

§ 35 EStG

A. § 35 I Nr.1 EStG

I. Regelungsinhalt § 35 I Nr.1 EStG

Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34 f und g, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt,

Nr.1 bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 I S.1 Nr.1 um das 1,8 fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des GewStG für das Unternehmen festgesetzten Steuermeßbetrags; Absatz 3 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

1. Persönlicher Anwendungsbereich

§ 35 I S.1 EStG umfaßt die unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen.

Herangezogen kann die Steuerermäßigung nach § 35 EStG nur bei natürlichen Personen.

2. Sachlicher Anwendungsbereich

a) Gewerbliche Einkünfte

Nach § 35 I S.1 EStG sind gewerbliche Einkünfte begünstigt.

Eigentlich sollte es sich bei gewerblichen Einkünften wohl um Einkünfte aus § 15 EStG handeln. Da aber eine Definition, wie in § 32c EStG a.F. geregelt, fehlt, ist die Definition der gewerblichen Einkünfte im Sinne des § 35 I S.1 EStG umstritten.

Bei der Berechnung müßten wohl alle Einkünfte nach § 2 I Nr.2 EStG einbezogen werden und zwar unabhängig von deren Belastung mit Gewerbesteuer (also auch Einkünfte nach §§ 16, 17 EStG). Es entstünde jedoch ein Unterschied zwischen den gewerblichen Einkünften, die im Gewerbeertrag enthalten sind, und solchen, die im Höchstbetrag nach § 35 I S.1 EStG enthalten sind.

Höchstbetrag nach § 35 I S.1 EStG ist der Betrag, der sich aus dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte zum zu versteuernden Einkommen ergibt.

Gewerbeertrag ist nach § 7 GewStG der nach dem EStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8,9 GewStG bezeichneten Beträge.

Es müssen somit gewerbesteuerbelastete gewerbliche Einkünfte vorliegen, da nach § 35 I S.1 EStG der anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer der entsprechend festgesetzte GewSt- Meßbetrag ganz oder teilweise zugeordnet wird. Dies setzt nach § 7 GewStG erfaßte Einkünfte voraus. Gewerbliche Einkünfte, die von der Einkommensteuer befreit sind (vgl. § 3 Nr. 40 i. V. m. § 3c EStG) sind nicht berücksichtigungsfähig, da sie im zu versteuernden Einkommen nicht enthalten sind.

Umstritten ist, ob Einkünfte nach §§ 16,17 EStG nach § 35 I S.1 EStG berücksichtigungsfähig sind.

Sind gewerbliche Einkünfte demnach gleich Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG, so daß §§ 16,17 EStG auszuschneiden sind? Oder sind gewerbliche Einkünfte zu definieren nach § 32c EStG a. F.? Einkünfte nach §§ 16,17 EStG könnten unter gewerblichen Einkünften zu erfassen sein aber bei der Höchstbetragsberechnung auszuschneiden sein, da nur gewerbesteuerbelastete Einkünfte zu berücksichtigen sind.

Die Finanzverwaltung hat entschieden unter gewerblichen Einkünften nur laufende Einkünfte im Sinne des § 15 EStG zu fassen; zusätzlich zu erfassen sind folgende gewerbesteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 16 EStG:

- gewerbesteuerpflichtige Einkünfte aus der Veräußerung einer 100% igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn sie außerhalb einer Betriebsaufgabe oder- veräußerung erfolgte (§ 16 I Nr.1 S.2 EStG)
- Einkünfte aus der Veräußerung eines Teils des Mitunternehmeranteils (§16 I S.2 EStG)
- Einkünfte aus der Veräußerung von mittelbar gehaltenen Mitunternehmeranteilen (§ 16 I S.1 EStG i. V. m. § 7 S.2 GewStG)

b) Absoluter Ermäßigungshöchstbetrag

Die Steuerermäßigung setzt die um bestimmte sonstige Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f, 34g EStG geminderte Einkommensteuer voraus. Diese mindert die tarifliche Einkommensteuer, die unter Berücksichtigung der übrigen

in § 2 VI EStG genannten Minderungs- und Erhöhungsbeträge errechnet wird und ergibt somit die festzusetzende Einkommensteuer.

c) Relativer Ermäßigungshöchstbetrag

Gemäß § 35 I S.1 EStG ermäßigt sich die Einkommensteuer als sie anteilig auf die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen gewerblichen Einkünfte entfällt. Wie dieser Anteil zu ermitteln ist, ist gesetzlich nicht definiert. Es ergibt sich die Erfordernis einer Höchstbetragsberechnung. Höchstbetrag nach § 35 I S.1 EStG ist der Betrag, der sich nach dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte zum zu versteuernden Einkommen ergibt.

Die gewerblichen Einkünfte könnten ins Verhältnis zum zu versteuernden Einkommen gesetzt werden.

$$\text{Höchstbetrag} = \frac{\text{Um bestimmte sonstige Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f,34g EStG geminderte tarifliche ESt}}{\text{Zu versteuerndes Einkommen}} \times \frac{\text{im zu versteuernden Einkommen enthaltenen gewerbliche Einkünfte}}{\text{gewerbliche Einkünfte}}$$

Ist auf die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen gewerblichen Einkünfte abzustellen, so ist die Summe der positiven und negativen gewerblichen Einkünfte nach Berücksichtigung eines horizontalen Verlustausgleichs gemeint. Dadurch würden alle von der Summe der Einkünfte vorzunehmenden Abzüge den nicht gewerblichen Einkünften zugeordnet werden.

Die Abzugsbeträge gingen zu Lasten aller Einkunftsarten, wenn der Anteil nach dem Verhältnis der gewerblichen Einkünfte zur Summe der Einkünfte bestimmt würde.

$$\text{Höchstbetrag} = \frac{\text{Um bestimmte sonstige Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f,34g EStG geminderte tarifliche ESt}}{\text{Summe der Einkünfte}} \times \frac{\text{in der Summe der Einkünfte enthaltene gewerbliche Einkünfte}}{\text{gewerbliche Einkünfte}}$$

3. Ermäßigungspotenzial

Das Ermäßigungspotenzial beträgt bei Einzelunternehmen gemäß § 35 I Nr.1 EStG das 1,8 fache des GewSt- Meßbetrages nach § 7 GewStG. Bei mehreren Gewerbebetrieben in der Hand eines Steuerpflichtigen ist der Ermäßigungsbetrag jeweils (vgl. § 35 I Nr.1 EStG) für jeden Betrieb getrennt zu ermitteln.

4. Beispiel¹

EU A erzielt einen Gewinn vor Gewerbesteuer i. H .v. 120.000 Euro. Sein persönlicher Einkommensteuersatz beträgt 48,5 %, der Gewerbesteuerhebesatz 400 %. Bei der Rückstellungsberechnung wird aus Vereinfachungsgründen auf die Berücksichtigung des Freibetrages und der Staffelungsregelung verzichtet.

Gewinn vor GewSt	120.000
GewSt (Multiplikator 0,16667)	20.000
Gewinn nach GewSt	100.000
Tarifliche ESt	48.500
Tarifermäßigung nach § 35 EStG	9.000
1,8 x GewSt- Meßbetrag i.H.v. 5.000 (5% von 100.000)	
Endgültige tarifliche ESt auf die gewerblichen Einkünfte	39.500

II. **BMF Schreiben**

Begünstigte nach § 35 I Nr.1 EStG sind unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer.

Gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 35 I S.1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG; Einkünfte aus §§ 16,17 EStG gehören grundsätzlich nicht dazu. Allerdings sind sowohl gewerbesteuerpflichtige Veräußerungsgewinne aus der 100 % igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, soweit sie nicht bei der Veräußerung in engen Zusammenhang mit der Aufgabe des Gewerbebetriebes erfolgen, als auch Veräußerungsgewinne, die nach § 7 S.2 UntStFG gewerbesteuerpflichtig sind und der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmerteils im Sinne des § 16 I S.2 EStG, der als laufender Gewinn zu erfassen ist, zu berücksichtigen. Nur die gewerblichen Einkünfte, die auf einen Veräußerungs – oder Aufgabegewinn nach §18 IV Sätze 1,2 UmwStG entfallen, sind nicht zu berücksichtigen.

¹ Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, www.steuerberater-hoeffen.de

Die Ermäßigung gemäß § 35 I EStG wird nach der tariflichen Einkommensteuer vermindert um die anzurechnenden ausländischen Steuern nach § 34c I EStG und § 6 EStG und § 12 AStG berechnet. Die Ermäßigungen nach §§ 34f und 34 g EStG sind erst nach Abzug der Steuerermäßigung nach § 35 I Nr.1 EStG zu berücksichtigen.

Der Ermäßigungshöchstbetrag , d.h. die tarifliche Einkommensteuer die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt, wird wie folgt berechnet:

Gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 35 EStG nach Anwendung des § 2 III EStG	X	tarifliche Einkommensteuer im Sinne des § 35 I EStG
Summe der Einkünfte nach Berücksichtigung des Verlustausgleichs im Sinne des § 2 III EStG		

Die Ausgangsgröße für die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrages sind die gewerblichen Einkünfte nach Anwendung des § 2 III EStG und des § 10d EStG. Demnach kann sowohl ein horizontaler als auch vertikaler Verlustausgleich für die Zwecke der Höchstbetragsberechnung des § 35 I S.1 EStG stattfinden.

Laut Finanzverwaltung mindert der Verlustabzug die entsprechenden Einkünfte nach Maßgabe des § 10d EStG. So mindert ein gewerblicher Verlustabzug vorrangig die gewerblichen Einkünfte (wichtige Folge aus der Bezugsgröße zu versteuerndes Einkommen), die durch die Bezugsgröße Summe der Einkünfte vermieden werden sollte.

Der Finanzverwaltung ist somit eine „Zwischenlösung“ gelungen, die die beiden konträren Auffassungen der Bezugsgröße zu versteuerndes Einkommen bzw. Summe der Einkünfte miteinander vereint, da durch die gewählte Lösung kaum noch ein Unterschied inhaltlicher Natur hinsichtlich der Bezugsgröße besteht.

III. Unterschied BMF Schreiben – Gesetz

Zur Anwendung des § 35 I Nr.1 EStG müssen zunächst gewerbliche Einkünfte vorliegen. Bereits hier unterscheidet sich der Beschluß des Bundesministerium der Finanzen vom Gesetz, da die auf einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn gemäß § 18 IV Sätze 1,2 UmwStG entfallenden gewerblichen Einkünfte in die gewerblichen Einkünfte nach § 35 I S.1 EStG einzubeziehen sind, soweit eine

gewerbsteuerpflichtige Betriebsveräußerung innerhalb von 5 Monaten nach Umwandlung erfolgt (vgl. § 7 S.2 GewStG).

Der weitgehendste Unterschied des Beschlusses besteht in der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrages. Das Bundesministerium der Finanzen schlägt vor als Ausgangsgröße die gewerblichen Einkünfte nach Anwendung des § 2 III und des § 10d EStG zu nehmen wohingegen das Gesetz einen Verlustausgleich nach § 2 III EStG oder einen Verlustabzug nach § 10d EStG nicht vorsieht.

Bei einem horizontalen Verlustausgleich würde sich die auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer vermindern bzw. sogar entfallen, wenn ein Verlustausgleich in gleicher Höhe erfolgt. Bei einem vertikalen Verlustausgleich würden sich beispielsweise bei positiven gewerblichen Einkünften, die wegen des Verlustausgleichs höher als die Summe der Einkünfte sind, eine höhere anteilige Einkommensteuer ergeben.

Wegen der betriebsbezogenen Beurteilung und damit der Erfordernis jeweils (vgl. § 35 I Nr.1 EStG) den Betrag anteiliger Einkommensteuer dem jeweiligen GewSt- Meßbetrag zuzuordnen, könnte ein Verlustausgleich nicht möglich sein. Da die jeweiligen gewerblichen Einkünfte betrachtet werden sollen, kann sowohl ein horizontaler als auch ein vertikaler Verlustausgleich nicht stattfinden. Es könnte zwar ein sogenannter Anrechnungsüberhang entstehen, da ein einkommensteuerlich gewerblicher Verlust wegen § 8 GewStG einem GewSt- Meßbetrag entsprechen kann, es kann aber keinem gewerblichen Verlust eine tarifliche Einkommensteuer zugerechnet werden. Ein Verlustausgleich hat in der Folge des § 35 I S.1 EStG nicht bei der Berechnung des Höchstbetrages zu erfolgen.

B. § 35 I Nr.2 EStG

I. Regelungsinhalt § 35 III EStG i. V. m. § 35 I Nr. 2 EStG

Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 I S.1 Nr. 2 und 3 ist der Betrag des Gewerbesteuer- Meßbetrages und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer- Meßbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. Der anteilige Gewerbesteuer- Meßbetrag ist als Vomhundertsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln. Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer- Meßbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen.

...

Nr.2 bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 I S.1 Nr.2 und 3 um das 1,8 fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer- Meßbetrags.

1. Persönlicher Anwendungsbereich

Eine Ermäßigung nach § 35 I Nr.2 EStG bei Mitunternehmern im Sinne des § 15 I S.1 Nr. 2 EStG auf der Ebene ihrer Einkommensteuerbesteuerung muß gewährt werden, da die Gewerbesteuerentlastung als Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer gestaltet ist.

Da einer natürlichen Person auch gewerbliche Einkünfte zugerechnet werden, die eine Personengesellschaft erwirtschaftet hat und die damit zur Gewerbesteuer herangezogen wird, muß der anteilige GewSt- Meßbetrag gemäß § 35 III EStG gesondert und einheitlich festgestellt werden.

2. Sachlicher Anwendungsbereich

a) Gewerbliche Einkünfte

Eine Steuerermäßigung nach § 35 I Nr. 2 EStG kommt nur in Betracht soweit der Steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte erzielt. Es wird auf o. g. Ausführungen verwiesen.

b) Absoluter Ermäßigungshöchstbetrag

Es wird auf oben Ausgeführtes verwiesen.

c) Relativer Ermäßigungshöchstbetrag

Hierfür gilt das oben Gesagte ebenfalls.

3. Ermäßigungspotenzial

Das Ermäßigungspotenzial beträgt das 1,8 fache des anteiligen

GewSt- Meßbetrages. § 35 III S. 2 EStG regelt die Ermittlung des Anteils.

Der Betrag des GewSt- Meßbetrages und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil sind gesondert und einheitlich festzustellen. Der Anteil am GewSt- Meßbetrag eines Mitunternehmers richtet sich nach dessen Gewinn und deshalb nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Die Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ist zutreffend, weil die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe zu behandeln ist und deshalb von allen Gesellschaftern anteilig zu tragen ist.

Vorabgewinnanteile sind bei der Ermittlung des Anteils nicht zu berücksichtigen.

Ergänzungsbilanzergebnisse könnten bei der Ermittlung des Anteils zu berücksichtigen sein. Obwohl nicht ausdrücklich geregelt sind diese auszublenden, da ein Gesellschafter bei positiven Sonder- oder Ergänzungsbilanzergebnissen eines Mitunternehmers überbelastet und im umgekehrten Falle unterbelastet wird. Außerdem wird explizit auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abgestellt, der Sonder- und Ergänzungsbilanzen ausblendet.

Gesetzlich eindeutig geregelt ist die Berechnung des Anteils am GewSt- Meßbetrag bei Mitunternehmerschaften nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Es wird auf die handelsrechtliche Gewinnverteilung abgestellt, soweit sie steuerrechtlich zulässig ist. Gesellschaften wie Familiengesellschaften sind nicht zu berücksichtigen.

Vorabgewinnanteile könnten auch Sondervergütungen im Sinne des § 15 I S.1 Nr.2 S.1 EStG sein. Vorabgewinnanteile sind in § 35 III S.2 EStG nur beispielhaft genannt, so daß jegliche Vergütungen aus dem Bereich der Sonder- und Ergänzungsbilanzen nicht zu berücksichtigen sind, denn die „ allein maßgebliche Gewinnverteilung bezieht sich auf die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft.“²

² Schmidt zu § 35 EStG, Rz.23

4. Gesonderte und einheitliche Feststellung

Der für die Anwendung des Ermäßigungshöchstbetrages maßgebliche GewSt- Meßbetrag und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil sind gemäß § 35 III S.1 EStG gesondert und einheitlich festzustellen. Der Anteil ist als vH- Satz mit 2 Nachkommastellen zu ermitteln. Zuständig ist das Betriebsstättenfinanzamt gemäß § 18 I Nr.2 AO.

5. Beispiel¹

An einer OHG sind A (60%) und B (40%) beteiligt. Die OHG erzielt einen Gewinn vor GewSt von 400.000 Euro. Der JÜ wurde gemindert um Pachtzahlungen von 50.000 Euro für ein unbebautes Grundstück an A und um 10.000 Euro Zinszahlungen an B für die Zurverfügungstellung eines kurzfristigen Darlehens. Am Gewinn partizipieren A und B entsprechend ihrer Beteiligungsquote.

1.) Ermittlung des GewSt- Aufwandes	<u>Ermittlung des endgültigen Meßbetrages</u>		
Jahresüberschuss	400.000		
+ Vorwegvergütungen (50' und 10')	+ 60.000		
	460.000		
Freibetrag	- 24.500		
BMG	435.500		
Staffelung § 11 II Nr.1 GewStG	- 48.000	1.200	1.200
Rest 5% von	387.500	19.375	15.946
			(387.500-68.583x5%)
Vorläufiger Meßbetrag		20.575	17.146
X Hebesatz		x 400%	
		82.300	
Divisor	1+ (400 x 5) : 10.000		
GewSt- Aufwand 82.300: 1,2	<u>68.583</u>		

2.) Ermittlung des endgültigen JÜ

JÜ vor GewSt	460.000
- GewSt- Aufwand	68.583
<u>endgültiger JÜ</u>	<u>391.417</u>

3.) einheitliche und gesonderte Feststellung

	Summe	Anteil A	Anteil B
JÜ	391.417	234.850	156.567
Vorwegvergütung	60.000	50.000	10.000
§ 15 I Nr.2EStG	451.417	284.850	166.567

4.) Ermittlung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 I Nr.2 EStG

	Anteil A	Anteil B
Einkünfte der Gesellschafter	284.850	166.567
Ermittlung der Ermäßigung		
Anteiliger GewSt- Meßbetrag	10.287	6.858
§ 35 EStG 1,8 x Meßbetrag	18.516	12.344

II. BMF- Schreiben

Gemäß § 35 III EStG ist der anteilige GewSt- Meßbetrag von Mitunternehmenschaften nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zu ermitteln, der handelsrechtlichen bzw. den abweichenden gesellschaftsvertraglichen Regeln folgt. Grundsätzlich gelten Vorabgewinnanteile, Sondervergütungen nach § 15 I S.1 Nr.2 EStG und Ergebnisse aus Sonder- bzw. Ergänzungsbilanzen als nicht berücksichtigungsfähig, es sei denn sie sind als gewinnabhängige Vorabgewinnanteile oder Sondervergütungen Bestandteile des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels.

Diese Auffassung, die nicht dem Gesetz entspricht, könnte korrekt sein, da gewinnabhängige Vergütungen mit Gewerbesteuer belastet sind. Die Finanzverwaltung vermeidet Abgrenzungsschwierigkeiten, indem sie nur auf die Gewinnabhängigkeit abstellt.

Gewerbsteuerpflichtige Veräußerungsgewinne sind entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.

III. Unterschied BMF Schreiben- Gesetz

Im Gegensatz zum Gesetz sieht das Bundesministerium der Finanzen gewinnabhängige Vorabgewinnanteile als Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Das Gesetz folgt der Ansicht, daß die Gewerbesteuerlast entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel von den Gesellschaftern getragen wird, so daß Vorabgewinnanteile unberücksichtigt bleiben.

Das Bundesministerium der Finanzen begründet die Hinzurechnung gewinnabhängiger Anteile damit, daß „ eine vom Gewinn abhängige Komponente letztlich nur den in Anteilen auszudrückenden allgemeinen

Gewinnverteilungsschlüssel verschiebt.“³ Dadurch wird auch die Gewerbesteuerlast mitgetragen.

Das Bundesministerium der Finanzen meint, daß mit gewinnabhängigen Vergütungen solche gemeint sind „ die vom Gesamtgewinn eines Unternehmens und nicht lediglich von dem Gewinn eines Unternehmensteils abhängig sind.“²

C. Besonderheiten

I. Besonderheiten bei doppelstöckigen Gesellschaften

Sofern eine Personengesellschaft an einer anderen beteiligt ist, werden der Obergesellschaft die Gewinnanteile der Untergesellschaft zugerechnet (§ 15 EStG). Bei den mittelbar Beteiligten der Untergesellschaft ist kein anteiliger GewSt- Meßbetrag festzustellen. Durch das Beteiligungsergebnis der Obergesellschaft wird zunächst auch dessen Gewerbeertrag erhöht, der wegen § 9 Nr.2 GewStG jedoch wieder gekürzt wird und somit bei der Untergesellschaft erfaßt wird. Einkommensteuerlich soll der anteilige GewSt- Meßbetrag auf die natürliche Person als mittelbar Beteiligten entfallen.

Bei doppelstöckigen Gesellschaften bedarf es somit einer „Weiterleitung“ auf die Gesellschafter der Obergesellschaft. Bei der Untergesellschaft erfolgt eine gesonderte Feststellung des auf die Obergesellschaft entfallenden GewSt- Meßbetrages, der bei der Feststellung des anteiligen GewSt- Meßbetrages der Obergesellschaft dem GewSt- Meßbetrag der Obergesellschaft hinzugerechnet wird; dann erfolgt die Verteilung der Summe auf die Gesellschafter der Obergesellschaft gemäß dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (vgl. § 35 III S.4 EStG).

Die Hinzurechnung eines anteiligen GewSt- Meßbetrages der Untergesellschaft an einem mittelbar beteiligten Gesellschafter hat auch zu erfolgen, wenn sich bei der Obergesellschaft ein negativer Gewerbeertrag und somit ein Meßbetrag von 0,00 ergibt.

II. Besonderheiten bei einer KGaA

Da nur der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA seine Gewinnanteile und Sondervergütungen mit seinem persönlichen Steuersatz versteuert, steht auch nur ihm eine Ermäßigung nach § 35 EStG zu. Aus § 35 I Nr.2 EStG ergibt sich,

³ DStR Heft 42/2002, C. Ritzer, I. Stangl, S.1788

daß der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA wie ein Mitunternehmer behandelt wird, so daß die Aufteilung des GewSt- Meßbetrages nach § 35 III EStG erfolgt.

Sondervergütungen sind demnach nicht einzubeziehen.

Würde somit ein persönlich haftender Gesellschafter beispielsweise ausschließlich eine Tätigkeitsvergütung erhalten, entfällt die Anrechnung nach § 35 EStG.

Laut dem Bundesministerium de Finanzen bestimmt sich der auf den Komplementär entfallende Anteil am GewSt- Meßbetrag an seinem nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel bestimmten Gewinnanteil.

Gewinnabhängige Vorabgewinnanteile oder Sondervergütungen sind hierbei zu berücksichtigen.

Erhält der persönlich haftende Gesellschafter nur eine gewinnunabhängige Vergütung auf seine Anteile am Grundkapital, so beträgt sein Anteil am GewSt- Meßbetrag immer 0,00.

III. Unterjähriger Gesellschafter- und Rechtsformwechsel

Bei einem unterjährigem Gesellschafterwechsel bei gleichzeitigem Fortbestand der Personengesellschaft könnte die Aufteilung des GewSt- Meßbetrages problematisch sein.

Maßgeblich könnte der Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende des Wirtschaftsjahres sein, so daß dem ausscheidenden Gesellschafter kein anteiliger GewSt- Meßbetrag zuzurechnen wäre. Diese Auffassung wird damit begründet, daß die Gewerbesteuer erst am Ende des Erhebungszeitraumes entsteht und somit die Gesellschafter nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels erst am Ende des Erhebungszeitraumes belastet.

Der Gewinnanteil des ausgeschiedenen Gesellschafters könnte aber auch bei der Aufteilung des GewSt- Meßbetrages berücksichtigungsfähig sein.

Die Finanzverwaltung folgt der Ansicht, daß „der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel einschließlich der Vereinbarungen, die anlässlich des Eintritts oder des Ausscheidens des Gesellschafters getroffen worden sind“⁴ maßgeblich sind. Der Anteil eines jeden Gesellschafters am GewSt- Meßbetrag richtet sich somit nach dem Anteil seines Gewinnanteils zur Summe aller Gewinnanteile. Die Berechnung soll unabhängig von der

⁴ BMF- Schreiben 15.05.2002, Rz. 29

Ausgestaltung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zum Beginn oder Ende des Wirtschaftsjahres erfolgen. Es werden nur Gewinnanteile und gewinnabhängige Vorabgewinnanteile und Sondervergütungen berücksichtigt; der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn wird also nicht berücksichtigt. Der GewSt- Meßbetrag, der sich aus dem Veräußerungsgewinn ergibt, ist somit nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf alle Gesellschafter aufzuteilen. Eine Zuordnung auf den veräußernden Gesellschafter ist direkt nicht möglich, so daß es unter Umständen zu einer nicht sachgerechten Vorgehensweise kommen kann, da der „veräußernde Gesellschafter die Gewerbesteuerlast durch die Antizipation im Veräußerungspreis zumindest wirtschaftlich trägt.“⁵

Bei einem Rechtsformwechsel während des Erhebungszeitraums ist der für den Erhebungszeitraum ermittelte einheitliche Steuermessbetrag dem Einzelunternehmer und der Personengesellschaft anteilig zuzurechnen und gesondert festzustellen, soweit eine Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in ein Einzelunternehmen oder das Ausscheiden aller Gesellschafter bis auf einen einer Personengesellschaft erfolgt.

Soweit ein Wechsel des Steuerschuldners nach dem UmwStG erfolgt, werden mehrere Gewerbesteuer- Meßbescheide mit Anteilen des einheitlichen GewSt- Meßbetrages erlassen, wenn die sachliche Gewerbesteuerpflicht weiterhin besteht.

⁵ DStR Heft 42/2002, C.Ritzer/I.Stangl, S.1789