

# Urteil vom 20. März 2017, X R 62/14

**Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte - Betriebsbezogene Ermittlung der Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG - Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 20.03.2017 X R 12/15**

ECLI:DE:BFH:2017:U.200317.XR62.14.0

BFH X. Senat

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

vorgehend FG Münster, 23. Oktober 2014, Az: 4 K 4048/12 E

## Leitsätze

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

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24. Oktober 2014 4 K 4048/12 E aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte im Streitjahr 2008 u.a. gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen. Dazu gehörten acht gewerbsteuerpflichtige Kommanditgesellschaften (A-KG bis H-KG). Nach § 35 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wurden die Anteile der Klägerin an den Gewerbesteuermessbeträgen sowie den tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuern gesondert und einheitlich festgestellt. In den Feststellungen für die A-KG und die C-KG sind auch solche Beträge enthalten, die auf andere gewerblich tätige Personengesellschaften entfallen, an denen diese beiden Gesellschaften beteiligt sind.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berechnete im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2008 die Steuerermäßigung nach § 35 EStG in der Weise, dass er die Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG für jede Beteiligung gesondert vornahm. Dem letzten Änderungsbescheid vom 9. Januar 2013 lagen folgende Zahlen zugrunde:

Gesellschaft	anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag	Faktor 3,8	anteilige Gewerbesteuer	Steuerermäßigung
A-KG	802.684,00	3.050.200	3.217.824	3.050.200
B-KG	2.265,48	8.607	9.376	8.607
C-KG	332.755,65	1.264.471	825.240	825.240
D-KG	1.888,00	7.174	7.798	7.174

E-KG	2.282,00	8.672	7.531	7.531
F-KG	4.590,95	17.446	16.951	16.952
G-KG	28,59	109	94	94
H-KG	0,00	0	0	0
Summe				3.915.798

- 3** Diese Beträge waren unstrittig insofern unzutreffend, als die Beteiligung an der H-KG unberücksichtigt blieb und das FA im Hinblick auf die Beteiligung an der C-KG von einer um 4.590 € zu hohen gezahlten Gewerbesteuer ausgegangen ist.
- 4** Mit der Klage machte die Klägerin geltend, die Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG sei nicht getrennt für jede Beteiligung, sondern auf Ebene des Mitunternehmers zu berechnen.
- 5** Das Finanzgericht (FG) hat durch in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 49 veröffentlichtes Urteil die Klage abgewiesen. § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG sei nicht unternehmerbezogen, sondern betriebsbezogen auszulegen. Während Wortlaut und Kontext der Vorschrift nicht eindeutig seien, deute der gesetzgeberische Wille auf eine betriebsbezogene Betrachtungsweise. Dies entspreche dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, zu der § 35 EStG enge Bezüge aufweise. Es vermeide auch eine Begünstigung derjenigen Gewerbetreibenden, die mehrere Gewerbebetriebe oder gewerbliche Beteiligungen in Gemeinden mit unterschiedlich hohen Hebesätzen unterhalten, gegenüber den nur in einer Gemeinde gewerblich tätigen Steuerpflichtigen. Ein Wertungswiderspruch zu Fällen der gewerbesteuerlichen Zerlegung nach § 28 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ergebe sich hieraus nicht, da dort ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliege.
- 6** Daraus ergäben sich folgende Ermäßigungsbeträge:

Gesellschaft anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag Faktor 3,8 anteilige Gewerbesteuer Steuerermäßigung

A-KG	802.684,00	3.050.200	3.217.824	3.050.200
B-KG	2.265,48	8.607	9.376	8.607
C-KG	331.853,54	1.261.043	820.650	820.650
D-KG	1.888,00	7.174	7.798	7.174
E-KG	2.282,00	8.672	7.531	7.531
F-KG	4.590,95	17.446	16.951	16.952
G-KG	28,59	109	94	94
H-KG	482,59	1.834	1.810	1.810
Summe				3.913.018

- 7** Die unstrittigen Fehler des FA hätten sich im Ergebnis zugunsten der Klägerin ausgewirkt, so dass es aufgrund des Verböserungsverbots bei der vorgenommenen Festsetzung verbleibe.
- 8** Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Gesetzssystematik und Wortlaut sprächen dafür, die Begrenzung in § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht betriebsbezogen, sondern unternehmerbezogen auszulegen.
- 9** Nach dem Aufbau des Gesetzes sei zunächst das maximale Anrechnungsvolumen nach § 35 Abs. 1 EStG (das 3,8-fache der anteiligen Gewerbesteuermessbeträge) zu ermitteln. Sodann greife die erste Beschränkung auf die nach § 35 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 2 bis 4 EStG auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer (Ermäßigungshöchstbetrag). Das danach verbleibende Anrechnungsvolumen sei in einem zweiten Schritt nach § 35

Abs. 1 Satz 5 EStG auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer zu beschränken. § 35 Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG und § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG seien nicht isoliert zu betrachten. § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG begrenze den nach § 35 Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG ermittelten Ermäßigungshöchstbetrag. Die Abfolge der Sätze in § 35 Abs. 1 EStG gebe die Berechnungsreihenfolge vor, auch wenn die beiden Beschränkungen in getrennten Sätzen erschienen.

- 10** Bereits die Verwendung des Wortes "Einkünften" in § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zeige, dass Einkünfte aus mehreren Mitunternehmerschaften zusammenzufassen seien. Die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG beziehe sich notwendig auf alle gewerblichen Einkünfte und erfolge somit unternehmerbezogen. § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG als nachgelagerte Beschränkung knüpfe mit seiner Wortwahl "Steuerermäßigungsbetrag" an das bereits durch den Ermäßigungshöchstbetrag begrenzte maximale Anrechnungsvolumen an. Da aber der Steuerermäßigungsbetrag ein einheitlicher Betrag sei, müsse dies folglich auch für die Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer gelten. Der Gesetzgeber habe nicht angeordnet, die für die Ermittlung des Steuerermäßigungsbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG zu einer Summe zusammengefassten Einkünfte für den Vergleich mit der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG wieder in einzelne Einkunftsquellen zu zerlegen.
- 11** § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG sehe zwar bei Beteiligungen an Mitunternehmerschaften die zwangsläufig unternehmensbezogene gesonderte und einheitliche Feststellung der maßgebenden Rechengrößen vor, jedoch nur aus verwaltungspraktischen Gründen. Materiell-rechtlich habe dies keine Bedeutung. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer sei auf eine Tarifvorschrift der Einkommensteuer gerade nicht zu übertragen, da die quellen- oder betriebsorientierte Sichtweise dem Einkommensteuerrecht grundsätzlich fremd sei. Zudem müsse das betriebsbezogene Verständnis des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG in unsystematischer Weise in den Zerlegungsfällen des § 28 GewStG die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Gewerbesteuern zusammenrechnen.
- 12** Den gesetzgeberischen Willen habe das FG fehlerhaft interpretiert. Die Gesetzesbegründung zum StSenkG sei für den erst später eingefügten § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht fruchtbar zu machen, während diejenige zum UntStRefG 2008 lediglich allgemeine Aussagen treffe. Vielmehr sei davon auszugehen, dass § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG eine überschießende Entlastungswirkung in Gestalt einer Absenkung des Einkommensteuertarifs auf gewerbliche Einkünfte verhindern solle. Eine Aussage darüber, ob dies betriebs- oder unternehmensbezogen geschehen solle, sei damit nicht getroffen.
- 13** Auch der III. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) gehe in seinem Urteil vom 23. Juni 2015 III R 7/14 (BFHE 250, 369, BStBl II 2016, 871), auch wenn dieses in erster Linie den Ermäßigungshöchstbetrag betreffe, wie selbstverständlich von einem unternehmerbezogenen Verständnis des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG aus (dort unter II.5.).
- 14** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 7. Oktober 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2012 und des Änderungsbescheids vom 30. November 2015 in der Weise zu ändern, dass die Einkommensteuer nach § 35 EStG um weitere 168.971 € ermäßigt wird.
- 15** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 16** Das FA trägt vor, es gebe keine gesetzliche Grundlage dafür, Ermäßigungsvolumen von einer Niedrighebesatzgemeinde in eine Hochhebesatzgemeinde zu übertragen. Nach dem gesetzgeberischen Willen und der Gesetzessystematik seien der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG, der Ermäßigungsbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG voneinander unabhängige Rechengrößen, deren Minimum die zulässige Steuerermäßigung bestimme. Nicht der Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG, sondern der Steuerermäßigungsbetrag nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer) werde durch die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer beschränkt.
- 17** Dies entspreche Wortlaut und Systematik der Norm. Der Plural "Einkünfte" sei sprachlich nicht vermeidbar, die unternehmerbezogene Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags in der Einkommensteuer zwingend. Umgekehrt sei es konsequent, der auf dem Gewerbesteuermessbetrag basierenden und damit betriebsbezogenen Ermittlung des Ermäßigungsbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch eine betriebsbezogene Begrenzung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer folgen zu lassen. Aus der Gesetzgebungsgeschichte folge nichts Gegenteiliges. Die aktuelle Anordnung der Sätze in § 35 Abs. 1 EStG sei durch die Einfügung der Sätze 3 und 4 zustande gekommen und habe deshalb keine besondere Bedeutung. Vielmehr sei bereits das StSenkG von einer

betriebsbezogenen Betrachtungsweise ausgegangen, die die Gesetzesänderungen 2008 nicht hätten aufgeben wollen.

- 18** Das Ziel des § 35 EStG, eine Angleichung der Ertragsteuerbelastung insbesondere zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu erreichen, werde nur mit einer betriebsbezogenen Auslegung erreicht. Die Übertragung von Ermäßigungsvolumen und die so entstehende Begünstigung von Steuerpflichtigen mit mehreren Gewerbebetrieben widerspräche auch dem Zweck des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG, bei Niedrighebesätzen Steuerspareffekte zu vermeiden, bei Hochhebesätzen aber die gewerbsteuerliche Belastung gerade nicht vollständig zu kompensieren.
- 19** Zudem folge die Betriebsbezogenheit auch des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer. Die Vorschrift betreffe zwar die Einkommensbesteuerung, knüpfe aber an gewerbsteuerliche Faktoren an. Schließlich stehe auch die Behandlung der Zerlegungsfälle damit nicht in Widerspruch, bei denen ebenfalls der Betrieb als solcher die maßgebende Einheit sei.
- 20** Der III. Senat des BFH habe in seinem Urteil in BFHE 250, 369, BStBl II 2016, 871 zu § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG keine entscheidungserhebliche Aussage getroffen. Anders als die Klägerin meine, deute die Entscheidung eher auf ein betriebsbezogenes Verständnis hin, wenn es im Tatbestand heiße, das auf die jeweilige Beteiligung entfallende 3,8-fache sei niedriger als die insoweit tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer gewesen.
- 21** Während des Revisionsverfahrens hat das FA am 4. Dezember 2014 und am 30. November 2015 den Einkommensteuerbescheid 2008 nach § 164 Abs. 2 bzw. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung erneut geändert. Die Änderung beruhte auf geänderten Grundlagenbescheiden betreffend zwei der streitgegenständlichen Mitunternehmerschaften, die auch die Grundlagen für die Anwendung von § 35 EStG betrafen. Dem letzten, nunmehr streitgegenständlichen Bescheid vom 30. November 2015 liegen folgende Zahlen zugrunde:

Gesellschaft	anteiliger Gewerbsteuer-Messbetrag	Faktor 3,8	anteilige Gewerbsteuer	Steuerermäßigung
A-KG	802.684	3.050.200	3.217.824	3.050.200
B-KG	2.147	8.158	8.881	8.158
C-KG	331.854	1.264.045	820.649	820.649
D-KG	1.888	7.174	7.798	7.174
E-KG	2.373	9.017	7.831	7.831
F-KG	4.677	17.772	17.224	17.224
G-KG	28	109	94	94
H-KG	482	1.835	1.809	1.809
Summe				3.915.139

## Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des FG-Urteils. Der während des Revisionsverfahrens ergangene geänderte Einkommensteuerbescheid 2008 ist nach § 68 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an die Stelle des angefochtenen Bescheids getreten. Das FG-Urteil kann keinen Bestand haben, weil ihm ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt. Dennoch bedarf es keiner Zurückverweisung nach § 127 FGO. Das Urteil leidet nicht an einem Verfahrensmangel. Die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs sind durch die Änderung unberührt geblieben und bilden weiterhin die

Grundlage für die Entscheidung des Senats (vgl. Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, unter II.1.).

### III.

- 23** Die Revision führt jedoch erneut zur Abweisung der Klage. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Begrenzung des Steuerermäßigungs Betrags nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG betriebsbezogen zu ermitteln ist. Das folgt aus einer Zusammenschau der Gesetzesfassung, der Gesetzgebungsgeschichte und des erkennbaren Normzwecks.
- 24** 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.
- 25** 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.
- 26** Die im Streitfall zentrale Vorschrift des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG lautet wörtlich: "Der Abzug des Steuerermäßigungs Betrags ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt."
- 27** 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).
- 28** 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.
- 29** 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.
- 30** aa) Wird die "tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer" auf den einzelnen Betrieb bezogen (betriebsbezogene Auslegung), ist der Steuerermäßigungs Betrag 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.
- 31** 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.
- 32** 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 BFH hat in seinem Urteil in 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.

- 33** 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 Schleswig-Holsteinisches FG vom 29. Oktober 2014 5 K 115/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 986, Rev. X R 12/15). 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, DStR 2011, 611; für unternehmerbezogene Auslegung Cordes, DStR 2010, 1416; wohl auch Levedag in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rz 23).
- 34** 2. Bereits die Fassung des Gesetzes spricht für ein betriebsbezogenes Verständnis.
- 35** 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 denknöwendig vorgelagerte Frage, wie er zu ermitteln ist, ist damit aber nicht beantwortet.
- 36** 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.
- 37** 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.
- 38** d) Die äußere Reihenfolge der Sätze in § 35 Abs. 1 EStG gibt keine Reihenfolge 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.
- 39** 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.
- 40** 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.
- 41** 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 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 Steuererminderung als auch als Rechtsfolgenbegrenzung verstanden werden kann.

- 42 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.
- 43 g) Aus der betriebsbezogenen Auslegung ergibt sich kein Wertungswiderspruch zu den Verhältnissen bei Zerlegung nach § 28 ff. GewStG.
- 44 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.
- 45 h) Aus der verfahrensrechtlichen Einbeziehung mehrerer Gewerbesteuer-Messbeträge in eine einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG folgt nichts anderes. Sie zwingt unabhängig von ihrer Gestaltung nicht zu einer materiell-rechtlichen Verschmelzung der eingegangenen Beträge.
- 46 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.
- 47 a) Die einkommensteuerliche Tarifiermäßigung 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.
- 48 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.
- 49 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).
- 50 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).
- 51 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.

- 52** 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.
- 53** 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.
- 54** 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.
- 55** 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.
- 56** 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.
- 57** 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.
- 58** 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.
- 59** 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  $\leq 400\%$  oder aber  $\geq 400\%$  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.



IV.

**60** Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90a Abs. 1 FGO durch Gerichtsbescheid.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)