

Die Gewerbesteuer als ungerechtfertigte „Großbetriebssteuer“? – Eine empirische Analyse

Von Ralf Maiterth*

Zusammenfassung

Der Beitrag setzt sich mit der Behauptung auseinander, die Gewerbesteuer sei eine Steuer, die ertragstarke Unternehmen ungerechtfertigt belaste und zudem Personenunternehmen bevorzuge. Anhand der Daten der Gewerbesteuer- und Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes wird nachgewiesen, dass weder eine Diskriminierung ertragstarker Unternehmen noch eine Begünstigung von Personenunternehmen vorliegt. Die ungleichmäßige Verteilung der Gewerbesteuerlast auf die steuerpflichtigen Unternehmen resultiert aus der sehr ungleichen Verteilung der Unternehmensgewinne. Trotz des nur Personenunternehmen gewährten Freibetrags und Staffeltarifs sind diese Unternehmen eher benachteiligt denn bevorzugt, da sie im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften weder den Unternehmerlohn noch sonstige von der Gesellschaft an die Gesellschafter entrichtete Entgelte steuermindernd geltend machen können.

Abstract

The article aims to analyse the prevalent claim that the German trade tax imposes unjustified burdens on companies with high profits and privileges non-incorporated firms. Based on trade tax and income tax data provided by the German Federal Statistical Office, the article provides evidence that neither profitable companies are discriminated nor are non-incorporated firms advantaged. The uneven distribution of the trade tax burden on companies is liable to the tax results from a very uneven distribution of company profits. Despite of the tax exempt amount for non-incorporated firms and a stepped tax scale, those firms are rather aggrieved than privileged since, in contrast to incorporated enterprises, they cannot deduct employer's salary or other hires paid by the firm to the owners from taxable income.

JEL-Classification: H25, H71

* Der Autor ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter von Prof. Dr. Lutz Haegert am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin. Er dankt zwei anonymen Gutachtern für Kritik und Anregungen.

1. Einleitung

Die Reform der Gewerbesteuer gilt als eines der als dringlichst zu lösenden steuerlichen Probleme unserer Zeit. Hintergrund ist die augenblicklich als besonders kritisch angesehene Finanzsituation der Gemeinden in Deutschland. So sind die Gewerbesteuereinnahmen im Jahr 2001 gegenüber dem Vorjahr um 9,2% zurückgegangen¹ und seither ist keine Besserung bei der kommunalen Finanzausstattung zu verzeichnen. Daher wird zur Zeit intensiv diskutiert, wie die Gewerbesteuer umgestaltet werden sollte, um den Gemeinden eine verlässliche und ergiebige Einnahmenquelle zu schaffen.²

Die Diskussion über eine Reform der Gewerbesteuer ist keineswegs neu, sondern wird seit Jahrzehnten mit unterschiedlicher Intensität geführt. Gegenwärtig steht die Gewerbesteuer insbesondere wegen ihrer mangelnden Ergiebigkeit und ihrer Konjunkturabhängigkeit in der Kritik und die Beseitigung der damit verbundenen nicht bedarfsgerechten Finanzausstattung der Kommunen wird angemahnt.³ Zudem richtet sich die Kritik gegen den auf die gewerbliche Wirtschaft beschränkten Kreis der Steuerpflichtigen und die damit verbundene Diskriminierung des dort investierten Realkapitals. Aus diesem Grunde wird in regelmäßigen Abständen die Forderung erhoben, die Steuerpflicht auf Land- und Forstwirte sowie auf Freiberufler auszudehnen.⁴

Ein weiterer gegen die Gewerbesteuer vorgebrachter Einwand, mit dem sich der vorliegende Beitrag auseinandersetzt, ist der auf relativ wenige ertragsstarke Unternehmen, die regelmäßig mit Großunternehmen gleichgesetzt werden, beschränkte Kreis der tatsächlich steuerbelasteten Unternehmen.⁵ So ist die Gewerbesteuer nach Auffassung von Fuest und Huber „zu einer Steuer auf große und mittlere Unternehmen denaturiert“.⁶ Nach Hey ist die Gewerbesteuer seit langem „eine Sondersteuer ertragsstarker Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften“.⁷ In diesem Zusammenhang wird zudem oftmals der Vorwurf erhoben, wegen des Freibetrags und des Staffeltarifs würden Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften begünstigt.⁸ Sollten

¹ Vgl. Arbeitskreis Steuerschätzungen (2002).

² Zu den ökonomischen Auswirkungen der diskutierten Modelle vgl. ausführlich Maiterth (2003).

³ Vgl. beispielsweise Bach / Vesper (2002), S. 512; Fuest / Huber (2002), S. 261 f.; Jarass (2002), S. 173; Zimmermann (2002), S. 465.

⁴ Vgl. bspw. Wellisch (2002), S. 963.

⁵ Vgl. BDI / VCI (2001), S. 9; Blankart (1998), S. 292; Rehm (1981), S. 186; Scherf (2002), S. 603; Wissenschaftlicher Beirat (1982), S. 48. Aufgrund der jüngsten Rückgänge beim Gewerbesteueraufkommen wurden jedoch auch Stimmen laut, wonach Großunternehmen nicht angemessen belastet würden (vgl. Roth [2002], S. 258 f.).

⁶ Fuest / Huber (2002), S. 261.

⁷ Hey (2002), S. 316.

sich diese Vorwürfe als gerechtfertigt erweisen, ließe sich die kommunale Finanzmisere dadurch beheben, dass das bestehende Gewerbesteuerrecht von den begünstigenden Sonderregelungen befreit würde. Dadurch würden alle steuerpflichtigen Unternehmen in angemessener Weise an der Gemeindefinanzierung beteiligt und die Gewerbesteuer könnte in ihrer derzeitigen Form grundsätzlich beibehalten werden. Unter Aufkommensgesichtspunkten könnte damit auf die vorgeschlagene „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer durch vermehrte Hinzurechnungen und die Einbeziehung der Freien Berufe ebenso verzichtet werden wie auf eine Substitution der Gewerbesteuer beispielsweise durch einen Zuschlag zur Körperschaft- und Einkommensteuer.⁹

Der vorliegende Beitrag analysiert zunächst die Belastungswirkungen des gegenwärtigen Gewerbesteuerrechts empirisch, um Aussagen darüber zu ermöglichen, ob die Gewerbesteuer tatsächlich als Großbetriebssteuer eingestuft werden kann. Daran anschließend wird der Frage nachgegangen, ob eine ungerechtfertigte Belastung von Großunternehmen vorliegt. Zudem wird geprüft, ob der Vorwurf, die Gewerbesteuer bevorzuge Personenunternehmen und benachteilige Unternehmen im Rechtskleid einer Kapitalgesellschaft, haltbar ist. Inwieweit Personenunternehmen insgesamt gesehen steuerlich die günstigere Rechtsform darstellen, ist im vorliegenden Beitrag nicht von Interesse. Es wird lediglich der Frage nachgegangen, ob Personenunternehmen im Rahmen der Gewerbesteuer begünstigt werden. Ob als Kompensation für die Gewerbesteuerbelastung gedachte Regelungen in anderen Steuergesetzen, hier ist § 35 EStG zu nennen, letztlich zu einer steuerlichen Bevorzugung von Personenunternehmen führen, ist nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.¹⁰

2. Datengrundlage der empirischen Analyse

Die für den vorliegenden Beitrag vorgenommenen Berechnungen beruhen auf unterschiedlichen Datenquellen der amtlichen Statistik. Es werden Daten der Gewerbesteuer- und der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bun-

⁸ Vgl. BDI / VCI (2002), S. 9; Gosch (2003), § 11 GewStG Anm. 8; Homburg spricht in diesem Zusammenhang von einer Aushöhlung der Bemessungsgrundlage (vgl. Homburg (2002)); Zimmermann prangert die „hohen“ Freibeträge an (vgl. Zimmermann (2002), S. 465).

⁹ Damit ist jedoch nicht gesagt, dass eine Abschaffung der Gewerbesteuer nicht aus anderen, gewichtigeren Gründen als der mangelnden Ergiebigkeit geboten ist. Selbst wenn die Gewerbesteuer für eine ausreichende kommunale Finanzausstattung sorgen würde, ist deren Abschaffung zu fordern, da sich eine Sonderbelastung gewerblicher Gewinne nicht rechtfertigen lässt (vgl. Maiterth (2003), S. 486; Schneider (1994), S. 193 f. und Siegel / Bareis (1999), S. 168 f.).

¹⁰ Vgl. hierzu ausführlich Jacobs / Spengel / Hermann / Stetter (2003).

desamtes für die Jahre 1995 und 1998 herangezogen.¹¹ Bei den Daten aus der Gewerbesteuerstatistik handelt es sich sowohl um klassierte Daten als auch um Einzeldaten. Für 1995 wurden die klassierten Daten aus der Fachserie 14 des Statistischen Bundesamtes verwendet. Für 1998 wurden sowohl klassierte Daten der amtlichen Statistik als auch die Einzeldaten aller in der Gewerbesteuerstatistik 1998 ausgewiesenen Unternehmen herangezogen. Zudem wurden Berechnungen hinsichtlich der Anzahl der gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmen anhand der 10 %-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik des Jahres 1995 angestellt. Dabei konnte auf rund 3. Mio. Einzeldatensätze mit echten Veranlagungsdaten zurückgegriffen werden.

3. Die Gewerbesteuer eine ungerechtfertigte Großbetriebssteuer?

3.1 Belastungswirkungen der Gewerbesteuer

Zunächst soll dem gegen die Gewerbesteuer erhobenen Vorwurf, es müssten lediglich relativ wenige ertragstarke (Groß-)Betriebe Gewerbesteuer zahlen, während der überwiegende Teil der Unternehmen überhaupt nicht mit Gewerbesteuer belastet würde, nachgegangen werden. Dazu wird in der nachfolgenden Tabelle ohne Unterscheidung nach Rechtsformen aufgezeigt, für welchen Anteil der in der Gewerbesteuerstatistik ausgewiesenen steuerpflichtigen Unternehmen ein positiver Steuermessbetrag festgestellt wurde, d. h., wie viele Unternehmen tatsächlich Gewerbesteuer zu entrichten hatten.

Tabelle 1

Gewerbesteuerbelastete Unternehmen lt. Gewerbesteuerstatistik 1995 / 1998

	Gewerbebetriebe insgesamt	steuerbelastete Gewerbebetriebe ^{a)} (Steuermessbetrag > 0)	nicht steuerbelastete Gewerbebetriebe (Steuermessbetrag = 0)
1995	2.132.365 (100 %)	878.509 (41,20 %)	1.253.856 (58,80 %)
1998	2.361.958 (100 %)	937.578 (39,69 %)	1.424.380 (60,31 %)

^{a)} Hiervon erwirtschafteten 1995 15.748 und 1998 10.687 Unternehmen einen Verlust. Aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften ergab sich für diese Unternehmen dennoch ein positiver Steuermessbetrag.

Quelle: Gewerbesteuerstatistik 1995 und 1998 des Statistischen Bundesamtes; eigene Berechnungen.

¹¹ Aktuellere Daten der amtlichen Statistik liegen nicht vor. Bei der Einkommensteuerstatistik wurden lediglich für 1995 Berechnungen angestellt, da dem Autor die notwendigen Einzeldaten nur für dieses Jahr zur Verfügung standen.

Die These, bei der Gewerbesteuer handele es sich um eine Steuer, die insbesondere ertragstarke Großunternehmen belaste, lässt sich empirisch belegen. So wurde in den Jahren 1995 und 1998 für rund 60 % der in der Gewerbesteuerstatistik ausgewiesenen Unternehmen kein positiver Steuermessbetrag festgestellt, d. h., nur etwa 40 % der gewerbesteuerpflchtigen Unternehmen zahlten überhaupt Gewerbesteuer. Die einseitige Belastung der zahlenmäßig relativ gering vertretenen ertragstarken (Groß-)Unternehmen wird deutlich, wenn man sich folgende Größen vor Augen führt. Im Jahr 1998 entfielen auf knapp 4,5 % der Unternehmen rund 90 % der positiven Steuermessbeträge und es ist davon auszugehen, dass diese Unternehmen damit auch in etwa 90% der Gewerbesteuerlast trugen.¹² 1995 war diese Verteilung etwas weniger ungleich; auf 4,5 % der Unternehmen entfielen knapp 80 % der Steuermessbeträge. Allein die wenigen Unternehmen mit einem Gewerbeertrag von über 50 Mio. € pro Jahr bestreiten einen erheblichen Teil des Gewerbesteueraufkommens. 1995 waren dies 136 Unternehmen, das sind 0,000064 % der Grundgesamtheit, die 17,83 % der Gewerbesteuerlast trugen. Im Jahr 1998 entfielen 30,71 % der gesamten Gewerbesteuer auf 220 Unternehmen, die einen Gewerbeertrag von mehr als 50 Mio. € erwirtschafteten. Dies entspricht 0,000093 % aller Unternehmen.

Noch gravierender fällt der Vergleich aus, wenn man bei den Einzelgewerbetreibenden die Anzahl der in der Einkommensteuerstatistik ausgewiesenen natürlichen Personen heranzieht, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Einzelunternehmer) erwirtschaften. Berechnungen anhand der Einzeldatensätze der 10 %-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik 1995 haben ergeben, dass 3.079.212 natürliche Personen Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. von § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielten und damit dem Kreis der gewerbesteuerpflchtigen Einzelunternehmen angehörten. In der Gewerbesteuerstatistik 1995 sind davon jedoch nur 1.287.580 Unternehmen ausgewiesen.¹³ Bezieht man die nicht in der Gewerbesteuerstatistik erfasssten Einzelunternehmen mit ein, beträgt der prozentuale Anteil der Gewerbebetriebe, die auch tatsächlich zur Gewerbesteuer herangezogen werden, im Jahr 1995 lediglich 22,39 % gegenüber dem Wert von 41,20 % aus Tabelle 1.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Behauptung, ein relativ kleiner Teil der steuerpflichtigen Unternehmen, nämlich ertragstarke (Groß-)Betriebe, würden nahezu das gesamte Gewerbesteueraufkommen bestreiten, empirisch belegbar ist. Die Gewerbesteuer kann damit durchaus als „Großbetriebssteuer“ bezeichnet werden, sofern man diesen Begriff verwen-

¹² Die Gewerbesteuerstatistik macht lediglich Angaben über die Höhe der Steuermessbeträge, nicht jedoch über die Gewerbesteuerschuld der Unternehmen.

¹³ Bei den 1.791.692 nicht in der Gewerbesteuerstatistik erfassten Einzelunternehmen handelt es sich um Unternehmen, deren Gewinn den Freibetrag von 24.500 € unterschreitet. Diese Unternehmen sind gemäß § 25 Abs. 1 Nr. 1 GewStDV nicht verpflichtet, eine Gewerbesteuерklärung abzugeben.

den mag. Es stellt sich jedoch die Frage, ob darin eine Diskriminierung der gewerbesteuerzahlenden und damit einhergehend eine Begünstigung der übrigen Unternehmen verbunden ist. Dieser Frage wird im Folgenden nachgegangen.

3.2 Begünstigung der nicht steuerbelasteten Unternehmen durch geltendes Gewerbesteuerrecht?

Wie oben dargelegt, wird das Gewerbesteueraufkommen von einer relativ geringen Anzahl der steuerpflichtigen Unternehmen erbracht, während der überwiegende Teil der Unternehmen nicht oder nur in geringem Umfang zum Gewerbesteueraufkommen beiträgt. Zur Überprüfung der These, die Gewerbesteuer belaste unzulässiger Weise nur einen Teil der Steuerpflichtigen und dabei im Wesentlichen ertragsstarke Unternehmen, die regelmäßig mit Großunternehmen gleichgesetzt werden, wird zunächst analysiert, warum rund 60 % der Unternehmen trotz materieller Steuerpflicht keine Gewerbesteuer zahlen.

In einem ersten Schritt wird bei den nicht gewerbesteuerbelasteten Unternehmen eine Unterscheidung zwischen denjenigen Unternehmen, die einen Gewinn erzielt haben, und Verlustunternehmen vorgenommen.

Tabelle 2
Gewerbebetriebe lt. Gewerbesteuerstatistik ohne Gewerbesteuerbelastung 1995 / 1998

	Gewerbebetriebe mit Steuermessbetrag = 0 insgesamt	davon	
		Verlustfälle	Gewinnfälle
1995	1.253.856	598.346 (47,72 %)	655.510 (52,28 %)
1998	1.424.380	622.622 (43,71 %)	801.758 (56,29 %)

Quelle: Gewerbesteuerstatistik 1995 und 1998 des Statistischen Bundesamtes; eigene Berechnungen.

Bei Betrachtung von Tabelle 2 fällt auf, dass 1995 nahezu die Hälfte und 1998 immerhin noch knapp 44 % der Unternehmen, die nicht zur Gewerbesteuer herangezogen wurden, einen Verlust erzielten. Bezogen auf die Gesamtheit der in der Gewerbesteuerstatistik ausgewiesenen Unternehmen betragen die Werte 28,06 % (1995) und 26,36 % (1998). Vor dem Hintergrund der Konzeption der Gewerbesteuer als Gewinnsteuer – um eine solche Steuer

handelt es sich bei der Gewerbesteuer trotz diverser Hinzurechnungen von Posten mit Aufwandscharakter – kommen somit über ein Viertel aller Unternehmen als Gewerbesteuerzahler mangels Masse bereits dem Grunde nach nicht in Betracht. Die Tatsache, dass nahezu alle Verlustunternehmen keine Gewerbesteuer schuldeten¹⁴, ist systemgerecht und kann nicht als Argument gegen die Gewerbesteuer ins Feld geführt werden. Dies gilt zumindest, sofern man die Konzeption der Gewerbesteuer als Gewinnsteuer akzeptiert.¹⁵

Bleiben noch die Unternehmen, die trotz eines Gewinns keine Gewerbesteuer entrichten. Das sind in den Jahren 1995 und 1998 immerhin über 30 % aller Unternehmen. Auch hier stellt sich die Frage, ob diese Unternehmen ungerechtfertigt von der Gewerbesteuer verschont bleiben.

Dieser Frage wird in der nachfolgenden Tabelle nachgegangen, die die Entwicklung des Gewerbeertrags ausgehend vom unternehmerischen Gewinn für die Gewerbebetriebe aufzeigt, die trotz eines Gewinns keine Gewerbesteuer zu zahlen hatten. Aufgrund fehlender Angaben in der veröffentlichten Gewerbesteuerstatistik 1995 enthält Tabelle 3 nur Werte für das Jahr 1998, die anhand des Einzeldatenmaterials der Gewerbesteuerstatistik 1998 gewonnen wurden.

Ein Blick auf Tabelle 3 gibt Aufschluss darüber, worin die Gründe liegen, dass rund ein Drittel der in der Gewerbesteuerstatistik 1998 ausgewiesenen Unternehmen trotz erzielter Gewinne in Höhe von rund 37,8 Mrd. € keine Gewerbesteuer zahlten. Für 50.443 Unternehmen wurde sogar ein negativer Gewerbeertrag in Höhe von 3,4 Mrd. € festgestellt. Dies hat drei Gründe:

- Infolge des intertemporalen Verlustausgleichs nach § 10a GewStG konnten Verluste aus vorangegangenen Perioden in Höhe von 17,6 Mrd. € mit Gewinnen aus dem Jahr 1998 verrechnet werden. Da entgegen der insbesondere von Seiten der Politik vertretenen Auffassung eine intertemporale Verlustverrechnung in einem Ertragsteuersystem nichts mit einer Steuervergünstigung zu tun hat,¹⁶ wurden 46,59 % der in Tabelle 3 ausgewiesenen Gewinne systemgerecht nicht mit Gewerbesteuer belastet.

¹⁴ Der Anteil der Unternehmen, die Verluste erzielten und dennoch wegen der Hinzurechnungsvorschriften Gewerbesteuer zu entrichten hatten, an der Gesamtheit der mit Verlust arbeitenden Gewerbebetriebe belief sich im Jahr 1995 auf 2,52 % und 1998 gar nur auf 1,69 %. Auch dies ist ein Beleg dafür, dass es sich bei der Gewerbesteuer im Wesentlichen um eine Gewinnsteuer handelt.

¹⁵ Es gibt auch Stimmen, die die Gewerbesteuer gerade wegen ihrer Gewinnabhängigkeit kritisieren und eine weitgehend gewinnunabhängige Besteuerung, z. B. in Form einer Wertschöpfungssteuer, fordern (vgl. bspw. Scherf (2002), S. 605). Zu den Gründen, warum eine derartige Reform der Gemeindefinanzierung abzulehnen ist, vgl. Maiterth (2003), S. 487 – 489.

¹⁶ Vgl. Maiterth/Müller (2003), S. 258; Neumark (1970), S. 164; Schneider (1992), S. 270 – 272; Wosnitza (2000), S. 769.

Tabelle 3

**Gewerbebetriebe lt. Gewerbesteuerstatistik ohne Gewerbesteuerbelastung
trotz eines Gewinns 1998**

	Beträge in Mio. €	Anzahl der Unternehmen
Gewinn aus Gewerbebetrieb	37.768	801.758
Summe der Hinzurechnungen	+4.767	337.362
Summe der Kürzungen	-23.056	526.196
davon: Kürzung um Gewinnanteile an Personengesellschaften und inländischen (Schachtel-)Dividenden (§ 9 Nr. 2 und 2a GewStG)	(-19.888)	(66.036)
Ertrag aus Organschaften	+397	2.351
Verlustvortrag nach § 10a GewStG	-17.596	285.808
Gewerbeertrag	-3.402	50.443 ^{a)}
Freibetrag nach § 11 GewStG	-5.682	444.182

^{a)} Für 50.443 der 801.758 Unternehmen wurde ein negativer Gewerbeertrag und somit ein nach § 10a GewStG vortragsfähiger Verlust festgestellt.

Quelle: Gewerbesteuerstatistik 1998 des Statistischen Bundesamtes; eigene Berechnungen.

- Darüber hinaus wurden Gewinne in Höhe von rund 19,9 Mrd. € wegen der Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 2 und 2a GewStG von der Gewerbesteuer ausgenommen. Dies betraf relativ wenige ertragstarke Unternehmen (66.036); hierbei dürfte es sich in erster Linie um Holdinggesellschaften handeln. Auch dies ist systemkonform, da dieser Teil der Unternehmensgewinne aus bereits mit Gewerbesteuer belasteten Erträgen resultiert. Da eine Doppelbelastung mit Gewerbesteuer nicht beabsichtigt ist, scheiden Erträge eines Unternehmens, auf die bereits von einem anderen Unternehmen Gewerbesteuer entrichtet wurde, systemkonform als Bemessungsgrundlage aus.¹⁷ So ist es nur konsequent, wenn Holdinggesellschaften, deren Gewinn ausschließlich aus Dividenden anderer inländischer Kapitalgesellschaften besteht, keine Gewerbesteuer zu entrichten haben.
- Die dritte Komponente, die für die fehlende gewerbesteuerliche Belastung von Gewinnunternehmen verantwortlich ist, stellt der nach § 11 GewStG gewährte Freibetrag dar. Ob diese Freistellung von Gewinnen in Höhe von 5,68 Mrd. € von der Gewerbesteuer gerechtfertigt ist, wird in Abschnitt 3.4. noch eingehend diskutiert.

¹⁷ Eine Doppelbesteuerung wird im gegenwärtigen Steuerrecht jedoch nicht konsequent vermieden, wie das Beispiel von Dividenden aus dem Streubesitz zeigt, die nach § 8 Nr. 5 GewStG dem Gewinn hinzugerechnet werden.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass mehr als ein Viertel der Unternehmen aufgrund erwirtschafteter Verluste als Gewerbesteuerzahler grundsätzlich ausscheidet. Zudem werden rund ein Drittel der Unternehmen trotz eines erzielten Gewinns insbesondere deshalb nicht mit Gewerbesteuer belastet, weil diese Gewinne mit Verlusten aus vergangenen Perioden ausgeglichen werden oder weil die Gewinne ganz oder teilweise aus bereits mit Gewerbesteuer belasteten Erträgen resultieren. Dies ist systemkonform und hat nichts mit Steuervergünstigungen zu tun.

3.3 Benachteiligung ertragstarker Unternehmen im Kreis der Steuerzahler durch geltendes Gewerbesteuerrecht?

Nachdem dargelegt wurde, dass diejenigen Unternehmen, die keine Gewerbesteuer entrichten, nicht als begünstigt angesehen werden können, verbleibt nur noch die Möglichkeit, dass im Kreis der Gewerbesteuerzahler ungerechtfertigte Belastungsdifferenzen auftreten. Wie bereits ausgeführt wurde, entfallen ca. 90 % (1998) bzw. 80 % (1995) des gesamten Gewerbesteueraufkommens auf lediglich 4,5 % der in der Gewerbesteuerstatistik ausgewiesenen Unternehmen. Bezogen auf die Gesamtheit der Unternehmen, die Gewerbesteuer gezahlt haben, beträgt dieser Wert jeweils rund 11 %. Sollte diese äußerst ungleiche Verteilung des Gewerbesteueraufkommens deutlich von der Verteilung der Unternehmensgewinne abweichen, wäre dies ein Indiz für eine nicht gerechtfertigte Ungleichverteilung der Gewerbesteuerbelastung. Andernfalls wäre die Tatsache, dass nur ein sehr geringer Prozentsatz der Unternehmen den Großteil des Gewerbesteueraufkommens bestreitet, lediglich die Folge einer entsprechend ungleichmäßigen Verteilung der Gewinne.

Um Aussagen hierüber treffen zu können, sind in der nachfolgenden Abbildung Lorenzkurven dargestellt, welche die Verteilung der Gewinne, der Steuermessbeträge und anderer relevanter Größen auf die 937.578 Unternehmen, die im Jahr 1998 Gewerbesteuer gezahlt haben, aufzeigen.¹⁸

Ein Blick auf Abbildung 1 belegt die äußerst ungleiche Verteilung der Steuermessbeträge in 1998, die mit einer ebenfalls sehr ungleichen Verteilung der unternehmerischen Gewinne einhergeht. So vereinigen die 4,5 % der Unternehmen, die 90 % des Steueraufkommens bestreiten, rund 76 % aller Gewinne auf sich, die mit Gewerbesteuer belastet werden. Auf die 220 Unternehmen mit einem Gewerbeertrag von mehr als 50 Mio. € p.a., die rund 30 % des Steueraufkommens bestreiten, entfallen etwas mehr als 23 % der gesamten gewerbesteueralasteten Gewinne. Die Hinzurechnungen sind ähnlich ungleich verteilt wie die unternehmerischen Gewinne und tragen daher nicht

¹⁸ Auf der Abszisse ist der kumulierte Anteil der Gewerbebetriebe mit dem geringsten Gewerbeertrag an der Gesamtzahl der Gewerbebetriebe abgetragen.

dazu bei, dass die Verteilung der Steuermessbeträge von der Verteilung der Gewinne abweicht. Die Kürzungen sind noch ungleicher verteilt als die Gewinne und bewirken daher eine gleichmäßigere Verteilung der Steuermessbeträge. Dieser Effekt wird jedoch durch die relativ gleichmäßige Verteilung des nach § 11 GewStG gewährten Freibetrags überkompensiert, was eine gegenüber den Gewinnen ungleichere Verteilung der Steuermessbeträge zur Folge hat.

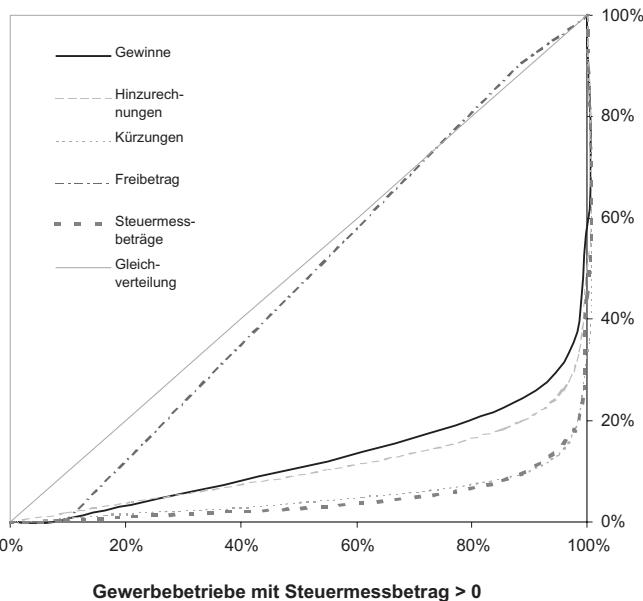


Abbildung 1: Verteilung der Gewinne, Hinzurechnungen, Kürzungen, Freibeträge und Steuermessbeträge auf die Gewerbesteuer 1998

Ein ähnliches Bild ergibt sich für das Jahr 1995, wie der nachfolgenden Abbildung zu entnehmen ist.

Der Vergleich von Abbildung 2 mit Abbildung 1 zeigt, dass keine wesentlichen Unterschiede zwischen 1995 und 1998 zu verzeichnen sind. Lediglich die Hinzurechnungen sind 1995 etwas weniger ungleich verteilt als 1998.

Die äußerst ungleiche Verteilung der unternehmerischen Gewinne lässt auch erste Schlussfolgerungen im Hinblick auf zwei gegenwärtig diskutierte Gewerbesteuer-Reformvorschläge zu. Eine „revitalisierte“ Gewerbesteuer, die sich von der gegenwärtigen Gewerbesteuer durch vermehrte Hinzurechnungen unterscheidet, würde wenig an der Abhängigkeit der Gemeindenfinanzen von den ansässigen ertragstarken Unternehmen ändern, da die Hinzurechnungen

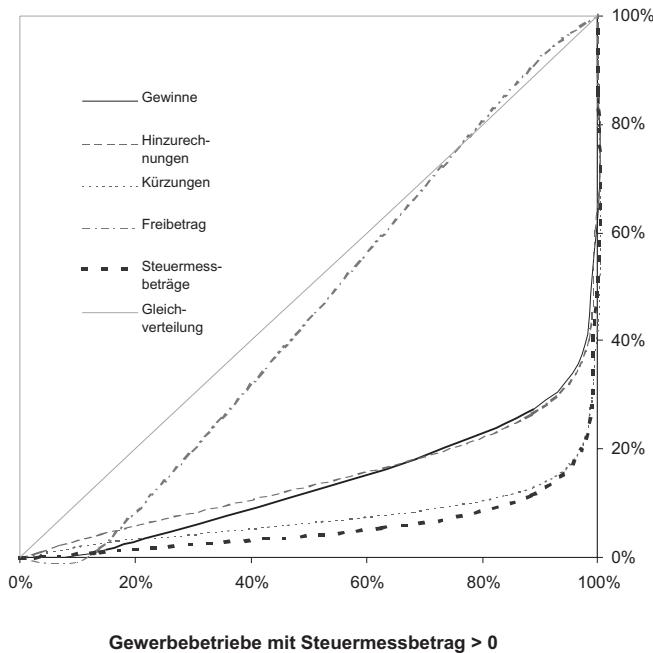


Abbildung 2: Verteilung der Gewinne, Hinzurechnungen, Kürzungen, Freibeträge und Steuermessbeträge auf die Gewerbesteuer 1995

ähnlich ungleich verteilt sind wie die Unternehmensgewinne. Zudem bliebe es im Ergebnis bei den auf die Unternehmen sehr ungleich verteilten Steuerlasten. Das so genannte „BDI/ VCI-Modell“, das einen kommunalen Zuschlag zur Körperschaft- und Einkommensteuer zum Inhalt hat,¹⁹ besitzt dagegen den Vorteil, dass neben den Unternehmensgewinnen auch die übrigen Einkünfte der Wohnbevölkerung zur Finanzierung der kommunalen Haushalte beitragen. Infolge der weit weniger ungleich verteilten Einkommen der natürlichen Personen würde die Gemeindefinanzierung auf eine breite Basis gestellt und die Abhängigkeit von wenigen Großunternehmen verringert.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, dass nicht nur die Steuermessbeträge und damit die Gewerbesteuerlast sehr ungleich verteilt sind, sondern dies auch für die Gewinne gilt. Die gegenüber den Gewinnen ungleichere Verteilung der Steuermessbeträge ist insbesondere auf die relativ gleichmäßige Verteilung des Freibetrags zurückzuführen. Da dieser im Wesentlichen nur Personenunternehmen gewährt wird, stellt sich die Frage, ob die damit verbundene Gewerbesteuerfreistellung von Gewinnen diese Rechtsform bevorzugt.

¹⁹ Vgl. dazu im Einzelnen BDI / VCI (2001).

3.4 Begünstigung von Personenunternehmen durch geltendes Gewerbesteuerrecht?

Abschließend soll der Behauptung, Personenunternehmen würden gewerbesteuerlich begünstigt, nachgegangen werden. Dazu wird analog zur bisherigen Vorgehensweise zwischen steuerbelasteten und nicht steuerbelasteten Unternehmen unterschieden.

In einem ersten Schritt wird in Ergänzung zu Tabelle 3 dargestellt, wie sich die Gewinne und die Beträge, die zur Erhöhung bzw. Minderung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage führen, bei den nicht mit Gewerbesteuer belasteten Unternehmen auf die unterschiedlichen Rechtsformen verteilen.²⁰

Tabelle 4

Gewerbebetriebe lt. Gewerbesteuerstatistik ohne Gewerbesteuerbelastung trotz eines Gewinns im Jahr 1998

	Kapitalgesellschaften u. a. juristische Personen i. S. d. § 2 Abs. 2 u. 3 GewStG	Personengesellschaften	Einzelunternehmen	Gesamt
Anzahl	227.677	79.094	494.987	801.758
Gewinn in Mio. €	21.051	10.192	6.524	37.767
Hinzurechnungen in Mio. €	+2.421	+1.691	+655	+4.767
Kürzungen in Mio. € (davon Dividenden und Gewinne von Pers.Ges.)	−14.422 (−13.574)	−8.161 (−5.972)	−473 (−342)	−23.056 (−19.888)
Verlustvortrag in Mio. €	−12.087	−3.871	−1.639	−17.597
Organschaftserträge in Mio. €	+855	−444	−13	+398
Gewerbeertrag in Mio. €	−2.195	−1.149	−59	−3.403
Freibetrag in Mio. €	−13	−556	−5.113	−5.682

Quelle: Gewerbesteuerstatistik 1998 des Statistischen Bundesamtes; eigene Berechnungen.

Bei Betrachtung von Tabelle 4 fällt auf, dass Kapital- und Personengesellschaften vor allem wegen der Kürzungsvorschriften und der Verlustverrechnung im Rahmen von § 10a GewStG trotz erzielter Gewinne keine Gewerbesteuer zu entrichten hatten. Der Freibetrag spielt bei Personengesellschaften nur eine untergeordnete Rolle; er bewirkte lediglich eine Freistellung von 5,45 % der gesamten Gewinne und betrug durchschnittlich 7.030 € pro Unternehmen. Bei Einzelunternehmen kommt dem gewerbesteuerlichen Freibetrag,

²⁰ Tabelle 4 bezieht sich ausschließlich auf das Jahr 1998, da anhand der klassierten Daten für 1995 keine entsprechende Auswertung vorgenommen werden kann.

der sich im Durchschnitt auf 10.329 € belief, dagegen erhebliche Bedeutung zu. Er sorgt dafür, dass knapp 80 % der Gewinne der betreffenden Unternehmen von der Gewebesteuer freigestellt werden.

In Ergänzung zu Tabelle 4 sind nachfolgend die Unternehmen, die 1998 Gewerbesteuer zahlten, getrennt nach den unterschiedlichen Rechtsformen dargestellt. Dabei wurde die Zeile „durch Staffeltarif ‚freigestellter‘ Gewerbeertrag“ eingefügt. Dahinter verbirgt sich der bei Personenunternehmen durch den Staffeltarif gegenüber einer einheitlichen Steuermesszahl von 5 % von der Gewerbesteuer freigestellte Teil des Gewerbeertrags. Dieser Betrag entspricht der Differenz des fiktiven Gewerbeertrags (nach Abzug des Freibetrags) im Fall einer einheitlichen Steuermesszahl von 5 %, der sich ausgehend vom tatsächlichen Steuermessbetrag durch Division durch 0,05 ergibt, und dem um den Freibetrag verminderten tatsächlichen Gewebeertrag.

Tabelle 5

Gewerbebetriebe lt. Gewerbesteuerstatistik mit Gewerbesteuerbelastung im Jahr 1998

	Kapitalgesellschaften u. a. juristische Personen i. S. d. § 2 Abs. 2 u. 3 GewStG	Personen-gesell-schaften	Einzel-unter-nehmen	Gesamt
Anzahl	230.002	118.266	589.310	937.578
Gewinn in Mio. €	72.639	43.821	33.468	149.928
Hinzurechnungen in Mio. €	+10.162	+4.269	+1.591	16.022
Kürzungen in Mio. € (davon Dividenden und Gewinne von Pers.Ges.)	−17.776 (−15.581)	−7.443 (−6.171)	−818 (−602)	−26.037 (−22.354)
Verlustvortrag in Mio. €	−3.551	−1.574	−250	−5.375
Organschaftserträge in Mio. €	+15.844	+2.790	+83	+18.717
Gewerbeertrag in Mio. €	77.318	41.863	34.074	153.255
Freibetrag in Mio. €	−28	−2.898	−14.460	−17.386
durch Staffeltarif „freigestellter“ Gewerbeertrag in Mio. €	−	−2.165	−7.834	−9.999
Steuermessbetrag in Mio. €	3.859	1.840	589	6.288

Quelle: Gewerbesteuerstatistik 1998 des Statistischen Bundesamtes; eigene Berechnungen.

Wie im Fall der nicht steuerbelasteten Unternehmen spielt der Freibetrag auch bei Personengesellschaften, die Gewerbesteuer entrichten, eine untergeordnete Rolle. Lediglich 6,6 % der Gewinne bzw. 6,9 % des Gewerbeertrags bleiben aufgrund des Freibetrags steuerfrei. Bei Einzelunternehmen sind da-

gegen 43,2 % der Gewinne bzw. 42,4 % des Gewerbeertrags wegen des Freibetrags nicht mit Gewerbesteuer belastet. Bei Einbeziehung der Entlastungswirkung des Staffeltarifs betragen die entsprechenden Werte bei Personengesellschaften immerhin 11,6 % bzw. 12,1 % und bei Einzelunternehmen sogar 66,6 % bzw. 65,4 %.

Dennoch kann nicht davon gesprochen werden, dass Personenunternehmen wegen des Freibetrags und des Staffeltarifs steuerlich bevorzugt behandelt werden. Dies liegt daran, dass die als Ausgangsbasis zur Ermittlung der Gewerbesteuer verwendete Gewinngröße rechtsformabhängig unterschiedlich bestimmt wird. Bei Kapitalgesellschaften werden zivilrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter steuerlich anerkannt. Dies hat zur Folge, dass sämtliche an die Gesellschafter gezahlten Vergütungen, hier sind insbesondere die Gesellschafter-Geschäftsführergehälter hervorzuheben, den steuerpflichtigen Gewinn und damit den Gewerbeertrag mindern.²¹ Dies ist bei Personenunternehmen nicht der Fall. Deren steuerpflichtiger „Gewinn“ beinhaltet den Unternehmerlohn, obwohl dieser wirtschaftlich betrachtet kein Gewinnbestandteil ist. Auch unterliegen Kapitaldienste, die eine Personengesellschaft an ihre Gesellschafter leistet, wie z. B. Zinsen für Gesellschafter-Fremdkapital, durch das steuerliche Konstrukt des Sonderbetriebsvermögens voll der Gewerbesteuer. Daher kann wohl kaum von einer eindeutigen Bevorzugung von Personenunternehmen gesprochen werden.²² Vielmehr dürfte der ausschließlich Personenunternehmen gewährte Staffeltarif und Freibetrag die fehlende Abzugsfähigkeit von Gesellschafter-/Einzelunternehmer-Geschäftsführergehältern und anderen Vergütungen an Gesellschafter in der Regel nicht kompensieren.²³ Betrachtet man die Höhe des Freibetrags von 24.500 € und bezieht man die maximale Entlastung im Rahmen des Staffeltarifs mit ein, die wie ein zusätzlicher Freibetrag von 24.000 € wirkt²⁴, mindert sich die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage bei Personenunternehmen bestenfalls um 48.500 €. Von „hohen“ Freibeträgen kann daher wohl kaum die Rede sein.²⁵

Bei Personengesellschaften betrug der tatsächlich freigestellte Gewerbeertrag im Durchschnitt 42.878 €. In Anbetracht des durchschnittlichen Gewinns i.S. des § 15 EStG in Höhe von 370.533 € bei Unternehmen dieser Rechtsform muss der Betrag von 42.878 € als Ersatz für die Nichtabzugsfähigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführergehälter als völlig unzureichend bezeichnet wer-

²¹ Wegen der Hinzurechnungsvorschriften mindert sich der Gewerbeertrag nicht immer in voller Höhe; so reduzieren Dauerschuldzinsen für Gesellschafter-Fremdkapital den Gewerbeertrag nur hälftig.

²² So auch Fuest / Huber (2001), S. 262. Fuest und Huber sehen im einzigen Personenunternehmen gewährten Freibetrag und Staffeltarif einen pauschalen Ausgleich für die Nichtabzugsfähigkeit des Unternehmerlohns.

²³ Vgl. König / Sureth (2002), S. 68.

²⁴ Vgl. Scheffler (2002), S. 227.

²⁵ So aber Scherf (2002), S. 603.

den. Dies bestätigt ein Vergleich mit den Werten für die Vergütung der Gesellschafter-Geschäftsführer-Tätigkeit, die von der Finanzverwaltung bei Kapitalgesellschaften als angemessen eingestuft werden.

Tabelle 6

**Angemessene Vergütungsbeträge für die Geschäftsführung
durch Gesellschafter von Kapitalgesellschaften 2001 in €^{a)}**

Branche	Umsatz: < 2,5 Mio. €; Mitarbeiter: < 20	Umsatz: 2,5 – 5 Mio. €; Mitarbeiter: 20 – 50	Umsatz: 5 – 25 Mio. €; Mitarbeiter: 51 – 100	Umsatz: 25 – 50 Mio. €; Mitarbeiter: 101 – 500
Industrie / Produktion	110.000 – 145.000	155.000 – 180.000	170.000 – 215.000	225.000 – 390.000
Großhandel	100.000 – 130.000	135.000 – 150.000	145.000 – 185.000	200.000 – 440.000
Einzelhandel	95.000 – 115.000	115.000 – 135.000	145.000 – 175.000	175.000 – 380.000
sonst. Dienstleistung	110.000 – 150.000	160.000 – 190.000	180.000 – 220.000	200.000 – 400.000
Handwerk	90.000 – 120.000	115.000 – 155.000	150.000 – 205.000	215.000 – 325.000

^{a)} Die Werte in der Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe sind in DM ausgewiesen. Aus Gründen der Übersichtlichkeit erfolgte die Euro-Umrechnung in der Tabelle mit dem Faktor 2 statt mit dem exakten Wert von 1,95583.

Quelle: Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 17. 04. 2001, S-2742 A – St 331.

Aber auch bei den Einzelunternehmen ist keine gewerbesteuerliche Vorzugsbehandlung zu erkennen. Ein Großteil der Ausgangsgröße „Gewinn aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG“ von insgesamt rund 40 Mrd. € für die Ermittlung des Gewerbeertrags im Jahr 1998 aus Tabelle 4 und 5 stellt keinen Gewinn im Sinne einer (Eigen-)Kapitalverzinsung dar. Vielmehr handelt es sich um Unternehmerlohn, der steuerlich nicht abzugsfähig ist. Dies belegt der durchschnittliche „Gewinn“ pro Einzelunternehmen lt. Gewerbesteuerstatistik 1998. Bei den nicht zur Gewerbesteuerzahlung herangezogenen Einzelunternehmen betrug dieser „Gewinn“ im Durchschnitt 13.180 €. Die Freistellung durch den Freibetrag ist wohl kaum als Steuervergünstigung anzusehen, sondern stellt allenfalls sicher, dass der nicht abzugsfähige Unternehmerlohn nicht mit Gewerbesteuer belastet wird.²⁶ Gleiches gilt für die Einzelunternehmen, die Gewerbesteuer zu entrichten hatten. Ein nicht unerheblicher Teil des

²⁶ Bei der eigentlich angezeigten gewinnmindernden Berücksichtigung des Unternehmerlohns dürfte ein erheblicher Teil dieser Unternehmen ökonomisch als Verlustunternehmen einzustufen sein.

Gewinns i. S. d. § 15 EStG, der bei diesen Unternehmen durchschnittlich 56.850 € betrug, ist wirtschaftlich betrachtet als Entlohnung für den Arbeitseinsatz des Unternehmers einzustufen. Daher ist es systemgerecht, hiervon nur einen Teil voll mit Gewerbesteuer zu belasten; dies waren 1998 rund 11,8 Mrd. €, was 35,2 % des gesamten Gewinns i. S. d. § 15 EStG entspricht.²⁷ Infolge des Freibetrags und des Staffeltarifs wird bei gewerbesteuerbelasteten Einzelunternehmen im Durchschnitt eine Betrag von 37.831 € gewerbesteuerfrei gestellt. Dies kann vor dem Hintergrund der Nichtabzugsfähigkeit des Unternehmerlohns nur schwer als Steuervergünstigung eingestuft werden.

Dennoch sprechen steuersystematische Gründe für die Abschaffung des Freibetrags und des Staffeltarifs für Personenunternehmen. Jedoch müsste gleichzeitig die gewinnmindernde Berücksichtigung des Unternehmerlohns bei Personenunternehmen – wie bei Kapitalgesellschaften – zugelassen werden.²⁸ Dies wäre ein begrüßenswerter Schritt in Richtung einer rechtsformneutralen Gewerbesteuer. Eine Abschaffung des Staffeltarifs und eine Abschmelzung des Freibetrags in Abhängigkeit von der Höhe des Gewinns ausgehend vom status quo, wie dies ein – gegenwärtig nicht mehr zur Diskussion stehender – Gesetzentwurf der Bundesregierung vorsah, würde Personenunternehmen gewerbesteuerlich dagegen noch stärker als bisher benachteiligen und ist deshalb abzulehnen.

4. Schluss

Es gibt viele gute Gründe, die Gewerbesteuer zu reformieren oder am besten ganz abzuschaffen. Das gegen die Gewerbesteuer vorgebrachte Argument, es handele sich um eine Steuer, die ertragstarke (Groß-)Unternehmen über Gebühr belaste und zudem die Rechtsform der Personenunternehmung bevorzuge, zählt jedoch nicht dazu. Obwohl das Gewerbesteueraufkommen zum weit überwiegenden Teil von relativ wenigen, ertragstarken Unternehmen erbracht wird, kann die Gewerbesteuer nicht als eine diskriminierende Großbetriebssteuer bezeichnet werden. Hierfür sind verschiedene Gründe ausschlaggebend. Weit mehr als die Hälfte der steuerpflichtigen Unternehmen zahlt keine Gewerbesteuer, weil diese Verluste erwirtschaften bzw. in früheren Jahren erwirtschaftet haben oder weil deren Gewinne aus bereits mit Gewerbesteuer belasteten Erträgen resultieren. Die ungleichmäßige Verteilung der

²⁷ Der Anteil des in voller Höhe belasteten Gewinns i. S. d. § 15 EStG errechnet sich durch Division des gesamten für Einzelunternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (588.711) durch eine Steuermesszahl von 0,05. Daraus ergibt sich ein ungemildert belasteter Gewebeertrag von 11.774 Mio. € gegenüber einem Gewinn von 33.468 Mio. €.

²⁸ Hinsichtlich der Entgelte, die ein Unternehmen seinen Eigentümern für die Kapitalüberlassung gewährt, z. B. für Gesellschafter-Fremdkapital, spricht hingegen einiges dafür, diese auch bei Kapitalgesellschaften (gewerbe-)steuerlich nicht zum Abzug zuzulassen. Andernfalls ließe sich die Steuerbemessungsgrundlage einzig durch entsprechende Vertragsgestaltungen der Steuerpflichtigen mindern.

Gewerbesteuerlast auf die (gewerbe-)steuerzahlenden Unternehmen ist Folge der äußerst ungleich verteilten Unternehmensgewinne und insofern systemkonform. Eine Bevorzugung von Personenunternehmen wegen des Freibetrags und des Staffeltarifs ist nicht zu erkennen. Vielmehr ist eher von einer Benachteiligung dieser Unternehmen auszugehen, da diese im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften weder den Unternehmerlohn noch sonstige von der Gesellschaft an die Gesellschafter entrichtete Entgelte steuermindernd geltend machen können. Der Personenunternehmen zustehende Freibetrag und Staffeltarif dürften diesen Nachteil in der Regel nicht kompensieren. Eine steuersystematische Lösung im Rahmen der Gewerbesteuer erfordert, die Abzugsfähigkeit des Unternehmerlohns auch bei Personengesellschaften zuzulassen. Nur in diesem Fall wäre die Gewährung eines Freibetrags und eines Staffeltarifs für Personenunternehmen tatsächlich eine ungerechtfertigte Vergünstigung und die Forderung, beide Regelungen abzuschaffen, gerechtfertigt.

Die Ergebnisse machen deutlich, dass auch im Fall einer „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage um sämtliche von den Unternehmen für die Kapitalüberlassung gezahlten Entgelte das Steueraufkommen in hohem Maße von relativ wenigen, ertragsstarken Unternehmen erbracht würde. Ob eine Wertschöpfungssteuer eine gleichmäßige Verteilung der Steuerbelastung auf die Unternehmen bewirkt, lässt sich vor dem Hintergrund des vorliegenden Beitrags nicht beurteilen. Falls die Lohnsumme jedoch ähnlich ungleich verteilt ist wie der Gewinn und die Hinzurechnungsbeträge, würde auch das Aufkommen einer Wertschöpfungsteuer zu einem erheblichen Teil auf relativ wenige Unternehmen entfallen. Die geringste Abhängigkeit des kommunalen Steueraufkommens von den relativ wenigen „Großbetrieben“ besteht wegen der Erfassung sämtlicher (steuerpflichtigen) Einkünfte der Wirtschaftssubjekte und der damit verbundenen Einbeziehung der abhängig Beschäftigten sicherlich bei einer Kommunalsteuer in Form eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Literatur

- Arbeitskreis Steuerschätzungen* (2002): Ergebnisbericht über die 119. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“.
- Bach, S. / Vesper, D.* (2002): Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunalfinanzen, Wochenbericht des DIW Berlin, Nr. 31, 505 – 517.
- Blankart, C. B.* (1998): Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 3. Auflage, München.
- Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., Verband der Chemischen Industrie e.V. (BDI / VCI)* (2001): Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Köln.
- Fuest, C. / Huber, B.* (2001): Zur Reform der Gewerbesteuer, Gutachten, erstellt im Auftrag des Ministeriums für Wirtschaft im Saarland, München.

- Fuest, C./Huber, B. (2002): Neue Wege bei der Finanzierung der Kommunen: Zuschlagsrechte statt Gewerbesteuer, Wirtschaftsdienst 82, 260–265.*
- Gosch, D. (2003): Kommentierung zu § 11 GewStG, in: Blümich, W., Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz und Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Stand Februar 2003.*
- Hey, J. (2002): Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, Steuer und Wirtschaft 79, 314–325.*
- Homburg, S. (2002): Kommunalzuschlag statt Gewerbesteuer, Betriebs-Berater 57 (7): I.*
- Jacobs, O./Spengel, C./Hermann, R./Stetter, T. (2003): Steueroptimale Rechtsformwahl: Personengesellschaften besser als Kapitalgesellschaften, ZEW-Diskussionspapier Nr. 03-30, Mannheim.*
- Jarass, L. (2002): Gemeindefinanz-Reform – Von der Gewerbesteuer zur kommunalen Betriebssteuer, Der Gemeindehaushalt 103, 173–178.*
- König, R./Sureth, C. (2002): Besteuerung und Rechtsformwahl, 3. Auflage, Herne/Berlin.*
- Maiterth, R. (2003): Beurteilung unterschiedlicher Reformvorschläge für die Gewerbesteuer aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Die Betriebswirtschaft 63, 479–496.*
- Maiterth, R./Müller, H. (2003): Abbau von Steuervergünstigungen durch Einschränkungen bei der Fortführung eines körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags?, Steuern und Bilanzen 5, 254–261.*
- Neumark, F. (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen.*
- Rehm, H. (1981): Das kommunale Finanzproblem – Möglichkeiten und Grenzen für eine Lösung, Finanzarchiv N.F. 39, 185–222.*
- Roth, P. (2002): Modernisierung statt Abschaffung der Gewerbesteuer, Wirtschaftsdienst 82, 257–260.*
- Scheffler, W. (2002): Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 5. Auflage, Heidelberg.*
- Scherf, W. (2002): Ersatz der Gewerbesteuer durch eine anrechenbare Wertschöpfungssteuer, Wirtschaftsdienst 82, 603–608.*
- Schneider, D. (1992): Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Auflage, Wiesbaden.*
– (1994): Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, Wiesbaden.
- Siegel, T./Bareis, P. (1999): Strukturen der Besteuerung, 3. Auflage, München.*
- Wellisch, D. (2002): Besteuerung von Erträgen, München.*
- Wosnitza, M. (2000): Die Beschränkung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnung, Steuern und Bilanzen 2, 763–772.*
- Zimmermann, H. (2002): Gewerbesteuerreform – in welche Richtung?, Wirtschaftsdienst 82, 465–470.*