

Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG

Künftig sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die in nach dem 31.12.2000 beginnenden Wirtschaftsjahren realisiert werden und der Besteuerung nach dem Gewerbesteuergesetz unterliegen, steuerermässigt nach § 35 EStG. Voraussetzung für die Anwendung der Vorschrift ist die Entstehung einer tariflichen Einkommensteuer nach Abzug der sonstigen Steuerermässigungen mit Ausnahme der §§ 34 f und 34 g EStG. Die Ermässigung kann auch nur für den Teil der Einkommensteuer gewährt werden, der auf die in dem zu versteuernden Einkommen enthaltenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfällt. Übersteigt der Ermässigungsbetrag nach § 35 EStG die tarifliche Einkommensteuer, erfolgt keine Erstattung. Die Vorschrift gilt nur für natürliche Personen, die der Einkommensteuer unterliegen.

Die Ermässigung beträgt das 1,8-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten bzw. anteiligen Gewerbesteuermessbetrags.

Die Ermässigungen sind für jeden Gewerbebetrieb getrennt zu ermitteln und bei der Einkommensteuer zusammenzufassen.

Das ursprüngliche Ziel des Gesetzgebers, eine weitestgehende Entlastung gewerblicher Unternehmen von der Gewerbesteuer zu erreichen, kann jedoch auch mit dem § 35 EStG nur in ganz bestimmten Fällen verwirklicht werden.

Beispiel:

Einzelunternehmer A erzielt einen Gewinn vor Gewerbesteuer i.H.v. 120.000 €. Sein persönlicher Einkommensteuersatz beträgt 48,5 %, der Gewerbesteuerhebesatz 400 %. Bei der Rückstellungsberechnung wird aus Vereinfachungsgründen auf die Berücksichtigung des Freibetrages und der Staffelungsregelung verzichtet.

	€
Gewinn vor GewSt	120.000
GewSt (Multiplikator 0,16667)	<u>20.000</u>
Gewinn nach GewSt	<u>100.000</u>
Tarifliche ESt darauf 48,5 %	48.500
Tarifiermässigung gem. § 35 EStG: 1,8 x GewSt-Messbetrag i.H.v. 5.000 € (= 5 % von 100.000,00 €)	(1,8 x 5.000,00 €) 9.000
Endgültige tarifliche ESt auf die gewerblichen Einkünfte	<u>39.500</u>
Entlastung durch die Anrechnung	9.000
Entlastung durch die Gewerbesteuerrückstellung (20.000 € x 48,5 %)	+ 9.700
Entlastung insgesamt an Gewerbesteuer zu zahlen lt. Rückstellungsberechnung	= <u>18.700</u> 20.000

Damit wird deutlich, dass die Gesamtbelastung an Gewerbesteuer selbst nach Anwendung der Tarifiermässigung gem. § 35 EStG bei Anwendung des aktuellen Spitzensteuersatzes ab 2001 noch immer höher liegt als die steuerliche Entlastung durch Rückstellung und Tarifiermässigung. Eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer kann nur für Unternehmer erreicht werden, die mit ihrem persönlichen Einkommensteuersatz den Grenzsteuersatz von mindestens 50 % erreichen und wenn ein Hebesatz von exakt 360 % gegeben ist. Da der Spitzensteuersatz ab dem Jahr 2001 aber bei 48,5 % angesiedelt ist, kann das Ziel der vollständigen Entlastung nach § 35 EStG so nicht erreicht werden.

Beispiel:

Einzelunternehmer A erzielt einen Gewinn vor Gewerbesteuer i.H.v. 200.000 €. Sein persönlicher Einkommensteuersatz beträgt 50 %, der Gewerbesteuerhebesatz 360 %. Bei der Rückstellungsberechnung wird aus Vereinfachungsgründen auf die Berücksichtigung des Freibetrags und der Staffelungsregelung verzichtet.

		€
Gewinn vor GewSt		200.000
GewSt (Multiplikator 0,1525)		30.500
Gewinn nach GewSt		<u>169.500</u>
Tarifliche ESt darauf 50 %		84.750
Tarifiermässigung § 35 EStG: 1,8 x GewSt-Messbetrag i.H.v. 8.475 € (5% von 169.500,00 €)	(1,8 x 8.475,00 €)	./ 15.255
Endgültige tarifliche ESt		<u>69.495</u>
Entlastung durch die Anrechnung		15.255
Entlastung durch die Gewerbesteuerrückstellung (30.500 x 50 %)		15.250
Entlastung insgesamt		30.505
an Gewerbesteuer zu zahlen lt. Rückstellungsberechnung		30.500

Da ab dem Jahr 2001 ein Grenzsteuersatz von 50 % nicht mehr erreicht werden kann, ist das oben errechnete Ergebnis nur unter Zugrundlegung eines Hebesatzes von ca. 350 % annähernd zu erreichen.

Es darf dabei aber nicht ausser Acht gelassen werden, dass der durchschnittliche GewSt-Hebesatz in Deutschland zumeist über 360 % beträgt, in Frankfurt am Main bspw. 515 %. In diesen Fällen wird die Steuerentlastung nach § 35 EStG regelmässig viel geringer ausfallen.

Beispiel:

Wie oben, nur beträgt der Gewerbesteuer-Hebesatz jetzt 515 %.

	€
Gewinn vor GewSt	120.000
GewSt (Multiplikator 0,20477)	<u>24.572</u>
Gewinn nach GewSt	<u>95.428</u>
Tarifliche ESt darauf 48,5 %	46.282
Tarifiermässigung § 35 EStG: 1,8 x GewSt-Messbetrag i.H.v. 4.771 € (5 % von 95.428,00 €)	./. <u>8.588</u>
Endgültige tarifliche ESt auf die gewerblichen Einkünfte	<u>37.694</u>
Entlastung durch die Anrechnung	8.588
Entlastung durch die Gewerbesteuerrückstellung (24.572 € x 48,5 %)	+ <u>11.917</u>
Entlastung insgesamt	<u>20.505</u>
an Gewerbesteuer zu zahlen lt. Rückstellungsberechnung	24.572

Die Begünstigten

Einzelunternehmen

Werden die Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG bezogen, beträgt die Steuerermässigung das 1,8-fache des für dieses Einzelunternehmen in dem dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgestellten Gewerbesteuermessbetrages. Anteilige Gewerbesteuermessbeträge, die aus einer mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, sind ebenfalls einzu-beziehen.

Mitunternehmerschaft

Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, ist Grundlage für die Ermittlung der Steuerermässigung sein Anteil am Gewerbesteuermessbetrag des Unternehmens. Dieser Anteil ist nach Absatz 3 des § 35 EStG gesondert und einheitlich festzustellen und ermittelt sich nach dem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Massgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnanteilen und Sondervergütungen.

Beispiel:

Am der Haku-KG sind A. Haku mit 60 % und B. Haku mit 40 % beteiligt. Die KG erzielt einen Gewinn vor GewSt i.H.v. 400.000 € Der Jahresüberschuss wurde gemindert um Pachtzahlungen i.H.v. 50.000 € für ein unbebautes Grundstück an A. Haku und um 10.000 € Zinszahlungen an B. Haku für die Zurverfügungstellung eines kurzfristigen Darlehens. Am Gewinn der KG partizipieren A und B entsprechend ihrer Beteiligungsquote.

1. Ermittlung des GewSt-Aufwandes

	€	€	Ermittlung des endgültigen Messbetrages
Jahresüberschuss	400.000		
+ Vorwegvergütungen (50.000,00 €+ 10.000,00 €)	60.000		
	460.000		
Freibetrag	48.000		
Bemessungsgrundlage	412.000		
Staffelung § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG	./. 96.000	2.400	2.400
	Rest: 5 % von 316.000	15.800	<u>12.767¹</u>
vorläufiger Messbetrag		18.200	15.167
Hebesatz		x 400 %	
		72.800	
Divisor	1 + (400 x 5) :10.000		
GewSt-Aufwand somit 72.800 : 1,2	<u>60.666</u>		

Endgültiger Messbetrag bei 400 % Hebesatz = 15.167 €

2. Ermittlung des endgültigen Jahresüberschusses der OHG

Jahresüberschuss vor Gewerbesteuer	460.000 €
./. GewSt-Aufwand	./. <u>60.666 €</u>
endgültiger Jahresüberschuss	<u>399.334 €</u>

3. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

	Summe in €	Anteil A 60 % in €	Anteil B 40 % in €
Jahresüberschuss OHG	399.334	239.600	159.734
Vorwegvergütung	60.000	50.000	10.000
§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	<u>399.334</u>	<u>253.600</u>	<u>145.734</u>

¹ 316.000 €/. 60.666 € = 255.334 € x 5 % = 12.767 €

4. Ermittlung der Steuerermässigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG

	Anteil A 60 % in €	Anteil B 40 % in €	
Einkünfte der Gesellschafter	253.600	145.734	
Ermittlung der Ermässigung:			
Anteiliger GewSt-Messbetrag	9.100	+ 6.067	= 15.167
§ 35 EStG: 1,8 x Messbetrag	16.380	10.921	

Die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrages einer Mitunternehmerschaft nach dem Gewinnverteilungsschlüssel berücksichtigt zutreffend den Umstand, dass Steuersubjekt nach § 5 Abs. 1 GewStG hier die Mitunternehmerschaft und nicht der einzelne Gesellschafter ist. Folglich mindert die Gewerbesteuer den Gewinn des Personenunternehmens und belastet dann im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnverteilung des um die Gewerbesteuer geminderten Gewinns die Beteiligten.

Die Begrenzung der Tarifiermässigung

Der Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG begrenzt die Steuerermässigung auf den auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden Anteil der tariflichen Einkommensteuer. Bisher ist noch nicht ausreichend geklärt, inwieweit Verlustvorträge bei der Bemessung der auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden tariflichen Einkommensteuer zu berücksichtigen sind.

Vor- und Rücktrag des Ermässigungsbetrages

Da ein Vor- oder Rücktrag der Ermässigungsbeträge gesetzlich nicht vorgesehen ist, entsteht in diesem Zusammenhang die Problematik der Anrechnungsüberhänge. Anrechnungsüberhänge sind vorstellbar bei:

- einem niedrigen Einkunftsteil aus Gewerbebetrieb, eventuell sogar einem negativen Betrag, so dass der Anteil an der tariflichen Einkommensteuer durch die Ermässigung aufgrund des § 35 EStG nicht voll genutzt werden kann. Technisch ist dies denkbar bei niedrigen gewerblichen Einkünften i.S.d. EStG, die aber z.B. durch Zurechnung von Dauerschuldzinsen zu einem hohen steuerpflichtigen Gewerbeertrag führen, der einen entsprechenden Messbetrag zur Folge hat.
- Obwohl der Steuerpflichtige relativ hohe Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, ist die tarifliche Einkommensteuer aufgrund von Verlustausgleichen aus anderen Einkunftsarten nicht so hoch, dass die Ermässigung eine steuerliche Entlastung von der Gewerbesteuer bedeutet.

Diese Überhänge können nur vermieden werden durch die Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Höhe der gewerblichen Einkünfte, indem z.B. Bewertungsspielräume und Ähnliches ausgenutzt werden.

Dieser teilweisen Nichtanrechnungsmöglichkeit trotz vorliegender Gewerbesteuerbelastung steht umgekehrt natürlich entgegen, dass es auch Fälle gibt, in denen ohne Gewerbesteuerzahllast eine Anrechnung auf die tarifliche Einkommensteuer zu erfolgen hat. Dies gilt für Betriebe, die eine Messbetragsfestsetzung erhalten, bei denen aber die Gemeinde einen Hebesatz i.H.v. 0 % beschlossen hat.

Gewinn lt. Handelsbilanz

+/- Korrekturen aufgrund steuerrechtlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

= Gewinn lt. Steuerbilanz

+/- Korrekturen aufgrund bestimmter einkommensteuerlicher Vorschriften, z.B. nichtabzugsfähige Betriebsausgaben gemäss § 4 Abs. 5 EStG

+/- Korrekturen aufgrund bestimmter körperschaftsteuerlicher Vorschriften:

+/- *Erfolgswirksame Vorgänge aus dem Gesellschafter-/Gesellschaftsverhältnis*

I. Verdeckte Gewinnausschüttung (A 31 KStR)

II. Verdeckte Gesellschafter-Einlagen (A 36a KStR)

+ *Nichtabziehbare Aufwendungen*

I. Nichtabziehbare Satzungspflichtaufwendungen (§ 10 Nr. 1 KStG)

II. Nichtabziehbare Steueraufwendungen (§ 10 Nr. 2 KStG)

III. Nichtabziehbare Geldstrafen (§ 10 Nr. 3 KStG)

IV. Nichtabziehbare Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG)

V. Nichtabziehbarer Teil der Spenden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)

- *Erträge aus nichtabziehbaren Aufwendungen*

+/- Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens:

- Dividendenerträge (§ 8b Abs. 1 KStG)

+/- Ergebnis aus der Veräusserung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 8b Abs. 2 KStG)

+/- Teilwertabschreibungen/Wertaufholungen (§ 8b Abs. 3 KStG)

+ Aufwendungen in Zusammenhang mit ausländischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 3c Abs. 1 EStG i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG)

+ Aufwendungen in Zusammenhang mit inländischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 3c Abs. 1 EStG)

- **Weitere steuerfreie Erträge (z.B. § 9 InvZulG, DBA)**

= Gesamtbetrag der Einkünfte

- Verlustabzug (§ 10d EStG)

= zu versteuerndes Einkommen