

Teure Panne im Steuergesetz, Financial Times Deutschland (FTD) vom 1.2.2008

Erläuterung:

Die anteilige Einkommensteuer ist eine der Grenzen für die Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG. Durch das JStG 2008 wurde eine Rechenvorschrift für die Ermittlung der anteiligen Einkommensteuer in § 35 Abs. 1 S. 2 EStG aufgenommen. Zu der Gesetzesänderung haben Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer (Betriebs-Berater 2008) sowie Hechtner/Hundsdoerfer (Arqus 2008) Stellung bezogen.

Nach dem Gesetzeswortlaut soll für die Ermittlung der anteiligen Einkommensteuer folgende Formel verwendet werden:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}} \cdot \text{tarifliche Einkommensteuer} .$$

Im EStG wird der Begriff „gewerbliche Einkünfte“ nicht näher definiert. Die h.M. (und die Gesetzesbegründung) versteht unter gewerblichen Einkünften die jeweils betriebsbezogenen Gewinne und Verluste nach § 15 EStG sowie Beteiligungen an Mitunternehmerschaften.¹ Diese einzelnen Komponenten, die sich u.a. in den Einkünften aus Gewerbebetrieb wiederfinden, sind dem Gesetzeswortlaut nach in der Weise zu summieren, dass lediglich positive Summanden (demnach also Gewinne bzw. Gewinnanteile) zu berücksichtigen sind. Wird hingegen argumentiert, dass die gewerblichen Einkünfte eine Teilmenge der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind und somit bereits einen Saldo darstellen, so wäre die erneute Summenbildung tautologisch und demnach obsolet. Fraglich bleibt zudem, wieso nicht die Formulierung² aus dem BMF-Schreiben vom 19.9.2007, Rz. 15 übernommen wurde, wenn diese doch inhaltlich kodifiziert werden sollte. Demnach ist die wörtliche Auslegung, wonach gewerbliche Einkünfte aus den einzelnen Quellen, sofern sie positiv sind, aufzusummieren sind, ein mögliches Auslegungsergebnis. Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer (Betriebs-Berater 2008) haben dargestellt, dass dieses Auslegungsergebnis vermutlich nicht dem Zweck der Norm (= „Nichtanwendungsgesetz“ für Meistbegünstigungsprinzip) entspricht.

In der Gesetzesbegründung wird die Formel erläutert. Allerdings wird der Zähler dort nicht durchgängig identisch definiert. Während zu Beginn noch von der „positiven Summe der gewerblichen Einkünfte“ gesprochen wird, ist später von der *Summe der positiven gewerblichen Einkünfte* die Rede. Das ist nicht dasselbe: Zwischen einer Summe, die sowohl positive als auch negative Summanden berücksichtigt, und einer Summe allein positiver Summanden besteht offensichtlich ein Unterschied.

Anders ausgedrückt: Nach der Gesetzesbegründung sollen auch Verluste aus Gewerbebetrieb (z.B. aus einer Mitunternehmerschaft) als „positive gewerbliche Einkünfte“ behandelt und in die Summierung einbezogen werden. Wir bezweifeln, dass dies durch den Gesetzeswortlaut gedeckt ist.

Kann der Bruch größer als 1 werden? Wird im Zähler unter der „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ der *Saldo* aus positiven und negativen gewerblichen Einkünften verstanden und wird der Nenner (abweichend) als Summe allein der positiven Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten definiert, dann ist der Bruch höchstens gleich 1. Bei wörtlicher Auslegung hingegen kann der Bruch auch größer als 1 werden, wie das folgende Beispiel (entnommen aus BB 2008, S. 81, erweitert) verdeutlicht.

¹ Vgl. exemplarisch Korezkij (2003), S. 82 m.w.N.

² hier gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG

Gewinn Gewerbebetrieb 1	1.000.000 €
Gewerbsteuer (h=450%)	157.500 €
Gewinn Gewerbebetrieb 2	- 1.000.000 €
Summe der positiven gewerblichen Einkünfte (1.000.000 + 0)	1.000.000 €
Gewinn aus selbständiger Arbeit	100.000 €
Summe aller positiven Einkünfte (0 + 100.000)	100.000 €
Bruch (Summe der positiven gewerblichen Einkünfte / Summe aller positiven Einkünfte)	10
Einkommensteuer (Lediger, keine Abzüge) § 32a EStG	34.086 €
anteilige Einkommensteuer	340.860 €
Anrechnung nach § 35 EStG (sofern diese auf die tarifliche ESt begrenzt wird)	34.086 €
Gesamtbelastung	157.500 €

Nach der wörtlichen Auslegung wird hier die Einkommensteuer vollständig angerechnet, obwohl die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Saldo gleich Null betragen und deswegen keine Einkommensteuer ausgelöst haben.

Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer

Frank Hechtner