

§ 6 Normklarheit oder Meistbegünstigung? – Zum gewerblichen Anteil nach § 35 EStG

Moritz Teichmann

I. Einführung

Die Steuerbetragsermäßigung nach § 35 EStG ist eine belastungsmildernde Steuerkonkurrenznorm zur Regelung der konkurrierenden Besteuerung gewerblicher Einkünfte. Die gewerbsteuerliche Zusatzbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gewerbetreibenden wird durch § 35 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 Nr. 1, S. 5 EStG pauschalierend mit einem standardisierten Hebesatz von 400 % auf den für den Gewerbebetrieb festgesetzten Steuermessbetrag, maximal jedoch in Höhe der tatsächlich zu zahlenden Gewerbsteuer, erfasst.¹ Der Ermäßigungsbetrag in dieser Form ist auf den sachlichen Gewerbebetrieb bezogen, mündet aber rechtsfolgenreich in der Ermäßigung der persönlichen Einkommensteuer.²

Ein zentrales Element der personalen Transformation auf Tatbestandsseite ist der Ermäßigungshöchstbetrag gem. § 35 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, der die nach der Vorschrift privilegierten gewerblichen Einkünfte (§ 35 Abs. 1 S. 3 EStG) von den übrigen, nichtbegünstigten Einkünften des Einkommensteuerpflichtigen trennt und die Ermäßigung auf den Anteil der – um vorrangige Abzüge verminderten – tariflichen Einkommensteuer beschränkt, der auf die gewerblichen Einkünfte entfällt.

Für die Rückführung einzelner steuerbarer Einkünfte auf anteilige Steuerbeträge ist die synthetische Gesamteinkommensteuer jedoch ein konzeptionelles Hindernis, weshalb sich der gewerbliche Anteil an der tariflichen

¹ Bei Mitunternehmern und Komplementären von KGaA erfolgt eine Aufteilung nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, § 35 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 Nr. 2, Abs. 2 S. 2 EStG.

² Vgl. BFH, Urt. v. 20.3.2017 – X R 62/14, BStBl. II 2019, 244 Rn. 37 ff.

Einkommensteuer denkbar durch sehr verschiedene Berechnungsmethoden bestimmen lässt.³ Legt man sich auf die Summe der Einkünfte als Bezugsrahmen der Verhältnisrechnung fest, weil die weiteren persönlichen Abzüge bis zum zu versteuernden Einkommen keinen spezifischen Einkunftsquellen zuordenbar sind, ist vor allem der vertikale Verlustausgleich zwischen Verlusten aus nichtbegünstigten Einkunftsarten und privilegierten gewerblichen Gewinnen eine entscheidende Weichenstellung für das Verhältnis der gewerblichen Gewinne zur Summe der Einkünfte (Gewerblichkeitsquote)⁴ und somit auch für den gewerblichen Anteil, der sich aus der Multiplikation dieses Quotienten mit der tariflichen Einkommensteuer ergibt.

II. Meistbegünstigungsrechnung nach § 35 EStG a.F.

Vor der Einführung der Berechnungsformel in § 35 Abs. 1 S. 2 EStG vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung einer anteiligen vertikalen Verlustverrechnung, wonach Verluste aus nichtbegünstigten Einkunftsarten die begünstigten gewerblichen Gewinne nach dem Verhältnis der letzteren zu allen positiven Einkünften anteilig minderten.⁵

Beispiel (vereinfacht mit niedrigen Beträgen): A erzielt begünstigte gewerbliche Gewinne aus § 15 EStG in Höhe von 120, nichtbegünstigte Einkünfte aus § 21 EStG in Höhe von 80 sowie nichtbegünstigte Verluste aus § 18 EStG in Höhe von - 150. Die Summe der Einkünfte beträgt also 50. Die Gewerblichkeitsquote wäre wie folgt zu berechnen:

$$\frac{120 + (-150 \times \frac{120}{120 + 80})}{50} = \frac{120 + (-150 \times \frac{6}{10})}{50} = \frac{120 - 90}{50} = 60 \%$$

³ Vgl. *M. Kühnel*, FR 2011, 17 (18) mit Übersicht (ebd., 19) der nach § 35 EStG a.F. bis zur Einführung der Berechnungsformel in § 35 Abs. 1 S. 2 EStG vertretenen Berechnungsmethoden.

⁴ Bezeichnung nach *F. Staaden*, DStR 2017, 184 (184).

⁵ BMF-Schreiben v. 12.1.2007, IV B 2 – S 2296a – 2/07, BStBl. I 2007, 108 Rn. 12 f.; vgl. auch bereits BMF-Schreiben v. 15.5.2002, IV A 5 – S 2296a – 16/02, BStBl. I 2002, 533 Rn. 11 ff.; nach dem Urteil des BFH (Fn. 6) rückwirkend aufgegeben mit BMF-Schreiben v. 19.9.2007, IV B 2 – S 2296-a/0, BStBl. I 2007, 701 Rn. 12, 33.

Die negativen Einkünfte aus § 18 EStG in Höhe von – 150 entfielen nach dem Verhältnis der positiven Einkünfte zu 6/10 auf die gewerblichen Gewinne aus § 15 EStG und zu 4/10 auf die Einkünfte aus § 21 EStG.

Mit Urteil vom 27. September 2006 lehnte der Bundesfinanzhof diese Berechnungsmethode jedoch ab und postulierte für den vertikalen Verlustausgleich die vorrangige Verrechnung mit positiven nichtbegünstigten Einkünften.⁶ Die Auslegung der unklaren Gesetzeslage wurde nach dem Prinzip der Meistbegünstigung des Steuerpflichtigen und zulasten des Fiskus entschieden.

Im Beispiel wären die Verluste aus § 18 EStG in Höhe von – 150 vorrangig mit den positiven Einkünften aus § 21 EStG in Höhe von 80 zu verrechnen und würden die gewerblichen Gewinne nur in der Höhe des verbleibenden negativen Saldos von – 70 mindern. Die Gewerblichkeitsquote betrüge 100 %, weil im Zähler und Nenner jeweils nur die nachrangig geminderten gewerblichen Gewinne verblieben:

$$\frac{120 - 70}{(80 - 80) + (120 - 70)} = \frac{50}{50} = 100 \%$$

III. Kodifizierte Berechnungsformel

In Reaktion auf das Urteil des Bundesfinanzhofs⁷ führte der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2008⁸ die Berechnungsformel in § 35 Abs. 1 S. 2 EStG und die zugehörigen Begriffsbestimmungen in § 35 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG ein, wonach sich die Gewerblichkeitsquote wie folgt berechnet:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}}$$

⁶ BFH, Urt. v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694 (Ls. 2, 696 f.).

⁷ Vgl. die ausdr. Bezugnahmen auf das Urteil des BFH in BR-Drs. 544/1/07, S. 31 f.; BR-Drs. 544/07(B), S. 32 ff.; BT-Drs. 16/7036, S. 15.

⁸ Art. 1 Nr. 14a des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

Der vertikale Verlustausgleich ist für die Zwecke der Berechnung der Gewerblichkeitsquote gesetzlich ausgeschlossen, während der horizontale Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart möglich bleibt.⁹

Die in der Entwurfsbegründung gegen die Meistbegünstigungsrechnung des Bundesfinanzhofs angeführten Bedenken von Gewerblichkeitsquoten über 100 %¹⁰ waren – wie die Beispielsrechnung zeigt – wegen der verbleibenden nachrangigen Verlustverrechnung mit den gewerblichen Gewinnen aber nur vorgeschoben.¹¹ Der tragende Grund war vielmehr die gesetzliche Kodifizierung des Ergebnisses der früheren Finanzverwaltung einer anteiligen vertikalen Verlustverrechnung.

Die nach § 35 Abs. 1 S. 2 EStG berechnete Gewerblichkeitsquote beträgt im Beispiel wie nach der früheren Verwaltungsauffassung 60 %:

$$\frac{120}{120 + 80} = \frac{6}{10} = 60 \%$$

Das negative Einkunftsartenergebnis aus § 18 EStG geht nicht in den Quotienten ein. Die Verluste in Höhe von – 150 verteilen sich dadurch effektiv anteilig auf Zähler und Nenner entsprechend ihrem Verhältnis zueinander.

IV. Verbleibende Unschärfe des Gesetzes

Während der Gesetzgeber Klarheit über die Berechnungsmethode schaffte, inkorporierte er zugleich neue Unklarheiten über den Inhalt der vorgeschriebenen Berechnungsgrößen in das Gesetz. Dies betrifft unter anderem die Frage, ob die begünstigten gewerblichen Gewinne, die in § 35 Abs. 1 S. 3 EStG als der der Gewerbesteuer unterliegende Gewinn(anteil) definiert werden, auch im Nenner als gesonderte Größe zu behandeln sind.

⁹ BFH, Urt. v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871 Ls. 1, Rn. 12 ff.; F. Schindler, in: Kirchhof/Seer, 23. Aufl. 2024, § 35 EStG Rn. 18; a.A. für einen Ausschluss auch des horizontalen Verlustausgleichs L. Korezkij, DStR 2008, 491 (493 f.).

¹⁰ BR-Drs. 544/07(B), S. 34; BT-Drs. 16/7036, S. 15.

¹¹ L. Korezkij, DStR 2008, 491 (492).

Nach der Finanzverwaltung¹² soll dies nicht der Fall sein, sodass die privilegierten gewerblichen Gewinne aus § 15 EStG im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG als Verrechnungspotenzial auch solchen negativen Einkünften nach §§ 16, 17 EStG gegenüberstehen, die weder laufende Gewinne aus dem Gewerbebetrieb gem. § 7 S. 1 GewStG noch von § 7 S. 2 GewStG umfasst sind und daher außerhalb der Begünstigung nach § 35 Abs. 1 S. 3 EStG liegen. Die daraus folgende, für den Steuerpflichtigen vorteilhafte Minderung des Nenners in Relation zum Zähler wird gesetzessystematisch dann zum Problem, wenn die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt negativ sind und die im Nenner verbleibende Summe der positiven Einkunftsartenergebnisse geringer ist als die privilegierten gewerblichen Gewinne.

Bei einer Abwandlung des Beispiels, nach der die negativen Einkünfte in Höhe von – 150 nicht mehr solche aus § 18 EStG, sondern nichtbegünstigte Einkünfte aus § 16 EStG sind, ergäbe sich eine Gewerblichkeitsquote von 150 %:

$$\frac{120}{80} = \frac{3}{2} = 150 \%$$

Die privilegierten gewerblichen Einkünfte in Höhe von 120 aus § 15 EStG gingen nur in den Zähler ein, wären aufgrund des negativen Einkunftsartenergebnisses der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aber nicht im Nenner enthalten. Dort verbliebe nur das positive Einkunftsartenergebnis aus § 21 EStG.

Die Möglichkeit von Gewerblichkeitsquoten über 100 % ist evident nicht gewollt – die im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2008 gegen die Meistbegünstigungsrechnung des Bundesfinanzhofs insoweit als Scheinargument vorgetragene Bedenken beständen nun tatsächlich¹³ – und entzieht der gesetzlichen Berechnungsformel ihre innere Logik – ein Anteil kann nicht größer als das Ganze sein.

Ein Lösungsvorschlag ist, die privilegierten gewerblichen Einkünfte und die nichtprivilegierten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Zwecke des Nenners als abgeschirmte Quasi-Einkunftsarten zu behandeln.¹⁴

¹² BMF-Schreiben v. 3.11.2016, IV C 6 – S 2296-a/08/10002 :003, BStBl. I 2016, 1187 Rn. 16 f.

¹³ Vgl. auch *F. Staaden*, DStR 2017, 184 (188).

¹⁴ Ebd.

In der Abwandlung würden die positiven Einkünfte aus § 15 EStG von 120 und aus § 21 EStG von 80 in den Nenner eingehen. Die Verluste aus § 16 EStG von – 150 blieben als negatives Quasi-Einkunftsartenergebnis unberücksichtigt und würden sich nach dem Verhältnis von Zähler und Nenner effektiv anteilig auf diese aufteilen:

$$\frac{120}{80 + 120} = \frac{6}{10} = 60 \%$$

Daran problematisch ist aber, dass die gesetzliche Berechnungsformel die für den Steuerpflichtigen nachteilige Beschränkung auch des horizontalen Verlustausgleichs bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Nenner nicht vorsieht.

V. Keine Meistbegünstigung um jeden Preis

Die vorstehenden Ausführungen scheinen auf die Frage hinauszulaufen, ob die unklare Gesetzeslage entsprechend der Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Gewerblichkeitsquote nach § 35 EStG a.F. im Sinne der Meistbegünstigung des Steuerpflichtigen oder zugunsten der Erhaltung der Gesetzssystematik zu lösen ist.

Ein etwaiges Prinzip der Meistbegünstigung kann in Zweifelsfällen durchaus als richtungsgebender Auslegungsansatz herangezogen werden. Es ist die Aufgabe des Gesetzgebers, den Steuertatbestand hinreichend klar zu fassen. Soweit er diese Aufgabe verfehlt, kann die für den Steuerpflichtigen im Ergebnis belastungsmildere Auslegung in der Rechtsanwendung ein tauglicher Anreiz für den Gesetzgeber sein, die Norm zu präzisieren und die Klarheit des Gesetzes zu verbessern: Hätte der Bundesfinanzhof die Meistbegünstigungsentscheidung zu § 35 EStG a.F. nicht getroffen, würde die Vorschrift höchst wahrscheinlich bis heute keine gesetzliche Formel zur Berechnung des gewerblichen Anteils enthalten.

Die ergebnisorientierte Auslegung zugunsten des Steuerpflichtigen kann die anerkannten Auslegungsmethoden aber weder ersetzen noch überspielen. Für die vorliegende Rechtsfrage der Ermittlung der Gewerblichkeitsquote nach § 35 Abs. 1 S. 2 EStG würde die maximale Begünstigung in Form der Anerkennung von Gewerblichkeitsquoten über 100 % zu gesetzssystematischen Brüchen führen. Umgekehrt ist die für den Steuerpflich-

tigen mitunter sehr nachteilhafte Aufspaltung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Quasi-Einkunftsarten für die Berechnung des Nenners nicht gesetzlich vorgesehen.

Im Ergebnis sollte daher die horizontale Verlustverrechnung zwischen den begünstigten gewerblichen Gewinnen i.S.d. § 35 Abs. 1 S. 3 EStG und den nichtbegünstigten Verlusten aus Gewerbebetrieb für die Berechnung des Nenners grundsätzlich zulässig bleiben und nur soweit beschränkt werden, wie dies nach der inneren Systematik der Berechnungsformel geboten erscheint, das heißt sich anderenfalls Gewerblichkeitsquoten von über 100 % ergäben.

In der Abwandlung ergäbe sich für die Gewerblichkeitsquote folgende Berechnung:

$$\frac{120}{80 + (120 - 80)} = \frac{120}{80 + 40} = 100 \%$$

Der Ausgleich der nichtbegünstigten Verluste aus § 16 EStG in Höhe von – 150 mit den privilegierten gewerblichen Gewinnen im Nenner ist auf die Summe der nichtbegünstigten Einkunftsartenergebnisse in Höhe von 80 begrenzt, sodass eine Quote von über 100 % ausgeschlossen ist.

Im Allgemeinen ist mithin eine Gesetzesauslegung zu befürworten, nach der für die Berechnung des Nenners die horizontale Verrechnung von nichtbegünstigten Verlusten mit begünstigten Gewinnen im Rahmen der Einkünfte aus § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nur soweit zu begrenzen ist, wie die Summe der positiven nichtbegünstigten Einkunftsartenergebnisse die privilegierten gewerblichen Gewinne unterschreitet.