



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 17. April 2019

BETREFF **Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 EStG**

GZ **IV C 6 - S 2296-a/17/10004**

DOK **2019/0328796**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Das Inhaltsverzeichnis des BMF-Schreibens vom 3. November 2016

- IV C 6 - S 2296-a/08/10002-003, DOK 2016/0944407 (BStBl I S. 1187) - wird wie folgt gefasst:

	Rn.
1. Anwendungsbereich	1 - 3
2. Tarifliche Einkommensteuer	4
3. Anrechnungsvolumen	5 - 13
4. Gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 35 EStG	14 - 15
5. Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags	16 - 18
6. Steuerermäßigung bei Mitunternehmerschaften	
6.1 Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel	19 - 24
6.2 Besonderheiten bei mehrstöckigen Personengesellschaften	25 - 26
6.2.1 Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags (§ 35 Absatz 1 Satz 2 EStG)	25
6.2.2 Begrenzung des Ermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Absatz 1 Satz 5 EStG)	25a - 26
6.3 Der anteilige Gewerbesteuermessbetrag bei einer KGaA	27
6.4 Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags bei unterjähriger Unternehmensübertragung und Gesellschafterwechsel	28 - 30
6.5 Gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung	31 - 32
6.6. Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen i. S. d. § 7 Satz 2 GewStG	33
7. Anwendungszeitraum	34

Die Rn. 9, 25 und 26 des BMF-Schreibens vom 3. November 2016

- IV C 6 - S 2296-a/08/10002-003, DOK 2016/0944407 (BStBl I S. 1187) - werden wie folgt gefasst: Außerdem wird Rn. 25a eingefügt:

- 9 Sind dem Steuerpflichtigen als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus mehreren Gewerbebetrieben oder aus Mitunternehmerschaften mit gewerblichen Einkünften zuzurechnen, sind die jeweiligen Gewerbesteuermessbeträge für jeden Gewerbebetrieb und für jede Mitunternehmerschaft getrennt zu ermitteln, mit dem Faktor 3,8 zu vervielfältigen und auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer zu begrenzen (betriebsbezogene Ermittlung, BFH-Urteil vom 20. März 2017, X R 62/14, BStBl 2019 II S. xxx). Die so ermittelten Beträge sind zur Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags zusammenzufassen. Zu den Besonderheiten bei mehrstöckigen Gesellschaften vgl. Rn. 25 und 26.

6.2. Besonderheiten bei mehrstöckigen Gesellschaften

6.2.1 Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags (§ 35 Absatz 1 Satz 2 EStG)

- 25 Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften sind bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Absatz 1 Satz 2 EStG die Einkünfte aus der Obergesellschaft (einschließlich der Ergebnisse der Untergesellschaft(en)) als gewerbliche Einkünfte zu berücksichtigen, soweit es sich um gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 35 EStG (vgl. Rn. 14, 15) handelt. Die gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 35 Absatz 1 Satz 3 EStG sind im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung (§ 35 Absatz 2 EStG) nachrichtlich mitzuteilen. Neben dem anteiligen Gewerbesteuermessbetrag und der anteiligen tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer der Obergesellschaft sind den Mitunternehmern der Obergesellschaft zudem die anteilig auf die Obergesellschaft entfallenden Gewerbesteuermessbeträge der Untergesellschaften nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen (§ 35 Absatz 2 Satz 5 EStG). Dies gilt auch für die Zurechnung eines anteiligen Gewerbesteuermessbetrags einer Untergesellschaft an den mittelbar beteiligten Gesellschafter, wenn sich auf der Ebene der Obergesellschaft ein negativer Gewerbeertrag und damit ein Gewerbesteuermessbetrag von 0 € ergibt.

6.2.2 Begrenzung des Ermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Absatz 1 Satz 5 EStG)

- 25a Die Beschränkung des Steuerermäßigungsbetrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Absatz 1 Satz 5 EStG) (Vergleich zwischen dem mit dem Faktor 3,8 vervielfältigten anteiligen Gewerbesteuermessbetrag und der anteiligen tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer) ist bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften betriebsbezogen jeweils getrennt für Obergesellschaft und Untergesellschaft(en) zu ermitteln (BFH-Urteile vom 20. März 2017, X R 12/15, BStBl 2019 II S. xxxx und X R 62/14, BStBl 2019 II S. xxx).

Der ggf. auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzte Steuerermäßigungsbetrag nach § 35 Absatz 1 Satz 5 EStG sowie die gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 35 EStG sind im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung (§ 35 Absatz 2 EStG) stets nachrichtlich mitzuteilen.

26 Beispiel:

A ist zu 70 % an der GmbH & Co KG I (KG I) beteiligt, die wiederum zu 50 % an der GmbH & Co KG II (KG II) beteiligt ist. Die KG II erzielt einen Gewinn von 100.000 €. Für die KG II wird unter Berücksichtigung von §§ 8 und 9 GewStG ein Gewerbesteuermessbetrag von 1.000 € festgestellt. Die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer der KG II beträgt 3.600 €. Dies führt damit zu einem der KG I zuzurechnenden anteiligen Gewerbesteuermessbetrag von 500 € (50 % von 1.000 € entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel) und einer zuzurechnenden anteiligen tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer von 1.800 € (50 % von 3.600 € entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel).

Der KG I werden aus der Beteiligung an der KG II Einkünfte von 50.000 € zugewiesen. Die KG I erzielt aus dem eigenen operativen Geschäft einen Gewinn von 120.000 €. Es wird ein Gewerbesteuermessbetrag von 1.500 € festgestellt. Dies führt zu einer zu zahlenden Gewerbesteuer von 6.000 €.

Lösung:

Der auf A entfallende Gewerbesteuermessbetrag beträgt 1.400 € (70 % von (1.500 € + 500 €)) und die auf A entfallende tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer 5.460 € (70 % von (6.000 € + 1.800 €)). Bei A ist eine Steuerermäßigung nach § 35 EStG in Höhe des 3,8-fachen des auf ihn entfallenden anteiligen Gewerbesteuermessbetrags von 1.400 € (= 5.320 €), höchstens der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Absatz 1 Satz 2 EStG und begrenzt auf die auf ihn entfallende anteilige tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nach § 35 Absatz 1 Satz 5 EStG (3.990 € lt. unten stehender Berechnung) zu berücksichtigen. Bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags für A sind positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 119.000 € anzusetzen.

Die Begrenzung des Steuerermäßigungsbetrags nach § 35 Absatz 1 Satz 5 EStG auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer berechnet sich **betriebsbezogen** wie folgt:

KG II:

auf die KG I entfallender Anteil am Gewerbesteuermessbetrag: 500 € (50 % von 1.000 €)

auf die KG I entfallende tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer: 1.800 € (50 % von 3.600 €)

$500 \text{ €} \times 3,8 = 1.900 \text{ €} > 1.800 \text{ €}$ d. h., die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer ist geringer als das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags

Der für die KG II betriebsbezogen ermittelte nach § 35 Absatz 1 Satz 5 EStG begrenzte Steuerermäßigungsbetrag der KG I beträgt **1.800 €**. Dieser nach § 35 Absatz 1 Satz 5 EStG begrenzte Steuerermäßigungsbetrag ist dem für die KG I zuständigen Finanzamt nachrichtlich mitzuteilen.

KG I:

auf A entfallender Anteil am Gewerbesteuermessbetrag: 1.050 € (70 % von 1.500 €)

auf A entfallende tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer: 4.200 € (70 % von 6.000 €)

$1.050 \text{ €} \times 3,8 = 3.990 \text{ €} < 4.200 \text{ €}$ d. h., das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags übersteigt nicht die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer

Der für die KG I betriebsbezogen ermittelte Steuerermäßigungsbetrag des A beträgt **3.990 €**

Das für die KG I zuständige Finanzamt hat ferner dem für den A zuständigen Finanzamt den auf A entfallenden Teil des Steuerermäßigungsbetrags aus der KG II mitzuteilen (70 % von 1.800 € = 1.260 €).

Einkommensteuer des A

Der Ermäßigungsbetrag nach § 35 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG beträgt 5.320 € (das 3,8-fache des festgestellten anteiligen Gewerbesteuermessbetrags von 1.400 €).

Für Zwecke der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Absatz 1 Satz 2 EStG sind für A positive gewerbliche Einkünfte in Höhe von 119.000 € anzusetzen.

Der Steuerermäßigungsbetrag ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt (§ 35 Absatz 1 Satz 5 EStG). Die Beschränkung ist betriebsbezogen zu ermitteln (vgl. Rn. 9) und führt zu einer Begrenzung auf 5.250 € (3.990 € + 1.260 €).

Dieses Schreiben, das im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird, ist ab Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist das Schreiben auch für Veranlagungszeiträume vor 2020 anzuwenden.

Im Auftrag
Rennings