept 2 Prozent der Lohnsumme als Rechengröße) fließt

⁸⁵ Vgl. Fuest, ifo-institut, Pressemitteilung vom 11.09.2019, „Fuest kritisiert neue Grundsteuer als zu kompliziert“.

⁸⁶ Vgl. Ausführlich zu dem Gedanken einer Einkommensteuerautonomie Schulte (2014).

⁸⁷ Ein Hebesatzrecht ist auch bezüglich des Länderanteils an der Einkommensteuer möglich, um die Demokratie auf Länderebene zu beleben und den Landtagen Steuergestaltungsspielraum zu geben – abseits vom Bundesrat als Vertretung der Landesregierungen.

⁸⁸ Die kommunale Unternehmenssteuer basierte ursprünglich auf einer (für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften) einheitlichen Unternehmenssteuer. Im bestehenden System einer dualen Unternehmenssteuer müsste die Struktur angepasst sowie der Steuersatz überprüft werden.

direkt an die **Betriebsstättenkommune**. Im Zuge fortschreitender Digitalisierung ist der Verwaltungsaufwand vertretbar. Da der Anteil an der Lohnsteuer der Betriebsstättenkommune zusteht, werden für die Kommune Anreize geschaffen, nicht nur Wohnen, sondern auch Arbeitsplätze in der Kommune anzusiedeln. Der Anteil an der Lohnsteuer wird für alle Arbeitsplätze fällig, d.h. auch Unternehmen und Einrichtungen, die bislang nicht der Gewerbesteuer unterliegen, beteiligen sich an der Finanzierung der gemeindlichen Infrastruktur. Die Sonderbelastungswirkung wird entschärft.

9.2.5 Berechnungen/Niedersächsisches Modell

Das Vier-Säulen-Modell wurde – in zum Nachteil der Kommu-

nen leicht abgewandelter Form – als sog. Niedersächsisches Modell vom Statistischen Bundesamt zunächst für die **1.024 niedersächsischen** Kommunen berechnet (im Auftrag der damaligen Landesregierung Niedersachsen), dann, mit einer weiteren Modifikation zugunsten von Bund und Ländern für alle **(damals) ca. 12.000 Kommunen** in Deutschland (im Auftrag des Bundesfinanzministeriums aus Anlass der Gemeindefinanzkommission) mit dem Ergebnis berechnet, dass sich die weit überwiegende Mehrheit der Kommunen besser stellen würde. Zudem verfügten alle Kommunalparlamente statt über zwei (Grund- und Gewerbesteuer) über drei Hebesatzrechte (Grund-, Bürger- und kommunale Unternehmenssteuer). Zugleich würde dem Interesse der Wirtschaft an der Vermeidung einer Substanzbesteuerung Rechnung getragen.

Kalkulationen des „Niedersächsischen Modells zur Gemeindefinanzreform“ für die 1.024 niedersächsischen Kommunen:

- Grundlage ist das **anlässlich der Arbeit der Gemeindefinanzkommission aktualisierte Konzept der Stiftung Marktwirtschaft** (unter Ausklammerung der Grundsteuer):
 - 2 Prozent Beteiligung der Gemeinden am Lohnsteueraufkommen in der Betriebsättengemeinde bei entsprechender Minderung der Lohnsteuerschuld.
 - Kommunale Unternehmen-/Wirtschaftsteuer ertragsorientiert 8 Prozent, Bemessungsgrundlage analog zur Körperschaftsteuer bzw. Bezug zu den Gewinneinkünften, dort anrechenbar auf die Einkommensteuer.
 - Bürgersteuer: Kommunalanteil an der Einkommensteuer 15 Prozent, mit Hebesatzrecht (und Kinderfreibetrag).
- Für den Vergleich im Jahr 2011 wurde das Jahr 2006 herangezogen.
- Abwandlung zugunsten von Bund und Ländern: Die Hälfte der kommunalen Unternehmenssteuer wurde Bund (15 Prozent des Aufkommens) und Ländern (35 Prozent) zugerechnet. Steuersystematisch und vor dem Hintergrund des Ziels der Entflechtung der Finanzbeziehungen ist dies problematisch, fiskalisch aber verständlich.
- Die **Kommunen hätten** im Vergleichsjahr 2006 in der Gesamtheit gegenüber dem damaligen Ist-Zustand insgesamt **deutlich profitiert (+ 7,3 Prozent, 409 Mill. Euro Mehreinnahmen)**, zudem wäre ein **überaus günstiges Verhältnis von Gewinnern und Verlierern erreicht worden (83 : 17)**.
- Ausgeweitetes **Hebesatzrecht der Kommunen**: von 62,5 Prozent der Steuereinnahmen (Gewerbe- und Grundsteuer) auf 67,5 Prozent (kommunale Unternehmensteuer, kommunaler Einkommensteueranteil, Grundsteuer).
- **Keine typischen Gewinner oder Verlierer**: in beiden Kategorien befänden sich Städte, Umlandgemeinden und Gemeinden im ländlichen Raum. Der **Ansatz benachteiligt keinen Kommumentyp strukturell, sondern begünstigt wie gewünscht etwas stärker steuerschwache und durchschnittlich starke Kommunen**. Auch Großstädte gewännen jedoch hinzu.
- **Für Bürger und Unternehmen belastungsneutral**.

Kalkulationen des „Niedersächsischen Modells zur Gemeindefinanzreform“ für alle (damals) 12.227 deutschen Kommunen:

- Grundlage ist das **anlässlich der Arbeit der Gemeindefinanzkommission aktualisierte Konzept der Stiftung Marktwirtschaft** (siehe oben). Für den Vergleich 2011 wurde wiederum das Jahr 2006 herangezogen.
- Die Modifizierung des ursprünglichen Stiftungskonzepts, um Ausfälle bei Bund und Ländern zu vermeiden und die „Ergänzung“ um eine Art Nachfolge für die Gewerbesteuerumlage, führte hier per saldo für alle Kommunen sogar zu leichten Mindereinnahmen von 1,1 Prozent. Statt nach 2006 geltendem Recht 67,064 Milliarden Euro hätten sie auf dem anderen „niedersächsischen Weg“ nur 66,328 Milliarden erzielt.
- Weitgehende Aufkommensneutralität bei deutlicher bürokratischer Erleichterung für die Wirtschaft.
- Der wegen der generellen Gewährung eines Kinderfreibetrags im Rahmen der „Bürgersteuer“ erfolgende **Steuerausfall von 5,148 Milliarden Euro für Bund und Länder fällt praktisch vollständig als Entlastung insbesondere bei einkommensschwächeren Familien an**.
- Wie bei den Berechnungen für Niedersachsen würden die Kommunen **statt auf drei Steuerquellen** (Gewerbesteuer 47 Prozent, Gemeindeanteil Einkommensteuer 31,8 Prozent und Grundsteuer 15,5 Prozent) **auf vier bedeutende Quellen, davon drei statt vorher nur zwei mit Hebesatz**, zurückgreifen können: Bürgersteuer (32,8 Prozent), Beteiligung an der Lohnsteuer (27,9 Prozent), kommunale Unternehmenssteuer (17,8 Prozent) und Grundsteuer (15,7 Prozent).
- Trotz des wegen der erfolgten Änderungen und korrekturbedürftigen Nebeneffekte insgesamt leicht negativen Gesamtergebnisses für die Kommunen, würden sich etwas über drei Viertel – **9.234 von (damals) 12.227 Städten und Gemeinden – besserstellen**, 2.993 oder 24,5 Prozent in ihrer Steuerausstattung verschlechtern. **Einnahmeverbesserungen wiesen fast alle vorher steuerschwachen und durchschnittlich starken Kommunen auf, Rückgänge wären bei den vorher steuerstarken Kommunen zu beobachten**.
- Die **höchsten Steigerungsraten würden Kommunen im ländlichen Raum** erreichen, mit deutschlandweit durchschnittlich 8 Prozent. Leicht um 2,3 Prozent zulegen würden Umlandgemeinden. **Durchschnittlich 7,3 Prozent verlor die Kernstädte – bei Letzteren wäre über geeignete Ausgleichsmöglichkeiten nachzudenken**.

9.3 Kommunalmodell

Auch viele Kommunen beklagen vielfältige Mängel an der Gewerbesteuer.⁸⁹ Dementsprechend haben die Kommunen im Rahmen der Gemeindefinanzkommission⁹⁰ ein eigenes Modell vorgelegt (Kommunalmodell) mit einer reformierten Gewerbesteuer, die den **ertragsunabhängigen Elementen** in der Bemessungsgrundlage künftig ein **wesentlich höheres Gewicht** verleihen würde, um das Aufkommen künstlich zu verstetigen.⁹¹

Das Kommunalmodell berücksichtigt – entsprechend

seiner Genese – zwar die Interessen der Kommunen, **ignoriert jedoch die Belange der Unternehmen**, da es im Wesentlichen die Verstetigung des Aufkommens mittels Ausweitung der Hinzurechnungen beinhaltet und somit die substanzbesteuernde Wirkung noch verstärkt. Ein Ausgleich zwischen den Interessen der Kommunen und der Steuerzahler findet nicht statt. Zudem ist das Kommunalmodell nicht geeignet, die starken Aufkommensunterschiede zwischen den Kommunen auszugleichen. Weiterhin würden nur vergleichsweise wenige Unternehmen die Gewerbesteuer tragen und die Kommunen sehr unterschiedlich von der Gewerbesteuer profitieren.

⁸⁹ Vgl. Brügelmann/Fuest (2011).

⁹⁰ Das Bundeskabinett setzte 2010 eine Gemeindefinanzkommission ein, mit dem Auftrag, Vorschläge zur Neuordnung der Gemeindefinanzierung zu erarbeiten. Die Kommission beendete ihre 15-monatige Arbeit am 15.06.2011 ohne eine Empfehlung für eine Gewerbesteuerreform auszusprechen.

⁹¹ Vgl. Brügelmann/Fuest (2011).

9.4 Weitere Reformmodelle

Andere Reformvorschläge, wie das Prüfmodell des Bundesfinanzministeriums,⁹² das BDI/VCI-Modell,⁹³ die Reformvorschläge des Deutschen Steuerzahlerinstituts des Bundes der Steuerzahler⁹⁴ oder das Modell des IW Köln⁹⁵ beruhen auf ähnlichen Parametern und werden daher nur zusammengefasst dargestellt.

Den Modellen gemeinsam ist im Prinzip eine Abschaffung der Gewerbesteuer und des bestehenden Einkommenssteueranteils der Kommunen sowie eine Ersetzung durch ein Zuschlagsrecht zur Einkommens- und Körperschaftsteuer mit kommunalem Hebesatzrecht. Die **Verstetigung** der Steuereinnahmen soll – auf verschiedenen Wegen – jeweils

durch einen **erhöhten Anteil** der Kommunen an der **Umsatzsteuer** erfolgen.

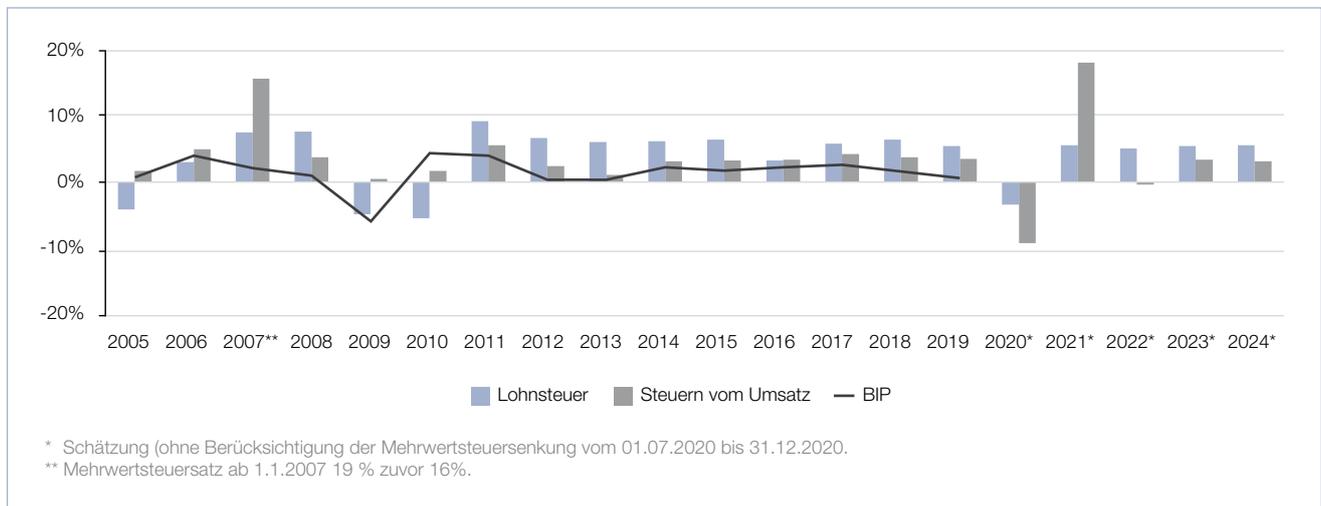
Im Prüfmodell des Bundes soll die Reform für die Gemeinden aufkommensneutral gestaltet werden, eventuelle fiskalische Belastungen sollen vom Bund und den Ländern getragen werden.⁹⁶

Ein Anteil an der Umsatzsteuer ist **grundsätzlich geeignet**, zur Verstetigung der Kommunalfinanzien beizutragen (vgl. Abbildung 16). Die Modelle haben jedoch eine entscheidende Schwäche, da sie – anders als der Anteil an der Lohnsumme beim Vier-Säulen-Modell – nicht an die heimische Wirtschaft anknüpfen und daher **keinerlei Anreize für die Kommunen bieten, Arbeitsplätze in der Gemeinde anzusiedeln**. Das Band zwischen Wirtschaft und Gemeinde würde geschwächt.⁹⁷

Abbildung 16:

Schwankungen beim Aufkommen der Umsatzsteuer (inklusive Einfuhrumsatzsteuer) und Lohnsteuer im Vergleich zum Vorjahr 2005–2024 im Vergleich zu den Schwankungen beim Bruttoinlandsprodukt

Quelle: BMF/Statistisches Bundesamt/Arbeitskreis Steuerschätzung Mai 2020*.



92 Wissenschaftliche Dienste des Bundestags (2010).

93 BDI/VCI (2001).

94 DSI (2019).

95 Brügelmann/Fuest (2011).

96 Brügelmann/Fuest (2011).

97 Vgl. Eilfort in Eilfort/Lang (2013), S.480.

10 Fazit

Nicht erst in der Krise zeigen sich die Unzulänglichkeiten der Gewerbesteuer. Nach insgesamt zehn Jahren des Aufschwungs stellt sich angesichts der Heterogenität der finanziellen Situation deutscher Kommunen sowohl in Bezug auf die Höhe ihrer Einkünfte als auch in Bezug auf ihre Schuldenlast die Frage nach der Angemessenheit und Eignung der derzeitigen Kommunalfinanzierung neu. Auf der einen Seite stehen reiche Kommunen, die in einem knappen Jahrzehnt des Aufschwungs von hohen Steuereinnahmen profitieren und das kommunale Angebot an Schulen, Krankenhäusern und gemeindlicher Infrastruktur ausbauen sowie einen Zuzug von Arbeitnehmern und Unternehmen verzeichnen konnten. Diesen steht eine bedrückend hohe Zahl an Kommunen gegenüber, die mit einer enormen Schuldenlast zu kämpfen haben und die über immer weniger finanzielle Mittel verfügen, um die Grundversorgung ihrer Bürger zu gewährleisten.

Dreh- und Angelpunkt einer jeden Reform ist die Gewerbesteuer, die es in ihrer jetzigen Form nicht vermag, den Kommunen ein ausgewogenes und stetiges Aufkommen zu sichern, ohne die örtlichen Unternehmen in schwierigen Zeiten übermäßig zu belasten.

Die einzelnen Kritikpunkte an der Gewerbesteuer sind längst bekannt. Angesichts der Krise und im Interesse einer langfristigen und stabilen Lösung für alle Beteiligten, ist es jetzt an der Zeit, **echte Reformen anzustoßen** und sich nicht im Klein-Klein einzelner Regelungen zu verlieren. Denn der Staat ist in der Krise bereit, den Kommunen unter die Arme zu greifen und Geld in die Hand zu nehmen. Unabhängig davon, ob man diese Unterstützungsleistung gut heißt oder nicht, sollte dieses Momentum zumindest nicht unge-

nutzt bleiben und eine finanzielle Hilfe des Bundes für die Kommunen mit umfassenden Reformen verknüpft werden. Anderenfalls verfestigt sich die Schönwettersteuer Gewerbesteuer – deren Beharrungskräfte ohnehin erheblich sind – weiter und das Geld, das Reformen ermöglichen würde, versickert ohne bleibenden Effekt. Einzelne Reformforderungen – quasi als „Mindest-“Reformziel – wie die Angleichung der Bemessungsgrundlage, eine Verbesserung der gewerbesteuerlichen Verlustnutzung, die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens oder ähnliches können immer nur kleine Teilschritte auf dem Weg zu einer umfassenden Reform sein.

Verschiebungen von Steueraufkommen zwischen den Kommunen würden bei einer möglichen Reform selbst dann die Akzeptanz erschweren, wenn der weit überwiegende Teil der Städte und Gemeinden gewänne. Es müsste auch durch entsprechende Kompensation gelingen, **praktisch alle Kommunen zu Gewinnern zu machen**, in Punkto **Stetigkeit der Einnahmen** und mit dem **Maßstab eines durchschnittlich guten Gewerbesteuerjahres**. Nur eine umfassende Perspektive und ausreichend lange Übergangszeiträume können deshalb den gewünschten echten Fortschritt bewirken. Klar ist: Die Veränderung der Strukturen der Kommunalfinanzierung ist notwendig und überfällig.

Einer Altschuldenübernahme oder einer Übernahme weiterer Einnahmeausfälle aus der Gewerbesteuer in Krisenzeiten hingegen sollte der Bund (und ggf. die Länder) allenfalls dann zustimmen, wenn die Kommunen sich reformwillig zeigen und ein „weiter so“ klar ausgeschlossen bleibt. Anderenfalls ist eine einmalige Chance vertan – und das Geld ist weg.

Literaturverzeichnis

- Arnold, Felix, Freier, Ronny, Geißler, René und Philipp Schrauth** (2015): „Große regionale Disparitäten bei den kommunalen Investitionen“, DIW Wochenbericht 42, 1031–1040, Berlin.
- BDI/VCI** (2001): Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer: Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., Verband der Chemischen Industrie e.V (Hrsg.), Köln.
- Bergemann, Achim und Jörg Wingle** (2012): Gewerbesteuerrecht, Kommentar, 1. Auflage, Wiesbaden.
- Beznoska, Martin und Björn Kauder** (2020): Schiefelage der kommunalen Finanzen – Ursache und Lösungsansätze, IW-Policy Paper 15/2020, Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.
- Birk, Dieter, Desens, Marc und Henning Tappe** (2019): Steuerrecht, 22. Auflage, Heidelberg.
- Bertelsmann Stiftung** (2019): Kommunaler Finanzreport 2019, Gütersloh.
- Brügelmann, Ralph und Winfried Fuest** (2011): Reform der Gemeindefinanzen – Ein Vorschlag zum Ersatz der Gewerbesteuer, Beiträge zur Ordnungspolitik aus dem Institut der deutschen Wirtschaft Köln Nr. 49, Köln.
- Bültmann, Barbara** (2020): Kommunalfinanzen: Das Vier-Säulen-Modell 2020, Kurzinformation, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.
- BMF - Bundesministerium der Finanzen** (2020b): Ergebnis der 157. Sitzung des Arbeitskreises, Steuerschätzungen vom Mai 2020 in Berlin, Berlin.
- BMF - Bundesministerium der Finanzen** (2020a): Eckdaten zur Entwicklung und Struktur der Kommunalfinanzen 2010 - 2019, Stand April 2020.
- BMF - Bundesministerium der Finanzen** (2019b): Entwicklung der Gewerbesteuerumlage seit der Gemeindefinanzreform 1969, Berlin.
- BMF - Bundesministerium der Finanzen** (2019a): BMF-Schreiben vom 17.04.2019 - IV C 6 - S 2296-a/17/10004.
- BVerfG - Bundesverfassungsgericht** (1988): Beschluss des 2. Senats vom 23.11.1988, BVerfGE 79, 127.
- Büttner, Thiess, Scheffler, Wolfram und Axel von Schwerin** (2014): Die Hebesatzpolitik bei der Gewerbesteuer nach den Unternehmensteuerreformen, Nürnberg.
- Deutscher Städtetag** (2010): Gewerbesteuer – eine gute Steuer. Fakten und Analysen, Berlin.
- DSI – Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler** (2019): Bausteine für eine Reform des Steuersystems, DSI Schrift 1 2019, Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V., Berlin.
- Fuest, Clemens, Peichl, Andreas und Sebastian Siegloch** (2017): Wer trägt die Lasten von Steuern auf Unternehmensgewinne? Lehren aus den Erfahrungen mit der deutschen Gewerbesteuer, ifo-Schnelldienst 2017, (24), 22-27, ifo-institut, München.
- Gröpl, Christoph, Windthorst, Kay und Christian von Colln** (2017): Grundgesetz, 3. Auflage, München.
- Haarmann, Wilhelm** (2016): Die Anrechnung ausländischer Steuern vom Einkommen auf die deutsche Gewerbesteuer, erschienen in: Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt, Lüdicke, Jürgen, Mellinghoff, Rudolf und Thomas Rödder (Hrsg.), München.
- Hey, Johanna** (2017): Steuerrecht zwischen Umverteilung und Standortpolitik, DStZ 2017 Nr. 17 632 ff.
- Kronberger Kreis** (2018): Unternehmensbesteuerung unter Wettbewerbsdruck, Schriftenreihe der Stiftung Marktwirtschaft, Band 65, Berlin.
- Lang, Joachim und Michael Eilfort** (Hrsg.) (2013): Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.
- Lemmer, Jens** (2018): Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung: Bausteine für einen wettbewerbsfähigen Standort Deutschland, Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.), Schrift 6, Berlin.
- Roser, Frank** (2014): Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1 d-f GewStG - Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen, IFSt-Schrift 497, Berlin.

Ruthig, Josef und Stefan Storr (2008): Öffentliches Wirtschaftsrecht, 2. Auflage, Heidelberg.

Scherf, Wolfgang (2019): Chancen und Grenzen kommunaler Steuerautonomie, T. Schweisfurth, W. Wallmann (Hrsg.), Haushalts- und Finanzwirtschaft der Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 2019, 261 ff.

Scherf, Wolfgang (2010): Die kommunalen Finanzen in Deutschland, A. Kost, H.-G. Wehling (Hrsg.), Kommunalpolitik in den deutschen Ländern, 2. Auflage, Wiesbaden 2010, 367 ff.

Schmidt, Ludwig (Begründer) (2015): Einkommensteuergesetz, 34. Auflage, München.

Schock, Matthias (2019): Steuerreformvorschläge des Mirreles Committee und der Stiftung Marktwirtschaft, Dissertation, Hannover.

Schulte, Bernd (2014): Autonomie für Länder und Kommunen bei der Einkommensteuer, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik Nr. 126, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.

Spek, Helena Sophia (2019): Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, Bucerius Law Journal, Heft 1/2019, Hamburg.

Tipke, Klaus und Joachim Lang (2018): Steuerrecht 23. Auflage, Köln.

Wagschal, Uwe, von Wolfersdorff, Janine und Kathrin Andrae (2016): Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden, IFSt-Schrift 508, Berlin.

Wendt, Rudolf: Finanzierungsverantwortung für gesetzgeberisch veranlasste kommunale Aufgaben, Kurier 1/1995 (Hrsg. Landkreistag Sachsen-Anhalt), S. 13 f.

Wissenschaftliche Dienste des Bundestags (2018): Die Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und die Gewerbesteuer - Rechtliche Schwierigkeiten und Lösungsmöglichkeiten, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 080/18, Berlin.

Wissenschaftliche Dienste des Bundestags (2014): Was sind „Pflichtaufgaben der Kommunen im Auftrag des Bundes“ im Bereich der sozialen Daseinsvorsorge?, Ausarbeitung WD 3 - 3000 - 192/14, Berlin.

Wissenschaftliche Dienste des Bundestags (2010): Diskussion über die Neuordnung der Kommunalfinanzen, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 247/10, Berlin.

Executive Summary

Für die Gemeinden ist die Gewerbesteuer eine der – wenn nicht die – **wichtigste Einnahmequelle**. Gleichzeitig ist die Gewerbesteuer auch die wohl am **meisten kritisierte Steuer** im deutschen Steuersystem.

Die Kommunen, denen das Aufkommen aus der Gewerbesteuer zusteht, bilden im föderalen Gebilde der Bundesrepublik Deutschland formal keine eigene Ebene, sondern sind Teile der Länder. Dennoch verfügen sie aufgrund des in Art. 28 Abs. 2 Grundgesetz verfassungsrechtlich garantierten **Rechts der Selbstverwaltung** über eine gewisse Eigenständigkeit. Gestärkt wird die Stellung der Gemeinden durch die **kommunale Finanzautonomie**, d.h. die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung. Zu diesen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle. Diese Funktion wird derzeit von der Gewerbesteuer getragen, dies ist jedoch kein Muss. Auch das Bundesverfassungsgericht vertritt die Auffassung, dass die Funktion einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatzrecht zwar nicht ersatzlos entfallen kann, aber keine institutionelle Garantie für die Gewerbesteuer darstellt.

Die Gewerbesteuer ist bereits in guten Zeiten **kein verlässlicher Partner für (alle) Kommunen**. Kommunen mit einer schwachen Wirtschaftsstruktur und geringen Gewerbesteuereinnahmen geraten leicht in eine Situation, in der sie ihren Verpflichtungen nicht mehr nachkommen können. Die **Streuung der Gewerbesteuereinnahmen nimmt eher zu**, da Kommunen mit hohem Gewerbesteueraufkommen eher in der Lage sind, eine attraktive Infrastruktur und gute Rahmenbedingungen für neue Gewerbeansiedlungen zu schaffen. So nehmen die Fliehkräfte beim Gewerbesteueraufkommen im Zeitablauf tendenziell zu und gleichermaßen die Finanzkraftunterschiede der Kommunen – trotz eines starken kommunalen Finanzausgleichs. In schwierigen Zeiten zeigt sich die Krisenanfälligkeit der Gewerbesteuer und die Steuereinnahmen brechen ein.

Die **Unternehmen** werden, dank steigender Hebesätze und gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen, durch die

Gewerbesteuer regelmäßig stärker belastet als durch die **Körperschaftsteuer**. Sie führt zu Wettbewerbsverzerrungen; längst nicht alle Unternehmen werden durch die Gewerbesteuer belastet. Die Gewerbesteuer zeichnet sich für einen beträchtlichen Anteil an **Steuerbürokratie** verantwortlich. Die ertragsunabhängigen Elemente in der Besteuerung – wie die Besteuerung von Zinsen, Mieten oder ähnlichem – belasten Unternehmen zusätzlich, insbesondere in Zeiten nachlassender Konjunktur oder bei Liquiditätsproblemen.

In Zeiten der wirtschaftlichen **Krise treten die Unzulänglichkeiten der Gewerbesteuer** und der Bedarf nach einer verlässlicheren Finanzquelle für die Kommunen klar zu Tage. Um die skizzierten Defizite der Gewerbesteuer zu beseitigen und die Kommunalfinanzen insgesamt auf tragfähigere Füße zu stellen, wurden verschiedene Reformmodelle entwickelt.

Einer der **breitesten und validesten Ansätze ist das Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft**. Das Vier-Säulen-Modell geht über eine reine Reform der Gewerbesteuer hinaus und bietet ein weitreichendes Modell zur Reform der Kommunalfinanzen bzw. der kommunalen Steuereinnahmen. Es beinhaltet, neben einer reformierten Grundsteuer (1. Säule) sowie einem kommunalen Anteil an der Einkommensteuer mit Hebesatzrecht (2. Säule), gleich zwei Bestandteile mit Bezug zur örtlichen Wirtschaft. Zum einen eine kommunale Unternehmenssteuer auf der gleichen Bemessungsgrundlage wie die Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer (3. Säule) sowie einen **Anteil am lokalen Lohnsteueraufkommen** (4. Säule). Diese 4. Säule übernimmt die Funktion eines stabilisierenden Elements, ohne die Unternehmen zusätzlich zu belasten, da das Lohnsteueraufkommen in der Regel weniger stark schwankt als unternehmerische Gewinne.

Das Momentum der aktuellen Debatte um die Übernahme kommunaler Altschulden und der Einbruch der Gewerbesteuereinnahmen sollte für Strukturreformen genutzt werden, die die Situation der Kommunen langfristig verbessern. In der Krise liegt eine Chance.