

Bach, Stefan; Broer, Michael; Fossen, Frank M.

**Working Paper**

## Sollen Freiberufler und Landwirte Gewerbesteuer zahlen? Steuersystematische Überlegungen und empirische Wirkungsanalysen

DIW Discussion Papers, No. 761

**Provided in Cooperation with:**

German Institute for Economic Research (DIW Berlin)

*Suggested Citation:* Bach, Stefan; Broer, Michael; Fossen, Frank M. (2008) : Sollen Freiberufler und Landwirte Gewerbesteuer zahlen? Steuersystematische Überlegungen und empirische Wirkungsanalysen, DIW Discussion Papers, No. 761, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW), Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/27285>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# Discussion Papers

# 761

**Stefan Bach • Michael Broer • Frank F. Fossen**

**Sollen Freiberufler und Landwirte Gewerbesteuer bezahlen?  
Steuersystematische Überlegungen und empirische  
Wirkungsanalysen**

Berlin, January 2008

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

## IMPRESSUM

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

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

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

[http://www.diw.de/english/products/publications/discussion\\_papers/27539.html](http://www.diw.de/english/products/publications/discussion_papers/27539.html)  
<http://ideas.repec.org/s/diw/diwwpp.html>  
[http://papers.ssrn.com/sol3/JELJOUR\\_Results.cfm?form\\_name=journalbrowse&journal\\_id=1079991](http://papers.ssrn.com/sol3/JELJOUR_Results.cfm?form_name=journalbrowse&journal_id=1079991)

# Sollen Freiberufler und Landwirte Gewerbesteuer zahlen?

Steuersystematische Überlegungen und empirische Wirkungsanalysen

Stefan Bach,

Michael Broer

Frank M. Fossen<sup>1</sup>

Januar 2008

## Zusammenfassung:

In vielen Ländern gibt es kommunale Unternehmensteuern, in Deutschland hat die Gewerbesteuer ein großes Gewicht bei der Gemeindefinanzierung. Wenn solche kommunalen Unternehmensteuern erhoben werden, gibt es keinen steuer- und wirtschaftspolitischen Grund für eine Differenzierung zwischen Gewerbebetrieben sowie freien Berufen oder der Land- und Forstwirtschaft. Daher sollten alle Personenunternehmen der Gewerbesteuer unterliegen, im Gegenzug könnte die Anrechnung der Gewerbesteuer für alle Personenunternehmen gelten. Die resultierenden Aufkommens- und Belastungseffekte werden mit einem Mikrosimulationsmodell analysiert, das auf repräsentativen Daten der Gewerbesteuerstatistik basiert. Durch die Gewerbesteueranrechnung sind die Mehrbelastungen und fiskalischen Effekte letztlich gering, die Streuung des Gewerbesteueraufkommens über die Gemeinden wird aber verringert.

## Abstract:

Taxing local business is a common feature of local public finance in many countries. The German local business tax (Gewerbesteuer) is the main tax revenue source of municipalities in Germany. Liberal professionals, however, have traditionally been exempted from it. In the past, the German Federal Constitutional Court justified this exemption by arguing that their production differed systematically, i.e. in their intensity of capital and labour employment. This paper shows that this claim does not hold true empirically. Furthermore, we analyse the fiscal and distributional effects of a hypothetical inclusion of the liberal professionals in the local business tax. We use a microsimulation model based on official local business tax and personal income tax files. The results indicate that the total revenue effect would be low, because the local business tax can be credited against the personal income tax. On the other hand, today's undesirably unequal distribution of local business tax revenues between municipalities would decrease. We conclude that if a local business tax is levied, all types of enterprise should be liable.

**Stichworte:** Gewerbesteuer, lokale Unternehmensteuern, Personenunternehmen, freie Berufe, Unternehmensteuerreform 2008, Mikrosimulation

---

<sup>1</sup> Dr. Stefan Bach (sbach@diw.de) und Frank M. Fossen (ffossen@diw.de) sind wissenschaftliche Mitarbeiter beim Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung (DIW Berlin) in der Abteilung Staat. Dr. Michael Broer (mbroer@diw.de) ist Gastwissenschaftler beim DIW.



## 1 Einleitung

Der Gewerbesteuer unterliegen nur Gewerbebetriebe, nicht aber freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten. Damit haben sich wirtschafts- und steuerpolitische Traditionen aus dem 19. Jahrhundert bis in unsere Tage erhalten: Hier die infrastruktur- und umweltintensive „materielle Produktion“ mit rauchenden Schloten, dort die „Geistesberufe“ oder die bodenverbundene Naturproduktion auf eigener Scholle. Deutschlandweit durchgesetzt hat sich die Steuerfreiheit der Freiberufler allerdings erst seit den dreißiger Jahren.<sup>2</sup> Landwirtschaftliche Betriebe unterliegen der Grundsteuer A, die vom Anspruch her das gesamte Ertragspotential der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe erfassen will, allerdings nur zu sehr geringen und verzerrten Bewertungsergebnissen führt.

Als freiberufliche Tätigkeit definiert § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG die „selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit“ sowie die selbständige Berufstätigkeit der aufgezählten „Katalogberufe“, also Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratende Volks- und Betriebswirte, Journalisten, Bildberichterstatter etc. Daraus ergeben sich Abgrenzungsprobleme, zu denen über die Jahrzehnte hunderte von Gerichtsurteilen ergangen sind.<sup>3</sup> Während z.B. der Viehkastrierer gewerbesteuerpflichtig ist, übt der Tierarzt einen freiberuflichen Katalogberuf aus. Der Fotograf ist gewerblich, der Bildberichterstatter freiberuflich. Die unklare Dogmatik der gesetzlichen Regelungen „zwingt [...] den Richter dazu, seine intellektuelle Kapazität auf Steuerungleichheit zu verschwenden“<sup>4</sup>. Im Umfeld der Land- und Forstwirtschaft gilt die Tierhaltung und Tierzucht als gewerblich, sofern keine entsprechenden Flächen bewirtschaftet werden. Ebenso wird ein Gewerbebetrieb angenommen, wenn die Einkünfte nicht wesentlich auf die Landwirtschaft zurückgeführt werden können, etwa bei Gastronomie, Vermietung von Zimmern und Ferienwohnungen, Verpachtung von Flächen.

Die umfangreiche Literatur und Rechtssprechung zu diesen Abgrenzungsfragen zeigen die Verwaltungs- und Befolgungskosten der Besteuerung auf, die eine Ungleichbehandlung wirtschaftlich äh-

---

<sup>2</sup> Die heutige Gewerbesteuer geht in ihren Grundzügen auf die Realsteuerreform von 1936/37 zurück. Die freien Berufe, die zuvor in den meisten Ländern steuerpflichtig waren, wurden von der Gewerbesteuer befreit. In der Gesetzesbegründung hieß es lapidar: „Die Grundsätze des Nationalsozialismus erfordern eine Herausnahme der freien Berufe aus der Gewerbesteuer.“ (RStBl 1937, 694).

<sup>3</sup> Vgl. dazu die einschlägige Lehrbuch-, Monographie- und Kommentarliteratur.

<sup>4</sup> Tipke und Lang, 2005, Rdnr. 495.

licher Sachverhalte auslöst. Derzeit prüft das Bundesverfassungsgericht, ob die Gewerbesteuerbefreiung mit dem Gleichheitsgrundsatz zu vereinbaren ist.<sup>5</sup> Bis heute ist die Gewerbesteuer-Grenzbelastung bezogen auf den Gewinn beträchtlich. Durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ist die effektive Belastung mit Gewerbesteuer allerdings deutlich reduziert worden, diese Entwicklung setzt die Unternehmensteuerreform 2008 fort. Die weitgehende Integration der Gewerbesteuer in die Einkommensteuer verletzt indes die kommunalsteuerpolitischen Anforderungen, insbesondere die „fiskalische Äquivalenz“.

In diesem Beitrag werden zunächst die wirtschafts- und steuerpolitischen Gründe für eine kommunale Unternehmensteuer diskutiert und die Steuerpraxis im internationalen Vergleich dargestellt (Abschnitt 2). Sofern eine kommunale Unternehmensteuer erhoben wird, sollte sie alle örtlichen Betriebe in eine kommunale Unternehmensteuer einbeziehen. Eine Untersuchung der Produktions- und Kostenstrukturen sowie der Zahl der Arbeitnehmer zeigt, daß die von der Rechtsprechung früher als Differenzierungsgründe angeführten Unterschiede heute nicht mehr gegeben sind (Abschnitt 3). Eine Mikrosimulationsanalyse mit den Einzeldaten der Gewerbesteuer- und Einkommensteuerstatistik zeigt anschließend die Aufkommens- und Belastungswirkungen einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf freie Berufe sowie Land- und Forstwirtschaft auf (Abschnitt 4).

## 2 Steuerpolitische Begründung und Ausgestaltung kommunaler Unternehmensteuern im internationalen Vergleich

In der ökonomischen Theorie des fiskalischen Föderalismus spielt der Gedanke der „fiskalischen Äquivalenz“ eine zentrale Rolle.<sup>6</sup> Leitidee ist, daß die Nutzer von regional oder funktional abgrenzbaren öffentlichen Leistungen über deren Art und Umfang entscheiden und zugleich deren Finanzierungsverantwortung tragen sollten. Daraus lassen sich Leitlinien für Aufgaben-, Ausgaben- und Finanzierungskompetenzen beim vertikalen föderalen Staatsaufbau (Gemeinden, Länder, Zentralstaat, internationale Organisationen) sowie für parafiskalische Körperschaften (Sozialversicherungen, Kammern etc.) ableiten. Diese erweiterte Interpretation geht weit über das traditionelle steuer- und finanzrechtliche Verständnis des „Äquivalenzprinzips“ hinaus, nach dem Gebühren oder Beiträge entsprechend den Kosten von individuell zurechenbaren Leistungen des Staates bemessen werden.

---

<sup>5</sup> Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts – 1 BvL 2/04. Niedersächsisches Finanzgericht, 2004.

<sup>6</sup> Olsen, 1969, Bird, 1999

Die wirtschaftspolitischen Aufgaben der Gemeinden bestehen in der Bereitstellung lokaler öffentlicher Güter, also vor allem von Verkehrswegen, Ver- und Entsorgungsinfrastruktur, Bildungseinrichtungen sowie sozialen und kulturellen Einrichtungen.<sup>7</sup> Diese können nur teilweise über Gebühren und Beiträge finanziert werden. Sofern dies aufgrund der Eigenschaft von öffentlichen Gütern nicht möglich ist (Nichtausschließbarkeit der Nutzung, mangelnde Zurechenbarkeit), müssen sie steuerfinanziert werden. Nach dem Gedanken des fiskalischen Föderalismus sollen die Steuern von den Nutzern der kommunalen Leistungen getragen werden („örtliche Radizierbarkeit“). Als wesentliche Nutzergruppen der kommunalen öffentlichen Güter werden Wohnbevölkerung und lokale Wirtschaft ausgemacht. Die Finanzierungskosten der gemeindlichen Leistungen sollen zwischen und innerhalb der einzelnen Gruppen entsprechend dem Vorteilszufluß aufgeteilt werden. Die deutsche finanzwissenschaftliche Tradition betont in diesem Zusammenhang den Aspekt der „gruppenmäßigen Äquivalenz“ mit Blick auf die politische Willensbildung in der Gemeinde.<sup>8</sup>

Bei den bereitgestellten Leistungen handelt es sich zumeist um lokale öffentliche Güter. Aufgrund der Heterogenität der Nutzer läßt sich zumeist keine strenge individuelle Äquivalenz herstellen: Die kommunalen Straßen werden von der Wohnbevölkerung wie auch den Unternehmen genutzt. Daher muß die Verteilung der Finanzierungsbelastung auf Wohnbevölkerung und lokale Wirtschaft politisch entschieden werden. Die Idee des Interessenausgleichs kann hier als ein politischer Erklärungsansatz verwendet werden.<sup>9</sup> Dieser Aspekt der Aufteilung der Gemeindefinanzierung zwischen Wohnbevölkerung und kommunalen Unternehmen soll aber in diesem Beitrag nicht weiter verfolgt werden. Untersucht wird im folgenden hingegen die Frage, ob die Gruppe „lokale Unternehmen“ weiter unterteilt werden kann, in solche, die Leistungen erhalten und zu deren Finanzierung herangezogen werden und andere, die nicht der kommunalen Unternehmensteuer unterliegen. Im Detail geht es somit darum, ob nur Gewerbebetriebe oder auch die freien Berufe gewerbesteuerpflichtig werden sollen. In einem weiteren Schritt wäre dann zu entscheiden, welcher Indikator am ehesten geeignet ist, die auf die lokalen Unternehmen entfallende Belastung zu verteilen.

Erste Anhaltspunkte gibt ein internationaler Vergleich. Wie Tabelle 1 zeigt, erheben viele Länder kommunale oder regionale Unternehmensteuern. Dabei wird zumeist nicht zwischen freien Berufen und Gewerbebetrieben differenziert. Nur in Ländern mit deutscher Steuerrechtsprägung gibt es eine solche Unterscheidung, neben Deutschland auch in Luxemburg, früher auch in Österreich. Hinge-

---

<sup>7</sup> Die Gemeinden tätigen mehr als 50 % der öffentlichen Investitionsausgaben. Statistisches Bundesamt, 2007, Tabellen 3.4.3.2 ff.

<sup>8</sup> Haller 1972, 236ff, Zimmermann und Postlep, 1980, 252, Wissenschaftlicher Beirat, 1982.

<sup>9</sup> Wissenschaftlicher Beirat, 1982.



gen wird den Land- und Forstwirtschaften oft eine Sonderrolle gewährt. Statt der kommunalen Unternehmensteuer unterliegen diese Betriebe oft Sonderformen der Grundsteuer.

Als Bemessungsgrundlage dieser kommunalen Unternehmensteuern dienen unterschiedliche Größen (Tabelle 1). Lokale Gewinnsteuern bestehen in Luxemburg und Japan. In anderen Ländern gibt es lokale Zuschläge auf die nationale Körperschaftsteuer, so in Portugal, der Schweiz oder in den USA. Für diese Bemessungsgrundlagen könnte sprechen, daß hohe öffentliche Leistungen den Gewinn positiv beeinflussen. Allerdings wird die Infrastruktur auch von Unternehmen in Anspruch genommen, die keine Gewinne erwirtschaften oder deren Gewinne im Zeitablauf schwanken. Aus diesem Grund werden kommunale Unternehmensteuern oft mit ertragsunabhängigen Komponenten versehen. So hat Österreich seine frühere Gewerbesteuer in eine ertragsunabhängige kommunale Lohnsummensteuer umgewandelt. Ähnlich ertragsunabhängig sind die Gewerbekapitalsteuern in Frankreich („taxe professionnelle“), in den kanadischen Provinzen oder in vielen Bundesstaaten der USA (als Komponente der „Franchise Tax“). Italien und Ungarn erheben eine regionale bzw. lokale Steuer auf die gesamte Wertschöpfung, in Ungarn sogar auf die Brutto-Wertschöpfung<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Belastet wird der Cash flow der Unternehmen (Umsatzerlöse abzüglich Vorleistungen), einschließlich der Amortisation der Investitionen, Ausgaben für Investitionsgüter können nicht abgezogen werden.

Tabelle 1: Lokale und regionale Unternehmensteuern<sup>1)</sup> in ausgewählten OECD-Ländern

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

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

Aus dieser ersten Betrachtung läßt sich folgern: Da ein Teil der kommunalen öffentlichen Güter auf die lokale Wirtschaft zielt, ist eine kommunale Unternehmensteuer unter dem Gesichtspunkt des Interessenausgleichs zwischen der lokalen Wohnbevölkerung und den Unternehmen sinnvoll. Darauf deutet auch der internationale Vergleich hin. Eine Unterteilung in Unternehmen, die nicht steuerpflichtig sind und solche die steuerpflichtig sind, gibt es - abgesehen von Deutschland und durch deutsches Recht geprägte Länder - nur im Bezug auf die Land- und Forstwirtschaft.

Die gleiche Besteuerung der Unternehmen kann damit begründet werden, daß alle Unternehmen grundsätzlich Nutznießer öffentlicher Leistungen sind. Der genaue Umfang der von den Unternehmen genutzten Leistungen kann wissenschaftlich nicht eindeutig ermittelt werden. Doch kann aus der wirtschaftlichen Tätigkeit der Unternehmen nicht per se abgeleitet werden, daß bestimmte Tätigkeiten oder Branchen keine öffentlichen Leistungen in Anspruch nehmen und deshalb auch keiner kommunalen Unternehmensteuer unterliegen sollten. Aus diesem Grund sollten alle Unternehmen

in der Gemeinde zur kommunalen Unternehmensteuer herangezogen werden, also auch Freiberufler und Landwirte, unabhängig von ihren Produktionsstrukturen.

Für die Besteuerung aller Unternehmen sprechen auch steuerpolitische Gründe, die in Form von Anforderungskriterien an kommunale Steuern festgelegt sind, etwa Aufkommensstetigkeit oder Bedarfsgerechtigkeit im Hinblick auf die örtliche Funktion und die Steuerkraftverteilung.<sup>11</sup> Hinzu kommen die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung wie etwa das Leistungsfähigkeitsprinzip oder die wirtschaftliche Neutralität der Besteuerung. Ein weiter Kreis der Steuerpflichtigen und eine möglichst breite Bemessungsgrundlage verstetigen das Aufkommen und erlauben niedrige Steuersätze. Dies vermindert Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen und weitere wirtschaftliche Verzerrungen. Daher könnten auch Wohnungsunternehmen, private Organisationen ohne Erwerbszweck oder staatliche Behörden in die Steuerpflicht einbezogen werden, wie es die regionale Wertschöpfungssteuer IRAP in Italien praktiziert und wie es auch für Deutschland vom wissenschaftlichen Beirat beim Bundesfinanzministerium vorgeschlagen wurde.<sup>12</sup> Aus Sicht der Gemeinde unterscheiden sich diese Betriebe nicht von gewerblichen Dienstleistungsunternehmen, sie zahlen auch kommunale Gebühren.

### 3 Produktionsstrukturen von Gewerbebetrieben, freien Berufen sowie Land- und Forstwirten

Bereits in den 20er Jahren des vorigen Jahrhunderts hatte der Reichsfinanzhof Zweifel an der ungleichen Besteuerung von Gewerbebetrieben und Freiberuflern.<sup>13</sup> Das Bundesverfassungsgericht konnte dagegen Ende der 60er Jahre keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes erkennen.<sup>14</sup> Es argumentierte, bei der gewerblichen Betätigung stehe im Gegensatz zu den freien Berufen und der Landwirtschaft der Produktionsfaktor Kapital eindeutig im Vordergrund. In einer späteren Entscheidung wurde dagegen erkannt, daß auch einzelne Freiberufler mit hohem Kapitaleinsatz arbeiten, etwa Fachärzte, Zahnärzte oder technische Berufe.<sup>15</sup>

Als ökonomische Beurteilungskriterien werden in der Finanzwissenschaft traditionell Allokation, Distribution und Stabilität angeführt.<sup>16</sup> Da weder stabilitäts- noch verteilungspolitische Gründe für eine Differenzierung bei der Besteuerung lokaler Unternehmen sprechen, können höchstens alloka-

---

<sup>11</sup> Wissenschaftlicher Beirat, 1982.

<sup>12</sup> Wissenschaftlicher Beirat, 1982.

<sup>13</sup> RFHE 14, 1

<sup>14</sup> BVerfGE 26, 1, 8

<sup>15</sup> BVerfGE 46, 224, 241

<sup>16</sup> Musgrave, 1959.

tive Aspekte vorgebracht werden, etwa eine stark abweichende Inanspruchnahme der lokal bereitgestellten Infrastruktur. Zu diesem Zweck sollen nachfolgend verschiedene Indikatoren dahingehend untersucht werden, ob sich grundlegende Unterschiede zwischen Gewerbebetrieben einerseits und den freien Berufen sowie der Land- und Forstwirtschaft andererseits aufzeigen.

Die Untersuchung orientiert sich zunächst an die früher vom Bundesverfassungsgericht verwendeten Indikatoren, nämlich dem Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital. Darüber hinaus wird die Zahl der Beschäftigten als Indikator für die Inanspruchnahme öffentlicher Infrastruktur herangezogen, da etwa Mitarbeiter öffentliche Straßen nutzen und ihre Kinder die Schule besuchen. Zwar würden sich prinzipiell auch noch weitere Indikatoren wie Zahl der Kunden und An- und Ablieferung von Gütern eignen, doch gibt es dafür keine repräsentativen Daten.

Um die Produktionsstrukturen von freien Berufen und Gewerbebetrieben zu vergleichen, werden hier die Kostenstrukturerhebungen der Statistischen Ämter ausgewertet.<sup>17</sup> Dabei werden ähnliche Abgrenzungen bezüglich des Umsatzes oder der Zahl der Arbeitnehmer verwendet. Die Unternehmen werden hier nach der Größenklasse 10 bis 19 und im Anhang nach 0 bis 9 Arbeitnehmern betrachtet.

In Abbildung 1 ist der Deckungsbeitrag (Erlöse minus laufende Aufwendungen vor Abschreibungen und Zinsen<sup>18</sup>) bezogen auf die laufenden Aufwendungen vor Abschreibungen und Zinsen in verschiedenen Branchen dargestellt. Dieser Indikator gibt einen Hinweis auf die Gewinnsituation und Kapitalintensität der Branchen.<sup>19</sup> Der ermittelte relative Deckungsbeitrag bei den hier betrachteten freien Berufen bewegt sich zwischen 19,3 % und 98,8 % (Abgrenzung 10 bis 19 Arbeitnehmer). Bei den Gewerbetreibenden liegen die entsprechenden Werte zwischen 4,0 % und 81,6 %. Werden zudem noch die Land- und Forstwirte einbezogen, so zeigt sich auch dort keine spezifische Struktur, der Deckungsbeitrag liegt bei etwa 30,4 % der laufenden Aufwendungen vor Abschreibungen und Zinsen und damit nah am arithmetischen Mittel für Gewerbebetriebe in Höhe von 26,5%.

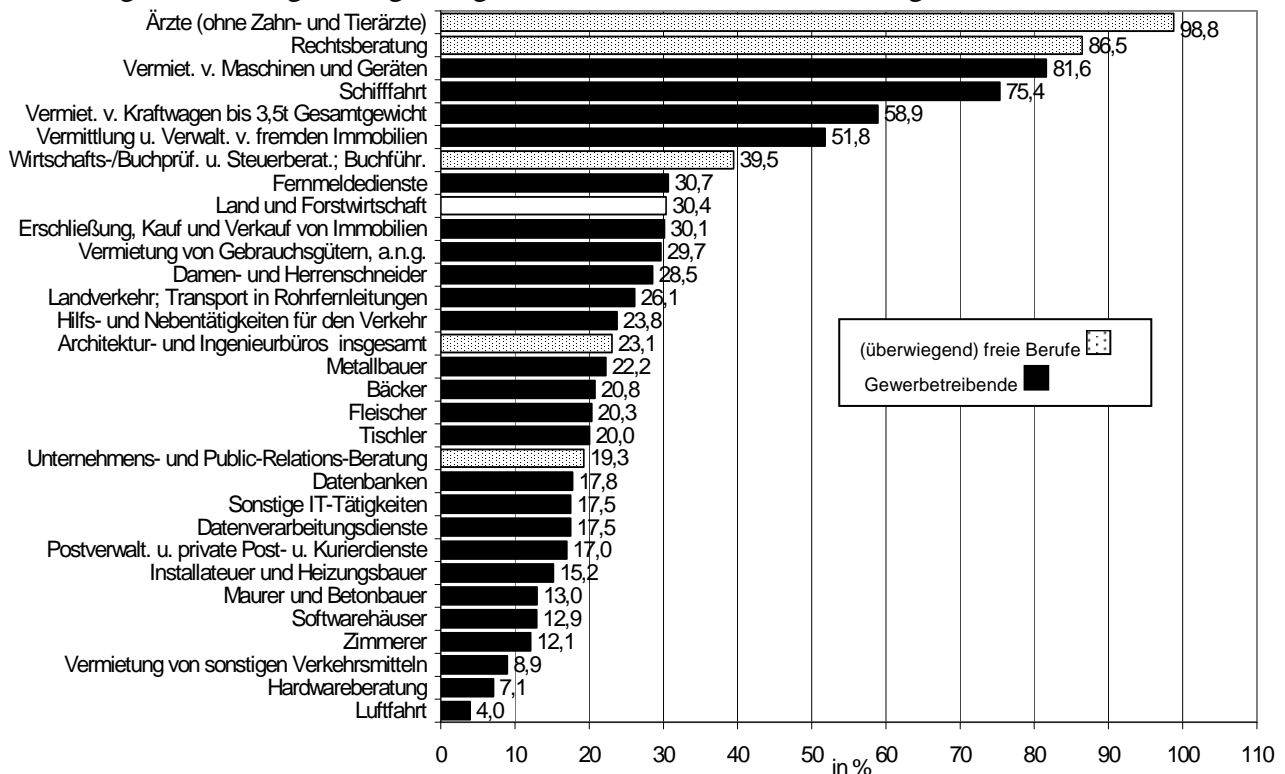
---

<sup>17</sup> Für die Landwirte wurden die Buchführungsergebnisse der Testbetriebe (Ergänzung zum Agrarpolitischen Bericht 2007 der Bundesregierung) ausgewertet. [http://www.bmelv.de/cln\\_045/nn\\_752130/DE/13-Service/Publicationen/Agrarbericht/BuchfuehrungTestbetriebe2007.html\\_\\_nnn=true](http://www.bmelv.de/cln_045/nn_752130/DE/13-Service/Publicationen/Agrarbericht/BuchfuehrungTestbetriebe2007.html__nnn=true)

<sup>18</sup> Zudem bleibt der mitarbeitende Inhaber unberücksichtigt.

<sup>19</sup> Da mit dem hier betrachteten Deckungsbeitrag die Fremd- und Eigenkapitalverzinsung und die Abschreibungen verdient werden müssen, weisen hohe Deckungsbeiträge tendenziell auf eine relativ hohe Kapitalintensität der Produktion hin.

Abbildung 1: Deckungsbeitrag bezogen auf die laufenden Aufwendungen<sup>20</sup>



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

Als weiterer Indikator für die Produktionsverhältnisse wird der Anteil des Faktors Arbeit an den laufenden Aufwendungen vor Abschreibungen und Zinsen betrachtet. Es zeigt sich, daß die jeweiligen Größen für die Leistungserstellung der freien Berufe nicht sehr stark von denen der betrachteten Gewerbetreibenden abweichen (Abbildung 2). Während sich der Anteil des Faktors Arbeit bei erstgenannten zwischen 44,9 % und 66,0 % bewegt, liegt er bei den Gewerbetreibenden zwischen 11,0 % und 55,1 %.<sup>21</sup> So arbeiten IT-Dienstleister, aber auch die Verkehrsdienstleistungen und viele Handwerks- und Bauberufe vergleichsweise arbeitsintensiv. Bei den landwirtschaftlichen Vollerwerbsbetrieben ist der Anteil des Personalaufwands mit 3,2 % sehr gering. Diese produzieren sehr kapitalintensiv.

<sup>20</sup> Erlöse minus laufende Aufwendungen (Sach- und Personalaufwand, ohne Abschreibungen und gezahlte Fremdkapitalzinsen).

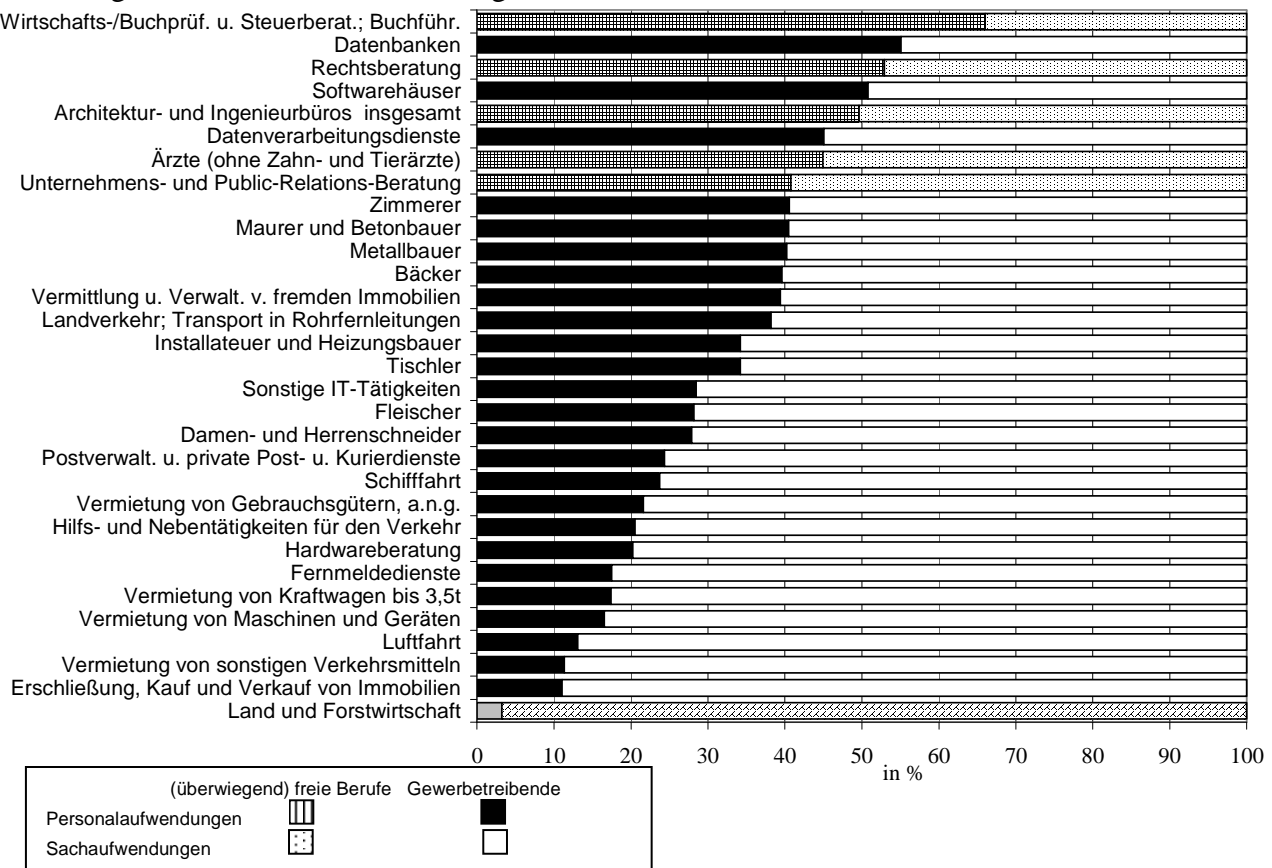
Für die folgenden Branchen wurde eine durchschnittliche Arbeitnehmerzahl von 10 zugrunde gelegt (1998): Maurer und Betonbauer, Zimmerer, Metallbauer, Installateur und Heizungsbauer, Tischler, Damen- und Herrenschneider, Bäcker und Fleischer.

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

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

<sup>21</sup> Zu den Daten der Unternehmen mit 1 bis 9 Arbeitnehmern siehe Anhang 2.

Abbildung 2: Struktur der Aufwendungen<sup>22</sup>



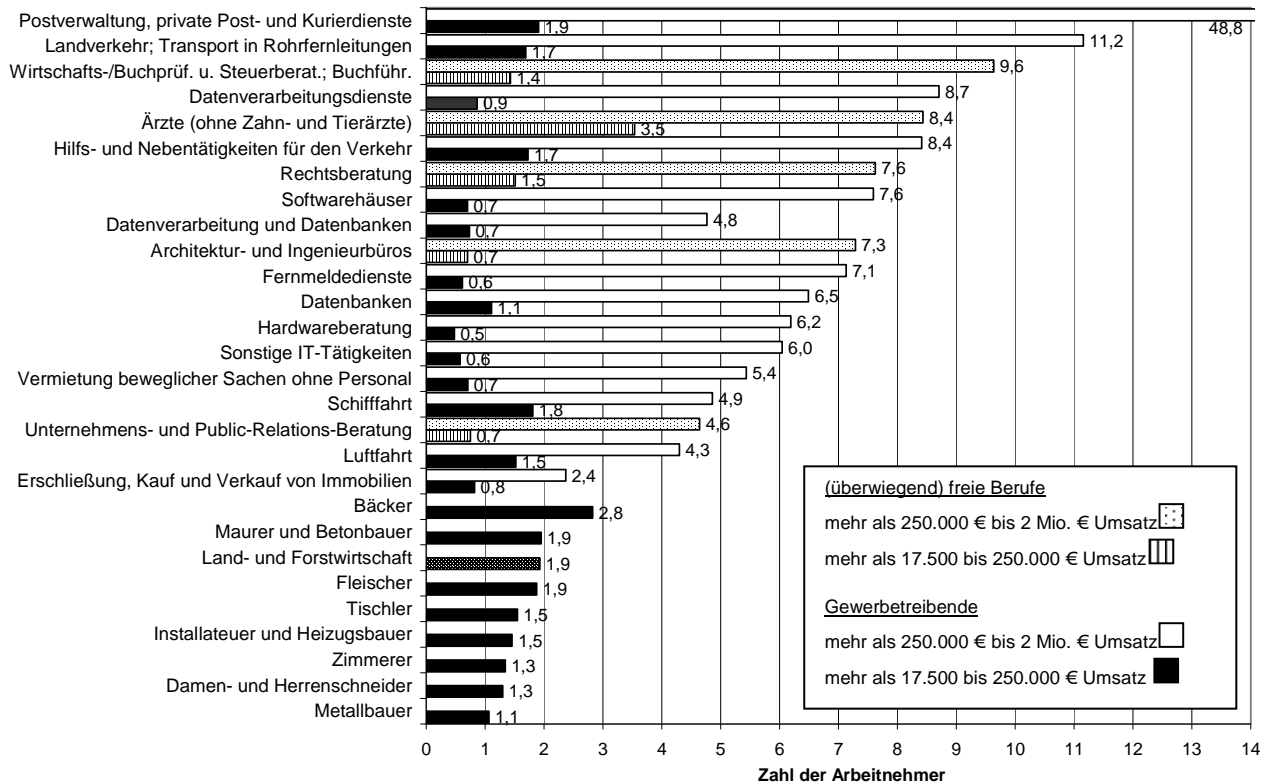
Quelle: Statistisches Bundesamt, Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz.

Ferner soll die Zahl der Arbeitnehmer für die berücksichtigten Branchen nach Umsatzklassen differenziert betrachtet werden (Abbildung 3). Aufgrund der eingeschränkten Datensituation, aber auch weil Unternehmen der freien Berufe eher geringe Unternehmensgrößen aufweisen, werden nur Unternehmen mit Umsätzen zwischen 17.500 € und 250.000 € und zwischen 250.000 € und 2 Mio. € betrachtet. Für Unternehmen mit einem Umsatz zwischen 250.000 € und 2 Mio. € (helle Balken) schwanken die durchschnittlichen Arbeitnehmerzahlen zwischen den untersuchten Branchen stark. Für Gewerbebetriebe liegen die Werte zwischen 48,8 Arbeitnehmer bei privaten Post- und Kurierdiensten und 2,4 Arbeitnehmern bei der Erschließung, Kauf und Verkauf von Immobilien. Die Beschäftigtenzahlen für die freien Berufe liegen zwischen diesen Werten und betragen maximal 9,6 für Wirtschafts- und Buchprüfer bzw. Steuerberater. Den geringsten Wert weisen Unternehmens- und PR-Beratung mit 4,6 Arbeitnehmern auf. Werden ausschließlich Unternehmen bis 250.000 € Umsatz betrachtet (dunkle Balken), so kann der Kreis der Beobachtungen auch noch um die klassi-

<sup>22</sup> Laufende Aufwendungen (Sach- und Personalaufwand, ohne Abschreibungen und gezahlte Fremdkapitalzinsen). Für die folgenden Branchen wurde eine durchschnittliche Arbeitnehmerzahl von 10 zugrunde gelegt (1998): Maurer und Betonbauer, Zimmerer, Metallbauer, Installateur und Heizungsbauer, Tischler, Damen- und Herrenschnneider, Bäcker und Fleischer. Für die übrigen Branchen (2004) wurde die Klasse 10 bis 19 Arbeitnehmer betrachtet, wobei die nach Umsatz klassifizierten Ärzte (2003) entsprechend der Arbeitnehmerzahl aufgeteilt wurden. Für die Land- und Forstwirtschaft (2005/06) haben sich durchschnittlich 2 Beschäftigte ergeben.

schen Handwerksbetriebe wie Bäcker, Tischler und Fleischer sowie die Land- und Forstwirtschaft erweitert werden. Auch bei dieser Betrachtung zeigt sich, daß die Werte für die freien Berufe (max.: 3,5 Arbeitnehmer; min.: 0,7 Arbeitnehmer) sich nicht sonderlich von denen der Gewerbebetriebe unterscheiden, die zwischen 2,8 (Bäcker) und 0,4 (Vermietung von sonstigen Verkehrsmitteln) Arbeitnehmern liegen. Auch für die Land- und Forstwirtschaft ergibt sich mit 1,9 Arbeitnehmern kein besonderer Wert.

Abbildung 3: Zahl der Arbeitnehmer nach Umsatzgrößenklassen differenziert



Diese Analysen zeigen keine grundsätzlichen Unterschiede zwischen den drei hier betrachteten unternehmerischen Tätigkeiten. Insofern können daraus auch keine Argumente für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung abgeleitet werden. Auch die Bundesregierung hat festgestellt, daß es keine grundsätzlichen strukturellen Unterschiede mehr gibt, die eine unterschiedliche gewerbsteuerliche Behandlung rechtfertigen. Im Rahmen der Gemeindefinanzreform 2003 sollten die freien Berufe in eine Gemeindefinanzsteuer einbezogen werden.<sup>23</sup> In der Begründung wurde argumentiert, die Berufsbilder der Gewerbebetreibenden und der übrigen selbständig Tätigen seien kaum noch zu trennen. Einerseits gebe es viele kleine Gewerbebetriebe (z.B. Handwerksbetriebe) mit wenigen oder keinen Beschäftigten und andererseits auch große Arzt- und Rechtsanwaltspraxen mit

<sup>23</sup> Bundestag, 2003, Drucksache 15/1517.

einer Vielzahl an Mitarbeitern. Diese Darstellung stimmt mit den hier vorgenommenen Untersuchungen überein.

#### 4 Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht – Wirkungen bei Unternehmen und Gebietskörperschaften

##### 4.1 Gewerbesteueranrechnung der Personenunternehmen auf die Einkommensteuer

###### 4.1.1 Wirkung des geltenden Rechts 2007

Seit 2001 kann die Gewerbesteuerbelastung pauschal mit dem 1,8-fachen des Steuermeßbetrags auf die Einkommensteuer angerechnet werden.<sup>24</sup> Die Anrechnung ist allerdings auf die Höhe der Einkommensteuerbelastung begrenzt, die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt. Der Spitzensteuersatz für unternehmerische Einkünfte beträgt im Jahr 2007 42 %, denn die neu eingeführte zweite Proportionalzone mit einem Grenzsteuersatz von 45% („Reichensteuer“) gilt erst ab 2008 für unternehmerische Einkünfte.<sup>25</sup> Bei Anwendung des 42%igen Spitzensteuersatzes führt die Gewerbesteueranrechnung zusammen mit dem Solidaritätszuschlag von 5,5 % und dem bisherigen Betriebsausgabenabzug zu einer vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von etwa 340 %. Bei einem Hebesatz von 450 % bleibt eine Grenzbelastung von 2,5 % bezogen auf den Gewinn bestehen. Bei einem Hebesatz von 320 % führt die pauschale Gewerbesteueranrechnung sogar zu einer negativen Grenzbelastung von -0,5 % des Gewinns, da sie bisher unabhängig vom Hebesatzniveau und somit von der tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung gewährt wird. D.h., die Gewerbesteueranrechnung übersteigt die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung.

In Tabelle 2 ist jeweils die Gesamtsteuerbelastung aus Gewerbesteuer, Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag eines gewerblichen Personenunternehmens und eines nicht gewerbesteuerpflichtigen Freiberuflers gegenüber gestellt. Dabei werden für das gewerbesteuerpflichtige Unternehmen vier unterschiedliche Gewerbesteuerhebesätze unterstellt, nämlich der derzeit maximale Hebesatz von 490%<sup>26</sup>, der gesetzlich vorgeschriebene Mindesthebesatz von 200%<sup>27</sup>, der bundesdurchschnittliche gewogene Hebesatz von 390%<sup>28</sup> sowie der Hebesatz, bei dem Gewerbebetriebe und freie Berufe annähernd gleich besteuert werden (340 %). Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Gewer-

---

<sup>24</sup> BGBl., 2000, S. 1437.

<sup>25</sup> Bundesministerium der Finanzen, 2006, S. 7.

<sup>26</sup> IFSt (2006)

<sup>27</sup> Mit dem Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003 wurde ein Mindesthebesatz eingeführt. BGBl. I, Nr. 66, S. 2923.

<sup>28</sup> Angegeben ist der gewogene Gewerbesteuerhebesatz im Jahr 2005 nach Angaben des Statistischen Bundesamtes (Statistisches Bundesamt 2006, Tabelle 6.4). Der vom Institut für Finanzen und Steuern veröffentlichte durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz bezieht sich hingegen ausschließlich auf die Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern (IFSt 2006, S. 2).



besteuer werden vernachlässigt, ebenso Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder Verlustabzug bei der Einkommensteuer.

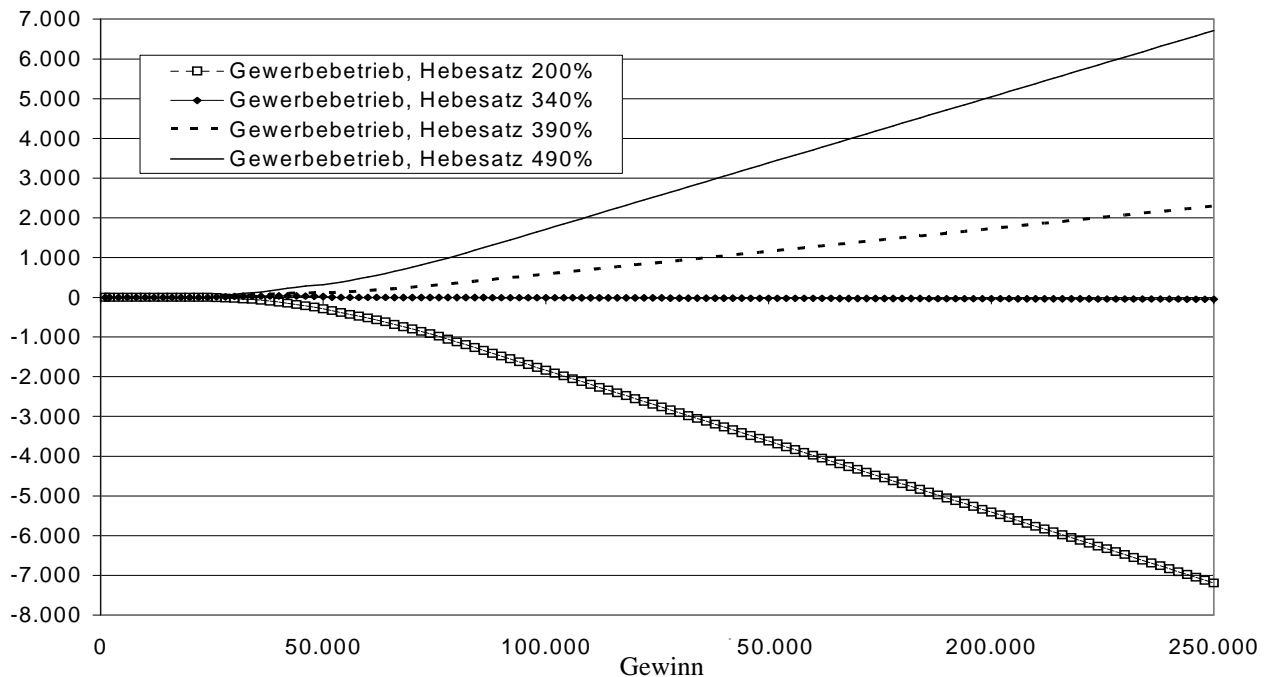
Tabelle 2: Wirkung des geltenden Rechts (pauschaler Anrechnungsfaktor von 1,8)

Gewerbeertrag = zu versteuerndes Einkommen	Gesamtsteuerschuld bei				
	Freiberufler	Gewerbebetrieb mit einem Hebesatz von			
		200%	340%	390%	490%
20.000	3.007	3.007	3.007	3.007	3.007
40.000	9.731	9.609	9.766	9.820	9.925
60.000	18.237	17.716	18.233	18.409	18.745
80.000	27.099	25.976	27.091	27.458	28.148
100.000	35.961	34.123	35.949	36.547	37.674
120.000	44.823	42.271	44.806	45.639	47.204

Es zeigt sich, daß der Gewerbebetrieb bei Hebesätzen von über 340 % steuerlich höher belastet wird, wenn der Gewerbesteuerfreibetrag von 24 500 € überschritten wird. Gewerbebetriebe in Gemeinden mit sehr niedrigen Hebesätzen erhalten insgesamt eine steuerliche Entlastung durch die Gewerbesteuerpflicht.

In Abbildung 3 sind für alle Einkünfte zwischen 0 und 250 000 € die Belastungsunterschiede zwischen einem gewerbesteuerpflichtigen Personenunternehmen und einem Freiberufler dargestellt. Ein Gewerbebetrieb mit einem Gewinn bzw. Gewerbeertrag von 250 000 € in einer Gemeinde mit einem Hebesatz von 200 % zahlt danach 7 189 € weniger Steuern als ein Freiberufler mit gleich hohem Gewinn. In einer Gemeinde mit einem Hebesatz von 390 bzw. 490 % sieht die Situation anders aus. In diesem Fall zahlt der Freiberufler wiederum bei einem Gewinn von 250 000 € eine um 2 301 bzw. 6 713 € geringere Gesamtsteuerschuld.

Abbildung 4: Be- bzw. Entlastung eines gewerblichen Personenunternehmens gegenüber einem Freiberufler in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz (Anrechnungsfaktor 1,8)



#### 4.1.2 Wirkung der Unternehmensteuerreform 2008

Nach dem kürzlich verabschiedeten Unternehmensteuerreformgesetz<sup>29</sup> wird von 2008 an die Gewerbesteuer-Meßzahl auf 3,5 % reduziert, die Meßzahl-Staffelung für Personenunternehmen sowie der Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer entfallen. Im Gegenzug steigt der Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer auf das 3,8-fache des Steuermeßbetrags, die Anrechnung wird nun auf die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung beschränkt. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags wird damit die Gewerbesteuer von Personenunternehmern vollständig durch die Einkommensteueranrechnung kompensiert, soweit der Hebesatz bei max. 401 % liegt und hinreichend Einkommensteuer gezahlt wird (Gleichung). Bei Hebesätzen von 450 % bleibt eine Grenzbelastung von 1,7 % bezogen auf den Gewinn bestehen.

$$x \cdot t^E \cdot 1,055 = \text{GewSt} + \left( x \cdot t^E - \frac{\text{GewSt}}{H} \cdot 3,8 \right) \cdot 1,055 \Leftrightarrow H = 3,8 \cdot 1,055 = 400,9\% \quad .^{30}$$

Einen Gewerbesteuerhebesatz von max. 400 % erheben 96,4 % der Kommunen.<sup>31</sup> Für gewerbliche Personenunternehmen in diesen Gemeinden stellt somit die Gewerbesteuer keine Zusatzbelastung

<sup>29</sup> Bundesrat, 2007, Drucksache 384/07.

<sup>30</sup> H:= Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde; t<sup>E</sup>:= Durchschnittssteuersatz der Einkommensteuer; x:= zu versteuerndes Einkommen.

<sup>31</sup> Statistisches Bundesamt: Finanzen und Steuern, 2006, Tabelle 6.4.

mehr im Vergleich zu den freien Berufen oder der Land- und Forstwirtschaft dar, soweit zu verrechnende Einkommensteuer in entsprechender Höhe vorhanden ist. Zu berücksichtigen ist allerdings, daß die Betrachtung nach der reinen Zahl der Gemeinden nur dann sinnvoll ist, wenn ein Investor einen neuen Standort sucht. In diesem Fall können alle Gemeinden als Standort in Frage kommen. Im Regelfall geht es aber um Erweiterungsinvestitionen am vorhandenen Standort. Der „Grundbetrag“<sup>32</sup> der Gewerbesteuer aus der Realsteuerstatistik<sup>33</sup> zeigt die aktuelle Verteilung der Gewerbesteuer-Bemessungsgrundlage an. Auf die kreisfreien Städte in Deutschland (inkl. Stadtstaaten) mit über 50.000 Einwohnern entfallen 39,9 % des gesamtdeutschen Grundbetrags der Gewerbesteuer. 65,7 % dieser Gemeinden weisen einen Hebesatz von über 400 % auf. Unterstellt man eine Gleichverteilung des Grundbetrags auf die Gemeinden, entfallen 26,2 % des gesamten Gewerbesteuergrundbetrags auf die kreisfreien Gemeinden mit einem Hebesatz über 400 %. Werden noch die kreisangehörigen Gemeinden mit über 50.000 Einwohnern betrachtet (62,9 % der kreisangehörigen Gemeinden), dann fallen insgesamt 32,1 % des Grundbetrags in Gemeinden an, die einen Hebesatz von über 400% aufweisen. Dort wird die Gewerbesteuer auch künftig nur teilweise kompensiert.

Berechnungen mit dem Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax des DIW Berlin (siehe Abschnitt 4.2.) ergeben, daß im Jahr 2008 bei einem Viertel der gewerblichen Personenunternehmen der pauschale Anrechnungsfaktor von 3,8 nicht ausreichen wird, um die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer vollständig anrechnen zu können. Dies ist eine Folge der Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes.

Ein besonderes Problem ergibt sich für die Unternehmen, die keinen positiven Gewinn aufweisen, trotzdem aber Gewerbesteuer zahlen müssen, etwa als Folge der Hinzurechnungen. Für diese Unternehmen wirkt der Gewerbesteuer wie eine Substanzsteuer. Nach dem Simulationsmodell BizTax wird im Jahr 2008 in ca. 0,09 % der gewerblichen Personenunternehmen die potentiell anrechenbare positive Gewerbesteuer den einkommensteuerpflichtigen Gewinn übersteigen und folglich nicht vollständig angerechnet werden können, bei 0,04 % wird sie aufgrund eines Null-Gewinns sogar überhaupt nicht angerechnet werden können.

---

<sup>32</sup> Der Grundbetrag ergibt sich bei Division des Kassenaufkommens durch den gemeindespezifischen Hebesatz.

<sup>33</sup> Statistisches Bundesamt, 2006, Tabelle 5.2.

## 4.2 Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht

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

Dazu wird das Mikrosimulationsmodell zur Unternehmensbesteuerung BizTax des DIW Berlin<sup>34</sup> eingesetzt. Es basiert auf einer repräsentativen, geschichteten 10%-Zufallsstichprobe von Einzeldaten der Gewerbebetriebe aus der Gewerbesteuerstatistik 2001 und der Freiberufler und Landwirte aus der Einkommensteuerstatistik 2001. Bei der Stichprobenziehung wird für Unternehmen mit höherem Gewerbeertrag bzw. Gewinn eine größere Auswahlwahrscheinlichkeit festgelegt, um das Gewerbesteueraufkommen möglichst präzise abzubilden. Die Stichprobe enthält 247.314 Beobachtungen aus der Gewerbesteuerstatistik und 124.166 Beobachtungen aus der Einkommensteuerstatistik. Durch die detaillierte Programmierung des Gewerbesteuerrechts kann die Gewerbesteuerschuld für jeden Steuerpflichtigen in der Stichprobe simuliert werden.<sup>35</sup> Die Datenbasis wird durch Imputation weiterer Merkmale ergänzt<sup>36</sup> und auf das Jahr 2008 fortgeschrieben.<sup>37</sup>

Für die Simulation dient das geltende Recht 2008 (nach Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008) als Referenzszenario. Dem wird ein Steuerreformerszenario gegenüber gestellt, in dem auch die Freiberufler und Landwirte gewerbesteuerpflichtig sind. Durch Vergleich der hochgerechneten Ge-

---

<sup>34</sup> Dazu ausführlich Bach u.a., 2007, S. 75-85; sowie Bach und Fossen, 2007.

<sup>35</sup> Nachdem wenige offensichtlich fehlerhafte oder unplausible Angaben bereinigt wurden, ist für das Basisjahr 2001 in 99,978% der Gewerbebetriebe die simulierte gleich der nachgewiesenen Gewerbesteuerschuld, die Gewerbesteuerschuld der übrigen Betriebe ist vernachlässigbar.

<sup>36</sup> Mit der Unternehmensteuerreform 2008 werden u.a. anstelle der bisherigen Hinzurechnung von 50% der Dauerschuldzinsen 25% sämtlicher Zinsen sowie der Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzentgelten mit einem Freibetrag von 100.000 Euro hinzugerechnet. Da die Gewerbesteuerstatistik nur die Dauerschuldzinsen nachweist, wird analog zu Zwick u.a. (2003) die Annahme getroffen, dass die kurzfristigen Zinsaufwendungen 77 % der Dauerschuldzinsen betragen. Ferner werden wie dort die gesamtwirtschaftlichen Aggregate der Mieten, Pachten und Leasingraten proportional zu den nachgewiesenen Sachanlagen und der Lohnsumme zugewiesen. Zu den Lizenzentgelten gibt es keine belastbaren Informationen, diese Komponente muß daher vernachlässigt werden.

<sup>37</sup> Die Fortschreibung ist notwendig, um auf Grundlage der Querschnittsdaten des Jahres 2001 Simulationsrechnungen für 2008 durchführen zu können. Anhand von Informationen aus der jährlichen Umsatzsteuerstatistik werden die Hochrechnungsfaktoren der Einzeldatensätze hinsichtlich erkennbarer Strukturveränderungen nach Rechtsformgruppen und Wirtschaftsbereichen angepaßt. Ferner werden die Besteuerungsgrundlagen in Anlehnung an Ergebnisse der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (Statistisches Bundesamt 2001-2007) und der Jahresabschlußstatistik der Bundesbank (2004-2007) fortgeschrieben. Der Fortschreibung für die Jahre 2006 bis 2008 liegt die aktuelle Mittelfristprojektion der Bundesregierung (BMWi 2006) zugrunde.

werbsteuerschuld ergeben sich die entstehungsmäßigen fiskalischen Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht.

Die Simulation ergibt, daß durch die Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten in die Steuerpflicht das Gewerbesteueraufkommen im Jahr 2008 um etwa ein Fünftel oder 7,9 Mrd. Euro steigen würde (Tabelle 3).<sup>38</sup> 92 % dieses Mehraufkommens (7,3 Mrd. Euro) könnten aber bei der Einkommensteuer potentiell angerechnet werden. Allerdings ist die Gewerbesteueranrechnung auf die festzusetzende Einkommensteuer begrenzt, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt. Bei Steuerpflichtigen, die durch Verluste aus weiteren gewerblichen Aktivitäten oder anderen Einkunftsarten, durch den Verlustabzug nach § 10d EStG oder wegen höherer Sonderausgaben oder außergewöhnlicher Belastungen nicht hinreichend Einkommensteuer zahlen, bleibt ein Anrechnungsüberhang. Dieser betrug nach der letzten bundesweit verfügbaren Einkommensteuerstatistik (Geschäftsstatistik) 2002 gut 5 % des potentiellen Anrechnungsvolumens. Durch die deutlich ausgeweitete Gewerbesteueranrechnung dürfte dieser Anteil allerdings von 2008 an deutlich steigen. Nimmt man eine Quote von 10 % an, würden 83,2 % des Mehraufkommens der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer angerechnet. Da die Gewerbesteueranrechnung auch den Solidaritätszuschlag reduziert, summiert sich die gesamte Entlastung auf 87,8 % des Gewerbesteuer-Mehraufkommens.

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

Tabelle 3 zeigt die Verteilungseffekte der Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten in die Gewerbesteuerpflicht nach Gewinn vor Steuern, Branchen und Rechtsformen. In der linken Hälfte der Tabelle wird das Gewerbesteueraufkommen, in der rechten Hälfte die Wirkung der Anrechnung auf die Einkommensteuer dargestellt. 70 % des für das Jahr 2008 simulierten Gewerbesteueraufkommens (Rechtsstand der Unternehmensteuerreform 2008) entfällt auf Unternehmen mit einem Gewinn vor Steuern von über einer Million Euro, 58 % auf Kapitalgesellschaften. Durch die Integration der freien Berufe und der Landwirtschaft nimmt die Konzentration der Steuerzahlung auf gewinnstarke Kapitalgesellschaften deutlich ab. Die von Einzelunternehmen gezahlte Gewerbesteuer-

---

<sup>38</sup> Aufgrund der großen Zahl der Beobachtungen in der Stichprobe sind die (nicht angegebenen) Standardfehler der Punktschätzer für die Aufkommenswirkungen klein. Im Basisjahr ist die Abweichung des hochgerechneten Gewerbeertrags im Vergleich zum Gesamtmaterial unter 0,1%.

er wächst um knapp 120 %, die von Personengesellschaften um 17 %. Besonders bei Unternehmen mit Gewinnen zwischen 25 000 und einer Mill. Euro entsteht eine wesentlich höhere Gewerbesteuererschuld, wobei der Zuwachs in der Gewinnklasse zwischen 100 000 und 250 000 Euro mit 87 % am höchsten ausfällt. Bei Branchenbetrachtung entfällt sowohl prozentual als auch absolut der größte Zuwachs auf die persönlichen Dienstleistungen, zu denen der Großteil der Freiberufler gehört. Am zweitstärksten betroffen sind bei absoluter Betrachtung die unternehmensnahen Dienstleistungen und bei prozentualer Betrachtung die Landwirtschaft.

Tabelle 3: Aufkommenswirkung der Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten in die Gewerbesteuer im Jahr 2008 nach Bruttogewinn, Branchen und Rechtsformen

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

1) Einschließlich Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit sowie sonstigen juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts.- 2) Anteil des zusätzlichen GewSt-Aufkommens durch Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten, den diese potentiell auf die ESt anrechnen könnten.  
Quelle: Berechnungen mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell BizTax des DIW Berlin.

Tabelle 4 zeigt die Aufkommenswirkungen nach Regionen. Durch die Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten steigt das Gewerbesteueraufkommen in Ostdeutschland mit knapp 25 % stärker als in Westdeutschland (+20 %). Ferner werden die Wirkungen bezüglich siedlungsstruktureller Steuerkrafttypen dargestellt. Die Regionstypen des Bundesamtes für Bauwesen und Raumordnung (BBR) – „Kernstädte“, „Umland“ und „ländliche Räume“ – werden nach einem Konzept des Deut-

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

Tabelle 4: Aufkommenswirkung der Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten in die Gewerbesteuer im Jahr 2008 nach siedlungsstrukturellen Steuerkrafttypen und West-/ Ostdeutschland

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

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

<sup>39</sup> Reidenbach, 2006.



Im Umland könnten Freiberufler und Landwirte potentiell 97 % ihrer Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer anrechnen und in ländlichen Räumen sogar 99 %. In Kernstädten könnten sie dagegen im Schnitt nur 87 % anrechnen, in solchen mit hoher Steuerkraft sogar nur 83 %. Hier spiegelt sich das Hebesatzgefälle wider. Im Gegensatz zu Gemeinden im Umland oder auf dem Land haben Kernstädte, besonders solche mit großer Wirtschaftskraft, häufig hohe Hebesätze, so daß der pauschale Anrechnungsfaktor von 3,8 dort nicht zur vollständigen Kompensation ausreicht (siehe oben).

## 5 Schlussfolgerungen

Kommunale Unternehmensteuern können mit den spezifischen Leistungen der Gemeinden für die lokale Wirtschaft begründet werden. In Deutschland übernimmt die Gewerbesteuer diese Aufgabe, auch in anderen Ländern gibt es derartige Kommunalsteuern, wie der internationale Vergleich zeigt. Wird eine solche kommunale Unternehmensteuer erhoben, gibt es aus wirtschafts- und steuerpolitischer Perspektive keinen Grund für eine unterschiedliche Behandlung von freien Berufen oder Landwirten einerseits und Gewerbetreibenden andererseits. So sind etwa beim Faktoreinsatz, der Zahl der Arbeitnehmer oder bei sonstigen Produktionsstrukturen keine grundsätzlichen Unterschiede erkennbar. Folglich kann auch nicht die unterschiedliche Inanspruchnahme der Infrastruktur o.ä. als steuerliches Differenzierungsargument verwendet werden.. Die Gewerbesteuerbefreiung einzelner Branchen oder Berufe verletzt trotz der pauschalen Anrechnung die Besteuerungsgleichheit und löst Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen aus. Die besonderen Anforderungen der Gemeindebesteuerung – fiskalische Äquivalenz, dauerergiebige und aufkommensstetige Besteuerungsgrundlagen – erfordern möglichst breite Bemessungsgrundlagen. Die nach Artikel 28 Abs. 2 GG den Gemeinden zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle sollte – auch aus Gründen der fiskalischen Äquivalenz – alle Unternehmen erfassen.

Die Simulationen haben zudem gezeigt, daß durch die Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf alle Unternehmen die bisher große Streuung des Gewerbesteueraufkommens zwischen Gemeinden nach siedlungsstrukturellen Gemeindetypen und Steuerkraft gesenkt werden kann. Damit werden auch die Anforderungen erfüllt, die an ein kommunales Steuersystem gestellt werden. Deshalb sollten zukünftig auch die freien Berufe sowie die Land- und Forstwirtschaft gewerbesteuerpflichtig sein. Die bisherige Grundsteuer A wäre dann abzuschaffen. Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgrundstücke sollten ebenso wie die Betriebsgrundstücke der Gewerbebetriebe der Grundsteuer B unterliegen, eventuell mit eigener Meßzahl.

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

Durch eine Einbeziehung von Freiberuflern und Landwirten steigt das simulierte Gewerbesteueraufkommen im Jahr 2008 um etwa ein Fünftel oder 7,9 Mrd. €. Trotz der durch die Gewerbesteueranrechnung begrenzten Belastung der Freiberufler und Landwirte bei einer Einbeziehung sind Anpassungs- und Ausweichreaktionen dieser Gruppen möglich, mit denen sie ihren steuerpflichtigen Gewinn senken könnten. Damit würden sich auch die fiskalischen Wirkungen abschwächen – sowohl das Mehraufkommen bei der Gewerbesteuer als auch das zusätzliche Anrechnungsvolumen bei der Einkommensteuer. Dies gilt insbesondere langfristig, da Anpassungsreaktionen in der Regel Zeit benötigen. Die mit der statischen Mikrosimulation ermittelten Wirkungen sind insofern als Obergrenzen anzusehen.

Unter dem Gesichtspunkt der fiskalischen Äquivalenz ist eine vollständige Kompensation der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer fragwürdig. Eine vergleichbare Gesamtbelastung bei einer transparenteren Besteuerung ergäbe sich, wenn unternehmerische Einkünfte von vornherein geringer belastet würden. Einen solchen Ansatz unter Beibehaltung der Gewerbesteuer hat der Sachverständigenrat für möglich angesehen (Sachverständigenrat 2006).

In diesem Beitrag wurde nicht der Sinn der Gewerbesteuer als kommunale Unternehmensteuer betrachtet, sondern die Festlegung des Kreises der Steuerpflichtigen bei Vorhandensein einer solchen Steuer diskutiert. Der internationale Vergleich zeigt, daß in vielen Ländern keine spezifische kommunale Unternehmensteuer existiert. In diesen Ländern gibt es aber zumeist Zuschläge auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Das Problem der Differenzierung zwischen Gewerbebetrieben und anderen Berufsgruppen stellt sich dann nicht. Auch in der deutschen Diskussion gibt es ähnli-

che Vorschläge zur Ersetzung der Gewerbesteuer.<sup>40</sup> Im Rahmen einer grundlegenden Steuerreform sollte auch die historisch gewachsene Vielfalt bei den steuerlichen Einkunftsarten bereinigt werden, da sie zu Ungleichbehandlungen und wirtschaftlichen Verzerrungen führt. Die derzeitigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger/freiberuflicher Arbeit könnten zu einer einheitlichen Einkunftsart zusammengefasst werden. Die verschiedenen Konzepte für eine grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung sehen dies unisono vor.<sup>41</sup> Die private Vermietung könnte grundsätzlich wie andere selbständige Tätigkeiten behandelt werden. Für Kleinunternehmen, selbständige Nebentätigkeiten oder auch die private Vermietung können vereinfachte Gewinnermittlungsvorschriften gelten, die sich an der gegenwärtigen Überschußrechnung orientieren.

---

<sup>40</sup> Wissenschaftlicher Beirat, 1982; BDI/VCI, 2001; Stiftung Marktwirtschaft, 2006; Sachverständigenrat, 2006.

<sup>41</sup> Sachverständigenrat, 2006, Tz. 67, Stiftung Marktwirtschaft, 2006, 48, CDU/CSU-Fraktion, 2004, 4f., FDP-Fraktion, 2004, Kirchhof, 2004.

## **Literatur**

- Bach, Stefan, Hermann Buslei, Nadja Dwenger und Frank Fossen* (2007): Aufkommens- und Verteilungseffekte der Unternehmensteuerreform 2008. Eine Analyse mit dem Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax. Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 76, 74-85.
- Bach, Stefan und Frank Fossen* (2007): How Should Local Governments Tax Local Business? Lessons from an International Comparison and a Microsimulation Analysis for Germany. DIW Berlin Discussion Papers No. 717, Berlin.
- Bundesverband der Deutschen Industrie / Verband der Chemischen Industrie (2001): Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln
- BGBI. (2000) Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuer-senkungsgesetz - StSenkG), BGBI. I vom 26.10.2000, S. 1437.
- Bird, Richard M.* (1999): Rethinking Tax Assignment: The Need for Better Subnational Taxes. International Monetary Fund. IMF Working Paper WP/99/165, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/1999/wp99165.pdf>
- Bundesbank (2004): Special Statistical Publication 6: Ratios from financial statements of German enterprises 2000 to 2002, [http://www.bundesbank.de/download/statistik/stat\\_sonder/statso6\\_2000\\_2002.en.pdf](http://www.bundesbank.de/download/statistik/stat_sonder/statso6_2000_2002.en.pdf)
- Bundesbank (2005): Special Statistical Publication 6: Ratios from financial statements of German enterprises 2002 to 2003, [http://www.bundesbank.de/download/statistik/stat\\_sonder/statso6\\_2002\\_2003.en.pdf](http://www.bundesbank.de/download/statistik/stat_sonder/statso6_2002_2003.en.pdf)
- Bundesbank (2006): Special Statistical Publication 5: Extrapolated results from financial statements of German enterprises 1994 to 2003, [http://www.bundesbank.de/download/statistik/stat\\_sonder/statso5\\_1994\\_2003.en.pdf](http://www.bundesbank.de/download/statistik/stat_sonder/statso5_1994_2003.en.pdf)
- Bundesbank (2007): Special Statistical Publication 6: Ratios from financial statements of German enterprises 2003 to 2004, [http://www.bundesbank.de/download/statistik/stat\\_sonder/statso6\\_2003\\_2004.en.pdf](http://www.bundesbank.de/download/statistik/stat_sonder/statso6_2003_2004.en.pdf)
- Bundesministerium der Finanzen: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2006, Berlin 2006
- Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (2006): Projektion der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in Deutschland bis 2010 – Beilage zum Monatsbericht 06-2006, <http://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/Publikationen/die-wirtschaftliche-lage-in-der-brd-monatsbericht-06-2006-beilage,property=pdf,bereich=bmwi,sprache=de,rwb=true.pdf>
- Bundesrat (2007): Unternehmensteuerreformgesetz 2008. Endfassung: Drucksache 384/07
- Bundestag (2003): Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer, Drucksache 15/1517
- BVerfGE 26, 1, 8: Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Amtliche Sammlung, Band 26, S. 1 ff
- BVerfGE 46, 224, 241: Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Amtliche Sammlung, Band 46, S. 224 ff

- CDU/CSU-Fraktion (2004): Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland – Konzept 21. Bundestagsdrucksache 15/2745. <http://dip.bundestag.de/btd/15/027/1502745.pdf>
- Eheberg, Karl Theodor von* (1927): *Gewerbsteuer*. Handbuch der Staatswissenschaften. 4. Auflage. 4. Band. Jena, 1068-1100.
- European Commission (2007): *Taxes in Europe Database*.  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/info\\_docs/tax\\_inventory/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm)
- FDP-Fraktion (2004): Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer; Bundestagsdrucksache 15/2349.  
<http://dip.bundestag.de/btd/15/023/1502349.pdf>
- Haller, Heinz* (1972): *Finanzpolitik*. 5. Auflage. Tübingen.
- IFSt – Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (2006): Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2006 gegenüber 2005, IFSt-Schrift Nr. 439. Bonn.
- IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation (2007): *European Tax Handbook*. Amsterdam.
- Kirchhof, Paul* (2004): *Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch*. 2004.  
<http://www.bundessteuergesetzbuch.de>
- Mennel, Annemarie, Jutta Foerster* (Hrsg.) (2006): *Steuern in Europa, Amerika und Asien*. 61. Lieferung. Herne.
- Musgrave, Richard A.* (1959): *The Theory of Public Finance*. New York, Toronto, London.
- Neumark, Fritz* (1970): *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen.
- Niedersächsisches Finanzgericht (2004). Beschluß vom 21.04.2004. Az.: 4 K 317/91
- Olson, Mancur* (1969): The Principle of 'Fiscal Equivalence': The Division of Responsibilities among Different Levels of Government. Papers and Proceedings of the Eighty-first Annual Meeting of the American Economic Association, *American Economic Review* 59(2), 479-487.
- Reidenbach, Michael* (2006): Zur Auswahl von Gemeindetypen für die Regionalisierung der Berechnungen zur Unternehmenssteuerreform. Unveröffentlichtes Manuskript, Deutsches Institut für Urbanistik Berlin.
- RFHE 14, 1: Entscheidungen des Reichsfinanzhofs, Amtliche Sammlung, Band 14, S. 1 ff
- RStBl 1937: Reichssteuerblatt, 1937.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung u.a. (2006): *Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer*. Wiesbaden.  
[http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/press/dit\\_gesamt.pdf](http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/press/dit_gesamt.pdf)
- Statistisches Bundesamt (2001-2007): *Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen (FS 18)*. Inlandsproduktsberechnung, Detaillierte Jahresergebnisse (Reihe 1.4.). Wiesbaden

Statistisches Bundesamt (2006): Finanzen und Steuern (FS 14). Realsteuervergleich - Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligungen – 2005 (Reihe 10). Wiesbaden

Statistisches Bundesamt (2001): Unternehmen und Arbeitsstätten (FS 2). Kostenstruktur im Handwerk – 1998 (Reihe 1.1). Wiesbaden.

Stiftung Marktwirtschaft, Kommission „Steuergesetzbuch“ (2006): Einfacher, gerechter, sozialer: Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung. Steuerpolitisches Programm. Berlin, 30. Januar 2006.

*Tipke, Klaus, Joachim Lang* (2005): Steuerrecht. 18. Auflage. Köln.

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

*Zimmermann, Horst, Rolf-Dieter Postlep* (1980): Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern. Wirtschaftsdienst 60, 248-253.

*Zwick, Markus, Nicole Buschle, Heike Habla, Ralf Maiterth* (2003): Reform der Gemeindefinanzen – die kommunale Einnahmeseite. Wirtschaft und Statistik 7, 633-647.

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

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

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