

Reform der Unternehmensbesteuerung: Ansatzpunkte für schnelle Entlastungen bei der Gewerbesteuer

von Jens Lemmer

Zehn Jahre nach der letzten großen Reform rückt die Unternehmensbesteuerung wieder zunehmend in den Fokus der Politik. Vor allem die aktuellen Entwicklungen im Ausland, wie etwa die Ende 2017 beschlossene Steuerreform in den USA, werfen die Frage auf, ob das deutsche Unternehmenssteuerrecht noch wettbewerbsfähig ist. Daten des Bundesfinanzministeriums zeigen, dass Unternehmen in Deutschland bereits im europäischen Vergleich überdurchschnittlich hoch belastet werden. So wird in Deutschland der Gewinn von Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene – bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 Prozent – mit 29,8 Prozent belastet.¹ Die Steuerbelastung in Deutschland liegt damit um ein Drittel über dem EU-Durchschnitt von 22,4 Prozent – nur in vier EU-Staaten fällt die Belastung noch höher aus (siehe Abb. A1 im Anhang). Wird die Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften auf Unternehmens- und Anteilseignerebene betrachtet, liegt die Steuerbelastung in Deutschland mit 48,3 Prozent rund ein Viertel über dem EU-Durchschnitt von 38,9 Prozent (siehe Abb. A2). Daher ist Deutschland der Gruppe der europäischen Hochsteuerländer zuzuordnen.

Hinzu kommt, dass die Entwicklung in Deutschland und im übrigen Europa in gegensätzliche Richtungen verläuft. In Deutschland haben die steigenden Gewerbesteuer-Hebesätze für einen schleichenden Anstieg der Steuerbelastung gesorgt. Dies ist besonders bei Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern sichtbar, in denen ein Großteil des Gewerbesteueraufkommens generiert wird. In diesen Gemeinden hat sich die Belastung durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von 30,9 Prozent (2009) auf 31,6 Prozent (2016) erhöht. Hingegen ist in diesem Zeitraum die Belastung im EU-Durchschnitt von 23,5 Prozent auf 22,5 Prozent gesunken (siehe Abb. A3).

In der deutschen Steuergesetzgebung hat zuletzt die Entlastung von Unternehmen keine Rolle gespielt. Stattdessen hat sich die Politik fast ausschließlich auf die Bekämpfung von Steuergestaltung und Steuervermeidung konzentriert.² Dazu hat die Erwartung beigetragen, dass sich durch eine verstärkte Kooperation der OECD-Staaten – vor allem im Rahmen des BEPS-Projekts – der internationale Steuerwettbewerb abschwächen wird. Spätestens mit der Steuerreform in den USA ist offenkundig, dass dies Wunschenken ist. Denn der verschärfte Wettbewerbsdruck verändert auch in Europa die steuerpolitische Landschaft. So planen mit Belgien und Frankreich

¹ Es handelt sich dabei um die nominale bzw. tarifliche Steuerbelastung.

² Beispiele hierfür sind die Einschränkung der straffbefreienden Selbstanzeige, der Schutz vor Manipulationen an elektronischen Registrierkassen, das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (Panama Papers), die Lizenzschanke und weitere Maßnahmen zur Umsetzung des BEPS-Projektes in das nationale Steuerrecht.

zwei bisherige Hochsteuerländer weitgehende Steuersenkungen für Unternehmen.³ Italien hatte bereits im Jahr 2017 die Belastung von Kapitalgesellschaften auf rund 28 Prozent und damit unter das deutsche Niveau reduziert. Auch Großbritannien hat im Zuge des EU-Austritts weitere Steuersatzsenkungen angekündigt.⁴ Falls die Politik auf diese Entwicklung nicht reagiert, wird Deutschland unter den großen Industriestaaten künftig eine der höchsten Steuerbelastungen für Unternehmen aufweisen.

Vor diesem Hintergrund ist es bezeichnend, dass inzwischen von einer *post-BEPS-Ära*⁵ die Rede ist, in der die Nationalstaaten wieder zunehmend darauf achten, ihre steuerlichen Standortbedingungen zu verbessern. Diesem Trend wird sich auch Deutschland nicht dauerhaft entziehen können. Bereits bei der letzten Unternehmenssteuerreform hat sich gezeigt, dass der internationale Steuerwettbewerb den deutschen Gesetzgeber – wenn auch vergleichsweise spät – zum Handeln zwingt.⁶ Auch wenn die Unternehmensbesteuerung im Bundestagswahlkampf kaum eine Rolle spielte und im Koalitionsvertrag von Union und SPD weitgehend ausgeklammert wurde, hat die Politik doch erkannt, dass der Druck auf den Standort Deutschland zunimmt.⁷

Ein naheliegender Ansatzpunkt für eine Reform, die die Wettbewerbsfähigkeit stärkt, wäre die Gewerbesteuer. In der Finanzwissenschaft besteht ein breiter Konsens, dass die Gewerbesteuer nicht mehr zeitgemäß ist und einen Fremdkörper im nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrecht darstellt. 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. Fuest weist darauf hin, dass die Gewerbesteuer nicht nur die ansässigen Unternehmen belastet, sondern auch die Arbeitnehmer trifft, weil etwa die Hälfte der Belastung infolge von Gewerbesteuererhöhungen auf diese überwältigt wird.⁸ Auch die Kölner Steuerrechts-Expertin Johanna Hey bezeichnet die Reform der Gewerbesteuer als eine der längst überfälligen Struktur reformen im deutschen Unternehmenssteuerrecht.⁹ Dies bestätigt erneut die langjährige Forderung des DSI, dass die Gewerbesteuer abgeschafft und durch einen höheren Gemeindeanteil an den Gemeinschaftssteuern ersetzt werden sollte.¹⁰

Der bisher letzte Versuch, die Gewerbesteuer zu reformieren, ist im Jahr 2010 am Widerstand der kommunalen Spitzenverbände gescheitert. Seitdem sind allerdings politisch relevante Entwicklungen zu verzeichnen. Zum einen ist der Reformbedarf bei der Gewerbesteuer noch größer geworden, weil zahlreiche Gemeinden die Hebesätze weiter erhöht haben. Zum anderen haben sich die finanzpoliti-

3 In Frankreich soll die Steuerbelastung für Unternehmen schrittweise auf 25 Prozent (2022) und in Belgien auf 20 Prozent (2020) sinken.

4 Des Weiteren hat die schwedische Regierung angekündigt, den derzeitigen Körperschaftsteuersatz von 22 Prozent bis zum Jahr 2021 sukzessive auf 20,6 Prozent abzusenken. In einem ersten Schritt soll der Steuersatz zum 1.1.2018 auf 21,4 Prozent reduziert werden.

5 Vgl. *IDW* (2017), S. 4.

6 Die Notwendigkeit der Unternehmenssteuerreform 2008 wird im Gesetzentwurf wie folgt begründet: „Deutschland muss auch in Zukunft im internationalen Steuerwettbewerb bestehen können.“ Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD* (2007), S. 29.

7 Der ehemalige Bundesfinanzminister Schäuble hat bereits im Jahr 2017 mehrfach betont, dass Deutschland eine Reform der Unternehmenssteuern braucht, um wettbewerbsfähig zu bleiben. Nach dem Inkrafttreten der US-Steuerreform werden vor allem in der Union, aber zum Teil auch in der SPD Forderungen laut, dass die Politik auf die aktuellen Entwicklungen reagieren muss. Vgl. *Schäfer* (2018).

8 Vgl. *ifo-Institut* (2017): „Die negativen Lohneffekte steigender Gewerbesteuern treffen vor allem niedrig qualifizierte Arbeitnehmer, junge Arbeitnehmer und Frauen.“

9 Vgl. *Hey* (2017), S. 637.

10 Vgl. u. a. *KBI* (2002) und (2008) sowie *DSi* (2013), S. 204 ff.

schen Rahmenbedingungen seit dem Jahr 2010 stark verbessert. So erzielen die öffentlichen Haushalte seit dem Jahr 2014 hohe Überschüsse. Die Steuereinnahmen liegen nicht nur absolut, sondern auch in Relation zur Wirtschaftsleistung auf Rekordniveau – mit weiter stark steigender Tendenz in der aktuellen Legislaturperiode.¹¹ Dieses günstige Umfeld sollte die Politik nutzen, um nach langem steuerpolitischen Stillstand einen erneuten Reformanlauf bei der Gewerbesteuer zu starten. Aus politikökonomischer Sicht hat die gute Finanz- und Wirtschaftslage jedoch den Nachteil, dass die Einnahmen aus der Gewerbesteuer deutlich gestiegen sind und die Kommunen daher wenig Bereitschaft zeigen, auf die ergiebige Steuerquelle zu verzichten. Auch im Koalitionsvertrag von Union und SPD ist nicht von einer Reform der Gewerbesteuer, sondern nur von der Sicherstellung der kommunalen Steuerquellen die Rede.¹² Angesichts dieser Ausgangslage soll im Folgenden untersucht werden, welche kurzfristigen Reformoptionen neben dem mittelfristig weiterhin anzustrebenden Gewerbesteuerabbau denkbar sind.

Entlastungen bei der Gewerbesteuer können allerdings nur ein Baustein einer grundlegenden Reform der Unternehmensbesteuerung sein. Da Personengesellschaften die Gewerbesteuer weitgehend auf die Einkommensteuerschuld anrechnen können, profitieren von einer reduzierten Gewerbesteuerbelastung vor allem Kapitalgesellschaften. Um auch Personengesellschaften zu entlasten, sind daher weitere Reformen nötig. Besonders groß ist der Handlungsbedarf beim Einkommensteuertarif.¹³ Hier gilt es, den Mittelstandsbauch abzufachen und den Spitzensteuersatz erst später – ab einem zu versteuernden Einkommen von 80.000 Euro – greifen zu lassen.¹⁴ Darüber hinaus sollte der Solidaritätszuschlag spätestens im Jahr 2020 komplett entfallen.¹⁵ Ein solches Reformpaket, das sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften entlastet, wäre die richtige Antwort auf den zunehmenden internationalen Steuerwettbewerb.

Die Gewerbesteuer im Überblick

Die Gewerbesteuer ist eine Real- bzw. Objektsteuer, die gewerbliche Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes belastet.¹⁶ Das Aufkommen steht den Gemeinden zu, die auch den Gewerbesteuerhebesatz festlegen können. Ein Teil des Aufkommens fließt über die Gewerbesteuerumlage an den Bund und die Länder. Die Gewerbesteuereinnahmen sind in den letzten Jahren deutlich gestiegen – von 35,7 Milliarden Euro (2010) auf 53,1 Milliarden Euro (2017).¹⁷ Bis zum Jahr 2022 ist mit einem weiteren Zuwachs auf 61,2 Milliarden Euro zu rechnen.

11 Die Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Kommunen steigen von 734 Milliarden Euro (2017) auf voraussichtlich 858 Milliarden Euro (2021) – das ist jedes Jahr ein Zuwachs um rund 30 Milliarden Euro.

12 Vgl. *CDU, CSU und SPD* (2018), S. 117.

13 Vgl. *DSi* (2017a).

14 Vgl. *DSi* (2017b) und (2017c).

15 Vgl. *DSi* (2017d).

16 Nicht gewerbesteuerpflichtig sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Freie Berufe und Selbstständige.

17 Quelle: Steuerschätzung November 2017. Es handelt sich jeweils um die Bruttoeinnahmen, also ohne Abzug der Gewerbesteuer-Umlage.

Tabelle 1: Wichtige Merkmale der Gewerbesteuer auf einen Blick

Steuergegenstand	Gewerbebetrieb
Bemessungsgrundlage	Gewerbeertrag
Steermesszahl	3,5 %
Hebesatz	gemeindespezifisch (mind. 200 %)
Steuerschuldner	Kapitalgesellschaft bzw. Anteilseigner (Personengesellschaft)
Steuerbefreiungen (Auswahl)	Freibetrag von 24.500 Euro für natürliche Personen und Personengesellschaften
Gesetzgebungskompetenz	Bund (Bemessungsgrundlage), Kommunen (Hebesatz)
Ertragshoheit	Gemeinden/Gewerbesteuer-Umlage: Bund und Länder
Aufkommen*	53,1 Mrd. Euro (2017)
Aufkommensentwicklung	Stark steigend (2010-2017: + 40 %)
Anteil Gesamteueraufkommen	7,2 %

Quelle: Eigene Darstellung. * Bruttoaufkommen (einschließlich Gewerbesteuer-Umlage).

Steuerpolitische Bewertung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist eine überholte Steuer, die weder mit dem Äquivalenz- noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden kann. Zudem ist die Gewerbesteuer mit zahlreichen steuer- und wirtschaftspolitischen Mängeln behaftet.¹⁸ Zur Verdeutlichung sei an dieser Stelle lediglich auf die problematischen Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer hingewiesen. Gegenstand dieser Hinzurechnungen sind eine Reihe von Betriebsausgaben, insbesondere die Ausgaben für Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen. Diese Ausgaben werden bei der Ermittlung des einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinns als Betriebsaufwand vom Ertrag abgesetzt, müssen jedoch bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Ertrags teilweise dem Gewinn hinzugerechnet werden. Durch diese Kostenbesteuerung wirkt die Gewerbesteuer potenziell krisenverschärfend, weil der steuerlich zugeschriebene Gewinn¹⁹ höher ausfällt als der tatsächlich erzielte Gewinn und es daher zu einer Besteuerung von „Scheingewinnen“ kommen kann.

Darüber hinaus stellt die Gewerbesteuer eine erhebliche Bürokratiebelastung für die Unternehmen dar. Durch die Gewerbesteuer werden diese mit komplizierten Gesetzestexten, strittigen Rechtsauffassungen und einer Vielzahl von Verordnungen, Erlassen und Gerichtsurteilen konfrontiert. Vor allem die Widersprüche und Abgrenzungsprobleme zur Einkommens- und Körperschaftsteuer schaffen Rechtsunsicherheit und führen zu zahlreichen Verfahren vor den Finanzgerichten. Die bloße Existenz der Gewerbesteuer verursacht daher erheblichen Mehraufwand bei Steuerplanung, -befolgung und -vollzug. Allein durch die Pflicht, eine Gewerbesteuererklärung abzugeben, werden die Unternehmen laut Statistischem Bundesamt jährlich in Höhe von 1,9 Milliarden Euro belastet.²⁰

¹⁸ Vgl. dazu ausführlich *DSi* (2013), S. 190 ff.

¹⁹ D. h. der Gewerbeertrag, der sich aus dem einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn abzüglich Kürzungen und zuzüglich Hinzurechnungen ergibt (siehe Tabelle 2).

²⁰ Vgl. WebSKM – Datenbank aller Informationspflichten, unter: <https://www-skm.destatis.de/webskm/online/>, abgerufen am 28.02.2018. 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.

Zudem ist die Belastungswirkung der Gewerbesteuer abhängig von der Rechtsform der steuerpflichtigen Unternehmen. So können Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 380 Prozent pauschal auf die Einkommensteuer anrechnen. Unternehmen, die der Einkommensteuer unterliegen, werden daher – je nach Gewerbesteuerhebesatz der Sitzgemeinde – weitgehend von der Gewerbesteuer entlastet. Durch die Unternehmensteuerreform 2008 hat sich die Gewerbesteuer daher zunehmend zu einer „Sondersteuer für Kapitalgesellschaften“ entwickelt (siehe auch *Tabelle A5* im Anhang).²¹

Gewerbesteuerabbau wünschenswert, aber derzeit nicht realistisch

Das Institut hat einen Vorschlag unterbreitet, wie die Gewerbesteuer belastungsneutral für die Steuerzahler, aufkommensneutral für die Kommunen und verfassungskonform – also unter Wahrung der kommunalen Steuerautonomie – abgeschafft werden kann.²² Das Reformmodell besteht aus drei Bausteinen:

- Einführung eines begrenzten kommunalen Hebesatzrechts auf den Gemeindeanteil der Einkommensteuer
- Einführung eines ähnlichen Hebesatzrechts bei der Körperschaftsteuer sowie Anpassung des Körperschaftsteuersatzes
- Erhöhung des Gemeindeanteils an Umsatzsteuer

Die Kommunen sind bisher jedoch nicht bereit, auf die hohen Einnahmen aus der Gewerbesteuer zu verzichten.²³ Eine realistische Reformchance bestand zuletzt in den Jahren 2009/2010, als die Gewerbesteuereinnahmen im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise deutlich zurückgegangen waren. Da ein solcher Einnahmerückgang aktuell angesichts der guten Wirtschaftslage nicht zu erwarten ist, sondern das Aufkommen weiterhin kräftig steigen dürfte, ist ein politisches Zeitfenster für eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer momentan nicht erkennbar.

Impulse könnten zwar von dem wiederaufgelebten Vorhaben ausgehen, die Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Frankreich anzugleichen. Beide Staaten wollen sich bis Ende 2018 auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage und einen Steuersatz-Korridor bei den Unternehmenssteuern verständigen.²⁴ Da in Frankreich keine vergleichbare Steuer existiert, stellt die Gewerbesteuer ein erhebliches Hemmnis bei der geplanten Harmonisierung dar. Allerdings gab es in der Vergangenheit bereits mehrere Anläufe für eine zwischen Deutschland und Frankreich abgestimmte Reform der Unternehmensbesteuerung, sodass die politische Relevanz der aktuellen Initiative abzuwarten bleibt.

21 Vgl. *Roser* (2014), S. 9. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 ist die pauschale Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer von 180 Prozent auf 380 Prozent erhöht worden.

22 Vgl. *DSi* (2013), S. 204 ff sowie *KBI* (2010) und (2002).

23 Vgl. z. B. *Deutscher Städtetag* (2018), S. 37 f.: „Daher sieht der Deutsche Städtetag keinerlei Möglichkeiten zum Verzicht auf Steuereinnahmen. [...] Dies gilt insbesondere für die Gewerbesteuer [...].“

24 Vgl. *Mussler* (2018). Die steuerrechtlichen Details des Vorhabens sollen bis Jahresende in einem bilateralen Vertrag festgehalten werden.

Ansatzpunkte für eine Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung

Wenngleich der vollständige Abbau der Gewerbesteuer zeitnah kaum durchsetzbar erscheint, sollten doch zumindest kleinere Reformschritte möglich sein. Daher werden im Folgenden verschiedene Ansatzpunkte dargestellt, wie die Gewerbesteuerbelastung reduziert werden könnte.

Reformoption 1: Absenkung der Gewerbesteuer-Messzahl

Die Gewerbesteuer wird in einem mehrstufigen Verfahren berechnet, das in *Tabelle 2* dargestellt ist. 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.²⁵ 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 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.

Tabelle 2: 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

Quelle: Eigene Darstellung.

²⁵ 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).

Reformoption 2: Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen abschaffen bzw. entschärfen

Zu den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen zählen eine Reihe von Betriebsausgaben, insbesondere die Ausgaben für Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen.²⁶ Diese Ausgaben werden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer grundsätzlich als Betriebsaufwand anerkannt und mindern daher den Gewinn. Bei der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage sind diese Ausgaben jedoch teilweise dem Gewinn hinzuzurechnen (siehe *Tabelle 3*). Dabei wird ein Hinzurechnungs-Freibetrag von 100.000 Euro berücksichtigt.

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. Unter bestimmten Umständen – etwa bei Innenstadtlage mit hohen Mietpreisen, in Branchen mit niedrigen Gewinnmargen oder bei stark fremdfinanzierten Unternehmen – kann es daher zu einer existenzgefährdenden Substanzbesteuerung kommen, die den Betrieben Liquidität und dringend benötigtes Eigenkapital entzieht.²⁷

Tabelle 3: 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 (2017), 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 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.²⁸ Falls dies politisch nicht durchsetzbar ist, sollten die Hinzurechnungen zumindest entschärft

²⁶ Vgl. ausführlich KBI (2008).

²⁷ Verschärfend kommt hinzu, dass die Finanzverwaltung dazu neigt, die Hinzurechnungsvorschriften sehr weit auszulegen. Das kann bei Betriebsprüfungen zu höheren Belastungen führen und dadurch zahlreiche Rechtsstreitigkeiten provozieren. Vgl. BDI/VCI (2017), S. 26.

²⁸ Vgl. bereits KBI (2008).

werden.²⁹ Dies wäre durch eine Anhebung des Hinzurechnungsfreibetrags oder eine Absenkung der Hinzurechnungsanteile möglich.³⁰

Reformoption 3: Betriebsausgabenabzug wiedereinführen

Vor dem Jahr 2008 war die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die Gewerbesteuer wurde daher bei der Bemessung der Einkommen- und Körperschaftsteuer berücksichtigt und minderte folglich auch ihre eigene Bemessungsgrundlage. Die Unternehmenssteuerreform 2008 hat diese Regelung abgeschafft und im Gegenzug z. B. den Körperschaftsteuersatz von 25 auf 15 Prozent reduziert und die Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ausgeweitet. Um die Gewerbesteuerbelastung zu reduzieren, wäre es denkbar, die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer wiedereinzuführen. Das hätte den Nebeneffekt, dass bei einer Anhebung der Gewerbesteuerhebesätze – unter ansonsten gleichen Bedingungen – das Einkommen- und Körperschaftsteueraufkommen von Bund und Ländern zurückgehen würde, weil der Abzug der Gewerbesteuer die Bemessungsgrundlage reduziert. Dadurch würden zwar Bund und Länder für die politischen Entscheidungen der Gemeinden in finanzielle Mitverantwortung genommen, doch könnte genau das dazu beitragen, dass der Bund und vor allem die Länder stärker auf eine Begrenzung des Hebesatzanstiegs hinwirken.³¹ Da der Bund sich aber nachdrücklich für die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer ausgesprochen hat, sind die Chancen für eine Wiedereinführung dieser Regelung gering.³²

Reformoption 4: 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 jedoch 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.³³ Ein höherer Freibetrag hätte auch den Vorteil, dass sich für viele Gewerbetreibende das Besteuerungsverfahren vereinfachen würde, weil beispielsweise keine Vorauszahlungen mehr anfallen.³⁴

²⁹ Die Hinzurechnungstatbestände sind durch die Unternehmenssteuerreform 2008 neu geregelt und durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009 geringfügig abgemildert worden.

³⁰ Der Hinzurechnungsfreibetrag beträgt derzeit 100.000 Euro/Jahr. Die Hinzurechnungsquote liegt bei 25 Prozent (siehe *Tabelle 2*). 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.

³¹ Vgl. dazu die Ausführungen zur Reformoption 6 (S. 10).

³² Vgl. Fraktionen der *CDU/CSU* und *SPD* (2007), S. 30.

³³ 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“.

³⁴ Vgl. *BdSt* (2016), S. 24f. Gemäß § 19 GewStG wird eine Vorauszahlung nur festgesetzt, wenn die zu zahlende Gewerbesteuer mindestens 200 Euro pro Jahr beträgt.

Reformoption 5: Anrechenbarkeit auf die Einkommensteuer erhöhen

Bei Personengeschaftern wird die Gewerbesteuer pauschal auf die Einkommensteuer angerechnet.³⁵ Bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 Prozent werden daher die Betriebe – unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags – vollständig von der Gewerbesteuer entlastet, sofern die Gewerbesteuer die zu zahlende Einkommensteuer nicht übersteigt. Kapitalgesellschaften können hingegen die Gewerbesteuer nicht auf die Körperschaftsteuer anrechnen (siehe die Beispielrechnungen in *Tabelle A4* im Anhang).³⁶

Die Unternehmenssteuerreform 2008 sollte Personengesellschaften durch die Ausweitung der Anrechenbarkeit gemäß § 35 EStG weitgehend von der Gewerbesteuer entlasten.³⁷ Dieses Ziel ist jedoch nicht flächendeckend erreicht worden und in den letzten Jahren durch den Anstieg der Gewerbesteuerhebesätze zunehmend unterlaufen worden. So ist in Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern, die auch einen Großteil des Gewerbesteueraufkommens generieren, der durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz von 432 Prozent auf 451 Prozent angestiegen. Nimmt man zudem die 100 einwohnerstärksten Städte in den Blick, so liegt der Gewerbesteuerhebesatz in 88 Städten bei über 400 Prozent und in 58 Städten sogar bei 450 Prozent oder mehr. Eine vollständige Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ist daher in den größeren Städten eher die Ausnahme als der politisch gewünschte Regelfall.

Um Personengesellschaften zukünftig möglichst vollständig von der Gewerbesteuer zu entlasten, könnte zwar die Anrechenbarkeit auf die Einkommensteuer erneut ausgeweitet werden. Da die Gemeinden eigenständig den Gewerbesteuerhebesatz festlegen können, drohen jedoch negative Rückwirkungen auf die kommunale Hebesatzpolitik. So könnte eine erhöhte Anrechenbarkeit die Gemeinden dazu veranlassen, den Gewerbesteuerhebesatz anzuheben, ohne dadurch die effektive Belastung der ansässigen Personengesellschaften zu erhöhen. Dieser Effekt war bereits nach der Unternehmenssteuerreform 2008 zu beobachten, die den Anrechnungsfaktor von 1,8 auf 3,8 erhöht hat. So haben Gemeinden mit einem hohen Anteil an Einzelunternehmen und Personengesellschaften den Gewerbesteuerhebesatz tendenziell stärker erhöht als die übrigen Gemeinden.³⁸ Bei einer weiteren Anhebung des Anrechnungsfaktors ist somit zu befürchten, dass wiederum ein Fehlanreiz zu Gewerbesteuererhöhungen geschaffen wird. Da die Hebesatzpolitik der Gemeinden häufig auf ihr Umfeld ausstrahlt, kann dies auch in den Nachbargemeinden zu Hebesatzsteigerungen führen. Im Ergebnis drohen dann Gewerbesteuererhöhungen auf breiter Front. Daher ist eher davon abzuraten, die Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer zu erhöhen.

35 Vgl. § 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 400 Prozent auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Die Einkommensteuer wird jedoch maximal bis auf 0 Euro ermäßigt. Wenn die Gewerbesteuer die Einkommensteuer – etwa aufgrund von gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen – übersteigt, findet somit keine Erstattung des überschüssigen Gewerbesteuerbetrags statt.

36 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 (zzgl. Solidaritätszuschlag).

37 Siehe Fraktionen der CDU/CSU und SPD (2007), S. 32.

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

Reformoption 6: Maßnahmen zur Begrenzung des Hebesatzanstiegs

Wie bereits dargestellt, sind vor allem in den größeren Städten die Gewerbesteuerhebesätze deutlich gestiegen.³⁹ Aufgrund der verfassungsrechtlich garantierten Steuerautonomie der Gemeinden⁴⁰ ist es zwar nicht direkt möglich, weitere kommunale Belastungsverschärfungen zu unterbinden. Da der Bund und vor allem die Länder über die Finanzausstattung der Gemeinden entscheiden, können sie aber durchaus mäßigend auf die Hebesatzentwicklung einwirken. Neben der strikten Einhaltung des Konnexitätsprinzips⁴¹ sollte auch sichergestellt werden, dass Gemeinden, die an Länderprogrammen zur kommunalen Altschuldentilgung teilnehmen, nicht von den Ländern zu Hebesatzerhöhungen angehalten werden.⁴² Darüber hinaus sollten die Länder gewährleisten, dass vom kommunalen Finanzausgleich keine Fehlanreize zu Steuererhöhungen ausgehen. Konkret sollten sie dabei auf eine Anhebung der sogenannten Nivellierungshebesätze verzichten, da ansonsten eine Hebesatzspirale nach oben droht.⁴³

Fazit: Gewerbesteuerbelastung zumindest durch begrenzte Reformen reduzieren

Die Gewerbesteuer ist eine überholte Unternehmenssteuer mit gravierenden Mängeln. Besonders problematisch sind die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen. Während das Nettoprinzip verlangt, dass Betriebsausgaben den Gewinn mindern und somit keine steuerliche Zusatzlast bewirken, fällt auf Zinsen, Mieten, Lizenzentgelte oder Leasingraten anteilig Gewerbesteuer an. Diese Kostenbesteuerung ist ein Fremdkörper in einem zeitgemäßen Unternehmenssteuersystem, das nur tatsächlich entstandene Gewinne, nicht aber „Scheingewinne“ belasten darf. Die Gewerbesteuer sollte daher abgeschafft werden. Das Institut hat ein Reformmodell vorgelegt, das den vollständigen Gewerbesteuerabbau und eine höhere Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftssteuern vorsieht. Eine solche grundlegende Reform erscheint jedoch auf absehbare Zeit kaum durchsetzbar zu sein, da die Gemeinden nicht bereit sind, auf die Gewerbesteuer(-einnahmen) zu verzichten. Kurz- und mittelfristig gilt es daher, zumindest die Gewerbesteuerbelastung zu reduzieren. Hierfür gibt es verschiedene Ansatzpunkte:

1. Absenkung der Gewerbesteuer-Messzahl
2. Abschaffung bzw. Entschärfung der Hinzurechnungen
3. Wiedereinführung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe
4. Erhöhung des Freibetrags für natürliche Personen und Personengesellschaften
5. Erhöhung der Anrechenbarkeit auf die Einkommensteuer
6. Ergänzende Maßnahmen zur Begrenzung des Hebesatzanstiegs

³⁹ Siehe Seite 10.

⁴⁰ Siehe Art. 106 Abs. 6 GG.

⁴¹ Nach dem Konnexitätsprinzip sollen bei der Bereitstellung staatlicher Leistungen die Entscheidungskompetenz und die Finanzierungszuständigkeit übereinstimmen. Übertragen beispielsweise die Länder Aufgaben an die Gemeinden, so sind die Länder auch verpflichtet, die entstehenden Kosten zu tragen.

⁴² Bisher geht von solchen Programmen häufig ein Fehlanreiz zu kommunalen Steuererhöhungen aus. Die nötigen Eigenleistungen der Gemeinden sollten daher durch Einsparungen auf der Ausgabenseite realisiert werden.

⁴³ Vgl. *DSi* (2015). Die in den kommunalen Finanzausgleichsgesetzen festgelegten Nivellierungshebesätze für die Grund- und Gewerbesteuer werden in einigen Ländern regelmäßig an den landesweiten Durchschnittshebesatz angepasst. Wenn daher einige Gemeinden den Gewerbesteuerhebesatz erhöhen, nimmt mit der Zeit der Druck auf die übrigen Gemeinden zu, entsprechend nachzuziehen, um sinkende Zuweisungen aus dem kommunalen Finanzausgleich zu vermeiden.

Von den Maßnahmen 1 bis 3 sowie 6 würden sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften profitieren. Bei Personengesellschaften würde die effektive Entlastung allerdings geringer ausfallen, da bei diesen Unternehmen die Gewerbesteuer teilweise oder (bei einem Gewerbesteuerhebesatz von maximal 400 Prozent) sogar vollständig mit der zu zahlenden Einkommensteuer verrechnet wird. Die Maßnahmen 4 und 5 würden hingegen nur Personengesellschaften entlasten.

Generell sollten die kommunalen Einnahmeausfälle, die durch eine Reduzierung der Gewerbesteuerhebelastung entstehen, finanziell zumindest teilweise ausgeglichen werden. Ansonsten ist damit zu rechnen, dass die Gemeinden den Gewerbesteuerhebesatz erhöhen. Eine finanzielle Kompensation könnte durch einen höheren Gemeindeanteil an der Umsatz- bzw. Einkommensteuer oder durch eine Abschaffung bzw. Absenkung der Gewerbesteuer-Umlage erfolgen. Selbst wenn dieser finanzielle Ausgleich gewährleistet ist, sollte jedoch die Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (Maßnahme 5) nicht erhöht werden. Denn dies könnte die Gemeinden dazu veranlassen, die Gewerbesteuerhebesätze zu erhöhen, ohne dadurch die ansässigen Personengesellschaften stärker zu belasten. Die erläuterten Maßnahmen zur Begrenzung des Hebesatzanstiegs, wie z. B. die Beseitigung von Fehlanreizen zu Steuererhöhungen im kommunalen Finanzausgleich der Bundesländer, führen zwar auf kurze Sicht nicht zu Entlastungen, dürften aber dazu beitragen, weitere Belastungsverschärfungen zu vermeiden.

Von den genannten Reformmaßnahmen ist die Abschaffung bzw. Entschärfung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen besonders zu empfehlen. Dies würde bei Kapital- und Personengesellschaften die ertragsunabhängige Besteuerung von bestimmten Betriebsausgaben beseitigen und damit den Anforderungen des Nettoprinzips entsprechen. Eine solche Reform würde die Gewerbesteuer gewinnorientiert ausgestalten und dadurch eine substanzbesteuernde und krisenverschärfende Belastung von Unternehmen vermeiden. Zudem wäre damit auch ein wichtiges Hemmnis beseitigt, dass der politisch gewünschten Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer bzw. deutsch-französischer Ebene im Wege steht. In Zeiten eines sich intensivierenden Steuerwettbewerbs sind Reformen der international unüblichen deutschen Gewerbesteuer dringlicher denn je.

Entlastungen bei der Gewerbesteuer sind ein wichtiger Baustein einer grundlegenden Unternehmenssteuerreform. Hiervon würden insbesondere Kapitalgesellschaften profitieren. Um auch Personengesellschaften zu entlasten, sollten zusätzlich die Einkommensteuer gesenkt und der Solidaritätszuschlag abgeschafft werden. Ein solches Reformpaket, das sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften entlastet, wäre die richtige Antwort auf den zunehmenden internationalen Steuerwettbewerb.

Anhang

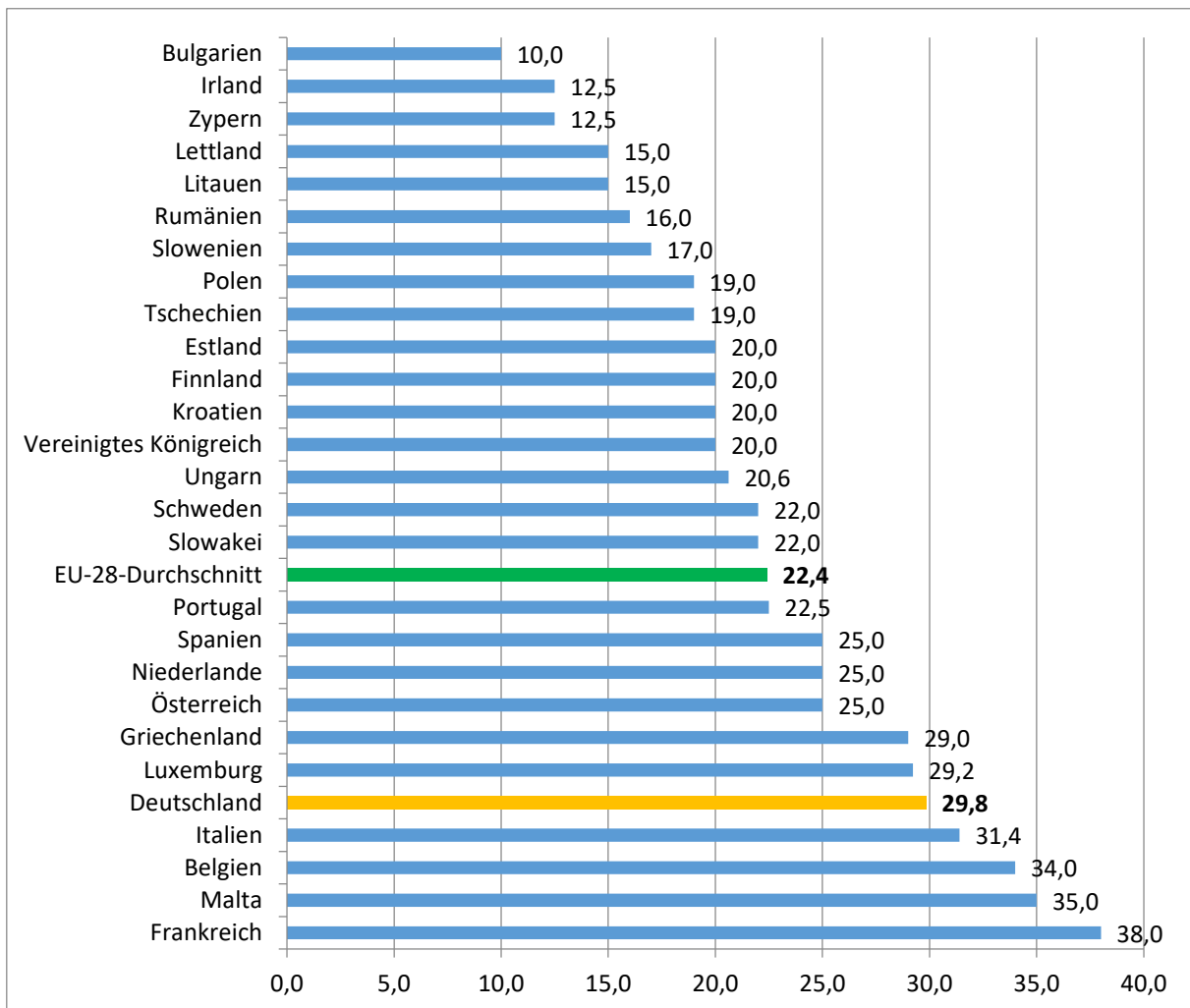
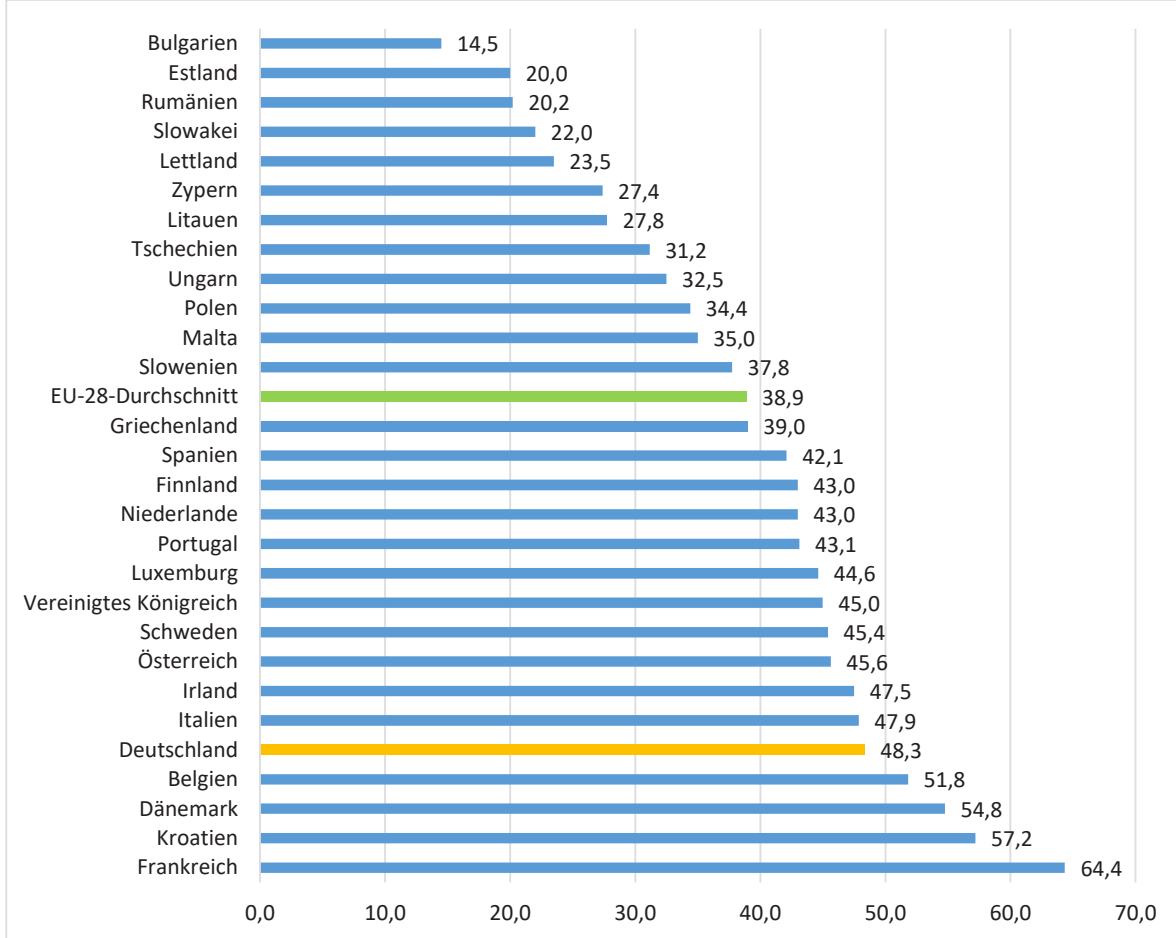


Abbildung A1: Tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften 2016 (in Prozent)

Quelle: BMF (2017).

Abbildung A2: Tarifliche Maximalbelastung des Gewinns auf Unternehmens- und Anteilseignerebene



bei Vollausschüttung 2016 (in Prozent)

Quelle: BMF (2017).

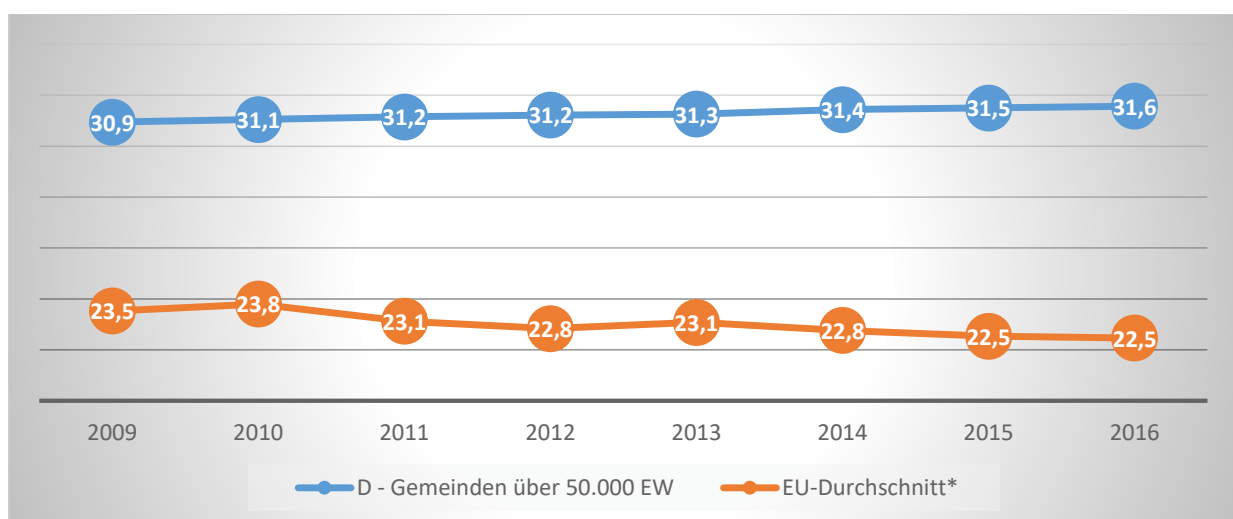


Abbildung A3: Tarifliche Belastung von Unternehmensgewinnen in der EU und in Deutschland

Beispiel 1: Einzelunternehmer mit 80.000 Euro aus Gewerbeertrag in Potsdam	
Gewerbeertrag	80.000 Euro
abzüglich Freibetrag	24.500 Euro
= korrigierter Gewerbeertrag	55.500 Euro
55.500 Euro x 3,5 % (Steuermesszahl)	1.942,50 Euro
Steuermessbetrag (gerundet)	1.942 Euro
Gewerbsteuerhebesatz in Potsdam	455 %
1.942 Euro x 455 % = 8.836 Euro Gewerbsteuer	
Bei Einzel- und Personenunternehmen wird das 3,8-fache des anteiligen Gewerbsteuermessbetrags auf die zu zahlende Einkommensteuerschuld angerechnet (§ 35 EStG).	
Anrechnung auf Einkommensteuer	1.942 Euro x 3,8 = 7.380 Euro*
Ermäßigung bei Solidaritätszuschlag	7.380 Euro x 5,5 % = 406 Euro**
Effektive Gewerbsteuer-Belastung	8.836 Euro – 7.380 Euro – 406 Euro = 1.050 Euro
Beispiel 2: Kapitalgesellschaft (GmbH) mit 80.000 Euro Gewerbeertrag in Potsdam	
Gewerbeertrag	80.000 Euro
80.000 Euro x 3,5 % (Steuermesszahl)	2.800 Euro
Steuermessbetrag	2.800 Euro
Bei Kapitalgesellschaften wird kein Freibetrag gewährt. Eine Anrechnung der Gewerbsteuer findet nicht statt.	
2.800 Euro x 455 % = 12.740 Euro Gewerbsteuer	
Effektive Gewerbsteuer-Belastung	12.740 Euro

(Kapitalgesellschaften, in Prozent)

Quelle: BMF, destatis und eigene Berechnungen. * Aus Gründen der Vergleichbarkeit ab 2013 ohne Kroatien (EU-Beitritt: 01.07.2013).

Tabelle A4: Effektive Gewerbsteuerbelastung bei Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften

Quelle: Eigene Berechnungen auf Grundlage von IHK (2016). Abweichungen durch Rundung. * Sofern Einkommensschuld mindestens in dieser Höhe vorliegt. ** Sofern der reguläre Zuschlagssatz von 5,5 Prozent zur Anwendung kommt.

Tabelle A5: Abschätzung der effektiven Gewerbesteuerbelastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Schritt 1: Welches Gewerbesteueraufkommen steuern Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei?

Das Gesamtaufkommen aus der Gewerbesteuer ergibt sich durch Multiplikation der Steuermessbeträge aller steuerpflichtigen Unternehmen mit dem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz. Um den Aufkommensanteil von Einzelunternehmen und Personengesellschaften abschätzen zu können, muss daher ermittelt werden, welcher kumulierte Steuermessbetrag auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften entfällt. Gemäß der aktuellen Gewerbesteuerstatistik (Stand: 2013) stellt sich die Verteilung der Steuermessbeträge wie folgt dar:

	Personengesellschaften und Einzelgewerbetreibende	Kapitalgesellschaften und übrige juristische Personen
Steuermessbetrag (2013)	4.082 Mio. Euro (40 %)	6.067 Mio. Euro (60 %)
Geschätzter Anteil am Gewerbesteueraufkommen (2013)	17.305 Mio. Euro (40 %)	25.722 Mio. Euro (60 %)

Quelle: Eigene Berechnungen. Gewerbesteuerstatistik 2013.

Der Anteil, den Einzelunternehmen und Personengesellschaften zum Gewerbesteueraufkommen bei- steuern, liegt daher bei schätzungsweise 17,3 Milliarden Euro (Stand: 2013). Dies entspricht aber nicht der effektiven Gewerbesteuerbelastung, da Einzelunternehmen und Personengesellschaften die ge- zahlte Gewerbesteuer pauschal auf die Einkommensteuer anrechnen können (gem. § 35 EStG)⁴⁴.

Schritt 2: Wie hoch fällt das Anrechnungsvolumen gem. § 35 EStG aus (Anrechnung der Gewerbe- steuer auf die Einkommensteuer)?

Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG (2013): 10,1 Mrd. Euro

Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags⁴⁵: **10,7 Mrd. Euro**

⁴⁴ Unter der Annahme, dass die Steuermessbeträge von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften in allen Gemeinden bzw. „Hebesatzregionen“ in einem Verhältnis von 40 zu 60 auftreten.

⁴⁵ Eine durch die Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG verminderte Einkommensteuer reduziert auch den zu zahlen- den Solidaritätszuschlag. Das effektive Entlastungsvolumen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften erhöht sich daher entsprechend.

Schritt 3: Wie hoch ist die effektive Gewerbesteuerbelastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften?

Gewerbesteueraufkommen Einzelunternehmen und Personengesellschaften (2013)	17,3 Mrd. Euro
Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG (unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags, 2013)	10,7 Mrd. Euro
Verbleibende Gewerbesteuerbelastung	6,6 Mrd. Euro

Die nach Anrechnung gem. § 35 EStG verbleibende Gewerbesteuerbelastung von schätzungsweise **6,6 Milliarden Euro überzeichnet** jedoch die effektive Belastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Diese Überzeichnung lässt sich wie folgt erklären:

Die Gewerbesteuer von Personengesellschaften wird auf Gesellschaftsebene fällig, die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer erfolgt jedoch anteilig beim Anteilseigner. Dabei ist zu beachten, dass als Anteilseigner einer Personengesellschaft nicht nur natürliche Personen, sondern auch Körperschaften auftreten können. Dies ist bspw. bei einer GmbH & Co. KG der Fall. Die hier auf die Kapitalgesellschaft (GmbH) entfallende Gewerbesteuer kann nicht angerechnet werden, da die GmbH nicht der Einkommensteuer, sondern der Körperschaftsteuer unterliegt.

Zur Erläuterung ein fiktives Beispiel:

In der Gemeinde X gilt ein Gewerbesteuerhebesatz von 380 Prozent. Eine ansässige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) hat drei natürliche Personen als Gesellschafter. Die von der GbR zu zahlende Gewerbesteuer von 100 Geldeinheiten können die Gesellschafter vollständig mit der Einkommensteuer verrechnen. Das heißt, die Einkommensteuerschuld der Gesellschafter reduziert sich insgesamt um 100 Geldeinheiten. Die GbR wird daher effektiv nicht durch die Gewerbesteuer belastet, wenn man vom bürokratischen Aufwand absieht.

Eine ansässige GmbH & Co. KG hat eine GmbH (Anteil: 50 Prozent) und zwei natürliche Personen als Gesellschafter. Auf Gesellschaftsebene fällt ebenfalls eine Gewerbesteuer von 100 an. Davon können aber nur die beiden natürlichen Personen die anteilige Gewerbesteuer von 50 mit ihrer Einkommensteuerschuld verrechnen. Die effektive Gewerbesteuerbelastung der Gesellschaft beträgt daher 50.

Die **effektive Belastung von Einzelunternehmen und „reinen“ Personengesellschaften**, bei denen also nur natürliche Personen als Anteilseigner auftreten, liegt daher **deutlich unter 6,6 Milliarden Euro**.

Literatur

BDI/VCI – Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. und Verband der Chemischen Industrie e. V. (2017): Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland. Vorschläge für ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2017/18. Köln.

BMF – Bundesministerium der Finanzen (2017): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016. Ausgabe 2017. Berlin.

BdSt – Bund der Steuerzahler (2016): 60 Vorschläge zur Vereinfachung des Steuerrechts. Berlin.

Büttner, T., Scheffler, W. und von Schwerin, A. (2014): Die Hebesatzpolitik bei der Gewerbesteuer nach den Unternehmensteuerreformen, http://www.finanzwissenschaft.wiso.uni-erlangen.de/uploads/gewst_hebesatz_zweite_fassung_v23.pdf (Stand: 02.03.2018).

CDU, CSU und SPD (2018): Ein neuer Aufbruch für Europa. Eine neue Dynamik für Deutschland. Ein neuer Zusammenhalt für unser Land. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, https://www.cdu.de/system/tdf/media/dokumente/koalitionsvertrag_2018.pdf?file=1 (Stand: 23.02.2018).

Deutscher Städtetag (2018): Gemeindefinanzbericht 2017, http://www.staedtetag.de/imperia/md/content/dst/veroeffentlichungen/gemeindefinanzbericht/gemeindefinanzbericht_2017_langfassung.pdf (Stand: 16.02.2018).

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2013): Bausteine für eine Reform des Steuersystems, DSi-Schrift Nr. 1, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2015): Steigende Grundsteuerbelastung: Fehlanreize im kommunalen Finanzausgleich vermeiden, DSi kompakt Nr. 15, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017a): Zur aktuellen Gerechtigkeitsdiskussion – Ein Vorschlag zur Reform des Einkommensteuertarifs, DSi kompakt Nr. 26, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017b): Leistungsfeindlicher Mittelstandsbauch: Gerechtigkeitslücke im Einkommensteuertarif schließen, DSi kompakt Nr. 27, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017c): Reformbedürftiger Spitzensteuersatz: Leistungsanreize für Normalverdiener im Einkommensteuertarif stärken, DSi kompakt Nr. 30, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017d): Solidaritätszuschlag endlich abschaffen, DSi kompakt Nr. 28, Berlin.

EY (2017): Nach der Wahl. Steuerpolitik für den Standort Deutschland. Positionspapier des Wissenschaftlichen Beirats Steuern von EY für die neue Legislaturperiode ab 2017, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl/\\$FILE/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl/$FILE/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl.pdf) (Stand: 13.02.2018).

Fraktionen der CDU/CSU und SPD (2007): Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Bundestags-Drucksache 16/4841 vom 27.03.2007.

Hey, J. (2017): Steuerrecht zwischen Umverteilung und Standortpolitik. Steuerpolitische Aufgaben der 19. Legislaturperiode. In: Deutsche Steuerzeitschrift, Nr. 17, 2017, S. 632-641.

IDW – Institut der Wirtschaftsprüfer (2017): POSITIONSPAPIER ZUR STEUERPOLITISCHEN ENTWICKLUNG, <https://www.idw.de/blob/100064/4341193232444266348fbd072b1cb5af/down-positions-papier-steuerpolitik-data.pdf> (Stand: 15.02.2018).

IHK – Industrie- und Handelskammer München und Oberbayern (2016): Merkblatt, Berechnung der Gewerbesteuer, <https://www.ihk-muenchen.de/ihk/documents/Recht-Steuern/Steuerrecht/Neuer-Ordner/Merkblatt-Gewerbesteuer-Feb-2016.pdf> (Stand: 9.3.2018).

KBI – Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2002): Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Schriftenreihe, Heft Nr. 94, Wiesbaden.

KBI – Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2008): Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen, Sonderinformation Nr. 55, Berlin.

KBI – Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2010): Aktuelle Empfehlungen zu Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, Sonderinformation Nr. 60, Berlin.

Mussler, W. (2018): Berlin und Paris beschleunigen gemeinsame Steuerinitiative, <http://plus.faz.net/wirtschaft/2018-02-21/3c131a5df7a97e93b198dadfc83607f3/> (Stand: 23.02.2018).

Roser, F. (2014): Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen, ifst-Schrift Nr. 497. Berlin.

Schäfer, M. (2018): Steuerwettbewerb setzt Berlin zu, <http://plus.faz.net/wirtschaft/2018-02-23/steuerwettbewerb-setzt-berlin-zu/119195.html> (Stand: 23.02.2018).

Welling, B. (2018). Notwendigkeit der steuerlichen Strukturreformen, in: Der Betrieb Nr. 3 (19.01.2018), S. M4-M5.

Herausgeber:

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e. V.

Reinhardtstraße 52, 10117 Berlin

Telefon: 030 - 25 93 96-32, Fax: 030 - 25 93 96-25

E-Mail: dsi@steuerzahlerinstitut.de

Web: www.steuerzahlerinstitut.de