

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 JStG 2009 v. 19.12.2008
(BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

(1) ¹Die 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 Abs. 1 Satz 1 Nr. 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 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

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

²Der Ermäßigungshöchstbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

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

³Gewerbliche 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. ⁴Geminderte tarifliche Steuer ist die tarifliche Steuer nach Abzug von Beträgen auf Grund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen und nach Anrechnung der ausländischen Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 dieses Gesetzes und § 12 des Außensteuergesetzes. ⁵Der Abzug des Steuerermäßigungsbetrags ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt.

(2) ¹Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 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. ²Der 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. ³Wenn 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. ⁴Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln. ⁵Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen.

(3) ¹Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Absatz 2 ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt. ²Für 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. ³Für 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 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gelten die Absätze 2 und 3 entsprechend.

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 35

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 35	1		
B. Rechtsentwicklung des § 35			
I. Gesetzesentwicklung des § 35 bis einschließlich VZ 1998	2		
II. Gesetzesentwicklung ab 2001	3		
C. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht			
I. Wirtschaftliche und steuer-systematische Bedeutung			
1. Regelungsgrund und wirtschaftliche Bedeutung	5		
2. Steuersystematische Bedeutung	6		
		3. Bedeutung von Anrechnungüberhängen	7
		II. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
		1. Verfassungsmäßigkeit	
		a) Finanzverfassungsrechtliche Bedenken	8
		b) Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz	9
		2. Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht	10
		D. Geltungsbereich	16
		E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	17

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Ermittlung des Steuerermäßigungs Betrags**

	Anm.		Anm.
<p>A. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungs beträge</p> <p>I. Tarifliche Einkommensteuer 18</p> <p>II. Verminderung um die sonstigen Steuerermäßigungs beträge mit Ausnahme der §§ 34f, 34g und 35a 20</p> <p>B. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer, soweit sie auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt 21</p> <p>C. Ermäßigung für Einzel-, Mitunternehmer und persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA um das 3,8fache des Gewerbesteuer-Messbetrags (Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2)</p> <p>I. Ermäßigung für Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen</p> <p>1. Ermäßigung für Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 22</p> <p>2. Das 3,8fache des festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag) 23</p> <p>3. Gewerbesteuer-Messbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums 24</p> <p>4. Entsprechende Anwendung von Abs. 2 Satz 5 25</p> <p>II. Ermäßigung für gewerbliche Mitunternehmer (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)</p> <p>1. Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 28</p> <p>2. Ermäßigung um den festgesetzten anteiligen 3,8fachen Gewerbesteuer-Messbetrag 29</p> <p>3. Gewerbesteuer-Messbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums 30</p>		<p>III. Ermäßigung für persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3</p> <p>1. Gesetzesfassung bis Veranlagungszeitraum 2007 31</p> <p>2. Gesetzesfassung ab dem Veranlagungszeitraum 2008</p> <p>a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 32</p> <p>b) Persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 33</p> <p>3. Anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums 34</p> <p>D. Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 2)</p> <p>I. Summe der positiven gewerblichen Einkünfte</p> <p>1. Positive gewerbliche Einkünfte 35</p> <p>2. Verlustausgleich</p> <p>a) Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich bis Ende 2007 36</p> <p>b) Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich seit dem VZ 2008 37</p> <p>II. Summe aller positiven Einkünfte</p> <p>1. Rechtslage der Veranlagungszeiträume 2001–2007 41</p> <p>2. Rechtslage seit Veranlagungszeitraum 2008 42</p> <p>III. Geminderte tarifliche Einkommensteuer 43</p> <p>E. Definition der gewerblichen Einkünfte (Abs. 1 Satz 3)</p> <p>I. Funktion des Merkmals der gewerblichen Einkünfte 44</p>	

	Anm.
II. Der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne und Gewinnanteile	
1. Vorbelastung mit Gewerbesteuer dem Grunde oder der Höhe nach	45
2. Organschaft	47
III. Soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung ausgenommen sind	
1. Gesetzliche Klarstellung	49
2. Einzelne Ausschlüsse	50

F. Definition der geminderten tariflichen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 4)	52
G. Begrenzung des Abzugs des Steuerermäßigungs Betrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (Abs. 1 Satz 5)	53

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags für
Zwecke des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**

	Anm.
A. Überblick zu Abs. 2	57
B. Einheitliche und gesonderte Feststellungen (Abs. 2 Satz 1)	
I. Mitunternehmenschaften	58
II. Persönlich haftender Gesellschafter der KGaA	59
C. Bestimmung des Anteils eines Mitunternehmers (Abs. 2 Satz 2)	
I. Ermittlung des Anteils eines Mitunternehmers (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)	
1. Anteil eines Mitunternehmers	61
2. Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel	62
II. Unbeachtlichkeit von Vorabgewinnen (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)	
1. Vorabgewinn	63
2. Nichtberücksichtigung der Vorabgewinnanteile	64
3. Einzelfälle	
a) Eintritt und Ausscheiden von Gesellschaftern	65
b) Anwendung des § 35 auf verschiedene Gestaltungen	66

	Anm.
4. Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags beim persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA	68
D. Aufteilung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags aufgrund der Bestimmungen eines DBA (Abs. 2 Satz 3)	
I. Besondere Bestimmungen in einem DBA	70
II. Berücksichtigung des anteiligen Gewerbeertrags nur für einen Teil der Mitunternehmer	
1. Mitunternehmenschaft mit Betriebsstätte in den Niederlanden im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet	71
2. Betriebsstätte auf deutschem Hoheitsgebiet im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet	72
III. Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags in voller Höhe nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels	73
E. Rundung anteiliger Gewerbesteuermessbeträge (Abs. 2 Satz 4)	77

F. Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Abs. 2 Satz 5)	aus Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft	78
I. Einbezug anteiliger Gewerbesteuermessbeträge	II. Bei der Feststellung nach Abs. 2 Satz 1	79

Erläuterungen zu Abs. 3: Verfahrensvorschriften
--

	Anm.		Anm.
A. Zuständigkeit (Abs. 3 Satz 1)	80	C. Grundlagenbescheide für die Ermittlung und Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags (Abs. 3 Satz 3 iVm. Abs. 2 Satz 1)	82
B. Grundlagenbescheide für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Abs. 1 (Abs. 3 Satz 2)	81		

Erläuterungen zu Abs. 4: Entsprechende Anwendung der Abs. 2 und 3 für die Aufteilung und Feststellung der anteiligen tatsächlichen Gewerbesteuer

Allgemeine Erläuterungen zu § 35

Schrifttum: 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; ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000; ERNST & YOUNG, Die Unternehmenssteuerreform, Bonn/Berlin 2000; FAULHABER, Neuerungen im Bereich der Organschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, Inf. 2000, 609; FÖRSTER, Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001, FR 2000, 866; HERZIG, Praktikables Steuerrecht aus betriebswirtschaftlicher Sicht, BB 2000, 1863; HERZIG/LOCHMANN, Das Grundmodell der Besteuerung von Personenunternehmen 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; KORN/STRAHL, Gesetzesänderungen durch das Steuersenkungsgesetz: Überblick, Wirkungen, Handlungsbedarf, KÖSDI 2000, 12582; 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 Personenunternehmen, EStB/GmbH-StB 2000, Sonderheft Unternehmenssteuerreform, 25; OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz, Bonn 2000; 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; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, 1453; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, München 2000; SCHEIPERS/SCHULZ, Das bringt die Unternehmenssteuerreform 2001 für mittelständische Unternehmen, München 2000; SCHIFFERS, Entlastung der Personengesellschaften, Rechtsformvergleich und Option zur Körperschaftsteuer nach dem Gesetzentwurf eines „StSenkG“, GmbHHR 2000, 253; SCHIFFERS, Steuersenkungsgesetz: Steuerliche Rechtsformwahl und Rechtsformoptimierung, GmbHHR 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 Organschaft, 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 Gewerbesteuer 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, Aktuelle Steuerrechtsänderungen insbesondere durch das StVergAbG, JbFStR 2002/2003, 120; 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. 2003, 509; SCHILD, Neue Entwicklungen bei der Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften, JbFStR 2003/2004, 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, StB 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; SCHEIFELE, Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, DStR 2006, 253; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmenssteuerreform 2008; Köln 2007; U. FÖRSTER, Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 760; GRAGERT/WISSBORN, Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, NWB F. 3, 14621 (07/2007); 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 GewSt-Anrechnung bei Beteiligung von Organgesellschaft an Personengesellschaft, DStR 2007, 378; KOREZKIJ, BMF-Schreiben vom 19.9.2007 zu § 35 EStG: Neues zur Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, DStR 2007, 2103; LEVEDAG, BMF-Schreiben zu § 35 EStG, GmbHReport 2007, R 56; 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 (08/2007); WICHERT, Steuerermäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, NWB F 3, 14413 (03/2007); BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, 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.

1

A. Grundinformation zu § 35

Die Regelung enthält eine StErmäßigung, um Stpfl. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 in Form des Abzugs eines StErmäßigungsbetrags von der tariflichen ESt. 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, denn nicht genutzte StErmäßigungsbeträge werden bei einer EStSchuld von Null weder erstattet noch vor- oder zurückgetragen, sondern verfallen. Die GewSt. erhält hierdurch gerade nicht den Charakter einer Vorauszahlung auf die ESt. Seit dem VZ 2008 beinhaltet die Regelung die einzige estl. Entlastungsmöglichkeit von der GewStBelastung, da die GewStSchuld seit dem UntStReformG 2008 stl. als nicht abziesbare 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. Die Höhe des Ermäßigungsbetrags und dessen Ermittlung werden in Abs. 1 geregelt. Abs. 2 enthält für Mitunternehmenschaften und den Komplementär der KGaA Regelungen zur Aufteilung des als Bemessungsgrundlage für die Berechnung nach Abs. 1 dienenden GewStMessbetrags der Mitunternehmenschaft oder der KGaA auf die einzelnen Mitunternehmer. Verfahrensfragen werden in Abs. 3 geregelt, nämlich 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.

B. Rechtsentwicklung des § 35

2

I. Gesetzesentwicklung des § 35 bis einschließlich VZ 1998

Für VZ von 1975 bis einschließlich 1998 regelte § 35 eine EStErmäßigung für solche Einkünfte, die als Wertbestandteil eines Erwerbs von Todes wegen der ErbSt. unterlagen. Damit sollte die Doppelbelastung von Einkommensbestandteilen des Erben mit ErbSt. und ESt. gemildert werden, die dadurch eintrat, dass die latente ESt. bei der ErbStFestsetzung nicht berücksichtigt werden konnte. Die Ermäßigung erfolgte nicht durch Anrechnung anteiliger ErbSt., sondern durch Kürzung der anteiligen ESt. um einen bestimmten Prozentsatz. Der Höhe nach sollte die Ermäßigung etwa dem Betrag entsprechen, um den die ErbSt. niedriger gewesen wäre, wenn die latente ESt. wie eine Nachlassverbindlichkeit hätte abgezogen werden können. Die EStErmäßigung wegen einer Doppelbelastung mit ErbSt. wurde durch das StEntfG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) mit Wirkung vom VZ 1999 an 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.

3

II. Gesetzesentwicklung ab 2001

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 35 wurde als StErmäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb durch pauschale Anrechnung des 1,8fachen GewStMessbetrags auf die ESt. neu in Kraft gesetzt. 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. Die Neufassung der Übergangsvorschrift knüpft ausdrücklich nur noch an den VZ 2001 an, so dass § 35 erstmals für den Gewinn des kalenderjahrgleichen Wj. 2001 und für Gewinne aus allen abweichenden Wj, die im VZ 2001 enden, Wirkung entfaltet. Die Änderung wurde rückwirkend eingeführt, was uE keinen verfassungsrechtl. Bedenken unterliegt (glA KSM/KAESER/MAUNZ, § 35 Rn. A 50; SCHMIDT/GLAN-EGGER XXIV. § 35 Rn. 2).

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): In den VZ 2001–2003 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 VZ 2001–2003*: Wegen der nachfolgend erläuterten Anfügung des Abs. 2 Satz 4, der eine Nichtanwendbarkeit des Abs. 2 Sätze 1–3 bei Vorliegen einer kstl. und gewstl. Organschaft beinhaltete, 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 Betriebsstätte des OT galt, erfolgte die Festsetzung des GewStMessbetrags gegenüber dem OT auf der Grundlage eines Gewerbebeitrags, der sich aus der ausschüttungsbereinigten Zusammenrechnung sämtlicher Gewerbebeiträge 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 Steuersubjekt der KSt. unterlag. Dieses – zu einer Doppelbegünstigung führende – systemwidrige Ergebnis sollte durch die Regelung in Abs. 2 Sätze 1–3 vermieden werden (vgl. Begründung des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 14/2683, 116).

► *Ermittlung des gewerblichen Anteils beim OT und Feststellung*: Der Anteil des OT ist nach dem Verhältnis des Gewerbebeitrags des OT vor Zurechnung der Gewerbebeiträge der OG und vor Anwendung des § 11 GewStG zur Summe der Gewerbebeiträge aller OG und des OT zu berechnen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2), wobei negative Gewerbebeiträge des OT oder von OG mit 0 € anzusetzen sind (Satz 2). Beträgt der Gewerbebeitrag 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 Gewerbebeitrag erzielt, wirkt sich dies durch den Ansatz von Null in der Verhältnisrechnung mindernd auf den OT-Anteil aus, und zwar in dem Verhältnis der positiven Gewerbebeiträge der anderen OG zu dem Gewerbebeitrag des OT (Abs. 2 Satz 2). Der Ansatz des Gewerbebeitrags des OT vor Abzug des Freibetrags nach § 11 GewStG bewirkt ebenfalls eine anteilige Zuordnung des Freibetrags zu allen positiven Gewerbebeiträgen 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 Gewerbebeitrag des Organkreises repräsentiert, dh. der StMessbetrag ist in einen begünstigungsfähigen und nicht begünstigungsfähigen Betrag aufzuteilen (KORZKIJ, GmbHR 2003, 1178 [1180]). Der vororganschaftliche Verlustvortrag einer OG wird mit positiven Gewerbebeiträgen der OG verrechnet (Abschn. 68 Abs. 5 Sätze 1–3 GewStR). Nur der verbleibende positive Betrag geht in den zu ermittelnden Gewerbebeitrag des Organkreises in der Verhältnisrechnung nach

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 ein (BMF v. 15.5.2002, BStBl. I 2002, 533 Tz. 35). Der vororganschaftliche Verlust des OT wird grundsätzlich erst nach der Zusammenrechnung des originären Gewerbeertrags mit dem Gewerbeertrag der OG zusammengerechnet. UE zu Unrecht vertritt die FinVerw. (BMF v. 15.5.2002 aaO Tz. 35), dass der Verlustvortrag auch den Gewerbeertrag des OT für Zwecke der Verhältnisrechnung reduziert (glA KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 56; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 95c; aA SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 35 Rn. 39).

► *Sonderfall der nur kstl. Organschaft im VZ 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; KIRCHHOF/GOSCH III. § 35 Rn. 30; KOREZKIJ, GmbHR 2003, 1178 [1183]; SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 35 Rn. 45; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1453 [1455]). Da der GewStMessbetrag nur nach dem Gewerbeertrag des OT festgesetzt 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 1,8fachen 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]). BMF v. 15.5.2002 (BStBl. I 2002, 533) enthält ebenfalls keinen Lösungsvorschlag. Dieses systemwidrige Ergebnis hätte nur durch eine gesetzliche Neuregelung beseitigt werden können (glA DIENER/SCHULTE in ERLE/SAUTER aaO, 127; KIRCHHOF/GOSCH III. § 35 Rn. 30; 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]; 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 aaO Tz. 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.

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 vH keine StErmäßigung zu gewähren war.

► *Grund, Bedeutung und Anwendungsbereich des Abs. 1 Sätze 2 und 3:* Mit der Einführung des § 35 war das Problem der sog. Gewerbesteuer-oasen entstanden. Für Betriebe in Gemeinden mit einem sehr niedrigen GewStHebesatz (bis etwa 360 %) wurde ein Betrag auf die ESt. angerechnet, der höher als die tatsächliche GewStBelastung war. Die Anrechnung auf die ESt. hatte in solchen Fällen die Wirkung einer StVergütung. Diese fiel umso höher aus, je niedriger der GewStHebesatz war, erreichte also den höchsten Umfang bei einem Hebesatz von 0 %, wie etwa in der Gemeinde Norderfriedrichskoog in Schleswig-Holstein. Deshalb wurde die StErmäßigung bei niedrig belasteten gewerblichen Einkünften ausgeschlossen. Die Bedeutung der Regelung lag darin, die Verlegung des Betriebs oder einer Betriebsstätte in eine Gemeinde mit niedrigem Hebesatz unattraktiv zu machen. Die Regelung wurde mit Wirkung ab 2004 wieder abgeschafft, galt also nur im VZ 2003 (s.u. „GewStÄndG“).

► *Verfassungsmäßigkeit der Regelung:* In Bezug auf alle im VZ 2003 ablaufenden Wj., die bis zur Verkündung des StVergAbG am 20.5.2003 begonnen hatten, entfaltete die Regelung Rückwirkung. Diese war in allen Fällen als eine unechte Rückwirkung zu beurteilen, denn die Streichung der StErmäßigung wirkte sich erst bei der Festsetzung der ESt. für den VZ 2003 aus. Für bis zum 20.5.2003 ablaufende Wj. konnte sich ein Besteuerungsnachteil dadurch ergeben, dass dem Stpfl. die StErmäßigung bei Festsetzung der ESt. 2003 nicht gewährt wurde. Diese Rückwirkung war uE im Hinblick auf den rechtsstaatlich verbürgten Dispositionsschutz unzulässig. Bei später ablaufenden Wj. zwischen dem 20.5. und 31.12.2003 konnte der Stpfl. durch Betriebsverlagerung zwar nicht rückwirkend, aber für die Zukunft nach In-Kraft-Treten des GewStÄndG reagieren, weshalb hier kein Rückwirkungsverstoß vorlag. Das Gesetzgebungsverfahren war im Hinblick auf den Parlamentsvorbehalt nach Art. 20 Abs. 2 GG zwar nicht ganz bedenkenfrei. Die Änderung des § 35 war – soweit die veröffentlichten Gesetzesmaterialien darüber Auskunft geben – nicht Gegenstand der Beratungen im BTag. Allerdings war Ziel der Beschlüsse des BTFinaussch., Gewerbesteuer-oasen durch Schaffung eines Mindesthebesatzes zu bekämpfen. Dieses Ziel verfolgte auch der Vorschlag des Vermittlungsausschusses, wählte dazu aber eine Regelung, die in die Hebesatzautonomie der Gemeinden nach Art. 106 Abs. 6 GG weniger eingreift. Damit bewegte sich der Vermittlungsvorschlag uE noch im Rahmen der bisherigen Beratungen und entspricht gerade noch den in BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98 (BVerfGE 101, 197) und BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01 (DStR 2008, 556) aufgestellten Anforderungen an ein verfassungsmäßiges Gesetzgebungsverfahren. (glA LADEMANN/JACHMANN, § 35 Rn. 107, und SCHIFFERS, Stbg. 2003, 509 [510]; aA WALZ/SÜSS, DStR 2003, 1637 [1638]; zweifelnd KORN/STRAHL, KÖSDI 2003, 13714 [13716], und KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 25.1.).

► *Voraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 1 Sätze 2 und 3:* Keine StErmäßigung sollte nach Abs. 1 Satz 2 gewährt werden, wenn „der den gewerblichen Einkünften entsprechende Gewerbeertrag“ einer niedrigen GewStBelastung unterlag. Wann eine niedrige GewStBelastung vorlag, bestimmte Abs. 1 Satz 3. Hierbei musste Abs. 1 Satz 2 uE so angewandt werden, dass für jeden einzelnen Betrieb oder Mitunternehmeranteil, aus dem gewerbliche Einkünfte bezogen wurden, zu prüfen war, ob der aus ihm erzielte Gewerbeertrag einer niedrigen GewStBelastung nach Satz 3 unterlag. Zu dem Zusammenwirken des Abs. 1 Satz 2 mit §§ 8a, 9 Nr. 2 Satz 3 GewStG vgl. SCHIFFERS, Stbg. 2003, 509 (512)]; RÖDDER, JbFfStR 2002/2003, 126f. Eine zum Ausschluss der StErmäßigung führende niedrige GewStBelastung lag nach Satz 3 vor, wenn der von der Hebeberechtig-

ten Gemeinde bestimmte Hebesatz 200 % unterschritt. Bei Betriebsstätten in mehreren Gemeinden hatte jede Gemeinde ihren Hebesatz auf den Teil des GewStMessbetrags anzuwenden, der ihr im Rahmen der Zerlegung gem. §§ 28 ff. GewStG zugewiesen wurde. Lag der Hebesatz nicht in allen diesen Gemeinden unter dem Schwellenwert von 200 %, konnte sich daraus keine Anwendung des Satzes 2 ergeben. Denn nach § 16 Abs. 2 Nr. 4 GewStG in der für 2003 geltenden Fassung wurde eine Gemeinde mit einem niedrigeren Hebesatz bei der Zerlegung nicht berücksichtigt (glA BLÜMICH/DANELSING, § 35 Rn. 31a; FÖRSTER, DB 2003, 899 [901]; KORN/STRAHL, KÖSDI 2003, 13714 [13716]; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 46.5; MATTERN/SCHNITZER, DStR 2003, 1321 [1326] zu § 8a GewStG). Abs. 1 Satz 2 bestimmte als Rechtsfolge, dass eine StErmäßigung nach Satz 1 „nicht erfolgte“. Bei einem Einzelunternehmen entfiel die StErmäßigung, wenn gewerbliche Einkünfte aus mehreren Betrieben bzw. Beteiligungen bezogen wurden, die *alle* niedrig gewStbelastet waren. Unterlagen hingegen nicht alle Betriebe einer niedrigen GewStBelastung, „erfolgte“ die StErmäßigung nur nicht in Bezug auf die niedrig gewStbelasteten Betriebe. Das „Nichterfolgen“ war uE dahin zu verstehen, dass sowohl die gewerblichen Einkünfte als auch das Anrechnungsvolumen nach Satz 1 um die niedrig gewStbelasteten Bestandteile zu vermindern waren (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 35 Rn. 56). Nach aA soll nur das Anrechnungsvolumen zu mindern sein (KORZIKJ, BB 2003, 1537 mit Beispielen; SCHIFFERS, Stbg. 2003, 509 [511]).

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 % einführt, 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-Ges. v. 15.12.2004 (Gesetz zu dem Dritten Zusatzprotokoll v. 4.6.2004 zum Abkommen vom 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 mit Wirkung 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 Mitunternehmerschaften 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 des 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 Mitunternehmerschaft, deren Mitunternehmer den Mitunternehmeranteil in einem betrieblichen Einzelunternehmen hält, trotz der Kürzung des Gewinnanteils aus der Mitunternehmer-

schaft 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 abzählbaren 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 (BTDrucks. 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 dem 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 In-Kraft-Treten der Änderungen durch das UntStReformG 2008 eingeführt, um Auslegungsstreitigkeiten 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 dem Urteil des 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 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 bringt das JStG 2009 in § 52 Abs. 50a Satz 2 eine Änderung der Inkrafttretensregelung in § 52 Abs. 50a idF des JStG 2008 s.o.). Mit dieser soll verhindert werden, dass bei doppel- und mehrstöckigen Mitunternehmensformen der GewSt-Messbetrag einer Mitunternehmensform 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 StErmäßigungsbetrags in Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden kann. Diese Regelung ist ab dem VZ 2008 anzuwenden (vgl. Anm. 78).

Einstweilen frei.

4

C. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

I. Wirtschaftliche und steuersystematische Bedeutung

5 1. Regelungsgrund und wirtschaftliche Bedeutung

Entlastung von der Gewerbesteuer als Regelungsgrund: Die Doppelbelastung mit GewSt. und ESt. ist seit langem als gleichheitssatzwidrig kritisiert worden (vgl. zusammenfassend KESS, FR 2000, 695 [698 ff.]). Bis einschließlich 1993 fand die Belastung mit GewSt. estl. nur Berücksichtigung durch den Abzug der GewSt. als BA. Seit 1994 gab es zusätzlich in § 32c aF eine estl. Tarifvergünstigung zur Milderung der Doppelbelastung von gewerblichen Einkünften mit GewSt. und ESt. § 35 löste die Regelung in § 32c ab. § 35 ist nach dem Wegfall der GewSt. als abzugsfähige BA (§ 4 Abs. 5b) die einzige Entlastungsmaßnahme für Personenunternehmer von der Zusatzbelastung der Einkünfte aus § 15 mit GewSt. Damit steigt die praktische Bedeutung der Regelung seit dem VZ 2008, da das StErmäßigungspotential in § 35 erhöhte Bedeutung für die Belastungssituation der Personenunternehmen erlangt. Es gilt, verfallendes StErmäßigungspotential zu vermeiden (vgl. U. FÖRSTER, DB 2007, 760).

Wirtschaftliche Bedeutung: Die gewstl. Änderungen und die estl. Neuregelungen ab dem VZ 2008 in § 4 Abs. 5b und § 35 werden vielfach im Ergebnis zu einer höheren Gesamtbelastung der Personenunternehmen führen (glA HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1038]). Eine Kompensation kann über den auf 3,8 gestiegenen Anrechnungsfaktor ab dem VZ 2008 nur bei Hebesätzen bis 401 % erreicht werden. Bei Hebesätzen > 401 % ergibt sich selbst im Idealfall, dass alle gewstbelasteten gewerblichen Einkünfte in die StErmäßigung einbezogen werden können, eine Mehrbelastung, die mit steigenden Hebesätzen steigt (vgl. BLAUFUS/HECHTNER/HUNSDOERFER, BB 2008, 80 [83]; HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1039]). Bezogen auf die Belastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegenüber 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 der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Resultiert die gewstl. Bemessungsgrundlage aus Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG, steigt die Höhe der definitiv werdenden GewStBelastung durch das Entstehen von Anrechnungsüberhängen (vgl. zu den Einzelheiten HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1041]). Belastend wirken sich auch die begrenzenden Neuregelungen zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags in Abs. 1 durch das UntStReformG 2008 und das JStG 2008 aus, die nach den individuellen Verhältnissen des Stpfl. bei Vorliegen negativer Einkünfte aus anderen Einkunftsarten zu einem Verlust von Ermäßigungspotential führen (vgl. dazu die Berechnungen von HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1044]). Die Rückkehr zur anteiligen Verlustverrechnung führt zu einer deutlichen Belastungserhöhung im Vergleich zur Verlustverrechnung nach dem Meistbegünstigungsprinzip laut BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl II 2007, 694 (BLAUFUS/HECHTNER/HUNSDOERFER, BB 2008, 80 [83]). Dies gilt auch bezüglich der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags mit der „geminderten tariflichen Steuer“ in Abs. 1. Die Begrenzung des StErmäßigungsbetrags auf die tatsächlich gezahlte GewSt. (Abs. 1 Satz 5) führt im Ergebnis dazu, dass wegen der nicht gedeckelten Senkung des Solidaritätszuschlags die Gesamtermäßigung die tatsächlich erhobene GewSt. immer um 5,5 % übersteigen wird (vgl. HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1038]). Mit der Deckelung des StErmäßigungsbetrags auf die gezahlte GewSt. ist zudem

verbunden, dass die Gesamtsteuerbelastung gewerblicher Gewinne von Personenunternehmen bei Hebesätzen unter 380 % nicht mehr vom Hebesatz abhängig ist und deshalb Hebesätze unterhalb dieser Größe nur noch für KapGes. einen Standortfaktor darstellen (vgl. HERZIG/LOCHMANN, DB 2007, 1037 [1042]).

Abhängigkeit der Entlastung vom Einkommensteuersatz: Bis einschließlich VZ 2007 beeinflusste der EStSatz die Entlastungswirkung maßgeblich, da bei hohen EStSätzen die Entlastungswirkung aus dem BA-Abzug der GewSt. höher war (KSM/KAESER/MAUNZ, § 35 Rn. A 32). Seit dem VZ 2008 hat der EStSatz als Bestimmungsgröße für die tarifliche ESt. geringere Bedeutung für die Entlastungswirkung, da § 35 voraussetzt, dass der StErmäßigungsbeitrag von der tariflichen ESt. abgezogen werden kann.

Keine Überkompensation der Gewerbesteuerbelastung: In Gemeinden mit einem sehr niedrigen Hebesatz ergibt sich wegen der Deckelung des StErmä-

[Anschluss S. E 15]

gungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende GewSt. (Abs. 1 Satz 5) keine Überkompensation mehr. Bis zum VZ 2007 war bei hohen Hebesätzen ebenfalls keine volle Kompensation (VZ 2007: Hebesätze > 341 %) erreichbar. Bei niedrigen Hebesätzen konnte in der Vergangenheit eine Überkompensation eintreten. Deshalb bestanden Gestaltungsüberlegungen, in Gemeinden mit niedrigen Hebesätzen Einkünfte möglichst weitgehend in den gewerblichen Bereich zu verlagern (vgl. WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStR 2001, 180 [186]; Höck, FR 2001, 683; KSM/KAESER/MAUNZ, § 35 Rn. A 80).

2. Steuersystematische Bedeutung

6

Pauschalierende Entlastung statt Vollarrechnung: Die Regelung 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) und andererseits die wirtschaftliche Belastung aufgrund der GewSt. durch eine Minderung der EStSchuld kompensieren will. Sie 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 Tarifkappungslösung nach § 32c aF sollte die EStMinderung in Form einer pauschalierten Teilanrechnung der GewSt. erfolgen. § 35 ist die Umsetzung dieses Modells. In den Gesetzesbegründungen zum Entwurf der Regierungsfractionen (BTDrucks. 14/2683) und zum RegE (BTDrucks. 14/3074) zum StSenkG wurde § 35 EStG nicht als Teil- oder Vollarrechnungslösung iSd. § 36, sondern als StErmäßigung umgesetzt (BTDrucks. 14/2683, 97 f.).

Inkongruente Binnensystematik der Regelung: Seit dem VZ 2008 ist zweifelhaft, ob noch von einem stringenten pauschalierenden Entlastungsmechanismus gesprochen werden kann. Mit Deckelung des StErmäßigungsbetrags auf die tatsächlich gezahlte GewSt. (Abs. 1 Satz 5) entfernt sich der Gesetzgeber von einem rein pauschalierenden Anrechnungsmodus in § 35. Die Entlastungswirkung geht einerseits bei steigender gewstl. Belastung durch hohe Hebesätze oder bei Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG ins Leere. Bei niedrigen Hebesätzen ist der StErmäßigungsbetrag hingegen auf den Betrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt. gedeckelt. Bei höheren Hebesätzen oberhalb von 401 %, bei denen die StErmäßigung partiell leer läuft, wäre wegen der Verknüpfung von tatsächlicher GewStSchuld und StErmäßigungsbetrag für eine systematische Binnenregelung sicherzustellen, dass im Fall eines zu niedrigen Ermäßigungshöchstbetrags mindestens ein StErmäßigungsbetrag in Höhe der tatsächlichen GewStSchuld gewährt wird.

3. Bedeutung von Anrechnungsüberhängen

7

Anrechnungsüberhänge: Zu unterscheiden sind der maximale StErmäßigungsbetrag (das gewstl. Anrechnungsvolumen als 3,8facher GewStMessbetrag) und die anteilige ESt. auf die im zvE enthaltenen gewerblichen Einkünfte (der Ermäßigungshöchstbetrag). Ein Abzug des gewstl. Anrechnungsvolumens ist einerseits nur bis zur Grenze des Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 2) möglich. Andererseits kann die tarifliche ESt maximal auf 0 € durch den Abzug des StErmäßigungsbetrags gemindert werden. Als Anrechnungsüberhänge werden alle Fälle bezeichnet, in denen das gewstl. Anrechnungsvolumen nicht in voller Höhe von der tariflichen ESt. abgezogen werden kann (HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728 [1731]).

Gründe für die Entstehung: Dass die tarifliche ESt. niedriger als der Anrechnungsbetrag ist, kann dadurch verursacht sein, dass

- die gewerblichen Einkünfte oder das zVE durch Abzüge gemindert sind, insbes. bei Abzug von SA, agB und Verlusten (Verlустаusgleich und Verlustabzug),
- die tarifliche ESt. durch vorgehende Abzüge oder durch Tarifiermäßigungen gemindert wird,
- der Gewerbeertrag und die estl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen gewstl. Hinzurechnungen voneinander abweichen,
- der Anteil an den estl. Einkünften einer Mitunternehmerschaft vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweicht.

Ebenfalls nicht ausgeschöpft wird der Anrechnungsbetrag, wenn er zwar nicht die gesamte tarifl. ESt., aber die anteilig auf gewerbliche Einkünfte entfallende ESt. (den Ermäßigungshöchstbetrag) übersteigt.

Verfall der Anrechnungsüberhänge: Ermäßigung der ESt. bedeutet, dass ein Abzug des gewstl. Anrechnungsvolumens in den Grenzen des Ermäßigungshöchstbetrags allenfalls bis zu einer ESt. von 0 € stattfindet. Ist der nach Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 ermittelte StErmäßigungsbetrag höher als die tarifliche ESt. nach Abzug der vorrangig abzuziehenden StErmäßigungen, wirkt sich der StErmäßigungsbetrag nur bis zu einer ESt. von 0 € aus. Ebenfalls nicht ausgeschöpft wird der StErmäßigungsbetrag, wenn er zwar nicht die gesamte tarifl. ESt., aber die anteilig auf gewerbliche Einkünfte entfallende ESt. übersteigt. Eine negative Steuer kann sich nicht ergeben, denn eine Tarifiermäßigung ist keine Steuervergütung (glA BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, DStR 2008, 1582; DIENER/SCHULTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 125; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728; STUHRMANN, FR 2000, 550; WENDT, FR 2000, 1173 [1177]; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStR 2001, 180 [184]; FÖRSTER, FR 2000, 866). Zur 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 aaO; NEU, DStR 2000, 1933 (1935), der alternativ in Anlehnung an § 34c Abs. 2 auch den Abzug der StErmäßigung als BA in Betracht zieht; SIEGEL, BB 2001, 701; aA mit finanzverfassungsrechtl. Bedenken SCHAUMBURG in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 354; THIEL, StuW 2000, 413 (415).

Gestaltungsbedarf bei Mitunternehmerschaften: Die auf der Ebene der Mitunternehmerschaft 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. Kautelarjuristisch wird meistens in den Gesellschaftsverträgen von PersGes. die GewStSchuld einem Mitunternehmer mit Einkünften aus Sondervergütungen verursachungsgerecht im Rahmen der handelsrechtl. und stl. Gewinnverteilung als besonderer Aufwand oder bei GewStMinderung aufgrund einer Ergänzungsbilanz als zusätzlicher Ertrag zugerechnet. Wird der Gewinnanteil des Gesellschafters gekürzt, trägt dieser wirtschaftlich betrachtet die GewSt. auf seinen Gewinnanteil allein. § 35 vollzieht diese zivilrechtl. Gestaltung nicht mit, sondern teilt gem. Abs. 2 Satz 2 dem Mitunternehmer gewstl. Anrechnungsvolumen nur nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels (= der unveränderlichen Beteiligungsquote) zu (näher Anm. 62). Wird anderen Mitunternehmern zuviel anteil-

liger GewStMessbetrag zugeteilt, kommt das Ermäßigungspotential auch den Mitgesellchaftern zugute, die weniger GewSt. im Innenverhältnis tragen. Das Anrechnungsvolumen wird im Ergebnis „sozialisiert“. Abs. 2 Satz 2 verbietet die klauselmäßige Zuweisung von Anrechnungsvolumen an die Gesellchafter. Die Lösung des Verteilungsproblems wird regelmäßig nicht über die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung, sondern über Ausgleichsansprüche zwischen den Gesellchaftern gesucht: Die Gesellchafter mit zu hohem StErmäßigungspotential haben das zu hohe Ermäßigungspotential regelmäßig auszugleichen (dagegen KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 83).

II. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Verfassungsmäßigkeit

a) Finanzverfassungsrechtliche Bedenken

8

Finanzverfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich daraus, dass zwar nicht unmittelbar, aber doch mittelbar die GewSt. zur Minderung der EStSchuld führt. Mit der StErmäßigung werde in das System der Steuerertragsverteilung des GG eingegriffen (HIDIEN, BB 2000, 485; SCHÖN, StuW 2000, 151 [156]; aA LBP/CATTELAENS, § 35 Rn. 35; JACHMANN, BB 2000, 1432 [1436]; LADEMANN/STEINER/JACHMANN, § 35 Rn. 73 f.; SCHAUMBURG in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 348; THIEL, StuW 2000, 413 [417]). Der Gesetzgeber könne zwar grundsätzlich Steuern abschaffen. Für die Realsteuern wird dieses Recht aber bezweifelt, weil mit deren Abschaffung in die von Art. 28 Abs. 2 GG garantierte Finanzierungshoheit der Gemeinden eingegriffen werde (so etwa BONK, FR 1999, 443 [447] mit Nachweisen zum Diskussionsstand; aA zB JACHMANN, BB 2000, 1432 [1436]).

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). In der Vergangenheit bis einschließlich VZ 2007 hatte der Hebesatz eine starke Bedeutung als Standortfaktor für die Gewerbeansiedlung, da bei niedrigeren Hebesätzen der StErmäßigungsbetrag aus § 35 die GewStSchuld überstieg und die Möglichkeit einer Überkompensation bestand. Die Überkompensation durch eine höhere Minderung der EStSchuld, als eine gewstl. Belastung vorhanden war, ging über den geminderten Länderanteil auch wiederum zu Lasten der 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. 5). Mit der Deckelung des StErmäßigungsbetrags in Abs. 1 Satz 5 auf die tatsächlich gezahlte GewSt. seit dem VZ 2008 ist verbunden, dass keine Überkompensation mehr möglich ist. Die Gesamtsteuerbelastung gewerblicher Gewinne von Personenunternehmen hängt 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]).

Stellungnahme: UE führt die StErmäßigung nicht zu einem Verfassungsverstoß. Nach Art. 106 Abs. 6 GG steht das Aufkommen der GewSt. den Gemeinden zu, die damit über die von Art. 28 Abs. 2 Satz 2 GG garantierte wirtschaftskraftbezogene und mit Hebesatzrecht ausgestattete Steuerquelle verfügen. Als Ausgleich für den Wegfall der Gewerbesteuer erhalten die Gemeinden außerdem seit 1998 einen Anteil an der USt. (Art. 106 Abs. 5a GG). Die Ermäßigung der ESt. wegen der GewSt. steht der Abschaffung der GewSt. nicht gleich, denn die GewSt. kann unverändert von den Gemeinden erhoben werden (ebenso Begründung zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 14/2683, 98). Die am Ertrag aus der ESt. Beteiligten erhalten infolge der „Anrechnung“ lediglich geringere Einnahmen, auch die Gemeinden über ihre Beteiligung am Länderanteil. Insofern ist die Gemeindefinanzierung zwar mittelbar betroffen. Das gilt aber für jede Regelung im EStRecht, die zu einer Reduzierung des gewstl. Aufkommens führt. Das BVerfG hat in Bezug auf die Vorgängervorschrift in § 32c aF und die vergleichbare Problematik im Hinblick auf Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG in BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 (BVerfGE 116, 164 ff.) keinen Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit (unter C.III.1.b aa [1] und [2] der Gründe) gesehen. Die Regelungstechnik des § 35 lässt überdies die festzusetzende EStSchuld in Höhe des StErmäßigungsbetrags gar nicht erst zur Entstehung gelangen (§ 2 Abs. 6 Satz 1), sondern mindert auf der Stufe davor die tarifliche ESt. (§ 2 Abs. 5 Satz 1) durch den StErmäßigungsbetrag, so dass die GewSt. die ESt. weder tilgt noch zur Vorauszahlung auf die ESt. wird (vgl. THIEL, StuW 2000, 413 [417]; Bericht der Brühler Kommission, BMF-Schriftenreihe Band 66, 1999, 94). Dies trägt den verfassungsrechtl. Bedenken Rechnung (BTDrucks. 14/2683, 97f.). Im Übrigen wird bei Vorliegen einer GewStSchuld nicht stets der nämliche Betrag als StErmäßigung mittelbar zu Lasten der Gemeinden zurückgewährt. In Fällen einer EStSchuld von Null wird ein nicht genutzter StErmäßigungsbetrag weder erstattet, noch vor- oder zurückgetragen, sondern geht verloren. Bei Vorliegen einer GewStSchuld aufgrund einer Hinzurechnung nach § 8 GewStG und negativen Einkünften aus § 15 wird überhaupt kein StErmäßigungsbetrag gewährt. Bei jedem „Anrechnungsüberhang“, sei es aufgrund eines Hebesatzes oberhalb von 401 % oder bei zu niedriger EStSchuld, belastet somit ein Teil der GewStSchuld definitiv, da kein entsprechender StErmäßigungsbetrag genutzt werden kann.

9 b) Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz

Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten: Bedenken gegenüber § 35 sind im Hinblick auf die an § 32c aF geäußerten Zweifel (vgl. BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 unter B. VI.) im Verhältnis zu Stpfl. mit anderen Einkunftsarten wegen Vereinbarkeit der entstandenen Schedulbesteuerung (in Gestalt der Vorzugsbesteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Binnensystem des EStG) mit Art. 3 Abs. 1 GG geäußert worden. Die Gesamtbelastung gewerblicher Einkünfte durch GewSt. und ESt. konnte niedriger sein als die Belastung anderer Einkünfte (DIENER/SCHULTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 119 ff.; KANZLER, FR 2001, 368 f.; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 35 Rn. 2; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 25; REISS, StuW 2000, 399 [412]).

Stellungnahme: UE rechtfertigt die Zusatzbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit der GewSt. eine nur den Gewerbetreibenden zustehende StErmäßigung. Im Beschluss des BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 (BVerfGE 116, 164) qualifiziert es eine – neben dem BA-Abzug der GewSt. eingeführte – estl. Ent-

lastungsregelung für die Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zwar als Bevorzugung der Einkünfte aus §§ 15–17. Es sieht diese aber aus wirtschaftspolitischen Gründen als gerechtfertigt an, da der Gesetzgeber der faktischen Belastungssituation der Einkünfte aus der Doppelbelastung Rechnung tragen dürfe. Zur Rechtfertigung verlangten 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]). In BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04 (BFH/NV 2008, 247) hat das BVerfG die Erhebung der GewSt. neben der ESt. nur von den Gewerbetreibenden erneut als verfassungsmäßig angesehen. Es hat unter C. I. 2. dieses Beschlusses die Entlastung aus § 35 als zusätzlichen Beleg dafür herangezogen, dass der Gesetzgeber bei Ausgestaltung des Steuergegenstands der GewSt. nicht willkürlich gehandelt hat. Damit billigt das BVerfG uE inzident § 35 im Verhältnis zu den Beziehern anderer Einkunftsarten als verfassungsmäßig. § 35 genügt zudem mindestens seit dem VZ 2008 den Anforderungen des Gleichheitssatzes, weil er über die tatbestandlichen Voraussetzungen des Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 2), des gewstl. Anrechnungsvolumens und der tariflichen ESt. eine Doppelbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit GewSt. und ESt. für den Abzug des StErmäßigungsbetrags voraussetzt und der Gesetzgeber mit Streichung des BA-Abzugs der GewSt. (§ 4 Abs. 5b) den bisherigen Mangel, dass die Steuer, von der entlastet werden soll (GewSt.), ihrerseits selbst eine Minderung des StErmäßigungsbetrags herbeiführte, beseitigt hat.

Problematisch aus verfassungsrechtl. Sicht bleibt nach dem Beschluss des BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO, dass während der VZ 2001–2007 die Überkompensation der GewSt. bei niedrigen Hebesätzen möglich war. Diese Möglichkeit ist nach Maßgabe des v. g. BVerfG-Beschlusses von der Befugnis des Gesetzgebers zur typisierenden Ausgestaltung der Kompensationsregelung gedeckt, solange sie der Ausnahmefall bleibt. Ob dies in tatsächlicher Hinsicht vorliegt, hat das BVerfG in seinem v. g. Beschluss anhand der Auftrittshäufigkeit und der Einwohnerzahl der betroffenen Gemeinden untersucht. Bei den Hebesätzen, bei denen § 35 eine Überkompensation bewirkte (ab VZ 2004: Hebesätze von 200 % bis 341 %) ist uE nach diesen Kriterien noch von Ausnahmefällen auszugehen, da die kritischen Hebesätze deutlich unter den durchschnittlichen Hebesätzen lagen und der Gesetzgeber seit dem Erhebungszeitraum 2003 einen Mindesthebesatz von 200 % eingeführt hat. Seit dem VZ 2008 hat der Gesetzgeber die Überkompensationsmöglichkeit mit der Deckelung des StErmäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende GewSt. vollständig beseitigt.

Ungleichbehandlung von Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft: Darüber hinaus wird die Frage aufgeworfen, ob im Hinblick auf die Anrechnungsmöglichkeit von Mitunternehmern eine ungerechtfertigte Besserstellung gegenüber Anteilseignern einer KapGes. eintritt (NIELAND in B/B, § 35 Rn. 49; LADEMANN/STEINER/JACHMANN, § 35 Rn. 79), da die GewSt. bei beiden Gruppen gleichermaßen auf Ebene der Gesellschaft anfällt und geschuldet wird.

Stellungnahme: Gegenüber Anteilseignern an einer KapGes. ergibt sich auf der Grundlage des Beschlusses des BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO ebenfalls keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung. Das BVerfG betont in den Gründen des Beschlusses, dass sich Mitunternehmer und Anteilseigner im Hinblick auf die Belastung mit GewSt. in einer nicht vergleichbaren Situation befinden, da ein Mitunternehmer materiell-rechtl. als Träger der GewSt. anzusehen sei (unter C. III.1). Der Gesetzgeber kann auf dieser Grundlage estl. Entlas-

tungsmaßnahmen wie § 35 aufgrund der GewStBelastung verfassungskonform auf Mitunternehmer begrenzen.

Ungleichbehandlungen der Gewerbetreibenden: Gewerbetreibende werden selbst bei identischer GewStBelastung estl. untereinander unterschiedlich hoch entlastet. Problematisch ist der Verfall von Anrechnungsüberhängen, wenn bei gleicher GewStBelastung der Entlastungsmechanismus aus § 35 im Einzelfall unterschiedlich wirkt (vgl. BIRK, *StuW* 2001, 328, [332]; BLÜMICH/DANESING, § 35 Rn. 15; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 35 Rn. 15; HERZIG/LOCHMANN, *DB* 2000, 1728 [1731]; HEY, *DStJG* 24 [2001], 156 [182 f. und 205 f.]; HEY, *FR* 2001, 870 [873, 875 ff.]; HÜTTEMANN, *DStJG* 25 [2002], 123 [126 f.]; JACHMANN, *BB* 2000, 1432 [1435]; JACHMANN, *DStJG* 25 [2002], 196 [226 f.]). Gegenüber anderen Gewerbetreibenden, die ebenfalls der GewSt. unterliegen, gebietet das einheitliche Kompensationsziel der GewStEntlastung grundsätzlich deren Einbeziehung in die estl. Begünstigung (vgl. *BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO*: nur unter Hinzutreten weiterer Rechtfertigungsgründe könne gegenüber diesen eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt sein [unter C. III. 2. b aa und bb]). *BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06 (DStR 2008, 1582)* hat uE zutreffend entschieden, dass ein Verfall von Anrechnungsüberhängen verfassungsmäßig ist, wenn die tarifliche ESt. wegen eines Verlustabzugs gem. § 10d auf Null gemindert ist. Der Gesetzgeber musste die Gewerbetreibenden nicht in jedem Einzelfall von der GewSt. entlasten, da er mit § 35 nur eine zusätzliche Entlastungsmaßnahme neben dem BA-Abzug eingeführt hat. Diese zusätzliche Entlastungsmaßnahme hat er über das Erfordernis der tariflichen ESt. und eines positiven Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 1) an die Voraussetzung geknüpft, dass die zu entlastenden Einkünfte kumulativ mit ESt. und GewSt. belastet sind. Liegen daher aufgrund anderer negativer Einkünfte und vorrangiger Abzugsposten weder positive gewerbliche Einkünfte noch eine positive tarifliche ESt. vor, fehlt es an der notwendigen Doppelbelastung. Eine vorbehaltlose Entlastung von Gewerbetreibenden mit einer ESt. „0“ von der GewSt. durch eine Anrechnung und Erstattung der GewSt. würde zu einer Nichtbesteuerung und damit Begünstigung dieser Gewerbetreibenden, nicht aber zu einer Gleichbehandlung mit Stpfl. führen, die ihre tarifliche ESt. durch den Abzug eines StErmäßigungsbetrags mindern können.

10 2. Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht

Es ist zweifelhaft, ob die Regelung nach der derzeitigen *Rspr.* des EuGH in Einklang mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) steht. Trotz Ausgestaltung des § 35 als persönliche StErmäßigung ist die Regelung aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts uE als Bestandteil derjenigen nationalen Vorschriften anzusehen, die für die estl. Gesamtbelastung der inländ. Betriebsstätte einer natürlichen Person mit Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 4) neben der Tarifregelung in § 32a maßgebend sind. Es dürften daher uE dieselben Kriterien heranzuziehen sein, wie sie in der *Rspr.* des EuGH für die Gleichbehandlung von Inlandsbetriebsstätten im Vergleich zu Tochtergesellschaften ausländ. Gesellschafter entwickelt worden sind (vgl. *EuGH v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83, EuGHE 1986, 285 [avoir fiscal]*; *v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97, EuGHE 1999, I-2664 [Royal Bank of Scotland]*, und *v. 23.2.2006 – Rs. C-253–03, DStR 2006, 418 [CLT-UFA SA]*). Für das Vergleichspaar der inländ. Betriebsstätte einer unbeschränkt stpfl. natürlichen Person mit der inländ. Betriebsstätte einer beschränkt stpfl. natürlichen Person ist keine Diskriminierung erkennbar, da § 35 in beiden Konstellationen anwendbar ist (glA *KSM/KAESER/MAUNZ*, § 35 Rn. A 72). Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *CLT-UFA SA* bejaht je-

doch neuerdings die Vergleichbarkeit der estl Gesamtbelastung einer Inlandsbetriebsstätte mit der stl. Gesamtbelastung einer hypothetisch von demselben beschränkt Stpfl. betriebenen Tochtergesellschaft im Vollausschüttungsfall. Die endgültige Belastung dieser Gewinne unter Berücksichtigung der kumulativen Besteuerung im Quellen- und Wohnsitzstaat ist hierbei nicht erheblich, es kommt allein auf die Endbelastung der Ausschüttung (ESt. und KapErtrSt.) und des Gewinntransfers mit ESt. im Quellenstaat (Betriebsstättenstaat) an (vgl. BFH v. 9.8.2006 – I R 31/01, BStBl. II 2007, 838). Im Halbeinkünfteverfahren wird die abgeltende KapErtrSt. ungeachtet der hälftigen StFreistellung in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d auf die volle Gewinnausschüttung erhoben (§ 43 Abs. 1 Satz 3). Diese Steuer kann niedriger sein als die nach dem progressiven EStTarif auf den Betriebsätteneinkünften lastende ESt. auf die vergleichbare Entnahme (§ 50 Abs. 1 Satz 3). Es ist uE daher denkbar, dass der EuGH Deutschland vorgeben könnte, den Gewinntransfer nicht höher zu besteuern, als eine Dividende im Vollausschüttungsfall.

Einstweilen frei.

11–15

D. Geltungsbereich

16

Sachlicher Geltungsbereich: Die Regelung gilt für Stpfl. mit Einkünften aus § 15 sowie mit bestimmten Einkünften aus § 16 (vgl. Anm. 45). Sie gilt nicht für die KSt., dh. KapGes. können ihre KStBelastung nicht durch Abzug eines St-Ermäßigungsbetrags aus § 35 mindern.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Regelung gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. iSd. § 1 (Umkehrschluss aus § 50 Abs. 1 Satz 3).

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

17

Verhältnis zu § 3 Nr. 40 iVm. § 3c Abs. 2: Die durch das EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) eingeführte Regelung in § 7 Satz 4 GewStG stellt mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2004 klar, dass der Gewerbeertrag auch bei Mitunternehmenschaften unter Anwendung von § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG zu ermitteln ist. Dies war durch die FinVerw. in Zweifel gezogen worden, die bei Mitunternehmenschaften die technisch erst auf der Ebene des Mitunternehmers ansetzenden Regelungen als persönliche St-Befreiungen ansah, die keine Wirkung für die Ermittlung des GewStMessbetrags der Mitunternehmenschaft entfalten sollten (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Tz. 57). Halbeinkünfte- (ab 2009 Teileinkünfteverfahren) und § 35 schließen sich demnach nicht aus. Stbefreite Beteiligungseinkünfte nach § 15 sind nicht im zVE enthalten und daher keine gewerblichen Einkünfte (Abs. 1 Satz 3). Soweit in den Einkünften nach § 15 stpfl. Beteiligungserträge enthalten sind, unterliegen diese abhängig von den Voraussetzungen der § 9 Nr. 2a und § 8 Nr. 5 GewStG auch der GewSt. Bei Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags findet aber keine Korrektur der nach § 9 Nr. 2a GewStG gekürzten Beteiligungserträge statt (KOREZKIJ, BB 2001, 333 [338]).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5b: Das BA-Abzugsverbot der GewSt. ist ein Abzugsverbot iSd. § 4 Abs. 5 (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 614). Zur Kompensation der gewstl. Mehrbelastung wurde die Steuermesszahl von 5 auf 3,5 gesenkt und der Anrechnungsfaktor in § 35 Abs. 1 Satz 1 auf 3,8 erhöht. Zur gesteigerten Bedeutung des § 35 durch Wegfall des BA-Abzugs s. Anm. 5.

Verhältnis zu § 34: Von den außerordentlichen Einkünften gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 unterliegen von den Einkünften gem. 16 nur einzelne Sachverhaltsvarianten auch der GewSt. und können deshalb zugleich gewerbliche Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 sein. Dies gilt für die als laufenden Ertrag einzustufenden Einkünfte aus Ausgleichszahlungen gem. § 89b HGB, die im Rahmen einer Betriebsaufgabe gezahlt werden. Bei Ermittlung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 Abs. 1 und 3 ist die Steuer nach Abzug des StErmäßigungsbetrags aus § 35 maßgeblich (SCHMIDT/SEEGER XXVII. § 35 Rn. 58).

Verhältnis zu § 34a

► *Nicht entnommener begünstigungsfähiger Gewinn und gewerbliche Einkünfte:* Die gewerblichen Einkünfte nach Abs. 1 Satz 3 setzen sich sowohl aus nach § 34a ermäßigt besteuerten Einkünften als auch aus regelbesteuerten Einkünften zusammen (glA U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [764]; ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 443). Zu den gewerblichen Einkünften nach § 35 Abs. 1 Satz 3 gehören sowohl die auf außerbilanziellen Hinzurechnungen als auch auf abgeflossenen Sondervergütungen beruhenden Einkünfte aus § 15. Durch den Antrag nach § 34a Abs. 1 Satz 1 können die gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 von einem horizontalen und vertikalen Verlustausgleich abgesichert werden, da § 34a Abs. 8 ein Verrechnungsverbot für die ermäßigt besteuerten Einkünfte enthält (BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [87]).

► *ESt. auf den Begünstigungsbetrag (Thesaurierungssteuer):* Die auf den Begünstigungsbetrag gem. § 34a Abs. 3 Satz 1 entfallende ESt. ist tarifliche ESt. iSd. § 35 Abs. 1, dh. der Abzug des StErmäßigungsbetrags erfolgt sowohl von der tariflichen ESt., die auf die nicht gem. § 34a ermäßigt besteuerten Einkünfte entfällt (sog. Regelbesteuerung), als auch auf die ESt., die auf den ermäßigt besteuerten Begünstigungsbetrag entfällt (glA ROGALL in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 443).

► *ESt. auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag:* Im Fall der Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 4 und 6, wird ein pauschaler Steuersatz von 25 % zuzüglich hierauf entfallendem SolZ und KiSt. auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag angewandt. Auch die hieraus resultierende ESt. ist tarifliche ESt. gem. § 35 Abs. 1. Der Ermäßigungshöchstbetrag kann demnach erhöht werden, wenn die Nachversteuerung ausgelöst wird, da in diesem Fall die tarifliche ESt. iSd. Regelung erhöht wird. Der Nachsteuer stehen allerdings keine erhöhten gewerblichen Einkünfte gegenüber (kritisch BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [86]).

Verhältnis zur Abgeltungsteuer:

► *Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 20 Abs. 6):* Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterfallen, können nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden, so dass sie weder die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte noch die Summe aller positiven Einkünfte bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags beeinflussen (BLAUFUS/HECHTNER/HUNDSDOERFER, BB 2008, 80 [84]).

► *Separierung positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 5b):* Diese Einkünfte gehen nicht mehr in die Summe der Einkünfte ein und beeinflussen damit den Ermäßigungshöchstbetrag nicht mehr.

► *Abgeltungsteuer:* Die KapErtrSt. als abgeltende Steuer und die abgeltende Steuer nach § 32d Abs. 3 und 4 beeinflussen weder die geminderte tarifliche ESt. noch den Ermäßigungshöchstbetrag noch die tarifliche ESt. iSd. § 35.

Verhältnis zu § 51a: Die StErmäßigung wirkt sich auf Zuschlagsteuern nicht aus, weil nach § 51a Abs. 2 Satz 3 bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. § 35 nicht anzuwenden ist. 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]).

Verhältnis zu § 3 Abs. 2 SolzG: Da die ESt. zugleich auch Maßstabsteuer für den SolZ ist, schlägt die StErmäßigung des § 35 dementsprechend auf den SolZ mindernd durch.

Verhältnis zu den gewerbsteuerlichen Vorschriften:

► *Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG:* Durch die mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2008 geltende Hinzurechnungsvorschrift in § 8 Nr. 1 GewStG wird die Gefahr von Anrechnungsüberhängen erhöht. Den hinzuzurechnenden Finanzierungsanteilen stehen keine gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 gegenüber, da die hinzugerechneten Finanzierungsanteile estl. in voller Höhe als BA abgezogen werden können.

► *Verhältnis zu § 10a GewStG:* Gewstl. Verlustvorträge kürzen den festgesetzten GewStMessbetrag und mittelbar die tatsächlich zu zahlende GewSt. und werden hierdurch „entwertet“ (KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 54).

Erläuterungen zu Abs. 1: Ermittlung des Steuerermäßigungsbetrags

A. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungsbeträge

I. Tarifliche Einkommensteuer

18

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 Abzugsbeträge (ua. der StErmäßigung aus § 35) und unter Zurechnung der in § 2 Abs. 6 Satz 2 genannten Zuschläge zur festzusetzenden ESt.

Absoluter Ermäßigungshöchstbetrag: Der Betrag der tariflichen ESt. nach Abzug der vorrangig abzuziehenden sonstigen StErmäßigungen bildet im Fall eines höheren relativen Ermäßigungshöchstbetrags estl. die maximale Entlastung ab und beschreibt – wegen des ersatzlosen Verfalls von Anrechnungsüberhängen (s. Anm. 7) – eine Obergrenze der Ermäßigung (sog. absoluter Ermäßigungshöchstbetrag).

Geminderte tarifliche Einkommensteuer: Die tarifliche ESt. ist zu unterscheiden von der geminderten tariflichen ESt. nach Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 32), die zur Berechnung des relativen Ermäßigungshöchstbetrags in der Ermittlungsformel heranzuziehen ist. Der Unterschied liegt darin, dass zur Ermittlung der tariflichen ESt. iSd. Abs. 1 Satz 1 nur die sonstigen StErmäßigungen, bei Ermittlung des relativen Ermäßigungshöchstbetrags gem. Abs. 1 Satz 4 nicht die sonstigen StErmäßigungen, sondern nur ausländ. Steuerbeträge nach § 34c und § 12 AStG sowie bestimmte DBA-spezifische Minderungsbeträge abzuziehen sind (vgl. Anm. 20).

Einstweilen frei.

19

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

Vorrangiger Abzug der anrechenbaren ausländischen Steuern: In § 2 Abs. 6 Satz 1 hat der Gesetzgeber festgelegt, dass 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 tarifl. ESt. Innerhalb der abziehbaren StErmäßigungen gilt die in § 35 Abs. 1 Satz 1 nur teilweise 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 StErmäßigungsbeitrags 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 Steuerbetrag niedriger als der Ermäßigungsbeitrag gem. §§ 34f, 34g ist. Ein nicht ausgenutzter Ermäßigungsbeitrag 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 Ermäßigungsbeitrag 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 Ermäßigungsbeitrag nach § 35 verfällt.

Nachrangiger Abzug der Steuerermäßigung nach § 35a: Die FinVerw. vertrat in R 2 Abs. 2 EStR 2005 die Auffassung, dass die StErmäßigung gem. § 35a wie die StErmäßigungen in §§ 34f und 34g erst nach Abzug des StErmäßigungsbeitrags in § 35 von der tariflichen ESt. abzuziehen war. Diese Auffassung war uE nicht zutreffend, da nach den Grundsätzen von BFH v. 30.1.2008 – X R 1/07 (BStBl. II 2008, 520) bei einem Konkurrenzverhältnis zwischen zwei StErmäßigungen stets die später erlassene StErmäßigung vorrangig ist. Die in 2002 eingeführte StErmäßigung in § 35a wäre demnach nach der Rspr. vor dem StErmäßigungsbeitrag gem. § 35 von der tariflichen ESt. abzuziehen. Der Gesetzgeber hat mit der Änderung durch das JStG 2009 diese Streitfrage entschieden und die Verwaltungsauffassung mit Wirkung ab dem VZ 2008 kodifiziert (§ 52 Abs. 50a Satz 1). Innerhalb der nachrangigen StErmäßigungsbeiträge ist uE die später eingeführte Ermäßigung in § 35a vor den Ermäßigungsbeiträgen in §§ 34g, 34f abzuziehen. Dies stellt zugleich die für den Stpfl. günstigste Abzugsreihenfolge dar.

Vorrangiger Abzug der Steuerermäßigung gem. § 35b EStG: Die StErmäßigung gem. § 35b fällt unter die „sonstigen StErmäßigungen“ iSd. Abs. 1 Satz 1. Es ist von der tariflichen ESt. demnach vorrangig ein StErmäßigungsbeitrag gem. § 35b abzuziehen, bevor der StErmäßigungsbeitrag nach § 35 den Restbetrag mindern kann.

Die Zuschläge bei Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach § 2 Abs. 6 sind nach Abzug des StErmäßigungsbeitrags vorzunehmen. Es handelt sich jeweils um von der tarifl. ESt. des VZ unabhängige, in die festzusetzende ESt. einzubeziehende Beträge, während die StErmäßigungen die konkrete tarifl. ESt. des VZ mindern (glA die FinVerw. in R 2 Abs. 2 EStR 2005). Dies kann dazu führen, dass aufgrund dieser Erhöhungsbeträge eine positive festzusetzende ESt. selbst dann entsteht, wenn der Ermäßigungsbeitrag aus § 35 die tarifliche ESt. auf 0 gemindert hat und noch nicht verbraucht ist (Ermäßigungsüberhang).

**B. Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer,
soweit sie auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene
gewerbliche Einkünfte entfällt**

Legaldefinition des Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Sätze 1 und 2): Neben dem 3,8fachen GewStMessbetrag (Anrechnungsvolumen), der tatsächlich zu zahlenden GewSt. (Abs. 1 Satz 5) und der tariflichen ESt. (vgl. Anm. 18) enthält Abs. 1 Satz 2 in Gestalt des (relativen) Ermäßigungshöchstbetrags die maßgebliche estl. Obergrenze für den StErmäßigungsbeitrag. Der 3,8fache GewStMessbetrag (oder die niedrigere tatsächlich gezahlte GewSt.) darf nur bis zur Höhe des Ermäßigungshöchstbetrags von der tariflichen ESt. nach Abzug der vorrangigen Abzugsbeträge (vgl. Anm 20) abgezogen werden. Der Ermäßigungshöchstbetrag umschreibt damit die anteilige tarifliche ESt., die auf die berücksichtigungsfähigen gewerblichen Einkünfte im zvE entfällt (den gewerblichen Anteil an der tariflichen ESt.).

In Abs. 1 Sätzen 1 und 2 hat der Gesetzgeber in der Gesetzesfassung seit dem VZ 2008 eine Legaldefinition der bisher im Schrifttum als „relativer Ermäßigungshöchstbetrag“ bezeichneten Größe eingeführt. Der dem 3,8fachen GewSt-Messbetrag entsprechende Betrag mindert nach Abs. 1 Satz 1 nicht die gesamte tarifl. 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 nunmehr im Gesetzestext enthaltenen Formel aus, die uE keine Klarstellung, sondern eine Neuregelung der Rechtslage seit dem VZ 2008 beinhaltet.

Zurückzuführen ist der Ermäßigungshöchstbetrag auf die Beschlussempfehlung des FinAussch. im Gesetzgebungsverfahren zum StSenkG: Dort wurde die maximale 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 auf gewstl. Hinzurechnungen beruhende höhere GewStSchuld nicht sachwidrig mit der gesamten EStSchuld verrechnet werden könne (BTDrucks. 14/3366, 113, 119).

Abgrenzung zum Steuerermäßigungsbeitrag nach Abs. 1 Satz 5: In Abs. 1 Satz 5 führt der Gesetzgeber neben dem Merkmal des Ermäßigungshöchstbetrags das Merkmal des StErmäßigungsbeitrags ein. StErmäßigungsbeitrag ist nach der Gesetzesfassung der abzuziehende Betrag, dh. grundsätzlich das gewstl. Anrechnungsvolumen in Gestalt des 3,8fachen GewStMessbetrags. Ist dieses höher als die wegen eines niedrigen Hebesatzes tatsächlich zu zahlende GewSt., kann das Anrechnungsvolumen nur bis zur Höhe der zu zahlenden GewSt. abgezogen werden.

Bestandteile des Ermäßigungshöchstbetrags: In die Verhältnisrechnung für die Ermittlung des gewerblichen Anteils sind seit dem VZ 2008 im Zähler die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte und im Nenner die Summe aller positiven Einkünfte einzusetzen. Eine Wortlautauslegung, dass die begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte ins Verhältnis zum „zu versteuernden Einkommen“ zu setzen sind, um die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen Einkünfte zu ermitteln, wurde in der Vergangenheit nur vereinzelt vertreten (vgl. Anm. 41). Auch zu § 34 und § 32c EStG 2007, welche denselben Gesetzeswortlaut aufweisen, ist für die Verhältnisrechnung stets auf die Summe der Einkünfte abgestellt worden. Es ist sachgerecht, wenn der Gesetzgeber den gewerblichen Anteil nach dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte zur Summe der Einkünfte bestimmt. Bei dieser Berechnungsweise gehen die von der Summe

der Einkünfte vorzunehmenden Abzüge verhältnismäßig zu Lasten aller Einkunftsarten.

C. Ermäßigung für Einzel-, Mitunternehmer und persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA um das 3,8fache des Gewerbesteuer-Messbetrags (Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2)

I. Ermäßigung für Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen

22 1. Ermäßigung für Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 1

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. Nicht alle zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehörenden Gewinne sind allerdings durch Anrechnung nach Abs. 1 Nr. 1 zu ermäßigen, sondern nur begünstigungsfähige gewerbliche Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 3 (vgl. dazu Anm. 45).

23 2. Das 3,8fache des festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag)

Steuerermäßigungsbetrag: Der Betrag, der dem 3,8fachen GewStMessbetrag entspricht (das sog. Anrechnungsvolumen), ist der in Abs. 1 Satz 5 als StErmäßigungsbetrag bezeichnete Betrag. Er bildet die gewstl. Obergrenze der Entlastung. Hinzu tritt seit dem VZ 2008 die tatsächlich zu zahlende GewSt. als weitere Obergrenze für den Fall, dass der 3,8fache GewStMessbetrag den StErmäßigungsbetrag übersteigt (Abs. 1 Satz 5).

Festgesetzter Gewerbesteuer-Messbetrag: Maßgebender Gewerbesteuer-Messbetrag ist bei einem Einzelunternehmen der durch Messbetragsbescheid (§ 14 GewStG) für den maßgeblichen Erhebungszeitraum festgesetzte Betrag. Der GewStMessbescheid ist Grundlagenbescheid für den EStBescheid (Abs. 3 Satz 2).

Ermäßigung bei mehreren Betrieben: Ist ein Stpfl. Inhaber mehrerer Betriebe, wird die StErmäßigung für alle Betriebe einheitlich gewährt. Die GewSt-Messbeträge der einzelnen Betriebe sind zu addieren.

Ehegatten mit mehreren Gewerbebetrieben: Unterhält jeder der Ehegatten einen Gewerbebetrieb, sind die StMessbeträge der Ehegatten getrennt zu ermitteln und das daraus insgesamt resultierende Anrechnungsvolumen durch Addition zu ermitteln (BMF v. 15.5.2002, BStBl. I 2002, 533 Rn. 6, bis VZ 2003; BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Rn. 6). Negative GewStMessbeträge des einen Ehegatten mindern nicht positive GewStMessbeträge des anderen Ehegatten, nur die positiven GewStMessbeträge beider Ehegatten sind zu addieren (glA RÖDDER, DStR 2002, 939 [941]; RITZER/STANGL, DStR 2002, 1068 [1071]).

24 3. Gewerbesteuer-Messbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums

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. Abweichungen zwischen VZ bzw. Gewinnfeststellungszeitraum und

gewstl. Erhebungszeitraum treten danach im Rahmen des § 35 nicht auf. Kommt es unterjährig zu Wechseln der gewstl. Steuerschuldnerschaft, enthält BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 28–30) Regelungen zur Ermittlung des maßgeblichen StMessbetrags.

4. Entsprechende Anwendung von Abs. 2 Satz 5

25

Bedeutung: Die Regelung stellt sicher, dass im Fall einer mitunternehmerischen Beteiligung, die im BV eines Einzelunternehmens gehalten wird, der auf der Ebene der Mitunternehmerschaft festgesetzte GewStMessbetrag dem Stpfl. nach Maßgabe des Abs. 2 neben dem GewStMessbetrag für das Einzelunternehmen für die Ermittlung des Anrechnungsvolumens nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zugerechnet werden kann. 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 sowie Anm. 78.

Entsprechende Anwendung des Abs. 2 Satz 5: Hält ein Stpfl. die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im BV seines Einzelunternehmens, führt die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG dazu, dass der Gewinnanteil aus dieser Beteiligung auf der Ebene des Einzelunternehmens den GewStMessbetrag nicht erhöht und daher kein Anrechnungsvolumen vermittelt. In diesem Fall wird der GewStMessbetrag der PersGes. dem GewStMessbetrag des Einzelunternehmens für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zugerechnet.

Anteiliger Gewbesteuer-Messbetrag in sonstigen Fällen: Zum Erfordernis einer Aufteilung kann es aber auch bei Zusammenschlüssen kommen, die nicht den Begriff der Mitunternehmerschaft erfüllen, wie etwa Arbeitsgemeinschaften oder Metagesellschaften (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 35). Über Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 ist sichergestellt, dass dem Stpfl. der anteilige GewStMessbetrag zugewiesen wird.

Einstweilen frei.

26–27

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

1. Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

28

Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird die Ermäßigung gewährt bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. 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]). Für die StErmäßigung findet keine eigenständige Prüfung der Mitunternehmerstellung und der Art der dadurch erzielten Einkünfte statt. Die Anrechnung ist vielmehr dann vorzunehmen, wenn und soweit für den Stpfl. ein anteiliger GewStMessbetrag nach Abs. 2 und 3 festgestellt worden ist. Mitunternehmer kann auch eine juristische Person sein, die aber eine StErmäßigung nach § 35 nicht erhält, weil das KStG die Vorschrift nicht für entsprechend anwendbar erklärt. Der Gewinnanteil unterliegt statt dessen dem KStTarif.

29 2. Ermäßigung um den festgesetzten anteiligen 3,8fachen Gewerbesteuer-Messbetrag

Anrechnungsberechtigter (der jeweilige Mitunternehmer) und GewStSchuldnerin, die PersGes. (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), fallen auseinander. Der GewSt-Messbetrag, aus dem der einzelne Mitunternehmer sein Ermäßigungspotential 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.

30 3. Gewerbesteuer-Messbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums

Messbetrag für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum: Hier gelten die Ausführungen in Anm. 24 entsprechend. 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 (Abschn. 71 Abs. 1 Satz 1 GewStR).

Gesellschafterwechsel: Im Hinblick auf Gesellschafterwechsel und die Auswirkungen auf das Anrechnungsvolumen ist zwischen Vorgängen zu unterscheiden, die zu einem Übergang der gewstl. Steuerschuldnerschaft führen, und solchen, welche die Stellung der PersGes. als Steuerschuldnerin nicht berühren.

► *Übergang der Steuerschuldnerschaft (§§ 2 Abs. 5, 5 Abs. 2 GewStG):* Beim vollständigen Gesellschafterwechsel in einer PersGes. kommt es zu einem Ende der StPflcht der ursprünglichen PersGes. und zu einer Neugründung des Betriebs bei der „neuen“ PersGes., obwohl die PersGes. selbst in ihrem zivilrechtl. Bestand nicht berührt wird. Beim Wechsel des Steuerschuldners ist der für den Erhebungszeitraum ermittelte einheitliche Steuermessbetrag anteilig zuzurechnen und getrennt festzusetzen (Abschn. 69 Abs. 2 GewStR). Diese zeitliche Abgrenzung und zeitraumbezogene Erfassung des Besteuerungsguts bedeutet, dass jedem der Steuerschuldner nur der Teil des Steuermessbetrags zugerechnet werden darf, der auf die Dauer seiner persönlichen StPflcht entfällt. Der PersGes. werden dann zwei GewStMessbescheide für den Erhebungszeitraum bekannt gegeben und das Anrechnungsvolumen zwischen den Mitunternehmern anteilig verteilt. Dies kann bei gewstpl. Anteilsveräußerungen nach § 7 Satz 2 GewStG zu Friktionen zwischen der Tragung des GewStAufwands durch die PersGes. und der Zuteilung von Anrechnungsvolumen an die Gesellschafter führen.

► *Kein Übergang der Steuerschuldnerschaft (Abschn. 20 Abs. 2 Sätze 2–4 GewStR):* 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 grundsätzlich nicht darauf an, auf welche Weise, zB Anwachung, 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.

III. Ermäßigung für persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

1. Gesetzesfassung bis Veranlagungszeitraum 2007

31

Nach der Gesetzesfassung bis einschließlich VZ 2007 war Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch auf „Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3“ anwendbar. Diese frühere Formulierung des Gesetzes „als Mitunternehmer“ war allerdings missverständlich, da der Komplementär einer KGaA nur „wie ein Mitunternehmer“ behandelt wird (BFH v. 8.2.1984 – I R 11/80, BStBl. II 1984, 381; v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363). Dementsprechend konnte bereits in der Vergangenheit der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA für die bezogenen Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 die StErmäßigung beanspruchen (vgl. BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 1).

2. Gesetzesfassung ab dem Veranlagungszeitraum 2008

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

32

Dies sind die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (§ 8 Nr. 4 GewStG) einschließlich dessen Sondervergütungen für Dienstleistungen und die Überlassung von Darlehen oder WG.

b) Persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA iSd. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

33

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).

Mitunternehmerschaft als persönlich haftender Gesellschafter: Als persönlich haftender Gesellschafter kann auch eine Mitunternehmerschaft, regelmäßig eine GmbH & Co. KG, fungieren (vgl. SCHMIDT/LEVEDAG, INF 1997, 749; SCHAUMBURG, DSz 1998, 525).

3. Anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag des dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraums

34

Natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter: Der persönlich haftende Gesellschafter, der natürliche Person ist, ist nicht GewStSubjekt (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363), so dass für ihn kein GewStMessbetrag festgesetzt wird, aus dem er Anrechnungsvolumen ableiten könnte. Eine GewStBelastung tritt nur auf der Ebene der KGaA ein.

Mitunternehmerschaft als persönlich haftender Gesellschafter: Eine Komplementär-Mitunternehmerschaft, die kraft Rechtsform selbst einen Gewerbebetrieb unterhält (zB die typische GmbH & Co. KG), unterliegt als eigenständiges StSubjekt der GewSt. Die in den Gewinn der Komplementär-Mitunternehmerschaft eingehenden Gewinnanteile iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 werden durch eine Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG bei der GewStFestsetzung der Komplementär-Mitunternehmerschaft ausgespart und durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG bei der KGaA berücksichtigt. Darlehenszinsen und Vergütungen für die Überlassung von WG werden dem Gewinn der KGaA nur unter den Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 GewStG hinzugerechnet (vgl. zB

SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]; SCHMIDT/LEVEDAG, Inf 1997, 749 [751]; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 8 GewStG Rn. 145; ROSER in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 8 Nr. 4 Rn. 27 und 28) und unterliegen bei der Komplementär-Mitunternehmerschaft nochmals der GewSt. Die Gewinnanteile der Komplementär-Mitunternehmerschaft unterliegen dementsprechend nur auf der Ebene der KGaA der GewSt., die übrigen Entgelte sowohl bei der Komplementär-Mitunternehmerschaft als auch bei der KGaA. Für die StErmäßigung auf der Ebene der Mitunternehmer der Komplementär-Mitunternehmerschaft muss der Anteil am GewStMessbetrag der KGaA für die Gewinnanteile in die Feststellung des GewStMessbetrags der Komplementär-Mitunternehmerschaft nach Abs. 3 Satz 1 einbezogen werden. Hierfür besteht keine Rechtsgrundlage, da Abs. 2 Satz 5 nur GewStMessbeträge erfasst, die aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Unter-PersGes.), nicht aber aus einer KGaA stammen. UE sollte auch der GewStMessbetrag der KGaA für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 analog Abs. 2 Satz 5 in den GewStMessbetrag der Komplementär-Mitunternehmerschaft eingehen.

D. Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 2)

I. Summe der positiven gewerblichen Einkünfte

35 1. Positive gewerbliche Einkünfte

Zähler der Formel zur Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags: In den Zähler der gesetzlichen Formel müssen positive gewerbliche Einkünfte eingesetzt werden. Der Gesetzgeber nimmt Bezug auf das Merkmal der gewerblichen Einkünfte in Abs. 1 Satz 3, so dass nur der GewSt. unterliegende Gewinne und Gewinnanteile maßgeblich sind. Die gewerblichen Einkünfte müssen auch nach der Saldierung mit negativen Einkünften (gewerblichen und anderen) noch positiv sein und in das zvE eingehen. Hierdurch bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass er die StErmäßigung nur bei einer Doppelbelastung aus ESt. und GewSt. gewähren will.

Nettobetrachtung des Gesetzes: Die Berechnung, ob noch positive gewerbliche Einkünfte in der Restgröße zvE enthalten sind, kann entweder im Wege einer Netto- oder Bruttobetrachtung erfolgen. Gewollt ist eine Nettobetrachtung, dh. die begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte müssen auch nach ihrer Verrechnung mit Abzugsposten (zB anderen negativen Einkünften) positiv sein. Nicht ausreichend ist, dass sie am Beginn der Rechenoperation positiv waren, dann aber im Saldo mit höheren Abzugsbeträgen negativ in das (positive) zvE eingehen (glA FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 42; aA THIEL, StuW 2000, 413 [418]). Der Wortlaut allerdings wirft Zweifel auf, ob der Gesetzgeber dies auch tatsächlich geregelt hat. Denn durch die Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 3 lässt es der Gesetzeswortlaut ebenso zu, dass die positiven gewerblichen Einkünfte des Stpfl. aus allen gewerblichen Einkunftsquellen ohne vorherige Saldierung addiert und im Zähler eingesetzt werden (vgl. Anm. 37).

Negative Einkünfte: Liegen insgesamt negative gewerbliche Einkünfte vor, beträgt der Ermäßigungshöchstbetrag Null und die Ermäßigung geht ins Leere. Dies ist idR nicht nachteilig, weil infolge des Verlusts auch keine GewSt. anfällt. Eine GewStBelastung tritt aber ein, wenn sich durch Hinzurechnungen trotz des Verlusts ein positiver GewStMessbetrag ergibt. Obwohl gerade in einem Verlustjahr die GewStZahlung den Unternehmer wirtschaftlich besonders belas-

tet (SÖFFING, DB 2000, 688), ist keine GewStAnrechnung möglich. Das Anrechnungsvolumen verfällt (vgl. hierzu das anhängige BFH-Verfahren X R 55/06).

2. Verlustausgleich

a) Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich bis Ende 2007

36

Horizontaler Verlustausgleich bis Ende VZ 2007: Unterhält der Stpfl. mehrere Betriebe bzw. Mitunternehmerbeteiligungen oder Beteiligungen als persönlich haftender Gesellschafter an einer KGaA, waren nach der bisherigen Rechtslage die positiven und negativen gewerblichen Einkünfte im Wege eines vorrangigen horizontalen Verlustausgleichs zu saldieren (vgl. BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 14 mit Beispiel; wohl auch BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694; FG Düss. v. 10.11.2005, EFG 2006, 352, rkr.; FG Münster v. 13.4.2005, 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 positive als auch negative gewerbliche Einkünfte neben nicht begünstigungsfähigen Einkünften aus Gewerbebetrieb vor, waren vorrangig die nicht begünstigungsfähigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu saldieren (glA U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [762]; KOREZKIJ, DStR 2007, 2103). Diese Rechtslage gilt bis einschließlich VZ 2007.

Vertikaler Verlustausgleich bis Ende 2007: 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. Abs. 1 Satz 1 und Abs. 1 Satz 3 verringern (vgl. zusammenfassend KOREZKIJ, DStR 2007, 2103; WICHERT, NWB F 3, 14413 [14418]). BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04 (BStBl. II 2007, 694) hat entschieden, dass bei der Verlustverrechnungsreihenfolge das sog. Meistbegünstigungsprinzip zu beachten ist, dh. Verluste aus anderen Einkunftsarten sind vorrangig mit positiven nicht begünstigungsfähigen Einkünften aus anderen Einkunftsarten und aus §§ 16, 17 zu saldieren und nur ein überschüssiger Verlust von der Summe der begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte abzuziehen. Die Entscheidung des BFH ist von der FinVerw. in BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 13, 14 übernommen worden und entfaltet nach der Verwaltungsanweisung Wirkung für die VZ 2004 bis einschließlich VZ 2007.

b) Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich seit dem VZ 2008

37

Missglückter Wortlaut: Die vom Gesetzgeber kodifizierte Lösung mit dem Merkmal der positiven gewerblichen Einkünfte in Abs. 1 Satz 2 ist uE unklar. 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. Ob ein horizontaler und vertikaler Verlustausgleich vorzunehmen sind, ist bestritten: So wird vertreten, der Gesetzgeber hätte zur Verankerung eines horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs im Zähler der Formel auf die positive Summe der gewerblichen Einkünfte abstellen müssen, der jetzige Gesetzeswortlaut (Summe der positiven gewerblichen Einkünfte) sei misslungen (KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 35 Rn. 15; BLAUFUS/HECHTNER/HUNSDOERFER, BB 2008, 80 [81]; KOREZKIJ, DStR 2008, 491 [493]; aA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 13). Dem ist zuzugeben, dass der Wortlaut die Auslegung ermöglicht, ohne einen horizontalen und vertikalen Verlustausgleich nur die positiven ge-

werblichen Einkünfte zu addieren. UE folgt aus dem Merkmal der „Einkünfte“ im Zähler als Zusammenfassung aller gewerblichen Quellen aber, dass ein horizontaler Verlustausgleich gewollt ist. Fragen wirft nur die Bandbreite der in die Berechnung einzubeziehenden gewerblichen Einkunftsquellen auf, um die positiven „gewerblichen“ Einkünfte zu ermitteln.

Horizontaler Verlustausgleich:

► *Durchführung des horizontalen Verlustausgleichs bei Vorliegen nicht begünstigungsfähiger Einkünfte aus §§ 15–17:* Sind nicht alle Einkünfte aus Gewerbebetrieb des VZ begünstigungsfähige gewerbliche Einkünfte, zB Einkünfte aus §§ 16, 17, stellt sich die Frage, auf welche Art und Weise negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf die positiven Einkünfte aus §§ 15–17 und die hierin enthaltenen gewerblichen Einkünfte zu verteilen sind. Die Legaldefinition des Merkmals „gewerbliche Einkünfte“ in Abs. 1 Satz 3 bezieht nur die der GewSt. unterliegenden Gewinnanteile ein. Die Gesetzesbegründung nimmt einerseits nur auf die Einkünfte nach § 15 (und nicht nach §§ 16 und 17) Bezug, an anderer Stelle der Gesetzesbegründung heißt es, es sei eine anteilige Kürzung der gewerblichen Einkünfte um Verluste aus anderen Einkunftsarten vorzunehmen (BTD Drucks. 16/7036, 20). Der Gesetzgeber geht daher uE von der früher in BMF v. 12.1.2007 (BStBl. I 2007, 108 Tz. 13 f.) beschriebenen Verrechnungsreihenfolge aus, nach der Verluste gem. §§ 16, 17, die nicht der GewSt. unterliegen, die gewerblichen Einkünfte wie Verluste aus allen anderen Einkunftsarten (zB Verluste gem. § 21) anteilig entsprechend dem Verhältnis aller positiven Einkünfte zueinander mindern (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 13). Bei Ehegatten ist nach der Gesetzesbegründung zunächst die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln und danach zusammenzufassen (BTD Drucks. 16/7036, 21; zu Gestaltungsempfehlungen BLAUFUS/HECHTNER/HUNSDOERFER, BB 2008, 80 [81]).

► *Alternative Verlustverrechnung nur innerhalb der gewerblichen Einkünfte:* Der Wortlaut lässt auch für die Auslegung Raum, dass ein horizontaler Verlustausgleich nur innerhalb der begünstigungsfähigen „gewerblichen Einkünfte“ ohne Berücksichtigung der nicht begünstigungsfähigen Einkünfte aus §§ 16, 17 vorzunehmen ist. Dies würde bedeuten, dass aus den positiven und negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb nur die positiven und negativen „gewerblichen Einkünfte“ zu separieren und im Wege eines horizontalen Verlustausgleichs der „gewerblichen Einkünfte“ verrechnet werden könnten. Denn der Gesetzgeber hat in Abs. 1 Satz 3 die gewerblichen Einkünfte erstmals legaldefiniert, so dass für die Rechtsanwendung in einer Nebenrechnung stets aus den Einkünften gem. §§ 15–17 die begünstigungsfähigen gewerblichen Einkünfte herauszurechnen sind.

► *Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips:* UE ist vorzugswürdig, eine Fortgeltung des Meistbegünstigungsprinzips nach BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04 (BStBl. II 2007, 694) auch nach der Gesetzesänderung anzunehmen und den horizontalen Verlustausgleich innerhalb aller Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15–17 durchzuführen, hierbei aber vorrangig stets nicht begünstigungs- und begünstigungsfähige Einkünfte aus Gewerbebetrieb untereinander zu verrechnen. Der Wortlaut steht hiermit in Einklang, da er keine Vorgaben zur Art und Weise der Ermittlung der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte macht (glA KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 35 Rn. 15).

Vertikaler Verlustausgleich ab Veranlagungszeitraum 2008:

► *Missglückter Wortlaut:* Zu Ermittlung der positiven gewerblichen Einkünfte sind nach der Gesetzesbegründung Verluste aus anderen Einkunftsarten ein-

zubeziehen. Es sollten die Rechtsfolgen von BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04 aaO „überschrieben“ werden, da das Meistbegünstigungsprinzip dazu führen könne, dass die Summe der gewerblichen Einkünfte größer als die Summe der Einkünfte werden und damit über einen gewerblichen Anteil von > 1,0 eine Überkompensation entstehen könne (BTDrucks. 16/7036, 20). Deshalb sei – so die Gesetzesbegründung – eine anteilige Kürzung der gewerblichen Einkünfte um Verluste aus anderen Einkunftsarten vorzunehmen. Damit bezieht sich die Gesetzesbegründung auf die in BMF v. 12.1.2007 (BStBl. I 2007, 108 Tz. 13 f.) beschriebene Ermittlungsmethode einer anteiligen Verlustverrechnung. Sowohl die Einkünfte aus gewerblichen Einkunftsquellen als auch aus anderen Einkunftsarten mindern daher die gewerblichen Einkünfte im Zähler der Verhältnisrechnung anteilig. Technisch erfolgt dies (vgl. WICHERT, NWB F. 3, 14413 [14419]), indem nach der Formel $(\text{Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15} / \text{Summe der positiven Einkünfte}) \times \text{negative Einkünfte}$ Verluste aus anderen Einkunftsarten den gewerblichen Einkünften anteilig zugerechnet werden.

► *Alternative Verrechnungsmöglichkeit:* Der Gesetzeswortlaut lässt jedoch auch an dieser Stelle Raum für die Auslegung, dass das Merkmal der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte keinen Rückschluss auf die Art der Verrechnung der Verluste aus anderen Einkunftsarten mit den positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb und den darin enthaltenen gewerblichen Einkünften zulässt (vgl. KOREZKIJ, DStR 2008, 491 [493 f. mit Beispielen]). Der Wortlaut ermöglicht uE jedenfalls weiterhin eine Ermittlung der positiven gewerblichen Einkünfte nach dem Meistbegünstigungsprinzip, dh. negative Einkünfte anderer Einkunftsarten sind nach Durchführung des horizontalen Verlustausgleichs zunächst untereinander, danach mit nicht begünstigungsfähigen Einkünften aus Gewerbebetrieb und erst am Ende mit den gewerblichen Einkünften zu saldieren.

Einstweilen frei.

38–40

II. Summe aller positiven Einkünfte

1. Rechtslage der Veranlagungszeiträume 2001–2007

41

In BMF v. 15.5.2002 (BStBl. I 2002, 533 Tz. 16) wurde während Geltung der Mindestbesteuerung (VZ 2001–2003) auf die Summe der Einkünfte (in den Fällen des § 10d vermindert um den Altersentlastungsbetrag 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 FG Münster v. 13.4.2005, EFG 2005, 1204, rkr.; BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694). Für die VZ 2004–2007 stellte die FinVerw. in BMF v. 12.1.2007, BStBl. I 2007, 108 Tz. 16 und v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 (Tz. 15) ebenfalls auf die Summe der Einkünfte ab. Bei dieser Berechnungsweise minderten die von der Summe der Einkünfte vorzunehmenden Abzüge alle Einkunftsarten verhältnismäßig (glA BLÜMICH/DANIELSING, § 35 Rn. 29; FÖRSTER, FR 2000, 866; KIRCHHOF/GOSCH I. § 35 Rn. 13; KOREZKIJ, StB 2004, 171 [174]; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 35 u. 39; 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); LBP/CATTELAENS, § 35 Rn. 83 ff.; DIENER/SCHULTE in ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 124; KÖPLIN/NIGGEMEIER, NWB F. 3, 11479; KOREZKIJ, BB 2001, 333 [339] für die VZ 2001–2003 mit Ausfüh-

rungen zu Verbesserungsvorschlägen [341 f.]). 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.

42 **2. Rechtslage seit Veranlagungszeitraum 2008**

Nach der Neufassung durch das JStG 2008 ist im Nenner der Verhältnisrechnung uE weiterhin die Summe der Einkünfte anzusetzen. Der weiteren Beschreibung der Summe der Einkünfte als „Summe aller positiven Einkünfte“ hätte es nicht bedurft, da bei einer negativen Summe der Einkünfte die tarifliche und regelmäßig auch die festzusetzende ESt. Null (bei fehlenden Zuschlägen gem. § 2 Abs. 5) beträgt und sich kein StErmäßigungsbetrag mehr ergeben kann.

43 **III. Geminderte tarifliche Einkommensteuer**

Abs. 1 Satz 2 unterscheidet zwischen der tariflichen ESt gem. Abs. 1 Satz 1, von der der StErmäßigungsbetrag zur Ermittlung der festzusetzenden ESt. abzuziehen ist, und der bei der Berechnung des StErmäßigungsbetrags selbst mit dem gewerblichen Anteil zu multiplizierenden geminderten tariflichen ESt. Dieses Merkmal ist BMF v. 15.5.2002 (BStBl. I 2002, 533) und zuletzt BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701) entlehnt und wird in Abs. 1 Satz 4 legaldefiniert (vgl. Anm. 18).

E. Definition der gewerblichen Einkünfte (Abs. 1 Satz 3)

44 **I. Funktion des Merkmals der gewerblichen Einkünfte**

Die gewerblichen Einkünfte im Zähler der Verhältnisrechnung sollen sicherstellen, dass eine anteilige tarifliche ESt. ermittelt werden kann, die auf gewstbelastete Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfällt. Dies folgt aus der Entscheidung des Gesetzgebers, nur solche Einkünfte zu entlasten, die einer doppelten Belastung aus ESt. und GewSt. unterliegen (BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, DSrR 2008, 1582).

II. Der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne und Gewinnanteile

45 **1. Vorbelastung mit Gewerbesteuer dem Grunde oder der Höhe nach**

Mit der Legaldefinition entscheidet der Gesetzgeber einen in der bisherigen Diskussion bestehenden Streit, ob zu den in den Zähler eingehenden gewerblichen Einkünften

- ▷ *alle* estl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 zählen (FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 38b; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1192 [1193], KOREZKIJ, DSrR 2001, 1642 [1643], KOREZKIJ, BB 2001, 333 [337 f.]; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 36; NEU, DSrR 2000, 1933 [1936]) oder
- ▷ nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 zählen, die dem Grunde nach gewstpfl. oder sogar konkret mit GewSt. belastet sind. Neben den laufenden Einkünften aus § 15 zählen hierzu Veräußerungsgewinne gem. § 16, die nach § 7 Satz 2 GewStG der GewSt. unterliegen, Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf einer 100 %-Beteiligung an einer KapGes. und Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils nach § 16

Abs. 1 Satz 2 iVm. § 52 Abs. 43 Satz 1 iDF des UntStFG (vgl. BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 9 f.; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 35 Rn. 14; LADEMANN/STEINER/JACHMANN, § 35 Rn. 36; WENDT, FR 2000, 1173 [1179]).

Die bisherige höchstrichterliche Rspr. (BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694) qualifiziert als gewerbliche Einkünfte jedenfalls die Einkünfte iSd. § 15 EStG an, die der GewSt. nach § 7 Satz 1 GewStG unterliegen.

Der Gesetzgeber schreibt uE mit der Neuregelung die Verwaltungsauffassung mit Wirkung ab VZ 2008 fest und bezieht solche Einkünfte in die gewerblichen Einkünfte ein, die dem Grunde nach gewstpfl. sind, verlangt aber keine konkrete Vorbelastung der jeweiligen gewerblichen Einkünfte mit GewSt. In der Gesetzesbegründung findet sich keine Angabe darüber, ob der Gesetzgeber von einer Neuregelung oder einer Klarstellung der Rechtslage ausgeht. Dies lässt für die VZ 2001–2007 Raum für eine anderweitige Auslegung. BFH v. 27.9.2006 – X R 25/04 aaO hat die Frage mangels Entscheidungserheblichkeit ausdrücklich offen gelassen.

Gewerbsteuerbefreite Einkünfte (§ 3 GewStG): Gewstbefreite Einkünfte nach § 3 GewStG sind nach Auffassung von BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 10 gewerbliche Einkünfte, da das BMF nur „gewstpfl. Einkünfte“ auf der Stufe vor der Befreiung als gewerbliche Anteile ansieht. Dies ist bestritten (aA KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 35 Rn. 14; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 7). UE ist der Auffassung des BMF zu folgen, da der Gesetzeswortlaut auf die gewstbaren Einkünfte abstellt. Der Gesetzgeber hat mit Abs. 1 Satz 5 eine überschießende Ermäßigung ausgeschlossen, da gewstbefreite Einkünfte das Anrechnungsvolumen nicht erhöhen und der StErmäßigungsbeitrag auf die tatsächlich zu zahlende GewSt. abstellt.

Gekürzte Gewinnanteile (§ 9 GewStG): Gewinne, die nach § 9 GewStG zur Ermittlung des Gewbeertrags gekürzt werden, vermitteln zwar kein Anrechnungsvolumen, sind aber in die gewerblichen Einkünfte einzubeziehen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 7; U. FÖRSTER, DB 2007, 760 [761]; KOREZKJ, DStR 2007, 2103). Eine Minderung des StErmäßigungsbeitrags wird bereits über die Deckelung des StErmäßigungsbeitrags auf die tatsächlich zu zahlende GewSt. in diesen Fällen erreicht.

Nebenrechnung zur Ermittlung der gewerblichen Einkünfte: Es müssen alle nicht dem Grunde nach gewstbelasteten Einkünfte gem. §§ 15–17 in einer Nebenrechnung aus den berücksichtigungsfähigen gewerblichen Einkünften ausgeschieden werden.

Einstweilen frei.

46

2. Organschaft

47

Organträger keine Körperschaft: Träger einer Organschaft kann nicht nur eine Körperschaft sein, sondern auch eine natürliche Person oder PersGes. Liegen die Voraussetzungen des § 14 KStG vor, wird das Einkommen der Organgesellschaft (OG) unmittelbar dem Organträger (OT) zugerechnet, unterliegt also der für den OT geltenden Besteuerung. Ist OT eine KapGes., kommt es zu keiner GewStEntlastung, denn der KSt. unterliegende Gewinne werden nach der Vorstellung des Gesetzgebers bereits durch die Absenkung des KStTarifs hinreichend begünstigt. Bei natürlichen Personen und PersGes. als OT unterliegt das Einkommen der OG jedoch dem höheren EStTarif. Deshalb ist es systemgerecht, die ESt. des OT nach § 35 zu ermäßigen, soweit das ihm zugerechnete Einkommen der OG mit GewSt. belastet ist.

Steuerermäßigung für den gesamten Gewerbeertrag des Organträgers: 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. Liegen die Voraussetzungen des § 14 KStG für eine kstl. Organschaft vor, wird das Einkommen der OG unmittelbar dem OT zugerechnet, unterliegt also bei diesem der ESt. bzw. KSt. Damit sind zugleich die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 GewStG für eine gewstl. Organschaft erfüllt, so dass der von der OG erzielte Gewinn voll in den Gewerbeertrag des OT eingeht. Ist OT eine natürliche Person oder eine PersGes., findet ohne weiteres eine GewStEntlastung des auf die OG entfallenden Gewinns statt, denn der Gewinn hat den GewStMessbetrag des OT erhöht und führt bei diesem bzw. dessen Personengesellschaftern zu gewerblichen Einkünften gem. Abs. 1 Satz 3.

Beteiligung der Organgesellschaft an einer Mitunternehmerschaft: Der Gewerbeertrag einer außerhalb des Organkreises stehenden UnterPersGes. wird aus der gewstl. Bemessungsgrundlage der OG gekürzt (§ 9 Nr. 2 GewStG), jedoch ist nach § 35 Abs. 2 Satz 5 iVm. Abs. 3 ein (ggf. anteiliger) Prozentsatz des StMessbetrags der UnterPersGes. für die OG als KapGes. festzustellen. Kstl. geht der Gewinn der UnterPersGes. in das Einkommen der OG ein und wird dem OT zugerechnet. Es muss uE auch der anteilige StMessbetrag der UnterPersGes. dem OT zur Erhöhung des Anrechnungsvolumens zugerechnet werden, obwohl eine ausdrückliche Rechtsgrundlage in § 35 hierfür fehlt (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 45; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 63; KOREZKIJ, GmbHR 2003, 1179 [1180]; NEU, DStR 2000, 1933 [1938]; aA KOLLRUSS, DStR 2007, 378; LADEMANN/JACHMANN/STEINER, § 35 Rn. 62). Bei Ausgleichzahlungen der OG an Minderheitsgesellschafter wird eine anteilige Kürzung des Anrechnungsvolumens befürwortet (FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 98a). UE ist dies sachgerecht.

48 Einstweilen frei.

III. Soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung ausgenommen sind

49 1. Gesetzliche Klarstellung

Mit der Regelung wird klargestellt, dass der von der StErmäßigung nach anderen Vorschriften ausgenommene Einkünfte nicht in die Verhältnisrechnung zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags eingehen dürfen. In der Gesetzesbegründung wird auf § 5 Abs. 5a EStG und § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG Bezug genommen (BTDrucks. 16/7036, 21).

50 2. Einzelne Ausschlüsse

Ausschluss nach § 5a Abs. 5 Satz 2: Die Regelung wurde durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) mit Rückwirkung für den gesamten VZ 2001 eingeführt (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StSenkG v. 23.10.2000 [BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428]). Ziel der Regelung ist, eine Doppelbegünstigung zu vermeiden. Die Gewinnermittlung nach § 5a führt im Regelfall zu deutlich niedrigeren Gewinnen als eine Gewinnermittlung durch BV-Vergleich, so dass trotz der GewStPflicht dieser Einkünfte (§ 7 Satz 3 GewStG) eine weitere Entlastung nicht gewährt werden sollte (BTDrucks. 14/7341). UE beschränkte die Regelung bis zum VZ 2007 nur den Einbezug dieser Ein-

künfte in die gewerblichen Einkünfte gem. Abs. 1, führte aber nicht zu einer Kürzung des StErmäßigungsbeitrags, der durch den 3,8fachen GewStMessbetrag bestimmt wird (glA FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 38f; BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Tz. 35; unklar BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 9). Seit dem VZ 2008 stellt Abs. 1 Satz 3 klar, dass diese Einkünfte keine gewerblichen Einkünfte sind.

Ausschluss gemäß § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG: Estl. liegen bei Veräußerungen gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 oder Satz 2 UmwStG Einkünfte aus § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 oder bei Veräußerung eines Teilanteils aus § 16 Abs. 1 Satz 2 vor, die gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 oder Satz 2 mit GewSt. belastet werden und damit dem Grunde nach gewerbliche Einkünfte bilden. Die Rechtsfolge des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG führte bereits nach bestrittener bisheriger Rechtsauffassung sowohl zu einer Kürzung des Anrechnungsvolumens als auch zu einer Kürzung der gewerblichen Einkünfte um die erzielten Veräußerungsgewinne (glA BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 10; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 35 Rn. 14; aA WIDMANN/MAYER, § 18 UmwStG [StSenkG/UntStFG] Rn. 1.1; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 38f). Allerdings sprach für die VZ bis einschließlich 2007 der Wortlaut des § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG gegen die Auffassung des BMF. § 18 Abs. 3 UmwStG knüpfte primär gewstl. an den „auf der Veräußerung beruhenden Teil des Gewerbesteuermessbetrags“ an und bestimmte, dass dieser StMessbetrag „bei“ der Ermäßigung nach § 35 nicht zu berücksichtigen sei. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG lässt sich deshalb wörtlich nur eine Kürzung des StMessbetrags nach Abs. 1 Satz 1 (des Anrechnungsvolumens) vor Anwendung des Faktors 3,8 entnehmen. Nach der klarstellenden Neuregelung ab dem VZ 2008 geht der Veräußerungsgewinn weder in den GewStMessbetrag vor Multiplikation mit dem Faktor 3,8 noch in die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte ein.

► *Konkurrenzen seit 2002:* § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG wirft Zweifelsfragen hinsichtlich des Verhältnisses der Vorschrift zu gewstpfl. (Teil-)Betriebs- und Anteilsveräußerungen gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG und den gewstpfl. Aufgabe- und Veräußerungsvorgängen nach § 7 Satz 2 GewStG auf, soweit der Veräußerungsgewinn einer natürlichen Person zuzurechnen ist. Erfolgt die Besteuerung der Veräußerung nach einer der letztgenannten Regelungen, kann die anfallende GewSt. über § 35 zu einer StErmäßigung führen, die entstehenden Veräußerungsgewinne gehen auch in die „gewerblichen Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 1 ein (vgl. Anm. 45). Es ist demnach entscheidend, ob die gewstl. Belastung durch § 18 Abs. 3 UmwStG oder § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG oder § 7 Satz 2 GewStG verursacht ist.

► *Veräußerung von Teil-Mitunternehmeranteilen durch natürliche Personen:* Bei einer Teilanteilsveräußerung geht der entstehende Gewinn gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 seit dem VZ 2002 in die laufenden Einkünfte und in den Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG ein (BLÜMICH/VON TWICKEL, § 7 GewStG Rn. 151b). Eine Teilanteilsveräußerung innerhalb der Fünfjahresfrist kann zugleich auch § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG unterfallen (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474; bestätigend BFH v. 1.10.2003 – VIII B 22/03, BFH/NV 2004, 384; FÖRSTER, DB 2002, 1394 [1396]; KOREZKIJ, BB 2002, 2099 [2100]; aA KIRCHHOF/GOSCH VII. § 35 Rn. 14, RÖDDER, DSrR 2002, 939 [943]; WIDMANN, UmwStG § 18 [StSenkG/UntStFG] Rn. 1.1). UE hat § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG innerhalb der Fünfjahresfrist Anwendungsvorrang vor der Besteuerung nach § 16 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 7 Satz 1 GewStG, da die Regelung bestimmte Veräußerungsfälle erfasst. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474 (Streitjahre 1997 und 1998), bezeichnet § 18 Abs. 3 UmwStG als spezialgesetzli-

chen Sondertatbestand, der ansonsten nicht gewstbare Vorgänge erfassen soll (unter II.1. b bb der Entscheidungsgründe). Der Entscheidung lässt sich aber nicht entnehmen, dass § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG subsidiär sei, wenn ein nach allgemeinen Regelungen gewstbarer Veräußerungsgewinn erzielt wird (glA BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [553]; BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 Rn. 14). Dies führt bei einer tatbestandlichen Konkurrenz stets zum Ausschluss des § 35 gem. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG.

► *Anteilsveräußerungen bei doppelstöckigen PersGes:* Überschneidungen können sich uE nicht zwischen § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG und § 7 Satz 2 GewStG ergeben, wenn natürliche Personen Anteile an einer Ober- oder UnterPersGes. veräußern, die innerhalb der letzten 5 Jahre vor der Veräußerung aus der Umwandlung einer KapGes. in eine PersGes. zu Buchwerten entstanden sind. Entscheidende Fragen sind, ob Anteile an eine Ober- oder UnterPersGes. veräußert werden, ob die Anteilsveräußerung an der OberPersGes. als Veräußerung eines Anteils an der UnterPersGes. anzusehen ist (zur Diskussion § 15 Anm. 650, 657, 659; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2003, 790 [793]) und ob sich die GewStbarkeit aus § 7 Satz 2 GewStG oder § 18 Abs. 3 UmwStG ergibt. UE ergeben sich keine Fallgruppen, in denen § 7 Satz 2 GewStG und § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG tatbestandlich nebeneinander erfüllt sind (aA FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rz. 30c). Soweit jedenfalls die tatbestandlichen Voraussetzungen von § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG erfüllt sind, ist dieser vorrangig anzuwenden.

51 Einstweilen frei.

52 F. Definition der geminderten tariflichen Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 4)

Geminderte tarifliche Einkommensteuer: Bis Ende VZ 2007 war bestritten, 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 (vgl. FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 33). Die FinVerw. ging bislang davon aus, dass die Multiplikation mit der gekürzten tariflichen ESt. durchzuführen war (vgl. BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 3; glA FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 32; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 35). Entgegengesetzt wurde vertreten, dass die Multiplikation mit der ungekürzten tariflichen ESt. durchzuführen sei (glA LADEMANN/JACHMANN, § 35 Rn. 35; KOREZKIJ, BB 2001, 333 [340]). Mit der Neuregelung stellt der Gesetzgeber seit dem VZ 2008 in Abs. 1 Satz 4 klar, dass bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags die tarifliche Steuer gekürzt um anzurechnende Steuer und Beträge aufgrund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen heranzuziehen ist.

Vorrangiger Abzug von Minderungsbeträgen aufgrund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen: Dies sind nicht die nach DBA anzurechnenden Steuern (§ 34c Abs. 6), sondern spezielle Minderungsbeträge wie bislang nur der Minderungsbetrag 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 Ermäßigungspotential doppelt, indem er zum einen über den Faktor der geminderten tariflichen ESt. den Ermäßigungshöchstbetrag senkt und zudem nach Auffassung der FinVerw. vor Abzug des StErmäßigungsbetrags 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 Ermäßigungshöchstbetrags über die geminderte tarifliche ESt. bei und sind nach R 2 Abs. 2 EStR von der tariflichen ESt. vor dem StErmäßigungsbetrag aus § 35 von der tariflichen ESt. abzuziehen. Die Verminderung des Entlastungspotentials aufgrund des vorrangigen Abzugs ausländ. Steuern kann umgangen werden, indem die ausländ. Steuerbeträge als WK oder BA abgezogen werden (§ 34c Abs. 2). Sie mindern in diesem Fall den Ermäßigungshöchstbetrag, da sie den Divisor „zu versteuerndes Einkommen“ bzw. „Summe der Einkünfte“ vermindern.

G. Begrenzung des Abzugs des Steuerermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (Abs. 1 Satz 5)

53

Steuerermäßigungsbetrag iSd. Regelung ist der 3,8fache (anteilige) GewSt-Messbetrag, der von der anteiligen tariflichen ESt. abgezogen werden kann, welche sich in den Grenzen des Ermäßigungshöchstbetrags ergibt.

Begrenzung des Abzugs: Seit dem VZ 2008 ist ein Vergleich zwischen dem maximalen StErmäßigungsbetrag (dem 3,8fachen GewStMessbetrag) und der festgesetzten GewStSchuld vorzunehmen. Bei niedrigen Hebesätzen können sich dabei höhere 3,8fache Steuermessbeträge als GewStSchulden ergeben. Abgezogen werden kann maximal dann die niedrigere tatsächlich zu zahlende GewSt. Systematisch stellt die Begrenzung den Pauschalierungscharakter und die innere Folgerichtigkeit der Regelung 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.

Tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer ist der im GewStBescheid der Kommune festgesetzte Steuerbetrag. Die Neuregelung hat nicht nur die Vermeidung einer Überkompensation zur Folge, sondern trägt dazu bei, dass nach § 3 gewestbefreite Einkünfte, die nicht konkret mit GewSt. belastet sind, trotz ihres Eingehens in die gewerblichen Einkünfte und in die Verhältnisrechnung estl. nicht entlastet werden. Bei Mitunternehmenschaften ergeht der GewStBescheid gegen die PersGes. als Steuerschuldnerin (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Die tatsächlich zu zahlende GewSt. ist nach Abs. 4 nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die einzelnen Mitunternehmer zu verteilen. Mit dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ist uE nicht nur der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel, sondern auch der im Rahmen von BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 18 und 21) um gewinnabhängige Vorabgewinne und Sondervergütungen erhöhte allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel maßgeblich.

Verfahrensfragen: Der Gesetzgeber geht in der Begründung des RegE (BT-Drucks. 16/4841, 65) davon aus, dass bei der EStVeranlagung die StErmäßigung vor Erlass des GewStBescheids vorläufig anzusetzen ist und die ESt-Bescheide bei einer niedrigeren GewStSchuld nachträglich zu berichtigen sind. Dies ist uE gem. §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO zutreffend.

Begrenzung der Steuerermäßigung bei Sanierungsgewinnen:

► *VZ vor 2008:* BMF v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 240) zur ertragstl. Behandlung von Sanierungsgewinnen sieht vor, dass bei Sanierungsgewinnen eine abweichende StFestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO beantragt werden kann. Sanierungsgewinne beruhen nach Tz. 3 dieses BMF-Schreibens auf dem

Erlass von Schulden, so dass die eintretenden BV-Mehrungen zu den laufenden Einkünften gem. § 15 und zu den gewerblichen Einkünften nach Abs. 1 Satz 3 zählen. Der Sanierungsgewinn wird nach Tz. 8 Satz 3 des v. g. BMF-Schreibens um Verluste und negative Einkünften unbeschadet etwaiger Ausgleichs- und Verlustverrechnungsbeschränkungen vermindert; die auf einen verbleibenden Sanierungsgewinn entfallende Steuer wird gestundet und erlassen (BMF v. 27.3.2003 aaO Tz. 12). Tz. 15 des BMF-Schreibens ordnete an, dass bei gewstl. Billigkeitsmaßnahmen der Gemeinde die StErmäßigung entsprechend zu mindern sei. Nach der bisherigen Rechtslage hatten uE Erlass oder niedrigere Festsetzung der GewSt. weder auf die Höhe der gewerblichen Einkünfte noch auf den StErmäßigungsbetrag selbst Auswirkungen (glA BLÜMICH/DANELSING, § 35 Rn. 42; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2003, 862 [866]; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 38f).

► *Seit dem VZ 2008* wird bei einem Erlass der GewSt. nach dem v. g. BMF-Schreiben der StErmäßigungsbetrag begrenzt, weil sich die tatsächlich zu zahlende GewSt. mindert (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 9).

54–56 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

57

A. Überblick zu Abs. 2

Bei Mitunternehmern (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), dem persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA und bei doppelstöckigen PersGes. stellt sich die Frage der Zuordnung des Anrechnungsvolumens und der Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende GewSt. an den Stpfl., da Schuldner der GewSt. und Anrechnungsberechtigter auseinanderfallen. Abs. 2 sieht deshalb auch nur die Zuordnung eines anteiligen Anrechnungsvolumens des GewStMessbetrags der Mitunternehmerschaft oder der KGaA an den Mitunternehmer oder persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA vor. Abs. 2 Satz 1 schreibt zur verfahrensrechtl. Absicherung der Ermittlungstechnik vor, dass die wesentlichen Komponenten (Betrag des GewStMessbetrags, die tatsächlich zu zahlende GewSt. und der auf den einzelnen Stpfl. entfallende Anteil) einheitlich und gesondert festzustellen sind. Abs. 2 Satz 2 bestimmt als Maßstab für die Aufteilung des GewStMessbetrags den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Abs. 2 Satz 3 regelt Besonderheiten der Aufteilung bei Mitunternehmerschaften in grenzüberschreitenden Gewerbebetrieben. Abs. 2 Satz 4 enthält eine Rundungsregelung. Abs. 2 Satz 5 beinhaltet eine Zurechnungsvorschrift des GewStMessbetrags aus einer UnterPersGes. zum GewStMessbetrag der OberPersGes. bei doppelstöckigen Mitunternehmerschaften.

B. Einheitliche und gesonderte Feststellungen (Abs. 2 Satz 1)

58

I. Mitunternehmerschaften

Notwendigkeit der Feststellung: Die Ermittlung des auf den einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteils am GewStMessbetrag bleibt nicht dem ESt-

Festsetzungsverfahren überlassen, sondern erfolgt nach Satz 1 im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung. Bei Mitunternehmenschaften ist der auf jeden Mitunternehmer entfallende Anteil an der GewStSchuld der Mitunternehmenschaft einheitlich und gesondert vom BetriebsstättenFA der Mitunternehmenschaft (Abs. 3 Satz 1) festzustellen. Diese Feststellung ist notwendig, da bei Mitunternehmenschaften die PersGes. als GewStSchuldnerin (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) und der die StErmäßigung nutzende Mitunternehmer nicht identisch sind, so dass gewährleistet werden muss, dass das WohnsitzFA Kenntnis von der Höhe des Deckelungsbetrags erhält.

Feststellungsumfang: Festzustellen sind der Gesamtbetrag des GewStMessbetrags der Mitunternehmenschaft, der absolute Betrag der festgesetzten GewStSchuld (die tatsächlich zu zahlende GewSt.) und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil sowohl am GewStMessbetrag als auch an der tatsächlich gezahlten GewSt. Hierfür gelten gem. Abs. 4 die Regelungen in Abs. 2 und 3 entsprechend.

II. Persönlich haftender Gesellschafter der KGaA

59

Missglückter Wortlaut: Der Wortlaut ist unpräzise, da es KGaA iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht gibt. Gemeint ist, dass das BetriebsstättenFA der KGaA die genannten Feststellungen treffen soll, was sich aus dem Zusammenspiel mit Abs. 3 Satz 1 ergibt.

Einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags der KGaA: Der absolute Betrag des GewStMessbetrags der KGaA ist festzustellen. Die Gesetzesfassung bis einschließlich VZ 2007 ging ins Leere, da die früher geforderte Feststellung eines GewStMessbetrags für eine „Mitunternehmenschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3“ nicht vorgenommen werden konnte, weil eine Mitunternehmenschaft zwischen KGaA und Komplementär gerade nicht besteht. GewSt. für die Einkünfte des Komplementärs, der natürliche Person ist, fällt nur bei der KGaA als KapGes. an. Nach bisheriger Verwaltungspraxis war zunächst der GewStMessbetrag der KGaA und anschließend der anteilige GewStMessbetrag des Komplementärs festzustellen (BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 27; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 122).

Einheitliche und gesonderte Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA: Auch für den persönlich haftenden Gesellschafter ist ein anteiliger GewStMessbetrag aus dem Gesamt-GewStMessbetrag der KGaA heraus zu ermitteln und festzustellen.

Einheitliche und gesonderte Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer: Abs. 2 Satz 1 ordnet an, dass die tatsächlich zu zahlende GewSt. der KGaA einheitlich und gesondert festzustellen ist. Erforderlich ist auch die Feststellung einer anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewSt. für den Komplementär aus dem Gesamtbetrag der GewStSchuld der KGaA. Dies folgt aus der Sachlogik der Regelung und wird flankierend in Abs. 4 bestimmt.

Einstweilen frei.

60

C. Bestimmung des Anteils eines Mitunternehmers (Abs. 2 Satz 2)

I. Ermittlung des Anteils eines Mitunternehmers (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

61 1. Anteil eines Mitunternehmers

Mit dem Anteil eines Mitunternehmers ist der anteilige GewStMessbetrag gemeint, der auf diesen Mitunternehmer aus dem Gesamt-GewStMessbetrag der Mitunternehmerschaft entfällt.

62 2. Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel

Maßgeblichkeit des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels: Die Berechnung des auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteils am GewStMessbetrag richtet sich gem. Satz 2 Halbs. 1 nach dem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels.

Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende des Wirtschaftsjahrs: Maßgeblich ist der Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende des Wj. (glA KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 37). Dies gilt jedoch nicht in Fällen unterjährigem Ausscheiden von Mitunternehmern (vgl. Anm. 65).

Allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel: Allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel ist der Maßstab, nach dem gesellschaftsrechtl. der Gewinn zu verteilen ist. Dies ist regelmäßig bei kautelarjuristisch gestalteten Gesellschaftsverträgen mit einem Mehrkontensystem der unveränderliche Beteiligungsmaßstab nach Kapitalkonto I. Bei einem variablen Kapitalkontensystem (Zweikontensystem) gem. § 122 HGB schwankt die Beteiligungsquote hingegen, da Gewinne und Verluste zum Ende jeden Wj. mit der ursprünglich geleisteten Einlage zu verrechnen sind.

Auswirkungen: Die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ist zwar insofern zutreffend, als die GewSt. als BA der Gesamthand handelsrechtl. im Grundsatz von allen Gesellschaftern in diesem Verhältnis anteilig zu tragen ist (THIEL, StuW 2000, 413 [419]; SIGLOCH, StuW 2000, 160 [169]). Regelmäßig enthalten die Gewinnverteilungsabreden von PersGes.-Verträgen aber Vereinbarungen darüber, dass die GewSt., welche auf das Ergebnis der Gesamthand und der Ergänzungs- und Sonderbilanzen entfällt, von den jeweiligen Gesellschaftern entsprechend des Verursachungsgrads zu tragen ist (vgl. zB AUTHENRIETH, DStZ 1988, 120 [123]; KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 21 II; GÜNTHER, GStB 2007, 326 [332] mit Musterklausel). Es wird also zB Gesellschaftern mit hohen Sondervergütungen die hierauf entfallende GewSt. als zusätzlicher Aufwand zugerechnet und der handelsrechtl. Gewinnanteil des Gesellschafters um die „Extra-GewSt.“ gemindert. Umgekehrt wird Gesellschaftern auch ein zusätzlicher Ertrag zugerechnet, wenn aufgrund von SonderBA oder Abschreibungen aus Ergänzungsbilanzen die GewStSchuld der PersGes. vermindert wird. Die Zuweisung von Anrechnungsvolumen in Abs. 2 Satz 2 über den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel kann hierbei zu Anrechnungsüberhängen führen.

Korrektur des gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssels: Der gesellschaftsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel ist auch im Rahmen des § 35 zu korrigieren, soweit er für Zwecke der Gewinnverteilung stl. nicht anerkannt wird (zB bei FamilienPersGes.; s. KOREZKIJ, BB 2001, 389 [390]; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 23; BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 19).

II. Unbeachtlichkeit von Vorabgewinnen (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)

1. Vorabgewinn

63

Der Begriff des Vorabgewinns ist nicht gesellschaftsrechtl., sondern strechtl. zu verstehen. Zivilrechtl. handelt es sich um Beträge, die regelmäßig bei Vorliegen eines Gewinns zum Ende des Wj. einzelnen Gesellschaftern zugewiesen werden, zB eine Vergütung oder Tantieme für die Geschäftsführung. Diese Beträge werden handelsrechtl. nicht als Aufwand gebucht. Der Restgewinn wird dann nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt. Der Gesetzgeber wollte aber auch Sondervergütungen erfassen, die handelsrechtl. als Aufwand behandelt und dem jeweiligen Mitunternehmer als SonderBE in der Sonderbilanz „vorab“ zugerechnet werden. Diese Auslegung ist vor dem Hintergrund der Gesetzgebungsgeschichte vorzunehmen. Im ursprünglichen Gesetzentwurf hatte es geheißen, der Anteil ermittle sich „aus dem Verhältnis der dem Mitunternehmer mittelbar zuzurechnenden Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der Mitunternehmerschaft“ (BTDrucks. 14/2683, 6). Die Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sollten danach ausdrücklich für die Aufteilung berücksichtigt werden (vgl. BTDrucks. 14/2683, 116). Nachdem an der Handhabbarkeit dieses Aufteilungsschlüssels Kritik geübt worden war (SÖFFING, DB 2000, 688 [689]), schlug der FinAussch. die jetzige Gesetzesfassung vor (BTDrucks. 14/3366, 19 f.) und wies darauf hin, dass der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel ohne Berücksichtigung gesellschaftsvertraglich vereinbarter Vorabgewinne maßgebend sei (BTDrucks. 14/3366, 119). Es ist danach davon auszugehen, dass der Wille des Gesetzgebers dahin ging, nicht nur strechtl. Sondervergütungen, sondern alle gesellschaftsrechtl. Vorabgewinne, also insbes. auch Gewinnantienemen unberücksichtigt zu lassen. Dieser Wille ist uE auch im Wortlaut der jetzigen Gesetzesfassung zum Ausdruck gekommen, indem der „allgemeine“ Gewinnverteilungsschlüssel als Maßstab herangezogen wird (glA BLÜMICH/DANESING, § 35 Rn. 37; KIRCHHOF/GOSCH I. § 35 Rn. 37 f.; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 75; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12582 [12603]; SCHAUMBURG in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 356 f.; SCHMIDT/GLANEGGER XVII. § 35 Rn. 23; WENDT, FR 2000, 1173 [1179]; aA NEUFANG, BB 2000, 1913 [1917]).

2. Nichtberücksichtigung der Vorabgewinnanteile

64

Nichtberücksichtigung: Es ist nicht auf das tatsächliche Ergebnis der Verteilung des Steuerbilanzgewinns (also des Ergebnisses von Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanzen) des jeweiligen Wj. abzustellen, sondern eine Aufteilung des GewStMessbetrags ausschließlich nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, dh. regelmäßig nach der Beteiligungsquote (Kapitalkonto I), vorzunehmen. Nicht möglich ist es, durch gesellschaftsvertragliche Klauseln das Anrechnungsvolumen unter den Gesellschaftern für Zwecke des § 35 abweichend aufzuteilen, zB also zu bestimmen, dass Gesellschafter A mit einer Beteiligungsquote von 25 % etwa 30 % an anteiligem GewStMessbetrag zustehen sollen. BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 24 und 29 Satz 2) lässt eine Modifizierung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels iSd. Abs. 2 Satz 2 durch zivilrechtl. Vereinbarungen unter den Gesellschaftern nur in engen Grenzen im Zusammenhang mit einem Gesellschafterwechsel zu.

„Sozialisierung“ von Anrechnungsvolumen: Eine „Sozialisierung“ von Anrechnungsvolumen tritt auf, wenn das gewstl. Anrechnungsvolumen nach dem

handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel quotaal auf alle Gesellschafter verteilt wird, ohne Rücksicht darauf, ob ein Gesellschafter durch Sondervergütungen oder Ergebnisse einer Ergänzungsbilanz zur „Erhöhung“ des Anrechnungsvolumens und damit des anrechenbaren Potentials beigetragen hat, was zu Anrechnungsüberhängen führen kann (NEU, DStR 2000, 1933 [1937]; HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728; REISS, StuW 2000, 399 [411 f.]; RITZER/STANGL, DStR 2002, 1785 [1786]; ROSENBERG in OPPENHOFF & RÄDLER, Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz, 2000, 135, jeweils zT mit Gestaltungsvorschlägen; WENDT, FR 2000, 1173 [1180]). Dieser Effekt wird verstärkt, wenn der Gesellschaftsvertrag vorsieht, dass der GewStAufwand verursachungsgerecht zu verteilen ist, dh. Gesellschaftern, die aufgrund von SonderBE die hierauf entfallende GewSt. allein tragen, wird über den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu wenig anteiliger GewStMessbetrag zugewiesen. Wird die GewSt. auf die Sondervergütungen dem jeweiligen Gesellschafter von dessen individuellem handelsrechtl. Gewinnanteil gekürzt, erzielt der Gesellschafter zudem niedrigere gewerbliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3.

► *Lösung des BMF-Schreibens v. 19.9.2007*: BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 22) arbeitet zur Abbildung des Effekts mit fiktiven Gewinnverteilungsabreden: Die sog. gewinnabhängigen Vorabgewinnanteile, also gewinnabhängige Sondervergütungen und gesellschaftsrechtl. Vorabgewinne, sollen in den „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ einbezogen werden, um die Verteilung des Anrechnungsvolumens aus dem GewStMessbetrag mit der GewStBelastung des Gesellschafters zu harmonisieren (vgl. zur früheren identischen Regelung in BMF v. 15.5.2002, BStBl. I 2002, 533, zustimmend KOREZKIJ, BB 2002, 2099 [2102]; RITZER/STANGL, DStR 2002, 1785 [1787]). Hinsichtlich der gewinnabhängigen Gewinnanteile und Sondervergütungen bleibt die Problematik von Anrechnungsüberhängen uneingeschränkt erhalten. FG Berlin-Brandenb. v. 23.10.2007 (EFG 2008, 219, rkr.) ist der Auffassung des BMF entgegengetreten und will die Aufteilung des GewStMessbetrags strikt nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel vornehmen (zustimmend SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 23).

► *Auffassungen im Schrifttum*: Der v. g. Lösungsweg des BMF führt uE nur in Einzelfällen zum Ziel. Im Ergebnis bewirken die in der Praxis verbreiteten GewSt-Klauseln, die den GewStAufwand verursachungsgerecht auf die Mitunternehmer aufteilen, und die fiktiven Gewinnverteilungsabreden nach BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 22 keine Kongruenz von zugeteiltem Anrechnungsvolumen und GewStBelastung des Gesellschafters. Wenn die Gesellschafter die von ihnen verursachte GewSt. vollständig selbst tragen, jedoch stl. nur einen Teil davon durch einen erhöhten Anteil am Anrechnungsvolumen kompensieren können (glA NEU, DStR 2000, 1933 [1936]; OTTERSACH, DStR 2002, 2023 [2025]), entstehen regelmäßig Anrechnungsüberhänge. UE sollte de lege ferenda an die strechtl. Verteilung der Einkünfte angeknüpft werden (glA IdW, Wpg. 2000, 570), solange das Entstehen von Anrechnungsüberhängen zum endgültigen Wegfall eines Teils des Anrechnungspotentials führen kann. In der Praxis wird die Problematik durch Klauseln gelöst, die Ausgleichszahlungen unter den Gesellschaftern vorsehen: Anrechnungsüberhänge einzelner Gesellschafter mit Sondervergütungen oder positiven Ergebnissen aus Ergänzungsbilanzen, die auf der Zuteilung eines zu niedrigen anteiligen GewStMessbetrags nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel beruhen, sollen durch Ausgleichszahlungen solcher Gesellschafter wertmäßig auszugleichen sein, die von einem zu hohen anteiligen GewStMessbetrag profitieren (NEU, DStR 2000, 1933 [1936 ff.];

FRYSATZKI, EStB 2001, 197 [199]; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 83; OTTERSACH, DSStR 2002, 2023 [2025]; WIENANDS, GStB 2001, 69 [75]). Nach der Unternehmensteuerreform 2008 kann der Ausgleichsanspruch so ausgestaltet werden, dass zivilrechtl. pauschal ein Ausgleich in Höhe des 3,8fachen des zuviel vereinnahmten GewStMessbetrags, begrenzt auf die ggf. niedrigere tatsächlich gezahlte GewSt., zu leisten ist (vgl. eine Musterklausel bei GÜNTHER, GStB 2007, 326 [332]).

3. Einzelfälle

a) Eintritt und Ausscheiden von Gesellschaftern

65

In dieser Fallgruppe sind verschiedene Konstellationen zu unterscheiden:

Unterjähriger Eintritt von Gesellschaftern/Gesellschafterwechsel: BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 24) bestimmt, dass die anteiligen GewStMessbeträge auf die Gesellschafter nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel unter Berücksichtigung der „anlässlich des Eintritts getroffenen Vereinbarungen“ zu verteilen sind. Im Regelfall werden ausscheidender Gesellschafter und die Altgesellschafter (in den Eintrittsfällen) vereinbaren, noch bis zum Ausscheiden/Gesellschafterwechsel am laufenden Gewinn zu partizipieren. Der Neugesellschafter wird erst ab dem Zeitpunkt des Eintritts berücksichtigt. In diesen Fällen der unterjährigen vertraglichen Gestaltung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels ist dann die Gewinnverteilung des Gesamtgewinns zwischen ausscheidendem Gesellschafter und Alt- bzw. Neugesellschaftern auch für die Aufteilung des GewStMessbetrags maßgeblich. Erhält zB ein zum 1.7. ausscheidender Mitunternehmer bezogen auf das Gesamtjahr 40 % des laufenden Gewinns nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, stehen ihm auch 40 % des GewStMessbetrags zu. Rückwirkende Änderungen der Gewinnverteilung sind jedoch nicht zu berücksichtigen. Fehlen Vereinbarungen zur Aufteilung des laufenden Gewinns, kommt es uE nach dem Gesetzeswortlaut nur auf den Gesellschafterbestand am Ende des Geschäftsjahres an (glA FROTSCHEER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 112; aA KOREZKI, BB 2002, 2099 [2102]; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 74.1; STAHL, KÖSDI 2002, 13535, nach denen keine Vereinbarung notwendig ist).

Ausscheiden von Kapitalgesellschaften: Scheidet eine Mitunternehmer-KapGes. unterjährig aus und unterfällt ein solcher Vorgang der GewStPflicht nach § 7 Satz 2 GewStG, führt seit dem VZ 2008 die GewSt. aus diesem Vorgang zu einer handelsrechtl. BA und kürzt den handelsrechtl. Gewinn nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, erhöht aber wegen der außerbilanziellen Hinzurechnung den laufenden estl. Gewinn der Mitunternehmerschaft, die gewerblichen Einkünfte und das Anrechnungsvolumen. BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 24 und 29 Satz 2 bestimmen, dass der hieraus auf der Ebene der Mitunternehmerschaft resultierende GewStMessbetrag ebenfalls nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf alle Gesellschafter unter Berücksichtigung der anlässlich des Austritts getroffenen Vereinbarungen zu verteilen ist. Der Veräußerungs- und Aufgabegewinn den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aber nicht beeinflussen. Dies bedeutet uE, dass der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel iSd. Abs. 2 Satz 2 sich in diesen Fällen nur auf die Verteilung der laufenden Einkünfte bezieht. Die einzelnen Mitunternehmer partizipieren also am Anrechnungsvolumen aus dem Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des für die laufenden Einkünfte anlässlich des Ausscheidens vereinbarten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Nach BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 25 sind KapGes.

im Mitunternehmerkreis bei der Aufteilung des anteiligen GewStMessbetrags zu berücksichtigen. BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 24 und 29 Satz 2 ermöglichen keine verursachungsgerechte Zuordnung von Anrechnungsvolumen und GewStBelastung durch vertragliche Gestaltungen, da der Veräußerungs- und Aufgabegewinn nicht in den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel einbezogen werden darf. Bei einem gemischten Gesellschafterkreis der Mitunternehmerschaft aus kapitalmäßig beteiligten KapGes. und natürlichen Personen führt die Anteilsveräußerung somit zu erhöhtem Anrechnungsvolumen aus dem gewstpfl. Veräußerungsgewinn. Von diesem profitieren auch die natürlichen Personen im Kreis der Mitunternehmer über die Verteilung des GewStMessbetrags nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Die höhere GewStBelastung, die auf Ebene der PersGes. zu Lasten der verbleibenden Gesellschafter anfällt, kann aber regelmäßig nicht genutzt werden, da aus Sicht der Gesellschafter dem erhöhten anteiligen GewStMessbetrag zu niedrige gewerbliche Einkünfte gegenüberstehen (vgl. die Berechnungsbeispiele bei BRINKMANN/SCHMIDTMANN, DStR 2003, 93 [94], mit Replik von BECHLER/SCHRÖDER, DStR 2003, 869; SCHMIDT/GLANEGGER XVII. § 35 Rn. 8, 51 f.). Der Veräußerungs- und Aufgabegewinn nach § 16 führt ausschließlich bei der veräußernden KapGes. zu „gewerblichen Einkünften“, die dort aber nicht verwertet werden können. Nach aA soll der Gewinnverteilungsschlüssel im Zeitpunkt des Entstehens der GewSt. (also am Jahresende nach dem Veräußerungszeitpunkt ohne den vorher Ausgeschiedenen) und nicht die Gewinnverteilungsabrede bis zum Ausscheiden maßgeblich sein (glA RITZER/STANGL, DStR 2002, 1785 [1789]; KOREZKIJ, DStR 2001, 2099 [2102]; RÖDDER, DStR 2002, 939 [942]; SCHIFFERS, Stbg. 2001, 403 [407]). Zur Lösung des Problems werden eine nachgeschaltete Ausgleichspflicht zur Tragung der GewStBelastung aus dem Verkauf oder die handelsrechtl. zulässige vollständige Zuweisung des erhöhten GewStAufwands an den Veräußerer mit estl. Wirkung (BRINKMANN/SCHMIDTMANN, DStR 2003, 93, mit Replik von BECHLER/SCHRÖDER, DStR 2003, 869), alternativ eine Einlageverpflichtung der veräußernden KapGes. befürwortet (SCHILD, JbFfStR 2003/2004, 237 [240]). Mit dem Gesetzeswortlaut dürften uE nur Gestaltungen zu vereinbaren sein, die versuchen, die Nachsteuernachteile auszugleichen, also ein zivilrechtl. Ausgleichsanspruch oder eine Einlagepflicht der KapGes. (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 8; SCHEIFELE, DStR 2006, 253 ff.).

Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils durch natürliche Personen: Probleme entstehen auch, wenn es sich um eine gewstpfl. Teil-Mitunternehmeranteilsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 2) handelt, die bei der PersGes. als Schuldnerin zum Ende des Erhebungszeitraums GewSt. auf den Veräußerungsgewinn auslöst. Da nach BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 29 Satz 2 der Veräußerungs- und Aufgabegewinn eines ausscheidenden Gesellschafters den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als Aufteilungsmaßstab für die Verteilung des Anrechnungsvolumens nicht beeinflusst, wird der Teil des GewStMessbetrags, der auf den Veräußerungsgewinn entfällt, grundsätzlich nicht voll dem Veräußerer zur Erhöhung seines anteiligen Anrechnungsvolumens zugerechnet. Nur dieser hat aber aus der Veräußerung „gewerbliche Einkünfte“ gem. Abs. 1. Findet sich im Gesellschafterkreis eine kapitalmäßig beteiligte KapGes., wird dieser Effekt verstärkt, da nach BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 25 auch der KapGes. Anrechnungsvolumen zuzuweisen ist. In der Praxis wird BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 29 Satz 2 kritisiert, da nicht einzusehen sei, warum Anrechnungsvolumen aus laufenden Einkünften durch Abreden anlässlich des Ausscheidens verteilt werden dürfe, jedoch der Veräußerungsgewinn nicht dem Veräußerer zugewiesen werden kön-

ne, wenn dieser ggf. die anteilige GewSt. hieraus übernehme (RITZER/STANGL, DStR 2002, 1785 [1789]; RÖDDER, DStR 2002, 939 [943]). Die Kritik ist uE berechtigt. Warum beim Eintritt oder Ausscheiden eines Gesellschafters Vereinbarungen über den laufenden Gewinn von der FinVerw. akzeptiert werden, nicht aber im Veräußerungsfall, ist nicht einsichtig. Bei der Vertragsgestaltung wird man daher die Gefahr von Anrechnungsüberhängen beim Veräußerer einerseits und der Nutzung von erhöhtem Anrechnungsvolumen durch den Erwerber andererseits bei der Kaufpreisfindung zu Gunsten des Veräußerers zu berücksichtigen haben (KOREZKIJ, BB 2002, 2099 [2102]).

Aufnahme von Gesellschaftern in ein Einzelunternehmen: Wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine PersGes. umgewandelt und findet dieser Rechtsformwechsel während des KJ, statt, endet oder beginnt die Steuerschuldnerschaft und damit die persönliche StPflcht des Einzelunternehmers und der PersGes. im Zeitpunkt des Rechtsformwechsels. Der Wechsel des Steuerschuldners ist bereits im Rahmen der Festsetzung des GewStMessbetrags (§ 14 GewStG) zu berücksichtigen (Abschn. 35 Abs. 1 Sätze 3 f. GewStR 1998). Der für den Erhebungszeitraum ermittelte einheitliche GewStMessbetrag wird dem Einzelunternehmer und der PersGes. anteilig zugerechnet und getrennt festgesetzt. Diese zeitliche Abgrenzung und zeitraumbezogene Erfassung des Besteuerungsguts bedeutet, dass jedem der Steuerschuldner nur der Teil des GewStMessbetrags zugerechnet werden darf, der auf die Dauer seiner persönlichen StPflcht entfällt (Abschn. 69 Abs. 2 Satz 1 und Satz 3 GewStR 1998). Durch Übergang in die PersGes. kann es daher wegen der Verteilung des Anrechnungsvolumens nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu Anrechnungsüberhängen kommen.

b) Anwendung des § 35 auf verschiedene Gestaltungen

66

GmbH & Co. KG: Die GmbH & Co. KG ist geeignet, zur Verbesserung der Eigenkapitalbasis Mittel in der Komplementär-GmbH zu thesaurieren und die für den Konsum benötigten Mittel aus der KG zu entnehmen. Durch die Tatsache, dass Abs. 2 Satz 2 bei der Aufteilung des Ermäßigungspotentials auf die Gesellschafter vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel im Gesellschaftsvertrag ausgeht, sollte die Komplementär-GmbH ohne eine kapitalmäßige Beteiligung ausgestattet werden. Eine kapitalmäßige Beteiligung der Komplementär-GmbH wirkt nachteilig auf die Verteilung des Anrechnungsvolumens. In diesem Fall ist über den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auch der Komplementär-GmbH ein anteiliger GewStMessbetrag zuzuweisen, der bei ihr ungenutzt verfällt. SonderBE und Vorabvergütungen der Komplementär-GmbH schmälern das Anrechnungspotential der Kommanditisten hingegen nicht, wenn es sich um gewinnunabhängige Vergütungen iSv. BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701) handelt. Für die Schaffung von zusätzlichen gewinnunabhängigen SonderBE bei der Komplementär-GmbH können – in den Grenzen der Rspr. zur vGA – die Prämie der Komplementär-GmbH für die Haftungsübernahme erhöht, die Kostenerstattung für die Geschäftsführung an die Komplementär-GmbH verändert werden (SCHIFFERS, GmbH-StB 2002, 287 [291]), mit Angaben zur Höhe von angemessenen Haftungsvergütungen; BREIDENBACH, DB 2001, 2067) und der Komplementär-GmbH laufende Mieteinkünfte zB aus einer Verpachtung oder einer Darlehensvergabe an die KG verschafft werden.

Betriebsverpachtung: § 35 ist sowohl auf die Einkünfte des Verpachtungs- als auch des Pächterunternehmens anwendbar, wenn es sich um natürliche Personen oder Mitunternehmerschaften handelt. Bei der Betriebsverpachtung sind

die Pachtzinsen im Verpachtungsbetrieb weiterhin Einkünfte iSd. § 15, sie sind aber nicht gewstbar (Abschn. 11 Abs. 3 Satz 1, Abschn. 19 Abs. 1 Satz 12 GewStR), da keine werbende Tätigkeit iSd. GewStRechts mehr ausgeübt wird. Bei dem Betriebspächter sind die Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG gewinnerhöhend hinzuzurechnen, ohne dass eine Kürzung beim Verpächter erfolgt. Aus dem Blickwinkel des § 35 führt die Betriebsverpachtung zum Leerlaufen der StErmäßigung im Verpachtungsunternehmen, da hier kein Anrechnungsvolumen generiert wird. Im Pächterunternehmen kann durch die Hinzurechnung der Pachtzinsen leicht ein Anrechnungsüberhang entstehen. Die Betriebsverpachtung ist somit aus dem Blickwinkel der StErmäßigung nachteilhaft.

Betriebsaufspaltung:

► *Auswirkungen auf die Formen von Betriebsaufspaltungen:* Die Auswirkungen des § 35 hängen von der konkreten Ausprägung der Betriebsaufspaltung ab. Besitz- und Betriebsunternehmen sind nach stRspr. getrennte Betriebe. Im Fall der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist § 35 sowohl auf die Einkünfte im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen anwendbar, bei der klassischen und umgekehrten Betriebsaufspaltung, bei denen stets eine KapGes. beteiligt ist, greift die Regelung nur dort ein, wo ein Einzelunternehmer oder eine Mitunternehmerschaft Betriebs- oder Besitzunternehmen sind.

Für die Entlastung aus § 35 ist die klassische Betriebsaufspaltung zu einer Betriebs-GmbH nachteiliger als die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, da die gewstl. Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a–e GewStG in der Betriebs-GmbH einen höheren GewStAufwand verursachen, der nicht in Ermäßigungspotential aus § 35 umgewandelt werden kann. Zu berücksichtigen ist aber, dass trotz dieses Nachteils aufgrund der niedrigeren KSt./GewStBelastung der GmbH die Betriebs-GmbH per saldo günstiger sein kann. Vgl. zu Überlegungen, nach dem UntStReformG 2008 aufgrund der gewstl. Doppelbelastung von Besitz- und Betriebsunternehmen von der Betriebsaufspaltung in die GmbH & Co. KG zu wechseln, LEVEDAG, GmbHR 2008, 283; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, GmbHR 2007, 1300. Überdies hat die Einführung von § 35 im Schrifttum zu der Diskussion geführt, ob an dem Rechtsinstitut noch festgehalten werden kann. Die Rspr. sieht die Betriebsaufspaltung als Instrument zur Sicherung des GewStAufkommens (vgl. BFH v. 29.3.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661). Wolle der Gesetzgeber über § 35 die GewSt. „neutralisieren“, bestehe kein Bedürfnis mehr, an diesem Rechtsinstitut und der Gewerblichkeit des Besitzunternehmens festzuhalten (KESSLER/TEUFEL, BB 2001, 17 [26]; KORN/SCHIFFERS, § 35 Rn. 5). UE hat diese Diskussion nur für sog. unechte Betriebsaufspaltungen Bedeutung, nicht aber in Fällen des Verpächterwahrrechts mit überlagernder Betriebsaufspaltung.

► *Umgekehrte Betriebsaufspaltungen:* Bis zum Erhebungszeitraum 2007 wurden im Rahmen des Verpächterwahrrechts und des Betriebserhaltungsmodells bei der Betriebsaufspaltung zur Nutzung überlassene Betriebe und Teilbetriebe mit einer Hinzurechnung des hälftigen Nutzungsentgelts in den GewStMessbetrag einbezogen (§ 8 Nr. 7 Satz 2 Halbs. 2 GewStG), soweit das Nutzungsentgelt nicht für WG des Grundbesitzes gezahlt wurde und 125000 € überstieg. Korrespondierend sah § 9 Nr. 4 GewStG eine Kürzung im Besitzunternehmen vor. Dies führte im Hinblick auf § 35 zu systemwidrigen Anrechnungsüberhängen und zur Gestaltungsempfehlung der umgekehrten Betriebsaufspaltung (vgl. KESSLER/TEUFEL, DStR 2001, 869). Seit dem Erhebungszeitraum 2008 wird die Nutzungsüberlassung von verpachteten beweglichen und unbeweglichen WG

beim Betriebsunternehmen der Hinzurechnung in § 8 Nr. 1 Buchst. a–e GewStG unterworfen. Im Besitzunternehmen kommt es zur estl. und gewstl. Belastung der Pachtentgelte, da die Kürzung gem. § 9 Nr. 4 GewStG gestrichen worden ist. Zukünftig stehen sich auf der Ebene des Besitzunternehmens somit GewStBelastung, Einkünfte aus § 15 und gewerbliche Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 synchron gegenüber, so dass es der Gestaltung einer umgekehrten Betriebsaufspaltung im Hinblick auf § 35 nicht mehr bedarf.

GmbH & atypisch Still: In der GmbH & atypisch Still ist die atypisch stille Gesellschaft nicht selbst gewstpfl., da sie als Innengesellschaft nicht über Gesellschaftsvermögen verfügt, was den Zweck der Steuerschuldnerschaft der Mitunternehmerschaft nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ins Leere gehen lässt (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311). Ein GewStMessbescheid für die atypisch stille Gesellschaft ergeht nur gegenüber der GmbH als Trägerin des Handelsbetriebs, umfasst jedoch auch den Gewerbeertrag aus etwaigen Sonder- und Ergänzungsbilanzen des stillen Gesellschafters. Es wird aus dem Gewerbeertrag der GmbH & atypisch Still, der gem. Abs. 2 Satz 1 einheitlich und gesondert festzustellen ist, eine Aufteilung des anteiligen GewStMessbetrags für den atypisch stillen Gesellschafter nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels (dh. in Höhe des auf seine Vermögenseinlage entfallenden Gewinnanteils und unter Berücksichtigung der gewinnabhängigen Sondervergütungen) vorgenommen (glA BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 17).

Einstweilen frei.

67

4. Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags beim persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA

68

Keine Rechtsgrundlage zur Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags: Abs. 2 Satz 2 schreibt nur die Aufteilung des GewStMessbetrags eines Mitunternehmers vor, nicht aber für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA, obwohl der persönlich haftende Gesellschafter kein Mitunternehmer ist und Abs. 2 Satz 1 die Feststellung des Anteils am GewStMessbetrag vorgibt. Abs. 4 enthält nur eine Regelung zur Aufteilung der tatsächlich gezahlten GewSt. Aus dem Gesamtzusammenhang der Regelungen in Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 folgt, dass Abs. 2 Satz 2 auch als Rechtsgrundlage zur Aufteilung des GewStMessbetrags der KGaA auf den persönlich haftenden Gesellschafter heranzuziehen ist (glA SCHMIDT/GLANEGGER XVII. § 35 Rn. 10, 22).

Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel: Nach BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 27) ist für die Aufteilung der Gewinnanteil gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GewStG des persönlich haftenden Gesellschafters im Verhältnis zum Gesamtgewinn der KGaA maßgeblich. Die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel hat für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA zur Folge, dass die Geschäftsführervergütungen, die bei der KGaA als BA abziehbaren Vergütungen für die Überlassung von Darlehen oder WG sowie die Ausschüttungen der KGaA bei der Aufteilung des GewStMessbetrags der KGaA nicht zu berücksichtigen sind (glA SCHMIDT/GLANEGGER XVII. § 35 Rn. 10, 22). Bezieht der persönlich haftende Gesellschafter lediglich eine Geschäftsführervergütung oder Ausschüttungen aus der KGaA, erhält er keine StErmäßigung nach § 35 (BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 27; BLÜMICH/DANESING, § 35 Rn. 41; FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rz. 126; WENDT, FR 2000, 1173 [1180]). Zugunsten des persönlich haftenden Gesellschafters greifen aber uE die Regelungen in BMF v. 19.9.2007 aaO Tz. 22 für gewinnabhängige Son-

dervergütungen ein. Dieses Ergebnis ist insgesamt nicht systemgerecht, kann aber nicht durch Auslegung, sondern nur durch Gesetzesänderung beseitigt werden. Denn aus den Gesetzesmaterialien ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber bewusst von einer Berücksichtigung der Sondervergütungen abgesehen hat. Im ursprünglichen Gesetzentwurf war noch eine eigenständige Regelung für die KGaA vorgesehen, wonach sich der „anteilige GewStMessbetrag aus dem Verhältnis des dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen iSd. 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, BT-Drucks. 14/2683, 6f.). Diese Vorschrift entfiel auf Vorschlag des FinAussch. vollständig. Stattdessen wurde die für Mitunternehmenschaften und den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA gleichermaßen geltende Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel gesetzlich geregelt (BTDrucks. 14/3366, 19f.). Zudem ist der persönlich haftende Gesellschafter der KGaA nach der Unternehmenssteuerreform 2008 im Fall des Bezugs von Sondervergütungen benachteiligt, da diese estl. Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 mangels eines Gewerbebetriebs nicht der GewSt. unterliegen, jedoch bei der KGaA über § 8 Nr. 1 Buchst a–e GewStG zu einer gewstl. Belastung führen.

GmbH & Co. KG als persönlich haftender Gesellschafter: Fungiert als persönlich haftender Gesellschafter nicht eine natürliche Person, sondern eine GmbH & Co. KG, die kraft Rechtsform (§ 15 Abs. 3 Nr. 1) selbst einen Gewerbebetrieb unterhält, unterliegt diese eigenständig der GewSt. Die in den Gewinn der GmbH & Co. KG eingehenden Gewinnanteile iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 werden jedoch durch die Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG insoweit bei deren eigenen GewStFestsetzung ausgespart, als sie durch eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG bei der KGaA berücksichtigt werden. Die estl. Einkünfte der GmbH & Co. KG unterliegen dementsprechend sowohl gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a–e GewStG auf der Ebene der KGaA anteilig als auch auf Ebene der GmbH & Co. KG der GewSt., da für hinzugerechnete Beträge nach § 8 Nr. 1 Buchst. a–e GewStG beim gewstpfl. Vergütungsempfänger keine Kürzung gewährt wird. UE kann der Mitunternehmer der GmbH & Co. KG über diese Anrechnungsvolumen sowohl aus dem originären GewStMessbetrag der GmbH & Co. KG als auch über den zuzurechnenden anteiligen GewStMessbetrag der KGaA beanspruchen. Ähnlich wie bei einer doppelstöckigen Mitunternehmenschaft setzt eine StErmäßigung für die Mitunternehmer der GmbH & Co. KG voraus, dass der auf die GmbH & Co. KG als persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil am GewStMessbetrag der KGaA dem maßgebenden GewStMessbetrag der GmbH & Co. KG zugerechnet wird. Dies ist gewährleistet, weil Abs. 2 Satz 5 uE auch auf die Beteiligung an einer KGaA als Komplementär anzuwenden ist, denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 stellen die Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter der mitunternehmerischen Beteiligung insgesamt gleich.

Atypische GmbH & Co. KGaA: Es ist im Schrifttum vorgeschlagen worden, eine GmbH & Co. KGaA zur gezielten Gewinnverlagerung von Gewinnanteilen, die thesauriert werden sollen, und der gleichzeitigen Inanspruchnahme der StErmäßigung aus § 35 für die entnommenen Gewinnanteile atypisch auszugestalten (KOLLRUSS, Inf 2003, 347; KOLLRUSS, GmbHR 2003, 709). Das Modell ist mit dem Wortlaut des Gesetzes uE zu vereinbaren, läuft aber der Wertung des früheren Abs. 2 Satz 1 entgegen, der in den Fällen einer nur gewstl. Organschaft

die Kombination von niedrigerem KStSatz und Anrechnung nach § 35 ausgeschlossen hat (glA FROTSCHER/RITZER/STANGL, § 35 Rn. 126). Die Gestaltung führt strukturell zu einem Anrechnungsüberhang, so dass im Einzelfall zu entscheiden ist, ob die Kombination aus niedrigerem KStSatz und teilweiser Anrechnung zu günstigen Ergebnissen führt.

Einstweilen frei.

69

D. Aufteilung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags aufgrund der Bestimmungen eines DBA (Abs. 2 Satz 3)

I. Besondere Bestimmungen in einem DBA

70

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 DBA“ hat die Regelung einen praktischen Anwendungsfall in Gestalt sog. „grenzüberschreitender Gewerbegebiete“ vor Augen. Von diesen existiert bislang nur 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 „grenzüberschreitende 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 Betriebsstätte 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 Fälle deutlich zu machen, ist allerdings zu bedauern.

Art. 5 Abs. 4 DBA-Niederlande als einziger Anwendungsfall: Abkommensrechtl. wird im Regelfall das Besteuerungsrecht für „Einkünfte (des Mitunternehmers) aus Gewerbebetrieb“ iSd. DBA-NL dem Belegenheitsstaat einer Betriebsstätte (Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 iVm. Art. 5 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL) zugewiesen; der Wohnsitzstaat des Unternehmers stellt diese Gewinne unter Progressionsvorbehalt (Art. 20 Abs. 2 Sätze 1 und 2 DBA-NL) frei (vgl. SCHAUHOFF in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA Niederlande, Art. 5 Rn. 18, 27). Das „Betriebs-

stättenprinzip“ 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 Betriebsstättendefinition des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA-NL grds. zur Betriebsstätte führende „feste Geschäftseinrichtung“ kraft Abkommens unter bestimmten Umständen im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet nicht als Betriebsstätte 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 Betriebsätteneinkünften 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 Gewerbeertrags festgesetzt werden.

Verfahren: Für die an einer ausländ. oder inländ. 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.

II. Berücksichtigung des anteiligen Gewerbeertrags nur für einen Teil der Mitunternehmer

71 1. 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 niederländ. Betriebsstätte als inländ. Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft qualifiziert, so dass der für ESt-Zwecke ermittelte Gewinn des Mitunternehmers in vollem Umfang als inländ. Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG zu berücksichtigen ist.

Ausländische Mitunternehmer: Für den ausl. Mitunternehmer steht das Besteuerungsrecht für die gewerblichen Einkünfte aus der Betriebsstätte dem Belegenheitsstaat der Betriebsstätte (den Niederlanden) zu. Fallen in den Niederlanden erzielte Einkünfte in Deutschland nicht unter das Welteinkommensprinzip nach § 2 Abs. 1, sind die in der niederländischen Betriebsstätte erzielten Einkünfte eines ausl. 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 § 35 Abs. 2 Satz 3 geforderten „Berücksichtigung nur des anteiligen Gewerbeertrags für einen Teil der Mitunternehmer“ bei der Festsetzung des GewStMessbetrags für die Mitunternehmerschaft.

2. Betriebsstätte auf deutschem Hoheitsgebiet im grenzüberschreitenden Gewerbegebiet

72

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. Betriebsstätte 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 GewStMessbetrags 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 Betriebsstättenstaat 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.

III. Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags in voller Höhe nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels

73

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 allg. Gewinnverteilungsschlüssels“ und „entsprechend ihrer Anteile am Gewerbeertrag“ dürfte weiter zu folgern sein, dass jeder Mitunternehmer den ihm ohnehin zustehenden Anteil am GewStMessbetrag nach dem allg. Gewinnverteilungsschlüssel erhält. Offen bleibt aber, wie der auf ausländ. Mitunternehmer entfallende Anteil am allg. Gewinnverteilungsschlüssel nunmehr auf die inländ. Mitunternehmer zu verteilen ist. Denkbar ist zunächst, dass der auf den ausländ. Mitunternehmer entfallende Anteil gleichmäßig den inländ. Mitunternehmern „anwächst“ (zustimmend SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 35 Rn. 23).

Beispiel 1: Beteiligung von 3 Gesellschaftern; zwei inländ. Mitunternehmer M_1 zu 30 % und M_2 zu 40 % beteiligt; Zuweisung des dem M_3 zustehenden Anteils von 30 % zu je 15 % auf M_1 und 15 % auf M_2 ; Verteilung des Anrechnungsvolumens damit auf M_1 zu 45 % und auf M_2 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 M_3 im Verhältnis 17,44 % auf M_2 und 12,86 % auf M_1 , Verteilung des Anrechnungsvolumens damit auf M_1 zu 42,86 % und auf M_2 zu 57,44 % des inländ. Gewerbeertrags.

74–76 Einstweilen frei.

77 E. Rundung anteiliger Gewerbesteuermessbeträge (Abs. 2 Satz 4)

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

F. Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Abs. 2 Satz 5)

78 I. Einbezug anteiliger Gewerbesteuermessbeträge aus Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

Doppelstöckige Mitunternehmerschaften: Bei doppelstöckigen PersGes. würden die Regelungen in Abs. 2 Sätze 1–3 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dazu führen, dass eine StErmäßigung nur die Mitunternehmer erhalten, die ausschließlich an der Untergesellschaft beteiligt sind. Denn der Gewinn der Untergesellschaft unterliegt ausschließlich bei dieser der GewSt. und erhöht nur deren GewSt-Messbetrag, 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. In dem anteiligen GewStMessbetrag des Obergesellschafters wäre der gewstbelastete Gewinnanteil aus der Untergesellschaft somit nicht enthalten. Durch die Sonderregelung in Abs. 2 Satz 5 wird sichergestellt, dass in den GewStMessbetrag der Obergesellschaft anteilige GewStMessbeträge aus der Untergesellschaft einzubeziehen sind. Der GewStMessbetrag der Obergesellschaft und der auf die Obergesellschaft entfallende anteilige GewStMessbetrag der Untergesellschaft sind zu addieren. Der Betrag des GewStMessbetrags nach Abs. 2 Satz 1 bei einer Obergesellschaft ist deshalb nicht identisch mit deren GewStMessbetrag, sondern schließt den auf die Obergesellschaft entfallenden GewStMessbetrag der Untergesellschaft mit ein.

Ermittlungstechnik: Die gesonderte und einheitliche Feststellung auf der Ebene der Obergesellschaft setzt voraus, dass zuvor die gesonderte und einheitliche Feststellung auf der Ebene der Untergesellschaft stattgefunden hat. Das für die Feststellung bei der Obergesellschaft zuständige FA kann nicht in eigener Zuständigkeit den Anteil der Obergesellschaft am GewStMessbetrag der Untergesellschaft ermitteln. Vielmehr ist die Feststellung des Anteils am GewStMessbetrag der Untergesellschaft Grundlagenebene für die Feststellung auf der Ebene der Obergesellschaft. Allerdings kann das für die Obergesellschaft zuständige FA den Anteil an der Untergesellschaft nach §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 3 AO in geschätzter Höhe berücksichtigen, solange die Feststellung für die Untergesellschaft noch nicht erfolgt ist.

Mittelbarer Mitunternehmer: Gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 wird bei doppelstöckigen PersGes. ein Gesellschafter der Obergesellschaft den unmittelbaren Mitunternehmern der Untergesellschaft gleichgestellt. Diese Fiktion der Mitunternehmerstellung bezieht sich allerdings nur auf den Sonderbetriebsbereich; der gesamthänderische Gewinnanteil aus der Untergesellschaft wird der Obergesellschaft als Mitunternehmer zugerechnet (vgl. § 15 Anm. 601, 608, 628). Für die Aufteilung des GewStMessbetrags der Untergesellschaft ist die Fiktion der Mitunternehmerstellung des mittelbaren Mitunternehmers problematisch, da dieser über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nur Vorabgewinne iSd. Abs. 2 Satz 2 bezieht, ihm jedoch gewinnabhängige Sondervergütungen nach Auffassung von BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701) erhöhend zugute kommen müssen (vgl. Anm. 64). Technisch muss in diesen Fällen der GewStMessbetrag der Untergesellschaft dem GewStMessbetrag der Obergesellschaft zugerechnet werden. In diesen sind nach § 7 Satz 1 GewStG auch Gewinnerhöhungen aus Sondervergütungen des mittelbaren Mitunternehmers von der Untergesellschaft eingegangen. Bei Aufteilung des gesamten GewStMessbetrags auf die Mitunternehmer der Obergesellschaft sind uE die gewinnabhängigen Sondervergütungen von der Untergesellschaft bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels zu beachten.

Übergangsregelung in § 52 Abs. 50a Satz 2 idF des JStG 2009 bei abweichendem Wirtschaftsjahr von Unter- und Obergesellschaften: Der GewStMessbetrag einer Untergesellschaft wird über Abs. 2 Satz 5 dem GewStMessbetrag der Obergesellschaft zugerechnet. Anschließend wird dann das maximale gewstl. Anrechnungsvolumen (vgl. Anm. 23) nur aus dem GewStMessbetrag der Obergesellschaft durch Multiplikation mit dem Faktor 3,8 ermittelt. 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 UntSReformG 2008 über den höheren Faktor 3,8 bei der Obergesellschaft zu erhöhtem Anrechnungsvolumen führen konnten (glA KÖSTER/SCHIFFERS, DStZ 2008, 830 [839]). Dem beugt § 52 Abs. 50a Satz 2 mit der Regelung vor, dass der auf die Untergesellschaft entfallende anteilige GewStMessbetrag nur mit dem Faktor 1,8 multipliziert werden darf. 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 des 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 ermäßigt.

79

II. Bei der Feststellung nach Abs. 2 Satz 1

Anwendungsbereich: Die Zurechnung des GewStMessbetrags der Untergesellschaft ist für die Feststellungen nach Abs. 2 Satz 1 zu beachten. Dies gilt auch für die Zurechnung der tatsächlich gezahlten GewSt. seitens der Untergesellschaft, da die Obergesellschaft wegen der Kürzung in § 9 Nr. 2 GewStG nur auf ihre eigenen Gewerbeerträge GewSt. zahlt. Die Rechtsgrundlage für die Zurechnung der tatsächlich gezahlten GewSt. der Untergesellschaft ergibt sich jedoch aus Abs. 4.

Erläuterungen zu Abs. 3: Verfahrensvorschriften

80

A. Zuständigkeit (Abs. 3 Satz 1)

Betriebs-Finanzamt: Zuständig für die Feststellungen nach Abs. 2 ist das BetriebsFA der Mitunternehmerschaft und der KGaA. Für die Zurechnung des GewStMessbetrags der Untergesellschaft in einer doppelstöckigen Struktur nach Abs. 2 Satz 5 benötigt das Betriebs-FA der Obergesellschaft die Feststellung des anteilig auf die Obergesellschaft entfallenden Anteils am GewStMessbetrag durch das FA der Untergesellschaft.

81

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

Grundlagenbescheid ist nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO ein Verwaltungsakt, der für die Festsetzung einer Steuer bindend ist. Analog gilt diese Definition auch für einen Verwaltungsakt, der für eine gesonderte Feststellung bindend ist, die ihrerseits wiederum Grundlagenbescheid für eine StFestsetzung ist (TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 171 AO Rn. 89). Zur richtigen Bemessung der StErmäßigung nach § 35 bedarf es zum Teil mehrerer aufeinander aufbauender Verwaltungsakte. Letzter Folgebescheid ist der EStBescheid. Die Regelung stellt in verfahrensrechtl. Hinsicht sicher, dass bei einer Ermäßigung oder Erhöhung der GewStSchuld die Begrenzung der StErmäßigung beim Stpfl. auf die tatsächlich gezahlte GewSt. im EStBescheid nach § 175 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO angepasst werden kann.

Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Abs. 1:

► **Anwendungsbereich:** Die Grundlagenbescheide nach Abs. 3 Satz 2 dienen der Ermittlung des StErmäßigungsbetrags (des 3,8fachen GewStMessbetrags in den Grenzen der tatsächlich zu zahlenden GewSt.). Erfasst sind sowohl die Ermittlung des StErmäßigungsbetrags beim Einzelunternehmer (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) als auch des Mitunternehmers und persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

- ▶ *Der GewStMessbescheid eines Einzelunternehmens* und der GewStBescheid der Kommune sind Grundlagenbescheide für die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags nach Abs. 1 Nr. 1 im EStBescheid (Abs. 3 Satz 2). Die Grundlagenbescheidfunktion des festgestellten Anteils an dem GewStMessbetrag ist für einen Einzelunternehmer bedeutungslos.
- ▶ *Bei Mitunternehmern* sind der GewStMessbescheid der PersGes. und der Feststellungsbescheid über den Anteil am GewStMessbescheid (Prozentsatz, Abs. 2 Satz 4) Grundlagenbescheide für die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags im EStBescheid. Auch der GewStBescheid der Kommune für die jeweilige PersGes. ist Grundlagenbescheid für den EStBescheid. Letztere Feststellung ist allerdings nicht für eine Auswertung im EStBescheid relevant, auch nicht für die Feststellung der tatsächlich gezahlten GewSt. des Mitunternehmers und des persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA (Abs. 1 Satz 5), da es insoweit nur der Feststellung einer anteiligen tatsächlich zu zahlenden GewSt. bedarf.
- ▶ *Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Anteils des Komplementärs einer KGaA* am GewStMessbetrag der Gesellschaft ist Grundlagenbescheid für die Berechnung der StErmäßigung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Soweit Komplementär eine gewerbliche PersGes. ist, hat dieser Bescheid nach Abs. 3 Satz 2 iVm. Abs. 2 Satz 5 die Wirkung eines Grundlagenbescheids für die Feststellung des gesamten Betrags des GewStMessbetrags der PersGes. gem. Abs. 2 Satz 1.

C. Grundlagenbescheide für die Ermittlung und Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags (Abs. 3 Satz 3 iVm. Abs. 2 Satz 1)

82

Anwendungsbereich: Abs. 3 Satz 3 enthält eine Grundlagenbescheidfunktion der genannten Bescheide im Verhältnis zum Feststellungsbescheid über die Feststellungen nach Abs. 2 Satz 1.

- ▶ *Der GewStMessbescheid einer Mitunternehmerschaft* ist Grundlagenbescheid für die gesonderte und einheitliche Feststellung des Anteils des einzelnen Mitunternehmers am GewStMessbetrag (Abs. 2 Satz 2).
- ▶ *Der GewStMessbescheid 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).
- ▶ *Feststellungsbescheid über die Festsetzung des anteiligen GewStMessbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft:* Im Fall einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft ist der den Anteil der Obergesellschaft an der Untergesellschaft feststellende Bescheid Grundlagenbescheid für die Feststellung des gesamten Betrags des GewStMessbetrags der Obergesellschaft nach Abs. 2 Satz 1.

Erläuterungen zu Abs. 4: Entsprechende Anwendung der Abs. 2 und 3 für die Aufteilung und Feststellung der anteiligen tatsächlichen Gewerbesteuer

83

Feststellung des Anteils an der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer: Gem. Abs. 1 Satz 5 bildet die anteilige tatsächlich gezahlte GewSt. der Mitunternehmerschaft und der KGaA eine Obergrenze für den StErmäßigungs Betrag.

Nach Abs. 2 Satz 1 ist jedoch nur der Anteil des Mitunternehmers oder persönlich haftenden Gesellschafters an dem GewStMessbetrag einheitlich und gesondert festzustellen. Abs. 4 ergänzt Abs. 2 dahingehend, dass auch der Anteil des Mitunternehmers und des persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA an der tatsächlich zu zahlenden GewSt. nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen und als Prozentsatz (Abs. 2 Satz 4) einheitlich und gesondert festzustellen ist.

► *Aufteilung bei Mitunternehmensschaften:* Für die Aufteilung der tatsächlich zu zahlenden GewStSchuld der PersGes. (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) auf die Mitunternehmer soll der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel zur Anwendung kommen. Dies ist uE nicht nur der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel, sondern auch der im Rahmen von BMF v. 19.9.2007 (BStBl. I 2007, 701 Tz. 18 und 21) um gewinnabhängige Vorabgewinne und Sondervergütungen erhöhte allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel.

► *Aufteilung und Feststellung beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA:* Beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA enthält Abs. 4 ebenfalls die gesetzliche Regelung zum Aufteilungsmaßstab in Gestalt des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels.

Grundlagenbescheide: Die Verweisung auf Abs. 3 Satz 2 stellt sicher, dass der Feststellungsbescheid über den Anteil an der tatsächlich gezahlten GewSt. Grundlagenbescheid für die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags des Mitunternehmers oder persönlich haftenden Gesellschafters nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 im EStBescheid ist. Die Notwendigkeit der Grundlagenfunktion des Feststellungsbescheids nach Abs. 4 für die Feststellungen nach Abs. 3 Satz 3 ist uE aber nicht erkennbar.

Fehlende Grundlagenfunktion des Bescheids über die Gewerbesteuerfestsetzung der KGaA und der Mitunternehmerschaft für den Feststellungsbescheid gem. Abs. 4: Der Gesetzgeber hat uE eine Regelung der Grundlagenfunktion des Feststellungsbescheids über die festgesetzte GewSt. im Hinblick auf den Feststellungsbescheid über den Anteil an der tatsächlich zu zahlenden GewSt. vergessen: Die Festsetzung der GewSt. im GewStBescheid der Mitunternehmerschaft und der KGaA hätte ihrerseits Grundlagenfunktion für den Bescheid über die Feststellung des Anteils an der tatsächlich zu zahlenden GewSt. erhalten müssen. Hieran fehlt es. Abs. 4 iVm. Abs. 3 Satz 3 verweist für die Grundlagenfunktion des Bescheids über die GewStFestsetzung nur auf Abs. 1, wo die Angabe des Gesamtbetrags der gezahlten GewSt. durch die Mitunternehmerschaft und die KGaA für die Ermittlung des StErmäßigungs Betrags des persönlich haftenden Gesellschafters und des Mitunternehmers gar nicht benötigt wird.