

Berlin, 31. Juli 2007

Ist die Gewerbesteuerfreiheit von Freiberuflern und Landwirten noch zeitgemäß?

Stellungnahme des DIW Berlin für das Bundesverfassungsgericht
zur Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts¹ – 1 BvL 2/04

Bearbeitet von Stefan Bach, Michael Broer und Frank Fossen*

Zusammenfassung

Durch die Anrechnung der Gewerbesteuerschuld auf die Einkommensteuer haben sich die in der Vergangenheit bestehenden großen Belastungsunterschiede zwischen Gewerbebetrieben einerseits und freien Berufen sowie der Land- und Forstwirtschaft andererseits stark verringert. Nur bei höheren Hebesätzen oder zu geringer Einkommensteuerschuld bleiben Mehrbelastungen durch die Gewerbesteuer bestehen. Dies würde auch bei Einbeziehung der freien Berufe und Landwirte in die Gewerbesteuer gelten, sofern diese ebenfalls bei der Einkommensteuer entlastet und somit alle Personenunternehmen (gewerbe-)steuerlich gleich behandelt würden.

Aus wirtschafts- und steuerpolitischer Perspektive sollte eine kommunale Unternehmensteuer für alle Unternehmen in der Gemeinde gelten. Die Gewerbesteuerbefreiung einzelner Branchen oder Berufe verletzt trotz der pauschalen Anrechnung die Besteuerungsgleichheit und löst Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen aus. Unterschiede beim Faktoreinsatz oder bei sonstigen Produktionsstrukturen sind kein sinnvolles Kriterium für eine steuerliche Belastungsdifferenzierung. Die hohe Streuung der Gewerbesteuereinnahmen zwischen den Gemeinden würde sich verringern.

¹ Niedersächsisches Finanzgericht. Beschluss vom 21.04.2004. Az.: 4 K 317/91.
<http://www.iww.de/quellenmaterial/print.php?042026>

Freiberufler und Landwirte seit 1937 nicht mehr gewerbsteuerpflichtig

Als im 19. Jahrhundert in den meisten deutschen Ländern Gewerbesteuern eingeführt wurden, blieben Freiberufler und Landwirte zumeist steuerfrei (Eheberg 1927). Nach der Reichsfinanzreform von 1919/1920 konnten die Länder weiterhin die Gewerbesteuer gestalten, sie überließen das Aufkommen den Gemeinden. Bereits 1924 äußerte der Reichsfinanzhof Zweifel an der ungleichen Besteuerung von Gewerbebetrieben und Freiberuflern (RFHE 14, 1). In den Folgejahren führten fast alle Länder die Gewerbsteuerpflicht der freien Berufe ein (RStBl 1937, 693 ff.).

Die heutige Gewerbesteuer geht in ihren Grundzügen auf die Realsteuerreform von 1936/37 zurück, die ein einheitliches Gewerbesteuergesetz mit den Besteuerungsgrundlagen Gewerbeertrag und Gewerbekapital sowie optional der Lohnsumme einführte. Die freien Berufe wurden wieder von der Gewerbsteuerpflicht befreit. In der Gesetzesbegründung hieß es lapidar: „Die Grundsätze des Nationalsozialismus erfordern eine Herausnahme der freien Berufe aus der Gewerbsteuer.“ (RStBl 1937, 694).

Seitdem wurde die Gewerbesteuer mehrfach reformiert.² Die Gewerbesteuerfreiheit der freien Berufe und der Landwirtschaft besteht bis heute. Im Rahmen der 2003 geplanten Gemeindefinanzreform wollte die rot-grüne Bundesregierung die Gewerbesteuer in eine gewinnbezogene „Gemeindewirtschaftsteuer“ umwandeln, die auch die freien Berufe einbeziehen sollte (Bundestags-Drucksache 15/1517). Die Reform scheiterte im Bundesrat. Die kürzlich verabschiedete Unternehmensteuerreform 2008 lässt den Kreis der Steuerpflichtigen unverändert.

Abgrenzung zum Gewerbebetrieb schwierig

Durch die Gewerbsteuerpflicht bekommt die Abgrenzung zwischen gewerblichen und nicht-gewerblichen Tätigkeiten eine große Bedeutung. Diese Abgrenzung löst in der Steuerpraxis Schwierigkeiten aus.³ Dies betrifft zum einen die freien Berufe und andere selbständige Tätigkeiten sowie die Landwirtschaft. Zum anderen geht es um die Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung, die bei der Einkommensteuer zu Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung führt und die ebenfalls nicht gewerbsteuerpflichtig sind.

² Die Lohnsummensteuer wurde abgeschafft (1980), die Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen auf die Hälfte reduziert (1984) und die Gewerbekapitalsteuer abgeschafft (1998). Der Freibetrag für Einzelunternehmer und Personengesellschaften wurde sukzessive erhöht sowie eine Messzahl-Staffelung eingeführt. Ferner können Einzelunternehmen und Personengesellschaften seit 2001 einen Teil der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer anrechnen.

³ Vgl. zum Folgenden die einschlägigen Kommentare zum Einkommensteuer- und Gewerbesteuergesetz sowie die Lehrbuch- und Monographieliteratur.

Als freiberufliche Tätigkeit definiert § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG die „selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit“ sowie die selbständige Berufstätigkeit der aufgezählten „Katalogberufe“⁴. Als kennzeichnend gilt die Prägung durch die persönliche Arbeitsleistung des Berufsträgers, eigene geistige Leistung sowie eine Ausbildung auf höherem Niveau bzw. wissenschaftlicher Art. Daraus ergeben sich Abgrenzungsprobleme, zu denen über die Jahrzehnte hunderte von Gerichtsurteilen ergangen sind. Besonders umstritten sind die Abgrenzung vom Handwerk zur Kunst und zum Kunsthandwerk oder von wirtschaftsberatenden, publizistischen oder handwerklich-technischen Tätigkeiten zu den entsprechenden Katalogberufen, wenn die Selbständigen keine einschlägige Ausbildung aufweisen. Während z.B. der Viehkastrierer gewerbsteuerpflichtig ist, übt der Tierarzt einen gewerbsteuerbefreiten Katalogberuf aus, obwohl sich die Tätigkeiten überschneiden. Ferner werden als gewerblich eingestuft: Berufssportler, Werbefachleute, Gebrauchsgrafiker, Fotografen, Hellseher, Trauerredner und Zahnersatzhersteller. Die unklare Dogmatik der gesetzlichen Regelungen „zwingt [...] den Richter dazu, seine intellektuelle Kapazität auf Steuerungleichheit zu verschwenden“ (Tipke und Lang 2005, Rdnr. 495).

Die Land- und Forstwirtschaft ist ebenfalls nicht gewerbsteuerpflichtig. Als Land- und Forstwirtschaft im Sinne von § 13 EStG gilt die natürliche Bewirtschaftung des Bodens und die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse pflanzlicher oder tierischer Art. Als gewerblich gilt die Tierhaltung und Tierzucht, sofern keine entsprechenden Flächen bewirtschaftet werden. Ebenso wird ein Gewerbebetrieb angenommen, wenn die Einkünfte nicht wesentlich auf die Landwirtschaft zurückgeführt werden können, etwa bei Gastronomie, Vermietung von Zimmern und Ferienwohnungen, Verpachtung von Flächen. Eine Quelle für Streitigkeiten sind ferner die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe, die nur dann zur Landwirtschaft gerechnet werden, wenn sie dem Hauptbetrieb dienen (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG), etwa bei Steinbrüchen, Kiesgruben, Ziegeleien, Brennereien, Käsereien, Molkereien, Mühlen, Sägewerken, Handelsbetrieben.

Schließlich besteht das Problem der Abgrenzung von Gewerbebetrieb und privater Vermögensverwaltung. Ebenfalls aus dem 19. Jahrhundert überkommen ist die Tradition des deutschen Steuerrechts, die reine Nutzung des eigenen Vermögens nicht als gewerblich einzustufen, selbst wenn große Immobilienbestände oder umfangreiche Vermögen professionell bewirtschaftet werden. Neben der Gewerbsteuerpflicht spielt hierbei auch die Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen eine Rolle, die bei gewerblichen Einkünften voll, bei privater

⁴ Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnliche Berufe, § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

Vermögensverwaltung nur eingeschränkt gilt („Einkünftedualismus“, „Quellentheorie“). Ein Gewerbebetrieb liegt nur dann vor, wenn weitere wirtschaftliche Aktivitäten hinzukommen. Werden etwa Immobilien in kürzerem zeitlichen Zusammenhang gekauft und verkauft, wird gewerblicher Grundstückshandel angenommen. Häufig wechselnde Mieter können eine hotelmäßige Nutzung und damit Gewerbebetrieb indizieren, ebenso das Angebot weiterer Serviceleistungen.

Die umfangreiche und mitunter realsatirisch anmutende Literatur und Rechtsprechung zu diesen Abgrenzungsfragen zeigen die Verwaltungs- und Befolgungskosten der Besteuerung auf, die durch die Ungleichbehandlung wirtschaftlich ähnlicher Tatbestände ausgelöst werden. Bis heute ist die Gewerbesteuer-Grenzbelastung bezogen auf den Gewinn beträchtlich: Bei der Messzahl von 5 % und einem durchschnittlichen Hebesatz von 390 % beträgt sie gut 16 %. In den Großstädten mit einem durchschnittlichen Hebesatzniveau von 450 % beträgt die Grenzbelastung 18,5 %, in ländlichen Räumen mit Hebesätzen von durchschnittlich 320 % sind es noch 14 %. Angesichts dieser spürbaren Mehrbelastungen durch die Gewerbesteuer war es für die Steuerpflichtigen vor der Einführung der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer (2001) besonders attraktiv, den Gewerbebetrieb zu vermeiden.

Weitgehende Entlastung der Personenunternehmen durch die Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer

Der Gesetzgeber hat die Gewerbesteuerbelastung von Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) in den letzten Jahren zunehmend durch Begünstigungen bei der Einkommensteuer kompensiert. Dadurch hat die Abgrenzungsproblematik deutlich an Gewicht verloren.

Durch das Standortsicherungsgesetz wurde 1994 die bis heute bestehende Messzahlstaffelung eingeführt und der Höchstsatz der Einkommensteuer auf gewerbliche Einkünfte reduziert. Seit 2001 kann die Gewerbesteuerbelastung pauschal mit dem 1,8-fachen des Steuermessbetrags auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Die Anrechnung ist allerdings auf die Höhe der Einkommensteuerbelastung begrenzt, die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt. Im Gegenzug wurde die Tarifbegrenzung aufgehoben. Beim derzeitigen Spitzensteuersatz für unternehmerische Einkünfte von 42 % und dem Solidaritätszuschlag von 5,5 % führt die Gewerbesteueranrechnung zusammen mit dem bisherigen Betriebsausgabenabzug zu einer vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von etwa 340 %. Bei einem Hebesatz von 450 % bleibt eine Grenzbelastung von 2,5 % bezogen auf den Gewinn bestehen. Bei einem Hebesatz von 320 % führt die pauschale Gewerbesteueranrechnung sogar zu einer negativen Grenzbelastung von -0,5 % des Gewinns, da sie bisher unabhängig vom Hebesatzniveau und somit von der tatsächlichen Ge-

werbsteuerbelastung gewährt wird. D.h., die Gewerbesteueranrechnung übersteigt die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung.

Nach dem kürzlich verabschiedeten Unternehmensteuerreformgesetz⁵ wird von 2008 an die Gewerbesteuer-Messzahl auf 3,5 % reduziert, die Messzahl-Staffelung für Personenunternehmen sowie der Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer entfällt. Im Gegenzug steigt der Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer auf das 3,8-fache des Steuermessbetrags, die Anrechnung wird nun auf die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung beschränkt. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags wird damit die Gewerbesteuer von Personenunternehmen vollständig durch die Einkommensteueranrechnung kompensiert, soweit sie Hebesätzen von bis zu 401 % unterlegen hat und hinreichend Einkommensteuer gezahlt wird. Bei Hebesätzen von 450 % bleibt eine Grenzbelastung von 1,7 % bezogen auf den Gewinn bestehen.

Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Ausweitung erheblich

In diesem Abschnitt wird empirisch untersucht, welche Aufkommens- und Verteilungswirkungen eine Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf die freien Berufe und die Landwirtschaft auslösen würde. Unterstellt wird die Anwendung des von 2008 an geltenden Steuerrechts, einschließlich der Änderungen durch die Unternehmensteuerreform. Ferner wird unterstellt, dass die Freiberufler und Landwirte die zusätzliche Gewerbesteuer nach den 2008 geltenden Regelungen auf die Einkommensteuer anrechnen können.

Dazu wird das Mikrosimulationsmodell zur Unternehmensbesteuerung BizTax des DIW Berlin eingesetzt. Es basiert auf einer repräsentativen Stichprobe von Einzeldaten der Gewerbebetriebe aus der Gewerbesteuerstatistik 2001 und der Freiberufler und Landwirte aus der Einkommensteuerstatistik 2001. Die Datenbasis wird durch Imputation weiterer Merkmale ergänzt und auf das Jahr 2008 fortgeschrieben. Durch die detaillierte Programmierung des Gewerbesteuerrechts kann die Gewerbesteuerschuld für jeden Steuerpflichtigen in der Stichprobe simuliert werden. Das ab geltende Recht 2008 (nach Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008) dient als Referenzszenario. Dem wird ein Steuerreformszenario gegenüber gestellt, in dem auch die Freiberufler und Landwirte gewerbesteuerpflichtig sind. Durch Vergleich der hochgerechneten Gewerbesteuerschuld ergeben sich die entstehungsmäßigen fiskalischen Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht. Eine detaillierte Beschreibung des Mikrosimulationsmodells BizTax findet sich im Anhang 1.

⁵ Unternehmensteuerreformgesetz 2008. Endfassung: Bundesrat-Drucksache 384/07.

Die Simulation ergibt, dass durch die Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten in die Steuerpflicht das Gewerbesteueraufkommen im Jahr 2008 um etwa ein Fünftel oder 7,9 Mrd. Euro steigen würde (Tabelle 1). 92 % dieses Mehraufkommens (7,3 Mrd. Euro) könnte aber bei der Einkommensteuer potentiell angerechnet werden. Allerdings ist die Gewerbesteueranrechnung auf die festzusetzende Einkommensteuer begrenzt, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt. Bei Steuerpflichtigen, die durch Verluste aus weiteren gewerblichen Aktivitäten oder anderen Einkunftsarten, durch den Verlustabzug nach § 10d EStG oder wegen höherer Sonderausgaben oder außergewöhnlicher Belastungen nicht hinreichend Einkommensteuer zahlen, bleibt ein Anrechnungsüberhang. Dieser betrug nach der letzten bundesweit verfügbaren Einkommensteuerstatistik (Geschäftsstatistik) 2002 gut 5 % des potentiellen Anrechnungsvolumens. Durch die deutlich ausgeweitete Gewerbesteueranrechnung dürfte dieser Anteil allerdings von 2008 an deutlich steigen. Nimmt man eine Quote von 10 % an, würden 83,2 % des Mehraufkommens der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer angerechnet. Da die Gewerbesteueranrechnung auch den Solidaritätszuschlag reduziert, summiert sich die gesamte Entlastung auf 87,8 % des Gewerbesteuer-Mehraufkommens.

D.h., von den 7,9 Mrd. Euro Gewerbesteuermehraufkommen verblieben den Gebietskörperschaften insgesamt netto nur knapp 1 Mrd. Euro. Das Mehraufkommen der Gewerbesteuer stünde großteils den Kommunen zu, aber auch Bund und Länder würden in geringem Umfang über die Gewerbesteuer-Umlage davon profitieren. Die Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer fallen nur zum kleineren Teil auf die Gemeinden zurück, zum einen über die direkte Beteiligung am Aufkommen, zum anderen über den kommunalen Finanzausgleich der Länder.

Tabelle 1 zeigt die Verteilungseffekte der Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten in die Gewerbesteuerpflicht nach Gewinn vor Steuern, Branchen und Rechtsformen. In der linken Hälfte der Tabelle wird das Gewerbesteueraufkommen, in der rechten Hälfte die Wirkung der Anrechnung auf die Einkommensteuer dargestellt. 70 % des für das Jahr 2008 simulierten Gewerbesteueraufkommens (Rechtsstand der Unternehmensteuerreform 2008) entfällt auf Unternehmen mit einem Gewinn vor Steuern von über einer Million Euro, 58 % auf Kapitalgesellschaften. Durch die Integration der freien Berufe und der Landwirtschaft nimmt die Konzentration des Aufkommens auf gewinnstarke Kapitalgesellschaften deutlich ab. Die von Einzelunternehmen gezahlte Gewerbesteuer wächst um knapp 120 %, die von Personengesellschaften um 17 %. Besonders bei Unternehmen mit Gewinnen zwischen 25 000 und einer Mill. Euro entsteht eine wesentlich höhere Gewerbesteuerschuld, wobei der Zuwachs in der Gewinnklasse zwischen 100 000 und 250 000 Euro mit 87 % am höchsten ausfällt. Bei Branchenbetrachtung entfällt sowohl prozentual als auch absolut der größte Zuwachs auf die persönlichen Dienstleistungen, zu denen der Großteil der Freiberufler gehört. Am zweitstärksten betroffen sind bei absoluter Betrachtung die unternehmensnahen Dienstleistungen und bei prozentualer Betrachtung die Landwirtschaft.

Tabelle 1
Aufkommenswirkung der Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten
in die Gewerbesteuer im Jahr 2008
nach Bruttogewinn, Branchen und Rechtsformen

	GewSt-Aufkommen			Auf die ESt potentiell anrechenbar		
	bei Recht 2008	bei Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten		bei Recht 2008	bei Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten	
	Mill. €	+/- Mill. €	+/- %	Mill. €	+/- Mill. €	Anteil % ²⁾
Insgesamt	39 057	+7 939	+ 20,3	15 372	+7 338	92,4
nach Gewinn vor Steuern						
Verlustfälle	634	+ 4	+ 0,7	77	+ 4	91,0
weniger als - 1 000 000	360	0	0,0	45	0	100,0
- 1 000 000 - - 250 000	116	+ 2	+ 1,9	10	+ 2	91,8
- 250 000 - - 50 000	73	+ 2	+ 2,8	11	+ 2	90,2
- 50 000 - 0	86	+ 0	+ 0,0	11	+ 0	81,3
Gewinnfälle	38 423	+7 935	+ 20,7	15 295	+7 334	92,4
0 - 25 000	240	+ 1	+ 0,4	34	+ 1	95,9
25 000 - 50 000	976	+ 353	+ 36,1	670	+ 328	93,0
50 000 - 100 000	2 186	+1 206	+ 55,2	1 663	+1 119	92,8
100 000 - 250 000	3 205	+2 798	+ 87,3	2 140	+2 598	92,9
250 000 - 500 000	2 192	+1 744	+ 79,6	1 146	+1 613	92,5
500 000 - 1 000 000	2 171	+ 939	+ 43,2	924	+ 861	91,7
1 000 000 - 5 000 000	5 806	+ 757	+ 13,0	2 230	+ 690	91,1
5 000 000 und mehr	21 648	+ 137	+ 0,6	6 488	+ 124	90,7
nach Branchen						
Land- u. Forstwirtschaft, Fischerei	277	+ 545	+ 197,0	115	+ 532	97,5
Bergbau, Gewinn.v. Steinen u. Erden	214	+ 6	+ 2,7	160	+ 5	93,7
Vorleist.- u. Verbrauchsgüterindustrie	6 361	+ 17	+ 0,3	2 788	+ 16	93,3
Investitions- u. Gebrauchsgüterindustrie	5 894	+ 17	+ 0,3	2 115	+ 16	93,3
Energie- und Wasserversorgung	1 885	+ 10	+ 0,5	441	+ 10	96,9
Baugewerbe	1 385	+ 10	+ 0,7	815	+ 9	94,3
Handel, Instandhaltung und Reparatur	6 630	+ 63	+ 1,0	3 629	+ 59	92,8
Gastgewerbe	487	+ 9	+ 1,7	337	+ 8	93,5
Verkehr und Nachrichtenübermittlung	1 258	+ 19	+ 1,5	525	+ 18	94,5
Kredit- und Versicherungsgewerbe	4 529	+ 20	+ 0,5	783	+ 19	91,1
Immobilienwirtschaft und Vermietung	2 067	+ 238	+ 11,5	1 332	+ 219	92,2
Unternehmensnahe Dienstleistungen	6 765	+2 678	+ 39,6	1 696	+2 445	91,3
Öffentl. u. persönl. Dienstleistungen	1 306	+4 308	+ 329,7	635	+3 982	92,4
nach Rechtsformen						
Einzelunternehmen	4 983	+5 937	+ 119,1	4 671	+5 489	92,5
Personengesellschaften	11 560	+2 003	+ 17,3	10 701	+1 849	92,3
Kapitalgesellschaften u.ä. ¹⁾	22 514	+ 0	+ 0,0	0	0	0,0
1) Einschließlich Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit sowie sonstigen juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts.- 2) Anteil des zusätzlichen GewSt-Aufkommens durch Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten, den diese potentiell auf die ESt anrechnen könnten. Quelle: Berechnungen mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell BizTax des DIW Berlin.						

Tabelle 2 zeigt die Aufkommenswirkungen nach Regionen. Durch die Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten steigt das Gewerbesteueraufkommen in Ostdeutschland mit knapp 25 % stärker als in Westdeutschland (+20 %). Ferner werden die Wirkungen bezüglich siedlungsstruktureller Steuerkrafttypen dargestellt. Die Regionstypen des Bundesamtes für Bauwesen und Raumordnung (BBR) – „Kernstädte“, „Umland“ und „ländliche Räume“ – wer-

den nach einem Konzept des Deutschen Institut für Urbanistik (Difu) (Reidenbach 2006) weiter in Steuerkrafttypen unterteilt. Dabei werden Gemeinden mit einem (Netto-) Gemeindesteueraufkommen je Einwohner von weniger als 80 % des Durchschnittsaufkommens im gleichen Regionstyp im Zeitraum 2002-2005 als steuerschwach eingestuft und solche mit mehr als 120 % als steuerstark. In Kernstädten, die im Referenzszenario 54 % des Gewerbesteueraufkommens vereinnahmen, steigt dieses durch die Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten weniger stark als im Umland oder in ländlichen Räumen. Die stärksten Zuwächse verzeichnen Umlandgemeinden mit schwacher Steuerkraft (+39 %) und ländliche Räume mit schwacher Steuerkraft (+34 %). Kernstädte und Umlandgemeinden mit hoher Steuerkraft erzielen dagegen mit 14 % das geringste Mehraufkommen. Die Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten führt also zu einem gleichmäßigeren Steueraufkommen zwischen steuerschwachen und steuerstarken Gemeinden, zwischen Ost- und Westdeutschland und zwischen Kernstädten und anderen Regionen.

Tabelle 2

Aufkommenswirkung der Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten in die Gewerbesteuer im Jahr 2008 nach siedlungsstrukturellen Steuerkrafttypen und West-/ Ostdeutschland

Regionen, Regionstyp ¹⁾	GewSt-Aufkommen			Auf die ESt potentiell anrechenbar		
	bei Recht 2008	bei Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten		bei Recht 2008	bei Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten	
	Mill. €	+/- Mill. €	+/- %	Mill. €	+/- Mill. €	Anteil % ²⁾
Insgesamt	39 060	+7 939	+ 20,3	15 372	+7 338	+ 92,4
I Kernstädte	21 179	+3 859	+ 18,2	6 653	+3 346	+ 86,7
1 schwache Steuerkraft	3 898	+ 662	+ 17,0	1 388	+ 582	+ 88,0
2 mittlere Steuerkraft	6 901	+1 732	+ 25,1	2 605	+1 555	+ 89,8
3 hohe Steuerkraft	10 380	+1 465	+ 14,1	2 659	+1 208	+ 82,5
II Umland	9 760	+2 320	+ 23,8	4 485	+2 255	+ 97,2
4 schwache Steuerkraft	1 303	+ 502	+ 38,5	659	+ 495	+ 98,7
5 mittlere Steuerkraft	3 898	+1 163	+ 29,8	1 892	+1 121	+ 96,4
6 hohe Steuerkraft	4 559	+ 655	+ 14,4	1 934	+ 639	+ 97,6
III Ländliche Räume	8 121	+1 761	+ 21,7	4 234	+1 737	+ 98,7
7 schwache Steuerkraft	1 278	+ 439	+ 34,4	634	+ 437	+ 99,5
8 mittlere Steuerkraft	2 242	+ 617	+ 27,5	1 199	+ 611	+ 99,0
9 hohe Steuerkraft	4 601	+ 704	+ 15,3	2 401	+ 689	+ 97,9
Westdeutschland ³⁾	34 827	+6 890	+ 19,8	13 698	+6 349	+ 92,1
Ostdeutschland ⁴⁾	4 233	+1 050	+ 24,8	1 674	+ 989	+ 94,3

1) Steuerkrafttypen nach Difu auf Basis von siedlungsstrukturellen Gemeindetypen der BBR. Steuerkraftklassen nach den (Netto-) Gemeindesteuereinnahmen je Einwohner für die Jahre 2002 bis 2005: Gemeinden mit einem Aufkommen je Einwohner von weniger als 80% des Durchschnittsaufkommens der jeweiligen Gemeindetypenklasse werden als steuerschwach eingestuft, Gemeinden mit über 120% als steuerstark.-
 2) Anteil des zusätzlichen GewSt-Aufkommens durch Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten, den diese potentiell auf die ESt anrechnen könnten.- 3) Alte Bundesländer ohne Berlin-West.- 4) Neue Bundesländer einschließlich Berlin.
 Quelle: Berechnungen mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell BizTax des DIW Berlin.

Im Umland könnten Freiberufler und Landwirte potentiell 97 % ihrer Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer anrechnen und in ländlichen Räumen sogar 99 %. In Kernstädten könnten sie dagegen im Schnitt nur 87 % anrechnen, in solchen mit hoher Steuerkraft sogar nur

83 %. Hier spiegelt sich das Hebesatzgefälle wider. Im Gegensatz zu Gemeinden im Umland oder auf dem Land haben Kernstädte, besonders solche mit großer Wirtschaftskraft, häufig hohe Hebesätze, so dass der pauschale Anrechnungsfaktor von 3,8 dort nicht zur vollständigen Kompensation ausreicht (siehe oben).

Produktionsstrukturen nicht grundsätzlich verschieden

Bereits in den 20er Jahren des vorigen Jahrhunderts hatte der Reichsfinanzhof Zweifel an der ungleichen Besteuerung von Gewerbebetrieben und Freiberuflern (RFHE 14, 1). Das Bundesverfassungsgericht konnte dagegen Ende der 60er Jahre keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes erkennen (BVerfGE 26, 1, 8). Es argumentierte, bei der gewerblichen Betätigung stehe im Gegensatz zu den freien Berufen und der Landwirtschaft der Produktionsfaktor Kapital eindeutig im Vordergrund. In einer späteren Entscheidung wurde dagegen erkannt, dass auch einzelne Freiberufler mit hohem Kapitaleinsatz arbeiten, etwa Fachärzte, Zahnärzte oder technische Berufe (BVerfGE 46, 224, 241).

Die rot-grüne Bundesregierung wollte 2003 die freien Berufe in eine Gemeindegewerbesteuer einbeziehen (Bundestags-Drucksache 15/1517). In der Begründung wurde argumentiert, die Berufsbilder der Gewerbetreibenden und der übrigen selbständig Tätigen seien kaum noch zu trennen. Einerseits gebe es viele kleine Gewerbetreibende (z.B. Handwerksbetriebe) mit wenigen oder keinen Beschäftigten und andererseits auch große Arzt- und Rechtsanwaltspraxen mit einer Vielzahl an Mitarbeitern.

Um die Produktionsstrukturen von freien Berufen und Gewerbebetrieben zu vergleichen, werden hier die Kostenstrukturerhebungen der Statistischen Ämter ausgewertet⁶. Dabei werden ähnliche Abgrenzungen bezüglich des Umsatzes oder der Zahl der Arbeitnehmer verwendet. Die Unternehmen werden nach zwei Größenklassen (0 bis 9 und 10 bis 19 Arbeitnehmer) unterschieden.

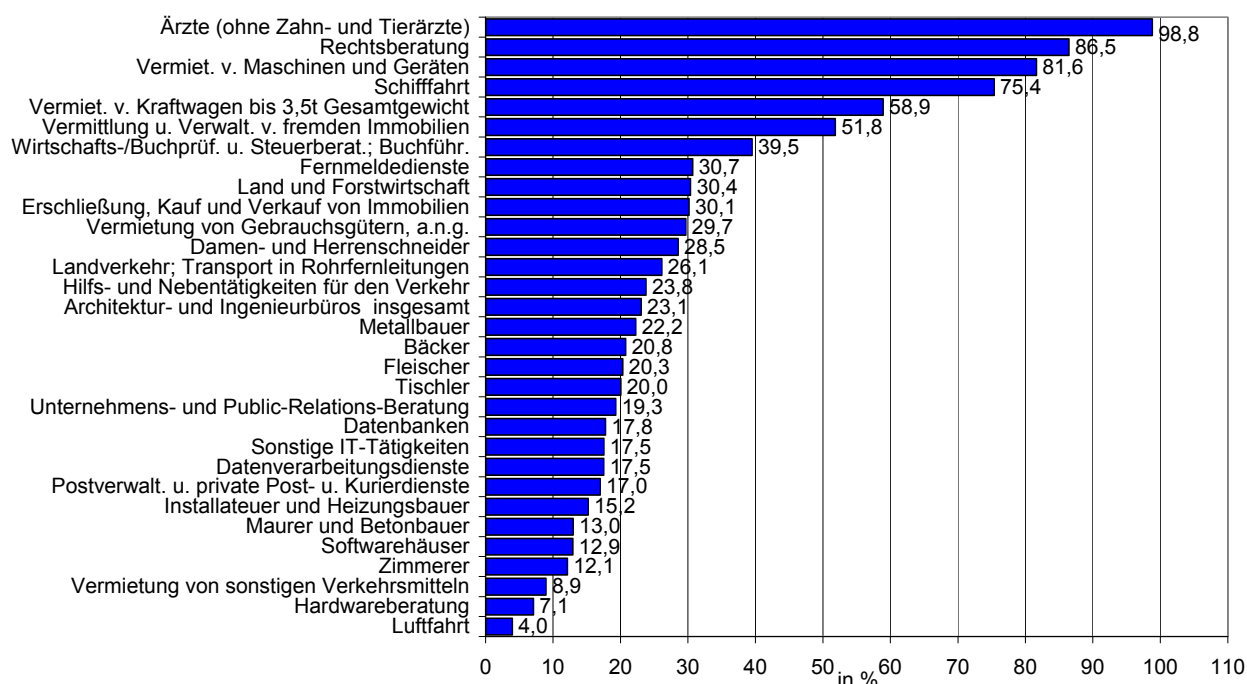
Insgesamt zeigt sich, dass es in der Tat keine grundsätzlichen Unterschiede in der Produktions- und Kostenstruktur zwischen den hier untersuchten freien Berufen und den Gewerbebetreibenden gibt. Der ermittelte Deckungsbeitrag (Erlöse minus laufende Aufwendungen vor Abschreibungen und Zinsen⁷) wird hier auf die laufenden Aufwendungen vor Abschreibungen und Zinsen bezogen und gibt einen Hinweis auf die Gewinnsituation und Kapitalintensi-

⁶ Für die Landwirte wurden die Buchführungsergebnisse der Testbetriebe (Ergänzung zum Agrarpolitischen Bericht 2007 der Bundesregierung) ausgewertet.
http://www.bmelv.de/clin_045/nn_752130/DE/13-Service/Publikationen/Agrarbericht/BuchfuehrungTestbetriebe2007.html__nnn=true

⁷ Zudem bleibt der mitarbeitende Inhaber unberücksichtigt.

tät der Branchen.⁸ Abbildung 1 zeigt, dass sich dieser ermittelte Deckungsbeitrag (Abgrenzung 10 bis 19 Arbeitnehmer) bei den hier betrachteten freien Berufen zwischen 23,1 % und 98,8 % bewegt. Bei den Gewerbetreibenden liegen die entsprechenden Werte zwischen 4,0 % und 81,6 %. Werden zudem noch die Land- und Forstwirte einbezogen, so zeigt sich auch dort keine spezifische Struktur, der Deckungsbeitrag liegt bei etwa 30,4 % der laufenden Aufwendungen vor Abschreibungen und Zinsen.

Abbildung 1
Deckungsbeitrag bezogen auf die laufenden Aufwendungen⁹



Quelle: Statistisches Bundesamt, Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz.

Auch der Anteil des Faktors Arbeit an den laufenden Aufwendungen vor Abschreibungen und Zinsen für die Leistungserstellung der freien Berufe weicht nicht sehr stark von dem der

⁸ Da mit dem Deckungsbeitrag die Eigenkapitalverzinsung und die Abschreibungen verdient werden müssen, weisen hohe Deckungsbeiträge tendenziell auf eine relativ hohe Kapitalintensität der Produktion hin.

⁹ Erlöse minus laufende Aufwendungen (Sach- und Personalaufwand, ohne Abschreibungen und gezahlte Fremdkapitalzinsen).

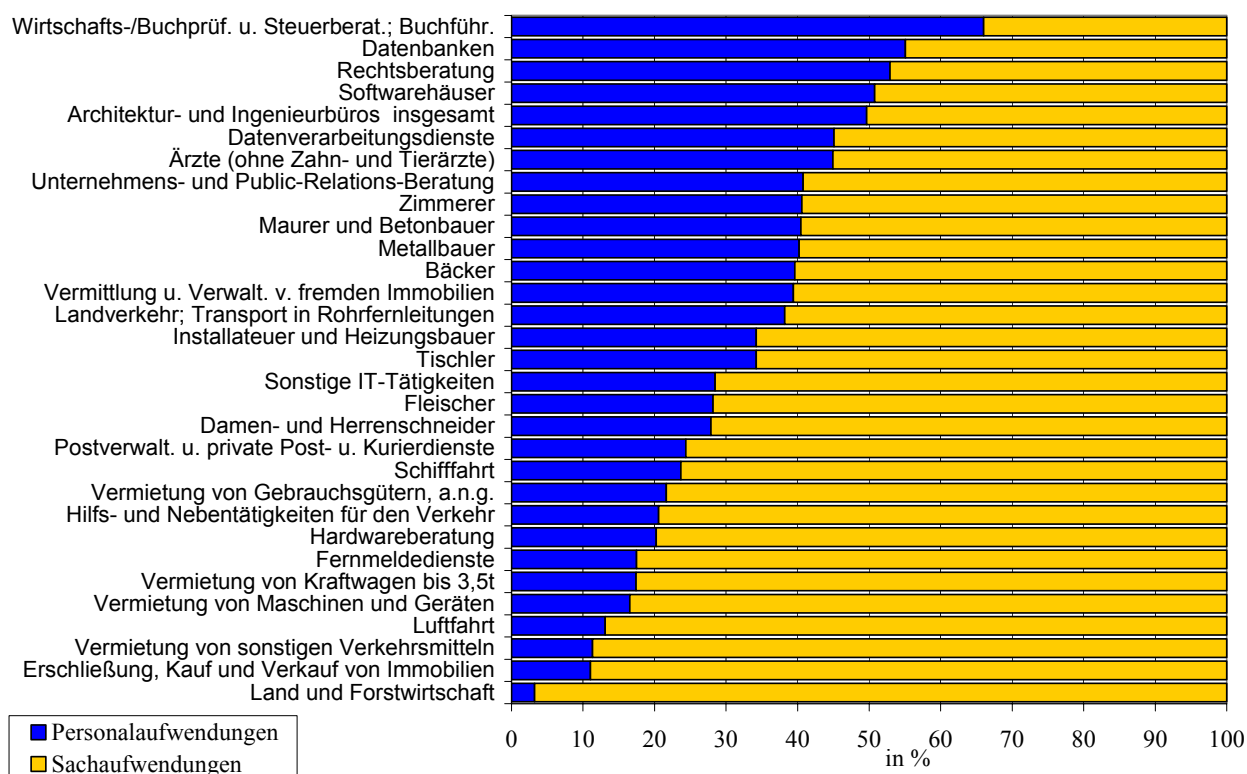
Für die folgenden Branchen wurde eine durchschnittliche Arbeitnehmerzahl von 10 zugrunde gelegt (1998): Maurer und Betonbauer, Zimmerer, Metallbauer, Installateur und Heizungsbauer, Tischler, Damen- und Herrenschneider, Bäcker und Fleischer.

Für die übrigen Branchen (2004) wurde die Klasse 10 bis 19 Arbeitnehmer betrachtet, wobei die nach Umsatz klassifizierten Ärzte (2003) entsprechend der Arbeitnehmerzahl aufgeteilt wurden.

Für die Land- und Forstwirtschaft (2005/06) haben sich durchschnittlich 2 Beschäftigte ergeben.

betrachteten Gewerbetreibenden ab (Abbildung 2). Während sich der Anteil bei erstgenannten zwischen 44,9 % und 66,0% bewegt, liegt er bei den Gewerbetreibenden zwischen 11,0 % und 55,1 %.¹⁰ So arbeiten IT-Dienstleister, aber auch die Verkehrsdienstleistungen und viele Handwerks- und Bauberufe vergleichsweise arbeitsintensiv. Bei den landwirtschaftlichen Vollerwerbsbetrieben ist der Anteil des Personalaufwands mit 3,2 % sehr gering. Diese produzieren sehr kapitalintensiv.

Abbildung 2
Struktur der Aufwendungen¹¹



Quelle: Statistisches Bundesamt, Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz.

¹⁰ Zu den Daten der Unternehmen mit 1 bis 9 Arbeitnehmern siehe die Tabelle im Anhang 2.

¹¹ Laufende Aufwendungen (Sach- und Personalaufwand, ohne Abschreibungen und gezahlte Fremdkapitalzinsen).

Für die folgenden Branchen wurde eine durchschnittliche Arbeitnehmerzahl von 10 zugrunde gelegt (1998): Maurer und Betonbauer, Zimmerer, Metallbauer, Installateur und Heizungsbauer, Tischler, Damen- und Herrenschneider, Bäcker und Fleischer.

Für die übrigen Branchen (2004) wurde die Klasse 10 bis 19 Arbeitnehmer betrachtet, wobei die nach Umsatz klassifizierten Ärzte (2003) entsprechend der Arbeitnehmerzahl aufgeteilt wurden.

Für die Land- und Forstwirtschaft (2005/06) haben sich durchschnittlich 2 Beschäftigte ergeben.

Steuer- und wirtschaftspolitische Anforderungen für eine kommunale Unternehmensteuer erfordern Einbeziehung der Freiberufler und Landwirte

In der ökonomischen Theorie des fiskalischen Föderalismus spielt der Gedanke der „fiskalischen Äquivalenz“ (fiscal equivalence) eine zentrale Rolle (Olson 1969, Bird 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) sowie für parafiskalische Körperschaften (Sozialversicherungen, Kammern etc.) ableiten. Diese erweiterte Interpretation geht weit über das traditionelle steuer- und finanzrechtliche Verständnis des „Äquivalenzprinzips“ hinaus, nach dem Gebühren oder Beiträge entsprechend den Kosten von individuell zurechenbaren Leistungen des Staates bemessen werden.

Die wirtschaftspolitischen Aufgaben der Gemeinden bestehen in der Bereitstellung lokaler öffentlicher Güter, also vor allem von Verkehrswegen, Ver- und Entsorgungsinfrastruktur, Bildungseinrichtungen sowie sozialen und kulturellen Einrichtungen. Diese können nur teilweise über Gebühren und Beiträge finanziert werden. Sofern dies aufgrund der Eigenschaft von öffentlichen Gütern nicht möglich ist (Nichtausschließbarkeit der Nutzung, mangelnde Zurechenbarkeit), müssen sie steuerfinanziert werden. Nach dem Gedanken des fiskalischen Föderalismus sollen die Steuern von den Nutzern der kommunalen Leistungen aufgebracht werden. Die deutsche finanzwissenschaftliche Tradition betont in diesem Zusammenhang den Aspekt der „gruppenmäßigen Äquivalenz“ mit Blick auf die politische Willensbildung in der Gemeinde (Haller 1972, 236ff, Zimmermann und Postlep 1980, 252, Wissenschaftlicher Beirat 1982). Als wesentliche Nutzergruppen der kommunalen öffentlichen Güter werden Wohnbevölkerung und lokale Wirtschaft ausgemacht. Diese sollen mit jeweiligen Steuern zum Gemeindehaushalt beitragen. Damit soll auch ein Interessenausgleich zwischen und innerhalb dieser Gruppen hergestellt werden, um die Effizienz des politischen Willensbildungsprozesses zu erhöhen.

Daraus kann man folgern, dass die Gemeindesteuern möglichst von den Mitgliedern der Gemeinde wirtschaftlich getragen werden sollten („örtliche Radizierbarkeit“). Allerdings fehlen klare Maßstäbe für die Aufteilung der Steuerbelastung auf diese Gruppen, etwa bei Verkehrsinfrastruktur oder sekundärer Bildung, sowie für die Verteilung der Steuerbelastung auf die einzelnen Mitglieder. Neben der fiskalischen Äquivalenz wurden weitere Anforderungen für die Kommunalbesteuerung formuliert, etwa Aufkommensstetigkeit oder Bedarfsgerechtigkeit im Hinblick auf die örtliche Funktion und Steuerkraftverteilung (Zimmermann und Postlep 1980, 252, Wissenschaftlicher Beirat 1982). Hinzu kommen die allgemeinen Grundsätze der

Besteuerung wie etwa das Leistungsfähigkeitsprinzip oder die wirtschaftliche Neutralität der Besteuerung.

Die klassische Gemeindesteuer ist die Grundsteuer, die in allen OECD-Ländern existiert. Sie erfasst in der Regel die Betriebsgebäude, in manchen Ländern auch Teile des Sachvermögens. Viele OECD-Länder erheben zusätzlich kommunale Unternehmensteuern, die nach unterschiedlichen Wertschöpfungs- oder Vermögenskomponenten bemessen werden (Tabelle 3). Lokale Gewinnsteuern bestehen in Luxemburg und Japan. In manchen Ländern gibt es lokale Zuschläge auf die nationale Körperschaftsteuer, so in Portugal, der Schweiz oder in den USA. Österreich hat seine frühere Gewerbesteuer in eine kommunale Lohnsummensteuer umgewandelt. Gewerbekapitalsteuern gibt es in Frankreich („taxe professionnelle“), in den kanadischen Provinzen oder in vielen Staaten der USA. Italien und Ungarn erheben eine regionale bzw. lokale Steuer auf die gesamte Wertschöpfung, in Ungarn sogar auf die Brutto-Wertschöpfung¹². Daneben gibt es in vielen Ländern kommunale Einkommensteuern bzw. Zuschläge auf die staatliche Einkommensteuer, die primär die Wohnbevölkerung betreffen.

Daraus lässt sich folgern: Da ein Teil der kommunalen öffentlichen Güter auf die lokale Wirtschaft zielt, ist eine kommunale Unternehmensteuer wirtschaftspolitisch sinnvoll. Diese sollte von allen Unternehmen in der Gemeinde getragen werden, also auch von Freiberuflern und Landwirten, unabhängig von ihren Produktionsstrukturen. Aus ökonomischer Sicht gibt es keine Argumente, zwischen verschiedenen Arten unternehmerischer Tätigkeit im Rahmen einer kommunalen Unternehmensteuer zu differenzieren. Im Gegenteil: Ein weiter Kreis der Steuerpflichtigen und möglichst breite Bemessungsgrundlagen verstetigen das Aufkommen und erlauben niedrige Steuersätze. Dies vermindert Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen und weitere wirtschaftliche Verzerrungen. Daher könnten auch Wohnungsunternehmen, private Organisationen ohne Erwerbszweck oder staatliche Behörden in die Steuerpflicht einbezogen werden, wie es die regionale Wertschöpfungsteuer IRAP in Italien praktiziert und wie es auch vom wissenschaftlichen Beirat beim Bundesfinanzministerium vorgeschlagen wurde (Wissenschaftlicher Beirat 1982). Aus Sicht der Gemeinde unterscheiden sich diese Betriebe nicht von gewerblichen Dienstleistungsunternehmen, sie zahlen auch kommunale Gebühren.

¹² Belastet wird der Cash flow der Unternehmen (Umsatzerlöse abzüglich Vorleistungen), einschließlich der Amortisation der Investitionen, Ausgaben für Investitionsgüter können nicht abgezogen werden.

Tabelle 3
Lokale und regionale Unternehmensteuern¹⁾ in ausgewählten OECD-Ländern

Land	Bezeichnung	Kreis der Steuerpflichtigen	Steuerbemessungsgrundlage	Steuersatz
Deutschland	Gewerbsteuer	Gewerbebetriebe, nicht steuerpflichtig: Land- und Forstwirte sowie freie Berufe (außer bei Rechtsform einer Kapitalgesellschaft)	Örtlicher Gewinn zzgl. 50% der gezahlten Dauerschuldzinsen. 24.500 Euro Freibetrag für Personenunternehmen	Progressiver Tarif, max. Belastung, 9% - 20%, durchschnittl. 16,67%
Frankreich	Taxe professionnelle	Alle Unternehmen (außer Land- und Forstwirtschaft)	Mietwert von Anlagen und Gebäuden, reduziert um 16%	Maximal 3,5% der Bruttowertschöpfung
Österreich	Kommunalsteuer	Umsatzsteuerpflichtige Unternehmen	Lohnzahlungen, Freibetrag von 1.095 Euro bei monatlicher Bemessungsgrundlage von max. 1.460 Euro	3%
Luxemburg	Impôt commercial	Gewerbebetriebe, nicht steuerpflichtig: Land- und Forstwirte sowie freie Berufe (außer bei Rechtsform einer Kapitalgesellschaft)	Örtlicher Gewinn, 40.000 Euro Freibetrag für Personenunternehmen und 17.500 für Kapitalgesellschaften	6% - 9%
Italien	Imposta regionale sulle attività produttive - IRAP	Alle Unternehmen, gemeinnützige Organisationen, öffentliche Gebietskörperschaften	Örtliche Nettowertschöpfung, Lohnsumme bei gemeinnützigen Organisationen	Standardsatz 4,25%, regionale Zu-/Abschläge +/- 1 Prozentpunkt
Portugal	Zuschlag zur Körperschaftsteuer	Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen	Örtlicher Anteil der Körperschaftsteuer	0% - 10%
Ungarn	Helyi iparüzési adó (lokale Unternehmensteuer)	Alle Unternehmen	Örtliche Bruttowertschöpfung. Freibetrag von 10.500 Euro	0% - 2%
Schweiz				
Kanton Genf	Taxe professionnelle	Alle Unternehmen (außer Land- und Forstwirtschaft sowie Bergbau)	Zahl der Beschäftigten, örtliche Umsätze, Mietwert von unbeweglichen Wirtschaftsgütern	
andere Kantone	Zuschlag zur nationalen Körperschaftsteuer	Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen	Örtlicher Anteil der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	
Spanien	Impuesto sobre actividades económicas (lokale Unternehmensteuer)	Alle Unternehmen (außer Land- und Forstwirtschaft)	Beschäftigtenzahl, Elektrizitätsverbrauch, betrieblich genutzte Fläche (qm). Freigrenze in Höhe von 1 Mill. Euro Umsatz	
USA	Vielfältige Typen: Zuschlag zur nationalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, Franchise (Einkommen-) Steuer, Vermögensteuer auf Sachanlagen	Einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen	Örtlicher Anteil der Körperschaftsteuer, teilweise Lohnzahlungen, Eigenkapital, unbewegliche Wirtschaftsgüter	Normalerweise 1% - 2% (lokaler Zuschlag zur Körperschaftsteuer)
Kanada (Provinzen)	Vermögensteuer	Kapitalgesellschaften	Eigenkapital	0,3% - 0,5%
Japan	Unternehmensteuer	Alle Unternehmen (außer Land- und Forstwirtschaft)	Örtlicher operativer Gewinn	3% - 12%

1) Unternehmensteuer in kommunaler Zuständigkeit, teilweise mit einem (begrenzten) lokalen Hebesatzrecht.
Quellen: Mennel und Foerster (2006), OECD (2006), European Commission (2007), IBFD (2007).

Grundsteuer A abschaffen

Die Gewerbesteuerfreiheit der Land- und Forstwirtschaft hängt historisch mit der besonderen Grundsteuer A zusammen. Vom Anspruch erfasst diese Steuer nicht nur die Grundflächen, sondern das gesamte Ertragspotential der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Für diese wird eine gesonderte Einheitsbewertung nach den Wertverhältnissen von 1964 durchgeführt (§ 33 BewG), die zu sehr geringen und verzerrten Bewertungsergebnissen führt. Landwirtschaftliche Vollerwerbsbetriebe arbeiten heute in der Regel mit hohem Kapitaleinsatz und mehreren Mitarbeitern. Insoweit sind sie kaum von industriellen Kleinbetrieben zu unterscheiden. Daher sollten sie in eine kommunale Unternehmensteuer einbezogen werden. Die bisherige Grundsteuer A wäre dann abzuschaffen. Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgrundstücke sollten ebenso wie die Betriebsgrundstücke der Gewerbebetriebe der Grundsteuer B unterliegen, eventuell mit eigener Messzahl.

Sonstige wirtschaftspolitische Förderziele nicht zu erkennen

Wirtschaftspolitische Förderzwecke, die eine Gewerbesteuerfreiheit der Freiberufler oder der Land- und Forstwirte rechtfertigen könnten, sind nicht zu erkennen und wurden vom Gesetzgeber auch bisher nicht benannt. Zwar unterliegen die meisten freien Berufe sowie viele landwirtschaftliche Bereiche intensiver staatlicher Regulierung. Daraus lässt sich aber nicht per se eine Notwendigkeit staatlicher Beihilfen ableiten, geschweige denn die Steuerfreiheit. Staatliche Regulierungen zur Gefahrenabwehr oder zum Verbraucherschutz sind in vielen Branchen üblich. Die damit verbundenen Markt- und Preiswirkungen sollten in der marktwirtschaftlichen Ordnung hingenommen werden. Preisregulierungen, etwa die Gebührenordnungen der freien Berufe oder die Marktordnungen für landwirtschaftliche Produkte, könnten allerdings angepasst werden, wenn sich die Gemeindesteuerbelastung spürbar erhöht und der damit verbundene Einkommenseffekt vermieden werden soll.

Fazit: Einheitliche kommunale Unternehmensbesteuerung mindert noch bestehende Belastungsunterschiede

Die von 2001 an geltende Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer hat die Wirkungen der Ungleichbehandlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb einerseits und Einkünften aus selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft weitgehend abgebaut und so zu einer Integration der Gewerbesteuer in das Gesamtsystem der direkten Steuern beigetragen. Nach dem von 2008 an geltenden Anrechnungsfaktor des 3,8-fachen des Steuerbetrags wird die Gewerbesteuerbelastung von Personenunternehmen vollständig durch die Einkommensteueranrechnung kompensiert, soweit sie Hebesätzen von bis zu 401 % unterlegen hat und hinreichend Einkommensteuer gezahlt wird. Bei höheren Hebesätzen bleiben aber Mehrbelastungen durch die Gewerbesteuer bestehen.

Würde man bei einer Einbeziehung der freien Berufe und Landwirte in die Gewerbesteuer die derzeitige Gewerbesteueranrechnung auch für diese Einkünfte gewähren, würde – wie schon bei den derzeit gewerbesteuerpflichtigen Personenunternehmen – ein Großteil der höheren Gewerbesteuerbelastung nicht bei den Steuerpflichtigen belastungswirksam werden. Nach den hier durchgeführten Simulationsrechnungen würden 83 % des Mehraufkommens der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer angerechnet, einschließlich Solidaritätszuschlag ergibt sich eine Anrechnung von 88 %. Damit würde die Hauptwirkung einer Einbeziehung der freien Berufe und Landwirte in die Gewerbesteuer in einer Änderung des Finanzausgleichs zugunsten der Gemeinden und zulasten von Bund und Ländern bestehen.

Aus wirtschafts- und steuerpolitischer Perspektive gibt es bei einer kommunalen Unternehmenssteuer keinen Grund für eine unterschiedliche Behandlung von freien Berufen oder Landwirten einerseits und Gewerbetreibenden andererseits. Die Gewerbesteuerbefreiung

einzelner Branchen oder Berufe verletzt trotz der pauschalen Anrechnung die Besteuerungsgleichheit und löst Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen aus. Die besonderen Anforderungen der Gemeindebesteuerung – fiskalische Äquivalenz, dauerergiebige und aufkommensstetige Besteuerungsgrundlagen – erfordern möglichst breite Bemessungsgrundlagen. Die nach Artikel 28 Abs. 2 GG den Gemeinden zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle sollte – auch aus Gründen der fiskalischen Äquivalenz – alle Unternehmen erfassen. Unterschiede beim Faktoreinsatz oder bei sonstigen Produktionsstrukturen sollten dabei keine Rolle spielen. Die Simulationen haben gezeigt, dass zudem durch die Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf alle Unternehmen die bisher große Streuung zwischen Gemeinden nach siedlungsstrukturellen Gemeindetypen und Steuerkraft gesenkt werden kann.

Literatur

- Bach, Stefan, Hermann Buslei, Nadja Dwenger, Frank Fossen (2007): Aufkommens- und Verteilungseffekte der Unternehmensteuerreform 2008. Eine Analyse mit dem Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax. Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 76, 74-85.
- Bird, Richard 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>
- Eheberg, Karl Theodor von (1927): Gewerbesteuer. Handbuch der Staatswissenschaften. 4. Auflage. 4. Band. Jena, 1068-1100.
- European Commission (2007): Taxes in Europe Database. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm
- Haller, Heinz (1972): Finanzpolitik. 5. Auflage. Tübingen.
- IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation (2007): European Tax Handbook. Amsterdam.
- Mennel, Annemarie, Jutta Förster (Hrsg.) (2006): Steuern in Europa, Amerika und Asien. 61. Lieferung. Herne.
- Neumark, Fritz (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen.
- Olson, Mancur (1969): The Principle of 'Fiscal Equivalence': The Division of Responsibilities among Different Levels of Government. Papers and Proceedings of the Eighty-first Annual Meeting of the American Economic Association, American Economic Review 59(2), 479-487.
- Reidenbach, Michael (2006): Zur Auswahl von Gemeindetypen für die Regionalisierung der Berechnungen zur Unternehmenssteuerreform. Unveröffentlichtes Manuskript, Deutsches Institut für Urbanistik Berlin.
- Tipke, Klaus, Joachim Lang (2005): Steuerrecht. 18. Auflage. Köln.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern. Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen. Heft 31. Bonn.
- Zimmermann, Horst, Rolf-Dieter Postlep (1980): Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern. Wirtschaftsdienst 60, 248-253.

Anhang1: Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax des DIW Berlin

Das Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax des DIW Berlin erlaubt eine repräsentative und realitätsnahe Abbildung der Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Unternehmensbesteuerung in Deutschland. Es nutzt derzeit die Einzeldaten der Gewerbesteuerstatistik 2001. Ferner werden Informationen zu den Freiberuflern und Landwirten aus einer repräsentativen 10%-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik 2001 ergänzt. Aktuellere Daten stehen nicht zur Verfügung, da die nächste Erhebungswelle der Gewerbesteuerstatistik 2004 noch nicht verfügbar ist.

Bei der Datenaufbereitung wird der nachgewiesene Gewerbesteuermessbetrag für jeden Steuerpflichtigen nachkalkuliert. Offensichtlich fehlerhafte oder unplausible Angaben werden bereinigt. Aus dem aufbereiteten Material wird eine geschichtete 10%-Zufallsstichprobe gezogen, um die rechenintensive Simulation und weitergehende Analysen schneller durchzuführen. Die Modelldatengrundlage enthält 250 000 Gewerbebetriebe. Dabei wird für Unternehmen mit höherer Wertschöpfung oder höherem steuerlichen Gewerbeertrag eine größere Auswahlwahrscheinlichkeit festgelegt, um das Gewerbesteueraufkommen sowie die Wirkungen von Steuerreformen möglichst präzise abzubilden. Die größten Unternehmen werden vollständig in die Datenbasis übernommen.

Da Freiberufler und Landwirte von der Gewerbesteuer freigestellt sind, sind sie nicht in der Gewerbesteuerstatistik enthalten. Aus einer geschichteten, repräsentativen 10%-Zufallsstichprobe der Einkommensteuerstatistik 2001 werden Informationen über Steuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und aus Landwirtschaft herangezogen und daraus Unternehmensdatensätze generiert. Nach erneuter Stichprobenziehung analog zur Stichprobe aus der Gewerbesteuer-Statistik werden der Datenbasis knapp 125 000 Datensätze für Freiberufler und Landwirte hinzugefügt.

Um auf Grundlage der Querschnittsdaten des Jahres 2001 Simulationsrechnungen und Strukturanalysen bis an den aktuellen Rand sowie für die nächsten Jahre durchführen zu können, wird die Datengrundlage bis 2015 fortgeschrieben. Anhand von Informationen aus der jährlichen Umsatzsteuerstatistik werden die Hochrechnungsfaktoren der Einzeldatensätze hinsichtlich erkennbarer Strukturveränderungen nach Rechtsformgruppen und Wirtschaftsbereichen angepasst. Ferner werden die Besteuerungsgrundlagen in Anlehnung an Ergebnisse der Volkswirtschaften Gesamtrechnungen (VGR) und der Jahresabschlussstatistiken der Bundesbank fortgeschrieben. Der Fortschreibung für die Jahre 2006 bis 2010 liegt die aktuelle Mittelfristprojektion der Bundesregierung zugrunde.

Auf Basis der fortgeschriebenen Modelldaten berechnet ein Simulationsprogramm die Besteuerungsgrundlagen und die Steuerbelastung jedes nachgewiesenen Unternehmens im

jeweiligen Fortschreibungsjahr. Um den Rechtsstand ab 2008 abzubilden, muss die Unternehmensteuerreform 2008 berücksichtigt werden. Deren wesentliche Elemente können auf Grundlage der fortgeschriebenen Gewerbesteuerdaten des Jahres 2001 simuliert werden (Bach u.a. 2007). Die Wirkung der veränderten Vorschriften zur Gewinnermittlung, wie z.B. der Zinsschranke, können allerdings mit den verfügbaren Daten nicht direkt kalkuliert werden. Stattdessen werden die in der Datengrundlage nachgewiesenen Gewinne proportional um die von der Bundesregierung geschätzten Wirkungen der neuen Gewinnermittlungsvorschriften erhöht.¹³ Diese enthalten auch „Selbstfinanzierungseffekte“ der Reform durch die Senkung der Steuersätze.

Die Stärke von Mikrosimulationsmodellen wie dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell BizTax des DIW Berlin liegt in ihrer detaillierten und realitätsnahen Abbildung von Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Besteuerung. Das Modell kann allerdings keine Verhaltensanpassungen der Steuerpflichtigen auf Änderungen des Steuerrechts oder anderer Rahmenbedingungen modellendogen darstellen. Das Modell beschreibt insoweit die unmittelbare „formale Inzidenz“ der Besteuerung. Da Verhaltensanpassungen zumeist Zeit brauchen, eignet sich dieser Ansatz besonders für Analysen mit kurzfristigem Zeithorizont. Ferner können mit dem Modell die möglichen Wirkungen von exogen vorgegebenen Verhaltensänderungen simuliert werden.

¹³ Das Bundesministerium der Finanzen, Referat I A 5, hat diese Informationen nach Rechtsformgruppen zur Verfügung gestellt.

Anhang 2: Kostenstruktur Freiberufler und Gewerbetreibende - Unternehmen mit bis zu 9 Arbeitnehmern

Wirtschaftszweig	Struktur d. Aufwendungen		Deckungsbeitrag / Aufwendungen ³
	Personal	Sachaufwand ²	
	%		
Vermiet. von Kraftwagen bis 3,5t Gesamtgewicht	3,3	96,7	166,2
Fernmeldedienste	4,2	95,8	12,6
Schifffahrt	4,5	95,5	49,1
Erschließung, Kauf und Verkauf von Immobilien	7,1	92,9	35,5
Vermietung von sonstigen Verkehrsmitteln	9,6	90,4	280,7
Luftfahrt	13,0	87,0	12,0
Vermietung von Maschinen und Geräten	13,4	86,6	242,0
Vermietung von Gebrauchsgütern, anderweitig nicht genannt	16,9	83,1	126,1
Hilfs- und Nebentätigkeiten für den Verkehr	17,1	82,9	37,5
Vermittlung und Verwalt. von fremden Immobilien	21,4	78,6	77,7
Hardwareberatung	23,1	76,9	38,9
Postverwalt. und private Post- und Kurierdienste	23,7	76,3	263,2
Landverkehr; Transport in Rohrfernleitungen	28,3	71,7	52,3
Sonstige IT-Tätigkeiten	28,5	71,5	46,1
Unternehmens- und Public-Relations-Beratung	31,9	68,1	40,0
Datenverarbeitungsdienste	34,5	65,5	59,4
Architektur- und Ingenieurbüros insgesamt	38,0	62,0	68,9
Softwarehäuser	42,3	57,7	41,4
Rechtsberatung	42,9	57,1	99,3
Datenbanken	47,1	52,9	44,1
Ärzte (ohne Zahn- und Tierärzte) ¹	53,8	46,2	287,7
Wirtschafts- u. Buchprüf. u. Steuerberat.; Buchführ.	53,9	46,1	58,6

¹ Aufteilung der nach Umsatz klassifizierten Ärzte entsprechend der Arbeitnehmerzahl.
² Jeweils ohne Abschreibungen und Fremdkapitalzinsen.
³ Jeweils ohne mitarbeitenden Inhaber.
Quelle: Statistisches Bundesamt, Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz.