

FDZ-Arbeitspapier
Nr.11

Markus Zwick



STATISTISCHE ÄMTER
DES BUNDES UND DER LÄNDER
FORSCHUNGSDATENZENTREN

Der Anteil der Freien
Berufe und der
Gewerbetreibenden an
der Gemeindefinanzierung

2006

FDZ-Arbeitspapier
Nr.11

Markus Zwick

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

Der Anteil der Freien
Berufe und der
Gewerbetreibenden an
der Gemeindefinanzierung

2006

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

Fachliche Informationen
zu dieser Veröffentlichung:

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

Erscheinungsfolge: unregelmäßig
Erschienen im September 2006

Informationen zum Datenangebot:

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

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

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

© Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2006
(im Auftrag der Herausbergemeinschaft)

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

Der Anteil der Freien Berufe und der Gewerbetreibenden an der Gemeindefinanzierung

Markus Zwick¹

„Gemeindefinanzreform“ ist ein Begriff, der einen starken politischen Konjunkturverlauf aufweist. Seit der Gründung der Bundesrepublik Deutschland streitet man in Politik und Wissenschaft über eine adäquate Finanzausstattung der Gemeinden. Hierbei sind die Steuereinnahmen, die allerdings deutlich unter 50 v. H. der kommunalen Einnahmen liegen, aufgrund ihrer Fühlbarkeit, und hier insbesondere die Gewerbesteuer, regelmäßig Anlass zur Auseinandersetzung. Mit der Gemeindefinanzreform 1970, der Abschaffung der Lohnsummensteuer 1980 und Gewerbesteuer 1998 hat die Gewerbesteuer, die zur Hälfte zu den kommunalen Steuereinnahmen beiträgt, immer stärker ihren Charakter einer Realsteuer verloren und ist heute eine Steuerquelle mit schmaler Bemessungsgrundlage und starker Konjunkturabhängigkeit. Ein weiterer Punkt der Kritik ist, dass diese kommunale Steuer nur für Gewerbetreibende erhoben wird. Nahezu sämtliche zurzeit diskutierten Reformmodelle sehen daher eine Ausweitung der kommunalen Steuerpflicht auf die Gruppe der Freien Berufe vor.²

Die folgenden Ausführungen sollen nicht, wie viele andere Arbeiten,³ die Breite der diskutierten Modelle für eine adäquate Ausgestaltung einer Gemeindefinanzreform diskutieren, sondern vorrangig den Beitrag der Freien Berufe, unter der heutigen Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts, zu den Gemeindefinanzern aufzeigen.⁴ Dies auch vor dem Hintergrund der kommunalen Finanzleistung der Einkommensteuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die diese Steuerlast aber mittlerweile nahezu vollständig bei der Einkommensteuer gelten machen können. Erst im zweiten Schritt wird betrachtet, in welcher Form sich die steuerliche Belastung der Gruppe der Freien Berufe bei einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf diese Gruppe ändert.⁵ Kapitel I beginnt mit einem Blick auf die Entwicklung und die heutige finanzielle Situation der Gemeinden. Im zweiten Kapitel werden die Daten und Modelle vorgestellt, die im dritten, empirischen Teil dieser Arbeit Grundlage der Ergebnisse sind.

¹ Dipl. Volkswirt Markus Zwick ist Leiter des Forschungsdatenzentrums des Statistischen Bundesamtes. Die vorliegende Arbeit entstand während eines Forschungsaufenthaltes am Forschungsinstitut Freie Berufe der Universität Lüneburg

² Freie Berufe werden in dieser Arbeit als Einkommensteuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gemäß § 18 EStG verstanden. Zur Entwicklung und Abgrenzung der ‚Freien Berufe‘ siehe z. B. Michalski, L. (1989)

³ vgl. zu dieser Diskussion neben vielen andern z. B. Döring, T; L.P. Feld (2005) sowie zur quantitativen Auswirkung verschiedener Modelle Zwick et al. (2003)

⁴ Streng genommen gibt es die Gruppe der ‚Freien Berufe‘ in der Einkommensteuer nur bedingt. Es handelt sich vielmehr um Einkommensteuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Diese können aber auch durchaus Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufweisen, was sie ebenfalls zu ‚Gewerbetreibenden‘ macht.

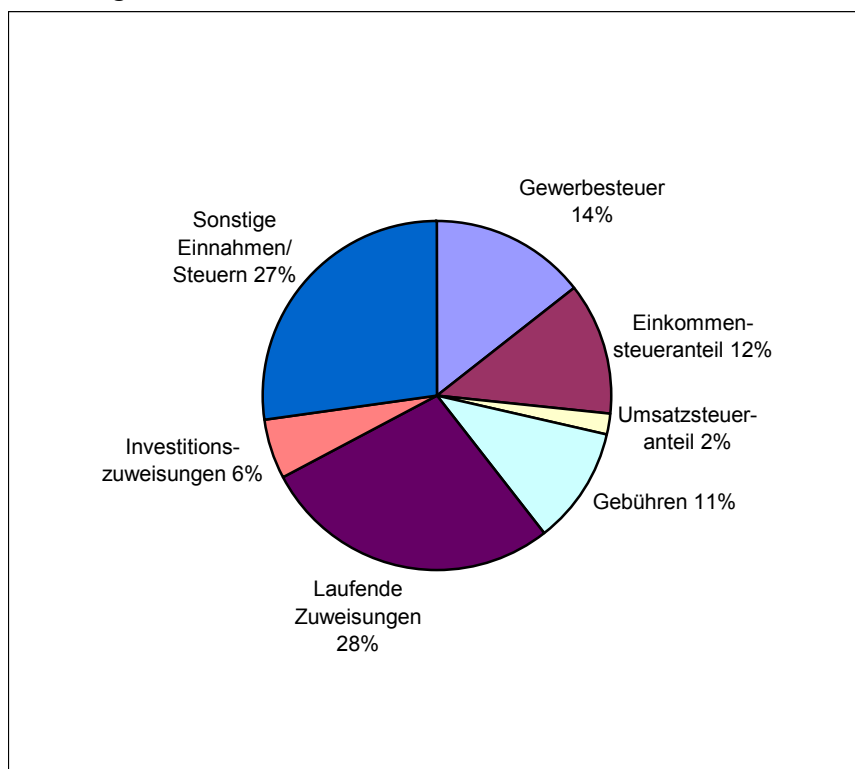
⁵ Sprachlich ist es nicht korrekt bei einer Ausweitung der Gewerbesteuer auf die Freien Berufe ebenfalls von einer Gewerbesteuer zu sprechen, da ja nicht Gewerbetreibende, sondern Angehörige der Freien Berufe nun zusätzlich von dieser Steuer betroffen sind. Ggf. wäre es sachgerechter von einer Gemeindefinanzsteuer zu sprechen. Dieser Begriff ist zum einen inhaltlich durch ein Regierungsmodell aus dem Jahre 2003 besetzt und zum anderen ebenfalls als Begriff nicht exakt, da Teile der kommunalen Wirtschaft nicht einbezogen sind, so wie Landwirte oder öffentliche Wirtschaftsbetriebe. Aus diesem Grund sowie zur Verdeutlichung, dass das bestehende System auf eine weitere Gruppe ausgeweitet wird, wird im Folgenden auch dann von einer Gewerbesteuer gesprochen, wenn die Steuerpflicht Pflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit betrifft.

Die empirischen Analysen erfolgten auf der Grundlage steuerstatistischer Veranlagungsdaten, über das Forschungsdatenzentrum des Statistischen Bundesamtes, mittels des kontrollierten Fernrechnens.⁶

I. Die Einnahmen der Gemeinden über Steuern

Die Gemeinden finanzieren ihre Ausgaben über verschiedene Einnahmesysteme. Neben den verschiedenen Steuerquellen, sind dies insbesondere Finanzausweisungen, Gebühren und ggf. auch Einnahmen aus eigener wirtschaftlicher Tätigkeit. Neben den Realsteuern, Gewerbesteuern und Grundsteuern stehen den Gemeinden Anteile an der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer zu. Weiter erheben die Kommunen, in unterschiedlicher Form und Ausprägung so genannte ‚Kleine Gemeindesteuern‘, die auch als Bagatellsteuern bezeichnet werden. Darüber hinaus erhalten die Gemeinden je nach Bundesland in unterschiedlicher Ausformung Finanzausweisungen, die zum Teil zweckgebunden und zum Teil als Gemeindefinanzausgleich gestaltet sind. Lange Zeit war die wichtigste Steuerquelle die Gewerbesteuer. In jüngster Zeit haben aber die Gemeindeanteile an der Einkommen- und Umsatzsteuer die Gewerbesteuer als gewichtigste Steuerquelle der Gemeinden abgelöst. Die folgende Abbildung 1 verdeutlicht dies.

Abbildung 1: Struktur der Gemeindeeinnahmen 2005



Quelle: der Städtetag (2005, S. 13ff.), eigene Berechnungen

⁶ Zu den Zugangswegen zu amtlichen Einzeldaten siehe www.forschungsdatenzentrum.de

I.1 Die Gewerbesteuer

Grundlage der Steuererhebung ist das Gewerbesteuergesetz (GewStG) aus dem Jahre 1936.⁷ Durch dieses Gesetz erhielten die Kommunen erstmalig die Grund- und Gewerbesteuer zur alleinigen Ausschöpfung überlassen. Weitere relevante Rechtsgrundlagen finden sich im Grundgesetz mit dem Artikel 28 sowie dem Artikeln 106 Absatz 3 bis 6 GG. Hierbei regelt Art. 28 GG in Absatz 2 die kommunale Selbstverwaltung, die zur finanziellen Eigenverantwortung den Gemeinden eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht zugesteht.⁸ Artikel 106 GG regelt die Verteilung des Steueraufkommens. Artikel 106 Absatz 5 GG bestimmt, dass den Gemeinden ein Anteil an der Einkommensteuer zusteht, der auch mittels eines eigenen Hebesatzes realisiert werden kann. Art. 106 Abs. 5a GG gesteht den Gemeinden einen Anteil an der Umsatzsteuer zu, Art. 106 Abs. 5 regelt, dass das Aufkommen aus der Gewerbesteuer und der Grundsteuer, den so genannten Realsteuern, den Gemeinden zusteht.

Die Gewerbesteuer war lange die wichtigste Steuerquelle der Gemeinden. So lag das Gewerbesteueraufkommen 2004 bei 28 373 Mio. Euro.⁹ Im Jahr 2003 stammten rund 34 % der Steuereinnahmen der Gemeinden aus der Gewerbesteuer.¹⁰ Dennoch hat die Bedeutung der Gewerbesteuer als Einnahmequelle der Gemeinden, an Bedeutung verloren. Dies liegt an drei einschneidenden gesetzlichen Änderungen innerhalb der Gemeindefinanzierung.

Ausgehend von den Empfehlungen der Kommission für die Finanzreform im Jahre 1966¹¹ wurde im Rahmen der Gemeindefinanzreform 1969 die Bedeutung der Gewerbesteuer für die Gemeindefinanzen deutlich beschränkt. Durch die Einführung einer Gewerbesteuerumlage wurde ein Teil der Gemeindeeinnahmen Bund und Ländern zugewiesen. Im Gegenzug wurde den Kommunen ein im Aufkommen wesentlich geringer streuender Gemeindeanteil an der Einkommensteuer zugestanden.¹²

Im Jahre 1980 wurde als Steuerentlastung des Produktionsfaktors Arbeit, die fakultative Lohnsummensteuer abgeschafft. Als Kompensation für die schmalere Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer und den damit einhergehenden geringeren Steuereinnahmen wurde die Gewerbesteuerumlage um ein Drittel gesenkt und der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer von 14 % auf 15 % erhöht. Weiter wurden die schon 1974 erhöhten Freibeträge für natürliche Personen und Personengesellschaften nochmals nach oben angepasst.¹³

Die dritte einschneidende Veränderung der Gewerbesteuer erfolgte mit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer zum 1.1.1998.¹⁴ Als Kompensation wurde erstmals ein Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer in Höhe von 2,2 % des Umsatzsteueraufkommens eingeführt.¹⁵

⁷ RGBl Teil I 1936, S. 979, neu gefasst durch Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl I 4167), zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 15.12.2004 (BGBl II 1652).

⁸ Artikel 28, Absatz 2, Satz 3 Grundgesetz.

⁹ Vgl. Bundesministeriums der Finanzen (2006).

¹⁰ Vgl. Tab. 6 auf S. 48.

¹¹ Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, 1966

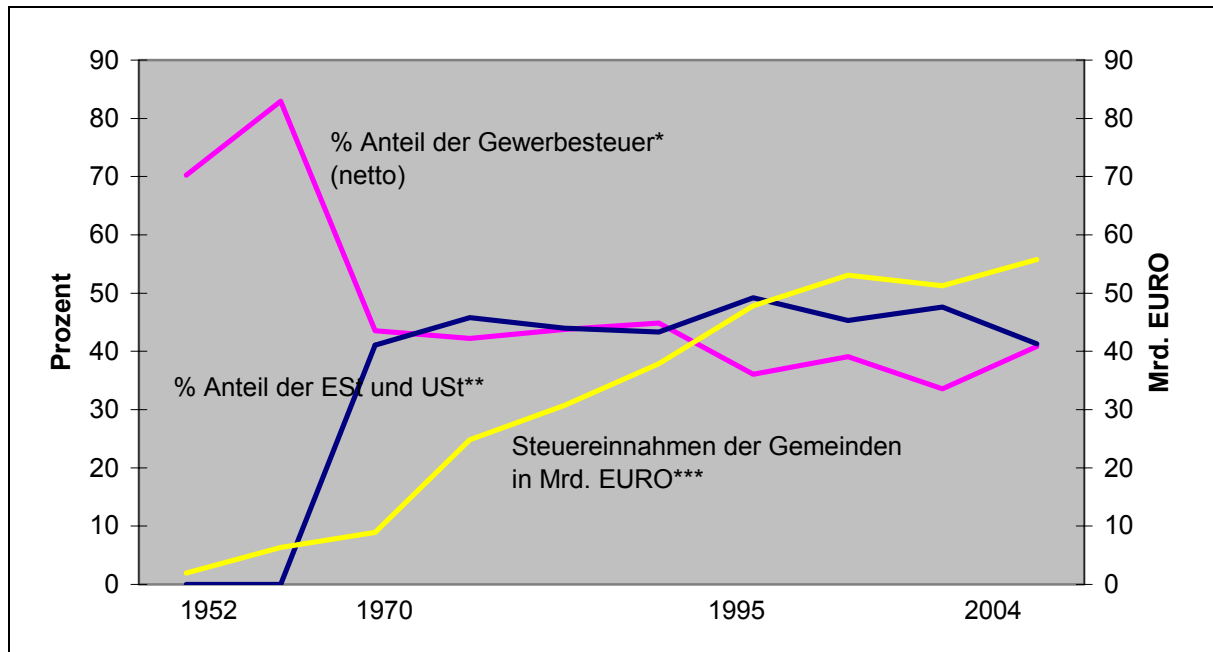
¹² Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen vom 8. September 1969 (BGBl 1969 Teil 1 Nr. 28).

¹³ Zu den Änderungen im Detail siehe Schwarting (1999), S. 73 ff.

¹⁴ Die gilt nur für die alten Bundesländer, in den neuen Bundesländern wurde die Gewerbekapitalsteuer nicht eingeführt.

¹⁵ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 (BGBl. Teil I 1997 S. 2590-2600).

Abbildung 2: Steuereinnahmen der Gemeinden¹⁶



* Prozentualer Anteil der Gewerbesteuer (netto) an den Steuereinnahmen der Gemeinden

** Prozentualer Anteil des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer, ab 1998 zuzüglich des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer, an den Steuereinnahmen der Gemeinden

*** Steuereinnahmen der Gemeinden in Mrd. Euro

Quelle: Statistisches Bundesamt (1952-2004), eigene Berechnungen

Wie Abbildung 2 und Tabelle 1 zeigen, führten die verschiedenen Änderungen des Gewerbesteuergesetzes zu einer deutlichen Änderung der Bedeutung der Gewerbesteuer für die Gemeinden. Insbesondere zeigen die Darstellungen die starken Brüche in den Zeitreihen in den rechtlich markanten Jahren 1970 und Mitte der neunziger Jahre. Die Betrachtung unterstreicht, dass die wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht, wie in Art. 28 GG vorgesehen, seit der Einführung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer und dem Äquivalent Gewerbesteuerumlage, eine immer geringere Bedeutung eingenommen hat.

¹⁶ Grundsteuer A und B, Gewerbesteuer (netto), Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und Umsatzsteuer.

Tabelle 1: Steuereinnahmen der Gemeinden

Jahr	Steuereinnahmen in Euro je Einwohner	Gewerbesteuereinnahmen in Euro je Einwohner	BIP in jeweiligen Preisen in Euro je Einwohner
1952	47,09	35,22	1 372
1965	107,30	89,03	4 005
1970 *	144,80	63,03	5 804
1980 **	403,26	170,33	12 457
1985	503,31	220,14	15 667
1990	599,09	268,83	20 155
1995	585,94	211,40	22 636
1998 ***	646,61	252,59	23 960
2003	621,17	208,44	26 231
2004	675,96	276,24	26 754

* ab 1970 mit Gewerbesteuerumlage und Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

** ab 1980 ohne Lohnsummensteuer

*** ab 1998 ohne Gewerbekapitalsteuer und mit Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

Quelle: Statistisches Bundesamt, eigene Berechnungen

Neben der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, was neben der Senkung der Gewerbesteuerbelastung auch dazu führt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer geringer ausfallen, sind seit 1994 weitere Entlastungen für Gewerbesteuerzahler vorgesehen. Mit dem Standortsicherungsgesetz¹⁷ wurde 1994 erstmals mit dem § 32c EStG eine Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften in Höhe von 47 v. H., bei einem Spitzensteuersatz von 53 v. H. für alle anderen Einkünfte, eingeführt. Nach zweimaligem Absenken der Tarifbegrenzung bis auf 43 v. H. wurde § 32c EStG mit dem Steuersenkungsgesetz¹⁸ im Jahre 2000 wieder abgeschafft und durch § 35 EStG ersetzt. Hiernach kann der Steuerpflichtige seine tarifliche Einkommensteuer um das 1,8-fache seines Gewerbesteuermessbetrages reduzieren. Zu beachten ist hierbei die Rückwirkung auf die Gemeindesteuereinnahmen. Durch die Gewerbesteuerbelastung reduziert sich das Einkommensteueraufkommen. Dies führt wiederum dazu, dass der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer geringer ausfällt.¹⁹

I.2 Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer²⁰

Als Reaktion auf die sehr unterschiedliche Finanzausstattung der Gemeinden in den sechziger Jahren, die sich überwiegend auf die Gewerbesteuereinnahmen stützte, schuf die damalige Bundesregierung mit dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer eine neue stetigere und gleichmäßiger verteilte Einkommensquelle für die Gemeinden. Im Gegenzug wurde mit der Gewer-

¹⁷ Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschlands im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz - StandOG) vom 13.09.1993 (BGBl. I 1993 S. 773).

¹⁸ Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10. 2000 (Steuersenkungsgesetz - StSenKG) (BGBl. I S. 1433).

¹⁹ Zum Gemeindeanteil an der Einkommensteuer siehe Kapitel II.3.3.

²⁰ Die Ausführungen folgen überwiegend der BMF-Dokumentation (o.J.) ‚Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in der Gemeindefinanzreform‘.

besteuerungslage ein Teil des Gewerbesteueraufkommens den Länder und dem Bund zugeführt.²¹ Im Rahmen der Gemeindefinanzreform wurde auch das Grundgesetz angepasst. So regelt § 106 Abs. 5 GG:

„Die Gemeinden erhalten einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist.“

Weiter wurde im Art. 106 Abs. 5 Satz 3 die prinzipielle Möglichkeit für die Kommunen geschaffen, mittels von den Gemeinden festgelegten Hebesätzen, an den Einkommensteuereinnahmen zu partizipieren. Diese Möglichkeit wurde bisher nicht genutzt.

Mit dem 1. Januar 1970 erhielten die Gemeinden erstmals einen Anteil an der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer in Höhe von 14 v. H. Seit dem 1. Januar 1994 gilt ein Anteil in Höhe von 15 v. H. Darüber hinaus sind die Gemeinden seit 1994 mit 12 v. H. am Aufkommen aus der Zinsabschlagsteuer beteiligt.

Tabelle 2: Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Jahr	Einnahmen in Mrd. Euro	Anteil an den gesamten Steuernahmen in %*	Einnahmen je Einwohner
1970	3 657	41	59,49
1975	7 214	44	116,66
1980	11 374	46	184,76
1985	13 513	44	221,48
1990	16 421	43	259,69
1995 **	23 550	49	288,46
1998	21 365	40	260,47
2003	21 555	42	261,21
2004	20 188	36	244,70

* Grundsteuer A und B, Gewerbesteuer netto, Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, ab 1998 ohne Gewerbekapitalsteuer und mit Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer, ohne Bagatellsteuern

** ab hier einschließlich der Neuen Bundesländer

Quelle: Statistisches Bundesamt, eigene Berechnungen

Die Zahlen zeigen, dass der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer einen erheblichen Beitrag zu den Gemeindefinanzen leistet. Auffällige Veränderungen sind von 1990 zu 1995 und dann wieder zu 1998 zu beobachten. Der Anstieg ab 1990 liegt im Steuerreformgesetz 1990 begründet, welches durch die Einbeziehung des Zinsabschlags zu einem deutlich höheren Aufkommen aus der Einkommensteuer führte. Die Freistellung des Existenzminimums von der Einkommensteuer mit dem Jahressteuergesetz 1996²², sowie die umfangreichen Steuerrechtsänderungen zu Beginn

²¹ Vgl. Kapitel II 3.1.

²² BGBl. 1995 Teil I S. 1250-1413.

der Rot-Grünen Regierungszeit²³, führten in der Folge zu einem deutlich geringeren Aufkommen der Einkommensteuer.

Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer wird von den Ländern ihren jeweiligen Gemeinden über einen Schlüssel zugewiesen. Der jeweiligen Landesebene steht hierzu ein Betrag (15 %) gemäß den kassenmäßigen Einnahmen aus der Lohn- und Einkommensteuer des laufenden Jahres zur Verfügung²⁴. Der Verteilungsschlüssel ergibt sich als Verhältnis aus dem Sockelaufkommen der veranlagten Einkommensteuer der Wohnsitzbevölkerung einer Gemeinde zum gesamten Sockelaufkommen der veranlagten Einkommensteuer eines Bundeslandes. Bei der Berechnung des Schlüssels geht die veranlagte Einkommensteuer eines einzelnen Steuerpflichtigen jeweils nur bis zur Sockelgrenze in den Schlüssel ein. Dies bedeutet, dass die jeweiligen Einkommensspitzen nicht in die Schlüsselberechnung eingehen. Dieses Verfahren nivelliert Einkommensunterschiede zwischen den Gemeinden. Bei der Einführung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer im Jahre 1970 lagen die Höchstgrenzen (Sockelgrenzen) bei 8 000 DM für Alleinstehende und 16 000 DM für zusammenveranlagte Steuerpflichtige (Splittingfälle). Niedrige Sockelbeträge führen dazu, dass sich der Verteilungsschlüssel stärker an der Anzahl der Steuerpflichtigen und nicht an der Steuerleistung ausrichtet. Nach Anpassungen der Sockelbeträge in den Jahren 1972, 1979, 1985 und 1994 gelten seit 2003 die Grenzen 30 000 Euro und 60 000 Euro und führen zu einem stärker am Aufkommen ausgerichteten Schlüssel.²⁵

$$(1) \quad T_k^{ESst} = \frac{\sum_{i=1}^n t_{ki}^{ESst}}{\sum_{k=1}^m \sum_{i=1}^n t_{ki}^{ESst}} * 0,15 * T_{Bl}^{ESst}$$

- mit:
- T_k^{ESst} - Einkommensteueranteil der Gemeinde k
 - T_{Bl}^{ESst} - Einkommensteueraufkommen im Bundesland Bl
 - t_i^{ESst} - Steuerschuld des Steuerpflichtigen i für
 $t_i^{ESst} \leq 30\,000$ bzw. $60\,000$ Euro
 - t_i^{ESst} - $30\,000$ bzw. $60\,000$ Euro für $t_i^{ESst} > 30\,000$ bzw. $60\,000$ Euro
 - k - Gemeinde k des Bundeslandes ($k = 1, \dots, m$)
 - i - Steuerpflichtige der Gemeinde k ($i = 1, \dots, n$)

Bei der aktuellen Ausgestaltung des Einkommensteuertarifes 2005, mit einem Spitzensteuersatz von 42 %²⁶, bedeuten die Sockelgrenzen, dass bei Alleinveranlagten nur Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen (zvE) bis 90 271 Euro mit ihrer individuellen Steuerschuld in

²³ Steueränderungsgesetz 1998 vom 18.12.1998, Steuerentlastungsgesetz 1999 vom 19.12.1998, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, Steuersenkungsgesetz vom 6.07.2000.

²⁴ Art. 107 Abs. 1 GG.

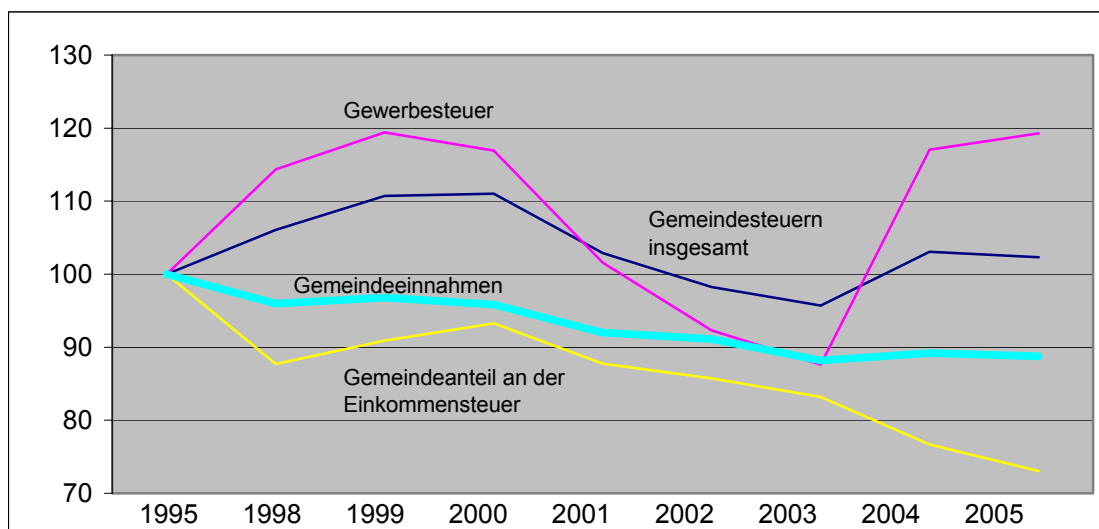
²⁵ In den Ländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen liegen die Sockelbeträge bei 25 000/ 50 000 Euro, § 3 Abs. 2 Gemeindefinanzreformgesetz.

²⁶ Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl Teil I 1934, S. 1005 1), neugefaßt durch Bek. v. 19.10.2002 (I 4210), (2003 I 179), zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 9.12.2004 (I 3310).

den Schlüssen eingehen. Steuerpflichtige mit einem zVE, welches größer ist als 90 271 Euro, gehen jeweils nur mit 30 000 Euro in den Schlüssel ein. Der Grenzsteuerpflichtige, also der Steuerpflichtige der eine Steuerschuld exakt in Höhe von 30 000 Euro aufweist, führt 4 500 Euro seiner Steuerschuld quasi an seine Wohnsitzgemeinde ab. Hierbei ist zu beachten, dass bei Steuerpflichtigen mit Kindern fiktive Bemessungsgrundlagen zu Berechnungen herangezogen werden. Aufgrund der Günstigerprüfung des § 31 EStG sind die ‚zu versteuernden Einkommen‘ bei Steuerpflichtigen mit Kindern nicht vergleichbar. Ein Steuerpflichtiger, für den es günstiger ist Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG geltend zu machen, hat eine tendenziell geringere Bemessungsgrundlage als beim Bezug von Kindergeld. Bei Steuerpflichtigen, für die es günstiger ist Kindergeld zu beziehen, ist umgekehrt die Bemessungsgrundlage höher, da bei ihnen die Kinderlasten über das Kindergeld abgedeckt werden; damit wird das ‚zu versteuernden Einkommen‘ nicht tangiert. Zur Verwendung von Schlüsseln ist eine Homogenität der Schlüsselbestandteile notwendig. Aus diesem Grund werden bei allen Steuerpflichtigen mit Kindern, unabhängig von Kindergeldzahlungen, Kinderfreibeträge von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Ausgehend von diesen zum Teil fiktiven Bemessungsgrundlagen werden die Steuern berechnet, die dann Eingang in die Schlüssel finden.

Der einzelne Einkommensteuerpflichtige trägt zur Einnahme seiner Wohnsitzgemeinde gemäß seinem Schlüsselgewicht bei. Sein gesamter kommunaler Beitrag entspricht aber 15 v. H. seiner veranlagten Einkommensteuer, die aber falls sie gekappt wird nicht ausschließlich seiner Wohnsitzgemeinde zufließt.

Abbildung 3: Preisbereinigte Entwicklung der Gemeindefinanzen, Basis 1995 = 100



Quelle: Statistisches Bundesamt (1995 bis 2004); 2005 Schätzungen der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände, eigene Berechnungen

Abbildung 3 verdeutlicht die Entwicklung der gesamten Gemeindeeinnahmen sowie ihrer wichtigsten Einnahmekomponenten seit 1995 in einer preisbereinigten Form. Hierzu wurden die verschiedenen Teilbereiche der Gemeindeeinnahmen in den verschiedenen Jahren um den jeweiligen Preiseffekt bereinigt. Die Werte wurden hierzu mit dem Verbraucherpreisindex des Statistischen

Bundesamtes deflationiert.²⁷ Daran anschließend wurden die Werte für 1995 auf 100 normiert und die Entwicklung für die folgenden Jahre auf die 100 des Startjahres bezogen.

Abbildung 3 zeigt, dass die Gemeindeeinnahmen seit 1995 real um gut 10% abgenommen haben. Hierbei haben die Gemeindesteuern nach einem Einbruch in den als rezessiv geltenden Jahren zu Beginn des Jahrhunderts ihr Ausgangsniveau des Jahres 1995 aktuell wieder erreichen können. Insbesondere die Einnahmen aus der Gewerbesteuer, die nach einem Einnahmehoch gegen Ende der neunziger Jahre und einem Einbruch bis 2003, zurzeit expandieren, sind für diese Entwicklung ausschlaggebend. Diese Mehreinnahmen können die sich stetig entwickelnde reale Mindereinnahmesituation beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer aber nicht überkompensieren. In dieser Entwicklung zeigen sich alle Einkommensteuergesetzesanpassungen der letzten Jahre. Ein erster Einbruch erfolgte 1996 mit der Einkommensteuerfreistellung des Existenzminimums. Einer darauf folgenden Stabilisierung und leichten Erhöhung der Einnahmen folgten mit den verschiedenen Stufen der Steuerreform 2000 sukzessive deutliche Einnahmeausfälle.

II. Daten, Modelle und einige deskriptive Ergebnisse zu den Freien Berufen

Datengrundlage der folgenden Analysen sind die rund 30 Mio. Einzeldaten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998 sowie die daraus entwickelte 10 % Stichprobe. Die Daten weisen für ein Veranlagungsjahr, die Entstehung der Einkommensteuerschuld von den sieben Einkunftsarten bis zur festgesetzten Einkommensteuer mit bis zu 800 Merkmalen nach.²⁸ Aufgrund der langen Veranlagungsfristen, zum Teil bis zu drei Jahren und dem dreijährigen Rhythmus dieser Sekundärstatistik bleiben diese Daten zum Teil bis zu sieben Jahre nach dem Veranlagungsjahr die aktuellsten. Die Einkommensteuerstatistik 2001 liegt seit Herbst 2005 zentral vor, ist aber zurzeit noch nicht veröffentlicht.²⁹

Die Einkommensteuerstatistik weist 1998 für 1 617 958 Steuerpflichtige Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit nach. Davon haben 1 127 755 Steuerpflichtige Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zur weiteren Untersuchung wurde aus dem Gesamtdatenmaterial eine eigenständige Datei extrahiert, die ausschließlich die 1 127 755 Steuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit umfasst.

²⁷ Statistisches Bundesamt (2006).

²⁸ Zu den Einzeldaten der Einkommensteuer und der daraus entwickelten Stichprobe siehe Zwick (2001)

²⁹ Zur Einkommensteuerstatistik und ihre Erhebung siehe Rosinus (2000)

II.1 Die fortgeschriebene Stichprobe der Einkommensteuer 1998 auf das Jahr 2004

Ausgelöst durch den Regierungswechsel im Jahre 1998 änderten verschiedene Gesetze in kurzer Folge die Ausgestaltung der Einkommensteuer. Dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 im Jahre 1999 folgte die Steuerreform 2000, die mit dem Steuersenkungsgesetz³⁰ im Juli 2000 verabschiedet wurde. Diesem Gesetz folgte das Steuersenkungsänderungsgesetz im November 2000.

Selbstdefiniertes Ziel dieser Steuerreform war die Steuerentlastung weiter Teile der Steuerzahler und hier vorrangig die Entlastung der Familien. Durch eine deutliche Senkung des Spitzensteuersatzes sollte darüber hinaus die wirtschaftliche Dynamik der Leistungsstärksten animiert werden. Weiter sollte das Steuerrecht einfacher, transparenter und gerechter werden. Dass es einfacher oder transparenter geworden ist, kann nach den eigenen Erfahrungen bei der Programmierung des Rechtsstands klar verneint werden. Die wesentlichen Änderungen, die auch in die Rechtsstandssimulation eingegangen sind, können der nachfolgenden Übersicht entnommen werden.

Übersicht 1: Eckpunkte der Einkommensteuer 2004

- Grundfreibetrag bei 7 665 €
- Spitzensteuersatz bei 45%
- Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% der festgesetzten Einkommensteuer
- Wegfall der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte und Einführung einer pauschalen Gewerbesteueranrechnung mit einem Hebesatz von 180%
- Höhere Besteuerung von außerordentlichen Einkünften
- Beschränkung der Verlustvor- und -rückträge
- Abschaffung der Steuerermäßigung für Landwirte
- Wegfall der steuerlichen Anerkennung von Kinderbetreuungskosten
- Wegfall der Steuerbegünstigung zur Förderung des Wohneigentums sowie des Baukindergeldes und Einführung der Förderung nach dem Eigenheimzulagengesetz

Die Steuerreform 2000 hat an beiden die Steuerschuld bestimmenden Größen - der Bemessungsgrundlage und dem Steuertarif - zu Veränderungen geführt. So wurde der Steuertarif spürbar gesenkt, dafür auf der anderen Seite die Bemessungsgrundlage verbreitert. Mit anderen Worten: Einkommensbestandteile, die vorher nicht oder eingeschränkt der Besteuerung unterlagen, sind nach der Steuerreform 2000 einkommensteuerpflichtig.

³⁰ Bundesgesetzblatt Nr.46, Teil 1 vom 26. Oktober 2000, S.1433 ff.

Übersicht 2: Tarif der Einkommensteuer 2004 gemäß § 32 EStG (Grundtabelle)

für ein zvE \leq 7 664 EURO	\Rightarrow	EST = 0
7665 EURO \leq zvE \leq 12 739 EURO	\Rightarrow	EST = (793,1 * y + 1600) * y
12 740 EURO \leq zvE \leq 52 151 EURO	\Rightarrow	EST = (265,78 * z + 2 405) * z + 1 016
für ein zvE $>$ 52 151 EURO	\Rightarrow	EST = 0,45 * x - 8 845
mit:		
zvE	zu versteuerndes Einkommen	
EST	tarifliche Einkommensteuer	
y	ist ein Zehntausendstel des 7 664 EURO übersteigenden Teils des zvE	
z	ist ein Zehntausendstel des 12 739 EURO übersteigenden Teils des zvE	
x	ist das zvE	

Zur Simulation des Rechtsstands 2004 auf der Grundlage der 10 %-Stichprobe der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998 war daher in einem ersten Schritt eine neue Bemessungsgrundlage zu berechnen. Auf diese setzte der 2004er-Tarif auf und führte so zur tariflichen Einkommensteuer. Die Steuerreform 2000 sieht weiterhin Einschränkungen zwischen der tariflichen und der festgesetzten Einkommensteuer vor. So sind einige Belastungen, die ehemals die Steuerschuld direkt reduzierten, im Jahre 2004 nicht mehr oder eingeschränkt steuerrelevant, wie z. B. die Ermäßigung bei niedrigem Einkommen. Andere Entlastungen, wie z. B. die pauschale Berücksichtigung der Gewerbesteuer, sind hinzugekommen.

Bei den Berechnungsschritten zwischen dem Merkmal ‚Summe der Einkünfte‘ und ‚zu versteuerndes Einkommen‘ wurden die Änderungen im Bereich der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt, so z. B. die Einschränkung bei der Möglichkeit, Verluste auf andere Veranlagungsjahre vor- oder rückzutragen.

Auf das neu berechnete Merkmal ‚zu versteuerndes Einkommen‘ wurde der Steuertarif 2004 angewandt und die tarifliche Einkommensteuer je Datensatz berechnet. Im Berechnungsschritt zwischen dem genannten Merkmal und der festgesetzten Einkommensteuer wurden die weiteren Gesetzesänderungen eingebaut, so z. B. die Reduktion bei der Ermäßigung für Steuerpflichtige mit Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft oder die neu eingeführte direkte Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung.

Da sämtliche Berechnungen auf der Grundlage der 10 %-Stichprobe der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998 erfolgten, wurden die monetären Größen vor der eigentlichen Analyse gemäß dem Verbraucherpreisindex für Deutschland (VPI, ehemals Preisindex für die Lebenshaltung aller private Haushalte in Deutschland) fortgeschrieben. Hierzu wurde der zurzeit aktuell vorliegende Verbraucherpreisindex mit der Basis 2000 = 100 auf die Basis 1998 = 100 umgerechnet. Der resultierende Wert des Verbraucherpreisindex für 2004 ergab nach der Umrechnung einen Wert von 108,37. Entsprechend wurden alle monetären Werte um den Faktor 1,0837 erweitert. Die monetären Werte wurden weiter durch Division mit 1,95583 in EURO umgerechnet.

In analoger Weise wurde die Datei mit den 1 127 755 Steuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auf das Jahr 2004 fortgeschrieben.

II.2 Modellierung der Gewerbesteuerbelastung für Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewerbebetrieb wie Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit

Für die Analyse der Auswirkung einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf die Freien Berufe, sowie zur Quantifizierung des kommunalen Beitrags der Gewerbetreibenden, muss die Gewerbesteuerschuld bekannt sein. Die Gewerbesteuerstatistik ist hier nur eine erste Annäherung an die Fragestellung, da sie für die Gewerbesteuerpflichtigen keine weiteren Angaben der Einkommensentstehung erfasst. Darüber hinaus enthält die Gewerbesteuerstatistik keine Angaben zu den Freien Berufen.

Aus diesem Grund sind die Angaben aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik zur Modellierung der Gewerbesteuerschuld herangezogen worden. Zum einen wurde für Gewerbetreibende aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewerbesteuerschuld approximativ ermittelt, zum anderen wurde für die Freiberufler aus den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit eine Gewerbesteuerschuld simuliert.

Modellierung der Gewerbesteuer für Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewerbebetrieb

Zur Approximation des Gewinns aus Gewerbebetrieb wurden für die Simulationsrechnungen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb herangezogen. Mangels Angaben innerhalb der Einkommensteuerstatistik konnten Hinzurechnungen und Kürzungen nicht berücksichtigt werden. In einzelnen Fällen führt dies zu Verzerrungen, über alle Gewerbetreibende betrachtet halten sich die Hinzurechnungen und Kürzungen als Summe nahezu die Waage. Somit wurde der Gewinn mit dem Gewerbeertrag gleichgesetzt.

Übersicht 3: Berechnung der Gewerbesteuerschuld

	Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Einkommensteuergesetz (EStG)
+	Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
-	Kürzungen (§ 9 GewStG)
=	Gewerbeertrag (§ 7 GewStG)
-	Verluste aus Vorjahren (10a GewStG)
-	24 500 Euro Freibetrag für Personengesellschaften und Einzelunternehmer bzw. 3 500 Euro Freibetrag bei Vereinen und der öffentlichen Hand (§ 11 GewStG)
=	Maßgebender Gewerbeertrag
*	Steuermesszahl (§ 11 GewStG)
=	Steuermessbetrag (§ 14 GewStG)
*	Hebesatz (§ 16 GewStG)
=	Gewerbesteuerschuld

Zur Ermittlung der Gewerbesteuerschuld sind aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb in einem ersten Schritt der Steuermessbetrag und der Gewerbeertrag zu bestimmen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich aus der Differenz zwischen Gewinn aus Gewerbebetrieb, im Modellzusammenhang gleich dem Gewerbeertrag und der Gewerbesteuerschuld:

$$(3) \quad \begin{aligned} E_{Gew} &= G_{Gew} - t_{Gew} \\ E_{Gew} &= G_{Gew} - (G_{Gew} * \tau * h) \end{aligned}$$

mit:	E_{Gew}	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
	G_{Gew}	Gewinn aus Gewerbebetrieb bzw. Gewerbeertrag
	t_{Gew}	Gewerbesteuerschuld
	τ	Steuermesszahl
	h	Gewerbesteuerhebesatz

Gleichung 3 nach dem Gewinn bzw. dem Gewerbeertrag aufgelöst ergibt:

$$(4) \quad G_{Gew} = E_{Gew} * [1 - (\tau * h)]^{-1}$$

Die auf 2004 fortgeschriebene 10 %-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik enthält als tiefste regionale Gliederung das Bundesland. Mittels dieses Merkmals wurde den Datensätzen der Gewerbesteuerhebesatz zugespielt. Hierzu wurde der nach Bundesländern gewogene Gewerbesteuerhebesatz 2004 verwendet.³¹ Unter der vereinfachenden Annahme, dass die Steuermesszahl für alle Gewerbesteuerpflichtigen den Wert 0,05 annimmt, kann gemäß Gleichung 4 für jeden

³¹ Gewogener Hebesatz als gewogenes arithmetisches Mittel der Hebesätze der Gemeinden mit der Gewerbesteuereinnahme als Gewicht, zu den Hebesätzen, siehe Statistisches Bundesamt (2004).

Steuerpflichtigen ein Gewerbeertrag ermittelt werden. Die Gewerbesteuerschuld ist im nächsten Schritt für jeden Steuerpflichtigen individuell gemäß dem Staffeltarif und des länderweise vorliegenden Gewerbesteuerhebesatz berechnet worden.

Die Steuermesszahl ist hierbei, wie Übersicht 4 zeigt, für Personengesellschaften und Einzelunternehmer gemäß dem maßgebenden Gewerbeertrag, also nach Abzug des Freibetrags, gestaffelt (§ 11 GewStG):

Übersicht 4: Staffeltarif zur Berechnung des Steuermessbetrags

für die ersten 12 000 Euro Gewerbeertrag	1 v. H. * maßgebender Gewerbeertrag
12 000 Euro < Gewerbeertrag 24 000 Euro	2 v. H. * maßgebender Gewerbeertrag
24 000 Euro < Gewerbeertrag 36 000 Euro	3 v. H. * maßgebender Gewerbeertrag
36 000 Euro < Gewerbeertrag 48 000 Euro	4 v. H. * maßgebender Gewerbeertrag
Gewerbeertrag > 48 000 Euro	5 v. H. * maßgebender Gewerbeertrag

Quelle: GewStG §11

Weiter ist von Relevanz, dass bei einer Nichtberücksichtigung der Gewerbesteuer die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe der jetzigen Gewerbesteuerschuld höher ausfallen. Diesem Sachverhalt wurde dahingehend Rechnung getragen, dass für die Gewerbetreibenden eine neue Einkommensteuerschuld berechnet wurde. Ausgehend von höheren Einkünften aus Gewerbebetrieb wurde die Berechnung bis zum ‚zu versteuernden Einkommen‘ neu nachvollzogen, die Anwendung des Einkommensteuertarifes 2004 auf die neue Bemessungsgrundlage führte zu einer neuen tariflichen Einkommensteuer. Unter Berücksichtigung, dass § 35 EStG, der einen Teil der Gewerbesteuerschuld bei der Einkommensteuer berücksichtigt, bei der Abschaffung der Gewerbesteuer keine Gültigkeit mehr hat, wurde die festgesetzte Einkommensteuer berechnet.

Modellierung der Gewerbesteuer für Steuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit

Bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit sind diese mit den Gewinnen aus freiberuflicher Tätigkeit identisch. Auch hier können Hinzurechnungen und Kürzungen aufgrund fehlender Informationen nicht berücksichtigt werden und der Gewinn entspricht im Modellzusammenhang dem Ertrag. Zu berücksichtigen ist hier hingegen, dass eine Gewerbesteuerbelastung den Gewinn wiederum schmälert (In-Sich-Abzugsfähigkeit). Der Ertrag ist daher um die Steuerschuld zu reduzieren bevor die Steuerschuld berechnet wird. Bei der Modellierung wurde zur Vereinfachung auf die Roseformel zurückgegriffen.³²

$$(5) \quad t_{fr} = \frac{h * \tau}{100 + (h * \tau)} * G_{fr}$$

Die Bemessungsgrundlage Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit (G_{fr}) verringert sich in Abhängigkeit von Steuermesszahl und Hebesatz. Zur approximativen Berechnung des Gewinns bzw. Gewerbeertrags wurde wie beim Modell bei den Gewerbetreibenden eine Steuermesszahl von 0,05 heran-

³² Zur Roseformel siehe z. B. Homburg (2005), S. 322.

gezogen. Als Hebesatz wurde analog zum Verfahren bei den Gewerbetreibenden, der nach Bundesländern gewogene Gewerbesteuerhebesatz verwendet. Somit resultiert eine Bemessungsgrundlage die im Mittel 83,33 % der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit umfasst. Diese Beträge gingen in den Staffeltarif ein.

Innerhalb der fortgeschriebenen 10 %-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik wurde über die bundeslandweite vorhandenen gewogenen Hebesätze eine Gewerbesteuerschuld der Freiberufler berechnet. In der Datei der Freiberufler hätte eine exaktere Berechnung vorgenommen werden können, da diese Datei über den amtlichen Gemeindeschlüssel verfügt und daher der jeweils für die Gemeinde geltende Hebesatz im Grundsatz vorliegt. Da aber keine Informationen über mögliche Zerlegungsfälle vorliegen, hätte der aufwendige Weg über 14 017 Hebesätze, keinen quantifizierbaren Genauigkeitserfolg oder im ungünstigen Fall einen –verlust, ermöglicht.

Eine Gewerbesteuerbelastung der Freien Berufe würde die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe der Steuerbelastung reduzieren. Analog zu den Gewerbetreibenden wurde auch hier eine neue Bemessungsgrundlage zur Einkommensteuer berechnet und die tarifliche Einkommensteuer 2004 ermittelt. Weiter wurde die Abzugsmöglichkeit eines Teils der Gewerbesteuer über § 35 EStG bei der Berechnung der festgesetzten Einkommensteuer berücksichtigt.

II.3 Einige deskriptive Ergebnisse für die Gruppe der Freien Berufe

Tabelle 3 gibt einen Einblick in die Struktur der Freien Berufe für das simulierte Jahr 2004. Grundlage dieser Simulation sind alle Einkommensteuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit des Jahres 1998. Von den 1 127 755 Einkommensteuerpflichtigen wiesen 593 709 überwiegend Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit aus. Bei dieser Gruppe überwogen die Beträge der freiberuflichen Einkünfte alle andern Beträge der verschiedenen Einkunftsarten.

Tabelle 3: Deskriptive Ergebnisse zu den Freien Berufe simuliert für das Jahr 2004

	N	Mittelwert SdE in €	Median SdE in €	Mittelwert netto* in €	Gini SdE	90/10 Relation
Heilkundliche Berufe	195 345	98 127	73 218	71 922	0,452	10,1
Rechts- und wirtschafts- beratende Berufe	108 750	93 933	57 566	67 844	0,548	11,5
Technische und natur- wissenschaftliche Berufe	121 206	63 442	45 183	48 814	0,487	10,6
Pädagogische und über- setzende Berufe	121 137	44 243	34 148	35 655	0,460	11,5
Publizistische und künstlerische Berufe	113 304	47 882	31 506	37 081	0,535	15,1
Ohne Angabe	468 013	61 249	42 672	46 763	0,516	12,5
Freiberufliche Einkünfte	1 127 755	64 350	44 243	48 191	0,519	13,6
Überwiegend freiberuf- liche Einkünfte	593 709	67 456	49 359	50 591	0,470	6,68

* Summe der Einkünfte (SdE)– festgesetzte Einkommensteuer

Quelle: Statistisches Bundesamt, eine Berechnungen

Wie Tabelle 3 zeigt ist die größte Gruppe heilkundlich tätig. Diese Gruppe weist auch im Mittel die höchsten Einkommen aus, gefolgt von den Rechts- und Wirtschaftsberatenden Berufen. Die niedrigsten Einkommen aus freiberuflicher Tätigkeit wird von der Gruppe der publizistischen und künstlerischen Berufe realisiert. Darüber hinaus weist diese Gruppe auch mit die höchste Ungleichheit, gemessen nach dem Ginikoeffizienten, aus. Eine Begründung liegt darin, dass innerhalb der Gruppe der Künstler und Journalisten auch Teilzeit und unterjährige Beschäftigung zu beobachten sind. Dies führt zum einen aufgrund niedriger Jahreseinkommen aus dieser Einnahmequelle zu niedrigen Einkommensdurchschnitten und zum anderen, da auch hohe Einkommen Vollzeit erzielt werden, zu einer starken Einkommensstreuung, die sich in einem hohem Ginikoeffizienten niederschlägt und zu einem hohem Wert der 90/10-Relation führt. Bedauerlicher Weise ist die größte Gruppe im Bereich der Freien Berufe die Gruppe ohne Angaben. Dies liegt in einer Umstellung der statistischen Erfassung innerhalb der Einkommensteuerstatistik. Bis zum Statistikjahr 1995 wurden die unterschiedlichen Tätigkeiten innerhalb der Freien Berufe durch ein eigenständiges Merkmal mit xx Merkmalsausprägungen erfasst. Seit 1998 werden Einkommensteuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit, wie bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, über die Gewerbekennzahl für steuerstatistische Zwecke in ihrer überwiegenden Tätigkeit erfasst. Dieses Merkmal weist 60 Ausprägungen auf. Die erstmalige Anwendung der neuen Klassifizierung hat in 1998 zu einer deutlichen Untererfassung bei diesem Merkmal geführt.

III. Simulationsergebnisse

III.1 Der kommunale Beitrag der Gewerbetreibenden und der Freien Berufe über den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Im Gegensatz zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Gewerbesteuer vorbelastet. Aufgrund der ‚In-Sich-Abzugsfähigkeit‘ der Gewerbesteuer verringert diese Vorbelastung den Gewinn und damit auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die daraus resultierende Einkommensteuerschuld. Somit ist ein Teil der Gewerbesteuerbelastung bei der Ermittlung der Einkommensteuerschuld berücksichtigt.³³ Damit der weitere Teil der Belastung nicht als Sonderbelastung der gewerblichen Einkünfte verbleibt, wurde mit der Steuerreform 2000 der § 35 EStG eingeführt.³⁴ Hiernach kann die Gewerbesteuer mit dem 1,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrages direkt auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden.³⁵ Modellhaft führt dies, bei genügend hoher Einkommensteuerschuld dazu, dass die Gewerbesteuer vollständig bei der Einkommensteuer berücksichtigt wird.³⁶ Auf die Sinnhaftigkeit eine Steuer zu erheben, die an anderer Stelle vollständig bei der Steuerermittlung angerechnet wird, soll an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.³⁷

Unter der Annahme, dass die Gewerbesteuerbelastung nicht bei den Steuerpflichtigen verbleibt, sondern bei der Einkommensteuer vollständig Berücksichtigung findet, verbleibt als direkter kommunaler Beitrag der Steuerpflichtigen mit gewerblichen Einkünften, ebenso wie bei den ‚Freiberuflern‘, nur der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer. Werden hier die Mittelwerte, wie in Tabelle 4 abgebildet, verglichen, erhält man das Ergebnis, dass der direkte kommunale Beitrag der Einkommensteuerpflichtigen über die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit mit 2 397 Euro im Gegensatz zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit 1 970 Euro im Mittel höher ausfällt. Dieses Ergebnis steht im klaren Widerspruch zur allgemeinen Auffassung das Gewerbetreibende zur kommunalen Finanzierung herangezogen werden, Freiberufler hingegen nicht.

³³ Bei einem konstanten Grenzsteuersatz von 50% bei der Einkommensteuer, ist die Hälfte der Gewerbesteuerbelastung berücksichtigt, da ohne Gewerbesteuer die Einkünfte um diesen Betrag höher ausfallen würden und damit 50% von diesem höherem Betrag als Einkommensteuer fällig wären.

³⁴ § 35 EStG löste § 32 c EStG ab, der über eine Tariffbegrenzung, die Vorbelastung der gewerblichen Einkünfte teilweise berücksichtigte.

³⁵ Bei einem Hebesatz von 360 Punkten und dem in Fußnote 33 benannten Grenzsteuersatz von 50% wäre somit die Gewerbesteuvorbelastung vollständig mindernd bei der Einkommensteuerschuld berücksichtigt.

³⁶ Modellhaft, da in der letzten Stufe der Steuerreform 2000 im Jahre 2005 der Spitzensteuersatz auf 42% abgesenkt wurde und damit der konstante Grenzsteuersatz von 50% nicht erreicht wird

³⁷ Zu dieser Diskussion siehe z. B. Homburg 2005, S. 323 f. oder Hey, J. (2002)

Tabelle 4: Mittlerer Gemeindeanteil an der Einkommensteuer 2004

		Summe der Einkünfte	festgesetzte Einkommensteuer	davon Gemeindeanteil
	N	Arithmetisches Mittel in Euro		
Freiberufler	1 127 755	64 350	15 924	2 389
Gewerbetreibende	3 910 732	51 456	13 134	1 970

Quelle: eigene Berechnung auf der Grundlage der Daten der simulierten Einkommensteuer 2004

Aufgrund der Absenkung des Spitzensteuersatzes bis auf 42% im Jahre 2005 und des häufig höheren Hebesatzes als 360 Punkte sowie einer nicht immer ausreichend hohen Steuerschuld um § 35 EStG in voller Höhe zu nutzen, verbleibt ein Teil der Gewerbesteuerbelastung bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb. Somit ist der kommunale Beitrag höher als der in Tabelle 4 nachgewiesene Gemeindeanteil an der Einkommensteuer. Dieser Zusammenhang wird durch Tabelle 5 deutlicher. Im Mittel tragen die 3 910 732 Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, gemäß dem oben erläuterten Modell zur Quantifizierung der Gewerbesteuer, 4 141 Euro Gewerbesteuerbelastung. Die ‚In-Sich-Abzugsfähigkeit‘ der Gewerbesteuer führt zu einer Minderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit zu einer mittleren Einkommensteuerersparnis von 1 715 Euro. Weiter werden die Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb im Mittel um 2 008 Euro über den § 35 EStG entlastet. Rechnet man nun den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer hinzu verbleibt ein direkter kommunaler Beitrag der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2 388 Euro. Dieser Betrag aus Gewerbesteuer und Gemeindeanteil an der Einkommensteuer liegt, mit einem Euro zwar marginal, aber immer noch unter dem kommunalen Beitrag der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit an der Gemeindefinanzierung.

Tabelle 5: Mittlerer kommunaler Beitrag der Einkommensteuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb

	N = 3 910 732	Arithmetisches Mittel in Euro
	Summe der Einkünfte	51 456
	Gewerbesteuer	4 141
-	In-Sich-Abzugsfähigkeit	1 715
-	§ 35 EStG	2 008
+	Gemeindeanteil	1 970
=	kommunaler Beitrag	2 388

Quelle: eigene Berechnung auf der Grundlage der Daten der simulierten Einkommensteuer 2004

Die Kommunen erhalten zwar die Summe aus Gewerbesteuer (4 141 EURO) und Gemeindeanteil an der Einkommensteuer (1 970 EURO) also 6 111 EURO als Einnahmen³⁸, dies entspricht aber nicht dem Beitrag des mittleren Gewerbetreibenden, der aufgrund seiner wirtschaftlichen Aktivität „nur“ 2 388 EURO direkt zur Gemeindefinanzierung beiträgt. Die Differenz ist quasi ein zweiter, nun wirtschaftskraftbezogener Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, in den der Gewerbetreibende als Gewichtungsfaktor eingeht und nicht realisierte Einkommensteuer auf die Kommunen verteilt wird.

Diese Mittelwertbetrachtung wird der Realität nicht gerecht. Nur knapp ein Viertel der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb ist auch mit Gewerbesteuer vorbelastet. Nur etwas über 1 Mio. der knapp 4 Mio. Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb weisen einen positiven maßgebenden Gewerbeertrag auf und sind somit Gewerbesteuerzahler. Der überwiegende Teil liegt nach Hinzurechnungen und Kürzungen des Gewinns unter dem Freibetrag von 24 500 Euro für Personengesellschaften und Einzelunternehmer.

Tabelle 6 zeigt die mittlere Belastung der Gruppe von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die tatsächlich mit Gewerbesteuer belastet sind. Diese Gruppe, die mit einer mittleren Summe der Einkünfte (SdE) von 113 324 EURO über dem zweifachen Mittelwert des SdE aller Steuerpflichtigen (Stpfl.) mit Einkünften aus Gewerbebetrieb liegt, trägt im Mittel mit 7 097 EURO zur kommunalen Finanzausstattung bei. Dieses Viertel (1 014 102 Stpfl. aus 3 910 732 Stpfl.) trägt damit im Mittel deutlich mehr als das Dreifache der kommunalen Last als die Gruppe der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die auf Grund der Freibeträge innerhalb der Gewerbesteuer ausschließlich über den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer³⁹ belastet sind.

Tabelle 6: Mittlerer kommunaler Beitrag der Einkommensteuerpflichtigen mit positiver Gewerbesteuerbelastung

N = 1 014 102	Arithmetisches Mittel in Euro
Summe der Einkünfte	113 324
Gewerbesteuer	15 969
- In-Sich-Abzugsfähigkeit	6 610
- § 35 EStG	7 393
+ Gemeindeanteil	5 131
= kommunaler Beitrag	7 097

Quelle: eigene Berechnung auf der Grundlage der Daten der simulierten Einkommensteuer 2004

In der Summe über die Teilpopulationen ‚Gewerbetreibende‘ und ‚Freiberufler‘ ist der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer bei den Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, wie

³⁸ Diese Einnahmen realisieren ‚die‘ Kommunen und nicht notwendigerweise ‚die Kommune‘ der Wohn- und Betriebsstätte des Steuerpflichtigen. Zum einen können Wohn- und Betriebsstätte auseinander fallen, zum anderen sind einer einzelnen Gemeinde nur die Kappungsgewichte des einzelnen Einkommenssteuerpflichtigen zurechenbar (vgl. Kapitel 1.2).

³⁹ 1 970 EURO, vgl. Tabelle 5

Tabelle 7 zeigt deutlich höher, als bei den Steuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit.

Tabelle 7: Relativer Gemeindeanteil an der Einkommensteuer 2004 im Vergleich zu allen Steuerpflichtigen

	N	relativer Anteil an allen Stpfl. in v. H.	Gemeindeanteil insgesamt in Mio. €	relativer Anteil am Gesamtaufkommen in v. H.
Freiberufler	1 127 755	3,9	2 179	10,8
Gewerbetreibende	3 910 732	13,6	6 219	30,8
Insgesamt	28 668 694	100	20 188	100

Quelle: Arbeitskreis Steuerschätzung und eigene Berechnung auf der Grundlage der Daten der simulierten Einkommensteuer 2004

Insgesamt tragen die Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb 30,8 v. H. des gesamten Aufkommens des Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, im Vergleich tragen die Steuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit ‚nur‘ 10,8 v. H., dies liegt aber immer noch deutlich über ihrem Anteil an allen Steuerpflichtigen (3,9 v. H.).

III.2 Die Belastung der Freien Berufe bei einer Ausweitung der Gewerbesteuer

Zur Analyse einer Gewerbesteuerbelastung bei einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf die Gruppe der Freien Berufe sind verschiedene Aspekte zu berücksichtigen. Zum einen wird ihr zu versteuerndes Einkommen (zvE) sinken, da bei einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auch die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit mit Steuer vorbelastet werden. Die verringerte Bemessungsgrundlage zur Einkommensteuer wird zu einer verringerten tariflichen Einkommensteuer führen und aufgrund des § 35 EStG, der die Gewerbesteuervorbelastung teilweise berücksichtigt, fällt die festgesetzte Einkommensteuer noch einmal geringer aus.

Tabelle 8 verdeutlicht diese Zusammenhänge. Im arithmetischen Mittel werden für Steuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit, bei einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht, 2 033 Euro fällig. Auffällig ist hier, dass trotz höherer mittlerer Einkünfte – 62 317 Euro bei den Freiberuflern zu 51 456 Euro für die Gewerbetreibenden bei vorbelasteter Summe der Einkünfte - die Gewerbesteuerbelastung der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb deutlich höher ist. Hier zeigt sich eine extrem schiefe Verteilung der Gewerbesteuerbelastung. So wären nur rund 10 v. H. der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit aufgrund der Freibeträge gewerbesteuerpflichtig. Bei den Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb sind dies rund 26 v. H. Ein Medianvergleich scheidet daher für die jeweils gesamte Einkünftegruppe aus, da dieser für beide Gruppen Null ist.

Betrachtet man innerhalb der Gruppe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus freiberuflicher Tätigkeit nur die Steuerpflichtigen die gewerbesteuerbelastet sind, so zeigt sich als erstes, dass die mittleren Einkünfte sich angleichen.⁴⁰ Die Gewerbesteuerbelastung bleibt aber bei der Betrachtung der arithmetischen Mittel immer noch deutlich unterschiedlich (15 969 Euro zu 8 140 Euro). Ein Blick auf den Median bzw. die Perzentile zeigt, dass die Ergebnisse plausibel sind. Der Median der Gewerbesteuer für Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und positiver Gewerbesteuerbelastung liegt bei 1 316 Euro. Dies ist deutlich geringer als in der Vergleichsgruppe der Freien Berufe mit 2 409 Euro. Die Werte und insbesondere die Abstände zwischen arithmetischem Mittel und dem Median zeigen, dass die Verteilung der Gewerbesteuerlast bei den Gewerbetreibenden extrem von hohen Einkünften aus Gewerbebetrieb geprägt ist.

Tabelle 8: Mittlerer kommunaler Beitrag der Einkommensteuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit bei einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht

N = 1 127 755		Arithmetisches Mittel in Euro
Summe der Einkünfte		62 317
Gewerbesteuer		2 033
-	In-Sich-Abzugsfähigkeit	898
-	§ 35 EStG	948
+	Gemeindeanteil	2 112
=	kommunaler Beitrag des Steuerpflichtigen	2 299

Einnahme der Gemeinde in EURO	4 145
Zusätzliche Einnahme in EURO	1 756

Quelle: eigene Berechnung auf der Grundlage der Daten der simulierten Einkommensteuer 2004

Einkommensteuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit könnten bei einer Ausweitung der Gewerbesteuer aufgrund der ‚In-Sich-Abzugsfähigkeit‘ die tarifliche Einkommensteuerschuld um 898 Euro im Mittel reduzieren. Um weitere 948 Euro wird aufgrund des § 35 EStG die veranlagte Einkommensteuer sinken. Aus beiden Reduktionen folgt, dass der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, die der durchschnittliche Freiberufler leistet, von 2 389 Euro auf 2 112 Euro im Mittel sinken würde.

Vergleicht man den kommunalen Beitrag, den ein Steuerpflichtiger mit Einkünften aus freien Berufen im gegenwärtigen System leistet mit dem kommunalen Beitrag im Falle einer Ausweitung der Gewerbesteuer, so kommt man auf das im ersten Blick kuriose Ergebnis, dass der kommunale Beitrag des Steuerpflichtigen sinkt. Die Kompensation der ‚In-Sich-Abzugsfähigkeit‘ und des § 35

⁴⁰ Siehe hier Tabelle 6 und Tabelle 9

ESTG führen dazu, dass zwar noch eine positive Belastung verbleibt, Tabelle 9 zeigt hier die Auswirkung auf die Nettoeinkommen, aber diese zusätzliche Belastung ist geringer als die Reduktion beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer. Somit sinkt der direkte Beitrag der Steuerpflichtigen aus Gewerbesteuerrestbelastung und verbleibenden Gemeindeanteil im Vergleich zum gegenwärtigen Recht.

Die Gemeinden realisieren die Summe aus Gewerbesteuer und Gemeindeanteil in Höhe von 4 145 Euro und damit eine um 1 756 Euro höhere Einnahme. Diese zusätzliche Einnahme wird aber nicht vom gewerbesteuerpflichtigen Freiberufler sondern von nicht realisierter Einkommensteuer generiert. Der gewerbesteuerpflichtige Freiberufler wirkt quasi nur als wirtschaftskraftbezogenes Gewicht zur Verteilung der nicht realisierten Einkommensteuer.

Tabelle 9 zeigt wie sich die zusätzliche Einnahme der Gemeinden von 1 756 Euro zusammensetzt. Der Freiberufler mit Gewerbesteuerpflicht trägt, wie der Vergleich der Nettoeinkommen zeigt, hiervon nur einen Beitrag von 187 Euro. Die veranlagte Einkommensteuer sinkt um 1 846 Euro. Für diesen Betrag wird kein Gemeindeanteil mehr an die Kommunen abgeführt, so dass Bund und Länder 277 Euro ‚einsparen‘ und nur eine Steuereinnahmereduktion aufgrund der Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht in Höhe von 1589 Euro verzeichnen. Diese Summe zuzüglich der Nettoeinkommensminderung von 187 Euro entspricht der Mehreinnahme der Kommunen als Differenz aus ausgeweiteter Gewerbesteuer und neuem geringerem Gemeindeanteil zum Gemeindeanteil an der Einkommensteuer der Freiberufler nach geltendem Recht.

Tabelle 9: Freie Berufe und Gewerbesteuer

	zvE*	veranlagte ESt**	GewSt***	Netto****	Gemeindeanteil
	Arithmetisches Mittel in Euro				
ohne Gewerbesteuer	56 894	15 924	0	40 970	2 389
mit Gewerbesteuer	54 861	14 078	2 033	40 783	2 112
Veränderung in EURO	- 2 033	1 846	+ 2 033	- 187	- 277
Relative Veränderung in v. H.	- 3,2	- 11,6		- 0,4	- 11,6

* zu versteuerndes Einkommen

** Einkommensteuer

*** Gewerbesteuer

**** zvE – veranlagte ESt

Quelle: eigene Berechnung auf der Grundlage der Daten der simulierten Einkommensteuer 2004

Tabelle 10 und 11 zeigen diese mittleren Betrachtungen für die Gruppe von Steuerpflichtigen mit freiberuflichen Einkünften und einer trotz Freibeträgen resultierenden positiven Gewerbesteuer-schuld.

Tabelle 10: Mittlerer kommunaler Beitrag der Einkommensteuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit bei einer Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht für die Gruppe der Gewerbesteuerleistenden

N = 280 407	Arithmetisches Mittel in EURO
Summer der Einkünfte	113 493
Gewerbesteuer	8 140
In-Sich-Abzugsfähigkeit	3 319
-	
§ 35 EStG	3 795
-	
Gemeindeanteil	3 747
+	
= kommunaler Beitrag des Steuerpflichtigen	4 773

Einnahme der Gemeinde in EURO	11 887
Zusätzliche Einnahme in EURO	7 072

Quelle: eigene Berechnung auf der Grundlage der Daten der simulierten Einkommensteuer 2004

Tabelle 11: Freie Berufe mit Gewerbesteuerbelastung

	zvE*	veranlagte ESt**	GewSt***	Netto****	Gemeindeanteil
	Arithmetisches Mittel in Euro				
ohne Gewerbesteuer	100 580	32 097	0	68 483	4 815
mit Gewerbesteuer	92 440	24 983	8 140	67 457	3 747
Veränderung in EURO	- 8 140	7 114	+ 8 140	1 026	-1 068
Relative Veränderung in v. H.	- 8,1	- 22,2		- 1,5	- 22,2

* zu versteuerndes Einkommen

** Einkommensteuer

*** Gewerbesteuer

**** zvE – veranlagte ESt

Quelle: eigene Berechnung auf der Grundlage der Daten der simulierten Einkommensteuer 2004

IV. Zusammenfassung

Die Analysen zeigen erstmals auf der Grundlage von echten Veranlagungsdaten, einen Vergleich zwischen den kommunalen Beiträgen der beiden Gruppen von Einkommensteuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und freiberuflicher Tätigkeit. Im Gegensatz zur allgemeinen politischen Diskussion zeigen die Ergebnisse, dass der direkte kommunale Beitrag der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit über den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer höher ist als der direkte kommunale Beitrag von Steuerpflichtigen mit gewerblichen Einkünften. Dieses Ergebnis ergibt sich bei einer Betrachtung der arithmetischen Mittel.

Eine Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf die Gruppe der Freien Berufe führt zwar zu einer deutlichen Einnahmeverbesserung der Städte und Gemeinden. Diese zusätzlichen Einnahmen stammen aber nur zu einem geringen Teil aus zusätzlichen Abgaben der Freien Berufe, sondern resultieren überwiegend aus nicht realisierter Einkommensteuer. Es entsteht die paradoxe Situation, dass trotz einer Ausweitung der Gewerbesteuer auf die Freien Berufe deren Nettoeinkommen erwartungsgemäß sinkt, aber ihr direkter Beitrag zur Finanzierung der Städte und Gemeinden sich reduziert. Durch ‚In-Sich-Abzugsfähigkeit‘ und die teilweise Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung durch §35 EStG erhöht sich der direkte Beitrag des gewerbesteuerpflichtigen Freiberuflers an den kommunalen Einnahmen durch die Gewerbesteuer geringer als sich sein Beitrag durch den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer reduziert. Als Ergebnis ist der dem Steuerpflichtigen direkt zuordenbare Anteil an den Gemeindeeinnahmen gesunken.

Der gewerbesteuervorbelastete Einkommensteuerpflichtige wirkt im System der nahezu vollständigen Anerkennung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuerermittlung als wirtschaftskraftbezogenes Gewicht zur Verteilung nicht realisierter Einkommensteuer. Die Gewerbesteuer ist in der Breite nur noch sehr beschränkt eine Belastung des Einkommensteuerpflichtigen, dies sowohl für

die Einkommensteuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb im bestehenden System als auch für Einkommensteuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit bei einer Ausweitung des bestehenden Systems der Gewerbesteuer auf diese Gruppe.

Literatur

Arbeitskreis Steuerschätzung (2005), Ergebnisse der 126. Sitzung des Arbeitskreises Steuerschätzung vom 2. bis 3. November 2005.

Bach, S.; Schulz, E. (2002); Fortschreibung- und Hochrechnungsrahmen für ein Einkommensteuer – Simulationsmodell. Projektbericht I zur Forschungskoooperation ‚Mikrosimulation‘ mit dem Bundesministerium der Finanzen, DIW Materialien Nr. 26, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (2006), Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten 1950 bis 2005,

http://www.bundesfinanzministerium.de/cIn_05/nn_4144/DE/Steuern/Steuerschaetzung__einnahmen/Steuereinnahmen/0601011a6002.html

Bundesministerium der Finanzen (ohne Jahr), BMF Dokumentation, Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in der Gemeindefinanzreform,

<http://www.bundesfinanzministerium.de/dokumente/ix-.1545/Artikel.htm>

Döring, T; L.P. Feld (2005), Reform der Gewerbesteuer: Wie es Euch gefällt? – Eine Nachlese, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 6, S. 207 – 232.

Hey, J. (2002), Kommunale Einkommen- und Körperschaftssteuer – Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, Steuern und Wirtschaft, Jg. 79, Heft 4, 314-325.

Homburg, S. (2005), Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage, WiSo - Kurzlehrbücher, Reihe Volkswirtschaft, Verlag Vahlen, München.

Merz, J; Hirschel, D.; Zwick, M. (2005); Struktur und Verteilung hoher Einkommen. Mikroanalysen auf der Basis der Einkommensteuerstatistik, Gutachten zum 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, <http://www.bmgs.bund.de/deu/gra/publikationen/4236.php?navpos=rechts>

Michalski, L. (1989), Der Begriff des freien Berufes im Standes- und im Steuerrecht, Deutscher Ärzte-Verlag, Köln

Rosinus, W. (2000), Die steuerliche Einkommensverteilung, in: Wirtschaft und Statistik, Heft 6, 456-463.

Statistisches Bundesamt (1995-2004), Realsteuervergleich – Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligung, Fachserie 14 - Reihe 10.1., jährliche Veröffentlichung.

Statistisches Bundesamt (2006), Verbraucherpreisindex für Deutschland - Lange Reihen - Februar 2006.

Statistisches Bundesamt (1953-1961), Die gemeindlichen Realsteuern im Rechnungsjahr ..., Arb. Nr. VII/43.

Statistisches Bundesamt (1966-1976), Realsteuervergleich, Finanzen und Steuern – Reihe 9.

Zwick, M. (2001), Individual Tax Statistics Data and their Evaluation Possibilities for the Scientific Community, Schmollers Jahrbuch, Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Zwick, M.; Buschle, N.; Habla, H.; Maithert, R (2003); Reform der Gemeindefinanzen – die kommunale Einnahmeseite, Wirtschaft und Statistik 7