Urteil vom 20. März 2017, X R 12/15

Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte - Betriebsbezogene Ermittlung der Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG

ECLI:DE:BFH:2017:U.200317.XR12.15.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 35, EStG § 52 Abs 50a S 2, GewStG § 28, FGO § 68, FGO § 127, EStG § 35 Abs 1 S 5, EStG § 35 Abs 1 S 2, AO § 179 Abs 1, AO § 182 Abs 1, EStG VZ 2008 , GewStG VZ 2008

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 28. Oktober 2014, Az: 5 K 115/12

Leitsätze

1. Die Begrenzung des Steuerermäßigungsbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ist betriebsbezogen zu ermitteln .

2. Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften ist der für den Schlussgesellschafter festgestellte anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag zum Zwecke dieser Ermittlung aufzuteilen, soweit er auf verschiedene Mitunternehmerschaften entfällt .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 29. Oktober 2014 5 K 115/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) unterlag im Streitjahr 2008 gemäß § 2 des Außensteuergesetzes der erweiterten beschränkten Steuerpflicht und erzielte gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an Personengesellschaften. Er war alleiniger Kommanditist der A KG (A). Diese wiederum war als Kommanditistin an der B KG (B) beteiligt. Die B ihrerseits war Kommanditistin der C KG (C).

2 Sowohl die B als auch die C hatten Gewerbesteuer zu zahlen. Der Rechtsvorgänger des Beklagten und Revisionsbeklagten (beide im Folgenden bezeichnet als Finanzamt --FA--) berechnete mit mehrfach geänderten Einkommensteuerbescheiden für das Streitjahr 2008 die Steuerermäßigung nach § 35 des Einkommensteuergesetzes (EStG) prinzipiell in der Weise, dass er die Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG für jede der beiden Gesellschaften gesondert vornahm. Der Kläger hingegen war der Auffassung, sie sei nicht getrennt für jeden Betrieb, sondern auf Ebene des Mitunternehmers zu berechnen. Einen zwischenzeitlich zu Gunsten des Klägers ergangenen Bescheid hatte das FA nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung wieder geändert. Die letzten Änderungsbescheide sind während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens ergangen.

3 Der Bescheid vom 22. Juli 2014 des Feststellungsfinanzamts (F-FA) über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die B wies für die Beteiligte A u.a. Folgendes aus (Beträge in €):

4	Anteil am Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft	58,98 %
	Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft	204.702,41

Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag aus Beteiligungen an inländischen Personengesellschaften	73.753,19
Summe der anteiligen Gewerbesteuermessbeträge der Mitunternehmerschaft	278.455,60
Für den Feststellungszeitraum tatsächlich anteilig zu zahlende Gewerbesteuer der Gesellschaft	634.577,46
Für den Feststellungszeitraum tatsächlich anteilig zu zahlende Gewerbesteuer aus Beteiligung an anderen Personengesellschaften	440.041,47
Summe der tatsächlich anteilig zu zahlenden Gewerbesteuer der Mitunternehmerschaft	1.074.618,93

5 Der Bescheid vom 19. September 2014 ebenfalls des F-FA über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die A wies für den Kläger als Beteiligten u.a. Folgendes aus:

6

Anteil am Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft	100 %
Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft	0,00
Für den Feststellungszeitraum tatsächlich anteilig zu zahlende Gewerbesteuer der Gesellschaft	0,00
Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag aus Beteiligungen an inländischen Personengesellschaften	278.455,60
Für den Feststellungszeitraum tatsächlich anteilig zu zahlende Gewerbesteuer aus Beteiligung an anderen Personengesellschaften	1.074.618,93
Auf Beteiligungen an anderen Personengesellschaften entfallende, individuell ermittelte Höchstbeträge (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG)	914.839,58

7 Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 6. Oktober 2014 berücksichtigte eine Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte in Höhe von 914.840 €. Dieser Betrag ist dadurch entstanden, dass das FA die Steuerermäßigung für jede Beteiligung, auch Unterbeteiligung, gesondert errechnet und die Beträge anschließend addiert hat:

8

Gesellschaft	**Anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag**	**Faktor 3,8**	**Anteilige Gewerbesteuer**	**Steuerermäßigung (FA)**
B	204.702,41	777.869,16	634.577,46	634.577,46
C	73.753,19	280.262,12	440.041,47	280.262,12
Summe	278.455,60	1.058.131,28	1.074.618,93	914.839,58

9 Im Klageverfahren beantragte der Kläger eine Steuerermäßigung von 1.058.131,28 €, die dem 3,8-fachen der Summe der beiden Gewerbesteuer-Messbeträge und damit dem Ermäßigungshöchstbetrag entspricht. Das FA hatte sich demgegenüber in erster Linie darauf berufen, dass die zuletzt genannte Feststellung des F-FA betreffend die auf Beteiligungen an anderen Personengesellschaften entfallenden, individuell ermittelten Höchstbeträge in Höhe von 914.839,58 € als Grundlagenbescheid bindend sei.

10 Das Finanzgericht (FG) hat mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 986 veröffentlichtem Urteil die Klage abgewiesen. Zwar entfalte der Gewinnfeststellungsbescheid 2008 für die A hinsichtlich der individuell ermittelten Höchstbeträge keine Bindungswirkung, da es dafür in § 35 Abs. 2 bis 4 EStG an einer gesetzlichen Grundlage fehle. Tatsächlich aber habe das FA den Steuerermäßigungsbetrag zutreffend betriebsbezogen ermittelt. Dies lasse sich nicht dem Wortlaut der Vorschrift, wohl aber einer systematischen Betrachtungsweise entnehmen. Insbesondere entspreche dies dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, an die § 35 EStG anknüpfe. Der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG und die Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG stünden unabhängig nebeneinander.

11 Die Einbeziehung der aus einer Beteiligung aus einer Mitunternehmerschaft stammenden anteiligen Gewerbesteuermessbeträge sowie der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG i.V.m. § 35

Abs. 4 EStG bedeute nicht, dass eine Zusammenfassung in einem Betrag stattzufinden habe, sondern könne auch als nochmalige gesonderte Feststellung im Rahmen des Feststellungsbescheids der Obergesellschaft verstanden werden. Dies entspreche dem Sinn und Zweck der Regelung, die zwar die kumulierte Belastung von Einkommensteuer und Gewerbesteuer mildern, aber mit der Pauschalierung der Ermäßigung keinen vollständigen Ausgleich der gewerbesteuerlichen Belastung bewirken und auch nicht Steuerpflichtige mit mehreren selbständigen Gewerbebetrieben oder Beteiligungen in unterschiedlichen Gemeinden privilegieren wolle. Schließlich sei der Gesetzgeber bereits bei Einführung des § 35 EStG von einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise ausgegangen und habe diese beibehalten.

12 Mit seiner Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter, § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG unternehmerbezogen auszulegen.

13 Aus der Gesetzgebungsgeschichte sei nichts für die Auffassung des FA und des FG herzuleiten. § 35 EStG sei eingeführt worden, um im Sinne rechtsformneutraler Besteuerung die Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer zu vermeiden bzw. zu mindern, während § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG Überkompensationen verhindern wolle. Eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer trete dadurch bis zu einem Hebesatz von 400 % ein. Dies entspreche fast genau dem gewogenen durchschnittlichen Hebesatz in der Bundesrepublik im Jahre 2008 (leicht oberhalb von 401 %), als in § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG der Faktor 3,8 sowie in Gestalt von § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG die Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer eingeführt wurde. Augenscheinlich habe der Gesetzgeber sich intensiv mit den rechtsformbezogenen "Abgabeunwuchten" und deren Ausgleich beschäftigt. Die Behandlung mehrstöckiger Personengesellschaften sowie mehrerer Beteiligungen an Personengesellschaften habe er aber nicht explizit geregelt. Soweit es in der Begründung des Gesetzentwurfs heiße, den Höchstbetrag bilde die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer des Unternehmens, sei dies im Kontext des grundsätzlichen Rechtsformvergleichs zu verstehen, nicht aber als konkrete Unternehmensbezogenheit.

14 Das Gesetz deute zwar nicht bereits im Wortlaut, wohl aber in Aufbau und Terminologie auf eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise hin. Abgesehen davon, dass die Ermäßigung auf der Ebene der Einkommensteuer und damit des Gesellschafters stattfinde, zeige bereits die mehrfache Verwendung des Plurals bei den "Einkünften" den Bezug zum Gesellschafter statt zu den einzelnen Betrieben oder Einkunftsquellen. Vor allem ergebe sich dies aus dem systematischen Aufbau der Vorschrift. Bereits für die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 2 bis 4 EStG seien alle Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen (§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) sowie aus gewerblichen Mitunternehmerschaften (§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) zusammenzurechnen, ohne dass dem eine isolierte Begrenzung der einzelnen Ermäßigungsbeträge auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer zu entnehmen wäre. Vielmehr sehe § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG für Mitunternehmerschaften sowie über die Verweisung in § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für Einzelunternehmen die Zusammenfassung von Gewerbesteuermessbeträgen aus (Unter-)Beteiligungen ausdrücklich vor. Erst nach Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG mit allen dortigen Beschränkungen sei die Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer vorzunehmen und könne sich daher nur auf einen durch Aufsummierung ermittelten Ermäßigungshöchstbetrag beziehen. Die Ermittlung der Summe regele § 35 Abs. 3, 4 EStG. Hätte der Gesetzgeber eine betriebsbezogene Beschränkung gewollt, wären diese Vorschriften entsprechend formuliert worden.

15 Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer stehe dem nicht entgegen. § 35 EStG sei eine Tarifvorschrift des Einkommensteuerrechts, die nur an das Gewerbesteuerrecht anknüpfe, um die erforderlichen Daten zu ermitteln. Eine quellen- bzw. betriebsorientierte Sichtweise sei dem Einkommensteuerrecht im Grundsatz fremd und werde andernfalls, wie etwa in § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG, ausdrücklich vorgenommen.

16 Da der Anteil des Klägers an der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach diesen Grundsätzen 1.074.618,93 € betrage, sei der Ermäßigungshöchstbetrag in Höhe von 1.058.131,28 € abzuziehen.

17 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2012 und des Änderungsbescheids vom 6. Oktober 2014 in der Weise zu ändern, dass die Einkommensteuer nach § 35 EStG um weitere 143.291,70 € ermäßigt wird.

18 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

19 Tatsächlich sei der Gesetzgebungsgeschichte eine betriebsbezogene Betrachtungsweise zu entnehmen, nachdem

die Gesetzesbegründung bei Einführung des § 35 EStG von einer getrennten Ermittlung für jeden Gewerbebetrieb ausgegangen sei und bei den Änderungen 2008 keine Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass der Gesetzgeber davon habe abweichen wollen. Vielmehr sei von der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer "des Unternehmens" die Rede gewesen. Die Gesetzessystematik gebe keine Anhaltspunkte für die klägerische Auffassung, da die drei maßgebenden Rechengrößen, das maximale Anrechnungsvolumen, der Ermäßigungshöchstbetrag und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer, voneinander unabhängig seien. Schließlich dürfe der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer auch für die Auslegung des § 35 EStG als einkommensteuerlicher Tarifvorschrift herangezogen werden, da diese Bezug auf gewerbesteuerliche Größen nehme.

Entscheidungsgründe

B.

20 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Begrenzung des Steuerermäßigungsbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG betriebsbezogen zu ermitteln ist (unter I.). Der Ansatz der zutreffenden Rechengrößen für die B und die C war auch verfahrensrechtlich zulässig; einer entsprechenden gesonderten Feststellung im Rahmen des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die A bedurfte es nicht (unter II.).

21 I. Der Steuerermäßigungsbetrag ist betriebsbezogen zu ermitteln. Das folgt aus einer Zusammenschau der Gesetzesfassung, der Gesetzgebungsgeschichte und des erkennbaren Normzwecks.

22 1. § 35 EStG enthält für die Einkommensteuer eine Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb. Sie kompensiert die Belastung durch Gewerbesteuer durch partielle Anrechnung auf die Einkommensteuer. Die Vorschrift ist in ihrer auch heute noch aktuellen Fassung nach § 52 Abs. 50a Satz 2 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und damit für das Streitjahr anzuwenden.

23 a) Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag), bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Nr. 1) sowie u.a. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Nr. 2) um das 3,8-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum für das Unternehmen festgesetzten (Nr. 1) bzw. festgesetzten anteiligen (Nr. 2) Gewerbesteuer-Messbetrags. Nach der Formel in § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG begrenzt der Ermäßigungshöchstbetrag die Entlastung durch anteilige Zurechnung der Einkommensteuer auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des betreffenden Steuerpflichtigen.

24 Die im Streitfall zentrale Vorschrift des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG lautet wörtlich: "Der Abzug des Steuerermäßigungsbetrags ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt."

25 Die Regelungen in § 35 Abs. 2 bis 4 EStG betreffen die Verfahrensweise bei Mitunternehmerschaften (gesonderte und einheitliche Feststellung des Betrags des Gewerbesteuer-Messbetrags, der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer und des auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteils).

26 b) Durch die Beschränkung auf das 3,8-fache des maßgebenden Gewerbesteuer-Messbetrags kommt es bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlages dann und nur dann zu einer vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuer, wenn der maßgebende Gewerbesteuer-Hebesatz nicht höher als 400 % ist (Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 35 Rz 2). Infolge der zusätzlichen Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer in § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG kann umgekehrt die Minderung der Einkommensteuer nicht höher sein als die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung. Niedrigere Hebesätze werden so niemals überkompensiert, während die Kompensation höherer Hebesätze gedeckelt ist.

27 c) 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, hängt der Entlastungsumfang von dem Verständnis des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ab.

28 aa) Wird die "tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer" auf den einzelnen Betrieb bezogen (betriebsbezogene Auslegung), ist der Steuerermäßigungsbetrag für jeden Betrieb getrennt zu ermitteln und entweder durch das 3,8-fache des jeweiligen Gewerbesteuer-Messbetrags oder bei niedrigeren Hebesätzen durch die tatsächlich zu

zahlende Gewerbesteuer begrenzt. Treffen in der Hand eines Steuerpflichtigen Betriebe bzw. Beteiligungen mit Sitz in Niedrighebesatz- und Hochhebesatzgemeinden zusammen, bleibt es für Niedrighebesatzgemeinden bei der Abziehbarkeit der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer. Für Hochhebesatzgemeinden ist die Differenz zwischen dem 3,8-fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer für die Steuerermäßigung nach § 35 EStG verloren.

29 bb) Wird die "tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer" hingegen auf den Steuerpflichtigen bezogen (unternehmerbezogene Auslegung), so ist der Höchstbetrag für alle Betriebe oder Mitunternehmeranteile des Steuerpflichtigen gemeinsam zu ermitteln. Die Addition der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer in Niedrighebesatz- und Hochhebesatzgemeinden kann Verrechnungsvolumen schaffen, das ggf. eine Entlastung bis hin zum 3,8-fachen aller Gewerbesteuer-Messbeträge erlaubt.

30 cc) Die Frage, ob § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG betriebsbezogen oder unternehmerbezogen auszulegen ist, ist höchstrichterlich bisher weder ausdrücklich noch inzident entschieden worden. Der III. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat in seinem Urteil vom 23. Juni 2015 III R 7/14 (BFHE 250, 369, BStBl II 2016, 871) die Frage auch nicht konkludent beantwortet. Wie dem Tatbestand zu entnehmen ist, war in dem dort zu beurteilenden Sachverhalt das auf die jeweilige Beteiligung entfallende 3,8-fache niedriger als die insoweit tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer. Auf die Begrenzung des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG kam es nicht an.

31 Die Finanzverwaltung geht von einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise aus (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Februar 2009 i.d.F. vom 3. November 2016, BStBl I 2016, 1187, dort unter Rz 9, 25), ebenso die Finanzgerichte (neben der Vorinstanz im Streitfall FG Münster, Urteil vom 24. Oktober 2014 4 K 4048/12 E, EFG 2015, 49, Rev. X R 62/14). Die Literatur ist uneinheitlich (für betriebsbezogene Berechnung Schmidt/Wacker, a.a.O., § 35 Rz 41; Blümich/ Rohrlack-Soth, § 35 EStG Rz 56; Gosch in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 35 Rz 28; Michel, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 611; für unternehmerbezogene Auslegung Cordes, DStR 2010, 1416; wohl auch Levedag in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rz 23).

32 2. Bereits die Fassung des Gesetzes spricht für ein betriebsbezogenes Verständnis.

33 a) Eine Legaldefinition des "Steuerermäßigungsbetrags" enthält § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht. Soweit der Betrag gemeint sein sollte, um den die Einkommensteuer nach Anwendung aller Begrenzungen gemäß § 35 EStG schlussendlich zu mindern ist, wäre er zwar eine personenbezogene Größe. Die denknotwendig vorgelagerte Frage, wie er zu ermitteln ist, ist damit aber nicht beantwortet.

34 b) Unergiebig ist die Formulierung "die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer" in § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG. Einerseits wird die Gewerbesteuer für jeden einzelnen Betrieb gezahlt, was eine betriebsbezogene Betrachtungsweise nahelegt. Andererseits wird sie dem einzelnen Einkommensteuerpflichtigen zugerechnet, was eine unternehmerbezogene Betrachtungsweise erlaubt.

35 c) Dasselbe gilt für die vorangestellte Wendung "Abzug des Steuerermäßigungsbetrags" im Zusammenhang des Gesetzes. Der Steuerermäßigungsbetrag ist weder begrifflich noch inhaltlich identisch mit dem in § 35 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 EStG statuierten Ermäßigungshöchstbetrag. Dieser muss für die anteilige Zurechnung der Einkommensteuer die Einkünfte etwaiger verschiedener gewerblicher Tätigkeiten des einzelnen Steuerpflichtigen zusammenfassen und ist daher keine betriebsbezogene, sondern eine personenbezogene Größe (BFH-Urteil in BFHE 250, 369, BStBl II 2016, 871, unter II.5.). Wie sich bereits an der abweichenden Begrifflichkeit zeigt, ist der "Steuerermäßigungsbetrag" in § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG jedoch nicht dieser Ermäßigungshöchstbetrag. Dessen personenbezogene Ermittlung lässt deshalb keine Rückschlüsse auf die Berechnung des Steuerermäßigungsbetrags zu.

36 d) Die äußere Reihenfolge der Sätze in § 35 Abs. 1 EStG gibt keine Rechenreihenfolge vor. § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG knüpft tatbestandlich gerade nicht an das Ergebnis der Anwendung von § 35 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 EStG (den personenbezogenen und betriebsübergreifenden Ermäßigungshöchstbetrag) an. Der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 EStG sowie die Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG können unabhängig voneinander und in beliebiger Reihenfolge ermittelt werden. Maßgebend ist der jeweils niedrigere Wert.

37 e) Ebenfalls keinen Hinweis auf das zutreffende Verständnis bietet die Verwendung des Plurals "Einkünfte" in § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Einkünfte können schon sprachlich nur im Plural formuliert werden, auch wenn nur von einer Einkunftsart aus einer Einkunftsquelle die Rede ist.

38 f) Die gesetzliche Systematik, in die § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG eingebettet ist, fordert jedoch eine betriebsbezogene Betrachtung. Wenn auch in § 35 EStG betriebsbezogene und personenbezogene Elemente zusammentreffen, so prägen doch die betriebsbezogenen Elemente den Charakter der Vorschrift.

39 aa) Die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift (das gewerbliche Unternehmen bzw. die gewerbliche Mitunternehmerschaft, der diesbezügliche Gewerbesteuer-Messbetrag) sind Kategorien der Gewerbesteuer, die ihrerseits nach § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) betriebsbezogen ist. Die Rechtsfolge (Minderung der tariflichen Einkommensteuer) ist hingegen als Element der Einkommensteuer personenbezogen. Aus der Verknüpfung betriebsbezogener Tatbestandsvoraussetzungen und personenbezogener Rechtsfolge ist indes das zutreffende Verständnis des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG noch nicht abzuleiten, weil die in dieser Vorschrift enthaltene betragsmäßige Beschränkung grundsätzlich sowohl als (negative) Tatbestandsvoraussetzung der Steuerminderung als auch als Rechtsfolgenbegrenzung verstanden werden kann.

40 bb) Jedoch beherrschen die betriebsbezogenen Elemente das Normengefüge, so dass die Vorschrift einen betriebsbezogenen Grundcharakter besitzt. Die beiden Tatbestände des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG sind das Herzstück der gesamten Regelung. Sie haben das 3,8-fache des jeweils (...) festgesetzten (...) Gewerbesteuer-Messbetrags zum Ausgangspunkt. Damit ist Ausgangs- und Anknüpfungspunkt der gesamten Steuerermäßigung der jeweilige Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil, für den der Gewerbesteuer-Messbetrag festgesetzt ist. Das grundlegend betriebsorientierte Konzept der Vorschrift zeigt sich auch in den detaillierten flankierenden Regelungen über das Verfahren zur Feststellung der (betriebsbezogenen) Ausgangsgrößen der Ermäßigung in § 35 Abs. 2 bis 4 EStG. Andere Teilstücke der Norm sind deshalb ebenfalls grundsätzlich betriebsbezogen zu verstehen, solange sie nicht umgekehrt nach Wortlaut oder Sinn eindeutig personenbezogen zu verstehen sind. Das ist bei § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG gerade nicht der Fall.

41 g) Aus der betriebsbezogenen Auslegung ergibt sich kein Wertungswiderspruch zu den Verhältnissen bei Zerlegung nach § 28 ff. GewStG.

42 Erstrecken sich Zerlegungsfälle nach § 28 Abs. 1 GewStG auf Niedrighebesatz- und Hochhebesatzgemeinden, so kann, da die betreffenden Betriebsstätten einen einzigen Betrieb darstellen, auch bei betriebsbezogener Auslegung von § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ein gemeindeübergreifendes Verrechnungsvolumen entstehen. Allerdings ist kein Grund ersichtlich, im Rahmen von § 35 EStG eine Gleichbehandlung von selbständigen Betrieben mit Betriebsstätten herbeiführen zu müssen.

43 h) Das betriebsbezogene Verständnis beansprucht auch für mehrstöckige Beteiligungen Geltung. Ein sachlicher Grund, insoweit zu differenzieren, besteht nicht. Auch die verfahrensrechtliche Einbeziehung mehrerer Gewerbesteuer-Messbeträge in eine einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG zwingt unabhängig von ihrer Gestaltung nicht zu einer materiell-rechtlichen Verschmelzung der eingegangenen Beträge (dazu i.E. unter B.II.).

44 3. Wenn auch eindeutige Aussagen des historischen Gesetzgebers zu dem Verständnis des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG fehlen, so bestätigt die Gesetzgebungsgeschichte doch die betriebsbezogene Grundstruktur der Vorschrift, aufgrund derer einzelne Elemente der Norm im Zweifel betriebsbezogen zu verstehen sind.

45 a) Die einkommensteuerliche Tarifermäßigung für gewerbliche Einkünfte ist dem Grunde nach durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) eingeführt worden. § 35 EStG in der durch dieses Gesetz geschaffenen und bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung enthielt eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer um das 1,8-fache des jeweiligen Gewerbesteuer-Messbetrags. Gleichzeitig war bis zum Jahre 2007 die Gewerbesteuer grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer sowie der Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe abziehbar.

46 Das Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) hat die Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe durch Einfügung von § 4 Abs. 5b EStG beendet. Gleichzeitig hat es § 35 EStG neugefasst und die Ermäßigung der Einkommensteuer auf das 3,8-fache des Gewerbesteuer-Messbetrags erhöht. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStRefG entsprach dem heutigen § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG. Mit dem Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150) wurde der bisherige § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG unverändert zu § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG in der im Streitjahr und noch heute geltenden Fassung.

47 b) Das StSenkG sollte u.a. auf eine rechtsformneutrale Besteuerung von Kapitalgesellschaften auf der einen Seite

und Personengesellschaften und Einzelunternehmen auf der anderen Seite hinwirken (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf, BTDrucks 14/2683, S. 97). Der Gesetzgeber ging davon aus, dass die Ermäßigung für jeden Gewerbebetrieb getrennt ermittelt werde (BTDrucks 14/2683, S. 116).

48 Der Gesetzgeber des UntStRefG 2008 hielt an dem Ziel der Belastungsneutralität der unterschiedlichen Rechtsformen fest. Die Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs für die Gewerbesteuer auf der einen Seite und die Erhöhung des Anrechnungsfaktors von 1,8 auf 3,8 sollte einerseits zu Transparenz und Entflechtung beitragen, andererseits die für geboten erachtete Entlastung der Personenunternehmen sicherstellen, ohne das Steueraufkommen der Gemeinden zu mindern (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf BTDrucks 16/4841, S. 31 f.). § 35 EStG bezweckte bei einem bundesweit durchschnittlichen Hebesatz von 400 % eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer mit der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer des Unternehmens als Höchstbetrag (BTDrucks 16/4841, S. 65).

49 c) Zwar kannte § 35 EStG i.d.F. des StSenkG eine Vorschrift, wie sie heute in § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG enthalten ist, noch nicht. Zudem enthielt die Begründung des Gesetzentwurfs zum UntStRefG die in der Gesetzesbegründung zum StSenkG noch enthaltene Formulierung, die Ermäßigung werde für jeden Gewerbebetrieb getrennt ermittelt, nicht mehr. Sie zeigte aber auch keine Abkehr von diesen Grundsätzen. Die Vorstellung, es liege eine Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer des Unternehmens vor, bestätigt vielmehr, dass der Gesetzgeber sich nicht von der dem StSenkG zugrundeliegenden betriebsbezogenen Denkweise distanzieren wollte.

50 4. Schließlich gewährleistet nur eine betriebsbezogene Auslegung das gesetzgeberische Ziel des § 35 EStG, eine Entlastung der gewerblichen Einkünfte in den dort definierten Grenzen zu bewirken. Sie vermeidet einkommensteuerliche Belastungsdifferenzen, die auf Umständen allein in der Person des Steuerpflichtigen beruhen.

51 a) § 35 EStG will Einkünfte aus Gewerbebetrieb entlasten, aber nicht den Gewerbetreibenden. Bereits die Überschrift des § 35 EStG spricht nur von einer Steuerermäßigung "bei Einkünften aus Gewerbebetrieb". Das bedeutet, dass der Entlastungsgegenstand des § 35 EStG die gewerblichen Einkünfte sind, nicht die Person dessen, der sie erzielt. Für eine solche Sichtweise spricht auch das sowohl dem StSenkG als auch dem UntStRefG zugrundeliegende Leitmotiv der Rechtsformneutralität, mit dem es grundsätzlich nicht gut vereinbar wäre, ein steuerliches Ergebnis von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers abhängig zu machen.

52 b) Sollen aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb entlastet werden, weil und soweit sie mit Gewerbesteuer belastet sind, so dürfen und müssen auch die typusprägenden Merkmale der Gewerbesteuer bei der Auslegung der Entlastungsvorschrift herangezogen werden. Andernfalls bestünde die Gefahr einer zumindest partiellen Zweckverfehlung. Die Gewerbesteuer ist eine von der Person des Betriebsinhabers unabhängige Objektsteuer, die nur den Betrieb als solchen, losgelöst von den Beziehungen zu einem bestimmten Rechtsträger, erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 26. März 2015 IV R 3/12, BFHE 249, 233, BStBl II 2016, 553, unter II.2.c aa). Eine Verschonungsvorschrift, die die Härten einer Objektsteuer abzumildern sucht, muss der Objektbezogenheit dieser Steuer folgen, soweit es möglich ist, damit die Entlastungswirkung mit Art und Umfang der Belastung korrespondiert.

53 Dem steht der Umstand nicht entgegen, dass § 35 EStG eine Tarifvorschrift des Einkommensteuerrechts ist und als solche eine personenbezogene Rechtsfolge besitzt. In einer Schnittstelle zwischen betriebsbezogener Gewerbesteuer und personenbezogener Einkommensteuer hindert der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nicht personenbezogene Folgerungen in der Einkommensteuer, der Personenbezug der Einkommensteuer aber auch nicht die Anknüpfung an objektbezogene Momente. Der Entlastungszweck der Vorschrift setzt diese vielmehr voraus.

54 c) Diesem Objektbezug widerspräche es, einem Gewerbetreibenden, der Betriebe oder Mitunternehmeranteile in Niedrighebesatz- und Hochhebesatzgemeinden besitzt, insgesamt eine höhere Steuerermäßigung zu gewähren als sie insgesamt gewährt werden könnte, wenn die Betriebe oder Anteile in der Hand verschiedener Gewerbetreibender wären. Die steuerliche Entlastung für die aus einem bestimmten Betrieb oder Mitunternehmeranteil fließenden gewerblichen Einkünfte wäre der Höhe nach davon abhängig, ob der Betriebsinhaber über weitere Betriebe oder Anteile mit Hebesätzen verfügt, die einen internen Ausgleich erlauben.

55 Sowohl im Hinblick auf die Einkünfte, um die es geht, als auch im Hinblick auf den Steuerpflichtigen, der diese bezieht, entstünden Ungleichbehandlungen, für die gemessen am Gesetzeszweck keine innere Rechtfertigung zu erkennen ist.

56 aa) Wenn auf zwei oder mehr Betrieben oder Mitunternehmeranteilen entsprechend divergierende Gewerbesteuer-Messbeträge lasten, stiege der insgesamt zu gewährende Steuerermäßigungsbetrag, wenn beide sich zufällig in der Hand ein und desselben Steuerpflichtigen befänden. Es käme zu einer stärkeren Entlastung gewerblicher Einkünfte allein wegen der weiteren unternehmerischen Aktivitäten der Person, die sie erzielt. Das ist für eine Entlastung gewerblicher Einkünfte, die um der Einkünfte willen stattfindet, ein zweckwidriger Faktor.

57 bb) Eine weitere nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung betrifft verschiedene Steuerpflichtige mit mehreren Betrieben oder Mitunternehmeranteilen. Auf der einen Seite sind diejenigen Steuerpflichtigen zu betrachten, die mehrere Betriebe oder Mitunternehmeranteile besitzen, die aber sämtlich in Gemeinden mit Hebesätzen entweder ⩽ 400 % oder aber ⩾ 400 % belegen sind. Auf der anderen Seite stehen diejenigen Steuerpflichtigen, von deren Betrieben oder Mitunternehmeranteilen wenigstens einer in einer Gemeinde mit einem Hebesatz von ⩽ 400 %, ein anderer in einer Gemeinde mit einem Hebesatz von ⩾ 400 % belegen ist. Die zuletzt genannten Steuerpflichtigen erhalten für wenigstens eines ihrer Objekte eine höhere Steuerentlastung als diejenigen Steuerpflichtigen, deren unternehmerisches Portfolio eine derartige Mischung nicht aufweist. Eine derartige spezielle personenbezogene Entlastung ist nicht Ziel des § 35 EStG.

58 II. Es war verfahrensrechtlich zulässig und geboten, die betriebsbezogene Ermittlung in der dargestellten Weise vorzunehmen. Einer bindenden Feststellung der auf die jeweiligen Mitunternehmerschaften entfallenden Beträge im Rahmen des Feststellungsbescheides vom 19. September 2014 für die A bedurfte es nicht. Es sind materiell-rechtlich zutreffend die mit Feststellungsbescheid vom 22. Juli 2014 für die B festgestellten Beträge anzusetzen.

59 1. § 35 Abs. 2 EStG regelt das Verfahren, um die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer der an einer Personengesellschaft beteiligten natürlichen Personen zu ermöglichen, wenn die Gesellschaft mit Gewerbesteuer belastet worden ist. Nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG ist bei Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Betrag des Gewerbesteuermessbetrags, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen.

60 a) Für mehrstöckige Gesellschaften (Mitunternehmerschaften) bestimmt § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG, dass bei der Feststellung nach Satz 1 anteilige Gewerbesteuermessbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen sind. Es sind sämtliche bei den Gesellschaften festgestellten Messbeträge beim "Schlussgesellschafter" anteilig zu berücksichtigen. Bei Beteiligung einer Personenobergesellschaft an einer Personenuntergesellschaft werden die bei letztgenannter Gesellschaft festgestellten, aber insoweit nicht bei der Einkommensbesteuerung ihrer Gesellschafter nach § 35 Abs. 1 EStG "verwertbaren" Gewerbesteuer-Messbeträge an die Personenobergesellschaft "weitergereicht", um eine Berücksichtigung bei den Gesellschaftern jener Gesellschaft ("Schlussgesellschafter") zu ermöglichen. Bindungswirkung entfaltet die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG lediglich für den Mitunternehmer der Personengesellschaft, auf die sich die Feststellung bezieht. Bei mehrstöckigen Personengesellschaften bindet der jeweilige Feststellungsbescheid daher nur auf der entsprechenden Beteiligungsstufe (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2011 IV R 8/09, BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, unter B.II.4.c).

61 b) Verfahrenstechnisch wird dies dadurch bewirkt, dass zunächst nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG auf der Ebene der Untergesellschaft eine gesonderte Feststellung des auf die Obergesellschaft entfallenden Gewerbesteuer-Messbetrags stattfindet. Bei der Feststellung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der Obergesellschaft (wiederum nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG) wird dieser Betrag dem Gewerbesteuer-Messbetrag der Obergesellschaft nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG hinzugerechnet, um dann die Summe auf die Gesellschafter der Obergesellschaft zu verteilen. Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen (mehrstöckigen Personengesellschaften) erfolgt die "Weiterleitung" so lange, bis eine Zuordnung an "Schlussgesellschafter" als natürliche Personen erfolgen kann (vgl. zu alledem im Einzelnen BFH-Urteil vom 22. September 2011 IV R 3/10, BFHE 235, 346, BStBl II 2012, 14, unter B.II.2.a aa; die dort genannten Vorschriften sind solche des EStG 2002, das die Verfahrensregeln zur Mitunternehmerschaft noch in § 35 Abs. 3 enthielt).

62 c) In einer derartigen mehrstöckigen Personengesellschaft setzt sich der für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG festzustellende Gewerbesteuermessbetrag aus dem für die Obergesellschaft selbst festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag und dem im Verfahren nach § 35 Abs. 2 EStG bei der Untergesellschaft festgestellten Anteil der Obergesellschaft am Gewerbesteuermessbetrag der Untergesellschaft zusammen. Dies folgt aus der in § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG angeordneten Einbeziehung der aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammenden anteiligen Gewerbesteuermessbeträge. Die Anteile an der Untergesellschaft fließen in die Feststellung

des Gewerbesteuermessbetrages der Obergesellschaft ein. Erst der aus beiden Bestandteilen zusammengesetzte Betrag für die Obergesellschaft wird dann auf die Mitunternehmer der Obergesellschaft verteilt. Der Gewerbesteuermessbetrag i.S. des § 35 Abs. 2 EStG ist mithin zusammengefasst als einheitlicher Betrag festzustellen, auch wenn er aus verschiedenen Untergesellschaften gespeist wird (vgl. BFH-Urteile vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, unter II.2.b bb; vom 14. Januar 2016 IV R 5/14, BFHE 253, 67, BStBl II 2016, 875, unter II.1.).

63 d) Dem entsprechend enthielt der Feststellungsbescheid vom 19. September 2014 für die A keine gesonderten Feststellungen über die jeweiligen Anteile des Klägers an den Gewerbesteuermessbeträgen sowie der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer gesondert für B und C. Er enthielt unter den Rubriken "Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag aus Beteiligungen an inländischen Personengesellschaften" sowie "Für den Feststellungszeitraum tatsächlich anteilig zu zahlende Gewerbesteuer aus Beteiligung an anderen Personengesellschaften" die für B und C kumulierten Werte, hatte diese jedoch nicht aufgeschlüsselt.

64 2. Der einheitlich festgestellte Betrag ist jedoch materiell-rechtlich für die Berechnung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG aufzuspalten.

65 a) Der Senat folgt dem FG insoweit, als die als "Auf Beteiligungen an anderen Personengesellschaften entfallende, individuell ermittelte Höchstbeträge (§ 35 Abs. 1 S. 5 EStG)" bezeichnete gesonderte Feststellung über 914.839,58 €, die sich aus den betriebsbezogen errechneten Höchstbeträgen zusammensetzt, mangels entsprechender gesetzlicher Grundlage keine Bindungswirkung entfaltet. Da das FA dies im Revisionsverfahren nicht mehr aufgegriffen hat, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab und verweist auf diejenigen des FG.

66 b) Der einheitlich festgestellte Betrag entfaltet aber umgekehrt auch keine Bindungswirkung in der Weise, dass er es untersagte, materiell-rechtlich für Zwecke des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG nach den Quellen der in ihn eingeflossenen Beträge zu differenzieren. Wenn in eine bestimmte Feststellung verschiedene Beträge einzubeziehen sind, bedeutet das noch nicht, dass Ausgangsgröße jeder weiteren Rechtsprüfung nur noch der einheitliche, festgestellte Betrag sein dürfte. Die lediglich zusammengefasste Feststellung bedeutet vielmehr, dass für die materiell-rechtlich aus den unter B.I. dargestellten Gründen wesentliche Frage, wie sich dieser Betrag zusammensetzt, eine gesonderte und einheitliche und bindende Feststellung nicht vorgesehen ist. Über diese Frage ist vielmehr nach Maßgabe des materiellen Rechts zu entscheiden. Wenn das Verfahrensrecht eine gesonderte Feststellung bestimmter materiell-rechtlich maßgebender Rechengrößen (hier der jeweiligen anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge) nicht vorsieht, bedeutet das nicht etwa im Umkehrschluss, dass diese Rechengrößen materiell-rechtlich keine Bedeutung hätten und haben dürften. Es bedeutet lediglich, dass über sie nicht im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, sondern unmittelbar im jeweiligen Folgebescheidsverfahren (hier im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung) zu entscheiden ist. Das ist zutreffend geschehen.

67 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de