



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

TEL +49 (0) 30 18 682-0

nachrichtlich:

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 24. Februar 2009

Bundeszentralamt für Steuern

BETREFF **Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG**

GZ **IV C 6 - S 2296-a/08/10002**

DOK **2007/0220243**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

1. Anwendungsbereich	1-4
2. Tarifliche Einkommensteuer i. S. d. § 35 Abs. 1 EStG	5
3. Anrechnungsvolumen	6-13
4. Gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 35 EStG	14-15
5. Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrages	16-18
6. Steuerermäßigung bei Mitunternehmerschaften	
6.1. Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel	19-26
6.2. Besonderheiten bei mehrstöckigen Personengesellschaften	27-28
6.3. Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag bei einer KGaA	29
6.4. Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags bei unterjähriger Unternehmensübertragung und Gesellschafterwechsel	30-32
6.5. Gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung	33-34
7. Anwendungszeitraum	35

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG wie folgt Stellung:

1. Anwendungsbereich

- 1 § 35 EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Dies gilt auch für Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, wenn das Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2000 endet (§ 52 Abs. 50a EStG 2001). Begünstigt sind unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer oder als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG. Begünstigt sind auch die persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) mit ihren Gewinnanteilen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).
- 2 § 35 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912), geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) und das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794), ist erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden. Gewerbesteuer-Messbeträge, die Erhebungszeiträumen zuzuordnen sind, die vor dem 01. Januar 2008 enden, sind nur mit dem 1,8fachen des Gewerbesteuer-Messbetrages zu berücksichtigen.

3 **Beispiel:**

A ist an der AB-OHG unmittelbar beteiligt. Die AB-OHG ist wiederum an der CD-OHG beteiligt.

A bezieht in 2008 aus der Beteiligung an der AB-OHG folgende Einkünfte:

- 50.000 Euro unmittelbar aus der Beteiligung an der AB-OHG. Die AB-OHG hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (01.07 bis 30.06.). Den Gewinn - ohne Berücksichtigung von eigenen Beteiligungserträgen - erzielt sie für das Wirtschaftsjahr 01.07.2007 bis 30.06.2008.
- 10.000 Euro mittelbar aus der Untergesellschaft CD-OHG. Das Wirtschaftsjahr der CD-OHG entspricht dem Kalenderjahr. Der Gewinn wurde im Wirtschaftsjahr 01.01.2007 bis 31.12.2007 erzielt.

Lösung:

Der Gewerbeertrag der AB-OHG als Grundlage für die Berechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags gilt gem. § 10 Abs. 2 GewStG als in dem Erhebungszeitraum 2008 bezogen. Der Gewerbeertrag für die CD-OHG, der aufgrund der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG nicht in dem Gewerbeertrag der AB-OHG enthalten ist, aber dem nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG in die Feststellung einzubeziehenden anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag zugrunde liegt, ist Grundlage für die Berechnung der Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum 2007.

A bezieht somit für 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, denen zwei unterschiedliche Erhebungszeiträume zu Grunde liegen. Für die Einkünfte aus dem Erhebungszeitraum 2007 (10.000 Euro aus der mittelbaren Beteiligung an der CD-OHG) ist für die Steuerermäßigung des § 35 EStG der Anrechnungsfaktor 1,8 zu berücksichtigen, zudem ist die Steuerermäßigung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzt.

- 4 Die Steuerermäßigung nach § 35 EStG mindert die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 2 SolZG), nicht aber die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer (§ 51a Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. den jeweiligen Kirchensteuergesetzen).

2. Tarifliche Einkommensteuer i. S. d. § 35 Abs. 1 EStG

- 5 Ausgangsgröße für die Steuerermäßigung nach § 35 EStG ist die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die anzurechnenden ausländischen Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG und § 12 AStG (tarifliche Einkommensteuer i. S. d. § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Steuerermäßigungen nach § 34f EStG, § 34g EStG sowie nach § 35a EStG sind erst nach Abzug der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu berücksichtigen.

3. Anrechnungsvolumen

- 6 Das Anrechnungsvolumen ist begrenzt auf den Ermäßigungshöchstbetrag (siehe Rz. 16 ff.); es darf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG) nicht übersteigen (Rz. 7).
- 7 Die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer entspricht grundsätzlich der im Gewerbesteuerbescheid festgesetzten Gewerbesteuer für den jeweiligen Betrieb (vgl. § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG) und in den Fällen des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der jeweils anteiligen festgesetzten Gewerbesteuer. Erfolgt die Festsetzung der Einkommensteuer vor Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheides durch die Gemeinde, kann die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer auf der Grundlage des festgestellten Gewerbesteuer-Messbetrages und des Hebesatzes angesetzt werden (§ 16 Abs. 1 GewStG). Bei einer Abweichung zwischen der zunächst dem Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegten „tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer“ und der im Gewerbesteuerbescheid festgesetzten Gewerbesteuer kann der Einkommensteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden. Entsprechendes gilt, wenn die Kommune nach Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheides die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer aufgrund einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO mindert. Bei einer Billigkeitsmaßnahme im Erhebungsverfahren gemäß § 227 AO besteht die

Möglichkeit einer Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Der Steuerpflichtige ist gemäß § 153 Abs. 2 AO verpflichtet, dem Finanzamt die Minderung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer unverzüglich mitzuteilen.

- 8 Die Höhe der Steuerermäßigung beträgt das 3,8-fache des nach § 14 GewStG festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags oder des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags (Anrechnungsvolumen). Maßgebend ist der Gewerbesteuer-Messbetrag, der für den Erhebungszeitraum festgesetzt worden ist, der dem Veranlagungszeitraum entspricht. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr wird der Gewerbeertrag dem Erhebungszeitraum zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 10 Abs. 2 GewStG).
- 9 Zur Ermittlung des auf den Mitunternehmer oder des auf den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA entfallenden anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags siehe Rz. 29.
- 10 Sind dem Steuerpflichtigen als Einzelunternehmer oder als unmittelbarer oder mittelbarer Mitunternehmer Gewinne aus mehreren Gewerbebetrieben zuzurechnen, sind die jeweiligen Gewerbesteuer-Messbeträge für jeden Gewerbebetrieb und für jede Mitunternehmerschaft getrennt zu ermitteln, mit dem Faktor 3,8 zu vervielfältigen und auf die zu zahlende Gewerbesteuer zu begrenzen. Dabei sind bei negativen gewerblichen Einkünften eines Betriebes (oder aus einer Beteiligung) der - auf Grund von Hinzurechnungen entstehende - zugehörige Gewerbesteuer-Messbetrag und die zu zahlende Gewerbesteuer nicht zu berücksichtigen. Die so ermittelten Beträge sind zur Berechnung des Anrechnungsvolumens zusammenzufassen. Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind die Anrechnungsvolumina der Ehegatten zusammenzufassen.
- 11 Die Festsetzungen des Gewerbesteuer-Messbetrags, der zu zahlenden Gewerbesteuer und die Feststellung der Prozentsätze nach § 35 Abs. 2 EStG (anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag und anteilig zu zahlende Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften und KGaA) sind bei der Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG Grundlagenbescheide (§ 35 Abs. 3 Satz 2 EStG).
- 12 Nicht nutzbares Anrechnungsvolumen kann nicht auf vorherige und nachfolgende Veranlagungszeiträume übertragen werden (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 2008, BStBl 2009 II S. 7).
- 13 Der auf einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach § 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG a.F., § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG entfallende Gewerbesteuer-Messbetrag bleibt bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 EStG unberücksichtigt (§ 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG, neu § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i.d.F. des

SEStEG). § 35 EStG findet keine Anwendung auf Gewinne, die der Tonnagebesteuerung nach § 5a Abs. 1 EStG unterliegen (§ 5a Abs. 5 EStG); insoweit sind auch der (anteilig) darauf entfallende Gewerbesteuer-Messbetrag und die (anteilig) darauf entfallende, tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nicht zu berücksichtigen.

4. Gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 35 EStG

- 14 Die gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 35 EStG umfassen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG, wenn sie gewerbesteuersteuerepflichtig und nicht von der Anwendung des § 35 EStG ausgeschlossen sind (vgl. Rz. 13). Einkünfte i. S. d. §§ 16 und 17 EStG gehören grundsätzlich nicht zu den gewerblichen Einkünften i. S. d. § 35 EStG. In die gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 35 EStG einzubeziehen sind jedoch die gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinne aus der 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), wenn die Veräußerung nicht im engen Zusammenhang mit der Aufgabe des Gewerbebetriebs erfolgt (vgl. Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 13 GewStR) sowie die Veräußerungsgewinne, die nach § 7 Satz 2 GewStG gewerbesteuerpflichtig sind. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i. S. d. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG gehört als laufender Gewinn auch zu den gewerblichen Einkünften i. S. d. § 35 EStG. Die auf einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach § 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG, neu § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG i. d. F. des SEStEG entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nicht in die gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 35 EStG einzubeziehen.
- 15 Nicht entnommene Gewinne i. S. d. § 34a EStG sind im Veranlagungszeitraum ihrer begünstigten Besteuerung bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG einzubeziehen. Im Veranlagungszeitraum der Nachversteuerung i. S. d. § 34a Abs. 4 EStG
- gehören die Nachversteuerungsbeträge nicht zu den begünstigten gewerblichen Einkünften,
 - gehört die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag zur tariflichen Einkommensteuer.

5. Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags (§ 35 Abs. 1 Satz 2 EStG)

- 16 Die Steuerermäßigung wird durch § 35 Abs. 1 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer beschränkt, die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag). Der Ermäßigungshöchstbetrag wird wie folgt ermittelt (§ 35 Abs. 1 Satz 2 EStG):

<u>Summe der positiven gewerblichen Einkünfte</u>		geminderte tarifliche
Summe aller positiven Einkünfte	*	Steuer

Positive Einkünfte im Sinne dieser Berechnungsformel sind die positiven Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsquelle. Eine Saldierung der positiven mit den negativen Einkunftsquellen innerhalb der gleichen Einkunftsarten (sog. horizontaler Verlustausgleich) und zwischen den verschiedenen Einkunftsarten (sog. vertikaler Verlustausgleich) erfolgt nicht.

Aus Vereinfachungsgründen gelten die Einkünfte i. S. d. § 20 EStG als aus einer Einkunftsquelle stammend.

17 **Beispiel 1:**

Der ledige Steuerpflichtige A erzielt folgende Einkünfte:

§ 15 EStG, Gewerbebetrieb 1	-150.000 €
§ 15 EStG, Gewerbebetrieb 2	120.000 €
§ 17 EStG (nicht gewerbl. i. S. d. § 35 EStG)	30.000 €
§ 21 EStG, Grundstück 1	-100.000 €
§ 21 EStG, Grundstück 2	200.000 €
Summe der Einkünfte:	100.000 €

Lösung:

Der Ermäßigungshöchstbetrag ermittelt sich wie folgt:

<u>120.000</u> (Einkünfte Gewerbebetrieb 2)	geminderte tarifliche
350.000 (Einkünfte Gewerbebetrieb 2 + Einkünfte § 17+ Einkünfte Grundstück 2)	* Steuer

18 **Beispiel 2:**

Ein zusammenveranlagtes Ehepaar erzielt folgende Einkünfte:

	EM	EF
§ 15 EStG	50.000 € Gewerbebetrieb EM	- 25.000 € Gewerbebetrieb EF
§ 19 EStG		10.000 €
§ 21 EStG	-30.000 € Grundstück EM	25.000 € Grundstück EF
Summe der Einkünfte:		30.000 €

Lösung:

Der Ermäßigungshöchstbetrag ermittelt sich wie folgt:

50.000 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb EM)		
85.000 (Einkünfte Gewerbebetrieb EM + Einkünfte § 19 + Einkünfte Grundstück EF)	*	geminderte tarifliche Steuer

6. Steuerermäßigung bei Mitunternehmerschaften

6.1. Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel

- 19 Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag von Mitunternehmern ist gemäß § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zu ermitteln; auf die Verteilung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt es dabei nicht an. Dies gilt auch für Fälle der atypisch stillen Gesellschaft.
- 20 Für die Verteilung aufgrund des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels ist grundsätzlich die handelsrechtliche Gewinnverteilung maßgeblich. Diese ergibt sich entweder aus den gesetzlichen Regelungen des HGB oder aus abweichenden gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen.
- 21 Dies gilt jedoch nur insoweit, wie die handelsrechtliche Gewinnverteilung auch in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennen ist. So sind steuerrechtliche Korrekturen der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften in Fällen, in denen die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung nicht anerkannt wird oder steuerrechtliche Korrekturen in Fällen, in denen eine unzulässige rückwirkende Änderung der Gewinnverteilungsabrede festgestellt wird, auch bei der Ermittlung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels i. S. d. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigen.
- 22 Bei der Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs für den Gewerbesteuer-Messbetrag sind Vorabgewinnanteile nach § 35 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz EStG nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch für Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die in ihrer Höhe nicht vom Gewinn abhängig sind, sowie für die Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen.
- 23 Demgegenüber sind gewinnabhängige Vorabgewinnanteile Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels i. S. d. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG. Dies gilt auch für gewinnabhängige Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Beispiel:

Bei einer OHG wird die Gewinnverteilung durch gesellschaftsvertragliche Regelungen wie folgt vorgenommen:

- a) Als Vorabgewinn erhalten die Geschäftsführer ihre ihnen nach dem Gesellschaftervertrag oder nach ihrem Geschäftsführervertrag zustehenden Tantiemen. Der Vorabgewinn ist für alle Geschäftsführer zusammen auf höchstens 10 % des Jahresergebnisses begrenzt. In diesem Rahmen dürfen jedem einzelnen Geschäftsführer vertraglich bis zu 2 % des Jahresergebnisses als Tantieme zugebilligt werden.
- b) Von dem verbleibenden Betrag erhält jeder Gesellschafter in Gewinnjahren eine Vorabzuweisung in Höhe von bis zu 7 % des Nominalbetrags seines Kapitalanteils (Kapitalkonto I).
- c) Der Restbetrag ist nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels auf die Gesellschafter zu verteilen.

Lösung:

Die gewinnabhängigen Gewinnbestandteile unter a) und b), die vor der (abschließenden) Gewinnschlüsselung eines (eventuellen) Restbetrags den Gesellschaftern zugerechnet werden, hängen von der Höhe des von der OHG erzielten Gewinns ab. Deshalb müssen im Beispielfall auch die unter Buchstaben a) und b) dargestellten Gewinnabreden als Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels i. S. d. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG angesehen werden.

- 25 Gewerbesteuer-Messbeträge aus gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen sind ebenfalls entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.
- 26 In die Aufteilung sind auch Gesellschafter einzubeziehen, für die eine Ermäßigung nach § 35 EStG nicht in Betracht kommt, beispielsweise Kapitalgesellschaften.

6.2. Besonderheiten bei mehrstöckigen Gesellschaften

- 27 Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften sind die anteilig auf die Obergesellschaft entfallenden Gewerbesteuer-Messbeträge sämtlicher Untergesellschaften den Gesellschaftern der Obergesellschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen (§ 35 Abs. 2 Satz 5 EStG). Dies gilt auch für die Zurechnung eines anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags einer Untergesellschaft an den mittelbar beteiligten Gesellschafter, wenn sich auf der Ebene der Obergesellschaft ein negativer Gewerbeertrag und damit ein Gewerbesteuer-Messbetrag von 0 Euro ergibt. Ein aus gewerbesteuerlichen

Hinzurechnungen resultierender positiver Gewerbesteuer-Messbetrag der Unter- oder Obergesellschaft, dem jedoch negative gewerbliche Einkünfte zu Grunde liegen (vergl. Rz. 10) ist nicht zu berücksichtigen. Für die Berücksichtigung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG) gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend.

28 **Beispiel:**

A ist zu 70 % an der GmbH & Co. KG I beteiligt, die wiederum zu 50 % an der GmbH & Co. KG II beteiligt ist. Für die GmbH & Co. KG II wird ein Gewerbesteuer-Messbetrag von 1.000 Euro festgestellt. Dies führt damit zu einem der GmbH & Co. KG I für die Zwecke der Ermittlung des Ermäßigungsbetrags zuzurechnenden anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag von 500 Euro (50 % von 1.000 Euro entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel). Die GmbH & Co. KG I erzielt einen negativen Gewerbeertrag. Dies führt zu einem Gewerbesteuer-Messbetrag von 0 Euro. Dieser Betrag ist nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG um den aus der Beteiligung an der GmbH & Co. KG II stammenden anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag von 500 Euro zu erhöhen und anteilig entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel dem Gesellschafter A zuzurechnen. Bei A ist demnach ein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag von 350 Euro (70 % von 500 Euro) bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu berücksichtigen.

Die Gewerbesteuerfestsetzung der GmbH & Co. KG II erfolgte in Höhe von 3.600 Euro. Bei A ist demnach eine Steuerermäßigung in Höhe des 3,8fachen eines anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags von 350 Euro (=1.330 Euro), höchstens der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG, und begrenzt auf eine anteilig tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer in Höhe von 1.260 Euro (70 % von 50 % von 3.600 Euro) zu berücksichtigen.

6.3. Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag bei einer KGaA

29 Bei einer KGaA führt nur der auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags zu einer Steuerermäßigung. Für die erforderliche Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags gilt die Regelung des § 35 Abs. 2 EStG. Zur Ermittlung des anteilig auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallenden Gewerbesteuer-Messbetrags ist ebenfalls auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (vgl. Rz. 20 ff.) abzustellen. Demnach ist das Verhältnis seines allgemeinen Gewinnanteils an der Gesellschaft, soweit er nicht auf seine Anteile am Grundkapital (Kommanditaktien) entfällt, zum Gesamtgewinn der KGaA maßgebend. Gewinnunabhängige Sondervergütungen werden bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels nicht berücksichtigt.

Erhält der persönlich haftende Gesellschafter neben seiner Ausschüttung auf seine Anteile am Grundkapital beispielsweise nur eine gewinnunabhängige Tätigkeitsvergütung, beträgt sein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag immer 0 Euro.

Für die Berücksichtigung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG) gilt Entsprechendes.

6.4. Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags bei unterjähriger Unternehmensübertragung und Gesellschafterwechsel

- 30 Tritt ein Gesellschafter während des Wirtschaftsjahrs in eine Personengesellschaft ein oder scheidet er aus dieser aus, und besteht die Personengesellschaft fort, geht der Gewerbebetrieb nicht im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über. Für Zwecke der Berechnung der Steuerermäßigung ist der für den Erhebungszeitraum festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. Maßgeblich ist dabei der von den Gesellschaftern gewählte allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel einschließlich der Vereinbarungen, die anlässlich des Eintritts oder des Ausscheidens des Gesellschafters getroffen worden sind. Der Veräußerungs- und Aufgabegewinn des ausscheidenden Gesellschafters beeinflusst den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht.
- 31 Wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine Personengesellschaft umgewandelt oder scheiden aus einer Personengesellschaft alle Gesellschafter bis auf einen aus und findet dieser Rechtsformwechsel während des Kalenderjahrs statt, ist der für den Erhebungszeitraum ermittelte einheitliche Steuermessbetrag dem Einzelunternehmer und der Personengesellschaft anteilig zuzurechnen und getrennt festzusetzen (Abschn. 69 Abs. 2 GewStR). Die getrennte Festsetzung des anteiligen Steuermessbetrags ist jeweils für die Anwendung des § 35 EStG maßgeblich. Eine gesonderte Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags zwischen dem Einzelunternehmen und der Personengesellschaft ist daher nicht erforderlich.
- 32 Besteht die sachliche Gewerbesteuerpflicht bei Vorgängen nach dem UmwStG für das Unternehmen fort, obwohl der gewerbesteuerliche Steuerschuldner wechselt, so ergehen mehrere den Steuerschuldnerwechsel berücksichtigende Gewerbesteuer-Messbescheide mit Anteilen des einheitlichen Gewerbesteuer-Messbetrags. Diese Anteile sind bei der Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG maßgeblich.

Für die Berücksichtigung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG) gilt Entsprechendes.

6.5. Gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung

- 33 Zuständig für die gesonderte Feststellung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 2 EStG ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt (§ 35 Abs. 3 Satz 1 EStG). Dabei sind die

Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und die Festsetzung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Grundlagenbescheide (§ 35 Abs. 3 Satz 3 EStG).

- 34 Das Betriebsfinanzamt stellt außerdem die gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 35 EStG und ggf. Verluste gemäß § 16 EStG, die nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrages einzubeziehen sind, gesondert oder bei einer Beteiligung mehrerer Personen gesondert und einheitlich fest.

7. Anwendungszeitraum

- 35 Das BMF-Schreiben zu § 35 EStG vom 19. September 2007 (BStBl I S. 701) gilt letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2007. Dieses Schreiben gilt erstmalig für Veranlagungszeiträume ab 2008.

Das Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Christoph Weiser