



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 12. Januar 2007

BETREFF **Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG**

GZ **IV B 2 - S 2296a - 2/07**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

1. Anwendungsbereich	2
2. Tarifliche Einkommensteuer i.S.d. § 35 Abs. 1 EStG	2
3. Anrechnungsvolumen	2
4. Gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG	3
5. Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags	4
5.1. Gewerbliche Einkünfte bei gleichzeitigem Vorliegen von Verlusten	4
5.2. Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags	6
6. Steuerermäßigung bei Mitunternehmerschaften	6
6.1. Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel	6
6.2. Besonderheiten bei mehrstöckigen Gesellschaften	8
6.3. Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag bei einer KGaA	9
6.4. Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags bei unterjähriger Unternehmensübertragung und Gesellschafterwechsel	9
6.5. Gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung	10
7. Anwendungszeitraum	10

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG wie folgt Stellung:

1. Anwendungsbereich

- 1 § 35 EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Dies gilt auch für Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, wenn das Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2000 endet (§ 52 Abs. 50a EStG 2001). Begünstigt sind unbeschränkt und 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 i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG. Begünstigt sind auch die persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) mit ihren Gewinnanteilen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).
- 2 Die Steuerermäßigung nach § 35 EStG mindert die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 2 SolZG), nicht aber die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer (§ 51a Abs. 2 Satz 3 EStG i.V.m. den jeweiligen Kirchensteuergesetzen).

2. Tarifliche Einkommensteuer i.S.d. § 35 Abs. 1 EStG

- 3 Ausgangsgröße für die Steuerermäßigung nach § 35 EStG ist die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die anzurechnenden ausländischen Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG und § 12 AStG (tarifliche Einkommensteuer i.S.d. § 35 Abs. 1 EStG). Die Steuerermäßigungen nach § 34f EStG sowie nach § 34g EStG sind erst nach Abzug der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu berücksichtigen.

3. Anrechnungsvolumen

- 4 Die Höhe der Steuerermäßigung beträgt das 1,8-fache des nach § 14 GewStG festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags oder des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags (Anrechnungsvolumen). Maßgebend ist der Gewerbesteuer-Messbetrag, der für den Erhebungszeitraum festgesetzt worden ist, der dem Veranlagungszeitraum entspricht. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr wird der Gewerbeertrag dem Erhebungszeitraum zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 10 Abs. 2 GewStG).

- 5 Zur Ermittlung des auf den Mitunternehmer oder des auf den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA entfallenden anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags siehe Rz. 18 ff.
- 6 Sind dem Steuerpflichtigen als Einzelunternehmer oder als unmittelbarer oder mittelbarer Mitunternehmer Gewinne aus mehreren Gewerbebetrieben zuzurechnen, sind die jeweiligen Gewerbesteuer-Messbeträge für jeden Gewerbebetrieb und für jede Mitunternehmerschaft getrennt zu ermitteln und dann zur Berechnung des Anrechnungsvolumens zusammenzufassen. Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind die Anrechnungsvolumina der Ehegatten zusammenzufassen.
- 7 Die Festsetzungen des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Feststellung der Vomhundertsätze nach § 35 Abs. 2 EStG (anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag bei Mitunternehmerschaften und KGaA) sind bei der Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG Grundlagenbescheide (§ 35 Abs. 3 Satz 2 EStG).
- 8 Das Anrechnungsvolumen wird begrenzt auf die Höhe der tariflichen Einkommensteuer i.S.d. § 35 EStG (vgl. Rz. 3), die anteilig auf die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen gewerblichen Einkünfte entfällt. Zur Berechnung dieses Ermäßigungshöchstbetrags siehe Rz. 11 ff.
- 9 Der auf einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach § 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG, neu § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG entfallende Gewerbesteuer-Messbetrag bleibt bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 EStG unberücksichtigt (§ 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG, neu § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i.d.F. des SEStEG). § 35 EStG findet keine Anwendung auf Gewinne, die der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG unterliegen (§ 5a Abs. 5 EStG).

4. Gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG

- 10 Die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 35 EStG umfassen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG, wenn sie dem Grunde nach gewerbesteuerpflichtig und nicht von der Anwendung des § 35 EStG ausgeschlossen sind (vgl. Rz. 9).

Einkünfte i.S.d. §§ 16 und 17 EStG gehören grundsätzlich nicht zu den gewerblichen Einkünften i.S.d. § 35 EStG. In die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 35 EStG einzubeziehen sind jedoch die gewerbesteuerpflichtigen 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 erfolgt (vgl. Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 13 GewStR) sowie die Veräußerungsgewinne, die nach § 7

Satz 2 GewStG gewerbesteuerpflichtig sind. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG gehört als laufender Gewinn auch zu den gewerblichen Einkünften i.S.d. § 35 EStG. Die auf einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach § 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG, neu § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG i.d.F. des SStEG entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nicht in die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 35 EStG einzubeziehen.

5. Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags

- 11 Die Steuerermäßigung wird durch § 35 Abs. 1 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer beschränkt, die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag).

5.1. Gewerbliche Einkünfte bei gleichzeitigem Vorliegen von Verlusten

- 12 Bei der Ermittlung, in welchem Umfang gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG in der Summe der Einkünfte enthalten sind, ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

- 13 Einzelveranlagung:

Es ist kein vorrangiger Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorzunehmen. Vielmehr sind Verluste gemäß §§ 16 und 17 EStG, die nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrages einzubeziehen sind, und Verluste aus allen anderen Einkunftsarten (z.B. Verluste gemäß § 21 EStG) entsprechend dem Verhältnis aller positiven Einkünfte zueinander zu verrechnen, so dass die Einkünfte i.S.d. § 35 EStG für Zwecke der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrages anteilig gekürzt werden:

Beispiel:

Der ledige Steuerpflichtige A erzielt im Veranlagungszeitraum 2004 folgende Einkünfte:

§ 15 EStG	400.000 €
§ 16 EStG	- 650.000 €
§ 21 EStG	400.000 €
Summe der Einkünfte	150.000 €

Lösung:

Der Verlust gemäß § 16 EStG in Höhe von 650.000 € ist hälftig auf die Einkünfte aus §§ 15 und 21 EStG aufzuteilen (anteilige Verlustverrechnung), so dass als gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG $400.000 \text{ €} - 325.000 \text{ €} (1/2 \text{ von } 650.000 \text{ €}) = 75.000 \text{ €}$ verbleiben.

Abwandlung:

Der Steuerpflichtige erzielt zusätzlich einen Verlust gemäß § 20 EStG in Höhe von 10.000 €. Nach Abzug der Verluste beträgt die Summe der Einkünfte 140.000 €

Lösung:

Gleichermaßen wie der Verlust gemäß § 16 EStG ist auch der Verlust gemäß § 20 EStG in Höhe von 10.000 € hälftig auf die Einkünfte aus §§ 15 und 21 EStG aufzuteilen (anteilige Verlustverrechnung), so dass als gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG $400.000 \text{ €} - 330.000 \text{ €} (1/2 \text{ von } 650.000 \text{ € Verlust gemäß § 16 EStG zzgl. } 1/2 \text{ von } 10.000 \text{ € Verlust gemäß § 20 EStG}) = 70.000 \text{ €}$ verbleiben.

14 Zusammenveranlagung:

Werden Ehegatten zusammenveranlagt und haben beide Ehegatten gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG erzielt, werden die gewerblichen Einkünfte zu einem Betrag zusammengefasst.

15 **Beispiel 1:**

Ein zusammenveranlagtes Ehepaar erzielt folgende Einkünfte:

	EM	EF
§ 15 EStG	50.000 €	- 25.000 €
§ 16 EStG		- 10.000 €
§ 21 EStG	25.000 €	
Summe der Einkünfte:		40.000 €

6. Steuerermäßigung bei Mitunternehmerschaften

6.1. Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel

- 18 Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag von Mitunternehmern ist gemäß § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zu ermitteln; auf die Verteilung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt es dabei nicht an. Dies gilt auch für Fälle der atypisch stillen Gesellschaft.
- 19 Für die Verteilung aufgrund des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels ist grundsätzlich die handelsrechtliche Gewinnverteilung maßgeblich. Diese ergibt sich entweder aus den gesetzlichen Regelungen des HGB oder aus abweichenden gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen.
- 20 Dies gilt jedoch nur insoweit, wie die handelsrechtliche Gewinnverteilung auch in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennen ist. So sind steuerrechtliche Korrekturen der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften in Fällen, in denen die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung nicht anerkannt wird oder steuerrechtliche Korrekturen in Fällen, in denen eine unzulässige rückwirkende Änderung der Gewinnverteilungsabrede festgestellt wird, auch bei der Ermittlung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigen.
- 21 Bei der Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs für den Gewerbesteuer-Messbetrag sind Vorabgewinnanteile nach § 35 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz EStG nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch für Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die in ihrer Höhe nicht vom Gewinn abhängig sind, sowie für die Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen.
- 22 Demgegenüber sind gewinnabhängige Vorabgewinnanteile Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG. Dies gilt auch für gewinnabhängige Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.
- 23 **Beispiel:**
- Bei einer OHG wird die Gewinnverteilung durch gesellschaftsvertragliche Regelungen wie folgt vorgenommen:
- a) Als Vorabgewinn erhalten die Geschäftsführer ihre ihnen nach dem Gesellschaftervertrag oder nach ihrem Geschäftsführervertrag zustehenden Tantiemen. Der Vorabgewinn ist für alle Geschäftsführer zusammen auf höchstens 10 % des Jahresergebnisses begrenzt. In diesem Rahmen dürfen jedem einzelnen Geschäftsführer vertraglich bis zu 2 % des Jahresergebnisses als Tantieme zugbilligt werden.

- b) Von dem verbleibenden Betrag erhält jeder Gesellschafter in Gewinnjahren eine VorabZuweisung in Höhe von bis zu 7 % des Nominalbetrags seines Kapitalanteils (Kapitalkonto I).
- c) Der Restbetrag ist nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels auf die Gesellschafter zu verteilen.

Lösung:

Die gewinnabhängigen Gewinnbestandteile unter a) und b), die vor der (abschließenden) Gewinnschlüsselung eines (eventuellen) Restbetrags den Gesellschaftern zugerechnet werden, hängen von der Höhe des von der OHG erzielten Gewinns ab. Deshalb müssen im Beispielfall auch die unter Buchstaben a) und b) dargestellten Gewinnabreden als Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG angesehen werden.

24 Gewerbesteuer-Messbeträge aus gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen sind ebenfalls entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.

25 In die Aufteilung sind auch Gesellschafter einzubeziehen, für die eine Ermäßigung nach § 35 EStG nicht in Betracht kommt, beispielsweise Kapitalgesellschaften.

6.2. Besonderheiten bei mehrstöckigen Gesellschaften

26 Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften sind die anteilig auf die Obergesellschaft entfallenden Gewerbesteuer-Messbeträge sämtlicher Untergesellschaften den Gesellschaftern der Obergesellschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen (§ 35 Abs. 2 Satz 5 EStG). Dies gilt auch für die Zurechnung eines anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags einer Untergesellschaft an den mittelbar beteiligten Gesellschafter, wenn sich auf der Ebene der Obergesellschaft ein negativer Gewerbeertrag und damit ein Gewerbesteuer-Messbetrag von 0 Euro ergibt.

27 **Beispiel:**

A ist zu 70 % an der GmbH & Co. KG I beteiligt, die wiederum zu 50 % an der GmbH & Co. KG II beteiligt ist. Für die GmbH & Co. KG II wird ein Gewerbesteuer-Messbetrag von 100 festgestellt. Dies führt damit zu einem der GmbH & Co. KG I für die Zwecke der Ermittlung des Ermäßigungsbetrags zuzurechnenden anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag von 50 (50 % von 100 entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel). Die GmbH & Co. KG I erzielt einen negativen Gewerbeertrag. Dies führt zu einem

Gewerbsteuer-Messbetrag von 0. Dieser Betrag ist nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG um den aus der Beteiligung an der GmbH & Co. KG II stammenden anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag von 50 zu erhöhen und anteilig entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel dem Gesellschafter A zuzurechnen. Bei A ist demnach ein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag von 35 (70 % von 50) bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu berücksichtigen.

6.3. Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag bei einer KGaA

28 Bei einer KGaA führt nur der auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags zu einer Steuerermäßigung. Für die erforderliche Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags gilt die Regelung des § 35 Abs. 2 EStG. Zur Ermittlung des anteilig auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallenden Gewerbesteuer-Messbetrags ist ebenfalls auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (vgl. Rz. 18 ff.) abzustellen. Demnach ist das Verhältnis seines allgemeinen Gewinnanteils an der Gesellschaft, soweit er nicht auf seine Anteile am Grundkapital (Kommanditaktien) entfällt, zum Gesamtgewinn der KGaA maßgebend. Gewinnunabhängige Sondervergütungen werden bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels nicht berücksichtigt.

Erhält der persönlich haftende Gesellschafter neben seiner Ausschüttung auf seine Anteile am Grundkapital beispielsweise nur eine gewinnunabhängige Tätigkeitsvergütung, beträgt sein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag immer 0 Euro.

6.4. Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags bei unterjähriger Unternehmensübertragung und Gesellschafterwechsel

29 Tritt ein Gesellschafter während des Wirtschaftsjahrs in eine Personengesellschaft ein oder scheidet er aus dieser aus, und besteht die Personengesellschaft fort, geht der Gewerbebetrieb nicht im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über. Für Zwecke der Berechnung der Steuerermäßigung ist der für den Erhebungszeitraum festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. Maßgeblich ist dabei der von den Gesellschaftern gewählte allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel einschließlich der Vereinbarungen, die anlässlich des Eintritts oder des Ausscheidens des Gesellschafters getroffen worden sind. Der Veräußerungs- und Aufgabegewinn des ausscheidenden Gesellschafters beeinflusst den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht.

30 Wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine Personengesellschaft umgewandelt oder scheidet aus einer Personengesellschaft alle Gesellschafter bis auf einen aus und findet dieser Rechtsformwechsel während des Kalenderjahrs statt, ist der für den Erhebungszeitraum ermittelte einheitliche Steuermessbetrag dem Einzel-

unternehmer und der Personengesellschaft anteilig zuzurechnen und getrennt festzusetzen (Abschn. 69 Abs. 2 GewStR). Die getrennte Festsetzung des anteiligen Steuermessbetrags ist jeweils für die Anwendung des § 35 EStG maßgeblich. Eine gesonderte Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags zwischen dem Einzelunternehmen und der Personengesellschaft ist daher nicht erforderlich.

- 31 Besteht die sachliche Gewerbesteuerpflicht bei Vorgängen nach dem UmwStG für das Unternehmen fort, obwohl der gewerbesteuerliche Steuerschuldner wechselt, so ergehen mehrere den Steuerschuldnerwechsel berücksichtigende Gewerbesteuer-Messbescheide mit Anteilen des einheitlichen Gewerbesteuer-Messbetrags. Diese Anteile sind bei der Ermittlung der Steuermäßigung nach § 35 EStG maßgeblich.

6.5. Gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung

- 32 Zuständig für die gesonderte Feststellung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt (§ 35 Abs. 3 Satz 1 EStG). Dabei sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Festsetzung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Grundlagenbescheide (§ 35 Abs. 3 Satz 3 EStG).
- 33 Das Betriebsfinanzamt stellt außerdem die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 35 EStG und ggf. Verluste gemäß § 16 EStG, die nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrages einzubeziehen sind, gesondert oder bei einer Beteiligung mehrerer Personen gesondert und einheitlich fest.

7. Anwendungszeitraum

- 34 Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 15. Mai 2002 (BStBl I S. 533). Es gilt erstmals für Veranlagungszeiträume nach dem 31. Dezember 2003.

Das Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Christmann