

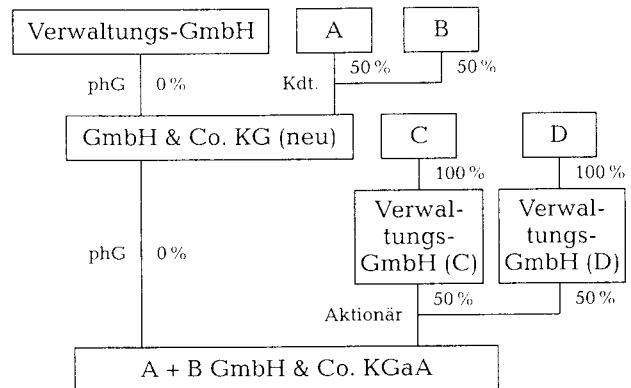
Gestaltungsalternativen für KGaA nach der Unternehmenssteuerreform

tien können jeweils nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zum Buchwert erfolgen. Die Einbringungen erfolgen daher erfolgsneutral ohne Realisierung stiller Reserven. Die neuen Kommanditaktien erhalten den Status von einbringungsgeborenen Anteilen gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

2.6 Anwachsung eigener Aktien bei der KGaA und Einziehung

Im folgenden scheidet die Verwaltungs-GmbH ohne Abfindung als persönlich haftende Gesellschafterin aus der Verwaltungs-GmbH & KG aus. Somit erlischt die Verwaltungs-GmbH & Co. KG ohne Liquidation und die A + B GmbH & Co. KGaA übernimmt deren Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Das Ausscheiden der Verwaltungs-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin der Verwaltungs-GmbH & Co. KG ohne Kapitalanteil erfolgt ohne Abfindung und löst daher keine Steuer aus. Zum Vermögen der Verwaltungs-GmbH & Co. KG gehören insbesondere von dieser gehaltenen Aktien der A + B GmbH & Co. KGaA, die von der A + B GmbH & Co. KGaA als eigene Aktien erworben werden. Der Erwerb erfolgt dabei unter den Voraussetzungen des § 71 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 AktG zum Zwecke der Einziehung der eigenen Aktien. D.h., das Grundkapital der A + B GmbH & Co. KGaA wird herabgesetzt, und zwar betragsmäßig in Höhe des Gesamtnennbetrags der einzuziehenden Aktien. Die eigenen Aktien werden eingezogen. Somit wird das Grundkapital herabgesetzt, nachdem es entsprechend Ziffer 2.5 zum Zwecke der Gewährung von neuen Kommanditaktien an die Verwaltungs-GmbH (C) und die Verwaltungs-GmbH (D) erhöht wurde. Die Herabset-

zung des Grundkapitals zum Zwecke der Einziehung der eigenen Aktien der A + B GmbH & Co. KGaA erfüllt keinen steuerlichen Tatbestand, insbesondere nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 21 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG. Insofern fehlt es an der dort vorausgesetzten Kapitalrückzahlung. Die Einziehung der eigenen Aktien der A + B GmbH & Co. KG kann daher ohne Aufdeckung stiller Reserven steuerneutral erfolgen, so daß sich nunmehr die Zielvorgabe zu Ziffer 1.3 ergibt:



3. Ergebnis

In einigen Fällen kann es ertragsteuerlich vorteilhaft sein, eine atypisch ausgestaltete KGaA in eine typische KGaA zu überführen. In diesen Fällen ist zunächst zu überlegen, ob ein Generationswechsel bevorsteht, um diesen noch auf der Grundlage der atypischen KGaA durchzuführen. Die Überführung der atypischen in eine typische KGaA ist dann ohne Realisierung stiller Reserven steuerneutral möglich.

Priv.-Doz. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

Wie die Mängel der pauschalen Gewerbesteueranrechnung den Gesetzgeber zum Handeln zwingen

Die Verfasserin untersucht die Auswirkungen und Mängel der pauschalen Gewerbesteueranrechnung bei der Einkommensteuer und kommt zu dem Ergebnis, daß weiter dringender Reformbedarf besteht. Die im Vorlagebeschluß des BFH zur früheren Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte geäußerten Bedenken gegen

eine Sondertarifierung wenden sich nach Ansicht der Verfasserin z.T. auch gegen die Alternative des § 35 EStG. Sie spricht sich für die Ersetzung der Gewerbesteuer und des § 35 EStG durch eine rechtsformneutrale, breite kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer aus.

I. Gründe für die Einführung der pauschalen Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG

Der Druck des internationalen Steuerwettbewerbs¹ hat zu einer zum 1.1.2001 in Kraft getretenen Unternehmensteuerreform geführt². Eines der zentralen Elemente der Reform ist eine drastische Absenkung des Körperschaftsteuersatzes. Für thesaurierte Gewinne von Kapitalgesellschaften gilt seit dem 1.1.2001 ein Kör-

perschaftsteuersatz von nur noch 25 % gegenüber zuvor 40 %. Demgegenüber unterliegen Gewinne von Personenunternehmen unabhängig davon, ob sie einbehalten oder entnommen werden, weiterhin unmittelbar der Einkommensteuer mit Steuersätzen von 0 % bis 48,5 %.

Mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes handelte sich der Gesetzgeber das Problem der Steuersatz-

¹ Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 14.

² Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000, BGBl. I, 1433.

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

spreizung³ ein. Einem niedrigen, auf Kapitalgesellschaften beschränkten Körperschaftsteuersatz von 25 % steht ein fast doppelt so hoher Einkommensteuersatz von 48,5 % gegenüber, der aber bis zum Jahr 2005 auf 42 % sinkt⁴. Hierdurch entsteht ein erheblicher Anreiz für Personenunternehmen zur Umwandlung in Kapitalgesellschaften. Zur Einführung einer einheitlichen Unternehmensteuer, die Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen in gleicher Weise entlasten würde, sah man sich trotz ursprünglicher Ankündigungen außer Stande⁵. Ein zunächst vorgesehenes Wahlrecht, das es Personenunternehmen ermöglichen sollte, für die Anwendung der niedrigen Körperschaftsteuer zu optieren⁶, scheiterte im Gesetzgebungsverfahren. Ebenso wenig hatte man die Kraft für eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer, obwohl diese seit jeher eine der Hauptursachen der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung ist⁷. In dieser Situation hat der Gesetzgeber die Gewerbesteuer als Ausgleichsmasse zur Nivellierung der Rechtsformunterschiede entdeckt. Zum optisch ansprechenden Körperschaftsteuersatz von 25 % tritt für Kapitalgesellschaften wie bisher die Gewerbesteuer hinzu. Dies führt bei einem Hebesatz von 400 % zu einer Gesamtbelastung des einbehaltenen Gewinns der Kapitalgesellschaft mit Körperschaft- und Gewerbesteuer von 37,5 %, bzw. 38,6 % unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlags. Personenunternehmen unterliegen zwar ebenfalls weiterhin der Gewerbesteuer, § 35 EStG sieht jedoch für Personenunternehmer im Rahmen der Einkommensteuer eine pauschale Entlastung von der Gewerbesteuer vor. Die Überlegung des Gesetzgebers ging dahin, durch Kombination von Körperschaftsteuer und nicht anrechenbarer Gewerbesteuer auf der einen Seite und Einkommensteuer unter Anrechnung der Gewerbesteuer auf der anderen Seite eine annähernde Gleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu erreichen⁸. Damit ist die Gewerbesteuer zu einer Art Sonderertragsteuer für Kapitalgesellschaften⁹ mutiert.

§ 35 EStG ist eine Verlegenheitslösung¹⁰. Daraus macht der Gesetzgeber keinen Hehl. In Verlegenheit befand man sich in zweierlei Hinsicht, einmal hinsichtlich der Spreizung zwischen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersatz und der hierdurch verschärften Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteue-

rung, zum anderen hinsichtlich der Entwicklung einer alternativen Gemeindefinanzierung, die Voraussetzung der seit langem geforderten Abschaffung der Gewerbesteuer gewesen wäre¹¹. Wie lange sich der Gesetzgeber auf der Verlegenheitslösung der pauschalen Gewerbesteueranrechnung wird ausruhen können, hängt davon ab, inwieweit § 35 EStG geeignet ist, die fortbestehenden Strukturmängel zumindest vorübergehend zu lindern.

Zur Beantwortung dieser Frage sollen im folgenden zunächst Brüche und Inkonsistenzen in der Grundstruktur von § 35 EStG aufgezeigt werden (Abschnitt II.). Schon die Mängel im Binnenkonzept der Vorschrift wecken Zweifel an der gewählten Lösung. Darüber hinaus ist das Schicksal der pauschalen Gewerbesteueranrechnung vor dem Hintergrund der Richtervorlage des X. Senats des Bundesfinanzhofs zu der Vorgängervorschrift § 32c EStG¹² denkbar ungewiß (Abschnitt III.). Dies wirft die grundsätzliche Frage nach der Zukunft der Gewerbesteuer auf (Abschnitt IV.).

II. Problemschwerpunkte und Binnenkritik der Vorschrift

1. Grundkonzeption und Entlastungswirkung von § 35 EStG

Die Entlastung von der Gewerbesteuer basiert auf zwei Faktoren: Zum einen ist die Gewerbesteuer weiterhin als Betriebsausgabe abziehbar und mindert somit die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, zum anderen ermäßigt sich die Einkommensteuer nach § 35 EStG um das 1,8fache des Gewerbesteuer-Meßbetrages. Die Entlastungswirkung ist damit sowohl vom persönlichen Einkommensteuersatz als auch vom Gewerbesteuerhebesatz abhängig. Je höher der Grenzsteuersatz der Einkommensteuer desto höhere Hebesätze können kompensiert werden. Die Entlastungswirkung nimmt ab mit abnehmendem persönlichen Einkommensteuersatz (s. dazu Tabelle unten).

Dies hat seiner Ursache zum einen darin, daß sich der Betriebsausgabenabzug um so weniger auswirkt, je geringer der Einkommensteuersatz ist. Bei niedrigen Einkommensteuersätzen wächst zudem die Gefahr, daß die zweite Entlastungskomponente, die Steuerbetragsermäßigung des § 35 EStG mangels ermäßigungsfähiger Einkommensteuer keine Wirkungen zeitigt¹³.

Entlastungswirkung von Betriebsausgabenabzug und pauschaler Gewerbesteueranrechnung (Hebesatz 400 %) in Abhängigkeit zum individuellen Einkommensteuersatz

individueller EStSatz	0 %	10 %	20 %	30 %	42 %	48,5 %
Gesamtbelastung	16,67	17,5	25,83	34,17	44,17	49,5
Mehr/Minderbelastung gegenüber dem regulärem EStSatz	16,67	7,5	5,83	4,17	2,17	1,00
Mehrbelastung in %		77,5 %	29 %	13,9 %	5,2 %	2 %

3 J. Lang, DStJG Bd. 24 (2001), 49, 87f., 103.

4 2001/2002: 48,5 %, 2003/2004: 47 %, ab 2005 42 %, vgl. § 52 Abs. 40 EStG.

5 Koalitionsvereinbarung zwischen SPD und Bündnis 90/Die Grünen vom 20.10.1998; Begründung zum Entwurf eines StEntG 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/265, 2.

6 § 4 a KStG-E in der Fassung des Entwurfs v. 15.2.2000, BT-Drucks. 14/2683, 92.

7 W. Reiß, DSJG Bd. 17 (1994), 3, 24.

8 BT-Drucks. 14/2683, 97: „Belastungsneutralität“.

9 B. Paus, NWB 2001, Fach 5, 1467.

10 Siehe J. Thiel, StuW 2000, 413 (420): „Second best“-Lösung.

11 Brühler Empfehlungen (Fn. 1), S. 15.

12 BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450ff. = FR 1999, 586.

13 Kritisch gegenüber dieser Reziprozität Herzig/Lochmann, DB 2000, 440 (543).

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

Das erklärte Ziel des Gesetzgebers ist es, durch die Kombination aus Gewerbesteueranrechnung und Betriebsausgabenabzug Personenunternehmen „wirtschaftlich regelmäßig in vollem Umfang von der Gewerbesteuer zu entlasten“¹⁴. Daß dieses Ziel nur bei einem einzigen Hebesatz punktgenau erreicht wird, ist Folge der Entscheidung für einen pauschalen Entlastungsmechanismus, der auf die konkreten Hebesätze keine Rücksicht nimmt. Dagegen verhindert die im Laufe des Gesetzge-

bungsverfahrens vorgenommene und rein fiskalisch motivierte Reduktion des Anrechnungsfaktors vom 2fachen auf das 1,8fache des Gewerbesteuer-Meßbetrags im Gros der Fälle die vollständige Entlastung¹⁵. In Anbetracht sinkender Einkommensteuersätze hätte die Ermäßigungsquote eher noch erhöht werden müssen. Denn bei einem Einkommensteuerspitzensatz von 42 % im Jahr 2005 liegt der Grenzhebesatz, bei dem es zu vollständiger Entlastung kommt, bei nur 311 %.

Entlastungswirkung von Betriebsausgabenabzug und pauschaler Gewerbesteueranrechnung in Abhängigkeit zum Hebesatz bei einem Einkommensteuersatz von 42 %									
Hebesatz	0 %	100 %	200 %	300 %	311 %	350 %	400 %	428 %	500 %
Gewerbesteuerlast	0	4,76	9,09	13,04	13,46	14,89	16,67	17,63	20 %
Über-/Unterentlastung	- 9	- 5,8	- 2,6	- 0,27	0	0,98	2,17	2,8	4,2
Gesamtbelastung	33 %	36,19	39,04	41,73	42 %	42,98	44,17	44,8 %	46,4 %

Das gewogene Mittel der Hebesätze betrug jedoch im Jahr 1999 428 %¹⁶. Hebesätze von 300 % oder darunter finden sich im allgemeinen nur in kleinen ländlichen Gemeinden¹⁷. Daß man in Steuerrechtskreisen die Gemeinde Norder-Friedrichskoog kennt, liegt daran, daß der dortige Gewerbesteuerhebesatz von 0 % eine absolute Rarität ist. Folglich spielt das Überentlastungsproblem, das für die Absenkung der Ermäßigungsquote angeführt worden war, eine eher geringe Rolle. Ohnehin läßt sich die Befürchtung, gerade Überkompensationen würden die Gemeinden zu einem verschärften Steuerwettbewerb anregen¹⁸, nicht recht nachvollziehen. Denn auch in der Vergangenheit konnte über niedrige Hebesätze Standortpolitik betrieben werden, ohne daß es zu einem ruinösen interkommunalen Steuerwettbewerb gekommen wäre¹⁹.

Kommt es jedoch tatsächlich zu einer Überentlastung, rücken ganz neue Steuergestaltungsziele in den Vordergrund. Galt es in der Vergangenheit, die Gewerblichkeit von Einkünften zu vermeiden, so kann es jetzt gerade im Interesse des Steuerpflichtigen liegen, gewerbliche Einkünfte zu erzielen, sei es im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels, durch gewerbliche Infektion gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder gewerbliche Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Tendenziell wird der Gestaltungsdruck, was die Einkünftequalifikation angeht, aber angesichts der stark zurückgegangenen Rolle der Gewerbesteuer eher abnehmen.

2. Entlastung in den Grenzen relativer und absoluter Ermäßigungshöchstbeträge

Ermittelt wird die Steuerermäßigung nach § 35 EStG in zwei Stufen²⁰: Durch Ermittlung des Ermäßigungsbe-

trags in Höhe des 1,8fachen Gewerbesteuer-Meßbetrages auf der Ebene des Unternehmens und durch Ermittlung eines Ermäßigungshöchstbetrages auf der Ebene des Unternehmers. Dabei wird die Ermäßigung in zweifacher Weise limitiert, zum einen durch einen absoluten Ermäßigungshöchstbetrag, der durch die im jeweiligen Veranlagungszeitraum anfallende tarifliche Einkommensteuer gekennzeichnet ist, zum anderen durch einen relativen Ermäßigungshöchstbetrag. Dieser ergibt sich aus dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte zum zu versteuernden Einkommen. Auf diese Weise soll nach dem Willen des Gesetzgebers die Ermäßigung auf die auf gewerbliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer beschränkt werden²¹. Die Beschränkung der Ermäßigung auf die im jeweiligen Erhebungszeitraum der Gewerbesteuer anfallende Einkommensteuer ist Folge der Ausgestaltung der Entlastung als Steuerermäßigungsvorschrift. Für sie gilt die allgemeine Regel, daß die Steuerermäßigung sich nur auswirkt, wenn im Veranlagungszeitraum ermäßigungsfähige Einkommensteuer anfällt. Ausnahmen müssen ausdrücklich angeordnet werden²².

3. Das Problem des Anrechnungsüberhangs als Folge der Ermäßigungshöchstbeträge

a) Fallkonstellationen

Die Beschränkung der Ermäßigung führt in der Kombination mit der Versagung einer Erstattung bzw. eines Vor- oder Rücktrags zum Problem des sog. Anrechnungsüberhangs²³: Obwohl Gewerbesteuer gezahlt wurde, kommt es nicht zur vollständigen Entlastung. Dabei gibt es im wesentlichen drei Grundkonstellationen, in denen Anrechnungsüberhänge auftreten.

14 BT-Drucks. 14/2683, 97.

15 Unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlages 340 %. Nach der ursprünglichen Quote des 2fachen des Gewerbesteuer-Meßbetrages hätte § 35 EStG bei einem Einkommensteuerspitzensatz von 42 % bei Hebesätzen von rd. 360 % zu einer punktgenauen Entlastung geführt.

16 IFSt-Schrift Nr. 376 (1999), 28.

17 Von den Gemeinden mit 50000 EW und mehr hatte 1999 nur eine einzige einen Hebesatz von 300 % und eine weitere von 330 %, alle übrigen lagen darüber. Zur Streuung der Hebesätze s. auch G. Schwarting, Kommunale Steuern, Berlin 1999, S. 100ff.

18 E. Bahrs, KStZ 2001, 82.

19 J. Thiel, StuW 2000, 413 (416); W. Danelsing in Blümich, § 35 EStG Rz. 10

20 Hierzu im Detail L. Korezkij, BB 2001, 333 (337ff.); N. Neu, DStR 2000, 1933 (1934).

21 Vgl. die Empfehlungen des Finanzausschusses BT-Drucks. 14/3366 v. 16.5.2000, 113; nur unvollkommen war dieses Ziel in der Ursprungsfassung angedeutet, s. BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.1000, 116.

22 Vgl. z.B. § 34f Abs. 3 S. 4 EStG.

23 Ausführlich Herzig/Lochmann, DB 2000, 1192 (1196ff.).

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

- (1.) Zum einen können sich Anrechnungsüberhänge durch die Inkongruenz von einkommensteuerlicher und gewerbesteuerlicher Bemessungsgrundlage ergeben.
- (2.) Zum anderen entstehen Anrechnungsüberhänge aufgrund der einkommensteuerlichen Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus unterschiedlichen Gewerbebetrieben²⁴. Der Gesetzeswortlaut von § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG läßt eine einzelbetriebsbezogene Betrachtung nicht zu²⁵. Betriebsbezogen wird nur der Ermäßigungsbetrag ermittelt, nicht jedoch der Ermäßigungshöchstbetrag.
- (3.) Schließlich besteht die Gefahr von Anrechnungsüberhängen, wenn der Steuerpflichtige nur sehr geringe einkommensteuerpflichtige Einkünfte hat, so daß der Ermäßigungsbetrag die tarifliche Einkommensteuer übersteigt. Diese Situation kann insbesondere in den Fällen eines vertikalen Verlustausgleichs oder des interperiodischen Verlustabzugs nach § 10 d EStG auftreten.

b) Anrechnungsüberhänge sind mit dem gesetzgeberischen Ziel der Entlastung von der Gewerbesteuer unvereinbar

Nach der Gesetzesbegründung wollte der Gesetzgeber durch die Ermäßigungshöchstbeträge verhindern, daß die Steuerermäßigung gewährt wird, ohne daß im zu versteuernden Einkommen mit Gewerbesteuer belastete Einkünfte enthalten sind²⁶. Dagegen, daß der Gesetzgeber die Entlastung auf mit Gewerbesteuer belastete Einkommensanteile beschränken will, ist nichts einzuwenden. Nur läßt sich dieses Ziel nicht durch die Beschränkung der Ermäßigung auf den Anteil der auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden tariflichen Einkommensteuer erreichen, da diese allenfalls mittelbare Rückschlüsse auf die Gewerbesteuerbelastung zuläßt. Die auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer gibt schon deshalb keinen Aufschluß darüber, ob und in welcher Höhe Gewerbesteuer entrichtet wurde, weil beide Steuern unterschiedliche Bemessungsgrundlagen und Steuersätze aufweisen.

Auch der Hinweis auf eine gewisse Ähnlichkeit zur Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 34 c EStG²⁷ taugt als Rechtfertigung der Verknüpfung der Ermäßigung mit der auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden tariflichen Einkommensteuer nicht. Denn die Beschränkung der Anrechnung ausländischer Steuern in Höhe der im Inland auf die ausländischen Einkünfte anfallende Steuer dient nicht der Abstimmung der Anrechnung mit der tatsächlichen Belastung im Ausland,

sondern soll verhindern, daß im Ausland erhobene Steuern im Inland erstattet werden müssen²⁸. Es handelt sich hierbei um eine rein fiskalische Maßnahme. Zwar mag es dem Gesetzgeber darum gegangen sein, zu große Verschiebungen in der Verteilung des Steueraufkommens zwischen Gewerbesteuer- und Einkommensteuergläubigern zu vermeiden. Dann ist aber zumindest die Begründung der Beschränkung widersprüchlich.

Der konzeptionelle Fehler liegt darin, daß der Gesetzgeber die Gewerbesteuerentlastung als Problem der Konkurrenz von Einkommen- und Gewerbesteuer auffaßt. Dieses Verständnis deckt sich aber nicht mit dem gesetzgeberischen Ziel einer „im Regelfall vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuer“. Zumindest nach der Gesetzesbegründung geht es nicht darum, Doppelbelastungen zu vermeiden²⁹, sondern die Gewerbesteuerbelastung zu eliminieren. Dann aber macht es wenig Sinn, die Entlastung davon abhängig zu machen, daß Einkommensteuer anfällt³⁰. Vielmehr kann sie nur davon abhängen, ob Gewerbesteuer angefallen ist.

Selbst wenn man akzeptiert, daß der Gesetzgeber den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer auch bei der Ermäßigung erhalten wollte, was die durch gewerbesteuerliche Hinzurechnungen verursachten Inkongruenzen erklären würde, ist es unverständlich, warum die Objektbetrachtung bei Existenz mehrerer Gewerbebetriebe aufgegeben wurde³¹. Konsequenz hätte der Gesetzgeber nicht nur den Ermäßigungsbetrag für jeden Gewerbebetrieb gesondert ermitteln müssen, sondern auch die Ermäßigung der Einkommensteuer für jeden Betrieb gesondert gewähren müssen, anstatt die Ergebnisse mehrerer Betriebe in einem Betrag zusammenzufassen und auf diese Weise einen Ergebnisausgleich zwischen einzelnen selbständigen Betrieben zu bewirken, der sich mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer gerade nicht verträgt.

Auch das übergeordnete Ziel der Rechtsformneutralität liefert keine Erklärung für die gewählte Ausgestaltung, wobei das Ergebnis hier weniger eindeutig ausfällt. Soweit die definitive Belastung mit Gewerbesteuer auf der Inkongruenz der Bemessungsgrundlagen von Gewerbe- und Einkommensteuer beruht, d.h. also insbesondere auf den Hinzurechnungen des § 8 GewStG, sind auch Kapitalgesellschaften mit Gewerbesteuer belastet, obwohl sie nach den Maßstäben des Körperschaftsteuergesetzes nicht leistungsfähig sind und deshalb keine Körperschaftsteuer zu zahlen haben. Demgegenüber finden Anrechnungsüberhänge aus der Verrech-

24 Doppelt nachteilig ist die Verrechnung, weil auch im Folgejahr eine Anrechnung fehlschlägt, wenn wegen des interperiodischen Verlustausgleichs nach § 10 a GewStG der Gewerbesteuer-Meßbetrag im Folgejahr 0 beträgt, vgl. Th. Siegel, BB 2001, 701.

25 Die Formulierung „gewerbliche Einkünfte“ statt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erlaubt m.E. keinen Rückschluß darauf, der Gesetzgeber habe eine Einzelbetrachtung anordnen wollen, ebenso N. Neu, DStR 2000, 193 (195); L. Korez-kij, BB 2001, 333 (343); a.A. U. Förster, FR 2000, 866 (868f.); Herzig/Lochmann, DB 2000, 1728 (1731).

26 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß), BT-Drucks. 14/3366 v. 16.5.2000, 152.

27 Vgl. Herzig/Lochmann, DB 2000, 1192 (1193).

28 H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, § 14 Rz. 14.27 ff., § 15 Rz. 15.69.

29 So aber J. Thiel, StuW 2000, 413 (415f.), der – ohne dies näher zu begründen – die Beschränkung der Ermäßigung auf den „typischen Fall...“ daß es in einem Veranlagungszeitraum zu einer Doppelbelastung [Hervorhebung nur hier] des Unternehmers mit Einkommen- und Gewerbesteuer kommt“, für vom Gesetzgeber intendiert und auch gerechtfertigt hält.

30 Herzig/Lochmann, DB 2000, 1192 (1193).

31 Vgl. J. Thiel, StuW 2000, 413 (418): „Denkfehler des Gesetzgebers“.

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

nung positiver mit negativen Ergebnissen mehrerer Betriebe eines Steuerpflichtigen keine Entsprechung bei der Kapitalgesellschaft, da diese stets nur über einen einheitlichen Betrieb verfügt³², so daß von vornherein keine Gewerbesteuer anfällt³³.

Dabei hätte der Gesetzgeber das Problem der Anrechnungsüberhänge, die durch horizontalen Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb entstehen, lösen können, indem die Höchstbeträge betriebsbezogen ermittelt worden wären und negative gewerbliche Einkünfte entsprechend § 35 Abs. 2. S. 2 EStG mit Null angesetzt worden wären. Dem Problem definitiver Gewerbesteuerbelastung mangels ermäßigungsfähiger tariflicher Einkommensteuer hätte durch eine Erstattungsvorschrift oder zumindest durch ein Rück- oder Vortragsrecht begegnet werden können³⁴.

4. Steuerermäßigung und Mitunternehmerschaft – Perforation des Gesellschaftsrechts

Die Gewerbesteuerermäßigung gilt gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG auch bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft. Vor schwierige Probleme stellte den Gesetzgeber die Aufteilung der Steuerermäßigung zwischen den Mitunternehmern. Die endgültige Gesetzesfassung des § 35 Abs. 3 S. 2 EStG legt den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als Aufteilungsmaßstab zugrunde. Ausdrücklich ordnet § 35 Abs. 3 S. 2, 2. Halbsatz EStG an, daß Vorabgewinne keine Berücksichtigung finden. In der ursprünglichen Fassung des Gesetzentwurfs erfolgte die Aufteilung des Ermäßigungsbetrages dagegen noch unter Einbeziehung von Vorabgewinnen und Sondervergütungen³⁵. Die Änderung gegenüber der ersten Entwurfsfassung wurde damit begründet, daß die Gewerbesteuer, auch soweit sie auf Sondervergütungen einzelner Mitunternehmer lastet, den Gewinn der Mitunternehmerschaft mindert, demnach von allen

Mitunternehmern entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel getragen wird³⁶. Da in den Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft nicht nur der Gewerbeertrag nach der Gesellschaftsbilanz (Gewinnermittlung erster Stufe) fließt, sondern auch Ergänzungsbilanzergebnisse sowie Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG³⁷, entspricht die auf dem Gewinnanteil des Mitunternehmers lastende Gewerbesteuer nicht notwendig seinem Anteil am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Deshalb werden in der Praxis zum Ausgleich vertragliche Abreden getroffen, die vorsehen, daß der von den einzelnen Gesellschaftern zu tragende Anteil an der Gewerbesteuer ihrem Anteil am Gesamtgewinn der Gesellschaft entspricht³⁸.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Berücksichtigung von Sondervergütungen und Vorabgewinnen zu sachgerechten Ergebnissen führt. Keine Rücksicht mußte der Gesetzgeber auf etwaige anderweitige Steuertragungsabreden nehmen. Sie sind ihrerseits steuerinduziert. Daher wäre es – auch wenn hiermit die Notwendigkeit der Änderung bestehender Gesellschaftsverträge einhergeht – durchaus zu begrüßen, wenn derartige Regeln in Zukunft obsolet würden. Problematisch ist die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel jedoch im Hinblick darauf, daß durch die einkommensinkongruente Verteilung des Ermäßigungspotentials die Gefahr von Anrechnungsüberhängen wächst, weil der Anteil am Ermäßigungspotential bei Mitunternehmern, die nur in geringem Umfang am Gesamtgewinn partizipieren, die ermäßigungsfähige Einkommensteuer regelmäßig übersteigen wird³⁹. Sie läßt sich nur bannen, indem die Gesellschaftsverträge dahingehend geändert werden, daß Sondervergütungen in den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel einbezogen werden⁴⁰. Al-

32 G. Güroff in Glanegger/Güroff, Gewerbesteuer, 4. Aufl., München 1999, § 2 Rz. 28.

33 Allerdings könnte man sich auch auf den Standpunkt stellen, daß Vergleichspunkt nicht die Kapitalgesellschaft mit mehreren Betrieben, sondern der Anteilseigner mit mehreren in Kapitalgesellschaften rechtlich verselbständigten Betrieben ist. In diesem Fall würde es nicht zu einem gewerbesteuerlichen Ergebnisausgleich kommen.

34 So auch der Vorschlag von Th. Siegel, BB 2001, 701 (702); dagegen J. Thiel, StuW 2000, 413 (415).

35 Entwurf des StSenkG v. 15.2.2000, BT-Drucks. 14/2683, 92.

36 J. Thiel, StuW 2000, 413 (419).

37 Hiergegen ist zwar eingewandt worden, die Anknüpfung an die nach dem EStG ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb verstieße gegen den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, vgl. B. Knobbe-Keuk, StuW 1985, 382 (384 ff.). Die Gewerbesteuer müsse daher anhand des Ertrags des Unternehmens und nicht des Einkommens der Unternehmer bemessen werden. Der Bundesfinanzhof stützt sich demgegenüber auf den Wortlaut von § 7 GewStG, der an den nach dem Einkommensteuergesetz ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb und folglich auch an § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG anknüpft, vgl. BFH v. 6.11.1980 – IV R 182/77, BStBl. II 1981, 220 = FR 1981, 174; BFH v. 9.4.1981 – IV R 178/80, BStBl. II 1981, 621 (622); BFH v. 25.4.1986 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350.

38 W. Reiß, StuW 2000, 399 (412). Während B. Knobbe-Keuk, StuW 1985, 382 (389) (ebenso P. Glanegger in Glanegger/Güroff [Fn. 34], § 5 Rz. 21), dafür plädierte, die gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabreden dahingehend auszulegen, daß sie sich nach dem Bruttogewinn bemessen, lehnt die h.M. eine derartige Auslegung ab und

fordert gesonderte Steuertragungsregeln, die sich mittlerweile in vielen Gesellschaftsverträgen finden, vgl. K. Authenrieth, DStZ 1988, 120 (123 f.).

39 **Beispiel:** Macht eine Personengesellschaft, an der A und B zu gleichen Teilen beteiligt sind, einen Gewinn von 60 000 DM, der um eine an A gezahlte Tätigkeitsvergütung von 180 000 DM gemindert worden ist, dann schuldet die Personengesellschaft auf den Gesamtgewinn von 240 000 DM bei einem Hebesatz von 400 % 40 000 DM Gewerbesteuer. Das Entlastungspotential beträgt gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG bezogen auf den Gesamtgewinn 21 600 DM, von denen je 10 800 DM auf A und B entfallen. Hat B keine anderweitige Einkünfte, fällt bei ihm keine Einkommensteuer an; das Ermäßigungspotential verfällt. Und selbst wenn B über anderweitige steuerpflichtige Einkünfte verfügt, wird es ihm nur unter besonderen Umständen möglich sein, sein Ermäßigungspotential voll auszus schöpfen, weil der Anteil seiner gewerblichen Einkünfte am zu versteuernden Einkommen so gering ist, daß die relative Ermäßigungshöchstgrenze die Nutzung des vollen Ermäßigungsbetrages verhindern wird. Hat B weitere Einkünfte in Höhe von 100 000 DM aus nichtselbständiger Arbeit, so beläuft sich seine tarifliche Einkommensteuer auf 34 036 DM. Der Anteil der gewerblichen Einkünfte (10 000 DM) am zu versteuernden Einkommen beträgt 1/11 der tariflichen Einkommensteuer, d.h. daß die relative Ermäßigungshöchstgrenze bei 3 094 DM liegt, so daß Ermäßigungspotential in Höhe von 7 706 DM verfällt.

40 S. H.-J. Priester, DStR 2001, 795 (800). Eine zivilrechtlich zulässige rückwirkende Änderung der Gewinnverteilungsabrede bleibt steuerrechtlich ohne Folgen, vgl. D. Gosch in Kirchhof, EStG KompaktKommentar, § 35 EStG Rz. 38.

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

ternativ bietet sich die Gründung einer Personengesellschaft an, die die früher unmittelbar vom Gesellschafter angebotenen Leistungen vornimmt⁴¹. Damit wird zugleich deutlich, daß sich anders als bisher inkongruente Belastungsergebnisse nicht mehr durch reine Steuertragungsabreden abwenden lassen, sondern zu einer den eigentlichen Interessen der Gesellschafter nicht entsprechenden Modifikation des wirtschaftlichen Sachverhalts zwingen. Denn eine an den Gesellschafterleistungen orientierte Gewinnverteilung, wie sie zur Vermeidung von Anrechnungsüberhängen erforderlich ist, ist kein echtes Äquivalent zu der eigentlich gewollten Vereinbarung fixer, nicht ergebnisabhängiger Vergütungen. Einmal mehr ist das Steuerrecht unerwünschte Quelle des Gesellschaftsrechts⁴².

Rechtfertigende Gründe für die erhöhte Gefahr von Anrechnungsüberhängen in den Fällen der Gewinnerzielung durch eine Mitunternehmerschaft sind nicht ersichtlich. Weder die Erfordernisse der Praktikabilität noch der Mißbrauchsvermeidung sprechen für die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel⁴³. Soweit die Gesellschafter die Ausnutzung des Ermäßigungspotentials durch vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilungsabreden hätten optimieren können, wäre schon der Vorwurf des Mißbrauchs verfehlt gewesen. Vielmehr hätte eine derartige Strategie der gesetzgeberischen Intention weitgehender Entlastung geradezu entsprochen. Hinzu kommt, daß § 35 Abs. 3 S. 2 EStG nicht nur den Erfolg der Nivellierung der Rechtsformunterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften im Hinblick auf Tätigkeitsvergütungen gefährdet, sondern neue Ungleichbehandlungen im Verhältnis Personengesellschaft und Einzelunternehmen verursacht, da das Risiko von Anrechnungsüberhängen eines Mitunternehmers deutlich höher ist als das des Einzelunternehmers.

5. Zwischenergebnis

Damit ist festzuhalten, daß die Konzeption des § 35 EStG höchst widersprüchlich ist. Dem gesetzgeberischen Ziel einer im Regelfall vollständigen wirtschaftlichen Entlastung von der Gewerbesteuer stehen sowohl die relative als auch die absolute Ermäßigungshöchstgrenze entgegen. Die hierdurch auftretenden Anrechnungsüberhänge können nicht damit gerechtfertigt werden, daß es sich bei der Gewerbesteuer um eine Objektsteuer handelt, sondern resultieren aus der Verknüpfung inkongruenter Größen. Der Anteil der gewerblichen Einkünfte am zu versteuernden Einkom-

men läßt ebensowenig wie die Höhe der tariflichen Einkommensteuer Rückschlüsse auf die Gewerbesteuerbelastung zu. Das Problem potenziert sich bei der Mitunternehmerschaft. Eine sachliche Rechtfertigung der ungleichmäßigen Entlastungswirkungen ist nicht ersichtlich. Da es sich um vermeidbare Mängel handelt, können sie auch dann nicht toleriert werden, wenn man § 35 EStG als Übergangslösung⁴⁴ bis zu einer vollständigen Abschaffung der Gewerbesteuer ansieht.

III. § 35 EStG auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand

1. Würdigung vor dem Hintergrund der Richtervorlage zur Vorgängervorschrift § 32 c EStG

Kurz bevor die Brühler Kommission, auf deren Vorarbeiten das Steuersenkungsgesetz basiert, ihren Bericht vorlegte, war bekannt geworden, daß der X. Senat des Bundesfinanzhofs § 32 c EStG, die Vorgängervorschrift von § 35 EStG, dem Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 GG vorgelegt hatte⁴⁵. § 35 EStG ist als direkte Antwort auf die Vorlage zu verstehen. Nachdem man ursprünglich die Fortführung von § 32 c EStG hatte vorschlagen wollen, versuchte man nunmehr mit § 35 EStG die verfassungsrechtlichen Zweifel zu beseitigen⁴⁶. Der Bundesfinanzhof hielt § 32 c EStG in dreierlei Hinsicht für gleichheitswidrig:

(1) Zum einen durchbreche § 32 c EStG das Konzept der synthetischen Einkommensteuer, das eine Gleichbehandlung aller Einkunftsarten gebiete, wenn für gewerbliche Einkünfte ein ermäßigter Steuersatz gelte. Dieser könne nicht durch die Vorbelastung mit Gewerbesteuer gerechtfertigt werden, weil die Entlastung durch § 32 c EStG nicht hinreichend mit der Belastung durch die Gewerbesteuer abgestimmt sei.

(2) Zum anderen führte § 32 c EStG nur für Gewerbetreibende mit Steuersätzen oberhalb der Kappungsgrenze zu einer Entlastung, obwohl die gewerbesteuerliche Zusatzbelastung auch Steuerpflichtige mit geringen Einkünften trifft.

(3) Und schließlich lasse sich nicht rechtfertigen, daß die Entlastung Personenunternehmern unabhängig von Einbehaltung oder Entnahme gewährt werde, Beziehern ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften aber versagt werde, obwohl der ausgeschüttete Gewinn auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ebenfalls mit Gewerbesteuer belastet wurde.

§ 35 EStG räumt diese Einwände nur zum Teil aus⁴⁷. Zwar kommt die Ermäßigung Steuerpflichtigen aller

41 Siehe den Vorschlag von M. Rogall, DStR 2001, 586 (589). Bei der Leistungsempfängerin mindert sich der Gewerbeertrag, weil § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für Zahlungen an eine andere Mitunternehmerschaft nicht gilt, auch wenn beide Gesellschaften teilweise gesellschafteridentisch sind (BFH v. 6.11.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307 = FR 1981, 173). Bei der Gesellschaft, die nunmehr anstelle des Gesellschafters die Leistungen erbringt, stellen die Vergütungen Betriebseinnahmen dar. Das Problem des Anrechnungsüberhangs entsteht nicht.

42 Stellvertretend für die einhellige Kritik im Schrifttum W. Danselning in Blümich, § 35 EStG Rz. 37.

43 D. Gosch in Kirchhof, EStG KompaktKommentar, § 35 EStG Rz. 37.

44 Zum großzügigeren verfassungsrechtlichen Maßstab für Zwischenschritte einer Reform s. BVerfG v. 19.3.1974, BVerfGE 37, 38, 56 (Allphasen-Netto-Umsatzsteuer); BVerfG v. 11.3.1975, BVerfGE 39, 148, 153 (Nahverkehr).

45 BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 ff. = FR 1999, 586; beiläufig war die Verfassungsmäßigkeit von § 32 c EStG auch schon zuvor vom IV. Senat angezweifelt worden, vgl. BFH v. 3.3.1998 – IV B 49/97, BStBl. II 1998, 608 (609) = FR 1998, 523; ferner aktuell BFH v. 1.3.2001 – IV R 24/00, FR 2001, 687.

46 Brühler Empfehlungen (Fn. 1), S. 19.

47 So die zutreffende Einschätzung von B. Paus, StWa. 2000, 209 (217); vgl. ferner D. Gosch in Kirchhof, EStG KompaktKommentar, § 35 EStG Rz. 2, der zwar keine grundsätz-

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

Einkommensteuereinklassen zugute. Die Entlastungswirkung beschränkt sich anders als § 32c EStG nicht grundsätzlich auf Steuerpflichtige mit hohen Einkommen. Dennoch steigt mit sinkendem Einkommensteuersatz die Gefahr definitiver Gewerbesteuerbelastungen, was seine Ursache in erster Linie im Betriebsausgabenabzug hat, der Bestandteil des Entlastungskonzepts ist⁴⁸. Zudem wächst mit sinkenden Einkommensteuersätzen die Gefahr von Anrechnungsüberhängen.

Fraglich ist ferner, ob § 35 EStG nicht ebenso wie § 32c EStG als inkongruenter Entlastungsmechanismus dem Vorwurf der Schedulenbesteuerung ausgesetzt ist⁴⁹. § 35 EStG begründet für eine einzelne Einkunftsart eine Sondertarifwirkung, die mit der Entlastung von der Gewerbesteuer begründet wird. Daß die Vorschrift anders als § 32c EStG nicht als Sondertarifvorschrift ausgestaltet ist, ändert hieran nichts⁵⁰. Die Scheduling mißt sich an der Belastungswirkung und nicht an der gesetzestechnischen Ausgestaltung. Dabei ist allerdings zwischen den verschiedenen Ursachen der auftretenden Inkongruenzen zu unterscheiden. Nicht zu beanstanden sind die Differenzen, die auf der Wahl des pauschalen Anrechnungsfaktors beruhen⁵¹. Der pauschale Anrechnungsfaktor ermöglicht es den Gemeinden, weiterhin über die Festsetzung des Gewerbesteuerhebesatzes Standortpolitik zu betreiben. Allein dies rechtfertigt es überhaupt, eine Gewerbesteuer von Personenunternehmen zu erheben mit dem alleinigen Zweck, sie sofort wieder anzurechnen. Schließlich gibt es anders als bei der Körperschaftsteuer keine erfassungstechnische Notwendigkeit für die Erhebung einer (anrechenbaren) Gewerbesteuer. Nicht zu rechtfertigen sind hingegen die steuerobjektabhängigen Inkongruenzen. Durch Anrechnungsüberhänge wird das gesetzgeberische Ziel der regelmäßig vollständigen wirtschaftlichen Entlastung von der Gewerbesteuer verfehlt.

Nicht ausgeräumt ist ferner die Ungleichbehandlung zwischen Einkünften, die unmittelbar beim Steuerpflichtigen der Gewerbesteuer unterliegen haben und

Beteiligungserträgen⁵². Obwohl Dividenden auch nach neuem Recht mit Gewerbesteuer vorbelastet sind, ist § 35 EStG nur auf gewerbliche Einkünfte i.S. von §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG anwendbar. Zwar unterliegen Dividenden im Rahmen des sog. Halbeinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nr. 40 EStG beim Anteilseigner nur noch zur Hälfte der Einkommensteuer. Die hälftige Freistellung dient jedoch allein der Kompensation der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung⁵³. Zur Berücksichtigung auch der gewerbesteuerlichen Vorbelastung ist das Halbeinkünfteverfahren schon deshalb ungeeignet, weil Dividenden trotz hälftiger Freistellung in allen Tarifstufen deutlich höher belastet werden als entnommene Gewinne von Personenunternehmen⁵⁴, zumal die Entlastungswirkung des Halbeinkünfteverfahrens bis zu einem Einkommensteuergrenzsatz von 40 % voll von der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung „verbraucht“ wird. Die Entlastungswirkung des Halbeinkünfteverfahrens und die Belastung durch die Gewerbesteuer sind nicht im mindesten aufeinander abgestimmt.

Im Vorlagebeschluß zu § 32c EStG stützt der Bundesfinanzhof den Gleichheitsverstoß allerdings auf die Prämisse der Geltung des körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungssystems. Mit diesem habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, daß ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften grundsätzlich genauso besteuert werden sollten wie dem Steuerpflichtigen unmittelbar zugerechnete Gewinne von Personenunternehmen, d.h. nur einmal und zwar auf der Ebene des Anteilseigners⁵⁵. Von diesem Leitbild ist der Gesetzgeber des Halbeinkünfteverfahrens zwar formal, nicht jedoch in der Sache abgerückt⁵⁶. Mag der nun gewählte Entlastungsmechanismus auch mangelhaft sein, so soll er doch in pauschaler Form weiterhin eine Gleichstellung der Gewinne von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen auf der Unternehmersträgerebene bewirken. Vor diesem Hintergrund läßt sich eine generelle Höherbelastung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften nicht rechtfertigen⁵⁷. Etwas anderes gilt auch nicht angesichts des Umstandes, daß für the-

lichen gleichheitsrechtlichen Bedenken hegt, die Ausgestaltung aber für verfassungsrechtlich bedenklich hält; a.A. W. *Danseling* in Blümich, § 35 EStG Rz. 21, der keine verfassungsrechtlichen Bedenken mehr sieht, da § 35 EStG zu einer Gesamtbetrachtung von Gewerbe- und Einkommensteuer führe; ebenso H. *Schaumburg* in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2001, München 2000, S. 348.

48 B. *Paus*, StWa 2000, 209 (217), ferner W. *Reiß*, StuW 2000, 399 (412), der das Ansteigen des Entlastungsvorteils mit wachsendem Einkommensteuersatz für verfassungswidrig hält.

49 M. *Wendt*, FR 2000, 1173 (1175).

50 So aber D. *Gosch* in Kirchhof, EStG KompaktKommentar, § 35 EStG Rz. 2.

51 Gleicher Ansicht P. *Glanegger* in L. Schmidt, § 35 EStG Rz. 3, der die Abweichungen als zulässige Typisierung rechtfertigt; a.A. D. *Gosch* in Kirchhof, EStG KompaktKommentar, § 35 Rz. 23; M. *Jachmann*, BB 2000, 1432 (1435); M. *Wendt*, FR 2000, 1173 (1175).

52 Zweifelnd auch M. *Jachmann*, BB 2000, 1432 (1436); a.A. mit dem Argument, es handle sich bei Anteilseigner und Kapitalgesellschaft um zwei unterschiedliche Steuersubjekte, P. *Glanegger* in L. Schmidt, § 35 EStG Rz. 3. Vgl. ferner S. *Sydow*, DB 1999, 2435 (2437), die im Unterschied zum X. Senat des BFH (s. Fn. 12) insoweit auch in Bezug auf

§ 32c EStG einen Gleichheitssatzverstoß verneinte, weil sie in der zivilrechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft einen hinreichenden Rechtfertigungsgrund sieht.

53 A.A. scheinbar W. *Danseling* in Blümich, § 35 EStG Rz. 21; H. *Schaumburg* in Schaumburg/Rödter, (Fn. 49), S. 349; M. *Jachmann*, BB 2000, 1432 (1436).

54 B. *Paus*, NWB Fach 5, 1467 (1471). Bei einem Hebesatz von 311 % ergibt sich eine aus Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Einkommensteuerspitzensatz von 42 % kombinierte Dividendenbelastung von 48,75 %, wohingegen der entnommene Gewinn des Personenunternehmens vollständig von der Gewerbesteuer entlastet wird, so daß er nur einer Belastung von 42 % unterliegt. Mit abnehmendem Einkommensteuersatz verschlechtert sich das Verhältnis noch zu Lasten des ausgeschütteten Gewinns der Kapitalgesellschaft.

55 BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 (462f.) = FR 1999, 586.

56 So zumindest die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 14/2683, 94; vgl. auch die Forderung W. *Schöns*, FR 2001, 387f., der Gesetzgeber möge seine Grundentscheidung, Kapitalgesellschaft und Anteilseigner weiterhin als wirtschaftliche Einheit zu verstehen, konsequent umzusetzen.

57 So aber J. *Thiel*, StuW 2000, 413 (417), der die Argumentation des BFH mit der Abschaffung des Vollanrechnungsverfahrens für obsolet hält.

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

saurierte Gewinne erst die Kombination aus niedriger Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer eine annähernd rechtsformneutrale Besteuerung im Verhältnis zu dem Einkommensteuerspitzenatz unterliegenden Personenunternehmen herstellt. Dies erklärt nur, warum § 35 EStG nicht auch zu einer Körperschaftsteuerermäßigung führt. Die Betrachtung beschränkt sich auf die Be- bzw. Entlastung des thesaurierten Gewinns, läßt sich aber gerade nicht auf den ausgeschütteten Gewinn erstrecken. Schließlich kann auch der formaljuristische Hinweis, es handle sich bei Anteilseigner und Kapitalgesellschaft um unterschiedliche Steuersubjekte⁵⁸, soweit es um die Gewerbesteuer geht, nicht überzeugen, denn dieses Argument würde sich wegen § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG in derselben Weise gegen die Anrechnung zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter richten.

2. Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung?

§ 35 EStG begegnet ferner Bedenken im Hinblick auf das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung⁵⁹. Gegen die Anrechnung wird vorgebracht, daß der Gesetzgeber, entschieße er sich dafür, gewerbliche Unternehmen einer kommunalen Sondersteuer zu unterwerfen, widersprüchlich handele, wenn er diese Entscheidung sogleich wieder rückgängig mache, zumal die Gewerbesteuerbelastung im Rahmen der Einkommensteuer bereits durch den Betriebsausgabenabzug berücksichtigt werde⁶⁰.

Hierzu ist folgendes zu sagen: Es kann gute Gründe geben, Doppelbelastungen zu beseitigen. So ist es nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber *aus steuerrechtlichen Gründen unvermeidbare* Doppelbelastungen, wie sie zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer auftreten, beseitigt. Nicht zu beanstanden ist es ferner, wenn der Gesetzgeber *ungewollt* auftretende Doppelbelastungen eliminiert, wie dies § 35 EStG a.F.⁶¹ in der Abstimmung von Einkommen- und Erbschaftsteuer vorsah. Gegen die Entlastung läßt sich auch nicht anführen, daß es wegen der Verschiedenheit der Steuerobjekte von Einkommen- und Gewerbesteuer gar nicht zu Doppelbelastungen komme. Da letztlich jede Steuer nur aus Einkommen bzw. Vermögen als gespeichertem Einkommen gezahlt werden kann⁶², führt der Zugriff verschiedener Steuern auf dieselbe Steuerquelle stets zu einer Belastungskumulation, wobei die Frage der Übereinstimmung der Steuerobjekte lediglich das Ausmaß der Doppelbelastung definiert. Daß es zu einer Doppelbelastung kommt, ist zudem dann unzweifelhaft, wenn man die mittlerweile ohnehin um die mei-

sten Objektsteuermerkmale bereinigte Gewerbesteuer als zusätzliche Ertragsteuer einordnet⁶³.

Berechtigt ist der Vorwurf der Widersprüchlichkeit jedoch, weil die Doppelbelastung mit Gewerbe- und Einkommensteuer weder planwidrig und auf Einzelfälle beschränkt auftritt noch eine gesetzestechnische Notwendigkeit für sich beanspruchen kann. Das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung steht einer Lösung entgegen, die statt das Naheliegende zu tun, die Gewerbesteuer abzuschaffen und durch ein gleichheitssatzkonformes Instrument der Kommunalfinanzierung zu ersetzen, den Weg einer systematisch schwer begründbaren und zudem überaus komplizierten Anrechnung beschreitet. Der Vorwurf der Widersprüchlichkeit läßt sich auch nicht mit dem Hinweis darauf ausräumen, daß es darum gegangen sei, den Gemeinden die Gewerbesteuer als Finanzquelle zu erhalten. Daß die Reform des Gemeindefinanzwesens politisches Fingerspitzengefühl erfordert, mag eine gewisse Großzügigkeit bezüglich der vorübergehenden Tolerierung eines Widerspruchs begründen, kann Widersprüche aber nicht dauerhaft rechtfertigen. Rechtlich wäre man nicht daran gehindert, die Gewerbesteuerbelastung statt durch Anrechnung durch Abschaffung der Gewerbesteuer zu eliminieren. Zwar nennt Art. 106 Abs. 6 GG die Gewerbesteuer. Zudem garantiert Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG den Kommunen seit 1998 ausdrücklich eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzautonomie. Ungeachtet des Streits bezüglich des materiellen Aussagegehalts der Finanzverfassung steht die Nennung einzelner Steuern im Katalog des Art. 106 GG ihrer Abschaffung jedoch nicht grundsätzlich entgegen. Auch Art. 28 Abs. 2 S. 3 2. Halbsatz GG läßt Spielraum für eine Umstrukturierung des gemeindlichen Steuersystems.

3. Vereinbarkeit mit der finanzverfassungsrechtlichen Steuerertragsverteilung

Nicht geteilt werden können demgegenüber die Bedenken⁶⁴ hinsichtlich der finanzverfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Anrechnung⁶⁵. Die Steuerermäßigung des § 35 EStG läßt die Gewerbesteuer und die mit ihrer Erhebung verbundene Aufkommenszuweisung zu den Gemeinden gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG unberührt. Zwar geht die Steuerermäßigung zu Lasten der Einkommensteuergläubiger, was wegen des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG) mittelbar auch auf das Steueraufkommen der Gemeinden zurückwirkt. Sie unterscheidet sich aber qualitativ nicht von anderen aufkommenswirksamen Änderungen der Einkommensteuer. Zudem waren schon zuvor Gewerbe- und Einkommensteuer über den Betriebs-

58 S. Sydow, DB 1999, 2435 (2437).

59 Effektiert insbesondere in BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106, 118f. (Verpackungsteuer); hierzu ausführlich H. Sodan, JZ 1999, 864ff.

60 S. Sydow, DB 1999, 2435 (2439, 2441), bezogen auf § 32c EStG; wenig überzeugend, weil rein formalistisch dagegen J. Thiel, StuW 2000, 413 (417), es komme gar nicht zu einer echten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, weil in Höhe des Ermäßigungsbetrages die Einkommensteuer von vornherein nicht zur Entstehung gelangt.

61 Abgeschafft durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I, S. 402. Zur Legitimation von § 35 EStG a.F. vgl. M. Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, Stuttgart u.a. 2000, S. 26ff.

62 K. Tipke, StRO Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 500.

63 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (348); v. 21.12.1966 – 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54 (71); v. 18.6.1975 – 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109 (117); M. Jachmann, NJW 2001, 1840.

64 J. Hidién, BB 2000, 485ff.; M. Wendt, FR 2000, 1173 (1175); W. Schön, StuW 2000, 151 (156).

65 Überzeugend M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1436f.).

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

ausgabenabzug auch aufkommenstechnisch miteinander verknüpft.

IV. § 35 EStG löst weder das Problem der Gewerbesteuer noch der Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung: Reform tut not!

1. Anrechenbarkeit ist keine Alternative zur gleichheitssatzkonformen Ersetzung der Gewerbesteuer

Schiebt man die verfassungsrechtlichen Bedenken bezüglich der konkreten Ausgestaltung von § 35 EStG beiseite, stellt sich die übergeordnete Frage, welche Auswirkungen die pauschale Gewerbesteueranrechnung auf die Rechtfertigung der Gewerbesteuer selbst hat.

Die Gewerbesteuer bewirkt eine mit dem Gebot steuerlicher Lastengleichheit nicht zu vereinbarende Sonderbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Weder begründen gewerbliche Einkünfte gegenüber anderweitigen Einkünften gleicher Höhe eine gesteigerte Leistungsfähigkeit, noch hat sich das Äquivalenzprinzip als tragfähige Rechtfertigung einer auf gewerbliche Einkünfte beschränkten Sonderlast erwiesen⁶⁶.

Allerdings weigert sich das Bundesverfassungsgericht, dessen letzte Sachentscheidung zur Gewerbesteuer aus dem Jahr 1977 datiert⁶⁷, beharrlich, den Gleichheitssatzverstoß zur Kenntnis zu nehmen. Die sorgfältig abgefaßte Richtervorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts aus dem Jahr 1997⁶⁸ wurde nicht zur Entscheidung angenommen⁶⁹, zwei weitere Verfassungsbeschwerden im Februar dieses Jahres als unzulässig verworfen⁷⁰. Das Verfassungsgericht hat sich dabei in doppelter Hinsicht abgesichert, indem es dem vorliegenden Finanzgericht vorhielt, es habe keine Tatsachen vorgetragen, die eine neuerliche Überprüfung der Gewerbesteuer erforderten, so daß die Vorlage unzulässig sei, und indem es in der Sache zu erkennen gegeben hat, daß es seine Meinung nicht ändern werde, weil es die Gewerbesteuer als legitimen Ausdruck der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers auffaßt.

Geht man dennoch von der Gleichheitssatzwidrigkeit der Gewerbesteuer aus, wirft § 35 EStG die Frage auf, ob es überhaupt noch zu einer verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung kommt, wenn gewerbliche Einkünfte durch die pauschale Anrechnung

– cum grano salis – nicht stärker belastet werden als andere Einkünfte. Erste Stimmen in der Literatur geben sich mit der Entlastung durch § 35 EStG nicht zufrieden⁷¹. Im Hinblick darauf, daß § 35 EStG nur eine pauschale Ermäßigung gewährt, die je nach Hebesatz zu Über- oder Unterkompensationen führt⁷², sei weiterhin von der Gleichheitssatzwidrigkeit der Gewerbesteuer auszugehen. Die Kompensation müsse konsequent erfolgen, also durch exakte Anrechnung der gezahlten Gewerbesteuer⁷³. Andererseits wird die exakte Anrechnung rechtspolitisch für verfehlt gehalten, weil sie den Gemeinden zu Lasten der Einkommensteuergläubiger gefahrlos die Erhöhung der Hebesätze ermögliche⁷⁴. Der natürliche und notwendige Interessengegensatz zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner wäre aufgehoben, Geschäfte zu Lasten Dritter – nämlich der Einkommensteuergläubiger – die Folge.

Doch eine exakt anrechenbare Gewerbesteuer wäre m.E. nicht nur rechtspolitisch verfehlt, sondern ist als Verstoß gegen das Übermaßverbot schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt⁷⁵. Die Gewerbesteuer würde zu einem reinen Finanzausgleichsinstrument⁷⁶, wobei die Steuerpflichtigen – und hierin liegt der Verstoß gegen das Übermaßverbot – mit komplexen Ermittlungs- und Entrichtungspflichten belastet werden. Hinzu kommt der steuerfinanzierte – Verwaltungsaufwand der Erhebung der Gewerbesteuer, der in keinem Verhältnis zum angestrebten Ziel der internen Verteilung des Steueraufkommens zwischen den verschiedenen Steuergläubigern steht⁷⁷. Die Beibehaltung der Gewerbesteuer ist – wenn überhaupt – allein im Hinblick auf die durch Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG gewährte Hebesatzautonomie als Mittel gemeindlicher Standortpolitik gerechtfertigt. Regional unterschiedliche Belastungen bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sind das Wesen der kommunalen Hebesatzautonomie⁷⁸. Solange man sich nicht grundsätzlich gegen derartige territoriale Belastungsunterschiede innerhalb des Bundesgebiets wendet, sind hieraus resultierende Ungleichbehandlungen hinzunehmen.

Auch wenn die Pauschalierung der Anrechnung geradezu notwendig ist, um das Konzept der anrechenba-

66 Mit ausführlicher Begründung widerlegt in FG Nds. v. 23.7.1997 – IV 317/91, FR 1997, 864 (869f.) = BB 1997, Beil. 16, 8ff.

67 BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (Handelsvertreter).

68 FG Nds., Beschl. v. 23.7.1997 – IV 317/91, FR 1997, 864 = BB 1997, Beil. 16, 1ff.

69 BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 = FR 1999, 529.

70 S. Kammerbeschlüsse vom 14.2.2001 – 2 BvR 460/93 und 2 BvR 1488/93, NJW 2001, 1853 und 1854, dazu Anm. von M. Jachmann, NJW 2001, 1840f.

71 D. Birk, StuW 2000, 328 (332); M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1435); J. Lang, DSJG Bd. 24 (2001), 49, 103f.; B. Paus, NWB Fach 5, 1467 (1468ff.).

72 M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1435): Bei der Pauschalierung durch § 35 EStG handle es sich insbesondere nicht um eine zulässige Typisierung.

73 M. Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32c EStG Anm. 5; D. Birk, StuW 2000, 328 (332); R. Wendt, BB 1987, 1677 (1681); M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1435).

74 H. Meinhövel, StuB 2000, 298 (301); R. Wendt, BB 1987, 1677 (1681); M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1435).

75 Gegen eine exakte Anrechnung auch BT-Drucks. 11/2822 v. 24.8.1988, 34; E. Bahrs, KStZ 2001, 81 (Verstoß gegen den Charakter als objektive Betriebsteuer, wäre nicht mit Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG vereinbar); W. Danelsing in Blümich, § 35 EStG Rz. 8 (zu kompliziert). Nicht stichhaltig ist hingegen der Einwand der Brühler Empfehlungen (Fn. 1), 89, eine exakte Anrechnung scheidet aus, weil die Gewerbesteuer dann nicht länger als Betriebsausgabe abgezogen werden könne, der Betriebsausgabenabzug aber Bestandteil des Aufkommensverteilung sei. Derartigen Verschiebungen wären durch Anpassungen des Finanzausgleichsystems Rechnung zu tragen, zutreffend M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1435).

76 H. Schaumburg in Schaumburg/Rödter (Fn.49), S. 348.

77 Ähnlich auch schon H. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, Habil. Köln 1990, S. 307.

78 Zum Verhältnis von Selbstverwaltungsgarantie und Gleichheitssatz allgemein Chr. Starck in v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner GG, Kommentar, 4. Aufl., München 1999, Art. 3 Rz. 226; L. Osterloh in M. Sachs, GG, Art. 3 Rz. 81.

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

ren Gewerbesteuer zu rechtfertigen, ist jedoch kein Grund ersichtlich, warum sich hebesatzabhängige Belastungsunterschiede nur bei gewerblichen Einkünften auswirken sollen. § 35 EStG kann den Gleichheitssatzverstoß gegenüber anderen Einkunftsarten nicht beseitigen. Dieser resultiert aber aus der Beschränkung der Zusatzbelastung auf gewerbliche Einkünfte und nicht aus der Pauschalierung der Anrechnung⁷⁹. Die nur pauschale Ermäßigung ist letztlich nur logische Folge der Entscheidung, die Gewerbesteuer mit unterschiedlichen Hebesätzen beizubehalten.

Die gleichheitsrechtlichen Einwände gegen die Gewerbesteuer lassen sich folglich weder durch eine exakte noch durch eine pauschale Anrechnung ausräumen.

2. § 35 EStG ist kein taugliches Instrument zur Herstellung von Rechtsformneutralität

Nur die pauschale Anrechnung entspricht der gesetzgeberischen Intention, § 35 EStG als Instrument zur Herstellung annähernder Rechtsformneutralität einzusetzen. Eine exakte, Hebesatzdifferenzen nivellierende Anrechnung einseitig nur für Personenunternehmen würde dazu führen, daß das Ausmaß der Angleichung der Belastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften von Gemeinde zu Gemeinde differieren würde.

Im übrigen ist § 35 EStG jedoch zur Herstellung von Rechtsformneutralität nur sehr begrenzt in der Lage. Selbst wenn man alle sonstigen Belastungsunterschiede ausblendet⁸⁰ und nur die laufende Besteuerung des einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinns betrachtet, sind die Belastungsunterschiede nach wie vor beträchtlich. Wie § 32c EStG differenziert auch § 35 EStG nicht zwischen einbehaltenen und entnommenen Gewinnen. Schon deshalb ist die Regelung ungeeignet, eine auch nur annähernde Gleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften herzustellen⁸¹. Typisierend läßt sich festhalten, daß der thesaurierte Gewinn der Kapitalgesellschaft selbst in der Endstufe der Reform 2005 trotz § 35 EStG weiterhin einer um rund 6,5 % Prozentpunkte günstigeren Besteuerung unterliegen als der einbehaltene Gewinn von Personenunternehmen, auf den der Einkommensteuerspitzenatz Anwendung findet. Das Verhältnis kehrt sich um im Ausschüttungsfall, in dem der Gewinn der Kapitalgesellschaft um rund 6,5 % höher belastet wird als der entnommene Gewinn eines Personenunternehmens. Trotz der scheinbaren Symmetrie ist eine Zusammenfassung dieser beiden Belastungsergebnisse schon deshalb nicht zulässig, weil die 6,5%ige Begünstigung der Kapitalgesellschaft im Thesaurierungsfall nur eine vorübergehende Besserstellung begründet, deren tatsächlicher Effekt davon abhängt, in welcher Höhe

und für welche Dauer thesauriert werden kann⁸². Zudem sind Thesaurierung bzw. Reinvestition und Ausschüttung bzw. Entnahme keine gleichwertigen und damit saldierbaren Handlungsalternativen.

Der Fehler liegt darin, daß einerseits § 35 EStG nicht auf die Unternehmensebene beschränkt ist, sondern auf der Unternehmerebene ansetzt und folglich einbehaltene und entnommene Gewinne gleichermaßen begünstigt, und daß andererseits bei der Kapitalgesellschaft keine Entlastung auf der Unternehmerebene der Anteilseigner stattfindet.

3. Ausblick auf die aktuelle Reformdiskussion

Wir stehen also nach wie vor vor ungelösten Problemen. Schon § 32c EStG war als vorübergehende Notlösung bis zur vollständigen Abschaffung der Gewerbesteuer apostrophiert worden⁸³. Auch § 35 EStG hat Behelfscharakter. Konkrete Hoffnung auf eine Reform der Gewerbesteuer gibt die Ankündigung des Bundesfinanzministers, eine mit der Ausarbeitung von Reformvorschlägen betraute Expertenkommission einzusetzen⁸⁴. Daß die Abschaffung der Gewerbesteuer einfacher geworden wäre, läßt sich allerdings nicht feststellen⁸⁵. Denn in ihrer jetzigen Form ist die Gewerbesteuer zu einem notwendigen Ausgleichsmechanismus zur Herstellung annähernder Rechtsformneutralität geworden. Ihre Abschaffung erfordert also nicht nur eine Lösung der *politisch* schwer zu bewältigenden Frage einer alternativen Gemeindefinanzierung⁸⁶, sondern zwingt zugleich dazu, sich erneut der *rechtlich* schwer zu bewältigenden Forderung nach rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung zu stellen. Denn was wäre die Folge der Abschaffung der Gewerbesteuer? – Die volle Aufdeckung der Steuersatzspreizung von 25 % Körperschaftsteuer und 42 % Einkommensteuer, die man so nicht für tolerabel hält. Denselben Effekt hätte es, wenn § 35 EStG für verfassungswidrig erklärt würde, wofür die Richtervorlage zu § 32c EStG⁸⁷ ein entscheidendes Präjudiz geben könnte. Andererseits ist eine gleichheitssatz- und zugleich finanzverfassungskonforme Umgestaltung der Gewerbesteuer zu einem kommunalen Körperschaftsteueradditiv, das die Steuersatzspreizung kaschiert, kaum denkbar. Was als kluger Schachzug gedacht war, hat den Gesetzgeber in eine Zwickmühle hineinmanövriert, die ihn vielleicht endlich zu einer echten Reform zwingt. Die Blöße einer alternativen Heraufsetzung des Körperschaftsteuersatzes auf das Niveau der derzeitigen kombinierten Belastung durch Körperschaftsteuer und nicht ermäßigungsfähige Gewerbesteuer, also auf einen Steuersatz irgendwo zwischen 37 % und 39 %, wird er sich nicht geben können. Wenn die gleichheitssatzkonforme Ersetzung der Gewerbesteuer auf die politische Agenda gesetzt werden soll, bedeutet dies also, daß auch das nach wie vor un-

79 Kritisch insoweit aber *D. Birk*, *StuW* 2000, 328 (332).

80 S. aber auch *BFH v. 1.3.2001 – IV R 24/00*, *FR* 2001, 687 (689), wo einer Einzelbetrachtung nur des Tarifs ausdrücklich widersprochen wird.

81 *W. Schön*, *StuW* 2001, 151 (156); *M. Wendt* in *Herrmann/Heuer/Raupach* § 32c Anm. 5.

82 Hierzu *F. Tischer* *FR* 2000, 1009ff.; *Lothmann/Lothmann*, *DStR* 2000, 2153ff.

83 *BT-Drucks. 12/4487*, 25.

84 *F.A.Z. v. 12.7.2001*, 13, vgl. auch *F.A.Z. v. 27.6.2001*, 13: „Abschaffung der Gewerbesteuer in vollem Gange“.

85 Zweifelnd auch *Herzig/Lochmann*, *DB* 2000, 540.

86 Überblick über die bisherigen Bemühungen zur Reform der Gewerbesteuer bei *H. Montag* in *Tipke/Lang*, § 12 Rz. 40ff., und *G. Güroff* in *Glanegger/Güroff* (Fn. 34), § 1 Rz. 51.

87 *S. Fn. 12*.

Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?

gelöste Thema der Rechtsformabhängigkeit erneut zur Sprache kommen muß. Wie eng beide Problemkreise miteinander verknüpft sind, belegen die jüngst vom BDI in die Diskussion eingebrachten Reformvorschläge⁸⁸. Wie schon zuvor *Monika Jachmann*⁸⁹ setzt sich der BDI für die Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer ein. Nach dem Vorbild des Solidaritätszuschlages sollen die Kommunen einen Zuschlag zur Körperschaft- und Einkommensteuer erheben, dessen Höhe von den Gemeinden im Rahmen ihrer Hebesatzautonomie festgesetzt wird. Da aber die Erhebung eines Zuschlages zu den geltenden Körperschaft- und Einkommensteuersätzen das Spreizungsproblem voll aufleben lassen würde, soll mit der Reform des Gemeindefinanzwesens eine umfassende Umgestaltung der Tarife von Einkommen- und Körperschaftsteuer einhergehen. Der Einkommensteuertarif wäre statt auf 15 % bis 42 % auf 11,5 % bis 32,5 % zu senken, der Körperschaftsteuersatz auf 28,6 % anzuheben. Bei einem durchschnittlichen kommunalen Zuschlag von 30,3 % würde damit in der Kombination von Einkommensteuer und Zuschlag eine Spitzenbelastung von 42 % erreicht; Kapitalgesellschaften unterlägen einer Gesamtbelastung von 37,3 %.

Zu begrüßen ist die breite Basis der vorgeschlagenen kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer. Eine Beschränkung auf einzelne Einkunftsarten, etwa nur auf die Gewinneinkünfte, ließe sich ebensowenig rechtfertigen wie die derzeitige Sonderbelastung des gewerblichen Gewinns. Zur Erreichung des ersten Ziels, der Reform des Gemeindefinanzwesens, bildet der Vorschlag also eine gute Grundlage. Ob die Steuersatzkosmetik das Problem der Rechtsformabhängigkeit wird nachhaltig lösen können, muß hingegen bezweifelt werden. Das zugrundegelegte Satzverhältnis von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuersatz mag zwar die Steuersatzspreizung vorerst beseitigen, nimmt dem Gesetzgeber aber jeglichen Spielraum, mit weiteren Steuersatzsenkungen auf den internationalen Steuerwettbewerb zu reagieren, obwohl die Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft mit über 37 % im internationalen Vergleich der Industriestaaten immer noch im oberen Drittel angesiedelt ist⁹⁰. Die mangelnde Tarifflexibilität hat sich schon in den 80er und 90er Jahren als schwerwiegendes Handicap einer standortorientierten Steuerpolitik erwiesen. Eine Heraufsetzung des Körperschaftsteuersatzes bleibt zudem nicht ohne Folgen auf die durch das Halbeinkünfteverfahren angestrebte pauschale Entlastung von Dividendeneinkünften⁹¹. Die Kombination einer Vorbelastung von 28,6 % und der Einkommensteuer auf die halbe Dividende führt in allen Tarifstufen zu Mehrbelastungen gegenüber anderweitigen Einkünften. Gelöst werden

müßte ferner das Problem der Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns der Kapitalgesellschaft mit kommunaler Gewinn- und Einkommensteuer, wenn Kapitalgesellschaften in Zukunft nicht massiv benachteiligt werden sollen⁹².

Es bleibt zu hoffen, daß im Laufe der Bemühungen um die Reform des Gemeindefinanzwesens die Einsicht wächst, daß der Zustand permanenter (Unternehmens-)Steuerreform⁹³ nur dann dauerhaft überwunden werden kann, wenn zugleich die Strukturprobleme der Unternehmensbesteuerung gelöst werden⁹⁴.

92 Würde auf beiden Ebenen der kommunale Zuschlag erhoben, würde die Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns 50,21 % betragen. Selbst bei einer Freistellung der Dividendeneinkünfte von der kommunalen Einkommensteuer würde sich die Gesamtbelastung noch auf 47,14 % belaufen. Deshalb ist der Vorschlag des BDI/VCI (Fn. 90), S. 22f., Dividendeneinkünfte von der Erhebung des Gemeindefinanzzuschlages im Rahmen der Einkommensteuer auszunehmen, nicht hinreichend.

93 S. den Aufsatztitel von G. Schmolders, Permanente Steuerreform, *StuW* 1971, 37.

94 Hierzu ausführlich J. Lang, *DStJG* Bd. 24 (2001), S. 49, 90ff.; J. Hey, *DSuJG* Bd. 24 (2001), S. 155ff.

Diskussionsbeitrag

Thomas Beußer, Wp/Stb, Berlin*

Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als künftiger Gegenstand der Gewerbesteuer

1. Einleitung

Nach ganz herrschender Meinung ist ein Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht Bestandteil des Gewerbeertrages der Mitunternehmerschaft oder des veräußernden Gesellschafters¹. Allerdings tendiert die Finanzverwaltung dazu, jedenfalls den Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils am Mitunternehmeranteil der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Der Entwurf des „Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts“ sieht die Einbeziehung des Gewinns aus der Veräußerung oder der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils in den Gewerbeertrag vor, soweit der Gewinn nicht auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt. Dies gibt Anlass zur Untersuchung, ob bei derzeitiger Rechtslage die Gewerbesteuerpflicht des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils in Ausnahmefällen besteht und ob die angedachte Gesetzesänderung steuersystematisch überzeugt.

88 BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001. Kurzwiedergabe des Vorschlags in der F.A.Z. vom 12.7.2001, 13.

89 M. Jachmann, *BB* 2000, 1432 (1440ff.).

90 Vgl. A. Raupach, *StuW* 2000, 341 (355).

91 Die Heraufsetzung auf 28,6 % hätte eine aus Körperschaftsteuer und halber Einkommensteuer zusammengesetzte Gesamtbelastung von 43,6 % zu Folge gegenüber 42 % Einkommensteuersatz für andere Einkünfte.

* Thomas Beußer ist Senior Manager der PWC Deutsche Revisoren in Berlin.

1 *Peuker* in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG Tzn. 14, 70; *Meyer-Scharenberg* in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 7 GewStG Tz. 101; *Stäuber* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Tz. 321; a.A. *von Twickel* in Blümich, § 7 GewStG Tz. 142ff.