



Finanzministerium | Postfach 7127 | 24171 Kiel

Finanzämter des Landes Schleswig-Holstein

Bildungszentrum

Groß- und Konzernbetriebsprüfung beim
Finanzamt Kiel-Nord

Redaktion: Matthias Mausolf
matthias.mausolf@fimi.landsh.de
Telefon: 0431 988-8219
Telefax: 0431 988-6168219

4. Juni 2010

Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2010/23

aktualisiert am 24. Januar 2011

Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG; Doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften

Zu der Frage, wie die Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften zu berechnen ist, wenn sich auf der Ebene der Untergesellschaft ein gewerbesteuerpflichtiger Gewinn ergibt, auf der Ebene der Obergesellschaft (einschl. des Ergebnisses der Untergesellschaft) jedoch ein Verlust entsteht, bitte ich folgende Auffassung zu vertreten:

Einkunftsquelle des Gesellschafters der Obergesellschaft ist die Beteiligung an dieser Gesellschaft. Eine Aufspaltung des Ergebnisses der Obergesellschaft auf verschiedene Einkunftsquellen ist unzulässig. Daher sind bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG die Einkünfte des Gesellschafters der Obergesellschaft aus der Beteiligung an dieser Gesellschaft (ungeachtet dessen, wie sich dieser Ergebnisanteil zusammensetzt) anzusetzen. Im Verlustfall scheidet somit eine pauschalierte Gewerbesteuer-Anrechnung aus.

Zur Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei mittelbaren Beteiligungen (doppel- / mehrstöckigen Personengesellschaften) sind durch das BMF-Schreiben vom 25.11.2010 (BStBl I S. 1312, ESt-Kartei zu § 35 EStG, Karte 2.1.2) weitere Anweisungen

ergangen (> geänderte Rz. 10, 27 und 28 des Anwendungsschreibens zu § 35 EStG, ESt-Kartei zu § 35 EStG, Karte 2.1).

Danach sind die für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG maßgebenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Gewerbesteuermessbeträge und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer) bei mehrstöckigen Gesellschaften auf der Ebene der Obergesellschaft zu saldieren und gelten für Zwecke des § 35 EStG als aus einer Einkunftsquelle bezogen.

Die Steuerermäßigung erfolgt bei der Einkommensbesteuerung der Mitunternehmer selbst dann, wenn es trotz negativer Einkünfte auf der Ebene der Untergesellschaft(en), beispielsweise aufgrund von Hinzurechnungen nach § 8 GewStG, zur Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrages bzw. zur Zahlung von Gewerbesteuer kommt.

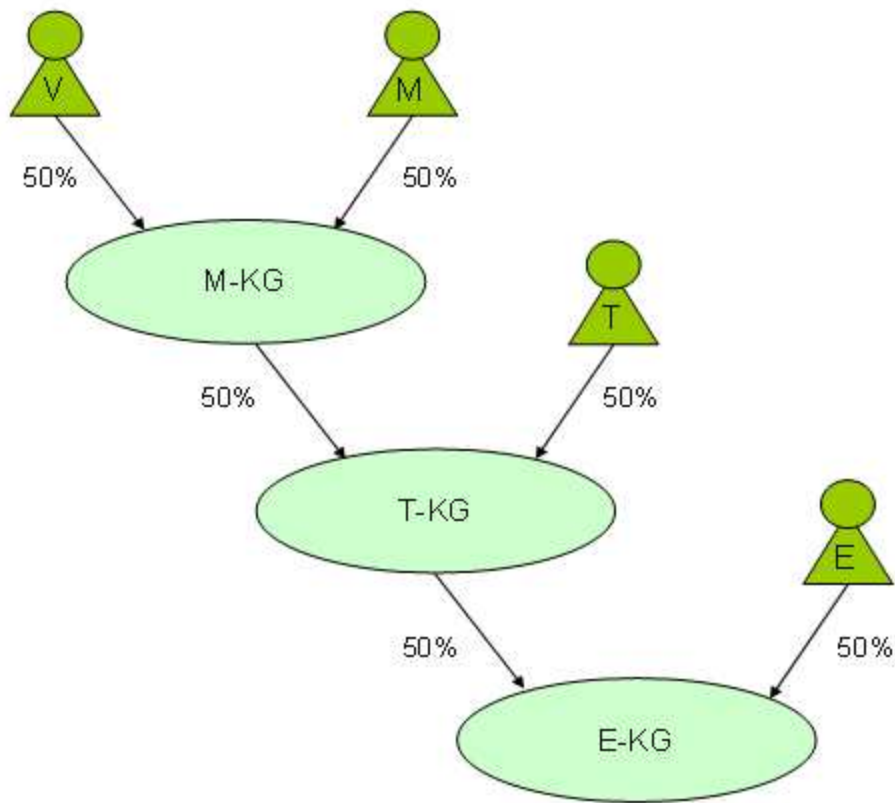
Voraussetzung ist allerdings, dass auf der Ebene der Obergesellschaft der Saldo der Einkünfte aus operativem Geschäft und den Beteiligungserträgen aus Untergesellschaften positiv ist.

Unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen für eine Steuerermäßigung nach § 35 EStG werden auf allen Ebenen der mehrstöckigen Personengesellschaften neben den Einkünften die Messbeträge und die zu zahlenden Gewerbesteuerbeträge gesondert und einheitlich festgestellt.

Eine Versagung der (Teil-) Anrechnung - zum Beispiel aufgrund negativer, saldierter Einkünfte bei der Obergesellschaft - erfolgt erst bei der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters (vgl. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG). Ebenfalls erfolgt die Begrenzung der Anrechnung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG erst auf dieser Ebene.

Beispiel:

An der M-KG sind M und V zu je 50 % beteiligt. Die M-KG hält zusammen mit T je einen Mitunternehmeranteil von 50 % an der T-KG. Die T-KG wiederum hält zusammen mit E jeweils 50 % an der E-KG. Es ergibt sich demnach folgender Aufbau:



Auf die Gesellschaften sollen folgende Einkünfte, Messbeträge und zu zahlende Gewerbesteuerbeträge entfallen:

Gesellschaft	Feststellungen	operatives Ergebnis	aus Beteiligungen	Gesonderte und einheitliche Feststellung (saldiert)
E-KG	Gewinn	100.000	---	100.000
	Messbetrag	1.000	---	1.000
	zu zahl. GewSt	3.400	---	3.400
T-KG	Gewinn	./. 10.000	50.000	40.000
	Messbetrag	2.000	500	2.500
	zu zahl. GewSt	8.000	1.700	9.700
M-KG	Gewinn	./. 15.000	20.000	5.000
	Messbetrag	500	1.250	1.750
	zu zahl. GewSt	2.500	4.850	6.350

Für die unmittelbar beteiligten natürlichen Personen (E, T, M und V) ergeben sich somit jeweils auf Ebene "ihrer" Obergesellschaft folgende Anrechnungsvolumina unter Berücksichtigung von § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG:

Person	Gewinn	Messbetrag	Zu zahlende GewSt	Anrechnungsvolumen § 35 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStG (Sp. 3 x 3,8, max. Sp. 4)
E	50.000	500	1.700	1.700
T	20.000	1.250	4.850	4.750
M und V	2.500	875	3.175	3.175

Trotz negativer Einkünfte aus dem operativen Geschäft auf Ebene der T-KG und M-KG kommt es sowohl bei T als auch bei M und V zur Steuerermäßigung bezüglich der auf ihre Anteile entfallenden Gewerbesteuermessbeträge. Voraussetzung dafür ist jeweils der positive Saldo der Einkünfte auf Ebene der T-KG und M-KG (vgl. Rz. 27 Satz 3 und 4 des BMF-Schreibens vom 25.11.2010 und § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG).

(VI 307 - S 2296a - 001 / Bearbeiter: Reiner Follster, App. 8207)

Normen: § 35 EStG

Schlagworte: doppelstöckige Personengesellschaft - Ermäßigungshöchstbetrag