

§ 32c

Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften

eingefügt durch das StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774),
geändert durch das StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50)

- (1) Sind in dem zu versteuernden Einkommen gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 enthalten, deren Anteil am zu versteuernden Einkommen mindestens 100 278 Deutsche Mark beträgt, ist von der tariflichen Einkommensteuer ein Entlastungsbetrag nach Absatz 4 abzuziehen.
- (2) ¹Gewerbliche Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift sind vorbehaltlich des Satzes 2 Gewinne oder Gewinnanteile, die nach § 7 oder § 8 Nr. 4 des Gewerbesteuergesetzes der Gewerbesteuer unterliegen. ²Ausgenommen sind Gewinne und Gewinnanteile, die nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3, Nr. 2 a, 3, 5, 7 und 8 des Gewerbesteuergesetzes zu kürzen sind; ausgenommen sind auch Kürzungsbeträge nach § 9 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes, soweit sie auf Anteile am Gewinn einer ausländischen Betriebsstätte entfallen, sowie Gewinne, die einer Steuerermäßigung nach § 34 unterliegen.
- (3) ¹Der auf gewerbliche Einkünfte entfallende Anteil am zu versteuernden Einkommen (gewerblicher Anteil) bemisst sich nach dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte nach Absatz 2 zur Summe der Einkünfte. ²Übersteigen die gewerblichen Einkünfte nach Absatz 2 die Summe der Einkünfte, ist der Entlastungsbetrag nach Absatz 4 auf der Grundlage des gesamten zu versteuernden Einkommens zu ermitteln. ³Der gewerbliche Anteil ist auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren vollen Deutsche-Mark-Betrag abzurunden, wenn er nicht bereits durch 54 ohne Rest teilbar ist.
- (4) ¹Zur Ermittlung des Entlastungsbetrags wird zunächst für den abgerundeten gewerblichen Anteil die Einkommensteuer nach § 32a berechnet. ²Von diesem Steuerbetrag sind die Einkommensteuer, die nach § 32a auf ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 100 224 Deutsche Mark entfällt, sowie 47 vom Hundert des abgerundeten gewerblichen Anteils, soweit er 100 224 Deutsche Mark übersteigt, abzuziehen. ³Der sich hieraus ergebende Entlastungsbetrag ist auf volle Deutsche Mark aufzurunden.
- (5) ¹Bei Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt der Entlastungsbetrag das Zweifache des Entlastungsbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 bis 4 ergibt. ²Die Ehegatten sind bei der Verhältnisrechnung nach Absatz 3 gemeinsam als Steuerpflichtiger zu behandeln. ³Satz 1 gilt entsprechend bei Steuerpflichtigen, deren Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 zu ermitteln ist.

Autor: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 32 c

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 32 c	1	2. Steuersystematische Bedeutung der Vorschrift	5
II. Rechtsentwicklung des § 32 c	2	3. Verfassungsmäßigkeit des § 32 c	7
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32 c		IV. Geltungsbereich des § 32 c	10
1. Bedeutung nach den Vorstellungen des Gesetzgebers	4	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	12
		VI. Verfahrensfragen	15

Erläuterungen zu Abs. 1:
Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften über 100 278 DM

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1	20	II. Rechtsfolge des Abs. 1: Abzug eines Entlastungsbetrags von der tariflichen Einkommensteuer	22

Erläuterungen zu Abs. 2:
Gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 32 c

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkung	25	4. Nach § 8 Nr. 4 GewStG der Gewerbesteuer unterliegende Gewinnanteile	37
II. Grundsatz: gewerbliche Einkünfte sind solche Gewinne, die nach § 7 oder 8 Nr. 4 GewStG der Gewerbesteuer unterliegen (Abs. 2 Satz 1)		5. Der Gewerbesteuer „unterliegen“	
1. Gewerbliche Einkünfte	27	a) Der Gewerbesteuer unterliegendes Steuersubjekt	39
2. Gewinne und Gewinnanteile	29	b) Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf das Steuersubjekt	40
3. Der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG unterliegende Gewinne und Gewinnanteile		c) Potentielles oder tatsächliches „Unterliegen“	41
a) Funktion der Verweisung auf § 7 GewStG	31	III. Von der Begünstigung ausgenommene gewerbliche Einkünfte (Abs. 2 Satz 2)	
b) Fallgruppen nicht der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG unterliegender Gewinne und Gewinnanteile (ABC-Darstellung)	32	1. Vorbemerkung	
c) Fallgruppen der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG unterliegender Gewinne und Gewinnanteile (ABC-Darstellung)	33	a) Bedeutung des Ausnahmekatalogs	50
		b) Nicht zum Begünstigungsausschluß führende Kürzungen	51

Anm.	Anm.
<p>2. Zum Begünstigungsaus- schluß führende Gewinne und Gewinnanteile, die nach dem GewStG zu kürzen sind</p> <p>a) Wohnungswirtschaft- liche Unternehmen (§ 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG) 55</p> <p>b) Ausländische Betriebs- stätten von Personenge- sellschaften (§ 9 Nr. 2 GewStG) 56</p> <p>c) Inländische Schachtelbe- teiligungen (§ 9 Nr. 2 a GewStG) 57</p>	<p>d) Ausländische Betriebs- stätten (§ 9 Nr. 3 GewStG) 58</p> <p>e) Spenden (§ 9 Nr. 5 GewStG) 59</p> <p>f) Ausländische Schachtel- beteiligungen (§ 9 Nr. 7 GewStG) 60</p> <p>g) Freigestellte ausländische Schachtelbeteiligungen (§ 9 Nr. 8 GewStG) 61</p> <p>3. Zum Begünstigungsaus- schluß führende Gewinne und Gewinnanteile, die einer Steuerermäßigung nach § 34 unterliegen 65</p>

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Ermittlung des Anteils der gewerblichen Einkünfte am zu
versteuernden Einkommen**

Anm.	Anm.
<p>I. Grundsatz: Gewerblicher Anteil bemißt sich nach Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur Summe der Einkünfte (Abs. 3 Satz 1)</p> <p>1. Auf gewerbliche Einkünfte entfallender Anteil am zu versteuernden Einkommen (gewerblicher Anteil) 70</p> <p>2. Bemessung nach dem Ver- hältnis der begünstigten</p>	<p>Einkünfte zur Summe der Einkünfte 71</p> <p>II. Gewerblicher Anteil ent- spricht zu versteuerndem Einkommen, wenn begün- stigte Einkünfte die Summe der Einkünfte übersteigen (Abs. 3 Satz 2) 75</p> <p>III. Abrundung des gewerblichen Anteils (Abs. 3 Satz 3) 76</p>

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Ermittlung des Entlastungsbetrags 80**

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Tarifentlastung bei Splittingtarif**

Anm.	Anm.
<p>I. Ermittlung des Entlastungsbe- trags für zusammen veranlagte Ehegatten (Abs. 5 Satz 1) 85</p> <p>II. Berechnung des gewerblichen Anteils bei Zusammenveran- lagung (Abs. 5 Sätze 1 und 2) .. 87</p>	<p>III. Entlastungsbetrag bei Split- ting nach § 32 a Abs. 6 (Abs. 5 Satz 3) 89</p>

**ABC zur Tarifentlastung nach
§ 32 c 100**

Allgemeine Erläuterungen zu § 32c

Schrifttum: BERANEK, Die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG, *StuSt.* 1993 S. 392; BINGER/PINKOS, Schwerpunkte des Standortsicherungsgesetzes aus der Sicht der mittelständischen GmbH bzw. GmbH & Co. KG, *GmbHR* 1993 S. 556; CHRISTOFFEL, Überblick über das Standortsicherungsgesetz, *Inf.* 1993 S. 385; FRANZ/RUPP, Das Standortsicherungsgesetz, *BB* 1993 Beilage 20 S. 6; GATTERMANN, Steuerstandort Bundesrepublik als Gestaltungsaufgabe der Steuerpolitik, *StbJb.* 1992/93 S. 13; GORSKI, Von der Begünstigung der Unternehmer bei der Einkommensteuer, *DStZ* 1993 S. 613; KORN, Steuerrechtsänderungen durch das Standortsicherungsgesetz und das Gesetz zur Umsetzung des föderalen Konsolidierungsprogramms, *KÖSDI* 1993 S. 9542; LANG, Einkommensteuer – quo vadis?, *FR* 1993 S. 661; LIPSKY, Standortsicherungsgesetz: Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften (§ 32c EStG), *DB* 1993 S. 1943; PASCH, Entlastung der gewerblichen Einkünfte – Ein Vorschlag zur Beseitigung der gravierenden Mängel des neuen § 32c EStG/StandOG, *DB* 1993 S. 2291; PAUS, Gestaltungsempfehlungen nach der Spaltung des Einkommensteuertarifs durch das StandOG, *Inf.* 1993 S. 421; POHMER, Die Steuern als Instrument der Staatsfinanzierung oder Wirtschaftslenkung?, *DStZ* 1993 S. 577; RENDELS, Schwerpunkte des Standortsicherungsgesetzes, *DStR* 1993 S. 1053; RITTER, Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für den Wirtschaftsstandort Deutschland, *BB* 1993 S. 297; ROBISCH, Steuerliche Vorteilhaftigkeit der Personen gegenüber der Kapitalgesellschaft – Ein Vergleich vor und nach Inkrafttreten des Standortsicherungsgesetzes, *DStR* 1993 S. 1379; RÖSEL/DEPPING, Begrenzung des Steuersatzes für gewerbliche Einkünfte nach dem Standortsicherungsgesetz – Gleichbehandlung wirtschaftlich identischer Sachverhalte?, *DStZ* 1993 S. 417; SCHULT/HUNDSDOERFER, Der geplante Einkommensteuertarif: Begrenzung des Spitzensteuersatzes für gewerbliche Einkünfte auf 44 %?, *StuSt.* 1993 S. 221; SEER, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung – Kritische Bestandsaufnahme der derzeitigen Rechtslage, *StuW* 1993 S. 114; Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF zum StandOG, *BMF-Dokumentation* 2/93; TIPKE, Steuerlegislative unter Verfassungsdruck, *StuW* 1993 S. 8; R. WENDT, Steuerreform durch Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte als Rechtsproblem, *FR* 1993 S. 1; WOLFF, Auswirkungen des neuen § 32c EStG auf die Finanzierung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften, *DStR* 1993 S. 1461; DERS., § 32c EStG – Organschaftsverhältnisse zur Senkung des Spitzensteuersatzes für Gewinne aus wesentlichen Beteiligungen, *DStR* 1993 S. 1685; ZEITLER, Auswirkungen des Standortsicherungsgesetzes auf die steuerliche Praxis, *BB* 1993 S. 1704; DERS., Stand der parlamentarischen Beratungen des Standortsicherungsgesetzes, *DStZ* 1993 S. 354; BLUMERS, Tarifikappung bei Organschaftsverhältnissen, *BB* 1994 S. 841; GOSCH, Die neue Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG, *DStR* 1994, Beihefter Nr. 6; HERZIG/KESSLER, Steuerorientierte Wahl der Unternehmensrechtsform nach dem Standortsicherungsgesetz – Entlastung der Personenunternehmen und Diskriminierung der Kapitalgesellschaft, *DStR* 1994 S. 219 und S. 261; HERZIG/SCHIFFERS, Rechtsformwahl unter Beachtung der laufenden Besteuerung und von aperiodischen Besteuerungstatbeständen, *StuW* 1994 S. 103; IDW, Auslegungsfragen zu § 32c Abs. 2 EStG, *WPg.* 1994 S. 252; LANG, Das Standortsicherungsgesetz auf dem Prüfstand, *StbJb.* 1993/94 S. 9; PAUS, Auslegungs- und Gestaltungsfragen zum gespaltenen Einkommensteuertarif, *BB* 1994 S. 2389 und S. 2457; RITTER, Steuerliche Perspektiven für den Standort Deutschland, *BB* 1994 S. 77; RÖDDER, Steuerrechtsänderungen im Standortsicherungsgesetz und betriebliche Steuerpolitik, in: HERZIG (Hrsg.), Die Unternehmensbesteuerung im Standortsicherungsgesetz, Köln 1994 S. 21; SCHLARB, Die Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften ab 1994 -Regelungsinhalt und Gestaltungsmöglichkeiten-, *BB* 1994 S. 40; STIMPEL, Organschaftsverhältnisse zur Senkung des Spitzensteuersatzes für Gewinne aus wesentlichen Beteiligungen, *DStR* 1994 S. 164; WITTMANN, Zur Tarifbegünstigung gewerblicher Einkünfte nach dem Standortsicherungsgesetz, *BB* 1994 S. 44; BRÜNINGHAUS/KÜHN, Die Wirkungen der Splittingbesteuerung im geltenden Einkommensteuertarif, *DStR* 1995 S. 967 und S. 1741; HEINHOLD, Die neue Ertragsbesteuerung von Unternehmen – ein weiterer Verstoß gegen das Postulat der Rechtsformneutralität, *GmbHR* 1995 S. 23; KRAUSE-JUNK/VON OEHSEN, Die Wirkungen der Splittingbesteuerung im geltenden Einkommensteuertarif, *DStR* 1995 S. 1739; KU-

DERT/UTESCHER, Bewußt in die Gewerbesteuerpflicht? Steuerliche Gestaltungsüberlegungen für Doppelgesellschaften, DStR 1995 S. 993; MÄRKLE, Gestaltungen zur Vermeidung oder Minderung der Gewerbesteuer, DStR 1995 S. 1001; NEUFANG, Verlustvortrag und Übernahmeverlust bei der Umwandlung einer GmbH in ein Einzelunternehmen oder Personengesellschaft, DB 1995 S. 1933; F. W. WAGNER/RÜMMELE, Ertragsteuern in der Unternehmensbewertung: Zum Einfluß von Steuerrechtsänderungen, WPg. 1995 S. 433; DZIADKOWSKI, 50 Jahre „demokratischer“ Einkommensteuertarif in Deutschland, BB 1996 S. 1193; FLOCKERMANN, Irrungen und Wirrungen um den Einkommensteuertarif, in Steuerrecht und Gesellschaftsrecht als Gestaltungsaufgabe, Herne/Berlin 1996 S. 111; FREIER, Der Tatbestand der freien Berufe als Anknüpfungspunkt für Steuerrechtsdifferenzierungen, Frankfurt a. M. 1996; GIÈRE, Teilsteuerrechnung: Die ab dem 1. 1. 1996 gültigen Teilsteuersätze, DB 1996 S. 337; KANZLER, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, StuW 1996 S. 215; LEMPENAU, Ist die Betriebsaufspaltung noch empfehlenswert?, StbJb. 1995/96 S. 169; MOOG, Steuerminimierung durch die personalistisch geprägte Organshaft, DStR 1996 S. 161; PAUS, Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft, StBp. 1996 S. 57; M. WENDT, Gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 32 c EStG und gewerbsteuerliche Belastung, DStZ 1996 S. 698.

Spezialkommentare zum GewStG: GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 3. Aufl. 1994; LENSKI/STEINBERG, Kommentar zum GewStG, 9. Aufl. 1995, Loseblatt; MEYER-SCHARENBERG/POPP/WORING, GewStKommentar, 2. Aufl. 1996.

I. Überblick zu § 32 c

1

Die Vorschrift regelt eine Begrenzung des EStTarifs bei gewerblichen Einkünften. Der progressiv bis auf derzeit 53 vH steigende RegelStStatz nach § 32 a wird dazu auf 47 vH gekappt. Technisch erfolgt die Tarifbegrenzung durch Abzug eines sogenannten Entlastungsbetrags von der nach § 32 a ermittelten ESt., der sich aus der Differenz zwischen der nach dem allgemein progressiven Tarif berechneten und der auf 47 vH begrenzten ESt. für die begünstigten Einkünfte ergibt. Begünstigt sind dabei nicht alle Einkünfte iSd. § 15, sondern nur ein im einzelnen definierter Teil davon, der die zugleich auch der GewSt. unterliegenden gewerblichen Einkünfte umfassen soll. Zur Ermittlung der auf die begünstigten Einkünfte entfallenden regulären und tarifbegrenzten ESt. wird der im zVE enthaltene begünstigte Teilbetrag (sog. gewerblicher Anteil) errechnet; anschließend werden auf diesen Betrag beide Tarife angewendet.

Abs. 1 legt fest, wann dem Grunde und der Höhe nach die Voraussetzungen für eine Tarifbegrenzung vorliegen und daß die Tarifbegrenzung technisch durch Abzug eines Entlastungsbetrags von der tarifl. ESt. erfolgt. Dem Grunde nach wird eine Tarifbegrenzung danach nur gewährt, wenn gewerbliche Einkünfte iSd. Abs. 2 vorliegen. Der Höhe nach ist die Begrenzung davon abhängig, daß der Anteil der Einkünfte am zVE (gewerblicher Anteil nach Abs. 3), mindestens 100 278 DM beträgt.

Abs. 2 definiert, welche Einkünfte als begünstigt behandelt werden sollen, nämlich im Grundsatz solche gewerblichen Einkünfte, die der GewSt. unterliegen und bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach dem GewStG nicht zu kürzen sowie nicht mit dem ermäßigten EStStatz zu besteuern sind. Die zum Ausschluß von der Tarifbegünstigung führenden Kürzungen nach § 9 GewStG sind in Satz 2 katalogartig aufgelistet.

Abs. 3 regelt, welcher Betrag Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Entlastungsbetrags sein soll, wenn nicht nur begünstigte, sondern auch nicht begün-

stigte Einkünfte bezogen werden. Dazu wird ein sog. „gewerblicher Anteil“ am zvE definiert.

Abs. 4 beschreibt das Berechnungsverfahren für den Entlastungsbetrag: zunächst wird die nach dem RegelStSatz auf den begünstigten Teil des zvE (gewerblicher Anteil nach Abs. 3) entfallende ESt. errechnet (Satz 1); davon wird der Betrag abgezogen, der sich bei einer auf 47 vH begrenzten Steuer auf den gewerblichen Anteil ergeben würde (Satz 2); die Differenz ist der Entlastungsbetrag (Satz 3).

Abs. 5 enthält Regelungen für Fälle, in denen der Splittingtarif anzuwenden ist. Sowohl für zusammenveranlagte Ehegatten (Satz 1) als auch bei Anwendung des „Witwensplittings“ (Satz 3) wird das System des Splittingverfahrens auf die Berechnung des Entlastungsbetrags übertragen. Zur Ermittlung des gewerblichen Anteils werden die Ehegatten nach dem Vorbild des § 26 b wie ein Stpfl. behandelt (Satz 2).

2

II. Rechtsentwicklung des § 32c

StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774): Die Vorschrift wurde parallel mit der Senkung der KStSätze in das EStG eingefügt, enthielt dabei aber noch keine Regelung für das „Witwensplitting“. Sie gilt erstmals für den VZ 1994.

Eine besondere Bestimmung zum Inkrafttreten enthält das StandOG für § 32c nicht; die zeitliche Geltung richtet sich deshalb nach der Generalklausel des § 52 Abs. 1 idF des FKPG v. 23. 6. 93 (BGBl. I S. 944; BStBl. I S. 510).

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Abs. 5 wurde – noch vor Inkrafttreten des § 32c – um Satz 3 ergänzt.

Die Ergänzung beruht auf einem Vorschlag des BRat, der erkannt hatte, daß die bisherige Gesetzesfassung bei Splitting nach § 32a Abs. 6 zu einer höheren StBegünstigung führte als beim Ehegattensplitting. Dies wurde als ungerechtfertigt angesehen (vgl. Anm. 89).

Reformvorschläge: Die Tarifentlastung durch § 32c ist bereits bei ihrer Schaffung als Übergangslösung angesehen worden, die nur bis zu einer grundlegenden Änderung der GewSt., einer Neuregelung der Gemeindefinanzierung und der allgemeinen Senkung des EStTarifs Bestand haben sollte (BTDrucks. 12/4487 S. 25). Die von der FinMinKonferenz der Länder eingesetzte Arbeitsgruppe StRechtsvereinfachung hat noch vor Inkrafttreten des § 32c dessen Abschaffung im Rahmen einer umfassenden GewStReform vorgeschlagen (Bericht der Arbeitsgruppe S. 156 ff.). In die gleiche Richtung gehen die Vorschläge der sog. Bareis-Kommission („Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer“), die die Abschaffung der Vorschrift und statt dessen eine Reform der Gemeindesteuern gefordert hat (Schriftenreihe des BMF, Heft 55 S. 36).

Einen Vorschlag für die Schaffung einer Standortsicherungszulage anstelle des § 32c hat PASCH, DB 1993 S. 2293, 2298 ff. entwickelt.

In seiner Stellungnahme zum Entwurf eines JStG 1997 hat der BRat vorgeschlagen, § 32c Abs. 2 Satz 2 mit Wirkung ab 1996 neu zu fassen. Von den gewerblichen Einkünften iSd. Abs. 2 sollen nach diesem Vorschlag ausdrücklich ausgeschlossen sein „Gewinne und Gewinnanteile einer Organgesellschaft, die im Rahmen einer gewstlichen Organschaft iSd. § 2 Abs. 2 Satz 2 und 3 des GewStG dem Organträger zugerechnet werden“. Im übrigen sollen nur redaktionelle Änderungen vorgenommen werden. Zur Begründung wird auf Mißbrauchsmög-

lichkeiten durch Begründung von gewstlichen Organschaften hingewiesen. Die BReg. hat den Vorschlag abgelehnt (BTDrucks. 13/5359 S. 123 und 144; vgl. i. ü. Anm. 39).

Im Rahmen einer StReform 1999 plant die CDU, den SpitzenStSatz der ESt. auf ca. 35 vH zu senken. Alle Einkünfte sollen dabei gleichmäßig erfaßt und behandelt werden (vgl. Handelsblatt v. 23. 10. 96 S. 4), was erwarten läßt, daß § 32 c in diesem Zusammenhang abgeschafft werden soll (aA FELIX, NWB-Aktuell Nr. 42/96 S. 3372, 3374, der im Hinblick auf die weiterhin zu erhebende GewErtragSt. von einer Fortgeltung des § 32 c ausgeht). Damit wäre nämlich ein Zustand erreicht, in dem nach der Vorstellung des Gesetzgebers kein Bedarf mehr für eine Tarifbegrenzung besteht (BTDrucks. 12/4487 S. 25; vgl. Anm. 4).

Einstweilen frei.

3

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32 c

1. Bedeutung nach den Vorstellungen des Gesetzgebers

4

Verbesserung steuerlicher Rahmenbedingungen durch Steuersatzsenkung: Als Bestandteil des StandOG gehört § 32 c zu einem Bündel von Maßnahmen, mit denen beabsichtigt war, die stlichen Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze in Deutschland zu verbessern. Das gesamtwirtschaftliche Wachstum sollte durch Stärkung der Investitionstätigkeit gefördert, die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft durch Anregung der Innovationskraft und der unternehmerischen Risikobereitschaft erhalten und die Attraktivität Deutschlands als Wirtschaftsstandort für ausländische Unternehmen gesichert werden. Dazu sah man Veranlassung, weil in anderen Industriestaaten stliche Entlastungen stattgefunden hatten, bei denen insbes. die KSt. auf StSätze bis zu 30 vH – allerdings unter gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage – gesenkt worden waren. Wichtigste Maßnahme des StandOG war deshalb die Senkung der KStSätze. Aus Gründen der Rechtsformneutralität, aber auch um die als besonders investitionshemmend empfundene ertragstliche GrenzStBelastung bei Zusammentreffen des EStHöchstsatzes mit GewSt. zu mindern, wurde zugleich die Tarifbegrenzung durch § 32 c geschaffen (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf BTDrucks. 12/4487 S. 23 f.).

Vorläufiger Ersatz für Gewerbesteuerreform: Sowohl die offizielle Begründung zum Gesetzentwurf, aber auch offiziöse Äußerungen lassen erkennen, daß die Senkung der KSt/EStSätze nur der Torso eines umfassenderen Vorhabens zur Reform der GewSt. ist (BTDrucks. 12/4487 S. 24; GATTERMANN, StJb. 1992/93 S. 13; ZEITLER, DStZ 1993 S. 354). Bereits seit langem ist von Vertretern der deutschen Wirtschaft, aber auch in der StRechtswissenschaft eine umfassende Unternehmenssteuerreform gefordert worden, die auch die GewSt. mit umfassen soll. Zahlreiche Versuche dazu sind unternommen worden, waren aber politisch nicht durchsetzbar; es fehlten vor allem mehrheitsfähige Alternativmodelle zur Finanzausstattung der Gemeinden. Die Chance zur Verwirklichung einer solchen Reform wurde auch im Jahr 1993 nicht gesehen. Stattdessen sollte mit der Senkung der KSt/EStSätze die ertragstliche Doppelbelastung gewerblicher Gewinne kompensiert werden.

Für die ESt. war die Konsequenz dieser Überlegung, daß die Tarifbegrenzung nur für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gewährt werden sollte, und zwar nur für solche, die gleichzeitig auch der GewSt. unterliegen. Daraus resultiert die Definition der gewerblichen Einkünfte in Abs. 2 (vgl. Anm. 25 ff.). Die unterschiedliche

Behandlung von Beziehern anderer Einkünfte wurde damit gerechtfertigt, daß diese damit einen „indirekte(n) Solidarbeitrag zur Finanzierung des Aufbaus in den jungen Ländern“ leisteten (BTDrucks. 12/4487 S. 24; zur Vereinbarkeit der Regelung mit dem Gleichheitssatz vgl. nachstehend Anm. 7). Als Dauerrecht soll diese Art der Tarifbegrenzung aber nicht gelten; eine umfassende Reform der GewSt. im Rahmen einer Neuregelung des Gemeindefinanzsystems sowie eine allgemeine Herabsetzung des EStSpitzenStSatzes stehen – so die Begründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks. 12/4487 S. 25) – weiterhin auf der Tagesordnung. Eine zeitliche Begrenzung der Geltung des § 32c hat der Gesetzgeber allerdings nicht vorgesehen.

Fiskalische Bedeutung: Bei Vorlage des Gesetzentwurfs ging die BReg. davon aus, daß die Tarifentlastung bei der ursprünglich vorgesehenen Senkung des GrenzStSatzes auf 44 vH eine Reduzierung des Steueraufkommens um rd. 3 Mrd. DM zur Folge haben würde (BTDrucks. 12/4487 S. 28). Die „Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer“ beziffert die Subventionswirkung für das Jahr 1996 auf 1,7 Mrd. DM (Schriftenreihe des BMF, Heft 55 S. 95).

5 2. Steuersystematische Bedeutung der Vorschrift

Systematische Einordnung als Tarifvorschrift: Nach dem System des EStG ist § 32c als Tarifnorm anzusehen. Das ergibt sich einerseits aus der Einbettung der Vorschrift in den Abschnitt IV des EStG, der die Überschrift „Tarif“ trägt. Andererseits folgt diese Einordnung auch aus der Funktion der Tarifentlastung im Vergleich zu den StErmäßigungen. Zwar wird der Entlastungsbetrag nach § 2 Abs. 6 von der tariflichen ESt. abgezogen, ebenso wie die StErmäßigungen. Anders als die StErmäßigungen ist die Tarifentlastung aber von dem individuellen EStTarif des Stpfl. abhängig, denn die Berechnung des Entlastungsbetrags erfolgt durch Anwendung des Regeltarifs nach § 32a sowie des auf 47 vH begrenzten Tarifs auf einen Teil des zvE (§ 32c Abs. 4, vgl. Anm. 80). Es war zudem erklärtes gesetzgeberisches Ziel, mit § 32c einen besonderen Tarif für bestimmte gewerbliche Einkünfte zu schaffen. Schließlich wird § 32c auch in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG, § 19 Abs. 1 Satz 2 AuslInvestmG und § 40 Abs. 4 Satz 2 KAGG zur Bezeichnung der anteiligen tariflichen deutschen ESt. gemeinsam mit den anderen Tarifvorschriften ausdrücklich erwähnt. Die Formulierung in § 2 Abs. 6 und § 32c Abs. 1, wonach der Entlastungsbetrag von der tarifl. ESt. abzuziehen sei, ist deshalb fehlerhaft, denn tarifl. ESt. ist die Steuer nach Abzug des Entlastungsbetrags.

GLA BALLOF in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 32c Rz. 4; BLÜMICH/GOSCH, § 32c Rz. 8: „Etikettenschwindel“; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32c RdNr. 3; LINDBERG in FROTSCHER, § 32c Anm. 2; PAUS, BB 1994 S. 2457, 2460; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 1 (widersprüchlich insoweit SCHMIDT/SEEGER XV. § 2 Rz. 58); aA FITSCH in LADEMANN/SÖFFING, § 32c Anm. 2; LIPSKY, DB 1993 S. 1943, 1945; RENDELS, DStR 1993 S. 1053, 1056.

Wechselwirkung mit GewSt.: Die Tarifentlastung steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem GewStRecht. Denn ausgehend von der gesetzgeberischen Zielsetzung, mit der Senkung des EStTarifs einen Ausgleich für die GewStBelastung zu schaffen, ist die als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Entlastungsbetrags dienende Größe „gewerblicher Anteil“ (Abs. 3) über die zu ihrer Ermittlung vorausgesetzten gewerblichen Einkünfte iSd. Abs. 2 direkt von Vorschriften des GewStG abhängig gemacht worden. Im Umfang der

Definition der gewerblichen Einkünfte unterstellt das Gesetz eine (potentielle) GewStBelastung (vgl. Anm. 25).

Kritik an der steuersystematischen Gestaltung: Gegen Art und Wirkungsweise der hier geschaffenen Tarifentlastung gibt es neben verfassungsrechtlichen (vgl. dazu Anm. 7) auch gravierende Bedenken unter steuersystematischen Aspekten:

► *Schedulenbesteuerung:* Die Schaffung eines Sondertarifs für nur eine Einkunftsart stellt einen Verstoß gegen den synthetischen Einkommensbegriff des EStG dar. Dieser geht von der Gleichwertigkeit aller (steuerbaren) Einkünfte für die Anwendung des StTarifs aus und ist seit dem EStG 1925 einer der wesentlichen Grundsätze des deutschen EStRechts. Nach Durchlöcherungen dieses Prinzips auf der Ebene der Einkünfteermittlung (zB durch die Anhebung des Sparerfreibetrags) stellt sich § 32c durch die Schaffung eines zweiten Tarifs als eindeutiger Rückfall in die nicht nur national, sondern auch international überwunden ge glaubte Schedulenbesteuerung dar.

GLA BLÜMICH/GOSCH, § 32c Rz. 8; FITSCH in LADEMANN/SÖFFING, § 32c Anm. 4; FRANZ/RUPP, BB 1993 Beil. 20 S. 1, 6; FREIER, S. 160 f.; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32c RdNr. 3; GATTERMANN, StbJb. 1992/93 S. 13, 24; LANG, StbJb. 1993/94 S. 9, 17 f.; LINDBERG in FROTSCHER, § 32c Anm. 2; PASCH, DB 1993 S. 2293, 2295: „Zwei-Klassen-Steuerrecht“; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 2; SEER, StuW 1993 S. 114, 137; TIPKE, StuW 1993 S. 8, 12; F. W. WAGNER/RÜMMELE, WPg. 1995 S. 433, 440; R. WENDT, FR 1993 S. 1, 5; WOLFF, DStR 1993 S. 1461; DERS. DStR 1993 S. 1685. AA RENDELS, DStR 1993 S. 1053, 1056; RITTER, BB 1993 S. 297, 302.

► *Ausgleich für GewStBelastung verfehlt:* Entgegen seinem Ziel ist es dem Gesetzgeber nicht gelungen, mit der Tarifentlastung einen Ausgleich für die ertragstliche Doppelbelastung durch die GewerbeertragSt zu schaffen. Dieser Versuch war bereits von vorneherein zum Scheitern verurteilt, weil eine Verknüpfung inkongruenter Größen vorgenommen worden ist: die ESt. als PersonenSt. folgt anderen Regeln und Gesetzmäßigkeiten als die GewSt. als ObjektSt., so daß eine systemkonforme Abstimmung beider StArten aufeinander nicht möglich ist (zB im Hinblick auf die Existenz mehrerer Einkunftsarten, Abzugsbeträge bei der Ermittlung des estlichen Einkommens, Zusammenveranlagung einerseits und die variierenden GewStHebesätze andererseits). Die einzige Wertungswidersprüche vermeidende Methode zum Ausgleich der Doppelbelastung wäre eine Anrechnung der GewSt. auf die EStSchuld gewesen. Damit wäre auch eine weitere gravierende Zielverfehlung vermieden worden, die darin liegt, daß nur einkommensstarke Gewerbetreibende begünstigt werden. Ein Argument dafür, daß ein einkommensschwacher Betrieb wirtschaftlich weniger von der Doppelbelastung betroffen ist, ist uE nicht ersichtlich. Schließlich ist es dem Gesetzgeber nicht einmal gelungen, innerhalb der von ihm gewählten Systematik konsequent zu bleiben, wie aus der mangelhaften Abstimmung der Definition der gewerblichen Einkünfte auf §§ 7, 9 GewStG zu ersehen ist (vgl. i. e. Anm. 31 ff., 50 ff.).

GLA BLÜMICH/GOSCH, § 32c Rz. 13; LANG, StbJb. 1993/94 S. 9, 17 f.; LINDBERG in FROTSCHER, § 32c Anm. 4; PASCH, DB 1993 S. 2293, 2295 f.; PAUS, BB 1994 S. 2389, 2390 f.; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 1; SEER, StuW 1993 S. 114, 137; R. WENDT, FR 1993 S. 1, 7. AA RENDELS, DStR 1993 S. 1053, 1056, der zur Rechtfertigung des § 32c auf den SA-Abzug der KiSt. und früher auch der VSt. sowie auf die Anrechnung der ErbSt. verweist. Damit vernebelt er das Problem, denn einerseits verschweigt er, daß die GewSt. als BA seit jeher von der Bemessungsgrundlage der ESt. abzugsfähig ist, und andererseits bleibt er eine Antwort auf die Frage schuldig, warum nicht entsprechend § 35 die systematisch und verfassungsrechtlich eher vertretbare – weil vom GrenzStSatz unabhängige – Anrechnung der GewSt. auf die EStSchuld vorgesehen worden ist.

► *Keine Rechtsformneutralität*: Entgegen dem Willen des Gesetzgebers verhalten sich StStzsenkung bei der KSt. und estliche Tarifbegrenzung zusammengenommen nicht rechtsformneutral. KapGes. werden im Regelfall benachteiligt, weil nur thesaurierte Gewinne begünstigt werden. Ausgeschüttete Gewinne sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht begünstigt. Demgegenüber herrscht bei der PersGes. Gewinnverwendungsfreiheit. Wie der Gesetzentwurf damit begründet werden kann, es sollten „Einflüsse des Steuerrechts auf die Gewinnverwendung zurückgedrängt werden“ (BTDrucks. 12/4487 S. 24) bleibt rätselhaft. Darüber hinaus ist unerfindlich, wie sich der Gesetzgeber die Schaffung von Arbeitsplätzen verspricht, wenn er die Tarifbegrenzung nicht an die Thesaurierung der Gewinne oder aber an Investitionen knüpft.

GLA FLOCKERMANN, S. 118; HEINHOLD, GmbHR 1995 S. 23; LANG, StJb. 1993/94 S. 9, 20; PASCH, DB 1993 S. 2293, 2296; RITTER, BB 1993 S. 297, 302; DERS., BB 1994 S. 77, 78; ROBISCH, DStR 1993 S. 1379; RÖSEL/DEPPING, DStZ 1993 S. 417; SEER, StuW 1993 S. 114, 137; WOLFF, DStR 1993 S. 1685; aA FITSCH in LADEMANN/SÖFFING, § 32c Anm. 3. RENDELS, DStR 1993 S. 1053, 1055 hält § 32c für einen „kleinen Beitrag zur Verbesserung der Rechtsformneutralität“ des StRechts; ebenso ZEITLER, BB 1993 S. 1704, 1706. Vgl. zur Frage der Rechtsformneutralität auch die umfassenden Vergleichsrechnungen bei HERZIG/KESSLER, DStR 1994 S. 219 u. 261, bei HERZIG/SCHIFFERS, StuW 1994 S. 103 sowie bei RÖDDER S. 21, 30 ff.; KUDERT/UTESCHER, DStR 1995 S. 993 und GIERE, DB 1996 S. 337.

► *Grenzsteuersatzbegrenzung misslingen*: Bei betriebswirtschaftlicher Betrachtung ergibt sich, daß keineswegs in jedem Fall der GrenzStStz für die Bezieher begünstigter Einkünfte auf 47 vH gekappt wird. Das ist eine Folge des von Abs. 3 vorgesehenen Prinzips zur Ermittlung des gewerblichen Anteils. Es führt dazu, daß bei Existenz begünstigter und nicht begünstigter Einkünfte und/oder von Abzugsbeträgen bei der Ermittlung des Einkommens die begünstigten Einkünfte immer dem am niedrigsten stbelasteten Teil des zVE zugerechnet werden. Bei entsprechender Konstellation kann deshalb der GrenzStStz für jede zusätzliche DM begünstigten Gewinns bis zum Erreichen eines gewerblichen Anteils von 120 488 DM bis zu 53 vH betragen (vgl. Anm. 71).

GLA BERANEK, StuSt. 1993 S. 392, 393 f.; PASCH, DB 1993 S. 2293, 2296 f.; PAUS, BB 1994 S. 2457, 2461; SCHULT/HUNDSDOERFER, StuSt. 1993 S. 221; WITTMANN, BB 1994 S. 44.

► *Komplizierte Berechnungsweise*: Das Verfahren zur Ermittlung des gewerblichen Anteils läßt sich zwar im Rahmen der EStVeranlagung ebenso unproblematisch handhaben wie die Berechnung des Entlastungsbetrags, da alle Determinanten der Berechnungen dann feststehen. Für die gestaltende StBeratung ist es jedoch unmöglich, die genaue Entlastungswirkung vorauszuberechnen, weil sie von zahlreichen Unbekannten abhängig ist (Höhe der gewerblichen und anderen Einkünfte, ggf. Einkünfte des Ehegatten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen). Die beabsichtigte investitionsfördernde Wirkung wird vermutlich schon deswegen ausbleiben, denn einen Anreiz kann nur eine einigermaßen präzise berechenbare StVergünstigung schaffen.

GLA DZIADKOWSKI, BB 1996 S. 1193, 1194; SCHULT/HUNDSDOERFER, StuSt. 1993 S. 221, 226; WITTMANN, BB 1994 S. 44, 46. AA RENDELS, DStR 1993 S. 1053, 1055 unter Hinweis auf einen durch den Computer leicht zu beherrschenden Rechenalgorithmus; ZEITLER, BB 1993 S. 1704, 1706 f. „Schritt zu mehr Steuervereinfachung“; DERS. DStZ 1993 S. 354, 356.

6 Einstweilen frei.

3. Verfassungsmäßigkeit des § 32c

7

Wohl noch nie ist eine Vorschrift in das EStG eingefügt worden, die wie diese Norm nach beinahe einhelliger Meinung verfassungswidrig ist. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 32c waren bereits während des Gesetzgebungsverfahrens geäußert worden, wurden vom Gesetzgeber aber nicht als durchgreifend erachtet (vgl. TIPKE, *StuW* 1993 S. 8, 12; R. WENDT, *FR* 1993 S. 1, 4; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BMF, *BMF-Dokumentation* 2/93 S. 10; *BTD* Drucks. 12/5016 S. 78 f.; *BRD* Drucks. 1/1/93 S. 3 f.). Die kritische Beurteilung setzte sich in der wissenschaftlichen Diskussion fort mit dem Ergebnis, daß nach heute ganz herrschender und uE zutreffender Meinung § 32c wegen eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, der im Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung seine spezielle steuerrechtliche Ausprägung gefunden hat, verfassungswidrig ist. Die Vorschrift erfüllt weder als *Fiskalzwecknorm* noch als *Lenkungsnorm* die Voraussetzungen des Gleichheitssatzes.

Von einer Verfassungswidrigkeit der Vorschrift gehen aus: BALLOF in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 32c Rz. 5; BERANEK, *StuSt.* 1993 S. 392, 394; BLÜMICH/GOSCH, § 32c Rz. 13 ff.; DZIADKOWSKI, *BB* 1996 S. 1193, 1194; FITSCH in LADE-MANN/SÖFFING, § 32c Anm. 4; FREIER, S. 156 ff.; GORSKI, *DStZ* 1993 S. 613; GOSCH, *DStR-Beihefte* 6/1994 S. 4 f.; KANZLER, *StuW* 1996 S. 215, Fn. 16; LANG, *FR* 1993 S. 661, 664; DERS., *StJb.* 1993/94 S. 9, 17 f.; LINDBERG in FROTSCHER, § 32c Anm. 3; PASCH, *DB* 1993 S. 2293, 2295; PAUS, *BB* 1994 S. 2389, 2393; POHMER, *DStZ* 1993 S. 577, 580; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 2 f.; SEER, *StuW* 1993 S. 114, 137; TIPKE, *StuW* 1993 S. 8, 12; TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 14. Aufl. 1994 Rz. 748; R. WENDT, *FR* 1993 S. 1, 4; WOLFF, *DStR* 1993 S. 1685, 1690. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit hat auch die Arbeitsgruppe StVereinfachung der FinMinKonferenz (Bericht S. 157). Für verfassungskonform wird § 32c nach Darstellung der BReg. von KLEIN gehalten (vgl. *BTPlenarprotokoll* 12/137 S. 11 836) sowie von RENDELS, *DStR* 1993 S. 1053, 1056; RITTER, *BB* 1993 S. 297, 302; ZEITLER, *BB* 1993 S. 1704, 1706.

Fiskalzwecknorm: In erster Linie ist § 32c eine Fiskalzwecknorm, mit deren Hilfe Doppelbelastungen durch ESt. und GewSt. ausgeglichen werden sollen (vgl. Anm. 4). Mit diesem Zweck läßt sich die in verschiedener Hinsicht durch die Vorschrift entstehende Ungleichbehandlung aber sachlich nicht rechtfertigen. Unter Verletzung des verfassungsrechtlich abgesicherten Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. zB *BVerfG* v. 3. 11. 82 1 *BvR* 620/78 ua., *BVerfGE* 61 S. 319, 343 ff. und v. 26. 1. 94 1 *BvL* 12/86, *BVerfGE* 89 S. 346, 352) wird ein willkürliches StPrivileg geschaffen. Sowohl im Verhältnis der Bezieher begünstigter gewerblicher Einkünfte zu solchen mit im Ergebnis nicht begünstigten gewerblichen Einkünften als auch zu Beziehern anderer Einkünfte liegt ein ungleiche Besteuerung unter Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor. Im Verhältnis gewerblicher Einkünftebezieher untereinander ergibt sich der Gleichheitsverstoß daraus, daß nur bei Erreichen einer bestimmten Einkommenshöhe die vom Gesetzgeber angenommene, bei beiden Gruppen dann aber gleichermaßen vorliegende Doppelbelastung berücksichtigt wird. Ein noch gravierenderer Gleichheitsverstoß liegt im Verhältnis der begünstigten gewerblichen Einkünfte zu anderen Einkunftsarten vor, indem für die einen der HöchstStStz 47 vH, für die anderen 53 vH beträgt. Die Ungleichbehandlung ist nicht durch die Belastung mit GewSt. zu rechtfertigen, denn dem Nettoprinzip entsprechend ist die GewSt. bereits als BA abzugsfähig. Dabei verbleibt zwar abhängig von der Höhe des individuellen StStz eine Mehrbelastung durch GewSt. Dem könnte aber bei Vermeidung eines Gleichheitsverstoßes nur dadurch begegnet werden, daß die GewSt. anstelle des BA-Abzugs auf die ESt. angerechnet wird. Soweit die nicht-

begünstigten Einkünfte solche aus Kapitalvermögen sind und aus der Ausschüttung einer KapGes. stammen, erscheint die Differenzierung im Hinblick auf die GewStBelastung nicht gerechtfertigt. Denn diese Einkünfte sind ebenso wie die begünstigten Einkünfte mit GewSt. belastet. Zwar ließe sich eine Ungleichbehandlung unter dem Aspekt rechtfertigen, daß nur thesaurierte, nicht aber ausgeschüttete Gewinne begünstigt sein sollen. Indessen werden bei Einzelunternehmen und PersGes. auch die nicht thesaurierten Gewinne von der Tarifbegünstigung erfaßt. Selbst wenn man schließlich die vom Gesetzgeber gewählte Systematik für verfassungskonform halten würde, so ergeben sich aus der Definition der gewerblichen Einkünfte in Abs. 2 sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlungen dadurch, daß eine – einigermaßen – lückenlose Abstimmung auf die wirkliche GewStBelastung nicht gelungen ist, zB im Hinblick auf nicht zum Begünstigungsausschluß führende Kürzungen nach § 9 GewStG und die Nichtberücksichtigung des ggf. mehrfach in Anspruch genommenen Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. Dieser strukturelle Mangel des § 32c kann nicht dadurch behoben werden, daß man den GewStMeßbescheid im Wege verfassungskonformer Auslegung als Grundlagenbescheid ansieht (aA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 10; vgl. dazu Anm. 41).

Lenkungsnorm: Von dem Anlaß der Gesetzgebungsmaßnahme ausgehend, Investitionshemmnisse abzubauen und dadurch zur Schaffung von Arbeitsplätzen anzuregen, muß angenommen werden, daß der Gesetzgeber die Tarifbegrenzung auch als Lenkungsmaßnahme gesehen hat. Wirtschaftspolitische Maßnahmen können zwar eine unterschiedliche Behandlung verschiedener Einkunftsarten verfassungsrechtlich gerechtfertigt erscheinen lassen (BVerfG v. 8. 10. 91 1 BvL 50/86, BVerfGE 84 S. 348, 363 f.). Das setzt aber einerseits voraus, daß die ergriffenen Maßnahmen überhaupt geeignet sind, die erstrebten Ziele zu erreichen. Andererseits muß die Ungleichbehandlung erforderlich sein, wenn der Zweck nicht verfehlt werden soll. Die Lenkungszwecke lassen die beschriebene Ungleichbehandlung aber ebenfalls nicht als sachlich gerechtfertigt erscheinen. Es ist bereits zweifelhaft, ob die Tarifbegrenzung überhaupt einen Lenkungseffekt im Hinblick auf verstärkte Investitionstätigkeit und Schaffung von Arbeitsplätzen bewirken kann. Selbst wenn diese Eignung aber bestehen würde, so ist zumindest kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, warum dies nur im Bereich der gewerblichen Einkünfte gelten soll. Auch Unternehmer mit anderen Gewinneinkünften könnten in gleicher Weise wie Gewerbetreibende eine EStEntlastung zum Anlaß für betriebliche Investitionen nehmen. Soweit der Gesetzgeber seine Erwartungen nicht allein auf solche Investitionen richten wollte, sondern vielmehr außerdem den erhöhten Konsum der Einkommensbezieher im Auge hatte – dafür spricht, daß die Tarifbegünstigung auch den entnommenen Gewinn erfaßt –, ist die Einkunftsart für den Erfolg der Lenkungsmaßnahme vollkommen irrelevant. Kein Argument für eine sachlich gerechtfertigte Ungleichbehandlung ist es im übrigen, wenn den Beziehern anderer als gewerblicher Einkünfte der Verzicht auf die Tarifiermäßigung als „Solidarbeitrag für die Finanzierung des Aufbaus in den neuen Ländern“ (BTDrucks. 12/4487 S. 24) abgenötigt wird. Es ist nicht zu erkennen, warum Gewerbetreibende diesen Solidarbeitrag nicht zu entrichten haben sollen. Daß sie bei der Finanzierung der Kosten der deutschen Einheit in anderer Weise besondere Lasten getragen haben sollen, ist weder bislang allgemein gesicherte Erkenntnis, noch Argument zur Begründung des Gesetzentwurfs.

Die gerichtliche Durchsetzung der dargelegten Verfassungswidrigkeit wird im Schrifttum zutreffend als aussichtsreich beurteilt (BLÜMICH/GOSCH, § 32c

Rz. 16; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 2; PASCH, DB 1993 S. 2293, 2295; zweifelnd GORSKI, DStZ 1993 S. 613, 614). UE können Stpfl. aus benachteiligten Gruppen (zB Bezieher von Einkünften aus LuF oder selbständiger Arbeit mit GrenzStSatz von mehr als 47 vH; Stpfl. mit Einkünften aus Kapitalvermögen von mehr als 100 256 DM, die aus Ausschüttungen gewStbelasteter Gewinne von KapGes. stammen; Stpfl. mit gewerblichen Einkünften iSd. Abs. 2, die nicht die Mindesthöhe von 100 256 DM erreichen) sich gegen ihre EStFestsetzungen mit dem Begehren wehren, ebenfalls mit einem GrenzStSatz von 47 vH besteuert zu werden, bzw. zum Ausgleich der GewStBelastung eine Reduzierung des GrenzSt-Satzes um 6 Prozentpunkte für ihre gewerblichen Einkünfte zu erhalten. Nach Abschluß des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens bzw. im Wege der Sprungklage nach § 45 FGO ist dazu das FG anzurufen. Das Gericht wird die begehrte Tarifentlastung zwar nicht gewähren können, selbst wenn die verfassungsrechtlichen Zweifel geteilt werden sollten. Denn eine verfassungskonforme Auslegung des § 32 c, die zu einer entsprechenden Ausweitung der Vorschrift führen könnte, ist uE nicht möglich. Nach der Rspr. des BVerfG kommt eine verfassungskonforme Auslegung nur bei einem mehrdeutigen Gesetzeswortlaut in Betracht (BVerfG v. 23. 10. 58 1 BvL 45/56, BVerfGE 8 S. 210, 221) und findet ihre Grenzen im übrigen dort, wo sie zum Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (BVerfG v. 30. 6. 64 1 BvL 16/62 ua., BVerfGE 18 S. 97, 111 und v. 26. 4. 94 1 BvR 1299/89 ua., BVerfGE 90 S. 263, 275). In § 32 c sind aber einerseits Begünstigungsgrenze in Abs. 1 (vgl. Anm. 20) und Definition der gewerblichen Einkünfte in Abs. 2 (vgl. Anm. 27) eindeutig geregelt, andererseits war es der klare und verobjektivierte Wille des Gesetzgebers, die Tarifentlastung nur dem in der Vorschrift bezeichneten beschränkten Personenkreis zu gewähren (vgl. Anm. 4). Das Gericht kann jedoch im Wege der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 GG die Entscheidung des BVerfG zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 32 c einholen. Dem steht nicht entgegen, daß auch bei Verfassungswidrigkeit der benachteiligte Stpfl. noch keinen Anspruch auf Gewährung der Tarifentlastung hätte. Es ist vielmehr ausreichend, daß eine Erweiterung der Begünstigung auf den Kläger nach einer Unvereinbarerklärung durch das BVerfG dadurch möglich ist, daß der zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit aufgeforderte Gesetzgeber den Begünstigungstatbestand weiter faßt; bis dahin ist das Verfahren des Klägers auszusetzen (vgl. BVerfG v. 19. 10. 82 1 BvL 39/80, BVerfGE 61, 138, 146 und v. 27. 6. 91 2 BvL 3/89, BVerfGE 84 S. 233, 237). Im Fall der erwähnten benachteiligten Gruppen wäre denkbar, daß der Gesetzgeber nach einer entsprechenden Entscheidung des BVerfG die Begünstigung erweitert. Sollte das FG keine verfassungsrechtlichen Zweifel haben und die Klage abweisen, muß der BFH mit allen zulässigen Rechtsmitteln angerufen werden, damit im Fall der dortigen Erfolglosigkeit und damit Erschöpfung des Rechtswegs Verfassungsbeschwerde zum BVerfG gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 4 a GG erhoben werden kann.

Zu einer Überprüfung des § 32 c durch das BVerfG kann es im übrigen dadurch kommen, daß ein Stpfl., der in den Genuß der Tarifentlastung gekommen ist, aus einem anderen Grund gegen seine EStFestsetzung klagt. Hält das FG (bzw. der BFH) die Klage aus dem geltend gemachten Grund zwar für begründet, die Gewährung der Tarifentlastung aber für verfassungswidrig, so wäre eine Saldierung vorzunehmen. Diese könnte jedoch nicht durch das Gericht selbst erfolgen, da eine verfassungskonforme Auslegung nach den vorstehenden Erwägungen nicht möglich ist. Statt dessen müßte es das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG anrufen.

Einstweilen frei.

8–9

IV. Geltungsbereich des § 32c

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt ausschließlich im Zusammenhang mit dem Bezug von Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15). Von diesen Einkünften sind aber allein solche begünstigt, die die Voraussetzungen des § 32c Abs. 2 erfüllen (vgl. Anm. 25). Die Tarifentlastung wirkt sich nur aus, wenn der Anteil der begünstigten Einkünfte am zVE (gewerblicher Anteil iSd. Abs. 3, vgl. Anm. 70) mindestens 100 278 DM beträgt, denn erst dann steigt der GrenzSt-Satz nach der Grundtabelle auf über 47 vH (Abs. 1, vgl. Anm. 20). Zu einer Tarifiermäßigung kommt es im Hinblick auf bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigende Abzugsbeträge und ggf. vorhandene andere positive Einkünfte in der Praxis erst bei deutlich über 100 278 DM. Bei Anwendung des Splittingtarifs muß der gewerbliche Anteil mindestens 200 556 DM betragen.

Persönlicher Geltungsbereich: § 32c gilt nur für natürliche Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die aus einem Einzelunternehmen oder aus einer PersGes. bezogen werden. Außerdem werden auch die Gewinnanteile, die der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA auf seine Vermögenseinlage oder als Geschäftsführungsvergütung erhält, tarifbegünstigt (vgl. Anm. 37). Für Ausschüttungen von KapGes. gilt § 32c nicht. Daraus ergeben sich systematische und verfassungsrechtliche Bedenken (vgl. Anm. 7) sowie Strategien zur Umgehung dieser Einschränkung durch Bildung von Organschaften (vgl. Anm. 40 und zu einem Reformvorschlag Anm. 2 aE). Zu Besonderheiten bei Ehegatten im Hinblick auf die Wahl von Zusammenveranlagung oder getrennter Veranlagung s. Anm. 85.

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Die Tarifentlastung gilt auch bei beschränkter StPflcht; § 50 Abs. 1 Satz 5 enthält insoweit keine Einschränkungen. Die Vergünstigung erfaßt dann die gewerblichen Gewinne aus inländischen Betriebsstätten, denn diese unterliegen der GewSt. und fallen deshalb unter die Definition des Abs. 2. Gleiches gilt für inländische gewerbliche Einkünfte bei fiktiver unbeschränkter StPflcht gem. § 1 Abs. 3 und § 1a sowie bei erweiterter beschränkter StPflcht nach § 2 AStG.

Im umgekehrten Fall eines unbeschränkt Stpfl. mit Gewinnen aus ausländischen Betriebsstätten greift die Tarifentlastung nicht ein, denn insoweit unterliegen die Einkünfte wegen § 9 Nr. 3 GewStG nicht der inländischen GewSt. und gehören deshalb nach Abs. 2 Satz 2 nicht zu den begünstigten Einkünften (vgl. Anm. 58). Entsprechendes gilt für Gewinne aus ausländischen Schachtelbeteiligungen iSd. § 9 Nr. 7 und 8 GewStG (vgl. Anm. 60 f.). Soweit bei fiktiver unbeschränkter StPflcht iSd. § 1 Abs. 3, § 1a ausländische gewerbliche Einkünfte zu berücksichtigen sind, kann die Tarifentlastung demgemäß ebenfalls nicht gewährt werden. Zum Verhältnis von § 32c zu § 34c Abs. 1 vgl. Anm. 12, zur Begünstigung des Berichtigungsgewinns nach § 1 Abs. 1 AStG und des Hinzurechnungsbetrags nach §§ 10, 11 AStG vgl. Anm. 33. Soweit beim Wechsel der StPflcht bis einschließlich VZ 1995 mehrere Veranlagungen durchzuführen waren (seit VZ 1996 erfolgt nur noch eine einheitliche Veranlagung, § 2 Abs. 7 Satz 3 iVm. § 52 Abs. 1 Satz 1), war auch die Tarifentlastung jeweils getrennt zu ermitteln (PAUS, BB 1994 S. 2389, 2396).

11 Einstweilen frei.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

12

Verhältnis zu § 15: Die Tarifbegrenzung gilt nur für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die außerdem die Voraussetzungen des § 32c Abs. 2 erfüllen (vgl. dazu Anm. 25). Warum die Einkünfte gewerblich sind, etwa weil es sich um einen Fall der Betriebsaufspaltung, der Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 handelt, ist ohne Bedeutung.

Verhältnis zu den Tarifvorschriften: § 32c ist eine Tarifvorschrift (vgl. Anm. 5) und ergänzt als solche die anderen Tarifvorschriften.

► § 32a: Die nach § 32a ermittelte ESt. ist Berechnungsgrundlage für den Entlastungsbetrag nach Abs. 4 (vgl. Anm. 80). Beim Splittingtarif wird der Entlastungsbetrag gem. § 32c Abs. 5 ermittelt, der dem Verfahren des § 32a Abs. 5 nachgebildet ist.

► § 32b: Progressionsvorbehalt und Entlastungsbetrag können nie mit denselben Einkünften zusammenhängen, denn Einkünfte iSd. § 32b Abs. 1 Nr. 1 sind keine gewerblichen Einkünfte gem. § 32c Abs. 2 und Einkünfte iSd. § 32b Abs. 1 Nr. 2 und 3 sind als ausländische Einkünfte nach § 32c Abs. 2 Satz 2 von der Tarifentlastung ausgeschlossen (vgl. Anm. 56, 58, 60 f.).

Soweit begünstigte Einkünfte neben zum Progressionsvorbehalt führenden Einkünften bezogen werden, wird der Entlastungsbetrag gewährt und von der nach §§ 32a, 32b ermittelten ESt. abgezogen. Das gilt auch im Fall des negativen Progressionsvorbehalts, obwohl sich dort nach dem Berechnungssystem des § 32c Abs. 4 selbst dann ein Entlastungsbetrag ergeben kann, wenn der SpitzenStSatz durch den Progressionsvorbehalt auf unter 47 vH gemindert worden ist. Das hat seinen Grund darin, daß für die Ermittlung des Entlastungsbetrags nach Abs. 4 immer von dem sich aus der Grundtabelle ergebenden StSatz ausgegangen wird. Dieses unbefriedigende Ergebnis könnte nur dadurch vermieden werden, daß bei Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts generell keine Tarifentlastung gewährt wird, was andererseits zu einer ungerechtfertigten Benachteiligung solcher Stpfl. führen würde, für die der SpitzenStSatz durch den Progressionsvorbehalt nicht unter 47 vH gedrückt wird. Eine sachgerechte und einfache Berechnungsmethode zur Verknüpfung beider Vorschriften unter genauer Beachtung des GrenzStSatzes von 47 vH kann es systembedingt nicht geben, weil der Progressionsvorbehalt beim durchschnittlichen StSatz ansetzt. Um Benachteiligungen in Fällen zu vermeiden, in denen der GrenzStSatz zwar unter 53 vH, nicht aber unter 47 vH gemindert ist, muß § 32c neben § 32b generell angewendet werden; in Einzelfällen entstehende Begünstigungen sind hinzunehmen (glA PAUS, BB 1994 S. 2389, 2394).

► § 34: Für Einkünfte, die mit dem ermäßigten StSatz des § 34 Abs. 1 und 2 besteuert werden, ist die Tarifbegrenzung durch § 32c Abs. 2 Satz 2 ebenso ausgeschlossen, wie für mehrjährige Einkünfte iSd. § 34 Abs. 3 (vgl. Anm. 65). Eine Konkurrenz beider Vorschriften ist deshalb nicht denkbar.

► § 34b: Für außerordentliche Holznutzungen und Kalamitátsnutzungen, die auch bei gewerblichen Einkünften in Betracht kommen (s. § 34b Anm. 10), ist die Tarifentlastung nicht zu gewähren. Insoweit verweist § 34b Abs. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 3 auf § 34 Abs. 1 und 2 mit der Folge, daß der Begünstigungsausschluß des § 32c Abs. 2 Satz 2 eingreift. Nach § 32c begünstigt sind aber nachgeholte Nutzungen im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, denn § 34b Abs. 3 Nr. 2 enthält keinen Verweis auf den ermäßigten StSatz (vgl. § 34b Anm. 12; aA

PAUS, BB 1994 S. 2389, 2395). Ähnlich wie bei Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts (s. dazu vorstehend zu § 32b) können sich wegen der Anknüpfung des § 34b Abs. 3 Nr. 2 an den durchschnittlichen StStz systembedingt unvermeidbare übermäßige Entlastungen ergeben.

► § 34c Abs. 1: Soweit für ausländische Einkünfte wegen Fehlens eines DBA oder aufgrund ausdrücklicher Anordnung des DBA eine Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1 stattfindet, kann sich die Tarifentlastung auf die Höhe der anzurechnenden ausländischen Steuer auswirken. Denn § 34c Abs. 1 Satz 2 sieht vor, daß eine Anrechnung nur in der Höhe stattfindet, in der die deutsche ESt. nach Abzug der Tarifentlastung auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Das erscheint insoweit systemwidrig, als der Entlastungsbetrag niemals auf die ausländischen Einkünfte entfallen kann, denn diese sind nach § 32c Abs. 2 Satz 2 iVm. § 9 Nr. 3 GewStG – weil nicht der inländischen GewSt. unterliegend – von der Tarifbegünstigung ausgeschlossen (vgl. Anm. 58). Andererseits entspricht dieses Ergebnis aber der systematischen Einordnung des § 32c als Tarifnorm, die zur Folge hat, daß tarifl. ESt. die Steuer nach Abzug des Entlastungsbetrags ist. Knüpft eine andere Norm an den durchschnittlichen StStz der tarifl. ESt. an, bewirkt der Entlastungsbetrag eine Reduzierung des aus § 32a folgenden StStzes. Unter diesem Aspekt kann die Regelung des § 34c Abs. 1 nicht als systemwidrig angesehen werden, denn im Ergebnis führt das Anrechnungsverfahren zur Anrechnung der ausländischen Steuer in Höhe der nach dem durchschnittlichen deutschen EStStz auf die ausländischen Einkünfte entfallenden ESt. Gleiches gilt im übrigen auch für § 19 Abs. 1 Satz 2 AuslInvestmG und § 40 Abs. 4 Satz 2 KAGG, die eine § 34c Abs. 1 Satz 2 entsprechende Regelung enthalten.

UE kann bereits aus diesen Gründen die von PAUS, BB 1994 S. 2389, 2395 geforderte verfassungskonforme Auslegung gegen den Wortlaut des § 34c Abs. 1 Satz 2 nicht in Betracht kommen. Verfassungswidrigkeit nehmen auch die anderen Kritiker dieser Regelung nicht an. Deren Bedenken erschöpfen sich darin, daß der Vorteil der Tarifentlastung für die inländischen Einkünfte zT dadurch wieder aufgezehrt wird, daß sich die anrechenbare ausländische Steuer reduziert (WITTMANN, DB 1994 S. 44, 50 f.; BLÜMICH/GOSCH, § 32c Rz. 32; vgl. dazu auch OFD Frankfurt v. 25. 8. 94, StEK EStG § 34c Nr. 175 unter 2.7).

Verhältnis zu StErmäßigungen: § 32c läßt die Vorschriften über StErmäßigungen unberührt, denn StErmäßigungen werden von der tarifl. ESt., deren Höhe sich nach Berücksichtigung der Tarifentlastung ergibt (Tarifvorschrift, vgl. Anm. 5), abgezogen. Auswirkungen auf die Berechnung einer StErmäßigung hat § 32c im Fall des § 34e: Bezieht ein Stpfl. gewerbliche Einkünfte und zugleich Einkünfte aus LuF, wird unter den weiteren Voraussetzungen des § 34e eine StErmäßigung in Höhe der ESt., die auf die land und forstwirtschaftl. Einkünfte entfällt, gewährt. Maßstab dafür ist der für das gesamte zVE geltende DurchschnittsStStz. Dieser wird durch die Tarifentlastung beeinflusst, so daß sich ähnlich wie im Fall des § 34c Abs. 1 (vgl. dazu vorstehend) der Entlastungseffekt durch eine Reduzierung der StErmäßigung nach § 34e vermindert (aA PAUS, BB 1994 S. 2389, 2395). Soweit bei Berechnung der StErmäßigung nach § 35 der Anteil der ESt. zu ermitteln ist, der auf die begünstigten Einkünfte entfällt, wirkt sich die Tarifentlastung ebenfalls aus, weil sie die aufzuteilende tarifl. ESt. mindert.

Verhältnis zum GewStG: Die Tarifentlastung soll nach der gesetzgeberischen Zielsetzung die Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte mit GewSt. ausgleichen (vgl. Anm. 4). Die Definition der begünstigten Einkünfte in Abs. 2 steht deshalb

in unmittelbarem Zusammenhang mit Vorschriften des GewStG (vgl. i. e. Anm. 25).

Einstweilen frei.

13–14

VI. Verfahrensfragen

15

Bescheide im GewStFestsetzungsverfahren keine Grundlagenbescheide:

Die Gewährung der Tarifentlastung im Rahmen der EStFestsetzung ist nicht davon abhängig, daß die gewerblichen Einkünfte iSd. Abs. 2 tatsächlich der GewSt. unterliegen. Auf die Festsetzung des GewStMeßbetrags oder der GewSt. kommt es nicht an, denn für die estliche Tarifbegünstigung reicht eine potentielle GewStBelastung aus (vgl. i. e. Anm. 41).

Gesonderte Feststellung: Sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO gesondert festzustellen, weil Wohnsitz- und BetriebsstättenFA auseinanderfallen, so bleibt es Sache des veranlagenden WohnsitzFA, die Qualifikation der Einkünfte als begünstigt oder nicht begünstigt iSd. § 32c Abs. 2 vorzunehmen. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO trifft diese Verpflichtung jedoch das feststellende FA, denn die Frage, ob und inwieweit die Einkünfte begünstigt sind, gehört uE zu den „anderen Besteuerungsgrundlagen“ iSd. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Für diese Auslegung spricht die größere Sachnähe des FeststellungsFA, die etwa dann von Bedeutung ist, wenn der Gewinn einer PersGes. nur zum Teil gewstpfl. ist. Noch komplexer wird die Aufteilung der Gewinnanteile der Gesellschafter in begünstigte und nicht begünstigte Einkünfte, wenn nicht alle Gesellschafter gleichermaßen an dem Gesamtgewinn beteiligt sind und sich zB begünstigungsausschließende Kürzungen nach § 9 GewStG nur auf einzelne Gesellschafter beziehen. Diese Aufschlüsselung wäre dem WohnsitzFA des Gesellschafters unmöglich (glA PAUS, BB 1994 S. 2457, 2459 mit Beispielen; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 1).

Einstweilen frei.

16–19

Erläuterungen zu Abs. 1: Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften über 100 278 DM

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1

20

Die Vorschrift regelt, wann dem Grunde und der Höhe nach die Voraussetzungen für eine Tarifbegrenzung vorliegen.

Dem Grunde nach ist die Tarifbegrenzung nur dann möglich, wenn im zVE gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 32c enthalten sind. Die Definition dieser gewerblichen Einkünfte findet sich in Abs. 2 (s. dazu Anm. 25), auf den Abs. 1 verweist. Die Anknüpfung an gewerbliche Einkünfte folgt aus dem gesetzgeberischen Zweck der Tarifbegrenzung, die potentielle GewStBelastung auszugleichen (vgl. Anm. 4).

Der Höhe nach muß der auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Anteil am zVE – in der Diktion des Gesetzes „gewerblicher Anteil“ (Abs. 3 Satz 1; vgl.

Anm. 70) – mindestens 100 278 DM betragen. Dieser Betrag ergibt sich aus der Zielsetzung der Vorschrift, den Grenzsteuersatz für die begünstigten Einkünfte 47 vH nicht überschreiten zu lassen. Bei Anwendung des Grundtarifs nach § 32 a Abs. 1 wird ein Grenzsteuersatz von 47 vH in der Tabellenstufe von 100 224 DM bis 100 277 DM erreicht. Mit Beginn der nächsten Tabellenstufe (100 278 DM) übersteigt der Grenzsteuersatz 47 vH, so daß erst von da an ein Entlastungsbedarf besteht. Konsequenterweise ergibt sich nach dem Bemessungssystem des § 32 c (Abs. 4; vgl. Anm. 80) auch erst bei Überschreiten der Grenze von 100 277 DM rechnerisch ein Entlastungsbetrag. Ist der Splittingtarif nach § 32 a Abs. 5 oder 6 anzuwenden, tritt eine Tarifiermäßigung im übrigen erst ab einem gewerblichen Anteil von 200 556 DM ein (Abs. 5; vgl. Anm. 85).

21 Einstweilen frei.

22 II. Rechtsfolge des Abs. 1: Abzug eines Entlastungsbetrags von der tariflichen Einkommensteuer

Als Rechtsfolge *ist* ein Entlastungsbetrag abzuziehen, dh. die Rechtsfolge tritt zwingend ein, ohne daß es eines Antrags bedürfte. Gestaltungsmöglichkeiten hat der Stpfl. insofern, als er die getrennte Veranlagung anstelle der Zusammenveranlagung wählen kann (vgl. Anm. 85) oder gezielt die Überschreitung des Mindestbetrags für den gewerblichen Anteil (vgl. Anm. 20) bewirkt, etwa durch Beeinflussung des laufenden Gewinns (zB Nutzung von Bewertungswahlrechten, Verzicht auf Sonderabschreibungen, freiwillige Auflösung von Rücklagen nach § 6 b Abs. 7, § 7 g Abs. 5, Verteilung von Übergangsgewinnen nach R 17 Abs. 1 EStR, Verschiebung von BA) oder Wahl des Verlustvortrags (vgl. Anm. 71).

Abzug eines Entlastungsbetrags: Der Gesetzgeber hat sich zur Erreichung seines Ziels, die Grenzsteuerbelastung bei gewerblichen Einkünften (Abs. 2; vgl. Anm. 25) 47 vH nicht übersteigen zu lassen (vgl. Anm. 4), für ein System entschlossen, bei dem die Tarifkappung durch Abzug eines Betrags von der tariflichen ESt. bewirkt wird, der bei Anwendung des Regelsteuersatzes zum Überschreiten der 47 vH-Grenze führen würde. Das Gesetz bezeichnet diesen Betrag als „Entlastungsbetrag“. Seine Berechnung ist in Abs. 4 für Fälle des Grundtarifs (vgl. Anm. 80) und in Abs. 5 Satz 1 für Fälle des Splittingtarifs (vgl. Anm. 85) geregelt. Zur steuersystematischen Einordnung der Tarifbegrenzung vgl. Anm. 5.

Tarifliche ESt. ist die Steuer, die sich bei Anwendung des Regelsteuersatzes nach § 32 a Abs. 1 bzw. 5 auf das zvE (§ 2 Abs. 5) unter Berücksichtigung der tariflichen Sondervorschriften in §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c Abs. 4 ergibt. Daraus, daß § 32 c selbst eine Tarifvorschrift ist, ergeben sich Wechselwirkungen mit den anderen Tarifvorschriften (vgl. dazu Anm. 5). StErmäßigungsbeträge (zB nach §§ 34 e, 34 f, 34 g) beeinflussen die tarifliche ESt. nicht, wie sich daraus ergibt, daß in § 2 Abs. 6 die festzusetzende Steuer als die um den Entlastungsbetrag nach § 32 c und die StErmäßigungen verminderte ESt. definiert wird. Wegen des Verhältnisses zu StErmäßigungen vgl. im übrigen Anm. 12.

23–24 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 32 c

I. Vorbemerkung

25

Überblick zu Abs. 2: Abs. 2 definiert die gewerblichen Einkünfte, für die die Begrenzung des SpitzenStSatzes eingreifen soll. Dies sind nach der Konzeption des Gesetzgebers nicht alle Einkünfte iSd. § 15. Denn Auslöser für die Schaffung der Tarifbegrenzung war der zuvor gescheiterte Versuch, die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft gegenüber dem Ausland durch Abschaffung der GewSt. zu stärken. Nachdem dies politisch nicht durchsetzbar war, sollte die GewStBelastung durch eine Senkung des Spitzensteuersatzes für entsprechend belastete Gewinne kompensiert werden (vgl. dazu Anm. 4). Deshalb knüpft die Definition der gewerblichen Einkünfte iSd. § 32c nicht an § 15, sondern an Regelungen des GewStG an.

Abs. 2 Satz 1 stellt den Grundsatz auf, daß alle der GewSt. unterliegenden Gewinne als begünstigt anzusehen sind (s. Anm 27).

Abs. 2 Satz 2 regelt für bestimmte Gewinne negativ, daß diese nicht zu den begünstigten Einkünften gehören (vgl. Anm. 50), und zwar für bei der GewSt. zu kürzende Gewinne nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 (vgl. Anm. 55), Nr. 2 (soweit auf ausländische Betriebsstätten entfallend; vgl. Anm. 56), Nr. 2a (vgl. Anm. 57), Nr. 3 (vgl. Anm. 58), Nr. 5 (vgl. Anm. 59) und Nr. 7 GewStG (vgl. Anm. 60) sowie für nach § 34 begünstigte Gewinne (vgl. Anm. 65).

Keine Kongruenz zur Gewerbesteuer: Die sonstigen nach § 9 GewStG zu kürzenden Gewinne sind in Abs. 2 nicht genannt. Sie werden deshalb ungeachtet ihrer fehlenden GewStBelastung in die begünstigten Einkünfte nach Abs. 1 einbezogen (vgl. i. e. Anm. 51 ff.). Der Katalog des Abs. 2 ist abschließend und nicht im Wege einer Analogie erweiterungsfähig.

Daß keine planwidrige Lücke des Gesetzes vorliegt, ergibt sich aus dem Gesetzgebungsverfahren. Im RegE (BTDrucks. 12/4487 S. 7) waren die gewerblichen Einkünfte ursprünglich als Gewinne aus inländischen Betriebsstätten eines Gewerbetriebs mit Ausnahme von Gewinnen aus Betriebsverpachtung (soweit nicht im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entstanden), aus Schachtelbeteiligungen sowie von nach § 34 begünstigten Gewinnen definiert worden. Die jetzige Fassung des Gesetzes beruht auf einem Vorschlag des BTFinAussch., der damit begründet wurde, die neue Formulierung stelle „weitgehend sicher, daß die Tarifbegrenzung nur für solche Gewinne gilt, die tatsächlich der Gewerbesteuer unterliegen“ (BTDrucks. 12/5016 S. 88).

Kritik an der Definition der gewerblichen Einkünfte ist angebracht, weil der Gesetzgeber seinem eigenen Anspruch, die tatsächlich bestehende GewStBelastung zu kompensieren, nicht gerecht geworden ist. Einerseits führt die nicht vollständige Übernahme des Katalogs der Kürzungen nach § 9 GewStG dazu, daß in einigen Fällen Gewinne, die nicht der Gewerbeertragsteuer unterliegen, gleichwohl zur Tarifbegrenzung der ESt. führen können. Andererseits werden mit GewSt. belastete Einkommensteile des Stpfl. nicht begünstigt, wie zB bei ausgeschütteten Gewinnen einer KapGes. Diese Gewinne haben auf der Ebene der Gesellschaft der GewSt. unterlegen, sind aber bei Ausschüttung für den Gesellschafter nicht gewerbliche Einkünfte iSd. § 32c Abs. 2. Schließlich bleibt die tatsächliche Belastung durch die Gewerbeertragsteuer völlig unbeachtet. Sie kann etwa bei Existenz mehrerer Betriebe in der Hand des Stpfl. oder seines

Ehegatten und demzufolge mehrfacher Inanspruchnahme des Freibetrags von 48 000 DM gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG weit hinter der Tarifiermäßigung zurückbleiben. Neben zahlreichen weiteren Aspekten sprechen auch diese Gesichtspunkte dafür, einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz und damit Verfassungswidrigkeit der Tarifbegrenzung anzunehmen (vgl. dazu im einzelnen Anm. 7).

26 Einstweilen frei.

II. Grundsatz: gewerbliche Einkünfte sind solche Gewinne, die nach § 7 oder 8 Nr. 4 GewStG der Gewerbesteuer unterliegen (Abs. 2 Satz 1)

27 1. Gewerbliche Einkünfte

Gewerblich sind nach der Definition in dieser Vorschrift die Gewinne oder Gewinnanteile, die der GewSt. nach § 7 oder § 8 Nr. 4 GewStG unterliegen. Damit knüpft der Begriff der gewerblichen Einkünfte nicht an § 15 EStG, sondern an Regelungen des GewStG an. Das ist eine Konsequenz aus dem gesetzgeberischen Ziel, die Begünstigung zum Ausgleich für eine Belastung mit GewSt. zu gewähren (vgl. Anm. 4). Was gewerbliche Einkünfte iSd. GewStRechts sein sollen, erläutert die Vorschrift dadurch, daß sie im Grundsatz der GewSt. „unterliegende“ Einkünfte als begünstigt erklärt. Zu den Einzelheiten der Auslegung des Begriffs „unterliegen“ s. Anm. 39 ff. Als nicht der GewSt. unterliegend sieht das Gesetz die in Abs. 2 Satz 2 genannten Gewinne und Gewinnanteile an (vgl. dazu Anm. 50 ff.).

Einkünfte iSd. der Tarifbegünstigung können systembedingt niemals negativ sein, denn auf sie entfielen keine Steuer, die begünstigt werden könnte. Werden allerdings Einkünfte aus mehreren Gewerbebetrieben bezogen, muß nur die Summe dieser Einkünfte positiv sein. Wegen des Ausgleichs von Verlusten bei der Ermittlung dieser Summe vgl. Anm. 71.

28 Einstweilen frei.

29 2. Gewinne und Gewinnanteile

Gewinn ist der nach den Vorschriften des EStG – insbes. § 4 Abs. 1 und 3, § 5 – ermittelte Gewinn, denn für die Ermittlung des Gewerbeertrags verweist § 7 GewStG seinerseits auf das EStG. Auch negative Gewinne (Verluste) gehören zu den gewerblichen Einkünften iSd. § 32c. Zwar können Verluste systembedingt nie zu einer Tarifbegrenzung führen. Sie sind aber dann von Bedeutung, wenn Einkünfte aus mehreren Gewerbebetrieben bzw. gewerblichen Beteiligungen bezogen werden und diese in mindestens einem Fall positiv sind. Denn innerhalb der begünstigten gewerblichen Einkünfte findet ein Verlustausgleich statt.

GLA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 8; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32c RdNr. 23; M. WENDT, DStZ 1996 S. 698. Der von PAUS, BB 1994 S. 2457 f. offensichtlich im Hinblick auf den Wortlaut „Gewinne“ vertretenen Gegenansicht kann nicht zugestimmt werden. Sie hätte zwar für sich, daß die begünstigten Einkünfte eher den Gewinnen entsprechen, die wirklich der GewSt. unterliegen haben, denn der GewSt. als Objektsteuer ist ein Verlustausgleich zwischen verschiedenen Betrieben fremd. Letztlich ausschlaggebend ist aber andererseits, daß Maßstab für die Tarifbegrenzung die nach estlichen Grundsätzen ermittelten Einkünfte sind, denn gesetz-

technisch werden die begünstigten gewerblichen Einkünfte zur Summe der Einkünfte ins Verhältnis gesetzt, um den gewerblichen Anteil und damit die Bemessungsgrundlage für die Tarifentlastung zu ermitteln (Abs. 3; vgl. Anm. 70 f.). Demzufolge muß auch der Grundsatz des horizontalen Verlustausgleichs (vgl. BFH v. 3. 6. 75 VIII R 209/72, BStBl. II S. 698) bei der Ermittlung der „Summe der gewerblichen Einkünfte iSd. § 32c“ Anwendung finden.

Wegen der Wirkungen eines Verlustabzugs nach § 10 d vgl. Anm. 71.

Gewinnanteil ist der dem Gesellschafter steuerrechtlich im VZ zuzurechnende Teil des Jahresüberschusses der PersGes. einschließlich der Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und der Gewinne aus Ergänzungsbilanzen. Gewinnanteile im Sinne der Vorschrift sind auch alle anderen aus mitunternehmerischen Beteiligungen stammenden gewerblichen Einkünfte, wie die Einkünfte des atypisch stillen Gesellschafters, des atypisch stillen Unterbeteiligten oder des Miterben. Ohne Bedeutung ist, aus welchen Gründen die Einkünfte als gewerblich behandelt werden, zB in Fällen der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 (vgl. Anm. 33). Gewinnanteil iSd. § 32c ist nach der ausdrücklichen Regelung in Abs. 2 Satz 1 auch der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, soweit er nicht auf dessen Anteile am Grundkapital der Gesellschaft entfällt (vgl. im einzelnen Anm. 37). Der Gewinnanteil des typisch stillen Gesellschafters ist nicht begünstigt, weil die Einkünfte solche aus Kapitalvermögen sind. Nicht unter den Begriff des Gewinnanteils fallen Ausschüttungen von KapGes. Soweit die Anteile an der KapGes. im gewerblichen Betriebsvermögen gehalten werden, sind die Ausschüttungen Bestandteil des Gewinns dieses Betriebs und gehören deshalb zwar prinzipiell zu den begünstigten gewerblichen Einkünften, werden aber in der Regel durch § 32c Abs. 2 Satz 2 iVm. § 9 Nr. 2a GewStG von der Tarifbegünstigung ausgeschlossen (vgl. Anm. 57). Zur Begünstigung des dem Organträger zuzurechnenden Gewinns s. Anm. 39. Die Entscheidung, ob und in welcher Höhe der Gewinnanteil des Personengesellschafters zu den nach § 32c begünstigten Einkünften gehört, ist im Verfahren über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns zu treffen (vgl. Anm. 15). Das kann im Einzelfall schwierig sein, wenn etwa die Gesellschaft nur zum Teil Gewinne erzielt, die der GewSt. unterliegen, und die Gesellschafter nicht an allen Teilgewinnen in gleichem Umfang beteiligt sind oder wenn der Gewinn wegen Kürzungen nur teilweise begünstigt ist. Zur Verteilung der begünstigten Gewinnanteile in solchen Fällen vgl. Anm. 39.

Einstweilen frei.

30

3. Der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG unterliegende Gewinne und Gewinnanteile

a) Funktion der Verweisung auf § 7 GewStG

31

Begünstigt sind nur solche Gewinne, die der Gewerbe(ertrag)steuer nach § 7 GewStG unterliegen. § 7 GewStG regelt den Umfang des Gewerbeertrags und definiert ihn als den estlich bzw. kstlich ermittelten Gewinn zuzüglich der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und abzüglich der Kürzungen nach § 9 GewStG. Der Verweis auf § 7 GewStG bedeutet aber gleichwohl nicht, daß alle Hinzurechnungen und Kürzungen für die Ermittlung der begünstigten gewerblichen Einkünfte einbezogen werden. Diese haben für die Tarifbegünstigung nur insoweit Bedeutung, als sie in der Vorschrift ausdrücklich erwähnt werden, wie die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG in Abs. 2 Satz 1 (vgl. dazu Anm. 37) und

bestimmte Kürzungen nach § 9 GewStG in Abs. 2 Satz 2 (vgl. dazu Anm. 50 ff.). Die Funktion des Verweises auf § 7 GewStG iVm. dem Begriff „unterliegen“ hat vielmehr den Zweck, solche Gewinne von der Tarifbegünstigung auszuschließen, die zwar estlich unter § 15 EStG fallen, aber gleichwohl der GewSt. sachlich nicht unterliegen, etwa weil eine GewStBefreiung vorliegt oder wegen des Charakters der GewSt. als ObjektSt.

Daß diese Eingrenzung vom Gesetzgeber beabsichtigt war, läßt sich den Gesetzgebungsmaterialien eindeutig entnehmen. Nach dem RegE sollten gewerbliche Einkünfte alle Gewinne aus inländischen Betriebsstätten eines Gewerbebetriebs sein, allerdings mit Ausnahme von Gewinnen aus Betriebs- und Teilbetriebsverpachtung – soweit nicht im Rahmen einer Betriebsaufspaltung – und Schachtelbeteiligungen sowie nach § 34 EStG begünstigten Gewinnen. Weitere Ausnahmen waren aus Vereinfachungsgründen nicht vorgesehen (BTDrucks. 12/4487 S. 34). Die jetzige Gesetzesfassung beruht auf einem Vorschlag des BTFinAussch., der den Wunsch hatte, die Tarifbegrenzung nur für solche Gewinne zu gewähren, die tatsächlich der GewSt. unterliegen. GewSt-freie Gewinne sollten deshalb ausgeschlossen werden (BTDrucks. 12/5016 S. 88 mit beispielhafter Erwähnung der Hochsee- und Küstenfischerei [§ 3 Nr. 7 GewStG], der Privatschulen [§ 3 Nr. 13 GewStG], der Krankenhäuser [§ 3 Nr. 20 GewStG] und der Lottereeinnahmer [§ 13 GewStDV]).

Gewinnanteile eines Personengesellschafters unterliegen der GewSt., wenn und soweit sie auf Gewinne zurückzuführen sind, die auf der Ebene der Gesellschaft der GewSt. unterliegen.

32 b) Fallgruppen nicht der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG unterliegender Gewinne und Gewinnanteile (ABC-Darstellung)

Schrifttum: STRECK/SCHWEDHELM, Einschränkung von Steuervergünstigungen im Fall der Einbringung in eine Personengesellschaft durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz, BB 1993 S. 2420; BRENNER, IdW-Fachtagung 1994 S. 496; FRANZ/JACOBI, Das StMBG, BB 1994, Beil. Nr. 3, S. 4; KREBS, Änderungen des Umwandlungssteuerrechts, BB 1994 S. 2115; MÄRKLE, IdW-Fachtagung 1994 S. 439; RICHTER, Das Ende des Aufstockungsmodells, DB 1994 S. 2410; SAGASSER/SCHÜPPEN, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das StMBG, DStR 1994 S. 265; SCHIFFERS, Änderung der §§ 16 EStG und 24 UmwStG durch das StMBG, BB 1994 S. 1469; SCHULTZ, Gewerbesteuerpflicht beim Aufstockungsmodell nach dem StBMG?, DStR 1994 S. 521; WOCHINGER/DÖTSCH, Das neue Umwandlungssteuergesetz und seine Folgeänderungen bzw. Auswirkungen bei der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, DB Beilage Nr. 14/94; DIERICH/MEICHELBECK, Auswirkungen der Reform des Umwandlungsrechts und des Umwandlungssteuerrechts auf die Beratungspraxis, BuW 1995 S. 41; FELIX, Gewerbesteuerliche Nichterfassung des Übernahmegewinns und Tarifbegrenzung nach § 32c EStG, BB 1995 S. 749; DERS., Steuerberatungsbezogene Einführung in die Umwandlung der beherrschten Gesellschaft mbH in die GmbH & Co. KG oder das Einzelunternehmen, KÖSDI 1995 S. 10232; GOSCH, Nochmals: Gewerbesteuer(rechtliche) Nichterfassung des Übernahmegewinns und Tarifbegrenzung nach § 32c EStG, BB 1995 S. 1271; HÖRGER, Die neue Gewerbesteuerpflicht bei Betriebsveräußerung und -aufgabe nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995, DStR 1995 S. 905; KNOPE/SÖFFING, Einzelaspekte zur Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach neuem UmwStG, BB 1995 S. 850; KORN, Die Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co. KG durch Formwechsel: Ein Fallbeispiel, KÖSDI 1995 S. 10273; MÄRKLE, Gestaltungen zur Vermeidung oder Minderung der Gewerbesteuer, DStR 1995 S. 1001; RÖDDER, Steuerorientierte Gestaltung von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, StJb. 1994/95 S. 295; SCHAUMBURG, Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften nach neuem Umwandlungssteuerrecht, FR 1995 S. 211; SCHAUMBURG/RÖDDER, Das neue Umwandlungssteuergesetz, WiB 1995 S. 10; STRECK/POSDZIECH, Verschmelzung und Formwechsel nach dem neuen UmwStG, GmbHR 1995 S. 271; THIEL, Wege aus der Kapitalgesellschaft – Gestaltungsmöglichkeiten und Zweifelsfragen, DB 1995 S. 1196; GRATZ/MÜLLER, Die nicht wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaften – ein Auslaufmodell?, DStR 1996 S. 281.

Spezialkommentare und Monographien: DEHMER, UmwG, UmwStG, 2. Aufl. 1996; E. DÖTSCH, Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995, 3. Aufl. 1996; GOUTIER/KNOPF/TULLOCH, Kommentar zum Umwandlungsrecht, Heidelberg 1996; HARITZ/BENKERT, UmwStG, München 1996; Heidelberger Kommentar zum HGB, 4. Aufl. 1995; NEUFANG/HENRICH, Rückumwandlung, Stuttgart 1995; SAGASSER/BULA, Umwandlungen, München 1995; SCHAUMBURG/RÖDDER, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, Köln 1995; WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, Loseblatt.

Die nicht der GewSt. nach § 7 GewStG unterliegenden Gewinne und Gewinnanteile lassen sich im einzelnen alphabetisch aufzählen.

Betriebsaufgabe- und Betriebsveräußerungsgewinne: Nicht zum Gewerbeertrag gehören Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs. Das folgt aus dem Charakter der GewSt. als Objektsteuer, die nur Gewinne des laufenden Betriebs erfassen will (BFH v. 13. 11. 63 GrS 1/63 S, BStBl. III 1964 S. 124 und v. 29. 10. 87 IV R 93/85, BStBl. II 1988 S. 374). Entsprechende Gewinne können schon aus diesem Grund nicht zu den begünstigten Einkünften im Sinne des § 32 c Abs. 2 Satz 1 gehören. Die Gewinne unterliegen im übrigen in der Regel bereits dem ermäßigten EStSatz nach § 34 und wären deshalb auch nach der Regelung des § 32 c Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 von der zusätzlichen Tarifbegünstigung ausgeschlossen (vgl. dazu Anm. 65).

Einen Sonderfall bilden Gewinne aus einer Veräußerung „an sich selbst“ im Sinne des § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG. Sind auf seiten des Veräußerers und auf seiten des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer, so gilt nach dieser Vorschrift der Gewinn insoweit als laufender Gewinn. Hält man mit der hM die fingierten laufenden Gewinne nicht für gewestpfl., so kann folgerichtig auch die Tarifbegünstigung des § 32 c EStG nicht gewährt werden. Entsprechendes gilt auch für den Parallelfall einer Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern im Rahmen der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) sowie für Einbringungsvorgänge nach § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 1995.

Die Reichweite dieser gesetzlichen Fiktion ist noch nicht geklärt. Im Schrifttum herrscht die Auffassung vor, der Art nach bleibe der Gewinn ein Veräußerungsgewinn und unterliege deshalb nicht der GewSt. (DEHMER, § 24 UmwStG RdNr. 268; GLANEGGER in Heidelberger Kommentar zum HGB, Anh. 3 Rz. 371; SAGASSER/SCHÜPPEN, DStR 1994 S. 265, 267; SCHIFFERS, BB 1994 S. 1469, 1470 f.; SCHULTZ, DStR 1994 S. 521). Die Gegenansicht folgt der BReg., die bei Schaffung der neuen Vorschriften durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG) in der Begründung zum RegE (BTDrucks. 12/5630 S. 80) davon ausgegangen ist, daß Wirkungen sich auch auf das GewStRecht erstrecken, also GewSt. für solche Gewinne entsteht (FRANZ/JACOBI, BB 1994 Beil. Nr. 3 S. 4; RICHTER, DB 1994 S. 2410; RÖDDER, Sbjb. 1994/95 S. 295, 320; wohl auch STRECK/SCHWEDHELM, BB 1993 S. 2420).

Betriebsverpachtung im ganzen: Macht der Verpächter eines im ganzen verpachteten Gewerbebetriebs von seinem Wahlrecht nach R 139 Abs. 5 EStR 1996 Gebrauch, die Betriebsverpachtung als Fortführung eines ruhenden Betriebs zu behandeln, so erzielt er zwar estlich weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der GewSt. unterliegen diese Einkünfte aber deshalb nicht, weil die GewSt. nur den werbenden Betrieb erfaßt. Dementsprechend kommt auch eine Begünstigung nach § 32 c nicht in Betracht.

GLA GOSCH, BB 1995 S. 1271, 1272 (seine in BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 43 vertretene aA ist damit ausdrücklich überholt); HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 28; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 11; PAUS, BB 1994 S. 2396; M. WENDT, DStZ 1996 S. 698.

Begünstigte Gewinne können aber dann vorliegen, wenn sie aus einer der GewSt. unterliegenden Teilbetriebsverpachtung stammen. Vgl. dazu im einzelnen nachstehend Anm. 33 „Teilbetriebsverpachtung“.

Einbringungsgewinne nach § 24 UmwStG 1995 sind ebenfalls nicht tarifbegünstigt. Dabei ist ohne Bedeutung, ob sie aus der Aufdeckung der stillen Reserven durch Ansatz die Buchwerte übersteigender Werte oder aus der im Zusammenhang mit der Einbringung erfolgenden Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des Gesellschafters resultieren. In beiden Fällen unterliegt der Gewinn nicht der GewSt., weil er seiner Art nach kein laufender Gewinn iSd. § 7 GewStG ist (BFH v. 29. 10. 87 IV R 93/85, BStBl. II 1988 S. 374). Soweit auf den Einbringungsgewinn im übrigen nach § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 (bei Aufdeckung aller stillen Reserven durch Ansatz der Teilwerte) der ermäßigte EStSatz nach §§ 16, 34 anzuwenden ist, kann die Tarifentlastung auch deswegen nicht gewährt werden, weil dem ermäßigten StSatz unterliegende Gewinne nach der ausdrücklichen Regelung in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 nicht begünstigt sind (vgl. Anm. 65). Zu dem Sonderfall des § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 1995 („Veräußerung an sich selbst“) vgl. vorstehend unter „Betriebsaufgabe- und Betriebsveräußerungsgewinne“.

Gewerbesteuerbefreite Gewinne: Nicht der GewSt. unterliegen alle Gewinne, für die eine sachliche oder persönliche StBefreiung nach § 3 GewStG oder nach der GewStDV eingreift. Der Begünstigungsausschluß beschränkt sich nicht auf die im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich genannten GewStBefreiungen, sondern gilt für alle denkbaren von der GewSt. befreiten Gewinne.

AA möglicherweise PAUS, BB 1994 S. 2396, der nur die im Gesetzgebungsverfahren (BTDrucks. 12/5016 S. 88) genannten Steuerbefreiungen erwähnt; uE ist die dortige Aufzählung nur beispielhaft und nicht abschließend (wohl glA HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 18; LINDBERG in FROTSCHER, § 32 c Anm. 8; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 11).

Dabei können auch nur Teilgewinne stbefreit und deshalb insoweit von der Begünstigung nach § 32 c ausgeschlossen sein (zB bei gewerblicher Tierhaltung). Der Begünstigungsausschluß reicht so weit, wie die GewStBefreiung reicht. Bei der Betriebsaufspaltung erstreckt sich eine StBefreiung etwa nur auf das Betriebsunternehmen. Gewinne aus dem Besitzunternehmen sind in einem solchen Fall begünstigt (vgl. auch nachstehend Anm. 33 „Betriebsaufspaltung“). Keine sachliche StBefreiung iSd. Vorschrift ist aber der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 GewStG.

Nachträgliche Einkünfte: Die GewStPflicht endet mit Aufgabe der werbenden Tätigkeit. Entstehen nachträgliche Einkünfte, etwa solche iSd. § 24 Nr. 2 oder bei nachträglicher Zahlung einer Entschädigung gem. § 24 Nr. 1, so unterliegen sie nur insoweit der GewSt., als sie noch unmittelbar Erträge des ehemaligen werbenden Betriebs sind. Das kann zB für die nachträgliche Abgeltung des Ausgleichsanspruchs nach § 89 b HGB zutreffen.

Vgl. LENSKI/STEINBERG, § 2 Anm. 1645 ff.; BFH v. 31. 3. 77 IV R 111/76, BStBl. II S. 618 und v. 19. 2. 87 IV R 72/83, BStBl. II S. 570.

Als begünstigte Einkünfte im Sinne des § 32 c sind insoweit nur die nachträglichen Einkünfte anzusehen, die dem werbenden Betrieb zuzuordnen sind (evtl. aA PAUS, BB 1994 S. 2457; vgl. aber andererseits DERS., StBp. 1996 S. 57, 60). Soweit nachträglich Entschädigungen gem. § 24 Nr. 1 EStG gezahlt werden, die danach der GewSt. unterliegen, entfällt eine Tarifbegünstigung allerdings gleichwohl nach § 32 c Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2, weil die Einkünfte bereits dem ermäßigten EStSatz (§ 34 Abs. 1) unterliegen (vgl. dazu Anm. 65).

Realteilungsgewinne: Bei Realteilung einer PersGes. können Gewinne durch Aufdeckung stiller Reserven, aber auch bei Buchwertfortführung mit Spitzenausgleich entstehen. In beiden Fällen sind die entstehenden Gewinne nicht von § 32 c begünstigt, denn sie unterliegen nicht der GewSt. Es handelt sich gewistisch

um betriebsbeendene Vorgänge und demgemäß nicht um laufenden Gewinn (BFH v. 17. 2. 94 VIII R 13/94, BStBl. II S. 809). Soweit auf die Realteilungsge-
winne im übrigen der ermäßigte EStSatz nach §§ 16, 34 anzuwenden ist (zB bei
übernommenem Teilbetrieb und Aufdeckung der stillen Reserven) ist die Tarif-
entlastung auch deswegen nicht zu gewähren, weil dem ermäßigten StSatz unter-
liegende Gewinne nach der ausdrücklichen Regelung in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2
nicht begünstigt sind (vgl. Anm. 65).

Umwandlungsgewinne: Umwandlungsvorgänge haben für die estliche Ein-
künfteermittlung nur insoweit Bedeutung, als Übernahmegewinne iSd. § 4 Abs. 4
UmwStG 1995 bei der übernehmenden PersGes. oder natürlichen Person entste-
hen. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags werden solche Gewinne aber nach
§ 18 Abs. 2 UmwStG 1995 nicht erfaßt und gehören deshalb uE auch nicht zu
den von § 32c begünstigten Einkünften. Die FinVerw. hat sich zu dieser Frage
offensichtlich noch keine abschließende Meinung gebildet, geht aber vorläufig
ebenfalls davon aus, daß die Übernahmegewinne nicht tarifbegünstigt sind (vgl.
die Darstellung bei MÄRKLE, DStR 1995 S. 1001, 1008).

Im Schrifttum sind die Auffassungen zu dieser Frage geteilt. Für eine Tarifbegünstigung
sprechen sich aus FELIX, BB 1995 S. 749; DERS., KÖSDI 1995 S. 10232, 10235; BEN-
KERT in HARITZ/BENKERT, § 4 Anm. 125; BLÜMICH/WOLFF § 4 UmwStG Rz. 29;
DEHMER, § 4 UmwStG Rn. 142; SAGASSER/BULA, Teil I Rdnr. 88; STRECK/
POSDZIFCH, GmbHR 1995 S. 271; wohl auch GRATZ/MÜLLER, DStR 1996 S. 281, 284.
Wie hier gegen eine Tarifbegünstigung: BRENNER, IdW-Fachtagung 1994 S. 496; DIE-
RICHS/MEICHELBECK, BuW 1995 S. 41, 44; DÖTSCH, Tz. 70 c; GLANEGGER in Heidel-
berger Kommentar zum HGB, Anh. 3 Rz. 145; GÖSCH, BB 1995 S. 1271; HÖRGER in
LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32c RdNr. 19; KREBS, BB 1994 S. 2115, 2118 Fn. 11;
MÄRKLE, IdW-Fachtagung 1994 S. 439, 452 u. 496; DERS., DStR 1995 S. 1001, 1008;
MEYER-SCHARENBERG in MEYER-SCHARENBERG/POPP/WORING, § 7 RdNr. 51;
NEUFANG, DB 1995 S. 1933, 1934; NEUFANG/HENRICH, S. 87; SCHAUMBURG, FR
1995 S. 211, 216; SCHAUMBURG/RÖDDER, § 4 UmwStG RdNr. 37; DIES., WiB 1995
S. 10, 13; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 11; A. SÖFFING in GOUTIER/KNOPF/
TULLOCH, § 4 UmwStG Anm. 36; THIEL, DB 1995 S. 1196, 1199; M. WENDT, DStZ
1996 S. 698; WIDMANN/MAYER, UmwStG 1995 Rz. S. 257; WOCHINGER/DÖTSCH,
DB Beilage Nr. 14/94 S. 31; unentschieden KNOPF/SÖFFING, BB 1995 S. 850, 852
Fn. 10; KORN, KÖSDI 1995 S. 10273, 10280. Die Befürworter der Tarifbegünstigung
gehen davon aus, der Übernahmegewinn unterliege abstrakt der GewSt., und verweisen
dafür auf die Regelung des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995, die bei Aufgabe oder Veräuße-
rung des Betriebs innerhalb von fünf Jahren seit Umwandlung den Aufgabe- oder
Veräußerungsgewinn für gewstpflchtig erklärt. Für eine systematische Auslegung gibt
diese Vorschrift uE jedoch nichts her, weil sie einen Bruch des Systems darstellt, daß
Einbringungs- und Veräußerungsvorgänge bei Personengesellschaften und natürlichen
Personen der GewSt. nicht unterliegen (vgl. BFH v. 29. 10. 87 IV R 93/85, BStBl. II
1988 S. 374). Grund für die Schaffung von § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ist nicht das
Entstehen des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns bei dem übernehmenden Betrieb,
sondern seine Vermeidung bei der übertragenden Körperschaft, wo der Gewinn reali-
siert worden wäre und der GewSt. unterlegen hätte, wenn nicht das UmwStG mit
seinen Sonderregelungen Anwendung gefunden hätte (GÖSCH aaO). Im Hinblick auf
das gesetzgeberische Ziel, mit der estlichen Tarifbegünstigung einen Ausgleich für die
GewStBelastung zu schaffen (vgl. Anm. 4), ergibt im übrigen eine teleologische Ausle-
gung des Gesetzes, daß nicht gewstpfl. Umwandlungsgewinne auch nicht tarifbegün-
stigt sein sollen.

Der nach § 18 Abs. 2 UmwStG 1977 zu einem Drittel gewstpfl. Übernahmegewinn ist in gleichem Umfang auch durch § 32c begünstigt. Anderes gilt für den
nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der GewSt. unterworfenen Gewinn. Dieser
„unterliegt“ zwar iSd. § 32c der GewSt., ist aber bei der ESt. ermäßigt zu

besteuern, was nach § 32c Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 die Begünstigung ausschließt (s. Anm. 65).

Vorgänge vor Betriebseröffnung: Da die sachliche GewStPflcht nur stehende Gewerbebetriebe erfaßt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), unterliegen der GewSt. nur solche Einkünfte, die frühestens mit Aufnahme der werbenden Tätigkeit entstehen. Gewinne werden in der Regel allerdings vor Betriebseröffnung nicht erzielt, so daß eine estliche Tarifbegünstigung schon deshalb grundsätzlich ausscheidet. Negative Einkünfte aus Vorgängen vor Betriebseröffnung könnten aber im Rahmen des Verlustausgleichs der begünstigten gewerblichen Einkünfte für § 32c von Bedeutung sein (vgl. Anm. 70 ff.), wo sie jedoch wegen fehlender GewSt-Belastung nicht berücksichtigt werden dürfen.

GIA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 11; M. WENDT, DStZ 1996 S. 698.

33 c) Fallgruppen der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG unterliegender Gewinne und Gewinnanteile (ABC-Darstellung)

Der GewSt. unterliegen nach § 7 GewStG insbesondere die Gewinne und Gewinnanteile in den folgenden, alphabetisch geordneten Fällen.

Abfärbung: Werden ihrer Art nach nicht gewerbliche Einkünfte einer PersGes. wegen der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert, unterliegen sie auf der Ebene der Gesellschaft (s. Anm. 39) auch der GewSt. Die Gewinnanteile der Gesellschafter sind deshalb tarifbegünstigt. Bei entsprechend hohen Einkünften aus selbständiger oder land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit kann es sich empfehlen, die Abfärbewirkung mit dem Ziel der Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung auszunutzen (vgl. dazu Anm. 40).

Außensteuerrechtliche Einkünfteberichtigung und Hinzurechnung: Liegen für einen Stpfl. bzw. eine PersGes. die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG vor und gehören die zu berichtigenden Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd. § 15, so ist der Berichtigungsbetrag auch von § 32c begünstigt. Er unterliegt nämlich der GewSt., weil insoweit inländische Einkünfte fingiert werden. Gleiches gilt für den Hinzurechnungsbetrag nach §§ 10, 11 AStG und zwar auch dann, wenn er sich auf ausländische Veräußerungsgewinne bezieht, denn er wird im Inland Bestandteil des laufenden Gewinns. Soweit der Hinzurechnungsbetrag für die GewSt. nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 AStG im Hinblick auf ausländische Schachteldividenden zu kürzen ist, kann eine Tarifentlastung jedoch ebensowenig gewährt werden, wie bei Schachtelbeteiligungen iSd. § 9 Nr. 7 (vgl. Anm. 60) und § 8 GewStG (vgl. Anm. 61).

Betriebsaufspaltung: Werden nach den Grundsätzen der Rspr. zur Betriebsaufspaltung (vgl. zB BFH v. 8. 11. 71 GrS 2/71, BStBl. II 1972 S. 63 und v. 25. 4. 85 IV R 36/82, BStBl. II S. 622) die Gewinne des Besitzunternehmens als gewerblich behandelt, unterliegen sie insoweit der GewSt. Deshalb sind sie auch in den begünstigten gewerblichen Anteil des Einzelunternehmers bzw. der Gesellschafter des Besitzunternehmens einzubeziehen (zum Verfahren bei der gesonderten Feststellung vgl. Anm. 15).

GIA BLÜMICH/GOSCH, § 32c Rz. 74; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32c RdNr. 29; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 28; PAUS, BB 1994 S. 2397; LINDBERG in FROTSCHER, § 32c Anm. 10; M. WENDT, DStZ 1996 S. 698. Die Betriebsaufspaltung wird auch im RegE (BTD Drucks. 12/4487 S. 6 f. u. 34) ausdrücklich erwähnt.

Gewerbliche Prägung: Soweit Einkünfte einer PersGes. infolge der Beteiligung einer KapGes. nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 als gewerblich gelten, unterliegen sie ebenfalls der GewSt. Die Tarifbegünstigung ist deshalb für die beteiligten natürli-

chen Personen zu gewähren. Dadurch werden wie bei der Abfärbewirkung Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet (vgl. dazu Anm. 40).

Teilbetriebsverpachtung: Gewinne aus der Verpachtung eines Betriebs im ganzen unterliegen nicht der GewSt. und sind deshalb auch nicht von § 32c begünstigt (vgl. vorstehend Anm. 32 „Gewinne aus Betriebsverpachtung im ganzen“). Die Verpachtung eines Teilbetriebs kann demgegenüber zu gewstbelasteten Einkünften führen. Dies gilt in jedem Fall für Teilbetriebsverpachtungen von gewerblich tätigen oder geprägten PersGes. oder deren Mitunternehmern. Bei Einzelunternehmern löst die Verpachtung eines Teilbetriebs dann GewSt. aus, wenn ein wesentlicher wirtschaftlicher Zusammenhang des Teilbetriebs mit dem beim Verpächter verbleibenden Betrieb bestehenbleibt und der Verpächter einen nicht unerheblichen Einfluß auf die Geschäftsführung des Pächters nehmen kann (BFH v. 5. 10. 76 VIII R 62/72, BStBl. II 1977 S. 42). In allen Fällen, in denen die Teilbetriebsverpachtung nach diesen Grundsätzen zu gewstbelasteten Einkünften führt, ist auch die Tarifbegünstigung des § 32c zu gewähren.

Die zu gewstbelasteten Einkünften führende Teilbetriebsverpachtung im Rahmen eines Einzelunternehmens wird vom BTFinAussch. ausdrücklich als Anwendungsfall des § 32c aufgeführt (BTDrucks. 12/5016 S. 88). Die Erwähnung ist beispielhaft für alle Fälle, in denen eine Teilbetriebsverpachtung GewSt. auslöst (wohl glA PAUS, BB 1994 S. 2396).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Zu- und Abrechnungen, die beim Wechsel der Gewinnermittlungsart vorzunehmen sind (s. R 17 EStR), gehören zum laufenden Gewinn des Gewerbetriebs und unterliegen deshalb der GewSt. (BFH v. 24. 10. 72 VIII R 32/67, BStBl. II 1973 S. 233). Sie sind demzufolge auch Bestandteil der von § 32c begünstigten gewerblichen Einkünfte. Der nach R 17 Abs. 1 Satz 6 EStR mögliche Antrag auf Verteilung des Übergangsgewinns auf drei Jahre eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten, indem die Begünstigungsgrenze des § 32c Abs. 1 (vgl. Anm. 20) beeinflusst werden kann.

Einstweilen frei.

34–36

4. Nach § 8 Nr. 4 GewStG der Gewerbesteuer unterliegende Gewinnanteile

37

Kraft ausdrücklicher Regelung in § 32c Abs. 2 Satz 1 gehören zu den begünstigten gewerblichen Einkünften auch die Gewinnanteile, die nach § 8 Nr. 4 GewStG der GewSt. unterliegen. Es handelt sich dabei um Gewinne und Sondervergütungen, die persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA erhalten.

Gewinnanteile iSd. Vorschrift sind die Teile des Gewinns, die der persönlich haftende Gesellschafter im Hinblick auf seine Vermögenseinlagen bei der KGaA, nicht aber für auf das Kommanditkapital gemachte Einlagen erhalten hat. Diese Gewinnanteile sind bei der ESt. tarifbegünstigt unabhängig davon, ob sich die Vermögensanteile an der KGaA im Privat- oder Betriebsvermögen des Gesellschafters befinden. Estlich sind die Gewinnanteile bei dem Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch dann, wenn die Vermögensanteile an der KGaA im Privatvermögen gehalten werden. Der GewSt. unterliegen die Anteile in diesem Fall zwar nicht beim Gesellschafter, aber bei der Gesellschaft. Bei jener werden die entsprechenden Gewinnanteile und Vergütungen kstlich als abziehbar behandelt (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG), mindern also auch den Gewerbeertrag. Der Abzug wird aber durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG kompensiert. Werden die Vermögenseinlagen bei der KGaA vom Gesellschafter in einem Betriebsvermögen gehalten, unterliegen die darauf entfallenden Gewinnanteile und Vergütungen im Grundsatz dort auch der GewSt.,

denn sie sind Bestandteil des Gewerbeertrags. Im Ergebnis tritt allerdings gleichwohl keine GewStBelastung ein, denn nach § 9 Nr. 2 b GewStG findet in gleichem Umfang eine Kürzung statt. Trotzdem kommt es uE zu einer Begünstigung nach § 32 c, denn die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 b GewStG ist im Katalog der Begünstigungsausschlüsse gem. § 32 c Abs. 2 Satz 2 nicht erwähnt. Die Gewinnanteile im Sinne des § 8 Nr. 4 GewStG werden demzufolge unabhängig davon, ob die Vermögenseinlagen zum Betriebs- oder Privatvermögen gehören, lediglich im Hinblick auf ihre gewerbsteuerliche Belastung bei der Gesellschaft estlich tarifbegünstigt (vgl. zur Frage des Zuordnungsobjekts Anm. 39).

GLA BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 47; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 21; LINDBERG in FROTSCHER, § 32 c Anm. 6; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 14; M. WENDT, DStZ 1996 S. 698.

Vergütungen: Soweit persönlich haftenden Gesellschaftern besondere Vergütungen für Geschäftsführung und Überlassung von Darlehen oder anderen Wirtschaftsgütern gewährt worden sind, ist zwischen Geschäftsführungs- und anderen Vergütungen zu unterscheiden:

► *Tarifbegünstigt* ist die Geschäftsführungsvergütung, denn sie fällt unter § 8 Nr. 4 GewStG, und zwar nach der (str.) Rspr. des BFH (Urt. v. 31. 10. 90 I R 32/86, BStBl. II 1991 S. 253) sowohl die feste wie die gewinnabhängige Vergütung.

► *Keine Tarifbegünstigung* wird für die Vergütungen gewährt, die der persönlich haftende Gesellschafter der KGaA für die Hingabe von Darlehen und Überlassung von Wirtschaftsgütern erhält, denn diese Vergütungen werden von § 8 Nr. 4 GewStG nicht erfaßt. Nach seinem klaren Wortlaut knüpft § 32 c Abs. 2 Satz 1 an die Regelung in § 8 Nr. 4 GewStG und nicht an § 15 Abs. 1 Nr. 3 an.

Dieses Ergebnis ist im Hinblick auf den Gleichheitssatz unbefriedigend. Einerseits gehören derartige Vergütungen estlich zu den gewerblichen Einkünften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, andererseits werden sie gewstlich jedenfalls zum Teil ebenfalls – auf der Ebene der Gesellschaft – erfaßt. Soweit die Zahlungen angemessen sind, handelt es sich zwar bei der Gesellschaft um BA. Vergütungen für die Überlassung von Darlehen sind aber dann, wenn es sich um Dauerschulden handelt, nach § 8 Nr. 1 GewStG dem Gewerbeertrag zur Hälfte zuzurechnen. Miet- oder Pachtzinsen für der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter werden unter den Voraussetzungen des § 8 Nr. 7 GewStG dem Gewerbeertrag ebenfalls zur Hälfte zugerechnet.

Überhöhte Leistungen der Gesellschaft werden in der Regel als Bestandteil der Geschäftsführervergütung anzusehen sein (vgl. § 9 KStG Anm. 54) und fallen insoweit doch unter § 8 Nr. 4 GewStG mit der Folge, daß die Tarifvergünstigung zu gewähren ist.

38 Einstweilen frei.

5. Der Gewerbesteuer „unterliegen“

39 a) Der Gewerbesteuer unterliegendes Steuersubjekt

Keine Regelung enthält die Vorschrift zu der Frage, bei welchem Besteuerungssubjekt die gewerblichen Einkünfte der GewSt. unterliegen müssen. Bei einem Einzelunternehmen ergeben sich allerdings keine Probleme, denn es ist die gleiche Person, die den Tatbestand der Einkunftserzielung nach dem EStG erfüllt und die Unternehmer iSd. § 2 GewStG ist. Unternehmer und Einkünftebezieher fallen jedoch auseinander, wenn Inhaber des Gewerbebetriebs eine Pers.- oder KapGes. ist, so daß sich die Frage stellt, ob die GewStBelastung bei der Gesellschaft für die estliche Tarifvergünstigung beim Gesellschafter ausreicht.

PersGes.: Bei PersGes. wirkt die GewStBelastung auf der Ebene der Gesellschaft zugunsten der Gesellschafter als Subjekte der ESt. Dies folgt zwingend aus der Absicht des Gesetzgebers, den Ausgleich für GewStBelastungen rechtsformneutral zu gestalten (vgl. Anm. 4, 5) und ihn sowohl den KapGes. – durch Senkung des KStSatzes – als auch den PersGes. im Wege der EStTarifvergünstigung zu gewähren. Nach dem System der Gewinnbesteuerung bei PersGes. kann der Ausgleich nur bei den Gesellschaftern selbst stattfinden. PersGes. ist in diesem Zusammenhang auch die *atypisch stille Gesellschaft*, die zwar nicht Steuerschuldner der GewSt. im Sinne des § 5 Abs. 3 GewStG ist (BFH v. 12. 11. 85 VIII R 364/83, BStBl. II 1986 S. 311), bei der als sachlich gewstpfl. wie bei anderen PersGes. aber alle Mitunternehmer anzusehen sind (BFH v. 3. 5. 93 GrS 3/92, BStBl. II S. 616, 622). Der Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters gehört demzufolge ebenfalls zu den begünstigten gewerblichen Einkünften (glA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 1). Für die Frage, ob der Gewinnanteil der GewSt. unterliegt und demgemäß begünstigt ist (s. dazu Anm. 31), ist auf die Verhältnisse der Gesellschaft abzustellen. Ist der Gesellschafter etwa an gewstfreien Gewinnen oder der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG unterliegenden Gewinnen (vgl. Anm. 55) der Gesellschaft beteiligt, so ist sein Gewinnanteil nicht begünstigt. Das gilt uE auch dann, wenn der Anteil des Gesellschafters in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Zwar wird der Gewinnanteil aus der (Unter-)Gesellschaft damit estlich Bestandteil des gewerblichen Gewinns der Obergesellschaft bzw. des Einzelunternehmens. Im Hinblick auf die Tarifbegünstigung behält er aber seine Eigenschaft als nicht der GewSt. unterliegender Teil des Gewinns, denn auch auf der Ebene der Obergesellschaft bzw. des Einzelunternehmens fällt wegen der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG keine GewSt. an.

glA LIPSKY, DB 1993 S. 1943, 1944; PAUS, BB 1994 S. 2389, 2397; RÖDDER, S. 21, 30 ff.; M. WENDT, DSzZ 1996 S. 698; aA HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 32.

Zur Entscheidung über die Begünstigungsfähigkeit im Rahmen der gesonderten Feststellung vgl. Anm. 15.

KGaA: Die Tarifbegünstigung findet im Hinblick auf die GewStBelastung bei der Gesellschaft statt, denn der Gewinnanteil führt beim Gesellschafter selbst nicht zu einer GewStBelastung, einerlei ob er die Vermögenseinlage im Privat- oder Betriebsvermögen hält (vgl. Anm. 37). Die persönlich haftenden Gesellschafter sind zwar keine Mitunternehmer der Gesellschaft, sie werden aber mit Ausnahme der Gewinnanteile für Anteile am Grundkapital wie Mitunternehmer behandelt.

KapGes.: Werden die Anteile an einer KapGes. im Privatvermögen gehalten, sind die Ausschüttungen von Gewinnen, die bei der Gesellschaft der GewSt. unterlegen haben, gleichwohl nicht tarifbegünstigt, weil es sich nicht um gewerbliche Einkünfte handelt (zu den daraus folgenden verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. Anm. 7). Werden die Anteile in einem gewerblichen Betriebsvermögen gehalten, wird die Tarifbegünstigung nur gewährt, wenn die Voraussetzungen für eine Schachtelbeteiligung iSd. § 9 Nr. 2a GewStG nicht vorliegen, denn für Schachtelbeteiligungen greift der Begünstigungsausschluß im Katalog des § 32 c Abs. 2 Satz 2 (s. dazu Anm. 57). Die estliche Begünstigung rechtfertigt sich in diesem Fall aber nicht durch die GewStBelastung auf der Ebene der Gesellschaft, sondern durch die beim Anteilseigner zusätzlich anfallende weitere GewSt.

Diese Regelung läßt nicht auf ein § 32 c innewohnendes Prinzip schließen, nach dem eine Tarifbegünstigung nur gewährt wird, wenn die Zurechnungssubjekte für GewSt. und ESt./KSt. identisch sind (so aber HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c

RdNr. 24). Gäbe es ein solches Prinzip, wäre der Begünstigungsausschluß für Schachtelbeteiligungen in Abs. 2 Satz 2 überflüssig, weil die Ausschüttungen mangels GewStBelastung beim Anteilseigner bereits die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllen.

Organschaft: Nach Ansicht der BReg. rechtfertigt die GewStBelastung auf der Ebene der Organgesellschaft bei kstlicher Organschaft eine Tarifbegünstigung beim Organträger bzw. dessen Mitunternehmern (BTDrucks. 13/5359 S. 144; nach BLUMERS, BB 1994 S. 841, hat die FinVerw. zunächst die kstliche Organschaft für nicht begünstigt gehalten). Zur gewstl. Organschaft gibt es bisher keine offizielle Verlautbarung der BReg. oder der FinVerw., wohl aber des BRats, der sie für nicht begünstigt hält (BTDrucks. 13/5359 S. 123). UE ist diese Auffassung unzutreffend; in beiden Fällen ist die Tarifvergünstigung zu gewähren. In dem einen Fall ist estlich der gesamte dem Organträger nach dem KStG zugerechnete Gewinn Bestandteil der begünstigten Einkünfte, im anderen Fall nur der an den Organträger ausgeschüttete Gewinn.

► **Körperschaftsteuerliche Organschaft:** Liegen die Voraussetzungen des § 14 KStG für eine kstliche Organschaft vor, so werden die – zwar getrennt ermittelten – Einkünfte der Organgesellschaft estlich unmittelbar den gewerblichen Einkünften des Organträgers zugerechnet (vgl. § 14 KStG Anm. 62). Dementsprechend sind die Einkünfte auch originärer Bestandteil des beim Organträger anzusetzenden Gewerbeertrags. Die GewSt- und EStBelastung treten damit bei demselben Rechtssubjekt ein. Ein Grund für die Versagung der Tarifvergünstigung ist insoweit nicht zu erkennen.

GLA BReg., BTDrucks 13/5359 S. 144; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 9; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 27; BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 82; MOOG, DStR 1996 S. 161, 162; M. WENDT, DStZ 1996 S. 698; WOLFF, DStR 1993 S. 1685, 1687; IDW, WPg. 1994 S. 252.

► **Gewerbsteuerliche Organschaft:** Sind die Voraussetzungen der kstlichen Organschaft nicht erfüllt, weil es etwa an einem Ergebnisabführungsvertrag fehlt, werden wie bei der Schachtelbeteiligung nur die Ausschüttungen der Körperschaft als gewerbliche Einkünfte des Organträgers erfaßt. Auch für diese Ausschüttungen ist uE die Tarifbegünstigung zu gewähren, denn die Begünstigung ist nicht durch § 32 c Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 iVm. § 9 Nr. 2 a GewStG ausgeschlossen. Nach der Zweistufentheorie des BFH (Urt. v. 2. 2. 94 I R 10/93, BStBl. II S. 768 mwN und v. 25. 7. 95 VIII R 54/93, BStBl. II S. 794) werden auf einer ersten Stufe für Organgesellschaft und Organträger getrennte Gewerbeerträge ermittelt und dann auf einer zweiten Stufe beim Organträger zusammengerechnet. Gewinnabführungen und Ausschüttungen werden wegen des Verbots der Doppelerfassung dabei auf seiten des Organträgers nicht berücksichtigt. Zwar greift insoweit die Kürzung für Schachtelbeteiligungen auf der erste Stufe ein. Auf der zweiten Stufe und damit im Ergebnis wirkt sich die Kürzung aber nicht aus, kann deshalb auch nicht zum Begünstigungsausschluß nach § 32 c Abs. 2 Satz 2 führen.

GLA BLUMERS, BB 1994 S. 1841; BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 82; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 27; LENSKI/STEINBERG, § Anm. 1085; HERZIG/KESSLER, DStR 1994 S. 261, 264; STIMPEL, DStR 1994 S. 164; M. WENDT, DStZ 1996 S. 698; IDW, WPg. 1994 S. 252; wohl auch LEMPENAU, StJb. 1995/96 S. 169, 187; aA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 9; MOOG, DStR 1996 S. 161, 162; BRat, BTDrucks. 13/5359 S. 123.

b) Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf das Steuersubjekt

Der Umstand, daß die Gewährung der Tarifvergünstigung davon abhängig ist, daß die Einkünfte der GewSt. unterliegen, und dies wiederum unmittelbar mit der Rechtsform der Steuersubjekte zusammenhängt, eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten. Durch Änderung der Rechtsform kann gezielt die Anwendbarkeit der Tarifkappung herbeigeführt werden.

Zu Gestaltungsmöglichkeiten bei der Wahl der Veranlagungsform vgl. Anm. 85, bei der Art der Unternehmensfinanzierung durch Ersetzen von Darlehen Familienangehöriger durch Eigenkapital vgl. ausführlich WOLFF, DStR 1993 S. 1461.

Wechsel von Kapital- zur Personengesellschaft: Da Ausschüttungen von KapGes. nicht der GewSt. unterliegen und demzufolge im Unterschied zum Gewinnanteil des Personengesellschafters nicht tarifbegünstigt sind, kann sich eine Umwandlung der Kap.- in eine PersGes. anbieten. Ob die Umwandlung im Einzelfall vorteilhaft ist, hängt vor allem davon ab, ob die Gewinne vollständig oder weitgehend ausgeschüttet/entnommen werden sollen, denn nur dann kann sich bei entsprechender Höhe der Gewinne ein ertragstlicher Belastungsnachteil für die KapGes. ergeben. Je höher der thesaurierte Anteil des Gewinns ist, desto größer ist der Vorteil, der sich aus der Anwendung des mit 45 vH niedrigeren KStStzates (§ 23 Abs. 1 KStG) ergibt. Ohne genaue Analyse des Einzelfalls sind aber Aussagen über die Vorteilhaftigkeit eines Wechsels der Unternehmensform nicht möglich; ein umfassender StBelastungsvergleich ist unverzichtbar. Dabei ist zB zu berücksichtigen, inwieweit die Vorteile der KapGes. durch die Möglichkeit, zulasten des Gewinns und damit der GewSt. Geschäftsführergehälter (Tätigkeitsvergütungen) zu zahlen und Pensionsrückstellungen zu bilden, durch die Tarifkappung sowie das Entfallen der Doppelbelastung mit VSt. ausgeglichen werden.

Vgl. mit Beispielen zum Belastungsvergleich HEINHOLD, GmbHR 1995 S. 23; HERZIG/KESSLER, DStR 1994 S. 219 und S. 261; HERZIG/SCHIFFERS, StuW 1994 S. 103, 105 ff.; ROBISCH, DStR 1993 S. 1379; RÖSEL/DEPPING, DStR 1993 S. 417; WOLFF, DStR 1993 S. 1461; s. auch PAUS, Inf. 1993 S. 421, 425.

Betriebsaufspaltung: Anstelle einer Umwandlung von einer Kap.- auf eine PersGes. kann es sich auch empfehlen, die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung durch Ausgliederung eines Besitzunternehmens zu schaffen. Für die von der KapGes. zu zahlenden Pachtzinsen könnte auf diese Weise die Tarifkappung in Anspruch genommen werden, ohne gleichzeitig die Vorteile der KapGes. in bezug auf Abziehbarkeit von Geschäftsführergehalt und Bildung von Pensionsrückstellung zu verlieren. Für ausgeschüttete Gewinne der KapGes. greift die Tarifbegünstigung aber auch dann nicht ein, wenn der Anteilseigner zugleich Gesellschafter der Besitzgesellschaft ist, denn insoweit gilt der Begünstigungsausschluß gem. Abs. 2 Satz 2 iVm. § 9 Nr. 2a GewStG (s. Anm. 57, vgl. auch nachstehend unter „Organschaft“). Der stliche Vorteil ist also umso größer, je höher der auf das Besitzunternehmen verlagerte Anteil am Gesamtgewinn ist.

Vgl. zum Entlastungseffekt bei der Betriebsaufspaltung HERZIG/KESSLER, DStR 1994 S. 219, 225 und S. 261, 264; HERZIG/SCHIFFERS, StuW 1994 S. 103, 110; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32c RdNr. 29.

Organschaft: Einen gravierenden Nachteil der Betriebsaufspaltung stellt unter dem Blickwinkel der Tarifkappung der Begünstigungsausschluß für die ausgeschütteten Gewinne der BetriebsKapGes. dar, der sich aus Abs. 2 Satz 2 iVm. § 9 Nr. 2a GewStG ergibt. Diese Konsequenz kann durch Bildung einer gewstlichen Organschaft vermieden werden, wenn man mit der hier vertretenen Meinung einen Begünstigungsausschluß für Ausschüttungen im Organkreis ablehnt (vgl.

Anm. 39, aA aber wohl die FinVerw.). Allerdings sind die mit der Organschaft ggf. einhergehenden zivilrechtlichen Nachteile zu beachten.

Vgl. BLUMERS, BB 1994 S. 1841; BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 82; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 27; LEMPENAU, StbJb. 1995/96 S. 169, 187; LENSKI/STEINBERG, § 2 Anm. 1085; HERZIG/KESSLER, DSStR 1994 S. 261, 264; STIMPEL, DSStR 1994 S. 164; M. WENDT, DSStZ 1996 S. 698; LDW, WPg. 1994 S. 252; Wolff, DSStR 1993 S. 1685, 1687, der allerdings eine kstliche Organschaft für erforderlich hält.

Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte: In den Genuß der Tarifbegünstigung kommen ausdrücklich nur gewerbliche Einkünfte (vgl. Anm. 27). Für Beziehung anderer Einkunftsarten (zB Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, private Vermögensverwaltung) kann es daher interessant sein, die Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb zu verwandeln, indem die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 (Abfärbung) oder Nr. 2 (gewerbliche Prägung) gezielt geschaffen werden. Der Entlastungswirkung durch die Tarifbegünstigung ist dabei aber die Belastung mit GewSt. gegenüberzustellen, was im Ergebnis nach Berechnungen von SCHLARB (BB 1994 S. 40, 41 f.) nur dann zu einem StVorteil führt, wenn bei Einkünften von 5 Mio. DM und mehr der GewStHebesatz unter 300 vH beträgt. Diese Konstellation dürfte angesichts üblicher Hebesätze von 400 vH und darüber nur selten gegeben sein. Darüberhinaus ist für die Umqualifizierung von Überschußeinkünften zu beachten, daß mit dem Übergang zur Gewerblichkeit Betriebsvermögen entsteht, dessen Wertsteigerungen stpfl. sind. In einen Belastungsvergleich ist andererseits aber auch die VSt. mit ihrem niedrigeren StStz für Betriebsvermögen einzubeziehen.

Vgl. BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 68; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 33; PAUS, Inf. 1993 S. 421; SCHLARB, BB 1994 S. 40, 41 f.

41 c) Potentielles oder tatsächliches „Unterliegen“

Die Formulierung des Gesetzes, begünstigt seien Gewinne und Gewinnanteile, die „der GewSt. unterliegen“, läßt Zweifel daran zu, ob die Begünstigung von der tatsächlich erfolgten Besteuerung abhängig ist oder ob es ausreicht, daß die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Vornahme einer GewBesteuerung vorliegen. UE ist die tatsächliche Festsetzung von GewSt. nicht erforderlich. Einerseits hätte der Gesetzgeber klar ausdrücken können, daß die Festsetzung der GewSt. für eine Begünstigung bei der ESt. vorausgesetzt wird. Eine solche eindeutige Formulierung findet sich auch in anderen Tarifvorschriften, wie etwa in § 34 c Abs. 1 Satz 1 oder § 35 Satz 2. Andererseits legt auch die Wortwahl in Abs. 2 Satz 2 „zu kürzen sind“ anstelle von „gekürzt worden sind“ nahe, daß die GewStVeranlagung noch nicht durchgeführt sein muß, wenn über die estliche Tarifbegünstigung zu entscheiden ist.

GLA die hM: BALLOF in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 32 c Rz. 8; BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 43; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 18; PAUS, BB 1994 S. 2396; LINDBERG in FROTSCHER, § 32 c Anm. 8; M. WENDT, DSStZ 1996 S. 698. AA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 10, der den GewStMeßbescheid für einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) im Verhältnis zum EStBescheid hält.

Die Anknüpfung an eine tatsächliche GewStFestsetzung ist entgegen der Auffassung von SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 10 auch nicht im Wege einer verfassungskonformen Auslegung zu konstruieren. Denn die verfassungsrechtlichen Bedenken an § 32 c, die sich insbesondere auf die Ungleichbehandlung von Beziehern gewerblicher Einkünfte zu Beziehern anderer Arten von Einkünften sowie die mißlungene materiellrechtliche Abstimmung von Tarifbegünstigung

und GewStBelastung gründen (vgl. dazu i. e. Anm. 7), würden damit nicht ausgeräumt. Zu einer verfassungskonformen Auslegung kommt es aber nach der Rspr. des BVerfG nur, wenn von mehreren möglichen Deutungen einer Norm jedenfalls eine zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führt (BVerfG v. 24. 4. 85 2 BvF 2/83 ua., BVerfGE 69 S. 1, 55).

Einstweilen frei.

42–49

III. Von der Begünstigung ausgenommene gewerbliche Einkünfte (Abs. 2 Satz 2)

1. Vorbemerkung

a) Bedeutung des Ausnahmekatalogs

50

Funktion des Ausnahmekatalogs: Um das gesetzgeberische Ziel zu verwirklichen, mit der Tarifbegünstigung die GewStBelastung gewerblicher Einkünfte auszugleichen (vgl. Anm. 4), sollen unter die Definition des Abs. 2 Satz 1 fallende gewerbliche Gewinne und Gewinnanteile, die nach den Regelungen des GewSt-Rechts nicht mit GewSt. belastet sind, durch Abs. 2 Satz 2 von der Begünstigung ausgeschlossen werden. Dabei hat der Gesetzgeber den Weg gewählt, einen Katalog ausgeschlossener Einkünfte zu bilden, anstatt an den Gewerbeertrag iSd. § 7 GewStG anzuknüpfen. Nach diesem Ausnahmekatalog sind von der Tarifbegünstigung einige bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu Kürzungen führende Gewinne und Gewinnanteile (s. dazu Anm. 29) ausgeschlossen, nämlich solche nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 (vgl. Anm. 55), Nr. 2 (soweit auf ausländische Betriebsstätten entfallend; vgl. Anm. 56), Nr. 2a (vgl. Anm. 57), Nr. 3 (vgl. Anm. 58), Nr. 5 (vgl. Anm. 59) und Nr. 7 GewStG (vgl. Anm. 60). Außerdem werden dem ermäßigten StSatz nach § 34 unterliegende Gewinne von der Tarifkappung ausgenommen (vgl. Anm. 65).

Unter den Ausnahmekatalog fallende Gewinne einer PersGes. führen dazu, daß die von den Gesellschaftern bezogenen Gewinnanteile nicht der Begünstigung unterliegen. Erzielt die Gesellschaft sowohl begünstigte als auch einem Begünstigungsausschluß unterfallende Gewinne, so sind auch die Gewinnanteile der Gesellschafter danach aufzuteilen, inwieweit sie nach der Gewinnverteilungsabrede an den begünstigten und nicht begünstigten Gewinnen beteiligt sind. Die Entscheidung darüber ist im Verfahren über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns zu treffen (vgl. Anm. 15).

Abschließende Ausnahmeregelung: Zumindest auf den ersten Blick erscheint es überraschend, daß nicht alle Kürzungsvorschriften des § 9 GewStG im Katalog aufgeführt sind. Im Hinblick auf den insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift kommt eine erweiternde Auslegung auf andere Kürzungstatbestände aber nicht in Betracht. Auch im Wege der Analogie können weitere Kürzungstatbestände nicht für einen Begünstigungsausschluß herangezogen werden, denn eine planwidrige Lücke des Gesetzes liegt nicht vor. Vielmehr läßt sich aus dem Gesetzgebungsverfahren entnehmen, daß bewußt eine Auswahl unter den Tatbeständen des § 9 GewStG getroffen worden ist. Schon in der Begründung zum RegE heißt es, daß „aus Gründen einer einfachen steuerlichen Handhabung“ nur die wichtigsten Bereiche nicht mit GewSt. belasteter Gewinne ausgespart werden sollten (BTDrucks. 12/4487 S. 34).

GLA BLÜMICH/GOSCH, § 32c Rz. 44; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 19; M. WENDT, DSZ 1996 S. 698; WOLFF, DStR 1993 S. 1685, 1686.

Betragsmäßiger Umfang des Begünstigungsausschlusses: Nur positive Beträge können zu einem Begünstigungsausschluß führen. Zwar ist gewestlich eine Kürzung negativer Beträge möglich, was im Ergebnis zu einer Erhöhung des Gewerbeertrags führt (GLANEGGER/GÜROFF III. § 9 Vorbem.). Im Rahmen der estlichen Tarifbegünstigung können aber nur positive Kürzungsbeträge eine Bedeutung haben, weil nur sie dazu führen, daß gewerbliche Einkünfte iSd. § 32c ganz oder teilweise nicht mit GewSt. belastet sind.

GLA PAUS, BB 1994 S. 2389, 2397; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 17.

51 b) Nicht zum Begünstigungsausschluß führende Kürzungen

Grundbesitz (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG): Im Unterschied zur erweiterten Kürzung für wohnungswirtschaftliche Unternehmen nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG (vgl. Anm. 55) schließt die einfache Kürzung für betrieblichen Grundbesitz in Höhe von 1,2 vH des Einheitswerts die Tarifbegünstigung nicht aus. Die Gesetzgebungsmaterialien geben keinen Hinweis auf den Grund für diese unterschiedliche Behandlung. UE ergibt sich ein sachlicher Grund dafür auch nicht aus dem materiellrechtlichen Inhalt der beiden Kürzungen im Zusammenhang mit betrieblichen Grundbesitz. Sinn dieser Kürzung ist es, eine Realsteuer-Doppelbelastung durch GrundSt. und GewerbeertragSt. zu vermeiden, um das auf eigenem Grundbesitz wirtschaftende Unternehmen nicht gegenüber einem in fremden Räumen tätigen Betrieb zu benachteiligen, der die Miet/Pachtzinsen als Betriebsausgaben absetzen kann. Die Nichtberücksichtigung der Kürzung im Rahmen des § 32c bewirkt eine Schlechterstellung der auf fremdem Boden tätigen Unternehmen. Deren Gewinn ist durch die Miet/Pachtzinsen gemindert und kann insoweit nicht begünstigt werden, während der Eigentümer-Unternehmer diesbezüglich die estliche Begünstigung in Anspruch nehmen kann. Vereinfachungsgründe können entgegen der wohl hM die Ungleichbehandlung uE nicht rechtfertigen, denn die Berechnung des Kürzungsbetrags ist einfach und das Zahlenmaterial in Form der Einheitswerte jederzeit verfügbar.

GLA M. WENDT, DSZ 1996 S. 698. Vereinfachungsgründe werden offenbar für ausreichend gehalten von BLÜMICH/GOSCH, § 32c Rz. 46; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32c RdNr. 22; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 19; PAUS, BB 1994 S. 2392, 2397.

Gewinnanteile von Mitunternehmern (§ 9 Nr. 2 GewStG): Systemgerecht führt eine nach dieser Vorschrift vorzunehmende Kürzung für Gewinnanteile der Personengeschafter, deren Anteile zum Betriebsvermögen gehören, nicht zum Ausschluß der Tarifbegünstigung. Die Gewinnanteile unterliegen als Bestandteil des Gewinns der PersGes. bei dieser der GewSt. Die Tarifkappung kann mit Rücksicht auf die GewStBelastung bei der Gesellschaft nach dem System der Gewinnbesteuerung bei PersGes. aber nur im Rahmen der EStFestsetzung der Gesellschafter erfolgen (vgl. Anm. 39). Konsequenterweise werden die in den Gewinn der Obergesellschaft bzw. des Einzelunternehmens eingehenden Anteile am Gewinn der (Unter-)Gesellschaft im Hinblick auf ihre Begünstigungsfähigkeit iSd. § 32c nach den Verhältnissen auf der Ebene ihrer Herkunft behandelt. Zu einer ungerechtfertigten Tarifvergünstigung kann es insoweit nicht kommen (vgl. Anm. 29). Soweit die Gewinnanteile aus einer ausländischen Betriebsstätte stammen und damit nicht der inländischen GewSt. unterliegen, verhindert § 32c Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 eine (ungerechtfertigte) Tarifkappung (vgl. Anm. 58).

KGaA (§ 9 Nr. 2b GewStG): Die Gewinnanteile der persönlichen haftenden Gesellschafter einer KGaA, die im Zusammenhang mit der Vermögenseinlage stehen, werden gewstlich bei der Gesellschaft erfaßt. Soweit die Anteile im Betriebsvermögen des Gesellschafters gehalten werden, vermeidet die Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG eine doppelte GewBesteuerung. Zutreffend führt diese Kürzung nicht zum Begünstigungsausschluß im Rahmen des § 32c, denn die Tarifiermäßigung rechtfertigt sich mit Rücksicht auf die GewStBelastung bei der KGaA (vgl. Anm. 37).

Miet- und Pachtzinsen (§ 9 Nr. 4 GewStG): Systemkonform müßte die Kürzung zum Ausschluß der Tarifbegünstigung führen. Im Rahmen der Ermittlung des Gewbeertrags wird beim Vermieter oder Verpächter von nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die Hälfte der Miet- oder Pachtzinsen gekürzt, während beim Mieter bzw. Pächter nach § 8 Nr. 7 GewStG eine Hinzurechnung in gleicher Höhe stattfindet. Für die estliche Tarifvergünstigung hat diese gewstliche Wechselwirkung allerdings keine Bedeutung, denn die Hinzurechnung beim Mieter/Pächter beeinflußt die begünstigten gewerblichen Einkünfte nicht. Infolge des vorgenommenen Betriebsausgabenabzugs unterliegen die entsprechenden Beträge beim Mieter/Pächter nicht der ESt., während sie beim Vermieter/Verpächter zu den Betriebseinnahmen gehören und Bestandteil der gewerblichen Einkünfte sind, der GewSt. aber wegen der Kürzung nicht unterliegen. Die Gewährung der Tarifvergünstigung ist deshalb systemwidrig.

GlA M. WENDT, DSz 1996 S. 698; aA wohl SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 19. Im Unterschied zu der ebenfalls die Tarifvergünstigung nicht ausschließenden Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (s. vorstehend) können Vereinfachungsgründe allerdings die Ungleichbehandlung rechtfertigen. Nach der derzeitigen Rspr. des BFH ist nämlich die Kürzung beim Vermieter/Verpächter davon abhängig, daß die Hinzurechnung beim Mieter/Pächter tatsächlich vorgenommen worden ist (BFH v. 12. 6. 74 I R 229/72, BStBl. II S. 584; ebenso Abschn. 63 Abs. 1 GewStR). Es besteht danach eine materielle rechtliche, aber auch verfahrensrechtliche Verbindung zwischen den Veranlagungen für beide Unternehmen. Wollte man die estliche Tarifvergünstigung von der Kürzung abhängig machen, bestünde gleichzeitig auch eine Abhängigkeit zur GewStMeßbetrags-Veranlagung des Mieters/Pächters, was eine erhebliche Komplizierung bedeuten würde.

Im Hinblick auf die in der Literatur an der Verknüpfung von Hinzurechnung und Kürzung geübte Kritik (BLÜMICH/GOSCH, § 9 GewStG Rz. 179; LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 4 Anm. 6; BESTGEN, StuW 1981 S. 261, 268 ff.) hätte die Einführung des § 32c allerdings auch Anlaß sein können, die Verknüpfung durch eine Änderung des GewStG zu beseitigen.

Festverzinsliche Wertpapiere (§ 9 Nr. 6 GewStG): Konsequenterweise hat die Kürzung von Zinsen aus bestimmten Wertpapieren, die vor 1955 ausgegeben worden sind und der alten KuponSt. gem. § 43 Abs. 1 Nr. 5 unterliegen, keinen Begünstigungsausschluß zur Folge. Die Abgeltungswirkung der KuponSt. für die ESt. (§ 45b) wird durch die Kürzung auch auf die GewSt. erstreckt. Sie führt estlich dazu, daß die Zinsen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unberücksichtigt bleiben und in die Bemessungsgrundlage für den Tarif nicht einbezogen werden. Deshalb darf die gewstliche Kürzung auch keine Auswirkung auf die Tarifbegünstigung haben.

GlA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32c Rz. 19; M. WENDT, DSz 1996 S. 698; aA wohl LINDBERG in FROTSCHER, § 32c Anm. 10.

Vergütungen für Fremdkapital (§ 9 Nr. 10 GewStG): Diese Kürzung gilt nur für Körperschaften. Sie kann deshalb im Rahmen der estlichen Tarifbegünstigung keinen Begünstigungsausschluß zur Folge haben.

52–54 Einstweilen frei.

2. Zum Begünstigungsausschluß führende Gewinne und Gewinnanteile, die nach dem GewStG zu kürzen sind

55 a) **Wohnungswirtschaftliche Unternehmen (§ 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG)**

Wohnungswirtschaftliche gewerbliche Unternehmen, die lediglich eigenen Grundbesitz verwalten oder daneben eigenes Kapitalvermögen nutzen, Wohnungsbauten betreuen oder Ein-/Zweifamilienhäuser bzw. Eigentumswohnungen errichten und veräußern, können auf Antrag anstelle der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Höhe von 1,2 vH des Einheitswerts des zum BV gehörenden Grundbesitzes eine erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen. Diese umfaßt den gesamten auf Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfallenden Gewerbeertrag (einschließlich der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG). Zutreffend wird der Gewinn in Höhe des zu kürzenden Betrags von der estlichen Tarifbegünstigung ausgeschlossen, denn er ist mit GewSt. nicht belastet. Aus dem gleichen Grund müßte allerdings auch die einfache Kürzung für betrieblichen Grundbesitz zum Begünstigungsausschluß führen (vgl. Anm. 51; zu den verfassungsrechtlichen Bedenken s. a. Anm. 7). Für die betroffenen wohnungswirtschaftlichen Unternehmen empfiehlt es sich, vor Stellung des Antrags auf erweiterte Kürzung die Konsequenzen für die Tarifbegünstigung zu errechnen, denn im Einzelfall kann der estliche den gewstlichen Vorteil übersteigen.

56 b) **Ausländische Betriebsstätten von Personengesellschaften (§ 9 Nr. 2 GewStG)**

§ 32c Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 regelt einen Ausschluß von der Tarifbegünstigung für Kürzungsbeträge iSd. § 9 Nr. 2 GewStG, die auf Gewinnen ausländischer Betriebsstätten beruhen. Nach § 9 Nr. 2 GewStG werden die Gewinnanteile von Personengeschaftern gekürzt, deren Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden, um eine doppelte GewBesteuerung zu vermeiden, denn der Gewinn unterliegt bereits auf der Ebene der Gesellschaft der GewSt. Im Grundsatz darf diese Kürzung für die Tarifiermäßigung nicht als schädlich betrachtet werden, denn das System des § 32c beruht bei PersGes. darauf, daß die GewStBelastung der Gesellschaft durch eine Reduzierung des EStTarifs bei den Geschaftern ausgeglichen wird (vgl. Anm. 39). Ist der Gewinn auf der Ebene der Gesellschaft nicht mit GewSt. belastet, scheidet allerdings eine Tarifbegünstigung des Geschafterers uE insoweit ohnehin schon nach allgemeinen Grundsätzen aus (vgl. Anm. 31). Teile des Gewinns, die auf ausländische Betriebsstätten entfallen, unterliegen nicht der inländischen GewSt. und in der Regel auch keiner entsprechenden ausländischen Steuer, wären deshalb bereits aus diesem Grunde nicht tarifbegünstigt. Die ausdrückliche Regelung in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 stellt aber klar, daß auch eine ggf. anfallende ausländische GewSt. nicht zu einer Tarifbegünstigung führt. Das erscheint systemgerecht vor dem Hintergrund, daß die Tarifbegünstigung die internationale Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Wirt-

schaft stärken soll (vgl. Anm. 4). In gleicher Weise werden im übrigen auch bei Einzelgewerbetreibenden die Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten von der Tarifbegünstigung ausgeschlossen (vgl. Anm. 58).

c) Inländische Schachtelbeteiligungen (§ 9 Nr. 2a GewStG)

57

Werden Anteile an einer inländischen KapGes. in einem gewerblichen Betriebsvermögen gehalten, so bewirkt das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2a GewStG die Vermeidung einer doppelten GewBesteuerung ausgeschütteter Gewinne. Darin sah der Gesetzgeber des § 32c die Rechtfertigung für einen Ausschluß der auf solchen Ausschüttungen beruhenden Gewinne von der Tarifbegünstigung (zu den verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. Anm. 7). Liquidationsgewinne und Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung werden von der Kürzung nicht erfaßt, wohl aber verdeckte Gewinnausschüttungen. Der Ausschluß von der Begünstigung kann uE durch Bildung einer gewstlichen Organschaft verhindert werden (vgl. Anm. 40). Zu beachten ist, daß eine Schachtelbeteiligung iSd. § 9 Nr. 2a GewStG nur vorliegt, wenn der Anteil des Stpfl. mindestens 10 vH des Grund- oder Stammkapitals ausmacht. Verdecktes Eigenkapital der Gesellschaft ist bei dieser Rechnung zu berücksichtigen. Liegt der Anteil an der KapGes. unter 10 vH, ist die Tarifbegünstigung für den Gewinnanteil zu gewähren. Das ist systemgerecht, denn insofern fällt beim Anteilseigner auch eine (weitere) GewSt. an.

d) Ausländische Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 GewStG)

58

Der Gewinn oder Gewinnanteil, der auf eine ausländische Betriebsstätte entfällt, wird nicht der inländischen GewSt. unterworfen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG) und deshalb bei der Ermittlung des Gewerbeertrags gekürzt. Er wäre nach dem System des § 32c bereits aus diesem Grunde nicht tarifbegünstigt (vgl. Anm. 31). Die ausdrückliche Regelung in Abs. 2 Satz 2 stellt aber klar, daß auch eine ggf. anfallende ausländische GewSt. nicht zu einer Tarifbegünstigung führt. Das erscheint systemgerecht vor dem Hintergrund, daß die Tarifbegünstigung die internationale Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Wirtschaft stärken soll (vgl. Anm. 4). Für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an PersGes. ist der Begünstigungsausschluß von auf ausländische Betriebsstätten entfallenden Gewinnanteilen ausdrücklich in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 geregelt (s. Anm. 56).

e) Spenden (§ 9 Nr. 5 GewStG)

59

Die aus betrieblichen Mitteln geleisteten Spenden werden durch diese Kürzungsvorschrift neben der estlichen/kstlichen Abzugsfähigkeit auch gewstlich begünstigt. Der Begünstigungsausschluß durch den Verweis in Abs. 2 Satz 2 ist erforderlich, um eine doppelte Begünstigung zu vermeiden. Denn die Spenden haben das Einkommen und damit die Bemessungsgrundlage für die ESt. bereits gemindert, so daß eine zusätzliche Tarifiermäßigung nicht in Betracht kommen kann.

f) Ausländische Schachtelbeteiligungen (§ 9 Nr. 7 GewStG)

60

Neben inländischen sind auch ausländische Schachtelbeteiligungen unter bestimmten Voraussetzungen gewstlich begünstigt. Soweit Gewinne aus ausländischen Schachtelbeteiligungen nach DBA im Inland von der GewSt. freigestellt sind, gehören sie nicht zum Gewerbeertrag und unterliegen demgemäß nicht der

inländischen GewSt. Sie sind nach dem System des § 32c bereits aus diesem Grunde nicht tarifbegünstigt (vgl. Anm. 31, zum Begünstigungsausschluß im Zusammenhang mit der Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG vgl. Anm. 61). Soweit § 9 Nr. 7 GewStG die gewstliche Begünstigung über den Regelungsbereich der DBA erweitert, indem bei der Ermittlung des Gewerbeertrags eine Kürzung vorzunehmen ist, unterliegen entsprechende Gewinne insoweit ebenfalls nicht der (inländischen) GewSt., sollen nach der Konzeption der Tarifiermäßigung deshalb ebenfalls zum Ausschluß von der Tarifkappung für den Anteilseigner führen. Dies wird durch den Verweis in Abs. 2 Satz 2 sichergestellt. Dabei gelten die gleichen Grundsätze wie bei nach § 9 Nr. 2a GewStG zu kürzenden Gewinnen aus inländischen Schachtelbeteiligungen (vgl. dazu Anm. 57).

61 g) Freigestellte ausländische Schachtelbeteiligungen (§ 9 Nr. 8 GewStG)

Die Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG vermeidet eine GewStBelastung in solchen Fällen, in denen Gewinne aus ausländischen Schachtelbeteiligungen zwar nach DBA von der GewSt. freigestellt sind, als Schachtelbeteiligungen aber nur Beteiligungen von mindestens 25 vH gelten. Entsprechend dem inländischen Schachtelprivileg soll auch bei ausländischen Beteiligungen ein Anteil von 10 vH ausreichen. Zu diesem Zweck sieht § 9 Nr. 8 GewStG in Erweiterung der DBA eine Kürzung vor, so daß entsprechende Gewinne insoweit ebenfalls nicht der (inländischen) GewSt. unterliegen. Der Verweis auf die Kürzungsvorschrift in § 32c Abs. 2 Satz 2 stellt sicher, daß diese Gewinne entsprechend der Konzeption der Tarifiermäßigung deshalb ebenso wie nach § 9 Nr. 2a GewStG (vgl. Anm. 57) und nach § 9 Nr. 7 GewStG (vgl. Anm. 60) zu kürzende Gewinne zum Ausschluß von der Tarifkappung für den Anteilseigner führen.

62–64 Einstweilen frei.

65 3. Zum Begünstigungsausschluß führende Gewinne und Gewinnanteile, die einer Steuerermäßigung nach § 34 unterliegen

Ausgenommen von der Tarifbegünstigung sind nach Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 auch Gewinne, die einer StErmäßigung nach § 34 unterliegen. Grund dafür ist, daß keine Notwendigkeit für die zusätzliche Begünstigung der bereits ermäßigt zu steuernden Gewinne gesehen wurde, was im übrigen auch zu einer Benachteiligung von KapGes. geführt hätte (vgl. LIPSKY, DB 1993 S. 1943 f. und das von ihm gebildete Beispiel).

Gewinne iSd. Regelung sind nicht nur Gewinne eines Einzelunternehmers, sondern auch Gewinnanteile eines Mitunternehmers. Zwar wird in Abs. 2 im übrigen jeweils das Begriffspaar „Gewinne und Gewinnanteile“ verwendet. Nachdem jedoch ein Grund für die doppelte Begünstigung von Gewinnanteilen durch Gewährung der Tarifentlastung zusätzlich zum ermäßigten Stsatz, die damit eine gravierende Ungleichbehandlung im Verhältnis zu Gewinnen eines Einzelunternehmers bedeuten würde, nicht zu erkennen ist, muß von einem Redaktionsversehen des Gesetzgebers ausgegangen werden.

GIA HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32c RdNr. 20; SCHMIDT/GLANEGGER XV, § 32c Rz. 18; M. WENDT, DSzZ 1996 S. 698.

Außerordentliche Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 und 2: Für bestimmte in § 34 Abs. 2 abschließend aufgeführte Einkünfte wird der in § 34 Abs. 1 definierte ermäßigte Stsatz angewendet, der bis zur Höhe der Einkünfte von 30 Mio. DM die Hälfte des RegelStsatzes gem. § 32a beträgt. Er kann die Kappungsgrenze des

§ 32 c von 47 vH systembedingt nicht übersteigen. Trotzdem würde sich nach der Konzeption zur Berechnung der Tarifenlastung (§ 32 c Abs. 4, vgl. dazu Anm. 80) auch bei Anwendung des halben StSatzes ein Entlastungsbetrag ergeben, weil Abs. 4 ausdrücklich und ausnahmslos an den RegelStSatz des § 32 a anknüpft (vgl. das Beispiel bei LIPSKY, DB 1993 S. 1943, 1944). Zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung bedarf es deshalb grundsätzlich der begünstigungsausschließenden Regelung in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2. Veräußerungs- und Aufgabegewinne – Hauptanwendungsbereich des ermäßigten StSatzes – sind allerdings bereits deswegen nicht nach § 32 c begünstigt, weil diese Gewinne in der Regel der GewSt. nicht unterliegen (s. Anm. 32).

Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit gem. § 34 Abs. 3 werden nach dem Wortlaut des § 32 c Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 ebenfalls von der Tarifikappung ausgeschlossen. Zwar unterliegen diese Einkünfte nicht dem ermäßigten StSatz. Daran knüpft aber der Begünstigungsausschluß nicht an, denn nicht begünstigt sind Einkünfte, „die einer StErmäßigung nach § 34 unterliegen“, nicht aber solche, „die dem ermäßigten StSatz unterliegen“. Als „StErmäßigung“ muß aber auch die Progressionsmilderung des § 34 Abs. 3 angesehen werden. Im Unterschied zur Anwendung des ermäßigten StSatzes nach § 34 Abs. 1 kann die Progressionsmilderung zu einem SpitzenStatz von mehr als 47 vH führen (vgl. Beispiel bei PAUS, BB 1994 S. 2389, 2394), was systemkonform auch eine Tarifikappung zur Folge haben müßte. Nach gegenwärtiger – allerdings streitiger – Rspr. des BFH (Urt. v. 28. 6. 73 IV R 77/70, BStBl. II S. 729 und v. 17. 2. 93 I R 119/91, BFH/NV 1993 S. 593) ist eine Überschneidung von § 32 c und § 34 Abs. 3 jedoch unmöglich, weil § 34 Abs. 3 danach nicht auf gewerbliche Einkünfte anzuwenden ist.

Die von PAUS, BB 1994 S. 2389, 2394, aufgeworfene Frage, ob die Tarifbegünstigung im Wege verfassungskonformer Auslegung gegen den Wortlaut auch auf Gewinne aus mehrjähriger Tätigkeit anzuwenden ist, stellt sich auf der Grundlage der BFH-Rspr. nicht.

Ausländische Einkünfte sind von dem Begünstigungsausschluß betroffen, wenn der Stpfl. nach § 34 Abs. 4 die Besteuerung mit dem ermäßigten StSatz nach § 34 Abs. 1 wählt und nicht bereits im Hinblick auf eine der Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 2 a, Nr. 3 oder Nr. 7 GewStG die Begünstigung entfällt (vgl. Beispiel bei LIPSKY, DB 1993 S. 1943, 1944). Die Wirkung der Tarifikappung geht in diesen Fällen aber gleichwohl nicht verloren, weil zugleich mit der Schaffung des § 32 c in § 34 c Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 geregelt worden ist, daß der StSatz höchstens 23,5 vH – also die Hälfte des KappungsStSatzes von 47 vH – betragen darf (vgl. BINGER/PINKOS, GmbHR 1993 S. 556, 566).

Einstweilen frei.

66–69

Erläuterungen zu Abs. 3: Ermittlung des Anteils der gewerblichen Einkünfte am zu versteuernden Einkommen

I. Grundsatz: Gewerblicher Anteil bemißt sich nach Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur Summe der Einkünfte (Abs. 3 Satz 1)

70 1. Auf gewerbliche Einkünfte entfallender Anteil am zu versteuernden Einkommen (gewerblicher Anteil)

Nach der Konzeption der Tarifentlastung, bestimmte – nämlich gewestbelastete – gewerbliche Einkünfte mit einem niedrigeren GrenzEStSatz zu besteuern, muß für den Fall, daß auch andere Einkünfte bezogen werden, eine Aufteilung der Bemessungsgrundlage der ESt. erfolgen. Eine Aufteilung ist nicht erforderlich, wenn entweder die begünstigten Einkünfte insgesamt negativ sind, denn dann wird keine Tarifentlastung gewährt (vgl. Anm. 27), oder wenn die nicht begünstigten Einkünfte insgesamt negativ sind, weil dann das gesamte zVE auf den begünstigten Einkünften beruht und damit in vollem Umfang begünstigt ist (Abs. 3 Satz 2, vgl. Anm. 75). Zu einer Aufteilung kommt es ebenfalls nicht, wenn das zVE niedriger als 100 278 DM ist, weil dann die Schwelle des StSatzes von 47 vH nicht erreicht wird und Abs. 1 demgemäß keine Tarifentlastung vorsieht (vgl. Anm. 20). Die Aufteilungsmethode regelt Abs. 3 Satz 1, indem ein sog. „gewerblicher Anteil“ am zVE definiert wird. Die Berechnung des gewerblichen Anteils ist erforderlich, weil er bei der Ermittlung des Entlastungsbetrags nach Abs. 4 Sätze 1 und 2 (vgl. Anm. 80) als Bemessungsgrundlage verwendet wird, indem RegelStSatz und reduzierter StSatz auf ihn angewendet werden. Da Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt. nach § 2 Abs. 5 Satz 1 das zVE ist, muß auch der gespaltene Tarif auf das zVE angewendet werden, was die Aufteilung des zVE in einen begünstigten und einen nicht begünstigten Teil erforderlich macht.

Definition des gewerblichen Anteils: Das Gesetz definiert den gewerblichen Anteil, der Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung des Entlastungsbetrags nach Abs. 4 ist, als den auf gewerbliche Einkünfte entfallenden Anteil am zVE.

► *Gewerbliche Einkünfte* iSd. Definition sind solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllen und deshalb als begünstigt anzusehen sind. Systembedingt kann es sich nur um positive Einkünfte handeln, denn bei negativen Einkünften besteht kein Bedarf zur Tarifbegünstigung, weil sie keine ESt. auslösen, sondern allenfalls auf andere positive Einkünfte entfallende ESt. vermindern.

► *Anteil* ist entgegen dem allgemeinen Sprachgebrauch iSd. Abs. 3 Satz 1 nicht ein Prozentsatz, sondern ein Teilbetrag des zVE, der sich bei Anwendung des aus dem Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur Summe der Einkünfte – SdE – (vgl. § 2 Anm. 550 ff.) zu ermittelnden vH-Satzes auf das zVE ergibt (vgl. BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 51; PASCH, DB 1993 S. 2293 Fn. 14). Entsprechend der Legaldefinition bemißt er sich nach dem Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur SdE (vgl. Anm. 71). Die Ermittlung der beiden Teilbeträge in Abhängigkeit von der SdE führt zum Teil zu unbefriedigenden Ergebnissen (vgl. Anm. 71 „Kritik am Bemessungssystem“). Es gilt folgende Berechnungsformel:

$$\text{Gewerblicher Anteil} = \frac{\text{zVE} \times \text{begünstigte Einkünfte}}{\text{SdE}}$$

Beträgt der gewerbliche Anteil mindestens 100 278 DM (Abs. 1, vgl. Anm. 20), so wird ein Entlastungsbetrag nach Abs. 4 (vgl. Anm. 80) gewährt. Zu Besonderheiten beim Splittingtarif vgl. Abs. 5 (dazu Anm. 87 ff.).

2. Bemessung nach dem Verhältnis der begünstigten Einkünfte zur Summe der Einkünfte 71

Der gewerbliche Anteil ist ein Teilbetrag des zVE (vgl. vorstehend Anm. 70) und bemißt sich nach dem Verhältnis der begünstigten gewerblichen Einkünfte iSd. Abs. 2 (vgl. Anm. 25) zur Summe der Einkünfte – SdE (§ 2 Abs. 3).

Bedeutung des Bemessungssystems: In der SdE sind sämtliche Arten von Einkünften des VZ zusammengefaßt. Sachliche StBefreiungen und Abzüge, die einzelnen Einkunftsarten direkt zugeordnet werden, sind dabei bereits berücksichtigt. Die Zusammenfassung der Einkünfte bewirkt einen Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten (vgl. § 2 Anm. 550 ff.). Bei zusammenveranlagten Ehegatten wird nur eine SdE gebildet. Konsequenz aus dem Anknüpfen einer Verhältnisrechnung an die SdE ist, daß alle später im Berechnungsverfahren der ESt. bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und des zVE abzuziehenden Beträge (zB Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibeträge, Verlustabzug nach § 10 d) für die Aufteilung keine Rolle spielen. Wird eine aus der SdE gewonnene Verhältniszahl auf das zVE angewendet, ergibt sich die weitere Konsequenz, daß sämtliche später abzuziehenden Beträge sich auf beide Teile der SdE entsprechend der Verhältniszahl auswirken. Konkret heißt das für die Tarifentlastung nach § 32 c, daß solche Abzugsbeträge sowohl den begünstigten, wie den nichtbegünstigten Einkünften zugerechnet werden. Die Entlastungswirkung hängt demgemäß nicht nur von den Einkünften, sondern auch von den im Einzelfall nach Bildung der SdE abzuziehenden Beträgen ab. Tendenziell gilt: je höher die Abzugsbeträge, desto niedriger der Entlastungseffekt; je höher die nichtbegünstigten Einkünfte, desto geringer die entlastungsabschwächende Wirkung der Abzugsbeträge.

Beispiel: Begünstigte Einkünfte 120 000 DM, andere Einkünfte 40 000 DM, Verlustrücktrag 20 000 DM, andere Abzüge 20 000 DM. Das zVE beträgt 120 000 DM, der gewerbliche Anteil 90 000 DM. Er liegt damit unter der Begünstigungsgrenze des Abs. 1 iHv. 100 278 DM.

Auswirkung des Verlustabzugs nach § 10 d: Verlustabzüge iSd. § 10 d wirken sich nach dem Berechnungssystem für den gewerblichen Anteil sowohl auf die begünstigten wie die nicht begünstigten Einkünfte aus, denn der Verlustabzug erfolgt systematisch erst bei der Ermittlung des Einkommens. Dabei ist es ohne Bedeutung, aus welcher Art von Einkünften die Verluste ursprünglich stammen.

GLA BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 53; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 11; LINDBERG in FROTSCHER, § 32 c Anm. 14; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 25; PAUS, BB 1994 S. 2457, 2458, aA möglicherweise aber in Inf. 1993 S. 421, 422.

Bei der Ausübung des ihm seit 1994 zustehenden Wahlrechts gem. § 10 d Abs. 1 Sätze 4 und 5 muß der Stpfl. in Rechnung stellen, daß die Wirkung des Verlustabzugs bei der Berechnung des gewerblichen Anteils zu einer Verminderung oder sogar zu einem vollständigen Entfallen der Tarifentlastung führen kann.

Beispiel: Im vorstehenden Beispielfall wählt der Stpfl. den Verlustvortrag. Das zVE beträgt 140 000 DM, der gewerbliche Anteil 105 000 DM. Die Begünstigungsgrenze des Abs. 1 ist erreicht, so daß eine Tarifentlastung gewährt wird.

Umgekehrt gilt für VZ, in denen ein negativer GdE entsteht, daß eine Tarifentlastung begünstigter gewerblicher Einkünfte, die durch Ausgleich mit negativen anderen Einkünften aufgezehrt worden sind, endgültig unterbleibt. Es wird nicht ein fiktiver Entlastungsbetrag im Wege des § 10 d in andere VZ zurück- oder vorgetragen, denn übertragungsfähig sind nach § 10 d nur reine Verlustbeträge, nicht aber im Entstehungsjahr ohne Auswirkung bleibende Tarifvergünstigungen (glA BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 53; FITSCH in LADEMANN/SÖFFING, § 32 c Anm. 14).

Kritik am Bemessungssystem: Die Konsequenzen aus dem System, nach dem die Bemessungsgrundlage für die Tarifentlastung – der gewerbliche Anteil – ermittelt wird, haben im Schrifttum zu Recht Kritik hervorgerufen. Sie entzündet sich vor allem daran, daß im Ergebnis entgegen der gesetzgeberischen Zielsetzung keineswegs immer eine GrenzStBelastung der privilegierten Gewinne von 47 vH erreicht wird. Das folgt aus der Anrechnung von außerhalb der SdE zu berücksichtigenden Abzugsbeträgen anteilig auch auf die begünstigten Gewinne. Systembedingt werden bei begünstigten Einkünften unter 100 278 DM und gleichzeitig vorhandenen nicht begünstigten Einkünften, die insgesamt zu einem zVE von mehr als 100 278 DM führen, die begünstigten Einkünfte immer der niedrigeren Progressionsstufe zugeordnet. Zusätzliche privilegierte Einkünfte werden dann mit einem 47 vH übersteigenden GrenzStsatz besteuert, der allerdings bei steigendem Einkommen abnimmt. Im ungünstigsten Fall (gewerblicher Anteil unter 100 278 DM, zVE über 120 041 DM) beträgt die GrenzStBelastung nach wie vor 53 vH. Umgekehrt wird dadurch im übrigen bewirkt, daß Verluste eine überproportional hohe Minderung des GrenzStsatzes zur Folge haben.

Vgl. BERANEK, StuSt. 1993 S. 392; PASCH DB 1993 S. 2293, 2296; ROBISCH, DStR 1993 S. 1379, 1380; SCHULT/HUNSDOERFER, StuSt. 1993 S. 221; HERZIG/KESSLER, DStR 1994 S. 219, 224; WITTMANN, BB 1994 S. 44; RÖDDER S. 23 f.; BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 52 f.; SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 c Rz. 25; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 13.

Die mangelhafte Umsetzung der gesetzgeberischen Zielsetzung, den GrenzStsatz für die privilegierten Gewinne auf 47 vH zu kappen, ist zwingende Folge der Konzeption des § 32 c. In Wirklichkeit werden nämlich nicht die gewerblichen Einkünfte, sondern der gewerbliche Anteil mit dem GrenzStsatz von 47 vH besteuert. Dies ist wiederum eine Folge des Rückfalls in die Schedulesbesteuerung, der es notwendig macht, die inkongruenten Größen SdE und zVE miteinander zu verknüpfen. Auf eine leichte Handhabung für die Praxis kann man sich zur Rechtfertigung für die mangelhafte Konzeption nicht berufen. Was sich aus der Sicht der BReg. als Vereinfachung darstellt (keine Aufteilung der Abzüge nach der SdE, keine Festlegung der Reihenfolge ihrer Berücksichtigung), stellt den Stpfl. und vor allem seinen Berater bei der planenden Gestaltung vor nahezu unlösbare Probleme.

Vgl. einerseits LIPSKY, DB 1993 S. 1943, 1944; RENDELS, DStR 1993 S. 1053, 1055; ZEITLER, BB 1993 S. 1704, 1706 und DStZ 1993 S. 354, 356 mit Hinweis auf den Computer des FA; andererseits WITTMANN, BB 1994 S. 44, 46 f.

72–74 Einstweilen frei.

II. Gewerblicher Anteil entspricht zu versteuerndem Einkommen, wenn begünstigte Einkünfte die Summe der Einkünfte übersteigen (Abs. 3 Satz 2)

75

Die Vorschrift regelt, daß das gesamte zvE Bemessungsgrundlage für den Entlastungsbetrag nach Abs. 4 (vgl. Anm. 80) ist, wenn die begünstigten Einkünfte iSd. Abs. 2 (vgl. Anm. 25) die Summe der Einkünfte übersteigen. Dazu kommt es, wenn die nicht begünstigten Einkünfte in ihrer Summe negativ, die begünstigten Einkünfte in ihrer Summe aber positiv sind. In diesem Fall bedarf es einer Aufteilung des zvE als Bemessungsgrundlage für den Entlastungsbetrag (vgl. Anm. 70) nicht, denn dann resultiert das gesamte zvE aus den begünstigten Einkünften. Diese Konsequenz ergibt sich nach den Gesetzen der Logik bereits aus Abs. 3 Satz 1. Satz 2 hat insoweit nur eine klarstellende Funktion.

Beispiel: Gewerbliche Einkünfte 200 000 DM, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ./.. 50 000 DM, SA und agB 20 000 DM. Der gewerbliche Anteil entspricht dem zvE von 130 000 DM.

III. Abrundung des gewerblichen Anteils (Abs. 3 Satz 3)

76

Der nach Abs. 2 Sätze 1 und 2 ermittelte gewerbliche Anteil ist gem. Satz 3 auf einen durch 54 ohne Rest teilbaren DM-Betrag abzurunden, wenn er nicht bereits selbst durch 54 ohne Rest teilbar ist. Das Erfordernis der Abrundung folgt daraus, daß der Entlastungsbetrag durch Anwendung des Regeltarifs und des KapungsStSatzes auf einen Teilbetrag des zvE – bzw. ausnahmsweise auf das gesamte zvE (Abs. 3 Satz 2, vgl. Anm. 75) – berechnet wird (Abs. 4, vgl. Anm. 80). Da für den Regeltarif gem. § 32a Abs. 2 eine Abrundungsregelung gilt, um einen gestuften Anstieg der ESt. und damit die Erstellung von StTabellen zu ermöglichen, muß in gleicher Weise auch die Bemessungsgrundlage für den Entlastungsbetrag abgerundet werden. Zur Berechnung beim Splittingtarif vgl. Anm. 87.

Einstweilen frei.

77–79

Erläuterungen zu Abs. 4: Ermittlung des Entlastungsbetrags

80

Um das Ziel einer Begrenzung des SpitzenStSatzes für die begünstigten gewerblichen Einkünfte auf 47 vH zu erreichen, hat sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, von der tariflichen ESt. einen Betrag abzuziehen (Abs. 1, vgl. Anm. 22), der dem 47 vH übersteigenden Teil der tariflichen ESt. für die begünstigten Einkünfte entspricht. Diesen Betrag nennt das Gesetz „Entlastungsbetrag“. Wie er im einzelnen ermittelt wird, regelt Abs. 4. Die Vorschrift ordnet an, daß zunächst die auf den gewerblichen Anteil entfallende reguläre sowie die auf 47 vH begrenzte ESt. ermittelt werden. Die Differenz zwischen beiden – aufgerundet – ergibt den Entlastungsbetrag, der von der tariflichen ESt. nach Abs. 1 abzuziehen ist. Im einzelnen sind also folgende Berechnungsschritte nötig:

1. Schritt: Die nach dem Regeltarif des § 32a anfallende ESt. für den abgerundeten gewerblichen Anteil am zvE gem. Abs. 3 (vgl. Anm. 70) wird berechnet (Abs. 4 Satz 1).

2. Schritt: Die tarifliche ESt. für 100 224 DM (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1) und 47 vH für den 100 224 DM übersteigenden gewerblichen Anteil (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2) werden errechnet.

Die Spaltung der Berechnung bei dem Betrag von 100 224 DM ergibt sich daraus, daß auf der Tabellenstufe von 100 224 bis 100 277 DM die GrenzStBelastung genau 47 vH beträgt. Für den unter der Grenze liegenden Teil gilt danach der reguläre progressive StStatz bis zu 47 vH, für den darüberliegenden Teil der lineare StStatz von 47 vH.

3. Schritt: Beide im 2. Schritt errechneten Beträge werden von dem Rechenergebnis des 1. Schritts subtrahiert (Abs. 4 Satz 2). Das bedeutet: von der auf den gewerblichen Anteil entfallenden durchgehend progressiven Steuer mit einem GrenzStStatz von 53 vH wird die auf den GrenzStStatz von 47 vH gekappte ESt. abgezogen.

4. Schritt: Der im 3. Schritt ermittelte Betrag wird auf volle DM aufgerundet (Abs. 4 Satz 3); das Ergebnis ist der Entlastungsbetrag. Ist die tarifliche ESt. nach dem Splittingtarif zu ermitteln, wird der Betrag verdoppelt (Abs. 5 Sätze 1 und 3, vgl. i. e. Anm. 85).

Ein Berechnungsbeispiel ist unter Anm. 87 abgedruckt.

81–84 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Tarifentlastung bei Splittingtarif

85 I. Ermittlung des Entlastungsbetrags für zusammen veranlagte Ehegatten (Abs. 5 Satz 1)

Die Vorschrift regelt, daß bei zusammen veranlagten Ehegatten der Entlastungsbetrag das Doppelte des sich für die Hälfte des zVE nach Abs. 1 bis 4 ergebenden Betrags ausmacht. Abs. 5 Satz 1 ist § 32a Abs. 5 nachgebildet, der den Splittingtarif nach dem RegelStStatz als das Zweifache des StBetrags definiert, welcher sich für die Hälfte des gemeinsamen zVE der Ehegatten ergibt.

Zusammenveranlagte Ehegatten: Eine Zusammenveranlagung hat zur Folge, daß das gesamte Einkommen der Ehegatten zusammengefaßt und nach einem Tarif besteuert wird. Dabei bemißt sich der Tarif nach einem StStatz, der für einen Einzelveranlagten mit der Hälfte des zVE der Ehegatten anzuwenden wäre. Dieses Verfahren bewirkt bei einem progressiven Grundtarif wie § 32a Abs. 1 eine Reduzierung der Progressionswirkung, wenn nicht beide Ehegatten genau gleiche Besteuerungsmerkmale aufweisen. Eine ungleiche Verteilung der Einkünfte oder der nach § 2 Abs. 3 bis 5 von der Summe der Einkünfte abzuziehenden Beträge wird nivelliert. Ehegattenzusammenveranlagungen finden unter folgenden Voraussetzungen statt:

- ▶ Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26 b
 - beiderseits unbeschr. estpfl. Ehegatten (s. § 26 Anm. 24)
 - nicht dauernd getrennt lebend (s. § 26 Anm. 28 f.)
 - Antrag oder gesetzl. Vermutung nach § 26 Abs. 3 (s. § 26 Anm. 72 f., 88 f.)
- ▶ Zusammenveranlagung nach §§ 1 Abs. 3, 1 a Abs. 1 Nr. 2 (s. § 26 Anm. G4)
 - Stpfl. ist EU/EWR-Ausländer
 - Ehegatte lebt im Ausland
 - Welteinkommen zu mehr als 90 vH der deutschen ESt. unterliegend
 - nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte weniger als 24 000 DM.

Verdopplung des nach dem halben zVE berechneten Entlastungsbetrags: Für die Tarifentlastung hat der Gesetzgeber das gleiche System übernommen, das nach § 32 a Abs. 5 auch für die Bemessung der tariflichen ESt. gilt: zunächst wird das zVE halbiert, der daraus folgende Betrag ist Berechnungsgrundlage für die Ermittlung des Entlastungsbetrags nach Abs. 4, jener Betrag wird wiederum verdoppelt und ist der bei der EStFestsetzung nach Abs. 1 abzuziehende Entlastungsbetrag. Die Berechnungsschritte des Abs. 4 (vgl. Anm. 80) beziehen sich jeweils auf den halben nach Abs. 5 Sätze 1 und 2 zu ermittelnden gewerblichen Anteil (vgl. Anm. 87 mit Berechnungsbeispiel). Zu einem Entlastungsbetrag kann es bei dieser Berechnungsmethode erst kommen, wenn der gewerbliche Anteil mindestens 200 556 DM beträgt.

Splittingvorteil wird reduziert oder verkehrt sich in Nachteil: Konsequenz aus dem Verfahren zur Ermittlung des Entlastungsbetrags bei anzuwendender Splittingtabelle ist, daß sich der Vorteil aus der Anwendung des Splittingverfahrens reduziert. Wie alle Tarifbegünstigungen, die den progressiven StTarif abmildern sollen (zB §§ 32 b, 34, 34 b), hat auch die Tarifentlastung nach § 32 c einen umso höheren Begünstigungseffekt, je höher die Progressionswirkung des regulären Tarifs wäre. Die Reduzierung der Progression durch den Splittingtarif hat deshalb gleichzeitig zur Folge, daß auch die Entlastungswirkung der Tarifkapung sinkt. Bei einer bestimmten Verteilung der Einkünfte zwischen den Ehegatten kann sich der Splittingvorteil sogar zu einem Nachteil verwandeln, so daß sich die Wahl der getrennten Veranlagung empfiehlt (vgl. § 26 b Anm. 5). Im Fall des § 32 c ist das allerdings nicht nur Folge der Methode zur Ermittlung des Entlastungsbetrags, sondern auch des dabei zugrundezulegenden gewerblichen Anteils (vgl. nachstehend Anm. 87). Nachteilig kann das Splittingverfahren dann sein, wenn bei einem 200 448 DM übersteigenden zVE beide Ehegatten Einkünfte erzielen, wobei die des einen Ehegatten nicht begünstigt sind, während der andere Ehegatte begünstigte Einkünfte von mehr als 100 277 DM bezieht. Der höchste Splittingnachteil macht 6 608 DM aus und ergibt sich, wenn ein Ehegatte nicht begünstigte Einkünfte von mindestens 120 042 DM und der andere Ehegatte begünstigte Einkünfte von mindestens 240 084 DM hat.

Vgl. zu den nachteiligen Einkünftekonstellationen die Berechnungen – teilw. mit graphischen Darstellungen – bei BRÜNINGHAUS/KÜHN, DStR 1995 S. 970 ff. und 1741, KRAUSE-JUNK/V. OEHSSEN, DStR 1995 S. 1739, PASCH, DB 1993 S. 2293, 2297 und SCHLARB, BB 1994 S. 40, 42.

Gestaltungsmöglichkeiten: Die Nachteile des Splittingverfahrens können vermieden, die insoweit bestehenden Vorteile der getrennten Veranlagung können genutzt werden. Im Rahmen einer steueroptimierenden Gestaltung können die Einkunftsquellen nicht begünstigter Einkünfte auf einen Ehegatten konzentriert werden. Erzielt einer von mehreren Gewerbebetrieben Verluste, so kann sich die Übertragung auf den nicht gewerbliche Einkünfte erzielenden Ehegatten anbieten. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sollten möglichst auf den Ehegatten verlagert werden, der die nichtbegünstigten Einkünfte erzielt, um bei dem anderen Ehegatten den gewerblichen Anteil möglichst wenig zu schmälern. Entsprechend sollte auch ein ggf. bei der getrennten Veranlagung nach § 26 a Abs. 2 bestehendes Wahlrecht ausgeübt werden. Andererseits kann sich auch die Verlagerung begünstigter Einkünfte anbieten, wenn der Ehegatte mit nicht begünstigten Einkünften insgesamt Einkünfte von nicht mehr als 100 277 DM erzielt. Ist der Gewerbebetrieb durch Darlehen des Ehegatten finanziert, ist ggf. eine Ersetzung des Darlehens durch Eigenkapital des Unternehmers sinnvoll. Angesichts der vielfältigen Interdependenzen kann zur Erzielung einer

optimalen Gestaltung auf eine einzelfallorientierte Vergleichsrechnung in der Regel nicht verzichtet werden.

Vgl. zu Gestaltungsüberlegungen auch BALLOF in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 32 c Rz. 14 ff.; BLÜMICH/GOSCH, § 32 c Rz. 78; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 32 c RdNr. 15; PAUS, Inf. 1993 S. 421, 423 und BB 1994 S. 2457, 2463 f.; RÖDDER S. 21, 49 f.; WOLFF, DStR 1993 S. 1461.

86 Einstweilen frei.

87 **II. Berechnung des gewerblichen Anteils bei Zusammenveranlagung (Abs. 5 Sätze 1 und 2)**

Die Ermittlung des Entlastungsbetrags nach Abs. 4 setzt voraus, daß zuvor gem. Abs. 3 der gewerbliche Anteil errechnet worden ist. Da für zusammenveranlagte Ehegatten der Entlastungsbetrag durch Verdoppelung des sich für ein halbiertes zVE ergebenden Betrags berechnet werden soll (Abs. 5 Satz 1, vgl. vorstehend Anm. 85), wird zwangsläufig auch der gewerbliche Anteil von der Halbierung betroffen. Für die Verhältnisrechnung nach Abs. 3 Satz 1 müssen deshalb auch die Bemessungsgrundlagen halbiert werden. Dabei sind die Ehegatten nicht isoliert zu betrachten, sondern nach der ausdrücklichen Regelung in Abs. 5 Satz 2 wie ein Stpl. zu behandeln, was sich im Wege der Auslegung auch aus der Generalnorm des § 26 b hätte erschließen lassen. Es ist danach ohne Bedeutung, in welchem Verhältnis die begünstigten Einkünfte eines Ehegatten zu seinen anderen Einkünften stehen; vielmehr sind alle begünstigten Einkünfte beider Ehegatten zusammenzufassen und der einheitlichen Summe der Einkünfte (SdE) gegenüberzustellen. Unberücksichtigt bleibt auch, wem der beiden Ehegatten bei isolierender Betrachtung die weiteren Abzüge von der SdE nach § 2 Abs. 3 bis 5 zuzuordnen wären. Daraus ergibt sich, daß auch für die Bemessung des gewerblichen Anteils die Zusammenveranlagung von Nachteil sein kann; zu den Einzelheiten vgl. Anm. 85.

Berechnungsbeispiel:

Der Ehemann bezieht begünstigte Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 250 000 DM, die Ehefrau Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 100 000 DM. Beide Ehegatten sind an einer Grundstücksgemeinschaft beteiligt und beziehen daraus jeweils Verluste von 25 000 DM. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen betragen 20 000 DM.

Summe der Einkünfte	300 000 DM	
zVE	280 000 DM	
ESt. lt. Splittingtab.		102 682 DM
gewerblicher Anteil	$\frac{280\,000 \times 250\,000}{300\,000} =$	233 333 DM
½ gewerbl. Anteil		116 667 DM
abgerundet		116 640 DM
ESt. lt. Grundtab.		38 994,00 DM
ESt. lt. Grundtab. auf	100 224 DM	./.
47 vH auf Rest von	16 416 DM	./.
	verbleiben	<u>7 715,52 DM</u>
aufgerundet	409 DM	408,48 DM
verdoppelt = Entlastungsbetrag		<u>./.</u> 818 DM
festzusetzende ESt.		101 864 DM

88 Einstweilen frei.

III. Entlastungsbetrag bei Splitting nach § 32a Abs. 6 (Abs. 5 Satz 3)

89

Die Ermittlung des Entlastungsbetrags durch Verdoppelung des auf ein halbiertes *zvE* entfallenden Betrags nach Abs. 4 findet nach dieser Vorschrift auch in den Fällen statt, in denen dem hinterbliebenen Ehegatten gem. § 32a Abs. 6 noch das sog. Witwen- und Gnadensplitting gewährt wird. Das ist wie beim Ehegattensplitting nach § 32a Abs. 5 eine Konsequenz aus dem System der Ermittlung der tariflichen ESt. Der Vorteil des Splittingverfahrens reduziert sich auch in diesem Fall bei Anwendung des § 32c. Im Unterschied zum Ehegattensplitting existieren allerdings keine Gestaltungsmöglichkeiten, denn eine Verschiebung von Einkunftsquellen und Abzugsbeträgen ist ebenso wenig möglich wie die Wahl einer anderen Veranlagungsart. Die gemilderte auf dem Splittingtarif beruhende ESt. ist im übrigen immer niedriger als eine nach der Grundtabelle berechnete Steuer, so daß – abgesehen von den allgemeinen systematischen Einwänden gegen die Art der Tarifbegünstigung (vgl. Anm. 5) – Bedenken gegen die Regelung nicht bestehen (glA PAUS, BB 1994 S. 2457, 2463).

Die Vorschrift ist erst nachträglich durch das StMBG angefügt worden (vgl. Anm. 2). Der BRat hatte in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf des StMBG die Ergänzung des § 32c noch vor dessen Inkrafttreten durch Aufnahme eines neuen Art. 1 Nr. 20a vorgeschlagen, weil nach seiner Auffassung ohne die Ergänzung ungerechtfertigte StVorteile in Fällen des „Witwensplittings“ gegenüber dem Ehegattensplitting eingetreten wären (BTDrucks. 12/5940 S. 5). In ihrer ersten Stellungnahme zu diesem Vorschlag stellte die BReg. zunächst nur lakonisch Prüfung des Vorschlags in Aussicht (BTDrucks. 12/5940 S. 28). Daß nicht sofort Zustimmung zum Ergänzungsvorschlag erklärt wurde, verwundert. Denn die gegenüber Ehegatten weit überproportionale Begünstigung der Verwitveten durch die ursprüngliche Fassung des § 32c liegt auf der Hand: Steuer nach dem Splittingtarif, aber Tarifentlastung nach der Grundtabelle (vgl. auch FRANZ/RUPP, BB 1993 Beil. 20 S. 1, 6).

Einstweilen frei.

90–99

ABC zur Tarifentlastung nach § 32c

100

Abfärbung: Gewinne, die wegen der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, sind nach § 32c begünstigt, vgl. Anm. 33.

Ausländische Einkünfte unterliegen nicht der inländischen GewSt. und werden deshalb nach der Konzeption des § 32c nicht begünstigt, vgl. Anm. 10. Zu den Kürzungen nach § 9 GewStG vgl. Anm. 58, 60, 61. Zum Progressionsvorbehalt vgl. Anm. 12.

Außensteuergesetz: Berichtigung nach § 1 Abs. 1 AStG und Hinzurechnungsbetrag nach §§ 10, 11 AStG führen zu tarifbegünstigten Einkünften, vgl. Anm. 33.

Außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 werden nicht durch § 32c begünstigt, vgl. Anm. 65.

Berechnungsbeispiel zur Ermittlung des Entlastungsbetrags s. Anm. 87.

Betriebsaufgabe: Gewinne im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe sind nicht gem. § 32c tarifbegünstigt, vgl. Anm. 32.

Betriebsaufspaltung: Die als gewerblich behandelten Gewinne des Besitzunternehmens werden von der Begünstigung des § 32 c erfaßt, vgl. Anm. 33.

Betriebseröffnung: Erst nach Aufnahme der werbenden Tätigkeit entstandene Einkünfte sind gewerbliche Einkünfte iSd. Abs. 2. Vorher entstandene Verluste nehmen am horizontalen Verlustausgleich mit begünstigten Einkünften nicht teil, vgl. Anm. 32.

Betriebsveräußerung: Gewinne aus der Veräußerung des Gewerbebetriebs sind nicht gem. § 32 c tarifbegünstigt, vgl. Anm. 32.

Betriebsverpachtung: Wird der Gewerbebetrieb im ganzen verpachtet, sind die Gewinne nicht nach § 32 c tarifbegünstigt (vgl. Anm. 32). Bei einer Teilbetriebsverpachtung wird die Tarifentlastung gewährt, wenn die Verpachtungserlöse der GewSt. unterliegen (vgl. Anm. 33).

Einbringungsgewinne iSd. § 24 UmwStG werden von der Tarifentlastung des § 32 c nicht erfaßt, vgl. Anm. 32.

Einheitliche und gesonderte Feststellung: Ob gewerbliche Einkünfte einer PersGes. zu den nach § 32 c Abs. 2 begünstigten Einkünften gehören, ist im Feststellungsverfahren zu klären, vgl. Anm. 15.

Entlastungsbetrag: s. Definition in Abs. 4 (vgl. Anm. 80).

Ermäßigter Steuersatz nach § 34 und § 32 c schließen sich gegenseitig aus (Abs. 2 Satz 2, vgl. Anm. 65).

Getrennte Veranlagung: Bei bestimmten Fallkonstellationen kann eine getrennte Veranlagung zu einer besseren Ausnutzung der Tarifentlastung führen als die Zusammenveranlagung, vgl. Anm. 85.

Gewerbliche Einkünfte iSd. § 32 c sind nicht identisch mit den Einkünften gem. § 15. Die begünstigten Einkünfte werden in Abs. 2 definiert, vgl. Anm. 25.

Gewerbliche Prägung: Gewinne einer PersGes., die wegen der Beteiligung einer KapGes. nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 als gewerblich gelten, unterliegen der Tarifentlastung, vgl. Anm. 33.

Gewerblicher Anteil: s. Definition in Abs. 3 (vgl. Anm. 70).

Gleichheitssatz: § 32 c verstößt uE gegen den Gleichheitssatz und ist deshalb verfassungswidrig, vgl. Anm. 7.

Grenzsteuersatz: Entgegen der erklärten Absicht des Gesetzgebers (vgl. Anm. 4) führt die Tarifentlastung nicht in jedem Fall zu einer Kappung des GrenzStSatzes für gewerbliche Einkünfte auf 47 vH, vgl. Anm. 71.

Grundlagenbescheid: Weder GewStBescheid noch GewStMeßbescheid sind Grundlagenbescheid für die Tarifentlastung, vgl. Anm. 41.

Hinzurechnungen nach § 8 GewStG haben keine Bedeutung für die Tarifvergünstigung, vgl. Anm. 31. Allerdings verweist Abs. 2 für die KGaA auf § 8 Nr. 4 GewStG, vgl. Anm. 37.

Kapitalgesellschaften: Ausschüttungen von KapGes. werden nicht durch § 32 c begünstigt (vgl. Anm. 39). Eine Ausnahme gilt nur, wenn die Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden und weniger als 10 vH des Stamm-/Grundkapitals betragen (vgl. Anm. 57). Zu daraus folgenden systematischen Bedenken s. Anm. 5, zu verfassungsrechtlichen Bedenken s. Anm. 7.

KGaA: Gewinne und Sondervergütungen des persönlich haftenden Gesellschafters iSd. § 8 Nr. 4 GewStG sind nach § 32 c begünstigt, vgl. Anm. 37.

Kürzungen nach § 9 GewStG führen zum Ausschluß von der Tarifentlastung, wenn sie in Abs. 2 Satz 2 ausdrücklich genannt sind, vgl. Anm. 50 ff.

Nachträgliche Einkünfte werden von § 32c nur insoweit begünstigt, als sie Erträge des ehemaligen werbenden Betriebs sind, vgl. Anm. 32.

Organschaft: Sowohl bei ktstlicher als auch uE bei gewstlicher Organschaft sind die dem Organträger (Einzelunternehmer, PersGes.) zuzurechnenden Gewinne tarifbegünstigt, vgl. Anm. 33.

Progressionsvorbehalt: Soweit auf ausländische Einkünfte der Progressionsvorbehalt und auf inländische Einkünfte die Tarifentlastung anzuwenden ist, mindert § 32c die anteilige ausländische ESt. § 32c gilt auch, wenn ausländische Einkünfte einem negativen Progressionsvorbehalt unterliegen; vgl. Anm. 12.

Realteilungsgewinne sind nicht durch § 32c begünstigt, vgl. Anm. 32.

Rechtsform: In welcher Rechtsform ein Gewerbebetrieb organisiert ist, hat Bedeutung für die Tarifentlastung. Daraus ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten, vgl. Anm. 40.

Schedulenbesteuerung: Die Tarifentlastung für Einkünfte lediglich einer Einkunftsart verstößt gegen den synthetischen Einkommensbegriff des EStG und stellt sich als Schedulenbesteuerung dar, vgl. Anm. 5.

Schachtelbeteiligungen: Gewinnanteile aus Schachtelbeteiligungen, die die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a (vgl. Anm. 57), Nr. 7 (vgl. Anm. 60) oder Nr. 8 GewStG (vgl. Anm. 61) erfüllen, werden nicht durch § 32c begünstigt.

Splittingtarif: Die Vorteile des Splittingtarifs bei der Zusammenveranlagung können sich für die Ausnutzung der Tarifentlastung als nachteilig erweisen, vgl. Anm. 85. Zur Berechnung des Entlastungsbetrags beim Splitting nach § 32a Abs. 6 s. Anm. 89.

Steuerermäßigung: § 32c ist Tarifvorschrift und keine StErmäßigung, vgl. Anm. 5; zum Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften und StErmäßigungen vgl. Anm. 12.

Stille Gesellschaft: Gewinnanteile des atypisch stillen Gesellschafters unterliegen der Tarifentlastung (vgl. Anm. 39). Die typisch stille Gesellschaft wird nicht begünstigt (vgl. Anm. 29).

Tarifnorm: § 32c ist Tarifvorschrift und keine StErmäßigung, vgl. Anm. 5; zum Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften und StErmäßigungen vgl. Anm. 12.

Tarifliche Einkommensteuer ist die ESt. nach Abzug des Entlastungsbetrags; das folgt aus der Einordnung des § 32c als Tarifvorschrift, vgl. Anm. 5.

Teilbetriebsverpachtung führt zu tarifbegünstigten Gewinnen, wenn diese nach dem GewStRecht der GewSt. unterliegen, vgl. Anm. 33.

Umwandlung: Übernahmegewinne iSd. § 4 Abs. 4 UmwStG 1995 sind nicht begünstigt. Gleiches gilt für den Gewinn nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995, während der nach § 18 Abs. 2 UmwStG 1977 zu einem Drittel gewstpfl. Gewinn auch insoweit tarifbegünstigt ist. Vgl. i. e. Anm. 32.

Veräußerung „an sich selbst“: Gewinne aus einer Veräußerung iSd. § 16 Abs. 2 Satz 3 „an sich selbst“ unterliegen ebenso wie entsprechende Aufgabegewinne gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 und Umwandlungsgewinne gem. § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 1995 nach hM nicht der GewSt. Sie sind deshalb auch nicht nach § 32c begünstigt, vgl. Anm. 32.

Verfassungsmäßigkeit: § 32c verstößt uE und nach der weitaus hM gegen den Gleichheitssatz und ist deshalb verfassungswidrig, vgl. Anm. 7.

Verluste: Auch Verluste gehören zu den gewerblichen Einkünften iSd. Abs. 2. Innerhalb der begünstigten Einkünfte findet ein horizontaler Verlustausgleich statt. Sind die begünstigten Einkünfte negativ, kann keine Begünstigung stattfinden. Vgl. zum Verlustausgleich im VZ Anm. 29, zur Auswirkung des Verlustabzugs nach § 10 d Anm. 71.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Zu- und Abrechnungen wegen Wechsels der Gewinnermittlungsart führen zu laufendem Gewinn und unterliegen der Tarifentlastung, vgl. Anm. 33.

Zusammenveranlagung: Zur Ermittlung des gewerblichen Anteils vgl. Anm. 87, zur Berechnung des Entlastungsbetrags vgl. Anm. 85.