

Die Hebesatzpolitik bei der Gewerbesteuer nach den Unternehmensteuerreformen

Thiess Büttner

Universität Erlangen-Nürnberg und CESifo

Wolfram Scheffler

Universität Erlangen-Nürnberg

Axel von Schwerin

Universität Erlangen-Nürnberg

Nürnberg, Oktober 2014

Abstract:

Das Papier geht der Frage nach, ob der Anstieg der Hebesätze bei der Gewerbesteuer in den letzten Jahren eine Folge der Unternehmensteuerreformen der Jahre 2001 und 2008 ist. Es wird argumentiert, dass durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer die durch viele Mängel gekennzeichnete Gewerbesteuer „subventioniert“ wird. Dies könnte Gemeinden veranlassen, den Hebesatz zu erhöhen. Eine Analyse mit Daten der Gewerbesteuerstatistik zeigt, dass tatsächlich Gemeinden mit einem hohen Anteil an Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach der weitgehenden Anrechnung der Gewerbesteuer seit 2008 ihren Gewerbesteuerhebesatz im Vergleich zu anderen Gemeinden tendenziell stärker erhöht haben. Dieses Ergebnis legt nahe, dass die Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer die politischen und wirtschaftlichen Kosten eines Anstiegs des Hebesatzes gesenkt hat.

JEL Classification:

H25, H71, H77

1. Einleitung

Mit den Steuerreformen 2001 und 2008 sind in Deutschland umfangreiche Maßnahmen zur Verbesserung der steuerlichen Standortattraktivität erfolgt. Über viele Jahre hinweg rangierte Deutschland im internationalen Vergleich für Unternehmen als Hochsteuerland. Nach den beiden Reformen ist die tarifliche Belastung insbesondere von Kapitalgesellschaften eher im (oberen) Mittelfeld einzuordnen.¹

Mit seinen vielen Einzelunternehmen und Personengesellschaften hat Deutschland aber das Problem, dass die Senkung der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften im Allgemeinen und die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes im Speziellen einen relevanten Teil des Unternehmenssektors nicht erreicht. Eine Senkung der Einkommensteuer auf ein entsprechendes Niveau kam vermutlich wegen der damit verbundenen Steuermindereinnahmen und wohl auch aus verteilungspolitischen Gründen nicht in Betracht. Bei den beiden Unternehmensteuerreformen wurde ein anderer Weg eingeschlagen: Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird die auf Unternehmensebene erhobene Gewerbesteuer durch Anrechnung auf die Einkommensteuer des Inhabers bzw. der Gesellschafter von Personengesellschaften in pauschalierter Weise neutralisiert (Steuerermäßigung nach § 35 EStG).

Durch die pauschalierte Verrechnung der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer wird zwar zunächst die gewünschte steuerliche Erleichterung von unternehmerischen Gewinnen auch bei den Einzelunternehmen und Personengesellschaften erreicht.² Dies geschieht aber durch einen außergewöhnlichen Eingriff in die föderale Finanzstruktur. Zur Reduktion der Belastung mit Gewerbesteuer als Gemeindesteuer wird mit der Einkommensteuer eine Gemeinschaftssteuer verwendet. Während die Gewerbesteuer bis zum Jahr 2007 als Betriebsausgabe abzugsfähig war,³ ist sie nun vielfach wirtschaftlich zu einer Art Vorauszahlung auf die Einkommensteuer

¹ Zu den Auswirkungen der Reform 2008 auf die Steuerbelastung im internationalen Vergleich, vgl. Spengel, Elschner, Grünwald und Reister, 2007.

² Ergänzend zum Ziel der gleichen Belastung von Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften soll insbesondere eine Gleichbehandlung von gewerblich tätigen Steuerpflichtigen mit nicht gewerblich tätigen Steuerpflichtigen erreicht werden.

³ Seit 2009 gilt die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG).

geworden. Dies führt dazu, dass die durch viele Mängel gekennzeichnete Gewerbesteuer indirekt durch die Einkommensteuer „subventioniert“ wird.⁴

Adressat der Steuerermäßigung nach § 35 EStG für gewerbliche Einkünfte mit den Mitteln der Steuerpolitik ist zwar zunächst der Einzelunternehmer und der Gesellschafter einer Personengesellschaft, also der Steuerzahler. Es ist aber denkbar, dass auch die Gemeinde partizipiert und hierzu insbesondere ihre Hebesatzpolitik einsetzt. Wenn Gemeinden aber durch höhere Hebesätze einen Teil der Ermäßigung in ihren Haushalt umlenken, würde die vom Gesetzgeber intendierte Entlastung zumindest bei den Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) konterkariert.

In der Tat ist in den letzten Jahren eine Entwicklung hin zu höheren Hebesätzen zu verzeichnen. Abbildung 1 zeigt die Entwicklung des Gewerbesteuerhebesatzes zwischen 1996 und 2011. Die Darstellung der Entwicklung der Hebesatzpolitik der über 10.000 Gemeinden erfolgt dabei anhand des ungewichteten Durchschnitts und des mittleren Wertes der nach der Höhe geordneten Beobachtungen (Median).⁵ Der Mittelwert zeigt spätestens seit 1999 einen positiven Trend, der sich seit der Reform 2008 noch verstärkt hat. Die Entwicklung beim Median verläuft stufenförmig: jeweils nach den Reformen ist der Median angestiegen, zunächst um zehn Punkte von 320 auf 330, schließlich um weitere 20 Punkte auf 350. Während 1996 die Hälfte aller Gemeinden noch einen Hebesatz von höchstens 320 Prozent wählte, hat die Hälfte der Gemeinden heute einen Hebesatz von mindestens 350 Prozent.

Es gibt viele mögliche Erklärungen, warum die Gemeinden die Hebesätze der Gewerbesteuer erhöht haben. Beispielsweise könnte eine wachsende Divergenz zwischen den Ansprüchen an die kommunalen Haushalte und der Entwicklung der Einnahmen erklären, warum die Hebesätze gestiegen sind. Auch die Entwicklung in Umfang und Struktur des kommunalen Finanzausgleichs durch geänderte Definition des Finanzbedarfs oder Veränderungen beim Nivellierungshebesatz werden sich in der Hebesatzpolitik niederschlagen. Der deutliche Anstieg

⁴ Die Probleme der Gewerbesteuer sind Gegenstand einer umfangreichen Literatur. Für einen Überblick siehe Feld und Döring, 2005.

⁵ Die amtliche Statistik weist regelmäßig mit dem Grundbetrag gewogene Durchschnittshebesätze aus. Für eine Auseinandersetzung mit der Steuerpolitik sind diese Durchschnitte eher ungeeignet. Nicht nur stellen die gewogenen Durchschnitte stärker auf die Entwicklung in den Großstädten ab. Auch werden durch die Gewichtung mit dem Grundbetrag der Gewerbesteuer Aufkommensentwicklung und Entwicklung des Tarifs miteinander vermengt. Insbesondere Gemeinden mit hohen Hebesätzen haben tendenziell eine schwache Entwicklung des Aufkommens. Entsprechend ist der gewogene Durchschnitt der Hebesätze im betrachteten Zeitraum weniger stark gestiegen als der ungewichtete Durchschnitt.

im Median nach den jeweiligen Reformen wirft aber die Frage auf, ob die Entwicklung in den Hebesätzen auch ein Ergebnis der impliziten „Subventionierung“ ist.

Abbildung 1: Median und Mittelwert der Gewerbesteuerhebesätze in Deutschland 1996-2011

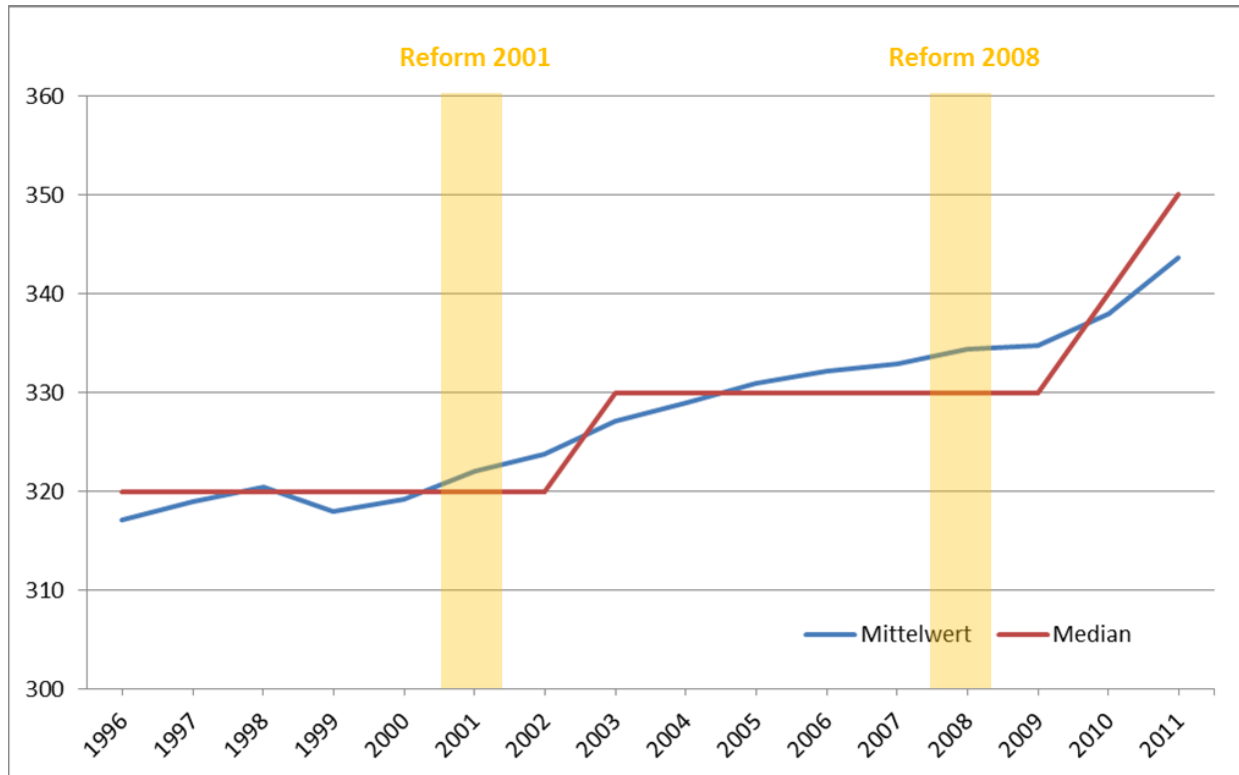


Abbildung 1 zeigt die Entwicklung des (ungewichteten) Mittelwerts (blau) und des Medians (rot). Die Hebesätze der Gewerbesteuer sind in Prozentpunkten angegeben (Y-Achse), die X-Achse zeigt den Zeitablauf in Jahren. Die Jahre der Unternehmenssteuerreformen 2001 und 2008 sind jeweils gelb markiert. Anzahl der Beobachtungen und genaue Werte sind Tabelle 3 zu entnehmen. Datenquelle: Statistische Ämter des Bundes und der Länder.

Das vorliegende Papier geht dieser Frage im Rahmen einer empirischen Analyse auf der Basis von detaillierten Daten der Gewerbesteuerstatistik nach. Wenn die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer die Gemeinden tatsächlich veranlasst hat, die Hebesätze zu erhöhen, müsste dieser Effekt besonders in Gemeinden zu beobachten sein, die einen hohen Anteil von Einzelunternehmen und Personengesellschaften aufweisen. Diese Vermutung wird für die Reform 2008 bestätigt.

Im Folgenden werden zunächst die Änderungen in der Besteuerung von Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften skizziert. Dabei betrachten wir insbesondere die Ereignisse

in bzw. nach den Reformjahren 2001 und 2008. Anschließend werden die Implikationen für die Hebesatzpolitik der Gemeinden diskutiert. Nach Erläuterung des Datenmaterials werden der Untersuchungsansatz und die Ergebnisse vorgestellt. Der letzte Abschnitt beinhaltet ein kurzes Fazit.

2. Reform der Unternehmensbesteuerung

Die Steuerreformen 2001 und 2008 beinhalten eine Vielzahl von Steuertarifänderungen und Änderungen der Beziehungen zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Wechsel vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren, nunmehr Teileinkünfteverfahren bzw. Abgeltungsteuer auf Dividenden) sowie im Verhältnis der Gewerbesteuer zu den beiden anderen Ertragsteuern. Tabelle 1 veranschaulicht Normen, durch welche ab dem Jahr 1999 bei der Gewerbesteuer und deren Verknüpfungen mit der Einkommen- und Körperschaftsteuer Veränderungen vorgenommen wurde. Die Ertragsteuern müssen gemeinsam betrachtet werden, da bei den beiden Unternehmensteuerreformen jeweils die Änderungen bei der Gewerbesteuer mit den Änderungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer abgestimmt wurden.

Für Kapitalgesellschaften wurde der Steuertarif gesenkt und vereinfacht. Während vor den beiden Reformen ein Steuersatz von 40% auf einbehaltene Gewinne und 30% auf Ausschüttungen galt, wurde der Tarif durch die Reform 2001 vereinheitlicht und auf 25% reduziert.⁶ Durch die Reform 2008 wurde der Körperschaftsteuersatz weiter auf 15% gesenkt. Unter Berücksichtigung der Änderungen bei der ertragsteuerlichen Behandlung der Gewerbesteuer (siehe unten) hat sich die Tarifbelastung von Gewinnen, die eine Kapitalgesellschaft thesauriert, von 51,83% (bis 2000) über 38,65% (ab 2001) auf 29,83% (ab 2008) deutlich reduziert.⁷

⁶ Für das Jahr 2003 wurde der Tarif befristet auf 26,5% festgelegt. Die zusätzlichen 1,5 Prozentpunkte wurden mit dem Hinweis auf die Beseitigung der Flutschäden (Hochwasser 2002) begründet.

⁷ Die Werte wurden unter Einbezug des Solidaritätszuschlags (= 5,5% der Körperschaftsteuer) und einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% berechnet.

Demgegenüber wurde der für Einzelunternehmen und die Gesellschafter von größeren Personengesellschaften relevante Spitzensteuersatz der Einkommensteuer zwischen 2001 und 2008 von 53% stufenweise auf 42 bzw. 45% gesenkt.⁸

Bei der Gewerbesteuer wurden die Staffelung der Steuermesszahl und der Abzug als Betriebsausgabe (Minderung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage) abgeschafft.⁹ Zum Ausgleich wurde die maximal mögliche Steuermesszahl von 5% auf einheitlich 3,5% abgesenkt. Darüber hinaus wurde ein Abzug von der Einkommensteuerschuld (Steuerermäßigung) eingeführt. Dies stellt eine wesentliche Änderung in der Beziehung zwischen Einkommensteuer und Gewerbesteuer dar. Zunächst wurde ein pauschaler Abzug des 1,8fachen Gewerbesteuermessbetrags von der Einkommensteuerschuld zugelassen.¹⁰ Seit 2008 kann die Gewerbesteuer bis zum 3,8fachen Gewerbesteuermessbetrag angerechnet werden.¹¹ Im Ergebnis sind Einzelunternehmen und Personengesellschaften von der Gewerbesteuer weitgehend verschont.

⁸ Die Begrenzung des Spitzensteuersatzes auf 42% bei Gewinneinkünften im Jahr 2007 (§ 32c EStG a.F.) hatte zum Ziel, bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit die „Reichensteuer“ (Anstieg des Spitzensteuersatzes auf 45%) nicht anzuwenden.

⁹ Der Abzug als Betriebsausgabe führte nicht nur zu einer Minderung der steuerpflichtigen Einkünfte, sondern auch zu einer sog. Selbstabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer.

¹⁰ Die Steuerermäßigung ist auf die Einkommensteuer begrenzt, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt. Die Steuerermäßigung wurde zunächst auch dann gewährt, wenn der Gewerbesteuerhebesatz unter 180% lag. Um die sich daraus ergebenden Gestaltungen einzuschränken, wurde die Kürzung von Dividenden im Jahr 2003 vorübergehend davon abhängig gemacht, dass der Hebesatz bei der Tochterkapitalgesellschaft mindestens 200% beträgt. Seit dem Jahr 2004 müssen die Gemeinden den Hebesatz auf mindestens 200% festsetzen.

¹¹ Seit der Reform 2008 ist die Steuerermäßigung zusätzlich auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzt.

Tabelle 1: Änderungen in der steuerlichen Behandlung von Unternehmen auf lokaler und föderaler Ebene im Zuge der Reformen 2001 und 2008

	Jahr	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
	Ereignisse		Vorbereitung der Reform	Reformjahr	Euro-einführung					Vorbereitung der Reform	Reformjahr		
Gewerbesteuer	Freibetrag für Einzelunternehmen und Personengesellschaften	48.000 DM			24.500 €								
	Mindesthebesatz	0%					200%						
	Steuermesszahl	PersGes: 1-5% (24.000 DM-Schritte) KapGes: 5%			PersGes: 1-5% (12.000 €-Schritte) KapGes: 5%						3,5%		
	Betriebsausgabenabzug	ja									nein		
Körperschaftsteuer / Einkommensteuer	Tarifbegrenzung bei der Einkommensteuer (§ 32c EStG)	max. 53%	max. 51%	max. 48,5%			max. 45%	max. 42%		max. 42% (45% ab 250t€)			
	Abzug GewSt von Einkommensteuer (Steuerermäßigung nach § 35 EStG)	-,-		1,8facher Steuermessbetrag						3,8facher Steuermessbetrag (max. gezahlte GewSt)			
	Körperschaftsteuer	Thesaurierung: 40% Ausschüttung: 30%		25%						15%			
	Abzug GewSt von Körperschaftsteuer (Steuerermäßigung)	nein											

Wie bereits angedeutet, lässt sich in beiden Reformen ein grundlegender Unterschied zwischen den Regelungen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften auf der einen Seite und Kapitalgesellschaften auf der anderen Seite ausmachen. Während Kapitalgesellschaften vor allem von einer direkten tariflichen Entlastung profitieren konnten, machen sich für Einzelunternehmen und Personengesellschaften vor allem die veränderten Anrechnungsmöglichkeiten der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bemerkbar. Daraus folgt, dass die Entlastung für unterschiedlich (wirtschaftlich) strukturierte Gemeinden unterschiedliche Auswirkungen haben kann. Eine Gemeinde, die ausschließlich Einzelunternehmen und Personengesellschaften beherbergt, kann seit der Reform 2008 den Hebesatz auf 380% erhöhen, ohne dass die Steuerlast für die örtlichen Unternehmen ansteigt. Dies wird unmittelbar deutlich bei Verwendung des effektiven Gewerbesteuersatzes von Rumpf und Wiegard (2010, S. 33)

$$\tau^{\text{GewSt}} = m \cdot h - \min[m \cdot h, m \cdot 3,8] \cdot (1 + \tau^{\text{solli}}).$$

Dem ersten Term entsprechend ergibt sich der effektive Steuersatz zunächst aus dem Produkt von Hebesatz h und Messzahl m . Der zweite Term charakterisiert die Möglichkeit die Steuerschuld bei der Einkommensteuer abzusetzen. Bei einem Hebesatz unter 380% ist die effektive Steuerbelastung geringfügig negativ. Dieser Effekt resultiert daraus, dass die Steuerermäßigung nach § 35 EStG über die Minderung der festzusetzenden Einkommensteuer auch zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags beiträgt. Für einen Anstieg des Hebesatzes gilt

$$\frac{\partial \tau^{\text{GewSt}}}{\partial h} = \begin{cases} m & \text{für } h \geq 3,8 \\ -m \cdot \tau^{\text{solli}} & \text{für } h < 3,8 \end{cases}$$

demnach sinkt der effektive Steuersatz mit jedem Prozentpunkt des Hebesatzes um 3,5/100 Prozentpunkte, wenn der Hebesatz unter 380 % liegt.

Das Nebeneinander der Veränderungen bei der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer hat zudem dazu geführt, dass sich der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften erhöht hat.¹²

¹² Bei einem Hebesatz von 380 Prozent lag die statutarische Belastung von Kapitalgesellschaften durch die Gewerbesteuer vor den beiden Reformen bei ca. 9% während die Gesamtbelastung ca. 51% (nur Gesellschaftsebene) betrug. Seit der Unternehmensteuerreform 2008 ergibt sich für diesen Hebesatz eine Belastung mit Gewerbesteuer von 13,3% bei einer Gesamtbelastung von nur noch ca. 29%. Ab einem

3. Steuerentlastung und Implikationen für die Hebesatzpolitik

Da der Hebesatz der Gewerbesteuer auch nach den Reformen weiter von der Gemeinde festgesetzt wird,¹³ stellt sich die Frage, ob die Reformen die Gemeinden dazu veranlasst haben, ihre Hebesatzpolitik zu ändern. Geht man davon aus, dass die Hebesatzpolitik eine Abwägung zwischen den Mehreinnahmen und den wirtschaftlichen und politischen Kosten beinhaltet, die sich bei einem Anstieg des Hebesatzes ergeben, liegt es nahe zu vermuten, dass die Hebesatzpolitik im Zuge der Reform angepasst wurde.

Konkret sind zwei mögliche Effekte der Reformen anzuführen. Erstens kam es schon durch die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuerzahlung auf die Einkommensteuerschuld im Jahre 2001 zu einer Entlastung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften von der Gewerbesteuer. Dies kann in einer Gemeinde zu einer Neubewertung der politischen Kosten einer höheren Anspannung des Hebesatzes führen. Insbesondere wenn die Entlastung als gravierend eingestuft wird, könnte sich die Gemeinde veranlasst sehen, durch einen Anstieg des Hebesatzes zu einem als fair eingestuften Belastungsniveau zurückzukehren. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Reformen zum Ziel hatten, die steuerliche Belastung vor dem Hintergrund des internationalen Steuerwettbewerbs abzusenken. Es ist keineswegs ausgemacht, dass die Anrechnung des 1,8fachen oder 3,8fachen Messbetrags der Gewerbesteuer als ausreichend angesehen wird, um für Einzelunternehmen und Personengesellschaften eine vergleichbare Entlastung wie für Kapitalgesellschaften zu ermöglichen. Wenn das aber nicht der Fall ist, wäre eher eine Absenkung der Hebesatzanspannung zu erwarten. Zudem sind mit den Reformen auch die Bemessungsgrundlagen verändert worden, so dass die Steuerbelastung möglicherweise gestiegen ist.¹⁴ Ohnehin steht einem Anstieg des Hebesatzes der intensive kommunale Steuerwettbewerb entgegen. Dieser Wettbewerb könnte sich durch die

Hebesatz von 452% ist die Gewerbesteuerbelastung höher als die Belastung aus Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag. Unter Berücksichtigung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen kann sich dieser Grenzwert erhöhen (Kürzungen übersteigen die Hinzurechnungen) oder mindern (Hinzurechnungen übersteigen die Kürzungen).

¹³ Eine Einschränkung ergibt sich insoweit, als der Hebesatz mindestens 200% betragen muss.

¹⁴ Vgl. hierzu Schneider und Wesselbaum-Neugebauer (2010), Bach, Buslei, Dwenger, Fossen (2007) und Finke, Heckemeyer, Reister und Spengel (2013).

Unternehmensteuerreformen verschärft haben, da die Gewerbesteuer nun einen größeren Anteil an der Steuerbelastung ausmacht.

Zweitens ist es durch die Reformen aber zu einer Änderung der wirtschaftlichen und politischen Kosten eines Anstiegs des Hebesatzes für die einzelne Gemeinde gekommen. Dies gilt insbesondere in Bezug auf die Reform 2008. Wenn der Hebesatz unter dem Schwellenwert von 380% liegt, was in der weit überwiegenden Mehrheit der Gemeinden auch der Fall ist, führt ein Anstieg des Hebesatzes bis zu dem Schwellenwert von 380% nicht zu einer höheren Steuerlast für Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Allerdings profitiert die Gemeinde, da ihr die Gewerbesteuermehreinnahmen zu Gute kommen. Der resultierende Rückgang der Einkommensteuer trifft die Gemeinde indessen nur nach Maßgabe des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer, der lediglich 15% der Einkommensteuer ausmacht, und bei dem das Prinzip des örtlichen Aufkommens durch Sockelgrenzen zudem stark abgeschwächt ist.¹⁵

Beide Effekte werden in den Gemeinden unterschiedlich stark auftreten. Insbesondere dürfte es eine Rolle spielen, in welchem Ausmaß örtliche Unternehmen Einzelunternehmen oder Personengesellschaften sind. In dem Extremfall, in dem in einer Gemeinde nur Kapitalgesellschaften vorhanden sind, wird sich aus der Steuerermäßigung nach § 35 EStG kein direkter Effekt ergeben. Gäbe es andererseits in der Gemeinde nur Einzelunternehmen und Personengesellschaften dürften sich die vermuteten Effekte in voller Stärke zeigen.

4. Daten und Untersuchungsansatz

Ob die Gemeinden je nach ihrer Unternehmensstruktur auf die Reformen tatsächlich reagiert haben, kann im Rahmen einer empirischen Analyse der Hebesatzpolitik der Gemeinden überprüft werden. Während die Hebesatzdaten zumindest für den jeweiligen administrativen Gebietszuschnitt eines Jahres verfügbar sind, ist die Messung der örtlichen Unternehmensstrukturen aufwändiger. Hierzu wird im Folgenden die deutsche Gewerbesteuerstatistik herangezogen. Sie wird alle drei Jahre erhoben und beinhaltet verschiedene Merkmale von ansässigen Steuerzahlern. Für die Analyse der Reformeffekte ist das relative Gewicht der begünstigten Einzelunternehmen und Personengesellschaften

¹⁵ Durch die Rückwirkung auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ergibt sich eine Konstellation, die in der Literatur zum vertikalen Steuerwettbewerb diskutiert wird (siehe Wrede, 1996, Keen, 1998).

bedeutsam. Der Einfachheit halber wird dieses Gewicht im Folgenden anhand der Zahl von Einzelunternehmen und Personengesellschaften im Verhältnis zu allen Unternehmen abgebildet.¹⁶

Bezogen auf die gesamte Zahl der Unternehmen liegt der Anteil der Einzelunternehmen und Personengesellschaften im Durchschnitt über die drei verfügbaren Stichproben bei etwa 77%.

Tabelle 2 zeigt die Entwicklung für die Beobachtungsjahre 1998, 2001 und 2004.

Tabelle 2: Anteil der Einzelunternehmen und Personengesellschaften in der Gewerbesteuerstatistik

Jahr	Gemeinden	Anteil Einzelunternehmen und Personengesellschaften
1998	8.816	0,776
2001	8.895	0,761
2004	8.981	0,759

Zahl der Einzelunternehmen und Personengesellschaften bezogen auf die Zahl aller Unternehmen einschließlich Kapitalgesellschaften. Die verwendeten Jahre entsprechen den Erhebungszeiträumen der Gewerbesteuerstatistik.

Quelle: Eigene Berechnung Gewerbesteuerstatistik, Forschungsdatenzentrum der statistischen Landesämter.

Tabelle 3 veranschaulicht die Entwicklung der Hebesätze in den etwa 12.000 deutschen Gemeinden im Zeitraum zwischen 1996 und 2011.¹⁷ Die Extremwerte für die Hebesätze liegen bei 0 und 900%. Seit 2004 gilt jedoch ein Mindesthebesatz von 200%. Der Extremwert von 900% ist nur in einer Gemeinde¹⁸ zu verzeichnen. Sieht man von diesem „Ausreißer“ ab, ergeben sich Werte von bis zu 600%. Durchschnittlich ergeben sich Hebesätze von 319% vor den Reformen, von 335% in 2009 und 344% in 2011. Insgesamt ist ein Anstieg des

¹⁶ Bei der Abgrenzung der Personengesellschaften wurde darauf geachtet, dass für die jeweiligen Gesellschaften mit Sicherheit angenommen werden kann, dass sie von der Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer profitieren. Solche Personengesellschaften, bei denen dies aufgrund der unbekanntenen Gesellschafterstruktur nicht mit Sicherheit angenommen werden kann, werden der Gruppe der übrigen Gesellschaften zugeordnet. Zu der Gruppe der Personengesellschaften werden gerechnet: atypische stille Gesellschaft, Offene Handelsgesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Co. KG, Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Co. oHG, Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung und Ähnliche Gesellschaften (z. B. Grundstücksgemeinschaft, stille Gesellschaft).

¹⁷ Die Zahl der Gemeinden sinkt im Untersuchungszeitraum aufgrund von Gebietsreformen. Während die amtliche Statistik für 1996 noch 14.627 Gemeinden geführt hat, waren es 2011 nur noch 11.442.

¹⁸ Dierfeld in Rheinland-Pfalz gehört mit 9 Einwohnern und einem Unternehmen zu den kleinsten Gemeinden in der Bundesrepublik.

Hebesatzniveaus um etwa 25 Prozentpunkte zu verzeichnen. Wie eingangs festgestellt zeigt der mittlere Wert (Median) einen noch deutlicheren Anstieg um 30 Prozentpunkte.

Tabelle 3: Gewerbesteuerhebesätze zwischen 1996 und 2011

	Gemeinden (Amtlich)	Gemeinden (Datensatz)	Beobachtungen	Min	Max	Mittelwert	Median
1996	14.627	13.218	12.926	0	515	317,15	320
1997	14.458	13.094	12.812	0	515	319,01	320
1998	14.308	13.068	12.800	0	900 (600)	320,41	320
1999	14.197	13.959	13.942	0	900 (600)	317,99	320
2000	13.854	13.877	13.865	0	900 (600)	319,27	320
2001	13.837	13.416	13.415	0	900 (600)	322,08	320
2002	13.416	13.252	13.207	0	900 (600)	323,77	320
2003	13.148	12.630	12.519	0	900 (600)	327,10	330
2004	12.629	12.434	12.370	200	900 (600)	328,99	330
2005	12.430	12.342	12.294	200	900 (600)	330,99	330
2006	12.340	12.313	12.271	200	900 (600)	332,22	330
2007	12.312	12.264	12.238	200	900 (600)	332,89	330
2008	12.263	11.806	11.806	200	900 (600)	334,39	330
2009	12.227	11.995	11.993	200	900 (600)	334,78	330
2010	11.993	11.440	11.439	200	900 (600)	337,90	340
2011	11.442	11.292	11.292	200	900 (600)	343,68	350

Die Tabelle zeigt die Entwicklung der Hebesatzverteilung in deutschen Gemeinden zwischen 1996 und 2011 (unverbundene Querschnittsdaten). Der zweiten Spalte ist die amtliche Zahl der Gemeinden zu entnehmen. Spalte 3 zeigt die Anzahl der in dem von der amtlichen Statistik bereitgestellten Querschnitt vorhandenen Gemeinden und Spalte 4 die Zahl der vorliegenden Beobachtungen für den Gewerbesteuerhebesatz. In den vier rechten Spalten folgen deskriptive Werte zur Verteilung des Hebesatzes (Extremwerte, ungewichteter Mittelwert und Median). Reformjahre sind gelb hinterlegt.

Quelle: Eigene Auswertung auf Basis der Daten der amtlichen Statistik.

Um zu prüfen, ob diese Entwicklung tatsächlich durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften verursacht ist, wird die Entwicklung der Hebesätze in Abhängigkeit von der örtlichen Firmenstruktur untersucht. Hierzu wird ein *Difference-in-Difference* Schätzansatz herangezogen.¹⁹ Die Schätzgleichungen verwenden als abhängige Variable den jeweiligen Hebesatz einer Gemeinde. In Abhängigkeit davon, ob die Reformen einzeln oder zusammengefasst untersucht werden, wird ein unterschiedlicher Beobachtungszeitraum gewählt:

Spezifikation 1: $\tau_{it} = \alpha_i + \beta_1 \cdot (d_t^{2001} \cdot p_i) + \beta_2 \cdot (d_t^{2008} \cdot p_i) + \gamma_t + u_{it} \quad t = 1998, \dots 2011$

Spezifikation 2: $\tau_{it} = \alpha_i + \beta_1 \cdot (d_t^{2001} \cdot p_i) + \gamma_t + u_{it} \quad t = 1998, \dots 2007$

Spezifikation 3: $\tau_{it} = \alpha_i + \beta_2 \cdot (d_t^{2008} \cdot p_i) + \gamma_t + u_{it} \quad t = 2005, \dots 2011$

In allen Spezifikationen ist mit τ_{it} der Hebesatz der Gemeinde i im Jahr t bezeichnet und α_i ist die Konstante der Regression. Sie ist gemeindespezifisch, um alle unbeobachteten zeitkonstanten Determinanten auf die Hebesatzpolitik aufzufangen, beispielsweise Unterschiede in der Hebesatzpolitik, die unabhängig von den Reformen aus Unterschieden in dem Anteil der Einzelunternehmen und Personengesellschaften herrühren können. Um die allgemeinen Reformwirkungen beispielsweise durch den intensivierten Steuerwettbewerb oder veränderte internationale Standortkonkurrenz aber auch konjunkturelle Entwicklungen abzubilden, werden zusätzlich jahresspezifische fixe Effekte aufgenommen. d_t^{2001} und d_t^{2008} sind Indikatorvariablen, die in den Jahren seit der jeweiligen Reform den Wert 1 annehmen. p_i ist der Anteil von Einzelunternehmen und Personengesellschaften an der Zahl der örtlichen Gesellschaften zum Zeitpunkt der Reform entsprechend der Gewerbesteuerstatistik. Um auszuschließen, dass Anpassungen der Unternehmensstruktur die Schätzergebnisse verzerren, wird auf die Anteile im Jahr 1998 abgestellt. Die Koeffizienten β_1 und β_2 messen die Reformeffekte relativ zum Ausgangsniveau und zum allgemeinen Trend. Konkret messen sie, ob die gemeindespezifische Abweichung eines Hebesatzes vom langfristigen Mittel in Gemeinden mit einem hohen Anteil an Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach den Reformen anders ausfällt. Ist der

¹⁹ Siehe hierzu Wooldrige (2010), S. 150-151.

Koeffizient positiv, wurde der Hebesatz nach der entsprechenden Reform in diesen Gemeinden vergleichsweise stärker erhöht.

5. Empirische Ergebnisse

Für das Modell wird ein Panelschätzer mit robusten Standardfehlern verwendet, welche die Abhängigkeiten zwischen den Beobachtungen einer Gemeinde über die Jahre hinweg berücksichtigen. Tabelle 4 stellt die Schätzergebnisse zusammen. Die Konstante misst die durchschnittliche Hebesatzanspannung zu Beginn des Untersuchungszeitraums im Jahr 1998. Die Reformeffekte zeigen in der Schätzung (1) unterschiedliche Ergebnisse. Während der Koeffizient für die Wirkung der 2001er Reform insignifikant und nahe Null ist, beobachten wir für die zweite Reform einen positiven Effekt. Dieser macht ca. 3,2 Prozentpunkte aus. Demnach hat es seit der Reform 2008 in Gemeinden mit einem höheren Anteil an Einzelunternehmen und Personengesellschaften eher einen Anstieg im Hebesatz ergeben. In Gemeinden, bei welchen sich der Anteil von Einzelunternehmen und Personengesellschaften auf drei Viertel beläuft, wäre demnach der Hebesatz im Mittel um rund 2,4 Prozentpunkte gestiegen. Wie aus den Spalten (2) und (3) entnommen werden kann, ergeben sich qualitativ ähnliche Ergebnisse, wenn beide Zeiträume getrennt voneinander betrachtet werden.

Die Ergebnisse zeigen, dass die Reform des Jahres 2008 für sich betrachtet, also isoliert vom allgemeinen Trend der Hebesätze, eine mäßige aber statistisch signifikante Erhöhung der Hebesätze in den Gemeinden nach sich gezogen hat, die zum Zeitpunkt der Reform einen hohen Anteil an Einzelunternehmen und Personengesellschaften aufwiesen. Dies bestätigt die Vermutung, dass die „Subventionierung“ der Gewerbesteuer die ökonomischen und politischen Kosten eines Anstiegs des Hebesatzes abgesenkt hat. Zu betonen ist, dass für einen allgemeinen Trend ebenso kontrolliert wurde wie für Unterschiede im Hebesatzniveau zwischen den Gemeinden. Dass ein entsprechender Effekt bei der Reform 2001 nicht zu verzeichnen ist, mag dem Umstand geschuldet sein, dass hier nur eine Teilanrechnung der Gewerbesteuer vorgesehen war, so dass bis 2008 jeder Anstieg des Hebesatzes noch mit einem Anstieg des effektiven Steuersatzes einherging.

Tabelle 4: Reformeffekte 2001 und 2008 auf den Gewerbesteuerhebesatz

	(1)	(2)	(3)
Reform 2001 × Anteil Einzelunternehmen u. Personengesellschaften	-0,512 (0,932)	-0,527 (0,932)	
Reform 2008 × Anteil Einzelunternehmen u. Personengesellschaften	3,221*** (0,859)		2,234*** (0,742)
Konstante	325,6*** (0,135)	325,6*** (0,110)	336,5*** (0,089)
R ²	0,250	0,211	0,135
Gemeinden	8.816	8.816	8.816
Beobachtungen	123.418	88.154	61.712

*Abhängige Variable: Hebesatz der Gemeinde in Prozentpunkten; Zeitraum 1998-2011 für (1), 1998-2007 für (2) und 2005-2011 für (3); Panelschätzung mit fixen Gemeinde- und Jahreseffekten; *** markiert Signifikanzniveau von 0,99, ** markiert Signifikanzniveau von 0,95; Standardfehler in Klammern. Reduzierte Stichprobe durch Anonymisierung der Gewerbesteuerstatistik.*

Nun könnte man einwenden, dass nicht alle Gemeinden bei der Steuerpolitik einem Nutzen-Kosten Kalkül folgen. So sind insbesondere solche Gemeinden in ihrer Hebesatzpolitik eingeschränkt, die sich in Haushaltssicherungsprogrammen befinden. Da im Datensatz keine detaillierten Informationen über die Haushaltssituation auf Gemeindeebene vorliegen, wurden für einen Robustheitstest Gemeinden aus der Stichprobe entfernt, die zu Bundesländern gehören, in denen eine besonders großer Zahl an Gemeinden sich in entsprechenden Programmen befindet. Tabelle 5 zeigt den Vergleich der Basisregression aus Tabelle 4 mit einer Schätzung, bei der alle Gemeinden in den 4 Ländern mit dem höchsten Anteil an finanzschwachen Kommunen weggelassen wurden.²⁰ Die Ergebnisse zeigen jedoch, dass hier kein signifikanter Unterschied vorliegt.

²⁰ Vgl. hierzu Spars, Jacob und Müller, 2010 S. 20 Abbildung 2.

Tabelle 5: Reformeffekte 2001 und 2008 auf den Gewerbesteuerhebesatz für Teilstichproben

	(1)	(2)	(3)
Reform 2001 × Anteil Einzelunternehmen u. Personengesellschaften	-0,512 (0,932)	0,358 (0,950)	0,011 (0,930)
Reform 2008 × Anteil Einzelunternehmen u. Personengesellschaften	3,221*** (0,859)	2,579*** (0,895)	3,262*** (0,865)
Konstante	325,6*** (0,135)	322,0*** (0,248)	321,6*** (0,136)
R ²	0,250	0,245	0,260
Gemeinden	8.816	7.942	8.419
Beobachtungen	123.418	111.182	117.866

*Abhängige Variable: Hebesatz der Gemeinde in Prozentpunkten; (1) ganze Bundesrepublik, (2) ohne NRW, Hessen, Saarland und Sachsen-Anhalt, (3) ohne Gemeinden mit einem Hebesatz über 380 im Jahr 1998; Panelschätzung mit fixen Gemeinde- und Jahreseffekten; *** markiert Signifikanzniveau von 0,99, ** markiert Signifikanzniveau von 0,95; Standardfehler in Klammern. Reduzierte Stichprobe durch Anonymisierung der Gewerbesteuerstatistik.*

Der verwendete Schätzansatz berücksichtigt, dass die Reformeffekte auf die Hebesatzpolitik mit dem Anteil der Einzelunternehmen und Personengesellschaften variieren können. Allerdings könnte der Effekt auch unterschiedlich stark ausfallen, je nachdem wie hoch der Hebesatz vor den Reformen war. Bei Gemeinden mit hohen Hebesätzen oberhalb von 380% wird ein Anstieg des Hebesatzes allerdings aufgrund der Begrenzung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG auf das 1,8fache bzw. 3,8fache des Steuermessbetrags nicht mehr durch die Anrechnung der Einkommensteuer „subventioniert“.

Um zu prüfen, ob die Reformen entsprechend für Gemeinden mit vergleichsweise geringen oder hohen Hebesätzen unterschiedliche Effekte hatten, wurde der Schätzansatz auf eine weitere Teilstichprobe angewendet. Konkret wurde die Stichprobe um die Gemeinden verringert, deren Hebesatz im Jahr 1998, also vor Beginn der Reformen, über 380 Prozentpunkten lag. Auch in dieser Teilstichprobe unterscheiden sich die Ergebnisse nicht deutlich von den zuvor dargestellten Koeffizienten (siehe Spalte 3 in Tabelle 5).

6. Fazit

In den großen Unternehmensteuerreformen der Jahre 2001 und 2008 hat die Steuerpolitik mit der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer den Versuch gemacht, auch bei den Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Steuerbelastung zu senken. So ist die Gewerbesteuer, soweit die Steuerermäßigung nach § 35 EStG wirksam ist, zu einer Art Vorauszahlung auf die Einkommensteuer geworden. Die durch viele Mängel gekennzeichnete Gewerbesteuer wird de facto durch die Einkommensteuer „subventioniert“.

Diese Regelung könnte Rückwirkungen auf die Hebesatzpolitik der Gemeinden haben. Insbesondere bei Gemeinden mit einem hohen Anteil an Einzelunternehmen und Personengesellschaften verursacht die Anrechnung auf die Einkommensteuer einen Anreiz, den Hebesatz zu erhöhen. In der Tat ist bei den Hebesätzen ein positiver Trend zu verzeichnen.

Um zu testen, ob dies Folge der impliziten „Subventionierung“ der Gewerbesteuer sein kann, wurde ein *Difference-in-Difference* Ansatz herangezogen, welcher die Entwicklung in den Hebesätzen mit dem Anteil der Personengesellschaften verbindet. Die Ergebnisse der Analyse

legen nahe, dass Gemeinden mit einem hohen Anteil an Einzelunternehmen und Personengesellschaften im Rahmen ihrer Steuerautonomie tatsächlich auf die Unternehmensteuerreform 2008 reagiert haben, die eine weitgehende Verschonung von der Gewerbesteuer vorsieht.

Für die Interpretation ist von Bedeutung, dass im Interesse der Identifikation der Reformeffekte allerdings die Rückwirkung auf die Hebesatzpolitik aller anderen Gemeinden im Rahmen der Analysen ausgeklammert blieb. Da sich aber die Hebesätze einer relevanten Teilgruppe von Gemeinden geändert haben, ist damit zu rechnen, dass im Zuge des Steuerwettbewerbs auch andere Gemeinden ihre Hebesätze anpassen. Je nach der Stärke dieser Rückwirkungen werden die Gesamteffekte auf die Hebesätze daher größer ausfallen.

Die vorgestellte Analyse hat sich auf die Effekte der Reformen auf die Hebesatzpolitik der Gemeinden konzentriert, die vergleichsweise einfach zu analysieren ist. Offen bleibt daher die Frage, ob die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nicht auch weitergehende Effekte hat. So ergeben sich auch für die Erhebung der Gewerbesteuer bei gegebenem Hebesatz möglicherweise gravierende Effekte. Denn wenn die Gewerbesteuer ohnehin nur eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer ist, wird die Steuerplanung bei der Gewerbesteuer für den Steuerzahler tendenziell irrelevant. Möglicherweise ist die sehr positive Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens seit den Reformen auch hierdurch verursacht. Um dies zu klären, wäre die Gewerbesteuerstatistik auszuwerten – allerdings muss eine solche Analyse noch warten, da die Statistik bislang noch nicht für die Jahre nach der Reform 2008 vorliegt.

Literatur:

Bach, Stefan, Hermann Buslei, Nadja Dwenger und Frank Fossen, 2007, Aufkommens und Verteilungseffekte der Unternehmensteuerreform 2008. Eine Analyse mit dem Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax, *Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung*, 76 (2), 74-85.

Feld, Lars, und Thomas Döring, 2005, Reform der Gewerbesteuer: Wie es Euch gefällt? – Eine Nachlese, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 6 (2), 207–232.

Finke, Katharina, Jost H. Heckemeyer, Timo Reister und Christoph Spengel, 2013, Impact of Tax Rate Cut Cum Base Broadening Reforms on Heterogeneous Firms Learning from the German Tax Reform 2008, *Finanzarchiv*, 69, 2013, 72-114.

Keen, Michael, 1998, Vertical Tax Externality in the Theory of Fiscal Federalism, *IMF Staff Papers* 45, 454-485.

Rumpf, Dominique, und Wolfgang Wiegard, 2010, Kapitalertragsbesteuerung und Kapitalkosten, *Sachverständigenrat Arbeitspapier*, 05/2010.

Schneider, Kerstin und Claudia Wesselbaum-Neugebauer, 2010, Die Gewerbesteuer seit der Unternehmensteuerreform 2008: Steigt die Steuerbelastung und die Gefahr der Substanzbesteuerung? Eine empirische Analyse, *Schumpeter Discussion Papers*, 2010-008.

Spars, Guido, Patricia Jacob und Anja Müller, 2010, Kommunale Haushaltsnotlagen Endbericht, Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung (BMVBS), sowie des Bundesinstituts für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR) im Bundesamt für Bauwesen und Raumentwicklung (BBR).

Spengel, Christoph, Christina Elschner, Michael Grünewald und Timo Reister, 2007, Einfluss der Unternehmensteuerreform 2008 auf die effektive Steuerbelastung, *Vierteiljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 76(2), 86-97.

Wooldridge, Jeffrey M., 2010, *Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*, MIT Press, Cambridge, Mass, und London, England.

Wrede, Matthias, 1996, Vertical and Horizontal Tax Competition: Will Uncoordinated Leviathans End Up on the Wrong Side of the Laffer Curve? *Finanzarchiv* 53, 461-479.