

Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf inländische Handelsunternehmen

Auswertung einer empirischen Studie



INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort des HDE.....	2
A. Zusammenfassung der Ergebnisse	5
B. Hintergrund für die Studie	5
I. Die Unternehmensteuerreform 2008	5
II. Ziel der Studie.....	6
C. Ablauf der Studie	6
I. Erhebung der Daten.....	6
II. Verarbeitung der Daten.....	7
D. Ergebnisse der Studie	8
I. Ergibt sich durch die Unternehmensteuerreform 2008 eine besondere Belastung des Handels?	8
II. Führt die Unternehmensteuerreform vermehrt zur Substanz- und Doppelbesteuerung?	10
III. Ergeben sich durch die Unternehmensteuerreform Verzerrungen bei unternehmerischen Entscheidungen?	11
IV. Werden die Ziele des Gesetzgebers bei der Unternehmensteuerreform 2008 erfüllt?.....	11
1. Steigerung der Attraktivität des Steuerstandorts Deutschland durch Belastungsreduzierung	11
2. Verwirklichung einer rechtsformneutralen Besteuerung	12
3. Reduzierung steuerlicher Gestaltungen.....	12
4. Vermeidung von Doppelbesteuerungen	13
5. Verstetigung des Aufkommens der Kommunalsteuern.....	13
V. Bestehen gegen die erweiterten gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften verfassungsrechtliche Bedenken?.....	14
Kurzprofile PwC und HDE.....	15

VORWORT DES HDE

Die Bewertung der Ergebnisse der Studie aus Sicht des Handels

Die Unternehmensteuerreform 2008 hat die steuerlichen Rahmenbedingungen für die deutschen Handelsunternehmen erheblich verändert. Vor allem mit den neu gefassten Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer stehen die Geschäftsmodelle des Einzelhandels vor neuen Herausforderungen. Ihre konkrete Wirkung auf die Unternehmen zu bemessen war Anlass für diese gemeinsame Studie von PwC und HDE.

Noch vor Inkrafttreten der Reform zum Januar 2008 hatte der HDE zusammen mit dem Deutschen Industrie- und Handelskammertag im Herbst 2007 eine empirische Studie unter 800 überwiegend mittelständischen Einzelhandelsunternehmen vorgelegt, die eine Mehrbelastung der Branche vor allem durch die Neufassung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen in Bezug auf Mieten, Pacht und Leasingraten von Immobilien erwarten lässt.

Die Ergebnisse der vorliegenden Befragung der großen deutschen Handelsunternehmen durch PwC zeigt ein identisches Bild. Es sind mithin vor allem branchenimmanente und weniger betriebsindividuelle Gründe, die dazu führen, dass die mit der Unternehmensteuerreform 2008 intendierte Entlastung im deutschen Handel in eine systematische Belastung umschlägt.

Schaut man sich das Sammelbecken der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen an, so wird schnell deutlich, dass eine Unwucht zu Lasten des Geschäftsmodells „stationärer Einzelhandel“ konzipiert wurde. Durch seine besonderen Finanzierungsmodi – ein hoher Anteil an Mieten oder Pachten für die Verkaufsfläche sowie Leasingraten für Wirtschaftsgüter wie Kassen- und IT-/Warenwirtschaftssysteme, die fast ausschließliche Finanzierung des laufenden Geschäftes über kurzfristige Darlehen sowie die intensive Nutzung von Konzessionen und Lizenzen – profitieren die Unternehmen nicht von der im Gegenzug erfolgten Minderung der Hinzurechnung bei den Dauerschuldzinsen, die sie kaum in ihren Büchern haben. Im Gegenteil, sie zahlen kräftig drauf.

Angesichts einer seit vielen Jahren andauernden Rentabilitätsschwäche der gesamten Branche zugunsten der europaweit niedrigsten Verbraucherpreise vor allem für die Waren des täglichen Bedarfs trifft die erhebliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer die Unternehmen in einem Ausmaß, das durch Entlastungen wie z. B. die Reduzierung der Gewerbesteuermesszahl im Regelfall nicht kompensiert wird. Eine aus der Gewerbesteuer resultierende Substanzbesteuerung für gewinnschwache Kapitalgesellschaften im Handel führt das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit endgültig ad absurdum.

Die besondere Belastungsintensität und die höchste Gefahr für die Strukturen und die Wettbewerbsfähigkeit der gesamten Branche resultieren aus der Hinzurechnung von Mieten, Pachten

und Leasingraten für Immobilien, im stationären Einzelhandel üblicherweise das Ladenlokal samt seinen Nebenflächen. Der moderne Einzelhandel lebt vom Modell „Miete“. Nahezu alle Unternehmen können nur wachsen, wenn sie in der Expansion in gemietete Standorte gehen, und sie können ihren Unternehmenserfolg nur langfristig nachhaltig gestalten, wenn sie in der Lage sind, sich wechselnden Standortbedingungen anzupassen. Mit einem oder mehreren Ladenlokalen im Eigentum sind diese Strategien schwierig oder nicht umsetzbar. Abgesehen von der betriebswirtschaftlichen Sinnhaftigkeit des Modells „Miete“ für den Händler selbst steht die Mehrheit der deutschen Einzelhandelsflächen nicht zum Verkauf.

Wenn von der Hinzurechnung das so genannte Ladenlokal betroffen ist, so täuscht der Begriff über das schiere Ausmaß an Verkaufsfläche hinweg, das zukünftig besteuert werden soll. Moderne Einzelhandelskonzepte benötigen entsprechende Flächen. Alle Modernisierungsvorhaben in den deutschen Innenstädten führen systematisch zu einer Zusammenführung früher kleinerer Flächen zu größeren, wirtschaftlich sinnvoll zu betreibenden Einheiten. Die Aushängeschilder vieler deutscher Innenstädte, die Kauf- und Warenhäuser, operieren seit ihrem Bestehen in Immobilien mit mehreren Tausend Quadratmetern Verkaufsfläche. Vor allem die zukunftsorientierte Nahversorgung mit Waren des täglichen Bedarfs über die Supermärkte sieht sich steigendem Flächenbedarf gegenüber.

Ohne ein angemessenes und ansprechendes Ladenlokal ist der stationäre Einzelhandel nichts. Die Kosten für ein gehöriges Maß an benötigter Verkaufsfläche in der richtigen Lage nun der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer zuzuschlagen trifft die gesamte Branche im Kern ihres Geschäftsmodells. Ausweichreaktionen sind beschränkt, da sie schnell die Fortexistenz des Unternehmens in Frage stellen können, z. B. ein Standortwechsel wegen eines hohen Gewerbesteuersatzes oder der Umzug in ein kleineres Ladenlokal. Eher sind das Zurückstellen von Wachstumsplänen, ganze Standortaufgaben oder Geschäftsaufgaben zu erwarten. Bei der Bewältigung der Insolvenzen größerer Textilhäuser im Sommer 2008 sind die Standortmieten und die daraus resultierenden Belastungen wesentliche Faktoren, wenn es um das Ja oder Nein zu einem Textilhaus geht.

Die steuerliche Mehrbelastung des Handels ist, das zeigt die Studie von PwC und HDE, gravierend. Für den steuerpolitischen Handlungsbedarf ist zu berücksichtigen, dass hier noch eine moderat stabile konjunkturelle Situation zu Buche schlägt. Sofern sich die Konjunktur im Einzelhandel wieder schlechter entwickelt, was angesichts der gesamtwirtschaftlichen Vorgaben für 2009 nicht unwahrscheinlich ist, wird die schiefe Ebene dieser Steuerreform, die gewinnschwache standortgebundene Unternehmen erheblich mehr belastet, noch steiler werden. Deshalb besteht dringender und umfassender Handlungsbedarf. Aufgrund der tragenden Bedeutung der Verkaufsfläche im stationären Einzelhandel, die Grundlage des gesamten Geschäftsmodells ist, ist aus unserer Sicht eine Herausnahme der Verkaufsfläche aus den Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 e GewStG gerechtfertigt. Mindestens sollte als Sofortmaßnahme eine deutliche Absenkung des Finanzierungsanteils vorgenommen werden. Betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist ein pauschalierter Finanzierungsanteil zwischen 25 und 30 Prozent für Mieten, Pachten oder Leasingraten von Immobilien.

Der Einzelhandel steht zu seiner Verpflichtung, in den Kommunen, in denen er ansässig ist und deren Infrastruktur er nutzt, zu deren Finanzierung beizutragen. Der mit der Unternehmenssteuerreform 2008 gewählte Weg über eine erhebliche Belastung der Unternehmen durch die Besteuerung der größten Kostenpositionen ist nicht nachhaltig. Es besteht aus Sicht des deutschen Handels noch viel Handlungsbedarf im gesamten Bereich der Unternehmenssteuern, der zügig angegangen werden muss.



Stefan Genth

Hauptgeschäftsführer
Hauptverband des Deutschen Einzelhandels (HDE)

A. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

Auf Basis einer aktuellen Befragung großer deutscher Handelsunternehmen zu den Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 im Sommer dieses Jahres kommt die vorliegende Studie zu folgenden Ergebnissen:

- Von den befragten Handelsunternehmen werden 77 Prozent durch die Unternehmensteuerreform 2008 schlechter gestellt als zuvor.
- Zusätzlich werden eingetretene Verluste durch die steuerliche Hinzurechnung von Kosten reduziert, so dass Verlustunternehmen rascher in eine Steuerzahlungsposition kommen.
- Im Durchschnitt steigt die Steuerbelastung der befragten inländischen Handelsunternehmen durch die Unternehmensteuerreform 2008 um 4,7%.
- Bei den branchenüblichen gruppeninternen Vermietungen im Handel entstehen Doppelbesteuerungen.
- In Einzelfällen liegt eine Substanzbesteuerung vor.
- Von den befragten Unternehmen werden 47 Prozent ihre unternehmerischen Entscheidungen aufgrund der geänderten gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften von Mieten und Pachten überdenken.
- Die Ziele der Unternehmensteuerreform 2008 (z.B. Belastungsreduzierung, rechtsformneutrale Besteuerung, Reduzierung steuerlicher Gestaltungen) wurden aus Sicht des Handels in weiten Teilen nicht erreicht.

B. HINTERGRUND FÜR DIE STUDIE

I. Die Unternehmensteuerreform 2008

Ziel der Unternehmensteuerreform 2008 ist es, die Attraktivität des Steuerstandorts Deutschland hauptsächlich durch eine Reduzierung der Steuerlast zu steigern. Der Gesetzgeber zielt außerdem auf die Verwirklichung einer rechtsformneutralen Besteuerung sowie die Reduzierung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Die Unternehmensteuerreform 2008 soll auch einen Beitrag zur Verstärkung des Steueraufkommens der Kommunen leisten. Zur Erreichung dieser Ziele wurde ein Maßnahmenpaket aus einer Absenkung der nominellen Steuersätze und der korrespondierenden Verbreiterung der jeweiligen Steuerbemessungsgrundlagen gewählt.

Wesentliche Änderungen erfuhr das Gewerbesteuerrecht. Zu den Neuerungen zählen die Absenkung der Gewerbesteuermesszahl, die Abschaffung des Staffeltarifs für Personenunternehmen sowie der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer, die Erhöhung des Gewerbesteueranrechnungsfaktors für natürliche Personen sowie die Verbreiterung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage aufgrund der neu gefassten, vereinheitlichten Hinzurechnungstatbestände nach § 8 Nr. 1 GewStG. Durch die Änderungen gewinnt die Gewerbesteuer erheblich an Bedeutung. Daraus können sich gegebenenfalls neue Belastungen für bestimmte Branchen oder Geschäftsmodelle ergeben.

II. Ziel der Studie

Im Mittelpunkt der Studie von PwC und HDE steht die Analyse der steuerlichen Auswirkungen der ausgeweiteten gewerbesteuerlichen Hinzurechnung für Mieten und Pachten (einschließlich Leasingraten) nach § 8 Nr. 1e GewStG auf inländische Handelsunternehmen. Nach der genannten Regelung wird für Miet- und Pachtzinsen unbeweglicher Wirtschaftsgüter inklusive Grundbesitz ein Finanzierungs- bzw. Zinsanteil fingiert, der einer 25 %-igen Hinzurechnung unterliegt. Nach neuer Rechtslage erfolgt die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen unabhängig von der gewerbesteuerlichen Behandlung der korrespondierenden Erträge beim Vermieter.

Im Rahmen der durchgeführten Studie von PwC und HDE wurden die Auswirkungen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Mieten und Pachten auf den Handel überprüft.

C. ABLAUF DER STUDIE

I. Erhebung der Daten

Die vorliegende Studie von PwC und HDE baut auf eine vorherige, vom HDE zusammen mit dem DIHK durchgeführte Studie zu den Auswirkungen der neuen gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen bei mehr als 800 regional sowie überregional tätigen Einzelhandelsunternehmen auf. Während der Fokus dieser Vorgängerstudie vorwiegend auf mittelständischen Unternehmen lag, sind Gegenstand dieser ergänzenden Studie die Auswirkungen der Reform auf große Handelsunternehmen.

Mitte Juli 2008 wurden von PwC Fragebögen zur Datenerhebung an die umsatzstärksten inländischen Handelsunternehmen verschickt. Zusammen zeichnen die befragten Unternehmen (sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften) für ca. ein Viertel des deutschen Einzelhandelsumsatzes verantwortlich.

II. Verarbeitung der Daten

Das von den Unternehmen zur Verfügung gestellte Zahlenmaterial bildet die Grundlage der von PwC und HDE durchgeführten Studie. Anhand der Fragebögen wurde die Gesamtsteuerbelastung nach altem und neuem Recht im Regelfall basierend auf dem steuerlichen Gewinn und auf Zahlenmaterial aus dem Veranlagungszeitraum 2007 berechnet. Es wurden lediglich die Ergebnisse aus der Handelstätigkeit der Unternehmen und ausschließlich das im Inland generierte Einkommen berücksichtigt. Die Berechnung erfolgte dabei unter den folgenden Annahmen:

- Von den Unternehmen wurde der Gewinn vor Steuern angegeben (ohne Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der GewSt in 2007 und vor gewerbe-steuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen).
- Zur Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung der Personengesellschaften wurde die Einkommensteuerbelastung von natürlichen Personen als deren Gesellschafter miteinbezogen und im Jahr 2007
 - 42% Einkommensteuer + 5,5% Solidaritätszuschlag,
 - ein Gewerbesteueranrechnungsfaktor von 1,8
 - der Staffeltarif und der Freibetrag
 - sowie die Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Im Jahr 2008 wurden die Berechnungen mit

- einem Einkommensteuersatz von 45% + 5,5% Solidaritätszuschlag,
 - einem Gewerbesteueranrechnungsfaktor von 3,8 (begrenzt auf die tatsächliche Gewerbesteuer),
 - einer Gewerbesteuer-Messzahl von 3,5 und dem Freibetrag sowie
 - unter Berücksichtigung der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe durchgeführt.
- Die Thesaurierungsmöglichkeit bei Personengesellschaften wurde in den Berechnungen nicht berücksichtigt.
 - Für Kapitalgesellschaften wurde die Gesamtsteuerbelastung ebenfalls bis auf Anteilseignerebene berechnet (auch hier mit natürlichen Personen als Anteilseignern). In beiden Jahren wurden eine Vollausschüttung und steuerpflichtige Dividenden nach dem Halbeinkünfteverfahren vorausgesetzt. Die Berechnungen erfolgten

- auf Anteilseignerebene in beiden Jahren mit einem Einkommensteuersatz von 45% + 5,5% Solidaritätszuschlag und
 - auf Ebene der Gesellschaft mit einem Körperschaftsteuersatz von 25% (2007) bzw. 15% (2008).
- Hinzurechnungstatbestände gem. § 8 Nr. 1 GewStG wurden einzeln und abschließend abgefragt. Bei Mieten/Pachten wurde dabei nach Mieten aus gruppeninternen Mietverhältnissen und Mietverhältnissen unter fremden Dritten differenziert. Die gruppeninternen Mieten wurden weiterhin unterteilt in Mieten, die korrespondierend beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegen (z. B. wegen Gewerbesteuerbefreiungsvorschriften), und diejenigen, die beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen. Diese Unterscheidung erfolgte, um die gruppeninternen Vermietungen korrekt im Rahmen der Belastungsberechnung abbilden zu können.
 - Die neue Zinsschrankenregelung wurde berücksichtigt, d. h. nicht abzugsfähiger Zinsaufwand wurde der steuerlichen Bemessungsgrundlage wieder hinzuaddiert und für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen wurde dieser Betrag entsprechend abgezogen.
 - Kirchensteuer wurde nicht erfasst.
 - Mögliche bestehende Verlustvorträge, die lediglich zu zeitlichen Verschiebungen der Steuerzahlungen führen, wurden nicht berücksichtigt.

D. ERGEBNISSE DER STUDIE

I. Ergibt sich durch die Unternehmensteuerreform 2008 eine besondere Belastung des Handels?

Vor der Unternehmensteuerreform 2008 waren 85% der Handelsunternehmen von der Hinzurechnungsvorschrift für Mieten/Pachten betroffen, nach neuem Recht sind es 100%. Die absolute Mehrbelastung für den gesamten Handel als Folge der Reform dürfte signifikant sein. Insgesamt werden 77% der befragten Handelsunternehmen durch die Reform schlechter gestellt als zuvor. Zusätzlich 15% der Unternehmen entrichten auf Grund einer Verlustsituation zwar keine Mehrsteuern als Folge der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen, jedoch geraten diese wegen geringerer Verlustvorträge zukünftig rascher in eine Steuerzahlungsposition. Dagegen werden nur 23% der Unternehmen entlastet. Im Durchschnitt steigt die Steuerbelastung der befragten Unternehmen durch die Unternehmensteuerreform 2008 um 4,7%. Ähnliche Ergebnisse lieferte bereits die Vorläuferstudie des HDE zusammen mit dem DIHK. Zusammengefasst führen die beiden Studien zu dem Ergebnis, dass sowohl der Mittelstand als auch große Handelsunternehmen durch die Reform steuerlich mehr belastet werden.

Im Verhältnis zum Gewinn vor Steuern (vor gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen) wird deutlich, dass sowohl die Hinzurechnungsanteile der Mieten/Pachten als auch die sonstigen Hinzurechnungsanteile ein erhebliches Gewicht aufweisen und zu einer deutlichen Ausweitung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage zu Lasten der Unternehmen führen (vgl. Abbildung 1).

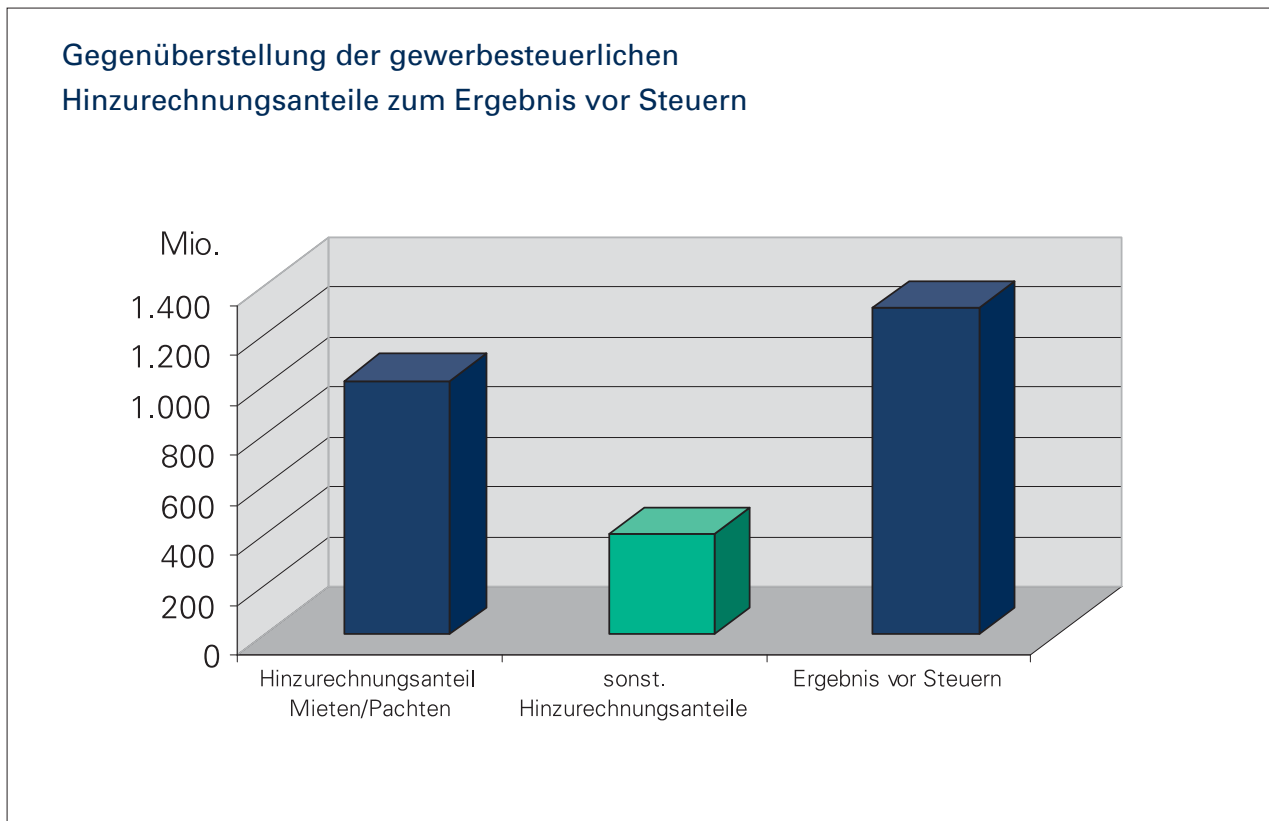


Abbildung 1: Gegenüberstellung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsanteile zum Ergebnis vor Steuern

Bedingt durch die hohen Miet- und Pachtquoten von bis zu 10-25%¹ gehört der Handel zu den Branchen, die in besonderer Weise durch die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mieten und Pachten belastet werden. Die Kombination einer hohen Miet-/Pachtquote mit einer niedrigen Umsatzrendite von durchschnittlich 1-1,5% im Lebensmitteleinzelhandel und zwischen 1-4% im Non-Food-Einzelhandel führt zu einer erhöhten steuerlichen Belastung der Handelsunternehmen.² Abstrakt gesprochen: Bei einer Umsatzrendite von 1% und einem Verhältnis von Mieten zum Umsatz von 20% wird bereits knapp die Hälfte der Gewinne der betreffenden Unternehmen allein durch die zusätzliche Gewerbesteuerbelastung als Folge der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Mieten und Pachten aufgezehrt.

1 Vgl. <http://www.welt.de/wirtschaft/article2278855/SinnLeffers-geht-freiwillig-pleite.html>; wobei unter Mietquoten die Mieten im Verhältnis zum Umsatz zu verstehen sind.

2 Vgl. DIHK/HDE, FAQs: Einzelhandel und Unternehmensteuerreform 2008 – Gewerbesteuer, Berlin 2007, S. 1. Laut Deutscher Bundesbank liegt die Umsatzrendite zwischen 2,5% (Grosshandel und Handelsvermittlung 2006) und 4,1% (Einzelhandel 2005), vgl. Monatsbericht der Deutschen Bundesbank, Frankfurt, Dezember 2007. Nach Untersuchungen der Dresdner Bank liegt die Umsatzrendite (ermittelt als EBT/ Umsatz) in den Jahren 2004-2006 sogar bei -1%; vgl. Dresdner Bank Branchen Report: 52 Einzelhandel, Frankfurt 2007, S. 4.

Die Entlastung durch Senkung des Körperschaftsteuersatzes und Senkung der Gewerbesteuermesszahl sowie im Gegenzug die zusätzliche Belastung durch die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, die neue Zinsschrankenregelung sowie die erweiterten Hinzurechnungsvorschriften führen insgesamt zu einem Belastungsüberhang (vgl. auch Abbildung 2). Wesentlicher Treiber dieser Zusatzbelastung sind die erweiterten gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen.

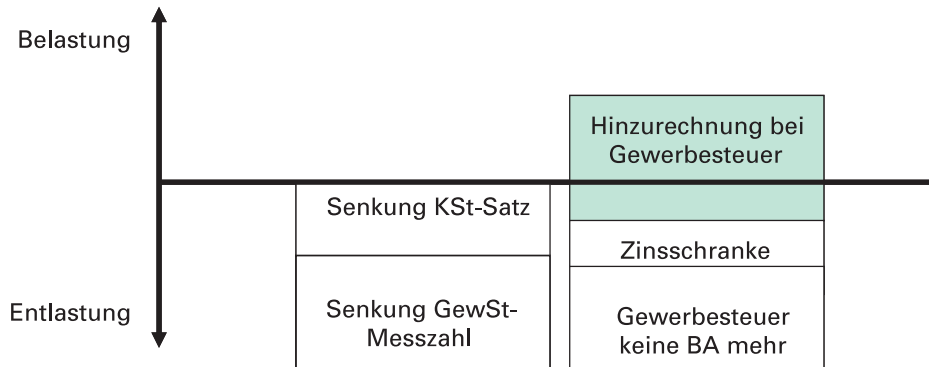


Abbildung 2: Gegenüberstellung der Steuerentlastungen und -belastungen für Handelsunternehmen nach der Steuerreform

Aufgrund der neu geregelten Hinzurechnungen kommt es bei 77% der Unternehmen zu einer steuerlichen Mehrbelastung. Selbst ohne Berücksichtigung der Hinzurechnungen führt die Reform bei immerhin knapp 40% der Unternehmen zu einer steuerlichen Mehrbelastung.

II. Führt die Unternehmensteuerreform vermehrt zur Substanz- und Doppelbesteuerung?

Nach der Unternehmensteuerreform 2008 beträgt die Gesamtsteuerbelastung (Gesellschafts- und Anteilseignerebene) von 85% der befragten Handelsunternehmen künftig mehr als 45%. Bei 8% der Unternehmen beträgt die Belastung mehr als 100%, es liegt dementsprechend eine Substanzbesteuerung vor. Steuerzahlungen sind in diesem Fall aus dem Vermögen zu leisten. Auch nach der Vorläuferstudie von HDE und DIHK sind unter mittelständischen Handelsunternehmen vermehrt Fälle von Substanzbesteuerung zu erwarten.

Nach altem Recht war die Doppelbesteuerung von Mieten bzw. Pachten gesetzlich ausdrücklich nicht vorgesehen. Nach neuem Recht unterliegen dagegen 62% der befragten Unternehmen einer Doppelbesteuerung innerhalb derselben Gruppe im Rahmen von konzerninternen Vermietungen. Grund sind die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pacht aufwendungen einerseits und die Steuerpflicht der korrespondierenden Mieterträge andererseits.

III. Ergeben sich durch die Unternehmensteuerreform Verzerrungen bei unternehmerischen Entscheidungen?

Die erhobenen Angaben zu den Auswirkungen der geänderten gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften auf das Entscheidungsverhalten der Handelsunternehmen zeigen, dass insgesamt 47% der Handelsunternehmen ihr Entscheidungsverhalten ändern werden. Dabei verliert insbesondere das Modell „Sale & Lease Back“ von Verkaufsfläche an Attraktivität. Die Unternehmen erwägen zudem Standortverlagerungen oder Änderungen in der Immobilienpolitik.

IV. Werden die Ziele des Gesetzgebers bei der Unternehmensteuerreform 2008 erfüllt?

1. Steigerung der Attraktivität des Steuerstandorts Deutschland durch Belastungsreduzierung

Die aktuelle Studie bekräftigt, dass Handelsunternehmen als Folge der Unternehmensteuerreform 2008 im Durchschnitt höher belastet werden. Vor dem Hintergrund des primären Ziels der Reform, die Attraktivität des Steuerstandorts Deutschland zu steigern, erscheint es problematisch, dass der Gesetzgeber u. a. mit der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Mieten und Pachten für Immobilien eine Regelung einführt, die besonders für gewinnschwache Betriebe mit hoher Miet-/Pachtquote eine Substanzbesteuerung auslösen kann. Deutsche Handelsunternehmen mit entsprechend hohen Miet- oder Zinszahlungen werden im internationalen Wettbewerb hierdurch tendenziell geschwächt.

Ergebnis der Studie ist, dass insbesondere bei den Personengesellschaften die Steuerbelastung nach der Reform gestiegen ist, während bei den Kapitalgesellschaften sowohl Belastungssenkungen als auch Erhöhungen aus der Reform vorzufinden sind. Von den befragten Unternehmen werden 54% in Form einer Personengesellschaft betrieben, hiervon wiederum werden 86% durch die Reform mehr belastet. 15% werden zwar aufgrund einer Verlustsituation weder vor noch nach der Reform direkt steuerlich belastet, jedoch wird wegen der neuen gesetzlichen Regelungen die Höhe der künftig nutzbaren Verlustvorträge reduziert, so dass diese Unternehmen rascher in eine Steuerzahlungsposition gelangen. Diese Ergebnisse stimmen mit den Ergebnissen der Vorläuferstudie für mittelständische Unternehmen von HDE und DIHK überein.

2. Verwirklichung einer rechtsformneutralen Besteuerung

Die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen gelten gleichermaßen für Kapital- wie für Personengesellschaften. Unterschiedlich wirkt jedoch die Erweiterung der Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer wegen der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer. Während die Hinzurechnung die Kapitalgesellschaften als Mieter bzw. Pächter von Handelsimmobilien direkt zusätzlich belastet, fallen die Mehrbelastungen bei Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschafter geringer aus. Das gilt unter der Prämisse, dass man die Einkommensbesteuerung der Gesellschafterebene und die auf dieser Ebene zu berücksichtigende Gewerbesteueranrechnung einbezieht, die zumindest zum Teil zu einer Neutralisierung der Gewerbesteuerlast führt. Hierdurch werden Personenunternehmen in Gemeinden mit geringen oder mittleren Gewerbesteuerhebesätzen hinsichtlich der tatsächlichen Steuerbelastung begünstigt. Diese Entlastung setzt jedoch voraus, dass die Personengesellschafter überhaupt Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb entrichten. In Gemeinden mit höheren Hebesätzen wird die Gewerbesteuer zudem nur teilweise durch die Anrechnung auf die Einkommensteuer der Gesellschafter kompensiert. Als Ergebnis dieser rechtsformunterschiedlichen Belastungsfolgen der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen wird die gewünschte rechtsformneutrale Besteuerung durch die Unternehmensteuerreform nicht erreicht.

Auch die im Rahmen der Studie ermittelten Gesamtbelastungen der Unternehmen zeigen, dass durch die Reform keine rechtsformneutrale Besteuerung erreicht wurde. Bei den Kapitalgesellschaften liegt die Belastung zwischen 51 % und 63 %, bei Personengesellschaften im Schnitt zwischen 47 % und 51 % (ohne Berücksichtigung der Verlustgesellschaften).

3. Reduzierung steuerlicher Gestaltungen

Die geänderte gewerbsteuerliche Hinzurechnung ist steuerlichen Gestaltungen im Einzelfall durchaus zugänglich. Gestaltungsmöglichkeiten wie ein Rechtsformwechsel in eine Personengesellschaft oder die Begründung eines Organschaftsverhältnisses zwischen Mieter und Vermieter im Fall der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG sind jedoch gravierende unternehmerische Veränderungen und mit erheblichen Kosten verbunden. Im Regelfall der Anmietung der Verkaufsflächen im deutschen Handel von fremden Dritten scheiden die meisten Gestaltungen aus, so dass keine Möglichkeiten bestehen, der Gewerbesteuermehrbelastung auszuweichen.

4. Vermeidung von Doppelbesteuerungen

Durch die Neufassung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen für Mieten/Pachten ergibt sich systemimmanent eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, weil die Gewerbesteuerpflicht des Vermieters im Rahmen der Hinzurechnungsvorschriften nicht länger berücksichtigt wird. Damit fällt die Gewerbesteuer in die Zeit von 1951 bis 1960 zurück, in der eine Hinzurechnung auf Seiten des Mieters auch grundsätzlich unabhängig davon erfolgte, wie die korrespondierenden Erträge auf Seiten des Vermieters behandelt wurden.

Besonders im Rahmen der im Handel üblichen gruppeninternen Vermietungsbeziehungen, die ihren Ursprung in einer möglichst preisgünstigen Anmietung von Einzelhandelsstandorten haben, wird es künftig häufig zu Doppel- und darüber hinausgehenden Mehrfachbesteuerungen kommen. Solche „Kaskadeneffekte“ treten bspw. im Fall von Untervermietungen in einer Gruppe auf. In vielen Fällen wird eine Verkürzung der Mietketten oder sonstige Gestaltungen zur Vermeidung gewerbsteuerlicher Doppelbelastungen aufgrund der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen oder des Bestehens langfristiger Mietverträge in der Praxis ausscheiden. Des Weiteren kann es zu einer Doppelbelastung von Grundbesitz durch Gewerbe- und Grundsteuer kommen, da ab dem Veranlagungszeitraum 2008 auch Miet- und Pachtzinsen für Grundbesitz der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterliegen, die zuvor zur Vermeidung einer solchen Mehrfachbelastung von der Hinzurechnung ausgenommen waren.

Durch die Unternehmensteuerreform werden systemimmanent Mehrfachbelastungen eingeführt, gegen die v. a. in bestehenden Strukturen mit langfristigen Mietverträgen kaum Gegenmaßnahmen möglich sind. Zudem wird eine mögliche Doppelbelastung von Grundbesitz durch Gewerbe- und Grundsteuer bewusst hingenommen.

5. Verstetigung des Aufkommens der Kommunalsteuern

Kurz- bis mittelfristig kann durch die neu eingeführten Hinzurechnungen mit einer Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens bei den Kommunen gerechnet werden. Langfristig hängt der Aufkommenseffekt jedoch von den Auswirkungen der steuerlichen Änderungen auf das Entscheidungsverhalten der Steuerpflichtigen ab. So zeigen Erfahrungen der Praxis und die Ergebnisse dieser Studie, dass Steuerpflichtige auf Zusatzbelastungen als Folge von Steueränderungen mit Anpassungshandlungen reagieren. Die Studie zeigt, dass Handelsunternehmen über Standortverlagerungen aus den tendenziell teuren Innenstadtlagen in mietpreisgünstigere Bezirke oder Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen nachdenken, alternativ sogar Schließungen in Betracht ziehen. Scheiden diese Handelsunternehmen aus dem Wettbewerb aus oder verlagern ihren Standort, so wird dies in der Regel aufkommensmindernd wirken.

V. Bestehen gegen die erweiterten gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften verfassungsrechtliche Bedenken?

Die neu eingeführten Hinzurechnungsregeln können zu einer Substanzbesteuerung von Unternehmen führen und lösen systemimmanent durch Abschaffung der Gewerbesteuerbefreiung beim Vermieter (§ 9 Nr. 4 GewStG a. F.) in Zukunft eine Doppelbesteuerung aus. Im Hinblick auf eine mögliche Substanzbesteuerung ist die Verfassungsmäßigkeit dieser Neuregelung zu überprüfen. In der sich ausweitenden Besteuerung ertragsunabhängiger Elemente – wie bereits früher bei der Vermögens- und Gewerbekapitalsteuer – wird ein dem Gleichheitsgrundsatz bzw. dem daraus abgeleiteten Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechendes Element gesehen, das verfassungsrechtlich zu überprüfen wäre.³

Durch die partielle Hinzurechnung betrieblich veranlasster Aufwendungen im Rahmen von § 8 Nr. 1 GewStG werden für Zwecke der Gewerbesteuer Erwerbsausgaben (und nicht der Saldo aus Einnahmen und Ausgaben) besteuert. Insofern liegt nach Ansicht von Teilen der Literatur eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips und damit des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vor.⁴ Problematisch ist hierbei auch, dass die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips dazu führen kann, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle Investitionsvorhaben aufgrund von Steuereffekten unterlassen werden und es damit zu einer volkswirtschaftlich suboptimalen Ressourcenallokation kommt.⁵ Als Folge hiervon werden in der Literatur hinsichtlich der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen auch von Mieten und Pachten verfassungsrechtliche Bedenken erhoben.⁶ Dabei wird die verfassungsrechtliche Problematik verschärft, wenn bei Nichtexistenz von Gewinnen als Folge der Hinzurechnungstatbestände Gewerbesteuern anfallen.

Zwar hat der Bundesfinanzhof die bisherige pauschale Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen i. H. v. 50% aus Praktikabilitätsgründen anerkannt.⁷ In Bezug auf die neu gefundene Neuregelung wird aber in der Literatur weiterhin in Frage gestellt, ob die Hinzurechnung eines pauschalierten Finanzierungsanteils in § 8 Nr. 1 GewStG tatsächlich die Finanzierungskomponente der Mieten bzw. Pachten zutreffend erfasst.⁸

Im Ergebnis werden im Schrifttum sowohl für die Neuregelungen der Unternehmensteuerreform 2008 insgesamt⁹ als auch für die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungstatbestände¹⁰ erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geäußert.

3 Vgl. z.B. Jachmann, DStJG Bd. 23 (200), S. 22ff; Hey, BB 2007, S. 1303; Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2005, § 12, 1. Derlien/Wittkowski, DB 2008, S. 842.

4 Vgl. Hey, BB 2007, S. 1304 f, 1307; Derlien/Wittkowski, DB 2008, S. 842.

5 Vgl. Hey, BB 2007, S. 1308.

6 Vgl. Derlien/Wittkowski, DB 2008, S. 842.

7 Vgl. Lenski/Steinberg, GewStG-Kommentar, § 8 Nr.7, Rz. 7 f; z.B. BFH I R 60/06 v. 7.3.2007; BStBl. II 07, 654; BVerfG 1 BVR 25/65 v. 13.5.1969, BStBl. II 69, 424.

8 Vgl. Scheffler, BB 2007, S. 878.

9 Vgl. Kussmaul/Zabel, BB 2007, 967 ff.

10 Vgl. Hey, BB 2007, S. 1308.

KURZPROFILE

PwC

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist in Deutschland mit fast 8.900 Mitarbeitern und einem Umsatzvolumen von rund 1,47 Milliarden Euro eine der führenden Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften. An 28 Standorten arbeiten Experten für nationale und internationale Mandanten jeder Größe. PricewaterhouseCoopers bietet Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung und prüfungsnaher Dienstleistungen (Assurance), Steuerberatung (Tax) sowie Transaktions-, Prozess- und Krisenberatung (Advisory) an. Eine hohe Qualitätsorientierung sowie vorausschauendes Denken und Handeln kennzeichnen die Aktivitäten des Unternehmens. Das Competence Center Retail & Consumer von PricewaterhouseCoopers ist ein interdisziplinäres Team aus Branchenspezialisten mit langjähriger Prüfungs- und Beratungserfahrung in Handel und Konsumgüterindustrie. Neben der Entwicklung spezifischer Lösungen für die Herausforderungen Ihrer Branche veröffentlicht das Team in Zusammenarbeit mit Wissenschaft und Verbänden Studien und Positionspapiere zu aktuellen Branchenthemen.

Ansprechpartner:

Dr. Jan Becker
Steuerberater
Partner
Tax Retail & Consumer
Tel.: 0211 98173 78
jan.becker@de.pwc.com

Armin Dürrfeld
Steuerberater
Senior Manager
Tax Retail & Consumer
Tel.: 0211 98173 11
armin.duerrfeld@de.pwc.com

HDE

Hauptverband des Deutschen Einzelhandels (HDE) ist Arbeitgeber- und Wirtschaftsverband, Interessenvertretung und Dienstleister für den gesamten deutschen Einzelhandel. In der Branche erwirtschaften mehr als 400.000 Unternehmen mit rund 2,7 Millionen Beschäftigten einen jährlichen Umsatz von etwa 400 Milliarden Euro. Damit ist der Einzelhandel der drittgrößte Wirtschaftszweig Deutschlands. Der HDE hat 100.000 Mitgliedsunternehmen aller Branchen, Standorte und Größenklassen, die gemeinsam etwa 300 Milliarden Euro Umsatz im Jahr erwirtschaften. Der HDE vertritt die Interessen des Einzelhandels in Deutschland wie in der Europäischen Union.

Ansprechpartner:

Stefan Genth
Hauptgeschäftsführer
Tel.: 030 726250 12
genth@hde.de

Dr. Kathrin Andrae
Leiterin HDE-Steuerbüro
Tel.: 030 726250 23
andrae@hde.de

**Hauptverband des
Deutschen Einzelhandels (HDE)**

Am Weidendamm 1 A
10117 Berlin
Telefon: 030 726250-0
Telefax: 030 726250-19
E-Mail: hde@einzelhandel.de
Internet: www.einzelhandel.de

**PricewaterhouseCoopers AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Competence Center Retail & Consumer
Moskauer Straße 19
40227 Düsseldorf
Telefon: 0211 98121 18
Fax: 0211 98113 72
www.pwc.de/de/retail-consumer