

Der Open-Access-Publikationsserver der ZBW – Leibniz-Informationzentrum Wirtschaft
The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics

Schemmel, Lothar

Research Report

Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen!

Sonderinformation // Karl-Bräuer-Institut, No. 55

Provided in cooperation with:

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (KBI)

Suggested citation: Schemmel, Lothar (2008) : Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen!, Sonderinformation // Karl-Bräuer-Institut, No. 55, <http://hdl.handle.net/10419/45388>

Nutzungsbedingungen:

Die ZBW räumt Ihnen als Nutzerin/Nutzer das unentgeltliche, räumlich unbeschränkte und zeitlich auf die Dauer des Schutzrechts beschränkte einfache Recht ein, das ausgewählte Werk im Rahmen der unter

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen> nachzulesenden vollständigen Nutzungsbedingungen zu vervielfältigen, mit denen die Nutzerin/der Nutzer sich durch die erste Nutzung einverstanden erklärt.

Terms of use:

The ZBW grants you, the user, the non-exclusive right to use the selected work free of charge, territorially unrestricted and within the time limit of the term of the property rights according to the terms specified at

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>
By the first use of the selected work the user agrees and declares to comply with these terms of use.

ANALYSEN·ARGUMENTE·ANSTÖSSE

**Existenzgefährdende Hinzurechnungen
bei der Gewerbesteuer entschärfen!**

Sonderinformation 55

August 2008

Bearbeitung
Lothar Schemmel

Karl-Bräuer-Institut
des Bundes der Steuerzahler e. V.
Berlin, Französische Straße 9-12
Telefon: 030/259396-32
E-Mail: kbi@steuerzahler.de
Internet: <http://www.karl-braeuer-institut.de>

Inhaltsübersicht

	Seite
Kurzfassung	2
1. Erweiterung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008	4
1.1 Hinzurechnungen nach altem und neuem Recht	4
1.2 Begründung der Erweiterung	6
1.3 Kritik an der Erweiterung im Gesetzgebungsverfahren	7
2. Existenzbedrohende Belastungen	9
2.1 Verschärfung der Gewerbesteuerlast bis zur Existenzgefährdung	9
2.1.1 <i>Schematische Beispielsrechnungen</i>	10
2.1.2 <i>Praktisches Beispiel Kapitalgesellschaft</i>	12
2.1.3 <i>Praktisches Beispiel Personengesellschaft</i>	14
2.1.4 <i>Übermäßige Belastung nicht auf Einzelfälle beschränkt</i>	15
2.2 Belastungsverschärfung nach Maßgabe der betrieblichen Organisation	18
2.3 Mittelständische Unternehmen in besonderem Maße betroffen	19
3. Schwerwiegende gesamtwirtschaftliche Mängel	19
3.1 Wachstums- und Beschäftigungsrisiken	20
3.2 Verschlechterung der Marktstrukturen	22
4. Steuerpolitische Mängel	22
4.1 Verstoß gegen geltende Besteuerungsprinzipien	23
4.1.1 <i>Steuergerechtigkeit</i>	23
4.1.2 <i>Netto-Prinzip</i>	25
4.1.3 <i>Steuervereinfachung</i>	26
4.2 Keine Rechtfertigung mit ertragsteuerlichen, gemeinschaftsrechtlichen und fiskalischen Zwecken	28
4.2.1 <i>Vollständige Erfassung der Kapitalerträge mit Hilfe erweiterter Hinzurechnungen?</i>	29
4.2.2 <i>Kein gemeinschaftsrechtlicher Zwang zur Doppelbesteuerung</i>	31
4.2.3 <i>Untaugliches Mittel zur Bewahrung deutschen Steuersubstrats und zur Verstetigung kommunaler Steuereinnahmen</i>	34
5. Verfassungsrechtliche Bedenken	38
6. Fazit: Zunächst Entschärfung, dann Beseitigung der Gewerbesteuer	42
Anlage 1: Gegenüberstellung der Hinzurechnungen nach altem und neuem Recht	
Anlage 2: Ertragsbesteuerung, Objektsteuern und Einmalprinzip	

Kurzfassung

Die jüngste Reform der Unternehmensbesteuerung hat die sogenannten Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer verschärft. Diese Maßnahme wurde bereits im Gesetzgebungsverfahren kritisiert. Neuere Ermittlungen ergeben, dass die verschärften Hinzurechnungen *existenzbedrohende Wirkung* entfalten können. Betroffen sind vor allem mittelständische Unternehmen.

Die verschärften Hinzurechnungen besitzen schwerwiegende *gesamtwirtschaftliche Mängel und Risiken*. Sie ergeben sich vor allem daraus, dass die besonders betroffenen mittelständischen Unternehmen zu den Wachstums- und Beschäftigungsträgern der deutschen Volkswirtschaft gehören. Daher bergen die verschärften Hinzurechnungen Risiken für Wachstum und Beschäftigung, auch wenn dies zur Zeit von der guten Konjunkturlage verdeckt wird. Eine verbreitete Aufgabe mittelständischer Unternehmen würde zudem die Marktstrukturen verschlechtern.

Darüber hinaus verstoßen die verschärften Hinzurechnungen gegen die geltenden Prinzipien der *Steuergerechtigkeit* im Sinne einer Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit und nach Maßgabe des Netto-Prinzips. Auch stehen sie im Widerspruch zur dringend erforderlichen *Steuervereinfachung*. Diese Verstöße gegen allgemein anerkannte und fundamental wichtige Besteuerungsprinzipien lassen sich *nicht überzeugend begründen*, und zwar weder mit der Forderung nach steuerlicher Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital noch mit der Forderung nach gemeinschaftsrechtlicher Gleichbehandlung. Die verschärften Hinzurechnungen erweisen sich zudem als *untaugliches Mittel* zur Bewahrung deutschen Steuersubstrats und zur Verstetigung kommunaler Steuereinnahmen.

Schließlich bestehen *verfassungsrechtliche Bedenken* wegen der existenzgefährdenden Wirkung der verschärften Hinzurechnungen. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar vor kurzem bestätigt, dass die Gewerbesteuer nicht verfassungswidrig ist, weil sie in der Verfassung erwähnt wird. Dieser höchstrichterliche Befund kann jedoch nicht jegliche Gestaltung der Gewerbesteuer rechtfertigen. Soweit die Hinzurechnungen die Existenz von Gewerbebetrieben gefährden, machen sie aus der Gewerbesteuer eine verfassungswidrige *Erdrosselungssteuer*.

Die Bedenken des Instituts ergeben sich aus der Schutzwirkung der Artikel 14, 12 und 2 GG. Das Institut hält es für vordringlich, die existenzgefährdenden Hinzurechnungen zu entschärfen. Sodann sollte die Beseitigung der Gewerbesteuer erneut in Angriff genommen werden.

1. Erweiterung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008

Am 1.1.2008 ist die Reform der Unternehmensbesteuerung¹ in Kraft getreten. Zu den umstrittenen Änderungen gehörte von Anfang an die Verschärfung der sogenannten Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer. Gegenstand der Hinzurechnungen sind eine Reihe von Betriebsausgaben, insbesondere die Ausgaben für Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen. Diese Ausgaben werden bei der Ermittlung des *einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Gewinns* als Betriebsaufwand vom Ertrag abgesetzt, müssen jedoch bei der Ermittlung des *gewerbsteuerlichen Ertrags* teilweise dem Gewinn wieder *hinzugerechnet* werden.

1.1 Hinzurechnungen nach altem und neuem Recht

Die Vorschriften über die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen sind in § 8 GewStG enthalten. **Nach altem Recht** mussten dem Gewinn aus Gewerbebetrieb insbesondere die *Entgelte für Dauerschulden zur Hälfte* hinzugerechnet werden. Dabei handelte es sich um Schulden, die wirtschaftlich mit der Gründung, dem Erwerb, der Erweiterung oder der Verbesserung des Betriebs zusammenhängen. Daneben bestimmte der alte § 8 GewStG, dass die *Miet- und Pachtzinsen* für die Benutzung von *Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* ebenfalls *zur Hälfte* dem Gewinn aus Gewerbebetrieb beim Mieter oder Pächter hinzugerechnet werden müssen.

Von dieser Hinzurechnungspflicht gab es bedeutsame Ausnahmen. So entfiel die Hinzurechnung in den Fällen, in denen die Mieten für die Benutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bereits beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbesteuer heranzuziehen waren, also die Vermietung gewerbsmäßig betrieben wurde, und die Miete 125.000 Euro nicht überstieg. Auf diese Weise wurde die *Doppelbelastung* dieser Mieten mit Gewerbesteuer *bei kleineren Objekten* vermieden.

Bei Mieten von mehr als 125.000 Euro musste allerdings der Mieter entsprechende Hinzurechnungen auch dann vornehmen, wenn die Miete beim gewerbsteuerpflichtigen Vermieter gewinn- und ertragserhöhend berücksichtigt wurde. Dennoch trat auch in diesem Fall keine Doppelbelastung auf, denn nach § 9 Nr. 4 GewStG wurde der Vermieter mittels einer entsprechenden Kürzung des Gewinns gleichzeitig entlastet. Diese Regelung sollte die Gewerbesteuer-

1 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl I 2007, S. 1912.

er auf Mieten derjenigen Gemeinde zukommen lassen, die durch den gemieteten Betrieb „belastet“ wird.²

Schließlich wurden nach altem Recht lediglich die Pachtzahlungen für Betriebe und Betriebs- teile erfasst, die Pachtzahlungen für *Grundstücke* aber von der Hinzurechnung zum Gewerbe- ertrag ausgenommen. Damit wollte der Gesetzgeber eine Doppelbelastung dieser Pachtzah- lungen ausschließen, denn sie werden ja bereits beim Verpächter mit Grundsteuer belastet.³

Nach neuem Recht verlangt § 8 Nr. 1 GewStG, dass dem einkommen- oder körperschaft- steuerlichen Gewinn ab dem 1.1.2008 hinzugerechnet werden:

- die Entgelte für *alle Arten von Krediten* über die Entgelte für Dauerschulden hinaus und einschließlich außergewöhnlicher Skonti *in vollem Umfang*⁴ (**100%**);
- die *Miet- und Pachtzinsen* für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens *zu einem Fünftel* (**20%**),
- die *Miet- und Pachtzinsen* für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens *zu dreizehn Zwanzigstel* (**65%**) sowie
- die Aufwendungen für die befristete Überlassung von Rechten (insbesondere *Konzessionen und Lizenzen*) *zu einem Viertel* (**25%**).

Neu ist auch, dass die Summe dieser Aufwendungen um den *Hinzurechnungsfreibetrag in Höhe von 100.000 Euro* zu kürzen und anschließend *zu einem Viertel* dem Gewinn aus Ge- werbebetrieb hinzuzurechnen ist. Schließlich ist zu beachten, dass die Kürzungsvorschrift des § 9 Abs. 4 GewStG gestrichen wurde, so dass Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzent- gelte mit ihrem unterstellten Zinsanteil in Zukunft doppelt erfasst und mit Gewerbesteuer be-

2 Vgl. *Lenski/Steinberg*, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Loseblatt, Stand Sept. 2007, § 8 Nr. 7, Anm. 60.

3 Ebenda, Anm. 23. Der Absicht, Doppelbelastungen mit Gewerbesteuer und Grundsteuer zu vermeiden, entspricht insbesondere § 9 Abs. 1 GewStG a. F. Er besagte, dass die Summe des Gewinns und der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen um 1,2 v. H. des Einheitswerts des eigenen, zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes zu kürzen ist. Diese Kürzung lässt sich als pauschales Äquivalent der Belastung mit Grundsteuer verstehen. Die Grundsteuer beläuft sich nämlich bei einer Steuermesszahl von 3,5 v. T. und einem Hebesatz von 400 v. H. auf 1,4 v. H. des Einheitswerts ($0,0035 \times 4 = 0,014 = 1,4$ v. H.).

4 Allerdings sind Dauerschulden nur soweit dem Gewinn wieder hinzuzuschlagen, wie sie nach Maßgabe der Zinsschranke (§ 4 h Abs. 1 EStG) im Rahmen der Körperschafts- bzw. Einkommensbesteuerung abgezogen werden dürfen. Nicht abgezogene Zinsaufwendungen erhöhen die Zinsaufwendungen der folgenden Wirtschaftsjahre. Für Kleinbetriebe gilt die Zinsschranke nicht, wenn der Betrag der Zinsaufwendungen den Betrag der Zinserträge um weniger als eine Million Euro übersteigt (§ 4 h Abs. 2a EStG).

lastet werden, nämlich beim Mieter und beim Vermieter. Eine Gegenüberstellung des alten und des neuen § 8 GewStG enthält Anlage 1.⁵

1.2 Begründung der Erweiterung

Im Gesetzgebungsverfahren wurde die verstärkte Hinzurechnung des Finanzierungsaufwands zum Gewinn vor allem mit fiskalischen und kommunalpolitischen Zwecken begründet. Daneben wurde darauf hingewiesen, dass die Ausweitung der Hinzurechnungen auch der Steuergerechtigkeit diene und Subventionen abbaue. Diese Begründungen und Hinweise wurden im Gesetzgebungsverfahren wie folgt erläutert.

Aus **fiskalischer Sicht** wurde zu Gunsten erweiterter Hinzurechnungen ausgeführt, dass dem „Verlust an Steuersubstrat“⁶ Einhalt geboten werden müsse. Zu einem solchen Verlust komme es dann, wenn die Fremdfinanzierung als Mittel zur Verlagerung von Gewinnen ins niedriger besteuerte Ausland eingesetzt wird. Dies widerspräche dem Grundsatz, dass deutsche Gewinne in Deutschland versteuert werden müssen. Auf diesen Grundsatz, den Bundesfinanzminister Steinbrück von Anfang an stets hervorgehoben hat,⁷ berief sich die Bundesregierung in allen Schritten des Gesetzgebungsverfahrens.⁸ Allerdings hatte sie dabei wohl auch jenen „Verlust an Steuersubstrat“ im Sinn, der sich allein aus dem massiven Einsatz der Fremdfinanzierung ergibt und nicht mit der Verlagerung von Gewinnen ins Ausland einhergeht.⁹

Die erweiterten Hinzurechnungen wurden ferner mit **kommunalpolitischen Vorteilen** begründet. Im Vordergrund stand dabei die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer. Sie stabilisiere das Aufkommen der Gewerbesteuer und stärke die Handlungs-

⁵ Siehe unten.

⁶ Als „Steuersubstrat“ wird in diesem Zusammenhang der Gewinn bzw. die Bemessungsgrundlage von Einkommen- oder Körperschaftsteuer bezeichnet.

⁷ Vgl. *D. Riedel*, Steinbrücks Kampf um Finanzierungskosten, Handelsblatt v. 5.7.2006. Steinbrück hatte damals den Vorschlag des Hamburger Finanzsenators *Peiner* aufgegriffen, nach dem die sogenannten ertragsunabhängigen Elemente der Gewerbesteuer wiederbelebt und aufgewertet werden sollen. Zur Begründung wurde angeführt, dass diese Maßnahme die legale Gewinnverlagerung ins Ausland eindämmen könne. Vgl. Hamburger Modell zur Unternehmensteuerreform, ffh.hamburg.de/stadt/Aktuell/presse-meldungen/2006/-mai/19/2006-05-19-fb-unt.

⁸ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Kabinett beschließt Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform, Pressemitteilung Nr. 88 v. 12.7.2006; *Bundesministerium der Finanzen*, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (Referentenentwurf), Stand 5.2.2007, S. 49; *Fraktionen der CDU/CSU und SPD*, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 31. Vgl. ferner o. V., „Deutsche Gewinne sollen auch hier versteuert werden“, Bundesfinanzminister Peer Steinbrück (SPD) und Hessens Ministerpräsident Roland Koch (CDU) über Ziele und Wirkungen ihrer Steuerreform, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung* Nr. 257 v. 4.11.2006, S. 14.

⁹ So wohl *Bundesministerium der Finanzen*, Kabinett beschließt Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform (Fn 8).

fähigkeit der Kommunen,¹⁰ was mittelbar die Investitionsfähigkeit der Gemeinden günstig beeinflusse.¹¹ Auch wurde darauf hingewiesen, dass den Kommunen eine wirtschaftskraftbezogene Steuerbasis mit eigenem Hebesatzrecht erhalten bleibe.¹²

Schließlich wurde versucht, die Ausweitung der Hinzurechnungen mit steuerpolitischen Vorteilen zu begründen. So wurde behauptet, die Ausweitung diene der **Steuergerechtigkeit**, weil sie die Benachteiligung der Eigenfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung abbaue und damit alle Erträge des Unternehmens gleichmäßig erfasse.¹³ Als Bemessungsgrundlage wird der „objektivierte Gewerbeertrag“ empfohlen, „der insbesondere unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftet wird.“¹⁴

In diesem Sinne wurde es für erforderlich erachtet, dass zur *gleichmäßigen Erfassung aller Erträge* nicht nur die Schuldzinsen für Kredite mit langer Laufzeit (Dauerschuldzinsen), sondern auch die übrigen Komponenten des Finanzierungsaufwands der Gewerbesteuer unterliegen. Zu letzteren gehören neben den Zinsen aus sonstigen Schulden vor allem die „versteckten Fremdfinanzierungen“, also die im Betrieb erwirtschaftete Verzinsung von Pensionsverpflichtungen, der Aufwand für vorzeitige Zahlungen (Skonti), die Zinsanteile von aufgewendeten Miet- und Pachtzinsen sowie Lizenzgebühren und die Zinsanteile an den Aufwendungen für die Überlassung von Rechten. Zudem wurde behauptet, die Ausweitung der Hinzurechnungen führe zum **Abbau ungerechtfertigter Vorteile (Steuervergünstigungen)** der Leasing-Branche.¹⁵

1.3 Kritik an der Erweiterung im Gesetzgebungsverfahren

Im Gegensatz zu den Fraktionen der Großen Koalition lehnte die **Fraktion der FDP** die Erweiterung der Hinzurechnungen ab.¹⁶ Die Einbeziehung tatsächlich entstehender Kosten der

10 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Kabinett beschließt Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform (Fn 8), Punkt 3; *Bundesregierung*, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes, BT-Drs. 16/5377, Anlage 1, S. 32.

11 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (Fn 8), S. 49, 50, 112. Vgl. auch den Gesetzentwurf der *Bundesregierung* (Fn 10), S. 32.

12 Vgl. *Finanzausschuss* (7. Ausschuss) Bericht, BT-Drs. 16/5491 v. 24.5.2007, S. 11.

13 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, (Fn 8), S. 112.

14 Ebenda.

15 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Ökonomische Aspekte der steuerlichen Behandlung von Finanzierungsaufwendungen, o.J. (2006), S. 2: „Die möglicherweise auftretenden Auswirkungen in der Leasing-Branche stellen nur eine Rücknahme der bisherigen steuerlichen Bevorzugung dar.“

16 Vgl. *Finanzausschuss* (Fn 12), S. 12.

Unternehmen in die steuerliche Bemessungsgrundlage stelle das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Frage und mache das Gesetzgebungsverfahren verfassungsrechtlich angreifbar. Die weitere Anspannung der Gewerbesteuer über die Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände werde sich insbesondere bei mittelständischen Unternehmen bemerkbar machen. Der Finanzausschuss schloss sich diesen grundsätzlichen Bedenken jedoch nicht an.¹⁷ Stattdessen beschränkte er sich darauf, die Gestaltung einzelner Regelungen zu bemängeln, so vor allem die unterschiedslose Einbeziehung aller Skonti sowie der Honorare an Künstler und Publizisten in die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen.¹⁸ Diesen Bedenken wurde im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens Rechnung getragen.

Deutliche und nahezu einhellige Kritik wurde von **Verbänden und Sachverständigen** geübt.¹⁹ In seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf hat der **Bund der Steuerzahler**²⁰ den Finanzausschuss darauf hingewiesen, dass die geplante Hinzurechnung von pauschalen Finanzierungsanteilen prinzipiell bedenklich ist und in der Praxis zu unsachgemäßen und nicht realitätsgerechten Ergebnissen führen kann. Die Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Konzessionen und Lizenzen würden zudem gar nicht nachgewiesen, sondern angeblich typisierend bestimmt, obwohl gar keine Anhaltspunkte für die Höhe der Finanzierungsanteile vorliegen. Ferner komme es zu Doppelbelastungen bei den Hinzurechnungen, weil nämlich nach neuem Recht sowohl der Mieter (infolge der anteiligen Hinzurechnung des Mietaufwands) als auch der Vermieter (infolge der Erfassung des Mietertrags) belastet würden. Ähnlich kritisch bis ablehnend äußerten sich auch der **Deutsche Steuerberaterverband**²¹ und die **Bundessteuerberaterkammer**²², die **Wirtschaftsverbände**²³ sowie die **Leasing-Verbände**²⁴ und die **Deutsche Leasing**²⁵ in ihren Stellungnahmen.

17 Die Fraktionen der Regierungskoalition hatten den Entwurf für ein Unternehmensteuerreformgesetz bereits im Bundestag eingebracht, noch bevor der gleichlautende Entwurf von der Bundesregierung im Bundesrat auf den Weg der Gesetzgebung gebracht wurde. Siehe dazu die Angaben zu den Gesetzentwürfen in Fn 8 und 10.

18 Vgl. *Finanzausschuss* (Fn 12), S. 14.

19 Auch in den Fachzeitschriften wurden die neuen Hinzurechnungsbestimmungen aus steuerpolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht kritisiert. Siehe unten Fn 86.

20 *Bund der Steuerzahler Deutschland*, Stellungnahme zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – Gesetzentwurf der Bundesregierung, 2007, S. 12 f.

21 Vgl. *Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008, 2007, S. 10 ff.

22 Vgl. *Bundessteuerberaterkammer*, Öffentliche Anhörung zum Entwurf eines Unternehmensteuergesetzes 2008, 2007, S. 18 ff.

23 *Deutscher Industrie- und Handelskammertag, Zentralverband des Deutschen Handwerks, Bundesverband Deutscher Banken, Bundesverband des Deutschen Groß- und Außenhandels, Bundesverband der Deutschen Industrie, Bundesverband der deutschen Arbeitgeberverbände, Gesamtverband der deutschen Versicherungswirtschaft, Hauptverband des deutschen Außenhandels*, Öffentliche Anhörung zur Unternehmensteuerreform 2008 am 25.4. 2007, Gemeinsame Stellungnahme an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 19.4.2007, Anlage 6.

Trotz dieser Kritik, die auch in der *Anhörung des Finanzausschusses* vorgebracht wurde,²⁶ hat der Gesetzgeber, abgesehen von zwei kleineren Korrekturen²⁷, an seinem Vorhaben zur Verschärfung der Hinzurechnungen festgehalten. Damit hat er den fiskalischen Erwägungen Vorrang eingeräumt, dass die Erweiterung der Hinzurechnungen die Gemeindefinanzen stabilisiere und dem Abfluss deutschen Steuersubstrats Einhalt gebiete.²⁸

Erst einige Monate nach Verkündung des Unternehmensteuerreformgesetzes²⁹ hat der Gesetzgeber die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern von 75% auf 65 % herabgesetzt.³⁰ Jedoch wurde damit den Bedenken gegen die Ausweitung der Hinzurechnungen nur in einem einzigen Punkt und zudem unzureichend Rechnung getragen. Wiederum hat der Gesetzgeber die Höhe des Finanzierungsanteils nicht begründet. Nach Ansicht der Betroffenen ist der korrigierte Hinzurechnungssatz immer noch viel zu hoch.³¹ Schließlich ist zu bemängeln, dass die übrigen Hinzurechnungssätze nicht geändert wurden.³²

2. Existenzbedrohende Belastungen

2.1 Verschärfung der Gewerbesteuerlast bis zur Existenzgefährdung

Die Änderungen bei den Hinzurechnungen wirken mit gegenläufigen Tendenzen auf die Belastung der Gewerbebetriebe: Der Gesetzgeber hat zwar die *Zahl* der Hinzurechnungstatbe-

24 Vgl. *Bundesverband Finanzierung und Leasing e.V.*, Stellungnahme vom 17.4.2007; *Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen*, Unternehmenssteuerreform leasingverträglich umsetzen, Stellungnahme vom 23.3.2007

25 Vgl. *Deutsche Leasing*, Stellungnahme v. 20.4.2007.

26 Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages*, Wortprotokoll, 56. Sitzung am 25.4.2007, S. 16 (*American Chamber of Commerce*), S. 34 (*Bundesverband Finanzierung und Leasing*), S. 36 f. (*DIHK, Deutsche Leasing AG, Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen e.V.*), S. 40 f. (*Allianz SE Repräsentanz, Deutscher Steuerberaterverband*), S. 42f. (*Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen, Verband für Schiffsbau und Meerestechnik e.V.*)

27 Siehe oben S. 7.

28 Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages*, Beschlussempfehlung, BT-Drs. 16/5452, S. 46 ff.; *Deutscher Bundestag*, PIPr 16/101 v. 25.5.2007, S. 10363 (*Bundesfinanzminister Steinbrück*), S. 10375 (BT-Abg. *Poß*), S. 10380 (BT-Abg. *Schultz* (Everswinkel)). Vgl. ferner *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages*, Wortprotokoll, 56. Sitzung am 25.4.2007, S. 14, 35.

29 Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007, BGBl I S. 1912 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes: S. 1930 ff.)

30 Vgl. *Finanzausschuss*, Bericht zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, BT-Drs. 16/7036, S. 11 f.; *derselbe*, Beschlussempfehlung zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, BT-Drs. 16/6981, S. 70.

31 Der *Hauptverband des Deutschen Einzelhandels* hatte eine Absenkung des Finanzierungsanteils bei Mieten, Pachten und Leasing-Raten auf 25% verlangt. Vgl. *Hauptverband des Deutschen Einzelhandels*, HDE-Resolution gegen höhere Unternehmensteuern, Pressemitteilung vom 14.11.2007, www.einzelhandel.de.

32 Vgl. Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl I S. 3150.

stände *ausgeweitet*, zugleich aber ihren *Ansatz* mit Hilfe von neuen Verschonungsregelungen gemildert, allerdings häufig unzureichend und ohne Überbelastungen auszuschließen.

2.1.1 Schematische Beispielsrechnungen

Zur Verdeutlichung dieser beiden gegenläufigen Tendenzen wird in der folgenden Übersicht - ganz schematisch und losgelöst vom praktischen Einzelfall - zunächst unterstellt, dass jede Hinzurechnungsart in Höhe von je 100.000 Euro anfällt. Sodann werden die neuen Verschonungsregelungen angewendet. Auf diese Weise wird der mildernde Effekt erkennbar, der von den neuen Verschonungsregelungen auf die Summe der Hinzurechnungen ausgeht. Hingegen wird der gegenläufige, häufig existenzbedrohende Effekt zunächst unterdrückt, der sich daraus ergibt, dass die Hinzurechnungen nach neuem Recht erheblich höhere Größenordnungen erreichen als nach altem Recht.

Tabelle 1

Änderung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen aufgrund des Unternehmensteuerreformgesetzes

	Hinzurechnungen (sofern geändert durch das Unternehmensteuerreformgesetz)	Betrag	Altes Recht		Neues Recht	
			Ansatz	Betrag	Ansatz	Betrag
1	Dauerschuldzinsen	100.000 €	50%	50.000 €	100%	100.000 €
2	Zinsen aus sonstigen Schulden	100.000 €	-	-	100%	100.000 €
3	Zinsanteile von Mieten und Pachten für die Benutzung <i>unbeweglicher</i> Wirtschaftsgüter	100.000 €	50%	50.000 €	65%	65.000 €
4	Zinsanteile von Mieten und Pachten für die Benutzung <i>beweglicher</i> Wirtschaftsgüter	100.000 €	50%	50.000 €	20%	20.000 €
5	Konzessionen und Lizenzen	100.000 €	-	-	25%	25.000 €
6	Renten und dauernde Lasten	100.000 €	100%	(100.000 €)*	100%	100.000 €
7	Gewinnanteile des Stillen Gesellschafters	100.000 €	100%	(100.000 €)*	100%	100.000 €
	Summe I	700.000 €	-	150.000 € (350.000 €)*	-	510.000 €
	Abzug Hinzurechnungsfreibetrag	-	-	-	-	100.000 €
	Summe II	-	-	-	-	410.000 €
	Effektive Hinzurechnung	-	-	-	<i>davon 25%</i>	102.500 €

* Nach altem Recht nur dann, wenn diese Beträge beim Empfänger der Steuer nach dem Gewerbeertrag nicht unterliegen.

Die Tabelle enthält nur jene Hinzurechnungstatbestände, die der Gesetzgeber mit der Reform der Unternehmensbesteuerung geändert oder hinzugefügt hat.³³ Bei einem fiktiven Betrag von

³³ Siehe dazu oben S. 4 und Anlage 1 „Gegenüberstellung der Hinzurechnungen nach altem und neuem Recht“.

100.000 Euro je Tatbestand ergäbe sich ein ungeschmälertes Hinzurechnungsvolumen von 700.000 Euro.

- Nach **altem Recht** hätte jedoch die **effektive Hinzurechnung** insgesamt nur **150.000** Euro betragen, weil Dauerschuldzinsen sowie Miet- und Pachtzinsen zu 50% anzusetzen waren und die Sonstigen Schulden sowie die Ausgaben für Konzessionen und Lizenzen nicht hinzugerechnet wurden.
- Nach **neuem Recht** ist das **vergleichbare Hinzurechnungsvolumen** mit **510.000 Euro** erheblich höher. Dies ist eine Folge des ungeschmälerten Ansatzes der bereits nach altem Recht vorzunehmenden Hinzurechnungen und der Erweiterung der hinzuzurechnenden Betriebsausgabenarten. Da jedoch von dieser Summe der neue Freibetrag in Höhe von 100.000 Euro abzuziehen ist und die danach verbleibenden Hinzurechnungen lediglich zu 25% anzusetzen sind, gehen in dieser schematischen Beispielsrechnung nicht mehr als **102.500 Euro effektiv** in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ein.

Dennoch können die neuen Hinzurechnungsvorschriften erhebliche oder sogar existenzbedrohende Verschärfungen der Gewerbesteuer bewirken. In diesen Fällen übersteigt die Mehrbelastung, die mit der Ausweitung der Hinzurechnungen verbunden ist, die Entlastung durch Hinzurechnungsfreibetrag (100.000 Euro) und pauschale Kürzung des verbleibenden Betrags (25%). Zur Verdeutlichung dieses Effekts dient die folgende schematische Beispielsrechnung in Tabelle 2. Eine Verzehnfachung der Hinzurechnungen, wie sie in dieser Rechnung angenommen wird, ist keineswegs wirklichkeitsfremd, sondern im Gegenteil kennzeichnend für diejenigen Fälle, in denen die Unternehmensteuerreform eine übermäßige Belastung mit Gewerbesteuer herbeiführt.³⁴

34 Siehe dazu unten Tabelle 3, S. 12, und Tabelle 4, S. 14.

**Überkompensation der Entlastungen durch Ausweitung des Hinzurechnungsvolumens
Schematische Beispielsrechnung für Dauerschuldzinsen und
Zinsen aus sonstigen Schulden**

	Altes Recht	Neues Recht	
		Unveränderter Betrag	Zehnfacher Betrag
Zinsen insgesamt	100 €	100 €	1 000 €*
Ansatz zu	50%	25% **	25% **
Hinzurechnung	50 €	25 €	250 €
Gewerbsteuer-Messzahl	5%	3,5%	3,5%
Gewerbsteuer-Messbetrag	2,5% ***	0,875%	8,75%
Hebesatz	400%	400%	400%
Gewerbsteuer	10 €	3,5 €	35 €

*Summe aus Dauerschuldzinsen und Zinsen aus sonstigen Schulden

**Unter Vernachlässigung des Hinzurechnungsfreibetrags in Höhe von 100.000 Euro.

***Unter Vernachlässigung des Staffeltarifs bei der Gewerbesteuer nach altem Recht.

Die Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände ist der entscheidende Grund dafür, dass die Gewerbesteuer nunmehr in bestimmten Fällen übermäßige Mehrbelastungen zur Folge hat. Die vom Gesetzgeber gleichzeitig beschlossenen Entlastungen im Bereich der Hinzurechnungen, nämlich der neue Hinzurechnungsfreibetrag und der beschränkte Ansatz der Summe aus neuen und erweiterten Hinzurechnungen auf ein Viertel ihres Volumens, reichen in diesen Fällen nicht dafür aus, die Ausweitung der Hinzurechnungen zu kompensieren und die Verschärfung der gewinnunabhängigen Belastung auszuschließen.

2.1.2 Praktisches Beispiel Kapitalgesellschaft

Zu den Unternehmen, die am stärksten von den neuen Hinzurechnungsbestimmungen betroffen sind, gehören **Filialunternehmen** des Einzelhandels in der Rechtsform der **Kapitalgesellschaft**. Bei ihnen können die neuen Hinzurechnungsvorschriften bewirken, dass aus einem Gewinn vor Steuerreform ein Verlust nach Steuerreform wird und die Steuer in die Substanz eingreift. Von entscheidender Bedeutung sind in diesen Fällen die branchentypisch umfangreichen Mietausgaben für Filialen, wie das folgende Beispiel zeigt.

Verschärfung der Gewerbesteuer infolge der Unternehmensteuerreform

Beispiel Kapitalgesellschaft

	Betrag	Altes Recht		Neues Recht			
<i>1. Berechnung der Gewerbesteuerschuld</i>							
Gewinn vor KSt	200.000 €			200.000 €			200.000 €
+ Dauerschuldzinsen	468.000 €	50%	234.000 €	-	100%	468.000 €	-
+ Mietausgaben	6.900.000 €	-	-	-	65%	4.485.000 €	-
- Hinzurechnungs- freibetrag	100.000 €	-	-	-	-	4.853.000 €	-
Hinzurechnung	-	100%	-	234.000 €	25%	-	1.213.250 €
Gewerbeertrag	-	-	-	434.000 €	-	-	1.431.250 €
Steuermesszahl und - betrag	-	5 %	17.880 € ¹⁾	-	3,5%	50.093 €	
Hebesatz	-	425 %	-	-	425%		
Gewerbesteuerschuld	-	-	-	76.000 €	-	-	210.221 €
<i>2. Berechnung der Gesamtsteuerschuld</i>							
Gewerbesteuer	-	-	-	76.000 €	-	-	210.221 €
Körperschaftsteuer	-	25%	124.000 € ²⁾	31.000 €	15%	200.000 €	30.000 €
Solidaritätszuschlag	-	5,5%	31.000 €	1.700 €	5,5%	30.000 €	1.650 €
Steuern insgesamt	-	-	-	108.700 €	-	-	241.871 €
<i>3. Berechnung des Gewinns nach Steuern</i>							
Gewinn vor Steuern	-	100,0%	-	200.000 €	100,0 %		200.000 €
Steuern insgesamt	-	54,4%	-	108.700 €	120,9%		241.871 €
Gewinn/Verlust nach Steuern	-	45,6%	-	91.300 €	-20,9%		- 41.871 €

1) Unter Berücksichtigung des Abzugs der Gewerbesteuer bei sich selbst. 2) 200.000 Euro – 76.000 Euro = 124.000 Euro.

In diesem Beispiel³⁵ fallen Betriebsausgaben für Mieten in Höhe von 6,9 Mio. Euro an, die nach § 8 Nr. 7 des alten Gewerbesteuergesetzes unter bestimmten Voraussetzungen³⁶ überhaupt nicht anzusetzen waren, nach neuem Recht jedoch in jedem Fall zu 65% dem Gewinn hinzuzurechnen sind. Allein dadurch wird der Gewerbeertrag, der sich nach altem Recht ergibt, mehr als verdreifacht, denn er steigt von 434.000 Euro auf 1.431.250 Euro. Deutlich ist zu erkennen, dass in derartigen Fällen der Hinzurechnungsfreibetrag von 100.000 Euro nahezu ohne Wirkung bleibt. Selbst der auf ein Viertel beschränkte Ansatz der Hinzurechnungen verhindert nicht, dass sie insgesamt mehr als fünfmal so hoch sind wie nach altem Recht (1.213.250 Euro statt 234.000 Euro).

35 Vgl. G. Giersberg, Die neue Gewerbesteuer erzürnt den mittelständischen Handel, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 267 v. 16.11.2007, S. 15.

36 Siehe oben S. 3.

Die erweiterten Hinzurechnungen haben zunächst eine Erhöhung des Gewerbeertrags zur Folge. Dieser erhöhte Gewerbeertrag schlägt sich sodann in einer erhöhten Gewerbsteuer nieder. Das Beispiel belegt, dass die Erhöhung des Gewerbeertrags von anderen Regelungen, die ebenfalls mit der Unternehmensteuerreform beschlossen wurden, zwar gebremst, aber bei weitem nicht ausgeglichen wird. Im Beispielsfall besitzt die Senkung der Gewerbesteuermesszahl von 5% auf 3,5%, aber auch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25% auf 15% nur einen unzureichenden Entlastungseffekt. Hinzu kommt belastungsverschärfend, dass nach neuem Recht die Gewerbsteuer nicht mehr als Betriebsausgabe bei sich selbst und bei der Körperschaftsteuer abgesetzt werden darf. Die Unternehmensteuerreform hat bei diesem Filialunternehmen zur Folge, dass es nicht wie bisher Gewinne erzielt, sondern zum Ausweis von Verlusten und zu entsprechenden Eingriffen in die Substanz gezwungen wird.³⁷

2.1.3 *Praktisches Beispiel Personengesellschaft*

Bei Personengesellschaften und Einzelgewerbetreibenden können die neuen Hinzurechnungsbestimmungen ebenfalls zu außerordentlichen Belastungsverschärfungen führen. Dem Bund der Steuerzahler Niedersachsen-Bremen liegt der Fall eines Unternehmers vor, der angemieteten Wohnraum weiter vermietet. Dieser Unternehmer muss nach neuem Recht Mietausgaben in Höhe von rd. 3,2 Mio. Euro zu 65% ansetzen, was eine Hinzurechnung in Höhe von rd. 2,0 Mio. Euro zur Folge hat. Der Hinzurechnungsfreibetrag in Höhe von 100.000 Euro erweist sich auch in diesem Fall als unzureichend, denn unter dem Strich beläuft sich die Hinzurechnung auf rd. 500.000 Euro, während sie sich nach altem Recht auf 38.700 Euro beschränkt hat. Die Gewerbesteuerschuld steigt vor allem aus diesem Grunde³⁸ von 364 Euro auf 68.234 Euro an und ist damit mehr als 184 mal so hoch wie nach altem Recht. Weitere Einzelheiten enthält die folgende Tabelle 4.

³⁷ Vgl. dazu auch die Ausführungen von A. Kühn (DIHK) in der Anhörung des Finanzausschusses, 56. Sitzung v. 25.4.2007, Protokoll 16/56, S. 36. Die Ausführungen gelten entsprechend für Gewerbebetriebe, die einen Verlust aufweisen. Bei ihnen führt die Erweiterung der Hinzurechnungen zur Verringerung des Verlusts bzw. zum Ausweis eines scheinbaren Gewerbeertrags und damit zu einer Scheingewinnbesteuerung. Vgl. dazu unten S. 16.

³⁸ Hinzu kommt der Wegfall des Staffeltarifs. Siehe Tabelle 3.

Verschärfung der Gewerbesteuer infolge der Unternehmensteuerreform

Beispiel Personengesellschaft

	Betrag	Altes Recht		Neues Recht		
Gewinn vor ESt			1.961,00 €			1.961,00 €
+ Entgelte für Schulden		50%	38.700,00 €	100%	80.542,00 €	
+ Mietausgaben	3.151.300,00 €	-	-	65%	2.048.345,00 €	
Summe			38.700,00 €		2.128.887,00 €	
- Hinzurechnungsfreibetrag	100.000,00 €	-		-	100.000,00 €	
Hinzurechnung	-	100%	38.700,00 €	25%	2.028.887,00 €	+507.221,75 €
Kürzung			-7.169,00 €			-7.160,00 €
Gewerbeertrag	-	-	33.400,00 €	-		500.000,00 €
Freibetrag § 11 Abs. 1 GewStG			-24.500,00 €	8 900,00 €	-24.500,00 €	475.500,00 €
Steuermesszahl und -betrag	-	1 %	89,00 €	3,5%		16.642,50 €
Hebesatz	-	410 %	-	410%	-	-
Gewerbesteuerschuld	-	-	-	364,00 €	-	68.234,00 €

Derartige Belastungsverschärfungen bei der Gewerbesteuer können nicht mit dem Hinweis darauf bagatellisiert werden, dass die Gewerbesteuer ja weiterhin auf die Einkommensteuer anrechenbar ist (§ 35 EStG). Denn die Anrechnung darf lediglich mit einem pauschalierten Hebesatz von 380% erfolgen und kann zudem nur insoweit wirksam werden, wie eine zur Anrechnung verwendbare Steuerschuld bei der Einkommensteuer besteht. Aufgrund dieser Beschränkungen können Anrechnungsüberhänge entstehen, die zu Eingriffen in die Substanz des Gewerbebetriebs zwingen.

2.1.4 *Übermäßige Belastung nicht auf Einzelfälle beschränkt*

Zahlreiche Hinweise und weitergehende Untersuchungen lassen erkennen, dass sich die übermäßige Belastung infolge der neuen Hinzurechnungen nicht auf wenige Einzelfälle beschränkt, sondern eine verbreitete Erscheinung ist, die allerdings bestimmte Wirtschaftsbereiche, Betriebsformen und Unternehmensgrößen in besonderem Maße betrifft. Dass sich die exakte Zahl der betroffenen Unternehmen aus naheliegenden Gründen nicht ermitteln lässt,³⁹ darf also nicht dazu verleiten, die Belastungswirkung der verschärften Hinzurechnungen zu bagatellisieren oder sie als seltene Ausnahme hinzustellen.

³⁹ Die exakte Zahl der existenziell betroffenen Unternehmen lässt sich praktisch nur im Nachhinein, also an Hand der Veranlagungen, ermitteln.

In einer Untersuchung des **Deutschen Industrie- und Handelskammertages** (DIHK) und des **Hauptverbandes des Deutschen Einzelhandels** (HDE) hat sich herausgestellt, dass die Hinzurechnungen den Facheinzelhandel und die Lebensmittelnahversorgung besonders treffen (und in diesen Bereichen zu einer existenzgefährdenden Belastung führen können).⁴⁰ Zudem haben DIHK und HDE ermittelt, dass bei **Kapitalgesellschaften**, die in diesen Wirtschaftsbereichen tätig sind, eine effektive Entlastung infolge der Unternehmensteuerreform erst bei einer Umsatzrendite oberhalb von 3% einsetzt, sofern das Unternehmen einen durchschnittlichen *Mietaufwand* in Höhe von 5% – 6 % des Umsatzes aufweist. Dabei wurden die Absenkung der Gewerbesteuer-Messzahl auf 3,5% und des Körperschaftsteuersatzes auf 15% berücksichtigt.⁴¹

Nach Ansicht des Instituts ist eine existenzgefährdende Belastungsverschärfung, wie sie sich aus den Mietausgaben für Filialen ergeben kann (Tabelle 3), auch bei solchen Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu befürchten, die in erheblichem Umfang Miet- oder Pachtzinsen für die *Benutzung beweglicher Wirtschaftsgüter* aufzubringen haben. Dazu gehören etwa Fuhrunternehmen, die sich eines geleasteten Fuhrparks bedienen.⁴² Diese Unternehmen konnten nach altem Recht und in Übereinstimmung mit grundlegenden Besteuerungsprinzipien⁴³ die Aufwendungen für ihren Fuhrpark in Gestalt von Leasing-Raten bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns als Aufwand berücksichtigen, ohne sie anschließend für die Zwecke der Gewerbesteuer dem Ertrag wieder hinzurechnen zu müssen. Nach neuem Recht ist der Gewerbeertrag um 20% dieser Leasing-Gebühren zu erhöhen, was zu erheblichen, kaum zu bewältigenden Hinzurechnungen führen kann.

Die bereits erwähnte Untersuchung von DIHK und HDE enthält ferner branchenbezogene Ergebnisse zur Belastungsverschärfung bei gewerbesteuerpflichtigen **Personengesellschaften**. Demnach werden Personengesellschaften des *Einzelhandels* selbst dann von der Unternehmensteuerreform nicht entlastet, wenn sie Umsatzrenditen von über 6% und einen durchschnittlichen Mietaufwand von 5% – 6% des Umsatzes aufweisen.⁴⁴ Zu den betroffenen Gewerbetreibenden dürften zum Beispiel aber auch *Tankstellenpächter* oder *Autovermieter* ge-

40 Vgl. *Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK) und Hauptverband des Deutschen Einzelhandels (HDE)*, Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer – was Unternehmen jetzt tun können, 17.12.2007, S. 1.

41 Ebenda, S. 2.

42 Dem Institut liegen entsprechende Angaben eines Speditionsunternehmens vor.

43 Siehe dazu unten S. 24 f.

44 Vgl. *DIHK, HDE*, Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer (Fn 40), S. 2.

hören, wenn sie geringfügige Gewinne erzielen und ihr Unternehmen in einer Gemeinde mit einem Gewerbesteuer-Hebesatz liegt, der 380% übersteigt.

Weiteren Aufschluss über Umfang und Verbreitung existenzgefährdender Hinzurechnungen leistet eine vom **Verband der Bayerischen Wirtschaft** in Auftrag gegebene Untersuchung⁴⁵. Sie stellt insbesondere fest, dass

- die gewerbesteuerliche Belastung der einbezogenen Unternehmen mit Gewerbesteuer auf 19,39% im Jahre 2008 ansteigen wird gegenüber 17,13% im Jahre 2007.⁴⁶
- von den einzelnen Hinzurechnungen die Zinsaufwendungen mit 15,3% und die Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit 24,69% des Ergebnisses vor Steuern die größten zusätzlichen Belastungen verursachen.⁴⁷
- die untersuchten Unternehmen nach dem Rechtsstand des Jahres 2007 gewerbesteuerliche Hinzurechnungen in Höhe von 2,8% ihres Gewinns vorzunehmen hatten, dieselben Unternehmen jedoch nach der Unternehmensteuerreform mit einer Hinzurechnung in Höhe von 38,52% ihres Ergebnisses vor Steuern zu rechnen haben.⁴⁸
- insbesondere Unternehmen, die sich in einer ertragsschwachen Phase befinden und Verluste hinnehmen müssen, infolge der Hinzurechnungen einen wirtschaftlich nicht vorhandenen Ertrag ausweisen müssen. „Die Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände führt allein aufgrund der hinzuzurechnenden Zinsaufwendungen beziehungsweise Miet- und Pacht aufwendungen häufig zu einer Scheingewinnbesteuerung“.⁴⁹ Für die untersuchten Verlustunternehmen ergaben sich zwar bereits nach dem Rechtsstand 2007 Hinzurechnungen in Höhe von 33,57% des (negativen) Ergebnisses vor Steuern, doch dürften nach dem neuem Recht die Hinzurechnungen auf 181,52% anwachsen (unter Berücksichtigung des Hinzurechnungsfreibetrages).⁵⁰
- einzelne Branchen und Unternehmen überproportional von den verschärften Hinzurechnungen betroffen sind. Die Untersuchung erwähnt insbesondere Unternehmen, die in zentraler Lage in mittelgroßen und großen Städten hohe Mieten zu leisten haben (Einzelhandel, Hotellerie, Gastronomie, Kfz-Handel und andere Dienstleistungsbranchen).⁵¹

45 Vgl. *Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e.V.*, Unternehmensteuerreform 2008: Zinsschranke und Hinzurechnung schaffen Überlast; Studie erstellt im Auftrag der vbw von *Peters, Schönberger & Partner GbR*, München 2008. Die Studie wertet im Hinblick auf die Hinzurechnungen die Ergebnisse einer Fragebogenaktion unter den Mitgliedern der Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft aus.

46 Ebenda, S. 15 f.

47 Ebenda, S. 17.

48 Ebenda, S. 18.

49 Ebenda, S. 20.

50 Ebenda.

51 Ebenda, S. 21.

Gestützt und bestätigt werden diese Feststellungen von einer empirischen Untersuchung zu den Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf **Hotellerie und Gastronomie**, die im Auftrag der Hotel- und Gaststättenverbände erstellt wurde.⁵² Diese Untersuchung kommt nämlich zu dem Ergebnis, dass 60% der ausgewerteten Unternehmen wegen ihrer *Pachtaufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter* mit einer Erhöhung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage und 43% der ausgewerteten Unternehmen aus diesem Grunde mit einer Steuermehrbelastung rechnen müssen.⁵³ Betroffen sind Unternehmen, bei denen sich die Pachtquote auf mehr als das Dreifache des Ergebnisses beläuft.⁵⁴ Bei 12% der untersuchten Unternehmen mit Pachtquoten von 10 bis 100 wird die drohende Steuermehrbelastung mit 183,4% im Durchschnitt angegeben.⁵⁵ Bei 5% der Unternehmen wurde eine durchschnittliche Pachtquote von 120 ermittelt; diese Unternehmen müssen mit einer durchschnittlichen Steuermehrbelastung von 302% rechnen.⁵⁶

2.2 Belastungsverschärfung nach Maßgabe der betrieblichen Organisation

Wie den soeben genannten Beispielen und Untersuchungen zu entnehmen ist, sind die Unternehmen in unterschiedlichem Maße von den übermäßigen Belastungsverschärfungen bei der Gewerbesteuer betroffen. Diese Unterschiede sind offensichtlich auch von der betrieblichen Organisation abhängig. So sind Unternehmen, die zum Beispiel über eigene Geschäftsräume, eigene Lizenzen und einen eigenen Fuhrpark verfügen, von der Ausweitung der Hinzurechnungen weniger betroffen als eigenkapitalschwache Unternehmen, die Geschäftsräume und andere Produktionsmittel anmieten müssen und auf den Erwerb von Lizenzen angewiesen sind. Befinden sich diese Unternehmen zudem in der Rechtsform der Personengesellschaft, werden die Mehrbelastungen nicht von den Entlastungen aufgewogen, die den Körperschaften in Gestalt der gesenkten Gewerbesteuer-Messzahl oder des verringerten Körperschaftsteuersatzes zugutekommen. Hinzu kommt, dass die betroffenen Unternehmen den genannten Mehrbelastungen nicht oder nur in begrenztem Maße durch Wechsel der Rechtsform ausweichen können.⁵⁷

52 Vgl. *Hotelverband Deutschland e.V., Deutscher Hotel- und Gaststättenverband e.V.*, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf Hotellerie und Gastronomie, Auswertung einer empirischen Untersuchung, erstellt von *Ernst & Young AG*, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - Steuerberatungsgesellschaft, 2007.

53 Ebenda, S. 18.

54 Ebenda, S. 19, Tabelle 4. Die Pachtquote ergibt sich aus Pachtaufwand und Ergebnis vor Steuern.

55 Ebenda.

56 Ebenda.

57 Vgl. *DIHK, HDE*, Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer (Fn 40), S. 2. Vgl. insbesondere auch *D. Eisolt, S. Götte*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, in: *NWB* Nr. 19 v. 5.5.2008, S. 1755 (= Fach 5, S. 1659 ff.).

2.3 Mittelständische Unternehmen in besonderem Maße betroffen

Bei den Unternehmen, die wegen ihrer betrieblichen Organisation und ihrer Kapitalschwäche in besonderem Maße von den Hinzurechnungen betroffen sind, dürfte es sich vorwiegend um Unternehmen mittlerer Größe und somit auch mittelständische Unternehmen handeln. Denn auf der einen Seite dürften kleinere Unternehmen wegen des neuen Hinzurechnungsfreibetrages von 100.000 Euro von allzu schwerwiegenden Mehrbelastungen durch die erweiterten Hinzurechnungen verschont bleiben oder sogar entlastet werden. Auf der anderen Seite kommen große Unternehmen in den Genuss der Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15% und der Senkung der Gewerbesteuermesszahl von 5% auf 3,5%. Zudem können im Konzern Doppelbesteuerungen von Mieten, Pachten und Leasing-Zahlungen vermieden werden.⁵⁸

Die Mehrbelastungen dürften sich ferner auf Unternehmen konzentrieren, die

- kapitalintensiv produzieren oder sich in Aufbau- oder Umstellungsphasen befinden, so dass überdurchschnittlich hohe Zinsausgaben für Dauerschulden und andere Schulden anfallen;
- das Leasing zur Grundlage des Geschäftsmodells gemacht haben;
- bestimmte Zahlungen wie die Gewinnanteile des Stillen Gesellschafters nach neuem Recht hinzurechnen müssen.

Auch bei diesen Unternehmen dürfte es sich häufig um mittelständische Unternehmen handeln.

3. Schwerwiegende gesamtwirtschaftliche Mängel

Die Bundesregierung hat mit der Unternehmensteuerreform unter anderem das Ziel verfolgt, die steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschland für nationale und internationale Investoren zu verbessern.⁵⁹ Inzwischen scheint dieses Ziel erreicht zu sein, denn gegenüber dem jeweiligen Vorjahr stieg das Brutto-Inlandsprodukt im Jahr 2006 real um 2,9% und im Jahr 2007 um 2,5%; die Zahl der Erwerbstätigen nahm um 0,6% und um 1,9% zu.⁶⁰ Für die Jahre 2008 und 2009 werden Wachstumsraten von real 1,9% und 1,2% erwartet.⁶¹ Jedoch ist dieser

⁵⁸ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG unterbleiben im Organkreis, soweit sie zu einer doppelten Belastung führen. Vgl. Abschnitt 41 Abs. 1 Satz 5 GewStR.

⁵⁹ Vgl. Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/5377, S. 1.

⁶⁰ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie, Monatsbericht 4/2008, S. 58 und 60.

⁶¹ Ebenda, S. 60. Vgl. auch *Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose*, Gemeinschaftsdiagnose Frühjahr 2008, S. 36.

Erfolg vordergründig und darf auch nicht der Unternehmensteuerreform zugute gehalten werden. Denn die Zunahme des Wachstums und der Beschäftigung ist vor allem auf den Einfluss der Weltkonjunktur zurückzuführen⁶². Sobald diese nachlässt, dürften die gesamtwirtschaftlichen Nachteile der Unternehmensteuerreform deutlicher zu erkennen sein. Die verschärften Hinzurechnungsbestimmungen dürften dann zusätzlich das wirtschaftliche Wachstum bremsen und die Beschäftigung beeinträchtigen. Zudem dürften sie ungünstig auf die Marktstrukturen einwirken.

3.1 Wachstums- und Beschäftigungsrisiken

Da die verschärften Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer mittelständische Unternehmen in besonderem Maße treffen und bis zur Geschäftsaufgabe belasten können, bergen sie gesamtwirtschaftliche Wachstums- und Beschäftigungsrisiken. Denn vornehmlich die mittelständischen Unternehmen tragen das Wirtschaftswachstum und haben sich wiederholt als „Beschäftigungsmotor“ erwiesen. Sie stellen rd. 70% der Arbeitsplätze und 80% der Ausbildungsplätze in Deutschland.⁶³ Zudem richten sie im besonderen Maß neue Arbeitsplätze ein.⁶⁴ Schließlich wird den mittelständischen Unternehmen ein hohes Innovationspotential zuerkannt. Bei den Existenzgründungen handelt es sich weit überwiegend um kleine und mittlere Betriebe. Allerdings sind die mittelständischen Betriebe zumeist nur unzureichend mit Eigenkapital ausgestattet.⁶⁵ Sie sind deshalb darauf angewiesen, zur Umsetzung ihrer Investitionspläne in vergleichsweise stärkerem Maße als Großunternehmen die Kreditfinanzierung in Anspruch zu nehmen oder fremde Wirtschaftsgüter einzusetzen, indem sie diese mieten, pachten oder leasen.⁶⁶

62 Ebenda, S. 47.

63 Vgl. *Bundesministerium für Wirtschaft, Politik für den Mittelstand*, www.bmwi.de/BMWi/Navigation/mittelstand.html.

64 In den drei Jahren von 2003 bis 2005 hat ausschließlich der Mittelstand im Saldo neue Arbeitsplätze geschaffen. Während nämlich in dieser Zeit im Mittelstand rund eine Million Arbeitsplätze entstanden sind, haben Großunternehmen und öffentlicher Dienst mehr als 100 000 Arbeitsplätze abgebaut. Vgl. o. V., Nur der Mittelstand schafft Stellen, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung* Nr. 268 v. 17.11.2006, S. 15. Die Angaben zur Einrichtung von Arbeitsstellen im Mittelstand stammen von der Kreditanstalt für Wiederaufbau.

65 Die Eigenkapitalquote beträgt zum Beispiel durchschnittlich 8,6% bei mittelständischen Unternehmen mit einem Umsatz zwischen 500 000 bis 2,5 Mio Euro und durchschnittlich 21% bei den Unternehmen mit fünf bis 12,5 Mio. Jahresumsatz. „*Großunternehmen mit einem Umsatz oberhalb der 50-Millionen-Schwelle realisieren im Bilanzjahr 2006 eine Eigenkapitalquote von 28 Prozent.*“ Vgl. *Diagnose Mittelstand 2008*, S. 34 f. Vgl. auch *Arbeitsgemeinschaft Mittelstand, Jahresmittelstandsbericht 2008, Wachstumsimpulse setzen - Reformfolge nicht verspielen!*, www.ARBEITSGEMEINSCHAFT-MITTELSTAND.DE, S. 2.

66 Nach einer Presseerklärung des BDL realisiert insbesondere der Mittelstand Investitionen über Leasing. Vgl. *Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen*, Leasingmarkt wächst 2007 um 9,5%, Presseerklärung v. 20.11.2007. Vgl. auch *H. Schur*, Leasing wird als attraktivste Investitionsform angesehen, in: *Finanzierung-Leasing-Factoring 2/2008*, S. 53.

Vor diesem Hintergrund werden die Wachstums- und Beschäftigungsrisiken deutlich, die von den erweiterten Hinzurechnungen und einer entsprechend verschärften Gewerbesteuer ausgehen:

- Soweit die neuen Hinzurechnungen gewinnbringende Unternehmen zu Verlustquellen machen (z.B. Filialunternehmen), schmälern sie die ohnehin begrenzten eigenen Mittel, die mittelständischen Unternehmen zur Finanzierung von Investitionen zur Verfügung stehen. Dadurch verringern sie deren gewichtigen Beitrag zum gesamtwirtschaftlichen Wachstum und gefährden damit das wirtschaftspolitische Ziel eines *stetigen und angemessenen Wachstums*⁶⁷. Die Verringerung der Eigenmittel muss aber auch deshalb unerwünscht sein, weil sie die Konkursanfälligkeit der betroffenen Betriebe im allfälligen Konjunkturabschwung erhöht. In die gleiche Richtung wirken die neuen Hinzurechnungsbestimmungen, soweit sie die Finanzierung von Investitionsvorhaben mit Hilfe von Krediten erschweren und den Einsatz von gemieteten Investitionsgütern dadurch verteuern, dass sie diese einer gewerbesteuerlichen Doppelbelastung⁶⁸ unterwerfen. Als wachstumsschädlich dürften sich die neuen Hinzurechnungsbestimmungen schließlich auch insoweit erweisen, wie sie kapitalintensive Neugründungen erschweren oder verhindern.
- Soweit die steuerliche Belastung aufgrund der erweiterten Hinzurechnungen Betriebserweiterungen verhindert oder sogar - wie zum Beispiel im Bereich der Filialunternehmen - zur Schließung von Filialen und zum Abbau von Arbeitsplätzen führt, wirkt sie den Anstrengungen zur Steigerung der Beschäftigung diametral entgegen. Zudem dürfte die verschärfte ertragsunabhängige Belastung mit Gewerbesteuer die Bereitschaft mittelständischer Unternehmen zur Einrichtung von Ausbildungsplätzen verringern. Beide Wirkungen stehen im Widerspruch zum gesamtwirtschaftlichen Ziel eines *hohen Beschäftigungsstandes*.⁶⁹

67 Dieses wirtschaftspolitische Ziel gehört zu den Vorgaben des Stabilitäts- und Wachstumsgesetzes an Bund und Länder. Vgl. § 1 Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, BGBl I 1967 S. 582: „Bund und Länder haben bei ihren wirtschafts- und finanzpolitischen Maßnahmen die Erfordernisse des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts zu wahren. Die Maßnahmen sind so zu treffen, dass sie im Rahmen der marktwirtschaftlichen Ordnung gleichzeitig zur Stabilität des Preisniveaus, zu einem hohen Beschäftigungsstand und außenwirtschaftlichem Gleichgewicht bei stetigem und angemessenem Wirtschaftswachstum beitragen.“

68 Siehe oben S. 4.

69 Siehe Fn 67.

3.2 Verschlechterung der Marktstrukturen

Soweit die Unternehmensteuerreform existenzgefährdende Zusatzlasten bei der Gewerbesteuer auferlegt, trägt sie dazu bei, dass sich die Marktstrukturen verschlechtern. Der Gesetzgeber nimmt damit in Kauf, dass die private und die gewerbliche Nachfrage wegen Betriebsaufgaben mittelständischer Unternehmen und unterlassener Neugründungen einem zunehmend konzentrierten Angebot mit entsprechend großer Marktmacht gegenüberstehen. Diese unerwünschte Nebenwirkung steht im Widerspruch zu der zutreffenden Erkenntnis der Bundesregierung, dass kleine und mittlere Unternehmen für einen funktionierenden Wettbewerb unabdingbar sind.⁷⁰ Da mit der Verschlechterung der Marktstrukturen auch der Preiswettbewerb nachlässt, trägt die Verschärfung der Hinzurechnungsbestimmungen mittelbar zu einem Anstieg des Preisniveaus bei, der insbesondere zu Lasten der sozial schwächeren Nachfrager geht. Gesamtwirtschaftlich gesehen begünstigen Preise, die das Preisniveau bei funktionierendem Wettbewerb überschreiten, einen unwirtschaftlichen Einsatz von Gütern und Dienstleistungen.

4. Steuerpolitische Mängel

Die existenzgefährdende Wirkung der erweiterten Hinzurechnungen kann nicht mit dem Hinweis abgetan werden, die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen, Mieten und Pachten gehöre zu den herkömmlichen Bestandteilen der Gewerbesteuer und diese werde schon seit dem 19. Jahrhundert erhoben.⁷¹ So gesehen ließe sich lediglich kritisieren, dass der Gesetzgeber eine unzureichende Verschonungsregelung beschlossen hat. Indes wird „umgekehrt ein Schuh daraus“: Da die Gewerbesteuer gegen die heute maßgeblichen Grundsätze der Besteuerung verstößt, sind Hinzurechnungen grundsätzlich steuerpolitisch verfehlt, erst recht aber deren jüngste Verschärfungen.⁷²

70 Vgl. *Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie*, Existenzgründungen, S. 1: „Die Bundesregierung fördert Existenzgründungen seit dem Jahr 1960. Seit damals bis in das heutige Zeitalter der Globalisierung hinein besteht allseits Einvernehmen darüber, dass kleine und mittlere Unternehmen für einen funktionierenden Wettbewerb unabdingbar sind.“
(www.bmwi.de/BMWi/Navigation/Mittelstand/existenzgruendung.-did=181674,render=renderPrint,page=2.html).

71 Zur Geschichte der Gewerbesteuer siehe unten Anlage 2.

72 Selbst mit dem steuerpolitisch unzeitgemäßen Ertragsteuerprinzip lassen sich die verschärften Hinzurechnungen nicht begründen, weil sie gegen das sogenannte Einmalprinzip verstoßen. Ebenda.

4.1 Verstoß gegen geltende Besteuerungsprinzipien

4.1.1 Steuergerechtigkeit

Die Frage nach der Gerechtigkeit der Gewerbesteuer wird üblicherweise mit dem Hinweis auf das Äquivalenzprinzip beantwortet, das staatliche Leistungen einerseits und Steuern andererseits nach dem Motto von Leistung und Gegenleistung miteinander verknüpft. In diesem Sinne wird darauf hingewiesen, dass die Gemeinden öffentliche Leistungen erbringen, die den ansässigen Unternehmen zugutekommen. Als Ausgleich dafür sollen die Gemeinden berechtigt sein, eine Gewerbesteuer von diesen Unternehmen zu erheben.

Allgemein anerkannt ist, dass für die Inanspruchnahme staatlicher und kommunaler Leistungen ein entsprechendes Entgelt von den jeweiligen Nutznießern erhoben werden sollte, und zwar insbesondere in Gestalt von *Gebühren und Beiträgen*.⁷³ Auch wird nicht bestritten, dass das Äquivalenzprinzip im Vergleich zum Leistungsfähigkeitsprinzip einer Übernachfrage nach staatlichen Leistungen („Freibier-Effekt“) entgegenwirken und zudem einem Missbrauch staatlicher Leistungen vorbeugen kann, wenn sich der Gebühren- oder Beitragsmaßstab an den Kosten der zur Verfügung gestellten Verwaltungsleistung orientiert. Hingegen kann dem Äquivalenzprinzip keine überzeugende Begründung der *Gewerbesteuer* entnommen werden.

Äquivalenzprinzip kann Gewerbesteuer nicht rechtfertigen

Bereits auf der *Ebene der Steuerrechtfertigung* wird der Austausch von kommunalen Leistungen und Gewerbesteuerzahlungen offensichtlich nur ganz allgemein behauptet. Auf der *Ebene des konkreten Steuergesetzes* wird das Äquivalenzprinzip sogar noch stärker missachtet. Der einzelne Betrieb wird nämlich nicht nach Maßgabe ihm zugutekommender kommunaler Leistungen mit Gewerbesteuer belastet, sondern nach Maßgabe seines Ertrags. Da die behauptete Verknüpfung zwischen Gemeinde und individuellem Gewerbebetrieb in Wirklichkeit gar nicht maßgebend für die Erhebung der Gewerbesteuer ist, liegt zwischen Steuerrechtfertigung und Steuergestaltung ein unüberwindbarer „Keil“, der den Rückgriff auf das Äquivalenzprinzip zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer ausschließt. Zudem fehlt es an einer dem Äquivalenzprinzip entsprechenden haushaltsrechtlichen Zweckbindung der Gewerbesteuereinnahmen.

⁷³ Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Heft 94 der Schriftenreihe, 2002, S. 103 ff.; *Bund der Steuerzahler Deutschland*, Stellungnahme für das Bundesverfassungsgericht zur Verfassungswidrigkeit von Gewerbesteuer und Abfärberegelung, Juni 2007.

Gruppenmäßige Äquivalenz ebenfalls nicht überzeugend

Um diesen Schwierigkeiten bei der Rechtfertigung der Gewerbesteuer aus dem Weg zu gehen, wird mitunter versucht, eine gruppenmäßige Äquivalenz zwischen den ortsansässigen Gewerbebetrieben und der Gewerbesteuer herzustellen. Damit sollen diese Gewerbebetriebe insgesamt in die Pflicht genommen werden, für die Finanzierung kommunaler Leistungen aufzukommen.

Indes kann auch die gruppenbezogene Rechtfertigung der Gewerbesteuer nicht überzeugen. Zunächst ist zu bemängeln, dass die Vorteile der gewerblichen Betätigung für die Gemeinde (Arbeitsplätze, Steuereinnahmen aus der Beteiligung an der Einkommensteuer) nicht in die Äquivalenzbetrachtung einbezogen werden. Zudem ist festzustellen, dass die kommunalen Ausgaben, die den ansässigen Betrieben zugeordnet werden können, oftmals erheblich hinter den Gewerbesteuereinnahmen der jeweiligen Gemeinde zurückbleiben.⁷⁴ Ferner ist das Postulat der gruppenmäßigen Äquivalenz in der haushaltsrechtlichen Praxis offensichtlich ohne Bedeutung. Denn das Aufkommen der Gewerbesteuer wird zur Finanzierung der Gemeindehaushalte nach dem Gesamtdeckungsprinzip verwendet, unterliegt also keiner Zweckbindung für gewerbebezogene Ausgaben. In krassem Gegensatz zur gruppenmäßigen Äquivalenz steht schließlich die als „Gewerbesteuerumlage“ bezeichnete Abführung eines Teils des Gewerbesteueraufkommens an Bund und Länder. Aus alledem folgt, dass auch das Prinzip der gruppenmäßigen Äquivalenz die Gewerbesteuer nicht rechtfertigen kann.

Keine Begründung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Schließlich lässt sich die Gewerbesteuer (einschließlich ihrer Hinzurechnungen) auch nicht mit dem Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit begründen. Dieser Befund ist von besonderem, ausschlaggebendem Gewicht, denn das Leistungsfähigkeitsprinzip ist nach allgemeiner rechts- und finanzwissenschaftlicher Ansicht sowie nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von grundlegender Bedeutung für eine gerechte Besteuerung.⁷⁵ Eine Umdeutung der Gewerbesteuer im Sinne dieses Prinzips würde bereits daran scheitern, dass die Gewerbesteuer von jenen persönlichen Merkmalen völlig absieht, die über die Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers Aufschluss geben, also insbesondere: Ehestand, Kinderzahl, Werbungskosten, Sonderausgaben, Außergewöhnliche Belastungen und persönliches Exis-

⁷⁴ Dies haben Untersuchungen zu einzelnen Gemeinden ergeben. Vgl. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau (Fn 73), S. 104.

⁷⁵ Siehe dazu *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit, Heft 84 der Schriftenreihe, 1996, S. 20 f.

tenzminimum, auch wenn letzteres mit Hilfe der Tarifformel von der Besteuerung ausgenommen wird. In einem modernen, dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichteten Steuersystem ist kein Platz für die Gewerbesteuer.

Fazit

Die Erhebung der Gewerbesteuer ist unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit nicht zu rechtfertigen, weil sie weder dem Äquivalenzprinzip noch dem Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit genügt. Dieser grundlegende steuerpolitische Mangel strahlt auf die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen aus. Sie sind offensichtlich kein Beitrag zur Gerechtigkeit der Besteuerung und entbehren somit einer entscheidenden Begründung ihrer Existenz.

4.1.2 Nettoprinzip

Die Gewerbesteuer lässt zudem das Nettoprinzip außer Acht. Dieses verlangt, als Grundlage der Besteuerung nur die Summe derjenigen Einnahmen anzusetzen, die nach Abzug *unvermeidbarer* Ausgaben übrig bleiben und dem Steuerzahler *zur eigenen und freien Verfügung* stehen.⁷⁶ Unvermeidbar sind vor allem Ausgaben zur Bestreitung des Existenzminimums, zur Erzielung von Einnahmen (Werbungskosten) sowie zur Vorsorge für Alter, Krankheit und Arbeitslosigkeit.

Die Bedeutung des Netto-Prinzips für den Steuerzahler wird offensichtlich, wenn die Folgen einer Missachtung dieser äußersten Grenze der Besteuerung betrachtet werden. Wird nämlich das belastbare Einkommen so weit gefasst und die Steuerbelastung so stark angespannt, dass Einkommensteile an den Staat abgeführt werden müssen, die zur Bestreitung zwangsläufiger Aufwendungen des Steuerzahlers benötigt werden, dann verlangt der Gesetzgeber in letzter Konsequenz, dass sich der Einzelne zunächst für die Allgemeinheit finanziell aufopfert und sich anschließend, was die zwangsläufigen Aufwendungen anbelangt, auf die staatlichen Sozialhilfeleistungen stützt. Solche Steuergesetze müssen nicht befolgt werden, weil sie Unmögliches verlangen und zudem gegen grundlegende Wertentscheidungen der Verfassung zur Menschenwürde verstoßen.⁷⁷

Das Netto-Prinzip gilt auch für private Unternehmen. Grundlage ihrer Besteuerung darf ausschließlich der als Gewinn bezeichnete Netto-Ertrag der Unternehmensaktivitäten sein, also der Unterschiedsbetrag zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.⁷⁸ Dass die Unternehmen Schuldzinsen, Mieten und Pachten zahlen sowie Lizenzgebühren entrichten und in welchem Umfang sie dies tun, darf hingegen weder ihre steuerliche Leistungsfähigkeit noch

⁷⁶ Ebenda, S. 32 ff.

⁷⁷ Vgl. BVerfGE 82, 60.

⁷⁸ Im Falle des Betriebsvermögensvergleichs: Unterschied zwischen Aufwand und Ertrag.

ihre Steuerlast erhöhen, sondern muss sie verringern. Denn diese Zahlungen sind erforderlich, um den Gewinn zu erwirtschaften, und können deshalb nicht zugleich Bestandteil dieses Gewinns sein. Die Hinzurechnung der genannten Betriebsausgaben zum Gewinn verstößt deshalb gegen das Nettoprinzip, überzeichnet die steuerliche Leistungsfähigkeit der Unternehmen und hat eine übermäßige Steuerbelastung zur Folge.^{79, 80}

Dies gilt insbesondere für die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen nach neuem Recht, denn ihre Verstöße gegen das Nettoprinzip sind in weit höherem Maße mit der Gefahr einer konfiskatorischen Besteuerung verbunden als die Hinzurechnungen nach altem Recht. Wie die oben⁸¹ angeführten Beispiele erkennen lassen, kann die Steuerbelastung auf Grund der verschärften Hinzurechnungen derart ansteigen, dass sie in die Unternehmenssubstanz eingreift.

4.1.3 Steuervereinfachung

Last but not least verstoßen die Hinzurechnungen gegen den Grundsatz der Steuereinfachheit⁸². Dies ergibt sich unmittelbar daraus, dass die Gewerbesteuer in einem ökonomisch rationalen, gerechten und einfachen Steuersystem keinen Platz beanspruchen kann.⁸³ Sie ist steuerpolitisch gesehen so „unnötig wie ein Kropf“ und kompliziert das Steuerrecht ohne Not. Zudem verursacht sie nicht zu rechtfertigenden Verwaltungsaufwand und verringert mit einer Vielzahl von Differenzierungen die Transparenz der Jahresabschlüsse.

Die neuen Hinzurechnungen sind noch um einiges komplizierter als die bisher geltenden. Mit der Unternehmensteuerreform wurde nämlich der *Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen*⁸⁴ eingeschränkt. Diese sogenannte *Zinsschranke* (§ 4h EStG) ist jedoch auch bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Schuldzinsen zu beachten, weil weiterhin gilt, dass

79 Siehe unten S. 37 ff.

80 Im Gegensatz zu diesen grundsätzlichen steuerpolitischen Erwägungen versucht die Steuergesetzgebung seit einiger Zeit, Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage in allen Bereichen des Steuerrechts durchzusetzen (Kilometerpauschale, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, Begrenzung des Verlustausgleichs (§2 Abs. 3 EStG), Abbau des Sparerfreibetrages.) Eine „Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ mag zwar im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Vereinfachung des Steuerrechts, zum Abbau von ungerechtfertigten Steuervergünstigungen und als Beitrag zur Finanzierung von Steuersenkungen hinzunehmen sein; sie wird indes missbraucht, wenn sie dazu eingesetzt wird, Verstöße gegen maßgebliche Besteuerungsprinzipien zu bemänteln und damit verbundene Verschärfungen der Steuerbelastung als steuerpolitischen Fortschritt zu „verkaufen“. Vgl. dazu auch S. *Homburg*, Neue Entwicklungstendenzen der deutschen Steuerpolitik, in: Die Steuerberatung 1/2008, S. 8 ff.

81 Siehe oben S. 9 ff.

82 Vgl. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Steuervereinfachung, Heft 60 der Schriftenreihe, 1986, S. 70 f.

83 Siehe oben S. 21 ff.

84 Zinsen aus Fremdkapital. Die sogenannten versteckten Zinsen, die der Gesetzgeber zu Bestandteilen von Mieten, Pachten, Lizenzen und Leasing-Gebühren erklärt hat, unterliegen nicht der Zinsschranke.

zur Ermittlung des Gewerbeertrags derjenige Betrag an Zinsaufwendungen dem Gewinn wieder hinzuzufügen ist, der zuvor bei Einkommen- oder Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe abgesetzt wurde.⁸⁵

Werden also zum Beispiel von einem Zinsaufwand in Höhe von 6 Mio. Euro wegen der Zinsschranke nur 4 Mio. Euro zum Abzug von der *körperschaftsteuerlichen* Bemessungsgrundlage zugelassen, so ist bei der Ermittlung der *gewerbesteuerlichen* Bemessungsgrundlage ebenfalls nur von Schuldzinsen in Höhe 4 Mio. Euro (und nicht von 6 Mio. Euro) auszugehen. Muss die Zinsschranke *nicht* angewendet werden, verringert sich die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer um den ungekürzten Zinsaufwand in Höhe von 6 Mio. Euro; dieser Betrag ist dann auch bei Ermittlung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen anzusetzen.

Zur Komplizierung des Steuerrechts trägt ferner bei, dass die Zinsschranke im Grunde genommen eine Sonderregelung ist, die vor allem Fremdkapitalgestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen zur Ausnutzung eines internationalen Steuersatzgefälles eindämmen soll⁸⁶, aber trotz dieses *engen Geltungsbereichs* als *allgemeine Regelung* zur Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwand als Betriebsausgabe formuliert wurde.⁸⁷ Zur Anpassung an den eng gesteckten Eingriffszweck wurden dem weit gefassten Gesetzestext Ausnahmebestimmungen hinzugefügt, die unter bestimmten Voraussetzungen den ungeschmälernten Ansatz von Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben erlauben und deshalb auch mit ungeschmälernten Hinzurechnungen bei der Gewerbebesteuer verbunden sind. *Wer also wie die mittelständischen und kleinen Unternehmen sozusagen „normal“ besteuert wird, der muss sich gerade deshalb mit den einkommensteuerlichen Sonderregelungen zur Zinsschranke (§ 4h Abs. 2 EStG) befassen.*

- Von Bedeutung ist zunächst und vor allem die *Sonderregelung zur Verschonung kleiner und mittlerer Unternehmen*⁸⁸ (§ 4h Abs. 2a EStG). Sie besagt, dass die Zinsschranke in denjenigen Fällen nicht anzuwenden ist, in denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht erheblich übersteigen. Der Gesetzgeber selbst sieht eine Überschreitung von *weniger als eine Million Euro* als unschädlich an.
- Die Zinsschranke ist ferner nicht anzuwenden, wenn der Betrieb *nicht oder nur*

85 Siehe Fn 4.

86 Vgl. J. Hey, Abschnitt Körperschaftsteuer, S. 439 ff., in: K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008; H.-G. Christoffel, Besteuerung der Unternehmensgewinne und Maßnahmen der Gegenfinanzierung, in: Steuer-Briefe 14/07, S. 876.

87 Die Zinsschranke begrenzt den Abzug von Zinsaufwendungen von den Erträgen des Unternehmens. In der ersten Stufe sind Zinsaufwendungen *uneingeschränkt abziehbar bis zur Höhe der Zinserträge*. In einer zweiten Stufe sind weitere Zinsaufwendungen *bis zur Höhe von 30% des maßgeblichen Gewinns* sofort absetzbar. Der hierfür maßgebliche Gewinn besteht bei Personenunternehmen aus dem steuerlichen Gewinn zuzüglich des Netto-Zinsaufwands und der Abschreibungen, bei Körperschaften zuzüglich des Verlustabzugs und des Spendenabzugs (steuerliches EBITDA). Vgl. dazu insbesondere *Bundesministerium der Finanzen*, Schreiben zur Zinsschranke an die Obersten Finanzbehörden der Länder, Entwurf vom 20.2.2008, S. 9 f.

88 Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD*, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (Fn 8), S. 48.

anteilmäßig zu einem Konzern gehört (§ 4h Abs. 2b EStG).

- Schließlich greift die Zinsschranke nicht, wenn der Betrieb *zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote diejenige des Konzerns nahezu erreicht oder überschreitet* (§ 4h Abs. 2c EStG).⁸⁹

Die anschließenden Vorgaben des Gesetzgebers zum *Eigenkapitalvergleich* besitzen monströsen Umfang und sind nicht allgemein verständlich. Das Postulat der Steuervereinfachung gilt indes nicht nur für Regelungen, die sich an die kleinen und mittleren Unternehmen richten, sondern auch für solche Gesetzestexte, die in erster Linie von einigen wenigen Experten in Steuerkanzleien und Steuerabteilungen anzuwenden sind. Denn derartig schwer verständliche Sonderregelungen setzen die Übersichtlichkeit und Verständlichkeit des Einkommensteuergesetzes insgesamt herab.

Weitere Komplizierungen ergeben sich daraus, dass bei den Hinzurechnungen unverständliche *Doppelbelastungen* eingeführt wurden⁹⁰ und jene *Prozentsätze* nicht nachvollziehbar sind, die das Ausmaß der Hinzurechnung in den einzelnen Fällen von „versteckten“ Fremdkapitalzinsen bestimmen.⁹¹

Zwar wurden im Rahmen der Unternehmensteuerreform der gewerbsteuerliche Staffeltarif für Einzelunternehmen (bisher § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG) und der Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe (bisher § 4 Abs. 5b EStG) abgeschafft. Der Vereinfachungseffekt dieser Maßnahmen ist jedoch eher gering im Vergleich mit den soeben dargelegten zusätzlichen Komplizierungen bei den Hinzurechnungen. Zudem sind die belastungsverschärfenden Effekte dieser Maßnahmen zu berücksichtigen.

4.2 Keine Rechtfertigung mit ertragssteuerlichen, gemeinschaftsrechtlichen und fiskalischen Zwecken

Die neuen Hinzurechnungen durchbrechen die anerkannten Prinzipien einer gerechten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und einer einfachen Besteuerung gleich mehrfach. Zwar sind solche Durchbrechungen nicht von vornherein unzulässig, denn Prinzipien im allgemeinen und Besteuerungsprinzipien im besonderen dürfen keine absolute Geltung beanspruchen, sondern sollen Abweichungen oder Modifikationen zugänglich sein. Voraussetzung ist freilich, dass die konkreten Durchbrechungen gut begründet sind und die seltene Ausnahme bleiben. Im Falle der verschärften gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen fehlt es jedoch an überzeugenden Gründen. Weder die vollständige ertragsteuerliche Erfassung des Fremd-

⁸⁹ Formulierung des Gesetzgebers: „... und seine Eigenkapitalquote am Schluss des vorangegangenen Abschluss-Stichtages gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (Eigenkapitalvergleich). Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu einem Prozentpunkt ist unschädlich.“

⁹⁰ Siehe oben S. 4.

⁹¹ Zur Erläuterung der Neuregelung siehe oben S. 4 und S. 7, Tabelle 1.

kapitals, noch Zwänge des Gemeinschaftsrechts oder die Verstetigung der kommunalen Steuereinnahmen vermögen die soeben⁹² dargelegten Verstöße der neuen Hinzurechnungsbestimmungen gegen anerkannte Prinzipien der Besteuerung zu rechtfertigen.

4.2.1 *Vollständige Erfassung der Kapitalerträge mit Hilfe erweiterter Hinzurechnungen?*

Die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer sollen dazu dienen, dass im Rahmen der Ertragsbesteuerung nicht nur die Erträge des Eigenkapitals, sondern auch diejenigen des Fremdkapitals mit Gewerbesteuer belastet werden.⁹³ Bis zur Unternehmensteuerreform wurden die Fremdkapitalerträge mit Hilfe der Hinzurechnungen allerdings nur zu einem Teil erfasst⁹⁴ und mit Gewerbesteuer belastet. Dies hatte zu Ausweichreaktionen mittels nicht belasteter Formen der Fremdfinanzierung und zu einer Ausweitung der Fremdfinanzierung insgesamt geführt.⁹⁵ Im Mittelpunkt der Ausweitung steht folglich der in Mieten, Pachten und Lizenzen „versteckte Fremdkapitalertrag“.

Vervollständigung der Hinzurechnungen nicht erforderlich!

Tatsächlich ist es jedoch nicht erforderlich, zur Herstellung steuerlicher Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen zu vervollständigen und zu verschärfen. Denn die weit wichtigere Ungleichbehandlung ergibt sich daraus, dass noch immer Gewerbesteuer erhoben wird und damit auch das längst überholte Ertragsteuerkonzept⁹⁶ weiterhin Geltung beansprucht. Dieser Anspruch ist nämlich unberechtigt, weil nach dem herrschenden und allgemein als gerecht erachteten Konzept der Einkommensbesteuerung die Fremdkapitalzinsen bereits erfasst und belastet werden, und zwar grundsätzlich steuersystematisch korrekt beim Kapitalgeber und unter Berücksichtigung der mit diesen Einkünften zusammenhängenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten.⁹⁷ Im Übrigen ist die

92 Siehe oben S. 20 ff.

93 Der Gesetzgeber selbst hat im Jahre 1936 die Ansicht geäußert, dass mit Hilfe der Ertragsbesteuerung die steuerliche Gleichbehandlung von Eigenkapital und Fremdkapital hergestellt werden soll. Vgl. die Begründung zum Gewerbesteuergesetz 1936, RStBl. 1937, S. 693, 696. Das *Bundesverfassungsgericht* hat sich diese Sichtweise zu eigen gemacht und die gewerbesteuerliche Belastung der Fremdkapitalzinsen unter dem Aspekt der steuerlichen Gleichbehandlung akzeptiert. Siehe dazu unten S. 36 f.

94 Siehe oben S. 6.

95 Siehe dazu auch unten S. 34.

96 Zum Ertragsteuerkonzept siehe Anlage 2.

97 Soweit dabei Ungleichbehandlungen von Eigen- und Fremdkapital auftreten, sollten sie im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuer beseitigt werden. Zuletzt hat beispielsweise *Chr. Scheel* vorgeschlagen, die infolge der Unternehmensteuerreform besonders hoch belasteten Dividenden wie früher nur zur Hälfte zu besteuern, dies aber im Rahmen der Abgeltungsteuer. Vgl. *M. Schäfers*, Die Grünen wollen Besserverdiener stärker belasten, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung* Nr. 168 v. 21.7.2008, S. 11.

Gewerbsteuer nicht nur steuerpolitisch überholt, sondern weist darüber hinaus weitere schwerwiegende Mängel und Gefahren auf, die ebenfalls den Abbau dieser Steuer erfordern.⁹⁸

Pauschale Anteilssätze zur Ermittlung der Fremdkapitalerträge ungeeignet!

Gegen die Ausweitung der Hinzurechnungen spricht zudem, dass es an verlässlichen, hinreichend genauen und dennoch ohne großen Aufwand zu ermittelnden Angaben zu denjenigen Fremdkapitalerträgen fehlt, die in Mieten, Pachten und Lizenzen „versteckt“ sind. Die Darlegungen der betroffenen Verbände im Hearing zur Unternehmensteuerreform lassen erkennen, dass das Bundesfinanzministerium und die an den Mehreinnahmen interessierten Gemeinden den *Durchschnitt der Fremdkapitalanteile* bei Mieten, Pachten und Lizenzentgelten *deutlich zu hoch angesetzt* haben.⁹⁹ Der Gesetzgeber hat zwar inzwischen den Finanzierungsanteil bei Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens von 75% auf 65% herabgesetzt, jedoch wird auch diese Quote noch als zu hoch erachtet.¹⁰⁰

Nicht zuletzt ist zu beachten, dass die tatsächlichen Fremdkapitalerträge, die in Mieten, Pachten, Lizenzen und Leasinggebühren enthalten sind, anscheinend erheblich um ihren Durchschnitt streuen,¹⁰¹ sodass dieser den Verhältnissen im Einzelfall nur zufällig gerecht wird. Pauschalierungen auf der Grundlage solcher Durchschnitte können deshalb im Einzelfall zu unzutreffenden Ergebnissen hinsichtlich des Anteils der „versteckten“ Fremdkapitalzinsen führen. Überhöhte Pauschalierungen leisten indes Hinzurechnungen Vorschub, die in die Substanz des Unternehmens eingreifen und existenzbedrohende Ausmaße annehmen können.¹⁰² Eine Feststellung der betriebsindividuellen Fremdkapitalanteile kann jedoch wegen

98 Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau (Fn 73), S. 103 ff.

99 Die Bundesregierung hat diese Prozentsätze an Hand von Angaben des Städtetages sozusagen „gegriffen“. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Ökonomische Aspekte der steuerlichen Behandlung von Finanzierungsaufwendungen, ohne Datum (2006). In diesem Papier wurde „*vereinfachend nach dem Ansatz des Deutschen Städtetages ... unterstellt, dass bewegliche Wirtschaftsgüter durchschnittlich einen Finanzierungsanteil von 25% enthalten, unbewegliche Wirtschaftsgüter im Durchschnitt 75%*.“ Das Bundesfinanzministerium verwies zudem auf ähnliche Berechnungen der Länder Hamburg und Nordrhein-Westfalen. - Hingegen beträgt nach Berechnungen des *Bundesverbandes Deutscher Leasing-Unternehmen* der Finanzierungsanteil im Durchschnitt 13% bei Mobilien und 50% bei Immobilien. Bei letzteren hatte der Bundesverband eine Spanne zwischen 50% und maximal 60% ermittelt, bei Gewichtung der Ergebnisse mit den Anteilen am Gesamtgeschäft ergab sich ein Durchschnittswert von 54,7%. Vgl. *Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen*, Unternehmensteuerreform leasingverträglich umsetzen, Schreiben vom 23.3.2007, Anlage.

100 Siehe oben S. 8.

101 Es handelt sich um den arithmetischen Durchschnitt, zu dessen Ermittlung Einzelwerte zunächst addiert und der so ermittelte Betrag durch die Anzahl der Einzelwerte dividiert wird.

102 Dies belegen die oben, S. 11 ff., wiedergegebenen Beispiele aus der Besteuerungspraxis.

des hohen Ermittlungs- und Kontrollaufwands bei Unternehmen und Verwaltung nicht ernsthaft in Betracht kommen.

Verschärfung der Hinzurechnungen unverhältnismäßig!

Da die verschärften Hinzurechnungen die Aufnahme von kurzfristigem Fremdkapital sowie den Abschluss von Miet-, Pacht- und Leasing-Verträgen verteuern, belasten sie in erster Linie kleine und mittlere Betriebe.¹⁰³ Diese können nämlich wegen ihrer zumeist knappen Eigenkapitaldecke nicht so leicht auf eine fremdkapitalgestützte Betriebsausstattung verzichten wie Großunternehmen. Da die gewerbsteuerliche Verteuerung des Fremdkapitaleinsatzes sogar die Existenz mittelständischer und leasingintensiver Gewerbebetriebe bedrohen kann,¹⁰⁴ geht sie weit über ihren eigentlichen Zweck hinaus und gibt zu verfassungsrechtlichen Bedenken Anlass.¹⁰⁵

Nicht zu rechtfertigen ist der sogenannte *Kaskadeneffekt*, der bei einer *Weitergabe* von *Fremdkapital über mehrere Produktionsstufen* eintritt. So entrichten zum Beispiel die Leasing-Kunden aufgrund der neuen Hinzurechnungsvorschriften Gewerbesteuer auf den Fremdfinanzierungsanteil ihrer „Leasing-Gebühren“. Da aber auch die Leasing-Unternehmen auf diese Zinsen Gewerbesteuer entrichten, kommt es bei deren Weitergabe an den Leasingnehmer insoweit zu einer gewerbsteuerlichen Doppelbelastung.¹⁰⁶

4.2.2 *Kein gemeinschaftsrechtlicher Zwang zur Doppelbesteuerung*¹⁰⁷

Die Doppelbesteuerung im Bereich der Hinzurechnungen lässt sich ferner nicht mit gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben rechtfertigen. Zwar trifft es zu, dass § 8 Nr. 7 GewStG in seiner alten Fassung vom Europäischen Gerichtshof für gemeinschaftsrechtswidrig befunden wurde, wie auch vom Bundesfinanzministerium im Zusammenhang mit der Neuregelung der Hinzurechnungsbestimmungen erwähnt wurde.¹⁰⁸ Jedoch lässt sich aus dieser Entscheidung kein gemeinschaftsrechtlicher Zwang zur Doppelbesteuerung bei der Gewerbesteuer ableiten.

103 Siehe oben S. 14 ff., insbesondere S. 18.

104 Siehe oben S. 11 ff.

105 Siehe unten S. 36 ff.

106 Zur Vermeidung dieses Effekts streben die Leasing-Unternehmen eine Ausdehnung des Bankenprivilegs auf ihre Branche an, werden aber mit der Forderung des Bundesfinanzministers konfrontiert, sich im Gegenzug der Bankenaufsicht zu unterwerfen.

107 Siehe zu diesem Abschnitt bereits K. H. Däke, L. Schemmel, Internationale Bezüge des Gewerbesteuerabbaus, in: U. Döring, H. Kußmaul, Spezialisierung und Internationalisierung, Festschrift für Günter Wöhe, 2004, S. 449 ff.

108 *Bundesministerium der Finanzen*, Referentenentwurf (Fn 8), S. 113.

Während der EG-Vertrag eine Harmonisierung der indirekten Steuern, also insbesondere der Umsatzsteuer und der Sonderverbrauchsteuern vorsieht¹⁰⁹, gehört die Gewerbesteuer ebenso wie die Einkommen- und die Körperschaftsteuer zu denjenigen Steuern, deren Gestaltung den Mitgliedstaaten überlassen ist. Dennoch gelten für die Gewerbesteuer ebenso wie für die direkten Staatssteuern *allgemeine Vorgaben des Gemeinschaftsrechts*, insbesondere die Vorgaben hinsichtlich der Grundfreiheiten¹¹⁰ und der Beihilfen im Gemeinsamen Markt. Die Gewerbesteuer darf daher nicht der gemeinschaftsweiten Verwirklichung dieser Grundfreiheiten und des Verbots von wettbewerbsverzerrenden Beihilfen im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr entgegenstehen. Obwohl sich die Gewerbesteuer ausdrücklich auf inländische Betriebsstätten bezieht (der Gewerbeertrag eines Inländers aus ausländischen Betriebsstätten unterliegt nicht der Gewerbesteuer), ist sie vom Europäischen Gerichtshof für gemeinschaftsrechtswidrig befunden worden, und zwar im Hinblick auf die Hinzurechnung von Mieten und Pachten.¹¹¹

Im sogenannten *Eurowings-Fall* ging es darum, dass der deutsche Leasingnehmer (Eurowings-Luftverkehr AG) ein Flugzeug von einem EU-ausländischen Verleiher geleast hatte. Das Finanzamt wendete § 8 Nr. 7 Gewerbesteuergesetz an. Gemäß dieser Vorschrift sind Leasingzahlungen grundsätzlich zur Hälfte dem Gewerbeertrag des Leasingnehmers hinzuzurechnen. Auf die Hinzurechnung wird aber verzichtet, wenn der Leasinggeber der Gewerbesteuer unterliegt und deshalb die Leasingzahlungen bei ihm Bestandteil des Gewerbeertrags sind.¹¹² Mit dieser Bestimmung sollten die unterstellten Zinsbestandteile an den Leasingzahlungen einerseits vor einer Doppelbesteuerung, nämlich sowohl bei Leasinggeber und Leasingnehmer, geschützt werden, andererseits aber jedenfalls einmal der Gewerbesteuer unterliegen (Einmalprinzip¹¹³).

Was von der höchstrichterlichen Rechtsprechung in Deutschland als verfassungskonform beurteilt wurde¹¹⁴, erwies sich jedoch im Gemeinsamen Binnenmarkt als wettbewerbsverzerrend und rechtswidrig im Sinne des Gemeinschaftsrecht. Denn ausländische Leasinggeber unter-

109 Art. 93 EGV.

110 Freiheit des Warenverkehrs, Freizügigkeit, freier Dienstleistungs- und Kapitalverkehr, Niederlassungsfreiheit.

111 EuGH, Urteil v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97, in: Finanzrundschau 23/99, S. 1327 – 1330.

112 Siehe dazu auch oben S. 4.

113 Siehe unten Anlage 2.

114 *Bundesfinanzhof*, Urteil v. 27.11.1975 IV R 192/71, in: BStBl II 1976 S. 220-224; *Bundesverfassungsgericht* v. 29.8.1974 – 1 BvR 67/73, in: HFR 11/1974, S. 498.

liegen nicht der Gewerbesteuer, weil ihr Gewerbebetrieb nicht im Inland liegt.¹¹⁵ Daraus ergab sich zunächst, dass bei grenzüberschreitenden Leasingvereinbarungen stets der deutsche Leasingnehmer verpflichtet war, die Hälfte der Leasingzahlungen seinem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. Deshalb nahm der Europäische Gerichtshof an, dass inländische Leasingnehmer bevorzugt mit *inländischen gewerbesteuerpflichtigen* Leasinggebern abschließen, um die Hinzurechnung von 50% der Leasingraten zu ihrem Gewerbeertrag zu vermeiden. Der Europäische Gerichtshof sah darin eine Wettbewerbsverzerrung zu Lasten ausländischer und zu Gunsten inländischer gewerblicher Leasinggeber, die gegen die Grundfreiheit des freien Handels verstieß, und hat § 8 Nr. 7 GewStG für europarechtswidrig erklärt.

In einem ersten Versuch, das Gewerbesteuergesetz dem Gemeinschaftsrecht anzupassen,¹¹⁶ hatte der Gesetzgeber vorgeschlagen, dass Miet- oder Pachtzinsen stets zu 25% der Hinzurechnung beim Leasingnehmer unterliegen, unabhängig davon, ob der Leasinggeber gewerbesteuerpflichtig ist. Um jedoch eine Doppelbelastung im Falle inländischer Leasingbeziehungen zu vermeiden, sollte beim Vermieter oder Verpächter die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die beim Pächter hinzugerechneten Leasing- oder Pachtbeträge nach § 9 Abs. 4 GewStG gekürzt werden.¹¹⁷ Bei dieser Gestaltung hätte also der inländische Leasing-Nehmer in jedem Fall die Hinzurechnung in Höhe von 25% der Miet- oder Pachtzinsen vornehmen müssen, unabhängig davon, ob der Leasing-Geber im In- oder europäischen Ausland residiert. Dieser Vorschlag fand auch die Zustimmung des Finanzausschusses, wurde jedoch vom Vermittlungsausschuss abgelehnt.¹¹⁸

Die im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 vorgenommene Neuregelung der Hinzurechnung von Leasinggebühren sieht vor, dass der inländische Leasingnehmer in jedem Fall 25% der Leasinggebühren seinem Gewerbeertrag hinzurechnen muss. Folglich ist es nunmehr für ihn steuerlich unerheblich, ob der Leasinggeber im Inland oder im europäischen Ausland residiert. Jedoch wurde gleichzeitig die korrespondierende Kürzung des Gewerbeertrags beim Leasinggeber um 25% der eingenommenen Miet- oder Pachtzinsen gestrichen. Diese Neuregelung der Hinzurechnungen mag zwar den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts genügen, doch besagt dies nicht, dass sie auch steuerpolitisch akzeptabel ist oder gar ein gemeinschaftsrechtlicher Zwang zu ihrer Beibehaltung besteht. Stattdessen muss festgestellt werden, dass die neugestalteten Hinzurechnungen auch in diesem Fall den Vorgaben einer modernen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen, die grundsätzlich die Erfassung und

115 So § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG: „Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird.“

116 Vgl. Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen, BT-Drs. 15/119 v. 2.12.2002, Art. 5 Nr. 3.

117 Ebenda, S. 45.

118 Vgl. Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses, BT-Drs. 15/841 v. 10.4.2003, S. 3, Zu Artikel 5 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes 2002).

Besteuerung von Netto-Größen verlangt, Doppelbelastungen nicht zulässt und existenzgefährdende Belastungen ausschließt.¹¹⁹ Die Neuregelung ist selbst mit den Grundsätzen der Ertragsbesteuerung nicht zu vereinbaren, nach denen der Ertrag eines Objekts jedenfalls einmal, aber nicht mehr als einmal erfasst werden sollte.¹²⁰

So gesehen besteht weiterhin ein Konflikt zwischen der Rechtsordnung, die der souveräne Staat im harmonisierungsfreien Bereich der Steuergesetzgebung geschaffen hat, mit der Rechtsordnung der EU, die von ihm mitgestaltet wurde und mitgetragen wird.¹²¹ Dieser Konflikt könnte steuerpolitisch gesehen am besten und nachhaltigsten dadurch gelöst werden, dass der deutsche Gesetzgeber zunächst die Hinzurechnungsbestimmungen entschärft und letztendlich die Gewerbesteuer ganz abschafft. Mit diesem Schritt würde sich Deutschland nicht nur von dem überholten Ertragsteuerprinzip verabschieden, sondern zugleich am einfachsten, nämlich ohne fragwürdige Hinzurechnungsvorschriften, den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts entsprechen.

4.2.3 Untaugliches Mittel zur Bewahrung deutschen Steuersubstrats und zur Verstetigung kommunaler Steuereinnahmen

Die Bewahrung der deutschen Steuerbasis und die Verstetigung kommunaler Steuereinnahmen gehören zu den ausdrücklichen Zielen der Unternehmensteuerreform.¹²² Nach den Feststellungen von *P. Steinbrück* und *R. Koch* waren es die *hohen deutschen Steuersätze*, die dazu angeregt hatten, dass in Deutschland erwirtschaftete Gewinne in Ländern mit niedrigen Steuersätzen deklariert, Kosten und Verluste aber in Deutschland geltend gemacht wurden, weil sie hier wegen der hohen Steuersätze eine vergleichsweise große Steuerersparnis bewirkten.¹²³ Bereits Jahre zuvor waren *internationale Konzerne* unter anderem auch wegen ihrer Praxis kritisiert worden, mit Hilfe von Kredit- und Lizenzverträgen in Deutschland erwirt-

119 Siehe oben S. 24 f.

120 Siehe dazu unten Anlage 2.

121 Zu diesem Konflikt vgl. insbesondere *M. Lehner*, Begrenzung der nationalen Steuergewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags, in: *J. Pelka* (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Band 23, Köln 2000, S. 265 ff. Vgl. auch *W. Schön*, Der „Wettbewerb“ der Europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, ebenda, S. 224 f. ; *N. Zorn*, Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, ebenda, S. 236.

122 Vgl. *P. Steinbrück*, *R. Koch*, Wachstumsorientierte Unternehmensteuerreform für Deutschland, Papier vom 3.11.2006, S. 2, in: *Bundesministerium der Finanzen (Hrsg)*, Wachstumsorientierte Unternehmensteuerreform für Deutschland (www.bundesfinanzministerium.de/cln_03/nn_54/DE/Aktuelles/046.html, Abfrage am 15.11.2006). Statt vom „Steuersubstrat“ wird in diesem Papier von der nachhaltigen Sicherung der deutschen „Steuerbasis“ gesprochen. Vgl. ferner *Bundesministerium der Finanzen*, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (Fn 8), S. 45; *Bundesregierung*, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes (Fn 10), S. 1.

123 Vgl. *P. Steinbrück*, *R. Koch*, Wachstumsorientierte Unternehmensteuerreform für Deutschland (Fn 122), S. 4.

schaftete Gewinne nahezu steuerfrei an ihre Konzernzentralen in niedriger besteuerten Mitgliedsländern zu verlagern und so den Gemeinden Gewerbesteuereinnahmen zu entziehen.¹²⁴ Auch der Deutsche Städtetag hatte seit langem eine höhere Belastung von Mieten, Pachten und Leasingraten mit Gewerbesteuer gefordert, damit international agierende Kapitalgesellschaften auf die Umwandlung von Eigenkapital in Fremdkapital verzichten.¹²⁵

Die Ausweitung der Hinzurechnungen wurde zudem mit *inländischen Ausweichreaktionen der Unternehmen* gegenüber der geltenden Regelung begründet. Nach Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen eröffnete „*die derzeitige Beschränkung der Abzugsbeschränkungen auf Dauerschuldzinsen Möglichkeiten zur Gestaltung, indem die Laufzeit der Kredite auf unter einem Jahr festgesetzt wird.*“¹²⁶ Empirische Daten der Bundesbank würden darauf hindeuten, dass diese Möglichkeit vor allem große Unternehmen in Westdeutschland nutzen würden, weil diese einen signifikant höheren Anteil an kurzfristigen Verbindlichkeiten aufwiesen als kleinere Unternehmen. Um diese Gestaltungen zu unterbinden,¹²⁷ seien *grundsätzlich alle Substitute für Dauerschulden in die Abzugsbeschränkung einzubeziehen*, aus administrativen Gründen sollten aber nur die wichtigsten berücksichtigt werden.¹²⁸

Untaugliches Mittel zur Bewahrung deutschen Steuersubstrats

Dass Unternehmen insbesondere einer Steuer auszuweichen versuchen, die sich nicht überzeugend begründen lässt, ihnen aber eine hohe Sonderlast auferlegt und sich im internationalen Wettbewerb als spürbarer Nachteil erweist, zudem krisenverschärfend wirkt und mit der Gefahr von Substanzeingriffen verbunden ist¹²⁹, sollte eigentlich nicht verwundern. Die Ver-

124 Vgl. insbesondere *Bayerischer Städtetag (L. Jarass, G.M. Obermair)*, Reform der Gewerbesteuer, Endbericht, 2003, S. 23: „*Da also die Unternehmen die Schuldzinsen (fast) ohne Steuerbelastung an der Quelle auszahlen können und die Empfänger beim Empfang der Schuldzinsen eine Steuerbelastung leicht umgehen können, bleiben diese Zinsen insgesamt ohne Steuerbelastung. Vor allem große, international tätige Unternehmen können ganz legal einen erheblichen und weiterhin steigenden Anteil ihrer in Deutschland erwirtschafteten Kapitalerträge der Besteuerung in Deutschland entziehen, z.B. indem sie ihre Kapitalverwaltung in andere Länder verlegen (z.B. in die Niederlande mit 6% Steuern auf bestimmte Kapitalerträge oder Irland mit 12,5% Steuern ab 2003 auf alle Kapitalerträge, fast 0% in Steuerparadiesen).*“ Vgl. auch M. Brost, A. Storn, Tricksen erlaubt, in: Die Zeit Nr. 28 v. 6.7.2006, S. 17.

125 Vgl. S. Articus, Zitat nach o. V., „Schwarzer Peter bei den Ländern“, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 1.8.2003, S. 5.

126 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Ökonomische Aspekte der steuerlichen Behandlung von Finanzierungsaufwendungen (Fn 15), S. 3.

127 Ebenda. Vgl. ferner *Bundesfinanzministerium* (im Namen der Bundesregierung), Antwort auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll u.a., Maßnahmen zur Verstärkung des Gewerbesteueraufkommens und ihre kassenmäßigen Auswirkungen, BT-Drs. 16/8846 v. 17.4.2008, S. 3 (Ausweitung der Hinzurechnungen „weniger gestaltungsanfällig“ als alte Regelung).

128 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Ökonomische Aspekte der steuerlichen Behandlung von Finanzierungsaufwendungen (Fn 15), S. 3.

129 Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau (Fn 73), S. 103 ff.

schärfungen dieser Steuer, insbesondere die Verschärfung der Hinzurechnungsbestimmungen, sollen die als Steuerschlupflöcher verstandenen Fremdfinanzierungsmöglichkeiten verstopfen. Sie dürften sich jedoch als ein unangemessenes Mittel zur Bewahrung deutschen Steuersubstrats erweisen.

Das erste und entscheidende Manko, das der Verschärfung der Hinzurechnungen anhaftet, ist die lenkungspolitisch unnötige Breite des Eingriffs, die weit über das hinausgeht, was zur Sicherung deutschen Steuersubstrats erforderlich wäre. Die Verschärfung betrifft nämlich nicht nur jene internationalen Konzerne, die sich nach Ansicht der Bundesregierung ihrer Gewerbesteuerpflicht weitgehend entziehen, sondern alle Unternehmen in Deutschland ohne Unterschied, also auch solche, die ihre Gewinne nicht ins Ausland verlagert haben. Diese vorwiegend mittleren Unternehmen werden ohne sachliche Berechtigung und ohne Not einer zusätzlichen Steuerbelastung unterworfen, die sich unter bestimmten Bedingungen gerade für sie als ruinös erweist, wie die oben¹³⁰ wiedergegebenen Beispiele aus der Praxis bestätigen. Unternehmen, die ihren Betrieb einstellen, vermindern jedoch das Steuersubstrat erst recht und zudem dauerhaft.

Es könnte nun eingewendet werden, dass die Bundesregierung und die Koalitionsfraktionen die belastungsverschärfenden Maßnahmen zur Sicherung des deutschen Steuersubstrats ausgeglichen haben durch tarifliche Entlastungen bei Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer¹³¹. In diesen Ausgleich zwischen belastender Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und entlastender Tarifgestaltung waren die kleinen und mittleren Unternehmen angeblich einbezogen.¹³² Allerdings finden sich in den Gesetzesmaterialien keine belastbaren Angaben für diese Gruppe von Unternehmen, sondern lediglich Aussagen über die Belastungswirkungen bei globaler, pauschaler oder durchschnittlicher Betrachtung. Wie die existenzbedrohende Belas-

130 Siehe oben S. 9 ff.

131 Vgl. *Bundesfinanzministerium*, Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes, Referentenentwurf (Fn 8), S. 50: „Durch die Ausweitung der unter die gewerbesteuerliche Hinzurechnung fallenden Eigenkapitalsubstitute wird die Steuerbemessungsgrundlage der Gewerbesteuer verbreitert. Da gleichzeitig der Hinzurechnungssatz verringert und ein Hinzurechnungsfreibetrag eingeführt wird, verändert sich das Steueraufkommen der Gewerbesteuer dadurch nicht, wird aber stabiler und planbarer.“

132 Die Koalitionsfraktionen CDU, CSU und SPD vertraten nach dem Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/5491, S. 11, die Ansicht, dass „Gestaltungsmöglichkeiten ... eingeschränkt (würden), ohne kleine und mittlere Unternehmen durch die erweiterte Besteuerungsgrundlage in Mitleidenschaft zu ziehen. Vielmehr profitierten auch diese von der Absenkung des Nominalsteuersatzes bei der Körperschaftsteuer. Bei den Personenunternehmen komme der überwiegende Teil in den Genuss der verbesserten Ansparabschreibung. Größere Personenunternehmen profitierten von der Thesaurierungsbegünstigung, nach der nicht entnommene Gewinne künftig begünstigt besteuert würden.“

tung insbesondere mittlerer Unternehmen erkennen lässt, reichen Betrachtungsweisen nicht aus, die gerade die steuerpolitisch und rechtlich brisanten Fälle vom Ansatz her „ausblenden“.

Verstetigung kommunaler Steuereinnahmen ?

Es ist davon auszugehen, dass ebenfalls das Ziel verfehlt wird, die kommunalen Steuereinnahmen mit Hilfe einer Ausweitung der Hinzurechnungen zu verstetigen. Zwar sind die Hinzurechnungen weniger konjunkturabhängig als der Gewinn und können im Gegensatz zum Gewinn in konjunkturell schwachen Phasen oder in Gründungs-, Umstellungs- und Neuorientierungsphasen des Unternehmens sogar zunehmen. Diesem Effekt dürfte jedoch entgegenwirken, dass mehr Unternehmen als bisher ihren Standort verlagern werden, denn die Ausweitung und die Verschärfung der Hinzurechnungen fallen um so mehr ins Gewicht, je höher der Hebesatz der Gewerbesteuer ist.

Bestes Beispiel dafür ist die Verlagerung der Deutschen Börse von Frankfurt nach Eschborn: Die räumliche Distanz beträgt nur sechs Kilometer, doch hebesatzmäßig besteht zur Zeit ein Unterschied von 180 Punkten.¹³³ Frankfurt ist die Gemeinde Deutschlands, die am stärksten von der Gewerbesteuer abhängig ist. Gerade für diese Gemeinde, die sich so vehement für die Erhaltung und den Ausbau der Gewerbesteuer eingesetzt hat, könnte die Unternehmensteuerreform zur Folge haben, dass ihre Einnahmen aus der Gewerbesteuer an Stabilität verlieren.¹³⁴ Zu Anfang des Jahres wurde bereits darüber diskutiert, den Gewerbesteuerhebesatz bis weit unter 400 Prozent zu senken.¹³⁵ Weniger auffällig als diese Standortverlagerungen, aber dennoch nicht zu vernachlässigen, sind die ausbleibenden Neuansiedelungen von Unternehmen in Gemeinden mit hohem Gewerbesteuerhebesatz.

133 Am 1.1.2008 hat der Hebesatz der Gewerbesteuer in Frankfurt 460%, in Eschborn 280% betragen.

134 Dieser „Kunstfehler“ ist kennzeichnend für eine verkürzte Denk- und Sichtweise, die ausschließlich die Reformwirkungen der ersten Runde im Blick hat und dabei vergisst, dass in der zweiten Runde (Ausweich-) Reaktionen der betroffenen Unternehmen auftreten, die deshalb von Anfang an bei der Prüfung der Zielerreichung zu berücksichtigen sind.

135 Vgl. *M. Harting*, Frankfurt erwägt dramatische Senkung der Gewerbesteuer, in: FAZ.NET v. 17.1.2008, www.faz.net (weitgehend übereinstimmend mit *o. V.*, Gewerbesteuer in Frankfurt könnte drastisch sinken, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 14 v. 17.1.2008, S. 41).

5. Verfassungsrechtliche Bedenken

Das Bundesverfassungsgericht hat mehrmals festgestellt, dass der Gesetzgeber bei der Auswahl der Steuerquellen und der Gestaltung der Steuern eine weitgehende Gestaltungsfreiheit besitzt. Indes hat es ebenfalls befunden, dass diese Gestaltungsfreiheit nicht grenzenlos ist. Zu den Grenzen der Steuergesetzgebung gehören insbesondere die in der Verfassung niedergelegten Grundrechte. Von diesen sind im vorliegenden Fall das Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG), die Freiheit der Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 GG) und das Eigentumsgrundrecht (Art. 14 Abs. 2) von Bedeutung. Das Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit ist erst dann heranzuziehen, wenn sich die übrigen, auf spezifische Eingriffsbereiche abstellenden Grundrechte als nicht einschlägig erweisen. Bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung von Grundrechtseingriffen kommt es zunächst darauf an, dass dem Gemeinwohl dienende Zwecke verfolgt werden, andere Grundrechte nicht berührt sind und spezifische Schranken für Grundrechtseingriffe nicht bestehen oder nicht greifen. Ferner ist zu prüfen, ob die *Verhältnismäßigkeit* des Eingriffs gewahrt ist, der Eingriff also erforderlich, geeignet und zumutbar ist und damit den rechtsstaatlichen Gewährleistungen entspricht.

Existenzgefährdung infolge Besteuerung verfassungswidrig

Die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen sind grundsätzlich mit der Verfassung vereinbar. Das Bundesverfassungsgericht hat bereits mehrmals festgestellt, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Erhebung der Gewerbesteuer bestehen,¹³⁶ und hat dabei zur Begründung jener Besonderheiten, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen, auf das Prinzip des objektiven Ertrags und auf das Äquivalenzprinzip zurückgegriffen. Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung können nicht die Hinzurechnungen generell, sondern nur deren Verschärfungen aus Anlass der Unternehmensteuerreform auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt werden.

Zunächst ist anzunehmen, dass das Bundesverfassungsgericht den Zweck der verschärften Hinzurechnungen, nämlich die Erfassung und Belastung des in Deutschland erzielten Ertrags nicht als verfassungswidrig verwerfen, sondern als legitimes, gemeinwohlorientiertes Anliegen des Gesetzgebers beurteilen wird.

Auch dürfte das Bundesverfassungsgericht, wenn es an seiner Rechtsprechung festhält, wohl kaum einen Eingriff in das *Eigentumsgrundrecht* oder das *Grundrecht der freien Berufsaus-*

¹³⁶ So zuletzt in seinem Beschluss 1 BvL 2/04 v. 15.1.2008.

übung feststellen. Zwar ist offensichtlich, dass die Verschärfungen der Hinzurechnungen unter bestimmten Voraussetzungen in den Betrieb des Unternehmers eingreifen, die Substanz verringern oder sogar vernichten und den Unternehmer zur Betriebsaufgabe zwingen können. Dennoch dürfte das Bundesverfassungsgericht einen Eingriff in Art. 14 Abs. 2 GG (Eigentumsgrundrecht) in Anknüpfung an den zur Vermögensteuer entwickelten Halbteilungsgrundsatz nicht erkennen, weil es im Anschluss an die Entscheidung zur Vermögensteuer die Geltung des Halbteilungsgrundsatzes auf diese Steuer beschränkt und zugleich die *Zumutbarkeit* als grundgesetzliche Grenze der Steuerbelastung hervorgehoben hat.¹³⁷

Ferner ist nicht anzunehmen, dass das Bundesverfassungsgericht die Verschärfung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen als unzulässigen Eingriff in *Art. 12 Abs. 1 GG (Freiheit der Berufswahl)* beurteilt und für verfassungswidrig erklärt. Die Verschärfung der Hinzurechnungen führt nämlich nicht generell zu einer übermäßigen Besteuerung mit der Konsequenz der Betriebsaufgabe, sondern speziell bei solchen Unternehmen, die aufgrund ihrer Größe und ihrer Betriebsmittelstruktur sozusagen anfällig sind für Liquiditäts- und Finanzierungsengpässe. Auch wenn in erster Linie mittelständische Unternehmen betroffen sind, lässt sich die Verschärfung der Hinzurechnungen wohl kaum als eine berufsausübende Regelung begreifen, zumal sie nicht als Mittel für diesen Zweck geschaffen wurde.

Somit wird es wahrscheinlich darauf ankommen, ob die existenzbedrohende Verschärfung der Hinzurechnungsbestimmungen als *Verstoß gegen das Auffang-Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)* beurteilt werden kann. Der Gesetzgeber hat mit der Verschärfung der Hinzurechnungsbestimmungen vor allem die internationalen Konzerne dazu anhalten wollen, in Deutschland erwirtschaftete Gewinne nicht der Besteuerung in diesem Land zu entziehen. Tatsächlich hat er jedoch diese Maßnahme so gestaltet, dass sie weit über den Kreis der zu beeinflussenden Unternehmen hinausgeht und bei sozusagen unbeteiligten Unternehmen zu Kollateralschäden führen kann, die weit über die geplante Verteuerung von Gewinnverlagerungen hinausgehen und bis zur Existenzgefährdung führen. Diese Nebenwirkungen stehen in keinem Verhältnis zu dem eng begrenzten, eigentlichen Lenkungszweck. Damit geht dieser Eingriff in das Steuerrecht weit über das hinaus, was eigentlich zur Sicherung deutschen Steuersubstrats im Rahmen der Gewerbesteuer als erforderlich und angemessen erscheint. Die verschärften Hinzurechnungsbestimmungen wirken stattdessen in den exis-

¹³⁷ Vgl. zum Beispiel BVerfGE 115, 116 f.

tentiell betroffenen Fällen wie eine *Erdrosselungssteuer*¹³⁸ und müssen deshalb wie diese als verfassungswidrig beurteilt werden.

Es könnte nun eingewendet werden, dass von den existenzgefährdenden Hinzurechnungen nur Ausnahmefälle betroffen sind, in denen zudem die Unternehmen ohnehin bald den Betrieb würden einstellen müssen. Wie die Stellungnahmen der betroffenen Verbände erkennen lassen, handelt es sich jedoch nicht nur um einige wenige gefährdete Betriebe. In Wirklichkeit sind von vornherein alle diejenigen Unternehmen besonders betroffen, die für ihren Betrieb auf angemietete Verkaufsräume angewiesen sind oder die ihre Betriebsausrüstung leasen müssen, weil sie typischerweise als Startunternehmen oder mittelständische Unternehmen lediglich über eine schmale Eigenkapitalbasis verfügen. Offenbar hat es die Bundesregierung versäumt, den finanziellen Verhältnissen der mittelständischen Unternehmen Rechnung zu tragen und insbesondere den Grenzfällen mit der gebotenen Sorgfalt und Aufmerksamkeit nachzugehen. Denn aus einer solchen sorgfältigen Gesetzesvorbereitung hätte sich die Konsequenz ergeben, diese Unternehmen von den grundsätzlich existenzgefährdenden Hinzurechnungen tatsächlich und nicht nur symbolisch zu entbinden.

Verstoß gegen das Netto-Prinzip?

Die Verschärfungen der Hinzurechnungen haben auch wegen eines möglichen Verstoßes gegen das Netto-Prinzip zu verfassungsrechtlichen Bedenken Anlass gegeben.¹³⁹ Allerdings würden unter diesem Aspekt nicht nur die jüngsten Verschärfungen der Hinzurechnungsbestimmungen gegen das Netto-Prinzip verstoßen. Sämtliche Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes, die eine Zurechnung von Betriebsaufwand zum Unternehmensgewinn verlangen, wären wegen des Verstoßes gegen das Netto-Prinzip als zumindest verfassungsrechtlich fragwürdig einzustufen. Dabei ist zu bedenken, dass die Hinzurechnungen ein wesentliches Merkmal der Ertragsbesteuerung und der ihr entsprechenden Objektsteuern sind, zu denen entwicklungsgeschichtlich auch die Gewerbesteuer gehört.¹⁴⁰

Die bisher ergangene Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gibt indes wenig Anlass zu der Hoffnung, dass die Hinzurechnungen wegen Unvereinbarkeit mit dem Netto-Prinzip

138 Vgl. dazu *J. Lang*, Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, in: *J. Lang, K. Tipke*, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 127.

139 Vgl. *J. Hey*, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, in: *Betriebs-Berater* 24/2007, S. 1307 (mit Hinweis auf *Jachmann*, DStJG Bd. 23, 2000, S. 22 f.); *H. Montag*, Abschnitt Gewerbesteuer, in: *K. Tipke, J. Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 460 ff.

140 Siehe Anlage 2: Ertragsbesteuerung, Objektsteuern und Einmalprinzip.

für verfassungswidrig erklärt werden. Bereits in einer Entscheidung aus dem Jahre 1969 befand das Bundesverfassungsgericht, dass die Hinzurechnung der Dauerschulden und Dauerschuldzinsen nach den Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes nicht gegen das Grundgesetz verstößt.¹⁴¹ Und in der Tat scheint es für das Bundesverfassungsgericht gar keine andere Möglichkeit zu geben, als dem in der Verfassung niedergelegten Willen des Verfassungsgesetzgebers zu entsprechen, den Gemeinden die Möglichkeit zur Erhebung einer Gewerbesteuer einzuräumen. Darüber hinaus ist es wohl unvermeidbar, bei der Gewerbesteuer ebenso wie bei anderen Steuern davon auszugehen, dass sich der Verfassungsgesetzgeber bei ihrer Aufnahme in die Verfassung an dem ihm bekannten Typenbild der betreffenden Steuer orientiert hat. Zum Steuertypus der Gewerbesteuer gehören jedoch die Hinzurechnungen ebenso wie die Vernachlässigung von Merkmalen der steuerlichen Leistungsfähigkeit.¹⁴²

Allerdings ist das Bundesverfassungsgericht nicht nur an die Finanzverfassung, sondern auch an die übrige Verfassung, insbesondere an die Grundrechte, gebunden. Unter diesem Aspekt ist die steuerliche Ungleichbehandlung der Gewerbesteuerzahler mit den übrigen Steuerzahlern trotz Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer und Absenkung der Körperschaftsteuer immer noch verfassungsrechtlich bedenklich. Denn die Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, die den Verstoß gegen das Nettoprinzip im Ergebnis aufhebt, ist so geregelt, dass Anrechnungsüberhänge entstehen können, die bislang nicht vorgetragen werden dürfen und daher verfallen.¹⁴³ Dieses Manko wird noch dadurch verschärft, dass die erweiterten Hinzurechnungen zu übermäßigen, existenzgefährdenden Belastungen sowohl bei Kapital- als auch bei Personengesellschaften führen können, wie die oben angeführten Beispielfälle aus der Steuerpraxis erkennen lassen.¹⁴⁴

141 BVerfGE 26, 1 ff. - 1 BvR 25/65 – Leitsatz.

142 Vgl. auch *K.-D. Driien*, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, in *Steuer und Wirtschaft* 1/2008, S. 14, der das Netto-Prinzip als eine verfassungsrechtliche Vorgabe für die *Einkommen- und Körperschaftsteuer* versteht, die dem in Art. 105 f. GG vorausgesetzten Typenbild dieser Abgaben zu entnehmen ist.

143 Vgl. das Musterverfahren des *Bundes der Steuerzahler* zur Gewerbesteueranrechnung, BFH XR 32/06.

144 Siehe oben S. 12 und S. 14.

6. Fazit: Zunächst Entschärfung, dann Beseitigung der Gewerbesteuer

Die Unternehmensteuerreform 2008 sollte ursprünglich die Gewerbesteuer weitgehend der Körperschaftsteuer anpassen und als kommunale Komponente dieser Steuer erhalten. Dieses Ziel wurde nicht erreicht. Stattdessen hat die Ausweitung der Hinzurechnungen die trennenden Elemente sogar verstärkt und insbesondere bei mittelständischen Unternehmen zu einer existenzbedrohenden Verschärfung der Gewerbesteuerbelastung geführt. Der Abbau der Gewerbesteuer muss somit weiter auf der steuerpolitischen Tagesordnung stehen.

Die betroffenen Unternehmen können jedoch nicht so lange warten, bis die nächste Stufe des Gewerbesteuerabbaus beschlossen wird und die Hinzurechnungen entschärft oder beseitigt werden. Selbst der Zeitraum bis zu einschlägigen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts könnte sich im Einzelfall als zu lang erweisen. Deshalb ist der Gesetzgeber aufgefordert, die existenzgefährdenden Hinzurechnungen alsbald zu entschärfen, ohne deshalb weitere Anstrengungen zu einem vollständigen Abbau der Gewerbesteuer zu vernachlässigen.

Als Sofortmaßnahme kommt vor allem eine deutliche Erhöhung des Hinzurechnungsfreibetrags in Betracht. Er sollte von gegenwärtig 100.000 Euro so weit angehoben werden, dass die verschärften Hinzurechnungen ihre existenzbedrohende Wirkung verlieren. Dabei könnte sich der Gesetzgeber an der sogenannten Zinsschranke orientieren, bei der bereits heute kleine und mittlere Unternehmen freigestellt sind, sofern die Zinsaufwendungen die Zinserträge um weniger als 1 Mio. Euro überschreiten. Ein Steuererlass nach § 227 AO dürfte nicht zum Ziel führen, weil er an die Stelle einer notwendigen allgemeinen Gesetzeskorrektur treten und damit in die Kompetenzen des Gesetzgebers eingreifen würde. Mit der Einlegung einer Verfassungsbeschwerde ergäbe sich die Möglichkeit, Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, was zumindest vor dem existenzgefährdenden Vollzug der verschärften Hinzurechnungsbestimmungen bewahren könnte.

Gegenüberstellung der Hinzurechnungen nach altem und neuem Recht

Gewerbsteuergesetz – Altes Recht

§ 8 Hinzurechnungen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1. Die Hälfte der **Entgelte für Schulden**, 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 oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen;

2. **Renten und dauernde Lasten**, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs (Teilbetriebs) oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängen. Das gilt nicht, wenn diese Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind;

3. die **Gewinnanteile des stillen Gesellschafters**, wenn sie beim Empfänger nicht zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind;

4. die **Gewinnanteile, die an persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien** auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind;

Gewerbsteuergesetz – Neues Recht

§ 8 Hinzurechnungen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1. Ein Viertel der Summe aus

a) **Entgelten für Schulden**. Als Entgelt gelten auch der Aufwand aus nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten Skonti oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit sowie die Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen. Soweit Gegenstand der Veräußerung eine Forderung aus einem schwebenden Vertragsverhältnis ist, gilt die Differenz zwischen dem Wert der Forderung aus dem schwebenden Vertragsverhältnis, wie ihn die Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses der Veräußerung zugrunde gelegt haben, und dem vereinbarten Veräußerungserlös als bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt,

b) **Renten und dauernden Lasten**. Pensionszahlungen aufgrund einer unmittelbar vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage gelten nicht als dauernde Lasten im Sinne des Satzes 1,

c) **Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters**,

(entspricht Nr. 2 der Neufassung)

Gewerbsteuergesetz – Altes Recht

5. die nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes oder § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes **außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile** (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und dauernden Leistungen in wirtschaftlichem **Zusammenhang** stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes unberücksichtigt bleiben. Dies gilt nicht für Gewinnausschüttungen, die unter § 3 Nr. 41 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes fallen;

6. weggefallen

7. die Hälfte der **Miet- und Pachtzinsen** für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen. Das gilt nicht, soweit die Miet- oder Pachtzinsen beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbesteuer heranzuziehen sind, es sei denn, dass ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wird und der Betrag der Miet- oder Pachtzinsen 125 000 Euro übersteigt. Maßgebend ist jeweils der Betrag, den der Mieter oder Pächter für die Benutzung der zu den Betriebsstätten eines Gemeindebezirks gehörigen fremden Wirtschaftsgüter an einen Vermieter oder Verpächter zu zahlen hat;

(entspricht Nr. 4 der alten Fassung)

Gewerbsteuergesetz – Neues Recht

(entspricht Nr. 3 der Neufassung)

d) einem Fünftel der **Miet- und Pachtzinsen** (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von *beweglichen Wirtschaftsgütern* des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen,

e) drei Vierteln der **Miet- und Pachtzinsen** (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der *unbeweglichen Wirtschaftsgüter* des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, und

f) einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete **Überlassung von Rechten** (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigten, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen). Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nicht vorzunehmen auf Aufwendungen, die nach § 25 des Künstlersozialversicherungsgesetzes Bemessungsgrundlage für die Künstlersozialabgabe sind,

soweit die Summe den Betrag von 100 000 Euro übersteigt;

2. die **Gewinnanteile**, die an persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind;

Gewerbsteuergesetz – Altes Recht

(entspricht Nr. 5 der alten Fassung)

8. die **Anteile am Verlust** einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind;

9. die **Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes**;

10. **Gewinnminderungen**, die

a) durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts des Anteils an einer Körperschaft oder

b) durch Veräußerung oder Entnahme des Anteils der Körperschaft oder bei Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals der Körperschaft entstanden sind,

soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder die sonstige Gewinnminderung auf Gewinnausschüttungen der Körperschaft, um die der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 zu kürzen ist, oder organschaftliche Gewinnabführungen der Körperschaft zurückzuführen ist;

11. weggefallen

12. **ausländische Steuern**, die nach § 34 c des Einkommensteuergesetzes oder nach einer Bestimmung, die § 34 c des Einkommensteuergesetzes für entsprechend anwendbar erklärt, bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit sie auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags

Gewerbsteuergesetz – Neues Recht

3. die nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes oder § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes **außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile** (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und dauernden Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes unberücksichtigt bleiben. Dies gilt nicht für Gewinnausschüttungen, die unter § 3 Nr. 41 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes fallen;

4. die **Anteile am Verlust** einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind;

5. die **Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes**;

6. **Gewinnminderungen**, die

a) durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts des Anteils an einer Körperschaft oder

b) durch Veräußerung oder Entnahme des Anteils der Körperschaft oder bei Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals der Körperschaft entstanden sind,

soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder die sonstige Gewinnminderung auf Gewinnausschüttungen der Körperschaft, um die der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 zu kürzen ist, oder organschaftliche Gewinnabführungen der Körperschaft zurückzuführen ist;

7. **ausländische Steuern**, die nach § 34 c des Einkommensteuergesetzes oder nach einer Bestimmung, die § 34 c des Einkommensteuergesetzes für entsprechend anwendbar erklärt, bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit sie auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags

Gewerbsteuergesetz – Altes Recht

Gewerbsteuergesetz – Neues Recht

außer Ansatz gelassen oder nach § 9 gekürzt werden.

außer Ansatz gelassen oder nach § 9 gekürzt werden.

Ergänzend zu § 8 Nr. 7 GewStG:

§ 9 GewStG

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

4. die bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb des Vermieters oder Verpächters berücksichtigten Miet- oder Pachtzinsen für die Überlassung von nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, soweit sie nach § 8 Nr.7 dem Gewinn aus Gewerbebetrieb des Mieters oder Pächters hinzugerechnet worden sind;

(aufgehoben)

Ertragsbesteuerung, Objektsteuern und Einmalprinzip

Die neuen Hinzurechnungsbestimmungen sind selbst dann steuerpolitisch verfehlt, wenn sie nicht nach den heute maßgeblichen steuerpolitischen Grundsätzen, sondern vom Standpunkt der im 19. Jahrhundert entwickelten *Ertragsbesteuerung* betrachtet und beurteilt werden.

Das Konzept der Ertragsbesteuerung war zeitgemäß, als eine Besteuerung der Einkommen nach Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit und des Netto-Ertrags noch nicht in Betracht kam. Im 18. und 19. Jahrhundert war das betriebliche Rechnungswesen noch so wenig entwickelt, dass die Besteuerung nicht an ihm anknüpfen konnte. Auch hatte sich das Konzept einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit noch nicht durchgesetzt. Unter diesen Voraussetzungen wurden *Objektsteuern* weiterentwickelt und ausgebaut, die den *objektiven Ertrag* erfassen und belasten sollen. So ist es zum Beispiel Aufgabe der Gewerbesteuer, den objektiven Ertrag des Gewerbebetriebs zu erfassen.

Das für diese Abgaben maßgebliche *Objektsteuerprinzip* besagt, dass jedem Objekt unabhängig von den individuellen Verhältnissen, in denen sein Besitzer lebt, eine *objektive steuerliche Leistungsfähigkeit* innewohnt. Diese soll sich in den tatsächlichen (oder auch möglichen) *Erträgen* dieses Objekts niederschlagen. Werden diese Erträge ermittelt, von einer sogenannten Objektsteuer erfasst und entsprechend dem Tarif dieser Steuer belastet, kommt es unter bestimmten Voraussetzungen zu einer entsprechenden *mittelbaren* Belastung des Besitzers dieser Objekte. Auf der Grundlage dieses Konzepts wurden zum Beispiel die Erträge der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, die in den Gewerbebetrieben eingesetzt werden, mit der Gewerbeertragsteuer, der Gewerbekapitalsteuer und der Lohnsummensteuer erfasst, der Ertrag des Produktionsfaktors Boden wurde der Grundsteuer unterworfen. Zu den Objektsteuern werden vereinzelt aber auch die Hauszinssteuer und die Vermögensverkehrssteuern gerechnet.¹

In einem solchen System der Ertragsbesteuerung ist es nicht unbedingt erforderlich, dass der Besitzer des ertragbringenden Objekts selbst erfasst und besteuert wird. Ein Beispiel dafür ist

¹ Die Objektsteuern sind unterschiedlich alt. Die Besteuerung von Grund und Boden hat sich bereits lange vor der Besteuerung der Gewerbebetriebe entwickelt. Vgl. H. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1989, S. 7 ff. Die „moderne“ Gewerbebesteuerung setzt nach einer Reihe von Vorläufern erst Anfang des 19. Jahrhunderts ein, als auch die Gewerbefreiheit eingeräumt wird. Die Gewerbebesteuerung an Hand der Bemessungsgrundlagen Gewerbeertrag, Gewerbekapital und Zahl der Beschäftigten wird erstmals im Jahr 1891 in Preußen eingeführt. Vgl. K. H. Hansmeyer, Gewerbesteuer, Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 3, 1981, S. 617, 619.

die Belastung des im Gewerbebetrieb eingesetzten Faktors Arbeit. Statt jeden einzelnen Arbeitnehmer mit einer Abgabe auf den Faktorlohn zu belasten, wurde seit dem Jahr 1923 bis zum Jahr 1980 im Rahmen der Gewerbesteuer eine Lohnsummensteuer erhoben, die vom Gewerbebetrieb zu erbringen war². Offenbar sollte diese Steuer von den Gewerbebetrieben auf die Beschäftigten überwält werden, denn erst dann konnte es zu der im Ertragsteuersystem angelegten Belastung des Faktors Arbeit kommen.

Eine allgemeine und gleichmäßige Ertragsbesteuerung erfordert allerdings auch, dass jede Ertragsart erfasst und einmal, aber nicht mehrmals belastet wird (*Prinzip der Einmalbesteuerung*)³. Die praktische und gesetzsystematische Bedeutung dieses Einmalprinzips lässt sich am Beispiel des alten § 8 GewStG verdeutlichen. Gemäß dieser Vorschrift waren die Miet- oder Pachtzinsen unter bestimmten Voraussetzungen *entweder* beim Vermieter *oder* beim Mieter (bzw. beim Verpächter oder Pächter) dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, aber keinesfalls bei beiden. Damit sollte eine Doppelbesteuerung dieser Kapitalerträge vermieden werden.

Im Ertragsteuersystem war es zwar grundsätzlich gleichgültig, ob der Ertrag bei der Steuerquelle oder beim Empfänger des Ertrages erfasst und besteuert wird. Jedoch hat die Ertragsbesteuerung in der Praxis oftmals vorgezogen, den Ertrag an der Quelle zu erfassen, um bei der Besteuerung ein allzu starkes Eindringen in die Privatsphäre zu vermeiden und dennoch eine gesicherte steuerliche Belastung des Einkommens der einzelnen Bürger zu erreichen. Über die Leistungsfähigkeit des Objekts - also des Betriebes, der Immobilie oder des Grundvermögens - sollte letztendlich die Leistungsfähigkeit der Personen erfasst werden.

Gegen dieses Einmalprinzip hat der Gesetzgeber bei der Neuordnung der Hinzurechnungen mehrfach verstoßen. Denn er verlangt seit dem 1.1.2008, dass bestimmte Anteile der Mieten, die er als verdeckte Zinsen ansieht und behandelt, beim Mieter dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind, obwohl sie beim Vermieter bereits dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind. Entsprechende Hinzurechnungen hat der Gesetzgeber bei Pachten und Lizenzgebühren angeordnet. Diese doppelte Besteuerung führt zwangsläufig zu Verzerrungen der Steuerbelastung und zu Ungleichbehandlungen der Faktoren sowie deren Besitzern. Sie sind

² Die Erhebung der Lohnsummensteuer war zwar schon zuvor den Ländern (Gemeinden) überlassen worden, wurde aber zuerst in Preußen seit dem Jahr 1923 obligatorisch. Vgl. *K.-H. Hansmeyer*, Gewerbesteuer (Fn 1), S. 618. Die Abschaffung der Lohnsummensteuer erfolgte durch das Steueränderungsgesetz 1979 ab 1.1.1980.

³ Vgl. *Bundesverfassungsgericht v. 29.8.1974 - 1 BvR 67/73 -*, in: *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1974*, S. 498.

selbst nach dem steuerpolitisch überholten und deshalb unmaßgeblichen Objektsteuerprinzip nicht zu rechtfertigen, weil dieses mit dem Prinzip der Einmalbelastung gekoppelt ist. Das Objektsteuerprinzip könnte also selbst dann, wenn es heute noch maßgeblich wäre, lediglich die Hinzurechnung zum Ertrag bei einem der am Leistungsaustausch beteiligten Gewerbetreibenden begründen, nicht aber die Hinzurechnung sowohl beim Leistungserbringer als auch beim Leistungsempfänger.

Als verfehlt dürfte sich die stillschweigende Annahme erweisen, dass mit Hilfe der erweiterten Hinzurechnungen die gewerbsteuerliche Belastung der bisher noch nicht erfassten Teile des Fremdkapitals gelingt. Voraussetzung für dessen „Gleichbehandlung“ mit dem Eigenkapital wäre nämlich, dass die Gewerbesteuer, soweit sie auf das Fremdkapital bzw. die Fremdkapitalanteile in Mieten, Pachten und Lizenzen erhoben wird, am Markt auf die Kapitalgeber „überwälzt“ werden könnte. In der Praxis dürfte jedoch zumeist der belastete Gewerbebetrieb selbst die zusätzliche Gewerbesteuer tragen müssen, schon allein wegen des Umfangs dieser Zusatzbelastungen.