

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
am 7. März 2008^{*}

Regierungsrätin Daniela Zuschlag LL.M.

„ § 35 EStG als verkappte Finanzausgleichsnorm“

^{*} Eva Hahnen, wiss. Hilfskraft am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum

1. Historischer Abriss	2
2. Konzept der Gewerbesteueranrechnung.....	4
a) Ration legis der Gewerbesteueranrechnung	4
b) Entlastungstechnik	5
3. Wirkungen der Gewerbesteueranrechnung	8
4. Verfassungsrechtliche Beurteilung	9
5. § 35 EStG im Rahmen der Unternehmensteuerreform und des JStG 2008	11
6. Fazit	12

Frau Zuschlag stellte nach einem kurzen historischen Abriss das Konzept und die Wirkungen der Gewerbesteueranrechnung vor. Danach ging sie auf die verfassungsrechtliche Beurteilung ein, wobei schon während des Vortrags eine Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer an sich entstand. Abschließend stellte *Frau Zuschlag* die neue Ausgestaltung der Gewerbesteueranrechnung durch die Unternehmensteuerreform und das Jahressteuergesetz 2008 vor.

1. Historischer Abriss

Vorläufer der Gewerbesteuer sind schon im Mittelalter in Form der sog. Ungelder zu finden. Diese wurden als Wege-, Tor- und Marktabgaben sowie Zunft- und Konzessionsgebühren erhoben und dienten hauptsächlich dem Schutz der Stadtmauer. Vorbild war die Patentsteuer, die es seit 1791 in Frankreich gab. In Preußen wurde 1810 eine Gewerbeerlaubnissteuer, zehn Jahre später eine Merkmalsteuer eingeführt, die als Objektsteuer an die Gewerbemerkmale anknüpfte. 1891 wurde schließlich eine allgemeine Einkommensteuer etabliert, die sich am Leitgedanken der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierte. Logische Folge wäre ein Aufgehen der Gewerbesteuer in der neuen Einkommensteuer gewesen, allerdings wurden die Realsteuern beibehalten, um nicht auf eine Einnahmequelle verzichten zu müssen. Damit wurde der Grundstein für ein dualistisches System und die damit verbundenen Doppelbelastungen gelegt.

In der Weimarer Republik wurden die Grund- und Gewerbesteuer den Ländern und ggf. den Gemeinden zugewiesen. Damit einher ging ein ausdrückliches Verbot, die Gewerbesteuer wie die Einkommensteuer auszugestalten. Als Bemessungsgrundlage sollten die Lohnsummen dienen. Damit blieb die Gewerbesteuer ein Aliud zur Einkommensteuer und der Objektsteuercharakter wurde bestätigt.

Zur Zeit des zweiten Weltkriegs wurde eine reichseinheitliche Regelung der Realsteuern eingeführt. Dabei wurde das Äquivalenzprinzip hervorgehoben, wonach die Steuer an die Benutzung von Infrastruktur anknüpfte. Die Ertragshoheit lag bei den Gemeinden. Die Bemessungsgrundlage bestand aus drei Säulen: dem Gewerbeertrag, dem Gewerbekapital und der Lohnsumme, so dass es sich um eine tatsächliche Objektsteuer handelte. Steuerpflichtig waren nur Gewerbetreibende.

Das Konzept der Objektsteuer änderte sich erst unter der Geltung des Grundgesetzes. Zunächst wurde 1980 die Lohnsummensteuer abgeschafft, dann 1998 auch die Gewerkekapitalsteuer, so dass zwei der drei Säulen wegfielen. Zudem wurden die Freibeträge erheblich angehoben und objektivierende Elemente wie Hinzurechnungen und Kürzungen waren nur noch marginal vorhanden. Diese Änderungen führten zum Verlust des Objektsteuercharakters und zu einer Doppelbelastung der gewerblichen Einkünfte. Damit wurden Entlastungsmaßnahmen erforderlich.

Um die nun bestehende Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte zu vermindern, wurde die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe anerkannt. Außerdem enthielt § 32 c EStG a.F. eine Tarifbegrenzung. Das Bundesverfassungsgericht¹ erkannte in seinem Urteil zur Verfassungsmäßigkeit dieser Tarifbegrenzung die „faktische Belastungskumulation“, hielt aber an dem Konzept der Gewerbesteuer fest, da sie anders ausgestaltet sei als die Einkommensteuer. Damit bestätigte es die Regelung des § 32 c EStG a.F. Der Gesetzgeber hatte der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts allerdings vorgegriffen und mit dem Steuersenkungsgesetz 2000 die Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG eingeführt. Als Folge der Bildung von Steueroasen mit Hebesätzen von 0 % wurden mit dem StVergAbG 2003 Hebesätze für Anrechnungszwecke eingeführt, wobei diese Regelung direkt überholt war durch die Einführung von Mindesthebesätzen von 200 % durch das GewStÄndG 2003. Mit

¹ BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757.

der Unternehmensteuerreform und dem Jahressteuergesetz 2008 wurde die Gewerbesteueranrechnung nochmals modifiziert, worauf unter Abschnitt 5 näher eingegangen wird.

2. Konzept der Gewerbesteueranrechnung

Zunächst stellte *Frau Zuschlag* die Frage, was die ratio legis der Gewerbesteueranrechnung sei.

a) Ration legis der Gewerbesteueranrechnung

Die Gewerbesteueranrechnung könnte die Gleichbehandlung gewerblicher und nichtgewerblicher Einkünfte bezwecken. Dafür würde der Wortlaut der Vorschrift und der Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform („um die Gewerbesteuerzahllast von Gewerbetreibenden zu kompensieren“) sprechen. Voraussetzung wäre allerdings, dass die Belastung durch Einkommensteuer und Gewerbesteuer addiert würde und die Belastung durch die Gewerbesteuer mit der Entlastung bei der Einkommensteuer korrespondieren würde. Da liegt aber auch der Knackpunkt, da eine Pauschalierung nicht zu einer exakten Kompensation führt. Ein exakter Ausgleich kann nur durch die Freistellung bei einer Steuerart oder durch eine genaue Anrechnung bzw. Saldierung erreicht werden. Das Ziel der Gewerbesteueranrechnung kann damit allenfalls eine Verminderung der Doppelbelastung als Finanzausgleich sein.

Im Idealfall könnte die Gewerbesteueranrechnung zur faktischen Eliminierung der Gewerbesteuer führen. Es käme zu einem Finanzausgleich zwischen Bund/Ländern und Kommunen, so dass die Finanzquelle für die Kommunen erhalten bliebe, der Steuerpflichtige aber nicht belastet wird. Voraussetzung wäre aber, dass Einkommensteuer in mindestens gleicher Höhe wie die Gewerbesteuer anfällt. Da § 35 EStG eine Steuerermäßigungsvorschrift ist, kann Gewerbesteuer nur bis zu einer Einkommensteuer von 0 EUR angerechnet werden, eine Erstattung ist nicht vorgesehen. Die Gewerbesteuer wird u.U. also nicht voll kompensiert. Im Gegenzug ist aber eine Überkompensation möglich. Dies widerspräche aber dem Ziel der Entlastung. Des weiteren spricht gegen das Ziel der Eliminierung der Gewerbesteuer, dass § 35 EStG nicht auf Kapitalgesellschaften anwendbar ist und das

Bundesverfassungsgericht die Gewerbesteuer bestätigt hat. Die faktische Eliminierung der Gewerbesteuer kann also nicht alleiniges Ziel der Gewerbesteueranrechnung sein.

Die Gewerbesteueranrechnung könnte eine Kompensatorfunktion haben, also einen Finanzausgleich zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften bezwecken. Der Einkommensteuertarif ist im Vergleich zum Körperschaftsteuertarif wesentlich höher. Es ist aber auf die Gesamtsteuerbelastung abzustellen, so dass die Gewerbesteueranrechnung keine einseitige Privilegierung ist, sondern die Gewerbesteuer ein integraler Bestandteil einer rechtsformneutralen Tarifgestaltung ist. Dies geht auch aus der Begründung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 hervor: „Zielsetzung des Gesetzgebers ist es, ...eine aufkommensgerechtere Behandlung insbesondere zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu erreichen.“. Im Ergebnis bezweckt § 35 EStG somit einen Finanzausgleich zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften.

Die Gewerbesteueranrechnung kann auch nicht als Übergangslösung verstanden werden, da mit einer Abschaffung der Gewerbesteuer in naher Zukunft nicht gerechnet werden kann und auch im Rahmen der Unternehmensteuerreform an der Anrechnungsregelung festgehalten wurde.

b) Entlastungstechnik

Vor der Unternehmensteuerreform erfolgte die Entlastung auf zwei Ebenen: zum einen war die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig, zum anderen wurde das 1,8fache des Gewerbesteuermessbetrags auf die Einkommensteuer angerechnet. Mit der Unternehmensteuerreform 2008² fällt die Ebene des Betriebsausgabenabzugs weg, dafür wird der Anrechnungsfaktor auf 3,8 erhöht. Der maßgebliche Gewerbesteuermessbetrag ergibt sich aus § 14 GewStG. Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags bzw. des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags bei Mitunternehmerschaften dient als Grundlagenbescheid für die Anrechnung, wobei die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer zunächst unbeachtlich ist. Das Anrechnungsvolumen beträgt das 3,8fache dieses Gewerbesteuermessbetrags. Der Ermäßigungsbetrag ist allerdings beschränkt auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer, so dass es zu keiner Einkommensteuererstattung und damit auch zu keiner Überkompensation kommt. Das

² Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

Anrechnungsvolumen kann aber auch nicht vor- bzw. zurückgetragen werden, so dass bei einer niedrigen Einkommensteuerbelastung Anrechnungspotential ggf. verloren geht.

Mit dem Jahressteuergesetz 2008³ wurde ein weiterer relativer Ermäßigungshöchstbetrag eingeführt. Dieser ist legaldefiniert in § 35 Abs. 1 S. 1 EStG und begrenzt die Anrechnung auf „Einkommensteuer ..., soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt“. Wie der Ermäßigungshöchstbetrag zu berechnen ist, war umstritten. Zunächst wurde eine proportionale Aufteilung vertreten. Verluste aus gewerblichen Einkünften, die nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen waren und Verluste aus anderen Einkunftsarten sollten entsprechend dem Verhältnis aller positiven Einkünfte zueinander zu verrechnen sein, so dass Einkünfte i.S.d. § 35 EStG bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages anteilig gekürzt wurden⁴. Der BFH⁵ hat aus der Verwendung des Begriffs Einkünfte in § 35 EStG i.d.F. des StSenkG geschlossen, dass die Einkünfte i.S. des § 2 EStG, also die nach dem horizontalen Verlustausgleich verbleibenden gewerblichen Einkünfte maßgeblich seien. Auch negative Einkünfte aus nicht gewerblichen Einkunftsarten schöpften das Anrechnungspotential aus gewerblichen Einkünften ganz oder teilweise ab. Für die Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags sei deshalb auch der sog. vertikale Verlustausgleich durchzuführen. Allerdings sollten negative Einkünfte vorrangig mit nicht tarifbegünstigten Einkünften verrechnet werden. Diesem Meistbegünstigungsprinzip folgte auch das BMF-Schreiben vom 19.9.2007⁶.

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde nun eine Berechnungsformel ins Gesetz aufgenommen:

$$\text{Ermäßigungshöchstbetrag} = \frac{\text{Summe d. positiven gewerbl. Eink.} \times \text{geminderte tarifliche Steuer}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}}$$

Mit „Summe aller positiven Einkünfte“ im Nenner sind wohl mangels Definition die Einkünfte nach horizontalem Verlustausgleich (§ 2 EStG) gemeint. Fraglich ist, was mit „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ im Zähler gemeint ist. Der Wortlaut lässt

³ Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

⁴ BMF v. 15.5.2002, BStBl. I 2002, 533; v. 12.1.2007, BStBl. I 2007, 108.

⁵ BFH v. 27.9.2006, X R 25/04, BStBl. II 2007, 694.

⁶ BMF Vfg. v. 19.9.2007 – IV B 2 – S 2296 – a/O.

darauf schließen, dass von mehreren gewerblichen Einkunftsquellen lediglich die Summe der positiven erfasst wird. Nach der Gesetzesbegründung sollen aber auch die negativen gewerblichen Einkünfte berücksichtigt werden, es ist also die „positive Summe der gewerblichen Einkünfte“ gemeint. Wortlaut und Gesetzesbegründung widersprechen sich damit. Nach Ansicht von *Frau Zuschlag* führt die Wortlausauslegung zu einer unterschiedlichen Berechnung in Zähler und Nenner der Formel. Zudem sei die getrennte Betrachtung von Betrieben dem Einkommensteuergesetz fremd, so dass die Wortlautauslegung hier nicht zwingend sein könne. Somit sei der Quotient aus der positiven Summe der gewerblichen Einkünfte und der Summe aller positiven Einkünfte, jeweils nach dem horizontalen Verlustausgleich, maßgeblich.

Durch das Jahressteuergesetz 2008 ist damit das Meistbegünstigungsprinzip wieder aufgehoben worden zugunsten einer gesetzlichen Verankerung der Verhältnisrechnung.

Problematisch war bislang auch der Begriff „gewerbliche Einkünfte“. Gewerbliche Einkünfte i.S.d. EStG sind nicht zwingend mit Gewerbesteuer belastet (§§ 16, 17 EStG). Bislang enthielt das Einkommensteuergesetz keine Legaldefinition. Aus Verwaltungssicht⁷ sollten die Einkünfte aus § 15 EStG einbezogen werden, soweit diese dem Grunde nach gewerbesteuerpflichtig und nicht von der Anrechnung ausgeschlossen waren. Die Einkünfte aus §§ 16, 17 EStG und § 18 Abs. 3 UmwStG sollten nicht zu den gewerblichen Einkünften gehören, soweit sie nicht der Gewerbesteuer unterlagen. In dem BMF-Schreiben vom 19.9.2007 wurde die Formulierung „dem Grunde nach“ gestrichen. Danach könnten dem Grunde nach gewerbesteuerpflichtige Einkünfte, aber wegen § 9 GewStG tatsächlich nicht gewerbesteuerpflichtige Einkünfte nicht mehr erfasst sein. Es könnte sich aber auch nur um eine Klarstellung handeln, dass auch nur „fiktiv“ gewerbesteuerpflichtige Einkünfte (gewerblich geprägte Personengesellschaften) erfasst werden. *Frau Zuschlag* hält die Streichung nur für eine redaktionelle Änderung, da für eine Einschränkung keinerlei Anhaltspunkte im Gesetz zu finden seien und Hinzurechnungen nach § 8 GewStG auch nicht die gewerblichen Einkünfte für den Höchstbetrag erhöhen würden.

Mit dem Jahressteuergesetz wurde in § 35 EStG nun eine Legaldefinition der gewerblichen Einkünfte eingefügt, die mit der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF v. 19.9.2007)

⁷ BMF v. 12.1.2007 (Fn. 7).

korrespondiert: „Die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinne und Gewinnanteile, soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung nach § 35 ausgenommen sind.“.

Bei Mitunternehmerschaften ist zu beachten, dass das Anrechnungspotenzial auf Gesellschaftsebene liegt, während der Ermäßigungshöchstbetrag auf Gesellschafterebene ermittelt wird. Dabei wird die Verteilung anhand des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels und nicht nach der tatsächlichen Gewinnverteilung vorgenommen, d.h. Vorabgewinne und Sondervergütungen werden sozialisiert. Das Steuerrecht hat damit Einfluss auf das Handels- und Gesellschaftsrecht und macht eine Anpassung der Gesellschaftsverträge an diese Rechtslage erforderlich.

Um die Verteilung auf die Mitunternehmer zu gewährleisten, ist ein besonderes Verfahren zur Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags erforderlich (§ 35 Abs. 2 EStG). Zudem muss das Betriebsstätten-Finanzamt die Einkünfte feststellen, die nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen sind. Dies geht aus dem BMF-Schreiben vom 19.9.2007 hervor, ist im Gesetz aber nicht vorgesehen. Für die Ermittlung des Ermäßigungsbetrages sind daher die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags, die Feststellung des Anteils am festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag und die Festsetzung der Gewerbesteuer Grundlagenbescheide.

3. Wirkungen der Gewerbesteueranrechnung

Die Gewerbesteueranrechnung konnte bisher zu Über- und Unterkompensation führen. Bei dem sog. „kritischen“ Hebesatz wird die Gewerbesteuer vollständig kompensiert. Bisher lag dieser Hebesatz bei 341 %. Durch die Änderungen wird ab dem Jahr 2008 bei einem Einkommensteuersatz von 42 % und einem Anrechnungsfaktor von 3,8 der „kritische“ Hebesatz 380 % bzw. unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlags 400 % betragen. Der durchschnittliche Hebesatz der Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern lag im Schnitt der letzten Jahre aber bei 432 %, so dass eine vollständige Kompensation die Ausnahme sein wird.

Unterkompensationen haben zur Folge, dass es bei einer definitiven Gewerbesteuerbelastung bleibt und Anrechnungspotenzial verloren geht, da es nicht die Möglichkeit des Vor- oder Rücktrags gibt. Ursache von Unterkompensation können Hebesätze über dem „kritischen“ Hebesatz, Hinzurechnungen nach § 8 GewStG, abweichende Gewinnverteilungsschlüssel bei Mitunternehmerschaften oder Verlustverrechnung auf Einkommensteuerebene sein.

Überkompensationen sind ab 2008 grundsätzlich nicht mehr möglich, da die Anrechnung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer beschränkt ist. Früher war eine Überkompensation im Hebesatzkorridor zwischen Mindesthebesatz und „kritischem“ Hebesatz möglich. Das ermöglichte es den Kommunen Hebesatzpolitik zu betreiben, um attraktiv für Gewerbeansiedlungen zu sein und strukturschwache Gebiete zu fördern. Diese Möglichkeit besteht nun nicht mehr.

Kapitalgesellschaften haben nicht die Möglichkeit der Gewerbesteueranrechnung, da mit § 35 EStG eine Rechtsformneutralität erreicht werden soll. Aber auch der Anteilseigner kann von der Anrechnung keinen Gebrauch machen, obwohl die Dividende ebenfalls mit Gewerbesteuer belastet ist. Das hat einen „Lock-in-Effekt“.

Bei den Zuschlagsteuern soll grundsätzlich keine Minderung der Bemessungsgrundlage durch die Gewerbesteueranrechnung eintreten, § 51 a Abs. 2 S. 3 EStG. Beim Solidaritätszuschlag wirkt sich § 35 EStG aber aus (§ 3 Abs. 2 SolZG), so dass trotz des Anrechnungsfaktors von 3,8 bei Hebesätzen bis 400 % eine vollständige Kompensation eintritt. Im Hebesatzkorridor zwischen 200 % und 400 % sind daher Überkompensationen möglich, wobei die Überkompensation bei einem Hebesatz von 380 % höher ist als bei einem Hebesatz von 200 %. Bei der Kirchensteuer ist in sämtlichen Kirchensteuergesetzen ein Verweis auf § 51 a Abs. 2 S. 3 EStG enthalten, um eine Minderung des Kirchensteueraufkommens zu vermeiden. Folge ist, dass eine Schattenveranlagung auf Basis einer fiktiven Bemessungsgrundlage ohne Gewerbesteueranrechnung vorgenommen werden muss.

4. Verfassungsrechtliche Beurteilung

Das Bundesverfassungsgericht hat sich in neuerer Zeit nicht mit der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer auseinandergesetzt. Es gibt Entscheidungen aus den Jahren 1966, 1969 und 1977, die aber ergangen sind, als die Gewerbesteuer noch auf drei Säulen basierte und

tatsächlich Objektsteuercharakter hatte. Die Vorlagen des Finanzgerichts Niedersachsen in 1997 und 1998 hat das Bundesverfassungsgericht als offensichtlich unzulässig verworfen, über die erneute Vorlage in 2004 ist noch nicht entschieden. Es ist also eine gewisse Verweigerungshaltung erkennbar.

Finanzverfassungsrechtliche Bedenken oder ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip bestehen nach Ansicht von *Frau Zuschlag* nicht. Allerdings könnte ein Verstoß gegen die Gleichheit der Besteuerung vorliegen.

Eine Ungleichbehandlung besteht aufgrund der einseitigen Begünstigung gewerblicher Einkünfte. Allerdings soll die Anrechnungsmöglichkeit die Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer kompensieren und damit eine vergleichbare Gesamtbelastung der Einkunftsarten herbeiführen. Einkommen- und Gewerbesteuer sind zwar steuersystematisch verschieden, das Bundesverfassungsgericht⁸ stellt aber nicht auf die steuersystematische Ausgestaltung der einzelnen Steuer ab, sondern auf die Belastungswirkung, die im Ergebnis zu reduzieren ist. Damit ist die Ungleichbehandlung grundsätzlich gerechtfertigt.

Es könnte allerdings ein Verstoß gegen das Gebot der rechtsformneutralen Besteuerung vorliegen. Art. 3 Abs. 1 GG enthält zwar kein allgemeines Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität⁹, allerdings ist der Gesetzgeber gehalten, seine Entscheidungen folgerichtig umzusetzen. Bei der Schaffung des § 35 EStG hat der Gesetzgeber ausdrücklich eine rechtsformneutrale Besteuerung als Ziel formuliert, so dass eine folgerichtige Umsetzung zwingend ist. Die Frage ist, ob zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung die Saldierung von Einkommensteuerbelastung und Gewerbesteueranrechnung einbezogen werden kann. Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 liegt die Steuersatzspreizung ohne Saldierung bei 27 % (ESt 42 % zu KSt 15 %), mit Saldierung bei 0,06 % (Voraussetzung dieser nahezu gleichen Belastung ist die Einbeziehung der Thesaurierungsbegünstigung § 34 a EStG, die 100 %ige Thesaurierung und ein fixer Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 %). Schon das Bundesverfassungsgericht¹⁰ hatte entschieden, dass sich das Gewicht eines Steuernachteils nicht aus der einzelnen Norm zu ergeben braucht, sondern steuerliche Nachteile durch korres-

⁸ BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757.

⁹ BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, NJW 2006, 2757.

¹⁰ BVerfG v. 21.1.1962.

pondierende Steuerersparnisse an anderer Stelle ausgeglichen werden können. Daher hält *Frau Zuschlag* den gleichen Belastungserfolg für maßgebend, zumal im Detail keine Gleichbehandlung möglich ist. Es bestehe kein Anspruch darauf, dass die Steuerlast auf bestimmte Weise verteilt wird, sondern nur auf eine Besteuerung nach dem Maßstab der Leistungsfähigkeit. Diese „Überkreuzrechtfertigung“ sei also grundsätzlich zulässig.

Insgesamt hält die Regelung des § 35 EStG also einer verfassungsrechtlichen Beurteilung stand.

5. § 35 EStG im Rahmen der Unternehmensteuerreform und des JStG 2008

Mit der Unternehmensteuerreform wurde der Betriebsausgabenabzug für die Gewerbesteuer abgeschafft. Damit verbunden ist eine Vereinfachung, da keine Rückstellungen mehr berechnet werden müssen. Zudem ist die Abschaffung systemgerecht, um eine Doppelentlastung durch die Gewerbesteueranrechnung und den Betriebsausgabenabzug zu vermeiden. Allerdings ist eine Objektsteuer zwingend betrieblich veranlasst, da sie an den Betrieb anknüpft. Versteht man die Gewerbesteuer aber als zusätzliche Ertragsbesteuerung passt die Anknüpfung zu § 12 Nr. 3 EStG bzw. § 10 Nr. 2 KStG.

Die Gewerbesteueranrechnung ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzt. Damit wird eine Überkompensation vermieden. Allerdings passe es nach Ansicht von *Frau Zuschlag* nicht zu einer Pauschalierungsvorschrift, dass keine Überkompensation, dafür aber eine Unterkompensation und damit eine Definitivbelastung mit Gewerbesteuer möglich sei. *Prof. Seer* hält eine Begrenzung allerdings für notwendig, da eine 1 zu 1 Anrechnung die Kommunen dazu verleiten könnten, die Hebesätze erheblich zu erhöhen und damit eine Verschiebung zu Ungunsten des Einkommensteueraufkommens von Bund und Ländern zu bewirken.

Die Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrags ist konsequente Folge der Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs. Allerdings passt der Faktor nicht zum durchschnittlichen Hebesatz. Um eine vollständige Kompensation zu erreichen, müsste der Faktor 4,0 bzw. 4,3 betragen. *Frau Zuschlag* hält daher die Gefahr von

Anrechnungsüberhängen für steigend. Die Rechtsformneutralität sei noch mehr vom Entlastungsgefüge abhängig.

Fraglich ist, wie das Verhältnis der neu eingeführten Thesaurierungsbegünstigung des § 34 a EStG zur Gewerbesteueranrechnung ist. Es gibt keine ausdrückliche Regelung, allerdings gehören die auf den Begünstigungsbetrag entfallende Steuer und die Nachsteuer zur tariflichen Steuer im Sinne von § 35 EStG (§§ 32 a Abs. 1, 2 Abs. 5 b EStG). Die Aufteilung der Einkünfte in Sonder- und normal tarifizierte Gewinne könnte eine getrennte Bestimmung des Ermäßigungshöchstbetrags durch Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags erfordern. Das Gesetz gibt keinen Anhaltspunkt für eine Aufteilung. Die Zuordnung des Gewerbesteuermessbetrags zu nach § 34 a EStG (nicht)begünstigten gewerblichen Einkünften ist nicht praktikabel. Daher lehnt *Frau Zuschlag* eine Aufteilung ab. *Prof. Seer* ergänzt dazu, dass auch der Thelos der Vorschrift gegen eine Aufteilungslösung spricht, da bei der Nachversteuerung keine Entlastung vorgesehen ist und so die Doppelbelastung bleibt, wenn thesaurierte Einkünfte anders behandelt werden.

Als Alternative schlägt *Frau Zuschlag* folgende Berechnung vor: Da sich die sondertarifizierte Einkommensteuer eindeutig den gewerblichen Einkünften zuordnen lässt, könnte die Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrages zunächst ohne die thesaurierten Beträge erfolgen und die darauf entfallende Steuer berechnet werden. Zu der errechneten anteiligen tariflichen Einkommensteuer wird die Einkommensteuer auf die thesaurierten Beträge addiert, so dass das Anrechnungsvolumen erhalten bleibt.

6. Fazit

Insgesamt lässt sich festhalten, dass das System der Gewerbesteueranrechnung mit den Worten von *Prof. Seer* die zweitbeste Lösung nach der Abschaffung der Gewerbesteuer ist. Durch die Änderungen der Unternehmensteuerreform und des Jahressteuergesetzes 2008 funktioniert das System besser, Überkompensationen sind größtenteils ausgeschlossen. Die Begrenzung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer ist trotz der drohenden Unterkompensation verfassungsrechtlich vertretbar.