

Gewerbsteuerpflicht: Nach der derzeitigen Gesetzeslage ist von natürlichen Personen und Personengesellschaften, die einem Gewerbe nachgehen, neben der Einkommensteuer auch eine Gewerbesteuer zu entrichten.¹ Dabei ist ein jährlicher Gewerbeertrag bis zu 24.500,- € steuerfrei. Oberhalb dieses Betrags gilt ein progressiver Staffeltarif von 1 bis 5% in fünf Schritten zu je 12.000,- € (§ 11 GewStG). Bei hohen Gewerbeerträgen und hohen gemeindlichen Hebesätzen² kann die Gewerbesteuer mehr als 20% des gewerblichen Gewinns betragen.³ Um daher das Gesamtsteueraufkommen eines Gewerbetreibenden erträglich zu halten, ist die Gewerbesteuer bei der Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen Gewinns als Betriebsausgabe abzugsfähig (Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer). Sie mindert also die Einkommensteuer des Unternehmers in Höhe seines Grenzsteuersatzes.

Da die ursprünglich als Objektsteuer konzipierte Gewerbesteuer nach Wegfall ihrer Besteuerungsmerkmale Lohnsumme und Gewerbekapital nach mittlerweile h.M. als zusätzliche Ertragsteuer angesehen wird, wird sie teilweise als verfassungswidrig beurteilt, weil sie allein die Gewerbetreibenden, nicht aber die Freiberufler, die Landwirte und die anderen Selbstständigen belastet. Dies stelle eine Ungleichbehandlung und eine Wettbewerbsverzerrung dar.⁴ Der Versuch der Bundesregierung, die Gewerbesteuer unter Einbeziehung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in eine Gemeindefiskussteuer umzugestalten, ist 2003 im Bundesrat gescheitert.⁵ Das BVerfG hatte es bisher abgelehnt, eine Sachentscheidung über die Verfassungsmäßigkeit dieser Steuer zu treffen. Zwei Vorlagebeschlüsse des FG Niedersachsen aus den Jahren 1997 und 1998 waren vom BVerfG in Kammerentscheidungen als unzulässig zurückgewiesen worden.⁶ Der dritte Vorlagebeschluss (gem. Art. 100 I GG) des FG Niedersachsen⁷ zu dieser Frage ist vom BVerfG zur Entscheidung angenommen worden. Der Erste Senat hat – erwartungsgemäß – entschieden, dass es *nicht* gegen den Gleichheitssatz verstoße, wenn die Einkünfte der Freien Berufe, der anderen Selbstständigen und der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer unterlägen. Hinsichtlich der Begründung führt das Gericht aus:

„Zwar weisen die freien Berufe, die sonstigen Selbstständigen und die Land- und Forstwirte zunächst alle Merkmale auf, welche auch die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbetreibenden kennzeichnen. Sie betätigen sich mit Gewinnerzielungsabsicht selbstständig und nachhaltig und beteiligen sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. § 15 II 1 EStG). Die freien Berufe und die ihnen gleichgestellten sonstigen Selbstständigen werden daneben jedoch durch eine Reihe von Besonderheiten in der Ausbildung, der staatlichen und berufsautonomen Regelung ihrer Berufsausübung, ihrer Stellung im Sozialgefüge, der Art und Weise der Erbringung ihrer Dienstleistungen und auch des Einsatzes der Produktionsmittel Arbeit und Kapital geprägt, die sie in ihrem Typus als Berufsgruppe von

¹ Bei Kapitalgesellschaften tritt an die Stelle der Einkommensteuer die Körperschaftsteuer.

² Zur Ermittlung des (an die Gemeinde abzuführenden) Gewerbesteuerbetrags setzt das Finanzamt den sog. Messbetrag in EUR fest, der sich aus dem Gewerbeertrag ergibt. Dieser Messbetrag wird mit dem sog. Gewerbesteuerhebesatz, den die Gemeinde festlegt (§ 16 I GewStG) multipliziert. Beispiel: Betragen der Messbetrag 1.000,- € und der Hebesatz 320%, ergibt sich eine Gewerbesteuer von 3.200,- € (1.000 x 3,2). Weil sich einige Gemeinden im Wettbewerb um Gewerbeansiedlungen zu Gewerbesteueroasen entwickelt hatten, hat der (Bundes-)Gesetzgeber ab 2004 einen Mindesthebesatz von 200% bestimmt (§ 16 IV S. 2 GewStG).

³ Bei Kapitalgesellschaften gilt eine andere, hier nicht näher zu erläuternde Methode.

⁴ Vgl. dazu die zahlreichen Nachweise im Vorlagebeschluss des FG Nds (DStRE **2004**, 1161 ff.).

⁵ Die Bundesregierung verfolgte offenbar das Ziel, der möglichen Verfassungswidrigkeitserklärung zuvorzukommen.

⁶ NJW **1997**, 3399 und FR **1998**, 1041.

⁷ DStRE **2004**, 1161 ff.

den sonstigen Gewerbetreibenden unterscheiden. Entsprechendes gilt für die Land- und Forstwirtschaft im Hinblick auf ihre Abhängigkeit von Klimabedingungen und auf die besondere Bedeutung des Produktionsfaktors Boden. Besonderheiten der persönlichen Qualifikation, der Boden- und der Klimabezogenheit prägen bei den freien Berufen, sonstigen Selbstständigen und den Land- und Forstwirten die Erwerbsquelle, während die Gewerbesteuer von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers weitgehend unabhängige (vgl. §§ 7 bis 9 GewStG), in erster Linie auf sächliche Produktionsmittel und Kapital gegründete Finanzquellen erfasst. Damit bestehen zwischen freien Berufen, sonstigen Selbstständigen und der Land- und Forstwirtschaft auf der einen und Gewerbebetrieben nach § 15 II EStG auf der anderen Seite Unterschiede in der Typik. An diese knüpft der gewerbesteuerliche Zugriff an. So lässt sich insbesondere die Produktion von Waren oder Dienstleistungen des freiberuflich Tätigen, weil sie in besonderem Maße von seinen beruflichen Qualifikationen und der persönlich erbrachten Dienstleistung oder seiner individuellen Begabung als Künstler abhängt, nicht in gleicher Weise durch zusätzlichen Einsatz von Kapital und Arbeitnehmern steigern, wie dies bei Gewerbetreibenden grundsätzlich möglich ist. Vergleichbares gilt für die Land- und Forstwirtschaft im Hinblick auf die Limitierung ihrer Produktionsbedingungen durch Grund und Boden.“⁸

Stellungnahme: Insbesondere die Begründung, dass die Gewerbesteuerfreiheit der privilegierten Berufsgruppen maßgeblich mit der persönlichen Qualifikation zusammenhänge, überzeugt nicht. Denn auch der Autor juristischer Fachliteratur, der seine Bücher im Eigenverlag veröffentlicht und daher gewerbesteuerpflichtig ist, verfügt über eine besondere persönliche Qualifikation. Der Erfolg seiner Bücher hängt allein von dieser besonderen Qualifikation ab, nicht vom Einsatz sächlicher Produktionsmittel oder von auf Kapital gegründeten Finanzquellen. Auf der Grundlage der Auffassung des BVerfG müsste daher auch er von der Gewerbesteuerpflicht ausgenommen werden, was natürlich nicht erwartet werden kann. Der Vergleich sollte lediglich aufzeigen, wie wenig fundiert die Begründung des BVerfG ist. Der Hintergrund für die Haltung des BVerfG dürfte indes klar sein: Wäre das BVerfG zu dem Ergebnis gelangt, dass die Gewerbesteuer wegen Verstoßes gegen Art. 3 I GG verfassungswidrig sei, wären die Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte verheerend gewesen, zum einen, weil damit milliardenschwere Steuerausfälle, und zum anderen eine Erstattungspflicht für bereits erhaltene Gewerbesteuern verbunden wären. Verfassungsrechtlich, d.h. unter dem Aspekt des Rechtsstaatsprinzips, ist eine solche Vorgehensweise unhaltbar. Wünschenswert wäre entweder eine Abschaffung der Gewerbesteuer oder aber eine gleichmäßige Veranlagung *aller* Gewerbetreibender.

⁸ BVerfG NVwZ **2008**, 1102, 1105.