

# ZGS-System der Einkommens- und Gewinnbesteuerung

Prof. Dr. Manfred Rose

## Reform des Systems der kommunalen Steuereinnahmen<sup>1</sup>

### Forschungsbericht Teil V zum ZGS-System

Eine besondere Herausforderung für die zukünftige Steuerreformpolitik liegt auch in der unabdingbaren Reform der Gewerbesteuer, d. h. ihrer Umgestaltung zu einer Steuer auf den zinsbereinigten Gewinn aus unternehmerischen Tätigkeiten. Dies bedeutet zugleich, die Steuerpflicht auf Freiberufler, Landwirte, Forstwirte sowie letztlich auch Vermieter und Verpächter auszudehnen. Damit kann dem fiskalischen Ziel, d. h. der Gewinnung von Einnahmen zur Finanzierung kommunaler Ausgaben weitaus besser entsprochen werden als dies mit der gegenwärtigen Gewerbesteuer möglich ist.

Mit der Erweiterung des Kreises der Steuerobjekte und Steuerpflichtigen erscheint es sinnvoll, die Bezeichnung Gewerbesteuer durch **Gemeindewirtschaftssteuer** zu ersetzen. Damit werden faktisch alle unternehmerischen Einkünfte auf der unpersönlichen Ebene von Betrieben als Steuerobjekte dieser gemeindlichen Steuer unterworfen. „Die Beibehaltung der Objektsteuereigenschaft im konsistenten System einer zinsbereinigten Unternehmensbesteuerung rechtfertigt Korrekturen der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage, die in der gemeinscharfen Zuteilung begründet liegen, nicht jedoch solche, welche die konzeptionelle Ausrichtung betreffen. Die generelle Steuerpflicht oder Steuerfreiheit bestimmter Gewinnteile darf über Hinzurechnungen oder Kürzungen nicht tangiert werden.“<sup>2</sup> Ein Beispiel für zulässige Korrekturen ist die steuerliche Behandlung von **Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Transparenzgesellschaften**. Bei der föderalen Gewinnsteuer handelt es sich um steuerpflichtige Gewinne (siehe hierzu Teil II Abschnitt 2). Der Veräußerungsgewinn entsteht ursächlich durch die Erwartungen zukünftiger Gewinne jenes Unternehmens, an dem der Anteil besteht. Folgerichtig darf der Erwerber bei der Bemessungsgrundlage dieser Steuer Abschreibungen des Firmenwertes vornehmen. Der kommunalen Gewinnsteuer sollten dann nur laufenden Gewinne des Unternehmens unterliegen, an dem der Anteil besteht. Damit sind Veräußerungsgewinne dieser Art bei der kommunalen Gewinnsteuer steuerfrei zu halten. Entsprechend darf der anteilige Gewinn des Unternehmens nicht um Abschreibungen des Firmenwertes reduziert werden. Dies hat faktisch zur Konsequenz, dass für die Bemessungsgrundlage der kommunalen Gewinnsteuer Anteilsveräußerungen nach dem sogenannten Share-Deal geregelt sind.

**Nicht zulässig** sind die bisherigen **Hinzurechnungen** gemäß § 8 Nr. 1 GewStG, denn ertragsunabhängige Teile gehören selbstverständlich zur Bemessungsgrundlage keiner markt- und effizienzorientierten Gewinnsteuer.

---

1 Nähere Ausführungen hierzu enthält *Scholz/Zöller* (2008), *Gemeindesteuern der Zinsbereinigten Gewinnsteuer* sowie *Zöller* (2011), S. 108 ff.

2 *Zöller* (2011), S. 112.

Bisher gibt es bei der Gewerbesteuerung keine **Beschränkung des Hebesatzrechts**. Dies hat letztlich dazu geführt, dass finanzschwache Gemeinden ihren ansässigen Unternehmen eine Steuerlast aufbürden, die den konzeptionell erforderlichen Zusammenhang zu den für unternehmerische Tätigkeiten geleisteten lokalen öffentlichen Gütern völlig verloren hat. Auch sind diese Gemeinden im Konkurrenzkampf um Standorte für Unternehmen nicht mehr wettbewerbsfähig. Insofern gibt es gute Gründe, die Belastung der Unternehmen durch eine kommunale Gewinnsteuer, z. B. auf einen Satz von 15 %, zu begrenzen. Es ist natürlich klar, dass jene Gemeinden, die diesen Satz derzeit aus Gründen ihrer Finanznot faktisch überschritten haben, für ihre evtl. geringeren gesamten Steuereinnahmen aus dieser Quelle entsprechend kompensiert werden müssen. Dies erfordert zugleich neue Elemente zur Sicherung ausreichender kommunaler Finanzen.

Hierzu kann die neue kommunale Gewinnsteuer auch bei einer Versteuerung des zinsbereinigten Gewinns von personengebundenen Unternehmen einen zusätzlichen Aufkommensbeitrag leisten, und zwar vor allem durch die Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen. Die Aufkommenseffekte werden für die Gemeinden unterschiedlich ausfallen. Es kann also grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden, dass einige Gemeinden mit geringeren Einnahmen aus der kommunalen Gewinnsteuer rechnen müssen. Auch aus diesen Gründen benötigen die Gemeinden neben der – konjunkturanfälligen – kommunalen Gewinnsteuer weitere Finanzierungsquellen.

Als weitere Einnahmenquelle sollte nach dem ZGS-System eine **kommunale Einkommensteuer** mit einem Satz gehören, den die Gemeinde autonom festsetzen kann. Hiermit wird der bisherige Gemeindeanteil von 15 Prozent an der Einkommensteuer der Bürger einer Gemeinde ersetzt.<sup>3</sup> Für die neue kommunale Einkommensteuer sollte der von der Gemeinde – ganzzahlig – festzusetzende Satz höchsten 5 Prozent betragen. Erhoben wird er auf die Bemessungsgrundlage der föderalen Einkommensteuer. Damit ist zu erwarten, dass die Gemeinden aus der neuen kommunalen Einkommensteuer tendenziell mehr Einnahmen als nach dem derzeitigen Anteilsmodell erhalten werden. Der gemeindliche Steuersatz ermöglicht eine örtlich differenzierte Steuerbelastung aus Sicht des einzelnen Burgers, welches idealerweise mit einem unterschiedlichen Niveau an lokalen öffentlichen Gütern einhergeht. Damit wird dem Fühlbarkeitspostulat entsprochen. Gleichzeitig dient die kommunale Einkommensteuer der Finanzautonomie der Gemeinden. Steuerlich belastet werden zudem diejenigen, die über das Angebot öffentlicher Güter auf dem Gemeindegebiet in kommunalen Wahlen zumindest indirekt abstimmen können.<sup>4</sup> Nach dem Konzept einer die Leistungsfähigkeit der Wohnbevölkerungen von Gemeinden erfassenden Steuer ist es ausgeschlossen, dass Vorbelastungen durch Unternehmenssteuern berücksichtigt werden können. Bei der Versteuerung von Entnahmen aus

---

3 Die Verteilung des Gesamtaufkommens aus dem Gemeindeanteil eines Landes richtet sich nach dem auf eine Gemeinde entfallenden Aufkommen der Einkommensteuer aus Einkommen bis - derzeit - 35 000 Euro. (Höchstbetragsregelung).

4 Siehe in diesem Sinne *Scholz/Zöller* (2008), S. 23.

NaKo-Beständen eines Betriebs sind auf die geschuldete kommunale Einkommensteuer deshalb keine vorgeleistete Unternehmenssteuern anrechenbar. Es ist allerdings unter fiskalischen Aspekten zu überlegen, den Gemeindeanteil an der Kapitalertragsteuer weiter zu erhalten. Hierzu könnte ein mittlerer Steuersatz von 3 Prozent dienen. Dies hätte zur Folge, dass die Erstattung von Kapitalertragsteuer durch das ein QBK führende Institut auf den föderalen Anteil des an der Quelle einbehaltenen Steuerbetrags zu begrenzen ist.

Eine weitere Regelung betrifft die **Steuergutschrift aus Privataufwendungen**. Die von der föderalen tariflichen Einkommensteuerschuld abziehbare Steuervergütung aus persönlichen Aufwendungen richtet sich nach dem Anteil der föderalen tariflichen Steuerschuld zum Gesamtbetrag aus föderaler und kommunaler tariflicher Steuerschuld. Der verbleibende Teil der Steuervergütung wäre dann von der kommunalen tariflichen Steuerschuld abziehbar.

An dieser Stelle möchte ich zeigen, wie sich die auf Unternehmensgewinne erhobenen Steuern auf die einzelnen Berechtigten Gebietskörperschaften verteilen. Es sei hierzu aus Vereinfachungsgründen angenommen, dass die Steuerbelastung durch Unternehmenssteuern 27 % des Gewinns  $G$  beträgt. Dies sei auch der standardisierte Anrechnungssatz anlässlich der Ausschüttung des vormals thesaurierten Gewinns. Entnommen werden auch die Schutzzinsen ( $SZ$ ). Auf der Unternehmensebene war also ein Gewinn von  $G-SZ$  steuerpflichtig. Bei der Versteuerung der Entnahme von  $(G-SZ) \times (1-0,27)$  sei ein Unternehmenssteuerbetrag von  $0,27 \times (G-SZ)$  anrechenbar. Keine Anrechnung gibt es für die Versteuerung der Entnahme von  $SZ$ . Der durchschnittliche Einkommensteuersatz des Unternehmers sei  $\tau_{FE}$  und der kommunale Einkommensteuersatz  $\tau_{KE}$ . Weiterhin bezeichne  $PA$  den Gesamtbetrag der Privataufwendungen einschließlich des Grundfreibetrags. Es werden dann die folgenden Steuern erhoben bzw. Steuerschulden ( $S_i$ ) festgesetzt:

Körperschaftsteuer bzw. Sondertarifsteuer  $G$   $SG_F = 0,15 \times (G-SZ)$

Kommunale Gewinnsteuer:  $SG_K = 0,12 \times (G-SZ)$

Kommunale tarifliche Einkommensteuer:  $SE_K = \tau_{KE} \times G$

Föderale tarifliche Einkommensteuer:  $SE_F = \tau_{FE} \times G - 0,27 \times (G - SZ)$ .

Auf Bund und Länder entfällt eine tarifliche Gesamtschuld  $S_F$  in Höhe von

$$S_F = \tau_{FE} \times G - 0,12 \times (G - SZ)$$

Auf die Kommunen (Betriebs- und Wohngemeinde zusammen) entfällt eine tarifliche Gesamtschuld in Höhe von

$$S_K = \tau_{KE} \times G + 0,12 \times (G-SZ).$$

Die Steuervergütung von  $0,25 \times PA$  entfällt mit einem Anteil von  $\tau_{FE} / (\tau_{FE} + \tau_{KE})$  auf die föderale tarifliche Gesamtschuld und der Rest auf die kommunale.

Damit ergibt sich ein Gesamtsteueraufkommen von

$$T = (\tau_{FE} + \tau_{KE}) \times G - 0,25 \times PA$$

Dieses Aufkommen entspräche dann dem Ziel, die Einkommen der Bürger in Höhe des ihnen zuzuordnenden persönlichen Steuersatzes abzüglich von Steuergutschriften aus steuerlich anerkannten persönlichen Aufwendungen zu belasten.

Eine weitere neue Einnahmenquelle dürfte für Gemeinden ihrer neuer **Anteil an der Umsatzsteuer** neben den Anteilen von Bund und Ländern sein. Der bisherige Anteil wird erhöht und der Verteilungsschlüssel neu gefasst. Das geltende zweistufige Anteilssystem entfällt. Dafür wird der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer zunächst auf die Bundesländer aufgeteilt. Anschließend erfolgt auf Länderebene die Verteilung auf einzelne Gemeinden nach dem gleichen Schlüssel. Für die Wahl eines geeigneten Schlüssels sind folgende Überlegungen maßgeblich. „Man stelle sich vor, dass die öffentlichen Vorleistungen der Gemeinde für den Unternehmenssektor tatsächlich ursächlich für einen Teil der Gewinne sind und ein steuerlicher Zugriff den zinsbereinigten Gewinn äquivalenztheoretisch gesehen zurecht erfolgt. Die Steuersätze sind aber gegebenenfalls unter dem Druck des kommunalen Steuerwettbewerbs nicht hoch genug, um einen für die Finanzierung der Vorleistungen hinreichend großen Teil der Unternehmensgewinne abzugreifen. Das Resultat wäre dass die Gemeinde volkswirtschaftlich sinnvoll öffentliche Investitionen, d. h. solche, deren gesamtwirtschaftlichen Erträge die Kosten übersteigen, nicht tätigen kann. Eine Zuweisung, die sich an der Wirtschaftskraft der auf dem Gemeindegebiet ansässigen Unternehmen orientiert, kann die Finanzierungslücke gegebenenfalls schließen.“<sup>5</sup> Für einen hiernach zu konzipierenden Verteilungsschlüssel gilt die Restriktion der Verfügbarkeit über die zu verwendenden Daten. Die Wirtschaftskraft von Unternehmen lässt sich hauptsächlich durch deren Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital gemeindescharf abbilden. Zu erfassen sind als Indikatoren die Bruttolöhne der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten von ansässigen Unternehmen und deren Realkapitaleinsatz (Sachanlagen und Vorräte). Informationen über Löhne dürften schon jetzt verfügbar sein. Daten zum Realkapitaleinsatz liegen derzeit noch nicht vor. Sie könnten aber in der Zukunft über eine Anlage zur Steuererklärung erfassbar sein. Die Gemeinden erbringen nun nicht nur Leistungen für die ansässigen Unternehmen zur Förderung dortiger Arbeitsplätze und Investitionen. Auch die Schaffung von Beschäftigungsmöglichkeiten durch die Attrahierung von Behörden des Bundes und der Länder sollten durch die dort erbrachten sozialversicherungspflichtigen Bruttolöhne im Verteilungsschlüssel Berücksichtigung finden. Über das von Bund und Ländern auf den Gebieten der Gemeinden eingesetzte Realkapital wird es wohl auch Zukunft keine gemeindescharken Daten geben. Als Substitut bietet sich an, die von diesen Behörden gezahlten Bruttolöhne höher zu gewichten. Weiterhin wäre zu überlegen, in einer Übergangsphase nach der Steuerreform jenen Gemeinden einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer zukommen zu lassen, bei denen maßgebliche Einnahmenverluste aus der neuen kommunalen Gewinnsteuer zu erwarten sind. Hierfür sind dann noch geeignete Indikatoren zu entwickeln. Möglich wäre z. B., den Anteil der Gewerbesteuereinnahmen der Gemeinde an den Gesamteinnahmen aller

---

5 Scholz /Zöller (2008), S. 68-69. Zur Begründung eines Vorschlags für den Verteilungsschlüssel siehe dort die Ausführungen auf S. 69 ff.

Gemeinden in einem Zeitraum vor der Reform als Gewichtungsfaktor zu verwenden. Zur Abschätzung der Aufkommenseffekte im Vergleich zum Status quo auf der Basis der genannten Indikatoren für einen geeigneten Verteilungsschlüssel liegen erste Abschätzungen vor.<sup>6</sup>

Es verbleibt darauf zu verweisen, dass auch die **Grundsteuer zu reformieren** ist. Insbesondere erscheint es erforderlich, ihre erforderliche Aktualisierung durch Orientierung an Bodenrichtwerten vorzunehmen. Man könnte auch dem Vorschlag von Fuest und Thöne (2005) folgend eine ökologische Komponente in die Bemessungsgrundlage einbringen, d. h. ein ökologisch positiv zu bewertende Flächennutzung steuermindernd belohnen.

Das neue System kommunaler Steuereinnahmen des Übergangsmodells besteht somit aus folgenden vier Hauptsäulen:

- Eine kommunale Gewinnsteuer (Gemeindewirtschaftssteuer), wonach die Gemeinden das Recht erhalten, auf die Bemessungsgrundlagen der föderalen Gewinnsteuer<sup>7</sup> einen nach oben - z. B. auf 15 Prozent - begrenzten Steuersatz zu erheben.
- Eine kommunale Einkommensteuer, wonach die Gemeinden das Recht erhalten, auf die Bemessungsgrundlage des Tarifs der (föderalen) Einkommensteuer einen auf z. B. 5 % nach oben begrenzten und ganzzahlig festzusetzenden Steuersatz zu erheben. Der bisherige Einkommensteueranteil der Gemeinden entfällt.
- Ein erhöhter Anteil der Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen, der nach den auf den Gemeindegebieten realisierten Arbeitseinkommen und Realkapitaleinsatz zu verteilen ist.
- Eine revitalisierte Grundsteuer, an Bodenrichtwerten und gegebenenfalls auch ökologisch orientiert.

### Literatur

Fuest, C. /Thöne, M. (2005), Gemeindefinanzreform: Hintergründe, Defizite, Alternativen, Bd. 1 von Fifo-Berichte, Köln: Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut.

Scholz, M. Th. / Zöllner, D. (2008), Gemeindesteuern der Zinsbereinigten Gewinnsteuer, Diskussionschrift.

Zöllner, D., Die Zinsbereinigte Gewinnsteuer (ZGS) – Steuersystematische Entwicklung und ökonomische Analyse eines Reformvorschlags für Deutschland, Beiträge zur Finanzwissenschaft 26, H.-W. Sinn und C. Fuest Hrsg., Tübingen 2011.

---

<sup>6</sup> Siehe Scholz /Zöllner (2008), S. 75 ff.

<sup>7</sup> Da die kommunale Gewinnsteuer eine Steuer auf die Gewinne der im Inland gelegenen Betriebe von Unternehmen ist, ist die Bemessungsgrundlage der den gesamten Unternehmensgewinn erfassenden föderalen Gewinnsteuer (Körperschaftsteuer und sondertarifizierte Einkommensteuer auf zurückbehaltene Gewinne in Personennunternehmen) entsprechend zu korrigieren und nach Standort der Betriebe zu verteilen.