

Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer

1. Vorbemerkungen

1.1 Ziele der Gemeindefinanzreform

Mit Blick auf die Einnahmeseite der kommunalen Haushalte ist Ziel der Reform eine Verbesserung und Verstetigung. Die dramatischen Einbrüche insbesondere bei der Gewerbesteuer waren maßgeblich für die Einsetzung der Kommission zur Gemeindefinanzreform. Es kann daher nicht nur um die Erhaltung des Status quo gehen, schon gar nicht wenn als „status quo“ die steuerliche Basis des Jahres 2001 oder gar 2002 definiert wird.

Das vorliegende Papier beschränkt sich auf einen Vorschlag zur Reform der Gewerbesteuer. Darüber hinaus werden die kommunalen Spitzenverbände für die übrigen - quantitativ und/oder qualitativ gewichtigen - kommunalen Steuerquellen weitere Vorschläge in die AG „Kommunalsteuern“ einbringen.

1.2 Ausgangspunkt: Erhalt der Gewerbesteuer

Aus unserer Sicht ist die Gewerbesteuer grundsätzlich eine gute Kommunalsteuer, weil ihr Hebesatzrecht die Finanzautonomie stärkt und weil sie zugleich ein „Interessenband“ zwischen Gemeinde und örtlicher Wirtschaft darstellt. Sie hat allerdings – jedenfalls in ihrer jetzigen Ausgestaltung – erhebliche Schwächen. Diese Schwächen liegen zum einen – unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit – in ihrer Beschränkung auf eine immer kleiner werdende Zahl von Steuerpflichtigen und zum anderen – mit Blick auf die kommunalen Haushalte – in ihrer Konjunkturabhängigkeit,

in steigendem Maße aber auch in ihrer Anfälligkeit gegenüber steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten.

1.3 Keine Wiedereinführung der Lohnsummen- und Gewerbekapitalsteuer

Der vorgelegte Vorschlag verzichtet bewusst auf die Wiedereinführung der Lohnsummensteuer und/oder der Gewerbekapitalsteuer. Zweifellos hat deren Abschaffung dazu beigetragen, dass die Gewerbesteuer heute in ihrem Aufkommen weniger verlässlich ist als früher. Insgesamt überwiegen aber die Nachteile einer solchen Revitalisierung. Zudem haben die Städte und Gemeinden für den Wegfall der Gewerbekapitalsteuer mit der Beteiligung an der Umsatzsteuer eine Kompensation erhalten, die auch aus kommunaler Sicht nicht mehr in Frage gestellt wird.

1.4 Breit angelegte und differenzierte Modellrechnungen

Für das vorliegende Reformmodell gilt wie für alle anderen in der AG „Kommunalsteuern“ behandelten Modelle: Eine abschließende Bewertung ist erst dann möglich, wenn eine breit angelegte und differenzierte Quantifizierung mit Hilfe von Modellrechnungen erfolgt ist. Die Quantifizierung darf sich nicht allein auf Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung beschränken. Sie bedarf vielmehr der Einbeziehung von Daten der Steuerverwaltung und – um die Auswirkungen auf die Kommunen beurteilen zu können – der Bildung unterschiedlicher Gemeindetypen.

2. Das Modell einer modernisierten Gewerbesteuer

Die Modernisierung der Gewerbesteuer muss an deren derzeitigen Schwächen ansetzen. Die Verbesserung und Verstetigung der Einnahmen verlangt sowohl eine Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen als auch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage:

2.1. Bestandteile des Reformmodells

2.1.1. Erweiterung der Steuerpflicht auf alle Selbstständigen i.S. von § 18 EStG

2.1.2. Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

- a) Volle Hinzurechnung aller Zinsen zum Gewerbeertrag**
- b) Hinzurechnung des Finanzierungsanteils aller Mieten, Pachten und Leasingraten zum Gewerbeertrag**
- c) Freibetrag für die Hinzurechnung aller Zinsen sowie des Finanzierungsanteils aller Mieten, Pachten und Leasingraten zum Gewerbeertrag**

- d) Hinzurechnung von Veräußerungsgewinnen zum Gewerbeertrag auch bei Personenunternehmen**
- e) Modifizierung der gewerbsteuerlichen Organschaft**
- f) Zielgenauere Ausgestaltung der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen**
- g) Erhöhung des bisherigen Freibetrags von 24.500,- Euro auf 25.000,- Euro, der bis zu einem Gewerbeertrag von 50.000,- Euro abgeschmolzen wird**
- h) Abschaffung des Staffeltarifs (Staffelung der Steuermesszahlen nach § 11 Abs. 2 GewStG)**

2.1.3. Kompensatorische Elemente (Entlastung der Steuerpflichtigen)

- a) Senkung der Steuermesszahlen**
- b) Differenzierte Steuermesszahlen für Personen- und Kapitalgesellschaften**
- c) Beibehaltung der Gewerbsteueranrechnung nach § 35 EStG**

2.2 Anmerkungen zu einzelnen Bestandteilen

Im Jahr 1994 hat die Finanzministerkonferenz eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die Vorschläge für eine Position der Länder zur Reform der Gewerbebesteuer erarbeiten sollte. Mitglieder der Arbeitsgruppe waren Vertreter der Finanzressorts und der Innenressorts der Länder sowie der kommunalen Spitzenverbände. In ihrem Abschlussbericht vom 15. März 1995 hat die Arbeitsgruppe eine breite Palette von Modellvarianten und -elementen analysiert und bewertet.

Das hiermit vorgestellte Reformmodell orientiert sich in seinen Bestandteilen bewusst an dem im Bericht vom 15. März 1995 so genannten Grundmodell (S. 63ff). Insofern kann für eine intensivere Auseinandersetzung mit den einzelnen Bestandteilen auf diesen Bericht verwiesen werden. Unabhängig davon sind folgende Anmerkungen notwendig:

1) Zum Kreis der Steuerpflichtigen

Die Einbeziehung aller Selbstständigen in die Steuerpflicht ist unverzichtbares Element einer Gewerbebesteuerreform, die sich dem Ziel der Verbesserung und Verstärkung verpflichtet. Zugleich hebt die Reform die unter steuersystematischen Gesichtspunkten

punkten und Äquivalenzgedanken fragwürdige Ungleichbehandlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und selbstständiger Tätigkeit auf.

Das Modell verzichtet auf die Einbeziehung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Vermietung und Verpachtung in die Gewerbesteuer-pflicht. Ausschlaggebend für diese Entscheidung ist in erster Linie die ansonsten entstehende - verfassungsrechtlich und steuersystematisch bedenkliche – Doppelbelastung dieser Einkunftsarten mit zwei Realsteuern (Grundsteuer und Gewerbesteuer). Insofern bietet eine Reform der Grundsteuer A (Land- und Forstwirtschaft) bzw. der Grundsteuer B (Vermietung und Verpachtung) eine Alternative, wenn die stärkere steuerliche Heranziehung dieser Einkunftsarten auf kommunaler Ebene gewollt ist. Insbesondere die Grundsteuer B muss aus kommunaler Sicht in ihrem Gewicht gestärkt werden. Dies unterstreicht, dass die Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen sich auch mit dieser Steuer beschäftigen muss.

2) Zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

a) / b) **Herstellung der Finanzierungsneutralität durch Hinzurechnung aller Zinsen sowie der Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten und Leasingraten**

Die modifizierte Gewerbesteuer soll finanzierungsneutral ausgestaltet werden. Das setzt voraus, dass alle Finanzierungsanteile – ggf. pauschaliert – aus der Überlassung von Fremdkapital und anderen Wirtschaftsgütern bei der Ermittlung des Gewerbeertrags erfasst werden. Aus diesem Grunde sind folgende Hinzurechnungen vorgesehen:

- **Hinzurechnung aller Zinsen**

Die Hinzurechnung aller Entgelte für Verbindlichkeiten (Zinsen und sonstige Finanzierungskosten) in voller Höhe zum Gewerbeertrag stärkt und stabilisiert das Gewerbesteueraufkommen. Sie folgt aber ebenso dem Prinzip der Finanzierungsneutralität einer modernisierten Gewerbesteuer und ist damit auch steuersystematisch begründet.

Folgeänderung:

Für die Banken ist bei diesem Element des Modells – das ihr Kerngeschäft berührt – eine Sonderregelung – in Anlehnung an die bisherigen Regelungen in § 19 GewStDV – notwendig.

- Des Weiteren ist zu prüfen, ob für Lebensversicherungs-unternehmen eine vergleichbare Sonderregelung erforderlich ist. Dies könnte für solche finanzierungsähnlichen Aufwendungen in Betracht gezogen werden,

die aus beim Gewinn erfassten steuerpflichtigen Erträgen finanziert werden.

- **Hinzurechnung des Finanzierungsanteils von Mieten, Pachten und Leasingraten**

- für bewegliche Wirtschaftsgüter

Der in den Mieten, Pachten und Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens enthaltene Finanzierungsanteil ist in Höhe eines Pauschalsatzes von 25 v.H. dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. Der pauschale Finanzierungsanteil wird letztlich wie Entgelte für Verbindlichkeiten behandelt. Der verbleibende Anteil in Höhe von 75 v.H. gilt als anteilige Abschreibung.

Der pauschale Finanzierungsanteil von 25 v.H. berücksichtigt die gewichtete durchschnittliche Nutzungsdauer von beweglichem Anlagevermögen. Auf eine Ausdifferenzierung nach individueller Nutzungsdauer wird aus Gründen der Vereinfachung und Administrierbarkeit bewusst verzichtet. Alternativ kommt allerdings auch in Betracht, den Finanzierungsanteil des beweglichen Anlagevermögens nach Gruppen der Nutzungsdauer von bis zu drei Gruppen zu differenzieren.

Die Hinzurechnung der in Mieten, Pachten und Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter enthaltenen Finanzierungsanteile zum Gewerbeertrag stärkt und stabilisiert das Gewerbesteueraufkommen. Sie folgt aber ebenso dem Prinzip der Finanzierungsneutralität einer modernisierten Gewerbesteuer und ist damit auch steuersystematisch begründet.

Folgeänderung: Die z.Zt. bestehenden korrespondierenden Kürzungen beim Vermieter und Verpächter entfallen.

- für Immobilien

Der in den Mieten, Pachten und Leasingraten für Immobilien des Anlagevermögens enthaltene Finanzierungsanteil ist in Höhe eines Pauschalsatzes von 75 v.H. dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. Der pauschale Finanzierungsanteil wird letztlich wie Entgelte für Verbindlichkeiten behandelt. Der verbleibende Anteil in Höhe von 25 v.H. gilt als anteilige Abschreibung.

Der pauschale Finanzierungsanteil bei Immobilien muss unter Berücksichtigung der fehlenden Abschreibungsfähigkeit von Grund und Bo-

den sowie der wesentlich längeren Nutzungsdauer von Gebäuden mit einem entsprechend höheren Anteil von 75 v.H. angesetzt werden.

Die Hinzurechnung der Mieten, Pachten und Leasingraten für – Immobilien des Anlagevermögens zum Gewerbeertrag stärkt und stabilisiert das Gewerbesteueraufkommen. Sie folgt aber ebenso dem Prinzip der Finanzierungsneutralität einer modernisierten Gewerbesteuer und ist damit auch steuersystematisch begründet.

- Entgelte für die Überlassung anderer Wirtschaftsgüter

Die mit einer modernisierten Gewerbesteuer verfolgte Finanzierungsneutralität gebietet es, auch die Entgelte für die Überlassung anderer Wirtschaftsgüter, z.B. bei Sachdarlehen in voller Höhe hinzuzurechnen.

Ergebnis

Letztlich sollen alle Entgelte aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern jeglicher Art mit ihrem Finanzierungsanteil hinzugerechnet werden, und zwar für die Überlassung

- von Fremdkapital: in voller Höhe,
- von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens: in Höhe von 25 v.H.,
- von Immobilien des Anlagevermögens: in Höhe von 75 v.H.
- von sonstigen Wirtschaftsgütern: in voller Höhe der für die Überlassung gezahlten Entgelte.

c) Freibetrag für die Hinzurechnung aller Zinsen sowie des Finanzierungsanteils aller Mieten, Pachten und Leasingraten zum Gewerbeertrag

Um die belastenden Wirkungen der erweiterten Hinzurechnung von Entgelten für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (u.a. Zinsen, Mieten, Pachten und Leasinggebühren) insbesondere für Existenzgründer und kleinere Unternehmen zu mildern, ist ein Freibetrag z.B. in Höhe von 25.000 € bezogen auf die Summe dieser Hinzurechnungen zu gewähren.

d) Hinzurechnung von Veräußerungsgewinnen

Nach der Rechtsprechung des BFH unterliegen Gewinne aus der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Betriebes, Teilbetriebes oder von Mitunternehmeranteilen bei Personenunternehmen – im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften – nicht der

Gewerbsteuer. Diese Rechtsprechung ist nicht unumstritten und wird inzwischen vom BFH selbst durchaus in Frage gestellt (s. Urteil v. 05.09.2001, BStBl 2002 II S.155, m.w.N.). Eine gesetzliche Regelung, die den Veräußerungsgewinn rechtsformunabhängig der Besteuerung durch die Gewerbeertragsteuer unterwirft, interpretiert die Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe als „letzten Akt“ der betrieblichen Tätigkeit und ist insofern gut zu begründen.

Mit Blick auf das Argument der Altersvorsorge sollte – analog zu § 16 Abs. 4 EStG – bei Betriebsveräußerung / -aufgabe aus Altersgründen oder wegen Krankheit der Gewinn bei Inanspruchnahme und Gewährung des einkommensteuerlichen Freibetrags gewerbsteuerfrei bleiben.

e) Modifizierung der gewerbsteuerlichen Organschaft

Die gewerbsteuerliche Organschaft steht im Widerspruch zum Äquivalenzgedanken der Gewerbsteuer. Zugleich kann die Möglichkeit der Verrechnung aller Gewinne und Verluste zwischen Unternehmen eines Konzerns - auch rückwirkend - die Gewerbsteuer und das kommunale Hebesatzrecht auf Sicht aushöhlen.

Diese Gesichtspunkte verlieren aber an Gewicht, wenn die Gewerbsteuer im Sinne des vorstehenden Modells wesentlich stärker als heute an die objektive Ertragskraft der Unternehmen anknüpft. Das Institut der gewerbsteuerlichen Organschaft ist für das beschriebene Modell allerdings auch nicht zwingend erforderlich. Sollte es im Zuge der steuerpolitischen Diskussion auf eine Abschaffung der gewerbsteuerlichen Organschaften hinaus laufen, so könnte dies systemkonform umgesetzt werden.

Zumindest sollten die Regelungen für die gewerbsteuerliche Organschaft – möglichst im Gleichklang mit den körperschaftsteuerlichen Regelungen - modifiziert werden. Insbesondere sollten vororganschaftliche Verluste nicht berücksichtigt und rückwirkende Gewinnabführungsverträge nicht mehr anerkannt werden. Eine Zuordnung der Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaften auf mehrere Organträger muss für die Gewerbsteuer ausgeschlossen bleiben.

f) Zielgenauere Ausgestaltung der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen

Der Verzicht auf die Einbeziehung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, insbesondere aus der Überlassung von Grundstücken zu gewerblichen Zwecken in die Gewerbsteuerpflicht bedeutet, dass die bisherige erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff GewStG dem Grunde nach beibehalten werden muss. Wegen ihrer Anfälligkeit gegenüber nicht gewollten Gestaltungsmöglichkeiten ist diese Regelung jedoch zielgenauer auszugestalten. Es muss z. B. ausgeschlossen werden, dass

Gewerbeerträge, die ohne Zwischenschaltung von Gesellschaften zweifelsfrei der Gewerbesteuer unterlägen, durch Umgehungs-gestaltungen der Steuerpflicht entzogen werden können.

g) / h) Abschmelzung des Freibetrags / Abschaffung des Staffeltarifs

Der Vorschlag beinhaltet einen Freibetrag in Höhe von 25.000 Euro sowie die Abschaffung des Staffeltarifs. Der Freibetrag soll bis zu einem Gewerbeertrag in Höhe von 50.000 Euro abgeschmolzen werden und stellt eine Bagatellregelung dar, um die Erfassung kleiner Betriebe zu vermeiden. Beide Elemente des Modells stabilisieren und stärken die Gewerbesteuer; nicht zuletzt beseitigen sie Umgehungstatbestände (Gründung mehrerer Gewerbebetriebe) und vereinfachen das Steuerrecht.

3) Zu den kompensatorischen Elementen

Die beschriebenen Bestandteile des Reformmodells führen zu einer deutlichen Steigerung des Gewerbesteueraufkommens. Daher sind entlastende Elemente erforderlich, die diese Wirkung begrenzen.

Dieses Ziel kann am einfachsten erreicht werden durch eine Senkung der Steuermesszahlen. Das Ausmaß der Senkung kann allerdings erst angegeben werden, wenn zuverlässige Berechnungen über die Aufkommenswirkung der Modellbestandteile vorliegen. In diese Berechnungen müssen die Effekte der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG (die das vorliegende Modell nicht in Frage stellt) einbezogen werden.

Außerdem erscheint – mit Blick auf die Abzugsfähigkeit der Geschäftsführer-gehälter bei Kapitalgesellschaften - eine maßvolle rechtsformabhängige Differenzierung der Steuermesszahlen (Personenunternehmen / Körperschaften) gerechtfertigt. Bei Personengesellschaften sollte danach unterschieden werden, ob es sich bei den Gesellschaftern um natürliche Personen oder Kapitalgesellschaften handelt. Damit werden zugleich die z.Zt. bestehenden Umgehungsmöglichkeiten im Bereich von Kapitalgesellschaften (z.B. atypisch stille unternehmerische Beteiligungen) beseitigt und ausgeschlossen, dass atypisch stille Gesellschaften mit – mittelbar oder unmittelbar – Beteiligung von Kapitalgesellschaften in den Genuss der niedrigeren Steuermesszahlen kommen.