

IHK-Steuerinfo

Mai 2003

Redaktionsbeirat:

Dipl.-Kfm. Bettina Bethge, Dipl.-Ök. Christian Bebek, Dr. Susanne Herre, Ass. Wulf Hermann,
Dr. Heino Klingen, Dipl.-Volksw. Hans-Phillip Kommer, Dipl.-Kfm. Jutta Thormann,
Dr. Manfred Hofmann, Dr. Matthias Leder, Dipl.-Kfm. Jörg Schwenker

In dieser Ausgabe:

ARTIKEL	2
AUF DIE UNTERNEHMEN KOMMEN WEITERE STEUERERHÖHUNGEN ZU	2
UMSATZSTEUERFREIE NUTZUNGSÜBERLASSUNG VON SPORTANLAGEN, TONSTUDIOS UND ANDEREN RÄUMLICHKEITEN.....	3
OBERFINANZDIREKTION FRANKFURT: FINANZÄMTER SOLLEN KEINE UNTERNEHMERBE- SCHEINIGUNGEN MEHR AUSSTELLEN.....	4
GROßER SENAT DES BFH: "KEINE HEMMUNG DER VERJÄHRUNG OHNE STEUERBE- SCHEID"	4
VERSTECKTE ÄNDERUNGEN IM AEAO	6
BUNDESFINANZHOF: KEINE RÜCKWIRKENDE ANWENDUNG DES § 34 ABS. 3 ESTG GEBOTEN	7
GEWERBESTEUERREFORM - DIE STEUERSYSTEMATISCHEN ZUSAMMENHÄNGE.....	8
GEMEINDEFINANZREFORM - KOMMISSION VERTAGT SICH AUF ENDE JUNI	9
 LITERATUREMPFEHLUNGEN.....	 11
PRAKTIKER-HANDBUCH BÖRSENEINFÜHRUNG	11
ESTG KOMPAKTKOMMENTAR	11

An dieser Ausgabe haben mitgewirkt:

Dr. Ulrike Beland (Be), Dipl.-Vw. Christoph v. Knobelsdorff (vK), Dr. Alexander Neeser (Ne), Dipl.-Kfm. Jörg Schwenker (Sw), RA Guido Vogt (Vo)

Ein Nachdruck, auch auszugsweise, ist nur mit Genehmigung der Herausgeber gestattet.

ARTIKEL

Auf die Unternehmen kommen weitere Steuererhöhungen zu

Neben dem Steuervergünstigungsabbaugesetz (siehe Steuerinfo April) existiert eine Protokollerklärung der Bundesregierung, die Prüfaufträge für weitere Steuererhöhungen vorsieht. Da Vertreter der Union im Bundestag und Bundesrat bzgl. dieser Punkte konstruktive Mitarbeit zugesagt haben, ist noch in diesem Jahr mit weiteren Steuererhöhungen zu rechnen.

Die Protokollerklärung der Bundesregierung beinhaltet folgende „Prüfaufträge“:

1. Europarechtswidrigkeit der Gesellschafter-Fremdfinanzierung beseitigen / Eingrenzung steuerlicher Fremdfinanzierungs- Gestaltungsmodelle (§ 8a KStG)
2. Eingrenzung ungerechtfertigter Steuergestaltungen im Zusammenhang mit der Tonnagesteuer (§ 5a EStG)
3. Keine Steuerfreiheit der Dividenden / Veräußerungsgewinne für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen / Abzugsfähigkeit von Verlusten und Teilwertabschreibungen (§ 8b Abs. 8 KStG)
4. Zusätzliche Maßnahmen bei der deutschen Abwehrgesetzgebung (Außensteuergesetz)
5. Neugestaltung des geltenden Verlustverrechnungssystems (§§ 2 Abs. 3, 10d EStG; § 10a GewStG)
6. Vereinheitlichung des Betriebsausgabenabzugsverbots bei Dividenden und Veräußerungsgewinne (§ 8b KStG und § 3c EStG)
7. Einschränkung des Verlustabzugs bei stillen Gesellschaftern (§ 15 Abs. 4, § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG)

Aus aktuellen Vorträgen von Vertretern der Bundesregierung ist zu schließen, dass diese an den „Prüfaufträgen“ für weitere Steuererhöhungen festhält. Die Protokollerklärung entfaltet keine rechtliche Bindung. Zu bedenken ist aber, dass Vertreter der Union in der Debatte am 11.04. 2003 im Bundestag und Bundesrat ihre konstruktive Mitarbeit signalisiert haben. Die Bundesregierung möchte diese Maßnahmen noch zum 01.01.2004 umsetzen. Es ist damit zu rechnen, dass entweder noch im Laufe dieses Jahres ein weiteres Gesetzgebungsverfahren gestartet wird oder diese sieben Maßnahmen an ein anderes Gesetzgebungsverfahren „angehängt“ werden. (Sw)

Umsatzsteuerfreie Nutzungsüberlassung von Sportanlagen, Tonstudios und anderen Räumlichkeiten – Dienstleistungen als nicht aufspaltbare einheitliche Leistungen

Der Bundesfinanzhof hatte bereits mit Urteil vom 31. Mai 2001 (V R 97/98) seine Rechtsprechung zur Nutzungsüberlassung von Sportanlagen geändert und die Aufteilung in eine steuerfreie Grundstücksvermietung sowie eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen verneint. Damit folgte er der Rechtsprechung des EuGH. Nach den von EuGH und BFH entwickelten Grundsätzen ist in der Regel jede Dienstleistung als eine eigene selbstständige Leistung anzusehen und darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Es ist das *Wesen* des fraglichen Umsatzes zu ermitteln und dabei auf die *Sicht des Durchschnittsverbrauchers* abzustellen. Eine Leistung ist als Nebenleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern nur das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Die Veröffentlichung der Urteils erfolgte erst jetzt (BStBl 2003 II, S. 658) zusammen mit einem Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums vom 17. April 2003. Darin wird anhand diverser Anwendungsbeispiele folgendes erläutert:

- Die Nutzungsüberlassung von Sportanlagen unterliegt als einheitliche steuerpflichtige Leistung dem allgemeinen Steuersatz (soweit nicht gemeinnützig oder Schwimmbad).
- Für die steuerliche Beurteilung kommt es nicht darauf an, ob der Benutzer Privatperson oder Unternehmer ist, ebenfalls nicht auf die Dauer des Vertragsverhältnisses. Wichtig ist lediglich der Zweck der Nutzung. Ein Unternehmer nutzt Sportanlagen, die er für seine Mitarbeiter mietet, ebenso mit der Ziel der sportlichen Betätigung wie der Mitarbeiter in seiner Freizeit. Gegenüber beiden ist die Nutzungsüberlassung steuerpflichtig.
- Bei einer Zwischenvermietung allerdings, wenn ein Unternehmer die gesamte Sportanlage einem anderen Unternehmer zur Nutzung an Dritte überlässt, besteht der Zweck der Nutzung nicht in der sportlichen Betätigung. Deshalb ist die Nutzungsüberlassung weiterhin in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen.
- Wenn es dem Leistungsempfänger tatsächlich auf eine reine Grundstücksüberlassung ankommt (Anmietung von Räumlichkeiten für einen Vortrag), kann die Hauptleistung eine steuerfreie Grundstücksvermietungsleistung sein.
- Die Nutzungsüberlassung von anderen Räumlichkeiten als Sportanlagen, z. B. Veranstaltungsräumen, ist ebenfalls nach den genannten Kriterien zu beurteilen, allerdings steht bei anderen Räumlichkeiten häufiger die steuerfreie Raumnutzung (die Umsatzsteuerbefreiung umfasst dann auch die Nebenleistungen) oder die Nutzung mehrerer eigenständiger Hauptleistungen im Vordergrund.

Das BMF-Schreiben ist unter www.bundesfinanzministerium.de vorübergehend abrufbar.

Praxishinweis:

Mit dem Urteil des BFH wurde einem Sportpark das volle Vorsteuerabzugsrecht für seine Dienstleistungen ermöglicht. Dies ist auch noch teilweise nachträglich nach den Grundsätzen des § 15a UStG möglich. Bis zum 31. Dezember 2003 gilt noch das Wahlrecht des § 27 Abs. 6 UStG, nach dem Sportanlagen in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen aufgeteilt werden können. Danach gelten die neuen Grundsätze uneingeschränkt. Abschnitt 86 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 ist in der Regel nicht mehr anzuwenden. Im Entwurf der Umsatzsteuerrichtlinien 2004 ist er bereits komplett gestrichen. (Be)

Oberfinanzdirektion Frankfurt: Finanzämter sollen keine Unternehmerbescheinigungen mehr ausstellen

Unternehmer benötigen häufig für die Teilnahme an Ausschreibungen im Ausland Bescheinigungen ihres inländischen Finanzamtes, dass sie dort umsatzsteuerlich registriert sind. Im Zusammenhang mit Umsatzsteuervergütungen im europäischen Ausland sind die Finanzämter zur Ausstellung von Bescheinigungen für die Eintragung als Unternehmer verpflichtet (§ 61 Abs. 3 UStDV). In anderen Fällen sollen derartige Bescheinigungen aber nicht mehr ausgestellt werden. Die OFD Frankfurt weist ihre Finanzämter an, dass „die Ausstellung von Unternehmerbescheinigungen grundsätzlich abzulehnen“ [ist] soweit es sich nicht um Bescheinigungen (...) nach § 61 Abs. 3 UStDV“ handelt (Schreiben vom 23.5.2002, S 7340A – 94 – St I 16, UR 4/2003 S. 203). Begründet wird dies damit, dass die Finanzämter für die unternehmerischen Informationspflichten von Vertragspartnern nicht zuständig seien. Außerdem würden Unternehmerbescheinigungen den Eindruck einer Unbedenklichkeitserklärung erwecken. Dies könnten sie nicht leisten, da trotz steuerlicher Registrierung ein Schein- oder Strohmannunternehmen vorliegen könnte. Um nicht der Verschleierung von Umsatzsteuersatzsteuerbetrügereien zu dienen, soll die Ausstellung der Bescheinigungen unterbleiben.

Praxishinweis:

Wird eine steuerliche Bescheinigung für Ausschreibungen verlangt, sollte gegenüber dem Finanzamt auf den besonderen Anlass hingewiesen werden. (Be)

Großer Senat des BFH: "Keine Hemmung der Verjährung ohne Steuerbescheid"

Das Problem ist immer dasselbe:

Dem Steuerpflichtigen wird, um den Eintritt der Festsetzungsverjährung zu verhindern, kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist ein Steuerbescheid zugesandt. Da § 169 Abs. 1 Satz 3 AO vorsieht, dass die Festsetzungsfrist dann gewahrt ist, wenn der Steuerbescheid vor Ablauf der Frist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat, wird das Schriftstück - aus Kostengründen - nur mit einfachem Brief per Post versandt. Berief sich der Steuerpflichtige darauf, das Schriftstück nicht erhalten zu haben, argumentierten die Finanzämter bislang

damit, dass das Schriftstück den Bereich des Finanzamtes rechtzeitig verlassen habe. Die Finanzämter sandten dem Steuerpflichtigen in diesem Fall einen Schriftstück gleichen Inhalts zu und betrachteten die zunächst fehlende Bekanntgabe als faktisch geheilt. Das dies unzutreffend ist, hat nun der Große Senat des Bundesfinanzhof entschieden:

Die Entscheidung des Großen Senates vom 25. November 2002 (GrS 2/01) beendet einen langjährigen Meinungsstreit innerhalb der Senate des Bundesfinanzhofes. Auch die Kommentarliteratur und die Finanzgerichte hatten zuletzt uneinheitliche Ansichten vertreten. Im Kern geht es in dem Streit um den Anwendungsbereich des § 169 Abs. 1 Satz 3 AO. Der dort normierte Grundsatz gilt unstreitig dann, wenn das vor Ablauf der Festsetzungsfrist abgesandte Schriftstück den Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist erreicht, es also lediglich um eine zeitliche Verzögerung auf dem Postweg geht.

Wenn der Steuerpflichtige aber behauptet, den Steuerbescheid überhaupt nicht erhalten zu haben, entsteht plötzlich ein rechtlich völlig anders zu beurteilender Sachverhalt. Denn nach §§ 122, 124 Abs. 1 Satz 1 AO wird ein Steuerbescheid erst durch die Bekanntgabe an den Steuerpflichtigen wirksam. Erst hierdurch erlangt er rechtliche Existenz. Ohne den Zugang beim Steuerpflichtigen gibt es gar keinen "Steuerbescheid", der vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Finanzbehörde verlassen haben könnte. Es liegt ein rechtliches Nullum vor.

Da das Finanzamt den rechtzeitigen Zugang nicht nachweisen kann, müsste es bei wortgetreuer Auslegung des § 169 Abs. 1 Satz 3 AO den Steueranspruch des Staates als verjährt und gemäß § 47 AO erloschen behandeln. Der Steuerpflichtige hätte es also in der Hand, durch schlichtes Bestreiten des Zugangs den Steueranspruch des Staates zu Fall zu bringen. Der Anspruch des Staates würde erlöschen, ohne dass die Steuerschuld beglichen worden sei.

Um diese Rechtsfolge zu verhindern, haben der 3., 4. und 8. Senat des BFH die Ansicht vertreten, dass in diesen Fällen ausreichend sein müsse, wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen nach Ablauf der Frist einen inhaltsgleichen Bescheid zustelle. Dagegen haben der 2., 5. und 10. Senat des BFH die Ansicht vertreten, dass für die Anwendung des § 169 Abs. 1 Satz 3 AO auf den Zugang des Steuerbescheides nicht verzichtet werden könne, weil zuvor noch gar kein Steuerbescheid im Sinne der Abgabenordnung vorliege.

Der Große Senat des BFH, der immer dann zuständig ist, wenn die einzelnen Senate des BFH unterschiedliche Rechtsansichten vertreten (§ 11 Finanzgerichtsordnung), hat sich nunmehr mit guten Gründen der zuletzt genannten Ansicht angeschlossen. Die Festsetzungsfrist ist hiernach nur gewahrt, wenn der bekannt gegebene Steuerbescheid, also der, den der Steuerpflichtige bekommen hat, rechtzeitig den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Behörde verlassen hat. Denn ein rechtliches Nullum kann keine Rechtsfolgen auslösen. Und § 169 Abs. 1 Satz 3 AO setzt einen formwirksamen Steuerbescheid voraus, der vor Ablauf der Festsetzungsfrist existent sein müsse, was ohne Zugang aber gerade nicht der Fall sei. Alle Versuche, die Fristwahrung über den Zweck der Vorschrift zu begründen (vgl. Klein-Rüsken, AO - Kommentar, 7. Auflage 2000, § 169 Rdnr. 38) missachten die anerkannten Grundsätze der Rechtsfortbildung. Dies wird durch den Beschluss des Großen Senates allzu deutlich.

Die Entscheidung des Großen Senates führt über den konkreten Rechtsstreit und alle zur Zeit noch offenen Einspruchs- und Klageverfahren hinaus zu einer faktischen Bindungswirkung für alle in Zukunft anhängigen Rechtsstreitigkeiten bei Finanzgerichten und beim Bundesfinanzhof. Die Rechtsansicht des Großen Senates muss in all diesen Verfahren beachtet werden.

Praxishinweis:

Steuerpflichtigen ist deshalb anzuraten, verfristete Steuerbescheide, bei denen sich die Finanzverwaltung auf das rechtzeitige Absenden eines ersten inhaltsgleichen Schriftstücks beruft, durch Einspruch anzugreifen. Hierbei sollte auf den Beschluss des Großen Senates Bezug genommen werden. Im Übrigen bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber tätig wird, um die Finanzverwaltung vom Risiko der Unerweislichkeit des Zugangs zu entlasten. (Ne)

Versteckte Änderungen im AEAO

Es ist inzwischen ein beliebtes Spiel, in Gesetzen, die einen nach außen klar umrissenen Anwendungskreis haben, zusätzliche Regelungen zu verankern, die man in dem konkreten Gesetzesvorhaben und nach dem Titel des Gesetzes nicht vermutet; erinnert sei nur an das Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz, das die Änderung des § 370a AO enthielt. Nun scheint diese Praxis auch bei Änderungen von Richtlinien und Anwendungserlassen Einzug zu halten; so entdeckt bei der Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung vom 10.01.2003 (IV A 4 - S 0062 - 17/02).

Mit der Änderung des Anwendungserlasses sollte dem Dritten Gesetz zur Änderung verfahrensrechtlicher Vorschriften vom 21.08.2002 (BGBl. I 2002, 3322) Rechnung getragen werden, mit dem die Abgabenordnung an die Entwicklung der modernen Kommunikationstechniken angepasst wurde.

Im AEAO wurde - für die Praxis von Bedeutung - in Nr. 4 zu § 87a AO festgelegt, dass der Anschein der Echtheit eines mit einer qualifizierten elektronischen Signatur übermittelten Dokuments nur durch Tatsachen erschüttert werden kann, die ernstliche Zweifel an der Echtheit hervorrufen; dies führt nach überwiegender Ansicht in der Literatur zur Aussichtslosigkeit des Unterfangens (vgl. AO-StB 3/2003, S. 73).

Daneben ist praxisrelevant, dass es nach Nr. 1 AEAO zu § 357 AO bei einem elektronischen Einlegen eines Einspruchs einer elektronischen Signatur nicht bedürfen. Dies widerspricht allerdings § 87a Abs. 3 AO.

Für die Praxis von weit wichtigerer Bedeutung sind jedoch folgende zwei Änderungen im AEAO:

1. In **Nr. 4.3 AEAO zu § 122 AO** ist nunmehr folgendes angeordnet: Ist ein Verwaltungsakt nicht unmittelbar von der Finanzbehörde zum richtigen Bekanntgabeempfänger gelangt (z.B. auf Grund eines falschen Briefumschlages), leitet der erste Empfänger das Schriftstück aber an den richtigen Bekanntgabeempfänger weiter, gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem der Empfangsberechtigte das Schriftstück - wenn auch unter Verletzung der Zustellungsvorschriften - tatsächlich erhalten hat. Diese Auslegung entspricht der überwiegenden Ansicht in Rechtsprechung und Kommentarliteratur (vgl. Tipke/Kruse, AO - Kommentar, § 122 Rdnr. 6).

2. Wird ein Einspruch bei einer unzuständigen Behörde eingelegt, trägt der Steuerpflichtige nunmehr nicht mehr das Risiko der rechtzeitigen Übermittlung an die zuständige Behörde, da bei einer nicht rechtzeitigen Weiterleitung gemäß **Nr. 2 AEAO zu § 357 AO** eine Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand in Betracht kommt. Hiermit wurde dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 02.09.2002 (1 BvR 476/01 - NJW 2002, 3692 f.) Rechnung getragen. (Ne)

Bundesfinanzhof: keine rückwirkende Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG geboten

Der Bundesfinanzhof hat in einem erst jetzt zur Veröffentlichung freigegebenen Beschluss bestätigt, dass der Gesetzgeber nicht zur Ausdehnung der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG auf die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 verpflichtet gewesen sei. Die Entscheidung des Gesetzgebers, den hälftigen Steuersatz für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben erst ab dem VZ 2001 wieder einzuführen, verstoße weder gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 i.V.m. Art. 20 GG noch gegen das rechtsstaatliche Willkürverbot.

Chronologie des § 34 EStG:

- bis VZ 1998 $\frac{1}{2}$ Steuersatz, § 34 Abs. 1 EStG :
- VZ 1999 „1/5 – Regelung“, § 34 Abs. 1 EStG (StEntlG 99/00/02)
VZ 2000
- ab VZ 2001 $\frac{1}{2}$ Steuersatz, § 34 Abs. 3 EStG (StSenkErgG)
- ab VZ 2002 Systemwechsel in der Körperschaftsteuer:
Halbeinkünfteverfahren (StSenkG)

Die Implementierung der 1/5-Regelung zum VZ 1999 führte zu einer erheblichen Verschlechterung der steuerlichen Rahmenbedingungen bei Betriebsübertragungen. Insbesondere dann, wenn bereits die ordentlichen Einkünfte des übertragenden Unternehmers die obere Proportionalzone des Einkommensteuertarifs erreichten, lief die Regelung ins Leere. Der Gesetzgeber knüpfte jedoch schon nach kurzer Zeit an die bisherige Altregelung an, so dass bei Betriebsübertragungen ab dem 01.01.2001 wieder der $\frac{1}{2}$ Steuersatz zur Anwendung kommt. Gegenstand der nachfolgenden Diskussionen war nunmehr, ob der Gesetzgeber nicht verpflichtet gewesen sei, auch solche Betriebsübertragungen, die innerhalb des (verbleibenden) Zeitraumes 1999 – 2000 vorgenommen wurden, in den Anwendungsbereich des hälftigen Steuersatzes einzubeziehen. Im Ergebnis käme es einer willkürlichen Ungleichbehandlung gleich, wenn Übertragungen, die zufälligerweise in die VZ 1999/2000 fallen, eine erheblich schlechtere steuerliche Behandlung erfahren als solche, die davor oder danach vorgenommen wurden. Nicht zuletzt auf Grund der komplexen erb- und gesellschaftsrechtlichen Zusammenhänge bedürfe eine Betriebsübertragung der langfristigen Planung und Vorbereitung, die nicht ohne weiteres an kurzfristige gesetzgeberische Aktivitäten angepasst werden kann.

Der Bundesfinanzhof wies in seiner Entscheidung vom 10.07.2002, die im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes, § 69 Abs. 3 AO, erging, diese verfassungsrechtlichen Bedenken zurück:

Hintergrund der Neueinführung des § 34 Abs. 3 EStG sei es gewesen, dem Mittelstand einen Ausgleich für die ab dem VZ 2002 geltenden Begünstigungen für Kapitalgesellschaften zu gewähren. Die bisherige 1/5-Regelung war nicht mehr länger aufrecht zu erhalten, nachdem durch das StSenkG das System der Körperschaftsbesteuerung grundlegend geändert und nunmehr auch die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in das Halbeinkünfteverfahren einbezogen worden war. Die Neuregelung des § 34 Abs. 3 EStG stelle eine notwendig gewordene Anpassung an den Systemwechsel im Bereich der Körperschaftsteuer dar und sei eine Folge der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens. Sie kann daher nicht als bloße „Wieder“einführung der alten Tarifbegünstigung qualifiziert werden. Dementsprechend war die - zeitlich mit dem Halbeinkünfteverfahren einhergehende - Einführung des hälftigen Steuersatzes nicht willkürlich. Ebenfalls könne aus diesem Grund kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 i.V.m. Art 20 Abs. 3 GG abgeleitet werden.

Der Gesetzgeber war auch nicht – unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes – verpflichtet, die Regelung des § 34 Abs. 3 rückwirkend auf die VZ 1999 und 2000 zu erstrecken. Zum einen schütze der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz nicht den Begünstigten vor jeder „Enttäuschung“ seiner Erwartungen in den Fortbestand einer bisherigen Altregelung (§ 34 Abs. 1 EStG). Zum anderen seien auch nicht seine Erwartungen geschützt, an Besserstellungen rückwirkend teilhaben zu können. (Vo)

Gewerbesteuerreform – die steuersystematischen Zusammenhänge

Bei der Reform der Gewerbesteuer gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten: entweder sie wird abgeschafft, oder aber sie bleibt und wird verändert. Für letzteres existieren zahlreiche Modellvorschläge, denen allesamt gemeinsam ist, die Steuerpflicht auf die Freien Berufe (sowie teilweise auf die Land- und Forstwirte) auszudehnen und die Bemessungsgrundlage in unterschiedlicher Intensität um gewinnunabhängige Elemente zu erweitern.

Den Konstrukteuren dieser Modelle ist – neben dem Ausblenden der schädlichen Folgewirkungen von Substanzbesteuerung auf Konjunktur und Standort – vor allem ein Vorwurf zu machen: die Gewerbesteuer wird nicht als Teil des Unternehmenssteuersystems gesehen, sondern nur isoliert als kommunale Steuerquelle betrachtet. Aus- und Rückwirkungen auf das Gesamtsystem der Besteuerung von Unternehmen werden übersehen oder bewusst ignoriert.

Seit Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer 1998 ist die Gewerbesteuer, trotz einiger Hinzurechnungen zum einkommensteuerlichen Gewinn, im Wesentlichen eine Ertragsteuer. Dies war die Voraussetzung dafür, dass man bei der Steuerreform 2000 mit der Integration der Gewerbesteuer in die Einkommensteuer beginnen konnte. Die Integration erfolgte durch Einführung der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld. Im Idealfall wird die Gewerbesteuerlast für ein Personenunternehmen dadurch komplett neutralisiert.

Die Anrechnung gewährleistet eine verfassungskonforme Besteuerung der beiden Unternehmensrechtsformen. Das Gleichheitsgebot verlangt eine annähernd gleiche Steuerbelastung - unabhängig davon, ob das Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft oder als Personenunternehmen geführt wird. Eine Kapitalgesellschaft kommt durch Körperschaftsteuer (25%) und Gewerbesteuer (ca. 13 – 14%) auf eine Gesamtbelastung von rd. 39% des steuerpflichtigen Gewinns (ohne Solidaritätszuschlag). Nur bei einer völligen Neutralisierung der Gewerbesteuerlast über die Anrechnung ist der Abstand zur Spitzenbelastung eines Personenunternehmens von 42% (Tarif 2005) hinreichend klein, um verfassungsmäßig unproblematisch zu sein.

Eine funktionierende Anrechnung ist demnach Voraussetzung für eine verfassungskonforme Besteuerung der Unternehmen. Ihre Funktionstüchtigkeit basiert aber darauf, dass die anzurechnende Steuer (die Gewerbesteuer) eine weitgehend ähnliche Bemessungsgrundlage hat wie die Steuer, die das Anrechnungspotential liefert (die Einkommensteuer). Denn sonst kann es dazu kommen, dass die Anrechnung ins Leere läuft. Dies kann z.B. passieren, wenn in einem Verlustjahr keine Einkommenssteuer zu zahlen ist und deshalb nicht für die Anrechnung der aufgrund der gewinnunabhängigen Bemessungsgrundlage entstandenen Gewerbesteuer zur Verfügung steht.

Mit anderen Worten: Die Anrechnung verlangt zwingend eine Ertragsteuer. Der Wertschöpfungssteuertypus - wozu alle „revitalisierten“ Gewerbesteuern zu zählen sind - passt nicht in das existierende Ertragsteuersystem der Unternehmen. Spielte Steuersystematik bei Diskussion eine angemessene Rolle, würden alle Revitalisierungsmodelle schon deswegen ausscheiden. Sie sind von der Zeit schlicht überholt.

Mit der Anrechnung ist man jedoch bei der Integration der Gewerbesteuer in die Ertragsteuern auf halbem Wege stehen geblieben. Eine Steuer erst zu erheben, um ihre Belastungswirkung anschließend wieder zu neutralisieren, ist ineffizient, bürokratisch und unsystematisch. Den eingeschlagenen Weg konsequent weiterzugehen, bedeutet zwingend die Abschaffung der Gewerbesteuer, verbunden mit einer Senkung der Einkommen- und einer Erhöhung der Körperschaftsteuer. Genau darauf weist der Sachverständigenrat in seinem letzten Gutachten hin. Leider interessiert sich die Politik in der Regel nicht für die Empfehlungen der von ihr selbst berufenen Experten. (vK)

Gemeindefinanzreform – Kommission vertagt sich auf Ende Juni

Die mit Spannung erwartete Sitzung der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen am 9. Mai brachte keinen Durchbruch in der Gewerbesteuerfrage. Der Bericht der AG Kommunalsteuern stellt die bislang erfolgte Bewertung der konkurrierenden Modelle – das Revitalisierungsmodell der Kommunen und das Zuschlagsmodell der Wirtschaft – nüchtern und ausgewogen dar. Damit bot er insbesondere der relativen Mehrheit der Revitalisierungsbefürworter keine Basis für eine Ablehnung des Zuschlagsmodells. Man vertagte sich auf Ende Juni und erteilte der AG Kommunalsteuern den Auftrag, bis dahin sowohl die noch ausstehenden „gemeindeschaffen“ Vergleichsrechnungen (finanzielle Auswirkungen auf Modellgemeinden) zu bewerten, als auch der Kommission tragfähige Kompromissvorschläge zu machen. Besonders letzteres erscheint angesichts der gegensätzlichen Positionen, die von der

Wirtschaft auf der einen und den kommunalen Spitzenverbänden auf der anderen Seite vertreten werden, ein aussichtsloses Unterfangen zu sein.

Die Grundlage für die gemeindeschaffen Berechnungen will das Statistische Bundesamt Anfang Juni liefern. Nach Durchführung der Berechnungen durch das BMF und den AK Quantifizierung wird die AG Kommunalsteuern am 20. Juni zusammenkommen und die Ergebnisse erörtern.

Der Zeitpunkt für ein Inkrafttreten der Reform zum 1.1.2004 wurde bei der Sitzung am 9. Mai trotz der Verzögerung nicht in Frage gestellt. Der bayerische Finanzminister Fallthäuser wies darauf hin, dass selbst ein zu diesem Zeitpunkt im Gegensatz zum Zuschlagsmodell theoretisch umsetzbares Revitalisierungsmodell im Jahr 2004 nicht mehr kassenwirksam werde und den Kommunen deshalb auch keine schnelle finanzielle Entlastung verschaffen könne. Unabhängig von der Entscheidung über ein Reformmodell bleibe deshalb die Frage nach einem Soforthilfeprogramm auf der Tagesordnung.

Bemerkenswert war die konsequente Ablehnung einer Substanzbesteuerung durch Wirtschaftsminister Clement. Der vorgesehene Ausbau der gewinnunabhängigen Besteuerungselemente sei angesichts der Wirtschaftslage gerade für kleinere und mittlere Unternehmen „lebensgefährlich“. Der im Kommunalmodell dafür vorgesehene Freibetrag bei den Hinzurechnungen löse dieses Problem „nicht einmal ansatzweise“. Eine Berufung auf das Äquivalenzprinzip sei nicht mehr zeitgemäß (das Äquivalenzprinzip ordnet die Gewerbesteuer als Gegenleistung für kommunale Infrastruktur ein, wodurch eine gewinnunabhängige Bemessungsgrundlage und damit die Abkehr von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerechtfertigt wird). Und auch die Gewerbesteueranrechnung bekam ihr Fett weg: die Freien Berufe erst in die Gewerbesteuer einzubeziehen und die Steuerlast danach zulasten der Einkommensteuer wieder zu neutralisieren habe mit Bürokratieabbau rein gar nichts zu tun.
(vK)

LITERATUREMPFEHLUNGEN

Praktiker-Handbuch Börseneinführung

Ablauf des Börsengangs mittelständischer Unternehmen – mit Erfahrungsberichten vom Neuen Markt

Wolfgang Koch / Jürgen Wegmann
Schäffer-Pöschel Verlag für Wirtschaft, Steuern, Recht
288 Seiten, geb., EURO (D) 49,95
ISBN 3-7910-1750-0

Mittelständische Unternehmen erhalten durch den Gang an die Börse die Chance, ihren oft chronischen und wachstumshemmenden Mangel an Eigenkapital zu decken. Solchen Mittelständlern wird mit dem Praktiker-Handbuch eine Anleitung für das „Going Public“ an die Hand gegeben. Sie erhalten praktische Hinweise auf die Vorbereitung und Durchführung einer Börseneinführung sowie die wichtige Post-IPO-Phase.

Das bereits in der 3. Auflage erscheinende Praktiker-Handbuch berücksichtigt die in den letzten zwei Jahren erfolgten praktischen Änderungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Voraussetzungen einer Börseneinführung. Neu aufgenommen wurden die Erfahrungen mit dem SMAX, die zunehmende Bedeutung der Namensaktie, neue Verfahren der Aktienzuteilung und der Ermittlung des Emissionspreises sowie die praktischen Erfahrungen erfolgreicher Mittelständler bei der Akquisition von Eigenkapital über die Börse.

Autoren:

Dr. Wolfgang Koch ist Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt und Steuerprüfer sowie Vorstand einer auf Unternehmensbewertung spezialisierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Er hat einen Lehrauftrag für Unternehmensbewertung an der Universität Greifswald;

Prof. Dr. Jürgen Wegmann ist Unternehmensberater und Vorstand einer auf Mittelstandsberatung spezialisierten Aktiengesellschaft. Er hat eine Professur für Betriebswirtschaftslehre mittelständischer Unternehmen an der privaten Fachhochschule der Wirtschaft.

Kirchhof – EStG KompaktKommentar

Einkommensteuergesetz

herausgegeben von Prof. Dr. Paul Kirchhof, Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg, unter Mitarbeit von Prof. Dr. Wolfram Reiß und anderen;

C. F. Müller, Hüthig Fachverlage, Heidelberg
neu bearbeitete Auflage 2003,
XXII, 1.976 Seiten, geb. mit zwei Lesebändchen
EURO (D) 118,-
ISBN 3-8114-1848-3

Bereits seit 3 Jahren bietet der EStG KompaktKommentar von Prof. Dr. Paul Kirchhof einen umfassenden Überblick über das überaus komplexe Einkommensteuergesetz mit seinen zahlreichen Änderungen. Im Zuge der 3. Auflage wurden unter anderem das Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt, das Fünfte Gesetz zur Änderungen des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes, das Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern, das Flutopfersolidaritätsgesetz, das Vierte Finanzmarktförderungsgesetz sowie das Altfahrzeug-Gesetz berücksichtigt.

Der „Kirchhof“ beschreibt die neue Rechtslage und erleichtert den Einstieg in die Einkommensteuerproblematik insgesamt. Er vermittelt dem Benutzer die Übersicht, die durch die Fülle des Stoffes verloren zu gehen droht und legt die präzisen Grundstrukturen des Gesetzes frei. Gleichzeitig ist der Band für die schnelle Abwicklung konkreter Fälle geeignet. Die Kommentierung gibt die wesentlichen Züge der höchst-richterlichen Rechtsprechung wieder und verliert sich nicht in Meinungsstreits. die Erläuterungen sind paragrafenbezogen. Systematischer Zusammenhang und Grundaussage jeder einzelnen Vorschrift werden knapp dargestellt. Kurze Übersichten, lesefreundliche Gestaltung, Einzelnachweise der Modellfälle und ein detailliertes Stichwortverzeichnis ermöglichen eine rasche Orientierung und einen gezielten Zugriff auf die jeweilige Problemlösung.