

6 Gewerbesteuer

6.1 Historische Entwicklung und Skizze des geltenden Rechts

Historische Entwicklung

Die historischen Wurzeln einer besonderen Besteuerung von Gewerbetreibenden reichen bis ins Mittelalter zurück. Die heutige Gewerbesteuer ist immer noch stark von den Steuerreformen des preußischen Finanzministers *Miquel* in den 1890er Jahren geprägt⁴³⁹ und basiert im Wesentlichen auf dem Gewerbesteuergesetz aus dem Jahr 1936. Durch die Realsteuerreform von 1936 ist die Gewerbesteuer erstmalig im gesamten Reichsgebiet einheitlich geregelt worden. Als Bemessungsgrundlagen wurden der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital allgemein verbindlich festgelegt, während die Lohnsumme nur optional herangezogen wurde. Das Steueraufkommen stand den Gemeinden ohne Abzüge zu.

Seit dem Jahr 1970 unterlag diese Systematik einem permanenten Wandel. Wichtige Änderungen waren folgende⁴⁴⁰:

- 1970: Einführung der Gewerbesteuerumlage zugunsten von Bund und Ländern, die Gemeinden werden im Gegenzug an Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer beteiligt
- 1980: Abschaffung der fakultativ erhobenen Lohnsummensteuer
- 1998: Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer, die Gemeinden erhalten als Kompensation Anteile an der Umsatzsteuer

439 In Preußen wurde die Gewerbesteuer ab 1895 den Gemeinden überlassen, um die Wegnahme der kommunalen Einkommensteuer auszugleichen. In den anderen Ländern des Reiches war die Gewerbesteuer bis zur Realsteuerreform des Jahres 1936 eine Landessteuer, zu der die Gemeinden lediglich Zuschläge erheben durften. Vgl. *KBI* (2002a), S. 106.

440 Vgl. *Bier* (2012), S. 190.

- 2000: Einführung diverser Anrechnungssysteme der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG)
- 2004: Festlegung eines Mindesthebesatzes von 200 Prozent
- 2008: Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe und Ausweitung der Hinzurechnungen bei gleichzeitiger Absenkung der Körperschaftsteuersätze im Zuge der Unternehmenssteuerreform („Revitalisierung“ der Gewerbesteuer)

Bereits dieser cursorische Überblick zeigt, dass sich die Gewerbesteuer unsystematisch und widersprüchlich entwickelt hat. Besonders auffällig ist das bei der Gewichtung der ertragsunabhängigen Besteuerungselemente. Diese sind mit dem Wegfall der Lohnsummen- und Gewerbekapitalsteuer zunächst reduziert worden, die Ausweitung der Hinzurechnungen bewirkte aber eine Kehrtwende und verschärfte die Substanzbesteuerung. Zudem wäre es nach der Abschaffung der beiden genannten Teilsteuern folgerichtig gewesen, die Gewerbesteuer vollständig abzuschaffen. Die Unternehmenssteuerreform 2008 hat jedoch die Gewerbesteuer gegenüber der Einkommen- und Körperschaftsteuer aufgewertet. Durch den abgesenkten Körperschaftsteuertarif und den Wegfall des Betriebsausgabenabzugs ist „die Gewerbesteuer zumindest für Kapitalgesellschaften sowie mittlere und große Gewerbebetriebe zur häufig gewichtigsten Ertragsteuer“⁴⁴¹ geworden. Diese Entwicklung ist durch den Anstieg der Gewerbesteuer-Hebesätze in den letzten Jahren noch verstärkt worden.⁴⁴²

Skizze des geltenden Rechts

Steuersystematisch gehört die Gewerbesteuer zu den Real- bzw. Objektsteuern. Sie knüpft an das Objekt Gewerbebetrieb und

441 Bier (2012), S. 191.

442 Siehe Kapitel 6.2.

dessen Ertragskraft an. Nach § 1 Gewerbesteuergesetz sind die Gemeinden berechtigt, eine Gewerbesteuer zu erheben. Steuergegenstand ist jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen.⁴⁴³ Nicht gewerbesteuerpflichtig sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Freie Berufe und Selbständige im Sinne von § 18 des Einkommensteuergesetzes.

Tabelle 6.1: Wichtige Merkmale der Gewerbesteuer auf einen Blick

Steuergegenstand	Gewerbebetrieb
Bemessungsgrundlage	Gewerbeertrag
Steuermesszahl	3,5 Prozent
Hebesatz	gemeindespezifisch (mind. 200 Prozent)
Steuerschuldner	Kapitalgesellschaft bzw. Anteilseigner (Personengesellschaft)
Steuerbefreiungen (Auswahl)	Freibetrag von 24.500 Euro für natürliche Personen und Personengesellschaften
Gesetzgebungskompetenz	Bund (Bemessungsgrundlage), Kommunen (Hebesatz)
Ertragshoheit	Gemeinden / Gewerbesteuerumlage: Bund und Länder
Aufkommen*	55,9 Milliarden Euro (2018)
Aufkommensentwicklung	Stark steigend (2010-2018: + 56 Prozent)
Anteil Gesamtsteueraufkommen	7,2 Prozent

Quelle: Eigene Darstellung. *Bruttoaufkommen (einschließlich Gewerbesteuerumlage).

443 § 15 Abs. 2 EStG definiert den Gewerbebetrieb als eine „selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.“

Die Gewerbesteuer wird als Gewerbeertragsteuer erhoben. Der Gewerbeertrag stellt somit die Bemessungsgrundlage dar.⁴⁴⁴ Zur Ermittlung des Gewerbeertrags wird zunächst der einkommensteuerrechtliche Gewinn angesetzt und durch verschiedene Ansätze erhöht oder gekürzt. Zu den Hinzurechnungen⁴⁴⁵, die den Gewinn erhöhen, zählen bspw. Teile der Aufwendungen für Schuldzinsen, Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren.⁴⁴⁶ Zu den Kürzungen zählen hingegen u. a. 1,2 Prozent des Einheitswerts der Betriebsgrundstücke⁴⁴⁷ und unter bestimmten Voraussetzungen Erträge aus Beteiligungen.⁴⁴⁸

Auf den so ermittelten Gewerbeertrag wird – ggf. nach Abzug eines Freibetrags⁴⁴⁹ – die Steuermesszahl von 3,5 Prozent angewendet. Das Ergebnis ist der Steuermessbetrag. Dieser wird mit dem Gewerbesteuer-Hebesatz multipliziert. Die Höhe des Hebesatzes kann von jeder Gemeinde oberhalb der gesetzlichen Untergrenze von 200 Prozent selbst bestimmt werden.⁴⁵⁰ Bei einem Hebesatz von bspw. 400 Prozent wird der Gewerbeertrag, der den Freibetrag übersteigt, mit einer Gewerbesteuer von 14 Prozent belastet. Zu beachten sind allerdings belastungsverringemde Bestimmungen, die von der Rechtsform des Gewerbebetriebes abhängen. Bei Personengeschaftern wird die Gewerbesteuer pauschal

444 Siehe § 6 GewStG. Von den ursprünglich drei Teilsteuern der Gewerbesteuer wird die Lohnsummensteuer seit dem 01.01.1980 und die Gewerkekapitalsteuer seit dem 01.01.1998 nicht mehr erhoben.

445 Siehe § 8 GewStG.

446 Vgl. *KBI* (2008c), S. 4 ff. für eine detaillierte Darstellung und Bewertung der Hinzurechnungen.

447 Durch die Kürzung soll eine Doppelbelastung von Gewerbesteuer und Grundsteuer vermieden werden. Vgl. *Montag* (2018), Rz. 33 und *KBI* (2002a), S. 100.

448 Vgl. zur Gewährung von sog. Schachtelprivilegien *Montag* (2018), Rz. 35.

449 Der Freibetrag beträgt gemäß § 11 Abs. 1 GewStG bei natürlichen Personen und Personengesellschaften 24.500 Euro. Bei bestimmten sonstigen juristischen Personen, z. B. rechtsfähigen Vereinen, beträgt der Freibetrag 3.900 Euro. Für Kapitalgesellschaften gibt es keinen Freibetrag.

450 Ab dem Erhebungszeitraum 2004 ist der in § 16 Abs. 4 GewStG enthaltene Mindesthebesatz anzuwenden. Vgl. *Roser* (2012), S. 192.

auf die Einkommensteuer angerechnet.⁴⁵¹ Liegt der Gewerbesteuerhebesatz bei 400 Prozent oder darunter, werden diese Betriebe weitgehend oder sogar vollständig von der Gewerbesteuer entlastet.⁴⁵² Kapitalgesellschaften können die Gewerbesteuer hingegen *nicht* auf die Körperschaftsteuer anrechnen.⁴⁵³

Tabelle 6.2: Übersicht zur Ermittlung der Gewerbesteuerschuld (vereinfachte Darstellung)

Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)
+ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) (z. B. 25 % der Entgelte für Schulden)
– Kürzungen (§ 9 GewStG) (z. B. 1,2 % des Einheitswerts von Betriebsgrundstücken)
= Gewerbeertrag
– Freibetrag
= verbleibender Betrag
x Steuermesszahl von 3,5 %
= Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag
x Hebesatz der Gemeinde (mind. 200 %)
= Gewerbesteuerschuld

Eigene Darstellung.

451 Siehe § 35 EStG. Die Anrechnung erfolgt in pauschalierter Form, also unabhängig vom Hebesatz der einzelnen Gemeinde. Hierzu wird der Gewerbesteuermessbetrag mit dem Anrechnungsfaktor in Höhe von 3,8 multipliziert. Der so ermittelte Anrechnungsbetrag darf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer nicht übersteigen und wird bei Hebesätzen unter 380 Prozent entsprechend gekürzt. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags kann die Gewerbesteuer somit effektiv bis zu einem Hebesatz von etwa 400 Prozent auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Die Einkommensteuer wird jedoch maximal bis auf 0 Euro ermäßigt. Wenn die Gewerbesteuer die Einkommensteuer übersteigt, findet somit keine Erstattung des überschüssigen Gewerbesteuerbetrags statt.

452 Ein Betrieb, der einem Hebesatz von maximal 400 Prozent unterliegt, wird nur dann vollständig von der Gewerbesteuer entlastet, wenn die Gewerbesteuer die zu zahlende Einkommensteuer nicht übersteigt. Vgl. Kapitel II.6.4.1 und II.6.4.3.

453 Zu berücksichtigen ist, dass mit der Unternehmenssteuerreform 2008 der Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent auf 15 Prozent gesenkt worden ist. Der Spitzensteuersatz in der Einkommensteuer beläuft sich hingegen auf 42 Prozent bzw. 45 Prozent.

6.2 Gewerbesteueraufkommen und Hebesatzentwicklung

Das Aufkommen der Gewerbesteuer betrug im Jahr 2018 rund 55,9 Milliarden Euro. Das entspricht einem Anteil am Gesamtsteueraufkommen von 7,2 Prozent. Damit ist die Gewerbesteuer nach der Einkommen- und Umsatzsteuer die drittgrößte Einzelsteuer in Deutschland. Den Gemeinden standen 2018 netto aber nur 46,8 Milliarden Euro zu, weil ein Teil des Aufkommens als Gewerbesteuerumlage an Bund und Länder abgeführt wird. Auch nach Abzug der Gewerbesteuerumlage stellt die Gewerbesteuer jedoch die ergiebigste Gemeindesteuer dar. Ihr Anteil am gesamten Gemeindesteueraufkommen belief sich im Jahr 2017 auf etwa 42 Prozent. Die Gewerbesteuereinnahmen sind allerdings stark von der Konjunktur abhängig und schwanken deutlich stärker als andere Steuerarten.⁴⁵⁴

Die Gemeinden können den Gewerbesteuerhebesatz eigenständig bestimmen. Sie sind aber verpflichtet, einen Hebesatz von mindestens 200 Prozent festzulegen.⁴⁵⁵ Der Durchschnittshebesatz der Gemeinden ist von 389 Prozent (2007) auf 402 Prozent (2018) gestiegen.⁴⁵⁶ Zudem finden Hebesatzsteigerungen nicht nur in wenigen Gemeinden statt, sondern sind ein relativ weit verbreitetes Phänomen. Im Zeitraum von 2013–2018 haben mehr als die Hälfte aller Gemeinden den Gewerbesteuer-Hebesatz mindestens einmal erhöht, während nur jede hundertste Gemeinde den Hebesatz senkte.⁴⁵⁷

454 Vgl. Kapitel II.6.4.6.

455 § 16 Abs. 4 GewStG.

456 Vgl. *Statistisches Bundesamt*, Realsteuerstatistik 2017.

457 Vgl. *EY* (2019), S. 3.

6.3 Fehlende Rechtfertigung der Gewerbesteuer

6.3.1 Äquivalenzprinzip nicht tragfähig

Im demokratischen Steuerstaat ist jede Steuerart sachlich zu rechtfertigen; der bloße Verweis auf den Fiskalzweck reicht nicht aus.⁴⁵⁸ Zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer wird häufig das Äquivalenzprinzip herangezogen. Das Äquivalenzprinzip fordert, dass die Leistungen des Staates und die Gegenleistungen des nutznießenden Bürgers übereinstimmen und insoweit eine Lastengerechtigkeit hergestellt ist. Mit Blick auf die Gewerbesteuer wird daraus abgeleitet, dass die Gemeinden öffentliche Leistungen erbringen, die den ortsansässigen Unternehmen zugutekommen. Als Ausgleich dafür sollen die Gemeinden das Recht erhalten, eine Gewerbesteuer von diesen Unternehmen zu erheben.

Diese Argumentation ist aber bereits steuersystematisch verfehlt. Das Äquivalenzprinzip kann die Erhebung von Gebühren und Beiträgen legitimieren, weil diese ein Entgelt für staatliche Leistungen darstellen, die einzelnen Bürgern oder einer abgrenzbaren Gruppe konkret zugerechnet werden können. Das ist beispielsweise bei Gebühren für die Abfall- oder Abwasserentsorgung der Fall. Diese Rechtfertigung ist aber nicht auf die Gewerbesteuer anwendbar, weil die steuerfinanzierten Leistungen der Gemeinden nicht nur einzelnen Unternehmen, sondern der Gesamtheit der Gemeindeeinwohner zugutekommen.⁴⁵⁹ Zudem steht das Prinzip von Leistung und Gegenleistung im fundamentalen Widerspruch zum Wesensgehalt von Steuern, der darin besteht, dass diese

458 Vgl. *Tipke* (2003), S. 598: „Steuern ... sind gerechtfertigt, wenn sie geeignet sind, zu einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beizutragen. ... Eine Steuer kann nicht *allein* damit gerechtfertigt werden, dass sie zur Deckung des Finanzbedarfes erforderlich ist.“ (Hervorhebung im Original).

459 Das gilt für einen Großteil der Gemeindeleistungen wie bspw. kommunale Sozialleistungen, Kindergärten, öffentliche Verkehrsmittel, Schulen, Theater, Krankenhäuser, Sportplätze, Verwaltungsdienstleistungen u. v. m.

gerade nicht an eine (den Nutzern zurechenbare) Gegenleistung geknüpft sind.⁴⁶⁰

Während auf der *Ebene der Steuerrechtfertigung* der gleichwertige Austausch von kommunalen Leistungen und Gewerbesteuerzahlungen nur pauschal unterstellt, aber nicht begründet werden kann, wird auf der *Ebene des Steuergesetzes* das Äquivalenzprinzip gänzlich missachtet. Denn die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer stellt nicht auf die kommunalen Leistungen ab, die ein Betrieb erhält, sondern richtet sich nach dem Ertrag des Unternehmens. Bei näherer Betrachtung verstößt die Gewerbesteuer in mehrfacher Hinsicht gegen das Äquivalenzprinzip:

- Die Vorteile der gewerblichen Betätigung für die Gemeinde (Arbeitsplätze, Steuereinnahmen aus der Beteiligung an der Einkommen- und Umsatzsteuer) bleiben bei der Äquivalenzbetrachtung außen vor.
- Unberücksichtigt bleibt ebenfalls, dass die Unternehmen für einen Teil der Gemeindeleistungen bereits mit Gebühren und Beiträgen belastet werden.
- Die Verwendung des Gewerbesteueraufkommens widerspricht dem Äquivalenzprinzip. Zum einen wird das Aufkommen der Gewerbesteuer zur Finanzierung der Gemeindehaushalte nach dem Gesamtdeckungsprinzip verwendet, unterliegt also keiner Zweckbindung. Die Gewerbesteuereinnahmen fließen in den allgemeinen Gemeindehaushalt und dienen der Finanzierung sämtlicher Aufgaben. Zum anderen wird die Gewerbesteuer von den Gemeinden auch in der Praxis nicht für unternehmensbezogene Leistungen, sondern „vornehmlich für andere Zwecke, wie z. B. zur Bestreitung ihrer Kosten aufgrund von SGB-II-Leistungen, ... Sportstätten, kulturellen Einrichtungen

⁴⁶⁰ Siehe § 3 AO: „Steuern sind Geldleistungen, die *nicht eine Gegenleistung* für eine besondere Leistung darstellen...“.

und dergleichen, verwendet.“⁴⁶¹ Das bedeutet, dass eine kleine Gruppe von Gewerbesteuerzahlern die Gemeindeleistungen für alle Bürger finanziert.

- Auch die Gewerbesteuerumlage verletzt das Äquivalenzprinzip, weil sie einen erheblichen Teil des Gewerbesteueraufkommens an Bund und Länder abführt.

Es ist offenkundig, dass „die Äquivalenz-Rhetorik mit der Gewerbesteuer-Realität so gut wie nichts zu tun hat.“⁴⁶² Die geforderte Lastengerechtigkeit zwischen Gemeinde und steuerzahlendem Betrieb ist nicht ansatzweise gewährleistet.⁴⁶³ Der Versuch, die Gewerbesteuer mit dem Äquivalenzprinzip zu rechtfertigen, ist daher nicht tragfähig.

6.3.2 Gewerbesteuer mit Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar

Die Gewerbesteuer zielt als Realsteuer auf ein Wirtschaftsobjekt – den Gewerbebetrieb – ab und nimmt dabei keine Rücksicht auf die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Inhabers.⁴⁶⁴ Damit verstößt die Gewerbesteuer gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁴⁶⁵ Dieser Befund ist besonders schwerwiegend, weil das Leistungsfähigkeitsprinzip nach allgemeiner rechts- und finanzwissen-

461 Bier (2011), S. 221. Bier verweist auch darauf, dass regelmäßig „das Gewerbesteuer-aufkommen ... bei weitem die Brutto-Sachinvestitionen der Gemeinden“ übersteigt.

462 Tipke (2003), S. 1162.

463 Vgl. SVR *Wirtschaft* (2010), Tz. 395: „Insbesondere taugt das Äquivalenzprinzip nicht zur Rechtfertigung dieser Steuer. So nimmt der von der Gewerbesteuer befreite selbständige Fahrlehrer die kommunale Infrastruktur wesentlich stärker in Anspruch als ein (einem Urteil des *Bundesfinanzhofs* zu Folge) gewerbesteuerpflichtiger Kükensorstrier.“

464 Alle persönlichen Merkmale, wie z. B. Ehestand, Kinderzahl, Werbungskosten, Sonderausgaben, persönliches Existenzminimum, sonstige Einkünfte, bleiben grundsätzlich unberücksichtigt.

465 Aus diesem Grund wird die Gewerbesteuer bereits seit den 1960er Jahren in der Finanz- und Steuerwissenschaft als überholt bezeichnet. Vgl. *Schmölders* (1962), S. 64 und *Neumark* (1965), S. 61.

schaftlicher Ansicht und nach der Rechtsprechung des BVerfG von grundlegender Bedeutung für eine gerechte Besteuerung ist.⁴⁶⁶

Dieser Verstoß kann bei Personengeschaftern nicht dadurch behoben werden, dass die Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 400 Prozent weitgehend oder vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet wird. Denn zum einen gibt es zahlreiche Gemeinden, die einen Hebesatz von über 400 Prozent festlegen.⁴⁶⁷ Zum anderen kann die Gewerbesteuer auch bei Hebesätzen von unter 400 Prozent höher ausfallen als die Einkommensteuer, so dass sie nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann.⁴⁶⁸

6.4 Steuer- und wirtschaftspolitische Mängel der Gewerbesteuer

6.4.1 Mehrfach- und Sonderbelastung

Die Gewerbesteuer verstößt gegen eine gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, weil sie für bestimmte Gruppen von Steuerzahlern eine Mehrfach- und Sonderbelastung darstellt. Die ungleiche Belastung tritt in verschiedenen Ausprägungen auf:

- Die Gewerbesteuer ist eine Sonderlast für Gewerbetreibende. Nicht gewerbliche Unternehmen sowie Freie Berufe, Selbstän-

466 Vgl. *KBI* (1996), S. 20 f. und *Tipke* (2000), S. 488, der das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung“ bezeichnet. Vgl. auch das Urteil des BVerfG vom 3.11.1982: „Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird.“ (BVErfGE 43, 108).

467 Vgl. Kapitel II.6.2.

468 Anrechnungsüberhänge entstehen zumeist durch die umfangreichen gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen. Verschärfend kommt hinzu, dass die Anrechnungsüberhänge weder vor- noch zurückgetragen werden dürfen. Siehe § 8 GewStG und § 35 EStG.

dige sowie forst- und landwirtschaftliche Betriebe werden hingegen nicht belastet.⁴⁶⁹

- Die Gewerbesteuer ist eine zusätzliche Unternehmenssteuer und führt zu einer steuerlichen Doppelbelastung von gewerblichen Betrieben. Bei Personengeschaftern tritt sie – in anrechenbarer Form – neben die Einkommensteuer. Kapitalgesellschaften werden außerdem mit Körperschaftsteuer belastet.
- Viele Personengeschafter können die Gewerbesteuer weitgehend auf die Einkommensteuer anrechnen, bei Kapitalgesellschaften ist eine Anrechnung auf die Körperschaftsteuer nicht möglich. Bei Personengesellschaften, die einem Gewerbesteuersatz von mehr als 400 Prozent unterliegen, können die Mitunternehmer aber keine vollständige Anrechnung vornehmen. Insofern tritt für diese Personengeschafter und für alle Kapitalgesellschaften eine Sonderbelastung durch die Gewerbesteuer ein.
- Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen führen zu einer Sonderlast, deren Intensität von Art und Höhe der anfallenden Betriebsaufwendungen abhängt. Besonders belastet werden Unternehmen, die hohe Aufwendungen für Zinsen, Mieten, Pachten oder Lizenzgebühren haben.
- Dividenden und sonstige Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen sogar einer dreifachen Belastung. Auf

⁴⁶⁹ Die Forderung, die Freien Berufe in die Gewerbesteuer einzubeziehen, ist gleichwohl abzulehnen. Eine schlechte und überholte Steuer wird nicht besser, indem sie einem größeren Kreis von Bürgern und Betrieben auferlegt wird. So bliebe die Gewerbesteuer auch nach Einbeziehung der Freien Berufe immer noch eine Sonderlast, die nur von einem kleinen Teil der Gemeindemitglieder zu erbringen wäre. Auch würden die zahlreichen anderen Mängel der Gewerbesteuer, wie der Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Gefahr einer Substanzbesteuerung, noch stärker ins Gewicht fallen. Des Weiteren ist damit zu rechnen, dass die Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht zu einer finanziellen und bürokratischen Mehrbelastung der Freien Berufe führt, von der negative gesamtwirtschaftliche Effekte ausgehen dürften. Die Forderung nach Einbeziehung der Freien Berufe in die Gewerbesteuer wird u. a. von den kommunalen Spitzenverbänden und *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* erhoben. Vgl. *DStGB* (2010), S. 2 und *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* (2013), S. 4.

Unternehmensebene werden die Gewinne mit Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer vorbelastet, auf Anteilseignerebene ist anschließend Abgeltungsteuer zu zahlen.

Die Höhe der Gewerbesteuer ist somit abhängig von Standort, Geschäftsmodell, Finanzierungsart, Rechtsform und Ausgabenstruktur des Unternehmens. Die Mehrfach- und Sonderbelastungen der Gewerbesteuer haben eine verzerrende Wirkung, die den Anforderungen an eine gerechte und wettbewerbsneutrale Besteuerung nicht genügen kann.

6.4.2 Verzerrungen im nationalen und internationalen Wettbewerb

Die Gewerbesteuer beeinträchtigt den Wettbewerb sowohl national als auch international und verletzt damit den Grundsatz einer wettbewerbsneutralen Besteuerung. Zu Verzerrungen im nationalen Wettbewerb führt die Gewerbesteuer, weil sie die Unternehmen je nach Tätigkeit, Rechtsform und Standort unterschiedlich belastet.

Belastung in Abhängigkeit von der Tätigkeit

Die Gewerbesteuer verzerrt den Wettbewerb zwischen gewerblichen und nichtgewerblichen Betrieben. Das gilt insbesondere für den Bereich der Unternehmensfinanzierung. Weil Zinsaufwendungen den Gewinn erhöhen, verteuert die Gewerbesteuer die Fremdfinanzierung und benachteiligt somit gewerbliche Investitionen, die durch Kredite oder Anleihen finanziert werden.⁴⁷⁰

Belastung in Abhängigkeit von der Rechtsform

Darüber hinaus verursacht die Gewerbesteuer Wettbewerbsverzerrungen zwischen gewerblichen Unternehmen, weil sie diese in

⁴⁷⁰ Von diesem Kostentreiber sind sämtliche Kapitalgesellschaften betroffen, weil die Gewerbesteuer nicht auf die Körperschaftsteuer anrechenbar ist. Personengesellschafter werden belastet, sofern die Gewerbesteuer nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann. Vgl. Kapitel 6.1.

Abhängigkeit von der Rechtsform unterschiedlich behandelt. So räumt sie Einzelunternehmen und Personengesellschaften zwar einen Freibetrag von 24.500 Euro ein, während es für Kapitalgesellschaften keinen Freibetrag gibt. Was jedoch auf den ersten Blick als Steuervergünstigung erscheint, ist tatsächlich eine Benachteiligung von Personengesellschaften. Denn der Freibetrag ist zu gering bemessen, um die Abzugsfähigkeit von Geschäftsführer- und Vorstandsgehältern bei Kapitalgesellschaften ausgleichen zu können.⁴⁷¹ Diese Belastungseffekte treten insbesondere bei einem Hebesatz von über 400 Prozent ein.⁴⁷²

Belastung in Abhängigkeit vom Standort

Die Gewerbesteuerhebesätze der Gemeinden weisen eine starke regionale Streuung auf.⁴⁷³ Im Jahr 2018 bewegten sich die Hebesätze in einem Spektrum von 200 bis 580 Prozent.⁴⁷⁴ Aufgrund der fehlenden Anrechnung belastet dieses Hebesatzgefälle insbesondere Kapitalgesellschaften. Die steuerliche Gesamtbelastung kann zwischen 22,8 Prozent und 36,1 Prozent schwanken (siehe *Tabelle 6.2*). Bei einem Hebesatz von 580 Prozent bewirkt die Gewerbesteuer – gegenüber dem Mindesthebesatz von 200 Prozent – einen Belastungsanstieg um 58 Prozent.

471 Vgl. *KBl* (2002a), S. 115.

472 Diese „Restbelastung“ mit Gewerbesteuer fällt auch bei relativ geringeren Beträgen ins Gewicht, weil Personengesellschafter ohnehin häufig eine höhere Steuerlast als Kapitalgesellschaften trifft. Bspw. werden einbehaltene Gewinne bei Personengesellschaften in der Spitze mit 42 bzw. 45 Prozent Einkommensteuer belastet, sofern die bürokratische Thesaurierungsregelung nicht genutzt wird. Hingegen bleibt bei Kapitalgesellschaften die steuerliche Belastung einbehaltener Gewinne regelmäßig unter 30 Prozent.

473 Unter den Flächenländern hat Brandenburg mit 319 Prozent den niedrigsten Durchschnittshebesatz und NRW mit 451 Prozent den höchsten Durchschnittshebesatz (Stand: 2018).

474 Außerhalb des genannten Spektrums liegen nur die Kleinstgemeinden Wettling und Dierfeld in Rheinland-Pfalz mit einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 600 bzw. 900 Prozent. Zudem hat Oberhausen (NRW) im Jahr 2018 den Gewerbesteuer-Hebesatz von 550 Prozent auf 580 Prozent erhöht.

Tabelle 6.3: Ertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz

Hebesatz GewSt	Gewerbesteuer*	Körperschaftsteuer**	Gesamtbelastung
200 %	7,0 %	15,8 %	22,8 %
300 %	10,5 %	15,8 %	26,3 %
400 %	14,0 %	15,8 %	29,8 %
500 %	17,5 %	15,8 %	33,3 %
580 %	20,3 %	15,8 %	36,1 %

Quelle: Bier (2011), S. 245 und eigene Berechnungen. * Belastung des Gewerbeertrags, ** inkl. Solidaritätszuschlag; Abweichungen durch Rundung.

Verzerrung des internationalen Wettbewerbs

Die Gewerbesteuer verzerrt auch den internationalen Wettbewerb zu Lasten deutscher Unternehmen. In den modernen Volkswirtschaften gibt es keine Steuer, die der deutschen Gewerbesteuer in Konstruktion und Belastungswirkung annähernd entspricht.⁴⁷⁵ Zwar werden auch in einigen anderen Ländern unternehmensbezogene Kommunalsteuern erhoben, doch der Kreis der Steuerpflichtigen und die Bemessungsgrundlage unterscheiden sich erheblich von den deutschen Regelungen.⁴⁷⁶ Außerdem fallen die Belastungswirkungen dieser Steuern deutlich geringer aus als bei der deutschen Gewerbesteuer.⁴⁷⁷ Verschärfend kommt hinzu, dass im Ausland einbehaltene Quellensteuern häufig nicht auf die Gewerbesteuer angerechnet werden können und insofern die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht.⁴⁷⁸

475 Vgl. KBI (2002a), S. 121 ff. und Bier (2012), S. 225 f.

476 Ebd., S. 122 ff.

477 Vgl. Bier (2012), S. 225: „Beim Anteil der kommunalen Steuern an der Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften ist Deutschland mit 52 Prozent unangefochten der Spitzenreiter, gefolgt von Luxemburg, wo ... der Anteil der kommunalen Steuer an der Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften ... bei etwas über 20 Prozent liegt.“

478 Ebd. Diese doppelte Belastung tritt ein, weil nur sehr wenige Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Anrechnungsregelungen für die Gewerbesteuer vorsehen. Vgl. auch DSi (2018b), S. 44 ff.

6.4.3 Gefahr von Substanzbesteuerung und Krisenverschärfung

Mit der Abschaffung von Gewerbekapital- und Lohnsummensteuer wurden die Mängel der Gewerbesteuer nur scheinbar beseitigt. Die sogenannten Hinzurechnungen belasten die Gewerbebetriebe weiterhin unabhängig vom tatsächlich erzielten Gewinn. Gegenstand der Hinzurechnungen sind eine Reihe von Betriebsausgaben, insbesondere die Ausgaben für Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen. Diese Ausgaben werden zwar bei der Ermittlung des einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Gewinns als Betriebsaufwand vom Ertrag abgesetzt, müssen jedoch bei der Gewerbesteuer dem Gewinn wieder teilweise hinzugerechnet werden. Diese ertragsunabhängigen Komponenten sind im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 erheblich ausgeweitet und zum Teil verschärft worden.⁴⁷⁹

Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen belasten grundsätzlich jedes Unternehmen.⁴⁸⁰ Besonders betroffen sind allerdings eigenkapitalschwache Betriebe, die auf Fremdfinanzierungen angewiesen sind⁴⁸¹ oder Geschäftsräume und andere Produktionsmittel anmieten müssen. Das Gleiche gilt für Unternehmen, die kapitalintensiv produzieren oder Umstrukturierungen vornehmen, sodass überdurchschnittlich hohe Zinsausgaben anfallen. Des Weiteren führen branchenspezifische und regionale Besonderheiten, wie z. B. hohe Mietpreise in zentralen Innenstadtlagen, zu

479 Vgl. *KBI* (2008c).

480 Kapitalgesellschaften sind in der Regel stärker betroffen als Personengesellschaften, weil die Gewerbesteuer nicht auf die Körperschaftsteuer anrechenbar ist. Vgl. die Ausführungen im Kapitel II.6.1.

481 Als besonders nachteilig erweist sich das, wenn Unternehmen vorsorglich Fremdkapital aufnehmen, weil die Verfügbarkeit von Finanzmitteln durch die Kapitalmärkte nicht gewährleistet erscheint und die Finanzierungskonditionen schwer vorhersagbar sind. Die unternehmerisch richtige, vorsorgliche Beschaffung von Liquidität wird in diesen Fällen durch die Gewerbesteuer bestraft und kann in der Krise zu einer weiteren Verschlechterung der betrieblichen Lage führen. Vgl. *Bier* (2012), S. 234.

einer hohen Belastung.⁴⁸² Bei schwacher Ertragslage können die Hinzurechnungen sogar eine „Scheingewinnbesteuerung“ bewirken: Wenn ein Betrieb einkommensteuerliche Verluste ausweist, aber durch die Hinzurechnung von Zins- und Mietausgaben dennoch ein positiver Gewerbeertrag entsteht, wird unmittelbar in die Substanz eingegriffen und Eigenkapital aufgezehrt. Das kann die Existenz von Betrieben gefährden und damit die Markt- und Wettbewerbsstrukturen erheblich beeinträchtigen.

Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht erschwert die Substanzbesteuerung die Bildung von Eigenkapital in Unternehmen, bremst die Investitionstätigkeit und das wirtschaftliche Wachstum.⁴⁸³ Zudem tritt eine krisenverschärfende Wirkung ein, indem konjunkturbedingte Schwankungen und Beschäftigungsprobleme verstärkt werden.

6.4.4 Verfassungsrechtliche Bedenken

Das BVerfG hat zwar wiederholt festgestellt, dass die Gewerbesteuer mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Es hat darauf verwiesen, dass die Gewerbesteuer durch das Äquivalenzprinzip gerechtfertigt wird. Zudem sei die Gewerbesteuer ausdrücklich in Art. 106 GG erwähnt, was bereits eine hinreichende verfassungsrechtliche Legitimation darstellen würde.⁴⁸⁴

482 Mit hohen Belastungen sind etwa Einzelhandel, Fuhrunternehmen, Tankstellenpächter, Autovermieter, Hotellerie, Gastronomie und andere Dienstleistungsbranchen konfrontiert.

483 Vgl. *Spengel/Zinn* (2010), S. 421: „Die Gewerbesteuer verschlechtert die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands und hemmt die Investitionsbereitschaft, da alternative Kapitalinvestitionen im Vergleich zu Sachinvestitionen begünstigt werden.“

484 In seiner jüngeren Rechtsprechung hat das BVerfG aber zumindest zugestanden, dass weder Art. 106 noch Art. 28 GG eine „institutionelle Garantie ... der Gewerbesteuer“ bedeuten. Daraus folgert das BVerfG: „Die kommunale Finanzautonomie sollte durch eine Garantie des Bestandes der Gewerbeertragsteuer oder einer anderen an der Wirtschaftskraft orientierten Steuer gewährleistet werden.“ Siehe BVerfG 2 BvR 2185/04, 2189/04 vom 27.01.2010, Abschnitt 71.

Dennoch kann diese gewerbesteuerfreundliche Rechtsprechung des BVerfG nicht überzeugen.⁴⁸⁵ Es ist bereits dargelegt worden, dass das Äquivalenzprinzip nicht zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer taugt.⁴⁸⁶ Deshalb ist die Gewerbesteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Daraus folgt, dass die Gewerbesteuer als Sonderertragsteuer⁴⁸⁷ für Gewerbebetriebe gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes verstößt.

Zahlreiche Einzelregelungen der Gewerbesteuer sind ebenfalls als verfassungsrechtlich bedenklich einzuschätzen. Besonders offenkundig ist das bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen.⁴⁸⁸ Diese führen „zur Besteuerung von Aufwand und verstoßen damit gegen das objektive Nettoprinzip“⁴⁸⁹. Dadurch wird die steuerliche Leistungsfähigkeit der Unternehmen überzeichnet, was eine übermäßige Steuerbelastung zur Folge hat. Die Ausweitung der Hinzurechnungen im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 hat somit den ohnehin „verfassungsrechtlich desolaten Zustand“⁴⁹⁰ der Gewerbesteuer noch verschärft.⁴⁹¹

6.4.5 Verstoß gegen die Einfachheit der Besteuerung

Es ist bereits steuersystematisch nicht einzusehen, warum eine zusätzliche Unternehmenssteuer neben Einkommen- und Kör-

485 Vgl. *Montag* (2018), Rz. 2: „Das Bundesverfassungsgericht hat die Rechtfertigung der Gewerbesteuer erneut primär aus dem Äquivalenzprinzip abgeleitet ..., ohne sich inhaltlich mit der überzeugenden Kritik am Äquivalenzprinzip auseinanderzusetzen. Es hat ... dem Gesetzgeber insofern gewissermaßen einen Freifahrtschein ausgestellt, der dem Vorstoß in verfassungsrechtliche kritische Grenzbereiche ... Vorschub leistet.“ Ähnlich *Hartmann* (2008), S. 2496: „Die Gewerbesteuer [steht] trotz berechtigter Kritik an ihrer Verfassungsmäßigkeit in den nächsten Jahren faktisch unter Bestandschutz“ des BVerfG.

486 Vgl. Kapitel II.6.3.

487 Vgl. *Montag* (2018), Rz. 2.

488 Vgl. *Tipke* (2003), 1157: „Dass der Betrieb, der sich verschulden musste, der Zinsen, Mieten, Pachten zahlt, auf diese Beträge auch noch Steuern zahlen soll, [...] ist in der Tat nicht einzusehen.“

489 *Bier* (2012), S. 233.

490 *Montag* (2018), Rz. 2.

491 Ebd.: „Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen [wurden] erheblich ausgeweitet, [...] was dem Leistungsfähigkeitsprinzip klar und diametral entgegensteht.“

perschaftsteuer überhaupt erforderlich sein soll. Zudem werden Steuerzahler und Verwaltung durch die Gewerbesteuer mit komplizierten Gesetzestexten, strittigen Rechtsauffassungen und einer Vielzahl von Verordnungen, Erlassen und Gerichtsurteilen belastet. Die bloße Existenz der Gewerbesteuer verursacht daher erheblichen Mehraufwand bei Steuerplanung, -befolgung und -vollzug.⁴⁹²

Verschärfend kommt hinzu, dass die Gewerbesteuer als Objektsteuer ein Fremdkörper im Ertragsteuersystem ist und dadurch zahlreiche Widersprüche und Abgrenzungsprobleme zur Einkommen- und Körperschaftsteuer auftreten.⁴⁹³ Das schafft Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen und verursacht zahlreiche Verfahren vor den Finanzgerichten. Somit verstößt die Gewerbesteuer klar gegen den Grundsatz einer einfachen und transparenten Besteuerung.⁴⁹⁴

6.4.6 Starke Aufkommensschwankungen

Die Gewerbesteuer verstößt auch gegen den Grundsatz einer möglichst stetigen Einnahmeentwicklung. Sie stellt eine stabile

492 Diese Belastung der Unternehmen tritt übrigens rechtsformunabhängig auf. Auch Personengesellschafter, die die Gewerbesteuer vollständig auf die Einkommensteuer anrechnen können, müssen die Gewerbesteuer aus dem einkommensteuerlichen Gewinn ableiten, diesen mit Hilfe von Zu- und Abschlägen „objektivieren“ und dann die Steuerschuld berechnen und abführen. Vgl. *KBl* (2002a), S. 128.

493 Vgl. *Roser* (2012), S. 201 ff. Besondere Probleme ergeben sich bei der Besteuerung von gewerbesteuerpflichtigen Personengesellschaften. Diese unterliegen zum einen der Gewerbesteuer, die als Objektsteuer die persönlichen Merkmale des Inhabers gerade nicht berücksichtigt. Die Einkommensteuer knüpft hingegen an die Person des Steuerpflichtigen an, sodass der Gewinn nach dem Transparenzprinzip den Gesellschaftern zugeordnet wird. Diese „Transparenzelemente für gewerbesteuerliche Zwecke rückgängig zu machen, verursacht erhebliche Abgrenzungsprobleme, technische Probleme und Rechtsunsicherheiten.“ (ebd., S. 202).

494 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2010), Tz. 394: „Die Mängel der Gewerbesteuer sind hinreichend bekannt. Sie führt zu einer außerordentlichen Verkomplizierung des Unternehmenssteuerrechts.“

Finanzausstattung der Kommunen nicht sicher⁴⁹⁵ und kann daher nicht als „gute“ Gemeindesteuer bezeichnet werden (siehe *Tabelle 6.3*).

Tabelle 6.4: Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
in Mrd. Euro	27,1	27,0	24,5	23,5	24,1	28,4	32,1
+/- ggü. Vorjahr		- 0,4 %	- 10,2 %	- 4,3 %	2,5 %	15,1 %	11,5 %

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
in Mrd. Euro	38,4	40,1	41,0	32,4	35,7	40,4	42,3
+/- ggü. Vorjahr	16,4 %	4,2 %	2,2 %	- 26,5 %	9,2 %	11,6 %	4,7 %

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
in Mrd. Euro	43,0	43,8	45,7	50,1	52,9	55,9
+/- ggü. Vorjahr	1,5 %	1,7 %	4,3 %	8,7 %	5,2 %	5,7 %

Quelle: BMF, *kassenmäßige Steuereinnahmen nach Gebietskörperschaften 1999–2017*.

Das Aufkommen der Gewerbesteuer reagiert besonders empfindlich auf den Konjunkturverlauf. Das führt in wirtschaftlichen Aufschwungsphasen zu hohen Zusatzeinnahmen der Gemeinden und in einer Rezession zu erheblichen Einnahmeausfällen. Bei Gemeinden, die von Gewerbesteuerzahlungen weniger Unternehmen einer Branche abhängig sind, folgen diese Schwankungen sogar der Geschäftslage einer einzelnen Branche.⁴⁹⁶ Diese hohe Konjunkturreakibilität der Gewerbesteuer erschwert eine ver-

495 Vgl. *Jonas* (2010), S. 977: „Die Gewerbesteuereinnahmen ... bilden die Basis für die Finanzierung von Ausgaben, die Bund und Länder den Kommunen aufgrund ihrer Gesetzgebungskompetenz zuordnen können. In dieser Kette ... sind die Kommunen das schwächste Glied. Deshalb ist es letztlich unvernünftig, dass sie zur Finanzierung dieser Aufgaben auf eine Steuer angewiesen sind, die hoch volatil ist und keinen stetigen und planbaren Einnahmefluss garantieren kann.“

496 Das gilt etwa für die Gemeinden Frankfurt a. M. oder Rüsselsheim, die stark von der Entwicklung der Banken- bzw. Automobilbranche abhängig sind.

lässliche kommunale Finanzplanung und verleitet die Gemeinden zu einem prozyklischen Ausgabeverhalten. Das beeinträchtigt das Ziel einer soliden Haushaltsführung auf allen staatlichen Ebenen und steht im Widerspruch zu den Anforderungen des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspakts.

6.4.7 Übermäßige Steuerkraftunterschiede zwischen Gemeinden

Die Gewerbesteuer führt zu unangemessenen Steuerkraftunterschieden zwischen den Gemeinden, selbst wenn diese der gleichen Größenklasse angehören.⁴⁹⁷ Das Aufkommen der Gewerbesteuer ist nämlich umso größer, je höher die Industriedichte und je größer die Ertragskraft der ansässigen Betriebe sind. Von der Gewerbesteuer profitieren somit in erster Linie gewerbereiche und größere Gemeinden. Zudem konnten diese Gemeinden aufgrund der hohen Gewerbesteuereinnahmen schneller ihre Infrastruktur ausbauen, dadurch weitere Gewerbebetriebe anlocken und ihre Steuerkraft noch weiter steigern. Mit dieser Tendenz, die Steuerkraftunterschiede noch zu verstärken, beeinträchtigt die Gewerbesteuer die Erreichung gesamtwirtschaftlicher Ziele. Dazu zählen die Schaffung von Arbeitsplätzen in strukturschwachen Gebieten, die Hebung dort vorhandener Wachstumsreserven und die Verringerung von übermäßigen Unterschieden in der interregionalen Einkommensverteilung.⁴⁹⁸

6.4.8 Beeinträchtigung der kommunalen Willensbildung

Die Gewerbesteuer kann auch ein Hindernis für eine ausgewogene kommunale Willensbildung darstellen. In vielen Gemeinden haben einzelne Gewerbetreibende relativ wenig Einfluss auf die politische Entscheidungsfindung, weil sie gegenüber den sonstigen Gemeindebürgern in der Minderzahl sind. Von einer Gewer-

497 Vgl. *KBI* (2002a), S. 133.

498 Vgl. *KBI* (2002a), S. 135 f.

besteuererhöhung sind somit nur wenige Bürger direkt betroffen, während die große Mehrheit von den zusätzlichen Leistungen der Gemeinde profitiert, ohne allerdings zur Finanzierung herangezogen zu werden.⁴⁹⁹ In Einzelfällen kann die Gewerbesteuer aber auch als Hebel genutzt werden, um Sonderinteressen großer Unternehmen durchzusetzen.⁵⁰⁰ Ein künftiger Zuwachs an Gewerbesteuereinnahmen dient dabei als Lockmittel, das die Gemeinden dazu veranlasst, bei einem Ansiedlungsvorhaben besondere Zugeständnisse zu machen. In beiden Fällen verzerrt die Gewerbesteuer die kommunale Willensbildung und trägt dazu bei, dass bestimmten Gruppen ungerechtfertigte Belastungen oder Vorteile zuteilwerden.

6.5 Reformbedarf

Die Gewerbesteuer lässt sich nicht mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen, verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und weist zahlreiche steuer- und wirtschaftspolitische Mängel auf. Daher besteht in der Finanzwissenschaft ein breiter Konsens, dass die Gewerbesteuer nicht mehr zeitgemäß ist und einen Fremdkörper im nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrecht darstellt.⁵⁰¹ Dies bestätigt die langjährige Forderung des DSI, dass die Gewerbesteuer abgeschafft und durch einen höheren Gemeindeanteil an den Gemeinschaftssteuern ersetzt werden sollte.⁵⁰²

499 Vgl. *BMF-Beirat* (1982), S. 34.

500 Vgl. *Solms* (2011), S. 445: „Zur Sicherung des ‚demokratischen Bandes‘ zwischen Bürgern und Gemeinden kann die Gewerbesteuer nicht beitragen. Inhaber großer Gewerbebetriebe mögen ein Druckmittel gegen Gemeindeväter und -mütter haben, demokratisch ist das sicher nicht. Transparenz besteht nicht.“

501 Jüngst ist diese Einschätzung noch einmal bekräftigt worden. So hat der Präsident des ifo Instituts, *Clemens Fuest*, die nächste Bundesregierung aufgefordert, eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer anzugehen. Auch die Kölner Steuerrechts-Expertin *Johanna Hey* bezeichnet die Reform der Gewerbesteuer als eine der längst überfälligen Strukturreformen im deutschen Unternehmenssteuerrecht. Vgl. *ifo-Institut* (2017) und *Hey* (2017), S. 637.

502 Siehe Kapitel 6.5.2.

Der bisher letzte Versuch, die Gewerbesteuer zu reformieren, ist im Jahr 2010 am Widerstand der kommunalen Spitzenverbände gescheitert. Seitdem sind keine nennenswerten politischen Initiativen für eine Gewerbesteuerreform zu verzeichnen. Auch im Koalitionsvertrag von *CDU*, *CSU* und *SPD* ist nicht von einer Reform der Gewerbesteuer, sondern nur von der Sicherstellung der kommunalen Steuerquellen die Rede. Der Gewerbesteuerabbau ist zwar weiterhin wünschenswert, erscheint jedoch auf absehbare Zeit kaum durchsetzbar zu sein, da nicht zuletzt die Gemeinden nicht bereit sind, auf die Gewerbesteuer(-einnahmen) zu verzichten. Angesichts dieser Ausgangslage sollen zunächst Möglichkeiten aufgezeigt werden, wie die Unternehmen bei der Gewerbesteuer zumindest schnell entlastet werden können.⁵⁰³ Solche Entlastungen sind dringend nötig, da die US-Steuerreform und die aktuellen Steuersenkungen in vielen europäischen Nachbarländern den internationalen Steuerwettbewerb erheblich verschärft haben.⁵⁰⁴

6.5.1 Kurzfristiges Reformziel: Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung⁵⁰⁵

Reformoption 1: Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen abschaffen bzw. entschärfen

Zu den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen zählen eine Reihe von Betriebsausgaben, insbesondere die Ausgaben für Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen.⁵⁰⁶ Diese Ausgaben werden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer grundsätzlich als Betriebsaufwand anerkannt und mindern daher den Gewinn. Bei der

503 Einen aktuellen Entlastungsvorschlag für Kapitalgesellschaften hat Bayern in den Bundesrat eingebracht. Demnach soll die Unternehmenssteuerbelastung sinken, indem eine „teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auch bei der Körperschaftsteuer eingeführt wird.“ Vgl. Bundesrats-Drucksache 325/18 vom 04.07.2018.

504 Vgl. *DSi* (2018b).

505 Vgl. *DSi* (2018a).

506 Vgl. ausführlich *KBI* (2008).

Ermittlung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage sind diese Ausgaben jedoch teilweise dem Gewinn hinzuzurechnen (siehe *Tabelle 6.2*).⁵⁰⁷ Die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer sind besonders problematisch, da sie eine vom Gewinn unabhängige *Kostenbesteuerung* bedeuten. Das kann dazu führen, dass selbst Unternehmen, die (in Krisenzeiten) vorübergehend keine Gewinne erzielen, dennoch Gewerbesteuer zahlen müssen.⁵⁰⁸

Tabelle 6.5: Kostenbelastung durch die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer

Annahmen: Hebesatz: 400 %, Messzahl 3,5 %, Freibetrag überschritten	Betriebsausgaben	fiktiver Zinsanteil	Zinsanteil	hinzuzurechnen (25 %)	GewSt-Belastung
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100,00 €	100 %	100,00 €	25,00 €	3,50 €
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	100,00 €	25 %	25,00 €	6,25 €	0,88 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter	100,00 €	20 %	20,00 €	5,00 €	0,70 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter	100,00 €	50 %	50,00 €	12,50 €	1,75 €

Quelle: EY (2017a), S. 11. Hinweis: Als „fiktiver“ Zinsanteil wird der gesetzlich unterstellte Zinsanteil bezeichnet.

Steuersystematisch widersprechen die Hinzurechnungen diametral dem Nettoprinzip. Dieser elementare Grundsatz der Besteuerung verlangt, dass Betriebsausgaben zwingend den steuerlichen Gewinn mindern. Zudem werden die Gewinne, die z. B. durch Zinseinnahmen nach Abzug von Betriebsausgaben oder (pauschalierter) Werbungskosten erzielt werden, bereits beim

507 Dabei wird ein Hinzurechnungs-Freibetrag von 100.000 Euro berücksichtigt.

508 Unter bestimmten Umständen – z. B. in hochpreisigen Innenstadtlagen, bei relativ niedrigen Gewinnmargen oder starker Fremdfinanzierung – kann es daher zu einer existenzgefährdenden Substanzbesteuerung kommen, die den Betrieben Liquidität und dringend benötigtes Eigenkapital entzieht.

Kapitalgeber erfasst und steuerlich belastet. Durch die Hinzurechnungen kommt es daher zu einer nicht zu rechtfertigenden Doppelbesteuerung. Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen sollten daher gänzlich abgeschafft werden.⁵⁰⁹ Falls dies politisch nicht durchsetzbar ist, sollten die Hinzurechnungen zumindest entschärft werden. Dies wäre durch eine Anhebung des Hinzurechnungsfreibetrags oder einer Absenkung der Hinzurechnungsanteile möglich.⁵¹⁰ Erste politische Initiativen zur Entschärfung der Hinzurechnungen liegen bereits vor.⁵¹¹

Reformoption 2: Absenkung der Gewerbesteuer-Messzahl

Die Gewerbesteuer wird in einem mehrstufigen Verfahren berechnet (siehe *Tabelle 6.2*). Da die Gemeinden den Hebesatz eigenständig festlegen können, entscheiden sie letztlich über die Höhe der Gewerbesteuer. Doch auch der Bundesgesetzgeber hat verschiedene Möglichkeiten, die Gewerbesteuerbelastung zu beeinflussen. Um die Belastung bei unveränderten Hebesätzen zu reduzieren, könnte bspw. die Steuermesszahl von derzeit 3,5 Prozent abgesenkt werden.⁵¹² Die daraus resultierenden Einnahmeausfälle der Gemeinden müssten allerdings zumindest teilweise kompensiert werden, da ansonsten die Gemeinden die Gewerbesteuerhebesätze anheben dürften. Eine solche finanzielle (Teil-)Kompensation könnte durch eine Erhöhung des Gemeindeanteils

509 Vgl. bereits *KBI* (2008).

510 Der Hinzurechnungsfreibetrag beträgt derzeit 100.000 Euro/Jahr. Die Hinzurechnungsquote liegt bei 25 Prozent (siehe *Tabelle 6.5*). Im Übrigen ist der fiktive Zinsanteil bei den Hinzurechnungen im Jahren 2007/2008 und damit in einer Phase mit einem relativ hohen Zinsniveau festgelegt worden. In dem anhaltenden Niedrigzinsumfeld ist daher auch aus diesem Grund eine Korrektur geboten.

511 Das Land Nordrhein-Westfalen forderte die Bundesregierung in einem Bundesratsantrag jüngst auf, den Hinzurechnungsfreibetrag von derzeit 100.000 Euro auf 150.000 oder 200.000 Euro zu erhöhen. Vgl. *Bundesrat* (2018), S. 6.

512 Siehe § 11 GewStG. Die Gewerbesteuermesszahl wurde bereits im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 von maximal 5 Prozent auf 3,5 Prozent reduziert. Dieser Schritt wurde jedoch von Maßnahmen flankiert, die zu einer Erhöhung der Gewerbesteuerbelastung führten (z. B. Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe oder Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände).

an der Umsatz- oder Einkommensteuer erfolgen. Alternativ wäre eine Abschaffung oder Absenkung der Gewerbesteuer-Umlage denkbar, die derzeit in die Haushalte von Bund und Ländern fließt und die kommunalen Nettoeinnahmen aus der Gewerbesteuer reduziert.

Reformoption 3: Erhöhung des Freibetrags für natürliche Personen und Personengesellschaften

Bei der Festsetzung der Gewerbesteuer wird natürlichen Personen und Personengesellschaften ein Freibetrag gewährt. Dieser beträgt seit dem Jahr 2002 unverändert 24.500 Euro und ist durch die seitdem aufgelaufene Inflation erheblich entwertet worden. Um der zwischenzeitlichen Preisentwicklung Rechnung zu tragen, wäre daher eine Anpassung auf rund 30.600 Euro erforderlich.

Aus steuersystematischer Sicht ist der Reformbedarf noch größer. Denn der Freibetrag bei der Gewerbesteuer soll einen fiktiven Unternehmerlohn berücksichtigen, um so die natürlichen Personen und Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften gleichzustellen, die ihren Gewinn um die Geschäftsführergehälter mindern können. Der aktuelle Betrag von 24.500 Euro wird diesem Ansinnen jedoch nicht gerecht, da der Wert der Arbeitsleistung vieler Unternehmer deutlich darüber liegen dürfte. Der Freibetrag sollte daher auf einen Betrag erhöht werden, der den Unternehmenslohn realitätsgerecht widerspiegelt.⁵¹³ Ein höherer Freibetrag hätte auch den Vorteil, dass sich für viele Gewerbetreibende das Besteuerungsverfahren vereinfachen würde, weil z. B. keine Vorauszahlungen mehr anfallen.⁵¹⁴

513 Dafür spricht auch, dass das Bewertungsgesetz auf eine andere Richtgröße beim Unternehmenslohn verweist. In § 202 Abs. 1 Nr. 2d BewG heißt es, dass „ein angemessener Unternehmerlohn“ zu berücksichtigen ist. Dabei wird die „Höhe des Unternehmerlohns [...] nach der Vergütung bestimmt, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde“.

514 Vgl. *BdSt* (2016), S. 24 f. Gemäß § 19 GewStG wird eine Vorauszahlung nur festgesetzt, wenn die zu zahlende Gewerbesteuer mindestens 200 Euro pro Jahr beträgt.

6.5.2 Mittelfristiges Reformziel: Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer

Aufgrund ihrer gravierenden Mängel sollte die Gewerbesteuer mittelfristig vollständig abgebaut werden.⁵¹⁵ Als Ersatz für die Gewerbesteuer würden die Gemeinden zusätzliche Besteuerungsrechte erhalten:

- Erhöhung der Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer,
- Aktivierung des im Grundgesetz bereits vorgesehenen Hebesatzrechts am Gemeindeanteil der Einkommensteuer in begrenzter Höhe,
- Einrichtung eines ähnlichen Hebesatzrechts auch bei der Körperschaftsteuer.

Den Vorschlag zeichnen verschiedene steuer- und finanzpolitische Vorteile aus. So ist es bei Umsetzung dieser Maßnahmen insbesondere möglich, die Gewerbesteuer abzubauen,

- ohne die Gesamtbelastung der Steuerzahler zu erhöhen (*Belastungsneutralität*),
- ohne die kommunalen Steuereinnahmen zu mindern (*Aufkommensneutralität*),
- ohne die kommunale Steuerautonomie zu verletzen (*Verfassungskonformität*).

⁵¹⁵ Das KBI hat wiederholt Vorschläge zum Abbau der Gewerbesteuer vorgelegt. Vgl. KBI (1984), KBI (2002a), KBI (2010b). In den beiden letztgenannten Publikationen wird detailliert dargestellt, welche Mehr- und Mindereinnahmen gesamtstaatlich sowie getrennt nach Bund, Ländern und Gemeinden anfallen und wie die Gewerbesteuer für alle Gebietskörperschaften aufkommensneutral ersetzt werden kann.

Verfassungsrechtliche Anforderungen

Art. 28 GG legt fest, dass die Garantie der kommunalen Selbstverwaltung auch die finanzielle Eigenverantwortung der Gemeinden umfasst. Den Gemeinden steht deshalb eine eigene wirtschaftsbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht zu. Um dieses Verfassungsgebot zu erfüllen, ist jedoch nicht zwingend die Gewerbesteuer erforderlich. Das impliziert bereits der allgemein gehaltene Verweis auf *eine* wirtschaftsbezogene Steuerquelle, ohne eine konkrete Steuerart zu nennen. Auch ein kommunales Hebesatzrecht auf die Einkommen- und die Körperschaftsteuer genügt dieser verfassungsrechtlichen Anforderung, weil das Aufkommen dieser Steuern ebenfalls von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Standorts abhängt.⁵¹⁶

Darüber hinaus ist in Art. 106 Abs. 5 GG⁵¹⁷ bereits die Möglichkeit vorgesehen, ein kommunales Hebesatzrecht auf den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer einzurichten. Zur Aktivierung dieses Hebesatzrechts muss die Verfassung nicht geändert werden. Um auch bei der Körperschaftsteuer ein ähnlich gestaltetes Hebesatzrecht einzuführen, ist hingegen eine Verfassungsänderung notwendig. Dies wäre allerdings ein folgerichtiger Schritt, weil der Bezug zur kommunalen Wirtschaftskraft bei der Körperschaftsteuer noch ausgeprägter ist.⁵¹⁸ Zudem hat die parallele Einführung eines Hebesatzrechts bei beiden Unternehmenssteuern den

516 Das von kommunalen Interessenvertretern immer wieder eingeforderte „Band zwischen Kommune und Wirtschaft“ ist daher gewährleistet. Vgl. *Deutscher Städtetag* (2010), S. 25.

517 „Die Gemeinden erhalten einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Es kann bestimmen, daß die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen.“

518 Die Einkommensteuer knüpft als Bemessungsgrundlage an das Einkommen an, das zu einem Großteil aus Lohneinkünften und nur teilweise aus Gewinneinkünften aus wirtschaftlicher Betätigung besteht. Bei der Körperschaftsteuer bezieht sich die Bemessungsgrundlage hingegen ausschließlich auf Unternehmensgewinne.

Vorteil, dass Personengesellschafter und Kapitalgesellschaften in dieser Hinsicht gleich behandelt werden.

Der Abbau der Gewerbesteuer würde Mindereinnahmen bei den Kommunen verursachen, die allein durch ein begrenztes Hebesatzrecht der Gemeinden auf Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht vollständig kompensiert werden könnten. Die erhöhte Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer erfüllt daher die verfassungsrechtliche Anforderung, das finanzielle Gleichgewicht im Bundesstaat zu wahren und eine Überbelastung einzelner Steuerzahler zu vermeiden.⁵¹⁹ Die grundsätzliche Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer ist in der Verfassung bereits festgeschrieben (Art. 106 Abs. 5 a GG), sodass für eine Erhöhung des kommunalen Anteils die Verfassung nicht geändert werden muss.⁵²⁰ Hinzu kommt, dass die Umsatzsteuer ohnehin das flexible Element der Finanzverfassung darstellt und somit besonders geeignet ist, um bei grundlegenden Steuerrechtsänderungen den finanziellen Ausgleich zwischen Bund und Ländern zu gewährleisten.

Drei Reformbausteine für den Gewerbesteuerabbau

Zur Gestaltung des Hebesatzrechts am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Die kommunale Steuerautonomie wird dadurch gewährleistet, dass die Gewerbesteuer durch ein Hebesatzrecht am Gemeinde-

519 Mit Blick auf die Umsatzsteuerverteilung legt Art. 106 Abs. 3 fest: „Im Rahmen der laufenden Einnahmen haben der Bund und die Länder gleichmäßig Anspruch auf Deckung ihrer notwendigen Ausgaben.“ Von Mindereinnahmen der Kommunen sind auch die Länder tangiert, weil die Kommunen staatsrechtlich zu den Ländern gehören und sich daraus auch eine finanzielle Verantwortung der Länder ableitet („grundsätzliche Vorsorge- und Alimentationspflicht der Länder“). Vgl. *KBl* (2002a), S. 53.

520 Aus finanz- und verfassungsgeschichtlicher Perspektive ist es bemerkenswert, dass die Umsatzsteuerbeteiligung der Kommunen im Jahr 1998 eingeführt worden ist, um die Mindereinnahmen aus dem Wegfall der Gewerbesteuer auszugleichen. Das Verfahren hat sich somit bewährt und kann auch bei einem vollständigen Abbau der Gewerbesteuer zum Einsatz kommen.

anteil der Einkommensteuer ersetzt wird. Der Institutsvorschlag folgt dabei weitgehend den bestehenden Strukturen der Einkommensbesteuerung. So wird in das Quellensteuerverfahren nicht eingegriffen.⁵²¹ Das heißt, der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber bleibt unverändert, um insbesondere kleine und mittlere Unternehmen durch verschiedene Hebesätze nicht zu überlasten. Folglich wird auch der 15-prozentige Gemeindeanteil, der in der Lohnsteuer und in den Einkommensteuervorauszahlungen enthalten ist, wie bisher an die Gemeinden abgeführt. Er dient als Abschlag auf die kommunale Einkommensteuer, deren endgültige Höhe die jeweils hebesatzberechtigten Gemeinden bestimmen.

Das kommunale Hebesatzrecht wird erst im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung angewendet, wobei der Gemeindeanteil im Steuerbescheid separat ausgewiesen wird. Bei einem niedrigen Hebesatz wird ein Teil der bereits gezahlten Lohnsteuer an den Steuerzahler erstattet. Bei erhöhten Hebesätzen wird hingegen eine Nachzahlung des Steuerzahlers fällig, die das Finanzamt an die Wohnsitzgemeinde abführt. Jeder Bürger kann seinem Steuerbescheid entnehmen, wie viel Einkommensteuer er für die Finanzierung kommunaler Leistungen zahlt.

Es muss jedoch Vorsorge getroffen werden, dass das kommunale Hebesatzrecht die ohnehin hohe Einkommensteuerbelastung⁵²² nicht weiter erhöht. Deshalb wird der Hebesatz vorerst auf die Höhe des 15-prozentigen Gemeindeanteils *nach oben* begrenzt. Eine begrenzte Erhöhung der Hebesätze über diese Marke hinaus ist erst dann empfehlenswert, wenn sich die Steuerlast durch einen insgesamt abgesenkten Einkommensteuertarif reduziert. Auch dann ist darauf zu achten, dass die Tarifentlastung nicht vollständig durch das Hebesatzrecht aufgezehrt wird. Auf diese

521 Aus diesem Grund findet das kommunale Hebesatzrecht bei der Abgeltungsteuer keine Anwendung.

522 Vgl. *KBl* (2008b), S. 11 ff und *KBl* (2006b), S. 30 ff. Siehe auch Kapitel II.2.2.

Weise wird dem Verfassungsgebot entsprochen, dass den Kommunen Hebesatzrechte einzuräumen sind, und zugleich wird ein Schutzmechanismus gegen den Anstieg der Steuerbelastung eingebaut.

Zur Gestaltung des Hebesatzrechts am Gemeindeanteil an der Körperschaftsteuer

Der vollständige Abbau der Gewerbesteuer erfordert zunächst eine Anpassung der Körperschaftsteuer. Ansonsten entstünde ein erhebliches Steuergefälle zwischen Kapitalgesellschaften, die nur noch mit 15 Prozent Körperschaftsteuer belastet würden, und Personengesellschaften, die in der Spitze einem Einkommensteuersatz von 45 Prozent unterlägen. Es ist somit sachgerecht, den Körperschaftsteuersatz belastungsneutral anzuheben⁵²³ und die daraus resultierenden Mehreinnahmen teilweise zur Finanzierung des Gewerbesteuerabbaus zu nutzen. Daher werden den Gemeinden ein 15-prozentiger Anteil an der Körperschaftsteuer und ein kommunales Hebesatzrecht auf den Gemeindeanteil eingeräumt. Dabei ist wie bei der Einkommensteuer zu beachten, dass die Erhöhung der Körperschaftsteuer ausreichend Spielraum für ein beschränktes Hebesatzrecht ohne Belastungsverschärfung belässt.

Zur Erhöhung und Aufteilung des kommunalen Umsatzsteueranteils

Das kommunale Hebesatzrecht bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer trägt der kommunalen Steuerautonomie hinreichend Rechnung, kann die kommunalen Mindereinnahmen aus dem Gewerbesteuerabbau aber nicht vollständig kompensieren.

523 Zurzeit beläuft sich bei Kapitalgesellschaften die Gesamtbelastung von einbehaltenen Gewinnen (einschließlich der Gewerbesteuer) auf insgesamt etwa 30 Prozent. Daher wäre bei Wegfall der Gewerbesteuer eine Erhöhung der Körperschaftsteuer auf 25 bis höchstens 30 Prozent empfehlenswert, um den Kommunen ein begrenztes Hebesatzrecht ohne belastungsverschärfende Wirkung einzuräumen. Vgl. *KBl* (2010b), S. 20 f.

Deshalb ist als dritte Maßnahme der bereits bestehende Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer zu erhöhen, um die Gewerbesteuer für die Kommunen aufkommensneutral zu ersetzen.⁵²⁴

Im Grundgesetz ist vorgesehen, dass der kommunale Umsatzsteueranteil durch einen orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssel auf die einzelnen Gemeinden verteilt wird (Art. 106 Abs. 5a GG). Als Kriterien, die das Gewicht der Verteilungsschlüssel bestimmen, schlägt das Institut den örtlichen Netto-Umsatz und ergänzend die örtliche Beschäftigtenzahl vor. Beide Kriterien sind orts- und wirtschaftsbezogen, weil sie in pauschalierender Weise an die lokale Wertschöpfung anknüpfen.⁵²⁵ Sie sind auch einfach zu ermitteln, weil sie auf bestehende amtliche Statistiken aufbauen und deshalb keinen zusätzlichen Aufwand für Unternehmen bedeuten.

Steuer- und finanzpolitische Vorteile

Der vollständige Abbau der Gewerbesteuer bereinigt das Steuerrecht von einer Sonderbelastung der Gewerbebetriebe, die weder mit dem Äquivalenzprinzip noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu rechtfertigen ist. Der Wegfall der überholten Gewerbesteuer trägt auch zur Vereinfachung des Steuerrechts bei und entlastet damit Steuerzahler, Finanzverwaltung und Finanzgerichte. Für die Unternehmen entfällt vor allem die Pflicht,

524 Gemäß § 1 Finanzausgleichsgesetz beträgt der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer derzeit 3,4 Prozent. Für einen vollständigen Ausgleich der kommunalen Mindereinnahmen wäre der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer auf etwa 18 Prozent zu erhöhen. Vgl. *KBI* (2010b), S. 21 f.

525 Grundsätzlich sollte das Kriterium örtlicher Netto-Umsatz stärker gewichtet werden, weil dieser einen nahezu vollständigen und unmittelbaren Bezug zur Wirtschaftskraft aufweist. Die Beschäftigtenzahl hat hingegen eine nivellierende Wirkung, die allzu großen Steuerkraftunterschieden zwischen den Gemeinden entgegenwirkt. Bei der Gewichtung der Verteilungskriterien können somit auch (kommunal-)politische Erfordernisse berücksichtigt werden. Das heißt, dass eine ausgewogene Gewichtung der beiden Kriterien durchaus die Erfolgchancen eines Gewerbesteuerabbaus erhöhen kann. Vgl. *KBI* (2002a), S. 14.

eine Gewerbesteuererklärung und ggf. eine Gewerbesteuerzerlegungserklärung an die Finanzbehörden abzugeben.⁵²⁶ Der wegfallende Verwaltungsaufwand würde die Unternehmen um rund 1,9 Milliarden Euro jährlich entlasten.⁵²⁷

Ein weiterer Vorteil ist die verstärkte Ausrichtung der Gemeindesteuern am Grundsatz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Ersatz der Gewerbesteuer beseitigt daher auch die Gefahr von Substanzeingriffen, die von den ertragsunabhängigen Elementen der Gewerbesteuer ausgehen.

Der Institutsvorschlag weist auch Vorteile in Hinblick auf den nationalen und internationalen Wettbewerb auf. Innerhalb Deutschlands wird der Unternehmens- und Standortwettbewerb nicht mehr durch die Sonderlast der Gewerbesteuer verzerrt. Im internationalen Wettbewerb werden die Unternehmen von einer Steuer befreit, die es in vergleichbarer Form in anderen Ländern nicht gibt.

Des Weiteren wirkt sich die Abschaffung der Gewerbesteuer positiv auf die Finanzausstattung der Kommunen aus. Die Gemeinden sind nicht mehr dem stark schwankenden Aufkommen aus der Gewerbesteuer ausgesetzt, sondern werden durch die höhere Beteiligung an der Umsatzsteuer mit einer deutlich stabileren Einnahmequelle ausgestattet. Das verringert die prozyklischen Einflüsse auf das Ausgabeverhalten der Kommunen und reduziert die übermäßigen Steuerkraftunterschiede, insoweit diese auf die Gewerbesteuer zurückgehen. Durch die Hebesatzrechte auf den Gemeindeanteil von Einkommen- und Körperschaftsteuer wird

526 Siehe § 14a GewStG.

527 Vgl. WebSKM – Datenbank aller Informationspflichten, unter: <https://www-skm.de-statis.de/webskm/online/>, abgerufen am 28.10.2018. Das Statistische Bundesamt listet in der Datenbank auf, welcher Erfüllungsaufwand den Bürgern und der Wirtschaft durch die Befolgung einer bundesrechtlichen Vorschrift entsteht. Die Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung betrifft rund 2,97 Millionen Unternehmen und verursacht jährliche Kosten von insgesamt 1,86 Milliarden Euro.

ein disziplinierender Steuerwettbewerb weiterhin ermöglicht. Die Begrenzung der Hebesatzrechte nach *oben* trägt dabei den Bedürfnissen der Steuerzahler Rechnung, die durch dieses Sicherungselement vor einer weiteren Verschärfung der ohnehin zu hohen Steuerbelastung geschützt werden.

Schließlich dürfte sich auch die finanzpolitische Willensbildung in den Gemeinden verbessern. Der im Steuerbescheid ausgewiesene Gemeindeanteil an der Einkommensteuer erhöht die *Merklichkeit* der kommunalen Steuerbelastung. Das führt den Steuerzahlern noch deutlicher vor Augen, dass zwischen Hebesatzerhöhungen und zusätzlichen Gemeindeausgaben ein enger Zusammenhang besteht.⁵²⁸ Dies könnte das Kostenbewusstsein der kommunalpolitischen Akteure und die demokratische (Finanz-)Kontrolle in der Gemeindevertretung stärken.

6.6 Fazit und Empfehlungen

Der Befund und die Handlungsempfehlungen des Instituts lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Tabelle 6.6: Reformbedarf bei der Gewerbesteuer

Mängel der Gewerbesteuer:

- Keine Rechtfertigung durch Äquivalenzprinzip
- Verstoß gegen Leistungsfähigkeitsprinzip
- Steuer- und wirtschaftspolitische Mängel

⁵²⁸ Vgl. *Däke* (2011), S. 35.

Kurzfristiges Reformziel: Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung

- Abschaffung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen
- Absenkung der Gewerbesteuer-Messzahl
- Erhöhung des Freibetrags für natürliche Personen und Personengesellschaften

Mittelfristiges Reformziel: Gewerbesteuerabbau mit drei Reformbausteinen:

- Kommunales Hebesatzrecht auf Gemeindeanteil der Einkommensteuer
- Ähnliches Hebesatzrecht auf Körperschaftsteuer sowie Anpassung des Körperschaftsteuersatzes
- Erhöhung des Gemeindeanteils an Umsatzsteuer

Vorteile des Gewerbesteuerabbaus:

- Belastungsneutral für Steuerzahler
- Aufkommensneutral für Kommunen
- Verfassungskonform (kommunale Steuerautonomie gewahrt)

Eigene Darstellung.

Von Entlastungen bei der Gewerbesteuer würden insbesondere Kapitalgesellschaften profitieren. Das liegt daran, dass Personengesellschaften die Gewerbesteuer weitgehend auf die Einkommensteuer anrechnen können. Daher sollte die Reform der Gewerbesteuer durch weitere Entlastungen – etwa durch Einkommensteuersenkungen und die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags – ergänzt werden, um die Standortbedingungen für alle Unternehmen zu verbessern.