

# Urteil vom 14. November 2018, II R 63/15

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.11.2018 II R 64/15 - Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer

ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IIR63.15.0

BFH II. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 68 S 1, FGO § 121 S 1, FGO § 122 Abs 2 S 1, FGO § 127, EStG § 2 Abs 6, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 32 Abs 6, EStG § 32d Abs 1, EStG § 35, EStG § 51a Abs 2 S 3, EStG § 52 Abs 50a S 2, SolZG § 1 Abs 5 S 1, SolZG § 3, SolZG § 4, GG Art 3, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 25. June 2014, Az: 12 K 1045/13

## Leitsätze

Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags, soweit er nicht auf gewerbliche Einkünfte entfällt, ohne Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu ermitteln ist .

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 26. Juni 2014 12 K 1045/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden im Streitjahr 2011 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Mit Bescheid vom 20. Februar 2013 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für ein tariflich zu versteuerndes Einkommen von 142.652 € u.a. Einkommensteuer in Höhe von 50.174 € sowie einen Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.759,56 € fest. In das zu versteuernde Einkommen waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.066 € eingegangen. Im Übrigen handelte es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, aus tariflich zu versteuerndem Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und um sonstige Einkünfte. Hinzu traten Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG) besteuert wurden.
- 2 Mit Einspruch und Klage machten die Kläger geltend, die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG führe, da die so geminderte Einkommensteuer ihrerseits Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags sei, zu einer Begünstigung von Gewerbetreibenden und einer entsprechenden, nicht gerechtfertigten Benachteiligung aller anderen Steuerpflichtigen beim Solidaritätszuschlag. Sie beehrten daher zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags eine Schatten-Anrechnung nach § 35 EStG. Dabei gingen sie davon aus, ihre Einkünfte wären sämtlich solche aus Gewerbebetrieb gewesen, ermittelten auf dieser Grundlage einen fiktiven Anrechnungsbetrag und daraus folgend eine Minderung des Solidaritätszuschlags auf der Basis des 3,8-fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage hinsichtlich des Solidaritätszuschlags als unbegründet ab. Die Berechnung entspreche dem Wortlaut des Gesetzes. Nach § 1 Abs. 5 Satz 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes (SolZG) könne mit einem Rechtsbehelf gegen den Solidaritätszuschlag weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden. Der Bescheid über die Einkommensteuer sei insoweit

Grundlagenbescheid. Zudem seien sowohl die Beschränkung des § 35 EStG auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch die Berechnung des Solidaritätszuschlags verfassungsgemäß.

- 4 Aus Gründen, die mit dem Streitstoff nicht in Zusammenhang stehen, sind im Klageverfahren am 1. Oktober 2013 und während des Revisionsverfahrens am 8. Oktober 2014, 15. Oktober 2015 sowie am 23. November 2016 Änderungsbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung ergangen. Mit dem zuletzt genannten Bescheid ist Einkommensteuer in Höhe von 46.166 € und ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.539,12 € festgesetzt worden.
- 5 Mit der Revision machen die Kläger geltend, der angefochtene Bescheid verstoße gegen das Gebot der horizontalen Steuergerechtigkeit. Hätten sie ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wäre bei dem maßgebenden Hebesatz der Wohnsitzgemeinde der Kläger von 340 % eine niedrigere Gesamtsteuerbelastung entstanden. Dieser Unterschied sei verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt. Ein Vergleich zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den übrigen Einkünften zeige, dass erst bei einem Grenzwert-Hebesatz von 400,9 % die Gesamtsteuerbelastung gleich hoch sei. Darunter seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich privilegiert.
- 6 Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 23. November 2016 über den Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2011 dahin zu ändern, dass der Solidaritätszuschlag auf denjenigen Betrag festgesetzt wird, der sich ergäbe, wenn die der tariflichen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte in Höhe von 141.474 € (Gesamtbetrag der Einkünfte) insgesamt gewerbesteuerpflichtig wären.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das FA erachtet die Regelungen in § 35 EStG und § 3 SolZG als verfassungsgemäß. Auch Überkompensationen im Einzelfall seien von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt. Durch die Beschränkung der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer könne es nur noch in wenigen Fallgruppen mit niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen zu betragsmäßig relativ geringen Überkompensationen kommen.
- 9 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 10 Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). An die Stelle des Bescheids vom 1. Oktober 2013, der Gegenstand der Vorentscheidung war, sind während des Revisionsverfahrens die geänderten Bescheide, zuletzt der Bescheid vom 23. November 2016 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es jedoch nicht, da sich aufgrund der Änderungsbescheide an dem zwischen den Beteiligten streitigen Punkt nichts geändert hat. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH); sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 2017 II R 13/15, BFHE 259, 361, BStBl II 2018, 768, Rz 10, m.w.N.).

### III.

- 11 Im Revisionsverfahren ist die Klage hinsichtlich des Solidaritätszuschlags erneut abzuweisen. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht i.S. von § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten. Der Solidaritätszuschlag ist zutreffend festgesetzt worden. § 3 SolZG ist im Zusammenwirken mit § 35 EStG nicht verfassungswidrig.
- 12 1. Die Höhe des festgesetzten Solidaritätszuschlags entspricht dem Wortlaut der maßgebenden Gesetze.

- 13** Der Solidaritätszuschlag beträgt nach § 4 Satz 1 SolZG 5,5 % der Bemessungsgrundlage. Er bemisst sich nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG vorbehaltlich der Absätze 2 bis 5, soweit eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorzunehmen ist, nach der nach Absatz 2 berechneten Einkommensteuer oder der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 EStG unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG in allen Fällen des § 32 EStG festzusetzen wäre (§ 3 Abs. 2 SolZG). Der festgesetzte Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.539,12 € ist zutreffend aus der festgesetzten Einkommensteuer abgeleitet (festgesetzte Einkommensteuer 46.166 € ./ Einkommensteuer nach § 32d EStG 6.871 € = 39.295 € x 5,5 % = 2.161,22 € + Solidaritätszuschlag auf die Steuer nach § 32d EStG 377,90 € = 2.539,12 €).
- 14** 2. Die Erhebung eines Solidaritätszuschlags ist dem Grunde nach auch im Streitjahr verfassungsgemäß. In den Urteilen vom 21. Juli 2011 II R 50/09 (BFH/NV 2011, 1685) sowie vom 21. Juli 2011 II R 52/10 (BFHE 234, 250, BStBl II 2012, 43) hat der BFH ausgeführt, die Erhebung des Solidaritätszuschlags als Ergänzungsabgabe sei in den damaligen Streitjahren 2005 und 2007 verfassungsgemäß gewesen. Er hält hieran auch für das vorliegende Streitjahr 2011 fest. Die dortigen Erwägungen haben ihre Gültigkeit behalten.
- 15** 3. Die aufgrund § 3 SolZG und § 35 EStG auftretenden Belastungsunterschiede zwischen den Steuerpflichtigen, die Gewerbesteuer zu zahlen haben, und denen, die andere tariflich zu versteuernde Einkünfte in derselben Höhe erzielen, führen nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelungen.
- 16** a) Beim Solidaritätszuschlag sind Steuerpflichtige, die Gewerbesteuer zu zahlen haben, begünstigt. Bei der Gesamtbelastung, bestehend aus Einkommensteuer, ggf. Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag, hängt die Mehr- oder Minderbelastung von dem jeweiligen Gewerbesteuerhebesatz ab. Beträgt dieser weniger als 400,9 %, ist der gewerbesteuerpflichtige Steuerpflichtige begünstigt. Bei Hebesätzen über diesem Grenzwert verhält es sich umgekehrt. Ursächlich für diese Belastungsunterschiede ist auf der einen Seite die Gewerbesteuerbelastung als solche, auf der anderen Seite der Ausgleichsmechanismus des § 35 EStG in der Einkommensteuer und seine Fernwirkung auf den Solidaritätszuschlag.
- 17** b) Die reine Einkommensteuerbelastung ist bei Steuerpflichtigen, die Gewerbesteuer zu zahlen haben, aufgrund der Steuerermäßigung nach § 35 EStG stets niedriger als bei denjenigen, die andere tariflich zu versteuernde Einkünfte derselben Höhe erzielen.
- 18** aa) Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag), bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Nr. 1) sowie u.a. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Nr. 2) um das 3,8-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum für das Unternehmen festgesetzten (Nr. 1) bzw. festgesetzten anteiligen (Nr. 2) Gewerbesteuer-Messbetrags. Nach der Formel in § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG begrenzt der Ermäßigungshöchstbetrag die Entlastung durch anteilige Zurechnung der Einkommensteuer auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des betreffenden Steuerpflichtigen. Gemäß § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ist der Abzug des Steuerermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt.
- 19** Die Vorschrift enthält für die Einkommensteuer eine Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb. Sie kompensiert die Belastung durch Gewerbesteuer durch partielle Anrechnung auf die Einkommensteuer. § 35 EStG ist nach § 52 Abs. 50a Satz 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und damit für das Streitjahr 2011 anzuwenden.
- 20** bb) Die Regelung in § 35 EStG hat zur Folge, dass die Einkommensteuer bei Gewerbesteuerhebesätzen von 200 % (Mindestbetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes) bis 380 % zunächst kontinuierlich sinkt. Mit steigenden Hebesätzen steigt die zu zahlende Gewerbesteuer. Wegen der Begrenzung der Anrechnung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer in § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG sinkt die Einkommensteuer in diesem Bereich um genau die zu zahlenden Gewerbesteuerbeträge. Bei dem Hebesatz von 380 % erreicht die Einkommensteuerbelastung den niedrigsten Wert. Auf diesem Betrag verharret sie für alle höheren Hebesätze. Dies wiederum beruht auf der bereits in § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG angelegten Deckelung der Einkommensteuerminderung auf das 3,8-fache des festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags, der einem Gewerbesteuerhebesatz von 380 % entspricht.
- 21** Das bedeutet, dass Hebesätze bis 380 % bei der Einkommensteuer zwar vollständig kompensiert, aber niemals

überkompensiert werden, während die Kompensation höherer Hebesätze gedeckelt ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 20. März 2017 X R 62/14 und X R 12/15, BFHE 259, 238 und BFHE 258, 258; soweit dort ein Hebesatz von 400 % genannt ist, ist dabei bereits der Solidaritätszuschlag mit einbezogen).

- 22** c) Da der Solidaritätszuschlag --abgesehen von den hier nicht relevanten Besonderheiten in § 4 Satz 2 bis 4 SolZG und § 3 Abs. 2 bis 5 SolZG-- lediglich einen prozentualen Aufschlag auf die Einkommensteuer darstellt, bildet er bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb dieselbe hebesatzabhängige Kurve wie die Einkommensteuer, zunächst fallend, sodann stagnierend. Es kommt daher auch hinsichtlich des Solidaritätszuschlags zu Belastungsdifferenzen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den anderen Einkünften, die zu den Belastungsdifferenzen bei der Einkommensteuer proportional sind. Dies ist eine Folgewirkung des § 35 EStG.
- 23** d) Die in § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG enthaltene Regelung zur Bemessungsgrundlage der sog. Zuschlagsteuern, namentlich der Kirchensteuer, hat im SolZG keine Entsprechung und ist deshalb auf den Solidaritätszuschlag nicht anwendbar.
- 24** Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern ist die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 EStG unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG in allen Fällen des § 32 EStG festzusetzen wäre (§ 51a Abs. 2 Satz 1 EStG). Gemäß § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG ist § 35 EStG bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach Satz 1 nicht anzuwenden. Das bedeutet, dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Steuerermäßigung nach § 35 EStG der festgesetzten Einkommensteuer wieder hinzuzurechnen ist und dass die durch § 35 EStG bewirkte Entlastung bei der Einkommensteuer in der Kirchensteuer nicht fortwirkt. Die Kirchensteuerbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterscheidet sich von der Kirchensteuerbelastung der anderen Einkünfte nicht.
- 25** Da § 3 SolZG eine Spezialregelung für den Solidaritätszuschlag darstellt, kann § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG auf den Solidaritätszuschlag nicht angewandt werden. Dies entspricht auch den Vorstellungen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks 14/3762, S. 4).
- 26** e) Eine Gesamtbetrachtung, die neben der Einkommensteuer und dem Solidaritätszuschlag auch die mit steigenden Hebesätzen steigende Gewerbesteuer einbezieht, ergibt in Abhängigkeit von den Hebesätzen sowohl für die steuerliche Gesamtbelastung als auch für die Belastungsdifferenzen Kurven, allerdings mit unterschiedlichen Scheitelpunkten.
- 27** aa) Bei der Gesamtbelastung entsteht für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Belastungskurve, die, beginnend bei einem Hebesatz von 200 %, zunächst fällt, bei einem Hebesatz von 380 % ihren Tiefpunkt erreicht und von diesem an mit dem Hebesatz wieder kontinuierlich steigt, und zwar theoretisch unbegrenzt.
- 28** bb) Die Belastungsdifferenz zu Gunsten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb steigt in der Hebesatzzone von 200 % bis 380 % an und erreicht bei dem Hebesatz von 380 % ihr Maximum, um sodann bei weiter steigenden Hebesätzen rasch wieder zu sinken. Bei einem Grenzwert-Hebesatz von 400,9 % ist Belastungsgleichheit mit den anderen Einkünften und gleichzeitig der Wendepunkt erreicht (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 35 Rz 2). Bis zu diesem Punkt ist die kumulierte Entlastung aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag höher als die Belastung durch die Gewerbesteuer. Weiter steigende Hebesätze führen zu immer weiter steigenden Belastungsdifferenzen zu Lasten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil dann der Vorteil aus dem Solidaritätszuschlag die Belastung aus der Gewerbesteuer nicht mehr auszugleichen vermag.
- 29** f) Die durch das Zusammenspiel von § 3 SolZG und § 35 EStG in der Hebesatzzone unter 400,9 % bewirkte Begünstigung der gewerbesteuerpflichtigen Steuerpflichtigen beim Solidaritätszuschlag ist mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar.
- 30** aa) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat --im Zusammenhang mit der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte unter der Rechtslage vor Inkrafttreten des § 35 EStG-- folgende Rechtsgrundsätze aufgestellt:
- 31** Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche

Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.

- 32** Im Bereich des Steuerrechts, insbesondere des Einkommensteuerrechts, wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen ausgestaltet werden muss. Dabei muss eine gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig i.S. von Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.
- 33** Bei der Einkommensteuer liegt die konkrete Ausgestaltung eines für alle Einkünfte geltenden Tarifs grundsätzlich im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, soweit auch im oberen Bereich den Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein --absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet-- hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Wählt der Gesetzgeber für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe, obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren (sog. Schedulesbesteuerung), muss diese Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen. Allein die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten (vgl. § 2 Abs. 1 EStG) genügt dafür nicht. Vielmehr gelten für Sondertarife keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips, die durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt werden müssen. Im Hinblick auf die Belastungsgleichheit macht es keinen Unterschied, ob Einkünfte, die die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren, in unterschiedlicher Höhe in die Bemessungsgrundlage einfließen oder ob sie einem unterschiedlichen Tarif unterworfen werden.
- 34** Unabhängig davon, ob mit einer Steuernorm allein Fiskalzwecke oder auch Förderungs- und Lenkungsziele verfolgt werden, ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten: Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Er darf jedoch für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zu Grunde legen (im Einzelnen BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BGBl I 2006, 1857, unter C.I.1. bis 3., m.w.N.).
- 35** bb) Nach diesen Maßstäben ist die partielle Begünstigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht verfassungswidrig. Die Rechtfertigung liegt in der Gesamtschau von Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer. Sie hängt --entgegen der Rechtsauffassung der Kläger-- allein davon ab, ob die partielle Überkompensation der Gewerbesteuer, die bei dieser Gesamtbetrachtung zu verzeichnen ist, ihrerseits den Geboten der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit entspricht.
- 36** (1) Der BFH hat bereits entschieden, dass der Solidaritätszuschlag auch insoweit nicht gegen den Gleichheitssatz verstößt, als er zusammen mit der Entlastung bei der Einkommensteuer zu Überkompensationen der Gewerbesteuerbelastung führt (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1685). Die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde ist nicht zur Entscheidung angenommen worden (BVerfG-Beschluss vom 10. Juni 2013 2 BvR 1942/11).
- 37** Allerdings bezog sich das BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1685 auf § 35 EStG i.d.F. des Jahres 2005. § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der durch Art. 1 Nr. 21 des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) eingeführten und bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung enthielt eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer um das 1,8-fache des jeweiligen Gewerbesteuer-Messbetrags. Gleichzeitig war bis zum Jahre 2007 die Gewerbesteuer im Rahmen der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe abziehbar. § 4 Abs. 5b EStG, der einen Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ausschließt, ist erst durch Art. 1 Nr. 5 des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) eingefügt worden. Durch das Zusammenspiel von Betriebsausgabenabzug und Entlastung nach § 35 EStG konnte es bei niedrigeren Hebesätzen zu Überkompensationen kommen. Eine dem

heutigen § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG entsprechende Vorschrift gab es seinerzeit noch nicht. Diese Überkompensationen hat der BFH mit Rücksicht auf die Typisierungsbefugnis für verfassungsrechtlich zulässig erachtet.

- 38** (2) An dieser Einschätzung hält der Senat auch für die Rechtslage nach dem UntStRefG 2008 fest.
- 39** Der Gesetzgeber des UntStRefG 2008 bezweckte bei einem bundesweit durchschnittlichen Hebesatz von 400 % mit der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer des Unternehmens als Höchstbetrag eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer (BTDrucks 16/4841, S. 65). Mit § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG hat er eine Vorschrift geschaffen, die zielgenau jegliche Überkompensation im Rahmen der Einkommensteuer gesetzlich ausschließt. Über die Wirkung des § 35 EStG auf den Solidaritätszuschlag kommt es zwar in einer bestimmten Hebesatzzone per Saldo zu einer Begünstigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die über die Belastung aus der Gewerbesteuer hinausgeht, und somit zu einer Überkompensation.
- 40** Die Überkompensation ist jedoch auf Hebesätze unter 400,9 % beschränkt. Der (geringfügigen) Gesamtentlastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in dieser Hebesatzzone steht eine bei höheren Hebesätzen ganz erhebliche Mehrbelastung dieser Einkünfte gegenüber.
- 41** Gerade im Hinblick darauf, dass die Belastungsungleichheit nicht einseitig ist, sondern sich bei dem Grenzwert-Hebesatz von 400,9 % umkehrt, ist das Regelwerk mit dem Gebot der Folgerichtigkeit noch zu vereinbaren. Der Gesetzgeber war, wie bereits die Beurteilung der Rechtslage vor 2008 als verfassungskonform zeigt, nicht ausnahmslos verpflichtet, Überkompensationen der Gewerbesteuer zu vermeiden. Er war deshalb befugt, dies zwar im Rahmen der Einkommensteuer vorzusehen, aber bei Einbeziehung der Ergänzungsabgabe geringfügige Belastungsdifferenzen durch Vereinfachung und Typisierung hinzunehmen. Der Verzicht darauf, bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags den Ermäßigungsbetrag nach § 35 EStG wieder hinzuzurechnen, ist eine in diesem Sinne gerechtfertigte Vereinfachung. Der Gesetzgeber hat mit der Annahme, dass der bundesweit durchschnittliche Hebesatz bei 400 % liegt, keinen von vornherein atypischen Fall gewählt, und sich so im Rahmen des Zulässigen gehalten. Die abweichenden Überlegungen der Kläger zu einem bundesweit deutlich niedrigeren durchschnittlichen Hebesatz erschließen sich schon rechnerisch dem Senat nicht.
- 42** Vor diesem Hintergrund bedarf es keiner Erörterung, inwieweit die zu Gunsten der Kläger privilegierte Besteuerung eines Teils der Kapitaleinkünfte nach § 32d EStG in der Einkommensteuer und im Solidaritätszuschlag für sich genommen gerechtfertigt ist oder in eine Gesamtbetrachtung einzubeziehen wäre.
- 43** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)