

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 31. Januar 2002

Thema: **Die Gewerbesteuer****1. Steuersubjekt**

Subjekt der Gewerbesteuer ist gemäß § 5 I 1, 2 GewStG der Unternehmer, d.h. derjenige, für dessen Rechnung ein Gewerbe betrieben wird. Dies kann auch eine sonst nicht rechtsfähige Personengesellschaft sein, allerdings nur, wenn sie Gesamthandsvermögen bildet, in das vollstreckt werden kann. Wie das KStG und anders als das EStG kennt das GewStG persönliche Steuerbefreiungen; die Liste des § 3 GewStG ähnelt der Liste in § 5 KStG. Die Steuersubjekte kann man in drei Gruppen einteilen: Gewerbebetriebe kraft gewerblicher Betätigung im Sinne des Einkommensteuerrechts (§ 2 I 2 GewStG), Gewerbebetriebe kraft Rechtsform (§ 2 II 1 GewStG), Gewerbebetriebe, soweit sonstige juristische Personen des Privatrechts einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (§ 2 III GewStG).

2. Steuerobjekt

Steuerobjekt der GewSt ist jeder im Inland betriebene stehende Gewerbebetrieb (§ 2 I 1 GewStG). Mit dieser Formulierung des Steuergegenstandes gibt das Gesetz zu erkennen, dass die GewSt eine Objekt-, keine Personensteuer ist. Das hat u.a. folgende Konsequenzen.

- ☒ Betreibt der Steuerschuldner mehrere Gewerbebetriebe, die voneinander unabhängig sind, so liegen mehrere Steuerobjekte vor, mit der Folge, dass Freibeträge oder Tarifvorteile für jeden Betrieb gesondert zu gewähren sind.
- ☒ Die Gewerbesteuer ist von der Bemessungsgrundlage der Personensteuern abziehbar. Die Abzugsverbote der § 12 Nr. 3 und 10 Nr. 2 KStG gelten für sie nicht.

Hinsichtlich des Begriffs des Gewerbebetriebs verweist § 2 I 2 GewStG auf das EStG. Dort erhält die Abgrenzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit ihre Bedeutung aus der GewSt-Belastung, die allein die Einkünfte aus Gewerbebetrieb trifft. Die Verweisung schließt nicht nur den Begriff des Gewerbebetriebs, sondern auch die Regelungen des EStG zum Umfang gewerblicher Einkünfte, zur Abfärb- und Geprägetheorie ein. Nach § 2 II 1 GewStG gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang als gewerblich (Gewerbebetrieb kraft Rechtsform; Parallelvorschrift zu § 8 II KStG). Für andere juristische Personen des privaten Rechts gilt § 2 III GewStG. Im Unterschied zum EStG beginnt die GewStPflicht erst mit Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit am Markt, nicht schon mit Vorbereitungshandlungen, und endet sie mit der Einstellung, nicht erst mit der Abwicklung des Betriebs.

Das Merkmal des stehenden Gewerbebetriebs dient der Abgrenzung zum Reisegewerbe. Hier orientiert sich das GewStG an der GewO.

Inländisch ist ein Gewerbebetrieb, soweit er eine inländische Betriebsstätte unterhält (§ 2 I 3 GewStG). Da es auf den Ort der Geschäftsleitung nicht ankommt, wird nicht zwischen beschränkter und unbeschränkter GewSt-Pflicht differenziert. Den Begriff der Betriebsstätte definiert § 12 AO.

3. Bemessungsgrundlage

Alleinige Bemessungsgrundlage der GewSt ist nach § 7 S. 1 GewStG der Gewerbeertrag. Er wird ermittelt, indem der Gewinn im Sinne des EStG / KStG durch Hinzurechnungen und Kürzungen verändert wird; auf diese Weise soll die Ertragskraft des Betriebs angezeigt werden. Die Hinzurechnungen und Kürzungen sind der Kern des GewStG.

a) Gewinn

Ohne verfahrensrechtliche Bindung der Finanzverwaltung an die Gewinnermittlung nach EStG / KStG (vgl. aber § 35b GewStG für den Fall von Korrekturen der Gewinnermittlung) übernimmt das GewStG von dort die Regeln über die Gewinnermittlung. Diese Aussage ist in einer Hinsicht aus dem „Wesen der GewSt“ zu korrigieren, ohne dass dies im Gesetz ausdrücklich zum Ausdruck kommt. Da die GewSt nur den tätigen Gewerbebetrieb belasten soll, werden vorweggenommene Betriebsausgaben, nachträgliche Betriebseinnahmen sowie Veräußerungs-/Aufgabegewinne nicht erfasst. Aus demselben Grund unterliegt bei der Betriebsaufspaltung das Besitzunternehmen keiner GewSt-Pflicht.

b) Hinzurechnungen

Hinzurechnung bedeutet, dass der Gewinn um bestimmte Beträge erhöht wird. Diese Beträge werden in § 8 GewStG in mehreren Ziffern geregelt, die hier nicht im Einzelnen vorgestellt werden können. Die Hinzurechnung dient den Zwecken, den Objektcharakter der GewSt zu verwirklichen und Unterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften auszugleichen.

Nach § 8 Nr. 1 GewStG ist die Hälfte der Entgelte für Gründungs- oder Erweiterungs- oder Verbesserungsschulden, insbesondere (Dauerschuld-)Zinsen, hinzuzurechnen, weil der Gewerbeertrag nicht davon beeinflusst werden soll, ob der Betrieb sich durch Eigen- oder Fremdkapital finanziert. Die Beschränkung der Hinzurechnung auf die Hälfte ist ein umstrittener politischer Kompromiss. Gegen diesen Kompromiss wird vorgebracht, er stärke die Fremdfinanzierung und leiste der geringen Eigenkapitalausstattung deutscher Unternehmen weiter Vorschub. Weitere Formen der Fremdfinanzierung werden in § 8 Nr. 2 und 3 GewStG erfasst.

Nach § 8 Nr. 7 GewStG ist die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung nicht in Grundbesitz stehender Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens hinzuzurechnen. Auch hier steht der Gedanke im Hintergrund, dass es auf die Ertragskraft eines Betriebs keinen Einfluss hat, ob er mit eigenem oder mit fremdem Anlagevermögen wirtschaftet. Die Vorschrift dient auch der Vermeidung einer Doppelbelastung durch Gewerbe- und Grundsteuer.

c) Kürzungen

Ähnlich unübersichtlich wie die Liste der Hinzurechnungs- ist die Liste der Kürzungstatbestände. Auch hier steht der wichtigste am Anfang. § 9 Nr. 1 GewStG ordnet an, dass die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes zu kürzen ist. So soll typisierend eine Doppelbelastung durch Gew- und GrundSt vermieden und eine Gleichstellung der mit eigenen bzw. fremden Grundstücken arbeitenden Betriebe erreicht werden. § 9 Nr. 2a GewStG, das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg, klammert Gewinne aus Anteilen an inländischen steuer-

pflichtigen Kapitalgesellschaften aus, wenn die Beteiligung mindestens 10 % beträgt. Auf diese Weise soll eine Doppelbelastung mit Gewerbesteuer vermieden werden.

d) Verluste

Da die Gewerbesteuer periodisch erhoben wird, kann sich durch Ergebnisschwankungen in dem einen Besteuerungszeitraum ein positiver, in dem anderen Zeitraum ein negativer Gewerbeertrag ergeben. § 10a GewStG regelt das Problem des Gewerbeverlustes in der Weise, dass der Gewerbeertrag um Fehlbeträge aus den vergangenen Erhebungszeiträumen zu kürzen ist, und zwar bis zur vollen Höhe. Ein Verlustrücktrag ist – im Unterschied zu § 10d EStG – nicht möglich. Die Rechtsprechung des BFH verlangt, dass zwischen Eintritt des Verlusts und Abzugszeitpunkt Unternehmens- und Unternehmeridentität herrscht und schließt eine Verlustberücksichtigung aus, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist. Das ist mit dem Objektcharakter der GewSt kaum vereinbar und stößt in der Literatur überwiegend auf Ablehnung.

e) Mess- und Zerlegungsbescheid

Bei der GewSt ist wegen der Beteiligung von Gemeinden die Bemessungsgrundlage Gegenstand eines selbstständigen Bescheides, des vom Finanzamt zu erlassenden Gewerbesteuermessbescheides (§§ 11, 14 GewStG). Der Messbescheid ist die Grundlage für den von der Gemeinde zu erlassenden Gewerbesteuerbescheid, bei dessen Erlass auf den im Messbescheid festgesetzten Messbetrag der jeweilige Hebesatz der Gemeinde angewandt wird (§ 16 GewStG). Ein Sonderproblem entsteht, wenn ein Betrieb Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhält. Dann muss der Messbetrag in einem Zerlegungsbescheid gemäß den Anteilen, die auf die einzelnen Gemeinden entfallen, zerlegt werden. In diesem Fall knüpft die Gewerbesteuer nicht an den Mess-, sondern an den Zerlegungsbetrag an. Zerlegungsmaßstab ist gemäß § 29 GewStG das Verhältnis, in dem die Arbeitslöhne, die in den an der Zerlegung beteiligten Betrieben gezahlt werden, zueinander stehen.

Der Messbetrag ist nicht identisch mit dem Gewerbeertrag. Vielmehr sind, ausgehend vom Gewerbeertrag, noch drei Rechenoperationen erforderlich, um zum Messbetrag zu gelangen. Der Gewerbeertrag wird gemäß § 11 I 3 GewStG erstens auf volle 50 Euro nach unten abgerundet. Es werden dann Freibeträge gewährt, die bei natürlichen Personen und Personengesellschaften zur typisierenden Berücksichtigung des Unternehmerlohns hoch sind (§ 11 I 3 GewStG) und bei vielen Kleinbetrieben die GewSt-Pflicht entfallen lassen; die Gewährung des Freibetrags kann nicht zu einem Verlust führen; der Freibetrag beträgt bei natürlichen Personen und Personengesellschaften 24500 Euro (§ 11 I S. 3 Nr. 1 GewStG). Auf den verbleibenden Betrag ist drittens gemäß § 11 II GewStG eine Steuermesszahl anzuwenden, die zugunsten natürlicher Personen und von Personengesellschaften gestaffelt ist. Der so ermittelte Messbetrag wird vom Finanzamt in einem Messbescheid, der Grundlagenbescheid im Hinblick auf den Gewerbesteuerbescheid ist, festgesetzt. Hat der Steuerpflichtige Einwände gegen die Höhe des Messbetrags, muss er diese Einwände mit Rechtsmitteln gegen den Messbescheid geltend machen. Rechtsmittel gegen den späteren GewStBescheid können darauf nicht gestützt werden.

4. Tarif

Auf den Messbetrag wendet die Gemeinde ihren Hebesatz an und erlässt dann einen GewSt-Bescheid (§ 16 I GewStG). Der Hebesatz ist ein Vomhundertbetrag des Messbetrags, etwa 400 %, was bedeutet, dass die GewSt-Schuld das Vierfache des Messbetrags ausmacht. Auch für die Erhebung und Vollstreckung der Gewerbesteuer sind die Gemeinden zuständig.

Rechtsbehelfe gegen den Steuerbescheid richten sich nach der VwGO; AO und FGO sind für die Verwaltung der Realsteuern nicht anwendbar. Wegen der Bindungswirkung des Messbescheides sind Rechtsbehelfe, mit denen Mängel gerade des Steuerbescheids geltend gemacht werden, selten. In der Praxis werden Messbescheid und Steuerbescheid verknüpft, weil – abgesehen von den Zerlegungsfällen – das Finanzamt auch die für den Steuerpflichtigen bestimmte Ausfertigung des Messbescheides der Gemeinde übermittelt, die den Messbescheid dann zusammen mit dem Steuerbescheid bekannt gibt.

Ergeht zusätzlich ein Zerlegungsbescheid, so ist der Messbescheid Grundlagenbescheid für den Zerlegungsbescheid und der Zerlegungsbescheid Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid. Das Zerlegungsverfahren ist in den §§ 185 ff. AO geregelt. Der Zerlegungsbescheid ist einem Steuerbescheid gleich gestellt.

Da es in Berlin keine Gemeinden gibt, gelten folgende Besonderheiten:

- (1) Zwar wird auch in Berlin zwischen Messbescheid, evtl. Zerlegungsbescheid und Steuerbescheid unterschieden. Alle diese Bescheide werden aber von derselben Stelle erlassen: dem Finanzamt.
- (2) Der Hebesatz wird nicht in einer kommunalen Satzung festgelegt, sondern im Haushaltsgesetz des Landes Berlin.

5. Das Verhältnis von Gewerbe- und Einkommensteuer

Gewerbliche Einkünfte einkommensteuerpflichtiger Personen sind mit Einkommen- und mit Gewerbesteuer belastet. Zweck des § 35 EStG – insoweit der Nachfolgeregelung des § 32c EStG – ist ein Abbau der daraus resultierenden Mehrfachbelastung, indem eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die tarifliche Einkommensteuer – nicht die Kirchensteuer (§ 51a II 3 EStG) in gleich darzustellender Weise erfolgt. Der Entlastungseffekt des § 35 EStG tritt zu der Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe hinzu (wobei die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage komplizierte Rechenoperationen erforderlich macht). Bei der Vorschrift bleibt außer Betracht, dass GewStSchuldner möglicherweise nicht der einkommensteuerpflichtige Mitunternehmer, sondern die Personengesellschaft unmittelbar ist. Eine entsprechende Anrechnung der Gewerbe- auf die Körperschaftsteuer oder auf die Einkommensteuer auf Kapitalerträge ist nicht vorgesehen. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer wird diese Ungleichbehandlung damit gerechtfertigt, dass Körperschaften von dem niedrigeren Körperschaftsteuersatz (§ 23 I KStG) profitieren. Ein Verlustausgleich ist über § 35 EStG nicht möglich. Für einen Spezialfall ist das in § 35 II 2 EStG ausdrücklich geregelt; zu verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen Birk, Steuerrecht, Rn. 568. Allerdings kann § 35 EStG zu einer Überkompensation der Gewerbesteuerschuld führen. Gewinne, die nicht gewerbesteuerpflichtig sind, bleiben bei § 35 EStG unberücksichtigt.

Die Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommen- und nicht bei der Körperschaftsteuer verringert den Abstand zwischen der Körperschaftsteuer und dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer. Bei typisierender Betrachtung belastet die Gewerbesteuer unter Berücksichtigung ihrer Abziehbarkeit als Betriebsausgabe den unternehmerischen Gewinn mit 12 %. Rechnet man denselben Wert zum Körperschaftsteuertarif von 25 % hinzu, so ergibt sich eine Gesamtertragsteuerbelastung von 37 %. Bei einer solchen Berechnung wird klar, dass die Gewerbesteuer keine eigenständige Unternehmensteuer mehr ist, sondern nur noch ein Rechnungsposten im Rahmen der Steuerverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Verfassungsrechtlich bedenklich an § 35 EStG ist, dass er typisierend von einem Hebesatz von

360 % ausgeht und Betriebe in Gemeinden mit einem höheren Hebesatz schlechter, Betriebe in Gemeinden mit einem tieferen Hebesatz dagegen besser stellt.

Der Gesetzgeber ist bei der Kalkulation der Entlastung durch die Festsetzung des Zahlenwertes von 1,8 (in § 35 I EStG) typisierend von einem GewStHebesatz von 400 % ausgegangen. Kombiniert man diesen Hebesatz mit dem ESt-Spitzensteuersatz, so führt das zu einer Vollentlastung von der Gewerbesteuer. Bei Mitunternehmerschaften nimmt § 35 EStG auf den Sonderbereich keine Rücksicht.

§ 35 EStG führt zu Verfahrensproblemen, weil der Anteil gewerblicher Einkünfte an den Gesamteinkünften und der Gewinnanteil von Mitunternehmern festzustellen sind. Dabei sind auch die komplizierten Ergebnisse eines internen bzw. externen Verlustausgleichs zu berücksichtigen. Diese Probleme werden gelöst, indem der Anteil am Gewerbeertrag bei Organschaften und bei Mitunternehmerschaften einheitlich und gesondert festgestellt wird. § 35 IV EStG enthält für diese Feststellung Zuständigkeitsregeln und qualifiziert sie als Grundlagenscheid.