

Oberfinanzdirektion Münster
Kurzinformation Einkommensteuer
Nr. 022/2009 vom 14.07.2009

Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG i.d.F. ab dem VZ 2008)

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 ist § 35 EStG, durch den die doppelte Belastung von gewerblichen Einkünften mit Gewerbesteuer und Einkommensteuer im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer kompensiert werden soll, neu geregelt worden.

Zur Anwendung der Vorschrift hat bereits das BMF mit Schreiben vom 24.02.2009 (BStBl I 2009, 440) Stellung genommen.

Aus gegebenem Anlass möchte ich in diesem Zusammenhang ergänzend auf folgende Punkte hinweisen:

1. Der Höchstbetrag für die Ermäßigung der Einkommensteuer (§ 35 Abs. 1 S. 1 EStG) berechnet sich aus dem Verhältnis der **Summe der positiven gewerblichen Einkünfte zur **Summe aller positiven Einkünfte**.**

Die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte wird grundsätzlich maschinell ermittelt. Liegen jedoch mehr als 3 Einzelunternehmen, mehr als ein gesondert festgestellter Gewinn aus Einzelunternehmen oder mehr als zehn Beteiligungen vor, so reichen die Eingabekennziffern für die separate Gewinn-/Verlusterfassung nicht aus. Wurden in einer Kennzahl Gewinne und Verluste aus verschiedenen Einkunftsquellen **saldiert**, ist der Wert zur Kz 44.87/88 personell zu ermitteln und einzutragen (vgl. Fach 10 Teil 44 DA-ADV). Entsprechendes gilt auch für Gewinne, die nicht der Gewerbesteuer unterliegen (z.B. Tonnagebesteuerung gemäß § 5a EStG oder § 18 Abs. 3 UmwStG).

2. Die **Summe aller positiven Einkünfte muss derzeit getrennt nach **Einkunftsquellen** personell ermittelt und in die Kz 44.72/73 eingetragen werden. Im Falle einer Zusammenveranlagung sind, unabhängig davon, welcher der Ehegatten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, zwingend die Summen der positiven Einkünfte für beide Ehegatten zu ermitteln und in die Kz 44.72/73 einzutragen.**

Beispiel 1:

Einkünfte Ehemann:			Einkünfte Ehefrau:			
§ 19 EStG		40.000 €	§ 15 EStG		50.000 €	
§ 21 EStG		- 5.000 €				
Lösung:			Kz 72	40.000 €	Kz 73	50.000 €

Im Rahmen von **Änderungsveranlagungen** bei denen sich die Höhe der positiven Einkünfte (sowohl der gewerblichen als auch aller anderen) ändern, sind die Eintragungen zu den Kz 44.72/73 zu überprüfen und anzupassen. Andernfalls würde die Verhältnisrechnung zu einem fehlerhaften Ergebnis führen.

Die Möglichkeit, die Werte durch das Fachprogramm ermitteln zu lassen, wird derzeit geprüft.

3. Für Zwecke der Berechnung der Summe aller positiven Einkünfte gelten die Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Vereinfachungsgründen als nur " aus einer Einkunftsquelle stammend" (vgl. Rz. 16 BMF vom 24.02.2009).

4. Entgegen der bisherigen Rechtslage sind ab dem VZ 2008 Gewerbesteuermessbeträge und die zu zahlende Gewerbesteuer für die Berechnung des Anrechnungsvolumens nur noch insoweit zu berücksichtigen, wie sie aus **Einkunftsquellen** stammen, **deren Einkünfte null oder positiv sind** (vgl. Rz. 10 BMF vom 24.02.2009). In Fällen mit negativen Einkünften ist die entsprechende Kz. mit einem Wert von 0 € anzuweisen. Für die Ermittlung sind die jeweiligen Gewerbebetriebe sowie mittelbare und unmittelbare Beteiligungen isoliert zu betrachten.

Beispiel 2:

Der Steuerpflichtige bezieht ausschließlich Einkünfte aus zwei Gewerbebetrieben.

Gewerbebetrieb 1:

Einkünfte:	- 1 €
GewStMB (aufgrund von Hinzurechnungen):	5.000 €
zu zahlende GewSt:	20.000 €

Gewerbebetrieb 2:

Einkünfte:	100.000 €
GewStMB (aufgrund von vortragsfähigen Verlusten):	0 €
zu zahlende GewSt:	0 €

Lösung:	Kz 14	- 1 €;	Kz 64	0 €;	Kz 66	0 €;
	Kz 16	100.000 €;	Kz 68	0 €;	Kz 70	0 €.

Der Gewerbesteuermessbetrag bzw. die zu zahlende Gewerbesteuer aus dem Gewerbebetrieb 1 führt zu keinerlei Steuerermäßigung. Das nicht genutzte Anrechnungspotenzial kann nicht auf vorherige und nachfolgende Veranlagungszeiträume übertragen werden (BFH vom 23.04.2008, BStBl. 2009 II S. 7).

Beispiel 3:

Der Steuerpflichtige bezieht ausschließlich Einkünfte aus zwei Gewerbebetrieben

Gewerbebetrieb 1:

Einkünfte:	0 €
GewStMB (aufgrund von Hinzurechnungen):	5.000 €
zu zahlende GewSt:	20.000 €

Gewerbebetrieb 2:

Einkünfte:	100.000 €
GewStMB (aufgrund von vortragsfähigen Verlusten):	0 €
zu zahlende GewSt:	0 €

Lösung: Kz 14 0 €; Kz 64 5.000 €; Kz 66 20.000 €;
Kz 16 100.000 €; Kz 68 0 €; Kz 70 0 €.

Der Gewerbesteuermessbetrag bzw. die zu zahlende Gewerbesteuer aus dem Gewerbebetrieb 1 führen zu einer Steuerermäßigung von maximal 19.000 € ($3,8 \times 5.000$ €). Die Begrenzung auf den Betrag von 19.000 € erfolgt maschinell.

Das Anrechnungsvolumen des Gewerbebetriebs 1, das isoliert betrachtet zu keiner Steuerermäßigung führen würde, kann so durch die Einkünfte des Gewerbebetriebes 2 genutzt werden.

5. Ob bei einer mittelbaren Beteiligungen die Einkünfte, die Gewerbesteuermessbeträge und die tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuerbeträge aus der Untergesellschaft für Zwecke der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrages und des Anrechnungsvolumens als aus einer eigenständigen Einkunftsquelle stammend anzusehen sind oder nicht, wird derzeit noch diskutiert. Sobald ein Ergebnis vorliegt, werden Sie kurzfristig hierüber informiert.