

Der Open-Access-Publikationsserver der ZBW – Leibniz-Informationzentrum Wirtschaft
The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics

Hechtner, Frank; Hundsdoerfer, Jochen

Working Paper

Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008: Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen

Arqus-Diskussionsbeiträge zur quantitativen Steuerlehre, No. 38

Provided in cooperation with:

arqus - Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

Suggested citation: Hechtner, Frank; Hundsdoerfer, Jochen (2008) : Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008: Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen, Arqus-Diskussionsbeiträge zur quantitativen Steuerlehre, No. 38, <http://hdl.handle.net/10419/30833>

Nutzungsbedingungen:

Die ZBW räumt Ihnen als Nutzerin/Nutzer das unentgeltliche, räumlich unbeschränkte und zeitlich auf die Dauer des Schutzrechts beschränkte einfache Recht ein, das ausgewählte Werk im Rahmen der unter

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen> nachzulesenden vollständigen Nutzungsbedingungen zu vervielfältigen, mit denen die Nutzerin/der Nutzer sich durch die erste Nutzung einverstanden erklärt.

Terms of use:

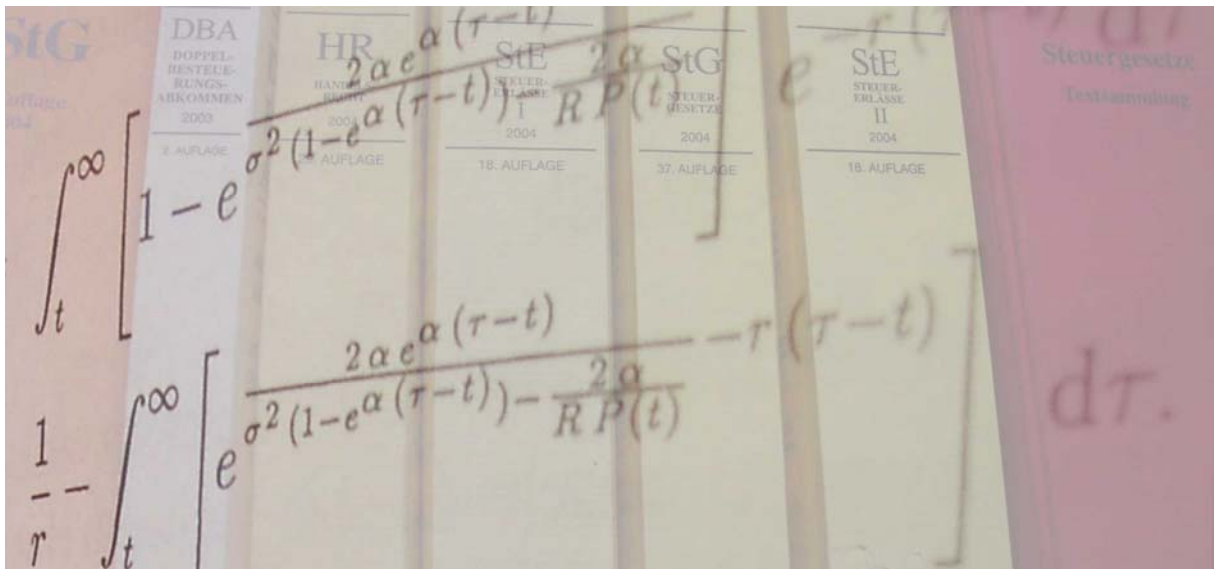
The ZBW grants you, the user, the non-exclusive right to use the selected work free of charge, territorially unrestricted and within the time limit of the term of the property rights according to the terms specified at

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>
By the first use of the selected work the user agrees and declares to comply with these terms of use.

arqus

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

www.arqus.info



Diskussionsbeitrag Nr. 38

Frank Hechtner / Jochen Hundsdorfer

Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung
nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008
- Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen -

Februar 2008

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre
arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research
ISSN 1861-8944

Zusammenfassung

Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde die Anrechnung der Gewerbesteuer von Personenunternehmen auf die Einkommensteuer der Unternehmer (§ 35 EStG) geändert. Der Beitrag erörtert, in welchen Fallkonstellationen die Änderung für den Steuerpflichtigen relevant ist. Darüber hinaus wird aufgezeigt, welche Gesamtwirkung die Gesetzesänderung auf das Steueraufkommen vermutlich haben wird. Da die Auslegung des geänderten § 35 EStG zweifelhaft ist, wird zudem auf eine alternative wörtliche Gesetzesauslegung eingegangen.

Es wird gezeigt, dass von der Gesetzesänderung weitaus mehr Fallkonstellationen betroffen sind als in der Gesetzesbegründung angeführt. Die steuerliche Mehrbelastung durch die Gesetzesänderung fällt für die wörtliche Auslegung deutlich geringer aus. Anhand der vergangenheitsbezogenen Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST) wird geschätzt, zu welchen Mehrbelastungen für den Steuerpflichtigen die Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG gemäß systematischer Auslegung voraussichtlich führen wird. Bei wörtlicher Auslegung des neuen § 35 EStG wird die intendierte Erhöhung des Steueraufkommens hingegen vermutlich verfehlt.

Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer
Institut für Betriebswirtschaftliche Prüfungs- und Steuerlehre
Professur für Betriebswirtschaftslehre,
insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Freie Universität Berlin
Garystr. 21, 14195 Berlin
URL: <http://www.fu-berlin.de/steuern/>
e-mail: js-hundsdoerfer@fu-berlin.de

Dipl.-Ök. Frank Hechtner
Institut für Betriebswirtschaftliche Prüfungs- und Steuerlehre
Professur für Betriebswirtschaftslehre,
insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Freie Universität Berlin
Garystr. 21, 14195 Berlin
e-mail: frank.hechtner@fu-berlin.de

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	1
2	Ökonomische Grundidee des § 35 EStG und gesetzliche Umsetzung	1
3	Die missverständliche Änderung des § 35 EStG im JStG 2008	4
4	Einzelwirtschaftliche Wirkung des § 35 EStG vor und nach der Gesetzesänderung	5
4.1	Allgemeines.....	5
4.2	Belastungsunterschied zwischen Anteilsrechnung und Meistbegünstigungsprinzip	6
4.3	Wann begrenzt die anteilige Einkommensteuer die Gewerbesteueranrechnung?.....	8
5	Wirkung der Gewerbesteueranrechnung und der Gesetzesänderung auf das Steueraufkommen	8
5.1	Einführung.....	8
5.2	Datengrundlage: Lohn- und Einkommensteuerstatistik	9
5.3	Statistische Relevanz des § 35 EStG.....	10
5.4	Meistbegünstigungsprinzip	15
5.5	Auswirkungen alternativer Gesetzesauslegungen.....	18
6	Fazit	20

1 Einleitung

Gewerbliche Einkünfte von Personenunternehmen unterliegen durch die Gewerbesteuer einer Zusatzbelastung. Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer der Unternehmer gemäß § 35 EStG bewirkt eine Kompensation dieses Nachteils. Durch das Jahressteuergesetz 2008 hat der Gesetzgeber die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG geändert.¹ Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer haben gezeigt, wie der Gesetzeswortlaut ausgelegt werden kann, wenn das Ziel des Gesetzgebers ein „Nichtanwendungsgesetz“ für ein Urteil des BFH war.² Die folgende Analyse stellt die Bedeutung der gesetzlichen Neuregelung für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen dar.

Hierzu wird zunächst auf die Grundidee des § 35 EStG sowie die möglichen Ermittlungsmethoden für die Anrechnungsbegrenzung eingegangen. Daran anschließend wird dargelegt, welche einzelwirtschaftlichen Belastungsunterschiede sich aus der Gesetzesänderung ergeben und in welchen Fallkonstellationen dieser überhaupt auftreten. Darauf aufbauend wird durch Extrapolation von Vergangenheitsdaten aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik ermittelt, welche Belastungsänderungen die Gesetzesänderung verursachen wird. Auf diesem Wege können die fiskalischen Gesamtwirkungen der Gesetzesänderung für unterschiedliche Auslegungen prognostiziert werden.

2 Ökonomische Grundidee des § 35 EStG und gesetzliche Umsetzung

Die Doppelbelastung gewerblicher Personenunternehmen durch die Einkommen- und Gewerbesteuer wird kompensiert, indem die Gewerbesteuer pauschal und begrenzt auf die Einkommensteuer angerechnet wird (§ 35 EStG).³ Um eine Überkompensation zu vermeiden, setzt § 35 EStG voraus, dass die gewerblichen begünstigten Einkünfte auch mit Einkommensteuer belastet sind.⁴ Erzielt der Steuerpflichtige neben den begünstigten gewerblichen Einkünften auch nicht begünstigte Einkünfte⁵, so ist die gesamte Einkommensteuer auf die beiden Gruppen aufzuteilen. Eine Kompensation der Gewerbesteuer soll maximal in der Höhe erfolgen, in der Einkommensteuer auf die begünstigten gewerblichen Einkünfte entfällt (im Folgenden: anteilige Einkommensteuer). Die anteilige Einkommensteuer ergibt sich durch Multiplikation des gewerblichen Anteils der

¹ Vgl. BT-Drucks. 16/6981, S. 16; BGBl. I 2007, S. 3154.

² Vgl. Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer (2008a), S. 80.

³ Zur Entwicklung und zur umfangreichen Diskussion im Schrifttum vgl. Förster (2000), S. 866, Korezkij (2001a), S. 333; Korezkij (2001b), S. 389; Siegel (2001), S. 701; Wesselbaum-Neugebauer (2001), S. 180; Ritzer/Stangl (2002), S. 1068; Rödder (2002), S. 939; Korezkij (2002), S. 2099; Ritzer/Stangl (2005), S. 11; Förster (2007), S. 780; Korezkij (2007a), S. 568; Korezkij (2007b), S. 2103.

⁴ Vgl. Korezkij (2003), S. 92; BT-Drucks. 14/3366, S. 119.

⁵ Dazu gehören nicht nur die Einkünfte aus den übrigen sechs Einkunftsarten, sondern auch solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die nicht der Gewerbesteuer unterliegen, z.B. Gewinne aus der Veräußerung gewerblicher Betriebe.

Einkünfte (Verhältnis der begünstigten gewerblichen Einkünfte zur Summe der Einkünfte) mit der tariflichen Einkommensteuer.⁶

Problematisch ist die Ermittlung der anteiligen Einkommensteuer, wenn der Steuerpflichtige neben den begünstigten auch nicht begünstigte positive *und negative* Einkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsarten erzielt. Da in einer synthetischen Einkommensteuer der Saldo der Einkünfte aus allen Einkunftsarten grundsätzlich einem einheitlichen Steuertarif unterworfen wird, führen negative nicht begünstigte Einkünfte zu einer Minderung der tariflichen Einkommensteuer. Unklar ist, wie negative Einkünfte und die auf sie entfallende Einkommensteuerminderung den positiven Einkünften zuzurechnen sind: Insoweit eine Zurechnung zu den begünstigten gewerblichen Einkünften erfolgt, sinkt das Anrechnungsvolumen nach § 35 EStG. Aufgrund der synthetischen Einkommensteuer und des progressiven Einkommensteuertarifs ist eine „verursachungsgerechte“ Zuordnung unmöglich.⁷

Da § 35 EStG bisher keine explizite Regel zur Ermittlung der anteiligen Einkommensteuer enthielt, war die Behandlung von Verlusten aus nicht begünstigten Einkunftsarten strittig. Nach der früheren Verwaltungsmeinung sollten die Verluste anteilig allen positiven (begünstigten und nicht begünstigten) Einkünften zugerechnet werden (Anteilsrechnung).⁸ Hingegen hat sich der BFH dafür ausgesprochen, Verluste aus nicht begünstigten Einkunftsarten vorrangig den positiven nicht begünstigten Einkünften zuzurechnen.⁹ Nur insoweit die nicht begünstigten Einkünfte per Saldo negativ sind, solle eine Zurechnung zu den begünstigten gewerblichen Einkünften erfolgen. Diese Berechnungsmethodik führe zu der für den Steuerpflichtigen günstigsten Gesamtbelastung (Meistbegünstigungsprinzip). Mit dem BMF-Schreiben vom 19.9.2007 hatte die Verwaltung knapp ein Jahr nach dem Urteil schließlich die BFH-Rechtsprechung übernommen.¹⁰

Die beiden Varianten zur Berechnung der anteiligen Einkommensteuer sollen näher erläutert werden. Im Folgenden bezeichne gE die gewerblichen und nach § 35 EStG begünstigten Einkünfte, die sich jeweils aus der Summe der positiven (gE^+) und negativen ($gE^- < 0$) entsprechenden Einkünfte der einzelnen Betriebe bzw. Mitunternehmeranteile zusammensetzen. aE stehe für die nicht begünstigten „anderen“ Einkünfte (z.B. Vermietung und Verpachtung, aber auch Einkünfte aus der Veräußerung von Gewerbebetrieben nach § 16 EStG), die sich wiederum aus positiven (aE^+) und negativen ($aE^- < 0$) Bestandteilen zusammensetzen. Die Summe der Einkünfte wird mit SdE bezeichnet, private Abzüge (z.B.

⁶ FG Düsseldorf, Urteil vom 7.5.2004, 18 K 5084/03 E; FG Münster, Urteil v. 13.4.2005, 10 K 3544/03 E; vgl. auch Korezkij (2003), S. 121. Im Ergebnis führt dies dazu, dass Steuerminderungen infolge privater Abzüge (z.B. Sonderausgaben) anteilig den begünstigten und nicht begünstigten Einkünften zugerechnet werden.

⁷ Ein ähnliches Problem trat bereits bei der technischen Umsetzung der „Reichensteuer“ auf. Vgl. Hechtner/Hundsdoerfer (2006), S. 2123 sowie Hechtner/Hundsdoerfer (2007), S. 206.

⁸ Vgl. BMF (2007a), Rz. 12-15, BMF (2002), Rz. 13.

⁹ Vgl. BFH, 27.09.2006, Urteil v. 27.09.2006, X R 25/04.

¹⁰ Vgl. BMF (2007b), Rz. 13.

Sonderausgaben) mit Abz . Der Einkommensteuertarif sei durch die Tariffunktion $S(\bullet)$ gegeben:

$$zvE = gE^+ + gE^- + aE^+ + aE^- - Abz \quad (2.1)$$

$$ESt = S(zvE) \quad (2.2)$$

Dies führt zu den folgenden Berechnungsvarianten der anteiligen Einkommensteuer¹¹:

anteilige Einkommensteuer auf begünstigte Einkünfte =	
Anteilsrechnung (ursprüngliche Verwaltungsauffassung): negative nichtbegünstigte Einkünfte werden quotal bei den gewerblichen und den positiven nichtbegünstigten Einkünften abgezogen ¹²	$\frac{gE + \overbrace{aE^-}^{<0}}{gE + aE} \cdot S(gE + aE - Abz) \quad (2.3)$ <p style="text-align: center;"><small>Summe der Einkünfte</small></p>
Meistbegünstigung (BFH): Negative nichtbegünstigte Einkünfte (aE^-) werden primär bei den positiven nichtbegünstigten Einkünften abgezogen	$\frac{gE + \text{Min}(aE^+ + aE^-; 0)}{gE + aE} \cdot S(gE + aE - Abz) \quad (2.4)$ <p style="text-align: center;"><small>Summe der Einkünfte</small></p>

Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wurde die Gewerbesteueranrechnung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer begrenzt.¹³ Demnach ergibt sich die Anrechnung aus dem Minimum aus

1. dem 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrages,
2. der anteiligen Einkommensteuer sowie
3. der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer.

Das folgende Zahlenbeispiel verdeutlicht die auftretenden Belastungsunterschiede in Abhängigkeit von der Berechnungsmethodik für die anteilige Einkommensteuer:

¹¹ Die unterschiedlichen Berechnungsmethoden führen dann zu identischen Ergebnissen, wenn nur positive oder negative nicht begünstigte Einkünfte vorliegen.

¹² Die Formel kommt nur zur Anwendung, wenn die Summe der Einkünfte positiv ist.

¹³ Für die Belastungswirkungen vgl. etwa Homburg/Houben/Maiterth (2007), S. 377; Herzig (2007), S. 1541; Herzig/Lochmann (2007), S. 1037.

	Anteilsrechnung (ursprüngliche Verwaltungsauffassung)	Meistbegünstigungs- prinzip (BFH)
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1	130.000,00 €	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2	-30.000,00 €	
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000,00 €	
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	-80.000,00 €	
Einkünfte aus KapVerm., § 32a EStG	50.000,00 €	
Summe der Einkünfte	70.000,00 €	
Summe der positiven Einkünfte	150.000,00 €	
Sonderausgaben	12.000,00 €	
Gewerbsteuer (Hebesatz = 450%)	16.616,25 €	
Einkommensteuer	16.446,00 €	
3,8 · Messbetrag; max. Gewerbsteuer	14.031,50 €	14.031,50 €
<i>anteilige Einkommensteuer</i>	10.964,00 €	16.446,00 €
Anrechnung nach § 35 EStG	10.964,00 €	14.031,50 €
Gesamtbelastung incl. Solidaritätszuschlag	22.399,76 €	19.163,55 €
Mehrbelastung Anteilsrechnung	16,89%	

Tabelle 1: Anteilsrechnung vs. Meistbegünstigung: Beispiel

Die Anteilsrechnung führt in dem Beispiel zu einer deutlichen Mehrbelastung. Es kann gezeigt werden, dass das Meistbegünstigungsprinzip stets eine geringere Gesamtbelastung für den Steuerpflichtigen bewirkt.¹⁴

3 Die missverständliche Änderung des § 35 EStG im JStG 2008

Durch das JStG 2008 wurde § 35 EStG geändert. Intention des Gesetzgebers war es wohl, durch ein „Nichtanwendungsgesetz“ das missliebige Meistbegünstigungsprinzip abzuschaffen und die ursprüngliche Verwaltungsauffassung (anteilige Verlustverrechnung) gesetzlich zu kodifizieren.¹⁵ Ab dem VZ 2008¹⁶ ist danach der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 S. 2 EStG wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}} \cdot \text{geminderte tarifliche Steuer} \cdot^{17} \quad (2.5)$$

Unklar ist, wie der Zähler des Bruches errechnet werden soll. In der Gesetzesbegründung wird sowohl von der *Summe der positiven gewerblichen Einkünfte* (wie im Gesetzeswortlaut)

¹⁴ Vgl. Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer (2008), S. 83.

¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 21; Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer (2008), S. 82.

¹⁶ Vgl. § 52 Abs. 50a S. 2 EStG.

¹⁷ Unter der geminderten tariflichen Steuer ist nach § 35 Abs. 1 S. 4 EStG die tarifliche Einkommensteuer nach Abzug von Beträgen aufgrund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen und nach Anrechnung der ausländischen Steuern u.a. nach § 34c EStG zu verstehen.

als auch von der *positiven Summe der gewerblichen Einkünfte* gesprochen.¹⁸ Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer haben gezeigt, dass nur dann eine Äquivalenz zwischen der ursprünglichen Verwaltungsauffassung (Anteilsrechnung) und der neuen Formel zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags besteht, wenn im Zähler entgegen dem Wortlaut die *positive Summe* der gewerblichen Einkünfte verwendet wird.¹⁹ Denn nur unter dieser Bedingung gilt

$$\begin{aligned} \text{Ermäßigungshöchstbetrag} &= \text{Ermäßigungshöchstbetrag} \\ \text{nach Anteilsrechnung} & \quad \text{nach § 35 EStG 2008} \\ \frac{gE + aE^- \cdot \frac{gE}{gE + aE^+}}{gE + aE [= SdE]} \cdot S &= \frac{gE}{gE + aE^+} \cdot S \end{aligned} \quad (2.6)$$

Hingegen führt der Wortlaut des Gesetzestexts („Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“) zu folgender Berechnungsmethodik:

$$\text{Ermäßigungshöchstbetrag} = \frac{gE^+}{gE + aE^+} \cdot S \quad (2.7)$$

Wenn der Steuerpflichtige sowohl positive als auch negative begünstigte gewerbliche Einkünfte erzielt, würden die negativen begünstigten Einkünfte lediglich im Nenner, nicht jedoch im Zähler berücksichtigt. Der Bruch wäre größer, was für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist. Inwieweit die von Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer²⁰ vorgeschlagene systematische Gesetzesauslegung gegen den Wortlaut vor Gericht Bestand hat, wird sich zeigen.

4 Einzelwirtschaftliche Wirkung des § 35 EStG vor und nach der Gesetzesänderung

4.1 Allgemeines

Unterschiede in der Steuerbelastung zwischen dem Meistbegünstigungsprinzip des BFH und der anteiligen Verlustberücksichtigung entstehen durch die negativen nicht begünstigten Einkünfte. Um die Auswirkungen darzustellen, werden aufbauend auf dem Zahlenmaterial des Ausgangsbeispiels zunächst die unterschiedlichen Gesamtbelastungen ermittelt.

Da die tatsächliche Anrechnung aus dem Minimum dreier Werte (tatsächliche Gewerbesteuer, anteilige Einkommensteuer, Vielfaches des Gewerbesteuermessbetrages) gebildet wird, führt eine Änderung der anteiligen Einkommensteuer nicht zwangsläufig auch zu einer

¹⁸ Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 21; der ursprüngliche Gesetzesentwurf des Bundesrates enthielt die Unklarheiten noch nicht, vgl. BR-Drucks. 544/07, S. 33. Vor diesem Hintergrund erscheint es amüsant, dass ein Bundestagsabgeordneter wert auf die Feststellung legt, „dass dieses Parlament die Gesetze macht, nicht nur Notarfunktion hat und die Entwürfe der Bundesregierung nicht einfach nur abnickt“. Vgl. Plenarprotokoll 16/123, S. 12803 (B). Die Varianten sind in einer Synopse der Gesetzesbegründungen für die Änderung des § 35 EStG im Jahressteuergesetz 2008 zusammengestellt, URL: http://www.wiwiss.fu-berlin.de/institute/pruefungs-steuerlehre/hundsdoerfer/interne_downloads/hechtner_publicationen/Synopse_der_Gesetzesbegrueudungen_fuer_die_Aenderung_des_Paragrafen_35_EStG_im_Jahressteuergesetz_2008_Hechtner_Hundsdoerfer.pdf.

¹⁹ Vgl. Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer (2008a), S. 81.

²⁰ Vgl. Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer (2008a), S. 81.

Verringerung der Anrechnung nach § 35 EStG. Hierzu wird im zweiten Teil dieses Kapitels gezeigt, unter welchen Fallkonstellationen überhaupt die anteilige Einkommensteuer die tatsächliche Anrechnung nach § 35 EStG restringiert.

4.2 Belastungsunterschied zwischen Anteilsrechnung und Meistbegünstigungsprinzip

Die Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen ergibt sich aus Summe aus tariflicher Einkommensteuer und Gewerbesteuer abzüglich der Anrechnung nach § 35 EStG. Der Gewerbesteuermessbetrag MB unter Berücksichtigung gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen und Kürzungen (Hinzurechnungen – Kürzungen = HK) ist

$$MB = 0,035 \cdot (gE^+ + HK - 24500). \quad (4.1)$$

Beträgt der Hebesatz der Gemeinde h , so ergeben sich je nach Berechnungsmethodik für die anteilige Einkommensteuer die folgenden Anrechnungsbeträge (*Anrechnung*).

Meistbegünstigung	$\text{Min} \left(\begin{array}{l} h \cdot MB; \\ 3,8 \cdot MB; \\ \frac{gE + \text{Min}(aE^+ + aE^-; 0)}{gE + aE} \cdot S(gE + aE - Abz) \end{array} \right)$	(4.2)
Anteilsrechnung (BMF)	$\text{Min} \left(\begin{array}{l} h \cdot MB; \\ 3,8 \cdot MB; \\ \frac{gE}{gE + aE^+} \cdot S(gE + aE - Abz) \end{array} \right)$	(4.3)
Anteilsrechnung (wörtlich) ²¹	$\text{Min} \left(\begin{array}{l} h \cdot MB; \\ 3,8 \cdot MB; \\ \frac{gE^+}{gE + aE^+} \cdot S(gE + aE - Abz); \\ S(gE + aE - Abz) \end{array} \right)$	(4.4)

Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlages beträgt die gesamte Ertragsteuerbelastung $S = (S(gE + aE - Abz) - \text{Anrechnung}) \cdot 1,055 + 0,035 \cdot h \cdot MB$. Die folgende Grafik bildet die Gesamtbelastung in Abhängigkeit von der Höhe negativer nicht begünstigter Einkünfte (aE^-) für das Ausgangsbeispiel ab. Zur besseren Übersichtlichkeit wird zunächst die Variante Anteilsrechnung (wörtlich) ausgeblendet.

²¹ Die Anteilsrechnung (wörtlich) wurde zusätzlich auf die tatsächlich gezahlte Einkommensteuer begrenzt, da - zumindest bisher - nach h.M. die Einkommensteuer durch die Anrechnung nicht negativ werden kann, vgl. Frotscher, EStG Kommentar, § 35 EStG Rz. 1; Gosch, in: Kirchhof, § 35 EStG, Rz. 15. Dies ergab sich jedoch bereits aus der mathematischen Formulierung der anteiligen Einkommensteuer.

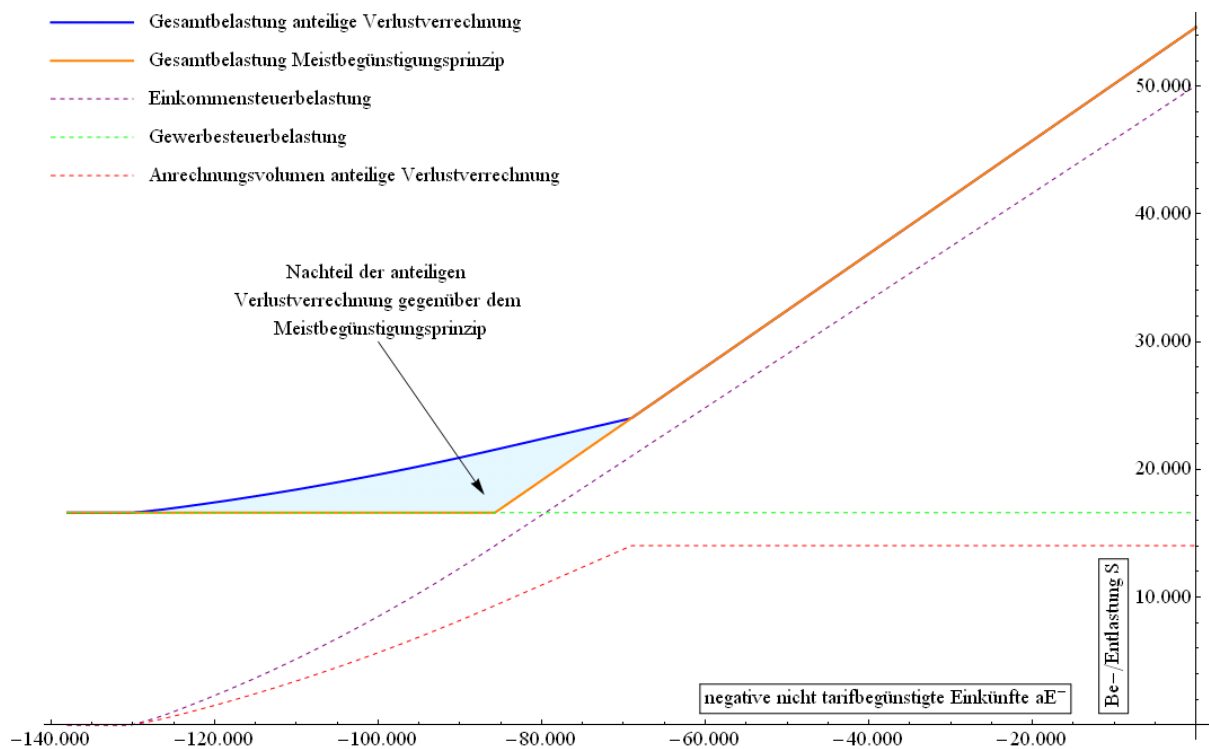


Abbildung 1: Nachteil der Anteilsrechnung gegenüber dem Meistbegünstigungsprinzip

Die Gesamtbelastung ist höher als die Einkommensteuerbelastung; die Anrechnung kann bei dem angenommenen Hebesatz von 450% die Gewerbesteuer nicht vollständig kompensieren. Der hellblau markierte Bereich zeigt die darüber hinaus gehende Mehrbelastung der Anteilsrechnung gegenüber dem Meistbegünstigungsprinzip.

Die folgende Abbildung stellt für dasselbe Beispiel den Vergleich der Gesamtbelastungen dar, wenn auch die wörtliche Auslegung einbezogen wird. Der Nachteil gegenüber dem Meistbegünstigungsprinzip (hellgelbe Fläche) würde durch diese Auslegung im Beispiel deutlich verringert. Im Beispiel wurden negative begünstigte gewerbliche Einkünfte (gE) in Höhe von -30.000 € angenommen. Sinken diese Einkünfte, so verringert sich die Gesamtbelastung.

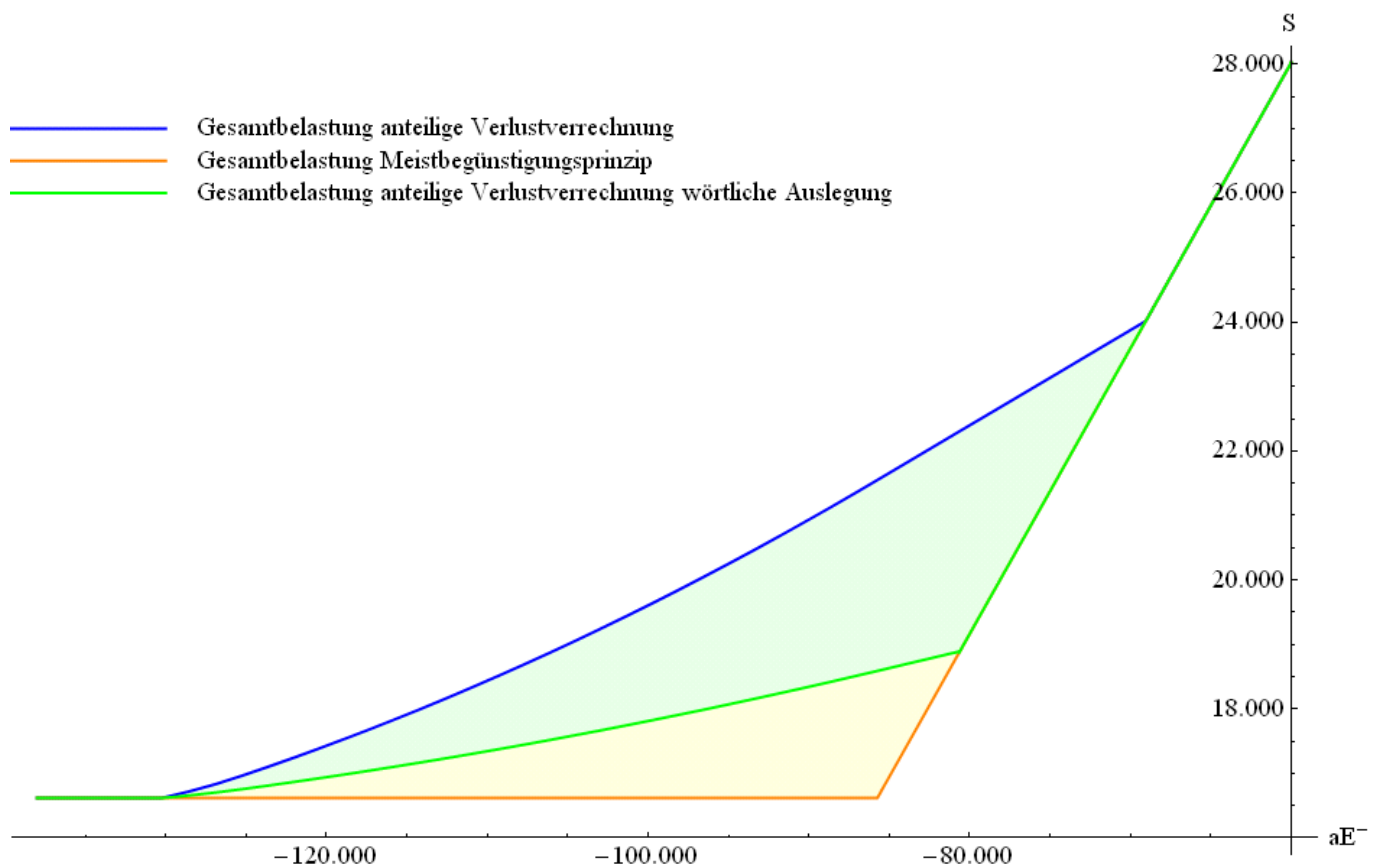


Abbildung 2: Gesamtbelastung bei wörtlicher Auslegung des § 35 EStG

4.3 Wann begrenzt die anteilige Einkommensteuer die Gewerbesteueranrechnung?

In der Gesetzesbegründung wird behauptet, es könne erst zu einer Abweichung zwischen den unterschiedlichen Berechnungsmethoden (Meistbegünstigungsprinzip und anteilige Verlustverrechnung) kommen, wenn die Summe der Einkünfte kleiner ist als die gewerblichen Einkünfte, wenn also die nicht begünstigten Einkünfte negativ sind.²² Es kann indessen gezeigt werden, dass insbesondere unter Berücksichtigung von Abzügen (z.B. Sonderausgaben) und gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen die Anteilsrechnung auch dann zu einer geringeren Gewerbesteueranrechnung führen kann, wenn die nicht begünstigten übrigen Einkünfte in der Summe positiv sind.²³ Das folgende Beispiel verdeutlicht einen solchen Fall.

²² Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 21.

²³ Vgl. Anhang.

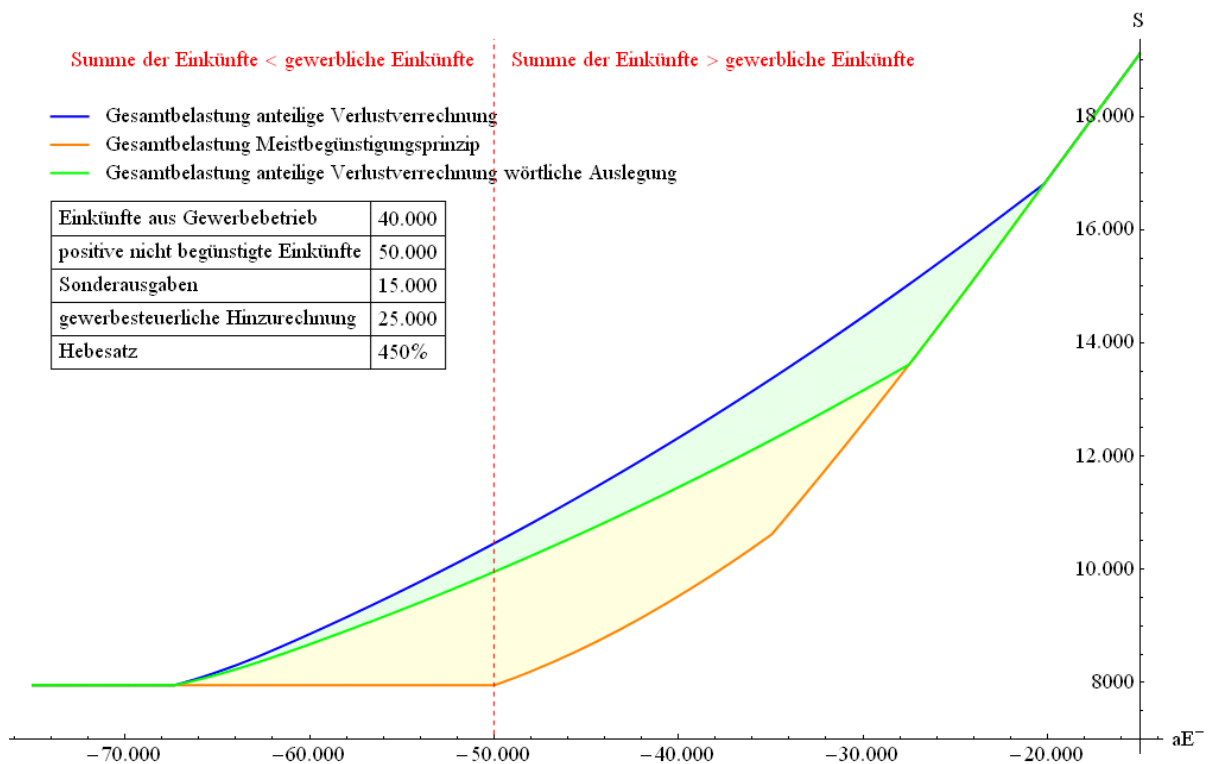


Abbildung 3: Gesamtbelastung bei insgesamt in der Summe positiven nicht begünstigten Einkünften

In dem Beispiel ist die Summe der Einkünfte erst dann geringer als die gewerblichen begünstigten Einkünfte, wenn der nicht begünstigte Verlust größer als 50.000€ ist. Abbildung 3 zeigt jedoch, dass bereits bei Verlusten aus nicht begünstigten Einkünften ab ca. 22.000€ die unterschiedlichen Berechnungsmethoden zu Abweichungen in der Gesamtbelastung führen.

5 Wirkung der Gewerbesteueranrechnung und der Gesetzesänderung auf das Steueraufkommen

5.1 Einführung

Die bisherigen Ausführungen haben ergeben, dass die unterschiedlichen Methoden zur Berechnung der anteiligen Einkommensteuer für den Steuerpflichtigen je nach Einzelfall bedeutende Belastungsunterschiede bewirken können. Dass die dargestellten Überlegungen über den Einzelfall hinaus Bedeutung haben, soll nun durch einen Rückgriff auf die faktisch anonymisierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST) des Statistisches Bundesamtes gezeigt werden. Eine Simulationsrechnung auf Basis von Einzeldatensätzen ermöglicht die Analyse der Rechtsänderungen.²⁴

Das Datenmaterial umfasst die für das Steuererhebungs- bzw. Veranlagungsverfahren notwendigen Daten der einzelnen Steuerpflichtigen und stammt aus dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2001. Hierbei wurden die Daten auf eine 10%-Stichprobe

²⁴ Zur Mikrosimulation vgl. u.a. Spahn (1992), S. 9-24; Kordsmeyer (2004) S. 157; Müller (2004), S. 35; Müller (2005), S. 4; Peichl (2005), S. 8; Bach/Steiner (2006), S. 30; S. 389; Maiterth (2006), S. 6; Böhnke/Neher/Schröder (2007), S. 587.

beschränkt.²⁵ Da die Statistik nur in einem dreijährigen Turnus erstellt wird und bis zum endgültigen verfahrenstechnischen Abschluss des VZ erhebliche Nachlaufzeit notwendig ist, existieren derzeit keine aktuelleren Daten.²⁶ Es wurde explizit von einer Fortschreibung der Daten abgesehen. Zwar haben sich seit 2001 diverse steuerliche Änderungen ergeben, jedoch kann bereits aus dem vorliegenden Datenmaterial auf die Bedeutung des § 35 EStG geschlossen werden. Darüber hinaus wäre eine Fortschreibung erschwert, weil gesicherte statistische Größen über die Wirkung der Unternehmensteuerreform 2007/2008 nicht vorliegen.

Um das Steuergeheimnis nach § 30 AO zu wahren, erfolgt die Weitergabe der Daten an Forschungseinrichtungen nur in faktisch anonymisierter Form.²⁷ Eine Zuordnung der Einzeldaten ist nur mit einem unverhältnismäßig großen Aufwand möglich, womit diese Daten faktisch anonym sind. Die informationelle Schutzwürdigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen erfolgt in der Weise, dass jene Daten stärker anonymisiert werden, bei denen ein erhöhtes Risiko besteht, einen Rückschluss auf den einzelnen Steuerpflichtigen ziehen zu können.²⁸ Dies hat zur Folge, dass insbesondere bei hohen Einkommen ein stärkerer Informationsverlust des vorliegenden Datenmaterials vorzufinden ist.

5.2 Datengrundlage: Lohn- und Einkommensteuerstatistik

Der Datensatz FAST 2001 enthält 29.109.505 Einkommensteuerfälle, die im VZ ein Steueraufkommen von ca. 177 Mrd € generiert haben. Die Fälle dürfen nicht Steuerpflichtigen gleichgesetzt werden, da unter einem Fall sowohl eine Einzel- wie auch eine Zusammenveranlagung fallen kann. Die genannte Fallzahl erstreckt sich auf 43.506.422 Steuerpflichtige. Da jedoch zwischen beiden Veranlagungsformen hinsichtlich der Ermittlung der Anrechnung nach § 35 EStG kein Unterschied in der Berechnungsmethodik besteht, wird im Folgenden auf eine Trennung zwischen beiden Gruppen verzichtet.²⁹ Dass annähernd keine Informationen über Fälle vorliegen, in denen die Einkommensteuer ausschließlich im Quellenabzugsverfahren erhoben wurde, ist wegen der Fokussierung auf Fälle mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die immer zu veranlagen sind, unproblematisch.

In den ca. 29 Mill. Fällen sind ca. 4 Mill. Fälle (6,3 Mill. Personen) enthalten, die (positive oder negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt haben. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über das für den VZ 2001 erzielte Steueraufkommen und stellt zudem das arithmetische Mittel sowie die Standardabweichung als Lage- und Dispersionsmaße dar.

²⁵ Vgl. Zwick (2001) S. 639.

²⁶ Vgl. auch Müller (2004), S. 26.

²⁷ Vgl. Merz/Vorgrimler/Zwick (2004) S. 1079; Höhne/Sturm/Vorgrimler (2003) S. 287.

²⁸ Vgl. Buschle (2007), S. 2.

²⁹ Unterschiede können nur dann auftreten, wenn die gewerblichen Verluste der Ehegatten für die Ermittlung der Anrechnung nicht saldiert werden. Vgl. Kap. 5.5.

Merkmal	Fälle	Summe	arithmetisches Mittel	Standardabweichung
10%-Stichprobe				
tarifliche ESt	29.109.505	177.264.109.461 €	6.089,56 €	50.300,06 €
festzusetzende ESt	29.109.505	177.108.654.439 €	6.084,22 €	45.835,49 €
Fälle, in den Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlagen				
tarifliche ESt	3.939.940	49.958.995.791 €	12.680,14 €	130.712,52 €
festzusetzende ESt	3.939.940	47.606.503.351 €	12.083,05 €	117.915,78 €

Tabelle 2: Tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer getrennt nach allen Fällen bzw. solche mit Einkünften aus Gewerbebetrieb

Aufgrund der faktischen Anonymisierung der Steuerstatistik (FAST) können im Folgenden nur exakte Aussagen über jene Fälle getroffen werden, die hinsichtlich der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG überhaupt Datenmaterial aufweisen. Die Anonymisierung führt dazu, dass lediglich bis zum 99,95-Perzentil des Gesamtbetrages der Einkünfte derartige Daten vorliegen.

5.3 Statistische Relevanz des § 35 EStG

Ausgangspunkt für die Anrechnung nach § 35 EStG ist der Gewerbesteuermessbetrag. Eine Anrechnung kann nur dann erfolgen, wenn dieser positiv ist. Zu berücksichtigen ist, dass im Rahmen der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG in Abzug gebracht werden kann. Damit fallen insbesondere Kleinunternehmer aus der Betrachtung heraus, deren Messbetrag unter ca. 24.500€ liegt.³⁰ Darüber hinaus können auch gewerbesteuerliche Kürzungen dazu führen, dass keine Gewerbesteuer anfällt. Insgesamt lassen sich somit 819.312 Fälle identifizieren, die einen positiven Gewerbesteuermessbetrag (nach Berücksichtigung des Freibetrages) aufweisen und exakte Daten hinsichtlich der Anrechnung liefern. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über das Steueraufkommen dieser Fälle. Darüber hinaus wird die tatsächliche Anrechnung sowie das theoretisch maximal mögliche Anrechnungspotenzial (bis 2007: 1,8-facher Messbetrag) und die Differenz beider Werte (Überhang) angegeben.³¹

Merkmal	Fälle	Summe	arithmetisches Mittel	Standardabweichung
tarifliche ESt	819.312	15.703.583.848 €	19.166,79 €	37.627,21 €
festzusetzende ESt		14.164.774.598 €	17.288,62 €	33.679,91 €
1,8 • Messbetrag		2.638.717.935 €	3.220,65 €	83.233,58 €
tatsächliche Anrechnung		1.821.975.082 €	2.223,79 €	5.957,29 €
Überhang		816.742.853 €	996,86 €	83.035,97 €

Tabelle 3: Fälle mit positivem Gewerbesteuermessbetrag

³⁰ Für den VZ 2001 betrug der Freibetrag exakt 48.000 DM.

³¹ Die Bundesregierung hat erst kürzlich auf die Ihrer Meinung nach bedeutende Entlastungswirkung des § 35 EStG für den Mittelstand hingewiesen, vgl. Plenarprotokoll v16/140, S. 14765 (B).

Die tatsächliche Anrechnung beträgt im Durchschnitt ca. 2.223€ pro Steuerfall. Bezogen auf die tarifliche Einkommensteuer entspricht die gesamte Aufkommensminderung durch die Anrechnung (und damit auch die durchschnittliche Anrechnung pro Steuerfall) ca. 11,6%. Im Durchschnitt erfolgte die Anrechnung lediglich zu 69% des 1,8-fachen Gewerbesteuermessbetrages. Die hohen Standardabweichungen bei dem 1,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrages sowie dem Überhang machen deutlich, dass die Einzeldaten sehr stark um den Mittelwert streuen; im Einzelfall können die entsprechenden Werte deutlich höher ausfallen. In den aufgeführten Fällen sind auch noch solche enthalten, die zwar der Gewerbesteuer, aber nicht der Einkommensteuer unterlegen haben. Im Folgenden sollen jedoch nur solche Fälle betrachtet werden, die vor Anrechnung einer ökonomischen Doppelbelastung aus Einkommen- und Gewerbesteuer unterliegen.

Eine ökonomische Doppelbelastung vor Anrechnung liegt immer dann vor, wenn neben einem positiven Gewerbesteuermessbetrag auch positive gewerbliche Einkünfte sowie eine positive tarifliche Einkommensteuer vorliegen. Die Ermittlung der gewerblichen begünstigten Einkünfte anhand der in der Statistik aufgeführten einzelnen Komponenten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bereitet Probleme. So konnte in diversen Fällen die tatsächlich durchgeführte Anrechnung anhand der angegebenen Werte nicht nachvollzogen werden.³² Dies kann auf fehlerhaften Werten in der FAST beruhen, aber auch auf der Tatsache, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht deckungsgleich mit den gewerblichen Einkünften sind.³³ Da somit nicht zweifelsfrei alle Einkünfte aus Gewerbebetrieb identifiziert werden konnten, die nicht der Gewerbesteuer unterliegen (insb. Veräußerungsgewinne nach § 16 EStG), wurden die begünstigten gewerblichen Einkünfte anhand der tatsächlich erfolgten Gewerbesteueranrechnung ermittelt, wenn die tatsächliche Anrechnung geringer ausfiel als das 1,8 fache des Gewerbesteuermessbetrages. Danach ergibt sich folgendes Bild hinsichtlich der Anrechnung:

Merkmal	Fälle	Summe	arithmetisches Mittel	Standardabw.
tarifliche ESt	757.790	15.285.095.320 €	20.170,63 €	38.115,02 €
festzusetzende ESt		13.742.415.937 €	18.134,87 €	33.941,17 €
1,8 • Messbetrag		2.445.281.116 €	3.226,86 €	81.801,73 €
tatsächliche Anrechnung		1.821.112.209 €	2.403,19 €	6.157,69 €

Tabelle 4: Fälle mit steuerlicher Doppelbelastung

Von allen Fällen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufweisen, profitiert etwa jeder fünfte Fall (757.790 Fälle) von der Anrechnung. Die tatsächliche Anrechnung beträgt nun im Durchschnitt ca. 2.400€ pro Steuerfall. Hinsichtlich der gesamten Aufkommenssumme nimmt die Anrechnung an Anteil von ca. 12 % an der tariflichen Einkommensteuer ein. Der geringe Unterschied bei der tatsächlichen Anrechnung zwischen Tabelle 4 und Tabelle 5 ist darauf

³² In der Summe fiel die Anrechnung anhand der eigenständig ermittelten gewerblichen begünstigten Einkünfte hier deutlich zu hoch aus.

³³ Die gewerblichen Veräußerungsgewinne konnten identifiziert und als nicht begünstigte gewerbliche Einkünfte behandelt werden.

zurückzuführen, dass die durchgeführte Rekonstruktion der gewerblichen Einkünfte von den tatsächlichen gewerblichen Einkünften abweichen kann, so dass nicht alle Fälle mit positiven gewerblichen Einkünfte einwandfrei identifiziert wurden.

Zudem fällt die Differenz aus tariflicher und festzusetzender Einkommensteuer geringer aus als die tatsächliche Anrechnung. Grund hierfür sind die weiteren Positionen, die bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer zu berücksichtigen sind. Zu nennen sind hier insbesondere ausländische Steuern nach § 34c EStG oder Ermäßigungen nach §§ 34f, 34g EStG.

Die Betrachtung der Standardabweichung der tatsächlichen Anrechnung zeigt die starke Streuung um den Mittelwert. Darüber hinaus wird aus dem dritten Moment als Maß für die Schiefe mit 7,449 ersichtlich, dass die Verteilung linkssteil bzw. rechtsschief ist. Dieses Ergebnis wird auch aus der folgenden Übersicht der gruppierten Klassenhäufigkeiten deutlich. Die Gruppierung erfolgte nach der tatsächlich erfolgten Anrechnung. Zudem ist das auf die einzelnen Gruppen entfallende Aufkommen der Anrechnung angegeben.

Klassen	Häufigkeit	Anteil	kumulierter Anteil	Aufkommen	Anteil	kumulierter Anteil
[0 €; 100 €]	135.084	17,8 %	17,8 %	6.314.793,90 €	0,35 %	0,35 %
]100 €; 500 €]	231.507	30,6 %	48,4 %	58.098.010,04 €	3,19 %	3,54 %
]500 €; 1.000 €]	106.852	14,1 %	62,5 %	76.070.018,53 €	4,18 %	7,71 %
]1000 €; 2.500 €]	124.426	16,4 %	78,9 %	198.619.260,64 €	10,91 %	18,62 %
]2.500 ; 5.000 €]	71.862	9,5 %	88,4 %	255.464.997,55 €	14,03 %	32,65 %
]5.000 €; 10.000 €]	48.009	6,3 %	94,7 %	335.847.836,84 €	18,44 %	51,09 %
]10.000 €; 15.000 €]	16.831	2,2 %	96,9 %	204.878.184,37 €	11,25 %	62,34 %
]15.000 €; 30.000 €]	15.546	2,1 %	99,0 %	319.743.472,39 €	17,56 %	79,90 %
]30.000 €; 100.000 €]	7.562	1,0 %	100,0 %	351.734.450,00 €	19,31 %	99,21 %
]100.000 €	111	0,0 %	100,0 %	14.341.185,00 €	0,79 %	100,00 %
Summe	757.790	100,0 %		1.821.112.209,26 €		100,00 %

Tabelle 5: Gruppierte Darstellung der Häufigkeiten und des Steueraufkommens bei der Gewerbesteueranrechnung

In die Gruppe der tatsächlichen Anrechnung 100 € bis 500€, was deutlich unter dem arithmetischen Mittel liegt, fallen die meisten Beobachtungen. Das meiste Aufkommen fällt hingegen auf die Gruppe 30.000 € bis 100.000 €. Anzumerken ist, dass die Gruppenbreiten nicht einheitlich sind, sondern stark zunehmen. Ersichtlich wird ferner, dass fast 80% der Fälle der tatsächlichen Anrechnung in die Klassen bis einschließlich 2.500 € fallen. Hingegen

fällt auf diesen Bereich nur insgesamt 18% des gesamten Anrechnungsvolumens. Diese Konzentration wird auch anhand der nachfolgenden Lorenzkurve deutlich.

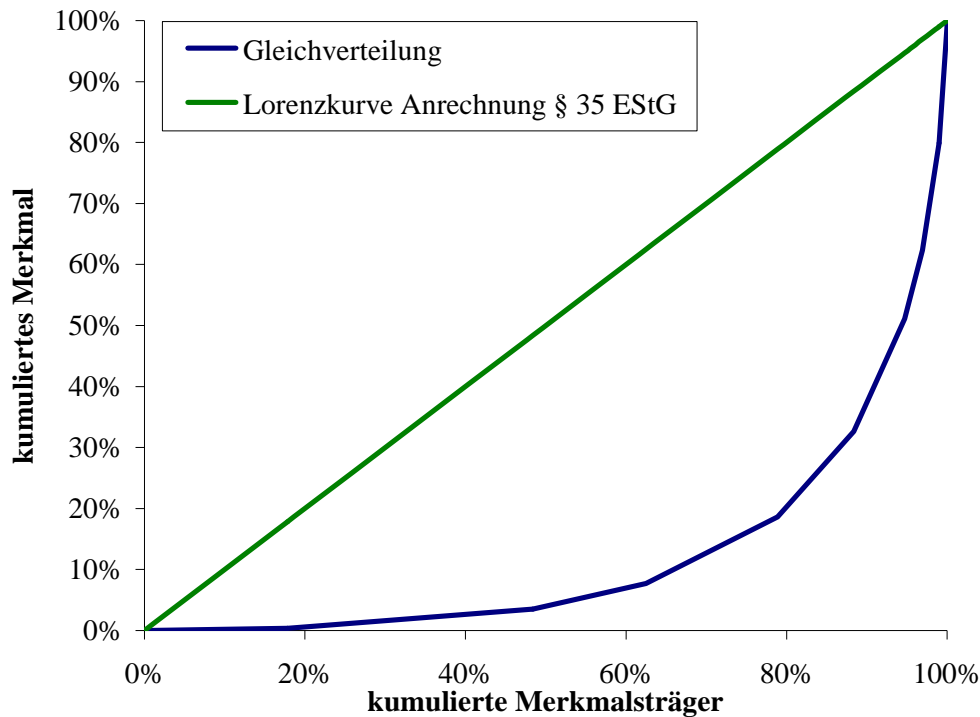


Abbildung 4: Lorenzkurve des Merkmals Gewerbesteueranrechnung

Die Konzentration eines Großteils des Anrechnungsvolumens bei wenigen Fällen dürfte weiter steigen, wenn es möglich wäre, auch die stärker anonymisierten Fälle einzubeziehen. Darüber hinaus wird die steigende relative Bedeutung der Anrechnung mit steigender Anrechnung deutlich, wenn das Verhältnis zwischen der tatsächlichen Anrechnung und der tariflichen Einkommensteuer betrachtet wird. In der folgenden Tabelle ist für die einzelnen Gruppen das arithmetische Mittel der tatsächlichen Anrechnung, der gewerblichen begünstigten Einkünfte sowie die tarifliche Einkommensteuer angegeben.³⁴ Der prozentuale Anteil der Anrechnung bezogen auf die tarifliche Einkommensteuer wächst mit steigender Anrechnung. In der höchsten Gruppe beträgt dieser 45%. Die Anrechnung bewirkt hier also, dass die festzusetzende Einkommensteuer annähernd um 45% (bezogen auf die tarifliche Einkommensteuer) geringer ausfällt.

³⁴ Die Lageparameter wurden aus den exakten Daten ermittelt.

Klassen	tatsächliche Anrechnung	tarifliche Est	gewerbliche Einkünfte	tatsächliche Anrechnung in % der tariflichen ESt
]0 €; 100 €]	46,75 €	7.673,85 €	15.429,99 €	0,609 %
]100 €; 500 €]	250,96 €	8.569,60 €	23.878,24 €	2,928 %
]500 €; 1.000 €]	711,92 €	12.119,11 €	32.467,84 €	5,874 %
]1000 €; 2.500 €]	1.596,28 €	17.156,36 €	42.096,45 €	9,304 %
]2.500 ; 5.000 €]	3.554,94 €	26.855,47 €	54.313,02 €	13,237 %
]5.000 €; 10.000 €]	6.995,52 €	44.637,32 €	80.995,46 €	15,672 %
]10.000 €; 15.000 €]	12.172,79 €	72.481,08 €	118.485,89 €	16,794 %
]15.000 €; 30.000 €]	20.567,79 €	114.755,26 €	178.277,70 €	17,923 %
]30.000 €; 100.000 €]	46.513,42 €	228.362,30 €	360.370,45 €	20,368 %
]100.000 €	129.199,86 €	281.703,22 €	615.753,67 €	45,864 %

Tabelle 6: Gruppierte Darstellung der tatsächlichen Anrechnung und der tariflichen ESt bei der Gewerbesteueranrechnung

Insbesondere bei hohen Einkünften ist die Differenz aus tariflicher und festzusetzender Einkommensteuer ein guter Indikator für die Höhe der tatsächlichen Anrechnung. Diese Beziehung wird im Folgenden genutzt, um einen Überblick der Anrechnung für jene Steuerfälle zu erhalten, bei denen aufgrund der Anonymisierung keine exakten Daten vorliegen. Die folgenden Tabellen stellen die Differenz aus tariflicher und festzusetzender ESt dar. Die Fälle wurden dahin gehend gefiltert, dass positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb und eine positive tarifliche Einkommensteuer vorliegen mussten.³⁵ Der Anonymisierungsbereich vier beinhaltet jene Fälle, die einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte von 921.176 € bis 5.207.722 € aufweisen.³⁶ Der Bereich fünf enthält jene Fälle, deren positiver Gesamtbetrag der Einkünfte größer ausfällt. Bereich sechs enthält jene sechs Fälle, die absolut die sechs höchsten Werte bei dem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte aufwiesen. Hier wurden jedoch die entsprechenden Werte als Durchschnitt dieser sechs Fälle ermittelt.

Die folgenden zwei Tabellen stellen das arithmetische Mittel und die Standardabweichung dar.

Anonymisierung	tarifliche ESt (arithmetisches Mittel)	festzusetzende ESt (arithmetisches Mittel)	tarifliche ESt - festzusetzende ESt (arithmetisches Mittel)
4	787.394,51 €	708.030,36 €	79.364,15 €
5	1.738.877,77 €	1.558.325,47 €	180.552,30 €
6	50.460.577,50 €	47.332.420,50 €	3.128.157,00 €

Tabelle 7: Arithmetisches Mittel der ESt bei den Anonymisierungsgruppen vier bis sechs

³⁵ In der überwiegenden Mehrzahl der Fälle sollten hier dann auch gewerbliche Einkünfte vorliegen, die der Gewerbesteuer unterliegen.

³⁶ Hinsichtlich eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte gelten andere Grenzen. Die Datenfilterung erstreckte sich jedoch nur auf Fällen, in denen ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte vorlag.

Anonymisierung	tarifliche ESt (Standardabw.)	festzusetzende ESt (Standardabw.)
4	451.574,36 €	410.616,93 €
5	3.430.239,73 €	3.026.023,49 €
6	14.974.756,08 €	11.670.890,33 €

Tabelle 8: Standardabweichung der ESt bei den Anonymisierungsgruppen vier bis sechs

Das gesamte Aufkommen ist in der nachstehenden Tabelle abgebildet.

Anonymisierung	tarifliche ESt	festzusetzende ESt	tarifliche ESt - festzusetzende ESt	Anzahl
4	6.465.296.323,00 €	5.813.637.324,00 €	651.658.999,00 €	8211
5	4.768.871.599,50 €	4.273.706.969,70 €	495.164.629,80 €	2743
6	302.763.465,00 €	283.994.523,00 €	18.768.942,00 €	6

Tabelle 9: Aufkommen der ESt bei den Anonymisierungsgruppen vier bis sechs

Die Differenz aus festzusetzender und tariflicher Einkommensteuer beträgt insgesamt ca. 1 Mrd. € Dieser Wert kann zwar nicht direkt mit der tatsächlichen Anrechnung gleich gesetzt werden, da u.a. die Fälle nur hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aber nicht hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte gefiltert werden konnten. Jedoch zeigt der Wert, dass das in Tabelle 5 dargestellte gesamte Anrechnungsvolumen nur eine Untergrenze darstellt. Das tatsächliche Anrechnungsvolumen wird deutlich höher ausfallen. Zudem ist anzumerken, dass diese Differenz als möglicher Indikator für die Anrechnung nach § 35 EStG lediglich auf ca. 11.000 Fälle entfällt.³⁷ Die hohen Standardabweichungen verdeutlichen zudem, dass die arithmetischen Mittel nur bedingt eine allgemeine Aussage liefern können.

Zusammengefasst wird die Anrechnung der Gewerbesteuer zwar bei relativ vielen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb durchgeführt. In der überwiegenden Zahl der Fälle ist sie jedoch absolut und relativ weniger bedeutend. Bei den wenigen Steuerpflichtigen mit hohen gewerblichen Einkünften hat die Anrechnung der Gewerbesteuer hingegen sowohl absolut als auch relativ einen großen Einfluss auf die Steuerbelastung.

5.4 Meistbegünstigungsprinzip

Anhand der im vorherigen Kapitel identifizierten Fälle, die vor Anrechnung einer steuerlichen Doppelbelastung unterliegen, soll nun analysiert werden, wie sich das Meistbegünstigungsprinzip auf die Anrechnung und das Steueraufkommen auswirkt. Hierzu werden nur jene Fälle betrachtet, bei denen es zwischen beiden Berechnungsmethoden theoretisch zu einem Unterschied in der Anrechnung kommen kann. Dies sind solche Fälle, die neben den obigen Kriterien zudem negative nicht begünstigte Einkünfte aufweisen. Von den ca. 750.000 Fällen ist hiervon jeder vierte betroffen. Die folgende Tabelle verdeutlicht dies.

³⁷ Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Gleichverteilung des Anrechnungsvolumens unter Einbeziehung dieser Fälle weiter abnimmt im Vergleich zu Abbildung 4.

Merkmal	Anzahl	Summe	arithm. Mittel	Standardabw.	Schiefe
tarifliche ESt	198.131	5.317.251.667 €	26.837,03 €	46.039,49 €	4,03
festzusetzende ESt	198.131	4.684.090.595 €	23.641,37 €	40.827,28 €	4,09
tatsächliche Anrechnung	198.131	731.418.439 €	3.691,59 €	8.063,82 €	6,32
1,8 • Messbetrages	198.131	755.998.297 €	3.815,65 €	11.969,77 €	124,74
Anrechnung Meistbeg.	198.131	733.587.602 €	3.702,54 €	8.088,36 €	6,34
Vorteil Meistbegünstig.	198.131	2.169.163 €	10,95 €	261,52 €	76,42

Tabelle 10: Deskriptive Statistik der Grundgesamtheit unter Beachtung des Meistbegünstigungsprinzips

Hinsichtlich des Gesamtaufkommens der Anrechnung ist lediglich ein Unterschied von ca. 2,1 Mio. € zwischen anteiliger Verlustverrechnung und Meistbegünstigungsprinzip vorzufinden.³⁸ Die hohen Standardabweichungen lassen erahnen, dass die Einzelbeobachtungen stark um den zentralen Lageparameter streuen. Insbesondere die Verteilung der Differenz zwischen Anteilsrechnung und Meistbegünstigungsprinzip ist stark linkssteil. Insoweit ist die durchschnittliche Verbesserung um ca. 11 € bei dem Übergang von der Anrechnung nach § 35 EStG zum Meistbegünstigungsprinzip nicht repräsentativ.

Die folgende Übersicht stellt die Datenlage in gruppierte Form dar. Die Gruppenbreite entspricht dabei jener aus Tabelle 6.

Klassen	Häufigkeit	Anteil	kumulierter Anteil	Aufkommen kumuliert	Anteil	kumulierter Anteil
[0 €; 100 €]	23.187	11,7 %	11,7 %	1.088.159,22 €	0,15 %	0,15 %
]100 €; 500 €]	47.652	24,1 %	35,8 %	13.551.071,53 €	1,70 %	1,85 %
]500 €; 1.000 €]	27.379	13,8 %	49,6 %	33.220.421,63 €	2,68 %	4,53 %
]1000 €; 2.500 €]	36.577	18,5 %	68,0 %	92.696.897,60 €	8,11 %	12,64 %
]2.500 ; 5.000 €]	25.616	12,9 %	81,0 %	184.769.053,01 €	12,55 %	25,19 %
]5.000 €; 10.000 €]	19.763	10,0 %	90,9 %	323.677.458,90 €	18,94 %	44,12 %
]10.000 €; 15.000 €]	7.357	3,7 %	94,7 %	413.178.805,46 €	12,20 %	56,32 %
]15.000 €; 30.000 €]	6.948	3,5 %	98,2 %	556.476.896,24 €	19,53 %	75,86 %
]30.000 €; 100.000 €]	3.578	1,8 %	100,0 %	723.901.861,88 €	22,82 %	98,68 %
]100.000 €	74	,0 %	100,0 %	733.587.602,75 €	1,32 %	100,00 %
Summe	198.131	100,0 %				

Tabelle 11: Gruppierte Darstellung der Häufigkeiten und des Steueraufkommens unter Beachtung des Meistbegünstigungsprinzips

³⁸ Es sei darauf hingewiesen, dass im VZ 2001 noch die Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 2 Abs. 3 i.d.F. des StEntG 1999/2000/2002 galten. Dies führt insbesondere dazu, dass tendenziell die Summe der Einkünfte und die tarifliche Einkommensteuer geringer ausfielen im Vergleich zu einer direkten Saldierung sämtlicher Einkunftsarten.

Auf die Darstellung der Lorenzkurve wird an dieser Stelle verzichtet. Diese weist einen ähnlichen Konzentrationsverlauf auf wie jene unter Beachtung der anteiligen Verlustverrechnung. Jedoch hat sich die Fläche zwischen Lorenzkurve und Winkelhalbierender geringfügig verkleinert, so dass die ungleiche Verteilung der Anrechnung auf die einzelnen Merkmalsträger abgenommen hat.

In der nachstehenden Tabelle sind die arithmetischen Mittel der tariflichen und festgesetzten Einkommensteuer sowie die Anrechnung nach dem Meistbegünstigungsprinzip je Gruppe festgehalten. Darüber hinaus ist erneut die Anrechnung als Bruchteil der tariflichen Einkommensteuer angegeben.

Klassen	tarifliche ESt	festgesetzte ESt	Anrechnung	tats. Anrechnung in % der tariflichen ESt
[0 €; 100 €]	12.957,13 €	13.113,36 €	46,93 €	0,36 %
]100 €; 500 €]	10.900,29 €	10.805,84 €	261,54 €	2,40 %
]500 €; 1.000 €]	13.311,47 €	12.834,89 €	718,41 €	5,40 %
]1000 €; 2.500 €]	17.747,97 €	16.550,99 €	1.626,07 €	9,16 %
]2.500 ; 5.000 €]	25.595,58 €	22.795,58 €	3.594,35 €	14,04 %
]5.000 €; 10.000 €]	41.259,48 €	35.384,02 €	7.028,59 €	17,04 %
]10.000 €; 15.000 €]	65.928,86 €	55.084,71 €	12.164,64 €	18,45 %
]15.000 €; 30.000 €]	105.531,62 €	86.177,58 €	20.624,86 €	19,54 %
]30.000 €; 100.000 €]	216.356,56 €	170.576,12 €	46.792,89 €	21,63 %
]100.000 €	274.182,69 €	145.096,27 €	130.888,39 €	47,74 %

Tabelle 12: Gruppierte Darstellung der ESt und der Anrechnung unter Beachtung des Meistbegünstigungsprinzips

Im Vergleich mit Tabelle 6 ist zu erkennen, dass insbesondere in den höheren Anrechnungsgruppen die Anrechnung ca 1,5 Prozentpunkte höher liegt. Zu bemerken ist allerdings, dass sich die Tabellen hinsichtlich des gruppierten Merkmals unterscheiden.³⁹ Insofern ist es nicht auszuschließen, dass ein Teil dieser Verschiebung auf diesen Umstand zurückzuführen ist.

Um einen besseren Überblick zu bekommen, wie die Veränderung der Anrechnung infolge der Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips ist, stellt die folgende Tabelle die Anrechnung nach dem Meistbegünstigungsprinzip sowie die Verbesserung dar. Gruppiert wurde hier aber nach der tatsächlich erfolgten Anrechnung infolge der Anteilsrechnung. Insofern kann ein direkter Vergleich mit Tabelle 5 hergestellt werden.

³⁹ So erfolgte die Gruppierung in Tabelle 12 hinsichtlich der Anrechnung, wenn das Meistbegünstigungsprinzip zu Anwendung kommt.

Klassen	Meistbegünstigungsprinzip			Differenz zur Anteilsrechnung		
	arithm. Mittel	Standard-abweichung	Summe	arithm. Mittel	Summe	Standard-abw.
[0 €; 100 €]	47,18 €	29,75 €	1.097.464,79 €	0,48 €	11.081,88 €	4,14 €
]100 €; 500 €]	263,80 €	120,71 €	12.622.109,02 €	2,12 €	101.586,81 €	23,85 €
]500 €; 1.000 €]	722,63 €	154,66 €	19.715.483,99 €	4,34 €	118.495,70 €	46,65 €
]1000 €; 2.500 €]	1.634,48 €	444,33 €	59.763.967,75 €	9,78 €	357.486,89 €	98,26 €
]2.500 €; 5.000 €]	3.605,72 €	711,28 €	92.123.588,44 €	12,03 €	307.387,41 €	135,39 €
]5.000 €; 10.000 €]	7.052,33 €	1.429,08 €	139.267.052,83 €	19,44 €	383.836,91 €	258,19 €
]10.000 €; 15.000 €]	12.189,57 €	1.425,65 €	89.069.185,18 €	21,53 €	157.329,01 €	271,64 €
]15.000 €; 30.000 €]	20.684,68 €	4.260,69 €	143.448.265,62 €	55,13 €	382.336,03 €	871,61 €
]30.000 €; 100.000 €]	46.862,34 €	14.904,57 €	167.017.367,25 €	83,01 €	295.861,25 €	1.187,14 €
]100.000 €	131.432,19 €	42.939,63 €	9.463.117,87 €	746,69 €	53.761,87 €	2.422,37 €
Summe			733.587.602,74 €		2.169.163,76 €	

Tabelle 13: Gruppierte Darstellung der Anrechnung unter Beachtung des Meistbegünstigungsprinzips im Vergleich zur Anteilsrechnung

Die Verbesserung fällt insbesondere in den hohen Anrechnungsgruppen stärker aus. Dies lässt den Schluss zu, dass insbesondere dort vermehrt Verluste bei den nicht begünstigten Einkünften vorzufinden sind.⁴⁰ Die angegebenen Standardabweichungen lassen den Schluss zu, dass auch innerhalb der Gruppierungen die Anrechnung stark um das arithmetische Mittel streuen.

5.5 Auswirkungen alternativer Gesetzesauslegungen

Die Analysen im vorherigen Kapitel haben dargelegt, wie die Gesetzesauslegung die Anrechnung quantitativ beeinflussen wird. Eine wörtliche Auslegung des Gesetzestextes begünstigt die Steuerpflichtigen, deren begünstigte Einkünfte aus Gewerbebetrieb sich aus mehreren unterschiedlichen Quellen mit teilweise negativen Einkünften zusammensetzen. Beispiele dafür sind mehrere Einzelunternehmen bzw. mehrere Mitunternehmerschaften einzelner Steuerpflichtiger sowie gewerbliche Einkünfte beider Ehepartner bei Zusammenveranlagung, wenn aus einer Quelle ein Verlust entsteht.⁴¹

Hinsichtlich der Datenlage bereitet die Analyse diverse Schwierigkeiten. So wird in der Regel nur der Saldo aus Gewinnen und Verlusten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen. Inwieweit bereits ein horizontaler Verlustausgleich stattgefunden hat, ist hierbei nicht zu

⁴⁰ Vgl. Müller (2006), S. 17. Insbesondere die Verluste aus Vermietung und Verpachtung konzentrieren sich bei jenen Steuerpflichtigen, die einen hohen Gesamtbetrag der Einkünfte aufweisen.

⁴¹ So lassen sich bei Ehepartnern Fallkonstellationen finden, in denen eine getrennte Veranlagung eine geringere Steuerbelastung bewirkt, da dann unter Beachtung der Anteilsrechnung eine Saldierung der gewerblichen Einkünfte beider Ehepartner nicht erfolgt.

erkennen. Die Einkommensteuerstatistik schlüsselt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jedoch dahingehend auf, dass zwischen Einkünften aus Einzelunternehmen und solchen aus Beteiligungen unterschieden wird.⁴² Darüber hinaus werden bei der Zusammenveranlagung weiterhin die jeweiligen Einkünfte getrennt ausgewiesen, je nachdem, welcher Ehepartner diese erzielt hat. Indes liegen keine einzelnen Daten vor, wenn ein Steuerpflichtiger Mitunternehmer mehrerer Gesellschaften ist. Insofern kann die Analyse nur eine Untergrenze für die Auswirkungen einer wörtlichen Auslegung des § 35 EStG ermitteln.

Von den anfangs betrachteten 819.312 Fällen werden fortan nun noch jene betrachtet, die eine positive tarifliche Einkommensteuer und zudem zumindest teilweise gewerbliche Gewinne (z.B. aus einem einzelnen Gewerbebetrieb oder auch als Mitunternehmer) bei den gewerblichen Einkünften aufweisen.⁴³ Die gewerblichen Einkünfte müssen in der Summe nun nicht mehr positiv sein, da bei wörtlicher Auslegung die negativen gewerblichen Einkünfte nicht in die Anrechnung einbezogen werden. Eine Anrechnung kann auch erfolgen, wenn die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Summe negativ sind.⁴⁴ Im Ergebnis lassen sich so ca. 767.000 Fälle identifizieren. Die nachstehende Tabelle gibt einen Überblick über die tatsächliche Anrechnung sowie jene unter Beachtung des Meistbegünstigungsprinzips.

Merkmal	Anzahl	Summe	arithm. Mittel	Standardabweichung
tats. Anrechnung	767.786	1.821.708.649 €	2.372,68 €	6.124,14 €
tarifliche ESt	767.786	15.663.981.899 €	20.401,50 €	38.482,98 €
festzusetzende ESt	767.786	14.124.727.420 €	18.396,70 €	34.428,60 €
Meistbegünstigung	767.786	1.823.905.312 €	2.375,54 €	6.133,26 €

Tabelle 14: Deskriptive Statistik der Grundgesamtheit bei alternativer Gesetzesauslegung

In den geschilderten 767.786 Fällen wird in ca. 60.000 Fällen ein horizontaler Verlustausgleich bei den gewerblichen Einkünften durchgeführt. Dies entspricht einem Anteil von ca. 7%. Die folgende Tabelle verdeutlicht diesen Sachverhalt.

Merkmal	Anzahl	Summe	arithm. Mittel	Standardabweichung
tats. Anrechnung	59.690	239.008.524,69 €	4.004,13 €	9.009,40 €
tarifliche ESt	59.690	2.048.322.024,00 €	34.315,72 €	54.739,04 €
festzusetzende ESt	59.690	1.841.978.084,00 €	30.858,82 €	50.046,12 €
Meistbegünstigung	59.690	239.741.732,21 €	4.016,41 €	9.040,87 €
anteilige ESt wörtlich	59.690	251.027.460,23 €	4.205,49 €	9.218,70 €

Tabelle 15: Deskriptive Statistik der Anrechnung bei alternativer Gesetzesauslegung

Zu erkennen ist, dass die Anrechnung bei wörtlicher Auslegung bereits im Durchschnitt ca. 200 € höher ausfällt. Die Standardabweichung bestätigt, dass dieser Wert in Einzelfällen deutlich höher ausfallen kann. Darüber hinaus wird ersichtlich, dass bei wörtlicher

⁴² Ferner werden noch Einkommen aus Organschaften explizit aufgeführt.

⁴³ Die Anrechnung wird gem. Ausdruck 4.3 folglich auf die tarifliche Einkommensteuer begrenzt.

⁴⁴ Vgl. exemplarisch die Beispielsrechnung in Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer (2008), S. 81.

Gesetzesauslegung das gesamte Anrechnungsvolumen um ca. 12 Mil. € höher ausfällt. Wird dieser Wert verglichen mit der Einsparung durch die Abschaffung des Meistbegünstigungsprinzips, so zeigt sich, dass die Mehrbelastung durch eine missglückte Gesetzesänderung deutlich über der intendierten Einsparung infolge der Anteilsrechnung liegt. Unter den genannten Zahlen wäre die Mehrfachbelastung sechs mal höher als die beabsichtigte Entlastung. Der geschilderte Wert bildet nur eine Untergrenze, da nicht alle horizontalen Verlustausgleiche bei den gewerblichen Einkünften in der Einkommensteuerstatistik abgebildet werden. Insofern dürfte der Steuerausfall deutlich höher liegen. Sollte demnach die Rechtsprechung der dargestellten wörtlichen Auslegung zuneigen, so könnte die misslungene Gesetzänderung zu fiskalischen Mehrbelastungen führen.

6 Fazit

Es wurde gezeigt, welche steuerlichen Auswirkungen die Gesetzesänderung des § 35 EStG hat. Die Anteilsrechnung führt zu einer höheren Gesamtbelastung für den Steuerpflichtigen. Fraglich bleibt, wie Verwaltung und Rechtsprechung den Gesetzestext des § 35 EStG auslegen werden. Eine wörtliche Auslegung des § 35 EStG kann zu unsystematischen, jedoch für den Steuerpflichtigen günstigen Belastungswirkungen führen. Es konnte nachgewiesen werden, dass in mehr Fallkonstellationen die anteilige Einkommensteuer die Gewerbesteueranrechnung restringiert, als dies in der Gesetzesbegründung behauptet wird.

Die Darstellung hat ferner gezeigt, dass die Anrechnung nach § 35 EStG für den Steuerpflichtigen nicht nur eine untergeordnete Rolle besitzt. Vielmehr führt die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer in vielen Fällen zu einer deutlichen absoluten und relativen Verringerung der Gesamtbelastung mit Ertragsteuern. Dies wird allerdings in einer reinen Durchschnittsbetrachtung nicht deutlich. Insbesondere in den Gruppen, in denen ein hohes Anrechnungsvolumen vorliegt, kann durch die Anrechnung die tarifliche Einkommensteuer um bis zu 45% gemindert werden. Auch wenn das Meistbegünstigungsprinzip in vielen Einzelfällen zu einer deutlich geringeren Steuerbelastung führt als die Anteilsrechnung, wirkt sich dieser Aspekt nicht gravierend auf das gesamte Steueraufkommen aus. Wird einer wörtlichen Gesetzesauslegung gefolgt, so kann dies zu Steuermindereinnahmen für den Staatshaushalt führen.

Durch die Änderungen in Folge der Unternehmensteuerreform kommt der Gewerbesteuer und damit auch der Gewerbesteueranrechnung eine zunehmende Bedeutung zu. Unter diesem Gesichtspunkt ist die technisch unsauber durchgeführte Gesetzesänderung zu bemängeln. Sie führt sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Staatshaushalt zu Unsicherheiten. Ferner verbleibt ein fader Beigeschmack, dass die für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des BFH nach kurzer Zeit durch den Gesetzgeber, mittelbar aber wohl durch die Verwaltung, durchkreuzt werden soll („Nichtanwendungsgesetz“).

Nicht behandelt haben wir den fiskalpolitischen Aspekt, dass gerade durch die Anrechnung die Gewerbesteuer zu Lasten der Einkommensteuer subventioniert wird. Da jedoch in vielen Fällen der Einzelunternehmer bzw. Mitunternehmer seinen Wohnsitz nicht in der gleichen Gemeinde hat wie seinen Firmensitz, kommt der Anrechnung auch eine steuerpolitische Verteilungsfrage zwischen den Gemeinden bzw. Bundesländern zu.

Anhang: Nachweis von Belastungsunterschieden bei insgesamt positiven nichtbegünstigten Einkünften

Die Behauptung⁴⁵, das Meistbegünstigungsprinzip führe erst dann zu höheren Anrechnungsbeträgen als die anteilige Verlustverrechnung, wenn die Summe der Einkünfte kleiner ist als die gewerblichen Einkünfte, kann wie folgt widerlegt werden:

Behauptung:

Wenn die Summe der Einkünfte größer ist als die gewerblichen Einkünfte, führt das Meistbegünstigungsprinzip niemals zu höheren Anrechnungsbeträgen als die anteilige Verlustverrechnung.

$$gE^+ + gE^- + aE^+ + aE^- > gE^+ + gE^- \quad (6.1)$$

$$\Leftrightarrow aE^+ + aE^- > 0 \quad (6.2)$$

Widerlegung:

Für $aE^+ + aE^- > 0$ existieren Fällen, in denen die Anrechnung unter Beachtung des Meistbegünstigungsprinzips höher ausfällt als bei anteiliger Verlustverrechnung.

Dann ist die anteilige Einkommensteuer unter Beachtung des Meistbegünstigungsprinzips höher als bei anteiliger Verlustverrechnung.

$$\frac{gE + \min(aE^+ + aE^-; 0)}{gE + aE} \cdot S(gE + aE - Abz) > \frac{gE}{gE + aE^+} \cdot S(gE + aE - Abz) \quad (6.3)$$

$$\Leftrightarrow \frac{gE}{gE + aE} > \frac{gE}{gE + aE^+}, \text{ für } aE^+ + aE^- = aE > 0 \text{ q.e.d.} \quad (6.4)$$

Die anteilige Einkommensteuer wirkt sich indes nur als restringierender Faktor aus, wenn sie geringer ausfällt als das Minimum aus Gewerbesteuerbelastung und 3,8-fachem Gewerbesteuermessbetrag. Bei einem Hebesatz von 380% und mehr muss demnach gelten

$$0,035 \cdot 3,8 \cdot (gE^+ + KH - 24500) < \frac{gE}{gE + aE} \cdot \bar{s} \cdot (gE + aE - Abz), \quad (6.5)$$

mit \bar{s} als durchschnittlicher Steuersatz

$$\Leftrightarrow \bar{s} < \frac{3,5\% \cdot 3,8 \cdot (gE^+ + gE^- + aE^+ + aE^-)(gE^+ - 24500 + HK)}{(gE^+ + gE^-)(gE^+ + gE^- + aE^+ + aE^- - Abz)} = \frac{GewSt}{gE} \cdot \frac{SdE}{zVE} \quad (6.6)$$

⁴⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 21.

Die durchschnittliche Einkommensteuerbelastung muss folglich also geringer sein als die durchschnittliche Gewerbesteuerbelastung, bezogen auf alle gewerblichen Einkünfte (vor Freibetrag), multipliziert mit dem Anteil der Summe der Einkünfte zum zu versteuernden Einkommen.

Der durchschnittliche Gewerbesteuersatz nähert sich aufgrund des Freibetrages bei Fehlen von negativen gewerblichen Einkünften und Hinzurechnungen asymptotisch $3,5\% \cdot 3,8 = 13,3\%$ an. Da der durchschnittliche Einkommensteuersatz sehr schnell diesen Wert erreicht (das zu versteuernde Einkommen liegt bei ca. 18.700€), wird die zweite Nebenbedingung dann eher erfüllt sein, wenn größere Sonderausgaben bzw. Hinzurechnungen zu berücksichtigen sind und zudem das zu versteuernde Einkommen in den unteren Progressivzonen liegt. Die folgende Abbildung verdeutlicht dies an einem exemplarischen Beispiel:

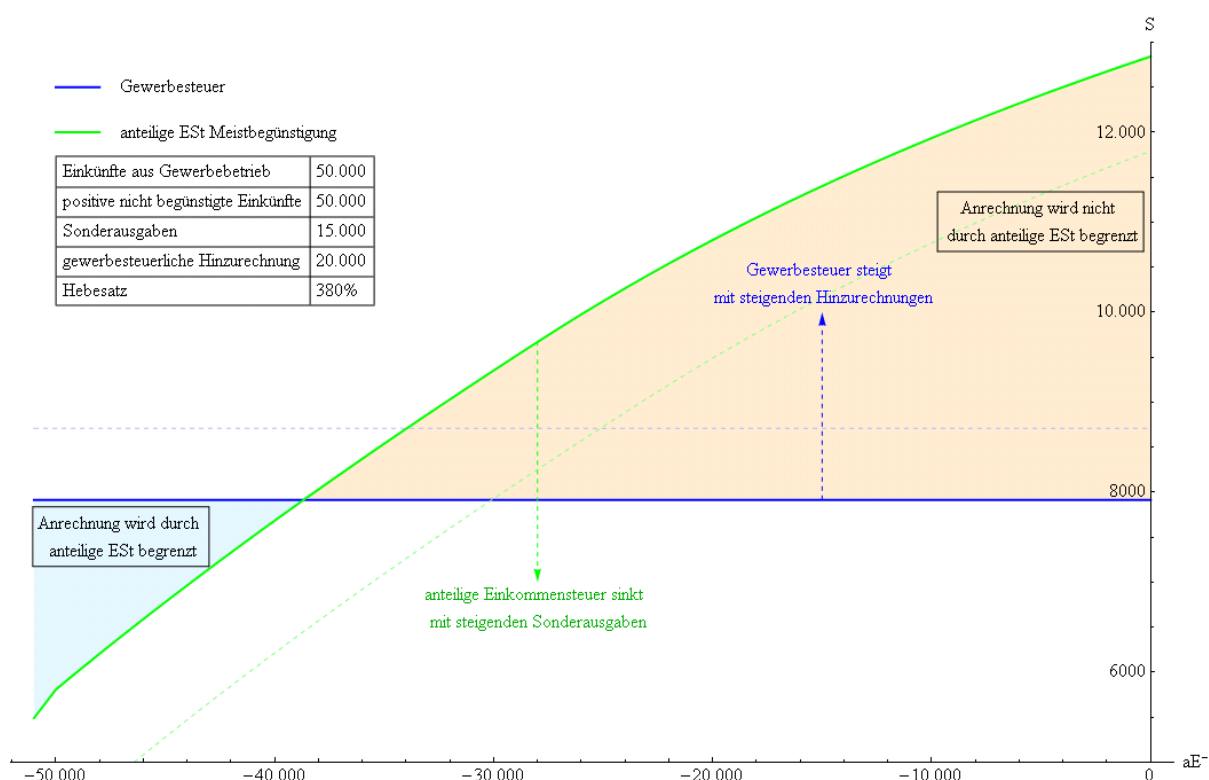


Abbildung 5: Vergleich anteilige Einkommensteuer und tatsächliche Gewerbesteuer

Über den gesamten abgetragenen Definitionsbereich ist die Summe der Einkünfte größer als die gewerblichen Einkünfte. Trotzdem lassen sich auch hier Fälle finden, in denen die anteilige Einkommensteuer und die tatsächliche Gewerbesteuer die Anrechnung nach § 35 EStG beschränkt. Wie aus der Abbildung zu erkennen ist, wird der relevante Bereich (hellblaue Fläche) mit steigenden gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen bzw. Sonderausgaben größer. Im Ergebnis trifft die anteilige Verlustverrechnung auch bereits diejenigen Steuerpflichtigen, die insbesondere durch gewerbesteuerliche Hinzurechnungen einer hohen Gewerbesteuerlast unterliegen, mit ihrem Gewerbebetrieb aber nur geringe Einkünfte erzielen und zudem beispielsweise infolge von Verlustvorträgen hohe Abzüge bei der Summe der Einkünfte geltend machen, obwohl ihre negativen übrigen Einkünfte geringer sind als die entsprechenden positiven.

Literaturverzeichnis

- BACH, STEFAN / STEINER, VIKTOR (2006):** Analyseergebnisse auf Basis der anonymisierten Steuerdaten, in: Schmollers Jahrbuch 2006, S. 387-403.
- BLAUFUS, KAY / HECHTNER, FRANK / HUNDSDOERFER, JOCHEN (2008):** Die Gewerbesteuerkompensation nach § 35 EStG im Jahressteuergesetz 2008 - Was will uns der Gesetzgeber mit der Neufassung sagen?, in: Betriebs-Berater 2008, S. 80-88.
- BMF (2002):** Anwendungsschreiben zu der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG, Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 15.5.2002, IV A 5 - S 2296 a - 16/02, BStBl. I 2002, S. 533.
- BMF (2007a):** Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Steuerermäßigung, Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 12.1.2007, IV B 2 - S 2296a - 2/07, BStBl. I 2007, S. 108.
- BMF (2007b):** Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG, Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 19.9.2007, IV B 2 - S 2296-a/0, BStBl I 2007, S. 701.
- BÖHNKE, TIMM / NEHER, FRANK / SCHRÖDER, CARSTEN (2007):** Bestimmung ökonomischer Einkommen und effektiver Einkommensteuerbelastungen mit der Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik, in: Schmollers Jahrbuch 2007, S. 585-623.
- BUSCHLE, NICOLE (2007):** Faktische Anonymisierung der Steuerstatistik (FAST) - Lohn- und Einkommensteuer 2001 URL:
http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/lest/suf/2001/fdz_fast2001_suf_anonymisierungskonzeption.pdf.
- FÖRSTER, URSULA (2000):** Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001, in: Finanz-Rundschau 2000, S. 866-870.
- FÖRSTER, URSULA (2007):** Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, Der Betrieb 2007, S. 760-764.
- HECHTNER, FRANK / HUNDSDOERFER, JOCHEN (2006):** Unbeabsichtigte Reichensteuer auf Gewinneinkünfte: Belastungswirkungen und Gestaltungsspielräume, in: Betriebs-Berater 2006, S. 2123-2130.
- HECHTNER, FRANK / HUNDSDOERFER, JOCHEN (2007):** Reichensteuer und Progressionsvorbehalt: Ökonomische Auswirkungen der Nachbesserungen im Jahressteuergesetz 2007, in: Betriebs-Berater, S. 206-209.
- HERZIG, NORBERT (2007):** Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer, in Der Betrieb 2007, S. 1541-1543.
- HERZIG, NORBERT / LOCHMANN, UWE (2007):** Unternehmensteuerreform 2008, in: Der Betrieb 2007, S. 1037-1044.
- HÖHNE, J. / STURM, R. / VORGRIMLER, D. (2003):** Konzept zur Schutzwirkung faktischer Anonymisierung, in Wirtschaft und Statistik 2003, S. 287-292.
- HOMBURG, STEFAN / HOUBEN, HENRIETTE / MAITERH, RALF (2007):** Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, in: Die Wirtschaftsprüfung 2007, S. 376-381.
- KORDSMEYER, V. (2004):** Die Einkommensteuerstatistik als Mikrodatenfile, in: Merz, J., Zwick, M. (Hrsg.), MIKAS - Mikroanalysen und amtliche Statistik, Statistik und Wissenschaft, Band 1, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden, S. 157-166.

- KOREZKIJ, LEONID (2001a):** Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, in: Betriebs-Berater 2001, S. 333-344.
- KOREZKIJ, LEONID (2001b):** Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG (2. Teil), in: Betriebs-Berater 2001, S. 389-395.
- KOREZKIJ, LEONID (2002):** Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Die Brennpunkte des Anwendungsschreibens zu § 35 EStG, in: Betriebs-Berater, S. 2099-2104.
- KOREZKIJ, LEONID (2003):** Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 35 EStG, Stuttgart 2003.
- KOREZKIJ, LEONID (2007a):** Das neue Anwendungsschreiben und das erste BFH-Urteil zu § 35 EStG: Neues zur Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags, Deutsches Steuerrecht 2007, S. 568-571.
- KOREZKIJ, LEONID (2007b):** BMF-Schreiben vom 19. 9. 2007 zu § 35 EStG: Neues zur Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, S. 568-571.
- MAITERTH, RALF (2006):** Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, FDZ-Arbeitspapier Nr.12, URL: http://www.forschungsdatenzentrum.de/publikationen/veroeffentlichungen/fdz_arbeitspapier-12.pdf.
- MERZ, JOACHIM / VORGRIMLER, D. /ZWICK, MARKUS (2004):** Faktisch anonymisiertes Mikrodatenfile der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998, in Wirtschaft und Statistik 2004, S. 1079-1090.
- MÜLLER, HEIKO (2004):** Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland, Wiesbaden 2004.
- MÜLLER, HEIKO (2005):** Ein Vergleich der Ergebnisse von Mikrosimulationen mit denen von Gruppensimulationen auf Basis der Einkommensteuerstatistik, FDZ-Arbeitspapier Nr.1, URL: http://www.forschungsdatenzentrum.de/publikationen/veroeffentlichungen/fdz_arbeitspapier-01.pdf.
- MÜLLER, HEIKO (2006):** Ausmaß der steuerlichen Verlustverrechnung - Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen, arqus Diskussionsbeitrag Nr. 17, URL: http://www.steuern.uni-hannover.de/EXTERN/Beitrag_Nr_17.pdf
- PEICHL, ANDREAS (2005):** Die Evaluation von Steuerreformen durch Simulationsmodelle, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge Nr. 05 - 1, URL: http://www.wiso.uni-koeln.de/fuest/working%20papers/survey_WP.pdf
- RITZER, CLAUS / STANGL, INGO (2002):** Das Anwendungsschreiben zu § 35 EStG - grundlegende Aussagen und Auswirkungen auf Einzelunternehmen, in: Deutsches Steuerrecht 2002, S. 1068-1078.
- RITZER, CLAUS / STANGL, INGO (2005):** Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 EStG, in: Deutsches Steuerrecht 2005, S. 11-13.
- RÖDDER, THOMAS (2002):** Pauschalierte Gewerbesteueranrechnung - eine komprimierte Bestandsaufnahme, in: Deutsches Steuerrecht 2002, S. 939-943.
- SIEGEL, THEODOR (2001):** Plädoyer für eine systemkonforme Reform der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, in: Betriebs-Berater 2001, S. 701-703.
- SPAHN, PAUL BERND (1992):** Mikrosimulation in der Steuerpolitik, Heidelberg 1992.

WESSELBAUM-NEUGEBAUER, CLAUDIA (2001): Unternehmenssteuerreform 2001: Auswirkungen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung auf Einzel- und Mitunternehmer in Abhängigkeit von Einkunftsart und anzuwendendem Gewerbesteuer-Hebesatz, in: Deutsches Steuerrecht 2001, S. 180-188.

ZWICK, MARKUS (2001): Individual tax statistics data and their evaluation possibilities for the scientific community, in: Schmollers Jahrbuch 2001, S. 639-648.

Bislang erschienene **arqus** Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 1

Rainer Niemann / Corinna Treisch: Grenzüberschreitende Investitionen nach der Steuerreform 2005 – Stärkt die Gruppenbesteuerung den Holdingstandort Österreich? –

März 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 2

Caren Sureth / Armin Voß: Investitionsbereitschaft und zeitliche Indifferenz bei Realinvestitionen unter Unsicherheit und Steuern

März 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 3

Caren Sureth / Ralf Maiterth: Wealth Tax as Alternative Minimum Tax ? The Impact of a Wealth Tax on Business Structure and Strategy

April 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 4

Rainer Niemann: Entscheidungswirkungen der Abschnittbesteuerung in der internationalen Steuerplanung – Vermeidung der Doppelbesteuerung, Repatriierungspolitik, Tarifprogression –

Mai 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 5

Deborah Knirsch: Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, wer verliert? –

August 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 6

Caren Sureth / Dirk Langeleh: Capital Gains Taxation under Different Tax Regimes

September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 7

Ralf Maiterth: Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen –

September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 8

Deborah Knirsch: Lohnt sich eine detaillierte Steuerplanung für Unternehmen? – Zur Ressourcenallokation bei der Investitionsplanung –

September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 9

Michael Thaut: Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationen- tafeln – Wirkungen auf den Steuervorteil, auf Prognoserechnungen und auf die Kosten des Arbeitgebers einer Pensionszusage –

September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 10

Ralf Maiterth / Heiko Müller: Beurteilung der Verteilungswirkungen der "rot-grünen" Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabs –

Oktober 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 11

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?

November 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 12

Heiko Müller: Eine ökonomische Analyse der Besteuerung von Beteiligungen nach dem Kirchhofschen EStGB

Dezember 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 13

Dirk Kiesewetter: Gewinnausweispolitik internationaler Konzerne bei Besteuerung nach dem Trennungs- und nach dem Einheitsprinzip

Dezember 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 14

Kay Blaufus / Sebastian Eichfelder: Steuerliche Optimierung der betrieblichen Altersvorsorge: Zuwendungsstrategien für pauschaldotierte Unterstützungskassen

Januar 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 15

Ralf Maiterth / Caren Sureth: Unternehmensfinanzierung, Unternehmensrechtsform und Besteuerung

Januar 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 16

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Besteuerung von Kapitaleinkünften – Zur relativen Vorteilhaftigkeit der Standorte Österreich, Deutschland und Schweiz –

März 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 17

Heiko Müller: Ausmaß der steuerlichen Verlustverrechnung - Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen

März 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 18

Caren Sureth / Alexander Halberstadt: Steuerliche und finanzwirtschaftliche Aspekte bei der Gestaltung von Genussrechten und stillen Beteiligungen als Mitarbeiterkapitalbeteiligungen

Juni 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 19

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Zur Vorteilhaftigkeit der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland

August 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 20

Sebastian Schanz: Interpolationsverfahren am Beispiel der Interpolation der deutschen Einkommensteuertarifffunktion 2006

September 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 21

Rainer Niemann: The Impact of Tax Uncertainty on Irreversible Investment

Oktober 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 22

Jochen Hundsdoerfer / Lutz Kruschwitz / Daniela Lorenz: Investitionsbewertung bei steuerlicher Optimierung der Unterlassensalternative und der Finanzierung

Januar 2007, überarbeitet November 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 23

Sebastian Schanz: Optimale Repatriierungspolitik. Auswirkungen von Tarifänderungen auf Repatriierungsentscheidungen bei Direktinvestitionen in Deutschland und Österreich
Januar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 24

Heiko Müller / Caren Sureth: Group Simulation and Income Tax Statistics - How Big is the Error?
Januar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 25

Jens Müller: Die Fehlbewertung durch das Stuttgarter Verfahren – eine Sensitivitätsanalyse der Werttreiber von Steuer- und Marktwerten
Februar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 26

Thomas Gries / Ulrich Prior / Caren Sureth: Taxation of Risky Investment and Paradoxical Investor Behavior
April 2007, überarbeitet Dezember 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 27

Jan Thomas Martini / Rainer Niemann / Dirk Simons: Transfer pricing or formula apportionment? Taxinduced distortions of multinationals' investment and production decisions
April 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 28

Rainer Niemann: Risikoübernahme, Arbeitsanreiz und differenzierende Besteuerung
April 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 29

Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen unter Berücksichtigung der Finanzierungsbeziehungen bei Besteuerung einer multinationalen Unternehmung nach dem Einheitsprinzip
Mai 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 30

Wiebke Broekelschen / Ralf Maiterth: Zur Forderung einer am Verkehrswert orientierten Grundstücksbewertung –Eine empirische Analyse-
Mai 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 31

Martin Weiss: How Well Does a Cash-Flow Tax on Wages Approximate an Economic Income Tax on Labor Income?
July 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 32

Sebastian Schanz: Repatriierungspolitik unter Unsicherheit. Lohnt sich die Optimierung?
Oktober 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 33

Dominik Rumpf / Dirk Kiesewetter / Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG
November 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 34

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Allowance for Shareholder Equity – Implementing a Neutral Corporate Income Tax in the European Union
Dezember 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 35

Ralf Maiterth/ Heiko Müller / Wiebke Broekelschen: Anmerkungen zum typisierten Ertragsteuersatz des IDW in der objektivierten Unternehmensbewertung
Dezember 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 36

Timm Bönke / Sebastian Eichfelder: Horizontale Gleichheit im Abgaben-Transfersystem: eine Analyse äquivalenter Einkommen von Arbeitnehmern in Deutschland
Januar 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 37

Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften
Januar 2008

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 38

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer: Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 - Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen
Februar 2008

Impressum:

arqus – Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer,
Dirk Kiesewetter, Deborah Knirsch, Rolf J. König,
Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth,
Heiko Müller, Rainer Niemann, Caren Sureth,
Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn,
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Warburger
Str. 100, 33098 Paderborn,

www.arqus.info, Email: info@arqus.info