BFH: Betriebsbezogene Ermittlung bei der Gewerbesteueranrechnung

Besitzt der Steuerpflichtige mehrere gewerbliche Unternehmen oder gewerbliche mitunternehmerische Beteiligungen in unterschiedlichen Gemeinden mit Hebesätzen, die teilweise über, teilweise unter dem Schwellenwert von 400 % liegen, ist die Begrenzung des Steuerermäßigungs Betrags nach § 35 Abs. 1 S. 5 EStG betriebs- und nicht unternehmerbezogen zu ermitteln.

Sachverhalt

Der Kläger erzielte gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an Personengesellschaften. Er war alleiniger Kommanditist der A-KG, die wiederum als Kommanditistin an der B-KG (B) beteiligt war. Die B war wiederum Kommanditistin der C-KG (C). Die B und die C zahlten Gewerbesteuer.

Das Finanzamt ermittelte die Begrenzung des Steuerermäßigungs Betrags nach § 35 Abs. 1 S. 5 EStG getrennt für die beiden Betriebe B und C. Der Kläger war hingegen der Auffassung, dass der Höchstbetrag im Sinne des § 35 Abs. 1 S. 5 EStG nicht getrennt für jeden Betrieb, sondern auf Ebene des Mitunternehmers zu berechnen sei. Das FG schloss sich der Auffassung des Finanzamts an.

Entscheidung

Das FG habe zu Recht entschieden, dass die Begrenzung des Steuerermäßigungs Betrags nach § 35 Abs. 1 S. 5 EStG betriebsbezogen zu ermitteln sei.

Nach § 35 Abs. 1 S. 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG bzw. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG um das 3,8-fache des festgesetzten (ggfs. anteiligen) Gewerbesteuer-Messbetrags. Gemäß § 35 Abs. 1 S. 5 EStG ist der Abzug des Steuerermäßigungs Betrags auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt. Aufgrund dieser beiden Beschränkungen der Steuerermäßigung nach § 35 EStG, also der Beschränkung auf das 3,8-fache des maßgebenden Gewerbesteuer-Messbetrags und der Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer, entspräche der Steuerermäßigungs Betrag nach § 35 EStG in Gemeinden mit niedrigen Hebesätzen der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer und in Gemeinden mit hohen Hebesätzen dem 3,8-fachen des maßgebenden Gewerbesteuer-Messbetrags. Es käme folglich unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlags nicht zu einer vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuer, wenn der maßgebende Hebesatz höher als 400% sei.

Besitzt der Steuerpflichtige mehrere gewerbliche Unternehmen oder gewerbliche mitunternehmerische Beteiligungen in unterschiedlichen Gemeinden mit Hebesätzen, die teilweise über, teilweise unter dem Schwellenwert von 400 % liegen, stelle sich die höchstrichterlich noch nicht geklärte Frage, ob § 35 Abs. 1 S. 5 EStG betriebsbezogen oder unternehmerbezogen auszulegen sei. Die Gesetzesfassung spräche für eine betriebsbezogene Auslegung, da der Anknüpfungspunkt der Steuerermäßigung der jeweilige Betrieb bzw. der Mitunternehmeranteil bilde, für den der Gewerbesteuer-Messbetrag festgesetzt sei. Auch die Gesetzgebungshistorie bestätige die betriebsbezogene Grundstruktur der Vorschrift. Der Gesetzgeber sei im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, S. 1433) von einer für jeden Gewerbebetrieb getrennten Ermittlung der Steuerermäßigung ausgegangen (BTDrucks 14/2683, S. 116) und die Begründung des Gesetzesentwurfs zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, S. 1912) zeige zumindest keine Abkehr von diesen Grundsätzen (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 31ff.). Auch das gesetzgeberische Ziel des § 35 EStG, nämlich die Entlastung der gewerblichen Einkünfte in den dort definierten Grenzen zu bewirken, könne nur mit einer betriebsbezogenen Auslegung erreicht werden. Ein steuerliches Ergebnis, welches von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers abhinge – wie es bei der

unternehmerbezogenen Auslegung der Fall sei -, wäre auch nicht gut mit dem den o.g. Gesetzgebungsverfahren zugrundeliegenden Leitmotiv der Rechtsformneutralität in Einklang zu bringen. Weiter sprächen die typusprägenden Merkmale der Gewerbesteuer als eine von der Person des Betriebsinhabers unabhängige Objektsteuer für eine betriebsbezogene Auslegung.

Betroffene Normen

§ 35 Abs. 1 S. 5, Abs. 2 EStG
Streitjahr 2008

Anmerkung

Hintergrundinformation:

Eine unternehmerbezogene Auslegung des § 35 Abs. 1 S. 5 EStG hätte folglich, wenn der Steuerpflichtige mehrere gewerbliche Unternehmen oder gewerbliche mitunternehmerische Beteiligungen in Niedrig- und Hochhebesatzgemeinden besitzt, zu für den Steuerpflichtigen günstigeren Ergebnissen führen können, da bei einer Addition der tatsächlich in den betroffenen Gemeinden zu zahlenden Gewerbesteuer der Differenzbetrag zwischen dem 3,8-fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer für Hochhebesatzgemeinden für die Steuerermäßigung nach § 35 EStG nicht (vollständig) verloren wäre.

Auffassung der Finanzverwaltung:

Nach dem BFH geht auch die Finanzverwaltung von einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise aus (vgl. BMF vom 03.11.2016, Rz. 9, 25).

Fundstelle

BFH, Urteil vom 20.03.2017, [X R 12/15](#), lt. BMF-Schreiben vom [11.06.2019](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 03.11.2016, BStBl. I 2016, S. 1187

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.