



SCHUMPETER DISCUSSION PAPERS

Die Gewerbesteuer seit der Unternehmensteuerreform 2008:

Steigt die Steuerbelastung und die Gefahr der Substanzbesteuerung?

Eine empirische Analyse

**Kerstin Schneider
Claudia Wesselbaum-Neugebauer**

The Schumpeter Discussion Papers are a publication of the Schumpeter School of Business and Economics, University of Wuppertal, Germany

For editorial correspondence please contact
SSBEditor@wiwi.uni-wuppertal.de

SDP 2010-008
ISSN 1867-5352

Impressum
Bergische Universität Wuppertal
Gaußstraße 20
42119 Wuppertal
www.uni-wuppertal.de
© by the author



**BERGISCHE
UNIVERSITÄT
WUPPERTAL**

**Die Gewerbesteuer seit der Unternehmensteuerreform 2008:
Steigt die Steuerbelastung und die Gefahr der
Substanzbesteuerung?
Eine empirische Analyse**

Kerstin Schneider

Claudia Wesselbaum-Neugebauer

Schumpeter School of Business and Economics
Bergische Universität Wuppertal

Zusammenfassung

Der Beitrag simuliert mit den Daten¹ der Kostenstrukturerhebung des Verarbeitenden Gewerbes sowie des Bergbaus und der Gewinnung von Steinen und Erden von 2006, wie sich die Neuregelung der Gewerbesteuer in der Unternehmensteuerreform 2008 auf die steuerliche Belastung der Unternehmen auswirkt. Dabei stellt sich heraus, dass die Ziele des Gesetzgebers nicht erreicht werden. Die Gesamtsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften steigt durch die Hinzurechnungsmodifikationen auf über 30 %; ihre Besteuerung wird c.p. progressiv in der Unternehmensgröße. Die Gefahr der Substanzbesteuerung wächst unabhängig von der Rechtsform. Insbesondere im Szenario der Wirtschaftskrise erweisen sich die neuen Regelungen als problematisch. Auch die erhoffte Erhöhung und Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens lässt sich nicht realisieren. Trotz gestiegener Hinzurechnungen sinkt das Gewerbesteueraufkommen.

Schlüsselwörter:

Besteuerung, Gewerbesteuer, Unternehmensteuerreform, Mikrosimulation

JEL-Code: H25, H 32, H71, K34, C15

Abstract

The German corporate tax reform of 2008 has brought significant changes in the determination of the tax base for the trade tax. The paper simulated how the new regulations of the trade tax affect the total tax burden. The microsimulation is based on a representative dataset provided by the German Federal Statistical Office. The principal data input is taken from the Kostenstrukturerhebung of enterprises in mining and manufacturing of 2006. It can be shown, that the aims of the corporate tax reform of 2008 can't be achieved. The total tax burden for capital companies is rising over 30 % because of the new add-backs regulations. The taxation of the capital companies is c.p. progressive in size of the corporate. The danger of taxation the substance is rising independently of the legal form of a company. In particular to the scenario of an economic crisis are the new regulations problematic. The hope of rise and development the trade-tax revenue can't realise.

Keywords: Taxation, microsimulation, tax reform, trade-tax

JEL-Classification H25, H 32, H71, K34, C15

¹ Wir möchten dem Statistischen Bundesamt für die Durchführung der Fernrechnung herzlichst danken. Ein Dank geht auch an die Teilnehmer des Workshops für „Empirische Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“ beim ZEW, Mannheim und Sebastian Eichfelder für hilfreiche Kommentare.

1 Einleitung

Die Forderung nach einer Reform der Gewerbesteuer ist ein Dauerthema in Politik und Wissenschaft. Es liegen bereits diverse Vorschläge mit unterschiedlichen Lösungsansätzen vor. Die Befürworter einer Abschaffung der Gewerbesteuer schlagen deren Ersatz durch eine Beteiligung der Gemeinden an der Einkommen- und Körperschaftsteuer mit Hebesatzrecht vor,² ggf. unter Einbeziehung der Freien Berufe. Durch die Festlegung eines Korridors für den Hebesatz soll den gemeindespezifischen Belangen Rechnung getragen werden. Gleichzeitig soll hiermit eine Höchstbelastung fixiert werden, um den durch die Gewerbesteuer begründeten Nachteil im internationalen Steuerwettbewerb zu begrenzen.³ Als positives Kriterium wird zudem hervorgehoben, dass infolge des Ersatzes des jetzigen Gewerbesteuersystems die Unternehmen nicht mehr nach dem Äquivalenzprinzip zur Kommunalabgabe herangezogen würden, sondern nach Maßgabe ihrer individuellen Leistungsfähigkeit.⁴ Die Befürworter einer Revitalisierung der Gewerbesteuer⁵ lehnen genau aus diesem Grund den Vorschlag ab. Sie argumentieren, dass die Finanzierung der Gemeinde an der allokativen Zielsetzung und der Realisierung des Äquivalenzprinzips ausgerichtet sei.⁶ Aus diesem Grunde solle der objektivierte Gewerbeertrag verstärkt als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Dies ist der nach einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn erweitert um die Entgelte für die Nutzung des dem Betrieb überlassenen Geldkapitals sowie für Eigenkapitalsubstitute.⁷ Durch die verstärkte Heranziehung des objektivierten Gewerbeertrags soll sowohl die Konjunkturreakibilität der Kommunalabgabe verringert, ihre Anfälligkeit bezüglich einer möglichen Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland reduziert als auch die Abhängigkeit einer Kommune von nur wenigen Großbetrieben vermindert werden.⁸ So wiesen 2004 von den insgesamt 2,66 Mio. Gewerbesteuerpflichtigen lediglich 1 Mio. einen positiven Steuermessbetrag aus. Nur etwa 39 % der Gewerbetreibenden wurden tatsächlich zu Gewerbesteuerzahlungen herangezogen.⁹ Das Äquivalenzprinzip wird somit derzeit nur partiell realisiert.

² Vgl. u.a. *Sachverständigenrat* (2006, 321); *Stiftung Marktwirtschaft* (2006); *BDI/VCI* (2001).

³ Von den 35 Staaten der EU und der OECD wird lediglich in 13 Staaten eine kommunale Steuer erhoben, die an den Gewerbeertrag bzw. die Lohnsumme anknüpft. Dies sind Frankreich, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Österreich, Schweiz, Spanien, Ungarn und USA. Unberücksichtigt blieb die Belastung mit Grundsteuer, die in einigen Ländern, z.B. Großbritannien, eine große Rolle spielt. Vgl. BT-Drs. 16/2295, 2.

⁴ Vgl. *Hey* (2007, 1307); *Prinz* (2009, 596); *Sachverständigenrat* (2001, 219).

⁵ Vgl. u.a. *Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände* (2003).

⁶ Vgl. *Sachverständigenrat* (2001, 217ff.).

⁷ Vgl. BR-Drs. 220/07, 56 u. 131; *Kohlhaas* (2009, 383); *Maiterth* (2003, 487).

⁸ Vgl. *Döring/Hansjürgens* (2003, 328); *Sachverständigenrat* (2001, 216).

⁹ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2009).

Eine stärkere Orientierung an dem objektivierten Gewerbeertrag hatte der Gesetzgeber wegen der möglichen Verschärfung der als problematisch bewerteten Substanzbesteuerung¹⁰ zunächst abgelehnt.¹¹ Bereits die geltenden Hinzurechnungsvorschriften führten dazu, dass 1,07 % der Gewerbebetriebe trotz eines Verlustes bzw. einer ausgeglichenen Bilanz einen positiven Steuermessbetrag auswiesen. Unter Zugrundelegung des gewogenen Durchschnittsbesatzes von 388 % belief sich die daraus abgeleitete Steuerschuld auf rund 3,1 Mrd. €.¹² Hierdurch wurde eine Übermaßbesteuerung bewirkt, die zu einem Substanzverzehr führte. Diese Konsequenz wurde auch bei Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften nicht durch die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb vermieden. Mangels ertragsteuerpflichtiger Gewinne, fiel auf die gewerblichen Einkünfte keine Einkommensteuerzahlung an; die Gewerbesteuer konnte demzufolge nicht angerechnet werden.

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 ist der Gesetzgeber dem Ansatz der Befürworter einer Revitalisierung der Gewerbesteuer prinzipiell gefolgt. Die Hinzurechnungsvorschriften wurden um die Entgelte für Eigenkapitalsubstrate erweitert. Gleichzeitig wurden der Hinzurechnungsfreibetrag sowie ein Hinzurechnungsfaktor eingeführt, die Steuermesszahl von 5 % auf 3,5 % abgesenkt und der Anrechnungsfaktor von 1,8 auf 3,8 erhöht. Parallel wurde der Staffeltarif für Einzel- und Personenunternehmen abgeschafft und die Gewerbesteuer gilt generell nicht mehr als Betriebsausgabe, was die Belastung durch Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer erhöht. Abgemildert wird dies durch die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % sowie die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes für nicht entnommene Gewinne¹³ in das Einkommensteuerrecht.

Welche Auswirkung die veränderte Gesetzeslage auf das kommunale Steueraufkommen sowie die Steuerbelastung der betroffenen Unternehmen hat, lässt sich derzeit nicht explizit sagen.¹⁴ Erste Analysen wurden von *Broer*,¹⁵ *Bach/Buslei/Dwenger/Fossen*,¹⁶ sowie *Finke/Heckemeyer/Reister/Spengel*¹⁷ durchgeführt. Die Resultate weichen jedoch stark voneinander ab. Dies ist auf die unterschiedliche Vorgehensweise und Datenbasis zurückzuführen. Die Untersuchung von *Broer* basiert auf Daten zu gezahlten

¹⁰ Vgl. *Döring/Hansjürgens* (2003, 328); *Hey* (2003, 335); *Junkernheinrich* (2003, 6); *Maiterth* (2003, 487), *Sachverständigenrat* (2001, 216 ff.) m.w.H.

¹¹ Vgl. *Junkernheinrich* (2003a, 434).

¹² Vgl. BT-Drs. 16/12637, 5.

¹³ Auf diesen soll hier nicht näher eingegangen werden. Vgl. u.a. *Schneider/Wesselbaum-Neugebauer* (2009).

¹⁴ Vgl. auch BT-Drs. 16/8864, 3.

¹⁵ *Broer* (2008, 16).

¹⁶ *Bach/Buslei/Dwenger/Fossen* (2007, 74).

¹⁷ *Finke/Heckemeyer/Reister/Spengel* (2010).

kurzfristigen Zinsen, Leasingraten, Mieten, Pachten usw., die im Rahmen der Gemeindefinanzreformkommission 2003 erhoben wurden. Dabei handelt es sich um aggregierte Größen. *Broer* kommt zu dem Resultat, dass die Zahl der stärker belasteten Unternehmen sehr viel größer ist als die Zahl der entlasteten Unternehmen. Dennoch werden Steuermindereinnahmen in Höhe von rund 2 Mrd. € zu erwarten.

Die Analyse von *Bach/Buslei/Dwenger/Fossen* verwendet das Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodells BizTax des DIW. Betrachtet wurde der Zeitraum 2008 bis 2012. Das Modell basiert auf den Einzeldaten von 2,47 Mill. Steuerpflichtiger der Gewerbesteuerstatistik 2001, ergänzt um weitere Datenquellen und auch durch Datenimputation um fehlende relevante Informationen zu ergänzen. Neben der Reform der Gewerbesteuer, wurden auch andere Bestandteile der Unternehmensteuerreform 2008 berücksichtigt. *Bach et al.* argumentieren, dass Kapitalgesellschaften zunächst von der Reform profitieren. Die Simulation zeigt jedoch, dass diese Entlastung bis zum Jahr 2012 durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen wieder ausgeglichen wird. Personenunternehmen werden nur entlastet, wenn die Thesaurierungsbegünstigung berücksichtigt wird. Insbesondere kleinere und ertragsschwache Unternehmen werden auf Grund des Fortfalls des Staffeltarifs stärker belastet. Daher können Gemeinden mit einem hohen Anteil an kleineren Unternehmen mit einem höheren Gewerbesteueraufkommen rechnen.¹⁸

Die Untersuchung von *Finke/Heckemeyer/Reister/Spengel* basiert auf dem Mikrosimulationsmodell ZEW TaxCoMM, das der Analyse von Aufkommenseffekten und der Verteilung der Steuerbelastung zwischen Unternehmen verschiedener Charakteristika im Rahmen von Steuerreformoptionen dient. Die Ermittlung der für die Berechnung der Gewerbe- und Körperschaftsteuer relevanten Bemessungsgrundlagen erfolgt modellendogen auf Basis von Handelsbilanzen. Die verwendeten Daten weisen zwar Zinszahlungen nicht jedoch die für die Berechnung des Gewerbeertrags benötigten Mieten, Pachten und Leasingzahlungen aus, die wiederum aus aggregierten Daten imputiert werden müssen.¹⁹ *Finke/Heckemeyer/Reister/Spengel* gelangen zu dem Ergebnis, dass die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmen infolge der Reform sinkt, aber ihr Anteil an der Gesamtsteuerbelastung simultan steigt. Anders als große profitieren kleinere Unternehmen²⁰ von den gewerbesteuerlichen Änderungen. Insgesamt kommen die Autoren

¹⁸ Vgl. *Bach/Buslei/Dwenger/Fossen* (2007, 84).

¹⁹ Vgl. *Reister/Spengel/Heckemeyer/Finke* (2009, 40f.).

²⁰ Die Klassifizierung erfolgt anhand der Umschreibung der Größenklassen gem. § 267 HGB. Vgl. *Finke/Heckemeyer/Reister/Spengel* (2010, 5).

zu dem Ergebnis, dass sich das Gewerbesteueraufkommen um 3,668 Mrd. € verringert.²¹

Um die Wirkungen der neuen gewerbsteuerlichen Regelungen für die Unternehmen exakt abschätzen zu können, werden Mikrodaten über die Höhe der Zinsaufwendungen, Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen für immobile plus mobile Wirtschaftsgüter sowie jener Zahlungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten benötigt. Die vielfach für empirische Arbeiten verwendeten Datenbanken Orbis, Amadeus, Dafne, Direktinvestitionsbestände der Bundesbank, Steuerstatistiken etc. konnten für diese Analyse nicht verwendet werden, da hier lediglich der Zinsaufwand ausgewiesen wird. Kosten für Mieten, Pachten, Leasing etc. werden nicht getrennt angegeben. Derartige Daten stehen jedoch mit der Kostenstrukturerhebung für die Branchen des Verarbeitenden Gewerbes zur Verfügung und werden in der vorliegenden Analyse verwendet.

In diesem Beitrag beschäftigen wir uns mit der Frage, welche Auswirkung die veränderten Hinzurechnungsvorschriften sowie die ergänzenden Bestimmungen auf die Steuerbelastung der Unternehmen haben. Zudem analysieren wir, inwieweit durch die stärkere Abkopplung der kommunalen Steuerlast der Unternehmen von deren ertragssteuerpflichtigen Gewinnen die bereits nach altem Steuerrecht bestehende Problematik der Substanzbesteuerung verschärft wird. Sollte dies der Fall sein, ist die kommunale Steuer in einem weit stärkeren Maße als bisher allokatonsineffizient.²² Die Simulationen dieses Beitrags basieren auf den Unternehmensdaten der Kostenstrukturerhebung des Verarbeitenden Gewerbes. Wir vergleichen die steuerliche Belastung der Unternehmen vor und nach der Unternehmensteuerreform. Dabei wird unterstellt, dass es zunächst nicht zu Verhaltensänderungen der Steuerpflichtigen kommt. Insbesondere bei den geänderten Hinzurechnungsvorschriften ist damit jedoch zwar nicht kurzfristig aber mittelfristig zu rechnen.

Im 2. Abschnitt wird der verwendete Datensatz beschrieben. Die geänderten Hinzurechnungsvorschriften und weitere Änderungen für die Berechnung der Gewerbesteuer werden in Abschnitt 3 kurz erläutert und die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung wird in Abhängigkeit von der Rechtsform dargestellt. Nachfolgend wird im 4. Abschnitt analysiert, wie sich die Reform unter Berücksichtigung unterschiedlicher Szenarien auswirkt. Abschnitt 5 fasst die Resultate abschließend zusammen und entwickelt eine Strategie für weitere Analyseschritte.

²¹ Vgl. *Finke/Heckemeyer/Reister/Spengel* (2010, 21f).

²² Vgl. Ausführungen des *Sachverständigenrats* (2001, 218) im Rahmen der Diskussion um eine Reform der Gewerbesteuer.

2 Die Kostenstrukturerhebung des Verarbeitenden Gewerbes sowie des Bergbaus und der Gewinnung von Steinen und Erden

Die Kostenstrukturerhebung wird vom Statistischen Bundesamt jährlich als repräsentative Stichprobe bei annähernd 18.000 Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes sowie des Bergbaus und der Gewinnung von Steinen und Erden durchgeführt. Befragt werden Unternehmen mit mehr als 19 Beschäftigten. Es werden nur Unternehmen erfasst, die mit ihren produzierenden und nichtproduzierenden Teilen eine rechtlich selbständige Einheit bilden. Dies ist die kleinste Einheit, die aus handels- und/oder steuerrechtlichen Gründen Bücher führt und bilanziert. Rechtlich selbständige Tochtergesellschaften sowie Zweigniederlassungen im Ausland sind nicht einzubeziehen.²³ In der Stichprobe sind somit organschaftlich verbundene Unternehmen sowie Konzerne nicht enthalten. Für den vorliegenden Beitrag wurden die Erhebungsdaten für das Jahr 2006 verwendet; da aktuellere Daten nicht vorliegen. Der verwendete Datensatz umfasst 14.536 Unternehmen. Tabelle 1 zeigt, wie sich die 9.304 Kapitalgesellschaften und 5.232 Personengesellschaften auf die Größenklassen verteilen. Alternativ zur Studie von *Bach et al.* (2007) unterscheiden wir die Größe eines Unternehmens im vorliegenden Beitrag nach der Zahl der Beschäftigten und nicht nach Gewinngrößenklassen. Beide Maße sind korreliert, unterscheiden sich aber erheblich, da der Gewinn eines einzelnen Jahres, hier 2006, kann stärker vom durchschnittlichen Gewinn des Unternehmens abweicht als die Zahl der Beschäftigten, die weniger volatil ist.

Tabelle 1: Verteilung der Kapitalgesellschaften auf die Beschäftigten-Größenklasse

	Beschäftigten-Größenklasse				
	Anteile in von Hundert				
	20 - 49	50 - 99	100 - 249	250 - 499	ab 500
Kapitalgesellschaften	30,73	24,42	23,60	10,91	10,33
Personengesellschaften	27,27	24,41	26,61	11,53	10,19
Alle	29,49	24,42	24,68	11,13	10,28

Die Daten der Kostenstrukturerhebung enthalten detaillierte Angaben zu Fremdkapitalzinsen sowie Mieten, Pachten und Leasinggebühren. Damit werden die Anforderungen an die erforderlichen Daten zur Simulation der Gewerbesteuerzahlungen besser erfüllt als in den anderen oben vorgestellten Simulationsstudien zur Entwicklung der

²³ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2008, Fragebogen, Hinweis zum Ausfüllen des Fragebogens, 1; Informationen zur Kostenstrukturerhebung für das Jahr 2007, Zweck, Art und Umfang der Erhebung; Berichtskreisabgrenzung, 1).

Gewerbsteuer. Einige Annahmen müssen aber dennoch getroffen werden, um die Effekte der Reform simulieren zu können.

Zu den abgefragten Fremdkapitalzinsen gehören die Zinsen für langfristige Schulden, für Lieferanten- und Bankkredite, Zinsen für sonstige Schulden einschließlich Diskont und Provisionen für Bankkredite, d.h. insbesondere Kredit-, Überziehungs- und Kreditbereitstellungsprovisionen.²⁴ Eine Aufteilung in Entgelte, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs (Teilbetriebs) oder eines Anteils am Betrieb oder mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs zusammenhängen, erfolgt nicht. Aus den Daten ist ebenfalls nicht ersichtlich, in welcher Höhe die Zahlungen auf Schulden entfallen, die nur vorübergehend der Verstärkung des Betriebskapitals dienen. Diese Informationen werden allerdings benötigt, um eine Aussage über die Mehr- oder Minderbelastung aufgrund der geänderten Hinzurechnungsvorschriften treffen zu können. Der Aufteilungsmaßstab für Schuldzinsen wird im Folgenden mit 25 % für langfristige und 75 % für kurzfristige Zinszahlungen angenommen. Dies basiert auf einer Schätzung des *Bundesministerium der Finanzen*²⁵ im Rahmen der Gemeindefinanzreformkommission 2003. Demnach entfiel von den geschätzten Dauerschuldzinsen für 1998 von 34,83 Mrd. € ein Betrag in Höhe von 26,82 Mrd. € auf kurzfristige Verbindlichkeiten, d.h. 77 %.²⁶ Eine Aufteilung der Fremdkapitalzinsen auf Entgelte für Bereitstellung und Zusage ist der Kostenstrukturerhebung nicht zu entnehmen. Diese Leistungen stellen keine Zahlungen für Schulden dar²⁷ und unterliegen nicht den Hinzurechnungsvorschriften. Mangels genauer Angaben erfolgt hier keine Kürzung.

Für die Analyse wird unterstellt, dass alle Miet- und Pachtzahlungen für Wirtschaftsgüter entfallen, die Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er selbst Eigentümer wäre.²⁸ Bei den in der Kostenstrukturerhebung erhobenen Miet- und Pachtzahlungen erfolgt keine Differenzierung für immobile und mobile Wirtschaftsgüter.²⁹ Diese Information ist aber erforderlich, da die zu berücksichtigenden Finanzierungsanteile variieren. Um den Einfluss der unterschiedlichen Finanzierungsanteile für immobile und mobile Wirtschaftsgüter auf die Gewerbesteuerbelastung simulieren zu können, wurde für die vorliegende Analyse ein Aufteilungsmaßstab von 15 % für im-

²⁴ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2008, Fragebogen F 10; Fußnote 26).

²⁵ Vgl. *Bundeministerium der Finanzen* (2003, Anlage 6.1).

²⁶ Vgl. *Broer* (2008, 5).

²⁷ Vgl. *Hofmeister* (2009, GewStG, § 8 Hinzurechnungen, Rz. 43).

²⁸ Vgl. *Kohlhaas* (2009, 382).

²⁹ Lediglich für langfristig gemietete - mehr als ein Jahr - und mit Operating-Leasing beschaffte Sachanlagen erfolgt ein getrennter Ausweis. Beim Operating-Leasing übernimmt, im Unterschied zum Finanzierungsleasing, der Leasing-Geber die laufende Unterhaltung und Wartung der Wirtschaftsgüter. Diese Verträge sind insbesondere beim Kfz-Verleih üblich.

mobile und 85 % für mobile Wirtschaftsgüter angenommen. Dies entspricht der durchschnittlichen Verteilung der Leasinginvestitionen auf Mobilien- und Immobilien-Leasing der letzten 10 Jahre.³⁰

Die Lizenzgebühren werden in der Kostenstrukturerhebung unter der Kategorie „Sonstige Kosten“ erfasst. Hierzu zählen darüber hinaus Werbe-, Vertreter- und Reisekosten, Provisionen, Zahlungen für den Grünen Punkt, Versicherungsbeiträge etc. Aufgrund der Aggregation einer Vielzahl an unterschiedlichen Kosten, wurde auf den Ansatz eines Aufteilungsmaßstabs verzichtet; die Lizenzgebühren bleiben somit in der Analyse unberücksichtigt.³¹

Die Kostenstrukturerhebung enthält alle relevanten Daten, um den Gewinn berechnen zu können, d.h. er muss nicht geschätzt werden. Lediglich Erträge, die nicht unmittelbar aus laufender Produktionstätigkeit resultieren, Erlöse aus dem Verkauf von Sachanlagen und aus der Verpachtung von Grundstücken, Zinserträge, Dividenden etc. sind nicht enthalten. Da es sich hierbei zum Teil um außerordentliche Erträge handelt, für die ggf. steuerliche Vergünstigungen (z.B. § 6b Rücklage) beantragt werden können, oder aber um Erträge, die ertragsteuerlich nur zum Teil bzw. gar nicht zu erfassen sind und die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags den Kürzungsvorschriften unterliegen, z.B. Dividenden, ergeben sich aus der Nichtberücksichtigung keine wesentlichen Verzerrungen. Der Gewinn wird als Differenz zwischen Umsatz und Wareneinsatz, Einsatz an Handelsware sowie den Kosten ermittelt. Als Umsatz gilt der Gesamtbetrag der ohne Umsatzsteuer abgerechneten Lieferungen und Leistungen an Dritte entsprechend der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zum Kalenderjahr. Erträge, die nicht unmittelbar aus laufender Produktionstätigkeit resultieren, Erlöse aus dem Verkauf von Sachanlagen und aus der Verpachtung von Grundstücken, Zinserträge, Dividenden etc. sind in den Umsatz nicht einzubeziehen. Als Kosten sind die auf das Geschäftsjahr entfallenden Beträge anzugeben. Rückstellungen werden nur für Pensionsverpflichtungen im Sinne von § 6a EStG erfasst;³² sonstige Rückstellungen sind in den Kosten nicht enthalten. Die Abschreibungen auf Sachanlagen sind nach Steuerrecht anzugeben; kalkulatorische Kosten sowie Einkommen-, Körperschaft- und Erbschaftsteuerzahlungen werden nicht

³⁰ Vgl. *Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen* (2009, 13); *Reister* (2009, 167ff.).

³¹ Auch in *Bach/Buslei/Dwenger/Fossen* (2007) bleibt die Hinzurechnung von Lizenzgebühren unberücksichtigt.

³² Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2008, Fragebogen F 10; Fußnote 16-18).

erfasst. Damit entspricht die Kostenstrukturerhebung in einem weit stärkeren Maße der steuerlichen Gewinnermittlung als dies in anderen Datensätzen der Fall ist.³³

In der Kostenstrukturerhebung wird die Gewerbesteuer nicht getrennt ausgewiesen, sondern zusammen mit der Grund-, Kraftfahrzeug- und Verbrauchsteuer unter dem Punkt Kostensteuern erfasst. Getrennt erfasst werden zusätzlich nur die Verbrauchsteuern, d.h. Mineralöl-, Schaumwein-, Tabaksteuer und Branntweinaufschlag, die das Unternehmen auf die selbst hergestellten Erzeugnisse schuldet.³⁴ Auch unter Abzug dieses Postens fehlt ein adäquater Aufteilungsmaßstab. Aus diesem Grunde erfolgte keine Korrektur um die erfasste Gewerbesteuer, sondern die Gewerbesteuer wird aus den vorliegenden Daten der Unternehmen berechnet.

Für die Berechnung des Gewerbeertrages müssen neben den Hinzurechnungen auch Kürzungen beachtet werden. Für die Anteile am Gewinn an Personenunternehmen, den Gewinnen aus Anteilen an nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaften, dem positiven Teil des Gewerbeertrags aus ausländischen Betriebsstätten, den geleisteten Zuwendungen sowie den Gewinnen aus Anteilen aus ausländischen Kapitalgesellschaften bedarf es keiner Korrektur, da diese in der Kostenstrukturerhebung nicht enthalten sind. Die Kürzung gem. § 9 Nr. 1 GewStG in Höhe von 1,2 % des Einheitswerts des Grundbesitzes³⁵ wurde nicht durchgeführt, da die hierfür erforderlichen Angaben nicht vorliegen.

Die verwendeten Daten lassen aus datenschutzrechtlichen Gründen keine Aussage über die regionale Zuordnung der Unternehmen und somit über den anzuwendenden kommunalen Hebesatz zu. Daher arbeiten wir mit einheitlichen Hebesätzen. In einem Baseline-Szenario wird der Hebesatz mit 400 % angenommen. Alternativ hierzu wird der Hebesatz mit 360 % festgesetzt. Dies entspricht dem Durchschnittswert, dem, bezogen auf die Bruttowertschöpfung bzw. der Erwerbstätigkeit, ein Großteil des Verarbeitenden Gewerbes unterliegt. Er stimmt zudem in etwa mit dem durchschnittlichen Hebesatz von Baden-Württemberg und Bayern überein, wo das Verarbeitende Gewerbe besonders stark vertreten ist. Als dritte Variante wird der Hebesatz auf 435 % gesetzt. Dies entspricht dem durchschnittlichen Hebesatz für Nordrhein-Westfalen.

³³ Um Ausreißer aus der Analyse auszuschließen, wurden das 1ste und 99ste Perzentil aus dem Datensatz herausgenommen.

³⁴ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2008, Fragebogen F 10; Fußnote 24).

³⁵ Von den 2.663.808 gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen in 2004 wiesen lediglich 9,8 % eine entsprechende Kürzung auf. Im Verhältnis zu den insgesamt vorgenommenen Kürzungen, entfallen lediglich 5,57 % auf den Grundbesitz. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2009, 20).

Bei der Konzeption und der Berechnung der Kosten der Steuerreform wurde die Möglichkeit eines wirtschaftlichen Abschwungs nicht als relevantes Szenario berücksichtigt. Da die Weltwirtschaft sich aber seit 2008 in einer massiven Wirtschaftskrise befindet und insbesondere das Verarbeitende Gewerbe stark betroffen ist, simulieren wir die Reform nicht nur unter der Annahme des wirtschaftlichen Status Quo 2006, sondern entwickeln auch ein Szenario, das die kurzfristige Wirkung einer Wirtschaftskrise erfasst. Im Szenario des wirtschaftlichen Abschwungs nehmen wir an, dass sowohl die Gesamtleistung als auch der Wareneinsatz sowie die Handelsware um 10 % zurückgehen. Die übrigen Kosten wurden als konstant angekommen, da Arbeitsverträge, Mieten/Pachten, Zins- und Leasingzahlungen kurzfristig nicht änderbar sind. Die Möglichkeit der Kurzarbeit, die von vielen Unternehmen in Anspruch genommen wurde, und die Entlassung von Beschäftigten werden in der vorliegenden Analyse noch nicht berücksichtigt. Auch sind Branchenunterschiede nicht erfasst.

3 Berechnung der steuerlichen Belastung vor und nach der Steuerreform 2008

Dem nach ertragsteuerlichen Vorschriften ermittelten Gewinn werden gewerbesteuerrechtlich nicht die geleisteten Zahlungen, sondern nur der darin enthaltene Finanzierungsanteil hinzugerechnet. Während dieser bei Zinszahlungen bekannt ist, muss er bei Mieten bzw. Pachten sowie Leasing- und Lizenzzahlungen geschätzt werden. Als Grundlage dient der zu berücksichtigende Werteverzehr des überlassenen Wirtschaftsguts. Dieser variiert in Abhängigkeit davon, ob das Wirtschaftsgut immobil oder mobil ist. Er steigt bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und sinkt bei beweglichen. Für den Finanzierungsanteil gilt das Gegenteil. Ausgehend von dem bisher für Miet- und Pacht aufwendungen unterstellten Finanzierungsanteil von 50 %, ³⁶ hat der Gesetzgeber den Zinsanteil in den Entgelten für immobile Wirtschaftsgüter auf 65 % für die Wirtschaftsjahre 2008 und 2009 sowie auf 50 % ab 2010, ³⁷ für mobile Wirtschaftsgüter auf 20 % und für Rechte auf 25 % der Zahlungen pauschaliert festgesetzt. Von der Summe der Finanzierungsanteile wird ein Freibetrag von 100.000 € abgezogen, der insbesondere kleine und mittlere Unternehmen entlasten soll. ³⁸ Nur wenn dieser überschritten wird, erfolgt eine Hinzurechnung des übersteigenden Betrages in Höhe von 25 %.

³⁶ Vgl. *Kohlhaas* (2009, 382).

³⁷ Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz)v. 22.12.2009, BStBl I 2009, 3950.

³⁸ Vgl. BR-Drs. 220/07, 134.

Auf Unternehmensebene bewirken die Modifikationen eine gewerbesteuerliche Doppelerfassung, da sie unabhängig von der Besteuerung beim Gläubiger erfolgen. Lediglich bei Kreditinstituten ist durch § 19 GewStDV (Bankenprivileg) sichergestellt, dass die für die Refinanzierung gezahlten Zinsen den Gewerbeertrag in vollem Umfang reduzieren. Leasing- und Factoringunternehmen werden gem. dem Jahressteuergesetz 2009³⁹ in diese Sonderregelung einbezogen, um die aus der Hinzurechnung resultierende Wettbewerbsverzerrung gegenüber kreditfinanzierten Investitionen zu beseitigen. Andere Kreditgeber sollen nicht berücksichtigt werden. Hiervon betroffen sind insbesondere Pfandleiher oder aber Gewerbetreibende, die neben anderen Tätigkeiten auch Kreditgeschäfte betreiben⁴⁰ Für die Kalkulation der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen gilt bis zum 31.12.2007 (H_{alt}):

$$H_{alt} = I \cdot 0,125. \quad (1)$$

I steht für die Zinsen. Für den Zeitraum ab dem 1.1.2010 gilt⁴¹ (H_{10})

$$H_{10} = 0,25 \cdot \max[0; I + a \cdot 0,2 \cdot R + (1-a) \cdot R \cdot 0,5 - 100.000], \quad (2)$$

wobei R die Miet-, Pacht- bzw. Leasingzahlungen für Wirtschaftsgüter sind. a ist der angenommene Aufteilungsmaßstab zwischen mobilen und immobilien Wirtschaftsgütern. In der folgenden Analyse wird $a=0,85$ gesetzt. Die Differenz der Hinzurechnung nach neuem und altem Recht, $H_{10} - H_{alt}$, zeigt, ob die Modifizierungen zu einem Anstieg des Hinzurechnungsbetrages oder einer Minderung geführt haben. Aus einer Erhöhung des Hinzurechnungsbetrags kann jedoch nicht direkt geschlossen werden, dass auch die Steuerbelastung steigt. Aus diesem Grunde ist es erforderlich, die Gesamtsteuerbelastung in die Betrachtung einzubeziehen. Für die Kapitalgesellschaft ergibt sich unter Berücksichtigung der Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlags sowie der Gewerbesteuer vor 2008 folgende Gesamtsteuerbelastung (T_{alt}^{Kap}):

$$T_{alt}^{Kap} = \tau_{alt}^{KSt} (1 + soli) \left(G - \frac{m_{alt} h}{(1 + m_{alt} h)} (G + H_{alt}) \right) + \frac{m_{alt} h}{(1 + m_{alt} h)} (G + H_{alt}). \quad (3)$$

τ_{alt}^{KSt} ist der tarifliche Körperschaftsteuersatz in Höhe von 25 %. Die Gewerbesteuermesszahl in Höhe von 5 % wird mit m_{alt} bezeichnet. Schließlich steht *soli* für den Soli-

³⁹ BT-Drs. 16/10189.

⁴⁰ Vgl. BT-Drs. 16/7036, 8; BT-Drs. 16/8864, 3; BFH-Urt. v. 15.5.2008 - IV R 77/05, BStBl. II. 2008, 767; BVerfG-Besch. v. 12.10.1976 - 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, 374-397.

⁴¹ Für den Zeitraum 2008 bis 2009 muss für den Zinsanteil der Miete statt mit 0,5 mit $13/20$ angesetzt werden.

daritätszuschlag in Höhe von 5,5 % und h ist der kommunal variierende Gewerbesteuerhebesatz. Der Ausdruck $\frac{m_{alt}h}{(1+m_{alt}h)}$ ist der effektive Gewerbesteuersatz, der durch die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe von nominalen Satz $m_{alt}h$ abweicht. Seit Umsetzung der Unternehmensteuerreform 2008 und des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes gilt für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung (T_{10}^{Kap}):

$$T_{10}^{Kap} = \tau^{KSt} (1 + soli) G + mh(G + H_{10}). \quad (4)$$

τ^{KSt} ist der aktuelle tarifliche Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 %. Die Gewerbesteuermesszahl in Höhe von 3,5 % wird mit m bezeichnet.

Handelt es sich um ein Einzelunternehmen bzw. eine Personengesellschaft, gilt unter Beachtung des progressiven Einkommensteuersatzes und der Steuermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung (T_{alt}^{Pers}):

$$T_{alt}^{Pers} = \underbrace{\frac{m_{St}h}{(1+m_{St}h)}(G + H_{alt} - 24.500)}_{\text{Gewerbesteuer}} + \underbrace{\tau^{ESt} (1 + soli) \left(G - \frac{m_{St}h}{(1+m_{St}h)}(G + H_{alt} - 24.500) \right)}_{\text{progressive Einkommensteuer}} - \underbrace{\min[m_{St}f_{alt}(G + H_{alt} - 24.500); m_{St}h(G + H_{alt} - 24.500)](1 + soli)}_{\text{Gewerbesteueranrechnung}} \quad (5)$$

wenn gilt

$$G + H_{alt} > 24.500. \quad (6)$$

Liegt der Gewerbeertrag unter dem Freibetrag, fällt weder nach altem noch nach neuem Recht Gewerbesteuer an. In (5) bezeichnen τ^{ESt} den geltenden progressive Einkommensteuersatz,⁴² m_{St} den bis 2008 anzuwendende Staffelsatz und f_{alt} den Anrechnungsfaktor in Höhe von 1,8. Ab 2010 gilt für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung einer Personengesellschaft (T_{10}^{Pers}):

$$T_{10}^{Pers} = \underbrace{mh(G + H_{10} - 24.500)}_{\text{Gewerbesteuer}} + \underbrace{\tau^{ESt} (1 + soli) G}_{\text{progressive Einkommensteuer}} - \underbrace{\min[mf(G + H_{10} - 24.500); mh(G + H_{10} - 24.500)](1 + soli)}_{\text{Gewerbesteueranrechnung}} \quad (7)$$

⁴² Um die aus den Hinzurechnungsmodifikationen resultierenden Veränderungen abbilden zu können, wird der Einkommensteuertarif in der Analyse konstant gehalten.

f ist der Anrechnungsfaktor in Höhe von 3,8. Um beurteilen zu können, welchen Effekt die Reform der Gewerbesteuer auf die Gesamtsteuerbelastung hat, wird der relative Anteil der Gewerbesteuerlast ($GewSt^r$) in Abhängigkeit von der Rechtsform berechnet. Für die Kapitalgesellschaft gilt für die Jahre bis 2008:

$$GewSt_{Kap_alt}^r = \frac{\frac{m_{alt}h}{1+m_{alt}h}(G+H_{alt})}{T_{alt}^{Kap}}. \quad (8)$$

Bezogen auf die gesamte Steuerlast der Kapitalgesellschaft, ergibt sich bei einem Hebesatz von 400 % eine relative Gewerbesteuerbelastung von 43,13 %, wenn die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage mit der körperschaftsteuerlichen identisch ist, d.h. die Hinzurechnungen, H_{alt} , gleich Null sind. Dies entspricht einer Gesamtsteuerbelastung von 38,64 %. Für die Zeit ab 2010 gilt:

$$GewSt_{Kap_10}^r = \frac{mh(G+H_{10})}{T_{10}^{Kap}}. \quad (9)$$

Für den Fall, dass keine Hinzurechnungen berücksichtigt werden müssen, beläuft sich der relative Gewerbesteueranteil auf 46,94 %. Von dieser Annahme ging der Gesetzgeber aus, als er die Gesamtsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften mit 29,83 % angab. Liegt die relative Gewerbesteuerbelastung über 46,94 %, dann überschreitet auch die Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft die vom Gesetzgeber avisierte Zielgröße.

Der relative Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerbelastung von Einzel- und Personengesellschaften wird für die Jahre bis 2008 folgendermaßen bestimmt:

$$GewSt_{Pers_alt}^r = \frac{\frac{m_{St}h}{1+m_{St}h}(G+H_{alt})}{T_{alt}^{Pers}}. \quad (10)$$

und für die Wirtschaftsjahre ab 2010:

$$GewSt_{Pers_10}^r = \frac{mh(G+H_{10})}{T_{10}^{Pers}}. \quad (11)$$

Auf Grund des progressiven Einkommensteuersatzes und der gebotenen Gewerbesteueranrechnung, lässt sich keine allgemein gültige Referenzgröße für die relative Gewerbesteuerbelastung berechnen. Je niedriger der progressive Einkommensteuersatz ist, desto höher ist der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerbelastung. Bei einem Hebesatz von 400 % und Hinzurechnungen von unter 100.000 € entfällt beim Eingangssteuersatz von 15 % immerhin 88,64 % der Gesamtsteuerlast auf die Gewerbesteuer. Dieser

Anteil verringert sich auf 29,51 %, bei einem Einkommensteuerspitzensatz von 45 %. Weichen ertrag- und gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage durch die Berücksichtigung von Hinzurechnungen voneinander ab, erhöht sich der Gewerbesteuermessbetrag, auf den der Anrechnungsfaktor, f , bzw. der Gewerbesteuer-Hebesatz, h , angewendet wird. Die Hinzurechnungen bewirken also sowohl eine Erhöhung des Anrechnungsbetrags als auch der Gewerbesteuerzahllast. Solange kein Anrechnungsüberhang auftritt, wirken sich daher die modifizierten Hinzurechnungsbestimmungen auf die Gesamtsteuerbelastung von Einzel- und Personenunternehmen nicht aus. Um die aus dem Fortfall des Staffeltarifs und des Betriebsausgabenabzugs erwartete Mehrbelastung an Gewerbesteuer bei natürlichen Personen zu kompensieren, wurde der pauschale Anrechnungsfaktor von 1,8 auf 3,8 erhöht. Der Abzug des Steuerermäßigungs Betrags ist gem. § 35 Abs. 1 S. 5 EStG auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt. Die Hinzurechnungen bzw. die zu gewährenden Freibeträge haben keinen Einfluss auf den anrechnungsneutralen Hebesatz, da sie den Steuermessbetrag erhöhen bzw. verringern, der sowohl Bemessungsgrundlage für den Hebesatz als auch für den Anrechnungsfaktor ist.

Bis zum 31.12.2007 konnte die Gewerbesteuer dann in voller Höhe angerechnet werden, wenn gilt:

$$1,055 \cdot 1,8 \cdot m_{St} \geq \frac{m_{St} \cdot h}{1 + m_{St} \cdot h}. \quad (12)$$

Der anrechnungsneutrale Hebesatz unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer hängt vom Einkommensteuersatz ab, variiert also zwischen den Unternehmen. Er wird jedoch in der Literatur bei 341 %⁴³ festgesetzt. Bezogen auf den Gewinn vor Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ergibt sich der effektive Anrechnungsüberhang. Für die Zeiträume ab 2008 gilt, dass die Gewerbesteuer voll angerechnet werden kann, wenn folgende Bedingung erfüllt ist:

$$1,055 \cdot 3,8 \cdot m \geq m \cdot h. \quad (13)$$

Durch Auflösung von (13) nach h , ergibt sich für den anrechnungsneutralen Hebesatz ab dem 1.1.2008:

$$h = \frac{3,8 \cdot m \cdot 1,055}{m} = 4,009. \quad (14)$$

⁴³ Vgl. Herzig/Lochmann (2007, 1037).

Bei einem Hebesatz von bis zu 401 % wird die Gewerbesteuer vollständig durch die Anrechnung auf die Einkommensteuer kompensiert, falls eine entsprechende Zahllast vorliegt. Im Folgenden zeigen wir, wie sich die Reform der Gewerbesteuer auf die Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes auswirkt.

4 Die Effekte der Reform der Gewerbesteuer auf das Verarbeitende Gewerbe

4.1 Wirkung der modifizierten Hinzurechnungsbestimmungen

Neben der Verstärkung des Steueraufkommens ist ein Argument für die Modifikation der Hinzurechnungen, dass große international operierende Unternehmen durch Gewinnverlagerungen dafür sorgen, dass ein erheblicher Teil der in Deutschland erwirtschafteten Gewinne nicht in Deutschland versteuert wird. Diese Aussage beruht auf einer Studie des DIW, wonach zwischen den in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung nachgewiesenen und den steuerlich erfassten Gewinnen eine Besteuerungslücke von 100 Mrd. € besteht.⁴⁴ In Abhängigkeit von der methodischen Vorgehensweise, gelangen andere Studie zu einem Gewinnverlagerungsvolumen zwischen 2,1 Mrd. \$ und ca. 60 Mrd. €.⁴⁵ Eine Möglichkeit der Gewinnverlagerung ist die Fremdkapitalfinanzierung der Unternehmen durch im Ausland ansässige verbundene Gesellschaften.⁴⁶ Obwohl im vorliegenden Datensatz keine Konzerne enthalten sind, ist es für die Analyse von Interesse, inwieweit hinsichtlich der Finanzierung von Anlagevermögen größen-spezifische Unterschiede existieren. Abbildung 1 zeigt, wie sich die Kosten für Miet- bzw. Pachtzahlungen und Zinszahlungen in Relation zur Gesamtleistung⁴⁷ bei Unternehmen verschiedener Größenklassen verteilen. Dabei wird jedoch deutlich, dass die Belastung mit Mieten- bzw. Pachten und Zinsen im Verhältnis zur Gesamtleistung mit steigender Beschäftigtenzahl sinkt. Die höchste Belastung weisen mit 4,29 % die Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten auf. Bei Unternehmen mit über 499 Beschäftigten entfallen nur 2,63 % der Gesamtleistung auf Miet- und Zinskosten. Unternehmen mit über 499 Mitarbeitern verwenden lediglich 1,77 % ihrer Gesamtleistung für Mieten und Pachten, während Unternehmen mit 20 bis 49 Mitarbeitern 3,30 % ihrer Gesamtleistung hierfür ausgeben. Insgesamt entfällt ein erheblich größerer Anteil der Kosten auf Mieten und Pachten als auf Zinsen.

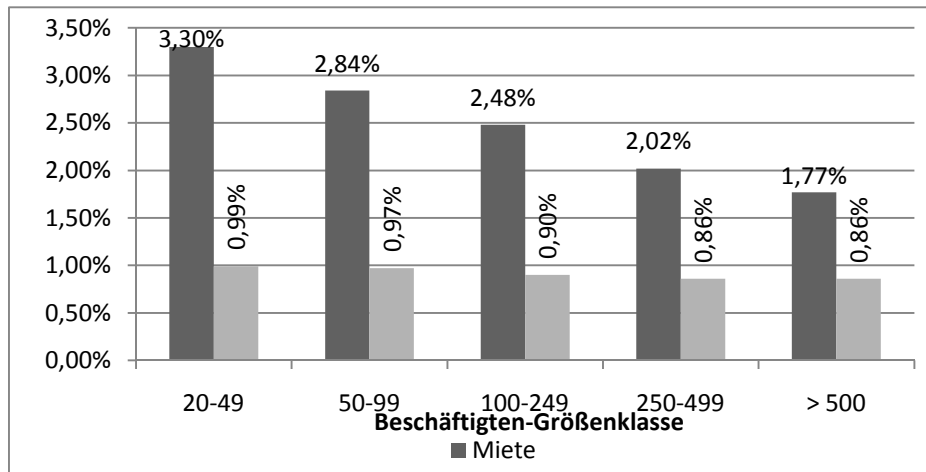
⁴⁴ Vgl. *Bach/Dwenger* (2007); BR-Drs. 220/07, 50.

⁴⁵ Vgl. u.a. *Grubert* (1998); *Clausing* (2003); *Ramb/Weichenrieder* (2005); *Heckemeyer/Spengel* (2008).

⁴⁶ Vgl. BR-Drs. 220/07, 50.

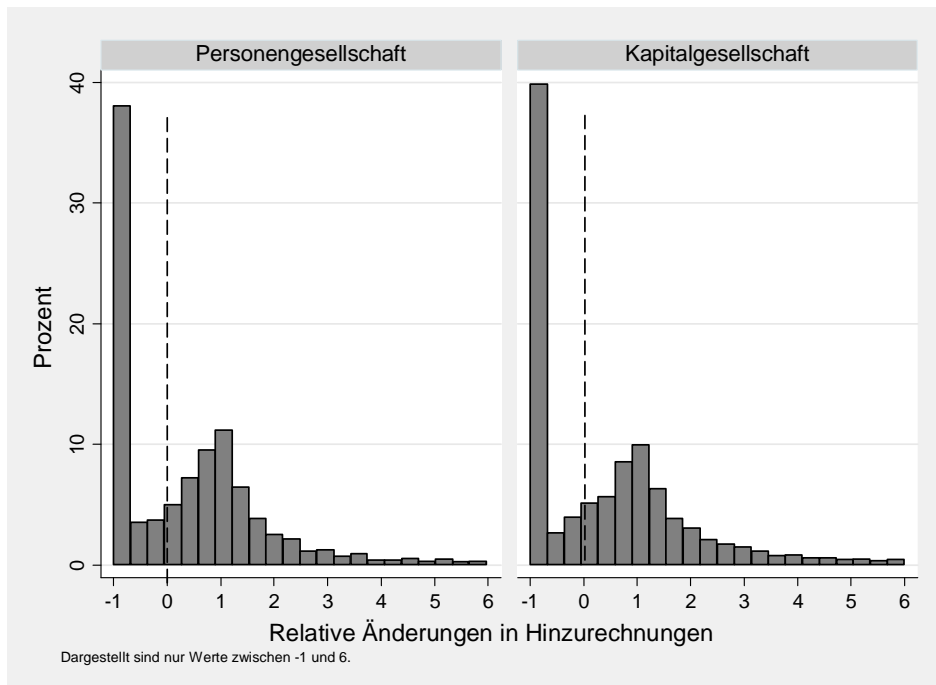
⁴⁷ Bei der Gesamtleistung handelt es sich um dem Umsatz (ohne Umsatzsteuer) aus eigenen Erzeugnissen sowie dem Wert der für Dritte geleisteten Lohnarbeiten zuzüglich dem Umsatz aus Handelswaren, den Provisionen aus Handelsvermittlungen und dem Umsatz aus sonstigen Tätigkeiten zuzüglich der Bestandveränderungen.

Abbildung 1: Anteile der einzelnen Kosten im Verhältnis zur Gesamtleistung



In einem ersten Schritt prüfen wir, wie sich die Modifikationen auf das Hinzurechnungsvolumen auswirken. Die relativen Veränderungen der Hinzurechnungen unter Berücksichtigung des eingeführten Freibetrages von 100.000 €, $\Delta = \frac{(H_{10} - H_{alt})}{H_{alt}}$, sind in Abbildung 2 dargestellt.⁴⁸

Abbildung 2: Veränderung des Hinzurechnungsvolumens 2010 im Vergleich zum Recht bis 31.12.2007



⁴⁸ Es sind nur Unternehmen berücksichtigt, die auch vor 2008 positive Hinzurechnungen hatten. Außerdem wurden in der Darstellung nur Unternehmen berücksichtigt, für die der Quotient nicht größer als 2 ist.

Die geänderten Hinzurechnungsmodalitäten bewirken, dass bei etwa 38 % der Personen- und 40 % der Kapitalgesellschaften der nach Ertragsteuerrecht ermittelte Gewinn mit dem Gewerbeertrag identisch ist, also keine Hinzurechnungen mehr anfallen. Bei den meisten Unternehmen erhöht sich jedoch das Hinzurechnungsvolumen für die Wirtschaftsjahre ab 2008, da $\Delta > 0$. Häufig sind sogar Werte von größer als eins zu beobachten, was bedeutet, dass sich die Hinzurechnungen mehr als verdoppelt haben.

Unabhängig von der Rechtsform schwanken die relativen Veränderungen in den Hinzurechnungen insgesamt stark. Während das 1ste Perzentil aller Unternehmen eine Entlastung in Höhe von 10.560 € aufweist, weist das 99ste Perzentil eine Erhöhung um 1.032.881 € aus. Im Durchschnitt über alle Beobachtungen erhöht sich das Hinzurechnungsvolumen um 74.000 €. Unterschiede finden sich auch in den Größenklassen. Bei Kapitalgesellschaften mit 20 - 49 Beschäftigten erhöht sich das Hinzurechnungsvolumen im Durchschnitt um 36,7 % und steigt von 6.085 € auf 8.318 €. Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten weisen sogar eine Erhöhung um das 2,76fache der vorherigen Hinzurechnungen auf. Bei ihnen steigen die Hinzurechnungen von durchschnittlich 273.242 € auf 754.507 €. Bei Personengesellschaften mit bis zu 49 Beschäftigten erhöht sich der Hinzurechnungsbetrag um durchschnittlich 14,56 %, d.h. von zuvor 7.540 € auf nun 8.638 €. Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten weisen im Durchschnitt sogar eine Erhöhung der Hinzurechnungen von 185.631 € auf 546.772 € auf, d.h. um das 2,95fache. Infolge der geringeren absoluten Zahlungsverpflichtungen bei kleineren Unternehmen gegenüber den beschäftigungsstärkeren, profitieren die kleinen Unternehmen - wie vom Gesetzgeber beabsichtigt - in einem größeren Maße von dem neu eingeführten Hinzurechnungsfreibetrag von 100.000 € sowie dem nun reduzierten Hinzurechnungsfaktor von 25 %.

Je höher das Hinzurechnungsvolumen ist, desto größer ist die Differenz zwischen einkommen- bzw. körperschaft- und gewerbesteuerlicher Bemessungsgrundlage. Dies hat zur Konsequenz, dass die Gewerbesteuer stärker in die Gesamtsteuerbelastung eingeht. Die Steuerlast der Unternehmen mit einem hohen Hinzurechnungsvolumen wird infolgedessen in einem größeren Maße von ertragsunabhängigen Faktoren beeinflusst. Dies kann zu einer verstärkten gewerbesteuerlichen Erfassung der Unternehmen führen.

4.2 Gewerbesteuerzahlende Unternehmen

Ein wichtiges Argument für die Reform der Gewerbesteuer war, dass die Gewerbesteuerlast auf mehr Unternehmen verteilt und deren Konjunkturreakibilität verringert werden sollte. Inwieweit dies gelungen ist, haben wir nachfolgend unter Berücksichti-

gung der Größenklasse überprüft. Tabelle 2 zeigt, dass sich die Zahl der gewerbsteuerzahlenden Unternehmen von 2007 auf 2008 nur geringfügig verändert, insgesamt aber - wie erwartet - leicht steigt. Bei Kapitalgesellschaften werden im Durchschnitt 0,78 % mehr Unternehmen zur Gewerbesteuer herangezogen. Durch das Wachstumförderungsgesetz verringert sich die Anzahl der zur Gewerbesteuer heranzuziehenden Gesellschaften wieder geringfügig um 0,032 %. Bei den Personengesellschaften werden durch die Unternehmensteuerreform 2008 hingegen 1,89 % der Unternehmen mehr zur Gewerbesteuer herangezogen. Infolge des Wachstumförderungsgesetzes verringert sich ihre Zahl wieder um 0,057 %.

Tabelle 2: Anteil der gewerbsteuerzahlenden Unternehmen

	Kapitalgesellschaften						Personengesellschaften					
	vor 2008		2008 - 2009		ab 20010		vor 2008		2008 - 2009		ab 2010	
	in % aller Beo- bach- tun- gen	in % der Grö- ßen- klas- se	in % aller Beo- bach- tun- gen	in % der Grö- ßen- klas- se	in % aller Beo- bach- tun- gen	in % der Grö- ßen- klas- se	in % aller Beo- bach- tun- gen	in % der Grö- ßen- klas- se	in % aller Beo- bach- tun- gen	in % der Grö- ßen- klas- se	in % aller Beo- bach- tun- gen	in % der Grö- ßen- klas- se
Wirtschaftskraft 1												
20-49	23,67	76,99	23,70	77,10	23,70	77,10	21,54	78,98	21,66	79,40	21,66	79,40
50-99	18,73	76,72	18,87	77,29	18,88	77,33	18,69	76,59	18,88	77,37	18,85	77,21
100-249	17,84	75,59	18,35	77,73	18,30	77,55	20,74	77,59	21,37	80,32	21,33	80,17
250-499	8,32	76,26	8,54	78,33	8,52	78,13	8,68	75,29	8,94	77,61	8,94	77,61
ab 500	8,02	77,63	8,33	80,65	8,34	80,75	8,24	80,86	8,51	83,49	8,52	83,68
Alle		76,58		77,79		77,75		77,89		79,36		79,30
Wirtschaftskraft 0,9												
20-49	13,87	45,10	13,84	45,03	13,82	44,97	14,05	51,51	14,09	51,65	14,05	51,51
50-99	10,83	44,37	10,88	44,54	10,83	44,37	11,28	46,20	11,28	46,20	11,28	46,20
100-249	10,00	42,35	10,44	44,22	10,40	44,08	11,66	43,82	12,25	46,05	12,19	45,83
250-499	4,70	43,05	4,95	45,42	4,94	45,32	4,97	43,12	5,28	45,77	5,28	45,77
ab 500	4,08	39,54	4,37	42,35	4,37	42,35	4,11	40,34	4,49	44,09	4,49	44,09
Alle		43,48		44,49		44,38		46,06		47,38		47,29

Vor der Reform variierte bei den Kapitalgesellschaften die Hinzuziehung zur Gewerbesteuer zwischen den Größenklassen nur minimal. Nach den Reformen werden Kapitalgesellschaften mit mehr als 250 Beschäftigten überdurchschnittlich häufig zur Gewerbesteuer herangezogen. Für die Personengesellschaften ergibt sich ein eher uneinheitliches Bild, wobei auch für Personengesellschaften gilt, dass große Unternehmen

mit mehr als 500 Mitarbeitern sowohl vor als auch nach der Reform überdurchschnittlich häufig Gewerbesteuer zahlen.

Im Szenario der Wirtschaftskrise verringert sich die Zahl der zur Gewerbesteuer heranzuziehenden Unternehmen im Vergleich zur Ausgangslage deutlich. Im Durchschnitt zahlt weniger als die Hälfte der Unternehmen noch Gewerbesteuer. Außerdem verändert sich die Verteilung der Gewerbesteuerlast zwischen den Unternehmen. Während bei einer normalen Wirtschaftslage beschäftigungsstarke Unternehmen in einem überdurchschnittlichen Umfang der Gewerbesteuer unterliegen, werden sie in Krisen Jahren nur unterdurchschnittlich zur Gewerbesteuer herangezogen. Unternehmen mit bis zu 49 Beschäftigten wurden und werden überdurchschnittlich häufig zur Gewerbesteuer herangezogen. Somit zeigen die Ergebnisse, dass sich weder die Konjunkturreakibilität der Gewerbesteuer noch die Abhängigkeit der Kommunen von einigen Großunternehmen durch die Steuerreform verbessert hat.

4.3 Relative Gewerbesteuerbelastung

In der Literatur wurde im Vorfeld der Unternehmensteuerreform vielfach angeführt, dass die Modifizierungen zu einer stärkeren Gewichtung der Kommunalsteuer im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung führen werden.⁴⁹ Aufgrund der fehlenden Gewerbesteueranrechnung, gelte dies insbesondere für die Kapitalgesellschaften. Hieraus resultiere ein geänderter Tarifverlauf.⁵⁰ Um dies überprüfen zu können, muss die relative Gewerbesteuerbelastung für Unternehmen in Abhängigkeit von ihrer Rechtsform berechnet werden, d.h. das Verhältnis der Gewerbesteuer zur Gesamtsteuerbelastung.

4.3.1 Kapitalgesellschaften

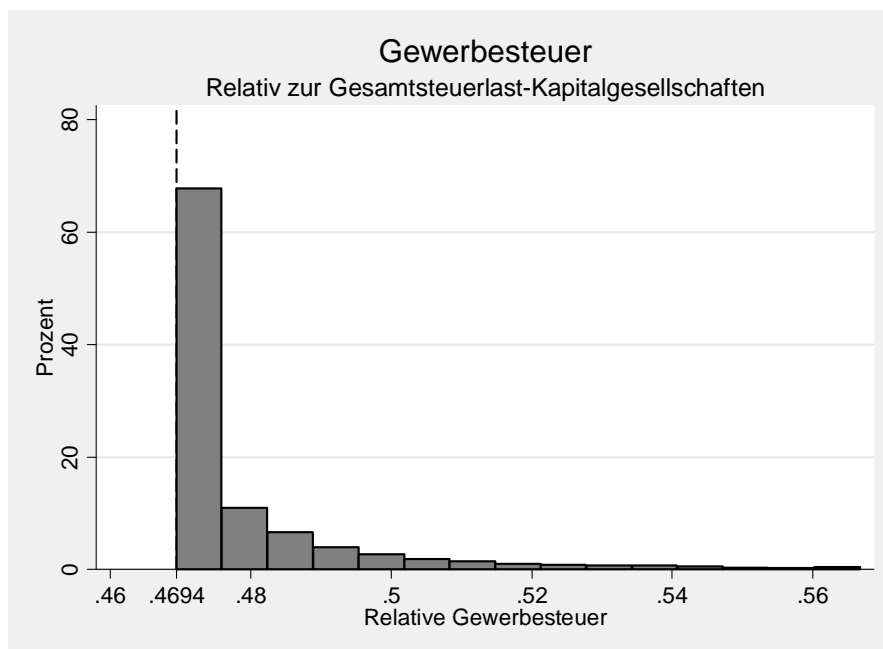
Zunächst seien die Kapitalgesellschaften betrachtet. Bei einer relativen Gewerbesteuerbelastung in Höhe von 46,94 % entspricht die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage bei einem Hebesatz von 400 % der gewerbesteuerlichen. Von dieser Prämisse ging der Gesetzgeber bei der Kalkulation des Gesamtsteuersatzes von 29,83 % aus, wie oben bereits erläutert wurde. Abbildung 3 zeigt, dass der relative Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerlast der Kapitalgesellschaften auch nach Umsetzung des Wachstumförderungsgesetzes weit über der im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 kalkulierten liegt. Die Hinzurechnungen führen bei den Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes dazu, dass die Gewerbesteuer zur wichtigsten Steuer für Kapitalge-

⁴⁹ Vgl. u.a. *Bergemann/Markl/Althof* (2007, 698); *Herzig/Lochmann* (2007, 1037); *Kavcic/Vogel* (2008, 574).

⁵⁰ Vgl. u.a. *Kavcic/Vogel* (2008, 576).

sellschaften wird. Nach der Reform nehmen ertragsunabhängige Faktoren in einem stärkeren Maße Einfluss auf die Gesamtsteuerbelastung. Dieser Effekt wird durch die Höhe des anzuwendenden Hebesatzes verstärkt, wie Tabelle 3 zu entnehmen ist.

Abbildung 3: Relativer Anteil der Gewerbesteuer zur Gesamtsteuerlast bei Kapitalgesellschaften ab 2010



Während bei einem Hebesatz von 360 % der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerlast ab 2010 im Durchschnitt 46,78 % beträgt, steigt dieser bei einem Hebesatz von 435 % deutlich auf 51,39 % an.

Tabelle 3: Relative Gewerbesteuerbelastung von Kapitalgesellschaften

Beschäftigten-Größenklasse	vor 2008			2008 bis 2009			ab 2010		
	360 %	400 %	435 %	360 %	400 %	435 %	360 %	400 %	435 %
Wirtschaftskraft 1									
20 - 49	42,30	44,87	46,94	45,51	48,09	50,16	45,46	48,04	50,11
50 - 99	42,46	45,03	47,10	46,48	49,05	51,10	46,39	48,96	51,02
100 - 249	42,74	45,31	47,37	47,96	50,49	52,51	47,79	50,33	52,36
250 - 499	42,18	44,76	46,83	47,73	50,28	52,32	47,59	50,14	52,19
ab 500	42,61	45,17	47,22	48,54	51,05	53,06	48,46	50,98	52,99
Alle	42,46	45,03	47,10	46,88	49,44	51,48	46,78	49,34	51,39
Wirtschaftskraft 0,9									
20 - 49	42,42	44,99	47,06	45,59	48,18	50,24	45,48	48,07	50,14
50 - 99	42,81	45,37	47,43	46,75	49,32	51,37	46,54	49,11	51,17
100 - 249	43,72	46,25	48,30	49,43	51,91	53,88	49,27	51,75	53,77
250 - 499	43,03	45,59	47,65	49,10	51,59	53,58	49,02	51,51	53,50
ab 500	43,30	45,87	47,93	49,93	52,24	54,37	49,86	52,33	54,30
Alle	42,96	45,52	47,59	47,56	50,10	52,12	47,42	49,96	51,99

Die relative Bedeutung der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerlast der Kapitalgesellschaft erhöht sich durch die Unternehmensteuerreform 2008 im Durchschnitt um 4 Prozentpunkte für Unternehmen mit bis zu 49 Beschäftigten und um fast 6 Prozentpunkte für Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz bewirkt lediglich eine moderate Verringerung der relativen Bedeutung der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerlast der Kapitalgesellschaft um durchschnittlich 0,1 Prozentpunkte. Innerhalb der verschiedenen Beschäftigtengrößenklassen ist die Entlastung dabei sehr unterschiedlich. Während Unternehmen mit bis zu 49 Beschäftigten nur um 0,05 Prozentpunkte entlastet werden, beträgt die Entlastung bei Kapitalgesellschaften mit 100 bis 249 Beschäftigten bis zu 0,17 Prozentpunkte. Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten werden hingegen um 0,08 Prozentpunkte entlastet. Das gilt auch für das Szenario der Wirtschaftskrise. Die Bedeutung der Gewerbesteuer nimmt sogar in der Krise zu, da in ertragsschwächeren Jahren die ertragsunabhängigen Faktoren bei der Ermittlung des Gewerbeertrags an Bedeutung gewinnen.

Insgesamt sind beschäftigungsstarke Unternehmen steuerlich höher belastet als Unternehmen mit weniger Beschäftigten. Die bestehende Varianz zwischen den Größenklassen zeigt, dass auch die Besteuerung von Kapitalgesellschaften nicht proportional ist. Zwar gab es auch vor der Steuerreform bereits Abweichungen von einer streng proportionalen Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Durch die modifizierten Hinzurechnungsbestimmungen sowie die Einführung eines Hinzurechnungsfreibetrags und des Hinzurechnungsfaktors kann man nunmehr sogar von einem in den Größenklassen leicht progressiven Steuertarif auch für Kapitalgesellschaften sprechen.

4.3.2 Personengesellschaften

Auf Grund des progressiv verlaufenden Einkommensteuertarifs kann für Personengesellschaften kein neutrales Aufteilungsverhältnis der Gesamtsteuerlast auf Einkommen- und Gewerbesteuer bestimmt werden. Abbildung 4 zeigt den Verlauf der relativen Gewerbesteuerbelastung bei einem Hebesatz von 400 %. Die relative Gewerbesteuerbelastung variiert stark und beträgt für die überwiegende Zahl der Unternehmen weniger als 40 %, liegt damit also deutlich unter der Bedeutung für die Kapitalgesellschaften.

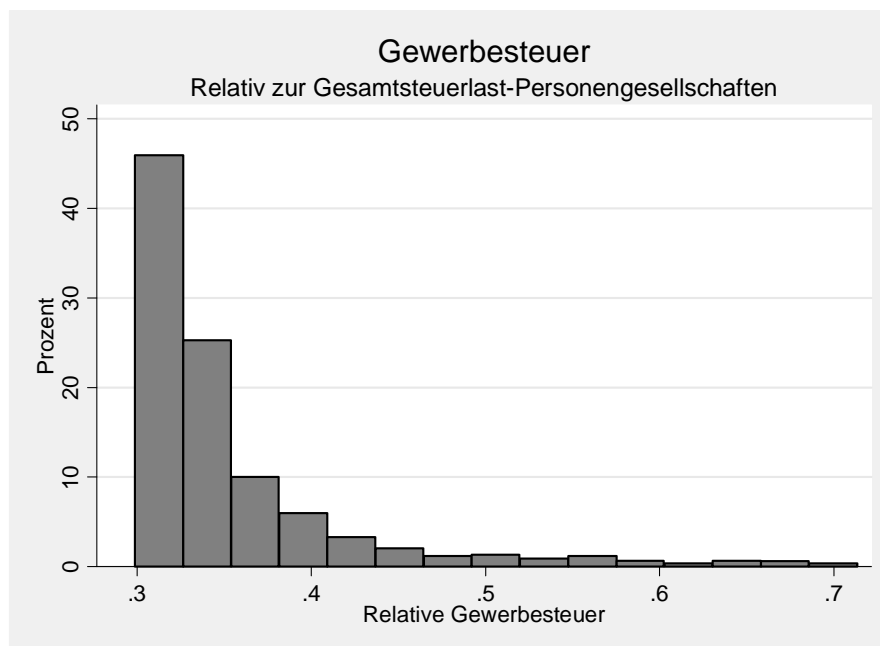
Abbildung 4: Relativer Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerlast ab 2010

Tabelle 4 zeigt, dass die Reform der Gewerbesteuer für die Personengesellschaften anders als bei den Kapitalgesellschaften einen eher geringen Einfluss auf die relative Bedeutung der Gewerbesteuer hat. Der Anteil der Gewerbesteuer an der Gesamtsteuerbelastung hat sich durch die Reform nur um etwa einen Prozentpunkt verringert. Dies gilt unabhängig von dem anzuwendenden Hebesatz. Auch die Varianz über die Größenklassen ist nicht sehr groß. Belief sich der relative Anteil der Gewerbesteuerbelastung vor der Gesetzesänderung bei einem Hebesatz von 360 % auf 36,81 %, verringert er sich ab 2010 auf 35,11 %. Bei einem Hebesatz von 435 % reduziert er sich von 41,23 % auf 39,81 %. Die relative Gewerbesteuerbelastung bei Personengesellschaften hat trotz der geänderten Hinzurechnungsbestimmungen seit der Unternehmensteuerreform 2008 abgenommen. Die Erhöhung des Anrechnungsfaktors hat somit im Durchschnitt die Abschaffung des Staffeltarifs sowie die Streichung des Betriebsausgabenabzugs überkompensiert. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat diesen Effekt noch weiter verstärkt. Insgesamt zeigt sich, dass je höher der progressive Einkommensteuersatz ist, desto niedriger ist die Relation von Gesamtsteuerbelastung zur Gewerbesteuer. Da beschäftigungsstarke Unternehmen im Durchschnitt einen höheren Gewinn ausweisen, der eine höhere Ertragsteuerbelastung nach sich zieht, ist es nur konsequent, dass die relative Gewerbesteuerlast mit der Erhöhung der Zahl der Beschäftigten sinkt.

Der Anstieg der relativen Gewerbesteuerbelastung in der Krise ist ein Hinweis darauf, dass die Unternehmen nunmehr geringere Gewinne ausweisen. Und so steigt in der

Krise auch der Anteil der Unternehmen, bei denen die Gewerbesteuer die einzige Ertragsteuerlast darstellt.

Tabelle 4: Relative Gewerbesteuerbelastung bei Personengesellschaften in von Hundert

Beschäftigten- Größen- klasse	vor 2008			2008 bis 2009			ab 2010		
	360 %	400 %	435 %	360 %	400 %	435 %	360 %	400 %	435 %
Wirtschaftskraft 1									
20 - 49	36,79	39,25	41,25	35,63	38,67	40,55	35,59	38,64	40,51
50 - 99	37,75	40,21	42,22	35,89	38,80	40,61	35,72	38,63	40,44
100 - 249	37,01	39,46	41,45	35,47	38,28	40,06	35,30	38,10	39,88
250 - 499	35,32	37,75	39,73	33,38	36,17	37,96	33,27	36,06	37,85
ab 500	35,77	37,98	39,93	34,12	36,83	38,59	34,01	36,74	38,47
Alle	36,81	39,24	41,23	35,24	38,12	39,93	35,11	38,00	39,81
Wirtschaftskraft 0,9									
20 - 49	38,49	40,94	42,93	38,86	41,87	43,66	38,71	41,72	43,52
50 - 99	38,96	41,40	43,37	37,50	40,41	42,19	37,39	40,30	42,09
100 - 249	37,52	39,96	41,95	37,30	40,11	41,87	36,96	39,78	41,54
250 - 499	35,81	38,26	39,97	35,40	38,20	40,26	35,27	38,05	39,82
ab 500	37,26	39,65	42,95	38,54	41,26	41,60	38,39	41,10	42,80
Alle	37,96	40,40	42,38	37,71	40,60	42,37	37,53	40,41	42,19

4.4 Auswirkungen auf die Gesamtsteuerbelastung

Die vorherige Analyse verdeutlicht, dass durch die Reform der progressive Tarifverlauf bei Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Personenunternehmen nicht wesentlich verändert wird. Ihre durchschnittliche Belastung ist über alle Beschäftigten-Größenklassen relativ konstant. Bei Kapitalgesellschaften werden die Variation der Hinzurechnungsvorschriften sowie die Streichung des Betriebsausgabenabzugs durch die Absenkung der Steuermesszahl und des Körperschaftsteuersatzes im Durchschnitt weit überkompensiert. Wie sich die Vielzahl der gegenläufigen Maßnahmen auf die Gesamtsteuerbelastung von Personen- bzw. Kapitalgesellschaften nach Größenklassen auswirkt, ist in Tabelle 5 dargestellt.

Die von der Politik angekündigte Gesamtsteuerbelastung von 29,83 % für Kapitalgesellschaften wird unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsvorschriften im Durchschnitt nur bei einem Hebesatz von 360 % realisiert und nicht, wie vom Gesetzgeber avisiert, bei einem Hebesatz von 400 %. Die höchste durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung wurde den vorliegenden Simulationen bei Kapitalgesellschaften in den Jahren 2008 bis 2009 bei einer Wirtschaftskraft von 1 in und einem Hebesatz von 435 % mit 34,24 % erreicht. Infolge des Wachstumförderungsgesetzes verringert sie die Gesamtsteuerbelastung ab 2010 moderat um 0,16 Prozentpunkte. Insgesamt, ist durch die in

2008 und 2010 umgesetzten Reformen die Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaften gegenüber der Situation bis zum 31.12.2007 nur für Unternehmen mit bis zu 500 Beschäftigten erheblich verbessert worden, während sie für die beschäftigungsstarken Unternehmen nahezu konstant geblieben ist.

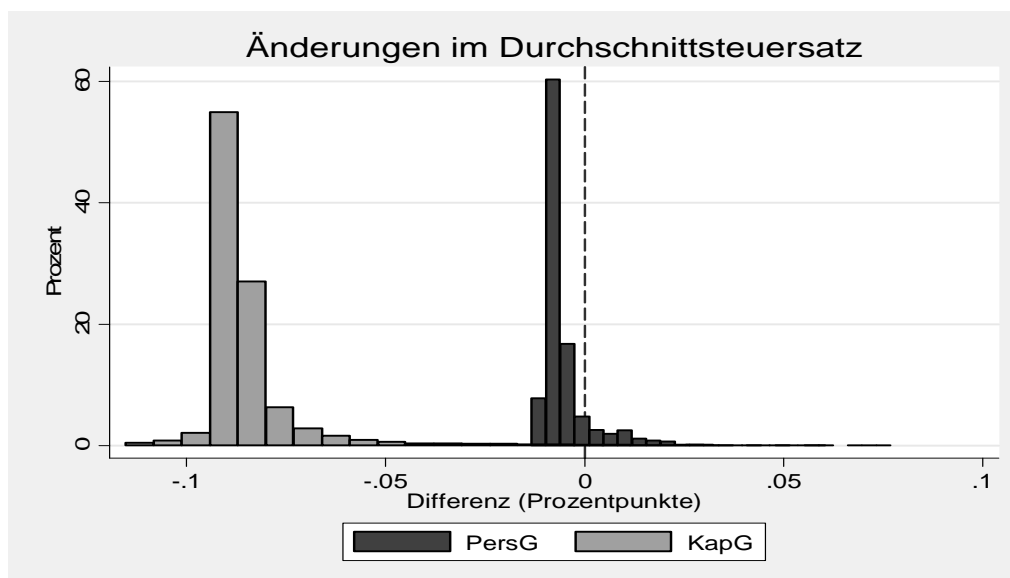
Tabelle 5: Gesamtsteuersatz in Prozent

Beschäftigten-Größenklasse	vor 2008			2008 bis 2009			ab 2010		
	360 %	400 %	435 %	360 %	400 %	435 %	360 %	400 %	435 %
Kapitalgesellschaften									
Wirtschaftskraft 1									
20 - 49	38,40	39,52	40,46	28,95	30,40	31,68	28,91	30,36	31,63
50 - 99	38,66	39,80	40,76	30,09	31,68	33,07	29,99	31,56	32,94
100 - 249	38,87	40,03	41,01	31,29	33,01	34,51	31,17	32,87	34,36
250 - 499	39,36	40,56	41,58	33,92	35,93	37,69	33,72	35,71	37,45
ab 500	38,84	39,99	40,97	36,16	38,41	40,39	35,71	37,92	39,85
Alle	38,73	39,87	40,84	31,06	32,76	34,24	30,93	32,61	34,08
Wirtschaftskraft 0,9									
20 - 49	38,34	39,45	40,39	29,09	30,56	31,85	29,03	30,50	31,79
50 - 99	38,43	39,55	40,49	29,87	31,43	32,80	29,77	31,32	32,68
100 - 249	38,87	40,02	41,00	32,91	34,81	36,47	32,63	34,49	36,13
250 - 499	38,84	40,00	40,97	31,87	33,65	35,21	31,71	33,48	35,02
ab 500	40,20	41,18	42,57	38,11	40,58	42,75	37,73	40,17	42,30
Alle	38,71	39,85	40,82	31,30	33,02	34,52	31,14	32,84	34,33
Personengesellschaften									
Wirtschaftskraft 1									
20 - 49	33,12	33,82	34,43	33,09	33,68	34,74	33,12	33,70	34,76
50 - 99	37,44	38,24	38,92	38,46	39,26	40,56	38,43	39,22	40,52
100 - 249	41,37	42,22	42,96	41,35	42,11	43,43	41,30	42,06	43,37
250 - 499	44,47	45,37	46,14	44,01	44,77	46,12	44,01	44,76	46,11
ab 500	45,95	46,76	47,55	47,38	48,42	50,03	47,23	48,25	49,84
Alle	38,92	39,72	40,41	39,26	40,01	41,28	39,23	39,97	41,24
Wirtschaftskraft 0,9									
20 - 49	29,77	30,41	30,92	30,16	30,75	31,77	30,13	30,72	31,74
50 - 99	35,01	35,46	36,10	34,71	35,69	36,85	34,98	35,66	36,18
100 - 249	40,01	40,86	41,58	40,60	41,42	42,77	40,50	41,31	42,65
250 - 499	43,78	44,68	45,44	44,01	44,86	46,30	43,95	44,79	46,21
ab 500	45,49	46,41	47,19	44,99	45,81	47,27	44,98	45,80	47,24
Alle	36,36	37,13	37,79	36,69	37,41	38,63	36,65	37,36	38,57

Je kleiner die Kapitalgesellschaft, desto stärker ist die aus der Reform resultierende Entlastung. Unternehmen mit bis zu 49 Beschäftigten und einem Hebesatz von 360 % können ab 2010 im Durchschnitt mit einer Entlastung von 9,49 % gegenüber der Situation bis zum 31.12.2007 rechnen. Die Entlastung verringert sich in der Beschäftigtenklasse bis zu 500 Arbeitnehmern und einem anzuwendenden Hebesatz von 435 % auf 4,13 %. Ab 500 Beschäftigte beläuft sich die Entlastung auf eine Spannbreite von 3,13 % bei

einem Hebesatz von 360 % und 1,12 %, wenn der Hebesatz 435 % beträgt. Abbildung 5 zeigt die Änderungen im durchschnittlichen Steuersatz.

Abbildung 5: Änderungen im durchschnittlichen Steuersatz



Insbesondere in der Krise unterliegen die beschäftigungsstarken Kapitalgesellschaften auch nach Umsetzung des Wachstumförderungsgesetzes einer weit über dem Durchschnitt liegenden Gesamtsteuerbelastung. Das war vor der Reform 2008 deutlich weniger ausgeprägt. Mit der Anzahl der Beschäftigten steigt für die Kapitalgesellschaften der Durchschnittsteuersatz. Die Unternehmensteuerreform führt somit zu einer progressiven Steuerbelastung in den Größenklassen, die es vor der Reform so nicht gab und die auch durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz nicht beseitigt worden ist.

Für Personengesellschaften mit bis zu 499 Beschäftigten ergeben sich hingegen keine gravierenden Änderungen, jedoch existieren auch hier Unterschiede zwischen den Größenklassen. Personengesellschaften in der Beschäftigtengrößenklasse 50 - 99 werden im Jahr 2010 bei einem Gewerbesteuerhebesatz bis zu 400 % um ca. 1 Prozentpunkt und bei einem Hebesatz von 435% um 1,6 Prozentpunkte höher belastet verglichen mit der Rechtslage bis zum 31.12.2007. Demgegenüber verzeichnen Personengesellschaften in der Beschäftigtengrößenklasse 250 - 499 eine geringfügige Entlastung. Personengesellschaften ab 500 Beschäftigten werden hingegen um bis zu 2,29 Prozentpunkte höher belastet.

Verglichen mit den Kapitalgesellschaften fällt die Gesamtsteuerbelastung insbesondere bei den beschäftigungsstarken Personengesellschaften höher aus, woraus natürlich nicht abgeleitet werden kann, dass Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesell-

schaften verstärkt zur Ertragsbesteuerung herangezogen werden. Bei der Analyse ist die Einkommensteuerbelastung des Gesellschafters der Kapitalgesellschaft nicht berücksichtigt worden. Außerdem müsste für die Durchführung eines Rechtsformvergleichs auch die Thesaurierungsbegünstigung in die Analyse einbezogen werden.

4.5 Substanzbesteuerung

Von verschiedenen Autoren⁵¹ wurde im Vorfeld der Reform die Befürchtung geäußert, dass das Ziel einer verstärkten Einbeziehung ertragsunabhängiger Komponenten mit einer verstärkten Substanzbesteuerung einhergehen würde. Substanzbesteuerung ist dann gegeben, wenn die laufenden Gewinne nicht ausreichen, um die darauf ruhende Steuerlast zu begleichen. Dies ist dann der Fall, wenn die Steuerlast höher ist als der Gewinn oder aber sogar Steuern gezahlt werden müssen, obwohl Verluste realisiert wurden. Bereits die bisherigen Hinzurechnungsvorschriften führten dazu, dass Unternehmen trotz eines Verlustes bzw. einer ausgeglichenen Bilanz einen positiven Steuermessbetrag auswiesen.⁵² Die im Vorfeld der Unternehmensteuerreform 2008 geäußerten Befürchtungen bestätigen sich für die beschäftigungsstarken Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes, wie Tabelle 6 zeigt. Betrachtet man alle Unternehmen im Datensatz, reichte schon vor der Reform bei einem Hebesatz von 360 % im Durchschnitt bei 0,9 % der Kapitalgesellschaften und bei 0,67 % der Personengesellschaft der Gewinn nicht aus, um die Gewerbesteuer hieraus zahlen zu können. Nunmehr sind 1,49 % der Kapitalgesellschaften und 1,53 % der Personengesellschaften von einer Substanzbesteuerung betroffen.

Während das Risiko der Substanzbesteuerung bis Ende 2007 weder deutlich von der Beschäftigten-Größenklasse noch vom anzuwendenden Hebesatz abhing, hat sich dies seit der Reform gravierend verändert. Die Gesamtsteuerbelastung ist bei Kapitalgesellschaften mit bis zu 49 Beschäftigten relativ konstant geblieben; bei den Personengesellschaften erhöht sich die Zahl der substanzbesteuerten Unternehmen dieser Größenklasse jedoch von 0,84 % auf 1,47 %. Bei Unternehmen mit bis zu 100 Beschäftigten erhöht sich der Anteil der betroffenen Kapitalgesellschaften von 0,88 % auf 1,14 % und bei Personengesellschaften steigt der Anteil von 0,7 % auf 1,17 %. Unabhängig von der Rechtsform, ist das Risiko der Substanzbesteuerung durch die Reform am deutlichsten in der Beschäftigten-Größenklasse 250 - 499 gestiegen. Bei einer Wirtschaftskraft von 1

⁵¹ Vgl. u.a. Hey (2007, 1307).

⁵² Vgl. BT-Drs. 16/12637, 5.

unterliegen 2,67mal so viele Kapital- und bis zu 4,5mal so viele Personengesellschaften durch die Reform der Substanzbesteuerung. Dies lässt darauf schließen, dass insbesondere in dieser Größenklasse der ertragsteuerpflichtige Gewinn stark von dem gewerbesteuerpflichtigen abweicht, d.h. die Unternehmen im Verhältnis zum Gewinn hohe Zahlungen zu leisten haben, die den Hinzurechnungsbestimmungen unterliegen.

Tabelle 6: Substanzbesteuerung

Beschäftigten-Größenklasse	Kapitalgesellschaft						Personengesellschaft					
	Beobachtungen in v.H. der Größenklasse						Beobachtungen in v.H. der Größenklasse					
	vor 2008			ab 2010			vor 2008			ab 2010		
	360%	400%	435%	360%	400%	435%	360%	400%	435%	360%	400%	435%
Wirtschaftskraft 1												
20 – 49	0,77	0,77	0,77	0,80	0,80	0,80	0,84	0,84	0,84	1,47	1,47	1,47
50 – 99	0,88	0,88	0,88	1,14	1,19	1,28	0,70	0,70	0,70	1,17	1,17	1,17
100 - 249	1,09	1,09	1,09	2,14	2,14	2,23	0,50	0,50	0,50	1,58	1,58	1,58
250 - 499	0,59	0,59	0,59	1,58	1,58	1,58	0,33	0,33	0,33	1,49	1,49	1,49
ab 500	1,25	1,25	1,25	2,81	2,91	2,91	0,94	1,13	1,13	2,44	2,63	2,81
Alle	0,90	0,90	0,90	1,49	1,52	1,56	0,67	0,69	0,69	1,53	1,55	1,57
Wirtschaftskraft 0,9												
20 – 49	0,49	0,49	0,49	0,42	0,42	0,42	0,77	0,77	0,77	1,19	1,19	1,19
50 – 99	0,66	0,66	0,66	0,70	0,75	0,75	0,16	0,16	0,16	0,39	0,39	0,39
100 - 249	1,14	1,14	1,14	2,05	2,14	2,19	0,29	0,29	0,29	1,29	1,29	1,29
250 - 499	0,69	0,69	0,69	1,97	2,17	2,17	0,17	0,17	0,17	1,49	1,49	1,49
ab 500	0,62	0,62	0,62	2,19	2,19	2,19	1,13	1,13	1,13	3,00	3,00	3,00
Alle	0,72	0,72	0,72	1,23	1,28	1,29	0,46	0,46	0,46	1,24	1,24	1,24

Das Problem der steigenden Substanzbesteuerung wird in der Wirtschaftskrise durch die Steuerreformen verschärft. Im Durchschnitt liegt die Gefahr der Substanzbesteuerung bei Kapitalgesellschaft 1,7 bis 1,79mal und bei Personengesellschaften 2,69mal so hoch wie vor der Umsetzung der Unternehmensteuerreform 2008. Lediglich für Kapitalgesellschaften mit 20 - 49 Beschäftigten verringert sich die Gefahr der Substanzbesteuerung minimal. Besonders stark betroffen sind Personengesellschaften in der Beschäftigten-Größenklasse 250 - 499. Durch die Umsetzung der Reformen unterliegen hier 9mal so viele Unternehmen der Substanzbesteuerung. Die Situation verschärft sich zusätzlich dadurch, dass die auch in Verlustjahren zu leistende Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe mehr darstellt und somit nicht mehr die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerzahlung der Folgejahre reduziert.

Die trifft auch für Unternehmen zu, die nicht der Substanzbesteuerung unterliegen. Durch das höhere Hinzurechnungsvolumen verringert sich in Verlustjahren das gewerbesteuerliche Verlustvortragspotential. Unternehmen werden somit in Gewinnjahren

bereits zu Gewerbesteuerzahlungen herangezogen werden, während auf Ebene des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerrechts noch eine Verlustverrechnung vorzunehmen ist.

4.6 Auswirkungen auf das kommunale Steueraufkommen

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 verfolgte der Gesetzgeber das Ziel, die Gewerbesteuereinnahmen zu stabilisieren, deren Konjunkturreagibilität sowie die Abhängigkeit der Kommunen von einigen Großunternehmen zu verringern.⁵³ In der durchgeführten Analyse gelangen wir zu dem Ergebnis, dass die Einbeziehung von Eigenkapitalsubstraten in die Hinzurechnungsvorschriften tatsächlich dazu führen, dass das Hinzurechnungsvolumen zunimmt. Somit weichen die ertrag- und gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage in einem größeren Maße voneinander ab als vor der Reform. Der eingeführte Hinzurechnungsfreibetrag sowie der Anrechnungsfaktor bewirken unter Anwendung der reduzierten Steuermesszahl jedoch, dass die Kommunen im Durchschnitt insgesamt weniger Gewerbesteueraufkommen von Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes generieren können. Tabelle 7 fasst die Ergebnisse bezogen auf die Rechtslage ab 2010 zusammen. Während sich das Hinzurechnungsvolumen im Durchschnitt um 3,58 % des Gewinns bei Kapitalgesellschaften und um 3,3 % des Gewinns bei Personengesellschaften erhöht, verringert sich die Differenz zwischen den effektiven Gewerbesteuerbelastungen, $\Delta = \frac{m_{alt} \cdot h}{1 + m_{alt} \cdot h} - m \cdot h$, bei einem Hebesatz von 360 % um 2,65 %

Prozentpunkte.

Die Differenz variiert nur unwesentlich, wenn höhere Hebesätze unterstellt werden und beträgt 2,67 %, wenn der Hebesatz auf 400 % steigt und 2,64 % bei einem Hebesatz von 435 %. Die sich aus den geänderten Hinzurechnungsvorschriften ergebende Erhöhung des Hinzurechnungsvolumens reicht jedoch nicht aus, um die aus den Gegenfinanzierungsmaßnahmen resultierenden Entlastungen zu kompensieren, wie Tabelle 7 zu entnehmen ist.

⁵³ Vgl. BT-Drs. 220/07, 52.

Tabelle 7: Veränderung des Hinzurechnungsbetrags und der Gewerbesteuer

Beschäftigten-Größenklasse	Kapitalgesellschaften				Personengesellschaften			
	Ø Differenz Hinzurechnungen	Differenz Gewerbesteuer			Ø Differenz Hinzurechnungen	Differenz Gewerbesteuer		
		360 %	400 %	435 %		360 %	400 %	435 %
Wirtschaftskraft 1								
20 – 49	2.234	-11.528	- 11.557	- 11.415	1.098	- 10.267	- 10.097	- 9.771
50 – 99	11.585	- 25.977	- 25.991	- 25.617	10.703	- 20.550	- 20.342	- 19.825
100 – 249	49.045	- 51.515	- 51.288	- 50.288	46.138	- 46.075	- 45.605	- 44.441
250 – 499	125.528	- 120.110	- 119.425	- 116.935	121.742	- 101.780	- 100.862	- 98.411
ab 500	481.264	-254.260	- 50.349	-242.593	361.141	- 210.363	- 207.370	- 201.198
Alle	78.495	- 61.417	- 60.897	- 59.453	66.009	-52.235	- 52.603	- 51.166
Wirtschaftskraft 0,9								
20 – 49	2.234	- 6.033	- 6.046	- 5.969	1.098	- 5.349	- 5.235	- 5.039
50 – 99	11.585	- 13.981	- 13.985	- 13.779	10.703	- 10.344	- 10.221	- 9.941
100 – 249	49.045	- 25.323	- 25.187	- 24.671	46.138	- 21.526	- 21.255	- 20.659
250 – 499	125.528	- 57.713	- 57.314	- 56.047	121.742	- 47.368	- 46.731	- 45.379
ab 500	481.264	- 95.764	- 94.450	- 91.390	361.141	- 67.094	- 65.371	- 62.627
Alle	78.495	- 27.433	- 27.227	- 26.608	66.009	- 22.005	- 21.623	- 20.907

Der Vergleich der Beschäftigten-Größenklassen zeigt, dass die Gewerbesteuerentlastung im Verhältnis zum Gewinn bei der Beschäftigten-Größenklasse 20 - 49 und einem Hebesatz von 400 % im Durchschnitt 3,13 % beträgt, während sich die Belastung bei den beschäftigungsstarken Kapitalgesellschaften um 2,53 % des Gewinns verringert. Bei Personengesellschaften variiert die durchschnittliche Entlastung zwischen 2,28 % und 2,59 % des Gewinns. In der Wirtschaftskrise realisieren die Unternehmen im Durchschnitt eine stärkere Minderung der Gewerbesteuer. In der Beschäftigten-Größenklasse 20 - 49 werden Kapitalgesellschaften bei einem Hebesatz von 400 % um 10,76 % des Gewinns entlastet und um 22,5 % bei bis zu 499 Beschäftigten. Bei den Personengesellschaften variiert die Entlastung deutlich stärker. Sie steigt von 4,08 % bei den kleinen Unternehmen auf 38,06 % des Gewinns in der Beschäftigten-Größenklasse bis 499. Insgesamt unterliegt das Verarbeitende Gewerbe durch die Reform einer geringeren Gewerbesteuerbelastung. Anstelle des mit der Reform verbundenen Ziels, die Ansässigkeitskommunen finanziell besser und konjunkturunabhängiger auszustatten, generieren die Kommunen ceteris paribus nunmehr ein niedrigeres Gewerbesteueraufkommen. Die Analyse bestätigt somit die Ergebnisse von *Broer* und *Finke/Heckemeyer/Reister/Spengel*.

5 Fazit und Ausblick

Die Analyse der Kostenstrukturerhebung des Verarbeitenden Gewerbes zeigt, dass die mit der Unternehmensteuerreform 2008 gesetzten Ziele nicht realisiert werden. Das Ziel, die Gesamtsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften auf 29,83 % abzusenken, ist nicht erreicht. Die Hinzurechnungsmodifikationen haben zur Folge, dass selbst bei einem Hebesatz von 360 % die Kapitalgesellschaften im Durchschnitt eine Belastung von über 30 % zu tragen haben. Dennoch sinkt die Gesamtsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften im Vergleich zur vorherigen Situation. Mit der Anzahl der Beschäftigten des Unternehmens steigt jedoch die Steuerbelastung, was darauf schließen lässt, dass der neu eingeführte Hinzurechnungsfreibetrag sowie der Hinzurechnungsfaktor erwartungsgemäß eher eine Entlastung kleinerer Unternehmen bewirkt. Die bestehende Varianz zwischen den Größenklassen lässt nicht mehr auf eine proportionale, sondern vielmehr auf eine, in Abhängigkeit von der Beschäftigtengrößenklasse gestaffelte, progressive Besteuerung der Kapitalgesellschaften schließen. Für die Personengesellschaften ergeben sich hingegen keine deutlichen Veränderungen. Von der Erhöhung des neutralen Hebesatzes profitieren Personenunternehmen in Kommunen mit einem Hebesatz, der unter dem anrechnungsneutralen liegt. Insgesamt hat die Unternehmensteuerreform für die Personengesellschaften jedoch keine große Veränderung der Gesamtsteuerbelastung bewirkt.

In Folge der geänderten Hinzurechnungsbestimmungen wächst die Gefahr der Substanzbesteuerung. Auch hier sind die beschäftigungsstärkeren Unternehmen stärker betroffen als diejenigen mit weniger Beschäftigten. Dies gilt vor allen Dingen für das Szenario der Wirtschaftskrise. In der Wirtschaftskrise steigt das Risiko der Substanzbesteuerung durch die neuen Regelungen. Damit ist die kommunale Steuer durch die Steuerreform in einem weit stärkeren Maße als bisher allokatonsineffizient.

Die mit der Reform angestrebte Erhöhung und Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens tritt nicht ein. Vielmehr bewirkt die Vielzahl an Be- und Entlastungsmaßnahmen, dass die Kommunen im Durchschnitt mit weniger Gewerbesteueraufkommen rechnen müssen. Bei einer Wirtschaftslage - wie in 2006 - gewinnen Kommunen mit beschäftigungsstarken Unternehmen; sie verlieren überproportional in der Krise. Die Abhängigkeit der Kommune von einigen Großbetrieben wird mit der Reform somit nicht reduziert.

Literaturverzeichnis

- Bach, Stefan; Buslei, Hermann; Dwenger, Nadja; Fossen, Frank* (2007): Aufkommens- und Verteilungseffekte der Unternehmensteuerreform 2008. Eine Analyse mit dem Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax. In: Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, 76. Jg., 2, 74-85.
- Bach, Stefan; Dwenger, Nadja* (2007): Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen. In: DIW Wochenbericht, 74. Jg., 5, 57-65.
- Bergemann, Achim; Markl, Richard; Althof, Michael* (2007): Die Gewerbesteuer im Lichte des Regierungsentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008 - Die Auswirkungen der geplanten Änderungen für die Praxis. In: Deutsches Steuerrecht, 45. Jg. 16, 693-700.
- Bundesministerium der Finanzen* (2003): Inhaltsverzeichnis der Anlagen zum Berechnungsmodell zur Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens in den Jahren 2005 bis 2008. Stand: 27. Januar 2003, Anlage 6.1.
- Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI); Verband der Chemischen Industrie e.V. (VCI)* (2001): Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer. Frankfurt am Main und Berlin.
- Bundesverband der kommunalen Spitzenverbände* (2003): Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer. Mitteilung vom 28. Februar 2003, Köln.
- Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmer (BDL)* (2009): Jahresbericht 2008/2009, Berlin.
- Broer, Michael* (2008): Gewerbesteuerreform 2008 - Belastungswirkungen bei Unternehmen und Gemeinden. In: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 57. Jg., 1, 3-17.
- Clausing, Kimberly A.* (2003): Tax-Motivated Transfer Pricing and US Intrafirm Trade Prices. In: Journal of Public Economic, 87. Jg., 9-10, 2207-2223.
- Deutscher Bundesrat* (2007): Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008. 30.03.2007. BR-Drs. 220/07.
- Deutscher Bundestag* (2009): Kommunale Steuerauffälle als Folge der gewerbesteuerlichen Organschaft. 16/13762.
- Deutscher Bundestag* (2009): Unternehmensbesteuerung in der Rezession. 16/12637.
- Deutscher Bundestag* (2009): Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009). 16/10189.
- Deutscher Bundestag* (2008): Maßnahmen zur Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens und ihre kassenmäßigen Auswirkungen. 16/8864.
- Deutscher Bundestag* (2007): Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008). 16/7036.
- Deutscher Bundestag* (2006): Reform der Gewerbesteuer. 16/2295.
- Döring, Thomas; Hansjürgens, Bernd* (2003): Gemeindefinanzreform – sind grundlegende Änderungen zu erwarten? In: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 52. Jg., 3, 320-331.
- Finke, Katharina; Heckemeyer, Jost H.; Reister, Timo; Spengel, Christoph* (2010): Impact of Tax Rate Cut Cum Base Broadening Reforms on Heterogeneous Firms - Learning from the German Tax Reform 2008, Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper 10/05.
- Grubert, Harry* (1998): Taxes and the Division of Foreign Operating Income Among Royalties, Interest, Dividends and Retained Earnings. In: Journal of Public Economics, 68. Jg., 2, 269-290.
- Heckemeyer, Jost H.; Spengel, Christoph* (2008): Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationalen Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik. In: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 9. Jg., 37-61.

- Herzig, Norbert; Lochmann, Uwe* (2007): Unternehmensteuerreform 2008 - Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer -. In: *Der Betrieb*, 60. Jg., 19, 1037-1044.
- Hey, Johanna* (2007): Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008. In: *Betriebs-Berater*, 63. Jg., 18, 1303-1309.
- Hey, Johanna* (2003): Reformoptionen der Gemeindefinanzen. In: *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik*, 52. Jg., 3, 332-343.
- Hofmeister, Ferdinand* (2009): Gewerbesteuer. In: *Blümlich*, 102. Auflage, www.beck-online.de.
- Junkernheinrich, Martin* (2003): Was wird aus der Gewerbesteuer? – Über den schwierigen Weg zu einer Gemeindefinanzreform. In: *ifo Schnelldienst* 9/2003, 56. Jg., 3-7.
- Junkernheinrich, Martin* (2003a): Reform des Gemeindefinanzsystems: Mission Impossible? In: *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 72. Jg., 423-443.
- Kavcic, Claudia; Vogel, Andrea* (2008): Der tatsächliche Verlauf des Unternehmenssteuertarifs nach der Unternehmensteuerreform 2008 - Wird das Ziel der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Unternehmenssteuerrechts durch die Unternehmensteuerreform 2008 erreicht? In: *Deutsches-Steuerrecht*, 45. Jg., 12, 573-578.
- Kohlhaas, Karl-Friedrich* (2009): Erhöhen alle Miet- und Pachtzinsen den Gewerbebeitrag? In: *Finanz-Rundschau*, 8, 381-386.
- Lindauer, Jürgen; Westphal, Arabella* (2009): JStG 2009: Änderungen bei inländischen Vermietungseinkünften durch ausländische Kapitalgesellschaften. In: *Betriebs-Berater*, 64. Jg., 420-424.
- Maiterth, Ralf* (2003): Beurteilung unterschiedlicher Reformvorschläge für die Gewerbesteuer aus betriebswirtschaftlicher Sicht. In: *DBW*, 63. Jg., 5, 479-496.
- Prinz, Ulrich* (2009): Finanzierungsfreiheit im Steuerrecht - Plädoyer für einen wichtigen Systemgrundsatz. In: *Finanz-Rundschau*, 13, 593-599.
- Oberfinanzdirektion Münster* (2008): Steuerliche Behandlung von nach ausländischem Recht gegründeten grundstücksverwaltenden Körperschaften und von gewerblich geprägten Personengesellschaften mit ausländischen Körperschaften als Komplementär. 24.7.2008, S 1300 - 169 - St 45-32. In: *GmbH-Rundschau*, 18, 1007.
- Ramb, Fred; Weichenrieder, Alfons J.* (2005): Taxes and the Financial Structure of German Inward FDI. In: *Review of World Economics*, 141 Jg., 4, 670-692.
- Reister, Timo* (2009): Steuerwirkungsanalysen unter Verwendung von unternehmensbezogenen Mikrosimulationsmodellen, Wiesbaden.
- Reister, Timo; Spengel, Christoph; Heckemeyer, Jost H.; Finke, Katharina* (2009): ZEW Corporate Taxation Mikrosimulation Model (ZEW TaxCoMM), ZEW Mannheim, Discussion Paper No. 08-117.
- Sachverständigenrat* (2006): Widerstreitende Interessen - Ungenutzte Chancen. Jahresgutachten 2006/2007, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat* (2001): Für Stetigkeit - Gegen Aktionismus. Jahresgutachten 2001/02, Wiesbaden.
- Schneider, Kerstin; Wesselbaum-Neugebauer, Claudia* (2009): Innovation im Steuerrecht: Wie kann die Thesaurierungsbegünstigung eine annähernd belastungsneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gewährleisten? Bergische Universität Wuppertal - Schumpeter School of Business and Economics, Schumpeter Discussion Papers, 2010-002.
- Statistisches Bundesamt* (2009): Finanzen und Steuern. Gewerbesteuer 2004. Fachserie 14, Reihe 10.2, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2008): Kostenstrukturerhebung im Verarbeitenden Gewerbe, im Bergbau sowie in der Gewinnung von Steinen und Erden. Kostenstrukturerhebung. Wiesbaden.

Stiftung Marktwirtschaft (2006): Einfacher, gerechter, sozialer: Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung. Berlin.