

Discussion Papers

768

Michael Broer

**Gestaltungsmöglichkeiten der Stadtstaaten
bei gegebener Steuersatzautonomie für die
Körperschaftsteuer
eine empirische Analyse**

Berlin, February 2008

Die in diesem Papier vertretenen Auffassungen liegen ausschließlich in der Verantwortung des Verfassers und nicht in der des Instituts.

IMPRESSUM

© DIW Berlin, 2008
Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
Königin-Luise-Str. 5
14195 Berlin
Tel. +49 (30) 897 89-0
Fax +49 (30) 897 89-200
<http://www.diw.de>

ISSN Printausgabe 1433-0210
ISSN elektron. Ausgabe 1619-4535

Die Diskussionspapiere werden in RePEc und SSRN indexiert und können kostenlos von den folgenden Seiten heruntergeladen werden:

http://www.diw.de/english/products/publications/discussion_papers/27539.html
<http://ideas.repec.org/s/diw/diwwpp.html>
http://papers.ssrn.com/sol3/JELJOUR_Results.cfm?form_name=journalbrowse&journal_id=1079991

Gestaltungsmöglichkeiten der Stadtstaaten bei gegebener Steuer- satzautonomie für die Körperschaftsteuer - eine empirische Analyse¹

Michael Broer

Januar 2008

Abstract:

German corporated companies are taxed with a federal corporation tax and with a local business tax. The latter has a similar, but broader tax base (including e.g. 25% of interest payments) and its tax rate is set independently by every municipality including the so called city-states (Stadtstaaten). The federal corporation tax revenue is equally split between the federal government and the federal states (Länder). Till now the federal tax rate has been fixed by the German government. Federal states have not had the right to rule the tax rate of their share of corporation tax. At present a federal commission is discussing whether this should be possible in the future. Once granted this privilege, the city-states will be able to substitute their part of corporation tax by a higher local business tax. Furthermore, because of its broader tax base, there will be a reduction of the statutory tax rate for corporations without a decrease in tax revenue. This paper analyses the revenue effects of this substitution for the city-states taking into account the German fiscal equalization system and the incentive of profit shifting to the city-states. The analysis shows some positive revenue effects to the city-states, if they will substitute their part of corporation tax by a higher local business tax. The revenue effects are subject to different scenarios and add up to 17.5 million for Hamburg, 10.4 million for Berlin and 3.6 million for Bremen.

JEL: H 25, H 71, H 73

¹Dr. Michael Broer ist Gastwissenschaftler am DIW Berlin in der Abteilung Staat gewesen. Dieser Beitrag ist während seiner Tätigkeit am Institut entstanden (mbroer@diw.de).
Der Verfasser dankt Frau Dr. Antje Hofmann und Frau Nadja Dwenger für hilfreiche Kommentare.

1. Einleitung

Die Steuersatzautonomie für die Bundesländer ist seit Jahren ein viel diskutiertes Thema. Es wurden dazu entsprechende Vorschläge veröffentlicht (Wissenschaftlicher Beirat 1992 und 1995; Sachverständigenrat 2003, 2004 und 2006) und untersucht, welche Auswirkungen eine Steuersatzautonomie auf den Steuersatzwettbewerb haben könnte (Büttner, T. u. Schwager, R. 2003). Auch im Rahmen der Föderalismuskommission I wurde von einigen Bundesländern eine Steuersatzautonomie gefordert (Teufel, E. et. al. 1999). Im Ergebnis haben die Bundesländer erstmalig seit 1983 die Möglichkeit, den Steuersatz einer Ländersteuer – der Grunderwerbsteuer – zu verändern. Von dieser Möglichkeit hat bisher aber nur Berlin Gebrauch gemacht. Eine weitergehende Steuersatzautonomie der Länder steht auch auf der Tagesordnung der Föderalismuskommission II (Deutscher Bundestag 2006). Als Nebenbedingung wurde vorab festgelegt, dass die Grundzüge des Länderfinanzausgleichs (LFA) nicht verändert werden sollen, sondern bis 2019 Bestand haben sollen.

Sollte es zur Einführung einer Steuersatzautonomie bei der Körperschaftsteuer kommen, ergäbe sich für die Stadtstaaten dann die Möglichkeit, das Belastungsverhältnis der Unternehmen durch Gewerbe- und Körperschaftsteuer so zu verändern, dass dem Bundesland finanzielle Vorteile entstehen. Die Gestaltungsspielräume basieren einerseits darauf, dass das Körperschaftsteueraufkommen zu 100% in den Länderfinanzausgleich eingeht, das der Gewerbesteuer aber nur zu 64% und andererseits auf der im Vergleich zur Körperschaftsteuer um die Hinzurechnungen breiteren Gewerbesteuerbemessungsgrundlage. Diese beiden Aspekte bewirken, dass eine aufkommensneutrale Substitution der Körperschaftsteuer durch die Gewerbesteuer bei gleichzeitiger Verringerung der nominalen Belastung der Unternehmen möglich wäre. Dadurch ergeben sich Standortvorteile und zwar nicht nur für Realinvestitionen, sondern vor allem für die Verlagerung von Buchgewinnen, da für diese die nominale Belastung entscheidend ist (Sachverständigenrat 2007, S. 270f).

Die unmittelbare Substitution des Körperschaftsteueraufkommens durch eine höhere Gewerbesteuer wäre bei Einführung der Steuersatzautonomie für die Körperschaftsteuer zunächst direkt nur für die Stadtstaaten möglich. Eine vergleichbare Vorgehensweise würde sich für die Flächenbundesländer dann ergeben, wenn in der Zukunft auch die Höhe der Gewerbesteuerumlage der Länderautonomie unterläge. Die Länder könnten dann den Körperschaftsteuersatz senken und im Gegenzug den landesspezifischen Umlagesatz für die Gewerbesteuerumlage erhöhen und somit die Gemeinden indirekt zur Erhöhung der Gewerbesteuerhebesätze nötigen.

Im nachfolgenden Beitrag wird zunächst in Kapitel 2 kurz auf den Länderfinanzausgleich und die Vorteile einer Steuersatzautonomie (2.1.) sowie deren Wirkungen auf den LFA eingegangen (2.2.). Dem schließt sich die Beschreibung der Entscheidungssituation der Stadtstaaten an, die sich bei Steuersatzautonomie für die Körperschaftsteuer ergibt (2.3.). Im Anschluss daran wird in Kapitel 3 die Verteilungswirkung dargestellt, die sich ergibt, wenn die Stadtstaaten eine Substitution der Körperschaft- durch die Gewerbesteuer vornehmen.

2. Länderfinanzausgleich und Steuersatzautonomie

2.1. Grundzüge des Länderfinanzausgleichs

Der LFA dient dazu, Einnahmenunterschiede zwischen den verschiedenen Bundesländern zu verringern. Mittels eines mehrstufigen Verfahrens werden die Finanzkraftdifferenzen zwischen den Bundesländern auch durch Zuweisungen von finanzstarken an finanzschwache Länder verringert. Da die kommunale Ebene ein Bestandteil der Ländern ist, werden beide Gebietskörperschaftsebenen berücksichtigt (Bundesverfassungsgericht 1993, S. 215).

Zunächst wird das den Ländern zustehende Umsatzsteueraufkommen verteilt, max. 25% in Abhängigkeit von den Einnahmen und der Rest² nach der Einwohnerzahl. Berücksichtigt werden dabei die Einnahmen der Länder aus den Gemeinschaftsteuern, der Gewerbesteuerumlage sowie den Landessteuern. Weist ein Land ein unterdurchschnittliches Pro-Kopf-Steueraufkommen auf, so wird die zum Durchschnitt fehlende Differenz ausgeglichen, wobei der Ausgleichssatz zwischen 95% und 60% liegt. Für die Ermittlung der untereinander zu leistenden Zahlungen (LFA i.e.S) werden diese Steuereinnahmen (inkl. Umsatzsteuer) zu 100% sowie die den Gemeinden zufließenden Steuereinnahmen mit Ausnahme der lokalen Aufwand- und Verbrauchsteuern zu 64% addiert und bilden die Finanzkraftmesszahl (FKM). Die FKM eines Landes wird mit einer Ausgleichsmesszahl verglichen, die den „Finanzbedarf“ eines Landes darstellen soll (Bundesministerium der Finanzen 2003, S. 39-48). Dieser „Finanzbedarf“ ist das Produkt aus dem durchschnittlichen Pro-Kopf-Steueraufkommen der erfassten Steuereinnahmen aller Länder und der Einwohnerzahl eines Landes. Dabei wird allerdings nicht die tatsächliche Einwohnerzahl eines Landes herangezogen, sondern eine Größe, die den Ländern entstehende Kosten berücksichtigt (sog. abstrakter Mehrbedarf) (Eltges, M. et. al. 2002). Übersteigt die Ausgleichsmesszahl eines Landes die Finanzkraftmess-

² Werden die max. vorgesehenen 25% nicht benötigt, so wird der gesamte verbleibende Betrag nach der Einwohnerzahl verteilt.

zahl, so erhält das Land Zuweisungen (Empfängerland). Im umgekehrten Fall handelt es sich um ein Zahlerland.

2.2. Vorteile der Steuersatzautonomie für die Länder und Probleme für den LFA

In der ökonomischen Theorie des fiskalischen Föderalismus spielt der Gedanke der „fiskalischen Äquivalenz“ eine zentrale Rolle (Olsen, M. 1969; Bird, R. M. 1999). Leitidee ist, dass die Nutzer von regional oder funktional abgrenzbaren öffentlichen Leistungen über deren Art und Umfang entscheiden und zugleich deren Finanzierungsverantwortung tragen sollten. Daraus lassen sich Leitlinien für Aufgaben-, Ausgaben- und Finanzierungskompetenzen beim vertikalen föderalen Staatsaufbau (Gemeinden, Länder, Zentralstaat, internationale Organisationen) ableiten. Die Wähler und auch die politischen Entscheider müssen sowohl eine Einnahmen- als auch eine Ausgabenautonomie besitzen. Nur so ist gewährleistet, dass das Leistungsangebot auch entsprechend dem Wählerwillen angeboten und finanziert wird.

Auf kommunaler Ebene ist diese Möglichkeit der Variation sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Ausgaben gegeben. Die Bundesländer hingegen haben keine Möglichkeit, die Steuereinnahmen im größeren Umfang direkt über Steuersätze zu verändern (Wissenschaftlicher Beirat 1992, S. 92). Ihnen verbleibt nur die Möglichkeit, die Einnahmen über die Variation der Kreditaufnahme zu verändern. Durch eine Steuersatzautonomie würde also das öffentliche Leistungsangebot besser an die Präferenzen der Mehrheit der Wähler angepasst werden können. Differiert wegen abweichender Präferenzen das lokale oder regionale Angebot öffentlicher Leistungen, so versuchen die Wirtschaftssubjekte durch Wanderungen, ihre Situation zu verbessern (Tibout, C. 1956). Zwar ist nicht ausgeschlossen, dass durch die Wanderungen im privaten Sektor Effizienzverluste auftreten, doch dürften diese durch die Vorteile im öffentlichen Sektor überkompensiert werden (Wissenschaftlicher Beirat 1995, S. 41).

Im Rahmen des Länderfinanzausgleichs ergeben sich allerdings Probleme, wenn Länder die Einnahmen durch Steuersatzvariationen verändern können. Würde wie bisher das tatsächliche Aufkommen einer Steuer, bei der zukünftig Steuersatzautonomie besteht, in den LFA eingehen, so könnte ein Land einen Teil der Steuermindereinnahmen, die aus einer Steuersatzsenkung resultierten, über den LFA zurückgewinnen (Homburg, S. 2004). Damit dies nicht geschieht, muss wie im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs eine Normierung des Steueraufkommens vorgenommen werden.

Mit der Föderalismusreform aus dem Jahr 2005 wurde den Ländern bei der Grunderwerbsteuer die Möglichkeit gewährt, den Steuersatz autonom zu bestimmen. Damit sich Steuersatzänderungen möglichst nicht im LFA auswirken, wurde ein Normierungsverfahren eingeführt (Deutscher Bundestag 2006, S. 23). Danach wird für die Berechnungen im LFA das Aufkommen der Grunderwerbsteuer nach den Anteilen der Länderbemessungsgrundlage an der Gesamtbemessungsgrundlage verteilt. Als Bemessungsgrundlage werden die Grundbeträge der Länder verwendet, die sich aus Division von tatsächlichem Landesaufkommen und Landessteuersatz ergeben. Verändern sich in Folge der genutzten Steuersatzautonomie eines Landes dessen Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer, so wirkt sich dies auch auf die Einnahmen der übrigen Länder aus, wodurch der Effekt weitgehend aber nicht vollständig neutralisiert wird. Von den Mehreinnahmen, die ein Bundesland in Folge einer Erhöhung des Steuersatzes erzielt, verbleiben z.B. bei einer Grunderwerbsteuererhöhung um einen Prozentpunkt zwischen 97,7 % (Bayern) und 102,1% (Niedersachsen).

2.3. Steuersatzautonomie bei der Körperschaftsteuer - Strategien der Stadtstaaten

Unterstellt wird, dass das beschriebene Normierungsverfahren bei der Grunderwerbsteuer auch bei der Körperschaftsteuer angewendet wird, sollte es dort eine Steuersatzautonomie geben. Das Problem der fehlenden vollständigen Neutralisierung der Steuersatzpolitik wird dadurch erhöht, dass eine aufkommensneutrale Substitution einer Landessteuer (Anrechnung im LFA zu 100%) durch eine kommunale Steuer (Anrechnung im LFA zu 64%) möglich sein wird. Wie eingangs beschrieben, hätten die Stadtstaaten – aufgrund der Identität von kommunaler und staatlicher Ebene – bei teilweise freier Gestaltung der Körperschaftsteuersätze diese gerade beschriebene Möglichkeit, und könnten Einnahmen aus der Körperschaftsteuer durch solche aus der Gewerbesteuer substituieren.

Die Einführung der Steuersatzautonomie kann auf verschiedene Arten erfolgen (Wissenschaftlicher Beirat 1992, S. 100; Sachverständigenrat 2003, Tz. 513):

- Der Tarif der Körperschaftsteuer wird gesenkt und den Ländern wird die Möglichkeit zugestanden, Zuschläge in eigener Verantwortung zu erheben.
- Der derzeitige Länderanteil an der Körperschaftsteuer bleibt unverändert, die Länder können aber Zu- und Abschläge bei der Steuerschuld vornehmen.

Nachfolgend wird die zweite Variante unterstellt. Vom Körperschaftsteueraufkommen stehen den Ländern und dem Bund jeweils 50% zu. Dies entspricht ab 2008 jeweils einem Steuersatz von 7,5% für Bund und Länder. Es wird angenommen, dass aufgrund von Zu- und Abschlä-

gen der Landeskörperschaftsteuersatz zwischen 0 und 15 Prozentpunkten liegen kann. Die Gesamtbelastung der Unternehmen durch die Körperschaftsteuer – also inklusive der Belastung in Höhe von 7,5% durch den Bund - bewegt sich dann in einer Spannbreite von 7,5% und 22,5%, je nach Landessteuersatz (zzgl. Soli). Da ausschließlich die Stadtstaaten direkt das ihnen aus der Körperschaftsteuer zustehende Steueraufkommen durch das der Gewerbesteuer substituieren können, werden diese nachfolgend betrachtet.

In der Steuerschätzung vom November 2007 werden erstmalig die Wirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 berücksichtigt. Das Körperschaftsteueraufkommen im Jahr 2008 beträgt danach rund 17,8 Mrd. €. (Bundesministerium der Finanzen 2007), der Länderanteil somit 8,9 Mrd. €. Es wird angenommen, dass sich dieses Aufkommen entsprechend den im Länderfinanzausgleich 2006 aufgeführten Länderanteilen an der Körperschaftsteuer verteilt (Bundesministerium der Finanzen 2007a). Für die Stadtstaaten folgen daraus folgende Anteile am Körperschaftsteueraufkommen: Berlin ungefähr 2,38%, Hamburg 6,89% und Bremen 0,95%. Das sich daraus ergebende Landesaufkommen aus der Körperschaftsteuer beträgt für Berlin 211,91 Mio. € für Hamburg 613,63 Mio. € und für Bremen 84,37 Mio. €. Ähnlich wird bei der Gewerbesteuer verfahren, allerdings ist hier nicht das Aufkommen aus dem LFA, sondern der Anteil am Grundbetrag³ die relevante Größe. Das Bruttoaufkommen aus der Gewerbesteuer beträgt dann für Hamburg 1.734,07 Mio. €, für Berlin 897,44 Mio. € und für Bremen⁴ 303,57 Mio. €. Zu berücksichtigen ist noch die Gewerbesteuerumlage. Diese mindert zwar das kommunale Steueraufkommen der Stadtstaaten, doch abzüglich des Bundesanteils fließt sie komplett dem Stadtstaat zu. Die Gewerbesteuerumlage ist ebenfalls normiert und somit unabhängig vom Hebesatz und dem tatsächlichen Steueraufkommen (Wissenschaftlicher Beirat 1982, S. 5). Sie ist das Produkt aus Grundbetrag und dem Umlagesatz, der für 2008 insgesamt 65% beträgt, wobei der Bundesumlagesatz bei 12 Prozentpunkten liegt und der Rest auf das jeweilige Land entfällt.⁵ Tabelle 1 zeigt das Steueraufkommen der drei Stadtstaaten für die Ausgangssituation in 2008 (Referenzszenario).

³ Der Grundbetrag ergibt sich bei Division des Kassenaufkommens einer Gemeinde durch den gemeindespezifischen Hebesatz.

⁴ Für Bremen wurde der gewogene Durchschnittshebesatz (436%) aus Bremen und Bremerhaven herangezogen.

⁵ In den neuen Bundesländern beträgt der gesamte Umlagesatz nur 30%. Der Bundessatz liegt wiederum bei 12 Prozentpunkten, so dass der Umlagesatz des Landes 18 Prozentpunkte ausmacht.

Tab. 1: Einnahmen der Stadtstaaten aus Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Gewerbesteuerumlage 2008 (in Mio. €)

	Berlin	Hamburg	Bremen
a) Gewerbesteuerhebesatz	410%	470%	436%
b) Grundbetrag	218,89	368,95	69,63
c) Gewerbesteuer (brutto) [a] · b]	897,44	1.734,07	303,57
d) Gewerbesteuerumlage insgesamt [65% · b]	142,28	239,82	45,26
e) Gewerbesteuer (netto) [c) – d]	755,16	1.494,25	258,32
f) Körperschaftsteuer (Landesanteil)	211,91	613,63	84,37
g) Gewerbesteuerumlage (Landesanteil) [b) · 53%]	116,01	195,54	36,90
h) Gesamteinnahmen [e) + f) + g]	1.083,08	2.303,43	379,59

Quelle: Eigene Berechnungen.

Für die weiteren Berechnungen wird das DIW-Modell für den LFA verwendet, welches den Rechtsstand 2007, also unter Berücksichtigung der Steuersatzautonomie bei der Grunderwerbsteuer, abbildet. Implementiert wurde zusätzlich die Möglichkeit der Steuersatzautonomie der Bundesländer für den ihnen zustehenden Körperschaftsteueranteil. Die Simulation beruht auf den Daten der Novembersteuerschätzung (Bundesministerium der Finanzen, 2007). Die Regionalisierung der Einnahmen für die den Ländern zufließenden Steuereinnahmen erfolgt entsprechend der schon beschriebenen Vorgehensweise bei der Körperschaftsteuer.

3. Substitution der Körperschaft- durch die Gewerbesteuer

Nachfolgend werden drei Strategien betrachtet, die sich für die Stadtstaaten durch die Steuersatzautonomie bei der Körperschaftsteuer ergeben können. Dabei werden auch die Veränderungen im Länderfinanzausgleich berücksichtigt, um so den Gesamteffekt auf die Einnahmen der Stadtstaaten zu ermitteln. Bei der Berechnung der Effekte wird unterstellt, dass immer nur einer der drei Stadtstaaten die angeführte Strategie verfolgt, es wird also eine c.p.-Betrachtung vorgenommen.

3.1. Konstanz der Steuereinnahmen

Eine Strategie besteht darin, die Steuereinnahmen ohne LFA konstant zu halten. Der vom Land zu bestimmende Körperschaftssteuersatz wird auf Null (maximaler Abschlag) reduziert. Um ein unverändertes tatsächliches Gesamtsteueraufkommen zu erreichen, müsste der Gewerbesteuerhebesatz wie folgt steigen: Berlin: 507%, Hamburg: 636%, Bremen: 557% (Ta-

belle 2). Die Gewerbesteuerumlage verändert sich aufgrund ihrer Normierung nicht.

Tab. 2: Aufkommensneutrale Hebesätze bei Substitution der Landeskörperschaft- durch die Gewerbesteuer (in Mio. €)

	Berlin	Hamburg	Bremen
a) Körperschaftsteuer (Landesanteil)	211,91	613,63	84,37
b) Grundbetrag der Gewerbesteuer	218,89	368,95	69,63
c) Gewerbesteuerhebesatz alt	410%	470%	436%
d) Gewerbesteuerhebesatz neu	506,81%	636,32%	557,17%
e) zusätzliche Gewerbesteuer; $b) \cdot [d) - c)] = a)$	211,91	613,63	84,37

Quelle: Eigene Berechnungen.

Diese Strategie kann über den LFA gegenüber dem Referenzszenario zu Mehreinnahmen führen. Tabelle 3 zeigt, welche Ergebnisse auftreten, wenn jeweils einer der drei Stadtstaaten die beschriebene Strategie realisiert. Würden die Körperschaftsteuer- durch die Gewerbesteuer- einnahmen substituiert, so käme es im LFA zur Senkung sowohl des eigenen als auch des den übrigen Ländern zufließenden Körperschaftsteueraufkommens. Diese Mindereinnahmen würden im LFA aufgrund des höheren Anteils an der Bemessungsgrundlage gerade den finanzstarken (= körperschaftsteuerstarken) Ländern zugewiesen werden, es verringerten sich somit rechnerisch die Einnahmendisparitäten zwischen den Ländern, weshalb weniger Umsatzsteuerergänzungsanteile gezahlt werden müssten. Da von den drei Stadtstaaten nur Berlin aufgrund der Finanzschwäche Umsatzsteuerergänzungsanteile erhält, würden sich nur dort Mindereinnahmen in Höhe von 3,52 Mio. € ergeben. Wegender gesunkenen Ergänzungsanteile erhöht sich der Umsatzsteuerbetrag, der nach der Einwohnerzahl verteilt wird, davon profitieren alle drei Stadtstaaten. Durch den LFA i.e.S. würden sich für Hamburg Mehreinnahmen ergeben, da die Abschöpfungen um 11,86 Mio. sinken. Berlin und Bremen erhielten weniger Zuweisungen von den ausgleichspflichtigen Ländern erhalten. Insgesamt würden sich für Berlin Mindereinnahmen in Höhe von 2,58 Mio. € ergeben Hamburg könnte die Einnahmen insgesamt um 13,57 Mio. € steigern, Bremen um 0,04 Mio. €.

Tab. 3: Veränderung der LFA-Leistungen an die Stadtstaaten bei aufkommensneutraler Substitution der Körperschaft- durch die Gewerbesteuer (in Mio. €)

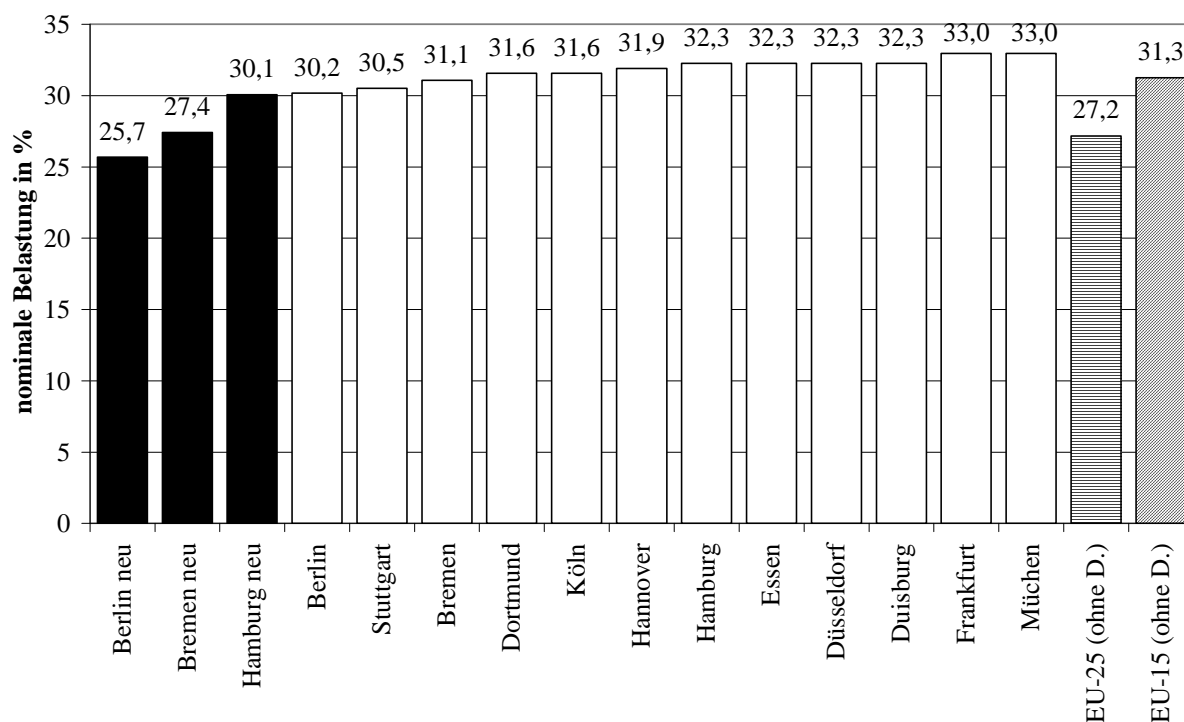
	Umsatzsteuerer- gänzungsanteile	Umsatzsteuer: Ein- wohnerverteilung	Gewinn (+) / Verlust (-)	
			LFA i.e.S.	Gesamtbetrachtung
Berlin	-3,52	1,15	-0,21	-2,58
Hamburg	0	1,71	11,86	13,57
Bremen	0	0,09	-0,05	0,04

Quelle: Eigene Berechnungen.

3.2. Aufkommensneutrale Senkung der Nominalsteuerbelastung der Kapitalgesellschaften

Die nominale Belastung von Kapitalgesellschaften soll in den Stadtstaaten sinken, ohne dass letztere unter Berücksichtigung des LFA Mindereinnahmen verzeichnen. Dies dürfte möglich sein, da die Bemessungsgrundlage der reformierten Gewerbesteuer – als Folge der Hinzurechnungen – auch zukünftig breiter sein wird als die der Körperschaftsteuer. Somit steigt die nominale Gewerbesteuerbelastung geringer, als die nominale Körperschaftsteuerbelastung sinkt. Die so verminderte nominale Steuerbelastung erweist sich für den Stadtstaat als vorteilhaft, weil sie ein erster Indikator für den Vergleich der Steuerbelastung im (inter-)nationalen Vergleich ist. Zudem zeigt sich, dass die nominale Steuersatzhöhe auch maßgeblich den effektiven Durchschnittssteuersatz beeinflusst (EU-Commission 2001, S. 5; Becker, J. et. al. 2006), denn bei diesem Indikator spielt die ertragsunabhängige Belastung – hier Gewerbesteuerhinzurechnung – nur eine geringe Rolle (Spengel, C. u. Lammersen, L. 2001).

Unter Berücksichtigung des LFA ergibt sich Aufkommensneutralität bei einem Gewerbesteuererhebesatz in Berlin von 508%, in Hamburg von 632,6% und in Bremen von 557,1%. Die nominale Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaften würde in diesem Fall in Berlin von 30,2% auf 25,7%, in Hamburg von 32,3% auf 30,0% und in Bremen von 31,1% auf 27,4% sinken.⁶ Im Vergleich mit den anderen Städten über 500.000 Einwohnern vermindert sich die Belastung aller Stadtstaaten merklich (Abbildung 1). Auch im internationalen Vergleich ergeben sich Verbesserungen. So liegt die Belastung in den EU-15 Staaten ohne Deutschland (EU-25 ohne Deutschland) im Durchschnitt bei 31,3% (27,2%) (Sachverständigenrat 2005) und damit über jener der drei Stadtstaaten nach Substitution des Landesanteils an der Körperschaftsteuer durch die Gewerbesteuer.



Quelle: IFSt (2006), Sachverständigenrat (2005) sowie eigene Berechnungen.

Abb. 1: Nominale Belastung von Kapitalgesellschaften im (inter-)nationalen Vergleich

Investoren entscheiden nicht nur über den Standort für die Direktinvestition, sondern auch darüber, wo die erwirtschafteten Erträge versteuert werden (Devereux, M. P. 2006). Für Gewinnverlagerungen auf internationaler Ebene gibt es diverse empirische Untersuchungen, die einen Einfluss des nominalen Steuersatzes auf die in einem Land versteuerten Gewinne feststellen (Hines, J. R. u. Rice, E. 1994; Huizinga, H. u. Laeven L. 2005 sowie Huizinga, H. et al. 2006). Huizinga u. Laeven (2005, S. 35) haben eine Semielastizität für den in einem Land bilanzierten und versteuerten Gewinn in Bezug auf Steuersatzdifferenzen zwischen den unterschiedlichen europäischen Standorten ermittelt. Die durchschnittliche Semielastizität beträgt 1,43, für Deutschland 0,32. Die sich für die Stadtstaaten aus der Senkung der nominalen Belastung ergebenden Steuer Mehreinnahmen können somit stark vereinfachend überschlägig ermittelt werden (Fuest, C. u. Becker, J. 2006). Bei einer Semielastizität von 0,32% führen Senkungen der nominalen Steuersätze in Höhe von 4,5 Prozentpunkte für Berlin, 2,2 Prozentpunkte für Hamburg und 3,7 Prozentpunkte für Bremen zu einer Steigerung der (körperschaftsteuerlichen) Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von 1,43% für Berlin, 0,71% für Hamburg und 1,18% für Bremen). Daraus ergeben sich zusätzliche Mehreinnahmen von 10,41 Mio. €, 17,48 Mio. € bzw. 3,63 Mio. € (Tabelle 4).

⁶ Unterstellt wird, dass der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% weiterhin auf die gesamte nominale Körperschaftsteuerbelastung erhoben wird. Eine Verringerung des Landessteuersatzes mindert somit auch die Belastung

Tab. 4: Maximale Mehreinnahmen durch Gewinnverlagerungen als Folge der Senkung der nominalen Steuersätze in den Stadtstaaten (in Mio. €)

	Berlin	Hamburg	Bremen
Senkung nominaler Steuersatz (Prozentpunkte)	4,48	2,22	3,67
Erhöhung der ausgewiesenen Gewinne	1,43%	0,71%	1,18%
Körperschaftsteuer (Ausgangssituation)	211,91	613,63	84,37
Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	2.825,51	8.181,77	1.124,93
Bemessungsgrundlagenerhöhung	40,53	58,16	13,23
zusätzliche Steuereinnahmen	10,41	17,48	3,63

Quelle: Eigene Berechnungen.

3.3. Belastungsneutralität für Personenunternehmen bei Senkung der Belastung für Kapitalgesellschaften

Würden die Gewerbesteuerhebesätze in dem Umfang erhöht, wie in den vorherigen Abschnitten errechnet, so käme es zu einem Belastungsanstieg bei den Personenunternehmen. Dies zu verhindern, könnte eine Nebenbedingung bei der Minderung der nominalen Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften sein. Trotz Erhöhung des Gewerbesteueranteils an der Unternehmensbelastung der Kapitalgesellschaften soll also die Belastung der Personenunternehmen gegenüber 2007 nicht steigen.

Durch die Unternehmensteuerreform 2008 kommt es zu einer verbesserten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer.⁷ Statt bei einem Hebesatz von 341% (Broer, M. 2005, S. 918) kommt es ab 2008 erst bei einem Hebesatz von über 400% zu einer effektiven Belastung durch die Gewerbesteuer (Bundesrat 2007, S. 56). Gegenüber dem im Jahr 2007 geltenden Recht ergibt sich somit auch für die Personenunternehmen in den Stadtstaaten eine Verbesserung. Zwar liegen dort die Hebesätze über 400%, doch der Anteil der nicht anzurechnenden Gewerbesteuer sinkt infolge der Unternehmensteuerreform 2008. Somit können die Stadtstaaten den Gewerbesteuersatz in einem begrenzten Intervall erhöhen, um Mindererinnahmen bei der Körperschaftsteuer zu kompensieren, ohne dass es bei Personenunternehmen im Vergleich zum Jahr 2007 zu einer höheren Belastung kommt. Tabelle 5 zeigt modellhaft auf, welche Gewerbesteuerhebesätze im Jahr 2008 möglich sind, ohne dass sich bei Per-

durch den Solidaritätszuschlag. Bei einem Satz von Null sinkt die nominale Belastung um 0,41 Prozentpunkte.

⁷ Die Reichensteuer wird nicht berücksichtigt, da laut einer Sonderauswertung des Statistischen Bundesamtes der Gewerbesteuerstatistik 2001 in den Stadtstaaten zwischen 93,8% und 96,9% der Personenunternehmen einen Gewerbeertrag von maximal 250.000 € erzielten. Statistisches Bundesamt (2007): Verhältnis der Rechtsformen der Stadtstaaten nach Gewinngrößenklassen, Sonderauswertung der Gewerbesteuerstatistik 2001.

sonenunternehmen Mehrbelastungen ergeben.⁸ In Berlin könnte unter diesen Annahmen der Gewerbesteuerhebesatz von 410% auf 469% gesteigert werden. In Hamburg wäre ein Hebesatz von 506% und in Bremen von 485% möglich.

Tab. 5: Belastungsneutraler Gewerbesteuerhebesatz bei Personenunternehmen im Vergleich 2008 zu 2007

Rechtstand	Berlin		Hamburg		Bremen	
	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Gewerbesteuerhebesatz	410%	469%	470%	506%	436%	485%
Gewerbeertrag	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbesteuer	17,01	16,40	19,03	17,71	17,90	16,98
Gewinn	82,99	100,00	80,97	100,00	82,10	100,00
Einkommensteuer + Soli	28,89	29,51	28,19	29,51	28,58	29,51
Gesamtsteuer	45,90	45,90	47,22	47,22	46,48	46,48

Quelle: Eigene Berechnungen.

Für den Fall, dass die nominale Steuerbelastung der Personenunternehmen im Vergleich zu 2007 unverändert bleiben soll, würde sich die nominale Belastung der Kapitalgesellschaften weniger stark mindern als zuvor berechnet und die Mehreinnahmen aus Gewinnverlagerungen in die Stadtstaaten würden ebenfalls geringer ausfallen. In Tabelle 6 sind die sich dann ergebenden Werte dargelegt. In Berlin würde die nominale Belastung nur noch um 2,78 Prozentpunkte auf 27,4% sinken, statt zuvor um 4,48 Prozentpunkte. Die sich nun ergebenden Mehreinnahmen als Folge der Gewinnverlagerung würden sich auf 7,08 Mio. € statt auf 10,41 Mio. € belaufen.

⁸ Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer bleibt auf Makroebene unverändert (Bundesrat 2007, S. 68). Dies wird hier stark vereinfachend auch für die Mikroebene unterstellt.

Tab. 6: Nominale Gesamtbelastung und Mehreinnahmen bei Einnahmenmaximierung und belastungsneutralem Gewerbesteuerhebesatz für Personenunternehmen

Rechtstand	Berlin		Hamburg		Bremen	
	2008	Substitu- tion	2008	Substitu- tion	2008	Substitu- tion
Gewerbesteuerhebesatz	410%	469%	470%	506%	436%	485%
Körperschaftsteuersatz	7,5%	2,98%	7,5%	5,84%	7,5%	4,47%
Gesamtbelastung	30,18%	27,4%	32,28%	31,78%	31,09%	29,60%
Mehreinnahmen durch Gewinnverlagerung (Mio. €)	-	7,08	-	12,45	-	1,08

Quelle: Eigene Berechnungen.

4. Zusammenfassung

In der sog. Föderalismusreform II wird u.a. auch über Steuerautonomie bzw. Steuersatzautonomie für die Bundesländer verhandelt. Zumindest eine Steuersatzautonomie der Länder kann ökonomisch mit der Theorie des Fiskalföderalismus begründet werden. Seit 2006 gibt es eine solche Autonomie bei der Grunderwerbsteuer. Um den Einfluss autonomer Steuersatzänderungen einzelner Länder auf die Zahlungen im Länderfinanzausgleich weitgehend auszuschalten, wurde ein Normierungsverfahren für das Grunderwerbsteueraufkommen im LFA eingeführt.

Es steht zu vermuten, dass dieses Normierungsverfahren auch für die Steuern gelten soll, für die zukünftig eine Steuersatzautonomie vorgesehen ist, etwa die Körperschaftsteuer. Zu beachten ist, dass eine Steuersatzautonomie bei der Körperschaftsteuer den Stadtstaaten Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, die bisher nicht thematisiert wurden. Die Stadtstaaten hätten aufgrund der Identität von kommunaler und staatlicher Ebene zukünftig die Möglichkeit, bei unverändertem Aufkommen die Körperschaft- durch die Gewerbesteuer zu substituieren.

Diese Substitution kann trotz weitgehender Neutralisierung der sich durch die Steuersatzautonomie ergebenden Effekte einen finanziellen Vorteil erbringen, da das Gewerbesteueraufkommen nur zu 64%, das der Körperschaftsteuer aber zu 100% im LFA berücksichtigt wird. Aufgrund der gegenüber der Körperschaftsteuer- breiteren Gewerbesteuerbemessungsgrundlage würde gleichzeitig die nominale Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften sinken.

Die Verringerung der nominalen Belastung der Kapitalgesellschaften würde sich für die Stadtstaaten zweifach positiv auswirken. Einmal ist der nominale Steuersatz noch immer ein wichtiger erster Indikator zur Vorauswahl von Investitionsstandorten bzw. beeinflusst maßgeblich die sog. effektiven Durchschnittssteuersätze. Weiterhin ist die nominale Belastung relevant für die Entscheidung, wo Unternehmen ihre Buchgewinne anfallen lassen. Die Stadtstaaten könnten also bei einer Steuersatzautonomie für die Körperschaftsteuer ihre Standortposition auf Kosten der übrigen Bundesländer verbessern. Dies dürfte ein unerwünschter Effekt einer Steuersatzautonomie der Länder bei der Körperschaftsteuer sein. Um das dargestellte strategische Verhalten der Stadtstaaten zu verhindern, stehen verschiedene Möglichkeiten zu Verfügung:

- In Analogie zur Gewerbesteuer – dort gibt es einen gesetzlich vorgeschriebenen Mindesthebesatz – wird auch bei der Körperschaftsteuer eine Begrenzung der Steuersatzautonomie eingeführt. Durch diese Maßnahme würde aber die Autonomie wieder eingeschränkt werden. Zudem sind Verfahren von Gemeinden bei Bundesverfassungsgericht gegen den Mindesthebesatz anhängig (Bundesverfassungsgericht 2004). Sollte die Regelung verfassungswidrig sein, dürfte ihre Einführung bei der Körperschaftsteuer kaum möglich sein.
- Es könne den Stadtstaaten vorgegeben werden, eine bestimmte Relation zwischen der nominalen Belastung durch Gewerbe- und Körperschaftsteuer nicht zu unterschreiten. Die Relation könnte sich dabei an den Werten in den übrigen Ländern orientieren, welche durch die Heranziehung der gewogenen Gewerbesteuerhebesätze ermittelt würde.

Literatur:

Becker, J.; Fuest, C.; Spengel, C. (2006): Konzernsteuerquoten und Investitionsverhalten, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 58. Jg., September 2006, 730-742.

Bird, R. M. (1999): Rethinking Tax Assignment: The Need for Better Subnational Taxes. International Monetary Fund. IMF Working Paper WP/99/165, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/1999/wp99165.pdf>.

Brecht, A. (1932): Internationaler Vergleich der öffentlichen Ausgaben, Leipzig, Berlin.

Broer, M. (2005): Aktuelle steuerpolitische Vorschläge der Bundesregierung laut Regierungserklärung vom 17.3.2005, 60. Jg. (H 17), S. 916-920.

Büttner, T.; Schwager, R. (2003): Länderautonomie in der Einkommensteuer: Konsequenzen eines Zuschlagsmodells, Jahrbücher für Ökonomie und Statistik, Bd. (Vol.) 223/5, 532 – 555.

Bundesministerium der Finanzen (2007): Zweite Verordnung zur Durchführung des Finanzausgleichsgesetzes im Ausgleichsjahr 2005, Bundesratsdrucksache 12/07.

Bundesministerium der Finanzen (2007a): Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs für das Ausgleichsjahr 2006, http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_05/lang_de/nn_4320/DE/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Foederale__Finanzbeziehungen/Laenderfinanzausgleich/node.html__nnn=true.

Bundesministerium der Finanzen (2003): Die Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 73, Bonn.

Bundesrat (2007): Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 30.03.07, Drucksache 220/07.

Bundesverfassungsgericht (2004): 2 BvR 2185/04 vom 25.1.2005, Absatz-Nr. (1 - 40), http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rs20050125_2bvr218504.html.

Deutscher Bundestag (2006) Einsetzung einer gemeinsamen Kommission zur Modernisierung der Bund- Länder-Finanzbeziehungen, Drucksache 16/3885 vom 14.12.2006.

Devereux, M. P. (2006): The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit: A Survey of Empirical Evidence. Working Paper.

Eltges, M.; Zarth, M.; Jakubowski, P.; Bergmann, E. (2002): Abstrakte Mehrbedarfe im Länderfinanzausgleich, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 72, Bonn.

Fuest, C.; Becker, J. (2006): Kapital und Unternehmen unterwegs? Empirische Befunde zu Steuerbeiträge und Unternehmensverlagerungen, Konferenz der Friedrich-Ebert-Stiftung „Harmonisierung – Kooperation – Wettbewerb. Steuerpolitische Vorschläge in und für Europa“, 4./5. Dezember 2006, Berlin.

Homburg, S. (2004): Stellungnahme zur Anhörung der Bundesstaatskommission am 11. März 2004, in: Deutscher Bundestag und Bundesrat (Hrsg.) Dokumentation der Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung, Kommissionsdrucksache 0024, Berlin.

Hines, J. R.; Rice, E. (1994) Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens an American Business, Quarterly Journal of Economics, 109, 149-182.

Huizinga, H.; Laeven, L.; Nicodeme, G. (2006): Capital Structure and International Debt Shifting in Europe, Working Paper, Tilburg University.

Huizinga, H.; Laeven L. (2005): International Profit Shifting within European Multinationals. Working Paper, Tilburg University.

IFSt – Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (2006): Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2006 gegenüber 2005, IFSt-Schrift Nr. 439. Bonn.

Olson, M. (1969): “The Principle of ‘Fiscal Equivalence’”: The Division of Responsibilities among Different Levels of Government. American Economic Association, American Economic Review 59, Papers and Proceedings, S. 479-487.

Popitz, J. (1932): Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932.

Sachverständigenrat Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2007). Das Erreichte nicht verspielen, Jahresgutachten 2007/2008, Stuttgart.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2006): Widerstreitende Interessen – ungenutzte Chancen, Jahresgutachten 2006/2007, Stuttgart.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2005): Die Chancen nutzen – Reformen mutig voranbringen, Jahresgutachten 2005/2006, Stuttgart.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2004): Erfolge im Ausland - Herausforderungen im Inland, Jahresgutachten 2004/2005, Stuttgart.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2003): Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/2004, Stuttgart.

Spengel, C.; Lammersen, L. (2001): Methoden zur Messung und zum Vergleich von internationalen Steuerbelastungen, *Steuer und Wirtschaft*, 78. Jg., 222-238.

Statistisches Bundesamt (2007): Verhältnis der Rechtsformen der Stadtstaaten nach Gewinngrößeklassen, Sonderauswertung der Gewerbesteuerstatistik 2001.

Tibout, C. (1956): A Pure Theory of Local Expenditures, *Journal of Political Economy*, Bd. 64, S. 146-424.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1995): Einnahmenverteilung zwischen Bund und Ländern. Probleme und Lösungsmöglichkeiten, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 56, Bonn.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1992): Gutachten zum Länderfinanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 47, Bonn.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31, Bonn.