

## 3. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

## § 35

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013  
(BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f, 34g und 35a, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag),

1. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1

um das 3,8fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag); Absatz 2 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden;

2. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3

um das 3,8fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.

<sup>2</sup>Der Ermäßigungshöchstbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}} \times \text{geminderte tarifliche Steuer}$$

<sup>3</sup>Gewerbliche Einkünfte im Sinne der Sätze 1 und 2 sind die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinne und Gewinnanteile, soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung nach § 35 ausgenommen sind. <sup>4</sup>Geminderte tarifliche Steuer ist die tarifliche Steuer nach Abzug von Beträgen auf Grund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen und nach Anrechnung der ausländischen Steuern nach § 32d Absatz 6 Satz 2, § 34c Absatz 1 und 6 dieses Gesetzes und § 12 des Außensteuergesetzes <sup>5</sup>Der Abzug des Steuerermäßigungs Betrags ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt.

(2) <sup>1</sup>Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 ist der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. <sup>2</sup>Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Wenn auf Grund der Bestimmungen in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Festsetzung

des Gewerbesteuer-Messbetrags für eine Mitunternehmerschaft nur der auf einen Teil der Mitunternehmer entfallende anteilige Gewerbeertrag berücksichtigt wird, ist der Gewerbesteuer-Messbetrag nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels in voller Höhe auf diese Mitunternehmer entsprechend ihrer Anteile am Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft aufzuteilen.<sup>4</sup> Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln.<sup>5</sup> Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen.

(3) <sup>1</sup>Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Absatz 2 ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt. <sup>2</sup>Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Absatz 1 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags, die Feststellung des Anteils an dem festzusetzenden Gewerbesteuer-Messbetrag nach Absatz 2 Satz 1 und die Festsetzung der Gewerbesteuer Grundlagenbescheide. <sup>3</sup>Für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach Absatz 2 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Festsetzung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Grundlagenbescheide.

(4) Für die Aufteilung und die Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 gelten die Absätze 2 und 3 entsprechend.

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M., Richter am BFH, München  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

### Inhaltsübersicht

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 35 . . .</b>	<b>1</b>
--	----------

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 35</b>	1		
<b>II. Rechtsentwicklung des § 35</b>	2		
<b>III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 35 mit höherrangigem Recht</b>	3		
1. Bedeutung	3		
a) Entlastung der gewerblichen Einkünfte von der Gewerbesteuer und Beitrag zur Rechtsformneutralität als Regelungsgründe	3		
b) Entlastungswirkung	4		
		aa) Veranlagungszeitraum 2001 bis Veranlagungszeitraum 2007	4
		bb) Veranlagungszeiträume ab 2008	5
		(1) Steuerermäßigung als einzige Entlastungsmaßnahme	5
		(2) Wirtschaftliche Auswirkungen der Steuerermäßigung	6
		(3) Verfall von Ermäßigungspotenzial (sog. Anrechnungsüberhänge)	7
		c) Steuersystematische Bedeutung des § 35	14

	Anm.		Anm.
aa) Typisierende Entlastung statt Vollentlastung . . . .	14	c) Ungleichbehandlungen innerhalb der Gruppe der Gewerbetreibenden . . .	22
bb) Verknüpfung gewerbesteuer- und einkommensteuerlicher Bezugsgrößen in § 35 . . . . .	15	d) Vereinbarkeit der Begünstigung der Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenüber den Beziehern von Einkünften aus Anteilen an Kapitalgesellschaften . . .	23
cc) Spannungsverhältnis des § 35 zu bestimmten einkommensteuerlichen Rechtsinstituten und Regelungen . . . . .	16	<b>IV. Geltungsbereich des § 35 . . . . .</b>	<b>25</b>
<b>2. Verfassungsmäßigkeit . . . . .</b>	<b>20</b>	1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	25
a) Finanzverfassungsrechtliche Bedenken . . . . .	20	2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	26
b) Keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Gewerbetreibenden gegenüber Steuerpflichtigen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten nach Art. 3 GG . . . . .	21	<b>V. Verhältnis des § 35 zu anderen Vorschriften . . . . .</b>	<b>27</b>
		1. Verhältnis zu anderen ertragsteuerlichen Vorschriften . . . . .	27
		2. Verhältnis zum Zivilrecht/ Prozessrecht . . . . .	28
		<b>VI. Verfahrensfragen zu § 35 . . . . .</b>	<b>29</b>

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Ermittlung und Höhe des Steuerermäßigungsbetrags . . . . . 44**

	Anm.		Anm.
<b>I. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer, vermindert um die vorrangigen sonstigen Steuerermäßigungsbeträge (Abs. 1 Satz 1) . . . . .</b>	<b>44</b>	den gewerblichen Einkünften gem. Abs. 1 Satz 3 . . . . .	48
<b>1. Tarifliche Einkommensteuer iSd. Abs. 1 Satz 1 . . . . .</b>	<b>44</b>	(1) Kürzung des Anrechnungsvolumens bei Fehlen begünstigungsfähiger gewerblicher Einkünfte . . . . .	48
<b>2. Verminderung um die sonstigen Steuerermäßigungsbeträge mit Ausnahme der §§ 34f, 34g und 35a . . . . .</b>	<b>45</b>	(2) Kürzung des Anrechnungsvolumens aufgrund eines gesetzlichen Ausschlusses von Einkünften . . . . .	49
<b>3. Ermäßigung für Einzel- und Mitunternehmer (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2) . . . . .</b>	<b>46</b>	c) Steuerermäßigungsbetrag bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) . . . . .	51
a) Faktor 3,8 . . . . .	46	aa) Ermäßigung für Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 . . . . .	51
b) Der 3,8fache Gewerbesteuermessbetrag als Steuerermäßigungsbetrag . . . . .	47	bb) Festgesetzter Gewerbesteuermessbetrag . . . . .	52
aa) Gewerbesteuerliches Anrechnungsvolumen . . . . .	47	cc) Gewerbesteuermessbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums . . . . .	53
bb) Verhältnis des Steuerermäßigungsbetrags zu			

	Anm.		Anm.
dd) Mehrere Betriebe/Ehegatten . . . . .	54	b) Umsetzung des Normzwecks . . . . .	67
(1) Ermäßigung bei mehreren Betrieben eines Steuerpflichtigen . . . . .	54	c) Konzeptionelle Ausgestaltung des Ermächtigungshöchstbetrags . . . . .	68
(2) Ehegatten mit mehreren Gewerbebetrieben . . . . .	55	<b>2. Elemente der Höchstbetragsberechnung . . . . .</b>	<b>69</b>
ee) Entsprechende Anwendung von Abs. 2 Satz 5 . . . . .	56	<b>3. Horizontaler Verlustausgleich . . . . .</b>	<b>70</b>
d) Ermäßigung für gewerbliche Mitunternehmer (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) . . . . .	57	a) Bedeutung des horizontalen Verlustausgleichs für die Ermittlung des Höchstbetrags . . . . .	70
aa) Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 . . . . .	57	b) Einzelfragen zur Anwendung des horizontalen Verlustausgleichs . . . . .	71
(1) Begriff . . . . .	57	aa) Bedeutung für die Ermittlung der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte . . . . .	71
(2) Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer . . . . .	58	bb) Behandlung nicht begünstigter Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Ermittlungsformel . . . . .	72
(3) Innengesellschaften . . . . .	59	c) Bedeutung des horizontalen Verlustausgleichs für die Ermittlung der Summe aller positiven Einkünfte . . . . .	73
bb) Ermäßigung um den festgesetzten anteiligen 3,8fachen Gewerbesteuermessbetrag des Mitunternehmers . . . . .	60	<b>4. Vertikaler Verlustausgleich . . . . .</b>	<b>74</b>
cc) Gewerbesteuermessbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums . . . . .	61	<b>5. Behandlung von Ehegatten . . . . .</b>	<b>80</b>
e) Ermäßigung für persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 . . . . .	62	<b>6. Anwendung gesetzlicher Verlustverrechnungsbeschränkungen . . . . .</b>	<b>81</b>
aa) Getrennte Besteuerung der KGaA, der Kommanditaktionäre und der Komplementäre . . . . .	62	<b>III. Definition der gewerblichen Einkünfte (Abs. 1 Satz 3) . . . . .</b>	<b>82</b>
bb) Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA iSd. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 . . . . .	63	<b>1. Funktion und Begriff . . . . .</b>	<b>82</b>
(1) Einkommensteuer- und Gewerbesteuerpflicht des Komplementärs . . . . .	63	<b>2. Gewinne und Gewinnanteile . . . . .</b>	<b>83</b>
(2) Besteuerung des Gewinnanteils . . . . .	64	<b>3. Der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne und Gewinnanteile . . . . .</b>	<b>85</b>
cc) Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums . . . . .	65	<b>4. Einzelne gewerbliche Einkünfte . . . . .</b>	<b>85</b>
<b>II. Legaldefinition des Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b>	<b>66</b>	a) Veräußerungsgewinne gem. § 16, die als einkommensteuerlich laufende Gewinne gem. § 7 Satz 1 der Gewerbesteuer unterliegen . . . . .	85
<b>1. Gesetzesentwicklung und Normzweck . . . . .</b>	<b>66</b>		
a) Gesetzesentwicklung . . . . .	66		

	Anm.		Anm.
b) Veräußerungs- und aufgabegewinne, die gem. § 7 Satz 2 GewStG der Gewerbesteuer unterliegen .	86	aa) Begründung einer GewSt-Pflicht durch § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG . . . . .	96
aa) Regelungsinhalt des § 7 Satz 2 GewStG und Überschneidung mit § 18 Abs. 3 UmwStG . . .	86	bb) Konkurrenz zwischen § 7 Satz 1 GewStG und § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG bei in laufende Gewinne umqualifizierten Veräußerungsgewinnen . . . . .	97
bb) Gewerbesteuerpflichtige Veräußerungen/Aufgaben gem. § 7 Satz 2 GewStG bei Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der Mitunternehmerschaft . . . . .	87	cc) Überschneidungsbereiche zwischen § 7 Satz 2 GewStG und § 18 Abs. 3 Sätzen 1 und 2 UmwStG	98
cc) Veräußerungs- und Aufgabegewinne bei mehrstöckigen Personengesellschaften . . . . .	88	dd) Auswirkungen der Normenkonkurrenz auf § 35	99
c) Organschaft . . . . .	89	ee) Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG – Kürzung des Anrechnungsvolumens . . . . .	100
d) Anteilig gem. § 3 Nr. 40 steuerbefreite Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . .	93	<b>IV. Definition der geminder-ten tariflichen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 4) .</b>	<b>107</b>
e) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 17 . . . . .	94	<b>V. Begrenzung des Abzugs des Steuermäßigungs- betrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbe- steuer (Abs. 1 Satz 5) . . . . .</b>	<b>109</b>
<b>5. Gesetzliche Ausschlüsse von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus den gewerblichen Einkünften . . .</b>	<b>95</b>	1. Begriff und Ermittlung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer . . . . .	109
a) Tonnagebesteuerung gem. § 5a . . . . .	95	2. Verfahrensfragen . . . . .	110
b) Veräußerung und Aufgabe nach Umwandlung iSd. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG . . . . .	96		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Feststellung bestimmter Bezugsgrößen  
und deren Aufteilung für Mitunternehmer  
und den persönlich haftenden  
Gesellschafter der KGaA . . . . . 112**

	Anm.		Anm.
<b>I. Regelungsinhalt des Abs. 2 . . . . .</b>	<b>112</b>	3. Feststellungen iSd. Abs. 2 Satz 1 für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA . . . . .	115
<b>II. Einheitliche und gesonderte Feststellung bestimmter Bezugsgrößen gem. Abs. 2 Satz 1 . . . . .</b>	<b>113</b>	<b>III. Bestimmung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag und an der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer (Abs. 2 Satz 2) .</b>	<b>117</b>
1. Feststellungsgegenstände . . .	113		
2. Feststellungen iSd. Abs. 2 Satz 1 für Mitunternehmer . .	114		

	Anm.		Anm.
<b>1. Aufteilung des Messbetrags nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)</b> .....	117	<b>5. Ausgleichsvereinbarungen unter den Mitunternehmern</b> .....	132
a) Regelungsinhalt .....	117	a) Gewerbesteuer auf laufende Gewinnanteile ...	132
b) Begriff des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels .....	118	b) Gewerbesteuer aufgrund gewerbesteuerpflichtigen Anteilsveräußerungen ..	133
c) Begründung und Folgen der typisierenden Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel .....	119	<b>IV. Aufteilung in Fällen eines DBA (Abs. 2 Satz 3)</b> .....	140
<b>2. Unbeachtlichkeit von Vorabgewinnen für die Aufteilung (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)</b> .....	121	<b>1. Besondere Bestimmungen in einem DBA</b> .....	140
a) Weite Auslegung des Merkmals Vorabgewinn ..	121	<b>2. Berücksichtigung des anteiligen Gewerbeertrags nur für einen Teil der Mitunternehmer</b> .....	141
aa) Echter Vorabgewinn ...	121	a) Mitunternehmerschaft mit Betriebsstätte in den Niederlanden im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet .....	141
bb) Einbeziehung von Sondervergütungen in den Begriff des Vorabgewinns .....	122	b) Betriebsstätte auf deutschem Hoheitsgebiet im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet .....	142
cc) Zuschreibungsbeträge aus Ergänzungsbilanzen ..	123	<b>3. Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags in voller Höhe nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels</b> .....	143
b) Nichtberücksichtigung der Vorabgewinne bei der Aufteilung .....	125	<b>V. Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen (Abs. 2 Satz 4)</b> .....	145
<b>3. Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA</b> .....	126	<b>VI. Zurechnung von Gewerbesteuermessbeträgen bei mehrstöckigen Personengesellschaften (Abs. 2 Satz 5)</b> .....	146
<b>4. Einzelfragen der Aufteilung</b> .....	127	1. Einbeziehung anteiliger Gewerbesteuermessbeträge aus Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft bei der Feststellung nach Abs. 2 Satz 1 .....	146
a) Nießbrauch/Treuhand/Unterbeteiligung/Mittelbarer Mitunternehmer ..	127	2. Zeitliche Anwendbarkeit des Abs. 2 Satz 5 nach Erhöhung des Anrechnungsfaktors ab 2008 .....	147
b) Aufteilung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel .....	128		
aa) Anrechnungsvolumen bei unterjährigem Gesellschafterwechsel .....	128		
bb) Entgeltliche und unentgeltliche Gesellschafterwechsel .....	129		
cc) Gewerbesteuerpflichtige Anteilsveräußerungen gem. § 16 iVm. § 7 Sätze 1 und 2 GewStG ....	130		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Zuständigkeitsregelung und Anordnung  
der Grundlagenwirkung bestimmter  
Bescheide und Feststellungen . . . . . 149**

	Anm.		Anm.
<b>I. Zuständigkeitsregelung für die Vornahme der erforderlichen Feststellungen nach Abs. 2 und Abs. 4 (Abs. 3 Satz 1) . . . . .</b>	149	1. Grundlagenbescheide für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Abs. 1 (Abs. 3 Satz 2) . . . . .	150
<b>II. Regelung der Grundlagenfunktion der einzelnen Feststellungen . . . . .</b>	150	2. Grundlagenbescheide für die Feststellungen gem. Abs. 2 Satz 1 . . . . .	151

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Entsprechende Anwendung der  
Abs. 2 und 3 für die Aufteilung und  
Feststellung der anteiligen tatsächlich  
zu zahlenden Gewerbesteuer . . . . . 157**

	Anm.		Anm.
<b>I. Entsprechende Anwendung des Abs. 2 für die Aufteilung und Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer</b>	157	1. Bedeutung der Regelung für Mitunternehmer und persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA . . . . .	158
<b>II. Entsprechende Anwendung des Abs. 3 für die Aufteilung und Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer</b>	158	2. Mehrstöckige Personengesellschaften . . . . .	159

§ 35



**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 35****Schrifttum:**

**Bis Ende Veranlagungszeitraum 2007:** AUTHENRIETH, Gewerbesteuerliche Auswirkungen von Ergänzungs- und Sonderbilanzen, DStZ 1988, 120; BONK, Verfassungsrechtliche Aspekte der Gewerbesteuer im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform, FR 1999, 443; BERGEMANN, Unternehmenssteuerreform 2001: Schwerpunkte des Steuersenkungsgesetzes, DStR 2000, 1410; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 28; FAULHABER, Neuerungen im Bereich der Organshaft nach dem Steuersenkungsgesetz, Inf. 2000, 609; FÖRSTER, Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001, FR 2000, 866; HERZIG/LOCHMANN, Das Grundmodell der Besteuerung von Personunternehmen nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2000, 540; HERZIG/LOCHMANN, Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer nach dem Entwurf zum Steuersenkungsgesetz, DB 2000, 1192; HERZIG/LOCHMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer in der endgültigen Regelung, DB 2000, 1728; HIDIEN, Steuerreform 2000 – Anmerkungen zum gewerbesteuerlichen Anrechnungsmodell, BB 2000, 485; HOFFMANN, Betriebsaufspaltung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbH-StB 2000, 347; JACHMANN, Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer, BB 2000, 1432; KESS, Unternehmenssteuerreform: Ohne Reform der Gewerbesteuer?, FR 2000, 695; KESSLER/TEUFEL, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf die Rechtsformwahl, DStR 2000, 1836; MEINHÖVEL, Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung ab 2001: Neutralität erreicht?, StuB 2000, 298; MEINHÖVEL, § 35 EStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes, StuB 2000, 974; NEU, Unternehmenssteuerreform 2001: Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, DStR 2000, 1933; NEUFANG, Steuersenkungsgesetz aus der Sicht der Praxis, BB 2000, 1913; NEUMANN/NEUMAYER, Neue Besteuerungsgrundsätze für Personunternehmen, EStB/GmbH-StB 2000, Sonderheft Unternehmenssteuerreform, 25; REISS, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, StuW 2000, 399; RITZER/STANGL, Anwendungsprobleme der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte von Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach § 35 EStG, Inf. 2000, 641; SCHIFFERS, Entlastung der Personengesellschaften, Rechtsformvergleich und Option zur Körperschaftsteuer nach dem Gesetzentwurf eines „StSenkG“, GmbHR 2000, 253; SCHIFFERS, Steuersenkungsgesetz: Steuerliche Rechtsformwahl und Rechtsformoptimierung, GmbHR 2000, 1005; SCHÖN, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuW 2000, 151; SEIFERT, Die Unternehmenssteuerreform 2001, BuW 2000, 756; SIGLOCH, Unternehmenssteuerreform 2001 – Darstellung und ökonomische Analyse, StuW 2000, 160; G. SÖFFING, Die Mängel im Entwurf zu § 35 EStG, DB 2000, 688; STUHRMANN, Unternehmenssteuerreform: Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung als Basismodell, FR 2000, 550; THIEL, Die Ermäßigung der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte, StuW 2000, 413; TISCHER, Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform im Endwert-Modell, FR 2000, 1009; WENDT, StSenkG: Pauschale Gewerbesteueranrechnung bei Einzelunternehmen, Mitunternehmerschaft und Organshaft, FR 2000, 1173; BREIDENBACH, Steueroptimale Gewinnthesaurierung im Rahmen einer GmbH & Co. KG nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 2067; HEROLD, Deutsche „Gewerbesteuer-Oasen“, GStB 2001, 67; HEY, Von der Verlegenheitslösung des § 35 zur Reform der Gewerbesteuer?, FR 2001, 870; KESSLER/TEUFEL, Die umgekehrte Betriebsaufspaltung zwischen Schwestergesellschaften – eine attraktive Rechtsformkombination nach der Unternehmenssteuerreform, DStR 2001, 869; KOREZKIJ, Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, BB 2001, 333 (Teil I) und 389 (Teil II); KOREZKIJ, Umfang des Begriffs „gewerbliche Einkünfte“ in § 35 Abs. 1, DStR 2001, 1642; ROGALL, Die Berücksichtigung von Personengesellschaften durch die Unternehmenssteuerreform, DStR 2001, 586; SIEGEL, Plädoyer für eine systemkonforme Reform der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, BB 2001, 701; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Unternehmenssteuerreform 2001: Auswirkungen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung auf Einzel- und Mitunternehmer in Abhängigkeit von Einkunftsart und anzuwendendem Gewerbesteuer-Hebesatz, DStR 2001, 180; WIENANDS, Beispiele zur Anrechnung der Ge-

werbsteuer auf die Einkommensteuer, GStB 2001, 69; FÜGER/RIEGER, Gewerbesteuer bei Teilanteilsveräußerung und Verbot der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung in § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG, DStR 2002, 1021; KOREZKIJ, Steuerermäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb: Die Brennpunkte des Anwendungsschreibens zu § 35 EStG, BB 2002, 2099; RITZER/STANGL, Das Anwendungsschreiben zu § 35 EStG – grundlegende Aussagen und Auswirkungen auf Einzelunternehmen, DStR 2002, 1068; RITZER/STANGL, Das Anwendungsschreiben zu § 35 EStG – Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften und Organschaften, DStR 2002, 1785; RÖDDER, Die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 – eine komprimierte Bestandsaufnahme, DStR 2002, 939; BRINKMANN/SCHMIDTMANN, Gewerbesteuerliche Belastungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften, DStR 2003, 93; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Aktuelles Beratungs-Know-How bei mittelständischen Kapitalgesellschaften, DStR 2003, 862; KOLLRUSS, Gewerbesteuerliche Optimierung bei der GmbH & Co. KGaA, Inf. 2003, 347; KOLLRUSS, Die hybride Rechtsform der GmbH & Co. KGaA – Möglichkeiten zur Steuergestaltung im Rahmen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung, GmbHR 2003, 709; KOREZKIJ, StVergAbG: Änderungen der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG und deren Auswirkungen, BB 2003, 1537; KOREZKIJ, Organschaft und die Steuerermäßigung nach § 35 EStG – Gegenwart und Zukunft, GmbHR 2003, 1178; SCHIFFERS, Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG und das Verhältnis zu den §§ 8a und 9 Nr. 2 GewStG n.F., StbG 2004, 509; SCHILD, Neue Entwicklungen bei der Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften, JbFStR 2003/04, 289; GÜNKEL/LEVEDAG, Die Gewerbesteuer bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften, FR 2004, 261; KOREZKIJ, Die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb ab dem VZ 2004, StbG 2004, 171; RITZER/STANGL, Aktuelle Entwicklungen bei ermäßigt besteuerten Einkünften FR 2004, 748; RITZER/STANGL, Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 EStG, DStR 2005, 11; KOREZKIJ, Neues zum Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 EStG?, BB 2006, 26; KOREZKIJ, BMF-Schreiben vom 19.9.2007 zu § 35 EStG: Neues zur Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, DStR 2007, 2103; WICHERT, Steuerermäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, NWB F. 3, 14413 (3/2007); ZUSCHLAG, Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, Diss., Bochum 2008.

**Zur seit 2008 geltenden Fassung:** SCHEIFELE, Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, DStR 2006, 253; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; U. FÖRSTER, Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 760; GRAGERT/WISSBORN, Die Thesaurierungs-begünstigung nach § 34a EStG, NWB F. 3, 14621 (7/2007); HECHTNER, Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben – Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 EStG – Gesetzesänderung per Verwaltungsanweisung?, BB 2009, 1556; GÜNTHER, Die Anrechnung der Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, GStB 2007, 326; HERZIG/LOCHMANN, Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer, DB 2007, 1037; KOLLRUSS, Beim Schlussgesellschaftler ist Schluss: Keine Gewerbesteuer-Anrechnung bei Beteiligung von Organgesellschaft an Personengesellschaft, DStR 2007, 378; SCHOITHÖFER, Die Gewerbesteuerschuldnerschaft der Personengesellschaft und ihre Auswirkungen auf die Gesellschafter, Diss. Bochum 2008; TONNER/DULING/HARTMANN, Steuerliche Vorteilhaftigkeit grenzüberschreitender Gewerbebetriebe nach dem DBA Deutschland-Niederlande?, IStR 2007, 497; WEBER, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform auf die Rechtsformwahl, NWB F. 18, 4509 (8/2007); BLAUFUS/HECHTNER/HUNSDOERFER, Die Gewerbesteuerkompensation nach § 35 EStG im Jahressteuergesetz 2008, BB 2008, 80; KOREZKIJ, Der neue § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG: Ein „Nichtanwendungsgesetz“ oder eine gesetzgeberische Panne?, DStR 2008, 491; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zur Unternehmensbesteuerung zum Jahreswechsel 2008/2009, DStZ 2008, 830; CORDES, Gewerbesteueranrechnung: Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer bei mehreren unternehmerischen Engagements, DStR 2010, 1416; KUTT/MÖLLMANN, Gewerbesteuerliche Auswirkungen des Verkaufs von Mitunternehmeranteilen durch Kapital- oder Personengesellschaften, DB 2010, 1662; KORN, Verlust der Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei mehrstöckigen Personengesellschaften, DStR 2011, 903; KORTENDICK/PETERS, Die Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei negativen Einkünften, DB 2011, 76; MICHEL, Betriebsbezogene Begrenzung der Steu-

ermäßigung nach § 35 EStG entspricht Gesetzeszweck und -systematik, DStR 2011, 611; KÜHNEL, Systematisierungsansatz des Ermäßigungshöchstbetrages bei der Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 Abs. 1 S. 2 EStG, FR 2011, 17; DREBLER, Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel, zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.11.2012, DStR 2014, 131; WEISS, Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, EStB 2015, 365; WEISS, Keine Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG bei § 15 AStG a.F., IWB 2015, 899; FÖRSTER, Update § 35 EStG: Offene und geklärte Fragen bei der Anrechnung der GewSt im Licht der neueren Rspr., DB 2016, 1398; FÖRSTER, Das aktuelle BMF-Schreiben zur Steuerermäßigung gem. § 35 ESt, DB 2016, 2866; PRYZBILKA, Steuerliche Doppelbelastung bei unterjähriger Anteilsveräußerung, StuB 2016, 509; RICHTER, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag, StB 2016, 228; SCHIFFERS, Aktualisiertes BMF-Schreiben vom 3.11.2016 zur Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG), DStZ 2016, 956; DREBLER/OENINGS, Chancen und Risiken der Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel, zugleich Anmerkung zu den BFH-Urteilen IV R 5/14 und IV R 48/12 v. 14.1.2016, DStR 2017, 625; GLÄSER/ZÖLLER, Die Verteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel, BB 2017, 987; SCHRADER, Gewerbesteuer bei unterjähriger Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, FR 2017, 862; STAADEN, Übernahme des horizontalen Verlustausgleichs beim Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG durch die Finanzverwaltung – Neuerungen und neue Zweifelsfragen, DStR 2017, 184.

**Verwaltungsanweisungen: Frühere Erlasse des BMF zu § 35 zu den Fassungen bis Ende 2007:** BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296 a - 16/02, BStBl. I 2002, 533; BMF v. 12.1.2007 – IV B 2 - S 2296a - 2/07, BStBl. I 2007, 108.

**Erlasse zu der seit 2008 geltenden Fassung:** BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701; BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440; BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2010, 43; BMF v. 25.11.2010 – IV D 3 - S 7015/11/10003 211/0994839, BStBl. I 2011, 1312, zu mehrstöckigen PersGes. Die vorstehenden Schreiben wurden nunmehr in BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 konsolidiert. Zum Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil s. BMF v. 18.1.2013 – IV C 6 - S 2296-a/07/10001, DStR 2013, 199.

## I. Grundinformation zu § 35

1

**Steuerermäßigung zur Entlastung von der Gewerbesteuer:** Die Regelung enthält eine StErmäßigung, um Stpfl. mit gewstl. belasteten Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. §§ 15, 16 von der Zusatzbelastung aus der GewSt zu entlasten. Obwohl die Regelung oft als „Anrechnung“ der GewSt auf die ESt bezeichnet wird, ist sie eine „echte“ StErmäßigung (STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 22 f. [11/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 6 [2/2018]). Die Entlastung erfolgt in Form des Abzugs eines StErmäßigungsbetrags von der tariflichen ESt iSd. Abs. 1. Nicht genutzte (übersteigende) StErmäßigungsbeträge werden anders als bei der Anrechnung einer Abzugssteuer gem. § 36 weder erstattet noch vor- oder zurückgetragen, sondern verfallen. Die GewSt ist somit keine reine Vorauszahlung auf die ESt. Seit dem VZ 2008 beinhaltet die Regelung die einzige estl. Entlastungsmöglichkeit von der GewStBelastung, da die GewSt-Schuld seit dem UntStReformG 2008 stl. als nicht abzichbare BA behandelt wird (§ 4 Abs. 5b), die außerbilanziell dem Gewinn hinzuzurechnen ist. Die nur im VZ 2007 anwendbare Tarifkappung für gewerbliche Einkünfte (§ 32c aF) ist ausgelaufen.

**Aufbau des § 35:** Die Höhe des Ermäßigungsbetrags und dessen Ermittlung werden in Abs. 1 geregelt. Steuerermäßigungsbetrag ist im Grundsatz der 3,8fa-

che GewStMessbetrag. Dieser ist von der tariflichen ESt iSd. Abs. 1 Satz 1 abziehbar. Übersteigt der 3,8fache GewStMessbetrag den Ermäßigungshöchstbetrag des Abs. 1 Satz 2 oder die tatsächlich zu zahlende GewSt gem. Abs. 1 Satz 5, ist nur der niedrigere Betrag abziehbar. Abs. 2 enthält für Mitunternehmenschaften und den Komplementär der KGaA Regelungen zur Aufteilung des GewStMessbetrags der Mitunternehmenschaft oder der KGaA auf die einzelnen Mitunternehmer. Verfahrensfragen werden in Abs. 3 geregelt. Dies umfasst Regelungen zur Zuständigkeit für die nach Abs. 2 und 3 erforderlichen Feststellungen und zum Verhältnis der verschiedenen Feststellungen und Festsetzungen zueinander als Grundlagen- und Folgebescheide. Abs. 4 iVm. Abs. 1 Satz 5 enthält eine Regelung zur Aufteilung der tatsächlich zu zahlenden GewStSchuld auf Mitunternehmer und den Komplementär der KGaA.

2

## II. Rechtsentwicklung des § 35

**Gesetzesentwicklung des § 35 bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998:** Für VZ von 1975 bis einschließlich 1998 regelte § 35 eine EStErmäßigung für Einkünfte, die anlässlich eines Erwerbs von Todes wegen als Wertbestandteil auch der ErbSt unterlagen. Die EStErmäßigung wegen einer Doppelbelastung mit ErbSt wurde durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) mW vom VZ 1999 an zunächst ersatzlos abgeschafft. Die Vorschrift wurde nahezu gleichlautend durch das ErbStRG v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140) als § 35b wieder in das EStG eingefügt. Siehe dazu § 35b Anm. 1 und 2.

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 35 wurde als StErmäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb neu in Kraft gesetzt. Die Regelung ermöglichte zunächst den Abzug des 1,8fachen GewStMessbetrags von der tariflichen ESt. Daneben konnte die GewSt weiter als BA abgezogen werden.

**StÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Die Anwendungsvorschrift zu § 35 in § 52 Abs. 50a wurde neu gefasst. § 35 ist erstmals für den Gewinn des kalenderjahrgleichen Wj. 2001 und für Gewinne aus allen abweichenden Wj., die im VZ 2001 enden, anwendbar (s. auch BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187). Die Änderung wurde rückwirkend eingeführt, was uE keinen verfassungsrechtl. Bedenken unterliegt (glA KAESER/MAUNZ in KSM, § 35 Rz. A 50 [10/2006]; GLANEGGER in SCHMIDT, 24. Aufl. 2004, § 35 Rz. 2).

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): In den VZ 2001 bis 2003 galt eine andere Fassung des Abs. 2, die Regelungen zur Anwendbarkeit des § 35 beim Organträger (OT) im Fall einer kstl. und/oder gewstl. Organschaft enthielt.

► *Ermäßigung bei nur gewerbesteuerlicher Organschaft (Abs. 2 Sätze 1–3) in den Veranlagungszeiträumen 2001 bis 2003:* Wegen der nachfolgend erläuterten Anfügung des Abs. 2 Satz 4, der eine Nichtanwendung des Abs. 2 Sätze 1–3 bei Vorliegen einer kstl. und gewstl. Organschaft anordnete, entfalteten Abs. 2 Sätze 1–3 nur Wirkung für die gewstl. Organschaft. Bestand im Erhebungszeitraum 2001 nur eine gewstl. Organschaft, waren wie bei einer Schachtelbeteiligung die Ausschüttungen der Organgesellschaft (OG) als gewerbliche Einkünfte des OT erfasst. Da die OG als eine BS des OT galt, erfolgte die Festsetzung des GewStMessbetrags gegenüber dem OT auf der Grundlage eines Gewerbeertrags, der sich

aus der ausschüttungsbereinigten Zusammenrechnung sämtlicher Gewerbeerträge für zum Organkreis gehörende Unternehmen ergab (BFH v. 27.6.1990 – I R 183/85, BStBl. II 1990, 916) und auch Verluste von OG berücksichtigte. Ohne die Regelung in Abs. 2 Sätze 1–3 wäre dem OT also eine Entlastung für den Gewinn einer OG gewährt worden, die als eigenes StSubjekt der KSt unterlag. Dieses – zu einer Doppelbegünstigung führende – systemwidrige Erg. sollte durch die Regelung in Abs. 2 Sätze 1–3 vermieden werden (vgl. Begr. des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 14/2683, 116; BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14; siehe auch SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 55 ff. [2/2018]; DERLIEN in LBP, § 35 Rz. 231 ff. [11/2008]).

► *Ermittlung des gewerblichen Anteils beim Organträger und Feststellung:* Der Anteil des OT ist nach dem Verhältnis des Gewerbeertrags des OT vor Zurechnung der Gewerbeerträge der OG und vor Anwendung des § 11 GewStG zur Summe der Gewerbeerträge aller OG und des OT zu berechnen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2), wobei negative Gewerbeerträge des OT oder von OG mit 0 € anzusetzen sind (Satz 2). Beträgt der Gewerbeertrag des OT ohne Berücksichtigung des Freibetrags nicht mehr als 0 €, entfällt danach kein Anteil am GewStMessbetrag auf den OT (Abs. 2 Satz 2). Hat eine OG einen negativen Gewerbeertrag erzielt, wirkt sich dies durch den Ansatz von null in der Verhältnisrechnung mindernd auf den OT-Anteil aus, und zwar im Verhältnis der positiven Gewerbeerträge der anderen OG zum Gewerbeertrag des OT (Abs. 2 Satz 2). Der Ansatz des Gewerbeertrags des OT vor Abzug des Freibetrags nach § 11 GewStG bewirkt ebenfalls eine anteilige Zuordnung des Freibetrags zu allen positiven Gewerbeerträgen im Organkreis. Die Berechnung des für die StErmäßigung heranzuziehenden Teilbetrags geschieht in der Weise, dass ein Prozentsatz auf den gesamten GewStMessbetrag angewendet wird, der den Anteil des OT am gesamten Gewerbeertrag des Organkreises repräsentiert, dh. der StMessbetrag ist in einen begünstigungsfähigen und nicht begünstigungsfähigen Betrag aufzuteilen (KOREZKIJ, GmbHR 2003, 1178 [1180]). Der vororganschaftliche Verlustvortrag einer OG wird mit positiven Gewerbeerträgen der OG verrechnet (Abschn. 68 Abs. 5 Sätze 1–3 GewStR). Nur der verbleibende positive Betrag geht in den zu ermittelnden Gewerbeertrag des Organkreises in der Verhältnisrechnung nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 ein (BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296 a - 16/02, BStBl. I 2002, 533, Rz. 35). Der vororganschaftliche Verlust des OT wird grds. erst nach der Zusammenrechnung des originären Gewerbeertrags mit dem Gewerbeertrag der OG zusammengerechnet. Die FinVerw. (BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296 a - 16/02, BStBl. I 2002, 533 Rz. 35) vertritt uE zu Unrecht, dass der Verlustvortrag auch den Gewerbeertrag des OT für Zwecke der Verhältnisrechnung reduziert (glA SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 56 [2/2018]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 50 f. [11/2016]).

► *Sonderfall der nur körperschaftsteuerlichen Organschaft im Veranlagungszeitraum 2001:* Es konnte seit den Änderungen in § 14 KStG durch das StSenkG nur im VZ 2001 eine isolierte kstl. Organschaft vorliegen. Im Fall der nur kstl. Organschaft waren dann zwar die Einkünfte der OG vom OT zu versteuern, aber der Gewerbeertrag der OG ging uE nicht in die Bemessungsgrundlage für den GewStMessbetrag des OT ein, denn die Gewinnabführung wurde über die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG eliminiert (glA DIENER/SCHULTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 127; GOSCH in KIRCHHOF, 3. Aufl. 2003, § 35 Rz. 30; KOREZKIJ, GmbHR 2003, 1178 [1183]; GLANEGGER in SCHMIDT, 21. Aufl. 2001, § 35 Rz. 45; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1455]). Da der GewStMessbetrag nur nach dem Gewerbeertrag des OT fest-

gesetzt wurde, ergab sich nach Abs. 1 auch nur eine StErmäßigung auf der Basis des eigenen Gewinns des OT. Der Gewinn der OG führte nicht zu Anrechnungsvolumen, obwohl die Einkünfte nicht dem niedrigen KStTarif, sondern als laufende Einkünfte aus § 15 dem EStTarif unterlagen, die „gewerblichen Einkünfte“ nach Abs. 1 erhöhten und mit GewSt auf der Ebene der OG belastet waren. Eine Ermäßigung konnte dennoch nur in Höhe des 1,8-Fachen des GewStMessbetrags des OT in Anspruch genommen werden. Im Entwurf eines § 35 Abs. 2 zum StVergAbG war eine solche Hinzurechnung des GewStMessbetrags bei der nur kstl. Organschaft vorgesehen. Die Regelung ist jedoch nicht umgesetzt worden (KOREZKIJ, GmbHR 2003, 1178 [1184]). Ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 2002 (BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296 a - 16/02, BStBl. I 2002, 533) enthält ebenfalls keinen Lösungsvorschlag. Dieses systemwidrige Erg. hätte nur durch eine gesetzliche Neuregelung beseitigt werden können (glA DIENER/SCHULTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 127; GOSCH in KIRCHHOF, 3. Aufl. 2003, § 35 Rz. 30; DERLIEN in LBP, § 35 Rz. 237 f. [11/2008]; KOREZKIJ, GmbHR 2003, 1178 [1183]; NEU, DStR 2000, 1933 [1939]; NEUMANN/NEUMAYER, EStB/GmbH-StB 2000, 25 [27]; THIEL, StuW 2000, 413 [420]; WENDT, FR 2000, 1173 [1181]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 101 f. [11/2016]; aA SCHAUMBURG in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 355).

► *Anfügung des Abs. 2 Satz 4*: Der frühere Abs. 2 wurde um einen Satz 4 ergänzt, der die Anwendbarkeit des § 35 im Fall einer natürlichen Person oder Mitunternehmerschaft als OT bei gleichzeitiger kstl. und gewstl. Organschaft sowohl für die eigenen Gewinne des OT als auch den zugerechneten Gewinn der OG sicherstellen sollte. Die Regelung sollte ausschließen, dass Abs. 2 Sätze 1–3 zur Anwendung kommen, wenn eine kstl. und gewstl. Organschaft nebeneinander vorlagen. Abs. 2 Satz 4 hatte nur für den VZ 2001 Bedeutung (BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296 a - 16/02, BStBl. I 2002, 533 Rz. 34) und regelte, dass eine Aufteilung des GewStMessbetrags auf die einzelnen Gesellschaften des Organkreises nicht erforderlich war. Ab dem VZ 2002 ist diese frühere Fassung des Abs. 2 durch die Vereinheitlichung der Voraussetzungen zur Bildung einer kstl. und gewstl. Organschaft entbehrlich und ab dem VZ 2004 gestrichen worden (s. auch BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14; DERLIEN in LBP, § 35 Rz. 230 [11/2208]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 101 f. [11/2016]).

**StVergAbG v. 16.5.2003** (BGBl. I 2003, 2922; BStBl. I 2003, 321): Abs. 1 wurde um Sätze 2 und 3 ergänzt, wonach bei einem Hebesatz von weniger als 200 % keine StErmäßigung zu gewähren war.

► *Für Details wie zu Grund, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung* s. Anm. 3 der Voraufgabe mit Stand August 2008 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**GewStÄndG v. 23.12.2003** (BGBl. I 2003, 2922; BStBl. I 2004, 20): Die erst durch das StVergAbG eingeführten Regelungen im damaligen Abs. 1 Sätze 2 und 3 wurden mit Ablauf des VZ 2003 wieder aufgehoben. Eine Änderung des GewStG in §§ 1 und 16 Abs. 4 Satz 2, die ab Erhebungszeitraum 2004 eine Pflicht zur Erhebung der GewSt zu einem Mindesthebesatz von 200 % einführte, machte die Neuregelung des StVergAbG entbehrlich. Zudem konnte Abs. 2 idF durch das UntStFG entfallen, da ab dem Erhebungszeitraum 2002 eine isolierte gewstl. Organschaft aufgrund der Neufassung des § 2 Satz 2 GewStG nicht mehr gebildet werden konnte. Schließlich wurde Abs. 3 der Regelung neu gefasst.

**DBA-NL-Gesetz v. 15.12.2004** (Gesetz zu dem Dritten Zusatzprotokoll v. 4.6.2004 zum Abkommen v. 16.6.1959 zwischen Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete, BGBl. II 2004, 1653; BStBl. I 2005, 363): Abs. 2 wurde um einen neuen Satz 3 mW ab dem VZ 2005 ergänzt. Die abstrakt für Bestimmungen in einem DBA gefasste Regelung zielt auf grenzüberschreitende Gewerbebetriebe ab, für die bislang ein Gebiet eingerichtet wurde. Sie soll für in Deutschland ansässige Mitunternehmer von Mitunternehmensgruppen mit festen Geschäftseinrichtungen auf niederländischem Hoheitsgebiet im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet vermeiden, dass gewstl. Anrechnungspotential verloren geht.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 wurde zur Beseitigung eines Redaktionsversehens in das Gesetz eingefügt und trat nach Art. 20 Abs. 1 JStG 2007 am Tag nach der Verkündung des JStG 2007 am 19.12.2006 in Kraft. Die Regelung stellt die schon vor der Gesetzesänderung praktizierte Rechtsauffassung auf eine gesetzliche Grundlage. Sie bewirkt, dass der GewStMessbetrag aus einer Mitunternehmensgruppe, deren Mitunternehmer den Mitunternehmeranteil in einem betrieblichen Einzelunternehmen hält, trotz der Kürzung des Gewinnanteils aus der Mitunternehmensgruppe beim Einzelunternehmen (§ 9 Nr. 2 GewStG) in den GewStMessbetrag des Einzelunternehmens für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 einbezogen wird.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In § 4 Abs. 5b wurde geregelt, dass ab dem VZ 2008 die GewSt und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine abziehbaren BA mehr sind, um die Abziehbarkeit der GewSt „von sich selbst“ zu beseitigen. Zur Kompensation der Mehrbelastung der gewstbelasteten Einkünfte wegen dieser „Nichtabziehbarkeit“ der GewSt wurde in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 der Anrechnungsfaktor auf 3,8 erhöht (BTD Drucks. 16/4841, 65). Die neu eingeführte Begrenzung der StErmäßigung auf den Höchstbetrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt in Abs. 1 Satz 2 (jetzt Abs. 1 Satz 5) und deren Verteilung auf die Mitunternehmer in Abs. 4 erfolgte, um Überkompensationen bei niedrigeren Hebesätzen auszuschließen und eine aufkommensgerechtere Behandlung zwischen PersGes. und KapGes. zu erreichen. Die verfahrensrechtl. Änderungen in Abs. 3 insbes. zur Grundlagenfunktion des GewStBescheids dienen nach der Regierungsbegründung der Durchsetzung der neuen Höchstbetragsbegrenzung auf die tatsächlich zu zahlende GewSt. Die Änderungen zum persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA in Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und Abs. 4 stellen eine gesetzliche Klarstellung der vorher unklaren gesetzlichen Regelung dar. Die Änderungen durch das UntStRefG 2008 gelten nach der Anwendungsregel in § 52 Abs. 1 ab VZ 2008.

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Weitere Änderungen in Abs. 1 durch das JStG 2008 wurden noch vor Inkrafttreten der Änderungen durch das UntStReformG 2008 eingeführt, um Auslegungstreitigkeiten zu den Tatbestandsmerkmalen „gewerbliche Einkünfte“, zur Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags und der „gemilderten tariflichen Steuer“ gesetzlich zu entscheiden. Nach der Gesetzesbegründung dient die Neufassung des Abs. 1 als Nichtanwendungsgesetz zur Abwehr des sog. Meistbegünstigungsprinzips, das nach BFH (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694) bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags zu beachten ist. Die Änderungen durch das JStG 2008 sind ab dem VZ 2008 anzuwenden. Damit sind die

Änderungen erstmals für Stpfl. mit im VZ 2008 endenden abweichenden und kalenderjahrgleichen Wj. relevant.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2009, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Abs. 1 Satz 1 wurde die Verweisung auf §§ 34f und 34g um § 35a ergänzt. Die Neuregelung dient der gesetzlichen Klarstellung der in R 2 Abs. 2 EStR 2005 dargelegten Auffassung der FinVerw., welche aufgrund von BFH (BFH v. 30.1.2008 – X R 1/07, BStBl. II 2008, 520) in Frage gestellt worden war. Die Neuregelung ist gem. § 52 Abs. 50a Satz 1 erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. Weiterhin enthielt das JStG 2009 in § 52 Abs. 50a Satz 2 eine Änderung der Inkrafttretensregelung in § 52 Abs. 50a idF des JStG 2008. GewStMessbeträge, die Erhebungszeiträumen zuzuordnen sind, die vor dem 1.1.2008 enden, sind mit dem 1,8fachen GewStMessbetrag als StErmäßigungsbeitrag zu erfassen (BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Tz. 3 mit Beispiel; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2011, 1187). Mit dieser Regelung soll vor allem verhindert werden, dass bei doppel- und mehrstöckigen Mitunternehmenschaften der GewStMessbetrag einer Mitunternehmenschaft aus einem vor dem 1.1.2008 endenden Erhebungszeitraum aufgrund der Zurechnungsregel in Abs. 2 Satz 5 über ein abweichendes Wj. mit dem erhöhten 3,8fachen Faktor bei der Berechnung des StErmäßigungsbeitrags in Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden kann, obwohl zu dieser Zeit die GewSt noch als BA abzugsfähig war. Diese Regelung ist ab dem VZ 2008 anzuwenden. Zudem wurde in Abs. 1 Satz 1 ein „und“ eingefügt und damit geregelt, dass der StErmäßigungsbeitrag aus § 35 bei Festsetzung der ESt (§ 2 Abs. 6) vor der StErmäßigung gem. § 35a von der tariflichen ESt abzuziehen ist.

**AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 1 Satz 4 wurde eine Verweisung auf § 32d Abs. 6 Satz 1 eingefügt. Sind in Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem besonderen StSatz des § 32d Abs. 1 unterliegen, ausländ. Einkünfte enthalten, enthält das Gesetz in § 32d Abs. 5 und 6 gegenüber § 34c Abs. 1 Satz 4 speziellere Anrechnungsvorschriften für die ausländ. Steuer, die auf diese Kapitaleinkünfte entfällt (BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BStBl. II 2017, 443). Kommt es aufgrund eines Antrags auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 zur Hinzurechnung von (ausländ.) Einkünften aus Kapitalvermögen, die mit dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 zu besteuern sind und einer ausländ. Quellensteuer unterliegen haben, zu den übrigen Einkünften aus § 2, unterliegen auch diese Einkünfte aus Kapitalvermögen dem Regeltarif des § 32a. Die anrechenbare ausländ. Steuer kann auf den Teil der tariflichen ESt angerechnet werden, der auf die hinzugerechneten Einkünfte aus Kapitalvermögen entfällt (§ 32d Abs. 6 Satz 2, BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BStBl. II 2017, 443). Die Änderung des § 35 Abs. 1 Satz 4 bewirkt, dass bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags in die Bezugsgröße der „geminderten tariflichen Steuer“ gem. Abs. 1 Satz 3 die anzurechnenden ausländ. StBeträge, die auf die hinzugerechneten ausländ. Kapitaleinkünfte entfallen, einbezogen werden (BTD Drucks. 17/10000, 55). Die gem. § 32d Abs. 6 den regelbesteuerten Einkünften hinzuzurechnenden Einkünften aus Kapitalvermögen beeinflussen zudem die „Summe der positiven Einkünfte“ in der Verhältnisrechnung des Abs. 1 Satz 2. § 35 Abs. 1 Satz 4 in der geänderten Fassung entfaltet ab dem VZ 2013 Wirkung.



### III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 35 mit höherrangigem Recht

#### 1. Bedeutung

##### a) Entlastung der gewerblichen Einkünfte von der Gewerbesteuer und Beitrag zur Rechtsformneutralität als Regelungsgründe 3

Die Doppelbelastung nur der gewerblichen Einkünfte aus §§ 15, 16 mit GewSt und ESt ist seit Langem immer wieder als gleichheitssatzwidrig kritisiert worden (vgl. zusammenfassend KESS, FR 2000, 695 [698 ff.]; ausführlich auch STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 2 ff. [11/2016]). Bis einschließlich 1993 fand die Belastung mit GewSt estl. nur durch den Abzug der GewSt als BA Berücksichtigung. Seit 1994 gab es zusätzlich in § 32c aF eine estl. Tarifvergünstigung zur Milderung der Doppelbelastung von gewerblichen Einkünften mit GewSt und ESt. Anknüpfend an die sog. Brühler Empfehlungen (BMF-Schriftenreihe 66, 1999) und aufgrund des – letztlich unbegründeten – Vorlagebeschlusses des BFH zu § 32c aF wurde § 35 im Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) eingeführt, um die Entlastung der gewerblichen Einkünfte „verfassungsfester“ zu regeln. Der Gesetzgeber wollte die Minderung der ESt durch eine „pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer“ (s. Anm. 1) in Form einer StErmäßigung gewährleisten, um Einzelunternehmen und PersGes. von der GewSt zu entlasten und damit im Erg. gewerbliche Einkünfte mit solchen aus selbständiger Arbeit gleichzustellen (vgl. BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694; BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685). Zudem sollte durch die StErmäßigung eine im Verhältnis zu den KapGes. gleichwertige Entlastung für PersGes. und Einzelunternehmen geschaffen werden (BTDrucks. 14/2683, 97), da für KapGes. der KStSatz ab 2001 auf 25 % (§ 23 Abs. 1 KStG) abgesenkt wurde, während für EStpfl. weiterhin wesentlich höhere Höchststeuersätze galten (BFH v. 21.7.2011 – II R 52/1, BStBl. II 2012, 43). Daneben sollte durch die StErmäßigung nach § 35 der Weg für eine rechtsformneutrale Besteuerung geebnet werden (BTDrucks. 14/2683, 97; BFH v. 21.7.2011 – II R 52/1, BStBl. II 2012, 43; BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10 BStBl. II 2012, 14).

##### b) Entlastungswirkung

###### aa) Veranlagungszeitraum 2001 bis Veranlagungszeitraum 2007 4

**Kombinierte Entlastung durch Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer und Steuerermäßigung:** Zunächst wurde die tarifliche ESt, soweit sie anteilig auf im zvE enthaltene gewerbliche Einkünfte entfiel, bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 um das 1,8-Fache des jeweils für den dem VZ entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 GewStG für das Unternehmen festgesetzten GewStMessbetrags ermäßigt. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3) betrug die Ermäßigung das 1,8-Fache des festgesetzten anteiligen GewStMessbetrags. Daneben konnte die GewSt als BA abgezogen werden. Bis einschließlich VZ 2007 beeinflusste somit der ESStSatz die Entlastungswirkung maßgeblich, da bei hohen ESStSätzen die Entlastungswirkung aus dem BA-Abzug der GewSt höher war (KAESER/MAUNZ in KSM, § 35 Rz. A 32 [10/2006]). Durch diesen Entlastungsmechanismus wurde typisierend eine Vollentlastung von der GewSt bei Hebesätzen von 300 % und einem ESStSatz von 42 % erreicht; bei niedrigeren

Hebesätzen konnte eine systemwidrige Überkompensation der GewSt erzielt werden (s. ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 10 [8/2017]).

### bb) Veranlagungszeiträume ab 2008

#### 5 (1) Steuerermäßigung als einzige Entlastungsmaßnahme

Seit dem Wegfall der GewSt als abziehbare BA (§ 4 Abs. 5b) ist § 35 die einzige Entlastungsmaßnahme für Einzel- und Mitunternehmer von der Zusatzbelastung der Einkünfte aus § 15 mit GewSt. Zugleich mit der Abschaffung der Abzugsfähigkeit der GewSt durch § 4 Abs. 5b wurde in § 35 Abs. 1 der Anrechnungsfaktor der GewSt auf die ESt von 1,8 auf 3,8 erhöht, was ausweislich der Gesetzesbegründung bei einem bundesweit durchschnittlichen GewStHebesatz von 400 % zu einer vollständigen Entlastung der Personenunternehmen von der GewStschuld führen sollte (BTDrucks. 16/4841, 32). Die gewstl. Änderungen und die estl. Änderungen in § 4 Abs. 5b und § 35 bewirkten ab dem VZ 2008 dennoch vielfach im Erg. eine höhere Gesamtbelastung der Personenunternehmen (glA HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1038]). Die wirtschaftliche Bedeutung der StErmäßigung aus § 35 ist seit dem VZ 2008 gestiegen, da das Steuerermäßigungspotential aus § 35 erhöhte Bedeutung für die Belastungssituation der Personenunternehmen erlangt. Es gilt, verfallendes Steuerermäßigungspotential zu vermeiden (vgl. U. FÖRSTER, DB 2007, 760; zu Anrechnungsüberhängen s. Anm. 6).

Die Rspr. betrachtet seit dem VZ 2008 § 4 Abs. 5b als Eingriff in das objektive Nettoprinzip, der nicht zuletzt wegen der Existenz des § 35 verfassungsgemäß ist. Das Abzugsverbot wird in seiner Wirkung durch die StErmäßigung des § 35 in nicht unerheblichem Umfang kompensiert (BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046; s. zu § 4 Abs. 5b auch BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; BFH v. 22.10.2014 – X R 19/12, BFH/NV 2015, 482).

#### 6 (2) Wirtschaftliche Auswirkungen der Steuerermäßigung

**Auswirkung der Hebesätze auf die Entlastung:** Ab VZ 2008 kann eine Kompensation der GewSt über den auf 3,8 gestiegenen Faktor in § 35 Abs. 1 nur bei Hebesätzen bis 401 % erreicht werden. Bei Hebesätzen > 401 % ergibt sich selbst im Idealfall, wenn alle gewstbelasteten gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 in die StErmäßigung einbezogen werden können, eine Mehrbelastung, die sich mit steigenden Hebesätzen noch erhöht (vgl. BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [83]; HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1039]). Bezogen auf die Belastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüber Einkünften aus den anderen Einkunftsarten ergibt sich eine Grenz-Minderbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Hebesätzen von 200 % bis zu 380 %; bei Hebesätzen oberhalb von 401 % ergibt sich eine Grenz-Mehrbelastung (s. auch BROER, DStZ 2016, 208 [209 f.] zum idealen Hebesatz von 380 %). Die Zahl der Gemeinden/kreisfreien Städte mit Hebesätzen > 401 % hat sich in der jüngeren Vergangenheit stetig erhöht, weshalb eine Erhöhung des Faktors 3,8 geboten wäre (BROER, DStZ 2016, 208 [210]; s. ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 12 [8/2017]).

**Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags:** Die Ermittlungsweise des Ermäßigungshöchstbetrags gem. § 35 Abs. 1 Satz 2 seit den Änderungen der Vorschrift durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008 führt im Vergleich zur Verlustverrechnung nach dem Meistbegünstigungsprinzip laut BFH (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694) zu einer deutlichen Belastungserhö-

hung (BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [83]). Mittlerweile wird die seit 2008 geltende Fassung der Regelung vom BFH dahingehend ausgelegt, dass die „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ und die „Summe der positiven Einkünfte“ einkunftsarten- und nicht einkunftsquellenbezogen zu verstehen sind (BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871; ebenso BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 10, 16). Negative Einkünfte aus anderen Einkunftsarten beeinflussen den Ermäßigungshöchstbetrag, soweit sie die positiven Einkünfte aus derselben Einkunftsart mindern und sich damit auf die „Summe der positiven Einkünfte“ und die „geminderte tarifliche Einkommensteuer“ auswirken. Negative gewerbliche Einkünfte iSd. § 35 Abs. 1 Satz 3 beeinflussen den Nenner der Berechnungsformel (vgl. STAADEN, DStR 2017, 184 [185]). Liegt der Ermäßigungshöchstbetrag unterhalb des StErmäßigungsbetrags (des 3,8fachen GewStMessbetrags), kommt es zu Anrechnungsüberhängen (s. dazu Anm. 7).

**Abhängigkeit der Entlastung vom Einkommensteuersatz:** Seit dem VZ 2008 hat der EStSatz als Bestimmungsgröße für die tarifliche ESt geringere Bedeutung für die Entlastungswirkung, da § 35 nur voraussetzt, dass der StErmäßigungsbetrag von einer vorhandenen tariflichen ESt iSd. Abs. 1 abgezogen werden kann.

**Begrenzung des Steuerermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (Abs. 1 Satz 5):** Mit der Deckelung des StErmäßigungsbetrags auf die gezahlte GewSt ist das Problem der Überkompensation beseitigt worden (vgl. zu früheren Gestaltungsüberlegungen WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStR 2001, 180 [186]; HÖCK, FR 2001, 683; KAESER/MAUNZ in KSM, § 35 Rz. A 80 [10/2006]). Die Begrenzung des StErmäßigungsbetrags auf die tatsächlich gezahlte GewSt führt im Erg. dazu, dass wegen der nicht gedeckelten Senkung des SolZ die Gesamtermäßigung die tatsächlich erhobene GewSt immer um 5,5 % übersteigen kann (vgl. HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1038]).

### (3) Verfall von Ermäßigungspotenzial (sog. Anrechnungsüberhänge)

7

**Begriff:** Ermäßigung der ESt bedeutet, dass ein Abzug des zutreffenden StErmäßigungsbetrags (der 3,8fache GewStMessbetrag begrenzt durch den Ermäßigungshöchstbetrag oder die tatsächlich zu zahlende GewSt) allenfalls bis zu einer ESt von 0 € stattfindet. Zu Anrechnungsüberhängen kommt es, wenn das gewstl. Anrechnungsvolumen (der 3,8fache GewStMessbetrag begrenzt auf die tatsächliche GewSt) nicht in voller Höhe von der tariflichen ESt iSd. Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden kann und verfällt (HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728 [1731]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 96 ff. [10/2010, 3/2012; 11/2016]).

Ist der nach Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 ermittelte StErmäßigungsbetrag höher als die tarifliche ESt nach Abzug der gem. Abs. 1 Satz 1 vorrangig vor der Ermäßigung gem. § 35 abzuziehenden Beträge, wirkt sich der StErmäßigungsbetrag nur bis zu einer ESt von 0 € aus. Ebenfalls nicht ausgeschöpft wird der StErmäßigungsbetrag, wenn er zwar nicht die gesamte tarifliche ESt, aber die anteilig auf gewerbliche Einkünfte entfallende ESt (den Ermäßigungshöchstbetrag) übersteigt. Dass die tarifliche ESt niedriger als der Anrechnungsbetrag ist, kann zB dadurch verursacht sein, dass

- das zvE durch Abzüge gemindert ist, insbes. bei Abzug von SA, agB und Verlusten (Verlustausgleich und Verlustabzug), oder

– die tarifliche ESt durch die vorgehenden Abzugsbeträge (anzurechnende Steuer/sonstige StErmäßigungsbeiträge) gemindert wird.

**Mitunternehmenschaften:** Die auf der Ebene der Mitunternehmenschaft geschuldete GewSt (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) beruht regelmäßig auch auf fremdbestimmten Steuerwirkungen, wenn zB ein Mitunternehmer durch individuelle SonderBE den GewStMessbetrag erhöhend beeinflusst und die entstehende GewSt von allen Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel getragen werden muss. Während der ursprüngliche Gesetzentwurf zu § 35 vorsah, dass sich der anteilige GewStMessbetrag aus dem „Verhältnis des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der Mitunternehmenschaft“ ergeben sollte (BTDrucks. 14/2683, 6), beruht die später Gesetz gewordene Fassung des § 35 auf einem Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen BTag (BTDrucks. 14/3366, 19 f. und 119). Dieser begründet die Abweichung vom ursprünglichen Entwurf damit, „bei Mitunternehmenschaften [sei] für die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags der Gewinnverteilungsschlüssel (ohne Berücksichtigung [von] gesellschaftsvertraglich vereinbarter Vorabgewinne) maßgebend“ (vgl. BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695). Gemäß § 35 Abs. 2 ist für die Aufteilung des GewStMessbetrags der „allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel“ maßgebend. Danach spielt es für die Aufteilung des GewStMessbetrags keine Rolle, ob ein Gewinn aus der Sonderbilanz eines Mitunternehmers in den stl. Gewinn und zugleich auch in den Gewerbeertrag einfließt und sich dadurch die GewSt erhöht; auch gesellschaftsrechtl. vereinbarte Vorabgewinne bleiben für die Aufteilung unberücksichtigt (BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; BFH v. 9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120; BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695). Zudem kommt es in zeitlicher Hinsicht beim unterjährigen Wechsel von Mitunternehmern allein auf den Gesellschafterkreis an, der zum Zeitpunkt der Entstehung der GewSt vorhanden ist (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875).

**Entstehung von Anrechnungsüberhängen:** Anrechnungsüberhänge können zB entstehen, wenn einem Mitunternehmer bei der Aufteilung gem. § 35 Abs. 2 ein zu hoher Anteil am GewStMessbetrag zugewiesen wird. Beim unterjährigen Wechsel eines Mitunternehmers verliert der Ausscheidende das gesamte Ermäßigungspotenzial. Befinden sich KapGes. im Mitunternehmerkreis, ist diesen ebenfalls ein anteiliger GewStMessbetrag zuzuweisen, der aber nicht von der KSt abgezogen werden darf, so dass das Ermäßigungspotenzial für die Mitunternehmer, die natürliche Personen sind, insoweit verloren geht. Nach der Rspr. des BFH sind diese Rechtsfolgen Ausfluss des typisierenden Charakters der Regelung und daher hinzunehmen. Der Gesetzgeber durfte bei der Ausgestaltung des § 35 im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis einen einfach zu handhabenden, sachgerechten Aufteilungsschlüssel wählen. Der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel ist nach dem BFH ein sachgerechtes Aufteilungskriterium, da die Gesellschafter die GewSt als BA gemeinsam zu tragen haben und für eine typisierte Anrechnung der GewSt auf die ESt die Abweichungen zwischen beiden Steuerarten zu berücksichtigen seien. Eine punktgenaue Anrechnung der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallenden GewSt sei kaum möglich und auch nicht erforderlich (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875). Zu zivilrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten s. Anm. 132. Zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 22.

**Verfall der Anrechnungsüberhänge:** Eine negative (zu erstattende) ESt kann sich durch § 35 nicht ergeben, denn eine Tarifiermäßigung ist keine Steuervergütung (glA BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728; STUHRMANN, FR 2000, 550; WENDT, FR 2000, 1173 [1177]; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStR 2001, 180 [184]; FÖRSTER, FR 2000, 866). Der BFH hat ausdrücklich auch eine Kompensation für den verfallenden Anrechnungsüberhang durch eine Vortragsmöglichkeit oder Rücktragsmöglichkeit analog § 34f als von Verfassungs wegen nicht geboten angesehen (BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7, nachgehend BVerfG v. 29.6.2009 – 2 BvR 1540/08: Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen; BFH v. 11.11.2008 – X R 55/06, BFH/NV 2009, 379, nachgehend BVerfG v. 8.6.2009 – 2 BvR 2523/08: nicht zur Entsch. angenommen).

Zur früheren Forderung, de lege ferenda eine Rück- und Vortrags-Regelung in Anlehnung an § 34f Abs. 3 Sätze 3 f. zu schaffen, vgl. FÖRSTER, FR 2000, 866; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728; zum Vorschlag, in Anlehnung an § 34c Abs. 2 den Abzug der StErmäßigung als BA zuzulassen s. NEU, DStR 2000, 1933 (1935); SIEGEL, BB 2001, 701; aa mit finanzverfassungsrechtl. Bedenken THIEL, StuW 2000, 413 (415).

Einstweilen frei.

8–13

### c) Steuersystematische Bedeutung des § 35

#### aa) Typisierende Entlastung statt Vollentlastung

14

§ 35 verfolgt als Kompromisslösung ein Modell, das einerseits den Bestand der GewSt und die Ertragshoheit der Kommunen unberührt lässt (Vermeidung einer Vollarrechnungslösung aus finanzverfassungsrechtl. Bedenken, vgl. BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, DStR 2008, 1582; s. auch Anm. 29) und andererseits die wirtschaftliche Belastung aufgrund der GewSt durch eine Minderung der ESt-Schuld kompensieren will. Er geht auf die „Brühler Empfehlungen der Kommission zur Reform zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ zurück (Modell 3 oder sog. Basis-Modell, BMF-Schriftenreihe, Heft 66, 1999, 89 ff.): In Abkehr von der Tarifikappungslösung des § 32c aF sollte die EStMinderung in Form einer „pauschalierten Teilanrechnung“ der GewSt erfolgen. § 35 ist als StErmäßigung die Umsetzung dieses Modells. In den Gesetzesbegründungen zum Entwurf der Regierungsfractionen (Gesetzesbegründung, s. BTDruks. 14/2683, 97 f.) und zum RegE s. (BTDruks. 14/3074) wurde ausgeführt, § 35 Abs. 1 entlaste Unternehmer bzw. Unternehmen mit Sitz in einer Gemeinde mit einem Hebesatz von mehr als 400 % nicht vollständig. Dies ist nach dem schon erwähnten BFH-Urteil (BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046) gerechtfertigt. Der Gesetzgeber überschreitet seine Typisierungsbefugnis nicht, wenn er, wie sich aus der Begr. des Gesetzentwurfs ergibt (BTDruks. 16/4841, 32), in § 35 Abs. 1 mit 3,8 einen Anrechnungsfaktor wählt, um bei einem bundesweit durchschnittlichen GewStHebesatz von 400 % eine vollständige Entlastung der Personenunternehmen von der GewStSchuld zu erreichen. Eine vollständige Anrechnung der GewStSchuld auf die ESt in jedem Einzelfall ist aus Sicht des BFH verfassungsrechtl. nicht geboten (BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046).

#### bb) Verknüpfung gewerbesteuer- und einkommensteuerlicher Bezugsgrößen in § 35

15

§ 35 knüpft tatbestandlich einerseits an gewstl. Bezugsgrößen (den festgesetzten 3,8fachen GewStMessbetrag in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 als StErmäßigungs-

betrag sowie die tatsächlich zu zahlende GewSt in § 35 Abs. 1 Satz 5) an. Daneben wird der StErmäßigungsbetrag andererseits durch den estl. und damit personenbezogen zu bestimmenden Ermäßigungshöchstbetrag des § 35 Abs. 1 Satz 2 (bei zusammenveranlagten Ehegatten in Form eines gemeinsamen Ermäßigungshöchstbetrags) begrenzt; zudem kann der StErmäßigungsbetrag des § 35 nur von der tariflichen ESt iSd. Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden. Aus dem Objektsteuerprinzip der GewSt folgt hierfür, dass verschiedene Betriebe oder Beteiligungen an Mitunternehmenschaften gewstl. jeweils getrennt (betriebsbezogen) zu betrachten sind, da für diese Einheiten eigene GewStMessbeträge festgesetzt werden müssen und GewStBescheide zu erlassen sind (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Rz. 9). Einkommensteuerlich gehen die Einkünfte der verschiedenen betrieblichen Einheiten hingegen kumulativ in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Stpfl. gem. §§ 15, 16 ein und werden demnach personenbezogen bei diesem zusammengefasst, um dessen Leistungsfähigkeit zu bestimmen. Bei Ehegatten hat diese personenbezogene Ermittlung im Rahmen der allgemeinen Einkünfteermittlung aus §§ 15, 16 zunächst individuell zu erfolgen; die Größe der „Summe der gewerblichen Einkünfte“ gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 und die „Summe der positiven Einkünfte“ in der Berechnungsformel des Abs. 1 Satz 2 sind hingegen zusammengefasste Einkünfte der Ehegatten (s. MICHELS, DStR 2011, 611 [613]; s. ausführl. Anm. 80). Wo diese unterschiedlichen Prinzipien in Konflikt geraten, stellen sich Auslegungsfragen. Der BFH hat zu § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG geklärt, dass die Regelung betriebsbezogen auszulegen ist, soweit sie an gewstl. Bezugsgrößen anknüpft (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, BFH/NV 2017, 1536; BFH v. 20.3.2017 – X R 62/14, BFH/NV 2018, 108).

#### 16 cc) Spannungsverhältnis des § 35 zu bestimmten einkommensteuerlichen Rechtsinstituten und Regelungen

**Klassische Betriebsaufspaltung:** Die Betriebsaufspaltung wurde ursprünglich von der Rspr. in den 30er-Jahren des letzten Jahrhunderts entwickelt, um die gewstl. Bemessungsgrundlage zu erhalten. Es sollte verhindert werden, dass im Betriebsunternehmen durch Pachtzinsen BA generiert werden konnten, die im Besitzunternehmen im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung bei den Einkünften aus VuV gewstfrei vereinnahmt werden konnten (s. § 15 Rz. 794). Für die negativen stl. Folgen der Betriebsaufspaltung – die Annahme eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs durch das Besitzunternehmen statt einer vermögensverwaltenden Betätigung – stützt sich die Rspr. auf § 15 Abs. 2 und § 7 Satz 1 GewStG als Rechtsgrundlagen (vgl. BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 72, der aufgrund des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens das Vorliegen eines Gewerbebetriebs annimmt; SEER, BB 2002, 1833 [1837]). Der BFH stellt auch heute immer wieder auf die Erhaltung der GewSt-Bemessungsgrundlage als Rechtfertigungsgrund für die Existenz der Betriebsaufspaltung ab (BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173). Da § 35 die Belastung aus der GewSt weitgehend rückgängig machen solle, bestehe für die Betriebsaufspaltung als Sicherungskonstrukt der GewSt kein Bedürfnis mehr (vgl. KESSLER/TEUFEL, BB 2001, 17 [26]). Mittlerweile hat der Gesetzgeber das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung im Gesetz mehrfach und damit ohne Bezug zur GewSt-Sicherung anerkannt. In § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a ErbStG wird die Betriebsaufspaltung als unschädliche Form der gewerblichen Nutzungsüberlassung eines Grundstücks an Dritte für Zwecke der Verschonungsregelungen eingeordnet, wenn der Erblasser oder Schenker – als natürliche

Person – sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist. Zudem umschreibt § 50i Abs. 1 Satz 4 die Betriebsaufspaltung in der Weise, dass ein Einzelunternehmen oder eine PersGes. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, weil der Stpfl. sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Die Gesetzesformulierungen greifen auf die Begründung des BFH (BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63) zurück. Der Gesetzgeber erkennt die Betriebsaufspaltung damit auf Grundlage der Auslegung des § 15 Abs. 2 als originär gewerbliche Betätigung an. § 35 kann damit uE keine Zweifel am Geltungsgrund der klassischen Betriebsaufspaltung mehr wecken.

**Gewerblicher Grundstückshandel:** Die im Schrifttum vertretene Auffassung (WECKERLE, StuW 2012, 281 [289]), die Verlängerung der sog. Spekulationsfrist auf zehn Jahre in § 23 durch das StEntlG 1999/2000/2002 und die typisierte Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 stellten den Geltungsgrund des Rechtsinstituts des gewerblichen Grundstückshandels in Frage, hat das FG Bremen (FG Bremen v. 20.10.2016 – 3 K 5/16 (1), juris, rkr.) überzeugend zurückgewiesen. Die GewStBelastung des Grundstücksbetriebs wird zwar durch die typisierte Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 vollständig oder teilweise rückgängig gemacht; das GewStAufkommen aus dem Betrieb bleibt als solches jedoch erhalten. Würden die Einkünfte von Grundstückshändlern nicht mehr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert und nicht mehr der GewSt unterworfen, sondern unter §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 subsumiert, hätte dies zur Folge, dass den Gemeinden keine originären StEinnahmen aus einem gewerblichem Grundstückshandel mehr zufließen. Die Gesetzesmaterialien enthalten keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bundesgesetzgeber mit der Schaffung des § 35 und der Neufassung des § 23 die Rspr. dazu bewegen wollte, §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 Satz 1 bei einem gewerblichen Grundstückshandel nicht mehr als subsidiär anzusehen.

**Abfärbung gewerblicher Einkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1:** § 35 stellt auch den Geltungsgrund für die Umqualifizierung aller Einkünfte einer PersGes., die abgrenzbare gewerbliche und freiberufliche Einkünfte erzielt, in gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 nicht in Frage. Die Regelung verfolgt in erster Linie das Ziel, die Ermittlung der Einkünfte gemischt tätiger PersGes. zu vereinfachen, indem alle Einkünfte typisierend als gewerblicher Einkünfte qualifiziert werden, und versucht damit zugleich, das GewSt-Aufkommen zu erhalten. Nach dem BVerfG ist dies auch nach Einführung des § 35 ein legitimer Gesetzeszweck (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BGBl. I 2008, 1006). Auch wenn § 35 in der Gesamtbetrachtung mit der ESt eine Doppelbelastung des Gewerbebetriebs vermeide, bestehe auch nach Einführung der Norm das berechnete Interesse der Gemeinden an einem ungeschmälerter Aufkommen aus der GewSt. § 35 stellt nach dem Beschluss des BVerfG (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BGBl. I 2008, 1006) die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 daher nicht in Frage, sondern trägt zu deren verfassungsrechtl. Rechtfertigung bei.

Einstweilen frei.

17–19

## 2. Verfassungsmäßigkeit

### 20 a) Finanzverfassungsrechtliche Bedenken

Nach Art. 106 Abs. 6 GG steht das Aufkommen der GewSt den Gemeinden zu, die damit über eine von Art. 28 Abs. 2 Satz 2 GG garantierte wirtschaftskraftbezogene und mit Hebesatzrecht ausgestattete Steuerquelle verfügen. Als Ausgleich für den Wegfall der Gewerkekapitalsteuer erhalten die Gemeinden außerdem seit 1998 einen Anteil an der USt (Art. 106 Abs. 5a GG). Die ESt ist eine Gemeinschaftssteuer, deren Ertrag Bund und Ländern gemeinsam zusteht (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG). Eine Verschränkung der Ertragshoheit für die ESt und GewSt ergibt sich dadurch, dass einerseits die Länder einen Teil der ESt an die Gemeinden weiterzuleiten haben (Art. 106 Abs. 5 GG), andererseits Bund und Länder am GewStAufkommen durch eine GewStUmlage beteiligt werden (Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG).

Finanzverfassungsrechtliche Bedenken wurden bei Einführung der Regelung dahingehend diskutiert, dass die GewSt als BA abzugsfähig sei und zusätzlich zwar nicht unmittelbar, aber doch mittelbar zur Minderung der EStSchuld führe, so dass sie hierdurch ihre eigenständige Bedeutung verliere. Die wechselseitige Verflechtung beider Steuern verstoße gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit (HIDIEN, BB 2000, 485; SCHÖN, StuW 2000, 151 [156]; aA JACHMANN, BB 2000, 1432 [1436]; SCHAUMBURG in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 348; THIEL, StuW 2000, 413 [417]; ausführlich STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 73 f. [11/2016]). Für die GewSt wurde bezweifelt, ob deren Abschaffung über die Anrechenbarkeit auf die ESt in die von Art. 28 Abs. 2 GG garantierte Finanzierungshoheit der Gemeinden eingreift (so etwa BONK, FR 1999, 443 [447]; aA zB JACHMANN, BB 2000, 1432 [1436]).

Bis einschließlich VZ 2007 hatte auch der Hebesatz eine starke Bedeutung als Standortfaktor, da bei niedrigeren Hebesätzen der StErmäßigungsbeitrag aus § 35 die GewStSchuld überstieg und die Möglichkeit einer Überkompensation bestand. Die Überkompensation belastete über den geminderten Länderanteil die Gemeinden. Diese Effekte bekämpfte der Gesetzgeber zunächst mit Einführung des Abs. 1 Sätze 2 und 3 im VZ 2003 und der Einführung eines Mindesthebesatzes ab dem VZ 2004, so dass bis Ende VZ 2007 nur noch Gemeinden mit Hebesätzen zwischen 200 % und 341 % Standortvorteile boten (vgl. Anm. 2). Mit der Deckelung des StErmäßigungsbeitrags in Abs. 1 Satz 5 auf die tatsächlich zu zahlende GewSt seit dem VZ 2008 ist keine Überkompensation mehr möglich. Die Gesamtsteuerbelastung gewerblicher Gewinne von Personenunternehmen hängt seitdem bei Hebesätzen unter 380 % nicht mehr vom Hebesatz ab, weshalb Hebesätze unterhalb dieser Größe nur noch für KapGes. einen Standortfaktor darstellen (vgl. HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1042]; ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 30 [8/2017]).

**Stellungnahme:** Die finanzverfassungsrechtlichen Bedenken sind uE spätestens seit dem VZ 2008 mit Abschaffung des BA-Abzugs der GewSt und mit dem Ausschluss der Überkompensationsmöglichkeit unbegründet. Der Gesetzgeber hat die staatlichen und kommunalen Finanzierungsströme entflochten. Dies trägt den Bedenken eines Verstoßes gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit hinreichend Rechnung (BTDrucks. 14/2683, 97 f.; BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046). Auch das BVerfG (hat in Bezug auf die vergleichbare Problematik zur Vorgängervorschrift in § 32c aF keinen Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit gesehen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 ff., unter C.III.1.b aa [1] und [2] der Gründe) gesehen.



§ 35 ist auf dieser Grundlage finanzverfassungsrechtl. unbedenklich. Die Ermäßigung der ESt wegen der GewSt steht der Abschaffung der GewSt zudem nicht gleich, denn die GewSt kann unverändert von den Gemeinden erhoben werden (BTDrucks. 14/2683, 9; ROHLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 28, 30 [8/2017]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 35 Rz. 7KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 20 [11/2012]). Die am Ertrag aus der ESt Beteiligten erhalten infolge der „Anrechnung“ lediglich geringere Einnahmen, ebenso die Gemeinden über ihre Beteiligung am Länderanteil. Insofern ist die Gemeindefinanzierung durch § 35 zwar mittelbar betroffen. Das gilt letztlich aber für jede Regelung im ESt-Recht, die zu einer Reduzierung des gewstl. Aufkommens führt. Die Regelungstechnik der Norm lässt überdies die festzusetzende EStSchuld in Höhe des StErmäßigungsbetrags gar nicht erst zur Entstehung gelangen (§ 2 Abs. 6 Satz 1), sondern der StErmäßigungsbeitrag mindert auf der Stufe davor die tarifliche ESt iSd. Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 5 Satz 1). Die GewSt tilgt weder die ESt noch die Vorauszahlungen auf die ESt (vgl. THIEL, StuW 2000, 413 [417]; Bericht der Brühler Kommission, BMF-Schriftenreihe Band 66, 1999, 94). Im Übrigen wird bei Vorliegen einer GewStSchuld nicht stets der nämliche Betrag als StErmäßigung zurückgewährt. In Fällen einer EStSchuld von null wird ein nicht genutzter StErmäßigungsbeitrag weder erstattet, noch vor- oder zurückgetragen, sondern geht verloren. Bei jedem „Anrechnungsüberhang“, sei es aufgrund eines Hebesatzes oberhalb von 401 % oder bei zu niedriger EStSchuld, belastet somit ein Teil der GewStSchuld den StPfl. definitiv.

**b) Keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Gewerbetreibenden gegenüber Steuerpflichtigen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten nach Art. 3 GG** 21

**Veranlagungszeiträume 2001 bis 2007:** Für diesen Zeitraum hat der BFH (BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685; BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43) eine verfassungswidrige Begrenzung der StErmäßigung gem. § 35 auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb verneint. In diesem Zeitraum war die GewSt noch als BA von der ESt abzugsfähig und bei Hebesätzen zwischen 200 % und 341 % sogar eine Überkompensation möglich. Der BFH hat in den genannten Entsch. anknüpfend an die Rspr. des BVerfG den persönlichen Anwendungsbereich des § 35 als verfassungsrechtl. unbedenklich angesehen. § 35 ist nach zutreffender Sicht des BFH von der Befugnis des Gesetzgebers gedeckt, eine typisierende Entlastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der Belastung mit GewSt im Rahmen der ESt vornehmen zu dürfen. Das BVerfG (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164) hatte eine – neben dem BA-Abzug der GewSt eingeführte – estl. Entlastungsregelung für die Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zwar als Bevorzugung der Einkünfte aus §§ 15–17 im System der ESt qualifiziert. Es sah diese aber aus wirtschaftspolitischen Gründen als gerechtfertigt an, da der Gesetzgeber der faktischen Belastungssituation der Einkünfte Rechnung tragen dürfe. Zur Rechtfertigung der estl. Begünstigung verlangen die verfassungsrechtl. Anforderungen aber, dass eine Überkompensation der GewStBelastung nur ausnahmsweise möglich ist (vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C. III.1. b bb [1] und [2]; BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BFH/NV 2008, 247). Die in den VZ 2001 bis 2007 bestehende Möglichkeit der Überkompensation stellte die Verfassungsmäßigkeit uE noch nicht infrage, denn die durchschnittlichen Hebesätze in Deutschland lagen deutlich oberhalb der Hebesätze, bei denen eine Überkompensation eintreten konnte (s. BFH v.

21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685, bezogen auf die Verhältnisse im VZ 2005).

**Veranlagungszeiträume ab 2008:** § 35 genügt in der geltenden Fassung erst recht den verfassungsrechtl. Anforderungen an eine estl. Begünstigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil er mit Streichung des BA-Abzugs der GewSt (§ 4 Abs. 5b) über die Voraussetzungen des Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 2) und die Begrenzung der StErmäßigung auf die tatsächlich zu zahlende GewSt eine echte Doppelbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit GewSt und ESt für den Abzug des StErmäßigungsbetrags voraussetzt und der Gesetzgeber auch den Mangel beseitigt hat, dass die Steuer, von der entlastet werden soll (GewSt), ihrerseits durch den BA-Abzug eine Minderung des StErmäßigungsbetrags herbeiführen konnte. Dementsprechend wird auch im Schrifttum eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Bezieher von Einkünften anderer Einkunftsarten gegenüber den Beziehern von Einkünften aus Gewerbebetrieb durch § 35 überwiegend verneint (ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 29 [8/2017]; KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 20 [11/2012]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 7). Zu den Auswirkungen des § 35 auf den SolZ s. Anm. 27.

## 22 c) Ungleichbehandlungen innerhalb der Gruppe der Gewerbetreibenden

Die Frage nach möglichen verfassungsrechtl. bedenklichen Ungleichbehandlungen innerhalb der Gruppe der Gewerbetreibenden stellt sich im Hinblick auf zwei Aspekte. So werden aufgrund der Regelungsstruktur, insbes. der Begrenzung des StErmäßigungsbetrags durch den Ermäßigungshöchstbetrag, Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb mit der gleichen GewStBelastung nicht stets in gleicher Höhe estl. entlastet. Der zweite Gesichtspunkt betrifft den Verfall der sog. Anrechnungüberhänge (nicht genutzte und nicht vortragsfähige StErmäßigungsbeträge in einem VZ). Unseres Erachtens ist § 35 im Hinblick auf beide Gesichtspunkte nicht verfassungswidrig.

**Unterschiedlicher Umfang der Entlastung bei gleicher Gewerbesteuerbelastung:** Es wurde im Schrifttum bei Einführung der Vorschrift kritisiert, dass Gewerbetreibende selbst bei identischer GewStBelastung unterschiedlich hoch entlastet werden (vgl. aus dem Schrifttum zB BIRK, StuW 2001, 328 [332]; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000,1728 [1731]; HEY, DStJG 24 [2001], 156 [182 und 205]; HEY, FR 2001, 870 [873, 875 ff.]; JACHMANN, DB 2000, 1432 [1435]). Nach dem Beschluss des BVerfG zu § 32c aF (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164) gebiete das Ziel der GewStEntlastung auch im Rahmen des § 35 die Einbeziehung aller Gewerbetreibenden in die estl. StErmäßigungsregelung. Ungleichbehandlungen innerhalb der Gruppe der Gewerbetreibenden im Hinblick auf den Umfang des StErmäßigungsbetrags bedürften der Rechtfertigung.

Ursachen für unterschiedlich hohe StErmäßigungsbeträge bei gleicher GewStBelastung sind Einflussfaktoren wie andere estl. Abzugsposten oder andere positive Einkünfte, die über den Ermäßigungshöchstbetrag den vollen Abzug des 3,8fachen Messbetrags oder der tatsächlich gezahlten GewSt vereiteln. Der BFH sieht bei gleicher GewStSchuld trotz des nicht immer gleichen Umfangs der estl. Entlastung § 35 demnach uE zu Recht als verfassungsgemäß an. Die Erhebung der GewSt neben der ESt ist als solche verfassungsgemäß; daneben besteht kein verfassungsrechtl. zwingendes Gebot, die Belastung mit der GewSt im Rahmen der EStBemessungsgrundlage vollständig zu berücksichtigen, auch wenn der Einzel- und Mitunternehmer jeweils persönlich Träger beider Steuern ist (BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046). Dem Gesetzgeber stand es – so

der BFH – zu, in § 35 eine typisierende Entlastungsvorschrift zu schaffen, die nur eine Teilentlastung von der GewSt bewirkt. Zum anderen hat der BFH jüngst betont, § 35 diene der Entlastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der GewSt und nicht der Entlastung des Gewerbetreibenden (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917). Nach diesem Verständnis sind Verzerrungswirkungen, die auf Einflussfaktoren aus der persönlichen Sphäre beruhen und zB die Bezugsgrößen der tariflichen ESt und die Summe der positiven Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags beeinflussen, hinzunehmen.

Das BVerfG (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BFH/NV 2008, 247, zur Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1) hat zudem die Entlastungswirkung des § 35 als Argument herangezogen, weil sie die Umqualifizierung anderer Einkünfte in gewerbliche Einkünfte abmildere und zur Rechtfertigung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG beitrage. In BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11 (BStBl. II 2018, 303) hat das BVerfG ausgeführt, die Bevorzugung von Personengesellschaften mit ausschließlich natürlichen Personen im Mitunternehmerkreis im Vergleich zu Personengesellschaften mit anderen Personengesellschaften im Mitunternehmerkreis sei im Hinblick auf die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG auch deshalb verfassungsrechtl. hinzunehmen, da die GewSt aus solchen Anteilsveräußerungen und – ausgaben über § 35 grundsätzlich anrechenbar sei. Dies spricht dafür, dass auch das BVerfG § 35 nicht als verfassungswidrige Begünstigung der Beziehung mit Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenüber den Beziehern anderer Einkunftsarten und auch nicht im Verhältnis der verschiedenen Gewerbetreibenden untereinander ansieht.

**Verfall von Anrechnungsvolumen:** Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung verneint der BFH zu Recht auch in dieser Hinsicht. Für die Rechtslage seit dem VZ 2008, nach der § 35 die einzige Entlastungsmaßnahme von der GewSt im Rahmen der ESt ist, können Entlastungsunterschiede vor allem aufgrund der Höhe der Hebesätze entstehen, da die Ermäßigung des § 35 bei Hebesätzen von mehr als 401 % wegen des Vielfältigers 3,8 in § 35 Abs. 1 Satz 1 keine Vollkompensation mehr bewirken kann. Der BFH hat bislang zu § 35 aF entschieden, der Verfall von Anrechnungsübergängen sei verfassungsmäßig, wenn die tarifliche ESt wegen eines Verlustabzugs gem. § 10d auf null gemindert sei, da der Gesetzgeber die Gewerbetreibenden nicht in jedem Fall von der GewSt vollständig entlasten müsse und keine tatsächliche Doppelbelastung bestehe, wenn auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine ESt anfalle (BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7). Keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 35 hatte der BFH mangels einer tatsächlichen Doppelbelastung auch bei der Konstellation, dass aufgrund von Hinzurechnungen gem. § 8 Nr. 1 GewSt eine GewStSchuld, aber aufgrund negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine EStSchuld bestand (BFH v. 11.11.2008 – X R 55/06, BFH/NV 2009, 379). Auch im Schrifttum wird eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Gewerbetreibenden insoweit verneint, wenn keine tatsächliche Doppelbelastung der gewerblichen Einkünfte mit ESt und GewSt gegeben ist (s. ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 32 [Stand 08/2017]; KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 23 ff. [8/2017]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 7).

**Anrechnungsüberhänge bei Mitunternehmerschaften** können aufgrund des pauschalen Aufteilungsmaßstabs des Anrechnungsvolumens (Verteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel gem. § 35 Abs. 2) entstehen. Auch insoweit hat der BFH zu Recht keine verfassungsrechtl. Bedenken (s. BFH v.

9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120; BFH v. 30.5.2012 – IV B 114/11, BFH/NV 2012, 1440; BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875). Die Wahl des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels der Gesellschaft unter Ausschluss von Vorabausschüttungen und bezogenen Sondervergütungen als typisierendem Aufteilungsschlüssel ist von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung des Entlastungsmechanismus und aus Gründen der Praktikabilität nicht zu beanstanden (s. zur Typisierung BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046). Dies ist auch nach der Entsch. des BVerfG zu § 8c KStG (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082) noch zutreffend. Eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Dies hat der Gesetzgeber bei der Wahl des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels als Aufteilungsmaßstab getan. Auch wenn Sondervergütungen und die hierauf beruhende GewStBelastung einen häufig auftretenden Fall darstellen, durfte der Gesetzgeber davon ausgehen, dass die auf den Gesamteinkünften der Mitunternehmerschaft (inklusive Ergänzungs- und Sonderbilanzen beruhende) GewStBelastung im Regelfall von den Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel getragen werden soll (s. auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 7).

23 **d) Vereinbarkeit der Begünstigung der Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenüber den Beziehern von Einkünften aus Anteilen an Kapitalgesellschaften**

Wesentliches Regelungsziel des § 35 ist, die Belastung der entnahmefähigen Gewinne der Personenunternehmer der kumulierten Belastung von inländischen KapGes. und von deren Anteilseignern im Ausschüttungsfall anzugleichen. Vor diesem Hintergrund wird die Frage aufgeworfen, ob die StErmäßigung des § 35 eine verfassungswidrige Besserstellung von Personenunternehmern bewirkt, da die GewSt die KapGes. wie die Mitunternehmerschaft belastet, dem Ausschüttungsempfänger einer KapGes. jedoch keine StErmäßigung gem. § 35 zusteht. Unseres Erachtens ist eine verfassungswidrige Schlechterstellung der Anteilseigner von KapGes. durch § 35 zu verneinen (BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 7). Es fehlt schon an einer vergleichbaren Regelungssituation. Das BVerfG (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 BVerfGE 116, 164) hat betont, Mitunternehmer/Einzelunternehmer und Anteilseigner von KapGes. befänden sich nicht in einer nicht vergleichbaren Situation, da ein Mitunternehmer materiell-rechtl. als Träger der GewSt anzusehen sei, die die Gesellschaft schulde (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG, s. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.III.1). Bei der KapGes. gilt hingegen das Trennungsprinzip; sie wird durch die GewSt in ihrer eigenen Leistungsfähigkeit belastet (BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; zur eigenen Leistungsfähigkeit der KapGes. s. auch BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094). Überdies ist zu berücksichtigen, dass seit dem VZ 2009 die kstliche Vorbelastung der Dividendeneinkünfte natürlicher Personen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 32d Abs. 1 durch den ermäßigten StStz berücksichtigt wird, es sei denn, der Gesellschafter stellt den Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 und unterliegt dem Teileinkünfteverfahren.

24 Einstweilen frei.

## IV. Geltungsbereich des § 35

### 1. Sachlicher Geltungsbereich

25

Die Regelung gilt für Stpfl. mit Einkünften aus § 15 sowie mit bestimmten Einkünften aus § 16, wenn diese der GewSt unterliegen. Ist dies nicht der Fall, liegen keine gewerblichen Einkünfte iSd. § 35 Abs. 1 Satz 3 vor und der Ermäßigungshöchstbetrag (§ 35 Abs. 1 Satz 2) beträgt null.

### 2. Persönlicher Geltungsbereich

26

**Unbeschränkt Steuerpflichtige (natürliche Personen):** Erzielen natürliche Personen als Einzelunternehmer, Mitunternehmer oder Komplementäre einer KGaA inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die der GewSt unterliegen, fallen sie in den Anwendungsbereich des § 35. Diese Personengruppe ist die Zielgruppe der Regelung.

Erzielen natürliche Personen, die im Inland nach dem Welteinkommensprinzip (§ 1 Abs. 1) unbeschränkt stpfl. sind, Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Ausland, sind die ausländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb idR einer ausländ. BS zuzuordnen. Für diese Einkünfte hat der ausländ. Belegenheitsstaat idR das Besteuerungsrecht, wenn das anzuwendende DBA der Verteilung der Besteuerungsrechte in Art. 7 des OECD-MA folgt; Deutschland stellt diese Einkünfte frei und bezieht sie in den ProgrVorb. ein (§ 32b Abs. 1 Nr. 3). Gewerbesteuer wird auf diese Einkünfte nicht erhoben. Sie vermitteln weder einen StErmäßigungsbetrag (kein Anrechnungsvolumen) noch gehen sie in die Summe der gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 ein. Findet die Freistellungsmethode nach dem DBA Anwendung, sind die ausländ. positiven oder negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb uE auch nicht in die Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags (bei der Summe der positiven Einkünfte im Nenner der Formel) einzubeziehen, denn nach der Rspr. des BFH sind freizustellende Einkünfte nicht in der inländ. Bemessungsgrundlage enthalten und als nicht stbare Einkünfte zu behandeln. (siehe zB BFH v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963; BFH v. 22.9.2015 – I B 83/14, BFH/NV 2016, 375).

**Beschränkt Steuerpflichtige (natürliche Personen):** Nach allgemeiner Auffassung (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 1; s. aus dem Schrifttum zB WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 3; ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 19 [8/2017]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 16 [11/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 7 [2/2018]: Umkehrschluss aus § 50 Abs. 1 Satz 3) gilt § 35 auch für beschränkt stpfl. natürliche Personen (§ 1 Abs. 4) und für erweitert beschränkt Stpfl. gem. § 2 AStG (WEISS, EStB 2015, 365 [367]).

Beschränkt stpfl. Einzel-, Mitunternehmer oder Komplementäre einer KGaA unterliegen der GewSt, wenn sie gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Einkünfte in einer inländ. BS erzielen. Abkommensrechtlich wird das Besteuerungsrecht für solche Einkünfte bei einem DBA mit einer Art. 7 OECD-MA vergleichbaren Regelung Deutschland zugewiesen. Zu grenzüberschreitenden Gewerbebetrieben s. auch Anm. 140.

► *Die beschränkt stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb* sind gem. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 zu veranlagten. Die sich ergebende tarifliche ESt entfällt in vollem Umfang auf die beschränkt stpfl. gewerblichen Einkünfte, wenn der beschränkt Stpfl. im

Inland ausschließlich diese Einkunftsquelle unterhält (s. dazu auch WEISS, EStB 2015, 365 [367]; KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 50 [11/2012], nach dem der Ansatz eines fiktiven Welteinkommens in der Verhältnisrechnung gem. § 35 Abs. 1 Satz 2 zu einer ungerechtfertigten Verringerung des gewerblichen Anteils und Benachteiligung führen würde). Zu Anrechnungsüberhängen kann es aber kommen, wenn wegen des örtlichen Hebesatzes der 3,8fache GewSt-Messbetrag (das Anrechnungsvolumen = StErmäßigungsbeitrag) die tarifliche ESt übersteigt

**Körperschaften:** Für Körperschaften gilt § 35 nicht, dh., die im Betrieb einer KapGes. angefallene GewSt kann nicht gem. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 35 auf die KSt angerechnet werden. Bei Einführung des § 35 sollten Gewerbeerträge von KapGes. nicht begünstigt werden, da diesen und deren Anteilseignern bei Einführung der Vorschrift eine Entlastung durch die Absenkung des KStsatzes durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens gewährt wurde. § 35 sollte lediglich die ertragstl. Belastung der Personenunternehmen dieser geminderten Belastung der Körperschaften und ihrer Anteilseigner angleichen (BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14). Ist eine Körperschaft Mitunternehmerin einer gewerblichen PersGes., ist ihr gem. § 35 Abs. 2 nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ein anteiliger StErmäßigungsbeitrag zuzurechnen. Dieser geht für die natürlichen Personen im Mitunternehmerkreis verloren (BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, BStBl. II 2012, 13; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 16 [11/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 7 [2/2018]).

## V. Verhältnis des § 35 zu anderen Vorschriften

### 27 1. Verhältnis zu anderen ertragsteuerlichen Vorschriften

**Verhältnis zur Gewinnermittlung:** Die in die gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 und die Summe der positiven Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 2 eingehenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb können im Wege des BV-Vergleichs (§§ 4, 5) oder im Wege der Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt werden. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die auf Grundlage der Tonnagebesteuerung gem. § 5a ermittelt werden, sind gem. § 5a Abs. 5 Satz 2 nicht in die Begünstigung gem. § 35 einzubeziehen (s. Anm. 95). Diese Gewinne gehen nicht in die gewerblichen Einkünften iSd. § 35 Abs. 1 Satz 3 ein und erhöhen auch den StErmäßigungsbeitrag (das Anrechnungsvolumen) nicht (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 13; BayLfSt. v. 17.5.2017 – S - 2296a - 2.1. - 10/12 St 32, juris).

**Verhältnis zur Einkommensermittlung:** Sowohl die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 als auch die Ermittlung der tariflichen ESt iSd. Abs. 1 und der geminderten tariflichen ESt (Abs. 1 Satz 4) als Bezugsgrößen der StErmäßigung knüpfen an die allgemeinen Regelungen zur Einkommensermittlung an. Der Abzug von SA, der Verlustabzug gem. § 10d und von agB (§ 33) mindert die tarifliche ESt, von der der StErmäßigungsbeitrag abgezogen werden kann und beeinflusst auch die geminderte tarifliche ESt bei der Ermittlung des Ermäßigungs Höchstbetrags (Abs. 1 Satz 2). Wird die tarifliche ESt durch den Abzug von SA, den Verlustabzug gem. § 10d oder von agB niedriger als der StErmäßigungsbeitrag (das Anrechnungsvolumen oder die tatsächlich gezahlte GewSt), entstehen Anrechnungsüberhänge (s. zB WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 6; ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 64 [8/2017];

zur zielgerichteten Antragstellung beim Verluſtrücktrag SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 19 [2/2018]).

### **Verhältnis zur Tarifbegünstigung für außerordentliche Einkünfte gem. § 34:**

► *Außerordentliche Einkünfte im Anwendungsbereich des § 35:* Veräußerungs- und Aufgabegewinne gem. § 16 gehören zu den ao. Einkünften iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1. Diese unterliegen bei natürlichen Personen im Regelfall nicht der GewSt. Eine Ausnahme gilt, wenn § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG zur Anwendung kommen. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG schließt jedoch sowohl die Einbeziehung des Gewerbeertrags aus der Veräußerung oder Aufgabe als auch die Einbeziehung der Einkünfte aus § 16 in die gewerblichen Einkünfte aus (s. Anm. 100). Gewerbesteuerpflichtige Veräußerungsgewinne natürlicher Personen aus der Veräußerung/Aufgabe des Teils eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 2) oder die Veräußerung eines Betriebs „an sich selbst“ (§ 16 Abs. 2 Satz 3) werden kraft Gesetzes in laufende Gewinne unqualifiziert und unterfallen aus diesem Grund der Tarifbegünstigung gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 nicht. Die Frage einer Doppelbegünstigung von Einkünften durch die Tarifbegünstigung gem. § 34 und die StErmäßigung gem. § 35 stellt sich im Regelfall daher schon tatbestandlich nicht. Ein Überschneidungsbereich beider Vorschriften ist aber denkbar (zB bei Ausgleichszahlungen gem. § 89b HGB, s. KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 107 [11/2012]). Soweit eine Überschneidung auftritt, existiert uE nach herrschender und zutreffender Auffassung kein Kumulationsverbot zwischen § 34 und § 35 (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 201, § 35 Rz. 5; KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 107 [11/2012]).

► *Ermittlung der Tarifbegünstigung:* Bei der Ermittlung des ermäßigten StSatzes gem. § 34 Abs. 1 und 3 ist die Steuer nach Abzug des StErmäßigungs Betrags aus § 35 maßgeblich (s. KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 7 [11/2012]). Die tarifliche ESt gem. Abs. 1 Satz 1 ist wiederum unter Berücksichtigung der Tarifermäßigung aus § 34 zu ermitteln (ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 22 [8/2017]).

### **Verhältnis zur Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gem. § 34a:**

► *Begünstigungsfähiger nicht entnommener Gewinn als Bestandteil der gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3:* Nicht entnommene Gewinne, die dem Stpfl. zuzurechnen sind und gem. § 34a tarifbegünstigt besteuert werden können, sind in die Einkommensermittlung einzubeziehen, dh., sie erhöhen sowohl die Summe der Einkünfte, den Gesamtbetrag der Einkünfte und das zVE (BFH v. 20.3.2017 – X R 65/14, BStBl. II 2017, 958 Rz. 31; NIEHUS/WILKE, FR 2016, 366 [366]). Folgerichtig erhöhen die nicht entnommenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3. Diese setzen sich sowohl aus nach Antragstellung ermäßigt zu steuernden Einkünften als auch aus regelbesteuerten Einkünften aus Gewerbebetrieb zusammen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 15; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 16.1 [2/2018]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 118 [11/2016]).

► *Keine abschirmende Wirkung durch einen Antrag gem. § 34a Abs. 1 iVm. Abs. 8:* Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung konnte durch einen Antrag zur tarifbegünstigten Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 8 die gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 von einer Minderung durch einen horizontalen oder vertikalen Verlustausgleich abgeschirmt werden, da § 34a Abs. 8 ein Verrechnungsverbot für ermäßigt zu

besteuernde nicht entnommene Einkünfte enthält (BLAUFUS/HECHTNER/HUNSDOERFER, BB 2008, 80 [87]). Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH v. 20.3.2017 – X R 65/14, BStBl. II 2017, 958 Rz. 31) ist dies indes zu verneinen. Nach der Entscheidung soll § 34a Abs. 8 nur in den Fällen einer Änderungsveranlagung verhindern, dass nach Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung nachträglich bekannt gewordene negative gewerbliche Einkünfte mit den bereits ermäßigt besteuerten Gewinnen verrechnet werden könnten (s. auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 34a Rz. 5). Der BFH misst der Antragstellung damit keine generell abschirmende Wirkung für die tarifermäßigt besteuerten Einkünfte im Rahmen der Einkünfte- und Einkommensermittlung bei.

► *Einkommensteuer auf den Begünstigungsbetrag (Thesaurierungssteuer)*: Die auf den Begünstigungsbetrag gem. 34a Abs. 3 Satz 1 entfallende ESt ist Teil der tariflichen ESt gem. § 35 Abs. 1. Der Abzug des StErmäßigungsbetrags erfolgt von der tariflichen ESt, die sowohl auf die nicht gem. § 34a ermäßigt besteuerten Einkünfte (regelbesteuerte Einkünfte) als auch auf die ermäßigt besteuerten Einkünfte (Thesaurierungssteuer) entfällt (s. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 15; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 35 Rz. 5; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 16.1 [2/2018]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 118 [11/2016]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 443).

**Verhältnis zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. §§ 32d Abs. 1 und 2:**

Die in der Veranlagung in den Fällen des § 32d Abs. 3 und 4 zu erfassenden positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen gehen nicht in die Summe der positiven Einkünfte ein und beeinflussen damit den Ermäßigungshöchstbetrag nicht (SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 16.3 f [2/2018]). Anders ist dies, wenn die positiven oder negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund der Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 Satz 1 den übrigen Einkünften hinzuzurechnen sind. Sie sind dann gem. § 20 Abs. 6 mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar (BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BStBl. II 2017, 443). Sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32d Abs. 2 Sätze 1 und 2 kraft Gesetzes aus dem gesonderten Tarif ausgeschlossen, gehen sie (nach Vornahme des WKAbzugs) in den Gesamtbetrag der Einkünfte ein. Die abgeltend erhobene KapErtrSt beeinflusst weder die geminderte/tarifliche ESt gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 noch den Ermäßigungshöchstbetrag gem. Abs. 1 Satz 2, da sie außerhalb der Veranlagung bleibt.

**Verhältnis zu § 51a:** Die StErmäßigung wirkt sich auf Zuschlagsteuern nicht aus, weil § 35 nach § 51a Abs. 2 Satz 3 bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt nicht anzuwenden ist (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2011, 1187 Rz. 3). Grund für diese seit dem StSenkG bestehende Regelung war, dass die Abschaffung der GewSt das KiStAufkommen nicht berührt hätte. Deshalb sollte auch die Einführung des § 35 nicht auf die KiSt durchschlagen (vgl. THIEL, StuW 2000, 413 [416]; SCHIFFERS in Korn, § 35 Rz. 22 [2/2018]).

**Verhältnis zu § 3 Abs. 2 SolZG:** Da die ESt zugleich auch Maßstabsteuer für den SolZ ist, mindert die StErmäßigung des § 35 mittelbar auch den SolZ. Dieser Vorteil der Bezieher von gewstl belasteten Einkünften aus Gewerbebetrieb ist uE verfassungsrechtl. unbedenklich.

► *Veranlagungszeiträume 2001 bis 2007*: Für die VZ 2001 bis 2007 hat der BFH (BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1685) eine verfassungswidrige Bevorzugung der Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenüber Bezieher von Einkünften aus anderen Einkunftsarten verneint. Ebenfalls für die



VZ 2001 bis 2007 hat BFH (BFH v. 21.07.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43) eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von KapGes., die die GewSt endgültig zu tragen haben und deren Bemessungsgrundlage für den SolZ die KSt ist, gegenüber Personenunternehmen, die gem. § 35 eine niedrigere Bemessungsgrundlage für den SolZ haben, verneint.

► *Veranlagungszeiträume seit 2008*: Die Rspr. der Finanzgerichte sieht uE zutr. auch für die Fassung des § 35 ab 2008 keine verfassungswidrige Bevorzugung der Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenüber den Beziehern aus anderen Einkunftsarten (FG Ba.-Württ. v. 26.6.2014 – 12 K 1045/13, BB 2015, 2645, Az. BFH II R 63/15; FG Ba.-Württ. v. 28.4.2014 – 13 K 1894/13, DStR 2016, 8, Az. BFH II R 64/15). Der Abzug eines fiktiven StErmäßigungsbetrags aus § 35 von der Bemessungsgrundlage des SolZ bei Beziehern von Einkünften aus anderen Einkunftsarten ist nicht geboten. Es fehlt im Hinblick darauf, dass für Bezieher aller estl. Einkunftsarten die festgesetzte ESt die Bemessungsgrundlage des SolZ bildet, bereits an einer Ungleichbehandlung durch die gesetzliche Regelung des § 3 Abs. 2 SolZ. Dieser ist uE keine Klammernorm, die es ermöglicht, vorgelagerte estl. Belastungsfaktoren auf Ebene des SolZ geltend zu machen. In prozessualer Hinsicht hat der BFH bislang für das EStRecht kein uneingeschränktes subjektives Abwehrrecht des Mitglieds einer nicht begünstigten Gruppe gegen die Bevorzugung anderer Stpfl. anerkannt (s. ausführlicher *Levedag* in GRÄBER, FGO, 8. Aufl. 2015, Anhang Rz. 74 ff.).

## 2. Verhältnis zum Zivilrecht/Prozessrecht

28

**Gesellschaftsrecht:** Siehe zu GewStKlauseln und Ausgleichsvereinbarungen im Zusammenhang mit § 35 Anm. 132.

**Verhältnis zum GKG:** Der Streitwert eines allein gegen einen GewStMessbescheid gerichteten Klageverfahrens ist nicht um den Betrag der vom Kostenschuldner ggf. zu beanspruchenden StErmäßigung aus § 35 zu mindern (BFH v. 16.12.2015 – X E 20/15, HFR 2016, 542, mit Anm. KULOSA). Die kompensatorische Gegenrechnung aus der möglichen mittelbaren Auswirkung des Streitgegenstands für die Streitwertbemessung kommt nicht in Betracht, wenn die Höhe der EStSchuld nicht selbst Verfahrensgegenstand ist; auch eine analoge Anwendung des Rechtsgedankens aus § 52 Abs. 3 Satz 2 GKG scheidet nach dem BFH aus (krit. KULOSA, HFR 2016, 544). Betrifft eine angefochtene gesonderte und einheitliche Feststellung gewerbliche Einkünfte, ist bei der Streitwertermittlung wegen der Möglichkeit der Anrechnung von Gewerbesteuer nach § 35 EStG bei der Bemessung des typisierten Satzes vom üblichen Satz ein angemessener Abschlag um 5 Prozentpunkte zu machen (BFH v. 10.10.2006 – VIII B 177/05, BStBl. II 2007, 54). Bei Feststellung eines Verlusts ist eine solche Korrektur des Pauschalsatzes allerdings im Regelfall nicht vorzunehmen, weil Bemessungsgrundlage für die Anrechnung der Gewerbesteuermessbetrag ist, der im Fall eines Verlusts jedoch grundsätzlich Null beträgt (BFH v. 12.11.2015 – IV E 8/15, BFH/NV 2016, 221).

## VI. Verfahrensfragen zu § 35

29

**Verbindung der Feststellungen des Abs. 2 Satz 1 mit der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte:** Die gefestigte Rspr. des BFH sieht die gesonderte und einheitliche Feststellung des GewStMessbetrags einer

Mitunternehmerschaft sowie der auf die Mitunternehmer entfallenden Anteile nach Abs. 2 gegenüber der Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO als ein eigenständiges Feststellungsverfahren an (§ 179 Abs. 1 AO; arg. e. § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG; vgl. BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 912; BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837). Es bestehen nach diesen Entsch. indes keine Bedenken dagegen, die in den beiden (eigenständigen) Verfahren jeweils zu treffenden Feststellungen äußerlich miteinander zu verbinden.

#### **Anfechtungsumfang, -berechtigung und Beiladung:**

► *Anfechtungsumfang:* Gegenstand eines Rechtsstreits können die gesonderte und einheitliche Feststellung des GewStMessbetrags einer Mitunternehmerschaft, der Betrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt und der auf die Mitunternehmer entfallenden Anteile nach Abs. 2 Satz 1 sein. Der BFH behandelt diese Feststellung uE als einheitlich, indem er in den bisherigen Entsch. von einem „Feststellungsverfahren gemäß § 35“ spricht (BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 912; BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837). Nach der zitierten Rspr. ist der Feststellungsumfang jeweils durch Auslegung nach Maßgabe des Zwecks des Feststellungsverfahrens zu ermitteln. Es dürfte daher auch bei der Anfechtung einer einzelnen Feststellung aus diesem Feststellungsverfahren jeweils zunächst zu bestimmen sein, ob nicht konkludent sämtliche Feststellungen angefochten sind, wenn bei Erfolg der Klage zwangsläufige Änderungen bei sämtlichen Feststellungsbeteiligten eintreten. Allerdings kann auch ausschließlich die gesonderte und einheitliche Feststellung der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile am GewStMessbetrag nach Abs. 2 Satz 1 der Klagegegenstand sein und die demgegenüber selbständige Feststellung des Betrags des GewStMessbetrags der Mitunternehmerschaft bestandskräftig werden (BFH v. 14.1.2016 – IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024; BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875).

Geklärt ist, dass über die Frage, ob bestimmte Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine gewerblichen Einkünfte sind, im Feststellungsverfahren gem. § 35 zu entscheiden ist (BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 912). Das BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 32) gibt auch deshalb die Feststellung der gewerblichen Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 als eigenständige Besteuerungsgrundlage vor. Wird diese eigenständige Feststellung getroffen, ist sie anzufechten, um den Eintritt der Bestandskraft insoweit zu hindern.

► *Anfechtungsberechtigung:* Es gelten die allgemeinen Regelungen des § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO/§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, dh., idR ist die Mitunternehmerschaft einspruchs- und anfechtungsbefugt (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875). Ein Klageverfahren betr. die Feststellung des Anteils der Obergesellschaft an dem nach Abs. 2 Satz 1 festgestellten Betrag des GewStMessbetrags der Untergesellschaft wird durch die Insolvenz der Obergesellschaft nicht unterbrochen. Die Streitfrage betrifft nicht die Insolvenzmasse iSv. § 155 FGO iVm. § 240 Satz 1 ZPO (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875).

► *Beiladung:* Bei Klage einer gem. § 48 Abs. 1 Nr. 1 klagebefugten Mitunternehmerschaft als Prozessstandschafterin gegen die Feststellungen nach Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 3 ist keiner der Mitunternehmer notwendig beizuladen, da diese nicht nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 klagebefugt sind (s. LEVEDAG in GRÄBER, 8. Aufl. 2014, § 60 FGO Rz. 137 „Steuerermäßigung gemäß § 35“ mit Hinweis auf Nds. FG v. 24.5.2011 – 12 K 160/10, EFG 2012, 245; nachgehend BFH v. 28.5.2015

– IV R 27/12, BStBl. II 2015, 278; offen gelassen in BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 912). Wenn im Rahmen des Feststellungsverfahrens gem. Abs. 3 darüber gestritten wird, ob aus dem GewStMessbetrag der Gesellschaft Teilbeträge gem. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 nicht als gewerbliche Einkünfte berücksichtigt werden dürfen, sind Mitunternehmer-KapGes. gemäß § 60 Abs. 3 Satz 2 FGO nicht notwendig beizuladen, da sie die StErmäßigung schon dem Grunde nach nicht in Anspruch nehmen können (BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 912).

► *Ausnahmen von der Beiladung bei Klagen von Mitunternehmern:* Der BFH hat bei einer vollbeendeten PersGes. und der deshalb bestehenden Klagebefugnis der Mitunternehmer gem. § 48 Abs. 1 Nr. 2/Nr. 3 FGO gegen die Feststellungen gem. § 35 Abs. 2 und 3 auf Grundlage des § 60 Abs. 3 Satz 2 FGO zutr. Ausnahmen von der Verpflichtung zur Beiladung anerkannt (LEVEDAG in GRÄBER, 8. Aufl. 2014, § 60 FGO Rz. 137 „Steuerermäßigung gemäß § 35“):

Eine vollbeendete PersGes. ist nicht zur Anfechtungsklage eines Mitunternehmers gem. § 48 Abs. 1 Nr. 2/Nr. 3 FGO gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 iVm. Abs. 3 notwendig beizuladen, sondern nur die übrigen Mitunternehmer (BFH v. 22.9.2011 – IV R 42/09, BFH/NV 2012, 236).

Ist im Rahmen einer Feststellung des GewStMessbetrags auf Ebene einer Oberpersonengesellschaft gem. Abs. 2 iVm. Abs. 3 (auch bei mehrstöckigen Strukturen) die Einbeziehung von anteiligen GewStMessbeträgen aus Tochter-Mitunternehmenschaften nach Abs. 2 Satz 5 streitig, so sind, wenn die Obergesellschaft vollbeendet ist und die einzelnen Schlussgesellschaften klagebefugt sind (§ 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO), die nicht klagenden Mitunternehmer notwendig beizuladen. Die Beiladung einer Mitunternehmer-KapGes., die Schlussgesellschaftlerin ist, ist nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO aber nicht erforderlich, da diese vom Ausgang des Rechtsstreits nicht betroffen sein kann, weil eine StErmäßigung nach § 35 bei ihr ausscheidet (BFH v. 22.9.2011 – IV R 42/09, BFH/NV 2012, 236).

**Nachträgliche Aufhebung von Gewerbesteuerbescheid und Gewerbesteuerermessbescheid:** Über die Regelung des Abs. 3 mit der Einordnung der verschiedenen Feststellungen als Grundlagenbescheide hat der Gesetzgeber sichergestellt, dass gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO umfassende Korrekturmöglichkeiten auf Ebene des EStBescheids und der Feststellungen gem. Abs. 2 Satz 1 möglich sind. Der BFH hatte nämlich in Abgrenzung zur abweichenden Rechtslage unter Geltung des § 32c EStG aF bei einer Änderung der Einkunftsart von Einkünften aus Gewerbebetrieb (mit Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung des § 32c EStG aF) hin zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 entschieden: Wird der GewStMessbescheid aufgrund eines Rechtsbehelfs aufgehoben, weil der Stpfl. eine selbständige Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 ausübt, ist das FA nach § 174 Abs. 4 AO im Grundsatz berechtigt, den EStBescheid durch Versagung der Tarifbegrenzung gem. § 32c EStG aF zu ändern (BFH v. 4.2.2016 – III R 12/14, BStBl. II 2016, 818). In dieser Entsch. hat der BFH hervorgehoben, Abs. 3 Sätze 2 und 3 dienen der verfahrensrechtl. Vereinfachung und stellen nunmehr sicher, dass bei veränderten Ausgangsgrößen auch die StErmäßigung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO korrigiert werden könne.

Einstweilen frei.

30–43

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Ermittlung und Höhe des Steuerermäßigungsbeitrags**

**I. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer, vermindert um die vorrangigen sonstigen Steuerermäßigungsbeiträge (Abs. 1 Satz 1)**

44 **1. Tarifliche Einkommensteuer iSd. Abs. 1 Satz 1**

**Tarifliche Einkommensteuer** ist die Steuer, die sich bei Anwendung des StSatzes nach § 32a Abs. 1 bzw. Abs. 5 auf das zvE (§ 2 Abs. 5 Satz 1) unter Berücksichtigung tariflicher Sondervorschriften in §§ 32b, 34, 34b ergibt. Von der tariflichen ESt gelangt man nach Abzug der in § 2 Abs. 6 Satz 1 genannten Abzugsbeiträge (ua. der StErmäßigung aus § 35) und unter Zurechnung der in § 2 Abs. 6 Satz 2 genannten Zuschläge zur festzusetzenden ESt. Bei zusammen veranlagten Ehegatten ist die tarifliche ESt ein gemeinsamer Betrag, den diese als Gesamtschuldner zu entrichten haben (§ 44 AO).

**Normspezifische Ausgangsgröße des § 35:** Ausgangsgröße für den Abzug des StErmäßigungsbeitrags aus § 35 bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt ist eine normspezifisch definierte tarifliche ESt. Diese ergibt sich ausgehend von der tariflichen ESt gem. § 2 Abs. 5, ist aber vor Abzug des StErmäßigungsbeitrags um die in Abs. 1 Satz 1 genannten Abzugsposten zu verringern (s. auch BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 4).

**Absoluter Ermäßigungshöchstbetrag:** Der Betrag der tariflichen ESt nach Abzug der vorrangig abzuziehenden StErmäßigungen bildet wegen des ersatzlosen Verfalls von Anrechnungsüberhängen (s. Anm. 7) – eine absolute Obergrenze der Ermäßigung (den sog. absoluten Ermäßigungshöchstbetrag).

**Geminderte tarifliche Einkommensteuer:** Die tarifliche ESt iSd. Abs. 1 Satz 1 ist von der geminderten tariflichen ESt nach Abs. 1 Satz 4 zu unterscheiden (s. Anm. 107), die zur Berechnung des relativen Ermäßigungshöchstbeitrags in der Ermittlungsformel gem. Abs. 1 Satz 2 heranzuziehen ist. Der Unterschied liegt darin, dass zur Ermittlung der tariflichen ESt iSd. Abs. 1 Satz 1 nur die sonstigen StErmäßigungen zu berücksichtigen sind, während bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbeitrags die tarifliche ESt gem. Abs. 1 Satz 4 nicht um die sonstigen StErmäßigungen, sondern nur um ausländ. StBeträge nach § 32d Abs. 6, § 34c und § 12 AStG, sowie um bestimmte DBA-spezifische Minderungsbeiträge zu verringern ist.

45 **2. Verminderung um die sonstigen Steuerermäßigungsbeiträge mit Ausnahme der §§ 34f, 34g und 35a**

**Vorrangiger Abzug der anrechenbaren ausländischen Steuern nach § 2 Abs. 6:** In § 2 Abs. 6 Satz 1 hat der Gesetzgeber festgelegt, dass zur Ermittlung der festzusetzenden ESt die tarifliche ESt zuerst um die anzurechnenden ausländ. Steuern (§ 34c) und danach um die StErmäßigungen einschließlich § 35 zu mindern ist. § 2 Abs. 6 Satz 1 regelt damit die Abzugsreihenfolge aller StErmäßigungsbeiträge im Verhältnis zu anderen Abzugsposten von der tariflichen ESt.

Zwischen den abziehbaren StErmäßigungen gilt die in § 35 Abs. 1 Satz 1 geregelte Reihenfolge.

**Nachrangiger Abzug der Steuerermäßigungen nach §§ 34f und 34g:** Die StErmäßigungen nach § 34f (Baukindergeld) und § 34g (Parteispenden und -mitgliedsbeiträge) werden nach der ausdrücklichen Regelung in Abs. 1 Satz 1 nach Abzug des StErmäßigungsbetrags aus § 35 von der verbleibenden tariflichen ESt abgezogen. Daraus folgt, dass sich diese StErmäßigungen ggf. nicht in voller Höhe oder überhaupt nicht zugunsten des Stpfl. auswirken, wenn der nach Anrechnung der GewSt verbleibende StBetrag niedriger als der Ermäßigungsbetrag gem. §§ 34f, 34g ist. Ein nicht ausgenutzter Ermäßigungsbetrag nach § 34f geht dadurch allerdings nicht endgültig verloren, weil § 34f Abs. 3 einen Rücktrag (Satz 3) bzw. Vortrag (Satz 4) vorsieht. Demgegenüber geht ein nicht ausgenutzter Ermäßigungsbetrag nach § 34g unwiederbringlich verloren. An seine Stelle tritt aber eine Berücksichtigung der betreffenden Spenden und Beiträge als SA nach § 10b Abs. 2 Satz 2. Der Vorrang des § 35 vor diesen beiden StErmäßigungen wirkt sich folglich zugunsten des Stpfl. aus, weil ein nicht ausgeschöpfter Ermäßigungsbetrag nach § 35 verfällt.

**Nachrangiger Abzug der Steuerermäßigung nach § 35a:** Der Gesetzgeber hat mit der Änderung durch das JStG 2009 die frühere Verwaltungsauffassung mW ab dem VZ 2008 kodifiziert (§ 52 Abs. 50a Satz 1). Eine StErmäßigung gem. § 35a ist erst nach Abzug der StErmäßigung gem. § 35 von der tariflichen ESt abzuziehen (s. auch BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2011, 1187 Rz. 4).

**Vorrangiger Abzug der Steuerermäßigung gem. § 35b:** Die StErmäßigung gem. § 35b fällt unter die „sonstigen Steuerermäßigungen“ iSd. Abs. 1 Satz 1. Von der tariflichen ESt ist demnach vorrangig dieser StErmäßigungsbetrag abzuziehen, bevor der StErmäßigungsbetrag nach § 35 den Restbetrag mindern kann.

**Die Zuschläge bei Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer** nach § 2 Abs. 6 sind nach Abzug des StErmäßigungsbetrags hinzuzurechnen. Es handelt sich jeweils um von der tariflichen ESt des VZ unabhängige, in die festzusetzende ESt einzubeziehende Beträge, während die StErmäßigungen die konkrete tarifliche ESt des VZ mindern. Dies kann dazu führen, dass aufgrund dieser Erhöhungsbeträge eine positive festzusetzende ESt entsteht, obwohl der StErmäßigungsbetrag aus § 35 die tarifliche ESt auf null gemindert hat und noch nicht verbraucht ist (sog. Ermäßigungsüberhang).

### 3. Ermäßigung für Einzel- und Mitunternehmer (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2)

#### a) Faktor 3,8

Die Festsetzung des Faktors iHv. 3,8 in der seit 2008 geltenden Fassung der Vorschrift beruht auf der gleichzeitigen Abschaffung des BA-Abzugs der GewSt in § 4 Abs. 5b (s. Anm. 4). Der BFH hat in der Anhebung des Faktors von früher 1,8 auf 3,8 zugleich eine Rechtfertigung für den Eingriff des Gesetzgebers in das objektive Nettoprinzip bei der Streichung des BA-Abzugs der GewSt gesehen (BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046). Die Festsetzung des Faktors iHv. 3,8 beruht auf der Entsch. des Gesetzgebers, keine vollständige Kompensation der GewStBelastung über die StErmäßigung iRd. ESt zu schaffen. Folge ist, dass bei Hebesätzen oberhalb von 401 % die GewStBelastung

46

nicht mehr vollständig durch Abzug des StErmäßigungsbetrags ausgeglichen werden kann. Eine vollständige Anrechnung der GewSt gelingt in Mittel- und Großstädten daher idR nicht mehr (BROER, DStZ 2016, 208 [210 ff.]; ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 5, 11, 12 [8/2017]). Die Überkompensation der GewSt bei niedrigen Hebesätzen hat der Gesetzgeber über die Begrenzung des StErmäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende GewSt in Abs. 1 Satz 5 ausgeschlossen (s. Anm. 109).

### b) Der 3,8fache Gewerbesteuermessbetrag als Steuerermäßigungsbetrag

#### 47 aa) Gewerbesteuerliches Anrechnungsvolumen

Der 3,8fache GewStMessbetrag wird in der Praxis als gewstl. Anrechnungsvolumen bezeichnet (s. zB BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 5). Das Gesetz nennt ihn in Abs. 1 Satz 5 auch „Steuerermäßigungsbetrag“ (s. BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, GmbHR 2017, 1109). Nach dem Gesetzesaufbau kann der StErmäßigungsbetrag von der tariflichen ESt iSd. Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden, es sei denn, dieser Betrag übersteigt den Ermäßigungshöchstbetrag gem. Abs. 1 Satz 2 oder die tatsächlich zu zahlende GewSt gem. Abs. 1 Satz 5.

Das Anrechnungsvolumen bildet somit die gewstl. Obergrenze der Entlastung ab, es sei denn, die tatsächlich zu zahlende GewSt gem. Abs. 1 Satz 5 ist niedriger. Durch den BFH ist nunmehr geklärt worden, dass das Anrechnungsvolumen betriebsbezogen oder bezogen auf jede mitunternehmerische Beteiligung des Stpfl. zu berechnen und für diese betriebliche Einkunftsquelle jeweils mit der tatsächlich gezahlten GewSt zu vergleichen ist. Eine Zusammenrechnung aller GewStMessbeträge und deren Abgleich mit der insgesamt tatsächlich gezahlten GewSt ist nicht zulässig (s. BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, GmbHR 2017, 1109; BFH v. 20.3.2017 – X R 62/14, GmbHR 2018, 156).

Ist der GewStMessbetrag des Erhebungszeitraums (Fehlbetrag gemäß § 10a GewStG) negativ, ergibt sich mangels Anrechnungsvolumens folgerichtig kein StErmäßigungsbetrag, da keine Doppelbelastung etwaiger positiver gewerblicher Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 mit GewSt eintreten kann (STAADEN, DStR 2017, 184 [189]).

Beruhet die Minderung des GewStMessbetrags auf der Verrechnung mit einem Fehlbetrag gem. § 10a GewStG, wird das Anrechnungsvolumen ebenfalls vernichtet. Ein Verlustvortrag gemäß § 10a GewStG entwertet zwar das StErmäßigungspotenzial des § 35, mindert aber zugleich auch die GewSt-Schuld.

#### bb) Verhältnis des Steuerermäßigungsbetrags zu den gewerblichen Einkünften gem. Abs. 1 Satz 3

#### 48 (1) Kürzung des Anrechnungsvolumens bei Fehlen begünstigungsfähiger gewerblicher Einkünfte

Die Einbeziehung laufender Einkünfte gem. § 15 und aus Veräußerungs- und Aufgabegewinnen gem. § 16 in die gewerblichen Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 verlangt im Grundsatz, dass diese Einkünfte der GewSt unterliegen und nicht kraft Gesetzes aus der StErmäßigung ausgeschlossen sind (Anm. 84).

Der festgesetzte GewStMessbetrag ist aber nicht mehr in einer Nebenrechnung um Teilbeträge zu kürzen, wenn die korrespondierenden estl. gewerblichen Einkünfte negativ sind. Nach BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 9) führt auch ein GewStMessbetrag zu An-

rechnungsvolumen, der allein aufgrund von Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG positiv ist, wenn aus dieser Einkunftsquelle zugleich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden (zust. GRÜTZNER, StuB 2017, 18 [19]; FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2866]; SCHIFFERS, DStZ 2016, 956 [957]; STAADEN, DStR 2017/184 [189]). Die FinVerw. berücksichtigt das Anrechnungsvolumen aus solchen GewStMessbeträgen nunmehr, da der BFH in die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte/Summe der positiven Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 2 sowohl positive gewerbliche Einkünfte als auch negative gewerbliche Einkünfte des Stpfl. einbezieht. Zutreffend sind dann auch GewStMessbeträge, denen negative gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 gegenüberstehen, in die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags einzubeziehen. Früher hatte die FinVerw. dies anders gesehen (s. BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Rz. 10, 16; s. auch ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 56 [8/2017]; FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2866]; zur Anwendung bei doppelstöckigen PersGes. s. STAADEN, DStR 2017, 184 [189]).

## **(2) Kürzung des Anrechnungsvolumens aufgrund eines gesetzlichen Ausschlusses von Einkünften** 49

§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG gibt vor, dass ein GewStMessbetrag aus einem von der Regelung erfassten Veräußerungs- oder Aufgabevorgang weder in das Anrechnungsvolumen noch in die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 einzubeziehen ist (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 13; s. ausführl. Anm. 96 ff.).

Bei der Tonnagebesteuerung kommt es für die Gewinne aus dem Gesamthandsvermögen sowohl zu einem Ausschluss des Messbetrags aus dem Anrechnungsvolumen als auch aus den gewerblichen Einkünften gem. Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 95).

Einstweilen frei.

50

## **c) Steuerermäßigungsbetrag bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)**

### **aa) Ermäßigung für Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1**

51

Die StErmäßigung wird nach Abs. 1 Nr. 1 bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gewährt, also für einen Einzelunternehmer, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

### **bb) Festgesetzter Gewerbesteuermessbetrag**

52

Maßgebender GewStMessbetrag ist bei einem Einzelunternehmen der durch Messbetragsbescheid (§ 14 GewStG) für den maßgeblichen Erhebungszeitraum festgesetzte Betrag. Der GewStMessbescheid ist Grundlagenbescheid für die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags im EStBescheid (Abs. 3 Satz 2).

### **cc) Gewerbesteuermessbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums** 53

**Messbetrag für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum:** Maßgeblich ist der GewStMessbetrag, der für den Erhebungszeitraum festgesetzt wird, der dem estl. VZ entspricht. Das GewStG spricht anstelle des VZ vom Erhebungszeitraum, der gem. § 14 Satz 2 GewStG dem Kj. entspricht. Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. wird der Gewerbeertrag dem

Erhebungszeitraum zugerechnet, in dem das Wj. endet (§ 10 Abs. 2 GewStG). Abweichungen zwischen VZ bzw. Gewinnfeststellungszeitraum und gewstl. Erhebungszeitraum treten danach im Rahmen des § 35 idR nicht auf (s. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2011, 1187 Rz. 7).

**Unternehmerwechsel und Wechsel der Steuerschuldnerschaft:** Geht der Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Inhaber über (Unternehmerwechsel), ordnet § 2 Abs. 5 GewStG das Ende und den Neubeginn der sachlichen GewStPflicht des Unternehmens an. Der Gewerbebetrieb wird so behandelt, als sei er durch den bisherigen Unternehmer eingestellt und durch den an seine Stelle tretenden Unternehmer neu begründet oder ggf. bei ihm mit einem bereits bestehenden gewerblichen Betrieb vereinigt worden. In der Regel beginnt und endet auch die persönliche GewStPflicht des Unternehmers (StSchuldnerschaft) gleichzeitig mit der sachlichen GewStPflicht des Unternehmens, denn § 5 Abs. 2 Satz 1 GewStG verweist auf die Regelung des § 2 Abs. 5 GewStG zur sachlichen StPflicht (KEB in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rz. 5503 [11/2017]; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 2 GewStG Rz. 590). Nach § 5 Abs. 2 GewStG trifft die persönliche StPflicht (Steuerschuldnerschaft) daher idR bis zum Zeitpunkt des Betriebsübergangs den bisherigen Unternehmer; anschließend schuldet der neue Unternehmer die Steuer (vgl. KEB in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rz. 5500, 5503 [11/2017]; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 2 GewStG Rz. 590, 598, 601 f.; zum Sonderfall des Wechsels in der persönlichen GewStPflicht von einer PersGes. auf einen Mitunternehmer aufgrund einer Anwachsung bei fehlendem Wechsel in der sachlichen GewStPflicht s. BFH v. 25.4.2018 – IV R 8/16, DStR 2018, 1287). Die Regelungen in § 14 Satz 1 und Satz GewStG knüpfen ausschließlich an die sachliche StPflicht des Betriebs und nicht an die persönliche StPflicht des Unternehmers (= StSchuldnerschaft) an. Der StMessbetrag ist danach für das Kalenderjahr als Erhebungszeitraum in einem Messbetrag festzusetzen, wenn die sachliche StPflicht für diesen Betrieb während des Kalenderjahres besteht (BFH v. 25.4.2018 – IV R 8/16, DStR 2018, 1287). Kommt es hingegen zu einem Übergang des Betriebs im Ganzen mit einem Wechsel der persönlichen StPflicht, liegen abgekürzte Erhebungszeiträume gemäß § 14 Satz 3 GewStG für den fiktiv neu begründeten und den alten Betrieb vor. Die Steuermessbeträge für den alten und neuen Betrieb müssen getrennt ermittelt werden.

#### dd) Mehrere Betriebe/Ehegatten

##### 54 (1) Ermäßigung bei mehreren Betrieben eines Steuerpflichtigen

Ist ein Stpfl. Inhaber mehrerer Betriebe, kann er StErmäßigungsbeträge (Anrechnungsvolumen) aus jedem dieser Betriebe erzielen. Für jeden der Betriebe des Stpfl. wird ein eigener GewStMessbetrag festgesetzt (s. SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rz. 1466 [11/2017]). Der StErmäßigungsbetrag ist für jeden Gewerbebetrieb wegen des Objektcharakters der GewSt betriebsbezogen zu ermitteln, jeweils mit dem Faktor 3,8 zu vervielfältigen und auf die für den diesen Betrieb tatsächlich zu zahlende GewSt gem. Abs. 1 Satz 5 zu begrenzen (s. BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917; v. 20.3.2017 – X R 62/14, BFH/NV 2018, 108). Anschließend sind die einzelnen Beträge zu addieren und mit dem Ermäßigungshöchstbetrag gem. Abs. 1 Satz 2 zu vergleichen (s. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 9; FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2866]; SCHIFFERS, DStZ 2016, 956 [957]). Diese Technik bewirkt, dass StErmäßigungsbeträge aus Gemeinden mit hohen Hebesätzen oberhalb von 401 % nicht auf ESt auf gewerbliche Einkünfte aus Gemeinden



mit niedrigeren Hebesätzen angerechnet werden können (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917; v. 20.3.2017 – X R 62/14, DStR 2018, 8 ROHRLACK-SOTN in BLÜMICH, § 35 Rz. 56 [8/2017]).

## (2) Ehegatten mit mehreren Gewerbebetrieben

55

**Veranlagungszeiträume seit 2008:** Für die seit 2008 geltende Fassung des § 35 sind die Anrechnungsvolumina aus Betrieben beider Ehegatten ebenfalls getrennt zu ermitteln, mit dem Faktor 3,8 zu vervielfältigen, jeweils auf die tatsächlich zu zahlende GewSt dieses Betriebs zu begrenzen (Abs. 1 Satz 5) und anschließend zu addieren.

Zunächst vertrat das BMF (BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Rz. 10 und 16), dass eine Saldierung der positiven und negativen gewerblichen Einkünfte der Ehegatten untereinander ausgeschlossen war (Ausschluss der Meistbegünstigung entgegen BFH (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694, für die bis Ende 2007 geltende Fassung). Unter dieser Prämisse sah die FinVerw. auch die Anrechnungsvolumina der Ehegatten jeweils nur dann als berücksichtigungsfähig an, wenn die GewSt auf positive gewerbliche Einkünfte eines Ehegatten entfiel.

Das BMF hält an dieser Sichtweise zutreffend nicht mehr fest (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2011, 1187 Rz. 10). Der BFH (BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871) entschied, dass bei Ehegatten positive Einkünfte des einen Ehegatten nicht mit Einkünften des anderen Ehegatten aus der gleichen Einkunftsart zu verrechnen sind. Die Erg. der Ehegatten aus den einzelnen Einkunftsarten sind jeweils einzeln zu betrachten und sowohl im Zähler (der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte) als auch im Nenner (der Summe aller positiven Einkünfte) in den Ermäßigungshöchstbetrag einzubeziehen, wenn sie nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs bei jedem der Ehegatten positiv sind (STAADEN, DStR 2017, 184 [184]). Haben die Ehegatten nach dieser personenbezogenen horizontalen Verlustverrechnung eine positive Summe gewerblicher Einkünfte, sind auch die Anrechnungsvolumina beider Ehegatten zu berücksichtigen und zusammenzufassen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 10; zust. GRÜTZNER, StuB 2017, 18 [19]; SCHIFFERS, DStZ 2016, 956 [957]; FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2866]; STAADEN, DStR 2017, 184 [185]). Hat ein Ehegatte negative gewerbliche Einkünfte oder keine positiven gewerblichen Einkünfte, wird weder das Anrechnungsvolumen noch die tatsächlich zu zahlende GewSt dieses Ehegatten in die StErmäßigung einbezogen (s. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Beispiel zu Rz. 10; BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871 Rz. 26 der Entsch. zu den Vor- und Nachteilen).

**Veranlagungszeiträume 2001 bis 2007:** Unterhielt jeder der Ehegatten einen Gewerbebetrieb, waren die StMessbeträge der Ehegatten getrennt und das daraus insgesamt resultierende Anrechnungsvolumen durch Addition der Einzelbeträge zu ermitteln (BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296 a - 16/02, BStBl. I 2002, 533 Rz. 6, bis VZ 2003; BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 6). Negative GewStMessbeträge des einen Ehegatten minderten nicht positive GewStMessbeträge des anderen, nur die positiven GewStMessbeträge beider Ehegatten waren zu addieren (glA RÖDDER, DStR 2002, 939 [941]; RITZER/STANGL, DStR 2002, 1068 [1071]).

## 56 ee) Entsprechende Anwendung von Abs. 2 Satz 5

**Anrechnungsvolumen bei aus betrieblichen Gründen gehaltener Personengesellschaftsbeteiligung:** Die Verweisung wurde zur Klarstellung und zur Beseitigung eines Redaktionsversehens im JStG 2007 eingefügt und entspricht auch für die VZ davor der Rechtspraxis; vgl. zur Anwendung des Abs. 2 Satz 5 bei abweichendem Wj. der Mitunternehmerschaft § 52 Abs. 50a idF des JStG 2009. Der Gesetzgeber hat den Fall vor Augen, dass ein Stpfl. die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im BV (Betrieb/Teilbetrieb) seines Einzelunternehmens hält, die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG auf dieser Ebene greift, der Gewinnanteil aus dieser Beteiligung auf der Ebene des Einzelunternehmens den GewStMessbetrag nicht erhöht und kein Anrechnungsvolumen vermittelt. Daher wird der GewStMessbetrag der PersGes. dem GewStMessbetrag des Einzelunternehmens unter entsprechender Anwendung des Abs. 2 Satz 5 zugerechnet. Die Grundannahme des Gesetzgebers, dass ein Einzelunternehmer seinen Mitunternehmeranteil im BV eines Einzelunternehmens hält und die Gewinnanteile aus der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) durch das Einzelunternehmen „hindurchfließen“, geht jedoch uE ins Leere. Der Ansatz der Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens verliert für die ertragsteuerliche Gewinnermittlung im Wesentlichen seine selbständige Bedeutung; denn die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft bildet steuerrechtlich kein selbständiges WG (BFH v. 29.9.1976 – I R 171/75, BStBl II 1977, 259; BODE in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 4 EStG, Rz. 57). Der Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft ist dem Mitunternehmer daher als eigenständige Einkunftsquelle über die einheitliche Gewinnfeststellung unmittelbar und neben den Einkünften aus dem Einzelunternehmen zuzurechnen. Dies hat zur Folge, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG nicht greift, die auf auf Ebene des Gesellschafters verlangt, dass „die Gewinnanteile im Rahmen der Ermittlung seines Gewinns angesetzt worden sind“ (KEB in LENSKI/STEINBERG, § 9 GewStG, Rz. 35 [6/2017]). Siehe auch § 16 Rz. 272.

**Atypische stille Beteiligung an einem Einzelunternehmen:** Kein Anwendungsfall der entsprechenden Anwendung des Abs. 2 Satz 5 im Rahmen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist die atypisch stille Beteiligung eines Dritten an einem Einzelunternehmen. Besteht die stille Beteiligung am gesamten Betrieb oder einem Teilbetrieb des Einzelunternehmens, wird das BV des Einzelunternehmens zu Quasi-Gesamthandsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft (Einbringung entsprechend § 24 UmwStG, s. die Rspr. zu Anm. 59). An der atypisch stillen Gesellschaft sind der Einzelunternehmer als Geschäftsinhaber und der Stille als Mitunternehmer beteiligt. Die stl. Verlagerung des BV des Einzelunternehmens in das BV der Innengesellschaft ändert aber nichts daran, dass der Einzelunternehmer während des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft nach außen im eigenen Namen, aber im Innenverhältnis nur für Rechnung der Mitunternehmerschaft tätig ist (BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935) und weiterhin über ein eigenes BV verfügt (BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, DStR 2018, 1277). Verfahrensrechtl. ist der GewStMessbescheid für die atypisch stille Gesellschaft nicht an die Innengesellschaft, sondern an den Inhaber des Handelsgewerbes (den Einzelunternehmer) als Adressaten bekanntzugeben. Auch nur der Inhaber ist Schuldner der GewSt für die Innengesellschaft, da § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auf Innengesellschaften keine Anwendung findet, sondern § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG (s. BFH v. 5.12.2014 – X R 1/12, BStBl. II 2016, 567). Somit kann dem Einzelunternehmer als Geschäftsinhaber ein GewStMess-

bescheid für das Einzelunternehmen (zB bei Bestehen einer atypisch stillen Gesellschaft nur an einem Teilbereich) und der GewStMessbescheid für die atypisch stille Innengesellschaft bekanntzugeben sein. Der GewStMessbetrag für das Einzelunternehmen beträgt aber 0 €, wenn die atypisch stille Beteiligung am gesamten BV des Einzelunternehmens begründet worden ist. Es muss sich bei Ergehen mehrerer Messbescheide aus dem jeweiligen Bescheid deutlich ergeben, für welchen Betrieb ein Messbetrag festgesetzt wird (s. NÖCKER, FR 2017, 696; kritisch PAUS, EStB 2017, 284 [287]).

Besteht die atypisch stille Innengesellschaft am gesamten Betrieb des Einzelunternehmens, liegt kein klarer Fall des Abs. 2 Satz 5 vor. Da der Einzelunternehmer einen Betrieb und daneben eine Beteiligung an einer mitunternehmerischen Innengesellschaft als weitere Einkunftsquelle unterhält, erfolgt keine Hinzurechnung eines anteiligen Messbetrags der atypisch stillen Gesellschaft (Untergesellschaft) zum GewStMessbescheid des Einzelunternehmens. Für die Aufteilung des GewStMessbetrags der atypisch stillen Innengesellschaft zwischen Einzelunternehmer und dem Stillen ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel gem. Abs. 2 anzuwenden (Anm. 117 ff.).

#### d) Ermäßigung für gewerbliche Mitunternehmer (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

##### aa) Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

###### (1) Begriff

57

Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird die StErmäßigung auch bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gewährt. Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist, wer aufgrund eines zivilrechtl. Gesellschaftsverhältnisses oder wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses zusammen mit anderen Personen Unternehmerinitiative entfalten kann und ein Unternehmerrisiko trägt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]).

**Prüfung der Mitunternehmerstellung durch das Betriebsstättenfinanzamt:** Von dem für Feststellung nach Abs. 2 Satz 1 zuständigen Feststellungs-FA (s. § 35 Abs. 3 Satz 1) ist lediglich zu prüfen, ob auf Ebene der Gesellschaft eine Mitunternehmerstellung desjenigen vorliegt, der die Feststellung eines Anteils am GewStMessbetrag zu seinen Gunsten begehrt. Das FA muss sich nicht mit den Rechtsverhältnissen der einzelnen Mitunternehmer beschäftigen und darf die Feststellung eines anteiligen GewStMessbetrags für den Stpfl. nicht ablehnen, wenn es der Meinung ist, dieser werde auf Ebene des EStBescheids als Folgebescheid (s. Abs. 3 Satz 2) keine StErmäßigung abziehen können (BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, BStBl. II 2012, 183). Das FA wird für die Feststellungen gem. Abs. 2 Satz 1 idR an den Mitunternehmerkreis der einheitlichen und gesonderten Feststellung gem. § 179 Abs. Abs. 2 Satz Satz 2, 180 Abs. Abs. 1 Nr. Nr. 2 Buchst. a AO anknüpfen, der jedoch selbst keine Bindungswirkung für die Feststellung gem. Abs. 2 entfaltet.

**Sammelbescheid:** Nach dem zitierten BFH-Urteil dürfen die gesonderte und einheitliche Feststellung gem. Abs. 2 Satz 1 und die gesonderte und einheitliche Feststellung gem. §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO in einem Sammelbescheid zusammengefasst werden.

###### (2) Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer

58

Ist eine juristische Person Mitunternehmerin, ist auch dieser ein anteiliger GewStMessbetrag zuzuweisen, obwohl sie von der KSt keinen StErmäßigungs-

betrag aus § 35 abziehen kann (BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, BStBl. II 2012, 183; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 23; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 7 [2/2018]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 62 [11/2016]).

**Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft:** Sind an KapGes., die Mitunternehmer einer gewerblichen PersGes. sind, wiederum gewerbliche PersGes. beteiligt, entfaltet die („Sandwich“-)KapGes. für die Zurechnung eines anteiligen GewStMessbetrag aus der Untergesellschaft gem. Abs. 2 eine Abschirmwirkung. Der auf die KapGes. aufzuteilende anteilige Messbetrag der Untergesellschaft darf nicht mit dem Messbetrag der Obergesellschaft bei dieser zusammengefasst werden; dies gilt selbst dann, wenn die KapGes. OG der Oberpersonengesellschaft ist und ihr deshalb über die Zurechnung des Einkommens der OG auch der darin enthaltene Gewinnanteil aus der Untergesellschaft zugerechnet wird (BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14, s. Anm. 89).

**Beteiligung einer ausländischen Familienstiftung an einer inländischen gewerblichen Personengesellschaft:** Für die aktuelle Rechtslage sieht § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG vor, dass das Vermögen und die Einkünfte einer ausländ. Familienstiftung dem Stifter oder den unbeschränkt stpfl. Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet werden. § 15 Abs. 8 Satz 1 AStG bestimmt, dass die nach Abs. 1 dem Stifter oder der bezugs- oder anfallsberechtigten Person zuzurechnenden Einkünfte bei natürlichen Personen vorbehaltlich des § 20 Abs. 8 zu den Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 gehören. Handelt es sich bei den später tatsächlich zufließenden Zuwendungen um Leistungen der Stiftung an Destinatäre, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 stbar wären, sind diese (nach dem Rechtsgedanken des § 3 Nr. 41) gem. § 15 Abs. 11 AStG stfrei, wenn die ihnen zugrunde liegenden Leistungen nachweislich bereits nach § 15 Abs. 1 AStG zugerechnet worden sind. Aufgrund dieser bindenden Zuweisung des Hinzurechnungsbetrags zu den Einkünften aus § 20 und der Gleichstellung von Zurechnungen und späteren Zuwendungen mit Beteiligungserträgen (s. auch FISCHER, FR 2017, 899 [900]) fehlt es uE trotz der Zurechnung der Einkünfte der Familienstiftung (in denen die Einkünfte der Unterpersongesellschaft enthalten sind) idR an gewerblichen Einkünften gem. Abs. 1 Satz 3 beim Stifter oder den Bezugsberechtigten. Dies ist allerdings nicht unstrittig (s. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 3).

**VZ 2007 und 2008:** Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in den in den Jahren 2007 und 2008 geltenden Fassungen ermöglichte nach der Rspr. den Abzug eines StErmäßigungsbeitrags nicht, wenn der Stpfl. an der inländ. Mitunternehmerschaft nicht unmittelbar beteiligt war, sondern Mitunternehmer eine zwischengeschaltete Familienstiftung mit Sitz im EU/EWR-Ausland war, deren Einkommen dem Stifter gem. § 15 Abs. 1 AStG aF zuzurechnen war (FG Düss. v. 21.4.2015 – 13 K 4163/11 E, EFG 2015, 1374, rkr.). Hierzu stellte das FG Düss. uE zutr. darauf ab, dass § 15 AStG zu einer Einkommenszurechnung führte, die keiner bestimmten Einkunftsart des Stifters zuzuordnen war und somit keine gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 beim Stifter vorlagen (s. auch WEISS, IWB 2015, 899). Zudem stellte das FG vergleichend auf die Entsch. des BFH zur Abschirmwirkung einer zwischengeschalteten KapGes. trotz Organschaft nach BFH (BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14) ab. Der Entsch. des FG ist zuzustimmen (wohl ebenso STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 62a [11/2016]).

### (3) Innengesellschaften

Auch Mitunternehmer von Innengesellschaften, insbes. der atypisch stillen Gesellschaft, können die StErmäßigung in Anspruch nehmen (s. Anm. 56 zur atypisch stillen Beteiligung an einem Einzelunternehmen). Im Einzelnen ist wie folgt zu unterscheiden:

**Personengesellschaft & atypisch Still:** Betreibt eine gewerbliche PersGes. als Inhaberin ein Handelsgewerbe, an dem sich ein Dritter oder ein Mitunternehmer atypisch still beteiligt, existieren anschließend zwei eigenständige PersGes. Während des Bestehens der atypisch stillen Beteiligung existiert eine doppelstöckige PersGes.-Struktur mit der Außen-PersGes. (Geschäftsinhaberin) als Obergesellschaft und der atypisch stillen Gesellschaft als Untergesellschaft (BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10, BFHE 245, 253; zur einheitlichen und gesonderten Feststellung s. BFH v. 13.10.2016 – IV R 20/14, BFH/NV 2017, 475).

Die Außen-PersGes. als Geschäftsinhaber hat für jeden dieser Gewerbebetriebe jeweils eine eigenständige GewStErklärung abzugeben (BFH v. 8.12.2016 – IV R 8/14, BStBl. II 2017, 53). Sie ist Inhaltsadressat beider GewStMessbescheide, Anfechtungsberechtigter und Schuldner der GewSt ist nur die Außen-PersGes. als Inhaberin des Handelsgewerbes (BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, BStBl. II 2012, 183). Das Anrechnungsvolumen für die atypisch stille Innengesellschaft ergibt sich aus deren GewStMessbescheid. Der anteilige GewStMessbetrag der Innengesellschaft (Untergesellschaft), der der Außengesellschaft als Geschäftsinhaberin nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zuzuweisen ist, muss dem eigenständigen Messbetrag der Außen-PersGes. gem. Abs. 2 Satz 5 zugerechnet werden (zur Anwendung des Abs. 2 Satz 5 bei mehrstöckigen Gesellschaften s. Anm. 146).

**Kapitalgesellschaft mit atypisch still beteiligter Personengesellschaft:** Ist eine PersGes. atypisch still an einer KapGes. beteiligt, dürfen die Feststellungen der Einkünfte aus der PersGes. und aus der atypisch stillen Gesellschaft nicht in einem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid gem. §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO getroffen werden (BFH v. 21.10.2015 – IV R 43/12, BStBl. II 2016, 517). Für die atypisch stille Gesellschaft, die aus der GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts und der still beteiligten PersGes. als atypisch stiller Gesellschafterin als Mitunternehmern besteht, ist eine eigenständige einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vorzunehmen. Die im einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid für die Innengesellschaft festgestellten Einkünfte gehen in den KStBescheid der GmbH einerseits und in die die atypisch still beteiligte PersGes. betreffende gesonderte und einheitliche Feststellung ein (vgl. BFH v. 12.2.2015 – IV R 48/11, BFH/NV 2015, 1075). Auch in diesem Fall ist der GewStMessbescheid für das Erg. der Innengesellschaft der KapGes. als Geschäftsinhaberin bekannt zu geben; diese ist auch alleinige GewStSchuldnerin. Soweit der GewStMessbetrag gem. Abs. 2 nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel anteilig auf die KapGes. entfällt, ist er dieser zuzuweisen. Das Anrechnungsvolumen ist insoweit verloren, da es nicht auf die KSt angerechnet werden kann. Die KapGes. entfaltet zudem eine Abschirmwirkung, dh., der ihr zuzurechnende Anteil am GewStMessbetrag kann auch nicht gem. Abs. 2 Satz 5 für deren Gesellschafter festgestellt werden (Anm. 58). Aus Sicht der atypisch still beteiligten PersGes. ist die Innengesellschaft eine Untergesellschaft. Abs. 2 Satz 5 ist anzuwenden und der anteilige Messbetrag der Untergesellschaft dem eigenen Messbetrag der atypisch still beteiligten PersGes. als Obergesellschaft zuzurechnen.

**Kapitalgesellschaft mit atypisch still beteiligter natürlicher Person (GmbH & atypisch Still):** Begründet der Gesellschafter einer GmbH mit dieser am gesamten Betrieb der GmbH eine atypisch stille Gesellschaft, wird die GmbH & atypisch Still ertragstl. als Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 behandelt. Das BV der GmbH wird gem § 24 UmwStG Vermögen der Innengesellschaft. Der Gewinn der atypisch stillen Innengesellschaft wird auf die GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes und den atypisch stillen Gesellschafter verteilt (BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935). Für die atypisch stille Innengesellschaft sind die Einkünfte einheitlich und gesondert gem. §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festzustellen. Die KapGes. ist Inhaltsadressatin des GewStMessbescheids für die stille Gesellschaft und GewStSchuldnerin; ihr ist gem. Abs. 2 ein Teil des Anrechnungsvolumens nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzuweisen. Die KapGes. entfaltet zugleich eine Abschirmwirkung, dh., der ihr zuzurechnende Anteil am GewSt-Messbetrag kann nicht gem. Abs. 2 Satz 5 für deren Gesellschafter festgestellt werden (BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14).

60 **bb) Ermäßigung um den festgesetzten anteiligen 3,8fachen Gewerbesteuermessbetrag des Mitunternehmers**

Anrechnungsberechtigter (der jeweilige Mitunternehmer) und GewStSchuldnerin, die PersGes. (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), fallen auseinander. Der anteilige GewStMessbetrag, aus dem der einzelne Mitunternehmer sein Ermäßigungs-potential herleitet, wird gegenüber der PersGes. festgesetzt. Folglich bestimmt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, dass das gewstl. Anrechnungsvolumen der PersGes. anteilig auf die Mitunternehmer zu verteilen ist. Abs. 2 Satz 2 gibt hierfür als Aufteilungsmaßstab den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel vor (s. Anm. 117 ff.).

61 **cc) Gewerbesteuermessbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums**

**Messbetrag für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum:** Der für die PersGes. maßgebliche Erhebungszeitraum bestimmt sich ebenfalls gem. § 14 GewStG und entspricht dem Kj. oder der Dauer der StPflcht im Kj., wenn die StPflcht nicht während des ganzen Kj. besteht.

**Wechsel des Unternehmers und Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Gesellschaften:** Wechselt die StSchuldnerschaft einer Gesellschaft gem. § 5 Abs. 2 GewStG auf einen Dritten, sind abgekürzte Erhebungszeiträume gem. § 14 Satz 3 GewStG zu bilden (s. auch HONERT/OBSER, EStB 2008, 445; BFH v. 25.4.2018 – IV R 8/16, DStR 2018, 1287; s. Anm. 53). Ein Unternehmenswechsel im Ganzen gem. § 2 Abs. 5 GewStG tritt bei einer PersGes. nur ein, wenn es zu einem vollständigen Gesellschafterwechsel kommt, dh., wenn alle Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an neue Gesellschafter übertragen (GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 2 GewStG Rz. 591; KEB in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rz. 5514 f. [6/2016]; s. GÜNKEL/LEVEDAG, FR 2004, 261; HONERT/OBSER, EStB 2008, 445); zum Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Gesellschaft s. BFH v. 25.4.2018 – IV R 8/16, DStR 2018, 1287. Im Fall der GmbH & Co. KG setzt ein vollständiger Gesellschafterwechsel voraus, dass nicht nur die Kommanditisten ihre Kommanditanteile übertragen, sondern auch, dass die Komplementär-GmbH ausgetauscht wird. Dies gilt auch, wenn die Komplementär-GmbH weder vermögensmäßig noch am Gewinn bzw. Verlust der KG beteiligt ist, da die Komplementär-GmbH grds. idR Mitunternehmerin ist (BFH v. 26.6.1996 – VIII R 41/95,

BStBl. II 1997, 179; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79; KEB in LENSKI/STEINBERG, § 2 GewStG Rz. 5514 f. [6/2016]). Verbleibt demgegenüber ein Mitunternehmer – und sei es die nicht am Vermögen beteiligte Komplementär-GmbH – in der KG, so kommt es zu keinem Unternehmerwechsel iSd. § 2 Abs. 5 GewStG.

**Wechsel einzelner oder mehrerer Gesellschafter:** Scheiden aus einer gewerblichen PersGes. einzelne Gesellschafter oder alle bis auf einen aus oder treten neue hinzu oder wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine PersGes. umgewandelt, geht der Gewerbebetrieb nicht im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über, solange ihn mindestens einer der bisherigen Unternehmer unverändert fortführt. Die sachliche StPflcht des Unternehmens besteht fort. Dabei kommt es grds. nicht darauf an, auf welche Weise, zB Anwachsung, Übertragung, Gesamtrechtsnachfolge, die Anteile ausscheidender Unternehmer an dem fortgeführten Gewerbebetrieb auf den verbleibenden oder auf neu hinzutretende Unternehmer übergehen. In diesen Fällen wird gegenüber der PersGes. ein GewStMessbetrag festgesetzt, aus dem die Mitunternehmer ihren anteiligen GewStMessbetrag für Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ableiten können. Für die Aufteilung des GewStMessbetrags nach Abs. 2 ist allein der am Ende des Erhebungszeitraums maßgebliche Gesellschafterkreis und der zu diesem Stichtag geltende allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel maßgeblich (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875).

**e) Ermäßigung für persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3**

**aa) Getrennte Besteuerung der KGaA, der Kommanditaktionäre und der Komplementäre** 62

**Struktur:** Die KGaA ist eine vom Gesetzgeber geschaffene hybride Gesellschaftsform mit dualer Rechtsstruktur, bei der die „Geldgeber“ und die Unternehmensführer unterschiedlichen zivilrechtl. Regelungen unterworfen sein sollen (vgl. SCHAUMBURG, DSz 1998, 52; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77). Sie beinhaltet zwei Gruppen von Gesellschaftern, einerseits die persönlich haftenden Komplementäre mit Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis, welche weitgehend den gleichen Vorschriften wie bei der KG unterliegen und andererseits die (am in Aktien zerlegten) Grundkapital beteiligten Kommanditaktionäre ohne persönliche Haftung und Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis. Der BGH (BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392) hat auch die Zulässigkeit einer KGaA ohne eine natürliche Person als Komplementär (also von GmbH oder GmbH & Co. KG) anerkannt.

**Nebeneinander von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer:** Die Kommanditaktionäre versteuern nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 die auf die Kommanditaktien ausgeschütteten Dividenden als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Kommanditaktien des Komplementärs an der KGaA gehören trotz der weitgehenden Gleichstellung des Komplementärs mit einem Mitunternehmer nicht zu dessen Sonderbetriebsvermögen II, da sich der gesellschaftsrechtl. Einfluss des Komplementärs in der Gesellschaft durch zusätzliche Kommanditaktien nicht mehr verstärken kann (ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 891; aA WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]). Die KGaA selbst unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG der KSt. Daneben versteuert der Komplementär nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 die ihm zugewiesenen Gewinnanteile aus der KGaA als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

**Besteuerung der KGaA:** Nach § 1 Abs. 1 KStG und § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG ist die KGaA eigenständiges StSubjekt für KSt und GewSt. Auf der Ebene der KGaA werden bei der Ermittlung des zvE für KStZwecke gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG die nicht auf das Grundkapital entfallenden Gewinnanteile sowie die Geschäftsführungsvergütung des Komplementärs als BA abgezogen. Entgelte, die für die Hingabe von Darlehen und für die Überlassung von WG von der KGaA gezahlt werden, mindern den kstl. Gewinn der KGaA als BA.

Für Zwecke der GewSt ist bei einer KGaA stets die Gesellschaft kraft Rechtsform gem. § 2 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Satz 1 GewStG gewstpfl. Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags der GewSt der KGaA ist gem. § 7 GewStG der nach den Vorschriften des KStG (auf Grundlage der Kürzungen gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG) ermittelte Gewinn. Gemäß § 8 Nr. 4 GewStG sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer KGaA dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die aus der KStBemessungsgrundlage gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG herausgenommenen Gewinnanteile wieder hinzuzurechnen, die an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind. Gleichzeitig ist auf Ebene des persönlich haftenden Gesellschafters nach § 9 Nr. 2b GewStG die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die nach § 8 Nr. 4 GewStG dem Gewerbeertrag der KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile zu kürzen, wenn diese bei der Ermittlung des Gewinns iSd. § 7 GewStG über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG als gewerbliche Einkünfte angesetzt worden sind. Damit wird der auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Teil des Gewinns iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG nur bei der KGaA der GewSt unterworfen (BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, DStR 2017, 1976). § 8 Nr. 4 stellt sicher, dass die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters zumindest einmal (bei der KGaA) der GewSt unterliegen (vgl. BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363; BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, DStR 2017, 193). Vergütungen, die die KGaA an den Komplementär für die Hingabe von Darlehen und als Miet- und Pachtvergütungen gezahlt und als BA abgezogen hat, werden dem Gewinn der KGaA nur unter den Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 GewStG hinzugerechnet (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363; vgl. zB SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 8 GewStG Rz. 539 [7/2016]; ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 8 Nr. 4 GewStG Rz. 27, 28 [3/2016]).

**bb) Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA iSd. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3**

63 (1) **Einkommensteuer- und Gewerbesteuerpflicht des Komplementärs**

**Natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter:** Persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA kann zum einen eine natürliche Person sein, die nicht mit der KGaA in einer Mitunternehmerschaft verbunden ist, sondern ihre Komplementärbeteiligung im PV hält und in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 wie ein Mitunternehmer behandelt wird (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363). Der persönlich haftende Gesellschafter, der natürliche Person ist, ist nicht GewStSubjekt (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363).

**Kapitalgesellschaft oder Mitunternehmerschaft als persönlich haftender Gesellschafter:** Als persönlich haftender Gesellschafter kann auch eine Mitunternehmerschaft, regelmäßig eine GmbH & Co. KG, fungieren. Komplementär-Gesellschaften sind auch selbst (neben der KGaA) gewstpfl. (vgl. BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, DStR 2017, 1976).



**(2) Besteuerung des Gewinnanteils**

**Zusammensetzung des Gewinnanteils:** Nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 sind die von der KGaA gezahlten Gewinnanteile und in der Vorschrift genannten Vergütungen für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von WG für mehrere Komplementäre im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu erfassen; für einen Komplementär ist eine gesonderte Feststellung erforderlich (BFH v. 29.6.2016 – I B 32/16, BFH/NV 2016, 1679; BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, DStR 2017, 1976).

Für den Komplementär gilt als Gewinnermittlungsmethode der BV-Vergleich (s. zum Ganzen § 15 Anm. 905). Eine Geschäftsführungsvergütung ist bei ihm in dem Jahr als Ertrag zu erfassen, für das er die Vergütung bezieht (BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, BFH/NV 2013, 589; s. zur grenzüberschreitenden Behandlung von Ruhegeldern des Komplementärs BFH v. 19.12.2012 – I R 5/12, BFH/NV 2012, 556; zur Anwendung des abkommensrechtl. Schachtelprivilegs BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, DStR 2010, 1712). Wirtschaftsgüter oder Darlehen, die der Komplementär der KGaA zur Nutzung überlässt oder gewährt, gehören zu seinem SonderBV; die Vergütungen sind korrespondierend zum BA-Abzug bei der KGaA als SonderBE zu erfassen.

Die Einlage eines persönlich haftenden Gesellschafters übersteigende AK sind in einer Ergänzungsbilanz (idR als Mehrkapital auf einen Firmenwert) auszuweisen. Die hieraus resultierenden Gewinnminderungen und Gewinnerhöhungen beeinflussen ausschließlich den Gewinnanteil gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 und damit nur den Gewerbeertrag des persönlich haftende Gesellschafters gem. § 7 GewStG (falls dieser der GewSt unterliegt), nicht aber die Ebene der KGaA (BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, DStR 2017, 1976; s. auch BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, GmbHR 2017, 247).

**Besteuerung des Gewinnanteils des Komplementärs bei der Gewerbesteuer:** Handelt es sich um einen gewstpfl. Komplementär (also nicht um eine natürliche Person), werden die über § 8 Nr. 4 GewStG hinzugerechneten Gewinnanteile und Vergütungen für die Geschäftsführung dem Gewerbeertrag der KGaA wieder hinzugerechnet, obwohl diese über § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG und § 7 GewStG bereits im estl. Gewinn und Gewerbeertrag des Komplementärs enthalten sind. Die Doppelbesteuerung dieser Beträge auf Ebene des Komplementärs wird über § 9 Nr. 2b GewStG vermieden, was jedoch nur für die Gewinnanteile und Geschäftsführervergütungen gilt. Bei Miet- und Pachtvergütungen, die an einen Komplementär gezahlt werden, besteht auf der Ebene der KGaA eine Hinzurechnungspflicht für Finanzierungsanteile unter den Voraussetzungen § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG, der Komplementär kann in diesem Fall den Gewerbeertrag nicht durch eine korrespondierende Kürzung verringern. Für Darlehenszinsen, die nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG dem Gewerbeertrag der KGaA hinzugerechnet und beim Komplementär als BE erfasst werden, wird keine gewstl. Kürzung gewährt, so dass im Erg. eine doppelte Belastung mit GewSt entsteht (vgl. BMF v. 4.7.2008 – 3 G 1422/42, BStBl. I 2008, 730 Rz. 5).

**cc) Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums** 65

**Anknüpfung an Gewerbesteuermessbescheid der KGaA:** Eine GewStBelastung der vom Komplementär erzielten Gewinnanteile und Einkünfte tritt nach den obigen Ausführungen im Grundsatz unabhängig von der Rechtsform des

Komplementärs nur auf der Ebene der KGaA ein, da diese nur in deren GewSt-Messbetrag enthalten sind. Entweder besteht schon keine GewStPflcht des Komplementärs oder die in den Gewinn einer Komplementär-Mitunternehmerschaft oder Komplementär-KapGes. eingehenden Gewinnanteile iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 werden durch eine Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG bei der GewStFestsetzung der Komplementär-Gesellschaft gekürzt und sind wegen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG nur im Gewerbeertrag und Messbescheid der KGaA enthalten. Finanzierungsanteile aus Darlehenszinsen und Vergütungen für die Überlassung von WG werden dem Gewinn der KGaA unter den Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 GewStG hinzugerechnet und unterliegen bei der Komplementär-Gesellschaft nochmals der GewSt.

**Zurechnung eines anteiligen Messbetrags beim Komplementär:** Nur der auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Teil des GewStMessbetrags berechtigt zu einer StErmäßigung. Für die erforderliche Aufteilung des GewStMessbetrags ist gem. Abs. 2 der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel maßgeblich (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 27). Siehe Anm. 126.

**Analoge Anwendung des Abs. 2 Satz 5:** Für die StErmäßigung auf Ebene der Mitunternehmer einer Komplementär-Mitunternehmerschaft der KGaA muss der Anteil des Komplementärs am GewStMessbetrag der KGaA in die Feststellung des GewStMessbetrags der Komplementär-Mitunternehmerschaft nach Abs. 3 Satz 1 einbezogen werden. Abs. 2 Satz 5 ist uE anzuwenden.

## II. Legaldefinition des Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 2)

### 1. Gesetzesentwicklung und Normzweck

#### 66 a) Gesetzesentwicklung

Der Ermäßigungshöchstbetrag umschreibt die anteilige tarifliche ESt, die auf die berücksichtigungsfähigen gewerblichen Einkünfte im zvE entfällt (den gewerblichen Anteil an der tariflichen ESt). In Abs. 1 Sätze 1 und 2 hat der Gesetzgeber in der Gesetzesfassung seit dem VZ 2008 eine Legaldefinition der zuvor im Schrifttum auch als „relativer Ermäßigungshöchstbetrag“ bezeichneten Größe eingeführt. Der dem 3,8fachen GewStMessbetrag entsprechende Betrag mindert nach Abs. 1 Satz 1 nicht die gesamte tarifliche ESt, sondern nur den Teilbetrag der tariflichen ESt, der auf die im zvE enthaltenen gewerblichen Einkünfte entfällt. Diesen gewerblichen Anteil drückt der Gesetzgeber mittels der in Abs. 1 Satz 2 enthaltenen Formel aus. Dies beinhaltet uE keine Klarstellung, sondern eine Neuregelung der Rechtslage seit dem VZ 2008. Zurückzuführen ist der Höchstbetrag auf die Beschlussempfehlung des FinAussch. im Gesetzgebungsverfahren zum StSenkG: Dort wurde die StErmäßigung auf den Teil der ESt beschränkt, der anteilig auf die im zvE enthaltenen gewerblichen Einkünfte entfiel, damit bei einer niedrigen auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden anteiligen EStSchuld eine (rein oder vorwiegend) auf gewstl. Hinzurechnungen gem. § 9 GewStG beruhende GewStSchuld nicht sachwidrig mit der EStSchuld verrechnet werden könne (BTDrucks. 14/3366, 113, 119).

**b) Umsetzung des Normzwecks**

67

Die Bezugnahme auf die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 soll verhindern, dass ein StErmäßigungsbetrag entstehen kann, ohne dass gleichzeitig tatsächlich gewerblich belastete Einkünfte vorhanden sind, die der ESt unterliegen (KÜHNEL, FR 2011, 17 [18]). Damit trägt das Gesetz dem Normzweck Rechnung, der in der Abmilderung einer Doppelbelastung aus ESt und GewSt besteht, s. Anm. 1. Die Voraussetzung einer tatsächlichen Belastung der gewerblichen Einkünfte mit ESt korrespondiert mit den Regelungen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 sowie in Abs. 1 Satz 5 zur GewSt, denn der Abzug eines StErmäßigungsbetrags setzt eine tatsächliche GewStBelastung voraus.

**c) Konzeptionelle Ausgestaltung des Ermächtigungshöchstbetrags**

68

Die Definition einer anteiligen ESt, die auf die begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte entfällt, kann konzeptionell auf verschiedene Arten abgebildet werden. Allen Definitionen ist aber die Schwierigkeit gemein, dass es im Rahmen der synthetischen ESt kaum möglich ist, einen Teilbetrag der tariflichen oder festgesetzten Steuer bestimmten positiven Einkünften exakt zuzuordnen (KÜHNEL, FR 2017, 17 [18]).

Die seit 2008 geltende Fassung des § 35 stellt zur Konkretisierung des gewerblichen Anteils auf das Verhältnis der positiven gewerblichen Einkünfte zur „Summe aller positiven Einkünfte“ ab und multipliziert diesen Bruch mit der geminderten tariflichen ESt gem. Abs. 1 Satz 4. Nach BFH (BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871) und FinVerw. (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 16) sind die gewerblichen Einkünfte und die Summe der positiven Einkünfte einkunftsartenbezogen (und nicht einkunftsquellenbezogen) zu bestimmen. Ein Verlustausgleich ist aber nur horizontal innerhalb derselben Einkunftsart möglich; eine Verrechnung von Verlusten zwischen den Ehegatten ist hingegen nicht vorzunehmen (s. Anm. 70 ff.). Minderungen des zVE gem. § 2 Abs. 3 bis 6 und negative Einkünfte eines Stpfl. oder seines Ehegatten beeinflussen nur die Größen der geminderten tariflichen ESt und die tarifliche ESt gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 37; ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 64 [8/2017]). Nach dieser Gesetzesauslegung entfällt die ESt also ausschließlich auf Einkünfte aus Einkunftsarten, bei denen im Saldo positive Einkünfte vorhanden sind, bei Ehegatten nur auf die jeweils im Saldo positiven Einkünfte einer Einkunftsart (STAADEN, DStR 2017, 184 [185]).

**In der früheren Fassung** des § 35 war der gewerbliche Anteil bis Ende 2007 nach dem Vorbild der Vorgängervorschrift in § 32c definiert worden. Die begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte waren ins Verhältnis zur „Summe der Einkünfte“ zu setzen. Mit der jetzigen Ausgestaltung des Ermäßigungshöchstbetrags wollte der Gesetzgeber die frühere Rspr. des BFH überschreiben, die zur früheren Gesetzesfassung eine Ermittlung des gewerblichen Anteils auf Grundlage des Meistbegünstigungsprinzips erlaubte (s. BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694).

**2. Elemente der Höchstbetragsberechnung**

69

**Formel zur Ermittlung des Betrags:** Die tarifliche ESt, die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt, ist nach der in Abs. 1 Satz 3 geregelten Formel zu ermitteln.

**Summe der positiven gewerblichen Einkünfte:** Im Zähler der gesetzlichen Formel müssen die positiven gewerblichen Einkünfte eingesetzt werden. Dies

sind die in Abs. 1 Satz 3 definierten Einkünfte, die der GewSt unterlegen haben. Durch diese Bezugsgröße knüpft der Gesetzgeber an den Normzweck des § 35 an, eine Doppelbelastung solcher Einkünfte aus GewSt und ESt zu mindern.

**Summe aller positiven Einkünfte:** Die Summe aller positiven Einkünfte als Bezugsgröße ist Ausdruck der subjektbezogenen estl. Ermittlung des StErmäßigungsbeitrags (s. BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, BFH/NV 2017, 1536).

Eine Einkunftsart ist bei der Ermittlung des Nenners nur zu berücksichtigen, wenn positive Einkünfte (zum horizontalen Verlustausgleich s. Anm. 70) erzielt werden. Da der Gesetzgeber im Nenner der Formel an die Summe aller positiven Einkünfte anknüpft (nach früherer Rechtslage an die Summe der Einkünfte), sind die sonstigen Abzugsposten wie SA und agB für die Ermittlung des gewerblichen Anteils nicht relevant. Diese beeinflussen nur die weitere Größe in der Ermittlungsformel, die geminderte tarifliche Steuer.

**Frühere Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2007:** In BMF (BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296 a - 16/02, BStBl. I 2002, 533 Rz. 16) wurde während der Geltung der Mindestbesteuerung (VZ 2001 bis 2003) auf die Summe der Einkünfte (in den Fällen des § 10d vermindert um den Altersentlastungsbeitrag und den Freibetrag aus § 13 Abs. 3) und damit auf den Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 abgestellt, was zu einer weiteren Verminderung des Anteils der gewerblichen Einkünfte führte (glA BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694; FG Münster v. 13.4.2005 – 10 K 3544/03 E, EFG 2005, 1204, rkr.). Für die VZ 2004 bis 2007 stellte die FinVerw. (BMF v. 12.1.2007 – IV B 2 - S 2296a - 2/07, BStBl. I 2007, 108 Tz. 16; BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 15) ebenfalls auf die Summe der Einkünfte ab. Bei dieser Berechnungsweise minderten die von der Summe der Einkünfte vorzunehmenden Abzüge alle Einkünfte verhältnismäßig (glA FÖRSTER, FR 2000, 866; KOREZKIJ, StB 2004, 171 [174]; WENDT, FR 2000, 1173 [1178]; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728 [1730]). Andere Autoren stellten nach dem Gesetzeswortlaut auf das zVE ab (NEU, DStR 2000, 1933 [1936]; NEUMANN/NEUMAYER, EStB/GmbH-StB 2000, 25 [26]; THIEL, StuW 2000, 413 [419]; DIENER/SCHULTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 124; KÖPLIN/NIGGEMEIER, NWB F. 3, 11479; KOREZKIJ, BB 2001, 333 [339], für die VZ 2001 bis 2003 mit Ausführungen zu Verbesserungsvorschlägen [341 f.]). Der BFH (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694) entschied, dass die Summe der Einkünfte im Nenner der Verhältnisrechnung heranzuziehen sei.

**Geminderte tarifliche Steuer:** Abs. 1 Satz 2 unterscheidet zwischen einerseits der tariflichen ESt iSd. Abs. 1 Satz 1, von der die im Gesetz genannten StErmäßigungsbeiträge in der festgelegten Reihenfolge abzuziehen sind und andererseits einer bei der Berechnung des Ermäßigungsbeitrags zu multiplizieren den geminderten tariflichen ESt. Die geminderte tarifliche ESt wird in Abs. 1 Satz 4 legal definiert. Siehe Anm. 107.

### 3. Horizontaler Verlustausgleich

#### 70 a) Bedeutung des horizontalen Verlustausgleichs für die Ermittlung des Höchstbetrags

Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/7036, 19) ist die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte der Betrag, der sich nach Saldierung aller Gewinne und Verluste nach § 15 aus allen Gewerbebetrieben oder mitunternehmerischen Beteiligungen oder als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA ergibt. Durch den BFH (BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871), dem sich die FinVerw. angeschlossen hat (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 16–18), ist nunmehr geklärt, dass die

Grundsätze des horizontalen Verlustausgleichs für die Ermittlung der Bezugsgrößen im Zähler und Nenner der Ermittlungsformel anzuwenden sind.

**Früherer Meinungsstreit:** Es wurde dem entgegen vertreten, der Gesetzgeber habe zur Verankerung eines horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs im Zähler der Formel auf die „positive Summe der gewerblichen Einkünfte“ und nicht auf die „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ abstellen müssen (BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [81]; KOREZKIJ, DStR 2008, 491 [493]). Nach früherer Auffassung der FinVerw. (BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440, Rz. 16) waren nur die positiven Erg. der jeweiligen Einkunftsquellen ohne horizontalen Verlustausgleich in die Ermittlung beider Bezugsgrößen einzubeziehen. Es sollte sowohl der horizontale Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch innerhalb der Einkunftsarten, die in die Summe aller positiven Einkünfte einzubeziehen waren, ausgeschlossen sein.

**Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung:** Nach der zutreffenden Begründung des BFH ist das Merkmal der „Einkünfte“ in der Berechnungsformel gem. Abs. 1 Satz 2 aber nicht im Sinne des Begriffs einer Einkunftsquelle zu verstehen. „Einkünfte“ sind das saldierte Erg. der jeweiligen Einkunftsart. Daher ist sowohl im Zähler als auch im Nenner der Ermittlungsformel ein horizontaler Verlustausgleich bei den einzelnen Einkunftsarten vorzunehmen (zust. U. FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2867]; SCHIFFERS, DStZ 2016, 956 [958]; GRÜTZNER, StuB 2017, 18 [19]; STAADEN, DStR 2017, 184). Die „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ und die „Summe aller positiven Einkünfte“ im Sinne der Berechnungsformel bezeichnen daher die positiven Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsart nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 16).

**Übergangsregelung der Finanzverwaltung:** Nach BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 34 Satz 2) ist in Fällen, in denen die Anwendung der Rz. 16–18 zu einer geringeren StErmäßigung als nach der Auffassung in BMF v. 24.2.2009 (BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440) führt, das Schreiben auf Antrag des Stpfl. erst ab dem VZ 2016 anzuwenden.

**Fassung des § 35 während der Veranlagungszeiträume 2001 bis 2007:** Unterhielt der Stpfl. mehrere Betriebe bzw. Mitunternehmerbeteiligungen oder Beteiligungen als persönlich haftender Gesellschafter an einer KGaA, waren nach der bis einschließlich VZ 2007 geltenden Fassung die positiven und negativen gewerblichen Einkünfte im Wege eines vorrangigen horizontalen Verlustausgleichs zu saldieren (vgl. BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 14 mit Beispiel; wohl auch BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694; BFH v. 27.9.2012 – III R 69/10, BStBl. II 2013, 201, zur zwingenden Verrechnung bei Ehegatten; FG Düss. v. 10.11.2005 – 11 K 1974/03 E, EFG 2006, 352, rkr.; FG Münster v. 13.4.2005 – 10 K 3544/03 E, EFG 2005, 1204, rkr.; glA U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [762]; KOREZKIJ, StB 2004, 171 [174]; KOREZKIJ, DStR 2007, 2103; WICHERT, NWB F. 3, 14413 [14417 f.]). Lagen sowohl begünstigungsfähige (gewstbelastete) positive und negative gewerbliche Einkünfte als auch nicht begünstigungsfähige positive/negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, waren jedoch vorrangig die nicht begünstigungsfähigen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb untereinander zu saldieren (glA U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [762]; KOREZKIJ, DStR 2007, 2103).

**b) Einzelfragen zur Anwendung des horizontalen Verlustausgleichs****71 aa) Bedeutung für die Ermittlung der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte**

**Saldierung der Einkünfte und Verluste aus verschiedenen gewerblichen Einkunftsquellen eines Steuerpflichtigen:** Gewerbliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3, die der GewSt unterliegen und aus verschiedenen Betrieben des Stpfl. und/oder der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, sind zur Ermittlung der Bezugsgröße der „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ im Wege des horizontalen Verlustausgleichs zu saldieren. Das Gesetz vollzieht in der Ermittlungsformel, die eine subjektbezogene Komponente des Ermäßigungsbeitrags darstellt (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStZ 2017, 1917) nach, dass sämtliche positiven und negativen Einkünfte auch bei der Ermittlung der Einkünfte gem. §§ 15, 16 in der Person des Stpfl. einzubeziehen sind.

**Negative Summe der gewerblichen Einkünfte:** Verbleibt nach dem horizontalen Verlustausgleich eine insgesamt negative Summe gewerblicher Einkünfte, beträgt der Ermäßigungsbeitrag Null und ein etwaiges Anrechnungsvolumen aufgrund von Hinzurechnungen gem. § 8 Nr. 1 GewStG ist nicht nutzbar (U. FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2867]).

**Ausschließlich gewerbliche Einkunftsquellen:** Verfügt ein Stpfl. ausschließlich über Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Einkünften, die der GewSt unterliegen, so wirkt sich der horizontale Verlustausgleich sowohl im Zähler (bei der Ermittlung der Summe aller positiven gewerblichen Einkünfte) als auch im Nenner (bei der Ermittlung der Summe aller positiven Einkünfte) aus. Verbleibt trotz der Saldierung der positiven und negativen Erg. aus den verschiedenen gewerblichen Einkunftsquellen eine Summe positiver gewerblicher Einkünfte und Summe aller positiven Einkünfte, ist der gewerbliche Anteil im Vergleich zur früheren Verwaltungsauffassung (vgl. BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440) geringer. Denn nach der früheren Betrachtungsweise ging in den Zähler nur der höhere Betrag aus Einkunftsquellen mit positiven Einnahmen ohne einen horizontalen Verlustausgleich ein (U. FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2867]; STAADEN, DStR 2017, 184 [186]). In diesem Fall kann nach BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 34 Satz 2) bis einschließlich VZ 2016 die Übergangsregelung des BMF in Anspruch genommen werden.

**72 bb) Behandlung nicht begünstigter Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Ermittlungsformel**

**Einbeziehung nur in die Summe aller positiven Einkünfte:** Gemäß BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 16) werden (positive und negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die entgegen Abs. 1 Satz 3 nicht der GewSt unterliegen haben (zB Einkünfte gem. § 17/Verluste aus § 16, die nicht in den Gewerbeertrag eingehen) oder kraft Gesetzes aus § 35 ausgeschlossen sind (§ 5a/§ 18 UmwStG), in der „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ nicht berücksichtigt (STAADEN, DStR 2017, 184 [185]) und sind nur in die Summe aller positiven Einkünfte einzubeziehen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 16).

**Vorhandensein positiver und negativer nichtbegünstigter Einkünfte aus Gewerbebetrieb nebeneinander:** In die „Summe aller positiven Einkünfte“ gehen im Grundsatz alle positiven und negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb,

also auch nicht gewstpfl. Einkünfte und aus der Anwendung des § 35 gesetzlich ausgeschlossene Einkünfte ein (ebenso SCHIFFERS, DStZ 2016, 956 [958]; STAADEN, DStR 2017, 184 [187]). Negative nicht begünstigte Einkünfte aus Gewerbebetrieb (zB ein nicht in den Gewerbeertrag eingehender Verlust gem. § 16 oder ein Verlust gem. § 17 Abs. 4) mindern zwar nicht den Zähler, aber den Nenner der Ermittlungsformel (s. Beispiel in BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 17; GRÜTZNER, StuB 2017, 18 [20]; STAADEN, DStR 2017, 184 [187]). Das BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 32) ordnet ausdrücklich an, dass Verluste aus § 16, die nicht in den Gewerbeertrag eingehen, in der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Mitunternehmerschaft ebenfalls als Besteuerungsgrundlage festzustellen sind. Hierdurch wird gewährleistet, dass bei der Ermittlung des StErmäßigungsbetrags in den EStBescheiden der Mitunternehmer (Folgebescheide) diese Verluste in den horizontalen Verlustausgleich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Ermittlung der Summe aller positiven Einkünfte einbezogen werden können.

Streitig ist, wie zu rechnen ist, wenn nebeneinander positive und negative nicht begünstigte Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen (s. ausführl. STAADEN, DStR 2017, 184 [187f.], zu den verschiedenen Varianten). In diesem Fall sind uE zur Ermittlung der „Summe aller positiven Einkünfte“ die positiven/negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb miteinander zu saldieren, unabhängig davon, ob sie gewerbliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 oder nicht sind. Ergibt sich aus der Saldierung, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Nenner insgesamt negativ sind, steigt der gewerbliche Anteil (Verhältnis der positiven gewerblichen Einkünfte zur Summe der nur aus positiven Einkünften anderer Einkunftsarten bestehenden Summe) zwar überquotal an, dies ist aufgrund des typisierenden Entlastungsmechanismus aber hinzunehmen.

**Beispiel:** Siehe zur Verdeutlichung das Beispiel von STAADEN, DStR 2016, 184 (187): begünstigte gewerbliche Einkünfte gem. § 15 = 100; nicht begünstigter Verlust aus Gewerbebetrieb gem. § 16 = ./. 150; Veräußerungsgewinn gem. § 17 = 50 und Einkünfte aus § 18 = 80. Nach hier vertretener Sichtweise beträgt der Ermäßigungshöchstbetrag =  $100 / [100 - 150 + 50 + 80] \times$  (gesonderte tarifliche Steuer iSd. Abs. 1 Satz 4). Die von STAADEN bevorzugte Sichtweise einer Behandlung der nicht begünstigten gewerblichen Einkünfte als eigene Kategorie (hier der Einkünfte gem. § 16 iHv ./. 150 und der Einkünfte iHv. 50 = ./. 100), die für die Berechnung der Summe aller positiven Einkünfte außer Betracht bleiben, wenn deren Saldo wie im Beispiel negativ ist, ist zwar möglich, aber angesichts des angestrebten Typisierungscharakters der Regelung nicht zwingend erforderlich.

### c) Bedeutung des horizontalen Verlustausgleichs für die Ermittlung der 73 Summer aller positiven Einkünfte

Werden im Rahmen einer Einkunftsart *ausschließlich* negative Einkünfte erzielt, bleibt diese Einkunftsart für die Ermittlung der Summe aller positiven Einkünfte außer Betracht.

Liegen innerhalb einer Einkunftsart positive und negative Einnahmen vor, ist bei der Ermittlung der Summe aller positiven Einkünfte ein horizontaler Verlustausgleich vorzunehmen. Ergibt sich ein positiver Restbetrag für diese Einkunftsart, ist dieser Betrag in die Summe aller positiven Einkünfte der Ermittlungsformel einzubeziehen. Ergeben sich nach der Saldierung für diese Einkunftsart negative Einkünfte, ist dieser für die Ermittlung der Summe aller positiven Einkünfte im Nenner nicht zu berücksichtigen (s. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 17 Beispiel).

## 74 4. Vertikaler Verlustausgleich

Erzielt der Stpfl. in einer Einkunftsart ausschließlich oder nach Durchführung des horizontalen Verlustausgleichs insgesamt negative Einkünfte, gehen diese nicht in die Summe aller positiven Einkünfte in der Formel zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags ein. Ein vertikaler Verlustausgleich ist zur Ermittlung der Summe der positiven Einkünfte in der Ermittlungsformel nicht vorzunehmen.

In der seit dem VZ 2008 geltenden Fassung des § 35 Abs. 1 Satz 2 wollte der Gesetzgeber (BTDrucks. 16/7036, 20) die Auslegung des BFH-Urteils (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694) zur Geltung des Meistbegünstigungsprinzips überschreiben (siehe Anm. 76). Technisch soll das dadurch gewährleistet werden, dass Verluste aus anderen Einkunftsarten die Bezugsgröße im Nenner der Formel zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nicht mehr mindern können. Statt auf die „Summe der Einkünfte“ ist auf die „Summe aller positiven Einkünfte“ abzustellen. Sind begünstigungsfähige gewerbliche Einkünfte gem Abs. 1 S. 3 im Zähler vorhanden, sind diese zu positiven Einkünften ins Verhältnis zu setzen.

**Rechtslage in Veranlagungszeiträumen vor 2008:** Sehr umstritten war für die Rechtslage vom VZ 2001 bis einschließlich VZ 2003 unter Geltung der Mindestbesteuerung und nach deren Abschaffung ab dem VZ 2004 bis einschließlich VZ 2007, wie negative Einkünfte aus anderen Einkunftsarten im Wege des vertikalen Verlustausgleichs die gewerblichen Einkünfte iSd. damaligen Abs. 1 Satz 1 und Abs. 1 Satz 3 beeinflussten (vgl. zusammenfassend Korezkij, DStR 2007, 2103; Wichert, NWB F. 3, 14413 [14418]). BFH (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694) entschied, bei der Verlustverrechnungsreihenfolge sei das sog. Meistbegünstigungsprinzip zu beachten ist, dh., Verluste aus anderen Einkunftsarten waren vorrangig mit positiven nicht begünstigungsfähigen Einkünften aus anderen Einkunftsarten und nicht begünstigten gewerblichen Einkünften aus §§ 16, 17 zu saldieren; nur ein danach verbleibender Verlust war von der Summe der begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte abzuziehen. In der Konsequenz konnte die Summe der gewerblichen Einkünfte im Zähler größer als die Summe der Einkünfte im Nenner werden, was zu einem gewerblichen Anteil > 1,0 führen konnte. Die Entsch. des BFH ist von der FinVerw. (BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 13, 14) übernommen worden und entfaltet nach der Verwaltungsanweisung Wirkung für die VZ 2004 bis einschließlich VZ 2007.

75–79 Einstweilen frei.

## 80 5. Behandlung von Ehegatten

Bei Ehegatten wird im Fall der Zusammenveranlagung die ESt festgesetzt und von beiden als Gesamtschuldern geschuldet (§ 44 AO). Der StErmäßigungsbetrag aus § 35 mindert die gemeinsame ESt der Ehegatten. Zur Behandlung des Anrechnungsvolumens aus mehreren gewerblichen Einkunftsquellen bei Ehegatten s. Anm. 58.

Bei der Ermittlung der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte sind zunächst die Einkünfte für jeden Ehegatten individuell zu ermitteln. Ein horizontaler Verlustausgleich (s. Anm. 74) hat im ersten Schritt bei der Einkunftsermittlung jedes Ehegatten zu erfolgen.

In die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte und in die Summe aller positiven Einkünfte gehen die positiven Einkünfte der Ehegatten aus den einzelnen Einkunftsarten ein. Es gibt keine personenübergreifende horizontale Saldie-



rung negativer Einkünfte eines Ehegatten mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten aus der jeweiligen Einkunftsart – (s. BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871; Nds. FG v. 15.8.2013 – 10 K 241/12, EFG 2013, 1849, rkr.). Die seit VZ 2008 geltende Fassung des § 35 unterscheidet sich insoweit von der bis zum Jahr 2007 geltenden Fassung, nach der die von Ehegatten erzielten positiven und negativen gewerblichen Einkünfte zu saldieren waren.

Die FinVerw. (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 16) folgt der Betrachtungsweise, dass positive Einkünfte eines Ehegatten nicht mit negativen Einkünften des anderen Ehegatten aus derselben Einkunftsart zu verrechnen sind. Aus dem Beispiel (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 18) ist ersichtlich, dass weder im Zähler der Berechnungsformel noch in deren Nenner eine vertikale Verlustverrechnung der wechselseitigen Einkünfte der Ehegatten stattfindet. Im Schrifttum wird diese Sichtweise ebenfalls geteilt (s. FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2868]; SCHIFFERS, DStZ 2016, 956 [958]; krit. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 40).

Wie der BFH (BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871) erläutert hat, wäre eine horizontale Saldierung positiver und negativer Einkünfte zwischen den Ehegatten auch nicht immer von Vorteil (s. auch FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2868]: keine generelle Aussage zu Vor- oder Nachteilen der Berechnungsweise möglich):

- Würden positive gewerbliche Einkünfte des einen Ehegatten mit negativen gewerblichen Einkünften des anderen Ehegatten saldiert, würden hierdurch der im Zähler der Ermittlungsformel anzusetzende Betrag und damit auch der Ermäßigungshöchstbetrag vermindert.
- Vorteilhafter wäre eine Saldierung dagegen in Fällen, in denen kein Ehegatte negative gewerbliche Einkünfte erzielt und darüber hinaus bei der Ermittlung des im Nenner der Berechnungsformel anzusetzenden Betrags der positiven Einkünfte des einen Ehegatten aus einer nicht gewerblichen Einkunftsart mit den negativen Einkünften des anderen Ehegatten aus dieser Einkunftsart zu verrechnen wären. Hierdurch würde die im Nenner der Berechnungsformel anzusetzende Summe aller positiven Einkünfte verringert, so dass sich ein höherer Ermäßigungshöchstbetrag ergäbe.

## 6. Anwendung gesetzlicher Verlustverrechnungsbeschränkungen

81

Nach BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 16) sind bei der Ermittlung der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte im Zähler und der Summe aller positiven Einkünfte im Nenner der Ermittlungsformel die bei der Ermittlung der Einkünfte geltenden Verlustverrechnungsbeschränkungen (zB § 15 Abs. 4, § 15a, § 15b, § 23 Abs. 3 Satz 7) zu beachten. In den horizontalen Verlustausgleich sind demnach nur die jeweils ausgleichsfähigen Verluste, nicht aber die nach diesen Regelungen nur verrechenbaren Verluste einzubeziehen.

## III. Definition der gewerblichen Einkünfte (Abs. 1 Satz 3)

### 1. Funktion und Begriff

82

**Funktion des Merkmals:** Die gewerblichen Einkünfte werden in den Zähler der Formel zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags einbezogen, wenn sie

der GewSt unterliegen. Dies entspricht dem Normzweck, da nur solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb entlastet werden sollen, die einer doppelten Belastung aus ESt und GewSt unterliegen (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917).

**Ermittlung und Feststellung der gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3:** Die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 können nur einen Teilbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 15) ausmachen, die ein Stpfl. in einem VZ erzielt (SCHIFFERS, DStZ 2016, 956 [958]). Ist dies der Fall, müssen alle dem Grunde nach nicht mit GewSt belasteten Einkünfte Gewerbebetrieb gem. §§ 15–17 in einer Nebenrechnung eliminiert werden, um die gewerblichen Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 zu ermitteln.

Über die Frage, ob Teile des festgesetzten GewStMessbetrags mangels GewSt-Pflicht oder aufgrund eines gesetzlichen Ausschlusses keine gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 sind, ist verfahrensrechtl. im Feststellungsverfahren nach Abs. 2 Satz 1 zu entscheiden. Es handelt sich insoweit um eine andere Besteuerungsgrundlage gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 912). Das BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 32) ordnet die einheitliche und gesonderte Feststellung des Betrags der gewerblichen Einkünfte durch das Feststellungs-FA der PersGes. an.

## 83 2. Gewinne und Gewinnanteile

Der Begriff umfasst die Gewinne eines Einzelunternehmens (§ 15 Abs. 1 Nr. 1) und die Gewinnanteile eines Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 Nr. 2) sowie des persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA (§ 15 Abs. 1 Nr. 3). Zudem zählen bei abstrakter GewStPflicht auch Aufgabe- und Veräußerungsgewinne gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 zu den Gewinnen iSd. Abs. 1 Satz 3.

**Umfang des Gewinnanteils:** Bestandteile des Gewinnanteils und der gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers und des pHG sind sowohl das Erg. aus dem Gesamthandsbereich samt der Zuschreibungsbeträge aus Ergänzungsbilanzen als auch die SonderBE. Bei einer mehrstöckigen PersGes. ist Gewinnanteil iSd. Abs. 1 Nr. 2 derjenige Gewinnanteil, der dem sog. Schlussgesellschafter (= Mitunternehmer der letzten Oberpersonengesellschaft) zugewiesen und für ihn bindend festgestellt wird (s. BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, BStBl. II 2012, 183; BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14). Nur dieser Gewinnanteil geht bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags in die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 ein (s. BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 25).

**Aufgabe- und Veräußerungsgewinne gem. § 16:** Diese gehören bei abstrakter GewStPflicht jedoch ebenfalls zu den gewerblichen Einkünften (s. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14). Dies betrifft insbes. die Veräußerungs- und Aufgabegewinne iSd. § 7 Satz 2 GewStG, da sie jeweils bei der Mitunternehmerschaft der GewSt unterliegen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14 und Beispiele zu Rz. 33; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 20; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 40b [11/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 34.3 [2/2018]).

### 3. Der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne und Gewinnanteile

**Gewerbsteuerpflicht dem Grunde nach:** Seit VZ 2008 sind gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 solche, die unter § 15 EStG fallen und in den Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG eingehen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14; ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 41 [8/2017]; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 34.3 [2/2018]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 40a [11/2016]). Unerheblich ist, ob die Gewerblichkeit der Einkünfte estl. auf einer originären gewerblichen Tätigkeit gem. § 15 Abs. 2, einer gewerblichen Infektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1) oder der gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) beruht.

Nicht gewstpfl. Einkünfte gem. § 16 (auch gem. § 22 Abs. 1, 24 Abs. 33 UmwStG) sind nach zutreffender hM keine gewerblichen Einkünfte (KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 34f. [11/2012]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 19, 51; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 40b [11/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 34.3 [2/2018]). Verluste aus § 16, die nicht der GewSt unterliegen, sind nach BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Rz. 32) aufgrund ihrer Bedeutung für den horizontalen Verlustausgleich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Ermittlung der Summe aller positiven Einkünfte einheitlich und gesondert festzustellen (s. auch Anm. 73). Zu den nicht begünstigten Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach der FinVerw. zB auch Übernahmefolgegewinne gem. §§ 6, 18 UmwStG (s. BMF v. 11.11.2011 – UmwStE 2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 6.02).

Gewerbsteuerbefreite Einkünfte nach § 3 GewStG und gemäß § 9 GewStG gekürzte Erträge sind nach hM aufgrund des Normzwecks keine Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 (KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 34f. [11/2012]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 51; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 40b, 41 [11/2016]). Dem dürfte auch der X. Senat des BFH folgen, der die Funktion des § 35 in der Entlastung der gewerbsteuerbelasteten Einkünfte „weil und soweit sie mit Gewerbesteuer belastet sind“, sieht (BFH v. 20.3.2017 – X R 62/14, BFH/NV 2018, 108). Nach hier vertretener Auffassung sind jedenfalls gemäß § 9 GewStG gekürzte Erträge auch gewerbliche Einkünfte, da sie in den Gewerbeertrag gemäß § 7 GewStG einzubeziehen sind und keine konkrete Vorbelastung mit GewSt erforderlich ist (siehe auch SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 34.3 [2/2018], der auch unter § 3 GewStG fallende Erträge einbezieht).

**Früherer Streit zur Vorbelastung mit Gewerbesteuer dem Grunde oder der Höhe nach:** Mit der Festschreibung, dass gewerbliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 der GewSt unterliegen müssen, hat der Gesetzgeber einen zur früheren Fassung des § 35 bestehenden Streit entschieden, ob zu den in den Zähler eingehenden gewerblichen Einkünften alle estl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 zählen oder nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15, die dem Grunde nach gewstpfl. oder sogar konkret mit GewSt belastet sind (s. HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1192 [1193]; KOREZKIJ, DStR 2001, 1642 [1643]; KOREZKIJ, BB 2001, 333 [337 f.]; NEU, DStR 2000, 1933 [1936]; zum Streitstand auch STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 40 [11/2016]). Die Rspr. (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694) zur bis Ende 2007 geltenden Fassung qualifizierte als gewerbliche Einkünfte die (laufenden) Einkünfte iSd. § 15, die der GewSt nach § 7 Satz 1 GewStG unterliegen, ohne jedoch den Begriffsinhalt abschließend zu klären. Unklar ist, ob der Gesetzgeber für die Fassung des § 35 ab 2008 von einer Neuregelung oder von einer Klarstellung der Rechtslage ausgeht.

#### 4. Einzelne gewerbliche Einkünfte

##### 85 a) Veräußerungsgewinne gem. § 16, die als einkommensteuerlich laufende Gewinne gem. § 7 Satz 1 der Gewerbesteuer unterliegen

Veräußert ein Mitunternehmer (gleichgültig ob Körperschaft, natürliche Person oder PersGes.) seinen Mitunternehmeranteil nur teilweise, so stellt der sich daraus ergebende Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 kraft Gesetzes einen laufenden, gewstpfl. Gewinn dar. Veräußerungsgewinne gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 unterliegen gem. § 7 Satz 1 GewStG der GewSt und sind gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 (so auch BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14). Der GewStpflicht unterliegen auch Veräußerungsgewinne aus der 100 %igen Beteiligung an einer KapGes. (fiktiver Teilbetrieb gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, es sei denn, die Veräußerung ist nicht als laufender Gewinn im Rahmen einer Betriebsaufgabe zu behandeln (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 20).

**Veräußerung einer Sachgesamtheit „an sich selbst“ iSd. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG/§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG:** Der Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG umfasst nach der Rspr. ungeachtet des Objektsteuercharakters der GewSt auch kraft Gesetzes in laufende Gewinne umqualifizierte Veräußerungsgewinne (BFH v. 18.12.2014 – IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 20; STEINER/WICHERT in Lademann, § 35 Rz. 40b [Stand 11/2016]).

##### b) Veräußerungs- und aufgabegewinne, die gem. § 7 Satz 2 GewStG der Gewerbesteuer unterliegen

##### 86 aa) Regelungsinhalt des § 7 Satz 2 GewStG und Überschneidung mit § 18 Abs. 3 UmwStG

Zum Gewerbeertrag gehört nach § 7 Satz 2 GewStG auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft (Nr. 1), des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist (Nr. 2), und des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Nr. 3), soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Die Regelung soll zur Verhinderung von Missbräuchen Sachverhalte besteuern, bei denen im Vorfeld der Aufgabe oder Veräußerung die Einbringung eines Einzelwirtschaftsguts durch eine KapGes. in eine PersGes. stattgefunden hat, ist aber nicht auf diese begrenzt (vgl. v. 20.12.2001 [BGBl. I 2001, 3858] zB RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1689]; BEHRENS/SCHMITT, BB 2002, 860 [861]; FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933 [936]; NEU, DStR 2002, 1078 [1081]; SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 7 GewStG Rz. 127; s auch BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07, BStBl. II 2011, 511; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303).

Nach § 7 Satz 2 GewStG gewstpfl. Veräußerungs- oder Aufgabegewinne gehen in den Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft ein, deren Betrieb aufgeben/veräußert wird oder an der ein Mitunternehmeranteil veräußert/aufgegeben wird. Die Mitunternehmerschaft ist gemäß § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG auch insoweit Steuerschuldnerin (BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07, BStBl. II 2011, 511; zur Verfassungsmäßigkeit BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731). Der unter Berücksichtigung des § 7 Satz 2 GewStG festgesetzte GewSt-

Messbetrag sowie die gezahlte GewSt sind nach Maßgabe des allgemeinen, zum Ende des Erhebungszeitraums geltenden Gewinnverteilungsschlüssels auf die dann vorhandenen Mitunternehmer zu verteilen (Abs. 2 Satz 2, s. Anm. 118).

Insbesondere für mehrstöckige PersGes. bestehen Überschneidungen der sachlichen und persönlichen Anwendungsbereiche der Regelungen in § 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG und § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG. Veräußerungs- und Aufgabegewinne iSd. § 18 Abs. 3 sind gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG gesetzlich aus dem Anwendungsbereich des § 35 ausgeschlossen. Siehe dazu Anm. 99.

**bb) Gewerbesteuerpflichtige Veräußerungen/Aufgaben gem. § 7 Satz 2 GewStG bei Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der Mitunternehmerschaft** 87

§ 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG erfassen Aufgabe-/Veräußerungsgewinne, die durch KapGes. im Mitunternehmerkreis verursacht werden.

Veräußert eine KapGes. ihren Mitunternehmeranteil erzielt nur die KapGes. Einkünfte gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2. Bei Aufgabegewinnen gemäß § 16 Abs. 3, die auf Ebene der PersGes. aus einer Betriebsaufgabe erzielt werden, wird auch den natürlichen Personen im Mitunternehmerkreis ein anteiliger Aufgabegewinn zugewiesen. Die GewSt aus der stpfl. Aufgabe/Veräußerung gemäß § 7 Satz 2 GewStG ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG anteilig von allen Mitunternehmern zu tragen, die am Ende des Erhebungszeitraums der Veräußerung/Aufgabe vorhanden sind.

Im Rahmen des § 35 sollen gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 und Einkünfte iRd. Summe aller positiven Einkünfte aus dem wegen einer KapGes. im Mitunternehmerkreis gewstpfl. Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn aus Sicht der FinVerw. nur vorliegen können, wenn sie dem betroffenen Mitunternehmer zuzurechnen sind; letzteres prüft das BMF uE anhand der Tatbestandsverwirklichung des § 7 Satz 2 GewStG (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 33, Beispiel 1). Den natürlichen Personen im Mitunternehmerkreis sind danach weder bei Veräußerungsgewinnen einer KapGes. gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 noch bei einem Aufgabegewinn gemäß § 16 Abs. 3, der partiell gewstpfl. ist, gewerbliche Einkünfte bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags zuzuweisen. Den natürlichen Personen im Mitunternehmerkreis sind aber nach der Auffassung des BMF aus dem GewStMessbetrag der Gesellschaft nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels anteiliges Anrechnungsvolumen sowie anteilige zu zahlende Gewerbesteuer zuzuweisen, auch soweit sie auf den Gewinn gemäß § 7 Satz 2 GewStG entfällt.

**Stellungnahme:** Die Auffassung des BMF begünstigt das Entstehen von Anrechnungüberhängen und ist uE teilweise unzutreffend. Wenn eine KapGes. ihren Mitunternehmeranteil gem § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG iVm. § 7 Satz 2 GewStG unterjährig oder zum Ende des Erhebungszeitraums veräußert, erzielt estlich nur sie die Einkünfte gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG. Den übrigen Mitunternehmern können hieraus keine gewerblichen Einkünfte gem Abs. 1 Satz 3 erwachsen; ihnen steht lediglich ein anteiliges Anrechnungsvolumen zu, da sie die GewSt nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels zu tragen haben. Hier ist der Auffassung des BMF zu folgen. Bei Aufgabegewinnen gem. § 16 Abs. 3 EStG iVm. § 7 Satz 2 GewStG ist hingegen uE auch den Mitunternehmern, die nicht KapGes. sind, estl. ein anteiliger Aufgabegewinn zuzuweisen, der auch bei ihnen gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG mit GewSt belastet ist. Hier sind entgegen

der Auffassung des BMF bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags auch den natürlichen Personen gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 zuzuweisen. Es ist nicht relevant, dass der Aufgabegewinn nur der GewSt unterliegt, soweit er auf die KapGes. als Mitunternehmerin entfällt, denn die Belastung hieraus trifft alle Mitunternehmer.

#### 88 cc) Veräußerungs- und Aufgabegewinne bei mehrstöckigen Personengesellschaften

Bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags iSd. Abs. 1 Satz 2 sind nach der Auffassung des BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2017, 1187 Rz. 33) ebenfalls nur solche gem. § 7 Satz 2 GewStG gewstpfl. Veräußerungs- oder Aufgabegewinne bei der „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ und der „Summe aller positiven Einkünfte“ zu berücksichtigen, die dem betroffenen Mitunternehmer zuzurechnen sind. Eine Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel kommt nicht in Betracht, weil Abs. 2 Satz 2 nur für die Verteilung des GewStMessbetrags der Gesellschaft gilt (s. zutr. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 33).

##### **Gewerbesteuerpflichtige Vorgänge bei der Untergesellschaft:**

► *Ebene der Obergesellschaft:* Für die Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft wird ein Veräußerungsgewinn aus der Übertragung des Anteils an einer Unterpersonengesellschaft gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 oder ein auf Ebene der Untergesellschaft entstandener Aufgabegewinn gem. § 16 Abs. 3 in der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Untergesellschaft festgestellt. Die auf die Oberpersonengesellschaft entfallenden Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe eines Betriebs/Teilbetriebs oder aus der Veräußerung/Aufgabe des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft gem. § 7 Satz 2 GewStG gewstpfl. Gewinne sind nur im Gewerbeertrag der Untergesellschaft zu erfassen, die für diese gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG StSchuldnerin ist (s. BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837, zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach Umwandlung einer Organkapital- in eine Unterpersonengesellschaft). Dies gilt auch, wenn an der Oberpersonengesellschaft nur oder auch natürliche Personen als Mitunternehmer beteiligt sind, da § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auch die auf „mittelbar beteiligte natürliche Personen“ entfallenden Aufgabegewinne und Veräußerungsgewinne bei einer Unterpersonengesellschaft der Besteuerung unterwirft.

Der von der Obergesellschaft erzielte und für diese bei der Untergesellschaft festgestellte Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn aus § 16 Abs. 1 Nr. 2/Abs. 3 Satz 1 wird aber nicht im eigenen Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft erfasst, wobei nicht abschließend geklärt ist, ob dieses Erg. aus einer Kürzung § 9 Nr. 2 GewStG oder aus allgemeinen Grundsätzen abzuleiten ist (KEB in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 2 GewStG Rz. 32 ff. [6/2017]).

► *Steuerermäßigung der Schlussgesellschafter:* Für die Reichweite der StErmäßigung des § 35 ist im Erg. aus Sicht der Schlussgesellschafter zwischen Aufgabegewinnen auf Ebene der Untergesellschaft und Veräußerungsgewinnen der Oberpersonengesellschaft aus der Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Unterpersonengesellschaft zu unterscheiden.

Die Schlussgesellschafter erzielen estl. Einkünfte aus der Untergesellschaft gemäß § 15 (laufender Gewinn der Obergesellschaft) und § 16 Abs. 1 Nr. 2 oder Abs. 3 Satz 1. Da diese Einkünfte auf Ebene der Untergesellschaft mit GewSt

belastet sind, können sie grundsätzlich gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 sein und in die Summe der positiven Einkünfte eingehen. Es ist aber im Einzelnen weiter zu unterscheiden:

- ▷ *Aufgabegewinne auf Ebene der Untergesellschaft:* Das Beispiel des BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 33, Beispiel 2) gibt für den Aufgabegewinn, den eine Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft zugerechnet erhält, vor, dass der bei der Untergesellschaft gem. § 7 Satz 2 gewstpfl. Aufgabegewinn über die Oberpersonengesellschaft deren Gesellschaftern (den Schlussgesellschaftern) als solcher zuzurechnen ist. Beim einzelnen Schlussgesellschafter führen diese Einkünfte zu gewerblichen Einkünften gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 und gehen in die Summe aller positiven Einkünfte ein. Aufgrund der Zurechnung gem. § 35 Abs. 2 Satz 5 geht der Messbetrag der Untergesellschaft aus dem Aufgabegewinn auch anteilig in das über die Obergesellschaft vermittelte Anrechnungsvolumen ein. Diese Sichtweise des BMF ist zutr.
- ▷ *Veräußerungsgewinne:* Ein gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG gewstpfl. Veräußerungsgewinn der Oberpersonengesellschaft aus der Übertragung des Anteils an der Untergesellschaft geht zwar in den Gesamtgewinn der Obergesellschaft als Beteiligungsertrag ein, wird aber als Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 für die Schlussgesellschafter bei der Obergesellschaft festgestellt (BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl II 2010, 726; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 EStG, Rz. 401; BOLK, Bilanzierung und Besteuerung der PersGes., 3. Aufl. 2018, Rz. 7.52. In den GewStMessbetrag bei der Oberpersonengesellschaft geht dieser Veräußerungsgewinn aber nicht ein (KEß in LENSKI/STEINBERG, § 9 Nr. 2 GewStG Rz. 32 ff. [6/2017]). Bei unterjähriger Veräußerung des Anteils der Oberpersonengesellschaft steht der Oberpersonengesellschaft allerdings mangels Gesellschafterstellung am Ende des Erhebungszeitraums kein anteiliger Messbetrag der Untergesellschaft (weder aus dem laufenden Gewinn noch aus dem Veräußerungsgewinn) zu; bei einer Veräußerung zum „1.1., 0:00 Uhr“ kann sie aus dem gewstpflichtigen Veräußerungsgewinn kein Anrechnungsvolumen gem. Abs. 2 Satz 5 zugerechnet erhalten (s. Anm. 128; 130 WENDT, BFH/PR 2016, 239 [240]; SCHRADER, FR 2017, 862 [872]). Das BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Rz. 33) nimmt gewerbliche Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 aber nur für solche Gewinne an, die dem Mitunternehmer der Oberpersonengesellschaft über seinen Gewinnanteil zuzuweisen sind und die zugleich bei der Oberpersonengesellschaft mit GewSt belastet sind, weil dieser gem. § 35 Abs. 2 Satz 5 ein anteiliger Messbetrag der Untergesellschaft aus der Veräußerung zuzurechnen ist. Eine solche GewStBelastung ist nach dem BFH-Urteil v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl II 2016, 875 selbst dann nicht gegeben, wenn der Anteilsveräußerer (die Obergesellschaft) sich zivilrechtlich zur Übernahme der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer bei der Untergesellschaft verpflichtet. Im Ergebnis werden den Schlussgesellschaftern aus dem gewstpflichtigen Veräußerungsgewinn keine gewerblichen Einkünfte iSd Abs. 1 Satz 3 zugewiesen, die Veräußerungsgewinne gehen aber in die „Summe aller positiven Einkünfte“ der Schlussgesellschafter ein.

**Vorgänge bei der Oberpersonengesellschaft:** Der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an der Obergesellschaft oder aus der Aufgabe deren Betriebs/eines Teilbetriebs entsteht nach h.M. ausschließlich auf Ebene der Obergesellschaft (BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729; R 7.1 Abs. 3

Satz 5 GewStR; OFD Koblenz v. 28.2.2007 – S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, 992; § 16 Anm. 274). Die Tatsache, dass mit dem Kaufpreis auch stille Reserven der Untergesellschaft vergütet werden oder im Aufgabegewinn enthalten sind, ist ohne Relevanz (s. zutr. Praxishandbuch FinVerw. NRW, „Gewerbesteuer“ Rz. 7.6.2.8 unter Beispiel 3 – Stand 15.9.2015, juris). Die Aufgabe/Veräußerung eines Betriebs/Teilbetriebs der Oberpersonengesellschaft oder des Mitunternehmeranteils an der Oberpersonengesellschaft unterliegt der GewStPflcht nach § 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG nur, soweit der Gewinn nicht auf eine unmittelbar beteiligte natürliche Person entfällt. Ein Durchgriff auf die Unterpersongesellschaft findet nicht statt.

Bei Vorgängen auf Ebene der Obergesellschaft kommt es demnach im Hinblick auf § 7 S. 2 GewStG nach zutr. Ansicht der FnVerw. nur auf die auf dieser Ebene ausgelöste GewStBelastung und die Belastung des Veräußerungsgewinns oder anteiligen Aufgabegewinns des einzelnen Mitunternehmers bei diesem an, damit gewerbliche Einkünfte gegeben sind und der Gewinn gemäß § 16 EStG auch in die Summe der positiven Einkünfte eingeht (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 33; SCHRADER, FR 2017, 862 [874]). Unseres Erachtens stehen bei Aufgabegewinnen bei der Oberpersonengesellschaft auch den natürlichen Personen im Mitunternehmerkreis gewerbl. Einkünfte und anteiliges Anrechnungsvolumen zu.

### 89 c) Organschaft

**Gewerbesteuer in der Organschaft:** Seit dem VZ 2002 sind die Voraussetzungen zur Bildung einer Organschaft durch das UntStFG für Zwecke der KSt und GewSt vereinheitlicht, so dass eine kstl. und gewstl. Organschaft stets nebeneinander vorliegen (s. auch Anm. 22; BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14 zur nur gewstl. Organschaft). Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gilt eine KapGes., die OG iSd. §§ 14, 17 oder 18 KStG ist, als BS des OT. Trotz dieser Fiktion bilden die OG und der OT in der gewstrechl. Organschaft kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. § 7 Satz 1 (iVm. § 2 Abs. 2 Satz 2) GewStG gilt danach auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags im gewstrechl. Organkreis. Gewerbeertrag des OT ist der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden VZ zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Zu den bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des OT zu beachtenden Vorschriften gehören auch die spezifischen kstl. Gewinnermittlungsvorschriften für den Organkreis (BFH v. 17.12.2014 – I R 39/14, BStBl. II 2015, 1052). Der selbständig ermittelte Gewerbeertrag der OG ist mit dem für den OT selbst ermittelten Gewerbeertrag zusammenzurechnen (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie, vgl. BFH v. 17.12.2014 – I R 39/14, BStBl. II 2015, 1052 mwN zur stRspr.).

**Person des Organträgers:** Liegen die Voraussetzungen des § 14 KStG für eine kstl. und gewstl. Organschaft vor, wird das Einkommen der OG unmittelbar dem OT zugerechnet, unterliegt also bei diesem der ESt bzw. KSt. Träger einer Organschaft kann nicht nur eine Körperschaft sein, sondern auch eine natürliche Person oder PersGes. Aufgrund der Hinzurechnung des Einkommens der OG unterliegt estl. der Gewinn der OG bei den Schlussgesellschaftern einer OT-PersGes. oder/einem Einzelunternehmen als OT der Besteuerung. Das von der OG zugerechnete Einkommen ist daher iSd. Abs. 1 Satz 3 auf Ebene des



OT mit GewSt belastet. Die Einkünfte, die dem OT (Einzelunternehmer) oder den Gesellschaftern einer OT-PersGes. zugerechnet werden, sind gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 (s. auch U. PRINZ/HÜTIG, StuB 2012, 20 [21]; BÄUML, FR 2013, 1121).

**Beteiligung der Organgesellschaft an einer Mitunternehmerschaft:** Der Gewerbeertrag einer außerhalb des Organkreises stehenden Unterpersonengesellschaft, an der die OG als Mitunternehmerin beteiligt ist, wird aus der gewstl. Bemessungsgrundlage der OG-KapGes. gekürzt (§ 9 Nr. 2 GewStG). Körperschaftsteuerlich geht der Gewinn der Unterpersonengesellschaft in das Einkommen der OG ein und wird dem OT zugerechnet. Gleichwohl hat nicht entsprechend Abs. 2 Satz 5 die Zurechnung anteiliger GewStMessbeträge der Unterpersonengesellschaft beim OT der OG zu erfolgen. Der „Durchleitung“ anteiliger GewStMessbeträge durch eine KapGes. steht die Abschirmwirkung der KapGes. gegenüber ihren Anteilseignern entgegen (BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14; BFH v. 22.9.2011 – IV R 42/09, BFH/NV 2012, 236; OFD Koblenz v. 30.3.2012 – S 2296a - St 31 3, StEK EStG § 35 Nr. 13). Somit werden zwar im Gewinnanteil des Schlussgesellschafters einer OT-PersGes. oder eines OT-Einzelunternehmers letztlich Gewinne aus der Unterpersonengesellschaft estl. besteuert. Sie sind mangels einer Zurechnung der GewSt-Messbeträge der Unterpersonengesellschaft auf die Ebene des OT aber dort nicht mit GewSt belastet und vermitteln somit kein zugerechnetes Anrechnungsvolumen. Beim Schlussgesellschafters einer OT-PersGes. oder beim OT (Einzelunternehmer) liegen in Höhe des zugerechneten Organeinkommens aus der Unterpersonengesellschaft damit keine gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 vor. Dies führt zu einer ungekürzten Doppelbelastung des Stpfl. mit ESt und GewSt für das zugerechnete Einkommen der Unterpersonengesellschaft (s. auch BÄUML, FR 2013, 1121; U. PRINZ/HÜTIG, StuB 2012, 20 [23]).

Einstweilen frei.

90–92

#### **d) Anteilig gem. § 3 Nr. 40 steuerbefreite Einkünfte aus Gewerbebetrieb** 93

Nach § 7 Satz 4 GewStG sind die Regelungen aus §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen. Anwendbar ist die anteilige StBefreiung gem. § 3 Nr. 40 Sätze 1 und 2 ua. auf gewerbliche Beteiligungseinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2, die auf Ebene einer Mitunternehmerschaft vereinnahmt werden. Soweit die Beteiligungseinkünfte gem. § 3 Nr. 40 (zu 40 %) stfrei gestellt werden, sind sie nicht in den gewerblichen Einkünften gem. Abs. 1 Satz 3 und auch nicht im zvE enthalten. Der stfreie Teil dieser Einkünfte beeinflusst den Ermäßigungshöchstbetrag nicht. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den Beteiligungseinkünften stehen, sind gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 ebenfalls nicht im Gewerbeertrag enthalten. Greift die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 5 GewStG ein, bewirkt sie eine Erhöhung des Anrechnungsvolumens.

Der stpfl. Teil der Beteiligungseinkünfte gehört nach hier vertretener Auffassung stets zu den gewerblichen Einkünften gem. Abs. 1 Satz 3. Dies gilt auch, wenn die stpfl. Beteiligungseinkünfte über § 9 Nr. 2a GewStG aus dem Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft oder des Einzelunternehmens gekürzt werden. Abs. 1 Satz 3 bezieht die der GewSt unterliegenden Einkünfte in die Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags ein, ohne wie die Vorgängerregelung in § 32c eine Minderung der gewerblichen Einkünfte um die gem. § 9 zu kürzenden Beträge des GewStG anzuordnen.

Die Auffassung der FinVerw. zur Behandlung der anteilig stfreien Beteiligungserträge gem. § 3 Nr. 40 ist nicht klar ersichtlich. Das BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14) führt aus, gewerbliche Einkünfte seien solche, die gewstpfl. und nicht kraft Gesetzes aus dem Anwendungsbereich der Regelung ausgeschlossen sind. Unseres Erachtens teilt das BMF die hier vertretene Auffassung, da anteilig stbefreite Einkünfte gem. § 3 Nr. 40 weder kraft Gesetzes noch dem Grunde nach aus der GewSt-Pflicht ausgeschlossen sind. Im Schrifttum wird die hier vertretene Auffassung überwiegend geteilt (KOREZKIJ, DStR 2007, 2103; KOREZKIJ, BB 2001, 333 [338]; KAMINSKI in FROTSCHER/GEURTS, § 35 Rz. 55, 110 [11/2012]; GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 35 Rz. 10; an der Einbeziehung in die gewerblichen Einkünfte zweifelnd WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 18, 36; ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 44 [8/2017]).

#### 94 e) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 17

Die Veräußerungsgewinne und Verluste aus § 17 sind ebenfalls unter Anwendung der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 zu ermitteln. Es handelt sich nicht um gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3, da diese Einkünfte nicht der GewSt unterliegen. Sie beeinflussen aber die Summe aller positiven Einkünfte in der Formel gem. Abs. 1 Satz 2. Sind sie positiv, sind sie mit den Einkünften aus anderen Einkunftsarten in die Summe aller positiven Einkünfte einzubeziehen. Zur Behandlung im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs s. Anm. 72.

### 5. Gesetzliche Ausschlüsse von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus den gewerblichen Einkünften

#### 95 a) Tonnagebesteuerung gem. § 5a

§ 5a Abs. 5 Satz 2 bestimmt einen Ausschluss der im Wege der Tonnagebesteuerung zu ermittelnden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 5a Abs. 1) aus den gewerblichen Einkünften iSd. § 35 Abs. 1 Satz 3 (BFH v. 4.12.2014 – IV R 27/11, BStBl. II 2015, 278; s. auch v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, BStBl. II 2008, 180, zu § 32c EStG aF). § 5a Abs. 5 Satz 2 erfasst aber nicht Sondervergütungen der Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 5a Abs. 4 Abs. 3. Diese unterliegen gem. § 7 Satz 3 GewStG auch der GewSt. Die StErmäßigung gem. § 35 kann daher nur für die gewstbelasteten Sondervergütungen in Betracht kommen. Im Einzelnen ist wie folgt zu differenzieren:

Fallen auf Ebene einer Mitunternehmerschaft sowohl Sondervergütungen gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 als auch gem. § 5a Abs. 5 Satz 2 Einkünfte auf Ebene der Gesamthand (§ 5a Abs. 1) an, besteht der GewStMessbetrag der Mitunternehmerschaft teilweise aus gem. § 35 nicht begünstigten und begünstigten Teilbeträgen. Die Aufteilung des GewStMessbetrags für Zwecke des § 35 (vor der anteiligen Aufteilung des berücksichtigungsfähigen Teils des Messbetrags auf die Mitunternehmer) hat nach dem Verhältnis des der StErmäßigung aus § 35 unterliegenden Gewinns (Gesamtbetrag der Sondervergütungen) zum Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zu erfolgen; insoweit ist der anteilige Messbetrag als Anrechnungsvolumen im Rahmen des § 35 anzusehen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 13; BFH v. 4.12.2014 – IV R 27/11, BStBl. II 2015, 278). Eine günstigere Berechnungsweise zur Aufteilung des Anrechnungsvolumens in der Weise, dass der volle Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 im Wege der Meistbegünstigung allein von dem nicht begünstigungsfähigen

gen Teil des Messbetrags abgezogen werden darf, hat der BFH nicht akzeptiert (BFH v. 4.12.2014 – IV R 27/11, BStBl. II 2015, 278).

Da die Sondervergütungen nicht aus der StErmäßigung gem. § 35 ausgeschlossen sind und der begünstigungsfähige Teil des GewStMessbetrags gem. § 35 Abs. 2 typisierend auf die Mitunternehmer aufzuteilen ist, ist in Anlehnung an das BMF (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 13, 16) wie folgt weiter zu unterscheiden:

- Bei einem Mitunternehmer mit eigenen Einkünften aus Sondervergütungen gehen diese gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 in die gewerbliche Einkünfte ein, da sie gem. § 7 Satz 3 GewStG der GewSt unterlegen haben.
- Bei einem Mitunternehmer, der selbst keine Einkünfte aus Sondervergütungen bezieht, sind die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 mit null anzusetzen. Ihm steht aber anteiliges Anrechnungsvolumen zu, da der begünstigungsfähige Teil des GewStMessbetrags gem. Abs. 2 auf alle Mitunternehmer nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen ist. Mitunternehmer, die selbst keine Sondervergütungen im Rahmen der Tonnagebesteuerung erzielt haben, denen aber ein anteiliger GewStMessbetrag zugewiesen wird, können somit dieses Anrechnungsvolumen nutzen und auf die tarifliche ESt anrechnen, die auf gewerbliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 aus anderen gewerblichen Einkunftsquellen entfällt.
- Der Tonnagegewinn gem. § 5a Abs. 1, der gem. § 5a Abs. 5 Satz 2 nicht zu den gewerblichen Einkünften gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 gehört, dem einzelnen Mitunternehmer jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 vermittelt, ist in die Summe der positiven Einkünfte bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags des Stpfl. einzubeziehen.

#### **b) Veräußerung und Aufgabe nach Umwandlung iSd. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG**

##### **aa) Begründung einer GewSt-Pflicht durch § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG**

96

**Begründung der GewSt-Pflicht:** Ist übernehmender Rechtsträger bei Umwandlung einer KapGes. in ein Personenunternehmen eine natürliche Person (Einzelunternehmer), regelt der Ersatztatbestand des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG konstitutiv, dass der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs oder Betriebs ungeachtet des Objektsteuercharakters der GewSt in den Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 1 GewStG einzubeziehen ist. Dies gilt sogar, wenn der Einzelunternehmer keinen Gewerbebetrieb betreibt (BFH v. 17.7.2013 – X R 40/10, BStBl. II 2013, 883; BFH v. 26.3.2015 – IV R 3/12, BStBl. II 2016, 553). § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG erfasst im Rahmen einer Betriebsaufgabe aber nur Einkünfte, die dem Grunde nach Aufgabegewinne gem. § 16 Abs. 3 EStG sind. So hat der BFH den Gewinn aus der Veräußerung einer zum UV gehörenden Beteiligung an einer 100 %-Tochter-KapGes., der im Rahmen der Liquidation der Holding-PersGes. im Anschluss an eine Verschmelzung erzielt wurde, nicht als einen Liquidations-, sondern als nicht unter § 18 Abs. 3 UmwStG fallenden laufenden Gewinn aus der fortlaufenden Geschäftstätigkeit eingeordnet, da die Veräußerung von WG als Teil der laufenden unternehmerischen Tätigkeit bei einer PersGes. selbst dann nicht der GewSt unterfalle, wenn sie zeitlich mit der Aufgabe oder der Veräußerung ihres Betriebs zusammenfalle (BFH v. 24.9.2015 – IV R 30/13, BFHE 251, 238).

**Historische Entwicklung:** Bis zum 31.12.2001 sahen die GewStR 1998 in Abschnitt 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 für Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ausdrücklich vor, dass diese der GewSt nicht unterlagen; dies galt auch für die Veräußerung des Anteils durch eine Mitunternehmer-KapGes. (R 40 Abs. 2 Satz 3 GewStR 1998). Die FinVerw. wollte diesen Grundsatz zwar nicht anwenden, wenn eine KapGes. nach § 24 UmwStG steuerneutral Vermögen in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbrachte und diese „einbringungsgeborenen Mitunternehmeranteile“ anschließend veräußerte. Der BFH (BFH v. 27.3.1996 – I R 89/95, BStBl. II 1997, 224; dazu OFD Frankfurt/Main v. 16.8.2000 – G - 1421 - A - 7 - St II 22, StEK GewStG § 7 Nr. 25) stellte sich jedoch auf den Standpunkt, dass kein laufender Gewinn entstehe und der Vorgang nicht gewstpfl. sei. § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 bildete daneben für den Zeitraum vom 1.1.1997 bis zum 31.12.2001 die einzige unstrittige Rechtsgrundlage für die gewstl. Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils an einer PersGes. in deren Gewerbeertrag, falls der Veräußerung ein „Vermögensübergang“ von einer KapGes. auf eine PersGes. vorausgegangen war. Der frühere Abschnitt 40 Abs. 2 Satz 3 GewStR 1998 wurde durch die Regelung teilweise „überschrieben“ (vgl. hierzu OFD Düsseldorf v. 10.9.2002 – G - 1421 - 19 - St 132 - K, GmbHR 2002, 986; RITZER/STANGL, Inf. 2000, 131 [132]). Schuldnerin der GewSt auf den Aufgabe-/Veräußerungsgewinn für einen Mitunternehmeranteil gem. § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 war die PersGes., da der Gewinn in deren Gewerbeertrag einzubeziehen war (BFH v. 28.2.2013 – IV R 33/09, DSrR 2013, 1324 = HFR 2013, 914; GÜNKEL/LEVEDAG, FR 2004, 261). Als Reaktion auf die BFH – Rspr. zu den Einbringungsfällen, die von § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht erfasst wurden, fügte der Gesetzgeber ab dem Erhebungszeitraum 2002 § 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG in das Gesetz ein (s. Anm. 87).

97 **bb) Konkurrenz zwischen § 7 Satz 1 GewStG und § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG bei in laufende Gewinne umqualifizierten Veräußerungsgewinnen**

Bei der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils an der übernehmenden PersGes. durch einen Mitunternehmer gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG innerhalb der Fünfjahresfrist des § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG unterfällt der in einen laufenden Gewinn umqualifizierte Veräußerungsgewinn sowohl § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG (FG Münster v. 29.6.2016 – 6 K 1314/15 G,F, EFG 2017, 42, nrkr., Az. BFH IV R 46/14) als auch § 7 Satz 1 GewStG. Sind zugleich die Voraussetzungen des § 18 Abs. 3 Sätze 1 oder 2 UmwStG erfüllt, hat die Anwendung des § 7 Satz 1 GewStG Vorrang, denn wie schon § 18 Abs. 4 UmwStG 1995/2002 enthalten § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG insoweit gegenüber den §§ 2 und 7 GewStG subsidiäre Ausnahmetatbestände (BFH v. 28.2.2013 – IV R 33/09, BFH/NV 2013, 1122 mwN; BFH v. 26.3.2015 – IV R 3/12, BStBl. II 2016, 553). § 7 Satz 1 GewStG ist bei gleichzeitigem Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 7 Satz 2 GewStG (Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils durch eine Mitunternehmer-KapGes. oder eine Mitunternehmer-PersGes.) zudem gegenüber § 7 Satz 2 GewStG vorrangig (s. BFH v. 8.12.2016 – IV R 14/13, BStBl. II 2017, 494).

cc) **Überschneidungsbereiche zwischen § 7 Satz 2 GewStG und § 18 Abs. 3 Sätzen 1 und 2 UmwStG**

98

**Personengesellschaft als Schuldnerin der Gewerbesteuer:** Aufgabe- und Veräußerungsgewinne iSd. § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG gehen wie unter § 7 Sätze 1 und 2 GewStG fallende Aufgabe- und Veräußerungsgewinne auf der Ebene der PersGes. in deren GewStMessbetrag ein. Die GewSt wird sowohl bei stpfl. Vorgängen gem. § 7 Satz 1 GewStG, § 7 Satz 2 GewStG als auch gem. § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG von der Gesellschaft geschuldet (s. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303).

**Veräußerung/Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft innerhalb der Fünfjahresfrist:** § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG erfasst den Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt. Ein Überschneidungsbereich zwischen § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG und § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG besteht im sachlichen Anwendungsbereich in Fällen, in denen im Rahmen der Umwandlung einer KapGes. oder deren Auf- oder Abspaltung eine PersGes. übernehmender Rechtsträger war und innerhalb von fünf Jahren nach dem stl. Übertragungstichtag deren Betrieb oder Teilbetrieb veräußert oder aufgegeben wird. Hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs besteht eine Überschneidung, soweit der Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn auf eine Mitunternehmer-KapGes. oder eine Mitunternehmer-PersGes. (Oberpersonengesellschaft) entfällt. Aufgabe- und Veräußerungsgewinne, die auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen als Mitunternehmer der übernehmenden PersGes. entfallen, sind nur gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG stbar. Der in einem Einzelunternehmen von einer natürlichen Person nach Verschmelzung der KapGes. erzielte Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn kann ebenfalls nur gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG besteuert werden.

**Veräußerung/Aufgabe eines Mitunternehmeranteils an einer übernehmenden Personengesellschaft innerhalb der Fünfjahresfrist:** Wird nach Umwandlung/Auf- oder Abspaltung einer KapGes. auf eine PersGes. innerhalb von fünf Jahren nach dem stl. Übertragungstichtag ein ganzer Mitunternehmeranteil (zur Veräußerung eines Teilanteils gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 s. Anm. 86) an dieser veräußert oder aufgegeben, besteht eine Überschneidung der sachlichen Anwendungsbereiche zwischen § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG und § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG. Bei beiden Vorschriften ist der Aufgabe-/Veräußerungsgewinn in den Gewerbeertrag der PersGes. einzubeziehen. Der persönliche Anwendungsbereich beider Vorschriften überschneidet sich zweifelsfrei, soweit der Aufgabe-/Veräußerungsgewinn auf eine Mitunternehmer-KapGes. entfällt. Nur § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG findet hingegen Anwendung, soweit der Aufgabe-/Veräußerungsgewinn auf eine unmittelbar als Mitunternehmer beteiligte Person entfällt.

dd) **Auswirkungen der Normenkonkurrenz auf § 35**

99

**Grundsätzliche Subsidiarität der § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG:** Sind die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 GewStG und des § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG zugleich erfüllt, hat die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG Vorrang (BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837; FÖRSTER, DB 2016, 789 [790]). Nur der auf einem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn gem. § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG beruhende Teil des GewStMessbetrags ist nach dem Gesetzeswortlaut des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG „bei der Ermäßigung der Ein-

kommensteuer gemäß § 35 EStG“ nicht zu berücksichtigen. Dieser grundsätzliche Vorrang der § 7 Sätze 1 und 2 GewStG führt aber nach der Rspr. des BFH nicht dazu, dass der StPfl. die Beschränkungen des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG vermeiden kann.

**§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG als deklaratorische Regelung aus Sicht des BFH:** Der BFH leitet das Erg. des Ausschlusses gewstbarer Veräußerungs- und Aufgabegewinne iSd. § 18 Abs. 4 UmwStG aus dem Merkmal der „gewerblichen Einkünfte“ aus einer teleologischen Reduktion des Abs. 1 Nr. 1 und 2 her (BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 912 zur Vorgängervorschrift). Nach der zitierten Entsch. durften mit GewSt belastete Aufgabe- und Veräußerungsgewinne in die StErmäßigung des § 35 nicht einbezogen werden, weil sonst die GewStbelastung der stillen Reserven der im Rahmen der Umwandlung gem. §§ 3 ff., 9, 16 UmwStG übertragenden KapGes. durch die „Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer“ beim übernehmenden Rechtsträger (der PersGes./dem Einzelunternehmer) gemindert oder im wirtschaftlichen Erg. vollständig negiert werde. Der BFH (BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837) hat § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 1995 einerseits als gegenüber § 7 Satz 2 GewStG nachrangige Regelung eingestuft, andererseits aber ausgeführt, diese Subsidiarität des § 18 UmwStG schließe es nicht aus, bei der Auslegung des § 35 die Wertungen des § 18 Abs. 4 UmwStG auch dann zu berücksichtigen, wenn zwar die Voraussetzungen dieser Norm zwar vorlägen, aber wegen des gleichzeitigen Vorliegens der Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG keine unmittelbaren Rechtsfolgen auslösten. Der § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 tragende Gedanke, das gewstl. Substrat der in eine PersGes. umgewandelten KapGes. zu erhalten, solle – so der BFH – auch dann zum Tragen kommen, wenn zugleich die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 GewStG erfüllt seien.

Die Berücksichtigung der Wertungen des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 bei der Auslegung des § 35 Abs. 1 verlangt aber jeweils einen Vergleich der potenziellen Anrechenbarkeit vor und nach der Umwandlung der KapGes. Wenn – wie im Fall der gewstl. Organshaft auf Ebene der Organkapitalgesellschaft – die aufgedeckten stillen Reserven bei der OG vor der Umwandlung auch der StErmäßigung des § 35 EStG unterlegen hätten, darf die über § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 andauernde gewstl. Verstrickung insoweit nicht zu einer Verschlechterung führen (s. zust. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14; NÖCKER, FR 2015, 1000 [1003]; WEISS, EStB 2015, 306 [307]).

**Vorrang der teleologischen Reduktion des § 35 EStG im heutigen Regelungsumfeld fragwürdig:** Die Besteuerung eines in § 7 Satz 2 GewStG erfassten Veräußerungs- und Aufgabegewinn ist nach wohl h.M. auch nach der heutigen Rechtslage – bei gleichzeitiger Tatbestandsverwirklichung des § 18 Abs. 3 Sätze 1 bis 3 UmwStG – gegenüber diesen vorrangig, so dass § 18 Abs. 3 Sätze 1 bis 3 UmwStG im Fall einer solchen Konkurrenz keine unmittelbaren Rechtsfolgen auslösen (BFH v. 28.2.2013 – IV R 33/09, BFH/NV 2013, 1122; BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 35 Rz. 23). Ob nach Einfügung des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 und des § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG der Normzweck nach wie vor eine teleologische Reduktion des § 35 Abs. 1 uneingeschränkt trägt, ist uE zweifelhaft geworden. Da § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG heutzutage pauschalierend – anders als noch § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 1995 – auch auf vorhandene stille Reserven des übernehmenden Rechtsträgers zugreifen und auch nicht an einen Buch- oder Zwischenwertansatz auf Ebene der übertragenden

KapGes. gem. § 3 Abs. 1 UmwStG anknüpfen, betrifft der vom BFH betonte Normzweck des § 18 Abs. 3 UmwStG nur noch einen von mehreren Lebenssachverhalten im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG. Es steht auch keineswegs stets fest, dass der stbare Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn typischerweise auf denjenigen stillen Reserven beruht, die von der KapGes. auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen sind.

Somit spricht uE im aktuellen Regelungsumfeld mehr dafür, die Regelung des § 18 Abs. 3 Sätze 1 bis 3 UmwStG als *lex specialis* zu § 7 Sätzen 1 und 2 GewStG (und nicht mehr als subsidiär) zu verstehen. Die Kürzung des Anrechnungsvolumens auf Ebene des § 35 um die erfassten Aufgabe- und Veräußerungserträge wäre dann konstitutiv aus § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, die Kürzung der gewerblichen Einkünfte um die § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG unterfallenden Aufgabe- und Veräußerungsgewinne aus § 35 Abs. 1 Satz 3 abzuleiten. Im sog. Organschaftsfall (BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837) wären §§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, 35 Abs. 1 Satz 3 EStG jeweils teleologisch zu reduzieren, da Fallgestaltungen auszunehmen sind, in denen die GewSt aus der Veräußerung von WG bei der übertragenden KapGes. auch schon vor der Umwandlung gem. § 35 EStG anrechenbar gewesen wäre und die Umwandlung keinen Missbrauch begründen kann (SCHÖNEBORN, NWB 2014, 2480 [2481]).

#### ee) Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG – Kürzung des Anrechnungsvolumens 100

Der auf den Aufgabe- und Veräußerungsgewinnen beruhende Teil des GewSt-Messbetrags ist nach dem Gesetzeswortlaut des §§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG „bei der Ermäßigung der ESt gemäß §§ 35 EStG“ nicht zu berücksichtigen. Hieraus folgt, dass der auf den Aufgabe- und Veräußerungsgewinn iSd. § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG entfallende Messbetrag aus dem für § 35 maßgeblichen Messbetrag (Anrechnungsvolumen) in einer Nebenrechnung auszusondern ist. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 sowie Abs. 2 Satz 2 knüpfen für die Zuordnung und Aufteilung des Anrechnungsvolumens grundsätzlich an den „festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag“ als Bezugsgröße an, in dem der Gewerbeertrag gem. § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG enthalten ist.

**Kürzung der gewerblichen Einkünfte:** Zudem bestimmt Abs. 1 Satz 3, dass „gewerbliche Einkünfte“ im Sinne der Regelung die der GewSt unterliegenden Gewinne und Gewinnanteile sind, soweit sie nicht durch andere Vorschriften „von der StErmäßigung nach § 35“ ausgenommen sind. Zur technischen Ermittlung des StErmäßigungsbetrags gem. § 35 in Fällen des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG s. G. FÖRSTER, DB 2016, 789 (791) mit Beispiel.

Einstweilen frei.

101–106

#### IV. Definition der geminderten tariflichen Einkommensteuer 107 (Abs. 1 Satz 4)

**Geminderte tarifliche Einkommensteuer:** In der Fassung des § 35 ab dem VZ 2008 ist bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags die tarifliche Steuer gekürzt um anzurechnende Steuern und weitere Beträge aufgrund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen heranzuziehen. Bis Ende VZ 2007 war streitig, ob bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags der Quotient aus (gewerblichen Einkünften/Summe der Einkünfte) mit der vollen tariflichen

ESt oder der nach Abs. 1 gekürzten tariflichen ESt (vermindert um die vorrangigen Abzugsbeträge) zu multiplizieren war. Der Wortlaut in Abs. 1 ließ beide Auslegungen zu. Die FinVerw. ging bislang davon aus, dass die Multiplikation mit der gekürzten tariflichen ESt durchzuführen war (vgl. BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 3).

**Vorrangiger Abzug von Minderungsbeträgen aufgrund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen:** Dies sind nicht die nach DBA anzurechnenden Steuern (§ 34c Abs. 6), sondern spezielle Minderungsbeträge nach Punkt 11 Ziffer 2 des Schlussprotokolls zu Art. 23 DBA-Belgien idF v. 5.11.2002 (BGBl. II 2003, 1615). Der DBA-Minderungsbetrag mindert das Ermäßigungs-potential doppelt, indem er zum einen über den Faktor der geminderten tariflichen ESt den Ermäßigungshöchstbetrag senkt und zudem nach Auffassung der FinVerw. vor Abzug des StErmäßigungsbeitrags aus § 35 von der tariflichen ESt abzuziehen ist (vgl. R 2 Abs. 2 EStR).

**Abzug ausländischer Steuern nach § 34c und § 12 AStG:** Anrechenbare ausländ. Steuern mindern die StErmäßigung zweifach. Sie tragen zur Minderung des Ermäßigungshöchstbeitrags über die geminderte tarifliche ESt bei und sind nach R 2 Abs. 2 EStR von der tariflichen ESt vor dem StErmäßigungsbeitrag aus § 35 von der tariflichen ESt abzuziehen. Die Verminderung des Entlastungspotentials aufgrund des vorrangigen Abzugs ausländ. Steuern kann umgangen werden, indem die ausländ. StBeträge als WK oder BA abgezogen werden (§ 34c Abs. 2).

**Abzug ausländischer Steuern gem. § 32d Abs. 6:** Ist auf Antrag des Stpfl. gem. § 32d Abs. 6 eine Hinzurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 32d Abs. 1 zu den tariflich zu besteuern den Einkünften vorzunehmen, ist die auf die hinzugerechneten Einkünfte entfallende ausländ. Steuer auf den Teil der tariflichen ESt anrechenbar, der auf hinzugerechneten Einkünfte entfällt. Diese nach der Günstigerprüfung anrechenbare ausländ. Steuer ist auch bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbeitrags zu berücksichtigen. Zur Nichtanrechenbarkeit ausländ. Steuern vor der Aufnahme des § 32d Abs. 6 in den Tatbestand des Abs. 1 Satz 4 s. die Kurzinformation der OFD Münster v. 5.10.2011, DB 2011, 2407).

108 Einstweilen frei.

## V. Begrenzung des Abzugs des Steuerermäßigungsbeitrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (Abs. 1 Satz 5)

### 109 1. Begriff und Ermittlung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer

**Steuerermäßigungsbeitrag** iSd. Abs. 1 Satz 5 ist nach dem Gesetzesaufbau zunächst grds. der 3,8fache (anteilige) GewStMessbetrag (das Anrechnungsvolumen). Er kann von der von der anteiligen tariflichen ESt abgezogen werden, welche sich in den Grenzen des Ermäßigungshöchstbeitrags ergibt (s. auch BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917; v. 20.3.2017 – X R 62/14, BFH/NV 2018, 8). Dies gilt jedoch nicht, wenn die tatsächlich zu zahlende GewSt niedriger ist. In diesem Fall ist der StErmäßigungsbeitrag (das Anrechnungsvolumen) auf den niedrigeren Betrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt begrenzt (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 5).



**Begriff der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer:** Sie entspricht grds. der im GewStBescheid festgesetzten GewSt für den jeweiligen Betrieb (vgl. Abs. 3 Satz 2) und in den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei Mitunternehmenschaften der jeweils auf die Mitunternehmer entfallenden anteiligen festgesetzten GewSt (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 6).

**Betriebsbezogene Ermittlung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer:** Der BFH (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, GmbHR 2017, 1109; v. 20.3.2017 – X R 62/14, BFH/NV 2018, 8) ist auf Grundlage einer ausführlichen Zusammenschau der Gesetzesfassung, der Gesetzgebungsgeschichte und des erkennbaren Normzwecks zu der Auslegung gelangt, dass der StErmäßigungsbeitrag bei mehreren Betrieben eines Stpfl. und aus einer mehrstufigen PersGes. betriebsbezogen zu ermitteln ist. Der sich für jede Einkunftsquelle ergebende 3,8fache GewStMessbetrag ist mit dem Betrag der für diesen Betrieb/diese Beteiligung tatsächlich zu zahlenden GewSt zu vergleichen. Eine zusammenfassende (unternehmerbezogene) Betrachtung, nach der auf der Ebene des ESt-Bescheids sämtliche addierten 3,8fachen GewStMessbeträge mit der über mehrere aus einer Beteiligungsketten oder für mehrere Betriebe/Mitunternehmenschaften mit der insgesamt für alle Einkunftsquellen tatsächlich zu zahlenden GewSt zu vergleichen wäre, lehnt der X. Senat ab. Eine solche unternehmerbezogene Betrachtungsweise bei der Ermittlung des StErmäßigungsbeitrags gem. Abs. 1 Satz 5 im EStBescheid führe zu dem Erg. – so der X. Senat –, dass durch die Addition der tatsächlich zu zahlenden GewSt in Niedrighebesatz- und in Hochhebesatzgemeinden ein Verrechnungsvolumen geschaffen werden könne, dass eine Entlastung bis hin zum 3,8fachen sämtlicher GewStMessbeträge des Stpfl. erlaube, obwohl der Gesetzgeber Überkompensationen durch die GewStAnrechnung in Abs. 1 Satz 5 habe ausdrücklich ausschließen wollen (siehe auch HÜBNER, HFR 2018, 224 [225]; BÖWING-SCHMALENBROCK, DStZ 2018, 83 [84]). Für eine betriebsbezogene Auslegung der gewstl. Bezugsgrößen im Tatbestand des § 35 spreche auch dessen Normzweck. Dieser entlaste Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nicht aber den konkreten Gewerbetreibenden. Daher müssten die typusprägenden Merkmale der GewSt bei der Auslegung der estl. Entlastungsvorschrift herangezogen werden. Die GewSt sei eine von der Person des Betriebsinhabers unabhängige Objektsteuer, so dass eine estl. Verschonungsvorschrift, die die Härten dieser Objektsteuer abmildern wolle, bei ihrer Auslegung der Objektbezogenheit der GewSt folgen müsse, soweit es möglich sei. In der Schnittstelle zwischen der betriebsbezogenen GewSt und der personenbezogenen ESt hindere der Objektsteuercharakter der GewSt somit nicht personenbezogene Folgerungen der ESt, der Personenbezug der ESt aber auch nicht die Anknüpfung an objektbezogene Momente. Systematisch stellt diese Begrenzung u.E. den sonst immer wieder betonten Pauschalierungscharakter des § 35 in Frage, da bei zu hohen Hebesätzen die Anrechnung zu einer Unterkompensation führt, also dort nicht mindestens die tatsächlich zu zahlende GewSt in den Grenzen des Ermäßigungshöchstbetrags abgezogen werden kann. Diese Unterkompensation hat der BFH stets mit dem Typisierungsgedanken gerechtfertigt; der X. Senat betont bei seiner Auslegung des Abs. 1 Satz 5 den gesetzgeberischen Willen, durch die Regelung Überkompensationen zu vermeiden. Letztlich spricht auch uE entscheidend für die betriebsbezogene Betrachtung Abs. 1 Satz 5 das vom X. Senat herangezogene Argument, der Träger verschiedener gewerblicher Einkunftsquellen (in Hoch- und Niedrigsteuersatzgemeinden) dürfe durch eine unternehmerbezogene Ermittlung des StErmäßigungs-

betrags nicht besser stehen als der Träger eines vergleichbaren einzelnen Betriebs oder ein Gesellschafter, der an einer Mitunternehmerschaft in einer Hochhebesatzgemeinde beteiligt ist.

**Mehrstöckige Mitunternehmerschaften:** Die Beschränkung des Anrechnungsvolumens auf die tatsächlich zu zahlende GewSt gem. Abs. 1 Satz 5 (durch Vergleich zwischen dem mit dem Faktor 3,8 vervielfältigten GewStMessbetrag und der tatsächlich zu zahlenden GewSt) ist bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften ausschließlich in Bezug auf die (anteiligen) GewStMessbeträge der jeweiligen Ober- und Untergesellschaft(en) und die (anteilige) tatsächlich zu zahlende GewSt der Ober- und Untergesellschaft(en) des anrechnungsberechtigten Mitunternehmers der Obergesellschaft vorzunehmen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 25; BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DSStR 2017, 1917), s. auch Anm. 146, 151.

## 110 2. Verfahrensfragen

**Reihenfolge der Festsetzungen:** Erfolgt die Festsetzung der ESt vor Bekanntgabe des GewStBescheids durch die Gemeinde, kann die tatsächlich zu zahlende GewSt auf der Grundlage des festgesetzten GewStMessbetrags und des Hebesatzes angesetzt werden (§ 16 Abs. 1 GewStG). Bei einer Abweichung zwischen der zunächst dem EStBescheid zugrunde gelegten „tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer“ und der im GewStBescheid festgesetzten GewSt kann der EStBescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden. Entsprechendes gilt, wenn die Kommune nach Bekanntgabe des GewStBescheids die tatsächlich zu zahlende GewSt aufgrund einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO mindert. Bei einer Billigkeitsmaßnahme im Erhebungsverfahren gem. § 227 AO besteht die Möglichkeit einer Änderung des EStBescheids gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BTDrucks. 16/4841, 65; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 6).

**Aufteilung und Feststellung des Betrags der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer:** Gemäß Abs. 4 kommen Abs. 2 und Abs. 3 entsprechend zur Anwendung. Der Betrag der anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewSt des Gesellschafters ist bei Mitunternehmerschaften durch eine Aufteilung der GewStSchuld der Gesellschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zu ermitteln und gem. Abs. 2 Satz 1 einheitlich und gesondert festzustellen. Zur Grundlagenwirkung der Feststellung und weiteren Fragen s. zu Abs. 4 Anm. 157 ff.

111 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Feststellung bestimmter Bezugsgrößen und deren  
Aufteilung für Mitunternehmer und den persönlich  
haftenden Gesellschafter der KGaA**

**I. Regelungsinhalt des Abs. 2**

112

Abs. 2 regelt verschiedene Aspekte der Anwendung des § 35 bei Mitunternehmern und beim pHG der KGaA. In Abs. 2 Satz 1 ist geregelt, dass bei diesen der Betrag des GewStMessbetrags, die tatsächlich zu zahlende GewSt iSd. Abs. 1 Satz 5 und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die pHG entfallende Anteil an diesen Bezugsgrößen gesondert und einheitlich festzustellen ist. Abs. 2 Satz 2 bestimmt, dass Aufteilungsmaßstab für die Anteile des Mitunternehmers am GewStMessbetrag und an tatsächlich zu zahlender GewSt der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel ist. Abs. 2 Satz 3 enthält besondere Vorschriften für die Aufteilung des GewStMessbetrags und der tatsächlich gezahlten GewSt einer Mitunternehmerschaft, wenn sich diese in einem grenzüberschreitenden Gewerbegebiet befindet. Abs. 2 Satz 4 ordnet an, dass der anteilige GewStMessbetrag als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen zu ermitteln und in dieser Weise einheitlich und gesondert festzustellen ist. Abs. 2 Satz 5 beinhaltet eine Regelung für die Zurechnung anteiliger GewStMessbeträge und anteiliger tatsächlich gezahlter GewSt in einer Beteiligungskette mehrstöckiger Mitunternehmerschaften.

**II. Einheitliche und gesonderte Feststellung bestimmter  
Bezugsgrößen gem. Abs. 2 Satz 1**

**1. Feststellungsgegenstände**

113

Bei Mitunternehmerschaften ist die PersGes. Schuldnerin der GewSt (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Ausnahmen gelten nur für Innengesellschaften (zB atypisch stille Gesellschaften), bei denen gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Inhaber des Handelsgewerbes Adressat des GewStMessbescheids für die Innengesellschaft und auch Schuldner der auf die Innengesellschaft entfallenden GewSt ist (s. Anm. 56, 59).

Nach dem Gesetz sind einheitlich und gesondert festzustellen

- der gesamte GewStMessbetrag einer Mitunternehmerschaft/KGaA,
- der Betrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt der Mitunternehmerschaft/KGaA und
- der auf die einzelnen Mitunternehmer/den pHG der KGaA entfallende Anteil an diesen Größen als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen (Abs. 2 Satz 4).

**2. Feststellungen iSd. Abs. 2 Satz 1 für Mitunternehmer**

114

Abs. 3 Satz 2 weist der Feststellung des GewStMessbetrags der Gesellschaft/KGaA und der Anteile der Mitunternehmer daran die Funktion eines Grundlagenbescheids für die Ermittlung des Betrags der StErmäßigung im ESt-

§ 35 Anm. 114–116 C. Abs. 2: Feststellung bestimmter Bezugsgrößen

Bescheid als Folgebescheid zu. Die Grundlagenfunktion des GewStMessbetrags für die Ermittlung des StErmäßigungsbetrags im EStBescheid hat hingegen nur für Einzelunternehmer Bedeutung (s. Anm. 150).

Abs. 3 Satz 3 regelt, dass die Feststellung gem. Abs. 2 Satz 1 ihrerseits auch Folgebescheid ist. Grundlagenbescheid für diese Feststellung ist die Festsetzung des GewStMessbetrags der Mitunternehmerschaft/KGaA. Soweit Abs. 3 Satz 3 auch die Feststellung des Anteils am GewStMessbetrag aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft als Grundlagenbescheid einordnet, betrifft dies mehrstöckige PersGes. Folgebescheid zu diesem Grundlagenbescheid ist jeweils die Feststellung des anteiligen GewStMessbetrags auf Ebene der unmittelbaren Obergesellschaft zu der betrachteten (Unter-)Gesellschaft (s. Anm. 146).

Abs. 4 bestimmt, dass für die Aufteilung und Feststellung der tatsächlich zu zahlenden GewSt iSd. Abs. 2 Satz 1 die Abs. 2 und 3 entsprechend gelten.

115 **3. Feststellungen iSd. Abs. 2 Satz 1 für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA**

Die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 und die sonstigen Vergütungen/Finanzierungsanteile werden gem. § 8 Nr. 1 und 4 GewStG dem Gewerbeertrag der KGaA hinzugerechnet und gehen in den GewStMessbescheid der KGaA ein. § 35 Abs. 2 Satz 1 verlangt auf dieser Grundlage die einheitliche und gesonderte Feststellung

- des gesamten GewStMessbetrags der KGaA;
- des auf den phG entfallenden Anteils an der tatsächlich gezahlten GewSt der KGaA. Nicht festzustellen ist der auf die KGaA entfallende Anteil am gesamten GewStMessbetrag (ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 79 [8/2017]), da dieser für keinen Folgebescheid Bedeutung hat;
- des auf den phG entfallenden Anteils am GewStMessbetrag der KGaA.

Zum Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheiden dieser Feststellungen für den EStBescheid des phG und für die Feststellung gem. Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 150.

Ist phG einer KGaA eine Komplementär-Mitunternehmerschaft (zB GmbH & Co. KG), sind gem. Abs. 2 Satz 1 der GewStMessbetrag der KGaA, der Anteil der Komplementär-Mitunternehmerschaft an diesem Messbetrag gem. Abs. 2 Satz 1 und der eigene GewStMessbetrag der Komplementär-GmbH & Co. KG einheitlich und gesondert festzustellen. Der GewStMessbetrag der KGaA, ist, soweit er anteilig auf die Komplementär-GmbH & Co. KG entfällt, gem. Abs. 2 Satz 5 dem eigenen GewStMessbetrag der Komplementär-GmbH & Co. KG hinzuzurechnen. Für die einheitliche und gesonderte Feststellung des GewStMessbetrags der Komplementär-GmbH & Co. KG gem. Abs. 2 Satz 1 ist die Feststellung des Anteils der Komplementär-GmbH & Co. KG am Messbetrag der KGaA gem. Abs. 4 iVm. Abs. 3 Satz 3 Grundlagenbescheid. Gleiches gilt für die anteilige tatsächlich gezahlte GewSt, die auf die Komplementär-GmbH & Co. KG entfällt. Siehe auch ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 80 (8/2017).

116 Einstweilen frei.

### III. Bestimmung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag und an der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer (Abs. 2 Satz 2)

#### 1. Aufteilung des Messbetrags nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)

##### a) Regelungsinhalt

117

Nach § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 sind

- der GewStMessbetrag einer Mitunternehmerschaft oder einer KGaA und
- der Betrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt der Mitunternehmerschaft oder der KGaA

gem. Abs. 4 iVm. Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Mitunternehmer oder auf den pHG der KGaA aufzuteilen. Dies gilt auch für die Aufteilung der jeweiligen Größen bei der atypischen Gesellschaft als Innengesellschaft (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 20; zur atypischen Gesellschaft s. Anm. 56, 59) und bei mehrstöckigen PersGes. innerhalb der Beteiligungskette zwischen Unter- und Obergesellschaften (s. Anm. 146).

##### b) Begriff des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels

118

Der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel ist der Maßstab, nach dem gesellschaftsrechtl. der Gewinn zu verteilen ist. Entweder gilt der für die jeweilige Rechtsform dem Gesetz zu entnehmende Gewinnverteilungsschlüssel oder – wie in der Praxis üblich – die durch den Gesellschaftsvertrag der Mitunternehmerschaft bestimmte Gewinnverteilungsabrede. Mit dem Begriff des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels in Abs. 2 Satz 2 ist die Beteiligungsquote des Mitunternehmers gemeint, da sowohl Vorabgewinne als auch Sondervergütungen bei der Aufteilung nicht berücksichtigt werden dürfen (s. Anm. 120).

Ein zivilrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel kann nach spezifischen strechtl. Maßstäben zu korrigieren sein. Dies gilt im Rahmen des Abs. 2 unter Umständen für die Aufteilung des GewStMessbetrags und des Betrags der tatsächlich zu zahlenden GewSt bei Familien-PersGes. (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 20, 21).

**Maßgeblicher Zeitpunkt:** Für die Aufteilung ist nur der Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende des Wj. mit dem dann vorhandenen Gesellschafterkreis heranzuziehen (s. BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 23). Die Rspr. knüpft insoweit maßgeblich an das Entstehen der GewSt gem. § 18 GewStG zum Ende des Erhebungszeitraums und an die durch alle Gesellschafter quotat zu tragende GewStSchuld an (s. Anm. 128).

Die unter Berücksichtigung von Vorauszahlungen für den Erhebungszeitraum geschuldete GewSt ist in der StBil. der Gesellschaft im Rahmen einer GewSt-Rückstellung auszuweisen und wegen der Abzugsbeschränkung gem. § 4 Abs. 5b anschließend durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren, § 4 Abs. 5b enthält lediglich ein Abzugs-, jedoch kein Passivierungsverbot, so dass die GewStRückstellung in der Bilanz auszuweisen und die Gewinnauswirkung erst außerhalb der StBil. durch eine Hinzurechnung zum Gewinn zu kompensieren ist. Die außerbilanzielle Hinzurechnung belastet alle Gesellschaf-

§ 35 Anm. 118–120 C. Abs. 2: Feststellung bestimmter Bezugsgrößen

ter – nicht nur den Verursacher – nach Maßgabe der Gewinnverteilungsabrede (BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046; BOLK, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 3. Aufl., Rz. 1.64 und 16.71; SCHRADE, FR 2017, 862 [863, 869]; FALTERBAUM ua., 22. Aufl. 2015, Buchführung und Bilanz, Kap. 20.2, 1041).

**Verteilung auf alle Mitunternehmer:** Die Aufteilung des GewStMessbetrags und der tatsächlich zu zahlenden GewSt der Gesellschaft auf die Mitunternehmer hat für alle Mitunternehmer zu erfolgen. Auch KapGes. und anderen Gesellschaftern, die nicht von einem StErmäßigungsbeitrag profitieren können, ist ein Anteil am Messbetrag und der tatsächlich zu zahlenden GewSt zuzuweisen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 24; Anm. 26).

119 c) **Begründung und Folgen der typisierenden Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel**

Der BFH (BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695) rechtfertigt die strenge Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel mit dem typisierenden Charakter der Entlastungsvorschrift (s. Anm. 6 und 22 zu den vom BFH verneinten verfassungsrechtl. Bedenken gegen diesen Aufteilungsmaßstab). Die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Rücksicht darauf, ob ein Gesellschafter Sondervergütungen, einen gesellschaftsrechtl. Vorabgewinn oder Erg. aus einer Ergänzungsbilanz bezogen hat, führt zu einer Umverteilung des Anrechnungsvolumens innerhalb einer Mitunternehmerschaft und kann ursächlich für das Entstehen von Anrechnungsüberhängen sein. Der BFH sieht gleichwohl kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Folgerichtigkeit, da der Gesetzgeber mit der Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel eine realitätsgerechte Typisierung vorgenommen habe. Die der Typisierung zugrunde liegende Annahme des Gesetzgebers, der Aufwand aus der GewSt sei als handelsrechtl. BA und strechtl. nicht abzugsfähiger BA von den Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu tragen, sei realitätsgerecht. Zudem könnten durch Anrechnungsüberhänge entstehende Mehr- oder Minderbeträge bei der ESt gesellschaftsrechtl. durch Vereinbarungen zwischen den Mitunternehmern ausgeglichen werden (BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116).

**Stellungnahme:** Unseres Erachtens sollte de lege ferenda der Aufteilungsmechanismus des Abs. 2 Satz 2 an die strechtl. Verteilung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft als Aufteilungsmaßstab anknüpfen (so schon IDW, WPg 2000, 570; s. auch BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875). Dies wäre vor allem im heutigen Regelungsumfeld erforderlich, in dem die GewSt eine nichtabzugsfähige BA (§ 4 Abs. 5b) ist und § 35 die einzige Entlastungsmaßnahme von der GewSt darstellt, die zudem bei Hebesätzen > 401 % keine Entlastung mehr bewirkt.

120 Einstweilen frei.

## 2. Unbeachtlichkeit von Vorabgewinnen für die Aufteilung (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)

### a) Weite Auslegung des Merkmals Vorabgewinn

#### aa) Echter Vorabgewinn

121

Zivilrechtlich handelt es sich um Beträge, die regelmäßig bei Vorliegen eines Gewinns zum Ende des Wj. einzelnen Gesellschaftern zugewiesen werden, zB Tätigkeitsvergütungen. Diese Beträge werden handelsrechtl. nicht als Aufwand gebucht, sondern dem Gesellschafter bei Entstehen eines Gewinns vorab gewährt. Der Restgewinn wird dann nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt.

Nach dem BFH ist der „Vorabgewinnanteil“ iSd. Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 in Anlehnung an das Zivilrecht dadurch gekennzeichnet, dass der betroffene Gesellschafter vor den übrigen Gesellschaftern aufgrund gesellschaftsvertraglicher Abreden einen Anteil am Gewinn erhält. Der „Vorabgewinnanteil“ ist vor der allgemeinen Gewinnverteilung zu berücksichtigen und reduziert den noch zu verteilenden Restgewinn. Als Beispiele eines gesellschaftsrechtl. vereinbarten Vorabgewinns sieht der BFH (BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695) insbes. eine besondere Vergütung für die Übernahme der Geschäftsführung an. So können zB nicht alle Gesellschafter gleichmäßig an der Geschäftsführung beteiligt sein, die Tätigkeitspflicht auch kein Äquivalent für das von den anderen Gesellschaftern zur Verfügung gestellte Kapital (keine Einlage des Leistenden) bilden und die Vereinbarung eines Entgelts für die Tätigkeit nicht als schuldrechtl. Vereinbarung für die Leistung besonderer Dienste, sondern als Gewinnverteilungsabrede ausgestaltet sein. Bei Gewährung der Vergütung über die Gewinnverteilung kann diese entweder durch eine prozentuale Erhöhung des Gewinnanteils des Geschäftsführers oder einen festen oder einen erfolgsabhängigen, als „Gewinnvoraus“ oder „Gewinnvorab“ bezeichneten, periodisch zu zahlenden Geldbetrag dargestellt werden (BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695).

#### bb) Einbeziehung von Sondervergütungen in den Begriff des Vorabgewinns

122

Während der ursprüngliche Gesetzentwurf zu § 35 vorsah, dass sich der anteilige GewStMessbetrag aus dem „Verhältnis des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der Mitunternehmerschaft“ ergeben sollte (BTDrucks. 14/2683, 6), beruht die später Gesetz gewordene Fassung des § 35 auf einem Vorschlag des Finanzausschusses des BTag (BTDrucks. 14/3366, 19f. und 119). Dieser enthält zur Begründung der Abweichung vom ursprünglichen Entwurf die Aussage, dass die „Festlegung, dass bei Mitunternehmerschaften für die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags der Gewinnverteilungsschlüssel (ohne Berücksichtigung gesellschaftsvertraglich vereinbarter Vorabgewinne) maßgebend ist“ (vgl. BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; zur Kritik an der zunächst vorgeschlagenen Formulierung SÖFFING, DB 2000, 688 [689]). Daraus wiederum ergibt sich für BFH und FinVerw., dass nicht nur die im Gesetz ausdrücklich genannten gesellschaftsrechtl. vereinbarten Vorabgewinne, sondern Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei der Aufteilung unberücksichtigt bleiben sollten, denn der Gesetzgeber habe bewusst an den „allgemeinen Gewinn-

§ 35 Anm. 122–125 C. Abs. 2: Feststellung bestimmter Bezugsgrößen

verteilungsschlüssel“ für die Aufteilung angeknüpft (BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 22).

123 **cc) Zuschreibungsbeträge aus Ergänzungsbilanzen**

Die FinVerw. und hM sehen auch positive und negative Zuschreibungsbeträge aus Ergänzungsbilanzen zutr. nicht als Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels an (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 22).

124 Einstweilen frei.

125 **b) Nichtberücksichtigung der Vorabgewinne bei der Aufteilung**

**Nichtberücksichtigung:** Es ist für die Aufteilung des Messbetrags und der tatsächlich von der Gesellschaft zu zahlenden GewSt nicht auf das tatsächliche Erg. der Verteilung des stl. Gesamtgewinns (also des Erg. von Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanzen) des jeweiligen Wj. im Verhältnis der Mitunternehmer zueinander abzustellen. Die Aufteilung hat ausschließlich nach dem „allgemeinen“ Gewinnverteilungsschlüssel des Gesamthandsvermögens, dh. regelmäßig nach der Beteiligungsquote zu erfolgen. Dies führt häufig zu einer zu geringen Zuweisung von Anrechnungsvolumen bei Gesellschaftern, die Sondervergütungen oder Vorabgewinne erzielen (s. bereits NEU, DStR 2000, 1933 [1937]; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728; REISS, StuW 2000, 399 [411 f.]; RITZER/STANGL, DStR 2002, 1785 [1786]).

Der BFH entzog der früheren „gesellschafterfreundlichen“ Sichtweise der Verwaltung, dass sog. gewinnabhängige Vorabgewinnanteile Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels sein konnten, den Boden. Das BMF (BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 21, 22) arbeitete zuvor bei der Auslegung des Merkmals des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels mit fiktiven Gewinnverteilungsabreden: Die sog. gewinnabhängigen Vorabgewinnanteile (gewinnabhängige Sondervergütungen und gesellschaftsrechtl. Vorabgewinne) konnten in den „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ und damit in den Aufteilungsmaßstab einbezogen werden, die gewinnunabhängigen (festen) Sondervergütungen und Vorabgewinnanteile beeinflussten die Aufteilung nicht (vgl. schon BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296 a-16/02, BStBl. I 2002, 533, zust. KOREZKIJ, BB 2002, 2099 [2102]; RITZER/STANGL, DStR 2002, 1785 [1787]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 56 f. [11/2016]). Das BMF (BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 24 und 29 Satz 2) ließ zunächst auch eine Modifizierung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels iSd. Abs. 2 Satz 2 durch zivilrechtl. Vereinbarungen unter den Gesellschaftern nur in engen Grenzen im Zusammenhang mit Gesellschafterwechseln durch Anteilsübertragungen zu. Nunmehr folgt das BMF sowohl für die Aufteilung von Messbeträgen, die auf laufende Gewinne entfallen, als auch für die Aufteilung von Messbeträgen aus gewstpfl. Veräußerungen und Aufgaben der strengen Auslegung des BFH (BMF-Schreiben v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187, Rz. 19, 23, 28). Zur Aufteilung des GewStMessbetrags nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auch beim Ausscheiden von Gesellschaftern s. auch Anm. 128.

**Keine kautelarjuristische Zuweisung von Anrechnungsvolumen:** Nicht möglich ist es aufgrund der gesetzlichen Anknüpfung an den allgemeinen Ge-



winnverteilungsschlüssel, den Gesellschaftern durch gesellschaftsvertragliche Klauseln für Zwecke des § 35 Messbeträge abweichend von der Beteiligungsquote zuzuweisen, die für die Gewinnverteilung gilt, zB also zu bestimmen, dass Gesellschafter A mit einer Beteiligungsquote von 25 % am Gewinn einen Anteil von 30 % am GewStMessbetrag der Gesellschaft zustehen sollen. Der BFH (BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695) stellt strikt auf den in Abs. 2 vorgegebenen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als allein zulässigen Aufteilungsmaßstab ab. S. zu einer Gewerbesteuerklausel, die die Wirkungen des § 35 berücksichtigt, BOLK, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 3. Aufl. 2018, Rz. 1.77 ff. mit Beispiel.

Der BFH fasst allerdings sog. Gewinnbegrenzungen nicht unter den Begriff eines unzulässigen Vorabgewinnanteils, sondern sieht diese als Teil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels an. Die Begrenzung des Gewinns eines Mitunternehmers (etwa einer am Vermögen beteiligten Komplementär-GmbH) ist danach nicht als Zuweisung eines unzulässigen Vorabgewinnanteils aus dem Restgewinn oberhalb der Beteiligungsquote an die übrigen Gesellschafter anzusehen (BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 55 mit Beispiel [11/2016]).

### 3. Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA 126

**Gleichstellung mit dem Mitunternehmer:** Der GewStMessbetrag der KGaA und der Betrag der von der KGaA tatsächlich zu zahlenden GewSt sind für die Feststellung gem. Abs. 2 Satz 1, gem. Abs. 2 Satz 2 und gem. Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 4 zwischen KGaA und phG nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels aufzuteilen.

**Folgen der typisierenden Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel:** Auch beim phG der KGaA können die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Gewinnanteil gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 (inklusive der Erg. aus einer Ergänzungsbilanz) und aus Sondervergütungen bestehen. Zudem kann er Ausschüttungen aus Kommanditaktien erhalten, die nach hier vertretenen Auffassung nicht zu seinen SonderBE gehören, sondern den Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 im PV zuzuordnen sind. Der maßgebliche allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel ist nach dem Verhältnis des allgemeinen Gewinnanteils des phG an der KGaA, soweit er nicht auf die Anteile am Grundkapital (Kommanditaktien) entfällt, zum Gesamtgewinn der KGaA zu bestimmen.

Die Sondervergütungen sind als „Vorabgewinne“ für die Aufteilung nicht zu berücksichtigen (Anm. 124). Dies gilt für Geschäftsführervergütungen, die bei der KGaA als BA abziehbaren Vergütungen für die Überlassung von Darlehen oder WG sowie die Ausschüttungen der KGaA. Erhält der persönlich haftende Gesellschafter neben seiner Ausschüttung auf Anteile am Grundkapital iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 nur eine Tätigkeitsvergütung (Sondervergütung), ist der anteilige GewStMessbetrag des persönlich haftenden Gesellschafters mit null festzustellen (s. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 27; zuvor schon. BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 27; BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Rz. 27).

## § 35 Anm. 126–127 C. Abs. 2: Feststellung bestimmter Bezugsgrößen

Den Gesetzesmaterialien ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber bewusst von einer Berücksichtigung der Sondervergütungen für die Aufteilung abgesehen hat. Im ursprünglichen Gesetzentwurf war noch eine eigenständige Regelung für die KGaA vorgesehen, wonach sich der „anteilige Gewerbesteuermessbetrag aus dem Verhältnis des dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter zuzüglich des Gewinns der Kommanditgesellschaft auf Aktien“ ergeben sollte (§ 35 Abs. 1 Nr. 4 idF des Entwurfs, BTDrucks. 14/2683, 6f.). Diese Vorschrift entfiel auf Vorschlag des FinAussch. Stattdessen wurde die für Mitunternehmenschaften und den pHG einer KGaA gleichermaßen geltende Anknüpfung an den „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ gesetzlich geregelt (BTDrucks. 14/3366, 19f.). Zu den früheren Gestaltungsüberlegungen zur atypischen Ausgestaltung einer GmbH & Co. KGaA, um eine optimale Zuweisung von Anrechnungsvolumen zu erreichen s. KOLLRUSS, Inf. 2003, 347; KOLLRUSS, GmbHR 2003, 709.

### 4. Einzelfragen der Aufteilung

#### 127 a) Nießbrauch/Treuhand/Unterbeteiligung/Mittelbarer Mitunternehmer

**Nießbrauch:** Im Fall eines Nießbrauchs am Mitunternehmeranteil wird die (stl.) Verteilung des Gewinns der Mitunternehmenschaft zweistufig vorgenommen. In einem ersten Schritt wird der anteilige Gewinn des Mitunternehmers (Neugesellschafter) ermittelt und diesem zugewiesen; in einem zweiten Schritt wird der dem Mitunternehmer zustehende Gewinnanteil zwischen ihm und dem Nießbraucher (früherer Gesellschafter und weiterhin auch Mitunternehmer) entsprechend der Nießbrauchsvereinbarung aufgeteilt. Im Verhältnis des Mitunternehmers zum Nießbraucher kommt es bei der Aufteilung auf Entnahmebeschränkungen des Mitunternehmers nicht an. Soweit der Gewinnanteil vom Mitunternehmer (nicht entnahmefähiger Betrag und anteiliger entnahmefähiger Betrag) zu versteuern ist, ist ihm quotaal gem. Abs. 2 Satz 2 auch der anteilige GewStMessbetrag, der auf den Mitunternehmeranteil entfällt, zuzurechnen. Soweit der Gewinnanteil vom Nießbraucher (anteiliger entnahmefähiger Betrag) zu versteuern ist, ist diesem der anteilige GewStMessbetrag gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 quotaal zuzurechnen (BMF v. 18.1.2013 – IV C 6 - S 2296-a/07/10001, DStR 2013, 199; GRAGERT, NWB 2013, 746 [747]). Allerdings wurde das Schreiben wohl für StTatbestände (ggf. versehentlich) aufgehoben, die nach dem 31.12.2011 verwirklicht werden, da es nicht in der Positivliste des BMF v. 9.4.2013, BStBl. I S. 522 enthalten war.

**Treuhand/Unterbeteiligung:** Nichts anderes als beim Nießbrauch gilt uE in denen Fällen einer Treuhand oder Unterbeteiligung am Mitunternehmeranteil, da auch in diesen Fällen zweistufige Zurechnungen und Feststellungsverfahren durchzuführen sind.

**Mittelbarer Mitunternehmer:** Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 wird bei mehrstöckigen PersGes. ein Gesellschafter der Obergesellschaft den Mitunternehmern der Untergesellschaft gleichgestellt. Diese Fiktion der Mitunternehmerstellung bezieht sich allerdings nur auf den Sonderbetriebsbereich; der gesamthänderische Gewinnanteil aus der Untergesellschaft wird nur der Obergesellschaft zugerechnet, da nur diese deren Mitunternehmerin ist (vgl. § 15

Anm. 601, 608, 628; BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, GmbHR 2017, 425). Technisch wird der GewStMessbetrag der Untergesellschaft dem GewStMessbetrag der Obergesellschaft gem. Abs. 2 Satz 5 zugerechnet. Im GewStMessbetrag der Untergesellschaft gem. § 7 Satz 1 GewStG sind auch die Sondervergütungen des mittelbaren Mitunternehmers von der Untergesellschaft mit GewSt belastet. Der Obergesellschaft ist der anteilige GewStMessbetrag aus der Untergesellschaft nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen und dort wiederum nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Mitunternehmer zu verteilen. Dies kann wegen der Unbeachtlichkeit von Vorabgewinnen und Sondervergütungen bei der Aufteilung des Messbetrags im Erg. zu einer Zuweisung eines zu geringen Anrechnungsvolumens beim mittelbaren Mitunternehmer führen.

### b) Aufteilung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

#### aa) Anrechnungsvolumen bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

128

**Aufteilung auf am Ende des Erhebungszeitraums beteiligte Gesellschafter:** Nach der in Anm. 118 angesprochenen einheitlichen Auffassung in Rspr. und FinVerw. ist ausschließlich der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Erhebungszeitraums mit dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Gesellschafterkreis für die Aufteilung des Messbetrags/der tatsächlich zu zahlenden GewSt entscheidend. Der BFH sieht diesen Aufteilungsmaßstab aufgrund der Typisierung des Entlastungsmechanismus und der quotalen Belastung aller Gesellschafter als gerechtfertigt an. Diese typisierende Betrachtungsweise hat der BFH (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875; BFH v. 14.1.2016 – IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024) zeitlich auf die Fälle des unterjährigen Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Gesellschaft übertragen. Maßgebend für den BFH ist, dass die GewSt gem. § 18 GewStG am Ende des Erhebungszeitraums entsteht. Ein vor dem Ende des Erhebungszeitraums ausscheidender Gesellschafter partizipiert weder an dem Anrechnungsvolumen, das aus der laufenden Geschäftstätigkeit resultiert, noch an demjenigen, das auf einem gewstpfl. Veräußerungsgewinn beruht, denn maßgeblich ist nur der am Ende des Erhebungszeitraums bestehende Gesellschafterkreis mit dem zu diesem Zeitpunkt geltenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Das Anrechnungsvolumen eines Altgesellschafters verfällt in diesem Fall nicht, sondern steht vollständig dem Neugesellschafter zu (SCHRADE, FR 2017, 862 [871]; DREBLER/OENINGS, DStR 2017, 625 [627]; zum gewstpfl. Veräußerungsgewinn s. Anm. 130). Auch die FinVerw. folgt dieser Sichtweise (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 23, 28, 34 mit Übergangsregelung einschließlich des VZ 2017).

**Übertragungen am Jahresende als unterjährige Übertragungen?** Im Schrifttum wird für die Zuordnung des Anrechnungsvolumens diskutiert, ob nach dem sog. Mitternachtserlass in R 59 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004 ein Mitunternehmeranteil zum 1. Januar 0:00 Uhr dinglich übertragen werden sollte, um dem ausscheidenden Gesellschafter das Anrechnungsvolumen für den vorhergehenden Erhebungszeitraum zu erhalten (s. U. FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2869]). Dem ist zuzustimmen. Es ist zwischen Veräußerungen zum Jahreswechsel („31.12., 24.00 Uhr“) oder im neuen Jahr („1.1., 00.00 Uhr“) zu unterscheiden (§ 16 Anm. 402 mwN auch zur Auslegung unklarer Klauseln): Beim Verkauf und Closing (= dinglicher Übergang des Mitunternehmeranteils) zum 31. Dezember, 24:00 Uhr fällt die Veräußerung des Mitunternehmeranteils noch in den alten Erhebungszeitraum. In diesem Fall dürfte als letzter Akt des alten Jahres

## § 35 Anm. 128–130 C. Abs. 2: Feststellung bestimmter Bezugsgrößen

der Neugesellschafter eintreten und nur er am Messbetrag partizipieren (WENDT, BFH/PR 2016, 239 [240]; SCHRADE, FR 2017, 862 [872]). Findet der dingliche Übergang des Mitunternehmeranteils zum 1. Januar, 00:00 Uhr im neuen Erhebungszeitraum statt, partizipiert der ausscheidende Gesellschafter im Hinblick auf den laufenden Gewinn noch am allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel des vorherigen Erhebungszeitraums (dies uE zu Recht befürwortend U. FÖRSTER, DB 2016, 2866 [2869]; SCHRADE, FR 2017, 862 [872]; s. auch DREBLER/OENINGS, DStR 2017, 625 [631]). Löst die Übertragung des Mitunternehmeranteils selbst gem. § 7 Sätze 1 und 2 GewStG selbst GewSt aus, partizipiert der Veräußerer aber auch bei einer Übertragung zum 1.1. 0:00 Uhr nicht mehr an dem durch die Veräußerung verursachten Teil des Messbetrags, da dieser nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Erhebungszeitraums der Anteilsübertragung im Mitunternehmerkreis aufzuteilen ist.

**Abkürzung des Erhebungszeitraums durch Unternehmerwechsel:** Siehe Anm. 53. Die Veräußerer sind in diesem Fall noch am Ende des abgekürzten Erhebungszeitraums der Veräußerung beteiligt und erhalten einen Anteil am Messbetrag für diesen (SCHRADE, FR 2017, 862 [875]; PRYZBILKA, StuB 2016, 509 [512]).

**Aufnahme von Gesellschaftern in ein Einzelunternehmen:** Wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine PersGes. umgewandelt bedingt der Wechsel des StSchuldners (von § 5 Abs. 1 Satz 1 zu § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), dass dem jeweiligen StSchuldner nur der Teil der StSchuld zugerechnet werden kann, der auf die Dauer seiner persönlichen StPflicht entfällt (BFH v. 17.2.1989 – III R 36/85, BStBl. II 1989, 664; v. 26.8.1993 – IV R 133/90, BStBl. II 1995, 791). Scheiden während des Erhebungszeitraums bis auf einen Gesellschafter alle anderen Gesellschafter aus einer PersGes. aus, wechselt ab diesem Zeitpunkt die StSchuldnerschaft der PersGes. auf den verbleibenden Gesellschafter als Einzelunternehmer. Für den Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels ist für jeden StSchuldner ein GewStMessbescheid zu erlassen; der für den Erhebungszeitraum ermittelte einheitliche GewStMessbetrag wird dem Einzelunternehmer und der PersGes. anteilig zugerechnet und getrennt festgesetzt (BFH v. 25.4.2018 – IV R 8/16, DStR 2018, 1287, auch zur Ermittlung des einheitlichen Messbetrags unter Abzug eines Freibetrags). Die Festsetzung der anteiligen StMessbeträge für die abgekürzten Erhebungszeiträume ist jeweils für die Anwendung des § 35 maßgeblich (s. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 29).

### 129 bb) Entgeltliche und unentgeltliche Gesellschafterwechsel

Die Aufteilung des Messbetrags anhand des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zum Ende des Erhebungszeitraums mit dem dann vorhandenen Gesellschafterkreis gilt sowohl bei unentgeltlichem Gesellschafterwechsel (Schenkung/Nachfolge in den Anteil), als auch bei Anteilsveräußerungen und Einbringungen des Anteils gem. §§ 20, 24 UmwStG (DREBLER/OENINGS, DStR 2017, 625 [626]; siehe auch STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 55a bis 55b [11/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 74 [2/2018]).

### 130 cc) Gewerbesteuerpflichtige Anteilsveräußerungen gem. § 16 iVm. § 7 Sätze 1 und 2 GewStG

**Gewerbesteuer auf Ebene der Mitunternehmerschaft:** Der aus einer gem. § 7 Satz 1 oder Satz 2 GewStG resultierende Gewerbeertrag geht in den Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft ein, an der der Anteil veräußert wird. Diese

ist Schuldnerin der GewSt gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG (BFH v. 28.2.2013 – IV R 33/09, DStR 2013, 1324; BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 33). Die GewSt aus der Veräußerung ist bei dieser Gesellschaft handelsrechtl. BA und mindert den handelsrechtl. Gewinn nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, erhöht aber wegen der außerbilanziellen Hinzurechnung gem. § 4 Abs. 5b den laufenden estl. Gewinn der Mitunternehmerschaft.

**Aufteilung des Messbetrags:** Für die Aufteilung des Messbetrags der Mitunternehmerschaft gem. Abs. 2 Satz 1, in der der anteilige Messbetrag aus der Veräußerung enthalten ist, ist nach der nunmehr einheitlichen Auffassung des BFH und der FinVerw. (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875; BFH v. 14.1.2016 – IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 23, 28, 33) bei einem unterjährigen Gesellschafterwechsel nur der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Erhebungszeitraums maßgeblich. Dies gilt auch für GewSt-Messbeträge, die auf laufenden Gewinnen und auf Veräußerungsgewinnen beruhen. Der Veräußerer partizipiert nicht am Anrechnungsvolumen aus dem Veräußerungsgewinn, hat aber die Einkünfte gem. § 16 zu versteuern. Der Erwerber erhält Anrechnungsvolumen, kann dies aber uU mangels ausreichender laufender Gewinnanteile ebenfalls nicht vollständig ausnutzen; bei KapGes. als Erwerb von Anteilen verfällt das Anrechnungsvolumen vollständig (s. zu einer Vorteilhaftigkeitsanalyse anhand von Fallgruppen DREBLER/OENINGS, DStR 2017, 625 [628]; SCHRADER, FR 2017, 862 [873]; s. auch PRYZBILKA, StuB 2016, 509 [511]; STEINER/WICHERT in LADEMANN, § 35 Rz. 55c [11/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 35 Rz. 74 [2/2018]).

**Ausschluss aus dem Anrechnungsvolumen und den gewerblichen Einkünften:** Die FinVerw. (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 33) verlangt für eine Einbeziehung der Veräußerungs- und Aufgabegewinne gem. § 7 Satz 1 und Satz 2 GewStG iVm. § 16 EStG in die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3, dass dieser Gewinn beim konkreten Stpfl. mit GewSt belastet ist. Dies hat insbesondere Bedeutung bei mehrstöckigen Personengesellschaften und Anteilsveräußerungen durch an der Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaften.

► *Unterjährige Veräußerung des Mitunternehmeranteils einer Oberpersonengesellschaft:* Keine gewerblichen Einkünfte liegen daher auch beim Schlussgesellschafter einer Oberpersonengesellschaft (natürliche Person) vor, wenn diese unterjährig einen Anteil an einer Unterpersongesellschaft veräußert (s. Anm. 88). Dies beruht auf dem Umstand, dass der Oberpersonengesellschaft aus der Veräußerung selbst kein Anteil am GewStMessbetrag der Unterpersongesellschaft gem. Abs. 2 Satz 5 mehr zuzurechnen ist. Diese durch die Entsch. des BFH (BFH v. 14.1.2016 – IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024; BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875) entstandene Rechtsfolge wird im Schrifttum mit dem Argument kritisiert, der Gesetzgeber sei bei Einf. des § 7 Satz 2 GewStG davon ausgegangen, der Schlussgesellschafter der Oberpersonengesellschaft (natürliche Person) solle nach der zuvor anerkannten zeitanteiligen Aufteilung des Messbetrags der Unterpersongesellschaft über § 35 von der GewSt auf den Veräußerungsgewinn entlastet werden (PRYZBILKA, StuB 2016, 509 [512]); ebenso die Annahme in BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303). Der BFH hat hierzu jedoch ausgeführt, Fehlvorstellungen des Gesetzgebers über die Auswirkungen des § 7 Satz 2 GewStG im EStRecht rechtfertigten es nicht, die

## § 35 Anm. 130–131 C. Abs. 2: Feststellung bestimmter Bezugsgrößen

in sich schlüssige Konzeption des Aufteilungsmaßstabs des Abs. 2 in Frage zu stellen.

Zur Vermeidung dieser Rechtsfolge werden die Veräußerung des Anteils an der Oberpersonengesellschaft, die Aufdeckung stiller Reserven durch vorgelagerte Maßnahmen und die Veräußerung des Betriebs der Untergesellschaft statt des Anteils an dieser sowie Ausgleichszahlungen der Beteiligten diskutiert (s. SCHRADE, FR 2017, 862 [874 f.]; PRYZBILKA, StuB 2016, 509 [512]; DREBLER/OENINGS, DStR 2017, 625 [628]).

► *Gemischter Gesellschafterkreis*: Veräußert eine KapGes. einen Mitunternehmeranteil oder ist dieser ein Aufgabegewinn zuzurechnen, so ist der Veräußerungs-/Aufgabegewinn nur gem. § 7 Satz 2 gewestpfl, soweit er auf die KapGes entfällt. Bei einer natürlichen Person im Gesellschafterkreis soll es sowohl bei Veräußerungs- als auch bei Aufgabegewinnen an gewerblichen Einkünften iSd. Abs. 1 Satz 3 fehlen (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 33 Beispiel 1). Dem ist hinsichtlich der Aufgabegewinne, die auf natürliche Personen entfallen, nicht zuzustimmen (s. Anm. 87). Siehe zu dieser Frage auch aus dem älteren Schrifttum BRINKMANN/SCHMIDTMANN, DStR 2003, 93; BECHLER/SCHRÖDER, DStR 2003, 869.

► *Übergangsregelung* (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 34): Nach früherer Sichtweise hatte die FinVerw. bei Anteilsveräußerungen eine zeitanteilige Aufteilung des Messbetrags zugelassen. Das BMF bestimmte (BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701 Rz. 24; BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440), dass die anteiligen GewStMessbeträge auf die Gesellschafter nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel unter Berücksichtigung der „anlässlich des Eintritts getroffenen Vereinbarungen“ zu verteilen waren. Im Regelfall vereinbarten ausscheidender Gesellschafter, Altgesellschafter und Erwerber, dass der Veräußerer noch bis zum Stichtag des Ausscheidens/Gesellschafterwechsels am laufenden Gewinn partizipieren sollte. Bei einer solchen zeitanteiligen Modifizierung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels war dieser auch für die Aufteilung des GewStMessbetrags maßgeblich. Die FinVerw. lehnte hingegen stets eine verursachungsorientierte Aufteilung und Zuweisung eines durch die gewestpfl. Veräußerung ausgelösten Messbetrags nur an den Anteilsveräußerer ab, denn der Veräußerungs- und Aufgabegewinn sollte den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht beeinflussen (s. ebenso BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 28). Fehlten Vereinbarungen zur Aufteilung des laufenden Gewinns, kam es auch nach früherer Rechtslage uE nur auf den Gesellschafterbestand am Ende des Geschäftsjahres an.

Auf Antrag kann für Übertragungen bis Ende 2017 die Regelung des BMF (BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Rz. 30) angewendet werden, nach der in Fällen eines unterjährigen Gesellschafterwechsels der GewStMessbetrag zeitanteilig auf die Gesellschafter verteilt werden darf. Die Übergangsregelung verlangt uE zu Recht, dass alle am Ende des Erhebungszeitraums eines Gesellschafterwechsels beteiligten Gesellschafter diese einheitlich beantragen müssen. Auch der Neugesellschafter muss am Antrag beteiligt sein, da er bei einer zeitanteiligen Aufteilung des Messbetrags auf die Zuweisung von Anrechnungsvolumen verzichtet.

131 Einstweilen frei.

**5. Ausgleichsvereinbarungen unter den Mitunternehmern****a) Gewerbesteuer auf laufende Gewinnanteile**

132

Hinsichtlich des laufenden Gewinns einer Mitunternehmerschaft kann es im Mitunternehmerkreis zu fremdbestimmten Steuerwirkungen und aufgrund der Aufteilung des Anrechnungsvolumens nach dem nicht disponiblen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel kommen, wenn Sondervergütungen, Vorabvergütungen und Zuschreibungsbeträge aus Ergänzungsbilanzen vorhanden sind. Zudem führt ein unterjähriger Gesellschafterwechsel zum Wegfall sämtlichen Anrechnungsvolumens für den Ausscheidenden. Gesellschaftsvertraglich kann diesem Problem nur durch die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen begegnet werden, da eine gesellschaftsvertragliche Zuweisung von (Mehr- oder Minder-)Anrechnungsvolumen unter- oder oberhalb der eigentlichen Beteiligungsquote des Mitunternehmers steuerlich nicht anzuerkennen ist (s. Anm. 124). Durch Anrechnungsüberhänge entstehende Mehr- oder Minderbeträge bei der ESt sind nach Auffassung des BFH auf Grundlage gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen zwischen den Mitunternehmern durch Ausgleichszahlungen zu vergüten (BFH-Beschluss v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116). Im Schrifttum wird z.B. ein pauschaler Ausgleich empfohlen, der so ausgestaltet sein sollte, dass das Nachsteuerergebnis des nicht von der Ergänzungs-/Sonderbilanz betroffenen Gesellschafters in pauschaler Form berechnet wird (Ansatz der potenziellen Steuerermäßigung und eines pauschalen Steuersatzes) und dieses verglichen wird mit einer entsprechenden Berechnung ohne gewerbesteuerliche Folgen der Sonder-/Ergänzungsbilanz (SCHIFFERS in KORN, § 35 EStG, Rz. 83 [2/2018]; siehe auch DREBLER/OENINGS, DStR 2017, 629 [631]; PRYZBILKA, StuB 2016, 509 [512]; PLAMBECK, DStR 2010, 1553 ff.; BOLK, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 3. Aufl. 2018, Rz. 1.77 ff. mit Beispiel).

Bislang ist ungeklärt, ob solche Ausgleichszahlungen ihrerseits wieder zu Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben führen, weil der betroffene Mitunternehmer sie im Zusammenhang mit seiner Mitunternehmerstellung empfängt oder aufwendet. Unseres Erachtens besteht ein vorrangiger Veranlassungszusammenhang zur Höhe der festgesetzten ESt. Die Vor- oder Nachteile aus dieser werden ausgeglichen. Es spricht aufgrund der Wertungen des § 12 Nr. 3 EStG (s. § 12 Anm. 122) daher mehr dafür, die Ausgleichszahlungen der nicht steuerbaren Sphäre zuzuordnen.

**b) Gewerbesteuer aufgrund gewerbesteuerpflichtigen Anteilsveräußerungen**

133

Besondere Fragen stellen sich, wenn die unterjährige Veräußerung eines Mitunternehmeranteils oder dessen Veräußerung zum Ende des Erhebungszeitraums selbst GewSt auslöst (§ 7 Sätze 1 und 2 GewStG), die gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG von der Gesellschaft zu tragen ist (siehe Anm. 130). In der Praxis sind je nach Interessenlage unterschiedliche gesellschafts- und kaufvertragliche Gestaltungen in Form von Gewinnverteilungsabreden, Einlage- und Freistellungsverpflichtungen und Vereinbarungen zur Kaufpreisminderung zu finden, die die Belastung der Gesellschaft aus der GewSt auslösenden Anteilsveräußerung auffangen sollen (siehe SCHRADE, FR 2017, 862 [862 ff.]; DREBLER/OENINGS, DStR 2017, 627 [631 f.]; SCHEIFELE, DStR 2006, 253 [254 ff.]; PLAMBECK, DStR 2010, 1553 [1555 ff.]).

Ob die vom Veräußerer übernommene GewSt auf den Veräußerungsgewinn bei diesem zu den Veräußerungskosten gemäß § 16 Abs. 2 zählt oder nicht abzugsfähig ist, ist streitig (Veräußerungskosten bei FG Saarland v. 16.11.2017 – 1 K

## § 35 Anm. 133–140 C. Abs. 2: Feststellung bestimmter Bezugsgrößen

1441/15, EFG 2018, 201 mit Anm. HARDENBICKER, Rev: IV R 18/17; aA zB FG Rheinland-Pfalz v. 23.4.2008 – 2 K 2802/06, EFG 2008, 1307; FG Münster v. 9.6.2016 – 6 K 1314/15 G, F, EFG 2017, 42; zum Streitstand SCHRADE, FR 2017, 862 [869 f.]). Die Wirkungen der verschiedenen Gestaltungsansätze auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns gemäß § 16 und die Kapitalkonten von Altgesellschaftern und Erwerbern können hier nicht dargestellt werden. Insofern wird auf das Schrifttum verwiesen.

Eine zeitanteilige Zuweisung des Anrechnungsvolumens für Zwecke des § 35 scheidet aus, da dieses zwingend nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des maßgebenden (abgekürzten oder regulären) Erhebungszeitraums unter den dann vorhandenen Mitunternehmern zu verteilen ist; der Veräußerer selbst partizipiert niemals daran (s. Anm. 132). Die Folgen für das aus der gewerbsteuerpflichtigen Anteilsveräußerung entstehende Anrechnungsvolumen können im Rahmen des § 35 für die am Ende des Erhebungszeitraums vorhandenen Gesellschafter je nach der Zusammensetzung des Gesellschafterkreises in einem totalen Verfall oder dessen Übergang auf den Erwerber liegen (siehe DREBLER/OENINGS, DStR 2017, 627 [628 ff.] zu den verschiedenen Fallgruppen und Handlungsempfehlungen; SCHRADE, FR 2017, 872 [872 f.] und [875 f.] zu Handlungsempfehlungen).

134–139 Einstweilen frei.

## IV. Aufteilung in Fällen eines DBA (Abs. 2 Satz 3)

### 140 1. Besondere Bestimmungen in einem DBA

#### **Sonderregelungen in DBA zu grenzüberschreitenden Gewerbegebieten:**

Abs. 2 Satz 3 regelt den Fall, dass aufgrund eines DBA nur für einen Teil der Mitunternehmer Einkünfte in Deutschland der ESt- und der GewStPflcht unterliegen. Trotz der allgemein gewählten Formulierung des Gesetzes „Bestimmungen in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ hat die Regelung einen praktischen Anwendungsfall in Gestalt sog. „grenzüberschreitender Gewerbegebiete“ vor Augen. Von diesen existiert bislang z.B. das Gebiet „Avantis“ im Raum Aachen-Heerlen (vgl. BStBl. I 2007, 779), was zu Neuregelungen im DBA-Niederlande (DBA-NL) geführt hat. Art. 2 Abs. 1 Nr. 6 DBA-NL enthält eine Legaldefinition für „grenzüberschreitender Gewerbegebiete“ (vgl. TONNER/DULING/HARTMANN, IStR 2007, 497). Auf deutscher Seite ist die Wirksamkeit der abkommensrechtl. Vereinbarung nach Art. 2 des DBA-NL-Ges. zusätzlich an den Erlass einer RechtsVO mit Zustimmung des BRat geknüpft (BStBl. I 2007, 779).

Abs. 2 Satz 3 kann sonst noch einschlägig sein, wenn an einer Mitunternehmerschaft beschränkt und unbeschränkt stpfl. Gesellschafter beteiligt sind, diese Mitunternehmerschaft nur Direktgeschäfte tätigt und über keine BS verfügt.

**Bestimmungen in einem DBA** sind die Regelungen zur Verteilung des Besteuerungsrechts für Unternehmensgewinne iSd. Art. 7 OECD-MA (zB Art. 5 Abs. 1 DBA-NL) im Betriebsstättenstaat für den Sonderfall der grenzüberschreitenden Gewerbebetriebe. Praktisch bedeutet dies, dass Abs. 2 Satz 3 nur für Fallkonstellationen relevant ist, in denen im Gesellschafterkreis beschränkt und unbeschränkt stpfl. Gesellschafter vorhanden sind, da es wegen der Transparenz der PersGes. nur in diesen Fällen aufgrund unterschiedlicher Wohnsitze der Mitunternehmer zu einer unterschiedlichen Verteilung der Besteuerungsrechte auf



mehrere Staaten für die in einer festen Geschäftseinrichtung erzielten Einkünfte kommen kann. Dass der Gesetzgeber nicht die Formulierung „aufgrund der Bestimmungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen zu grenzüberschreitenden Gewerbegebieten“ gewählt hat, um den Bezug der Gesetzesänderung zu diesen Fällen deutlich zu machen, ist allerdings zu bedauern.

**Art. 5 Abs. 4 DBA-Niederlande als zurzeit einziger Anwendungsfall:** Abkommensrechtlich wird im Regelfall das Besteuerungsrecht für „Einkünfte (des Mitunternehmers) aus Gewerbebetrieb“ iSd. DBA-NL dem Belegenheitsstaat einer BS zugewiesen; der Wohnsitzstaat des Unternehmers stellt diese Gewinne unter ProgrVorb. frei (vgl. ENGERS/STEVENS in WASSERMAYER, DBA, DBA-Niederlande Art. 22 Rz. 11 [Stand 1/2018]). Das sog. Betriebsstättenprinzip kommt nach den Änderungen des Art. 5 Abs. 4 DBA-NL für feste Geschäftseinrichtungen in „grenzüberschreitenden Gewerbegebieten“ nicht mehr zur Anwendung: Im Wege einer Negativ-Fiktion wird bestimmt, dass eine nach der BSDefinition des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA-NL grds. zur BS führende „feste Geschäftseinrichtung“ kraft Abkommens unter bestimmten Umständen im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet nicht als BS zu qualifizieren ist.

Sind an einer Mitunternehmerschaft mit einer festen Geschäftseinrichtung im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet Mitunternehmer mit deutschem Wohnsitz beteiligt, hat nunmehr Deutschland als Wohnsitzstaat nach Art. 5 Abs. 4 DBA-NL für die der festen Geschäftseinrichtung zuzurechnenden gewerblichen Einkünfte dieser inländ. Mitunternehmer das Besteuerungsrecht. Unerheblich ist, ob die Einkünfte, die der festen Geschäftseinrichtung zuzurechnen sind, in der Sonderzone „grenzüberschreitendes Gewerbegebiet“ erzielt werden. Sie müssen der festen Geschäftseinrichtung zuzurechnen sein.

Für in Deutschland ansässige Mitunternehmer kann die Neuregelung des Art. 5 Abs. 4 DBA-NL positive Auswirkungen haben, da sie zu einer einheitlichen Besteuerung von Sondervergütungen und BSEinkünften im Wohnsitzstaat führen kann. Diese Rechtsfolge tritt sowohl bei der Beteiligung inländ. Mitunternehmer an einer deutschen PersGes. als auch an einer niederländischen PersGes. ein.

**Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrags für die Mitunternehmerschaft in diesen Fällen:** Die Festsetzung des GewStMessbetrags gegenüber einer PersGes. mit Sitz im Inland und fester Geschäftseinrichtung im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet erfolgt nach allgemeinen Regeln. Verfügt eine ausländ. PersGes. mit deutschen Mitunternehmern über eine feste Geschäftseinrichtung im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet auf niederländischem Hoheitsgebiet, müssen durch die Neuregelung des DBA-NL nunmehr GewStMessbeträge gegenüber diesen PersGes. in Höhe des dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegenden Gewerbebeitrags festgesetzt werden.

**Verfahren:** Für die an einer in- oder ausländ. Mitunternehmerschaft beteiligten Mitunternehmer mit festen Geschäftseinrichtungen im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet sind die der inländ. StPflcht unterliegenden Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO einheitlich und gesondert festzustellen, soweit kein Ausnahmefall nach § 180 Abs. 3 AO vorliegt. Daran anknüpfend sind die EStBescheide der Mitunternehmer, der GewStMessbescheid der Mitunternehmerschaft und der Feststellungsbescheid nach Abs. 2 Satz 1 zu erlassen.

§ 35 Anm. 141–142 C. Abs. 2: Feststellung bestimmter Bezugsgrößen

## 2. Berücksichtigung des anteiligen Gewerbeertrags nur für einen Teil der Mitunternehmer

### 141 a) Mitunternehmerschaft mit Betriebsstätte in den Niederlanden im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet

**Unbeschränkt steuerpflichtige Mitunternehmer:** Nach dem Welteinkommensprinzip in § 2 Abs. 1 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist der auf niederländischem Hoheitsgebiet erzielte Gewinn einer PersGes. für Zwecke der ESt den in Deutschland ansässigen Mitunternehmern in Höhe ihres jeweiligen Anteils am gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Deutschland hat abkommensrechtl. nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL als Wohnsitzstaat der Mitunternehmer das Besteuerungsrecht für die in einer niederländischen festen Geschäftseinrichtung erzielten Einkünfte. Durch die flankierende Neuregelung in § 2 Abs. 7 Nr. 2 GewStG wird die niederländische BS als inländ. Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft qualifiziert, so dass der für EStZwecke ermittelte Gewinn des Mitunternehmers in vollem Umfang als inländ. Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG zu berücksichtigen ist.

**Ausländische Mitunternehmer:** Für den ausländ. Mitunternehmer steht das Besteuerungsrecht für die gewerblichen Einkünfte aus der BS dem Belegenheitsstaat der BS (den Niederlanden) zu. Fallen in den Niederlanden erzielte Einkünfte in Deutschland nicht unter das Welteinkommensprinzip nach § 2 Abs. 1, sind die in der niederländischen BS erzielten Einkünfte eines ausländ. Mitunternehmers nicht stbar. Nicht stbare Einkünfte können in die Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 GewStG nicht einbezogen werden. Es kommt zu der tatbestandlich in Abs. 2 Satz 3 geforderten „Berücksichtigung nur des anteiligen Gewerbeertrags für einen Teil der Mitunternehmer“ bei der Festsetzung des GewStMessbetrags für die Mitunternehmerschaft.

### 142 b) Betriebsstätte auf deutschem Hoheitsgebiet im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet

**Unbeschränkt steuerpflichtige Mitunternehmer:** Für die unbeschränkt stpfl. Mitunternehmer steht das Besteuerungsrecht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG iVm. Art. 5 Abs. 1 DBA-NL der Bundesrepublik zu.

**Beschränkt steuerpflichtige Mitunternehmer:** Für den Gewinnanteil beschränkt stpfl. Mitunternehmer mit Wohnsitz in den Niederlanden existiert zwar ein nationales deutsches Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, wenn die Mitunternehmerschaft über eine inländ. BS iSd. § 12 AO verfügt. Jedoch weist Art. 5 Abs. 1 iVm. Art. 5 Abs. 4 DBA-NL nunmehr in diesen Fällen den Niederlanden als Wohnsitzstaat des Mitunternehmers das Besteuerungsrecht zu. Dies gilt nach Art. 1 Abs. 2 Nr. 1 DBA-NL sowohl für Zwecke der ESt als auch der GewSt, so dass für Zwecke der GewSt nur ein anteiliger Gewerbeertrag der unbeschränkt stpfl. Mitunternehmer (bezogen auf den insgesamt erzielten Gewerbeertrag aller Mitunternehmer) bei der Festsetzung des GewSt-Messbetrags zu berücksichtigen ist. Auch diese Fallkonstellation bildet damit einen Anwendungsfall der Neuregelung. Für Mitunternehmer, die nicht dem persönlichen Anwendungsbereich des DBA-NL unterfallen, bleibt es aber bei einem deutschen Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, sofern im anzuwendenden DBA mit dem Wohnsitzstaat des Mitunternehmers Deutschland als BS-Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Sowohl die unbeschränkt als auch die beschränkt stpfl. Mitunternehmer können in diesem Fall die StErmäßigung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 beanspruchen.

### 3. Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags in voller Höhe nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels 143

Der vom Gesetzgeber angeordnete Verteilungsmechanismus in Abs. 2 Satz 3 ist unklar. Klar ist lediglich, dass der GewStMessbetrag der Mitunternehmerschaft, der ausschließlich aus dem im Inland stpfl. Gewerbeertrag resultiert, allein zwischen den inländ. Mitunternehmern zu verteilen ist. Aus den Formulierungen „nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels“ und „entsprechend ihrer Anteile am Gewerbeertrag“ dürfte weiter zu folgern sein, dass jeder Mitunternehmer den ihm ohnehin zustehenden Anteil am GewStMessbetrag nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel erhält. Offen bleibt aber, wie der auf ausländ. Mitunternehmer entfallende Anteil am allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nunmehr auf die inländ. Mitunternehmer zu verteilen ist. Zutreffend ist uE, dass der auf den ausländ. Mitunternehmer entfallende Anteil gleichmäßig den inländ. Mitunternehmern „anwächst“ (zust. GLANEGGER in SCHMIDT, 27. Aufl. 2008 §§ 35 Rz. 23).

**Beispiel 1:** Beteiligung von drei Gesellschaftern; zwei inländ. Mitunternehmer M1 zu 30 % und M2 zu 40 % beteiligt; Zuweisung des dem M3 zustehenden Anteils von 30 % zu 15 % auf M1 und 15 % auf M2; Verteilung des Anrechnungsvolumens damit auf M1 zu 45 % und auf M2 zu 55 % des inländ. Gewerbeertrags.

Vom Gesetzgeber dürfte aber eher gemeint sein, dass die Anteile der inländ. Mitunternehmer am Gewerbeertrag auch bei der Aufteilung des Gewinnanteils des ausländ. Mitunternehmers verhältnismäßig berücksichtigt werden sollen.

**Beispiel 2:** wie Beispiel 1, Verteilung des 30 %-Gewinnanteils des M3 im Verhältnis 17,44 % auf M2 und 12,86 % auf M1, Verteilung des Anrechnungsvolumens damit auf M1 zu 42,86 % und auf M2 zu 57,44 % des inländ. Gewerbeertrags.

Einstweilen frei.

144

### V. Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen (Abs. 2 Satz 4) 145

Der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil am GewStMessbetrag ist als Prozentsatz auf zwei Nachkommastellen zu runden und dann nach Abs. 2 Satz 1 festzustellen.

Sind nach Auffassung des FA Teile des GewStMessbetrags von der StErmäßigung nach Abs. 1 auszuschließen, weil es sich nicht um gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 handelt, muss der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil am hiernach verbleibenden (begünstigten) Messbetrag nicht als Prozentsatz, sondern als Nominalbetrag festgestellt werden (BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 912).

### VI. Zurechnung von Gewerbesteuermessbeträgen bei mehrstöckigen Personengesellschaften (Abs. 2 Satz 5)

#### 1. Einbeziehung anteiliger Gewerbesteuermessbeträge aus Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft bei der Feststellung nach Abs. 2 Satz 1 146

**Normzweck:** Bei mehrstöckigen PersGes. würden die Regelungen in Abs. 2 Sätze 1–3 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ohne Geltung des Abs. 2 Satz 5 dazu führen, dass eine StErmäßigung nur diejenigen Mitunternehmer erhalten würden, die

ausschließlich an der Untergesellschaft beteiligt wären, denn der Gewinn der Untergesellschaft unterliegt ausschließlich bei dieser der GewSt und erhöht nur deren GewStMessbetrag, während er bei der Obergesellschaft durch die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG bzw. im Verlustfall durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG eliminiert wird. Im anteiligen GewStMessbetrag des Schlussgesellschafters der Obergesellschaft wäre der gewstbelastete Gewinnanteil aus der Untergesellschaft nicht enthalten. Durch Abs. 2 Satz 5 wird sichergestellt, dass in den GewStMessbetrag der Obergesellschaft anteilige GewStMessbeträge aus Untergesellschaften einzubeziehen sind.

**Einbeziehung des anteiligen Messbetrags aus einer Untergesellschaft bei der Feststellung nach Abs. 2 Satz 1 auf Ebene der Obergesellschaft:** Bei Beteiligung einer Oberpersonengesellschaft an einer Unterpersonengesellschaft werden die bei letztgenannter festgestellten GewStMessbeträge an die Oberpersonengesellschaft „weitergereicht“, um eine Berücksichtigung bei den Gesellschaftern jener Gesellschaft (sog. Schlussgesellschaften) zu ermöglichen. Der nach Abs. 2 Satz 1 festzustellende Betrag des GewStMessbetrags bei einer Oberpersonengesellschaft beruht deshalb nicht nur auf deren selbst erzieltem Gewerbeertrag. Er setzt sich in einer mehrstöckigen PersGes.-Struktur aus dem für die Oberpersonengesellschaft selbst festgesetzten GewStMessbetrag und dem im Verfahren nach Abs. 2 bei der (den) Unterpersonengesellschaft(en) festgestellten Anteil der Obergesellschaft am GewStMessbetrag der Untergesellschaft zusammen (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917). Die Zurechnung eines anteiligen GewStMessbetrags einer Untergesellschaft hat auch zu erfolgen, wenn sich auf der Ebene der Obergesellschaft ein „eigener“ negativer Gewerbeertrag und damit ein GewStMessbetrag von 0 € ergibt (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 25). Bei mehrstöckigen PersGes. bindet der jeweilige Feststellungsbescheid daher nur auf der entsprechenden Beteiligungsstufe (vgl. BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, BStBl. II 2012, 183; BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917). Bindungswirkung für die Ermittlung der StErmäßigung im EStBescheid des Schlussgesellschafters als Grundlagenbescheid iSd. Abs. 3 haben damit nur die auf Ebene der letzten Obergesellschaft gem. Abs. 2 Satz 1 getroffenen Feststellungen zum anteiligen GewStMessbetrag und zur anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewSt (s. auch BÖWING-SCHMALENBROCK, DStZ 2018, 83 [85]).

**Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen** (mehrstöckigen PersGes.) erfolgt die „Weiterleitung“ so lange, bis eine Zuordnung an sog. Schlussgesellschaften der Obergesellschaft erfolgen kann (vgl. BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14; BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917). Der auf eine Organkapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer außerhalb des Organkreises stehenden Unterpersonengesellschaft entfallende anteilige GewStMessbetrag kann jedoch wegen der Abschirmwirkung der KapGes. nicht gem. Abs. 2 Satz 5 dem GewStMessbetrag der OT-PersGes. zugerechnet werden (s. Anm. 89).

**Verknüpfung der Feststellungen für Unter- und Obergesellschaften:** Verfahrenstechnisch wird zunächst nach Abs. 2 Satz 1 auf der Ebene der Untergesellschaft der auf die Obergesellschaft als Mitunternehmer entfallende GewStMessbetrag einheitlich und gesondert festgestellt. Bei der Feststellung der anteiligen GewStMessbeträge der Obergesellschaft für deren Mitunternehmer (die Schlussgesellschaften) nach Abs. 2 Satz 1 wird der festgestellte anteilige Messbetrag der Untergesellschaft dem GewStMessbetrag der Obergesellschaft gem. Abs. 2 Satz 5 hinzugerechnet und ist dort in die Feststellung gem. Abs. 2

Satz 1 einzubeziehen. Für die Schlussgesellschafter wird gem. Abs. 2 Satz 1 ein Anteil am kumulierten Messbetrag der Obergesellschaft festgestellt. Die gesonderte und einheitliche Feststellung auf der Ebene der Obergesellschaft setzt demnach grds. voraus, dass zuvor die gesonderte und einheitliche Feststellung auf der Ebene der Untergesellschaft stattgefunden hat, da diese Grundlagenbescheid für die Feststellung gem. Abs. 2 Satz 1 der Obergesellschaft ist. Das für die Feststellung bei der Obergesellschaft zuständige FA kann jedenfalls nicht in eigener Zuständigkeit den Anteil der Obergesellschaft am GewStMessbetrag der Untergesellschaft endgültig ermitteln. Allerdings kann das für die Obergesellschaft zuständige FA den Anteil an der Untergesellschaft uE gem. §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO in geschätzter Höhe berücksichtigen, solange die Feststellung für die Untergesellschaft noch nicht erfolgt ist.

**Abgrenzung zu Abs. 4:** Eine Zurechnung der anteiligen auf die Obergesellschaft entfallenden tatsächlich zu zahlenden GewSt einer Untergesellschaft ist ebenfalls notwendig, da die Obergesellschaft wegen der Kürzung des § 9 Nr. 2 GewStG nur auf ihre eigenen Gewerbeerträge GewSt zahlt. Die Rechtsgrundlage für die Zurechnung der tatsächlich zu zahlenden GewSt der Untergesellschaften an die jeweiligen Obergesellschaften in einer Beteiligungskette ergibt sich aus Abs. 4 iVm. Abs. 2 Satz 5.

## 2. Zeitliche Anwendbarkeit des Abs. 2 Satz 5 nach Erhöhung des Anrechnungsfaktors ab 2008 147

Bei abweichendem – nach dem 1.1.2008 endenden – Wj. der Obergesellschaft und einem vor dem 1.1.2008 endenden Wj. der Untergesellschaft bestand die Möglichkeit, dass bei doppel- und mehrstöckigen Strukturen GewStMessbeträge aus der Zeit vor dem Inkrafttreten des UntStReformG 2008 über den höheren Faktor 3,8 bei der Obergesellschaft zu erhöhtem Anrechnungsvolumen führen konnten (KÖSTER/SCHIFFERS, DStZ 2008, 830 [839]). Dem beugt § 52 Abs. 50a Satz 2 idF des JStG 2009 mit der Regelung vor, dass der auf die Untergesellschaft entfallende anteilige GewStMessbetrag nur mit dem Faktor 1,8 multipliziert werden darf (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 2). Bei der Ermittlung des Anrechnungsvolumens der Obergesellschaft sind demnach die originären GewStMessbeträge der Obergesellschaft mit dem Faktor 3,8, die der zugerechneten Untergesellschaft(en) mit dem Faktor 1,8 zu multiplizieren und die Teilbeträge zu addieren. Eine verfassungsrechtl. bedenkliche Rückwirkung löst die geänderte Inkrafttretensregelung uE nicht aus: Nach Art. 39 Abs. 1 iVm. Art. 1 Nr. 41 Buchst. u JStG 2009 tritt die Änderung in § 52 Abs. 50a Satz 2 am 25.12.2008 in Kraft und gilt gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der für den VZ 2008 geltenden Fassung bereits für 2008. Es wird demnach vor Ermittlung des ersten Anrechnungsvolumens aus dem GewStMessbetrag der Obergesellschaft nach Inkrafttreten des UntStReformG 2008 mit Ablauf des VZ 2008 dessen Berechnungsweise modifiziert, nicht aber ein bereits entstandenes höheres Anrechnungsvolumen rückwirkend reduziert.

Einstweilen frei.

148

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Zuständigkeitsregelung und Anordnung der  
Grundlagenwirkung bestimmter Bescheide und  
Feststellungen**

149 **I. Zuständigkeitsregelung für die Vornahme der erforderlichen Feststellungen nach Abs. 2 und Abs. 4 (Abs. 3 Satz 1)**

Zuständig für die Feststellungen nach Abs. 2 und Abs. 4 ist das für die Mitunternehmenschaft oder die KGaA zuständige Feststellungs-FA (BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 31).

**II. Regelung der Grundlagenfunktion der einzelnen Feststellungen**

150 **1. Grundlagenbescheide für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Abs. 1 (Abs. 3 Satz 2)**

**Regelungstechnik:** Der von der tariflichen ESt iSd. Abs. 1 Satz 1 im Einzelfall abzugsfähige StErmäßigungsbetrag aus § 35 ist auf Ebene des EStBescheids zu ermitteln. Der Gesetzaufbau sieht vor, dass der Rechtsanwender hierfür bestimmte Bezugsgrößen heranzuziehen hat, die für ihn bindend in Grundlagenbescheiden festgestellt werden. Zum Begriff des Grundlagenbescheids s. § 171 Abs. 10 Satz 1, § 182 Abs. 1 AO. Der EStBescheid ist Folgebescheid in dem Sinne, dass bei Änderung einer der festgestellten Bezugsgrößen mit Grundlagenfunktion die Rechenoperation zur Ermittlung des StErmäßigungsbetrags gem. § 175 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO anzupassen ist.

**Grundlagenbescheide iSd. Abs. 3 Satz 2 im Einzelnen:** Die Grundlagenbescheide nach Abs. 3 Satz 2 dienen der Ermittlung des StErmäßigungsbetrags (des 3,8fachen GewStMessbetrags in den Grenzen der tatsächlich zu zahlenden GewSt gem. Abs. 1 Satz 5) im EStBescheid.

► *Einzelunternehmer:* Der GewStBescheid ist Grundlagenbescheid für die Ermittlung des StErmäßigungsbetrags, da er für die Multiplikation mit dem Faktor 3,8 und für die Ermittlung der tatsächlich zu zahlenden GewSt gem. Abs. 1 Satz 5 erforderlich ist.

► *Mitunternehmer:* Bei Mitunternehmern sind für die Ermittlung des StErmäßigungsbetrags im EStBescheid der GewStMessbescheid der PersGes. (Abs. 3 Satz 2) und die Feststellung des Anteils eines Mitunternehmers am GewStMessbescheid (Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 3 Satz 2) Grundlagenbescheide für den EStBescheid (s. zur früher unklaren Bindungswirkung des Messbescheids BFH v. 15.4.2010 – IV R 5/08, BStBl. II 2010, 229). Im Fall einer mehrstöckigen PersGes. hat Bindungswirkung für den EStBescheid der Schlussgesellschafter nur der auf Ebene der letzten Obergesellschaft festgestellte anteilige Messbescheid des Schlussgesellschafters iSd. Abs. 2 Satz 1. Der GewStBescheid einer PersGes. ist nach dem Gesetzeswortlaut zwar ebenfalls Grundlagenbescheid für den EStBescheid des Mitunternehmers. Er ist allerdings für die Ermittlung des StErmäßigungsbetrags im EStBescheid weder für den anteiligen GewStMessbetrag des Mitunternehmers noch für Ermittlung der Höhe der anteiligen tatsächlich

zu zahlenden GewSt des Mitunternehmers relevant. Vorrangig haben Grundlagenbescheidsfunktion für den EStBescheid eines Mitunternehmers die Feststellung des auf diesen entfallenden anteiligen GewStMessbetrags und die Höhe der anteilig tatsächlich zu zahlenden GewSt gem. Abs. 2 Satz 1.

► *Komplementär der KGaA*: Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Anteils des Komplementärs einer KGaA am GewStMessbetrag der KGaA ist in Abs. 3 Satz 3 über die dort genannte „Feststellung des Anteils am festzusetzenden Messbetrag gem. Abs. 2 Satz 1“ ebenfalls erfasst. Diese Feststellung ist Grundlagenbescheid für die Berechnung der StErmäßigung nach Abs. 1 Satz 1 im EStBescheid. Wenn Komplementär eine Mitunternehmerschaft ist, hat dieser Bescheid nach Abs. 3 Satz 2 iVm. Abs. 2 Satz 5 die Wirkung eines Grundlagenbescheids für die Feststellung des GewStMessbetrags der Komplementär-Mitunternehmerschaft gem. Abs. 2 Satz 1.

## 2. Grundlagenbescheide für die Feststellungen gem. Abs. 2 Satz 1

151

**Anwendungsbereich:** Abs. 3 Satz 3 weist den in der Regelung genannten Bescheiden im Verhältnis zur Feststellung des anteiligen GewStMessbescheids eines Mitunternehmers nach Abs. 2 Satz 1 jeweils die Funktion eines Grundlagenbescheids zu.

► *Der Gewerbesteuermessbescheid einer Mitunternehmerschaft* ist Grundlagenbescheid für die gesonderte und einheitliche Feststellung des Anteils des einzelnen Mitunternehmers am GewStMessbetrag (Abs. 2 Satz 1).

► *Der Gewerbesteuermessbescheid einer KGaA* ist Grundlagenbescheid für die gesonderte und einheitliche Feststellung des Anteils des Komplementärs am GewStMessbetrag der KGaA (Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 2 Satz 2). Siehe BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 31.

**Mehrstöckige Mitunternehmerschaften:** Der nach Abs. 2 festgestellte Anteil einer Obergesellschaft am Betrag des GewStMessbetrags der Untergesellschaft/Anteil an der tatsächlich gezahlten GewSt der Untergesellschaft fließt in die Feststellung des Betrags des GewStMessbetrags der Obergesellschaft gem. Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 3 Satz 3 als Folgebescheid ein (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875).

► *Der Gewerbesteuermessbetrag der Obergesellschaft* iSd. Abs. 2 Satz 1 ist bei einer mehrstöckigen Struktur wegen der Hinzurechnungstechnik des Abs. 2 Satz 5 zusammengefasst als einheitlicher Betrag festzustellen, auch wenn er aus verschiedenen Untergesellschaften gespeist wird (vgl. BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837; s. Anm. 146).

► *Der anteilige Gewerbesteuermessbetrag für einen Mitunternehmer der Obergesellschaft* gem. Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 3 Satz 3 kann zusammengefasst in einem einheitlichen Betrag festgestellt werden, der Gesetzeswortlaut lässt aber uE auch Einzelfeststellungen für jeden Mitunternehmer der letzten Obergesellschaft zu:

Anteiliger GewStMessbetrag der Gesellschaft	Dies ist der Messbetrag aufgrund des eigenen Gewerbeertrags der Obergesellschaft.
Anteiliger GewStMessbetrag aus Beteiligungen an inländ. PersGes.	Dies ist der Betrag, der sich nach der Beteiligungsquote der Obergesellschaft auf Ebene einer unmittelbaren Tochtergesellschaft aus deren eigenem Gewerbeertrag und den von ihren Untergesellschaften nach Abs. 2 Satz 5 hinzugerechneten Messbeträgen ergibt.

**Grundlagenfunktion der Feststellung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag:** Für die Feststellung des „anteiligen Gewerbesteuermessbetrags aus Beteiligungen an inländischen Personengesellschaften“ in einer Beteiligungskette ist auf Ebene einer Muttergesellschaft (Obergesellschaft) jeweils der für diese bei der unmittelbaren Untergesellschaft gem. Abs. 2 Satz 1 festgestellte anteilige GewStMessbetrag gem. Abs. 3 Satz 3 ein Grundlagenbescheid (ebenso ROHLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 83 [8/2010]).

152–156 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Entsprechende Anwendung der Abs. 2 und 3 für die  
Aufteilung und Feststellung der anteiligen tatsächlich  
zu zahlenden Gewerbesteuer**

157 **I. Entsprechende Anwendung des Abs. 2 für die Aufteilung und Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer**

**Bedeutung nur für Mitunternehmerschaften und KGaA:** Abs. 4 gilt in persönlicher Hinsicht nur für die Aufteilung einer anteiligen tatsächlich gezahlten GewSt bei Mitunternehmern gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3. Die Regelung hat keinen Anwendungsbereich für Einzelunternehmer.

**Aufteilungsmaßstab für die Gewerbesteuerschuld:** Abs. 4 regelt konstitutiv und ergänzend zu Abs. 2 Satz 1 hinsichtlich der Aufteilung der GewStSchuld einer Mitunternehmerschaft/KGaA, dass auch der Anteil des Mitunternehmers und des persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA an der tatsächlich zu zahlenden GewSt nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu bestimmen und als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen (Abs. 2 Satz 4) einheitlich und gesondert festzustellen ist.

**Mehrstöckige Personengesellschaften:** Bei mehrstöckigen PersGes. enthält Abs. 4 iVm. Abs. 2 Satz 5 die Rechtsgrundlage dafür, die aus einer Beteiligung an einer Untergesellschaft stammenden anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewStBeträge in die Feststellung des Betrags der tatsächlich gezahlten GewSt der Obergesellschaft einzubeziehen. Zudem gibt Abs. 4 iVm. Abs. 2 Satz 2 vor, dass Aufteilungsmaßstab der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel ist.

**II. Entsprechende Anwendung des Abs. 3 für die Aufteilung und Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer**

158 **1. Bedeutung der Regelung für Mitunternehmer und persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA**

Aus Abs. 3 Satz 2 ergäbe sich ohne Existenz des Abs. 4, dass der GewSt-Bescheid Grundlagenbescheid für die Ermittlung der tatsächlich zu zahlenden GewSt im EStBescheid wäre. Der StErmäßigungsbeitrag gem. Abs. 1 Satz 5 wäre auch ohne Existenz des Abs. 4 unter Bindung an diesen zu ermitteln.



Für die in Abs. 4 aber ausschließlich einbezogenen Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und pHG der KGaA gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 wäre dies aber nicht ausreichend, denn bei ihnen ist gem. Abs. 2 Satz 1 ein Betrag der anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewSt maßgeblich, um auf Ebene des EStBescheids prüfen zu können, ob dieser Betrag niedriger als der anteilige 3,8fache GewStMessbetrag ist. Abs. 4 regelt durch die entsprechende Anwendung des Abs. 3 Satz 3 für Mitunternehmer und pHG von KGaA uE konstitutiv, dass für die Ermittlung und Feststellung der anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewSt eines Mitunternehmers/pHG iSd. Abs. 2 Satz 1 der GewStBescheid der Mitunternehmerschaft/KGaA Grundlagenbescheid ist (ebenso ROHRLACK-SOTH in BLÜMICH, § 35 Rz. 85 [8/2017]).

Die Feststellung des Anteils eines jeden Mitunternehmers/pHG an der tatsächlich zu zahlenden GewSt der Gesellschaft als Folgebescheid ist gem. Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 ihrerseits wiederum ein Grundlagenbescheid für die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags im EStBescheid als Folgebescheid.

## 2. Mehrstöckige Personengesellschaften

159

**Entsprechende Anwendung des Abs. 3:** Die entsprechende Anwendung des Abs. 3 gem. Abs. 4 bewirkt, dass in einer Beteiligungskette der GewStBescheid jeder Untergesellschaft Grundlagenbescheid für die Feststellung der anteilig auf die unmittelbare Obergesellschaft entfallenden tatsächlich zu zahlenden GewSt bei der Untergesellschaft ist. Auf Ebene der jeweils unmittelbaren Obergesellschaft ist gem. Abs. 4 iVm. Abs. 2 Satz 5 der aus der Untergesellschaft hinzuzurechnende Betrag an anteiliger tatsächlich zu zahlender GewSt bei der Feststellung der auf dieser Stufe insgesamt tatsächlich zu zahlenden GewSt zu erfassen. Aus diesem Gesamtbetrag ist für die Mitunternehmer dieser Obergesellschaft wiederum ein anteiliger Betrag an tatsächlich zu zahlender GewSt gem. Abs. 2 Satz 1 einheitlich und gesondert festzustellen.

**Grundlagen- und Folgebescheide:** Bei der letzten Obergesellschaft in der Beteiligungskette ist der Betrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt aufgrund des eigenen GewStMessbescheids und der aus der unmittelbaren Untergesellschaft resultierende gem. Abs. 2 Satz 5 iVm. Abs. 4 zugerechnete Betrag an anteiliger tatsächlich zu zahlender GewSt zusammengefasst als einheitlicher Betrag an tatsächlich zu zahlender GewSt dieser Beteiligungsstufe (Abs. 4 iVm. Abs. 2 Satz 1) festzustellen. Für die Feststellung der tatsächlich zu zahlenden GewSt der letzten Obergesellschaft hat gem. Abs. 4 iVm. Abs. 3 Satz 3 die Feststellung des anteiligen auf die Obergesellschaft entfallenden Betrags an anteiliger tatsächlich zu zahlender GewSt der unmittelbaren Untergesellschaft Grundlagenfunktion. Für die Schlussgesellschafter der letzten Obergesellschaft ist gem. Abs. 2 Satz 1 nur ein Betrag anteiliger tatsächlich zu zahlender GewSt aus der letzten Obergesellschaft einheitlich und gesondert festzustellen. Nur die gesonderte und einheitliche Feststellung des Betrags der anteiligen tatsächlich gezahlten GewSt der letzten Obergesellschaft entfaltet gem. § 182 Abs. 1 AO iVm. § 35 Abs. 4, Abs. 3 Satz 2 Bindungswirkung für die EStBescheide der Schlussgesellschafter (s. Anm. 146; BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917).

**Betriebsbezogene Ermittlung der auf den Schlussgesellschafter entfallenden anteiligen tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer aus jeder Beteiligungsstufe:** Für die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags gem. Abs. 1 Satz 5

im EStBescheid darf aufgrund der vorgegebenen betriebsbezogenen Betrachtungsweise im Ergebnis auf jeder Beteiligungsstufe nur die anteilige tatsächlich zu zahlende GewSt berücksichtigt werden, wenn diese niedriger als der anteilige 3,8fache GewStMessbetrag ist. Dies erfordert komplexe Nebenrechnungen im EStBescheid. Bei Ermittlung des StErmäßigungs Betrags im EStBescheid ist daher der für den jeweiligen Mitunternehmer festgestellte Betrag an anteiliger tatsächlich zu zahlender GewSt aus der letzten Obergesellschaft aber wieder in seine Einzelbeträge zu zerlegen und mit dem Betrag des anteiligen 3,8fachen GewStMessbetrags auf jeder Stufe der Beteiligungskette zu vergleichen (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917; kritisch zu dieser materiell-rechtlichen Aufspaltung der festgestellten Beträge BÖWING-SCHMALENBROCK, DStZ 2018, 83 [85]). Auf Ebene jeder Oberpersonengesellschaft einer Beteiligungskette muss der dieser zustehende Betrag an anteiliger tatsächlich zu zahlender GewSt mit einer durchgerechneten Beteiligungsquote jedes Schlussgesellschafters der letzten Obergesellschaft multipliziert und das Erg. mit dem auf jeder Beteiligungsstufe ebenso zu bestimmenden anteiligen 3,8fachen GewStMessbetrag verglichen werden.

**Keine Bindungswirkung eines auf Ebene der letzten Obergesellschaft einheitlich und gesondert festgestellten individuellen Höchstbetrags des Mitunternehmers iSd. Abs. 1 Satz 5:** Es liegt nahe, die vorbeschriebene Nebenrechnung nicht dem für die EStVeranlagung der Schlussgesellschaftler zuständigen FA zu überlassen, sondern das Erg. dieser Nebenrechnung im Feststellungsbescheid der letzten Obergesellschaft durch eine Feststellung vorzugeben. Der BFH (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, DStR 2017, 1917) hat aber die Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 AO) eines auf Ebene der Obergesellschaft in einer mehrstöckigen PersGes. festgestellten individuellen Höchstbetrags jedes Mitunternehmers für die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags gem. Abs. 1 Satz 5 bei der EStFestsetzung verneint, da die Feststellung eines solchen Höchstbetrags im Gesetz nicht vorgesehen ist.

Das FA hatte in dem BFH – X R 12/15 zugrunde liegenden Sachverhalt über die Beteiligungsstufen hinweg jeweils verglichen, ob der durchgerechnete anteilige 3,8fache GewStMessbetrag des Schlussgesellschafters höher als die tatsächlich gezahlte GewSt auf der jeweiligen Beteiligungsstufe war. Hieraus zog es die jeweilige Schlussfolgerung und stellte im Feststellungsbescheid auf Ebene der letzten Obergesellschaft einen Betrag „auf Beteiligungen an anderen Personengesellschaften entfallende, individuell ermittelte Höchstbeträge (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG)“ fest, der sich aus den betriebsbezogen errechneten Höchstbeträgen zusammensetzte und das zutreffende gewstl. Anrechnungsvolumen der Schlussgesellschaftler der letzten Obergesellschaft aus der Beteiligungskette abbilden sollte.

Ein dennoch festgestellter Höchstbetrag für jeden Mitunternehmers ist nach BFH (BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, GmbHR 2017, 1109) nicht in der Weise positiv bindend, dass dieser Betrag gem. § 182 Abs. 1 AO in den EStBescheid zu übernehmen wäre. Er entfaltet aber auch keine „Sperrwirkung“ in der Weise, dass eine solche Feststellung des FA es untersagte, im EStBescheid für Zwecke des Abs. 1 Satz 5 die maßgeblichen StErmäßigungs beträge eigenständig zu ermitteln.