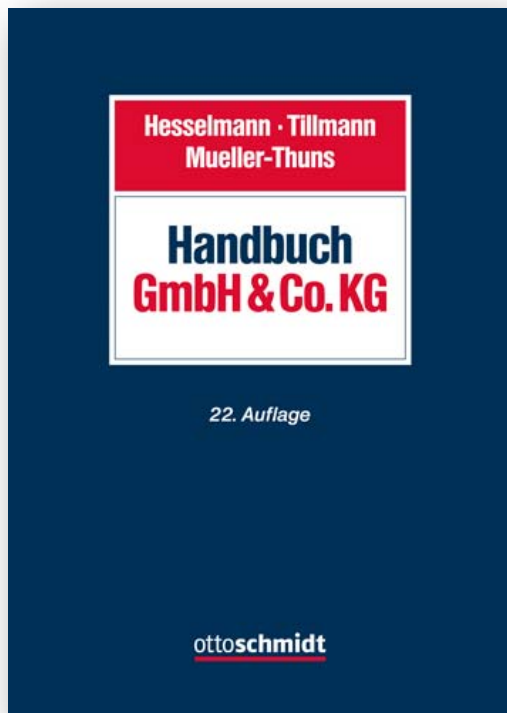


Leseprobe zu



Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns

Handbuch GmbH & Co. KG

Gesellschaftsrecht – Steuerrecht

22. neu bearbeitete Auflage, 2020, ca. 1398 Seiten, gebunden, Handbuch, 160x240 mm

ISBN 978-3-504-32521-3

169,00 €

schlüssel im Abzugsjahr zu ermittelnden Anteil zu mindern. Dabei sind weder Sonderbetriebseinnahmen noch Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen, was aus der ausschließlichen Maßgeblichkeit des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels folgt. Mit dieser gesetzlichen Regelung hat der Gesetzgeber auf höchstrichterliche Rechtsprechung¹ reagiert, wonach es für erforderlich gehalten wurde, den jeweiligen Mitunternehmern die Gewerbeerträge des Anrechnungsjahres und die Fehlbeträge des Verlustentstehungsjahres nach dem Gewinnverteilungsschlüssel unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zuzuordnen.² Diese Regelung steht zwar im Widerspruch zu der Einbeziehung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben in den Gewerbeertrag und kann bei hohen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu ungerechten Ergebnissen führen. Für den Gesetzgeber war jedoch die praktische Handhabbarkeit von vorrangiger Bedeutung.³ Hinsichtlich der rückwirkenden Anwendung dieser Regelung gem. § 36 Abs. 9 GewStG⁴ hatte der BFH einen Vorlagebeschluss an das Bundesverfassungsgericht gerichtet.⁵ Dieser wurde jedoch aufgehoben, nachdem der Beklagte (das Finanzamt) seine Revision mit Zustimmung der Klägerin zurückgenommen hatte.⁶

V. Gewerbesteuerliche Behandlung der Komplementär-GmbH

- 6.666 Die Komplementär-GmbH ist als Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform selbständig gewerbesteuerpflichtig (§ 2 Abs. 2 GewStG). Im Falle der Beteiligung an der GmbH & Co. KG sind bei Ermittlung des Gewerbeertrags die Vorschriften der § 8 Nr. 8 und § 9 Nr. 2 GewStG zu beachten, d.h. der Gewerbeertrag ist um den Gewinnanteil aus der Beteiligung zu kürzen bzw. um den Verlustanteil zu erhöhen. Sofern die Komplementär-GmbH neben dem Gewinnanteil keine weiteren Einkünfte hat, fällt somit keine Gewerbesteuer an. Im Übrigen wird bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Freibetrag von 24 500 Euro im Gegensatz zur Ermittlung bei der GmbH & Co. KG nicht gewährt (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG).⁷

6.667–6.680 Einstweilen frei.

VI. Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG

1. Hintergrund des § 35 EStG

- 6.681 Natürliche Personen, die Gesellschafter einer gewerblichen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) sind, werden ebenso wie die Inhaber gewerblicher Einzelunternehmen (Gewerbebetrieb) steuerrechtlich grundsätzlich doppelt – mit **Einkommensteuer** einerseits und **Gewerbesteuer** andererseits – belastet. Sie sind Steuerschuldner der Einkommensteuer.

1 BFH v. 16.2.1994 – XI R 50/88, BStBl. II 1994, 364 = GmbHR 1994, 566; BFH v. 15.3.1994 – XI R 60/89, BFH/NV 1994, 899 (Nichtanwendungserlass des BMF v. 28.11.1996 – IV B 7 - S 2144c - 44/96, GmbHR 1997, 235) und BFH v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, BFH/NV 2006, 885 = GmbHR 2006, 384.

2 Drüen in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10a GewStG Rz. 113.

3 Vgl. BT-Drucks. 16/3368 v. 9.11.2006, S. 54.

4 Eingefügt durch Gesetz v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878.

5 BFH v. 19.4.2007 – IV R 4/06, BStBl. II 2008, 140 = GmbHR 2007, 890.

6 BFH v. 30.10.2008 – IV R 4/06, BB 2008, 2655.

7 Der für Personengesellschaften zuvor anwendbare Staffeltarif (§ 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG a.F.) gilt seit dem Erhebungszeitraum 2008 nicht mehr.

er, sofern sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielen. Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist zwar die Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Wirtschaftlich belastet sind jedoch bei einer gewerblichen Mitunternehmerschaft mittelbar die Gesellschafter (Mitunternehmer) entsprechend ihrer Beteiligung am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I). Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer um das 3,8-fache des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags,¹ soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt. Die durch § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG bezweckte pauschalierte Gewerbesteueranrechnung dient dem Ziel, die **Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte** mit Einkommensteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits zu vermeiden oder zu mildern. Sie gilt nur für **natürliche Personen**.² Die Vorschrift wurde durch das Steuersenkungsgesetz – im Zuge der Unternehmensteuerreform 2001 – eingeführt und gilt seit dem Veranlagungszeitraum 2001. Sie trat an die Stelle der Tarifiermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG in der zum damaligen Zeitpunkt geltenden Fassung (Kappungsgrenze).³ Auch Kapitalgesellschaften unterliegen mit ihrem Gewinn – dem zu versteuernden Einkommen einerseits und dem Gewerbeertrag andererseits – sowohl der Körperschaft- als auch der Gewerbesteuer. Die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG stellt einen Ausgleich für den niedrigen Körperschaftsteuersatz von ursprünglich 25 % (bis 2007) und 15 % (seit 2008)⁴ dar mit dem Ziel, eine steuerliche Benachteiligung der Inhaber von Gewerbebetrieben und der Gesellschafter (Mitunternehmer) einer gewerblichen Personengesellschaft – sofern sie natürliche Personen sind – im Vergleich zu Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern zu vermeiden oder zu mildern. Dadurch soll zumindest eine belastungsneutrale Besteuerung unternehmerischer Aktivitäten erreicht werden. Die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass einzelne Mitunternehmer von der **Steuerbegünstigung** (Thesaurierungsbegünstigung) für nicht entnommene steuerliche Gewinne nach § 34a Abs. 1 EStG Gebrauch machen und insoweit eine Einkommensteuer von 28,25 % anfällt.⁵ Der Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG steht dem nicht entgegen. Die Anwendung des § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG parallel zu § 34a Abs. 1 EStG entspricht auch dem Sinn der pauschalisierten Gewerbesteueranrechnung. Die Doppelbelastung der Gesellschafter mit Einkommen- und Gewerbesteuer besteht auch, wenn sie die Steuerbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG nutzen. Aufgrund ihrer Belastung mit Gewerbesteuer sind nicht entnommene steuerliche Gewinne i.S.d. § 34a Abs. 1 EStG folglich im Veranlagungszeitraum der begünstigten Besteuerung in die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG einzubeziehen.

Seit dem Veranlagungszeitraum 2008 ist die Gewerbesteuer bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns eines Gewerbebetriebs oder einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

6.682

1 Seit Veranlagungszeitraum 2008; bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2007 betrug der Faktor 1,8.

2 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 3; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 1.

3 Wegen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit aufgrund eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG vgl. *Wendt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 32c EStG, Stand: April 2015; *Gosch* in Kirchhof, § 35 EStG Rz. 2; Vorlagebeschluss des BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 = GmbHR 1999, 621 an das BVerfG. Das BVerfG hat die Vorschrift für verfassungsgemäß erklärt; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316.

4 S. im Einzelnen unter Rz. 2.38, 2.62.

5 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 15; *Förster*, DB 2007, 760 (763); *Wacker* in Schmidt, § 35 EStG Rz. 5.

nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 4 Abs. 5b EStG) und mindert infolgedessen auch nicht ihre eigene Bemessungsgrundlage.¹ Infolgedessen verringern sich – anders als nach der bisherigen Rechtslage – die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer nicht. Das gesetzliche Ziel, die Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte mit Einkommen- und Gewerbesteuer zu beseitigen oder zumindest zu mildern, wird seit dem Veranlagungszeitraum 2008 ausschließlich durch die **pauschalierte Gewerbesteueranrechnung** nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG erreicht. Zum Ausgleich dafür, dass die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar ist, hat sich der maßgebende Faktor von 1,8 auf 3,8 des jeweiligen Gewerbesteuer-Messbetrags erhöht. Demnach ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt,

- bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG um das 3,8-fache des jeweils für den Erhebungszeitraum, der dem Veranlagungszeitraum entspricht, festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags;
- bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG um das 3,8-fache des jeweils für den Erhebungszeitraum, der dem Veranlagungszeitraum entspricht, festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.

6.683 Die Wirkung des § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG verdeutlicht die folgende Übersicht:

Hebesatz	200 %	300 %	380 %	400 %	500 %	600 %
Gewinn vor Steuern	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
./. GewSt	./. 7,0	./. 10,5	./. 13,3	./. 14,0	./. 17,5	./. 21,0
= handelsrechtlicher Gewinn	93,0	89,5	86,7	86,0	85,5	79,0
steuerlicher Gewinn	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
GewSt-Messbetrag	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5
3,8-faches des GewSt-Messbetrags	13,3	13,3	13,3	13,3	13,3	13,3
ESt (45 %)	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0
./. Steuerermäßigung*	./. 7,0	./. 10,5	./. 13,3	./. 13,3	./. 13,3	./. 13,3
= verbleibende ESt	38,0	34,5	31,7	31,7	31,7	31,7
Gewinn nach ESt	55,0	55,0	55,0	54,3	50,8	47,3
Steuerbelastungsquote bei 45 % ESt (ohne SolZ)	45,0	45,0	45,0	45,7	49,2	52,7

* Beschränkung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG)

6.684 Bei der **Modellrechnung** bleiben die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag ebenso wie der Freibetrag bei der Gewerbesteuer (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) aus Vereinfachungsgründen außer Betracht. Da die Gewerbesteuer seit dem Veranlagungszeitraum 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns eines Gewerbebetriebs oder einer gewerblichen Mitunternehmerschaft abziehbar ist (§ 4 Abs. 5b EStG), hat der maßgebende Einkommensteuersatz – anders als bis zum Jahr 2007 – keine Bedeutung mehr für die Beseitigung (Neutralisierung) oder Milderung der mit der Gewerbesteuer verbundenen Belastung. Er hat allerdings Bedeutung für die Ermittlung des

¹ Das gilt selbstverständlich gleichermaßen für Körperschaften (Kapitalgesellschaften).

Ermäßigungshöchstbetrages nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG. Bei einem Hebesatz von 380 % wird das gesetzliche Ziel erreicht, die mit der Gewerbesteuer verbundene Belastung für die Inhaber eines gewerblichen Einzelunternehmens (Gewerbebetrieb) und die Gesellschafter (Mitunternehmer) einer gewerblichen Personengesellschaft zu beseitigen.¹ Liegt der Hebesatz darüber, wird die mit der Gewerbesteuer verbundene Belastung nicht vollständig ausgeglichen. Liegt der Hebesatz dagegen niedriger, ist die Steuerermäßigung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG); es kommt also – anders als bis zum Jahr 2007 – nicht zu einer Überkompensation. Der Mindesthebesatz beträgt mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2004 200 % (§ 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG).²

2. Funktionsweise des § 35 EStG

a) Allgemeines

Zur **Inanspruchnahme** der Steuerermäßigung berechtigt sind nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG 6.685 neben gewerblichen Einzelunternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligte **Mitunternehmer** einer gewerblichen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), sofern sie natürliche Personen sind. Der gewerbliche Einzelunternehmer unterliegt als Steuersubjekt sowohl der Einkommen- als auch der Gewerbesteuer, ist also als Steuerschuldner unmittelbar doppelt belastet. Die gewerbliche Personengesellschaft ist zwar Steuersubjekt bei der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), nicht dagegen bei der Einkommensteuer. Steuerschuldner der Einkommensteuer sind die Gesellschafter (Mitunternehmer); sie sind dadurch mittelbar doppelt belastet. Das Ziel des § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG besteht darin, die unmittelbare oder mittelbare Doppelbelastung von gewerblichen Einkünften mit Einkommen- und Gewerbesteuer zu beseitigen oder zumindest zu mildern. Folglich können auch nur natürliche Personen als Einkommensteuersubjekte die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG in Anspruch nehmen. Begünstigt sind sowohl unbeschränkt als auch 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 § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG.³ Die Geltung des § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG für beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen ergibt sich auch daraus, dass § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG insoweit keine Sonderregelung enthält.

Ausgangspunkt für die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die **tarifliche Einkommensteuer**, wobei bis auf §§ 34f, 34g und 35a EStG die übrigen Steuerermäßigungen vorrangig zu berücksichtigen sind. Ermäßigt wird jedoch nicht die gesamte Einkommensteuer, sondern nur der Betrag, der auf die im zu versteuernden Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG enthaltenen gewerblichen Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag; § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG).⁴ Die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags ergibt sich aus § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG (s. Rz. 6.690 f.). Die Steuerermäßigung ist der Höhe nach auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzt (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG; s. Rz. 6.693).

¹ Vgl. Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 2.

² Zu Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung vgl. Otting, DB 2004, 1222. Das BVerfG hat die Vorschrift mittlerweile für verfassungsgemäß erklärt; BVerfG v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04, BVerfGE 125, 141 = DB 2010, 542.

³ BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 1; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 3.

⁴ BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 5; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 5.

b) Gewerbliche Einkünfte

6.687 Gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG sind die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinne und Gewinnanteile, soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung nach § 35 EStG ausgenommen sind (§ 35 Abs. 1 Satz 3 EStG).¹ Die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG umfassen demnach die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG, die der **Gewerbesteuer unterliegen**, d.h. tatsächlich mit Gewerbesteuer belastet sind, nicht dagegen die Einkünfte nach §§ 16 und 17 EStG.² In die gewerblichen Einkünfte einzubeziehen sind jedoch gewerbesteuerpflichtige 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 steht (vgl. H 7.1 Abs. 3 GewStH 2016), und nach § 7 Satz 2 GewStG gewerbesteuerpflichtige Veräußerungsgewinne.³ Nach Auffassung der Finanzverwaltung und einem Teil der Literatur unterliegt auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person der Gewerbesteuer, da es sich um einen Teil des laufenden Gewinns handele (§ 16 Abs. 1 Satz 2 EStG; s. Rz. 2.135).⁴ U.E. ist dieser Ansicht nicht zu folgen.⁵ Folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, ist es konsequent, den Veräußerungsgewinn in die gewerblichen Einkünfte nach § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG einzubeziehen.⁶ Gewerbesteuerpflichtig und daher in die Einkünfte i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG einzubeziehen sind dagegen die Veräußerungsgewinne in den Fällen des § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind („Veräußerung an sich selbst“); der Veräußerungsgewinn gilt insoweit als laufender Gewinn.⁷ Dagegen sind die nicht gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinne nach §§ 22 Abs. 1 und 24 Abs. 2 UmwStG – ebenso wie nach § 21 Abs. 1 UmwStG a.F. – und der gewerbesteuerfreie Übernahmegewinn nach § 18 Abs. 2 UmwStG nicht in die Einkünfte i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG einzubeziehen.⁸ Das Gleiche gilt aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung für den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG).⁹ Die Kürzungen nach § 9 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags sind zu berücksichtigen und verringern infolgedessen die gewerblichen Einkünfte nach § 35 Abs. 1 Satz 3

1 Vgl. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 14; BFH v. 25.8.2015 – IV R 27/2, DStR 2015, 1796 (1798); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 13.

2 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 14; BFH v. 25.8.2015 – IV R 27/2, DStR 2015, 1796 (1798); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 13, 18.

3 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Tz. 14; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 20.

4 R 7.1 Abs. 3 Satz 6 GewStR 2009; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 14; Gosch in Kirchhof, § 35 EStG Rz. 11; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 18, 23.

5 Ebenso Fügler/Rieger, DStR 2002, 1021 (1021 f.); Neyer, BB 2005, 577 (579).

6 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 14.

7 BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 (756) = GmbHR 2004, 1096; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 18.

8 Vgl. Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 18.

9 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 13 f.; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 23; anders jedoch im Fall der Umwandlung einer Organgesellschaft (Kapitalgesellschaft) in eine Personengesellschaft; s. BFH v. 28.5.2015 – IV R 27/12, BStBl. II 2015, 837 = DStR 2015, 1796 (1799) zu § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG a.F. (teleologische Reduktion); Förster, DB 2016, 2866 (2867).

EStG.¹ Das entspricht dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG, der von den der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinnen und Gewinnanteilen spricht, und dem Sinn der Regelung, nur die tatsächlich mit Gewerbesteuer belasteten gewerblichen Einkünfte zu begünstigen.²

Grund für die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Beseitigung oder Milderung der Doppelbelastung von gewerblichen Einkünften mit Einkommen- und Gewerbesteuer bei natürlichen Personen. Sind gewerbliche Einkünfte von vornherein **nicht** mit **Gewerbesteuer** belastet, so bedarf es keiner Kompensation; folglich ist es auch nicht gerechtfertigt, das Ermäßigungspotential durch Einbeziehung dieser nicht mit Gewerbesteuer belasteten Einkünfte zu erhöhen.³ Aufgrund ihrer Belastung mit Gewerbesteuer sind nicht entnommene steuerliche Gewinne i.S.d. § 34a Abs. 1 EStG im Veranlagungszeitraum der begünstigten Besteuerung in die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG einzubeziehen.⁴ Der Nachversteuerungsbetrag nach § 34a Abs. 4 EStG unterliegt dagegen nicht der Gewerbesteuer und ist daher nicht in die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG einzubeziehen.⁵ Allerdings erhöht sich durch die Nachversteuerung (§ 34a Abs. 4 EStG) die tarifliche Einkommensteuer als Ausgangsgröße für die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrages nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG.⁶

6.688

c) Einzelheiten zur Ermittlung

Die Grundlage für die Ermittlung des Gewerbeertrags bilden die jeweiligen der Gewerbesteuer unterliegenden Einkünfte. Wenn ein Gesellschafter ein gewerbliches Einzelunternehmen unterhält und Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft oder als Mitunternehmer an mehreren gewerblichen Personengesellschaften beteiligt ist, sind die Gewerbeerträge und damit Gewerbesteuer-Messbeträge für jeden Gewerbebetrieb und jede Mitunternehmerschaft nicht nur bei der Gewerbesteuer, sondern auch für Zwecke des § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG **getrennt** (isoliert) zu ermitteln, mit dem Faktor 3,8 zu multiplizieren und auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer zu begrenzen (§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 5 EStG).⁷ Die jeweiligen gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG und der jeweilige Gewerbeertrag sind also **unternehmensbezogen** (betriebsbezogen) zu ermitteln.⁸ Es findet **keine Verrechnung** (Saldierung) positiver und negativer Gewerbeerträge statt, so dass sich das Anrechnungsvolumen nicht verringert. Das folgt aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG und ergibt sich aus dem Sinn der Gewerbesteueranrechnung.

6.689

Ein aufgrund von gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen nach § 8 GewStG entstehender positiver Gewerbeertrag und damit Gewerbesteuer-Messbetrag, dem negative gewerbliche Einkünfte eines gewerblichen Einzelunternehmens oder als Mitunternehmer einer gewerb-

1 Vgl. BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Tz. 14; offen gelassen durch BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 14; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 18; a.A. Förster, DB 2007, 760 (761); Gosch in Kirchhof, § 35 EStG Rz. 11.

2 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 18.

3 BT-Drucks. 14/3366 v. 16.5.2000, 119; vgl. Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 10.

4 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 15; im Ergebnis auch Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 5.

5 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 15; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 5.

6 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 15; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 5.

7 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 9.

8 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 14.

lichen Personengesellschaft (oder ein ausgeglichenes Ergebnis) zugrunde liegen, ist – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung¹ – zu berücksichtigen,² so dass sich das Anrechnungsvolumen erhöht. Hintergrund für die Einbeziehung des § 8 GewStG in die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG ist die **personenbezogene Betrachtung** bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG und infolgedessen die Berücksichtigung des horizontalen Verlustausgleichs (s. Rz. 6.691). Der Grundsatz, nach dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Einkommensteuer und der Gewerbeertrag mit Gewerbesteuer belastet sein müssen (kongruente Belastung), ist insofern durchbrochen. Fällt wegen negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (oder eines ausgeglichenen Ergebnisses) keine Einkommensteuer an, besteht strenggenommen keine Notwendigkeit für die Gewerbesteueranrechnung, weil es an der erforderlichen Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer fehlt.³ Die Kürzungen nach § 9 GewStG verringern nach der hier vertretenen Auffassung die gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG mit der Folge, dass sich das Anrechnungsvolumen verringert und ggf. – bei einem negativen (oder ausgeglichenen) Gewerbeertrag – null Euro beträgt (s. Rz. 6.687).

Anschließend sind die auf diese Weise ermittelten Anrechnungsbeträge zum Zwecke der Ermittlung des Betrags der Steuerermäßigung (Anrechnungsvolumens) nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG zusammenzufassen.⁴ Bei **zusammenveranlagten Ehegatten** sind die Anrechnungsvolumina der Ehegatten zusammenzufassen, sofern beide Ehegatten jeweils eine positive Summe der gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG aufweisen.⁵ Sofern ein Ehegatte eine positive Summe der gewerblichen Einkünfte, der andere Ehegatte dagegen keine positive Summe der gewerblichen Einkünfte (oder i.H.v. null Euro) aufweist, sind die auf den Ehegatten, der keine positiven gewerblichen Einkünfte hat, entfallenden Gewerbesteuer-Messbeträge nicht zu berücksichtigen (s. Rz. 6.691).⁶

- 6.690 Die Steuerermäßigung wird nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer begrenzt, die anteilig auf die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen gewerblichen Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag). Der **Ermäßigungshöchstbetrag** ist in § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG definiert und wie folgt zu ermitteln:

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

Die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer und damit der Höchstbetrag der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG ergibt sich somit aus dem Verhältnis der positiven gewerblichen Einkünfte zur Summe aller positiven Einkünfte.

- 6.691 Nach der Rechtsprechung des BFH ist der nicht eindeutige Begriff der „Einkünfte“ nicht als „Einkunftsquelle“ zu verstehen,⁷ sondern als **Einkunftsart**. Infolgedessen sind sowohl bei der Ermittlung der positiven gewerblichen Einkünfte (Zähler) als auch bei der Ermittlung aller positiven Einkünfte (Nenner) die positiven und negativen Ergebnisse (Bestand-

1 BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Tz. 10.

2 Vgl. BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 9; Förster DB 2016, 2866 (2867); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 15; a.A. Gosch in Kirchhof, § 35 EStG Rz. 12.

3 Vgl. Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 10.

4 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 9.

5 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 10.

6 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 10.

7 BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871 (873); krit. Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 39 unter Hinweis auf den Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG.

teile) innerhalb der jeweiligen Einkunftsart zu saldieren;¹ es ist also ein **horizontaler Verlustausgleich** vorzunehmen.² Verbleibt ein negativer Saldo, so sind die jeweiligen Einkünfte bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen.³ Die Finanzverwaltung hat ihre gegenteilige Auffassung⁴ aufgegeben und sich der Rechtsprechung angeschlossen.⁵

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten sind die jeweiligen positiven Einkünfte für jeden Ehegatten unter Berücksichtigung des horizontalen Verlustausgleichs getrennt zu ermitteln.⁶ Positive Einkünfte eines Ehegatten sind nicht mit negativen Einkünften des anderen Ehegatten aus derselben Einkunftsart zu verrechnen;⁷ negative Salden eines Ehegatten bei den gewerblichen Einkünften oder allen Einkünften sind folglich für Zwecke des § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen.⁸ Infolge des horizontalen Verlustausgleichs verringert sich die Höhe der gewerblichen Einkünfte und damit der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG;⁹ dadurch vermindert sich die Steuerermäßigung selbst. Dieser Umstand hat besondere Bedeutung im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten.¹⁰

Bei der Ermittlung der Summe der positiven Einkünfte sind dagegen wie bisher die positiven und negativen Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten nicht zu verrechnen (saldieren); ein **vertikaler Verlustausgleich** ist also **ausgeschlossen**.¹¹

Die Abzugsbeträge, die erst nach der Summe der Einkünfte berücksichtigt werden (z.B. Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen), wirken sich anteilig zu Lasten aller Einkunftsarten aus. Geminderte tarifliche Steuer ist die tarifliche Einkommensteuer – nach Abzug von Beträgen aufgrund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen und nach Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 34c Abs. 1 und 6 EStG und § 12 AStG –, vermindert um sämtliche Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f, 34g und 35a EStG sowie § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG selbst (§ 35 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG).¹² In diesem Zusammenhang wirkt sich auch der tatsächliche (relevante) Einkommensteuersatz aus; je höher er ist, desto höher ist die tarifliche Einkommensteuer und damit der Höchstbetrag der Steuerermäßigung.

Die Inanspruchnahme der **Steuerbegünstigung** (Thesaurierungsbegünstigung) nach § 34a Abs. 1 EStG für nicht entnommene steuerliche Gewinne durch einzelne Mitunternehmer schließt die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht aus (s. Rz. 6.681). Bei 6.692

1 BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871 (873).

2 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 16.

3 BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871 (873).

4 BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Tz. 16 f.

5 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 16; krit. Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 39.

6 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 16.

7 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 10, 16.

8 BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871 (874); BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 16.

9 Förster, DB 2016, 2866 (2867).

10 Förster, DB 2016, 2866 (2867).

11 BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871 (873); BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 16; Förster, DB 2016, 2866 (2867); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 39.

12 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 4; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 5.

der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrages nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG ist nicht danach zu unterscheiden, ob einzelne Mitunternehmer von der Steuerbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG Gebrauch machen. Es ist kein „geteilter“ Ermäßigungshöchstbetrag zu ermitteln, der danach differenziert, ob der nicht entnommene steuerliche Gewinn nach § 34a Abs. 1 EStG einer Einkommensteuer von 28,25 % unterliegt oder die Regelbesteuerung (Normalbesteuerung) eingreift.¹ Die anteilige tarifliche Einkommensteuer mindert sich einheitlich mit der Folge, dass der Ermäßigungshöchstbetrag sinkt. Durch die Nachversteuerung (§ 34a Abs. 4 EStG) erhöht sich demgegenüber die tarifliche Einkommensteuer mit der Folge, dass der Ermäßigungshöchstbetrag steigt.²

- 6.693 Der nach den vorstehenden Grundsätzen ermittelte Ermäßigungshöchstbetrag begrenzt die nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG anzurechnende Gewerbesteuer. Die Steuerermäßigung beläuft sich der Höhe nach auf das 3,8-fache des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags (Anrechnungsvolumen). Der Abzug der Steuerermäßigung ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG; absoluter Höchstbetrag). Die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer entspricht der durch den Gewerbesteuerbescheid festgesetzten Gewerbesteuer für den einzelnen Betrieb und in den Fällen des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der jeweils anteilig festgesetzten (geschuldeten) Gewerbesteuer. Bei Abweichungen zwischen der dem Einkommensteuerbescheid zugrunde gelegten tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer und der anteilig festgesetzten Gewerbesteuer ist der Einkommensteuerbescheid zu ändern (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).³ Soweit das **Anrechnungsvolumen** den Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG übersteigt, besteht ein Anrechnungsüberhang (s. Rz. 6.712 ff.). Ein Vortrag oder Rücktrag des Anrechnungsvolumens ist ebenso wie eine Steuererstattung nicht möglich.⁴ Die Begrenzung der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ist **betriebsbezogen** zu ermitteln;⁵ hierbei gilt eine Übergangsregelung bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2019.⁶ Die betriebsbezogene Ermittlung hat insbesondere Bedeutung für Schwesterpersonengesellschaften und doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften (s. Rz. 6.709 f.).

d) Konsequenzen der Steuerermäßigung

- 6.694 Im Zusammenhang mit der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG wird allgemein von einer „**Gewerbesteueranrechnung**“ gesprochen; streng genommen wird jedoch die Gewerbesteuer selbst nicht unmittelbar auf die Einkommensteuer angerechnet. Angerechnet wird ein Betrag in Höhe des 3,8-fachen des gem. § 14 GewStG festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags. Der Anrechnungsbetrag ist auf die tatsächlich von der Personengesellschaft zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt (§ 35 Abs. 1 Satz 5 GewStG; absoluter Höchstbetrag). Damit ist die festgesetzte (geschuldete) Gewerbesteuer gemeint. Abgesehen davon

1 Förster, DB 2007, 760 (764).

2 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 15; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 5.

3 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 6.

4 BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7 (8); BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 12; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 7, 36.

5 BFH v. 20.3.2017 – X R 62/14, GmbHR 2018, 156 = DB 2017, 2839 (2842 ff.); BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, GmbHR 2017, 1109 = DStR 2017 1917 (1920 ff.); BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, DStR 2019, 878 Tz. 9 (aktualisierte Fassung der Tz. 9 gegenüber BMF v. 3.11.2016); Förster, DB 2016, 2866 (2869); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 41.

6 BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459.

wird die tarifliche Einkommensteuer um einen pauschalierten Betrag ermäßigt. Konsequenz der **Pauschalierung** ist, dass eine völlige Entlastung von der Gewerbesteuer nur in bestimmten Fällen erreicht wird. Da die Gewerbesteuer ab dem Jahr 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar ist (§ 4 Abs. 5b EStG), hat der tatsächliche (relevante) Einkommensteuersatz bei der Ermittlung der Steuerentlastung keine Bedeutung mehr. Er hat allerdings bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags (§ 35 Abs. 1 Satz 2 EStG) nach wie vor Bedeutung (s. Rz. 6.691). Die Entlastung gewerblicher Einzelunternehmer und von Mitunternehmern einer gewerblichen Mitunternehmerschaft wird m.a.W. seit dem Jahr 2008 ausschließlich durch die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 EStG erreicht. Seit dem Jahr 2008 kommt es bei einem Hebesatz von 380 % zu einer **vollständigen Entlastung** von der Gewerbesteuer.¹ Liegt der Hebesatz über 380 %, kommt es lediglich zu einer Milderung der Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer. Unterschreitet der Hebesatz die Grenze von 380 %, kommt es an sich zu einer Überkompensation. Nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ist die Gewerbesteueranrechnung jedoch auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt mit der Folge, dass es nicht zu einer Überkompensation kommt. Die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG wirkt sich auf den festzusetzenden Solidaritätszuschlag aus (§ 3 Abs. 2 SolZG), nicht dagegen auf die Kirchensteuer (§ 51a Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. den jeweiligen Kirchensteuergesetzen). Berücksichtigt man die Verringerung des Solidaritätszuschlags aufgrund der niedrigeren Einkommensteuer, ergibt sich eine höhere Entlastung.² In diesem Fall kommt es bei einem Hebesatz von rd. 400 % zu einer vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuer.³

Der **Betrag** der Steuerermäßigung (Anrechnungsvolumen) beträgt bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG das **3,8-fache des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags**, der jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzt wird (§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Der Gewerbesteuer-Messbetrag wird gegenüber der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) als Schuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) und nicht anteilig gegenüber den Mitunternehmern festgesetzt. Bei Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wird daher neben dem Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festgestellt (§ 35 Abs. 2 Satz 1 EStG). Zuständig für die gesonderte Feststellung nach § 35 Abs. 2 EStG ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt (§ 35 Abs. 3 Satz 1 EStG i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO; Betriebsfinanzamt). Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags, die Feststellung des Anteils an dem festzusetzenden Gewerbesteuer-Messbetrag nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG und die Festsetzung der Gewerbesteuer Grundlagenbescheide (§ 35 Abs. 3 Satz 2 EStG). Für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Grundlagenbescheide (§ 35 Abs. 3 Satz 3 EStG).

e) Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags

Maßstab für den Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag ist sein Anteil am steuerlichen Gewinn (und Verlust) der Mitunternehmerschaft, der sich

¹ Vgl. Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 2.

² Förster, DB 2007, 760; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 2.

³ Vgl. Gosch in Kirchhof, § 35 EStG Rz. 18; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 2.

nach dem **allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel** richtet (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG);¹ Vorabgewinnanteile² sind dabei nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 EStG).³ Die handelsrechtliche Gewinnverteilung ergibt sich entweder aus den gesetzlichen Regelungen des HGB oder aus abweichenden gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen.⁴ Grundlage für den allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel ist i.d.R. die Beteiligungsquote der Gesellschafter am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I). Auf die Verteilung des steuerlichen Gewinns der Mitunternehmenschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf der Grundlage der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO) kommt es dabei nicht an.⁵ Die Verursachung der Gewerbesteuer – bspw. durch Gewinne und Verluste im Sonderbetriebsvermögen oder aus Ergänzungsbilanzen – ist ebenfalls nicht maßgebend. Hintergrund der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel ist folgende Überlegung: Die Gesellschafter (Mitunternehmer) sind **wirtschaftlich mittelbar** in Höhe ihrer Beteiligung am Gesellschaftskapital (Festkapital) mit Gewerbesteuer **belastet**; das gilt unabhängig davon, ob der Gewerbeertrag aus dem Gesamthandsvermögen, dem Sonderbetriebsvermögen oder der Ergänzungsbilanz stammt. Infolgedessen sollen die Gesellschafter von der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in dem Maße profitieren, in dem sie durch die Gewerbesteuer wirtschaftlich mittelbar belastet sind.

6.697 Die handelsrechtliche Gewinnverteilung muss **steuerrechtlich anzuerkennen** sein. Infolgedessen sind steuerrechtliche Korrekturen der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften in Fällen, in denen die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung nicht anerkannt wird, oder im Falle einer unzulässigen rückwirkenden Änderung der Gewinnverteilungsabrede auch für den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG von Bedeutung.⁶ Soweit eine Kapitalgesellschaft – bspw. die Komplementär-GmbH – am Gesellschaftskapital (Festkapital) der GmbH & Co. KG beteiligt ist, wird die Kapitalgesellschaft zwar in die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags einbezogen.⁷ Die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt ihr aber nicht zugute, weil sie nur für natürliche Personen gilt (s. Rz. 6.685). Sie geht daher verloren, wird also nicht etwa anteilig den natürlichen Personen zugeordnet.

6.698 Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in einem einfachen Fall verdeutlicht das folgende

Beispiel: A und B sind als Kommanditisten zu je 50 % am Gesellschaftskapital (Festkapital) der A & B GmbH & Co. KG beteiligt. Die A & B Verwaltungs-GmbH (Komplementär-GmbH) ist am Gesellschaftskapital und Vermögen nicht beteiligt. Die A & B GmbH & Co. KG erzielt im Veranlagungszeitraum 2018 einen Gesamthandsgewinn i.H.v. 500 000 € vor Gewerbesteuer. Der Hebesatz beträgt 400 %. A und B erzielen im Veranlagungszeitraum 2018 ausschließlich gewerbliche Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der A & B GmbH & Co. KG. Der tatsächliche (relevante) Steuer-

1 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 19.

2 Zum Begriff grdl. BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695 (696 f.) = GmbHR 2014, 945.

3 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 22; vertiefend hierzu *Ritzer/Stangl*, DStR 2002, 1785 (1786 f.); zu möglichen Ausnahmen s. unter Rz. 6.699, 6.714.

4 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 20.

5 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 19.

6 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 21.

7 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 24; *Wacker* in Schmidt, § 35 EStG Rz. 25.

satz für A im Veranlagungszeitraum 2018 beträgt 45 % und für B 30 %. Bei der nachfolgenden Berechnung bleiben sowohl die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag als auch der Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) aus Vereinfachungsgründen außer Betracht.

	A & B GmbH & Co. KG	A (50 %)	B (50 %)
Gesamthandsgewinn vor GewSt	500 000	250 000	250 000
Gewerbeertrag	500 000	250 000	250 000
./. GewSt (Hebesatz 400 %)	./. 70 000	./. 35 000	./. 35 000
= Handelsrechtlicher Gesamthandsgewinn	430 000	215 000	215 000
Steuerlicher Gesamthandsgewinn	500 000	250 000	250 000
Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft	500 000	250 000	250 000
anteiliger GewSt-Messbetrag	17 500	8 750	8 750
3,8-faches des GewSt-Messbetrags	66 500	33 250	33 250
ESt; A (45 %); B (30 %)		112 500	75 000
./. Steuerermäßigung		./. 33 250	./. 33 250
= verbleibende ESt		79 250	41 750

Der Gewerbesteuer-Messbetrag wird A und B nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel und damit ihren Beteiligungsquoten am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I) je zur Hälfte zugerechnet (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG). Das ist auch sachgerecht, weil sie wirtschaftlich je zur Hälfte mit der Gewerbesteuer belastet sind. Bei A und B verringert sich die Einkommensteuerschuld um die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der Betrag der Steuerermäßigung (Anrechnungsvolumen) kommt bei beiden Mitunternehmern in voller Höhe zur Geltung. Infolge der tatsächlichen (relevanten) Einkommensteuersätze ist die Gesamtsteuerbelastung bei A (45,7 %) und bei B (30,7 %) unterschiedlich. Bei beiden tritt keine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer ein.

Vorabgewinne¹ sind bei der Bestimmung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels nicht mit einzubeziehen (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 EStG). Das gilt unabhängig davon, ob sie gewinnabhängig oder gewinnunabhängig sind.² Das folgt aus dem Wortlaut der Regelung und ihrer Entstehungsgeschichte.³ Das Gleiche gilt für Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG und darüber hinaus für alle Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben.⁴ Die früher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, nach der *gewinnabhängige* Vorabgewinne und Sondervergütungen – bspw. Tantiemen – Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels sind,⁵ ist – abgesehen von einer Übergangs-

6.699

1 Zum Begriff grdl. BFH v. 5.6.2014 – IV R 43/11, BStBl. II 2014, 695 (696 f.) = GmbHR 2014, 945.
2 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 22; BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116 = GmbHR 2009, 780; FG Berlin-Brandenburg v. 23.10.2007 – 6 K 1332/03 B, EFG 2008, 219 (222); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 25.
3 BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116 = GmbHR 2009, 780; FG Berlin-Brandenburg v. 23.10.2007 – 6 K 1332/03 B, EFG 2008, 219 (222); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 25.
4 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 22.
5 BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296a/0, BStBl. I 2007, 701 Tz. 20 f.; BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Tz. 22 f.; geändert durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2010, 43; geändert durch BMF v. 25.11.2010 – IV C 6 - S 2296-a/09/10001, BStBl. I 2010, 1312 = GmbHR 2011, 55.

regelung – überholt.¹ Auch die Ergebnisse – Gewinne oder Verluste – aus **Sonder- und Ergänzungsbilanzen** sind bei der Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs für den Gewerbesteuer-Messbetrag nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen.² Bestandteil des Gewerbebeitrags der Mitunternehmerschaft (§ 7 Satz 1 GewStG) sind dagegen zum einen die Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, sonstige Sonderbetriebs-einnahmen und Sonderbetriebsausgaben und zum anderen die Ergebnisse – Gewinne oder Verluste – der Sonder- und Ergänzungsbilanzen.³

6.700 Die Auswirkungen, die sich aus Sondervergütungen auf die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags ergeben, verdeutlicht das folgende

Beispiel: A und B sind als Kommanditisten zu je 50 % am Gesellschaftskapital (Festkapital) der A & B GmbH & Co. KG beteiligt. Die A & B Verwaltungs-GmbH (Komplementär-GmbH) ist am Gesellschaftskapital und Vermögen nicht beteiligt. B erhält für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der A & B GmbH & Co. KG ein gewinnunabhängiges jährliches Gehalt i.H.v. 100 000 € (Sondervergütung). Die A & B GmbH & Co. KG erzielt im Veranlagungszeitraum 2018 einen Gesamthandsgewinn i.H.v. 500 000 € vor Gewerbesteuer. Der Hebesatz beträgt 400 %. A und B erzielen im Veranlagungszeitraum 2018 ausschließlich gewerbliche Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der A & B GmbH & Co. KG. Der tatsächliche (relevante) Steuersatz für A im Veranlagungszeitraum 2018 beträgt 40 % und für B 45 %. Bei der nachfolgenden Berechnung bleiben sowohl die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag als auch der Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) aus Vereinfachungsgründen außer Betracht.

	A & B GmbH & Co. KG	A (50 %)	B (50 %)
Gesamthandsgewinn vor GewSt	500 000	250 000	250 000
Sondervergütung an B	100 000	–	100 000
= Gewerbebeitrag	600 000	250 000	350 000
./. GewSt (Hebesatz 400 %)	./. 84 000	./. 42 000	./. 42 000
= Handelsrechtlicher Gesamthandsgewinn	416 000	208 000	208 000
Steuerlicher Gesamthandsgewinn	500 000	250 000	250 000
Sondervergütungen an B	100 000	–	100 000
= Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft	600 000	250 000	350 000
anteiliger GewSt-Messbetrag	21 000	10 500	10 500
3,8-faches des anteiligen GewSt-Messbetrags	79 800	39 900	39 900
ESt; A (40 %); B (45 %)		100 000	157 500
./. Steuerermäßigung		./. 39 900	./. 39 900
= verbleibende ESt		60 100	117 600

1 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 22; s. bereits BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2010, 43; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 25.

2 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 22; Schaumburg in Schaumburg/Rödter, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 357; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 27.

3 St. Rspr.; vgl. z.B. BFH v. 6.11.1980 – IV R 182/77, BStBl. II 1981, 220 = FR 1981, 174; BFH v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BStBl. II 1984, 431 = FR 1984, 150; BFH v. 10.6.1987 – I R 301/83, BStBl. II 1987, 816 = FR 1987, 536; BFH v. 3.4.2008 – IV R 504/04, BStBl. II 2008, 742 (744 f.); vgl. auch H 7.1 Abs. 3 GewStH 2016.

Bei A und B verringert sich die tarifliche Einkommensteuer um die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der Betrag der Steuerermäßigung (Anrechnungsvolumen) kommt bei beiden Mitunternehmern in vollem Umfang zur Geltung. Der Gewerbesteuer-Messbetrag wird A und B nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel und damit nach ihren Beteiligungsquoten am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I) zugerechnet (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG). Das ist auch sachgerecht, weil sie wirtschaftlich je zur Hälfte mit der Gewerbesteuer belastet sind. Auf die Zurechnung des steuerlichen Gewinns nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG und die Verursachung der Gewerbesteuer – bspw. durch Sondervergütungen oder sonstige Sonderbetriebseinnahmen – kommt es nach der gesetzlichen Regelung nicht an.

Anders ist die Situation zu beurteilen, wenn die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag oder auf schuldrechtlicher Grundlage vereinbart haben, dass jeder Gesellschafter im Innenverhältnis die von ihm durch Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und sonstige Sonderbetriebseinnahmen verursachte Gewerbesteuer zu tragen hat (14 000 €) und umgekehrt im Falle von Sonderbetriebsausgaben entlastet wird. In diesem Fall führte die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG) zu einem sachlich nicht gerechtfertigten Vorteil für A. Ihm steht nach der gesetzlichen Regelung der Gewerbesteuer-Messbetrag zur Hälfte zu, obwohl er im Falle einer Vereinbarung der Gesellschafter im Innenverhältnis wirtschaftlich nur zu einem Drittel (28 000 €) mit Gewerbesteuer belastet wäre, während B die Gewerbesteuer zu zwei Dritteln (56 000 €) zu tragen hätte. In einem solchen Fall stellt sich die Frage nach einer Ausgleichsregelung zwischen den Gesellschaftern (s. Rz. 6.704 f., 6.718).

Die Auswirkungen des Ergebnisses einer Ergänzungsbilanz auf die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags verdeutlicht das folgende 6.701

Beispiel: A und B sind als Kommanditisten zu je 50 % am Gesellschaftskapital der A & B GmbH & Co. KG beteiligt. Die A & B Verwaltungs-GmbH (Komplementär-GmbH) ist am Gesellschaftskapital und Vermögen nicht beteiligt. Die A & B GmbH & Co. KG erzielt im Veranlagungszeitraum 2018 einen Gesamthandsgewinn i.H.v. 350 000 € vor Gewerbesteuer. Für den Kommanditisten B besteht eine Ergänzungsbilanz, aus der sich ein Verlust von 50 000 € ergibt. A und B erzielen im Veranlagungszeitraum 2018 ausschließlich gewerbliche Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der A & B GmbH & Co. KG. Der tatsächlich (relevante) Steuersatz für A im Veranlagungszeitraum 2018 beträgt 40 % und für B 45 %. Bei der nachfolgenden Berechnung bleiben sowohl die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag als auch der Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) aus Vereinfachungsgründen außer Betracht.

	A & B GmbH & Co. KG	A (50 %)	B (50 %)
Gesamthandsgewinn vor GewSt	350 000	175 000	175 000
./. Verlust aus Ergänzungsbilanz des B	./. 50 000	–	./. 50 000
= Gewerbeertrag	300 000	175 000	125 000
./. GewSt (Hebesatz 400 %)	./. 42 000	./. 21 000	./. 21 000
= Handelsrechtlicher Gesamthandsgewinn	258 000	129 000	129 000
Steuerlicher Gesamthandsgewinn	350 000	175 000	175 000
./. Verlust aus Ergänzungsbilanz des B	./. 50 000	–	./. 50 000
= Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft	300 000	175 000	125 000
anteiliger GewSt-Messbetrag	10 500	5 250	5 250
3,8-faches des anteiligen GewSt-Messbetrags	39 900	19 950	19 950

	A & B GmbH & Co. KG	A (50 %)	B (50 %)
EST; A (40 %); B (45 %)		70 000	56 250
./. Steuerermäßigung		./.. 19 950	./.. 19 950
= verbleibende EST		50 050	36 300

Bei A und B verringert sich die tarifliche Einkommensteuer um die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der Betrag der Steuerermäßigung (Anrechnungsvolumen) kommt bei beiden Mitunternehmern in vollem Umfang zur Geltung. Der Gewerbesteuer-Messbetrag wird A und B nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel und damit nach ihren Beteiligungsquoten am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I) zugerechnet (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG). Das ist auch sachgerecht, weil sie wirtschaftlich je zur Hälfte mit der Gewerbesteuer belastet sind. Folglich wirkt sich auch die Entlastung infolge des Verlustes aus der Ergänzungsbilanz des B entsprechend seiner Beteiligungsquote aus. Auf die Zurechnung des steuerlichen Gewinns nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG kommt es ebenso wenig an wie auf die Verringerung der Gewerbesteuerlast infolge des Verlustes aus der Ergänzungsbilanz des B.

Anders ist die Situation zu beurteilen, wenn B aufgrund einer Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag im Innenverhältnis einen Ausgleich – bspw. in Form eines Vorabgewinns – dafür erhielt, dass er infolge des Verlustes aus der Ergänzungsbilanz zur Verringerung der Gewerbesteuerlast der Gesellschaft beiträgt (7 000 €). In diesem Fall führte die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG) zu einem sachlich nicht gerechtfertigten Vorteil für B. Ihm steht nach der gesetzlichen Regelung der Gewerbesteuer-Messbetrag zur Hälfte zu, obwohl er im Falle einer Vereinbarung der Gesellschafter im Innenverhältnis einen Ausgleich in Höhe der Gewerbesteuerentlastung (7 000 €) erhielt und infolgedessen wirtschaftlich nur zu einem Drittel (14 000 €) mit Gewerbesteuer belastet wäre, während A die Gewerbesteuer zu zwei Dritteln (28 000 €) zu tragen hätte. In einem solchen Fall stellt sich wiederum die Frage nach einer Ausgleichsregelung zwischen den Gesellschaftern (s. Rz. 6.704 f., 6.718).

f) Konsequenzen der gesetzlichen Regelung

- 6.702 Die gesetzliche Regelung kann – wie die Beispiele zeigen – für einzelne Gesellschafter (Mitunternehmer) zu **ungerechtfertigten Vorteilen und Nachteilen** führen. Das ist der Fall, wenn die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag oder auf schuldrechtlicher Grundlage vereinbart haben, dass sich die wirtschaftliche Belastung mit der Gewerbesteuer (oder die Entlastung von der Gewerbesteuer) nicht nach den Beteiligungsquoten am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I) richtet, sondern es auf die **Verursachung** der Gewerbesteuer ankommt, d.h. darauf, ob und in welchem Umfang ein Mitunternehmer durch Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben sowie Gewinne und Verluste aus der Sonder- oder Ergänzungsbilanz zu der Belastung mit Gewerbesteuer (oder der Entlastung davon) beigetragen hat. Der ungerechtfertigte Vorteil bzw. Nachteil besteht darin, dass einzelne Gesellschafter nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG einen höheren bzw. niedrigeren anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag zugerechnet bekommen, als ihrer wirtschaftlichen Belastung mit Gewerbesteuer entspricht. In einem solchen Fall stellt sich die Frage nach einer Ausgleichsregelung der Gesellschafter (s. Rz. 6.704 f., 6.718).
- 6.703 Eine **Vereinbarung** der Gesellschafter, wonach sich der Aufteilungsmaßstab für die Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel richtet, sondern der dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Anteil am steuerlichen Gewinn der

Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zugrunde zu legen ist, ist steuerrechtlich nicht zulässig. Eine derartige Vereinbarung, die sich daran orientiert, welcher Mitunternehmer in welchem Umfang die Gewerbesteuer verursacht hat, ist **keine zulässige Gewinnverteilungsabrede** i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG. Sie steht zum einen nicht im Einklang mit dem eindeutigen Wortlaut dieser Vorschrift und entspricht zum anderen auch nicht ihrem Sinn als pauschalierende und typisierende Regelung.¹

Stattdessen kann aber – außerhalb des § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG und infolgedessen 6.704 ohne steuerliche Wirkung – folgende **Regelung der Gesellschafter** im Gesellschaftsvertrag oder auf schuldrechtlicher Grundlage sinnvoll sein: Auf der Grundlage des dem einzelnen Mitunternehmer nach der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zuzurechnenden Anteils am steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft ist in einem ersten Schritt zu ermitteln, ob und in welchem Umfang der Mitunternehmer die Gewerbesteuer, deren Steuerschuldner die Personengesellschaft selbst ist (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), (mit-)verursacht hat und aufgrund der zwischen den Gesellschaftern bestehenden Vereinbarungen – abweichend von dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel – wirtschaftlich mit Gewerbesteuer belastet ist. Maßgebend ist also der anteilige auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende steuerliche Gewinn oder Verlust und der sich daraus ergebende positive oder negative Gewerbeertrag. Dabei sind sowohl Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben als auch die Ergebnisse aus Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen einzubeziehen. Das Gleiche gilt für etwaige gewerbesteuerpflichtige Gewinne aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils. Anschließend ist die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für die einzelnen Mitunternehmer, die sich nach der gesetzlichen Regelung ergibt, in einem zweiten Schritt der Steuerentlastung gegenüberzustellen, die sich ergäbe, wenn der Gewerbesteuer-Messbetrag den Gesellschaftern nach dem Verhältnis zugerechnet würde, wie sie wirtschaftlich mit Gewerbesteuer belastet sind. Ist bspw. ein Kommanditist zu 50 % an einer GmbH & Co. KG beteiligt, ist er aber nach den Vereinbarungen der Gesellschafter wirtschaftlich nur zu 30 % mit der Gewerbesteuer belastet, ergibt sich für ihn bei der Zurechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG ein Vorteil von 20 Prozentpunkten. Dieser Vorteil ist im Verhältnis zur wirtschaftlichen Belastung mit der Gewerbesteuer sachlich nicht gerechtfertigt.

Auf der Grundlage einer derartigen Gegenüberstellung können die Gesellschafter eine 6.705 **Ausgleichsregelung** treffen, wonach diejenigen Gesellschafter den steuerlichen Vorteil, den sie aufgrund der gesetzlichen Regelung erlangen, ohne entsprechend wirtschaftlich mit Gewerbesteuer belastet zu sein, d.h. die erhöhte Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, den anderen Gesellschaftern auszugleichen haben.² Bei einer solchen Regelung – außerhalb des § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG – sind vereinfachende Annahmen – insbesondere zum Anteil der gewerblichen Einkünfte am zu versteuernden Einkommen, den Steuersätzen und den persönlichen steuerlichen Verhältnissen der Gesellschafter – unumgänglich, damit sie handhabbar ist. Eine derartige Ausgleichsregelung lässt sich inhaltlich folgendermaßen ausgestalten: Der Anteil des Gesellschafters, der einen

1 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 27; Brinkmann/Schmidtman, DStR 2003, 93 (95); a.A. Bechler/Schröder, DB 2002, 2238 (2240).

2 BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (879) = GmbHR 2016, 661; Schaumburg in Schaumburg/Rödter, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 357; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 27; zu Gewerbesteuerklauseln unter Berücksichtigung des § 35 EStG Ottersbach, DStR 2002, 2023.

durch § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sachlich nicht gerechtfertigten Vorteil erlangt, am handelsrechtlichen Jahresüberschuss (steuerlicher Gewinn) verringert sich (Belastung seines Gewinnanteils), während sich der Anteil des Gesellschafters, der durch § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG benachteiligt wird, entsprechend erhöht (Erhöhung seines Gewinnanteils, Vorabgewinn). Ein derartiger Ausgleich führt zwar zu einer Modifikation der handelsrechtlichen Gewinnverteilung und steuerrechtlich zu einer veränderten Zuordnung des steuerlichen Gewinns nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine solche Regelung hat aber keine Bedeutung für die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG.¹

g) Gestaltungen

- 6.706 Für die Praxis stellt sich die Frage, ob sich die ungerechtfertigten Vorteile und Nachteile, die mit der Zurechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf der Grundlage des allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels verbunden sein können (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG), durch Gestaltungen vermeiden oder zumindest einschränken lassen. Die bisher zu empfehlende Gestaltung bestand darin, gewinnabhängige Vorabgewinne und vor allem gewinnabhängige Sondervergütungen zu vereinbaren. Diese – insbesondere früher von der Finanzverwaltung anerkannte – Möglichkeit besteht aufgrund der Rechtsprechung des BFH nicht mehr (s. Rz. 6.699).
- 6.707 Im Einzelfall kann es sinnvoll sein, dass die Gesellschafter **einzelne Wirtschaftsgüter**, die sie der GmbH & Co. KG zur Nutzung überlassen haben, auf diese **übertragen**, d.h. aus dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen I in das Gesamthandsvermögen überführen. Diese Übertragung ist ertragsteuerlich neutral nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG möglich, wenn sie unentgeltlich ist oder gegen Gewährung (Erhöhung) von Gesellschaftsrechten vorgenommen wird (s. Rz. 2.98 f., 11.327 f.). In den Grenzen des § 5 Abs. 2 GrEStG fällt – sofern inländische Grundstücke Gegenstand der Übertragung sind – keine Belastung mit Grunderwerbsteuer an. Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter hat jedoch i.d.R. eine Veränderung der participationsquoten zur Folge. Das ist der Fall, wenn der Gesellschafter das einzelne Wirtschaftsgut – wie im Regelfall – nicht unentgeltlich, sondern gegen Gewährung (Erhöhung) von Gesellschaftsrechten überträgt und infolgedessen sich seine participationsquote (Anteil am Festkapital; Kapitalkonto I) erhöht. Diese Konsequenz ist von den Gesellschaftern jedoch vielfach nicht gewünscht. Abgesehen davon ist eine Unternehmensbewertung erforderlich, um die veränderten participationsquoten korrekt festlegen zu können. Ein wesentlicher Nachteil der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus den Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen besteht darin, dass die Wirtschaftsgüter – insbesondere Grundstücke und Gebäude – dadurch dem Insolvenzrisiko der GmbH & Co. KG ausgesetzt werden.
- 6.708 Als Alternative bietet sich an, dass einzelne Mitunternehmer Wirtschaftsgüter, die sie der GmbH & Co. KG zur Nutzung überlassen haben, ihrerseits auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG übertragen (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Eine derartige Übertragung ist ertragsteuerlich neutral nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG möglich, wenn sie unentgeltlich ist oder gegen Gewährung (Erhöhung) von Gesellschaftsrechten vorgenommen wird (s. Rz. 2.98 f., 11.327 f.). In den Grenzen des § 5 Abs. 2 GrEStG fällt auch – sofern es sich um inländische Grundstücke handelt – keine

¹ BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (878 f.) = GmbHR 2016, 661; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 27.

Grunderwerbsteuer an. Wirtschaftsgüter, die eine gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an eine ganz oder teilweise **personen- und beteiligungsidentische Personengesellschaft** (Schwester-Personengesellschaft) vermietet, gehören zum Betriebsvermögen der vermietenden Personengesellschaft und nicht der mietenden Personengesellschaft.¹ Bei einer **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung**, bei der die erforderliche sachliche und personelle Verflechtung besteht, sind die vermieteten Wirtschaftsgüter steuerlich ebenfalls der Besitzgesellschaft (Eigentümerin) und nicht der Betriebsgesellschaft (Mieterin) zuzuordnen;² die Zuordnung zum eigenen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft ist vorrangig vor der Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen der Betriebsgesellschaft. Es muss sich jeweils um eine entgeltliche Nutzungsüberlassung handeln.³ Die sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn die vermietende Besitz-Personengesellschaft der mietenden Betriebs-Personengesellschaft eine – bei funktionaler Betrachtung – wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Die personelle Verflechtung besteht, wenn nicht die Besitz-Personengesellschaft, sondern ihre Gesellschafter beherrschend an der Betriebs-Personengesellschaft beteiligt sind.⁴ Die bedeutsame Konsequenz besteht in Folgendem: Es handelt sich sowohl bei der mietenden als auch bei der vermietenden Gesellschaft um gewerbliche Personengesellschaften und damit um **selbständige Gewerbesteuersubjekte**. Die Steuerermäßigung (Gewerbesteueranrechnung) nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist getrennt für jede Mitunternehmerschaft zu ermitteln (s. Rz. 6.689). Nachteilig ist allerdings in diesen Fällen die Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer bei der mietenden Gesellschaft (§ 8 Nr. 1 Buchst. d), e) und f) GewStG).

h) Doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften

Ist eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt, handelt es sich um doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften. Der steuerliche Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft wird der Obergesellschaft entsprechend ihrer Beteiligungsquote am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I) zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Gewerbesteuerlich bleibt es dagegen bei der Selbständigkeit der gewerblichen Personengesellschaft, die eigenständiges Steuersubjekt ist (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Soweit im Gewerbeertrag der Obergesellschaft Gewinnanteile oder Verlustanteile der Untergesellschaft enthalten sind (§ 7 Satz 1 GewStG), ist bei der Obergesellschaft folglich eine Korrektur durch Kürzung des Gewinnanteils (§ 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG) oder Hinzurechnung des Verlustanteils (§ 8 Nr. 8 GewStG) vorzunehmen. Ungeachtet der gewerbesteuerrechtlichen Selbständigkeit der Personengesellschaft kommt die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften auch den **mittelbar beteiligten Gesellschaftern** (Mitunternehmern) zugute, sofern sie natürliche Personen sind. Das gewährleistet § 35 Abs. 2 Satz 5 i.V.m. Satz 2 EStG. Danach sind bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf die einzelnen Mitunternehmer anteilige Gewerbesteuer-Messbeträ-

6.709

1 S. im Einzelnen unter Rz. 2.171; BFH v. 16.6.1994 – IV R 48/93, BStBl. II 1996, 82 (84) = GmbHR 1994, 813; BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 (95) = GmbHR 1995, 537; BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583.

2 S. im Einzelnen unter Rz. 2.171; BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325 = GmbHR 1996, 861; BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl. I 1998, 583; vgl. auch *Th. Carlé* in *Carlé/Carlé/Bauschatz*, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 514 ff.; *Wacker* in *Schmidt*, § 15 EStG Rz. 855 ff. m.w.N.

3 BMF v. 28.4.1998 – IV B 2 - S 2241 42/98, BStBl. I 1998, 583.

4 Vgl. *Wacker* in *Schmidt*, § 15 EStG Rz. 858 m.w.N.

ge, die aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) stammen, einzubeziehen. Bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften sind die Gewerbeerträge und Gewerbesteuer-Messbeträge für die Obergesellschaft und die Unter- gesellschaft(en) **getrennt** (isoliert) zu ermitteln und festzusetzen (betriebsbezogene Betrachtung; s. Rz. 6.710). Es findet also bei der Anwendung des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 5 EStG – ebenso wie bei der Beteiligung eines Gesellschafters (Mitunternehmers) an mehreren Mitunternehmerschaften – keine Verrechnung (Saldierung) der positiven und negativen Gewerbeerträge der Obergesellschaft und der Unter- gesellschaft(en) statt (s. Rz. 6.689, 6.710).¹ Negative Gewerbeerträge sind mit null Euro anzusetzen. Das gilt für die Obergesellschaft ebenso wie für die Unter- gesellschaft(en).² Entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung³ ist ein aus gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen nach § 8 GewStG resultierender positiver Gewerbeertrag und damit Gewerbesteuer-Messbetrag der Ober- oder Unter- gesellschaft auch dann zu berücksichtigen, wenn ihm negative gewerbliche Einkünfte (oder ein ausgeglichenes Ergebnis) zugrunde liegen.⁴ Hintergrund ist die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung zur Berücksichtigung des horizontalen Verlustausgleichs bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG (s. Rz. 6.689, 6.691).⁵

- 6.710 Die anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der Unter- gesellschaft(en) werden der Ober- gesellschaft auf der Grundlage ihrer Beteiligung an der Unter- gesellschaft und des für diese geltenden allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels zugerechnet und mit einem etwaigen eigenen Gewerbesteuer-Messbetrag der Obergesellschaft zusammen- gefasst (§ 35 Abs. 2 Satz 5 EStG). Anschließend wird der **zusammengefasste** (aggregierte) **Gewerbesteuer-Messbetrag** den Gesellschaftern (Mitunternehmern) der Obergesellschaft nach deren allgemeinem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG). Die Einbeziehung des Gewerbesteuer-Messbetrags der Unter- gesellschaft(en) nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG und die Zurechnung des zusammen- gefassten Gewerbesteuer-Messbetrags an die Gesellschafter der Obergesellschaft bei mehr- stöckigen Personengesellschaften gewährleistet, dass es bei den mittelbaren Gesellschaftern zu einer Steuerentlastung bei der Einkommensteuer kommt, die die Belastung, die mit der von ihnen indirekt getragenen Gewerbesteuer verbunden ist, ausgleicht oder verringert.⁶ Die Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich zu zahlende, d.h. die von der Personengesellschaft geschuldete Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 GewStG; absoluter Höchstbetrag) ist **betriebsbezogen** zu ermitteln.⁷ Das gilt auch bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften); die Begrenzung des Anrechnungs-

1 BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459 Tz. 25 (aktualisierte Fassung der Tz. 25 gegenüber BMF v. 3.11.2016); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 26.

2 BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459 Tz. 25 (aktualisierte Fassung der Tz. 25 gegenüber BMF v. 3.11.2016); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 26.

3 BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Tz. 27; geändert durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2010, 43; geändert durch BMF v. 25.11.2010 – IV C 6 - S 2296-a/09/10001, BStBl. I 2010, 1312 = GmbHR 2011, 55; vgl. Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 26.

4 Förster, DB 2016, 2866 (2869); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 26.

5 Förster, DB 2016, 2866 (2869); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 26.

6 BT-Drucks. 14/3366 v. 16.5.2000, 119; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 26.

7 BFH v. 20.3.2017 – X R 62/14, GmbHR 2018, 156 = DB 2017, 2839 (2842 ff.); BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, GmbHR 2017, 1109 = DStR 2017, 1917 (1920 ff.); BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459 Tz. 25a (aktualisierte Fassung der Tz. 25 gegenüber BMF v. 3.11.2016); Förster, DB 2016, 2866 (2869); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 41.

volumens ist folglich getrennt für die Obergesellschaft und die Untergesellschaft(en) zu ermitteln.¹ Der für die Gesellschafter (Mitunternehmer) der Obergesellschaft festgestellte anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist zum Zwecke der Ermittlung der nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG begrenzten Steuerermäßigung materiell-rechtlich aufzuteilen, soweit er auf verschiedene Mitunternehmensschaften entfällt.² Der ggf. auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzte Höchstbetrag und die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG sind im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung (§ 35 Abs. 2 EStG) stets nachrichtlich mitzuteilen.³ Hierbei gilt eine Übergangsfrist bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2019.⁴

Vergütungen, die Gesellschafter der Obergesellschaft für ihre Tätigkeit oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Untergesellschaft von dieser erhalten, führen bei den Mitunternehmern zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Das folgt aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Danach stehen die mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich. Bei der Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags der Untergesellschaft an die Obergesellschaft sind etwaige Vergütungen an den mittelbaren Gesellschafter nicht zu berücksichtigen.⁵ Maßgebend ist die Beteiligung des Gesellschafters (Mitunternehmers) an der Obergesellschaft.⁶

6.711

3. Anrechnungsüberhänge

a) Begriff; Konsequenzen

Die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG wirkt sich nur aus, wenn der Steuerpflichtige ausreichend Einkommensteuer entrichtet und darüber hinaus genügend positive gewerbliche Einkünfte im zu versteuernden Einkommen vorhanden sind. Fehlt es daran, geht die pauschalierte Gewerbsteueranrechnung ganz oder teilweise ins Leere.⁷ Im Veranlagungszeitraum nicht ausgenutzte **Ermäßigungsbeträge** (Anrechnungsvolumen) **gehen** in einem solchen Fall endgültig **verloren**; es entstehen **Anrechnungsüberhänge**. Ein Rücktrag oder Vortrag der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG ist nicht möglich;⁸ es kommt auch nicht zu einer Steuererstattung.⁹ Aufgrund des von 1,8 auf 3,8 erhöhten Faktors ist die Bedeutung von Anrechnungsüberhängen gestiegen.¹⁰

6.712

1 BFH v. 20.3.2017 – X R 62/14, GmbHR 2018, 156 = DB 2017, 2839 (2842 ff.); BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, GmbHR 2017, 1109 = DStR 2017, 1917 (1920 ff.); BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459 Tz. 25a (aktualisierte Fassung der Tz. 25 gegenüber BMF v. 3.11.2016); Förster, DB 2016, 2866 (2869); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 41.

2 BFH v. 20.3.2017 – X R 12/15, GmbHR 2017, 1109 = DStR 2017, 1917 (1922 f.); BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459 Tz. 25a (aktualisierte Fassung der Tz. 25 gegenüber BMF vom 3.11.2016); Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 41.

3 BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459 Tz. 25a.

4 BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459.

5 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 25 f.

6 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 25 f.

7 Schaumburg in Schaumburg/Rödter, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 190.

8 BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7 (8); BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 12; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 7, 36.

9 Schaumburg in Schaumburg/Rödter, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 347, 354.

10 Vgl. Förster, DB 2007, 760 (761).

b) Ursachen

- 6.713 Bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG (Anrechnungsvolumen) ist der horizontale Verlustausgleich zu beachten mit der Folge, dass sich das Anrechnungsvolumen verringert; der vertikale Verlustausgleich ist dagegen nicht zu berücksichtigen (s. Rz. 6.691). Bei der Einkommensteuerveranlagung sind die Grundsätze des Verlustausgleichs und Verlustabzugs demgegenüber uneingeschränkt anwendbar. Ein Grund für die Entstehung von Anrechnungsüberhängen ist der **horizontale Verlustausgleich**, d.h. die Verrechnung (Saldierung) von negativen und positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb, die aus verschiedenen Einkunftsquellen stammen. Das ist bei einer Mitunternehmerschaft der Fall, wenn ein Gesellschafter ein gewerbliches Einzelunternehmen unterhält und Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft oder als Mitunternehmer an mehreren gewerblichen Personengesellschaften beteiligt ist und ihm sowohl ein steuerlicher Verlust als auch ein steuerlicher Gewinn zugerechnet wird. Die Verrechnung der negativen und positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb kann zur Folge haben, dass bei ihm keine oder nur geringe positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorhanden sind. Gleichzeitig fällt bei der Personengesellschaft, die einen steuerlichen Gewinn – einen positiven Gewerbeertrag – erzielt hat, Gewerbesteuer an. Auch der **vertikale Verlustausgleich**, d.h. die Verrechnung positiver Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit negativen Einkünften aus anderen Einkunftsarten, kann Ursache für Anrechnungsüberhänge sein. Darüber hinaus kann der Verlustabzug, d.h. der **Verlustrücktrag** (§ 10d Abs. 1 EStG) und der **Verlustvortrag** (§ 10d Abs. 2 EStG), zu Anrechnungsüberhängen führen. Sie können ferner dadurch entstehen, dass der steuerliche Gewinn und damit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einerseits und der Gewerbeertrag andererseits voneinander abweichen. Denkbar ist zum einen, dass die Mitunternehmerschaft einkommensteuerlich einen Gewinn erzielt und gewerbesteuerlich aufgrund von Hinzurechnungen nach § 8 GewStG ein höherer Gewerbeertrag entsteht. Den Mitunternehmern wird der anteilig auf sie entfallende Gewerbesteuer-Messbetrag zugeordnet (§ 35 Abs. 2 Satz 2 EStG). Sie können die damit verbundene Steuerermäßigung nicht nutzen, soweit im zu versteuernden Einkommen nicht genügend positive gewerbliche Einkünfte enthalten sind. Denkbar ist zum anderen, dass eine Mitunternehmerschaft einkommensteuerlich einen Verlust erleidet oder ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt, gewerbesteuerlich aufgrund von Hinzurechnungen nach § 8 GewStG aber ein positiver Gewerbeertrag entsteht. Die Personengesellschaft ist in diesem Fall mit Gewerbesteuer belastet. Der positive Gewerbeertrag und der daraus resultierende Gewerbesteuer-Messbetrag werden jedoch – anders als nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung (s. Rz. 6.691) – trotz fehlender positiver gewerblicher Einkünfte berücksichtigt. Als Konsequenz besteht insoweit ein Anrechnungsvolumen, dem jedoch keine oder nicht genügend positive gewerbliche Einkünfte gegenüberstehen, so dass sich die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht nutzen lässt.

c) Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften

- 6.714 Bei gewerblichen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ergeben sich die folgenden Besonderheiten, die zu Anrechnungsüberhängen führen können. Bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf die Mitunternehmer nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der **allgemeine handelsrechtliche Gewinnverteilungsschlüssel** zugrunde zu legen, sofern er steuerrechtlich anzuerkennen ist (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG); **Vorabgewinnanteile** sind nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 EStG). Auch **Sondervergütungen** i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben sind ebenso wie die Ergebnisse aus Sonderbilanzen und Er-

gänzungsbilanzen bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nicht zu berücksichtigen (s. Rz. 6.699).¹ Das gilt für Vorabgewinnanteile und Sondervergütungen unabhängig davon, ob diese gewinnabhängig sind (s. Rz. 6.699). Ist einem Mitunternehmer aufgrund seiner Beteiligungsquote ein hoher Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag zuzurechnen, ist der auf ihn entfallende Anteil am steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft – auf der Grundlage der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung – infolge eines Verlustes aus der Sonderbilanz oder Ergänzungsbilanz dagegen niedrig, kann er die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht oder nur eingeschränkt nutzen. Umgekehrt steht einem Mitunternehmer, der einen hohen Gewinn aus der Sonderbilanz erzielt, u.U. nicht genügend Anrechnungsvolumen zur Verfügung.² Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus der gewerbesteuerpflichtigen **Veräußerung eines Mitunternehmeranteils** herrühren, sind ebenfalls nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.³ Den Gesellschaftern, die keinen Veräußerungsgewinn zu versteuern haben, steht in diesem Falle ein zu hoher anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag zu mit der Folge, dass ein Anrechnungsüberhang entsteht. Dem Veräußerer, der den Veräußerungsgewinn zu versteuern hat, steht dagegen ein vergleichsweise zu niedriges Anrechnungsvolumen zur Verfügung (s. Rz. 6.719 ff.).

Die Entstehung von Anrechnungsüberhängen bei Mitunternehmerschaften und die damit verbundene inkongruente Entlastung der Mitunternehmer ist die **zwingende Folge** der gesetzlichen Regelung, nach der sich die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf die Mitunternehmer nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel richtet, sofern er steuerrechtlich anzuerkennen ist (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG). Auf die Verursachung der Gewerbesteuer kommt es nicht an. Entscheidend ist vielmehr, ob und in welchem Umfang die Gesellschafter **wirtschaftlich mittelbar** durch die Gewerbesteuer **belastet** sind. Die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags weicht damit von der Zurechnung des steuerlichen Gewinns der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG) auf der Grundlage der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ab (§ 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO); hierbei sind die Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG und darüber hinaus sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben ebenso wenig zu berücksichtigen wie die Ergebnisse – Gewinne und Verluste – aus Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen. 6.715

Die **Entstehung** und **Wirkung** eines Anrechnungsüberhangs verdeutlicht das folgende Beispiel. 6.716

Beispiel: A und B sind als Kommanditisten zu je 50 % am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I) der A & B GmbH & Co. KG beteiligt. Die A & B Verwaltungs-GmbH (Komplementär-GmbH) ist am Gesellschaftskapital und Vermögen nicht beteiligt. Die A und B GmbH & Co. KG erzielt im Veranlagungszeitraum 2018 einen Gesamthandsgewinn i.H.v. 100 000 € vor Gewerbesteuer. Der Kommanditist A veräußert im Veranlagungszeitraum 2018 ein Grundstück, das er bisher an die A & B GmbH & Co. KG vermietet hatte (notwendiges Sonderbetriebsvermögen I); er erzielt dabei einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 500 000 €. A und B erzielen ausschließlich gewerbliche Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der A & B GmbH & Co. KG. Der tatsächliche (relevante) Steuersatz beträgt für A im Veranlagungszeitraum 2018 40 % und für B 30 %. Bei der nachfolgenden Berech-

1 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 22; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 27.

2 S. im Einzelnen unter Rz. 6.716 (Beispiel).

3 S. im Einzelnen unter Rz. 6.719; BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 28; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 28.

nung bleiben sowohl die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag als auch der Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) aus Vereinfachungsgründen außer Betracht.

	A & B GmbH & Co. KG	A (50 %)	B (50 %)
Gesamthandsgewinn vor GewSt	100 000	50 000	50 000
Sonderbilanzgewinn des A	500 000	500 000	–
= Gewerbeertrag	600 000	550 000	50 000
./.. GewSt (Hebesatz 400 %)	./.. 84 000	./.. 42 000	./.. 42 000
= Handelsrechtlicher Gesamthandsgewinn	16 000	8 000	8 000
Steuerlicher Gesamthandsgewinn	100 000	50 000	50 000
Sonderbilanzgewinn des A	500 000	500 000	–
= Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft	600 000	550 000	50 000
anteiliger GewSt-Messbetrag	21 000	10 500	10 500
3,8-faches des anteiligen GewSt-Messbetrags	79 800	39 900	39 900
ESt; A (40 %); B (30 %)		220 000	15 000
./.. Steuerermäßigung		./.. 39 900	./.. 39 900
= verbleibende ESt		180 100	–

Der Gewerbesteuer-Messbetrag wird A und B nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel und damit ihren Beteiligungsquoten am Gesellschaftskapital (Festkapital; Kapitalkonto I) je zur Hälfte zugerechnet (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG). Auf den Kommanditisten B entfällt ein Betrag der Steuerermäßigung (Anrechnungsvolumen) von 39 900 €. Er kann es jedoch nicht vollständig nutzen, weil er im Veranlagungszeitraum 2018 aufgrund seiner niedrigen positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb lediglich eine Einkommensteuer i.H.v. 15 000 € schuldet. Es entsteht ein Anrechnungsüberhang i.H.v. 24 900 €. Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geht bei B folglich in Höhe dieses Betrages ins Leere. Umgekehrt entfällt auf A im Verhältnis zu seinem Anteil am steuerlichen Gewinn ein zu niedriges Anrechnungsvolumen. Gleichwohl ist die Zurechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf der Grundlage des allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG) sachgerecht, weil A und B wirtschaftlich zu je 50 % mit der Gewerbesteuer belastet sind.

Anders ist die Situation zu beurteilen, wenn die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag oder auf schuldrechtlicher Grundlage vereinbart haben, dass im Innenverhältnis jeder Gesellschafter die Gewerbesteuer zu tragen hat, die durch Veräußerungsgewinne in seinem Sonderbetriebsvermögen verursacht sind, und er umgekehrt bei Veräußerungsverlusten entlastet wird. In diesem Fall führte die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zu einem sachlich nicht gerechtfertigten Nachteil des A. Ihm steht nach der gesetzlichen Regelung der Gewerbesteuer-Messbetrag zur Hälfte zu, obwohl er im Falle einer Vereinbarung der Gesellschafter im Innenverhältnis wirtschaftlich die Gewerbesteuer i.H.v. 77 028 € (= 91,7 %), B dagegen nur i.H.v. 6 972 € (= 8,3 %) zu tragen hätte. Die Tatsache, dass bei B ein Anrechnungsüberhang entsteht, ändert nichts an dem Nachteil des A. In einem solchen Fall stellt sich die Frage nach einer Ausgleichsregelung zwischen den Gesellschaftern (s. Rz. 6.704 f., 6.718).

d) Vermeidung von Anrechnungsüberhängen

6.717 Anrechnungsüberhänge lassen sich in bestimmten Grenzen durch sachgerechte **Gestaltungen** vermeiden. Die bisher – insbesondere von der Finanzverwaltung – anerkannte Mög-

lichkeit, gewinnabhängige Vorabgewinnanteile und Sondervergütungen zu vereinbaren, besteht aufgrund der Rechtsprechung des BFH nicht mehr (s. Rz. 6.699). Derartige gewinnabhängige Vereinbarungen sind bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG folglich nicht zu berücksichtigen. Im Einzelfall kann es sinnvoll sein, den **Umfang des Sonderbetriebsvermögens** durch Übertragung (Einbringung) der Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen¹ oder auf (in) eine ganz oder teilweise personen- und beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaft oder eine Besitzpersonengesellschaft (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung)² zu beseitigen oder zumindest einzuschränken.

Wenn die Gesellschafter vereinbart haben, dass sie die Gewerbesteuer im Innenverhältnis zu tragen haben, soweit sie sie verursacht haben – insbesondere unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Sonder- und Ergänzungsbilanzen –, ist eine **Ausgleichsregelung** der Gesellschafter sinnvoll, nach der der Gesellschafter, der nach der gesetzlichen Regelung einen ungerechtfertigten Vorteil erlangt, obwohl er wirtschaftlich durch die Gewerbesteuer nicht oder nur eingeschränkt belastet ist, diesen Vorteil auszugleichen hat.³ Dasselbe gilt umgekehrt für ungerechtfertigte wirtschaftliche Nachteile eines Gesellschafters. Der Anrechnungsüberhang selbst lässt sich dadurch aber nicht beseitigen. 6.718

4. Gesellschafterwechsel; Ausscheiden von Gesellschaftern

Wenn ein Gesellschafter (Mitunternehmer) **im Laufe des Wirtschaftsjahres** – bspw. zum 30.6. bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr – seinen Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) **veräußert** oder zu diesem Zeitpunkt aus einem sonstigen Grund aus der Personengesellschaft **ausscheidet**, stellt sich die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang ihm die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugute kommt.⁴ Die Gewerbesteuer entsteht erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums (§ 18 GewStG); zu diesem Zeitpunkt ist der Gesellschafter nicht mehr an der Personengesellschaft beteiligt. 6.719

Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Gewerbesteuer-Messbetrag bei einer gewerblichen Mitunternehmerschaft auf diejenigen Personen aufzuteilen, die Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft am **Ende des Erhebungszeitraums** sind; der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel bleibt unberührt.⁵ Maßgebend ist demnach, wer zum Zeitpunkt der **Entstehung der Gewerbesteuer** Gesellschafter (Mitunternehmer) der (fortbestehenden) Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist, die Schuldnerin der Gewerbesteuer ist.⁶ Das gilt auch im Fall der Veräußerung des Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteils) im Laufe des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraumes) oder des Ausscheidens aus einem sonstigen Grund und ist unabhängig davon, ob sich der Veräußerer zivilrechtlich zur Übernahme der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat.⁷ Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung – mit einer Übergangs-

1 S. im Einzelnen unter Rz. 6.707.

2 S. im Einzelnen unter Rz. 6.708.

3 S. im Einzelnen unter Rz. 6.704 f.

4 Vgl. Rödder, DStR 2002, 939 (942 f.); Ritzer/Stangl, DStR 2002, 1785 (1789 f.).

5 BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (880) = GmbHR 2016, 661; ebenso BFH v. 14.1.2016 – IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024.

6 BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (879 f.) = GmbHR 2016, 661.

7 BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (880) = GmbHR 2016, 661.

regelung bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2017 – angeschlossen.¹ Die Rechtsprechung steht im Gegensatz zu der z.T. in der Literatur² und auch in der Voraufgabe³ vertretenen Auffassung, wonach der Gewerbesteuer-Messbetrag auf die Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft – unabhängig von dem Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer am Ende des Erhebungszeitraums – zeitanteilig auf diese aufzuteilen ist. Das entsprach auch der bisher von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung.⁴ Wesentlicher Gesichtspunkt für die Rechtsprechung ist, dass § 35 EStG an die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft anknüpft, die Gewerbesteuer mit Ablauf des Erhebungszeitraums entsteht (§ 18 GewStG) und die im Laufe des Wirtschaftsjahres ausgeschiedenen Gesellschafter an dem damit verbundenen Aufwand nicht beteiligt sind.⁵ Die zeitanteilige Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrages ist danach nicht mit § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG vereinbar. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn hat allerdings keine Auswirkung auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als Grundlage für die Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG) und infolgedessen das Anrechnungsvolumen nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.⁶ Daraus ergeben sich gravierende Konsequenzen.⁷

- 6.720 Dem Gesellschafter (Mitunternehmer), der während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraumes) seinen Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) veräußert oder aus einem sonstigen Grund – i.d.R. gegen Abfindung – aus der Personengesellschaft ausscheidet, wird **kein anteiliger** – seiner Beteiligungsquote und dem Zeitraum seiner Beteiligung als Kommanditist entsprechender – **Gewerbesteuer-Messbetrag zugerechnet**. Er hat zum einen den anteiligen laufenden steuerlichen Gewinn (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und zum anderen den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 Satz 1 EStG) zu versteuern; ihm steht jedoch nicht das Anrechnungsvolumen nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu, obwohl es sich bei dem laufenden steuerlichen Gewinn um der Gewerbesteuer unterliegende gewerbliche Einkünfte handelt. Der Gewerbesteuer-Messbetrag wird im Fall der Veräußerung dem **Erwerber** und bei Ausscheiden aus einem sonstigen Grund den **verbleibenden Gesellschaftern** (Mitunternehmern) auf der Grundlage des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zum Ende des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraumes) zugerechnet. Für den Erwerber des Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteils) oder ggf. die anderen Gesellschafter – sofern es sich jeweils um natürliche Personen handelt – besteht somit die Möglichkeit der Gewerbesteueranrechnung. Das Gleiche gilt für einen während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraumes) eintretenden (hinzutretenden) Kommanditisten, dem – unabhängig von dem Zeitpunkt seines Eintritts und damit dem Zeitraum seiner Beteiligung als Mitunternehmer – der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag zugerechnet wird, sofern es sich um eine natürliche Person handelt. Für den Erwerber oder die verbleibenden Gesellschafter können sich dadurch erhebliche **Anrechnungsüberhänge** ergeben, weil es an den erforderlichen gewerblichen Einkünften fehlt (s. Rz. 6.712 f.).⁸ Die vorstehenden Überlegungen gelten auch im Falle einer Schenkung

1 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 23, 28, 34.

2 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 52.

3 21. Aufl. Rz. 6.719 f.

4 BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2009, 440 Tz. 30.

5 BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (880) = GmbHR 2016, 661.

6 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 28; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 28, 52.

7 Vgl. Förster, DB 2016, 2866 (2868 f.); Schrader, FR 2017, 862 (872 f.).

8 Vgl. Förster, DB 2016, 2866 (2868 f.); Schrader, FR 2017, 862 (873).

und Abtretung des Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteils) und im Erbfall. Ist Erwerber eine Kapitalgesellschaft, geht die Möglichkeit der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verloren. Umgekehrt kann sich die Zurechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags positiv auswirken, wenn der Veräußerer eine Kapitalgesellschaft oder ggf. Personengesellschaft und der Erwerber eine natürliche Person oder Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschaftern ist.¹

Das Problem verschärft sich, wenn die **Veräußerung des Gesellschaftsanteils** (Mitunternehmeranteils) **gewerbesteuerpflichtig** ist.² Das ist – jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung – der Fall, wenn der Mitunternehmer nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils veräußert (s. Rz. 6.687).³ In diesem Fall wird dem veräußernden Gesellschafter nur der seiner verringerten Beteiligung zum Ende des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraumes) entsprechende anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag zugerechnet, nicht dagegen der auf den veräußerten Mitunternehmeranteil entfallende Gewerbesteuer-Messbetrag. Ihm steht insoweit folglich kein Anrechnungsvolumen nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GewStG zu, obwohl sowohl der laufende steuerliche Gewinn als auch der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegen. Der Mitunternehmer ist ggf. zusätzlich betroffen, wenn er im Innenverhältnis – aufgrund des Kauf- und Abtretungsvertrages mit dem Erwerber oder des Gesellschaftsvertrages – die Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn zu tragen hat. Problematisch ist es auch, wenn bei einer **doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaft** die Obergesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG ihren Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums) veräußert oder aus einem sonstigen Grund aus der Gesellschaft ausscheidet, weil der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn gewerbesteuerpflichtig ist (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG). Steuerschuldner ist die betreffende Personengesellschaft (Untergesellschaft; § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn wird zwar zunächst der Obergesellschaft und anschließend ihren Gesellschaftern (Mitunternehmern) – ebenso wie der laufende steuerliche Gewinn – nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugerechnet (§ 35 Abs. 2 Satz 5 EStG; s. Rz. 6.709). Die Obergesellschaft ist jedoch zum Ende des Erhebungszeitraums der Untergesellschaft und damit zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer (§ 18 GewStG) nicht mehr deren Gesellschafterin (Mitunternehmerin). Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag der Untergesellschaft wird daher der Obergesellschaft und mittelbar ihren Gesellschaftern – anders als bisher – nicht zugerechnet, so dass ihnen – sofern es sich um natürliche Personen handelt – das **Anrechnungsvolumen** nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verloren geht. Auch in diesen Fällen können sich erhebliche Anrechnungsüberhänge ergeben, und zwar wegen der gewerbesteuerpflichtigen Veräußerung in erhöhtem Umfang.

Der BFH befasst sich ausschließlich mit der Veräußerung **während des Wirtschaftsjahres**, behandelt also nicht die Veräußerung zum Ende des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums). Auch die Finanzverwaltung trifft keine Aussage zu den Rechtsfolgen, die sich bei einer Veräußerung **zum Ende des Wirtschaftsjahres** (Erhebungszeitraums) ergeben.⁴

¹ Vgl. Förster, DB 2016, 2866 (2869); Schrader, FR 2017, 862 (875).

² Vgl. Förster, DB 2016, 2866 (2868); Schrader, FR 2017, 862 (872 f.).

³ BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 14; das gilt gleichermaßen in den Fällen des § 16 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG (Veräußerung oder Einbringung eines Mitunternehmeranteils an oder in eine Personengesellschaft, an der der Veräußerer oder Einbringende beteiligt ist; s. Rz. 6.687).

⁴ BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187; aktualisiert durch BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459.

Da die Rechtsprechung als zentrales Argument auf die Entstehung der Gewerbesteuer zum Ende des Erhebungszeitraums abstellt, besteht die Gefahr, dass sie auch bei einer Veräußerung zum Ende des Wirtschaftsjahres zu demselben Ergebnis gelangt und dem veräußernden oder aus einem sonstigen Grund aus der Gesellschaft ausscheidenden Gesellschafter (Mitunternehmer) die Gewerbesteueranrechnung versagt (s. Rz. 6.724).

Kritisch ist zu der Rechtsprechung des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat,¹ Folgendes anzumerken: Die Aussage des BFH, dass es für die anteilige Zurechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags nicht auf Ausgleichsregelungen zwischen den Gesellschaftern im Fall der gewerbesteuerpflichtigen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ankommt,² ist zwar zutreffend. Auch die zivilrechtliche Verpflichtung zur Übernahme der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer ist nicht entscheidend.³ Die Orientierung an der Entstehung der Gewerbesteuer (§ 18 GewStG) und damit dem Ende des Erhebungszeitraumes beruht jedoch auf einer **formalen Betrachtung**. Diese wird dem Wortlaut und Sinn der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht gerecht. Aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG, die vom anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag und Anteil des Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag sprechen, lässt sich herleiten, dass sowohl die jeweilige Beteiligungsquote des Mitunternehmers als auch der Zeitraum seiner Beteiligung gemeint sind. Sinn der Regelung ist es, die doppelte Belastung natürlicher Personen mit Einkommensteuer bezogen auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einerseits und Gewerbesteuer andererseits zu vermeiden oder zumindest zu mildern (s. Rz. 6.681). Entscheidend ist, dass der jeweilige Mitunternehmer während seiner Zugehörigkeit zu der Mitunternehmerschaft gewerbliche Einkünfte erzielt hat, die der Gewerbesteuer unterliegen. Der formale Aspekt der Entstehung der Gewerbesteuer ist dafür nicht maßgebend. Abgesehen davon wird der veräußernde Gesellschafter (Mitunternehmer) wirtschaftlich mit der anteilig auf ihn – entsprechend seiner Beteiligungsquote und dem Zeitraum seiner Beteiligung – entfallenden Gewerbesteuer belastet. Sein anteiliger handelsrechtlicher Jahresüberschuss (Gewinn) ist aufgrund der Gewerbesteuervorauszahlungen und ggf. einer Gewerbesteuerrückstellung im Zwischenabschluss zum Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums des Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteils) – bei Veräußerung während des Wirtschaftsjahres – oder im Jahresabschluss – bei Veräußerung zum Ende des Wirtschaftsjahres – gemindert; die **Gewerbesteuer** ist als Belastung **wirtschaftlich verursacht**. Der veräußernde Gesellschafter (Mitunternehmer) trägt also – jedenfalls typischerweise – die anteilige Gewerbesteuer und ist daher mit dem daraus resultierenden Aufwand **wirtschaftlich belastet**.⁴ Die Aussage des BFH, der Gesellschafter (Mitunternehmer) sei mit dem Aufwand aus der Gewerbesteuer nicht belastet, ist bei formaler Betrachtung korrekt, entspricht aber nicht seiner wirtschaftlichen Belastung. Die Rechtsprechung hat außerdem zur Konsequenz, dass ein Gewerbetreibender, der seinen Gewerbebetrieb während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums) veräußert oder aufgibt, im Vergleich zu einem Gesellschafter (Mitunternehmer), der seinen Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums) veräußert, ungleich behandelt wird. Der Gewerbetreibende kann wegen des verkürzten Erhebungszeitraums (§ 2 Abs. 5 Satz 1, § 14 Satz 3

1 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 23, 28, 34.

2 BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (880) = GmbHR 2016, 661.

3 BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (880) = GmbHR 2016, 661.

4 Krit. auch *Schrade*, FR 2017, 862 (873) unter Hinweis darauf, dass sich mit Ausgleichsregelungen oder einer Kaufpreisreduzierung (s. Rz. 6.726 f.) die Belastung mit Gewerbesteuer nur eingeschränkt beseitigen lässt.

GewStG) die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nutzen, der Gesellschafter (Mitunternehmer) dagegen nicht.¹ Diese ungleiche steuerliche Belastung ist nicht gerechtfertigt.² Eine **zeitanteilige Zurechnung** des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags bei Mitunternehmerschaften gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – wie sie bisher z.T. in der Literatur und in der Voraufgabe vertreten wurde und auch der Handhabung durch die Finanzverwaltung entsprach – ist daher **sachgerecht**.³

Für die **Gestaltungspraxis** ergeben sich aus der Rechtsprechung des BFH und der geänderten Auffassung der Finanzverwaltung folgende Konsequenzen: Ein Gesellschafter (Mitunternehmer) sollte – sofern das ökonomisch möglich ist – eine **Veräußerung** seines Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteils) und den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums **während des Wirtschaftsjahres** (Erhebungszeitraumes) **vermeiden**. Der Zeitpunkt ist allerdings unproblematisch, wenn auf den jeweiligen Mitunternehmer ein anteiliger steuerlicher Verlust (oder ein ausgeglichenes steuerliches Ergebnis) entfällt und der Gewerbeertrag negativ ist (oder null Euro) beträgt, weil sich in einem derartigen Fall die Frage der Gewerbesteueranrechnung nicht stellt. Denkbar ist bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr (Erhebungszeitraum) die Veräußerung des Mitunternehmeranteils zum **Ende des Wirtschaftsjahres** – mit Wirkung zum 31. Dezember, 24:00 Uhr/1. Januar, 0:00 Uhr – mit der Folge, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem Mitunternehmeranteil in der letzten Sekunde des alten Wirtschaftsjahres noch beim Veräußerer ist und sich in der ersten Sekunde des neuen Wirtschaftsjahres in der Sphäre des Erwerbers befindet. Das entspricht der Regelung im Zusammenhang mit der körperschaftsteuer- und gewerbesteuerlichen Organschaft in Abschn. 14.4 Abs. 2 KStR 2015 („Mitternachtserlass“).⁴ Die vorstehenden Überlegungen gelten bei einem Ausscheiden des Gesellschafters (Mitunternehmers) aus einem sonstigen Grund und bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (Erhebungszeitraum) entsprechend.

Es lässt sich jedoch nicht ausschließen, dass die Finanzverwaltung bei einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils mit Wirkung zum 31. Dezember, 24:00 Uhr/1. Januar, 0:00 Uhr, aufgrund einer **formalen Betrachtung** annimmt, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem Mitunternehmeranteil in der letzten Sekunde des abgelaufenen Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraumes) übergegangen ist mit der Folge, dass der Veräußerer am Ende des Erhebungszeitraumes nicht mehr Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft war.⁵ Wenn auf den veräußernden Gesellschafter (Mitunternehmer) in dem betreffenden Wirtschaftsjahr (Erhebungszeitraum) ein hoher steuerlicher Gewinn entfällt, empfiehlt sich im Zweifel die Einholung einer **verbindlichen Auskunft**.⁶ Unabhängig davon wäre es wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung ihr Schreiben vom 3.11.2016⁷ – in der aktualisierten Fassung vom 17.4.2019⁸ – dergestalt ergänzen würde, dass zumindest bei einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils – bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr (Erhebungszeitraum) – zum 31. Dezember, 24:00 Uhr/1. Januar, 0:00 Uhr,

1 Schiffers, DStZ 2016, 956 (960); Schrader, FR 2017, 862 (873).

2 Schiffers, DStZ 2016, 956 (960); Schrader, FR 2017, 862 (873).

3 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 52.

4 Dreßler/Oenings, DStR 2017, 625 (631); Förster, DB 2016, 2866 (2869); Schrader, FR 2017, 862 (874).

5 Vgl. Schrader, FR 2017, 862 (872, 874).

6 Ebenso Schrader, FR 2017, 862 (874).

7 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187.

8 BMF v. 17.4.2019 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2019, 459.

dem Veräußerer der auf ihn anteilig entfallende Gewerbesteuer-Messbetrag zugerechnet würde. Das diene der Vereinfachung von Veräußerungsvorgängen, entspreche dem Sinn des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und wäre zumindest als **sachliche Billigkeitsregelung** gerechtfertigt. Die vorstehenden Überlegungen gelten bei Ausscheiden des Gesellschafters (Mitunternehmers) aus einem sonstigen Grund und bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (Erhebungszeitraum) entsprechend.

- 6.725 Als **Alternative** bietet sich an, dass der Gesellschafter (Mitunternehmer) seinen Mitunternehmeranteil – bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr (Erhebungszeitraum) zu **Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres**¹ – mit Wirkung zum 1. Januar, 0:00 Uhr – veräußert. In diesem Fall steht ihm die Möglichkeit der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum zu, nicht dagegen für den Veranlagungszeitraum, in dem das wirtschaftliche Eigentum an dem Mitunternehmeranteil übergeht. Das ist unproblematisch, wenn die Veräußerung nicht gewerbesteuerpflichtig ist. Ein Risiko kann sich insoweit allenfalls aus einer Erhöhung des Steuersatzes bei der Einkommensteuer ergeben. Ist die Veräußerung dagegen gewerbesteuerpflichtig, besteht für den Veräußerer insoweit keine Möglichkeit der Gewerbesteueranrechnung, weil er zum Ende des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums) nicht mehr Gesellschafter (Mitunternehmer) ist. Aus diesem Grunde sollte der veräußerungswillige Gesellschafter – sofern das ökonomisch möglich ist – eine gewerbesteuerpflichtige Veräußerung seines Mitunternehmeranteils vermeiden. Bei einer natürlichen Person lässt sich das dadurch erreichen, dass sie ihren gesamten Mitunternehmeranteil veräußert; in diesem Fall fällt keine Gewerbesteuer an (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG). Bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften empfiehlt es sich, dass der veräußerungswillige Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft veräußert, bevor diese ggf. ihren Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) veräußert,² sofern das möglich ist. In diesem Fall fällt bei einer Veräußerung durch eine natürliche Person ebenfalls keine Gewerbesteuer an (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG), und zwar auch nicht bezogen auf die anteilige mittelbare Beteiligung an der Untergesellschaft, weil es sich um einen einheitlichen Vorgang handelt.³ Unabhängig davon sollte eine Veräußerung eines Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteils) während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums) unterbleiben, sofern das nicht unvermeidbar ist. Ggf. empfehlen sich zivilrechtliche Sanktionen oder Zustimmungsvorbehalte in Gesellschaftsverträgen oder Gesellschaftervereinbarungen.⁴ Die vorstehenden Überlegungen gelten gleichermaßen für eine natürliche Person, die aus einem sonstigen Grund aus der Gesellschaft ausscheidet; das Gleiche gilt bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (Erhebungszeitraum).
- 6.726 Wenn sich die zuvor beschriebenen negativen Folgen der Rechtsprechung und der Auffassung der Finanzverwaltung nicht vermeiden lassen, kann es sinnvoll sein, dass der veräußernde oder aus einem sonstigen Grund ausscheidende Gesellschafter (Mitunternehmer) und der Erwerber oder die verbleibenden Gesellschafter **Ausgleichsregelungen** vereinbaren.⁵ Das gilt insbesondere im Fall einer gewerbesteuerpflichtigen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Derartige vertragliche Regelungen auf schuldrechtlicher oder ge-

1 Ebenso *Schrade*, FR 2017, 862 (874).

2 Vgl. *Schrade*, FR 2017, 862 (874).

3 R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR 2009; *Schrade*, FR 2017, 862 (874 m.w.N.).

4 *Schrade*, FR 2017, 862 (876).

5 Vgl. *Dreßler/Oenings*, DStR 2017, 625 (630); *Schrade*, FR 2017, 862 (875 f.), dort auch zu den verschiedenen Fallkonstellationen (864 ff.) und den steuerrechtlichen Auswirkungen auf den Veräußerungsgewinn (867 ff.).

schaftsvertraglicher Grundlage haben zwar keine Auswirkung für die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG (s. Rz. 6.704 f.).¹ Sie können aber im Innenverhältnis zu einem sachgerechten Ausgleich zwischen den beteiligten Personen führen. Insofern gelten dieselben Überlegungen wie im Zusammenhang mit Anrechnungsüberhängen (s. Rz. 6.704 f., 6.718). Dabei ist zwischen verschiedenen Fallkonstellationen zu unterscheiden. Eine derartige Ausgleichsregelung zugunsten des veräußernden oder aus einem sonstigen Grund ausscheidenden Gesellschafters (Mitunternehmers) ist in folgenden Fällen sinnvoll:

- Ein Gesellschafter (Mitunternehmer) – als natürliche Person – veräußert seinen Mitunternehmeranteil während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums) an einen anderen Gesellschafter oder einen Dritten, ohne dass Gewerbesteuer anfällt; bei dem Erwerber handelt es sich um eine natürliche Person. Eine Ausgleichsregelung ist sachgerecht, soweit der veräußernde Gesellschafter im Innenverhältnis mit der anteiligen Gewerbesteuer auf den laufenden steuerlichen Gewinn belastet ist.
- Ein Gesellschafter (Mitunternehmer) – als natürliche Person – veräußert einen Teil seines Mitunternehmeranteils während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums) an einen anderen Gesellschafter oder einen Dritten; es fällt nach Auffassung der Finanzverwaltung Gewerbesteuer an; bei dem Erwerber handelt es sich um eine natürliche Person. Eine Ausgleichsregelung ist sachgerecht, soweit der veräußernde Gesellschafter im Innenverhältnis mit der anteiligen Gewerbesteuer auf den laufenden Gewinn und den Veräußerungsgewinn belastet ist.
- Das Gleiche gilt jeweils, wenn ein Gesellschafter (Mitunternehmer) – als natürliche Person – aus einem sonstigen Grund aus der Personengesellschaft ausscheidet und die verbleibenden Gesellschafter natürliche Personen sind, soweit der ausscheidende Gesellschafter im Innenverhältnis mit der anteiligen Gewerbesteuer auf den laufenden steuerlichen Gewinn und ggf. den Aufgabegewinn belastet ist.

Im Fall einer **gewerbsteuerpflichtigen Veräußerung** des Mitunternehmeranteils ist zu berücksichtigen, dass die Personengesellschaft Schuldnerin der Gewerbesteuer ist (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Der Erwerber ist wirtschaftlich anteilig – entsprechend seiner Beteiligungsquote am Gesellschaftskapital (Festkapital) – mit der Gewerbesteuer belastet, die zum Ende des Erhebungszeitraums entsteht; die Belastung ist bei einer natürlichen Person allerdings ggf. durch die Gewerbsteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gemindert. Insofern ist im Verhältnis zwischen dem veräußernden Gesellschafter (Mitunternehmer) und dem Erwerber entweder eine anteilige **Kaufpreisminderung** oder eine anteilige **Verpflichtung zur Übernahme der Gewerbesteuer** sachgerecht. Eine derartige Regelung ist jedoch nicht erforderlich, wenn der betreffende Gesellschafter (Mitunternehmer) ohnehin aufgrund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag verpflichtet ist, die aus der gewerbsteuerpflichtigen Veräußerung des Mitunternehmeranteils resultierende Gewerbesteuer – ggf. gemindert um die Gewerbsteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – zu tragen und dadurch die durch die Veräußerung entstehende Gewerbesteuerbelastung der Personengesellschaft auszugleichen. Die zivilrechtliche Verpflichtung des veräußernden Gesellschafters (Mitunternehmers) zur Übernahme der anteiligen Gewerbesteuer, die auf den Veräußerungsgewinn entfällt, führt bei dem veräußernden Gesellschafter (Mitunternehmer) zu **Veräußerungskosten** i.S.d. § 16 Abs. 2 EStG.² Bei einer Veranke-

1 BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 (880) = GmbHR 2016, 661; Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 28, 52.

2 BFH v. 7.3.2019 – IV R 18/17, DStR 2019, 975 (976).

rung dieser Verpflichtung im Kauf- und Abtretungsvertrag ist die betriebliche Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG) typischerweise gegeben.¹ Dem Abzug als Veräußerungskosten steht § 4 Abs. 5b EStG nicht entgegen; das Abzugsverbot für die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe betrifft lediglich den jeweiligen Steuerschuldner, bei einer GmbH & Co. KG also die Personengesellschaft.² Das gilt jedoch nicht für die zivilrechtliche Verpflichtung zur Übernahme der Gewerbesteuer.³ Die Verpflichtung des betroffenen Gesellschafters (Mitunternehmers) zur Übernahme der Verbindlichkeit aus der Gewerbesteuer aufgrund einer Regelung im **Gesellschaftsvertrag**⁴ – in Form einer Freistellung der Personengesellschaft oder einer Einzahlung in deren Gesamthandsvermögen – ist dagegen nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.⁵ Diese Verpflichtung führt bei dem betroffenen Gesellschafter (Mitunternehmer) infolgedessen zu einer **Einlage**.⁶ Wenn der maßgebende Betrag bei der Gesellschaft in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellt wird, gilt das jedoch nur anteilig in Höhe der Beteiligung des betreffenden Gesellschafters am Gesellschaftskapital (Festkapital). Dadurch erhöht sich insoweit sein steuerliches Kapitalkonto mit der Folge, dass sich sein Veräußerungsgewinn verringert. Der übersteigende Betrag führt bei dem Gesellschafter zu Veräußerungskosten. Parallel dazu tritt in dieser Höhe bei den anderen Gesellschaftern eine Vermögensmehrung ein, die bei ihnen zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen führt oder ggf. Sonderbetriebseinnahmen darstellt.⁷ Alternativ ist eine Regelung denkbar, nach der sich der Anteil des betreffenden Gesellschafters (Mitunternehmers) am Jahresüberschuss (Gewinn) der Gesellschaft in Höhe der von ihm zu tragenden Gewerbesteuer verringert und die anderen Gesellschafter (Mitunternehmer) einen **Vorabgewinn** erhalten.⁸

5. Besondere Konstellationen

a) Atypisch stille Gesellschaft

- 6.728 Die Steuerermäßigung gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gilt auch für andere gewerbliche Mitunternehmerschaften und damit insbesondere für die atypisch stille Gesellschaft.⁹ Bei der atypisch stillen Gesellschaft besteht eine Konstellation, die der GmbH & Co. KG vergleichbar ist. Der atypisch stille Gesellschafter muss eine natürliche Person sein. Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist der jeweilige Geschäftsinhaber (Unternehmer; § 5 Abs. 1 Satz 1 und 3 GewStG), also bspw. die GmbH bei einer GmbH & Still oder die GmbH & Co. KG. Die Steuerentlastung des atypisch stillen Gesellschafters ist sachlich nur gerechtfertigt, wenn er wirtschaftlich mittelbar – ebenso wie der Geschäftsinhaber oder die anderen Gesellschafter (Mitunternehmer) – durch die **Gewerbesteuer belastet** ist. Das ist der Fall, wenn der atypisch stille Gesellschafter – wie es § 232 Abs. 1 HGB voraussetzt – am handelsrechtlichen Jahresüberschuss (steuerlichen Gewinn) und Jahresfehlbetrag (steuerlichen Verlust) beteiligt ist. Im Falle eines Jahresüberschusses wäre er dann mittelbar durch die Ge-

1 BFH v. 7.3.2019 – VI R 18/17, DStR 2019, 975 (976).

2 BFH v. 7.3.2019 – VI R 18/17, DStR 2019, 975 (977).

3 BFH v. 7.3.2019 – VI R 18/17, DStR 2019, 975 (977).

4 Vgl. *Schrade*, FR 2017, 862 (876).

5 BFH v. 7.3.2019 – VI R 18/17, DStR 2019, 975 (977 f.).

6 BFH v. 7.3.2019 – VI R 18/17, DStR 2019, 975 (977 f.).

7 Vgl. *Schrade*, FR 2017, 862 (876).

8 Vgl. *Schrade*, FR 2017, 862 (876).

9 BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl. I 2016, 1187 Tz. 19; FG Berlin-Brandenburg v. 23.10.2007 – 6 K 1332/03 B, EFG 2008, 219 (220); *Wacker* in Schmidt, § 35 EStG Rz. 29.

werbsteuer belastet. Ist der atypisch stille Gesellschafter nach dem Vertrag am steuerlichen Gewinn oder Verlust beteiligt, gilt – jedenfalls seit dem Jahr 2008 – das Gleiche, weil die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar ist (§ 4 Abs. 5b EStG). Ist der atypisch stille Gesellschafter nach dem Vertrag dagegen am Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag) oder steuerlichen Gewinn (Verlust) *vor Abzug* der Gewerbesteuer beteiligt, ist er im Ergebnis wirtschaftlich nicht durch die Gewerbesteuer belastet. In einem solchen Fall führt die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach dem allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG) zu einem sachlich **nicht gerechtfertigten Vorteil** für den atypisch stillen Gesellschafter. Ihm steht nach der gesetzlichen Regelung der Gewerbesteuer-Messbetrag anteilig – in Höhe seiner Beteiligungsquote am Jahresüberschuss (steuerlicher Gewinn) – zu, obwohl er die anteilig mittelbar auf ihn entfallende Gewerbesteuer nicht zu tragen hat. Das ist die Folge der pauschalierenden und typisierenden gesetzlichen Regelung, die – speziell im Fall der atypisch stillen Gesellschaft – nicht danach unterscheidet, ob der atypisch stille Gesellschafter mittelbar wirtschaftlich durch die Gewerbesteuer belastet ist. In einem solchen Fall stellt sich für den Geschäftsinhaber, die anderen Gesellschafter und den atypisch stillen Gesellschafter die Frage, ob sie eine **Ausgleichsregelung** vereinbaren. Diese hat Bedeutung für die Zurechnung des steuerlichen Gewinns nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, nicht dagegen die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG (s. Rz. 6.704 f., 6.718).

b) Organschaft

Ist die GmbH & Co. KG Organträger einer körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organgesellschaft,¹ wird ihr das positive oder negative – selbständig ermittelte – Einkommen der Organgesellschaft(en) zugerechnet (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Gewerbesteuerrechtlich gilt die Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG). Infolgedessen wird der positive oder negative Gewerbeertrag der Organgesellschaft(en) – trotz der getrennten Ermittlung des Gewerbeertrags – ebenfalls beim Organträger erfasst. Der Gewerbesteuer-Messbescheid (§ 14 GewStG) ergeht gegenüber der GmbH & Co. KG als Organträger. Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist in einem solchen Fall die Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), so dass die Gesellschafter (Mitunternehmer) – nach Verrechnung der positiven und negativen Gewerbeerträge auf der Ebene des Organträgers – durch die **Gewerbesteuer** mittelbar **belastet** sind. Das gilt unabhängig davon, ob der Gewerbeertrag vollständig oder teilweise aus den wirtschaftlichen Aktivitäten der Organgesellschaft(en) stammt. Infolgedessen ist die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch anzuwenden, wenn die Personengesellschaft (gewerbliche Mitunternehmerschaft) Organträger ist, sofern deren Gesellschafter natürliche Personen sind.² Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des BFH, soweit die Organgesellschaft ihrerseits Gesellschafterin (Mitunternehmerin) einer Personengesellschaft ist.³ Die Organgesellschaft entfaltet als Kapitalgesellschaft nach der Rechtsprechung Abschirmwirkung.⁴ Es fehlt danach die für die Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG erforderliche unmittelbare Mitunternehmererstellung des Organträgers,⁵ d.h. der GmbH & Co. KG.

6.729

1 S. im Einzelnen unter Rz. 6.608.

2 Wacker in Schmidt, § 35 EStG Rz. 54.

3 BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14 (16); zust. *Gosch* in Kirchhof, § 35 EStG Rz. 28; krit. *Wacker* in Schmidt, § 35 EStG Rz. 54 m.w.N.

4 BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14 (16).

5 BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14 (19).

6. Fazit

- 6.730 Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Abs. 1 EStG ist eine ausgesprochen komplizierte und in der Anwendung schwierige Vorschrift. Die Gesellschafter der GmbH & Co. KG sollten sich deshalb überlegen, ob und ggf. in welchem Umfang sie geeignete Gestaltungen vornehmen, so dass die Regelung – soweit sie Gestaltungsmöglichkeiten zulässt – den besonderen Verhältnissen ihres Unternehmens entspricht. Die Gestaltungsmöglichkeiten sind allerdings insofern beschränkt, als Vorabgewinne generell – unabhängig davon, ob sie gewinnabhängig oder gewinnunabhängig sind – bei der Aufteilung des (anteiligen) Gewerbesteuer-Messbetrags nicht berücksichtigt werden dürfen. Die Rechtsprechung des BFH und die ihr folgende Auffassung der Finanzverwaltung zur fehlenden Gewerbesteueranrechnung bei Veräußerung eines Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteils) oder dem Ausscheiden eines Gesellschafters (Mitunternehmers) aus einem sonstigen Grund während des Wirtschaftsjahres (Erhebungszeitraums) verschärft das Problem, insbesondere bei gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsvorgängen.

6.731–6.750 Einstweilen frei.

C. Umsatzsteuer

I. Unternehmereigenschaft

- 6.751 Die GmbH & Co. KG ist wie jede andere Personengesellschaft umsatzsteuerrechtsfähig. Sie wird regelmäßig selbständig gewerblich tätig und ist daher Unternehmer i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG. Dies gilt auch für eine KG, wenn ihr persönlich haftender Gesellschafter eine juristische Person ist und deren einziger Gesellschafter der einzige Kommanditist der KG ist.¹
- 6.751a Das Merkmal der **Selbständigkeit** könnte entfallen, soweit eine **Organschaft** mit der Komplementär-GmbH oder einem Kommanditisten begründet würde. Bei einer GmbH & Co. KG scheint ein Organschaftsverhältnis mit der GmbH & Co. KG als Organgesellschaft im nationalen Umsatzsteuerrecht jedoch nicht vorgesehen zu sein, da nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nur eine juristische Person Organgesellschaft sein kann. Im Hinblick auf eine Entscheidung des EuGH vom 16.7.2015² und die Nachfolgeentscheidungen des XI. Senats des BFH vom 19.1.2016³ und vom 1.6.2016⁴ sowie die Entscheidung des V. Senats des BFH vom 2.12.2015⁵ ist eine Organschaft mit der GmbH & Co. KG als Organgesellschaft indes denkbar (s. dazu Rz. 3.312 ff.).

Nach der Entscheidung des EuGH ist „Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind

1 BFH v. 8.2.1979 – V R 101/78, BStBl. II 1979, 362.

2 EuGH v. 16.7.2015 – C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave, BStBl. II. 2017, 604 = DStR 2015, 1673.

3 BFH v. 19.1.2016 – XI R 38/12, BStBl. II 2017, 567 = GmbHR 2016, 426.

4 BFH v. 1.6.2016 – XI R 17/11, BStBl. II 2017, 581 = GmbHR 2016, 1005.

5 BFH v. 2.12.2015 – V R 25/13, BStBl. II 2017, 547 = GmbHR 2016, 245.