

FDZ-Arbeitspapier
Nr.2

Ralf Maiterth
Markus Zwick



STATISTISCHE ÄMTER
DES BUNDES UND DER LÄNDER
FORSCHUNGSDATENZENTREN

Eine kommunale
Einkommen- und
Körperschaftsteuer als
Alternative zur deutschen
Gewerbsteuer:
Eine empirische Analyse
für ausgewählte
Gemeinden

2005

FDZ-Arbeitspapier
Nr.2

Ralf Maiterth
Markus Zwick

 **STATISTISCHE ÄMTER**
DES BUNDES UND DER LÄNDER
FORSCHUNGSDATENZENTREN

Eine kommunale
Einkommen- und
Körperschaftsteuer als
Alternative zur deutschen
Gewerbsteuer:
Eine empirische Analyse
für ausgewählte
Gemeinden

2005

Herausgeber: Statistische Ämter des Bundes und der Länder
Herstellung: Statistisches Bundesamt

Fachliche Informationen

zu dieser Veröffentlichung:

Statistisches Bundesamt
Forschungsdatenzentrum
Tel.: 06 11 / 75 42 20
Fax: 06 11 / 72 40 00
forschungsdatenzentrum@destatis.de

Erscheinungsfolge: unregelmäßig
Erschienen im April 2005

Informationen zum Datenangebot:

Statistisches Bundesamt
Forschungsdatenzentrum
Tel.: 06 11 / 75 42 20
Fax: 06 11 / 72 40 00
forschungsdatenzentrum@destatis.de

Forschungsdatenzentrum der
Statistischen Landesämter
– Geschäftsstelle –
Tel.: 0211 / 9449 41 47
Fax: 0211 / 9449 40 77
forschungsdatenzentrum@lds.nrw.de

Diese Publikation wird kostenlos als **PDF-Datei** zum Download unter www.forschungsdatenzentrum.de angeboten.

© Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2005
(im Auftrag der Herausbergemeinschaft)

Für nichtgewerbliche Zwecke sind Vervielfältigung und unentgeltliche Verbreitung, auch auszugsweise, mit Quellenangabe gestattet. Die Verbreitung, auch auszugsweise, über elektronische Systeme/Datenträger bedarf der vorherigen Zustimmung. Alle übrigen Rechte bleiben vorbehalten.

Eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer als Alternative zur deutschen Gewerbesteuer: Eine empirische Analyse für ausgewählte Gemeinden

*Ralf Maiterth und Markus Zwick**

Zusammenfassung

Der Beitrag analysiert die Auswirkungen einer Substitution der deutschen Gewerbesteuer durch einen Kommunalzuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer empirisch für einzelne Gemeinden. Die hierzu verwendeten und für den vorliegenden Beitrag weiterentwickelten Mikrosimulationsmodelle haben ihren Ursprung in Berechnungen, die in einer Kooperation zwischen dem Statistischen Bundesamt und der Humboldt-Universität zu Berlin für das Bundesministerium der Finanzen durchgeführt wurden. Die Datengrundlage bilden die rund 30 Mio. Einzeldatensätze der aktuellsten Einkommen- und Gewerbesteuerstatistik der amtlichen Statistik. Eine kommunale Zuschlagsteuer, die wie das analysierte BDI/VCI-Modell die Steuereinnahmen bei Unternehmensgewinnen der Betriebsstätten-Gemeinde und bei den übrigen Einkünften der Wohnsitz-Gemeinde zuweist, berührt die Einnahmesituation der Gemeinden in sehr unterschiedlichem Maße. Zu den Verlierern einer derartigen Gemeindesteuerreform zählen diejenigen Gemeinden, in denen überdurchschnittlich viele gewerbliche Unternehmen ansässig sind. Dies sind insbesondere die Kernstädte in den alten Bundesländern. Dagegen würde sich die Einnahmesituation der Umlandgemeinden und der ländlich geprägten Gemeinden im Durchschnitt deutlich verbessern. Aber auch die gegenwärtig steuer- und industrieschwachen Kernstädte in den neuen Bundesländern würden ihre Einnahmesituation durch eine Zuschlagsteuer in den meisten Fällen verbessern. Um den finanziellen status quo aufrecht zu erhalten, müssten vor allem die Kernstädte in den alten Bundesländern relativ hohe Zuschlagsätze erheben, während die Umlandgemeinden ihre Attraktivität durch in der Regel deutlich niedrigere Steuersätze erhöhen könnten. Damit entstünde für die Bezieher hoher Einkommen in den Kernstädten ein nicht unerheblicher Anreiz steuerbedingt den Wohnort zu wechseln, was die Finanzsituation der Kernstädte weiter verschlechtern würde.

* Dr. Ralf Maiterth vertritt derzeit den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Essen. Diplom Volkswirt Markus Zwick ist Leiter des Forschungsdatenzentrums des Statistischen Bundesamtes in Wiesbaden.

1. Einleitung

Die Reform der deutschen Gewerbesteuer stand im Jahre 2003 weit oben auf der Agenda des Gesetzgebers. Ursächlich dafür war die als besonders kritisch angesehene Finanzsituation der Gemeinden in Deutschland, die in einem erheblichen Maße auf einen Rückgang der Gewerbesteuereinnahmen zurückzuführen war. Daher wurde intensiv darüber nachgedacht, wie die Gewerbesteuer dahingehend umgestaltet werden kann, dass die Gemeinden eine ergiebige und eigenständige Einnahmenquelle erhalten, die sich auch im Konjunkturverlauf als verlässlich erweist.

Zur Konkretisierung und Begleitung des geplanten Gesetzgebungsverfahrens, an dessen Ende eine reformierte Gemeindesteuer stehen sollte, hatte die Bundesregierung im März 2002 die Einrichtung der „Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen“ beschlossen. Innerhalb dieser Arbeitsgruppe, an der neben den Landesfinanzministerien insbesondere die verschiedenen Interessenvertreter beteiligt waren, wurden verschiedene Modelle zur Reform der Gemeindefinanzierung diskutiert und in ihren Auswirkungen auf die Finanzsituation der Gemeinden und die Steuerpflichtigen quantifiziert. Die in der Arbeitsgruppe benötigten Modellergebnisse wurden in der Unterarbeitsgruppe „Regionalisierung“ berechnet. Die hierzu verwendeten Mikrosimulationsmodelle wurden in einer Kooperation des Statistischen Bundesamtes mit der Humboldt-Universität zu Berlin entwickelt und bilden in erweiterter sowie modifizierter Form die Grundlage der vorliegenden Untersuchung. Als Datengrundlage dienten vor allem die rund 30 Mio. Einzeldatensätze der aktuellsten Einkommen- und Gewerbesteuerstatistik der amtlichen Statistik. Die Berechnungen auf der Grundlage der sensiblen steuerstatistischen Einzelangaben erfolgten ausschließlich im Forschungsdatenzentrum des Statistischen Bundesamtes.¹

Zu Beginn der Gespräche standen zwei gegensätzliche Modelle zur Reform der Gemeindefinanzen zur Diskussion. Auf der einen Seite wurde insbesondere von den Vertretern der kommunalen Spitzenverbände eine „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer angestrebt, welche durch die Einbeziehung der Freiberufler in den Kreis der Steuerpflichtigen und eine Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage erreicht werden sollte. Auf der anderen Seite stand das von weiten Teilen der Wissenschaft präferierte Reformmodell, das die Substitution der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer zum Inhalt hat, wie sie in vielen europäischen Staaten, z.B. Belgien, Schweden und der Schweiz, sowie in den USA anzutreffen ist. Das Ergebnis der gesetzgeberischen Bemühungen ist bekannt. Anstelle der notwendigen Neugestaltung der Gemeindefinanzierung ist lediglich die Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer erhöht worden, während bei der Gewerbesteuer alles beim Alten geblieben ist.

Der vorliegende Beitrag analysiert die Wirkungsweise eines der diskutierten Modelle für eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer empirisch für einzelne Gemeinden. Betrachtet wird das so genannte „BDI/VCI-Modell“, das einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld zum Inhalt hat und weite Verbreitung in der Diskussion um eine Gemeindesteuerreform gefunden hat. Von besonderem Interesse sind die Auswirkungen, die von einer derartigen Kommunalsteuer auf die Einnahmesituation der Gemeinden ausgehen, und mögliche Wanderungsanreize im Verhältnis einer Kernstadt zu

¹ Damit wurden erstmalig in Deutschland im breiten Rahmen Steuermikrosimulationsmodelle in der Politikberatung genutzt.

ihren Umlandgemeinden. Der Beitrag ist folgendermaßen aufgebaut: Zunächst wird kurz auf die wesentlichen Schwächen der deutschen Gewerbesteuer eingegangen. Danach werden einige theoretische Überlegungen zu einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer angestellt. Anschließend werden die zur regionalen Quantifizierung einer Zuschlagsteuer verwendeten Mikrosimulationsmodelle erläutert und die gewonnenen empirischen Ergebnisse dargestellt.

2. Das Konzept einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer aus theoretischer Sicht und in der praktischen Umsetzung

2.1 Mängel der deutschen Gewerbesteuer

Ein Hauptkritikpunkt an der gegenwärtigen Gewerbesteuer ist die mangelnde Ergiebigkeit und die Konjunkturabhängigkeit der Abgabe.² Als ursächlich hierfür wird – ganz im Sinne der gegenwärtig populären Forderung nach Steuersatzsenkungen bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage – die „zu schmale“ Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer angesehen. Als zentraler Schwachpunkt gilt dabei die Konzeption der gegenwärtigen Gewerbesteuer als Gewinnsteuer.³ Ein weiterer gegen die Gewerbesteuer vorgebrachter Kritikpunkt ist die einseitige Belastung unternehmerischer Gewinne, die im gewerblichen Sektor erwirtschaftet werden, was eine Diskriminierung von Realinvestitionen und damit erhöhte Kapitalkosten im gewerblichen Sektor zur Folge hat.⁴ Darüber hinaus wird gegen die Gewerbesteuer ins Feld geführt, dass für eine derartige Sondersteuer auf gewerbliche Gewinne eine steuersystematische Rechtfertigung fehle, da es allgemein anerkannt sei, dass die deutsche Gewerbesteuer mit dem Äquivalenzprinzip nicht zu begründen sei.⁵

2.2 Eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer als geeignete Gemeindesteuer

Das Modell einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, im Folgenden kommunale Einkommensteuer genannt, sieht vor, sowohl die Unternehmen als auch die Wohnbevölkerung einer Gemeinde direkt zur Gemeindefinanzierung heranzuziehen. Dies geschieht, indem diese Gemeindesteuer analog zur Einkommen- und Körperschaftsteuer auf ein im Sinne von *Schanz, Haig* und *Simons* definiertes Einkommen zugreift.⁶ Eine kommunale Einkommensteuer wird trotz der damit verbundenen Probleme, auf die nachfolgend noch kurz eingegangen wird, oftmals als die zweckmäßigste Form einer Kommunalsteuer angesehen, weil sie den Anforderungen, die an eine „sachgerechte“ Gemeindesteuer zu stellen sind, am ehesten genügt. Dies liegt insbesondere daran, dass eine kommunale Einkommensteuer sämtliche Wirtschaftssubjekte sowie sämtliche (steuerpflichtige) Einkunftsquellen und damit alle wirtschaftlichen Aktivitäten erfasst, was Ausweichhandlungen der Wirtschaftssubjekte erschwert und steuerbedingte Ver-

² Vgl. stellvertretend für viele *Bach/Vesper* (2002), S. 512; *Fuest/Huber* (2002), S. 261 f.; *Zimmermann* (2002), S. 465.

³ Vgl. bspw. *Bach/Vesper* (2002), S. 512; *Zimmermann* (2002), S. 465.

⁴ Dieser Kritikpunkt wiegt jedoch nicht mehr so schwer wie früher, da die gewerbesteuerbedingten Kapitalkostensteigerungen bei Personenunternehmen durch die pauschale Gewerbesteuer-„Anrechnung“ auf die Einkommensteuerschuld (§ 35 EStG) in vielen Fällen zumindest annähernd kompensiert wird. Wegen des deutlich unterhalb des Spitzensatzes der Einkommensteuer liegenden Körperschaftsteuertarifs gilt dies in etwa auch für Kapitalgesellschaften.

⁵ Vgl. *Schneider* (1994), S. 193 f. und *Siegel/Bareis* (1999), S. 168 f. Ein weiterer gegen die Gewerbesteuer erhobener Vorwurf, sie belaste ungerechtfertigt ausschließlich ertragsstarke Großunternehmen und bevorzuge Personenunternehmen, hält einer empirischen Überprüfung nicht stand (vgl. dazu *Maiterth* (2003b)).

⁶ Die Einkommensdefinition von *Schanz, Haig* und *Simons* orientiert sich am Reinvermögenszugang und enthält ein umfassendes Einkommenskonzept, das sich jedoch aus Praktikabilitätsgründen nicht exakt umsetzen lässt (vgl. *Blankart* (2003), S. 258).

zerrungen verringert.⁷ Daher kommt eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer dem Ideal einer neutralen Besteuerung am nächsten.⁸ Zudem stellt eine derartige Steuer wegen des breit gefassten Kreises der Steuerpflichtigen eine ergiebige Finanzquelle dar, die wegen der Besteuerung von Arbeitnehmereinkünften in geringem Maße konjunkturanfällig ist. Darüber hinaus genügt eine kommunale Einkommensteuer infolge der Einbeziehung der Wohnbevölkerung dem auf *Olson* zurückgehenden Prinzip der fiskalischen Äquivalenz (*fiscal equivalence*), das verlangt, diejenigen Wirtschaftssubjekte, die öffentliche Güter nutzen, auch für deren Finanzierung heranzuziehen⁹. Im Fall eines Ungleichgewichts zwischen dem Angebot an öffentlichen Gütern und der kommunalen Steuerbelastung sind Abwanderungen in Jurisdiktionen zu erwarten, in denen für dieselbe Steuerlast mehr öffentliche Güter angeboten werden oder wo dasselbe Infrastrukturangebot bei einer niedrigeren Steuerbelastung bereitgestellt wird.¹⁰ Damit ist eine kommunale Einkommensteuer grundsätzlich geeignet, ein Leistungsangebot der Kommunen entsprechend den Präferenzen der Bürger und der örtlichen Wirtschaft zu erstellen, was aus allokativer Sicht begrüßenswert ist.

Problematisch erweist sich eine kommunale Einkommensteuer insbesondere unter distributiven Gesichtspunkten und wegen interregionaler *spillovers*. Im Fall interregionaler *spillovers* ist die Nutzung von örtlicher Infrastruktur durch Nichtansässige möglich – wie dies in der Realität sehr oft der Fall ist – und es kommt zu Effizienzverlusten.¹¹ Diese Problematik tritt in besonderem Maße zwischen Kernstädten und Umlandgemeinden auf und wird von den Vertretern der kommunalen Spitzenverbände als ein gewichtiges Argument gegen eine kommunale Einkommensteuer angeführt. Als Beispiel sei die Nutzung städtischer Kultureinrichtungen, wie z.B. einer Oper, durch Bürger aus den Umlandgemeinden genannt. Da die Einwohner aus Umlandgemeinden für die Nutzung öffentlicher Güter in der Kernstadt nicht entsprechend ihrer marginalen Zahlungsbereitschaft zu den Kosten herangezogen werden, entsteht ein Ungleichgewicht beim Angebot öffentlicher Güter oder bei der Gemeindefinanzierung. Daher liegt die Vermutung nahe, dass Kernstädte ihre Bürger wesentlich stärker belasten (müssten) als Umlandgemeinden, was zu einer Abwanderung insbesondere der besserverdienenden Bevölkerung aus den Städten und damit zur Suburbanisierung führen kann.¹² Ein derartiges Verhalten haben *Pommerehne/Krebs* am Beispiel Zürichs und *John/Dowding/Biggs* für vier benachbarte Londoner Gemeinden empirisch nachgewiesen.¹³ Die Finanznot der Kernstädte würde sich noch verschärfen, wenn infolge einer steuerbedingten Abwanderung von Arbeitnehmern aus den Kernstädten mittel- bis langfristig auch die Arbeitsplätze und damit die Unternehmen den Arbeitskräften folgten, wie dies empirische Studien für die USA gezeigt haben.¹⁴

Ein weiteres Problem könnte sich aus der in Deutschland relativ ausgeprägten Präferenz für eine Einkommensumverteilung – bei Steuerreformdebatten beherrschten Verteilungsfragen zumindest bei den

⁷ Vgl. Fuest/Huber (2001), S. 15. Nicht erfasst wird naturgemäß eine wirtschaftliche Betätigung im Bereich der Schattenwirtschaft.

⁸ Vgl. Maiterth (2003a), S. 491.

⁹ Vgl. Olson (1969), S. 483.

¹⁰ Darauf hat *Tiebout* bereits 1956 hingewiesen (vgl. *Tiebout* (1956)).

¹¹ Vgl. Olson (1969), S. 482.

¹² Vgl. Feld (2000), S. 48 f.; Sasaki (1991); Wissenschaftlicher Beirat (1982), S. 119.

¹³ Vgl. John/Dowding/Biggs (1995); Pommerehne/Krebs (1991).

¹⁴ Vgl. bspw. Luce (1994), S. 153. Für die Philadelphia metropolitan area kommt er zu folgendem Schluss: „[...] jobs followed workers more closely than workers followed jobs“.

politischen Akteuren regelmäßig die Diskussion – ergeben. Wegen der Homogenisierungstendenzen infolge des fiskalischen Wettbewerbs und der damit verbundenen geringeren Möglichkeiten zur Umverteilung von Einkommen könnten Akzeptanzprobleme für eine kommunale Einkommensteuer auftreten.¹⁵ Dies gilt in besonderem Maße, wenn die Steuerbelastung in Gemeinden mit einkommensstarken Einwohnern deutlich unter dem Durchschnitt läge. Da einkommensstarke Steuerpflichtige selbst bei einer – im Allgemeinen als umverteilungsneutral angesehenen – proportionalen kommunalen Einkommensteuer einen hohen Anteil des kommunalen Steueraufkommens bestreiten, ohne in der Regel einen entsprechenden Nutzen aus den erbrachten öffentlichen Leistungen zu ziehen – eine mit zunehmenden Einkommen steigende Inanspruchnahme öffentlicher Güter erscheint eher unwahrscheinlich –, bewirkt dies einen Anreiz für einkommensstarke Steuerpflichtige, ihren Wohnort in besonderem Maße unter steuerlichen Gesichtspunkten zu wählen. Dies könnte dazu führen, dass sich der einkommensstarke Teil der Bevölkerung in kleinen Gemeinden mit niedrigen Steuersätzen und hohen Immobilienpreisen (tax heavens) niederlässt, während der Rest der Bevölkerung in größeren Jurisdiktionen mit hohen Steuersätzen (tax hells) lebt.¹⁶ Empirische Untersuchungen bestätigen, dass einkommensstarke Haushalte abwandern, um einer umverteilenden Besteuerung zu umgehen.¹⁷ Berücksichtigt man zudem interregionale spillovers, gilt es zu bedenken, dass einkommensstarke Wirtschaftssubjekte in Umlandgemeinden öffentliche Leistungen in Anspruch nehmen könnten, die von Wirtschaftssubjekten mit niedrigeren Einkommen in der Kernstadt bezahlt würden, was verteilungspolitisch fragwürdig ist und im politischen Prozess nur schwer zu vermitteln sein dürfte.

Während der Anreiz zum Wohnortwechsel unter Verteilungsgesichtspunkten problematisch ist, werden fiskalisch induzierte Wanderbewegungen in der Tiebout'schen Tradition unter Effizienzgesichtspunkten oftmals positiv beurteilt. *Fuest* und *Huber* verweisen in diesem Zusammenhang auf positive Erfahrungen in der Schweiz und den USA.¹⁸ Ob Wanderbewegungen effizient oder ineffizient sind, hängt insbesondere vom Ausmaß interregionaler spillovers ab und lässt sich daher nicht in jedem Fall zweifelsfrei bestimmen.

2.3 Zur Ausgestaltung und praktischen Umsetzung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer in Deutschland

Während die Befürworter einer Substitution der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommensteuer ähnliche Argumente zugunsten einer derartigen Reform ins Feld führen, existieren über die konkrete Ausgestaltung einer solchen Gemeindesteuer unterschiedliche Vorstellungen. Weitgehend Einigkeit herrscht darüber, dass die Vorschriften des deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes aus Praktikabilitätsgründen Ausgangspunkt für die Bemessung der kommunalen Steuerschuld sein sollten. Keine Einigkeit lässt sich jedoch darüber erzielen, ob mit der kommunalen Einkommensteuer eine proportionale oder progressive Steuerbelastung verbunden sein soll.

¹⁵ Vgl. zu den Wirkungen des fiskalischen Wettbewerbs auf die interpersonelle Einkommensumverteilung *Epplé/Romer* (1991), S. 855; *Feldstein/Vaillant* (1994).

¹⁶ Die hohen Immobilienpreise sorgen dafür, dass die Wohnortwahl in Niedrigsteuergemeinden nur für einkommensstarke Wirtschaftssubjekte in Frage kommt (vgl. ausführlich *Hansen/Kessler* (2001), S. 1103 - 1105).

¹⁷ Zu diesem Ergebnis kommen *Dowding/John/Biggs* (1994) bei ihrer Analyse von mehr als 200 empirischen Beiträgen zum interkommunalen Wettbewerb. Die Bedeutung der Steuerbelastung gerade für die Niederlassungswahrscheinlichkeit von Beziehern hoher Einkommen wurde jüngst von *Feld* (2000), S. 299 f. für die Schweiz bestätigt.

¹⁸ Vgl. *Fuest/Huber* (2001), S. 44 f.

Einmal wird ein proportionaler Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld vorgeschlagen, was der progressiven Besteuerung natürlicher Personen im deutschen Einkommensteuerrecht Rechnung trägt.¹⁹ Dieses Konzept liegt dem hier analysierten BDI/VCI-Modell zu Grunde. Ein kommunaler Zuschlag zur Einkommensteuerschuld wird beispielsweise in Belgien und in der Schweiz erhoben. Gegen eine solche Kommunalsteuer werden die damit verbundenen Progressionswirkungen ins Feld geführt, welche dazu führen, dass sich unterschiedlich hohe kommunale Zuschlagsätze gerade für Bezieher hoher Einkommen besonders stark auswirken, was steuerinduzierte interkommunale Wanderungsbewegungen verstärken dürfte.²⁰ Zudem gelten kommunale Steuern als wenig geeignet, redistributive Ziele zu verwirklichen.²¹ Ein weiterer gegen einen Zuschlag zur Steuerschuld und damit eine progressive Kommunalsteuer vorgebrachter Einwand lautet, interkommunale Steuerkraftunterschiede würden verstärkt und die an der Gewerbesteuer kritisierte Konjunkturagibilität würde implementiert.²² Aus diesen Gründen sprechen sich manche Autoren für einen proportionalen Kommunalsteuertarif aus, der, wie z.B. in den skandinavischen Ländern, auf das einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkommen angewendet wird.²³ *Fuest* und *Huber* präferieren ein „Mischsystem“. Sie plädieren für einen eigenständigen proportionalen Steuersatz auf Unternehmensgewinne, um „die kommunale Besteuerung möglichst eng an die gewerblichen Einkünfte als Indikator für die lokale Wirtschaftskraft heranzuführen“, während die übrigen Einkünfte mit einem Zuschlag zur Einkommensteuerschuld progressiv belastet werden sollten.²⁴

Im Hinblick auf die Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Gemeinden herrscht in der deutschen Literatur weitgehend Einigkeit darüber, dass bei Unternehmensgewinnen die Betriebsstätte und bei den übrigen Einkünften, den so genannten „Überschusseinkünften“, der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort eines Steuerpflichtigen Anknüpfungspunkt sein sollten.²⁵ Entsprechend gilt für Steuer- ausländer, dass sie am Ort ihrer Steuerveranlagung oder ihrer Betriebsstätte zur Gemeindefinanzierung herangezogen werden.²⁶ Eine weitergehende Aufteilung des Steuerguts analog zum Konzept der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht, wie dies z.B. in der Schweiz gehandhabt wird²⁷, ist nicht angedacht. Durch die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in der Betriebsstättergemeinde soll das Interesse der Gemeinden an Unternehmensansiedlungen aufrechterhalten bleiben. Zudem ermöglicht dies eine differenzierte Besteuerung innerhalb einer Gemeinde zwischen der Wohnbevölkerung und den Unternehmen.²⁸

¹⁹ Vgl. BDI/VCI (2001), S. 19 ff.; *Fuest/Huber* (2002), S. 264; *Schneider* (2002), S. 76; *Hansmeyer/Zimmermann* (1993), S. 232 f.

²⁰ Nach *Feldstein* und *Vaillant* hat sich für die USA empirisch gezeigt, dass eine Einkommensumverteilung durch eine progressive kommunale Steuer langfristig nicht durchsetzbar ist, da sich die Nettolöhne mobilitätsbedingt in sämtlichen Jurisdiktionen angleichen (vgl. *Feldstein/Vaillant* (1994), S. 1). Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der von *Feldstein* und *Vaillant* beschriebene Anpassungsprozess bei den Bruttolöhnen voraussetzt, dass die kommunale Besteuerung von Arbeitnehmereinkünften am Ort der Arbeitsstätte und nicht am Wohnort, der vom Ort der Beschäftigung abweichen kann, stattfindet.

²¹ Vgl. ausführlich hierzu *Feld* (2000), S. 75 - 82.

²² Vgl. *Büttner* (2002), S. 11 f.

²³ Vgl. *Hey* (2002), S. 322; *Sander* (2001), S. 451.

²⁴ Vgl. *Fuest/Huber* (2001), S. 27 und 30.

²⁵ Vgl. BDI/VCI (2001), S. 19; *Fuest/Huber* (2001), S. 27.

²⁶ Dagegen sollen – zumindest nach dem BDI/VCI-Modell – Steuerausländer, deren deutsche Einkommensteuerschuld durch den Quellensteuerabzug abgegolten ist, nicht belastet werden; d.h. im Rahmen des Quellensteuerabzugsverfahrens wird keine Zuschlagsteuer erhoben.

²⁷ Vgl. dazu *Feld* (2000), S. 169 f.

²⁸ Eine derartige Differenzierung fordern beispielsweise *Fuest/Huber* (2001), S. 36.

3. Ein Mikrosimulationsmodell zur regionalen Quantifizierung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer

3.1 Konzeption des analysierten Zuschlagsteuermodells

Das im vorliegenden Beitrag zur regionalen Quantifizierung einer kommunalen Einkommensteuer zu Grunde gelegte Zuschlagsmodell orientiert sich am BDI/VCI-Modell. Das Modell sieht einen Zuschlag auf die nach den Regeln des deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts ermittelte Steuerschuld vor. Die Höhe des Zuschlagsatzes kann von der Gemeinde autonom festgelegt werden. Da die Steuerschuld als Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsteuer dient, ist eine – wenn auch eingeschränkte – Verlustverrechnung wegen der immer noch grundsätzlich am synthetischen Einkommenskonzept orientierten Einkommensermittlung des deutschen Steuerrechts systemimmanent. Bei natürlichen Personen, die sowohl in ihrer Wohnsitzgemeinde als auch in einer (oder mehreren) anderen Betriebsstättengemeinde(n) steuerpflichtig sind, muss die Einkommensteuerschuld als Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsteuer aufgeteilt werden. Die Aufteilung erfolgt entsprechend dem Anteil der Einkünfte, die einer Gemeinde entsprechend dem Wohnsitz- bzw. Betriebsstättenprinzip zuzurechnen sind, an der Summe der Einkünfte.

Das Modell ist aufkommensneutral konzipiert, so dass die Gesamtheit der Steuerpflichtigen in Deutschland vom Systemwechsel weder profitiert noch benachteiligt wird. Unter Zugrundelegung der vom Bundesministerium der Finanzen im Rahmen eines Makromodells (BMF-Modell) prognostizierten Größen „Einkommensteuer 2005“, „Körperschaftsteuer 2005“ sowie „Gewerbsteuer 2005“ errechnet sich – unter Vernachlässigung von Verhaltensreaktionen der Wirtschaftssubjekte – ausgehend vom Einkommensteuertarif 2005 für sämtliche Gemeinden ein einheitlicher Zuschlagsatz von 22,76 %. Wegen des Postulats der Aufkommensneutralität ergibt sich eine rechnerische Absenkung des (Bundes-)Einkommensteuertarifs 2005 um 18,54 %. Bei der Einkommensteuer wurde daher mit einem Eingangssteuersatz von 12,22 % anstelle von 15 % und einem Spitzensteuersatz von 34,21 % statt 42 % gerechnet. Da der Zuschlagsatz von 22,76 % auch für körperschaftlich organisierte Unternehmen gelten soll, erfordert ein aufkommensneutraler Systemwechsel eine Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes auf 30,38 %, damit das gegenwärtige durchschnittliche Belastungsniveau mit Gewerbe- und Körperschaftsteuer in Höhe von 37,3 % erreicht wird.

3.2 Datenbasis

Als Ausgangsdatenmaterial zur regionalen Wirkungsweise des untersuchten Kommunalsteuermodells wurden die aktuellsten Daten der Gewerbesteuer- und der Einkommensteuerstatistik, die aus dem Jahre 1998 datieren, zu Grunde gelegt.²⁹ Die Daten wurden auf den Rechtsstand des Jahres 2005 fortgeschrieben. Bei beiden Statistiken handelt es sich um dreijährliche, dezentrale Sekundärstatistiken; die Gewerbesteuerstatistik 1998 umfasst 2.361.958 steuerpflichtige Gewerbebetriebe, die Einkommensteuerstatistik 1998 schließt 28.741.828 Steuerpflichtige ein. Ferner wurde zur Regionalisierung des auf

²⁹ Das Einzelmaterial der Körperschaftsteuerstatistik 1998 fand keine Verwendung, da zum einen das gegenwärtige Körperschaftsteuerrecht durch die Struktur der Gewerbesteuerstatistik gut abbildbar ist und zum anderen lediglich die Gewerbesteuerstatistik eine exakte Aufteilung der Gewinne auf verschiedene Betriebsstätten eines körperschaftlich organisierten Unternehmens ermöglicht.

die Freien Berufe entfallenden Teils der Kommunalsteuer die Beschäftigtenstatistik des Jahres 2000 herangezogen.³⁰

Die Regionalisierung erfolgte für fünf Gemeindetypenklassen, wobei 253 Beispielgemeinden aus den insgesamt knapp 14.000 Gemeinden in Deutschland ausgewählt wurden.³¹ Die Regionalisierung soll zeigen, inwieweit sich eine kommunale Einkommensteuer auf Grund struktureller Unterschiede, beispielsweise in der Verteilung der Gewerbebetriebe auf Gemeinden, verglichen mit der existierenden Gemeindefinanzierung asymmetrisch auf verschiedene Gemeindetypen auswirkt.

Um die Kernstadt-Umland-Problematik in dieser Arbeit analysieren zu können, wurden in einer Erweiterung des Ausgangsmodells drei Kernstädte und einige ausgewählte Umlandgemeinden eingehend betrachtet. Als (gewerbe-)steuerstarke Kernstadt fiel die Wahl auf Frankfurt a.M., Hannover wurde als Kernstadt mit einer durchschnittlichen Steuerkraft herangezogen. Als Beispiel für eine steuerschwache Kernstadt wurde Leipzig gewählt. Damit bieten die Ergebnisse auch einen Einblick in die Situation der neuen Bundesländer, deren Gemeinden gegenwärtig durchweg als steuerschwach zu bezeichnen sind.

3.3 Das Mikrosimulationsmodell

3.3.1 Vorgehensweise

Die Quantifizierung des BDI/VCI-Modells gliedert sich im Wesentlichen in drei Teilbereiche: Zunächst wurde das zu erwartende kommunale Einkommensteuer- und im zweiten Schritt das kommunale Körperschaftsteueraufkommen ermittelt. Die Regionalisierung erfolgte anhand des so genannten „Amtlichen Gemeindeschlüssels“ aus der Einkommen- bzw. Gewerbesteuerstatistik.³² Damit ließ sich eine exakte Zuordnung des Steueraufkommens aus den Überschusseinkünften und der kommunalen Körperschaftsteuer auf die Beispielgemeinden vornehmen. Für die Regionalisierung der anteiligen Kommunalsteuer aus den Gewinnen gewerblicher Personenunternehmen (Einzelunternehmer und Personengesellschaften) und den Gewinnen der Freiberufler mussten eigene Schlüssel konstruiert werden, da die einzelnen Datensätze der Einkommensteuerstatistik zwar Angaben über die Wohnort-, nicht jedoch über die Betriebsstättengemeinde enthalten. Schließlich wurden die resultierenden Mehr- oder Mindereinnahmen im Fall eines bundesweit einheitlichen Kommunalsteuersatzes errechnet. Daran anschließend wurden die aufkommensneutralen kommunalen Steuersätze bestimmt, welche in den einzelnen Gemeinden erhoben werden müssen, damit die betreffende Gemeinde ihre gegenwärtige Finanzausstattung beibehält.

Alle Berechnungen wurden gemäß dem Rechtsstand 2005, dem Endzeitpunkt der Steuerreform 2000, durchgeführt. Die aktuellen Einzeldaten der verwendeten Steuerstatistiken stammen aus dem Jahr 1998 und wurden in einer eigenen Simulation an den Rechtsstand 2005 angepasst, soweit dies möglich ist.³³

Auf eine Fortschreibung der monetären Größen auf das Jahr 2005 wurde verzichtet, da keine gesicherten

³⁰ Der Rückgriff auf die Beschäftigtenstatistik für das Jahr 2000 ist notwendig, da die Steuerstatistiken aus dem Jahr 1998 denselben Gebietsstand aufweisen wie die Beschäftigtenstatistik aus dem Jahre 2000.

³¹ Die Auswahl der Beispielgemeinden folgte einem Vorschlag der Vertreter der kommunalen Spitzenverbände in Abstimmung mit dem Arbeitskreis „Regionalisierung“. Eine Auflistung der Beispielgemeinden findet sich bei Zwick et. al. (2003), S. 646 f.

³² Die Angaben zum Amtlichen Gemeindeschlüssel der Einkommensteuerstatistik 1998 wurden auf den Gebietsstand 30.06.2000 umgeschlüsselt, welcher der Gewerbesteuerstatistik 1998 zu Grunde liegt.

³³ Vgl. Merz/Zwick (2002), S. 729 ff.

Erkenntnisse vorliegen, wie sich die Wirtschaftsstruktur und die Einkommensverteilung in den verschiedenen Gemeinden entwickelt hat und entwickeln wird.

3.3.2 Die kommunale Einkommensteuer

Unter Berücksichtigung des Wegfalls der Gewerbesteuer, die als Betriebsausgabe den Gewinn und damit das Einkommen mindert, wurde ausgehend von der Einkommensteuerstatistik 1998 zunächst das steuerpflichtige Einkommen unter Berücksichtigung der abbildbaren Rechtsänderungen³⁴ und dann die dem Bund und den Ländern zustehende Einkommensteuer für alle knapp 29 Mio. Einkommensteuerpflichtigen individuell berechnet. Als Steuerbemessungsgrundlage b_i für die Kommunalsteuerschuld eines Steuerpflichtigen i ($i = 1, \dots, 28.741.666$) ergibt sich, wie oben dargelegt wurde, ausgehend von der tariflichen (Bundes-)Einkommensteuer t_i unter Berücksichtigung des Postulats der Aufkommensneutralität:

$$(1) \quad b_i = 0.8146 \cdot t_i .$$

Die Kommunalsteuerschuld eines Steuerpflichtigen (t_i^c) setzt sich aus zwei Komponenten zusammen. Die erste Komponente ist die Zuschlagsteuer (t_i^s), die in der Wohnsitzgemeinde auf die Überschusseinkünfte (y_i^s) zu entrichten ist. Die zweite Komponente der kommunalen Steuerschuld resultiert aus der Zuschlagsteuer (t_i^p), welche auf die (gesamten) Gewinneinkünfte (y_i^p) des betreffenden Steuerpflichtigen anfällt. Die Gewinneinkünfte eines Steuerpflichtigen ergeben sich aus der Summe der Gewinne

($y_i^p = \sum_{j=1}^{13.844} y_{ij}^p$), welche der betreffende Steuerpflichtige in seinen einzelnen Betriebsstätten erzielt (y_{ij}^p),

die sich jeweils in einer der 13.844 deutschen Gemeinden befinden. Die Aufteilung der kommunalen Steuerbemessungsgrundlage b_i erfolgt entsprechend dem Anteil der Überschuss- bzw. Gewinneinkünfte an der Summe der Einkünfte.

Damit berechnet sich die kommunale Steuerschuld eines in Gemeinde j (mit $j = 1, \dots, 13.844$) ansässigen Steuerpflichtigen i ausgehend vom proportionalen individuellen Zuschlagsteuersatz einer Gemeinde t_j und der Steuerbemessungsgrundlage aus Gleichung (1) wie folgt:

$$(2) \quad t_i^c = t_i^s + t_i^p = \frac{y_i^s}{y_i^s + y_i^p} \cdot b_i \cdot t_j + \sum_{j=1}^{13.844} \frac{y_{ij}^p}{y_i^s + y_i^p} \cdot b_i \cdot t_j .$$

³⁴ Vgl. dazu im Einzelnen Zwick et. al.(2003), S. 640.

Die kommunale Steuerschuld aus unternehmerischer Tätigkeit (t_i^p) besteht wiederum aus zwei Komponenten.³⁵ Sie resultiert zum einen aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb eines Steuerpflichtigen i (y_i^t) und zum anderen aus den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit des Steuerpflichtigen i (y_i^f), die sich jeweils aus der Summe der Gewinne in den einzelnen gewerblichen bzw. freiberuflichen Betriebsstätten (y_{ij}^t, y_{ij}^f) ergeben.

$$(3) \quad t_i^p = t_i^t + t_i^f = \sum_{j=1}^{13.844} \frac{y_{ij}^t}{y_i^s + y_i^p} \cdot b_i \cdot \tau_j + \sum_{j=1}^{13.844} \frac{y_{ij}^f}{y_i^s + y_i^p} \cdot b_i \cdot \tau_j .$$

Wie bereits dargelegt wurde, enthält die Einkommensteuerstatistik nur Angaben über die Gemeinde, in welcher der Wohnort eines Steuerpflichtigen liegt. Nicht bekannt ist hingegen, wo sich die Betriebsstätten im Falle einer unternehmerischen Tätigkeit befinden; d.h., Angaben über die regionale Verteilung der Größen y_i^t bzw. y_i^f liegen nicht vor. Daher lässt sich lediglich das aus den Überschusseinkünften resultierende kommunale Steueraufkommen pro Gemeinde j (T_j^s) mikroökonomisch exakt bestimmen:

$$(4) \quad T_j^s = \sum_{i \in j} \frac{y_i^s}{y_i^s + y_i^p} \cdot b_i \cdot \tau_j .$$

Für die Regionalisierung des aus den Gewinneinkünften resultierenden Kommunalsteueraufkommens muss – im Gegensatz zur sonstigen Vorgehensweise im Modell – ein Globalansatz verwendet werden. Ausgangspunkt für die Regionalisierung ist die für Deutschland aggregierte, aus den Gewinneinkünften resultierende Kommunalsteuer, getrennt nach gewerblichen Gewinnen und Gewinnen aus einer freiberuflichen Tätigkeit, nachfolgend „freiberufliche Gewinne“ genannt.

Die aggregierte aus den gewerblichen Gewinnen resultierende Kommunalsteuer (T_{all}^t) beträgt für ganz Deutschland:

$$(5) \quad T_{all}^t = \sum_{i=1}^{28.741.666} t_i^t = \sum_{i=1}^{28.741.666} \sum_{j=1}^{13.844} \frac{y_{ij}^t}{y_i^s + y_i^p} \cdot b_i \cdot \tau_j .$$

³⁵ Das deutsche Einkommensteuerrecht kennt drei Gewinneinkunftsarten, nämlich Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und freiberufliche Tätigkeit. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden unter der wohl realistischen Annahme, dass hier Wohnsitz gleich Betriebsstätte ist, wie Überschusseinkünfte behandelt.

Zur Regionalisierung, d.h. zur Verteilung dieser Größe auf die einzelnen Gemeinden, wurde die Gewerbesteuerstatistik herangezogen. Aus dieser Statistik lässt sich entnehmen, wie hoch der in einer Gemeinde j erwirtschaftete Gewinn (\mathbf{p}_{hj}) eines Personenunternehmens h ($h = 1, \dots, 1.647.888$) ist.³⁶ Ausgehend hiervon kann der gesamte Gewinn, der in einer Gemeinde von den dort ansässigen gewerblichen Personenunternehmen erwirtschaftet wird, für jede einzelne der 13.844 in der Gewerbesteuerstatistik ausgewiesenen Gemeinden ermittelt werden. Setzt man den aggregierten, in der Gewerbesteuerstatistik ausgewiesenen Gewinn, der von sämtlichen in einer Kommune ansässigen Personenunternehmen erzielt wird, ins Verhältnis zum gesamten, von sämtlichen Personenunternehmen in Deutschland laut Gewerbesteuerstatistik erzielten Gewinn, erhält man den verwendeten Verteilungsschlüssel³⁷ und damit unter Einbeziehung von Gleichung (5) das aus den gewerblichen Gewinnen resultierende Kommunalsteueraufkommen pro Gemeinde j (T_j^t):

$$(6) \quad T_j^t = \frac{\sum_{h \in j} \mathbf{p}_h}{1.647.888} \cdot T_{all}^t \quad .$$

Während das aus den gewerblichen Gewinnen resultierende Kommunalsteueraufkommen pro Gemeinde wegen des auf der Gewerbesteuerstatistik basierenden Verteilungsschlüssels nahezu exakt bestimmt werden kann, ist die Verteilung der aus den freiberuflichen Gewinnen resultierenden Kommunalsteuer aufgrund der Datenlage nur näherungsweise möglich. Die einzig verfügbare Datenquelle, aus der Schlüsse über die räumliche Verteilung der freiberuflich tätigen Unternehmen gezogen werden können, ist die amtliche Beschäftigtenstatistik. Diese Statistik enthält für jede Gemeinde Angaben über die Zahl der sozialversicherungspflichtig beschäftigten Arbeitnehmer in den verschiedenen Branchen und damit auch über die räumliche Verteilung der Arbeitnehmer im Bereich der Freien Berufe. Um die bestehenden Unterschiede im Einkommensniveau zwischen den alten und den neuen Bundesländern, die auch die Gewinne aus einer freiberuflichen Tätigkeit betreffen, zu berücksichtigen, erfolgte eine getrennte Berechnung der aggregierten, aus den freiberuflichen Gewinnen resultierenden Kommunalsteuer für Ost- und Westdeutschland.

Für die neuen Bundesländer betragen die aggregierten freiberuflichen Gewinne:

$$(7) \quad T_{east}^f = \sum_{i=1}^{5.368.491} \sum_{j=1}^{5.333} \frac{y_{ij}^f}{y_i^s + y_i^p} \cdot b_i \cdot \tau_j \quad .$$

³⁶ Die 1.647.888 in der Gewerbesteuerstatistik 1998 ausgewiesenen Personenunternehmen setzen sich aus 282.873 Personengesellschaften und 1.365.015 Einzelunternehmen zusammen.

³⁷ Diesem Verteilungsschlüssel liegt die Überlegung zugrunde, dass die regionale Gewinnverteilung der Personenunternehmen, die in der Gewerbesteuerstatistik erfasst sind, mit der Verteilung der in der Einkommensteuerstatistik ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in etwa identisch sein muss.

Für die alten Bundesländer ergibt sich entsprechend :

$$(8) \quad T_{west}^f = \sum_{i=5.368.492}^{28.741.828} \sum_{j=5.334}^{13.844} \frac{y_{ij}^f}{y_i^s + y_i^p} \cdot b_i \cdot t_j .$$

Die jeweilige aggregierte Kommunalsteuer wurde im nächsten Schritt auf fünf Freiberuflergruppen (g = heilkundliche Berufe, rechts- und wirtschaftsberatende Berufe, technische Berufe, pädagogische und übersetzende Berufe sowie publizistische und künstlerische Berufe) gemäß ihren Gewinnen aufgeteilt, um der unterschiedlichen räumlichen Verteilung der Berufsgruppen Rechnung zu tragen:

$$(9) \quad T_{region,g}^f = \frac{P_{region}^{fg}}{P_{region}^f} \cdot T_{region}^f \quad \text{mit region = east, west.}$$

Als Aufteilungsmaßstab für die Regionalisierung der Steuer aus Gleichung (9) auf die einzelnen Gemeinden diente der relative Anteil der bei den freiberuflichen Unternehmen in der jeweiligen Gemeinde beschäftigten Arbeitnehmer je Freiberuflergruppe in Ost und West bezogen auf die Grundgesamtheit der betreffenden Freiberuflergruppe in Ost und West. Den Autoren ist durchaus bewusst, dass von einer proportionalen Beziehung zwischen der Anzahl der Arbeitnehmer und dem Gewinn eines Unternehmens grundsätzlich nicht auszugehen ist. Dennoch fand dieser Schlüssel mangels Alternativen Verwendung. Zudem dürfte sich der Fehler, der bei einer Individualbetrachtung auftreten würde, aufgrund der dreistufigen Vorgehensweise und der damit verbundenen Aggregation deutlich verringern. Das aus den freiberuflichen Gewinnen resultierende Kommunalsteueraufkommen beträgt unter Berücksichtigung von Gleichung (9) für West-Deutschland pro Gemeinde j:

$$(10) \quad T_j^f = \sum_{g=1}^5 \frac{e_{jg}}{\sum_{j=5.334}^{13.844} e_{jg}} \cdot T_{west,g}^f ,$$

wobei: e_{jg} = Arbeitnehmer, die in einer Gemeinde j bei einer Gruppe g der freiberuflichem Unternehmen beschäftigt sind.

Da für die neuen Bundesländer das Entsprechende gilt, ist eine gesonderte Darstellung entbehrlich. Die gesamten Einnahmen einer Gemeinde j aus der kommunalen Einkommensteuer belaufen sich demnach auf:

$$(11) \quad T_j = T_j^s + T_j^t + T_j^f .$$

3.3.3 Die kommunale Körperschaftsteuer

Als Datengrundlage für sämtliche Berechnungen, die im Zusammenhang mit der kommunalen Körperschaftsteuer angestellt wurden, diente die Gewerbesteuerstatistik aus dem Jahre 1998. Dies hat zwei Gründe: Zum einen ist der Wechsel vom 1998 noch gültigen Anrechnungsverfahren zur gegenwärtigen Körperschaftsteuer klassischen Typs durch die in der Gewerbesteuerstatistik ausgewiesenen Merkmale mindestens ebenso gut abbildbar wie durch die Körperschaftsteuerstatistik.³⁸ Zum anderen – und das ist der entscheidende Punkt – lässt sich die kommunale Körperschaftsteuer ausgehend von der Gewerbesteuerstatistik gemeindescharf errechnen, ohne dass die Notwendigkeit besteht, eigene Verteilungsschlüssel zu konstruieren, wie dies bei Zugrundelegung der Körperschaftsteuerstatistik notwendig gewesen wäre.

Unter Berücksichtigung des Wegfalls der Gewerbesteuer wurde – analog zur Vorgehensweise bei der kommunalen Einkommensteuer – zunächst das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen und die Körperschaftsteuer nach dem auf das Zuschlagsmodell angepassten Tarif (dieser beträgt 30,38 %) für sämtliche Körperschaften individuell berechnet. Ausgehend von der Körperschaftsteuerschuld $t_{i_{corp}}$ ergibt sich für eine Körperschaft i ($i = 1, \dots, 714.070$) folgende kommunale Steuerbelastung:

$$(12) \quad t_{i_{corp}}^c = \sum_{j=1}^{13.844} \frac{p_{ij}}{\sum_{j=1}^{13.844} p_{ij}} \cdot t_j \cdot t_{i_{corp}}$$

wobei: p_{ij} = Gewinn der Körperschaft i , der durch eine in Gemeinde j gelegene Betriebsstätte erzielt wird.

Die Einnahmen einer Gemeinde j aus der kommunalen Körperschaftsteuer belaufen sich auf:

$$(13) \quad T_j^{corp} = \sum_{i \in j} p_i \cdot t_j$$

4. Ergebnisse

4.1 Gewinner- und Verlierergemeinden bei einem einheitlichen Zuschlagsatz

4.1.1 Gewinner und Verlierer bei sämtlichen betrachteten Gemeinden

Dieser Abschnitt zeigt, wie sich die Steuereinnahmen bei unterschiedlichen Gemeindetypen im Fall eines einheitlichen Zuschlagsatzes entwickeln würden. Bezogen auf die fünf verschiedenen Gemeindetypen ergibt sich für die 253 betrachteten Gemeinden folgendes Bild:

³⁸ Vgl. zu den im Modell berücksichtigten Rechtsänderungen Zwick et. al.(2003), S. 642.

Tabelle 1: Veränderung der Einnahmesituation nach Gemeindetyp

Gemeindetyp ¹⁾	Kommunale Einnahmen bei der gegenwärtigen Rechtslage ²⁾			Kommunale Einnahmen beim Zuschlagsmodell und einem einheitlichen Zuschlagsatz von 22,76 %						Veränderung der Einnahmesituation	
	Insgesamt	davon		Einkommensteuer				Körperschaftsteuer	Insgesamt		
		Gewerbesteuer	Einkommensteuer	davon			Zusammen				
	Gewerbebetrieb			Freiberufler	Überschusseinkünfte						
	Mio. €										%
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11
1. Kernstädte nach Agglomerationsräumen (BBR-Kreistyp 1)	9.922	6.211	3.710	1.235	407	4.166	5.808	2.164	7.973	- 1.949	- 19,64
2. Kernstädte in verstädterten Räumen (BBR-Kreistyp 5)	1.830	1.046	784	235	85	955	1.276	410	1.686	- 144	- 7,85
3. Städte in anderen siedlungsstrukturellen Räumen	1.282	622	660	208	61	776	1.045	199	1.245	- 37	- 2,95
4. Umlandgemeinden	732	314	418	128	33	583	744	130	874	142	19,28
5. Gemeinden im überwiegend ländlichen Raum	257	103	154	55	8	194	257	37	293	36	14,19
Ergebnisse der 253 Beispielgemeinden³⁾	14.023	8.296	5.726	1.861	594	6.674	9.130	2.940	12.071	- 1.952	- 13,92

1) Die Gemeindeklassenbildung folgt der Klassifizierung des Bundesamts für Bauwesen und Raumordnung.

2) Es werden nur die beiden Komponenten der gegenwärtigen Gemeindefinanzierung betrachtet, die durch eine Zuschlagsteuer ersetzt würden. Dies betrifft neben der Gewerbesteuer den Anteil der Gemeinden am Aufkommen der (Bundes-)Einkommensteuer.

3) Die Auswahl der Beispielgemeinden folgt einem Vorschlag der Vertreter der kommunalen Spitzenverbände in Abstimmung mit dem Arbeitskreis „Regionalisierung“ und ist daher nicht repräsentativ für Deutschland. Damit erklärt sich die verschlechterte Einnahmesituation bei den Beispielgemeinden trotz bundesweiter Aufkommensneutralität des Zuschlagsmodells.

Die Ergebnisse aus Tabelle 1 zeigen erhebliche Einnahmeausfälle von beinahe 20 % im Fall einheitlicher Zuschlagsteuersätze bei den Kernstädten in Agglomerationsräumen (nachfolgend Kernstädte I genannt), wie Frankfurt a.M., Hamburg und München. Auch Kernstädte in verstäderten Räumen (Kernstädte II), hierzu zählen beispielsweise Augsburg, Heilbronn und Kassel, haben im Durchschnitt, wenn auch deutlich geringere, Einnahmeverluste zu verzeichnen. Dagegen steigen die Einnahmen der Umlandgemeinden, wie z.B. Königstein im Taunus (Frankfurt a.M.) oder Grünwald (München), und ländlich geprägten Gemeinden im Durchschnitt deutlich. Damit findet die Behauptung, bei einer Zuschlagsteuer würde sich die Situation großer Gemeinden zu Gunsten kleiner Gemeinden verschlechtern, Bestätigung.³⁹ Diese Aufkommensverschiebung resultiert aus der veränderten Steuerlastverteilung bei einer Zuschlagsteuer. Während die gewerbliche Wirtschaft im Fall der Gewerbesteuer rund 60 % des kommunalen Finanzaufkommens der betrachteten Gemeinden bestreitet, verringert sich dieser Anteil auf knapp 40 % beim Zuschlagsmodell. Infolge der Konzentration der gewerblichen Unternehmen auf die Kernstädte I mindert sich deren Aufkommen beim Zuschlagsmodell, bei dem die Bedeutung der Wohnbevölkerung für das kommunale Steueraufkommen zunimmt.

Interessant ist eine Unterscheidung der Kernstädte entsprechend ihrer gegenwärtigen Finanzausstattung in überdurchschnittlich, durchschnittlich und unterdurchschnittlich steuerstarke Städte. Es zeigt sich, dass die Einnahmeausfälle bei einer Zuschlagsteuer die Städte in besonderem Maße betreffen, welche im Fall der Gewerbesteuer über ein durchschnittliches bzw. überdurchschnittliches Steueraufkommen verfügen. Bei steuerschwachen Kernstädten vom Typ II bewirkt die Zuschlagsteuer dagegen im Durchschnitt ein höheres Steueraufkommen. Dies liegt daran, dass bei diesem Gemeindetyp relativ viele Städte aus den neuen Bundesländern vertreten sind, deren Steuereinnahmen beim Zuschlagsmodell bei sieben von neun betrachteten Kernstädten steigen. Dies ist nicht weiter verwunderlich, leidet doch der Osten Deutschlands an einer ausgeprägten Industrieschwäche. Die Ablehnung einer Zuschlagsteuer durch die kommunalen Spitzenverbände könnte ein Indiz dafür sein, dass insbesondere den steuerstarken Kernstädten, deren Einnahmen bei einem Systemwechsel besonders stark zurückgingen, ein hohes Gewicht beigemessen wird. Dies scheint bei den Städten in den Neuen Bundesländern, die von einem derartigen Systemwechsel profitierten, nicht der Fall zu sein.

Ein Blick auf Tabelle 1 belegt zudem, dass eine Zuschlagsteuer Arbeitnehmer be- und gewerbliche Unternehmen entlasten würde. Die Bezieher von Überschusseinkünften, das sind im Wesentlichen Arbeitnehmer, würden bei einer Zuschlagsteuer über 55 % des kommunalen Steueraufkommens erbringen, während der Einkommensteueranteil bei der gegenwärtigen Gemeindefinanzierung nur etwas mehr als 40 % ausmacht. Ob dies jedoch als Argument gegen eine Zuschlagsteuer taugt⁴⁰, lässt sich nicht ohne weiteres sagen. Zum einen gilt zu bedenken, dass die Steuerzahllast nichts über die effektive Steuerinzidenz aussagt. So ist nicht auszuschließen, dass die Gewerbesteuer als Sonderbelastung auf das Realkapital zumindest teilweise überwältigt und damit von den Arbeitnehmerhaushalten getragen wird. Zum anderen könnte eine höhere Belastung von Arbeitnehmern gerechtfertigt sein, nämlich dann, wenn der

³⁹ Vgl. Büttner (2002), S. 10 f.

⁴⁰ Die stärkere Belastung der Arbeitnehmerhaushalte wird häufig gegen eine Zuschlagsteuer ins Feld geführt (vgl. bspw. Bach/Vesper (2002), S. 516).

Unternehmenssektor durch die Gewerbesteuer mehr zur Gemeindefinanzierung beiträgt als er an Kosten verursacht.⁴¹

Im Zusammenhang mit der Entlastung der gewerblichen Wirtschaft wird die Befürchtung geäußert, die Gemeinden hätten im Fall einer Zuschlagsteuer kaum noch Interesse an der Ansiedlung gewerblicher Unternehmen.⁴² Diese Besorgnis erscheint jedoch unbegründet. Auch wenn der Beitrag der gewerblichen Unternehmen am Gemeindesteueraufkommen von knapp 60 % auf rund 40 % zurückginge, trügen diese Unternehmen immer noch einen erheblichen Teil des kommunalen Steueraufkommens. Zudem ließe sich der Anreiz zur Unternehmensansiedlung dadurch steigern, dass ein Teil des Steueraufkommens aus den Arbeitnehmereinkünften der Betriebsstädtengemeinde zugewiesen wird.

Zusammenfassend lässt sich feststellen: Ein Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Zuschlagsteuer würde die Finanzausstattung der Gemeinden je nach Gemeindetyp zum Teil erheblich verändern. Dies gilt auch im Verhältnis von alten zu neuen Bundesländern. Verlierer wären vor allem Kernstädte, die gegenwärtig eine durchschnittliche oder überdurchschnittliche Finanzausstattung aufweisen, während sich die Finanzausstattung vor allem bei den steuerschwachen Kernstädten in den neuen Bundesländern, den Umlandgemeinden und den ländlich geprägten Gemeinden im Durchschnitt verbessern würde. Trotz des geringeren Beitrags der gewerblichen Wirtschaft am kommunalen Steueraufkommen blieben die Gemeinden an der Ansiedlung von Unternehmen interessiert, da die gewerblichen Unternehmen rund 40 % des Aufkommens einer Zuschlagsteuer erbrächten. Eine Beurteilung der Zuschlagsteuer anhand der Verschiebungen des Aufkommens zwischen den Gemeinden und zwischen Unternehmer- und Arbeitnehmerhaushalten, wie sie oftmals zu Gunsten der Gewerbesteuer vorgenommen wird, ist nicht möglich. Ein derartiger Vergleich unterstellt, dass der status quo bei der Gemeindefinanzierung sachgerecht ist, woran ernstliche Zweifel angebracht sind.⁴³

4.1.2 Gewinner und Verlierer im Verhältnis Kernstadt und Umlandgemeinden

Die nachfolgende Analyse betrachtet drei Kernstädte, Frankfurt am Main, Hannover und Leipzig, sowie achtzehn dazugehörige Umlandgemeinden. Die drei Städte wurden ausgewählt, da es sich um Kernstädte des Typs I handelt, die überdurchschnittlich (Frankfurt), durchschnittlich (Hannover) und unterdurchschnittlich (Leipzig) steuerstark sind. Zudem ist mit Leipzig eine Metropole in den Neuen Bundesländern vertreten. Auch wenn es sich bei den hier betrachteten Kernstädten und deren Umlandgemeinden nicht um eine repräsentative Stichprobe handelt, lassen sich die nachfolgenden Ergebnisse von der Tendenz her zumindest für die untersuchten 253 Gemeinden verallgemeinern.

Tabelle 2 zeigt die Veränderung des kommunalen Steueraufkommens im Fall eines einheitlichen Zuschlagsatzes in sämtlichen Gemeinden. Darüber hinaus wird der Anteil der gewerblichen Unternehmen an den gesamten Steuereinnahmen einer Gemeinde ausgewiesen.

⁴¹ Vgl. Haller (1987), S. 80.

⁴² So z.B. Broer (2003), S. 601.

⁴³ So auch Haller (1987), S. 44.

Tabelle 2: Veränderung der Einnahmesituation bei einem einheitlichen Zuschlagsatz

Stadt ----- Umland	Anteil Gewerbesteuer am Aufkommen ¹⁾	Zuschlagsmodell mit einheitlichem Zuschlagsatz von 22,76 %			Veränderung Einnahmen
		Anteil gewerbliche Unternehmen am Aufkommen			
		Insgesamt	davon		
	Personen- unternehmen		Kapitalgesell- schaften		
	%				
	01	02	03	04	05
Frankfurt a.M.	79,64	57,02	11,33	45,69	- 35,24
Umland Frankfurt a.M.	51,95	34,56	11,16	23,40	+ 21,07
Hannover	69,22	46,13	15,64	30,49	- 20,08
Umland Hannover	39,25	23,73	13,17	10,55	+ 11,44
Leipzig	65,58	32,28	13,49	18,79	- 7,79
Umland Leipzig	61,40	27,78	14,27	13,51	+ 21,36

1) Analog zu Tabelle 1 werden die Einnahmen der Gemeinden aus der Gewerbesteuer und der Beteiligung aus der Einkommensteuer betrachtet.

Der Vergleich zwischen den betrachteten Kernstädten und ihren Umlandgemeinden zeigt, dass die Kernstädte im Fall eines einheitlichen Zuschlagsatzes zum Teil erhebliche Einnahmeausfälle zu verzeichnen haben. Die Einbußen sind bei der steuerstarken Stadt Frankfurt a.M. mit 35,24 % am höchsten, beim durchschnittlich steuerstarken Hannover mit 20,08 % niedriger und bei Leipzig, einer steuerschwachen Stadt, mit 7,79 % am geringsten. Die Einnahmen der betrachteten Umlandgemeinden steigen in allen drei Fällen im Durchschnitt beträchtlich.

Die Erklärung für dieses Phänomen liegt in der geringeren Bedeutung der gewerblichen Unternehmen für die Gemeindefinanzierung beim Zuschlagsmodell, der bei Gemeinden mit überdurchschnittlich vielen gewerblichen Unternehmen zu Einnahmeausfällen führt. Dies zeigt sich in besonderem Maße bei den zwei westdeutschen Städten Frankfurt a.M. und Hannover, wo die gewerbliche Wirtschaft weit mehr als in den Umlandgemeinden zur gegenwärtigen Kommunalfinanzierung beiträgt. Verantwortlich hierfür ist die Konzentration der Kapitalgesellschaften auf die Kernstädte, wie der Vergleich des Anteils der gewerblichen Personenunternehmen mit dem Anteil der Kapitalgesellschaften an den Einnahmen beim Zuschlagsmodell zeigt. Bei Frankfurt a.M. als Bankenstandort ist dies offenkundig.

4.2 Aufkommensneutrale Zuschläge und Wanderungstendenzen

4.2.1 Höhe der aufkommensneutralen Zuschläge im Vergleich

Die bisherigen Überlegungen wurden vor dem Hintergrund eines einheitlichen Zuschlagsatzes von

22,76 % angestellt, bei dem das Zuschlagsmodell bundesweit für Aufkommensneutralität sorgt, die Finanzausstattung der einzelnen Gemeinden sich aber, wie gezeigt, zum Teil erheblich verändert. Um Aussagen über mögliche Wanderungstendenzen machen zu können, sind die (aufkommensneutralen) Zuschlagsätze von Interesse, welche den einzelnen Gemeinden ceteris paribus dieselbe Finanzausstattung gewährleisten wie im Fall der Gewerbesteuer.

Tabelle 3: Aufkommensneutrale Zuschlagsätze

Kernstadt Frankfurt a.M.	Aufkommens- neutraler Zuschlagsatz in %	Kernstadt Hannover	Aufkommens- neutraler Zuschlagsatz in %	Kernstadt Leipzig	Aufkommens- neutraler Zuschlagsatz in %
Frankfurt a.M.	35,14	Hannover	28,48	Leipzig	24,68
Eschborn	21,81	Langenhagen	23,79	Markkleeberg	14,84
Kronberg i.T.	14,55	Burgwedel	16,55	Taucha	14,87
Friedberg	21,13	Garbsen	20,01	Delitzsch	18,58
Kelsterbach	31,22	Neustadt a.R.	17,07	Markranstädt	14,71
Hattersheim	21,52	Lehrte	22,20	Schkeuditz	27,02
Königstein i.T.	9,34	Seelze	19,91	Borna	21,65
Durchschnittliche Abweichung	15,21		8,56		6,07

Es zeigt sich, dass im Fall aufkommensneutraler Zuschlagsätze zum Teil erhebliche Differenzen zwischen der Kernstadt und den Umlandgemeinden zu Lasten der Kernstadt zu verzeichnen sind. Diese müssten in der Regel deutlich höhere Zuschlagsätze erheben als ihre Umlandgemeinden.⁴⁴ Am stärksten hiervon ist Frankfurt a.M. betroffen, während die Abweichungen bei der steuerschwachen Stadt Leipzig am geringsten ausgeprägt sind. So beträgt die maximale Zuschlagsatzdifferenz bei Frankfurt a.M. mehr als 25 Prozentpunkte gegenüber knapp 10 Prozentpunkten im Fall von Leipzig.

4.2.2 Durchschnittliche Steuerermehr- bzw. -minderbelastungen im Fall aufkommensneutraler Zuschlagsätze

Nachfolgend werden die monetären Auswirkungen der unterschiedlichen Zuschlagsätze für die betroffenen Steuerpflichtigen quantifiziert (vgl. Tabelle 4), um daran anschließend Aussagen über potentielle Wanderungsbewegungen machen zu können. Die Analyse ist auf diejenigen Steuerpflichtigen beschränkt, deren Einkommen sich überwiegend aus Überschusseinkünften speist, die mit dem Zuschlagsatz der Wohnsitzgemeinde belastet werden.

⁴⁴ Der über 22,76 % liegende Zuschlagsatz der Umlandgemeinden Kelsterbach (Frankfurt a.M.), Langenhagen (Hannover) und Schkeuditz (Leipzig) resultiert daraus, dass in diesen Gemeinden relativ viele gewerbliche Unternehmen ansässig sind und diese Gemeinden daher bei der gegenwärtigen Rechtslage relativ hohe Gewerbesteuererträge realisieren.

Dies liegt insbesondere daran, dass ein Wohnortwechsel infolge von Steuersatzdifferenzen wesentlich einfacher zu vollziehen ist als die Standortverlagerung bei einem Unternehmen. Zudem erlaubt die Datenlage keine individuelle Zuordnung der Betriebsstätte(n) im Fall von Personenunternehmen. Daher kann die Belastung der Gewinneinkünfte beim Zuschlagsmodell für die einzelnen Steuerpflichtigen nicht ermittelt werden.

Tabelle 4: Monetäre Auswirkungen aufkommensneutraler Zuschläge bei Steuerpflichtigen mit Überschusseinkünften

Kernstadt ----- Umlandgemeinde	Steuerpflichtige	Mittelwert Nettoeinkommen bei		Änderung	
		Gewerbesteuer	Zuschlagsteuer	absolut	relativ
	Anzahl	€			%
	01	02	03	04	05
Frankfurt a.M.	209.175	27.380	26.745	- 635	- 2,32
Eschborn	7.373	32.063	32.122	59	0,19
Kronberg i.T.	7.219	38.722	39.664	943	2,43
Friedberg	8.842	26.180	26.249	69	0,26
Kelsterbach	5.560	24.725	24.393	- 332	- 1,34
Hattersheim	8.852	28.623	28.687	63	0,22
Königstein i.T.	5.665	46.912	49.009	2 097	4,47
Hannover	171.355	23.725	23.496	- 229	- 0,96
Langenhagen	16.250	25.708	25.663	- 45	- 0,18
Garbsen	20.601	25.434	25.549	115	0,45
Neustadt a.R.	14.809	25.221	25.454	233	0,93
Lehrte	14.227	25.796	25.818	23	0,09
Seelze	10.976	24.793	24.907	114	0,46
Burgwedel	6.782	31.106	31.466	360	1,16
Leipzig	135.830	19.731	19.677	- 54	- 0,27
Markkleeberg	6.353	23.520	23.805	285	1,21
Taucha	4.331	22.177	22.413	237	1,07
Delitzsch	7.753	19.284	19.386	103	0,53
Markranstädt	3.838	22.128	22.373	245	1,11
Schkeuditz	5.072	20.743	20.630	- 113	- 0,55
Borna	6.154	17.698	17.722	24	0,14

Die mit Abstand größte Mehrbelastung für Steuerpflichtige in Kernstädten hätten die Bewohner von Frankfurt a.M. zu verkraften, die pro Jahr durchschnittlich 635 € p.a. mehr Steuern zahlen müssten als bei der gegenwärtigen Kommunalfinanzierung. Dies bedeutet eine Nettoeinkommenseinbuße von 2,32 %.

In Hannover beträgt die Mehrbelastung im Mittel 229 € p.a. und damit liegt eine relative Minderung des Nettoeinkommens um 0,96 % vor. Für die Bewohner Leipzigs sind die Mehrbelastungen im Durchschnitt mit 54 € pro Jahr vernachlässigbar. Neben den Kernstädten existieren auch Umlandgemeinden, deren Wohnbevölkerung stärker belastet würde. Dabei handelt es sich um Gemeinden, in denen die gewerblichen Unternehmen relativ stark vertreten sind.⁴⁵

Die Höhe der Entlastungen in den Umlandgemeinden variiert erheblich. Dies gilt in besonderem Maße für die betrachteten Frankfurter Umlandgemeinden. In den bekanntermaßen wohlhabenden Umlandgemeinden im Taunus, Königstein und Kronberg, würden die Steuerpflichtigen mit durchschnittlich 2.097 € (4,47 %) bzw. 943 € (2,43 %) absolut und relativ am stärksten entlastet. Ansonsten macht die durchschnittliche Entlastung kaum mehr als ein Prozent des Nettoeinkommens aus; in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle liegt die relative Entlastung sogar deutlich darunter.

Aus verteilungspolitischer Sicht von besonderem Interesse ist die Frage, ob Haushalte mit einem unterdurchschnittlichen Einkommen die Mehrbelastung in den Kernstädten tragen müssen und ob die Bezieher überdurchschnittlich hoher Einkommen in Umlandgemeinden in besonderem Maße von einer derartigen Gemeindesteuerreform profitieren. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage nach einer möglichen Abwanderung einkommensstarker Haushalte aus den Kernstädten, was c. p. wiederum höhere Zuschlagsteuersätze nach sich ziehen würde, da die Bezieher hoher Einkommen weit überproportional zum Einkommensteueraufkommen beitragen.⁴⁶ Dazu sind detailliertere Untersuchungen notwendig. Prognosen über Wanderbewegungen anhand der durchschnittlichen Mehrbelastung würden im Fall von Hannover, sicherlich aber auch im Fall Frankfurts, dahingehend lauten, dass Wanderbewegungen eher unwahrscheinlich sind, da die durchschnittliche Steuerersparnis oftmals bereits durch zusätzlich entstehende Fahrtkosten aufgezehrt würde.⁴⁷ Um sich ein genaueres Bild von den steuerbedingten Wanderungsanreizen machen zu können, enthält Tabelle 5 Angaben über die Anzahl der Steuerpflichtigen, die gegenüber dem rechnerischen Einheitszuschlagsatz von 22,76 % eine Steuermehr- oder Steuer minderbelastung erfahren.

Tabelle 5 zeigt, dass die Steuermehr- oder -minderbelastung bei dem überwiegenden Teil der Steuerpflichtigen, nämlich bei 83,28 %, weniger als 500 € pro Jahr ausmacht. Bei der Gruppe der Steuerpflichtigen, die eine steuerliche Mehrbelastung erfahren, liegt die Zusatzbelastung bei drei Vierteln der Betroffenen (75,02 %) unter 500 € pro Jahr, während die Steuerentlastung bei über 90 % (90,32 %) der Fälle weniger als 500 € pro Jahr ausmacht. Wählt man 1.000 € jährliche Mehr- bzw. Minderbelastung als Grenze, sind nahezu 95 % (94,57 %) der Steuerpflichtigen erfasst. Dies bedeutet, dass von der Masse der Steuerpflichtigen keine Wanderbewegungen zu erwarten sind, da die mit einem Wohnortwechsel verbundenen Transaktionskosten die Steuerersparnis meist übersteigen dürften.

⁴⁵ Es kann sich aber auch um Gemeinden handeln, an denen wenige, aber dafür äußerst ertragstarke Unternehmen ansässig sind.

⁴⁶ So entfällt 18,4 % des Aufkommens der bundesdeutschen Einkommensteuer beim Rechtsstand 2005 auf 0,7 % der (einkommensstärksten) Steuerpflichtigen, während 64 % der Steuerpflichtigen mit den niedrigsten Einkommen lediglich 15,7 % des Steueraufkommens bestreiten (vgl. Maierth/Müller (2003), S. 2377).

⁴⁷ So geht Broer davon aus, dass ein Anreiz zum Wohnortwechsel kaum bestehen dürfte (vgl. Broer (2003), S. 607). Mangels verfügbarer Einzeldaten betrachtet er die Bezieher des Durchschnittseinkommens von 30.000 Euro, deren Zusatzbelastung er mit 261 € p.a. veranschlagt.

Tabelle 5: Anzahl der Steuerpflichtigen mit Überschusseinkünften mit einer Steuermehr- oder Steuerminderbelastung

Steuerminder- (+) Steuerbelastung (-) von ... bis unter ... €	Alle Gemeinden	Raum Frankfurt	Frankfurt	Königstein i.T.	Raum Hannover	Hannover	Burgwedel	Raum Leipzig	Leipzig	Markkleeberg
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
< - 10 000	867	791	788	0	76	76	0	0	0	0
- 10 000 - - 5 000	1.551	1.401	1.396	0	146	146	0	4	4	0
- 5 000 - - 3 000	2.612	2.332	2.319	0	273	272	0	7	7	0
- 3 000 - - 1 000	28.765	26.056	25.905	0	2.590	2.565	0	119	108	0
- 1 000 - - 500	70.954	59.504	58.328	0	11.078	11.032	0	372	334	0
- 500 - - 1	314.515	78.168	75.242	0	128.188	115.466	0	108.159	104.153	0
0	155.724	54.133	45.197	1.054	63.301	41.798	1.288	38.290	31.224	1.222
1 - 500	110.657	24.304	0	1.347	66.500	0	4.360	19.853	0	3.976
500 - 1 000	7.756	3.200	0	1.499	2.443	0	793	2.113	0	952
1 000 - 3 000	2.925	1.826	0	1.113	721	0	259	378	0	178
3 000 - 5 000	494	378	0	229	95	0	45	21	0	12
5 000 - 10 000	407	345	0	227	49	0	25	13	0	11
≥ 10 000	271	248	0	196	21	0	12	2	0	2
Insgesamt	697.498	252.686	209.175	5.665	275.481	171.355	6.782	169.331	135.830	6.353

Damit ist jedoch noch nicht gesagt, dass steuerbedingte Wanderungsbewegungen keine Probleme im Hinblick auf die Finanzausstattung der Kernstädte verursachen könnten. Relevant hierfür sind nämlich insbesondere die relativ wenigen Steuerpflichtigen mit sehr hohen Einkommen. Aus diesem Grunde ist in Tabelle 6 exemplarisch für Frankfurt a.M. dargestellt, in welchem Umfang die 871 in der Stadt wohnenden Steuerpflichtigen, die ein zu versteuerndes Einkommen von über 250.000 € erzielen, Steuerersparnisse durch einen Umzug in die Niedrigsteuergemeinde Königstein i.T. realisieren könnten.

Tabelle 6: Steuerpflichtige in Frankfurt mit einem Einkommen größer 250 000 €

	Zu versteuerndes Einkommen	Steuerbelastung					Steuerersparnis bei Umzug
		Bundes-Einkommensteuer	Frankfurt a.M.		Königstein i.T.		
			Kommunale Zuschlagsteuer	Gesamtbelastung	Kommunale Zuschlagsteuer	Gesamtbelastung	
01	02	03	04	05	06	07	
Mittelwert	539.434	174.485	61.314	235.800	16.297	190.782	45.017
Median	364.264	111.733	39.263	150.996	10.436	122.169	28.827
Summe	469.846.830	151.976.818	53.404.654	205.381.472	14.194.635	166.171.453	39.210.019

Die in Tabelle 6 präsentierten Ergebnisse zeigen, dass für Steuerpflichtige mit sehr hohen Einkommen ein starker Anreiz besteht, ihren Wohnort von Frankfurt a.M. nach Königstein i.T. zu verlegen. Die durchschnittliche Steuerersparnis macht 45.017 € pro Jahr aus. Aber auch relativ gesehen ist die Steuerersparnis beachtlich. Durch den Wohnortwechsel sänke die Gesamtsteuerbelastung um durchschnittlich 19,09 % gegenüber der ursprünglichen Steuerbelastung. Bezogen auf das zu versteuernde Einkommen sind das 8,35 %. Das Nettoeinkommen stiege durch einen Umzug nach Königstein um 14,83 %. Für Frankfurt a.M. hätte der Wegzug seiner 871 einkommensstärksten Bürger schwerwiegende Konsequenzen. Die Stadt würde 14,14 % ihrer Einnahmen aus der Zuschlagsteuer einbüßen und müsste zur Kompensation den Zuschlagsatz von 35,14 % auf 40,93 % anheben, was den Wohnortwechsel für einen weiteren Teil der Steuerpflichtigen attraktiver werden ließe. Damit findet die in der Literatur vertretene Auffassung Bestätigung, im Fall einer Zuschlagsteuer würde für einkommensstarke Haushalte ein starker Anreiz bestehen, in Niedrigsteuergemeinden abzuwandern.⁴⁸

⁴⁸ So zum Beispiel Büttner (2002), S. 11.

5. Schlussbetrachtung

Die Substitution der Gewerbesteuer durch einen Kommunalzuschlag, der auf die Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld erhoben wird, würde die Finanzsituation der einzelnen Gemeinden trotz globaler Aufkommensneutralität des untersuchten BDI/VCI-Modells erheblich verändern. Zu den Verlierern einer derartigen Gemeindesteuerreform zählen diejenigen Gemeinden, in denen überdurchschnittlich viele gewerbliche Unternehmen ansässig sind. Dies ist insbesondere bei den Kernstädten in den alten Bundesländern der Fall, die zum Teil erhebliche Einnahmeeinbußen hinnehmen oder weit über dem Durchschnitt liegende Zuschlagsätze erheben müssten. Dagegen würde sich die Einnahmesituation der Umlandgemeinden und der ländlich geprägten Gemeinden im Durchschnitt deutlich verbessern, wodurch diese Gemeinden Zuschlagsätze erheben könnten, die zum Teil fühlbar unter dem Durchschnitt lägen. Aber auch die gegenwärtig steuer- weil industrieschwachen Kernstädte in den neuen Bundesländern würden ihre Einnahmesituation durch eine Zuschlagsteuer in den meisten Fällen verbessern. Während der Großteil der Wohnbevölkerung trotz zum Teil erheblicher Zuschlagsatzunterschiede nur einen relativ geringen oder gar keinen Vorteil aus einem Wohnortwechsel zöge, bestünde für Bezieher sehr hoher Einkommen ein erheblicher Anreiz, aus einer Kernstadt in deren Umlandgemeinden abzuwandern, zumal sie die städtische Infrastruktur weiterhin in Anspruch nehmen könnten. Derartige Wanderungsbewegungen würden die Einnahmesituation der Kernstädte zusätzlich verschlechtern und einen weiteren Anstieg der Zuschlagsätze bewirken. Um ein derartiges Ungleichgewicht bei den kommunalen Haushalten zu beseitigen und eine Internalisierung interregionaler spillovers zu erreichen gibt es zwei Möglichkeiten. Die Gemeinden könnten Finanzausgleichszahlungen vereinbaren oder die Besteuerung der Arbeitnehmerinkünfte könnte zwischen der Wohnsitz- und der Tätigkeitsgemeinde aufgeteilt werden. Ohne derartige Regelungen dürften die Chancen in Deutschland eine kommunale Einkommensteuer zu etablieren, die an sich die geeignetste Form der kommunalen Besteuerung darstellt, äußerst gering sein.

Literaturverzeichnis

- Bach, S. und Vesper, D. (2002), Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunal Finanzen, DIW - Wochenbericht, Nr. 31.
- Blankart, C. B. (2003); Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 5. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München.
- Broer, Michael (2003), Wirkungen des kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, Wirtschaftsdienst 9, S. 599 - 607.
- Büttner, T. (2002), Kommunale Zuschläge bei Einkommen- und Körperschaftsteuer: Reformoptionen und Konsequenzen, ZEW, Mannheim.
- Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. und Verband der Chemischen Industrie e. V. (Hrsg.) (2001), Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln: Deutscher Instituts-Verlag.
- Dowding, K., P. John and S. Biggs (1994), Tiebout: A Survey of the Empirical Literature, Urban Studies 31, 767 - 797.
- Epple, D. and T. Romer (1991), Mobility and Redistribution, Journal of Political Economy 99, 829 - 858.
- Feld, L. P. (2000), Steuerwettbewerb und seine Auswirkungen auf Allokation und Distribution, Tübingen.
- Feldstein, M. and M. Vaillant (1994), Can State Taxes Redistribute Income?, NBER Working Paper Series No. 4785, Cambridge/Mass.
- Fuest, C. und Huber, B. (2001), Lösungsmöglichkeiten und Probleme bei der Gewerbesteuerreform, Wirtschaftsdienst, Heft 9, S. 560 - 565.
- Fuest, C. und Huber B. (2002), Neue Wege bei der Finanzierung der Kommunen: Zuschlagsrechte statt Gewerbesteuer, Wirtschaftsdienst, Heft 5, S. 260 - 265.
- Haller, H. (1987), Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern, Finanzwissenschaftliche Schriften Bd. 35, Frankfurt a.M. etc.
- Hansen, N.A. and A. S. Kessler (2001), The Political Geography of Tax Havens and Tax Hells, American Economic Review 91, 1103 - 1115.
- Hansmeyer, K.-H. und H. Zimmermann (1993), Möglichkeiten der Einführung eines Hebesatzrechts beim gemeindlichen Einkommensteueranteil, Archiv für Kommunalwissenschaften 32, 221 - 244.
- Hey, J. (2004), Reformoptionen der Gemeindefinanzen, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 52, 332 - 343.
- John, P., K. Dowding and S. Biggs (1995), Residential Mobility in London: A Micro-Level Test of the Behavioural Assumptions of the Tiebout Model, British Journal of Political Science 25, 379 - 397.

- Luce, T. F. (1994), Local Taxes, Public Services, and the Intrametropolitan Location of Firms and Households, *Public Finance Quarterly* 22, 139 - 167.
- Maiterth, R. (2003a), Beurteilung unterschiedlicher Reformvorschläge für die Gewerbesteuer aus betriebswirtschaftlicher Sicht, *Die Betriebswirtschaft* 63, 479 - 496.
- Maiterth, R. (2003b), Die Gewerbesteuer als ungerechtfertigte „Großbetriebssteuer“? – Eine empirische Analyse, *Journal of Applied Social Science Studies* 123, 545 - 562.
- Maiterth, R. und H. Müller (2003), Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Übergangs vom Einkommensteuertarif 2003 zum Tarif 2005, *BetriebsBerater* 58, 2373 - 2380.
- Merz, J. und M. Zwick (2002), Verteilungswirkungen der Steuerreform 2000/2005 im Vergleich zum „Karlsruher Entwurf“, *Wirtschaft und Statistik*, 729 - 740.
- Olson, M. O. (1969), The Principle of „Fiscal Equivalence“: The Division of Responsibilities among Different Levels of Government, *American Economic Review* 59, 479 - 487.
- Pommerehne, W. W., S. Krebs (1991), Fiscal Interactions of Central City and Suburbs: The Case of Zürich, *Urban Studies* 28, 783 - 801.
- Sander, M. (2001), Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Gemeindeeinkommensteuer, *Wirtschaftsdienst* 81, 447 - 455.
- Sasaki, K (1991), Interjurisdictional Commuting and Local Public Goods, *Annals of Regional Science* 25, 271 - 285.
- Schneider, D. (1994), *Grundzüge der Unternehmensbesteuerung*, 6. Aufl., Wiesbaden.
- Schneider, D. (2002), *Steuerlast und Steuerwirkung*, München/Wien.
- Siegel, T. und P. Bareis (1999), *Strukturen der Besteuerung*, 3. Auflage, München.
- Tiebout, C. M. (1956), A Pure Theory of Local Expenditures, *The Journal of Political Economy* 64, 416 - 424.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982), *Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland*, Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 31, Bonn.
- Zimmermann, H. (2002), Gewerbesteuerreform – in welche Richtung?, *Wirtschaftsdienst*, Jg. 82, Heft 8, 465 - 470.
- Zwick, M. et. al. (2003), Reform der Gemeindefinanzen – die kommunale Einnahmeseite: Quantifizierung der zur Zeit diskutierten Vorschläge zur Gewerbesteuerreform mittels Mikrosimulationsmodellen, in: *Wirtschaft und Statistik*, 633 - 647.