

Daniela Zuschlag

**Die pauschalierte  
Gewerbesteueranrechnung  
nach § 35 EStG**



## Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis .....	XXI
Abkürzungsverzeichnis .....	XLIX
Einführung und Gang der Untersuchung .....	1
1. Kapitel: Entwicklung der Gewerbesteuer von einer Objektsteuer und „Aliud“ zur Einkommensteuer zu einer Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte .....	3
A. Entwicklung der Gewerbesteuer .....	3
I. Entwicklung bis 1920 .....	3
1. Gewerbebesteuerung im Mittelalter .....	3
2. Patentsteuer (Contribution des Patentes) in Frankreich .....	4
3. Entwicklung in Preußen .....	5
a) „Gewerbeerlaubnissteuer“ .....	5
b) „Merkmalsteuer“ .....	7
c) Einfluss der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer .....	9
aa) Gewerbesteuer als Ertragsteuer .....	10
bb) Gewerbesteuer als Gemeindesteuer .....	11
4. Entwicklung in anderen deutschen Staaten .....	12
a) Baden .....	12
b) Bayern .....	13
c) Württemberg .....	13
d) Sachsen .....	14
e) Hessen .....	14
f) Resümee .....	15
II. Die Weimarer Republik .....	15
III. Das GewStG von 1936 und die Zeit des Zweiten Weltkrieges .....	17
IV. Änderungen der Gewerbesteuer unter Geltung des GG .....	19
1. Änderungen der Nachkriegszeit .....	19
2. Zunehmende Aushöhlung der Bemessungsgrundlage .....	19
a) Entwicklung von 1952 bis 1969 .....	20
b) Gemeindefinanzreform von 1969 .....	20

---

c) Weitere Aufstockung der Freibeträge in den 70er Jahren .....	21
d) Abschaffung der Lohnsummensteuer 1980 .....	21
e) Entwicklung zur „Großbetriebsteuer“ .....	22
f) Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer 1998 .....	23
V. Resümee .....	24
 B. Entfaltung von Maßnahmen zur Verminderung der Doppelbelastungen von gewerblichen Einkünften durch Einkommen- und Gewerbesteuer ...	26
I. Vorliegen einer Doppelbelastung .....	27
II. Minderung der Doppelbelastung durch den Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe .....	30
III. Anrechnungsmodelle versus Finanzautonomie der Gemeinden .....	31
1. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer .....	32
a) Bericht der Landesregierung Rheinland-Pfalz betreffend die Reform der Unternehmensbesteuerung vom 25.02.1986 .....	32
b) Antwort der Bundesregierung auf die Große Anfrage zur Lage der Städte, Gemeinden und Kreise vom 24.08.1988 .....	33
2. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Umsatzsteuer – Reformmodell des deutschen Industrie- und Handelstages .....	34
3. Resümee .....	35
IV. Tarifbegrenzung nach § 32c EStG a. F. als Vorgängervorschrift von § 35 EStG .....	35
 C. Entwicklung der Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG .....	37
I. Die „Brühler Empfehlungen“ .....	37
II. Einführung der Gewerbesteueranrechnung durch das StSenkG .....	39
1. Gesetzentwurf der Fraktionen von SPD und BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN bzw. Gesetzentwurf der Bundesregierung .....	39
2. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses .....	41
a) Beschränkung der Ermäßigung .....	41
b) Mitunternehmerschaft .....	42
3. Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses .....	42
4. Zustimmung von Bundestag und Bundesrat zu der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum StSenkG .....	43
III. Änderungen im Rahmen des UntStFG vom 20.12.2001 .....	44
IV. Änderungen im Rahmen des StVergAbG vom 16.05.2003 .....	44
V. Änderungen im Rahmen GewStÄndG vom 23.12.2003 .....	46
VI. DBA-NL-G v. 15.12.2004 .....	46
 D. Resümee .....	47

---

2. Kapitel: Konzept der Gewerbesteueranrechnung .....	51
A. Ratio legis der Gewerbesteueranrechnung .....	51
I. Ausgleich der Doppelbelastung bei gewerblichen Einkünften .....	51
II. Faktische bzw. wirtschaftliche Eliminierung der Gewerbesteuer .....	55
III. Gewerbesteuer als „Kompensator“ für die Steuersatzspreizung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer .....	57
IV. Gewerbesteueranrechnung als Übergangslösung .....	60
V. Resümee .....	61
B. Entlastungstechnik .....	61
I. Grundsätzliches .....	61
1. Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe .....	62
2. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer durch Gewerbesteueranrechnung .....	63
II. Durchführung der Ermäßigung in vier Schritten .....	64
1. Maßgeblicher Gewerbesteuer-Messbetrag .....	64
2. Ermäßigungsbetrag .....	66
3. Ermäßigungshöchstbetrag .....	68
a) Erforderlichkeit eines Höchstbetrages .....	68
b) Absoluter Ermäßigungshöchstbetrag .....	69
c) Relativer Ermäßigungshöchstbetrag .....	70
aa) Bisherige Berechnungsformel .....	71
(1) Die Summe der Einkünfte als Divisor .....	71
(2) Das zu versteuernde Einkommen als Divisor .....	73
(3) Stellungnahme .....	73
(4) Resümee .....	75
bb) Berechnungsformel nach Wegfall der bestehenden Regelungen zum eingeschränkten externen (vertikalen) Verlustausgleich/-abzug .....	75
cc) Begriff der gewerblichen Einkünfte .....	76
(1) Allgemeines .....	76
(2) Begriff der gewerblichen Einkünfte aus Verwaltungssicht .....	78
(3) Begriff der gewerblichen Einkünfte im Schrifttum ...	79
(4) Stellungnahme zu den Ansichten in der Verwaltung und Literatur .....	80
4. Endgültig zu berücksichtigende Steuerermäßigung .....	83
III. Behandlung ausländischer Einkünfte und beschränkt Steuerpflichtiger .....	84

---

1. Ausländische Einkünfte .....	84
2. Beschränkt Steuerpflichtige .....	85
IV. Gesetzliche Ausschluss- bzw. Minderungsfälle .....	85
1. Ausschluss der Gewerbesteueranrechnung gemäß § 18 III 3 UmwStG .....	85
2. Ausschluss der Gewerbesteueranrechnung gemäß § 5a V EStG...	86
3. Ausschluss der Gewerbesteueranrechnung bei niedriger Gewerbesteuerbelastung nach § 35 II EStG a. F. .....	86
4. Minderung bzw. Ausschluss der Gewerbesteueranrechnung bei Erlass der Gewerbesteuer durch die Gemeinde .....	87
 C. Besonderheiten bei Mitunternehmerschaft .....	88
I. Allgemeines .....	88
II. Auswirkungen von „Gewerbesteuer-Klauseln“ .....	90
1. Bisherige Rechtslage .....	90
2. Behandlung im Rahmen der Gewerbesteueranrechnung .....	91
3. Neue Gestaltungswege .....	94
4. Resümee .....	95
 D. Besonderheiten bei Organschaft .....	95
 E. Verfahren und Zuständigkeit .....	96
 3. Kapitel: Wirkungen der Gewerbesteueranrechnung .....	99
 A. Über- und Unterkompensationen als Kehrseite der Pauschalierung .....	99
I. Der „kritische“ Hebesatz .....	99
II. Entstehung von Unterkompensationen .....	100
1. Ursachen für Unterkompensationen .....	101
a) Auswirkungen aufgrund der Hebesätze .....	101
b) Auswirkungen aufgrund von gewerbesteuerlichen Hinzu- rechnungen .....	101
c) Verlustverrechnung .....	102
d) Anteil einkommensteuerlicher Einkünfte aus einer Mitunter- nehmerschaft weichen vom allgemeinen Gewinnverteilungs- schlüssel ab .....	102
2. Folgen der Unterkompensationen .....	103
III. Entstehung von Überkompensationen .....	103
IV. Resümee .....	104

---

B. Rechtsformabhängigkeit der Anrechnung zur Erreichung von Rechtsformneutralität .....	104
I. Grundsätzliches .....	105
II. Belastungsvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der Gewerbesteueranrechnung .....	106
1. Belastungsunterschiede bei unterstellter Vollthesaurierung und unterstelltem Einkommensteuerspitzensatz .....	106
2. Einkommensteuerspitzensatz maßgebender Vergleichsmaßstab...	107
3. Auswirkungen des Ausschüttungsverhaltens .....	108
III. Effekte der Anrechnung bei Gewinnausschüttungen .....	110
1. Die Situation bei Kapitalgesellschaften als Anteilseigner .....	110
2. Situation bei natürlichen Personen oder Personengesellschaften als Anteilseigner .....	111
a) Beteiligung von mindestens 10 % gehört zum Betriebsvermögen .....	111
b) Beteiligung von unter 10 % gehört zum Betriebsvermögen ...	112
c) Beteiligung gehört zum Privatvermögen .....	112
IV. Resümee .....	112
 C. Gewerbesteueranrechnung im Fokus der Hebesatzpolitik der Gemeinden .....	113
I. Auswirkungen der gemeindlichen Gewerbesteuer-Hebesätze auf die Gewerbesteueranrechnung .....	113
II. Gestaltungspotenzial der Gemeinden .....	114
1. Allgemeines .....	114
2. Grenzen gemeindlicher Hebesatzpolitik .....	115
a) Rechtliche Grenzen .....	115
aa) Hebesatzerhöhungen .....	116
bb) Hebesatzsenkungen .....	116
b) Tatsächliche Grenzen .....	117
3. Konkrete Hebesatzentwicklungen .....	118
III. Resümee .....	120
 D. Verlustausgleich als Hemmnis der Gewerbesteueranrechnung .....	122
I. Horizontaler Verlustausgleich bei mehreren Gewerbetrieben .....	123
1. Unterschiedliche Behandlung des Verlustausgleichs im EStG und GewStG .....	123
a) Einkommensteuerrecht .....	123
b) Gewerbesteuerrecht .....	123

2. Behandlung des horizontalen Verlustausgleichs bei der Gewerbesteueranrechnung .....	124
a) Gesamtunternehmerbetrachtung .....	124
b) Einzelunternehmensbetrachtung .....	125
c) Resümee .....	125
II. Vertikaler Verlustausgleich mit anderen Einkünften .....	126
III. Konkurrenz zu § 10d EStG .....	127
IV. Zusammenveranlagung von Ehegatten .....	128
V. Kein Vor- oder Rücktrag des Anrechnungsvolumens bzw. keine Erstattung von Gewerbesteuer .....	129
VI. Resümee .....	130
 E. Bedeutung für die Zuschlagsteuern .....	130
I. Solidaritätszuschlag .....	131
II. Kirchensteuern .....	131
 F. Vor- und Nachteile gewerblicher Einkünfte .....	133
I. Wesen gewerblicher Einkünfte .....	133
II. Gestaltungspotenzial unter Berücksichtigung der Gewerbesteueranrechnung .....	134
1. Betriebsaufspaltung .....	134
2. GmbH & Co. KG .....	136
3. Bewusste Herbeiführung der Gewerblichkeit .....	137
4. Ausübung von Wahlrechten .....	138
a) Verlustrücktrag .....	138
b) Getrennte Veranlagung von Ehegatten .....	139
c) Antrag auf Abzug ausländischer Steuern als Betriebsausgabe .....	139
III. Resümee .....	139
 G. Steuersystematische Mängel .....	140
I. Unterschiedliche Steuersubjekte .....	140
II. Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen .....	141
III. Teilweise Doppelentlastung durch Kombination von Betriebsausgabenabzug und Anrechnung der Gewerbesteuer .....	141
IV. Diametrale Voraussetzungen der Anrechnung .....	142
H. Resümee .....	143

---

4. Kapitel: Verfassungsrechtliche Beurteilung .....	145
A. Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer .....	146
I. Ausdrückliche Nennung in Art. 106 VI GG als Prüfungssperre .....	146
II. Rechtfertigung der Gewerbesteuer im geschichtlichen Kontext .....	148
III. Aktuelle Vorlagen/Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer .....	150
B. Verfassungsrechtliche Würdigung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG .....	152
I. Finanzverfassungsrechtliche Aspekte .....	152
1. Gewerbesteueranrechnung als Abschaffung der Gewerbesteuer auf „kaltem Weg“ .....	153
a) Kompetenzrechtliche Bedenken .....	153
b) Bestandschutz aus Art. 28 II GG .....	154
c) Bestandschutz aus Art. 106 VI GG .....	155
2. Eingriff in das System der Steuerverteilung durch Verlagerung des Steueraufkommens (Folge: Ertragsaushöhlung) .....	156
a) Gewerbesteuer als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer..	156
b) Minderung des Einkommensteueraufkommens .....	157
3. Resümee .....	159
II. Verstöße gegen das Rechtsstaatsprinzip .....	160
1. Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz .....	160
2. Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung .....	161
3. Verstoß gegen das Übermaßverbot .....	163
III. Verstoß gegen das Gebot der Gleichheit der Besteuerung .....	165
1. Begünstigung gewerblicher Gewinne .....	165
a) Ungleichbehandlung .....	165
b) Rechtfertigung .....	167
aa) Kompensation der Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer ...	168
bb) Gemeinwohlüberlegungen .....	170
c) Resümee .....	172
2. Ungleichbehandlung bei Kapitalgesellschaften .....	173
a) Verstoß gegen Art. 9 GG durch Drängen in eine bestimmte Gesellschaftsform .....	173
b) Verstoß gegen das Gebot der Rechtsformneutralität .....	175
aa) Verfassungsrechtliche Anknüpfung des Gebots der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung .....	176

(1) Die sog. Schwarzwaldklinik-Entscheidung des BVerfG .....	176
(2) Argumente gegen eine verfassungsrechtliche Anknüpfung des Gebots der rechtsformneutralen Besteuerung an Art. 3 I GG .....	177
(3) Argumente für eine verfassungsrechtliche Anknüpfung des Gebots der rechtsformneutralen Besteuerung an Art. 3 I GG .....	178
(4) Resümee .....	181
bb) Eingriff in das Gebot der Rechtsformneutralität der Besteuerung .....	183
cc) Rechtfertigung .....	184
(1) Auffassungen in der Literatur zur Überkreuzrechtfertigung .....	185
(2) Der Saldierungsgedanke in der Rechtsprechung .....	186
(3) Eigene Stellungnahme .....	188
(4) Anforderungen an eine Saldierung bzw. Kompensation .....	192
(5) Zwischenergebnis .....	195
(6) Umfang der Kompensation .....	196
dd) Resümee .....	197
c) Benachteiligung der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften durch Nichtberücksichtigung der gewerbesteuerlichen Vorbelastung von Dividenden bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft .....	199
aa) Ungleichbehandlung .....	199
bb) Rechtfertigung .....	199
(1) Argumente gegen eine Rechtfertigung .....	200
(2) Argumente für eine Rechtfertigung .....	201
(3) Stellungnahme .....	202
cc) Ergebnis .....	203
3. Inkongruente Tarifentlastung .....	203
a) Ist eine vollständige Anrechnung der Gewerbesteuer geboten? .....	204
aa) Argumente für eine vollständige Anrechnung .....	205
bb) Argumente gegen eine vollständige Anrechnung .....	205
cc) Stellungnahme .....	206
b) Recht der Gemeinden auf kommunale Finanzhoheit und eine eigene wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatz-	

---

recht gemäß Art. 28 II 3 GG als Rechtfertigung der inkongruenten Tarifentlastung .....	206
c) Zwischenergebnis .....	208
d) Verfassungsmäßigkeit des Maßstabes der Pauschalierung ....	208
aa) Typisierungsbefugnis .....	209
bb) Argumente gegen die Einhaltung des Typisierungsspielraumes .....	209
cc) Argumente für die Einhaltung des Typisierungsspielraumes .....	210
dd) Stellungnahme .....	211
(1) Unterkompensationen .....	211
(2) Überkompensationen .....	213
(3) Zwischenergebnis .....	213
e) Resümee .....	214
IV. Statuierung von Mindesthebesätzen für Anrechnungszwecke .....	215
V. Resümee .....	216
 5. Kapitel: Alternativen und Korrekturvorschläge .....	219
 A. Stand der bisherigen Gewerbesteuerreformbemühungen .....	220
I. Disponibilität der Gewerbesteuer .....	220
1. Kompensatorfunktion der Gewerbesteuer .....	222
2. Institutionelle Garantie der Gewerbesteuer .....	223
a) Selbstverwaltungsgarantie nach Art. 28 II 3 GG .....	224
b) Realsteuergarantie nach Art. 106 VI GG .....	226
3. Resümee .....	228
II. Entwicklung der kommunalen Finanzsituation .....	228
III. Vor- und Nachteile der bisherigen wesentlichen Modelle .....	231
1. Revitalisierung der Gewerbesteuer .....	232
a) Kommunale Unternehmensteuer .....	233
aa) Darstellung des Modells .....	234
bb) Vorteile des Modells .....	234
cc) Nachteile des Modells .....	235
dd) Resümee .....	236
b) Ergänzende Maßnahmen .....	237
aa) Rückverlagerung von Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer auf die Finanzämter .....	237
(1) Zweiteilung der Verwaltung der Gewerbesteuer .....	237
(2) Vorteile einer Rückverlagerung der Verwaltungskompetenzen .....	238

(3) Nachteile einer Rückverlagerung der Verwaltungs- kompetenzen .....	238
(4) Resümee .....	239
bb) Rückführung der Gewerbesteuerumlage und höherer Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer .....	239
cc) Resümee .....	240
2. Zuschlag auf die staatliche Steuer als Substitutionsmodell .....	241
a) Darstellung des Modells des BDI/VCI .....	241
aa) Abschaffung der Gewerbesteuer zugunsten eines Hebe- satzrechtes .....	242
bb) Steuersubjekt .....	242
cc) Steuergläubiger .....	243
dd) Bemessungsgrundlage .....	243
b) Vorzüge des Modells .....	245
aa) Verstetigung der kommunalen Einnahmen .....	245
bb) Leichte Umsetzung und einfache Administration .....	246
cc) Kommunaler Wettbewerb/Qualität der kommunalen In- frastruktur .....	246
dd) Steuervereinfachung .....	247
c) Nachteile des Modells .....	248
aa) Verfassungsänderung erforderlich .....	248
bb) Konjunkturanfälligkeit .....	249
cc) Äquivalenztheoretische Anknüpfung des Zuschlagrechts	250
dd) Spaltung der Steuertarife .....	252
ee) Wanderungsbewegungen (sog. „Speckgürtelphäno- men“) .....	253
ff) Behandlung von Dividenden .....	256
gg) Bemessungsgrundlage .....	257
hh) Hebesatzschränken erforderlich .....	258
d) Resümee .....	259
3. Resümee .....	260
IV. Ergebnisse der Gemeindefinanzreformkommission .....	261
1. Von der Kommission diskutierte Modelle .....	261
2. Entwurf der Bundesregierung zur Gemeindewirtschaftssteuer ....	262
a) Darstellung der Auswirkungen des Entwurfs auf § 35 EStG ..	264
aa) Erstreckung der Anrechnungsberechtigung auf die Frei- berufler .....	264
bb) Versagung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbe- steuer .....	264
cc) Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf das 3,8fache .....	264

---

dd) Beschränkung der Anrechnung auf die festgesetzte Gewerbesteuer .....	264
ee) Mindesthebesätze von 200 % .....	264
b) Vorzüge des Entwurfs .....	265
aa) Administration .....	265
bb) Wegfall des Betriebsausgabenabzuges .....	265
cc) Einführung eines Mindesthebesatzes .....	265
dd) Verbreiterung der Bemessungsgrundlage um die freien Berufe .....	266
c) Nachteile des Entwurfs .....	266
aa) Verbreiterung der Bemessungsgrundlage um die freien Berufe .....	266
bb) Verbot des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe .....	267
cc) Erhöhung des Anrechnungsfaktors bei der Gewerbesteueranrechnung .....	269
dd) Beschränkung der Anrechnung auf die festgesetzte Gewerbesteuer .....	269
3. Resümee .....	270
 B. Neue Anläufe zur Reform der Kommunalfinanzen .....	272
I. Nicht mehrheitsfähige Gesetzesentwürfe .....	274
II. Duale Einkommensteuer – Modell des Sachverständigenrates .....	274
1. Darstellung des Modells im Hinblick auf die Gewerbesteuer .....	275
2. Vorzüge und Nachteile des Modells .....	276
3. Resümee .....	277
III. Das Vier-Säulen-Modell der Stiftung Marktwirtschaft .....	277
1. Darstellung des Modells .....	277
a) Erste Säule: Faktor Grundbesitz – Grundsteuer .....	278
b) Zweite Säule: Faktor Wohnen – Bürgersteuer .....	278
c) Dritte Säule: Faktor Wirtschaft – Kommunale Unternehmensteuer .....	280
d) Vierte Säule: Faktor Wirtschaft – Beteiligung am Lohnsteueraufkommen .....	281
2. Vor- und Nachteile des Modells .....	282
a) Aufbau der kommunalen Finanzen auf vier Säulen .....	282
b) Bürgersteuer .....	283
aa) Transparenz .....	283
bb) Bemessungsgrundlage .....	285
cc) Stadt-Umland-Problematik .....	286

---

dd) Administration .....	287
c) Kommunale Unternehmensteuer und Beteiligung am Lohnsteueraufkommen .....	289
3. Resümee .....	292
IV. Geplante Unternehmensteuerreform der Bundesregierung .....	294
1. Eckpunkte der Unternehmensteuerreform .....	294
2. Ergebnisse der Bund-Länder-Arbeitsgruppe .....	295
3. Der Kabinettsentwurf .....	296
a) Änderungen bei der Gewerbesteuer .....	296
b) Änderungen bei der Einkommensteuer .....	297
c) Änderungen bei der Körperschaftsteuer .....	297
4. Stellungnahme zum Referentenentwurf .....	297
a) Änderung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften .....	297
b) Versagung des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe .....	298
c) Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf das 3,8fache .....	299
d) Administration .....	300
V. Resümee .....	300
 C. Reformvorschläge zur Gewerbesteueranrechnung .....	303
I. Vermeidung des horizontalen Verlusttausgleichs im EStG .....	303
1. Modell einer „getrennten“ Veranlagung .....	303
2. Verzicht auf horizontalen Verlusttausgleich .....	304
II. Erstreckung der Anrechnungsmöglichkeit auf ebenfalls mit Gewerbesteuer vorbelastete Einkünfte aus Kapitalvermögen .....	304
III. Einführung/Erlaubnis von Erstattungen .....	305
IV. Einführung eines Anrechnungsvor- bzw. -rücktrages .....	306
V. Erhöhung des Anrechnungsfaktors .....	307
VI. Resümee .....	308
 Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick .....	309
 Anhang .....	311
Abbildung 1 .....	311
Abbildung 2 .....	313
Abbildung 3 .....	314
Abbildung 4 .....	315