

# Urteil vom 04. December 2014, IV R 27/11

## Keine Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips bei der Feststellung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 3, GewStG § 10, GewStG § 11 Abs 1 S 3 Nr 1, GewStG § 14, EStG § 5a Abs 4a S 3, EStG § 5a Abs 5 S 1, EStG § 5a Abs 5 S 2, EStG § 35 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 35 Abs 1 S 2, EStG § 35 Abs 1 S 3, EStG § 35 Abs 2, EStG § 35 Abs 3 S 2, EStG VZ 2008 , GewStG VZ 2008 , FGO § 60 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. May 2011, Az: 12 K 160/10

### Leitsätze

Die Aufteilung des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Feststellung der Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG erfolgt ausschließlich nach dem Verhältnis des der Steuerermäßigung unterliegenden Gewinns zu dem gesamten Gewinn aus Gewerbebetrieb. Eine fiktive Zuordnung des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu den nicht der Steuerermäßigung unterliegenden Gewinnen unter Heranziehung des Meistbegünstigungsprinzips kommt nicht in Betracht.

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine KG, deren Unternehmensgegenstand der Bau, der Erwerb, der Betrieb und die Veräußerung von Seeschiffen, insbesondere des MS "L" ist.
- 2** Zum 1. Januar 2005 optierte die Klägerin zur Tonnagebesteuerung gemäß § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 3** Mit Bescheid vom 13. November 2009 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Gewerbesteuermessbetrag 2008 auf 318 € fest. Der Betrag errechnete sich wie folgt:

Gewerbeertrag aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gemäß § 5a Abs. 1 EStG	17.761 €
Sonderbetriebseinnahmen gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG	+ 15.895 €
Gewerbeertrag gemäß § 7 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG)	= 33.656 €
Gewerbeertrag, abgerundet auf volle 100 €	= 33.600 €
Freibetrag nach § 11 Abs. 1 GewStG	./ 24.500 €
verbleibender Betrag	9.100 €
Steuermessbetrag 3,5 %	318 €

- 4** Mit Bescheid vom 22. Oktober 2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2008 stellte das FA den Gewerbesteuermessbetrag gemäß § 35 Abs. 1 und Abs. 2 EStG mit 150 € fest. Dabei ging das FA davon aus, dass auf Grund der Regelung in § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG der der Steuerermäßigung gemäß § 35 Abs. 1 und Abs. 2 EStG unterliegende Gewerbesteuermessbetrag nur für die anteilig im Gewerbeertrag enthaltenen Sondervergütungen festzustellen sei. Der gemäß § 35 Abs. 1 und Abs. 2 EStG festzustellende

Gewerbsteuerermessbetrag bemesse sich daher nach dem Verhältnis der im Gewerbeertrag enthaltenen Sondervergütungen von 15.895 € zu dem gesamten Gewerbeertrag von 33.656 € ( $15.895/33.656 \times 318 \text{ €} = 150 \text{ €}$ ).

- 5 Mit ihrem Einspruch wandte sich die Klägerin gegen die anteilige Kürzung des für § 35 EStG maßgeblichen Gewerbesteuerermessbetrags. Bei der Ermittlung des gemäß § 35 Abs. 1 und Abs. 2 EStG festzustellenden Gewerbesteuerermessbetrags sei das Meistbegünstigungsprinzip zu beachten. Danach müsse der Gewerbesteuerfreibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24.500 € zunächst von dem anteiligen Gewerbeertrag, soweit er auf den Tonnagegewinn gemäß § 5a Abs. 1 EStG entfällt (hier: 17.761 €), abgezogen werden. Der verbleibende Freibetrag sei sodann von den Sondervergütungen i.S. des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (hier: 15.895 €) abzuziehen. Davon ausgehend beruhe der Gewerbesteuerermessbetrag in Höhe von 318 € vollständig auf dem Gewerbeertrag, der auf die Sondervergütungen entfalle. Die Tarifiermäßigung des § 35 Abs. 1 EStG sei deshalb für den gesamten Gewerbesteuerermessbetrag zu gewähren.
- 6 Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt, dass die Steuerermäßigung gemäß § 35 Abs. 1 EStG für die im Gewerbeertrag enthaltenen Sondervergütungen zu gewähren sei, da die Ausschlussregelung gemäß § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG sich nur auf die gemäß § 5a Abs. 1 EStG im Gewerbeertrag enthaltenen Tonnagegewinne beziehe. Davon ausgehend sei der Gewerbeertrag in einen begünstigten, auf die Sondervergütungen entfallenden, und einen nicht begünstigten, auf den Tonnagegewinn gemäß § 5a Abs. 1 EStG entfallenden Teil aufzuteilen. Der Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG sei sodann unter Berücksichtigung des von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Zusammenhang mit der Tarifvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG angewandten Meistbegünstigungsprinzips zunächst von dem Teil des Gewerbeertrags abzuziehen, der auf den Tonnagegewinn gemäß § 5a Abs. 1 EStG entfällt. Da der Gewerbesteuerfreibetrag diese Anteile übersteige, seien sie auch nicht mehr Bestandteil des verbleibenden Betrags, der zur Grundlage für den Gewerbesteuerermessbetrag werde. Der Gewerbesteuerermessbetrag sei daher in voller Höhe der Steuerermäßigung gemäß § 35 Abs. 1 EStG zu Grunde zu legen. Der Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips stehe der Wortlaut des § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG nicht entgegen. Auch aus § 35 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG lasse sich das vom FA gewünschte Ergebnis nicht ableiten. So werde die Verrechnungsreihenfolge des Freibetrags nach § 11 GewStG nicht durch das Berechnungsschema des Ermäßigungshöchstbetrags gemäß § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG, sondern nach den Vorgaben des § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG unter Berücksichtigung des § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG entschieden. Zudem habe der BFH in dem Urteil vom 27. September 2006 X R 25/04 (BFHE 215, 176, BStBl II 2007, 694) auch im Rahmen der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags das Meistbegünstigungsprinzip angewandt.
- 8 Die vollständigen Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 245 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Das von der Rechtsprechung entwickelte Meistbegünstigungsprinzip beziehe sich ausnahmslos auf Begünstigungsvorschriften des EStG, die ihre unmittelbare Wirkung nur bei der Einkommensteuerfestsetzung entfalteten. Durch die wahlweise Zuordnung des gewerbesteuerlichen Freibetrags bei der Ermittlung der Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG würde das Meistbegünstigungsprinzip bei der Einkommensbesteuerung unzulässig um Merkmale erweitert, die lediglich Bedeutung bei der Ermittlung der Gewerbesteuer hätten.
- 11 Die Berechnung des FG widerspreche auch dem Wortlaut des § 35 EStG. Die Vorgehensweise des FG sei zudem systemwidrig. Denn die Gewerbesteuer knüpfe als Objektsteuer an die Merkmale des Gewerbebetriebs an und nicht daran, wie sich der Besteuerungsgegenstand auf die steuerliche Leistungsfähigkeit der (Mit-)Unternehmer auswirke.
- 12 Das FA beantragt (sinngemäß), die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Die von dem FA behauptete eingeschränkte Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips lasse sich durch keinen vernünftigen Rechtssatz begründen. Auch eine systemwidrige Anwendung des § 35 EStG liege nicht vor. Die Argumentation des FA sei widersprüchlich. Eine unzulässige Erweiterung des Ermäßigungspotenzials sei nicht erkennbar und die diesbezügliche Berechnung des FA nicht nachvollziehbar. Auch werde die Regelung des § 5a

Abs. 5 Satz 2 EStG nicht missachtet. Vielmehr werde der Grundsatz der Meistbegünstigung nur richtig und konsequent angewandt.

- 15** Der Senat hat in vorliegender Sache durch Gerichtsbescheid vom 14. August 2014 entschieden, der wegen des rechtzeitig gestellten Antrags der Klägerin auf mündliche Verhandlung als nicht ergangen gilt (§ 90a Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** Mit Schriftsätzen vom 19. November 2014 und 2. Dezember 2014 hat die Klägerin nochmals dargelegt, dass aus der Verwendung des Wortes "soweit" in § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG folge, dass --bezogen auf den Streitfall-- nur die gemäß § 5a Abs. 1 EStG nach der Tonnage ermittelten gewerblichen Einkünfte nicht tarifbegünstigt seien. Die Ermittlung der Höhe der tarifbegünstigten Einkünfte sei, da es an einer gesetzlich normierten Berechnungsgrundlage fehle, unter Beachtung des Meistbegünstigungsprinzips vorzunehmen. Der Berücksichtigung des Gewerbesteuerfreibetrags gemäß § 11 GewStG stehe auch nicht entgegen, dass der Gewerbesteuermessbescheid und die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 35 Abs. 1 EStG im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid stünden (§ 35 Abs. 3 Satz 2 EStG). Schließlich folge die Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips jedenfalls mittelbar aus dem Urteil des VIII. Senats des BFH vom 6. Juli 2005 VIII R 74/02 (BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180), das noch zu der Tarifbegünstigung des § 32c EStG a.F. ergangen sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 18** 1. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass über die vorliegend allein streitige Frage, ob und in welchem Umfang Teile des nach den Vorschriften des GewStG festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags von der Steuerermäßigung gemäß § 35 Abs. 1 EStG ausgenommen sind, in dem gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren nach § 35 Abs. 2 und Abs. 3 EStG zu entscheiden ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912).
- 19** 2. Ebenfalls zutreffend hat das FG davon abgesehen, die Gesellschafter der Klägerin nach § 60 Abs. 3 FGO (notwendig) beizuladen.
- 20** a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen (notwendige Beiladung), wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigten, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind.
- 21** b) Gegenstand des vorliegenden Klage- und Revisionsverfahrens ist ausschließlich die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 35 EStG und nicht auch die Feststellung der auf die einzelnen Gesellschafter der Klägerin entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag. Davon ausgehend sind die Gesellschafter im Streitfall nicht klagebefugt. Im Streit um die Rechtmäßigkeit der Feststellung des (gesamten) Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG wird die gemäß § 40 Abs. 2 FGO bestehende Klagebefugnis der Gesellschafter durch die der Klägerin zustehende Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO verdrängt (BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912). Die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG hat zwar zwangsläufig auch Auswirkungen auf die Höhe der Anteile der Gesellschafter am festzustellenden Gewerbesteuermessbetrag. Diese Auswirkungen sind jedoch nur mittelbar und lassen die alleinige Klagebefugnis der Klägerin, ebenso wie bei der Feststellung des Gewinns der Gesellschaft, unberührt. Eine eigene Klagebefugnis der Gesellschafter gemäß § 48 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 FGO wird dadurch nicht begründet. Eine solche stünde den Gesellschaftern neben der Klagebefugnis der Klägerin nur zu, soweit auch die Feststellung der auf die einzelnen Gesellschafter der Klägerin entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag in Streit stünde. Dies ist, wie ausgeführt, nicht der Fall.
- 22** 3. Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass der gemäß § 14 GewStG festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag in voller Höhe für Zwecke der Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG festzustellen ist.
- 23** a) Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --EStG n.F.-- ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen

Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f und 34g EStG, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag), bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG um das 3,8-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuermessbetrags. Gemäß Satz 3 der Vorschrift sind gewerbliche Einkünfte im Sinne des Satzes 1 die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinne und Gewinnanteile, soweit sie nicht nach anderen Vorschriften von der Steuerermäßigung nach § 35 EStG ausgenommen sind.

- 24** b) Eine andere Vorschrift i.S. des § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. ist § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG. Gemäß § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG ist § 35 EStG nicht anzuwenden. Allerdings ist nach § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG die Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG nur insoweit nicht zu gewähren, als sie auf den gemäß § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Tonnagegewinn entfällt.
- 25** Mit Urteil in BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180 hat der VIII. Senat des BFH entschieden, dass diese Regelung sich ausschließlich auf Gewinne nach § 5a Abs. 1 EStG beziehe und davon die gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Sondervergütungen nicht erfasst würden. Diese Rechtsprechung betraf die Anwendung des § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG i.d.F. des Seeschiffahrtsanpassungsgesetzes vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860, BStBl I 1998, 1158) im Hinblick auf den darin enthaltenen Verweis auf die frühere Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte gemäß § 32c EStG a.F. Der Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an und überträgt sie auf die hier im Streit stehende Regelung in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) und die dort nach dem Wegfall der Tarifbegrenzung aufgeführte Steuerermäßigung nach § 35 EStG (offengelassen noch im BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878). Dies hat zur Folge, dass die Gewinne gemäß § 5a Abs. 1 EStG nicht zu den Einkünften i.S. des § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG n.F. gehören und insoweit keine Steuerermäßigung gemäß § 35 Abs. 1 EStG zu gewähren ist. Umgekehrt ist die Steuerermäßigung gemäß § 35 Abs. 1 EStG für die der Gewerbesteuer unterliegenden Sondervergütungen gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG zu gewähren.
- 26** c) Ist in dem Gewerbeertrag, der gemäß § 14 GewStG Grundlage der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags ist, sowohl ein nicht der Steuerermäßigung unterliegender Gewinn, hier gemäß § 5a Abs. 1 EStG, als auch ein der Steuerermäßigung unterliegender Gewinn aus Gewerbebetrieb enthalten, so ist der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag aufzuteilen und nur insoweit gemäß § 35 Abs. 1 und Abs. 2 EStG festzustellen, als er auf die der Steuerermäßigung unterliegenden Einkünfte entfällt.
- 27** Die Aufteilung des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Feststellung gemäß § 35 EStG erfolgt dabei ausschließlich nach dem Verhältnis des der Steuerermäßigung unterliegenden Gewinns zu dem gesamten Gewinn aus Gewerbebetrieb. Eine vorrangige fiktive Zuordnung des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu den nicht der Steuerermäßigung unterliegenden Gewinnen, hier solchen gemäß § 5a Abs. 1 EStG, kommt nicht in Betracht.
- 28** aa) Gemäß § 7 Satz 3 GewStG gilt der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn als Gewerbeertrag gemäß § 7 Satz 1 GewStG. Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Aus dem Wortlaut des § 7 Satz 3 GewStG ergibt sich damit eindeutig, dass der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn, also auch der Gewinn aus den Sondervergütungen nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG, ohne Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und Kürzungen nach § 9 GewStG als Gewerbeertrag fingiert wird und als solcher der Gewerbesteuer zu Grunde zu legen ist (vgl. bereits BFH-Urteile vom 6. Juli 2005 VIII R 72/02, BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828, und in BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180, sowie vom 26. Juni 2014 IV R 10/11, BFHE 246, 76).
- 29** bb) Das FA hat den Gewerbesteuermessbetrag gemäß § 14 GewStG in Höhe von 318 € festgesetzt. Der Festsetzung hat das FA einen Gewerbeertrag gemäß § 7 Sätze 1 und 3, § 10 GewStG in Höhe von insgesamt 33.656 € zu Grunde gelegt. Dieser entfiel, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist, in Höhe von 17.761 € auf einen Gewinn gemäß § 5a Abs. 1 EStG und in Höhe von 15.895 € auf hinzuzurechnende Sondervergütungen gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG.
- 30** cc) Der gemäß § 14 GewStG festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag ist danach nach dem Verhältnis des auf die hinzuzurechnenden Sondervergütungen entfallenden Gewinns gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG in Höhe von 15.895 € zu dem gesamten Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 33.656 € gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG festzustellen.

- 31** dd) Anders als das FG meint, ist der gemäß § 14 GewStG festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag im Streitfall nicht in voller Höhe gemäß § 35 EStG festzustellen.
- 32** Das FG geht unter Berufung auf das Meistbegünstigungsprinzip davon aus, dass bei der Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags i.S. des § 35 EStG der Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24.500 € im Wege einer fiktiven Berechnung vorrangig bei den nicht der Steuerermäßigung unterliegenden Gewinnen gemäß § 5a Abs. 1 EStG in Abzug zu bringen sei. Dies hätte im Streitfall zur Folge, dass der Gewinn gemäß § 5a Abs. 1 EStG in voller Höhe durch die Anrechnung des Freibetrags entfallen wäre und damit der gesamte festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag fiktiv nur auf den der Steuerermäßigung unterliegenden Sondervergütungen beruhen würde.
- 33** Dieser fiktiven Berechnung vermag der Senat nicht zu folgen.
- 34** (1) Für den Aufteilungsmaßstab des gemäß § 35 EStG festzustellenden, der Steuerermäßigung zu Grunde zu legenden Gewerbesteuermessbetrags kann nicht auf die der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 14 GewStG zu Grunde liegende Berechnung zurückgegriffen werden. Dies folgt bereits daraus, dass die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG für die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 35 Abs. 1 EStG den Grundlagenbescheid bildet. Das bedeutet, dass der in dem Grundlagenbescheid enthaltene Rechtsfolgenausspruch, also ausschließlich der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag, dem Folgebescheid, hier dem Bescheid über die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 35 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, zu Grunde zu legen ist (§ 182 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung). Folge der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids ist zugleich, dass die Berechnungsmodalitäten und insbesondere auch die Berücksichtigung des Freibetrags gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG, die der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 14 GewStG zu Grunde liegen, in dem Folgebescheid gemäß § 35 Abs. 1 EStG keine Berücksichtigung mehr finden können. Das Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid kann auch nicht unter Heranziehung des Meistbegünstigungsprinzips durchbrochen werden. Dadurch würden die der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags zu Grunde liegenden und im Gewerbesteuerrecht verankerten Regelungen unzulässigerweise in das Einkommensteuerfestsetzungsverfahren transferiert, was durch die Regelung des § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG gerade vermieden werden soll.
- 35** Nichts anderes folgt aus dem BFH-Urteil in BFHE 215, 176, BStBl II 2007, 694. Dort hatte der BFH im Rahmen der Ermittlung der begünstigten Einkünfte i.S. des § 35 Abs. 1 EStG unter Heranziehung des Meistbegünstigungsprinzips entschieden, dass ein Verlustausgleich vorrangig mit nicht tarifbegünstigten Einkünften zu erfolgen habe. Die Höhe der der Tarifiermäßigung unterliegenden Einkünfte ist allerdings ein Tatbestandsmerkmal des § 35 Abs. 1 EStG und folgt der Ermittlung der Einkünfte nach den Regelungen des EStG. Vorliegend geht es aber um die Berücksichtigung des Gewerbesteuerfreibetrags im Rahmen der Ermittlung des Steuermessbetrags gemäß § 11 Abs. 1 GewStG. Die Höhe und die Zuordnung des Freibetrags zu dem maßgeblichen Gewerbeertrag gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist abschließend in § 11 GewStG geregelt.
- 36** (2) Der Aufteilungsmaßstab für den gemäß § 35 Abs. 2 EStG festzustellenden Gewerbesteuermessbetrag ist daher, soweit der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag sowohl auf gemäß § 35 EStG begünstigte als auch auf nicht gemäß § 35 EStG begünstigte gewerbliche Einkünfte entfällt, nur unter Berücksichtigung des § 35 EStG zu bestimmen. Da § 35 Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. ausdrücklich regelt, dass eine Steuerermäßigung nur insoweit gewährt wird, als gewerbliche Einkünfte im zu versteuernden Einkommen enthalten sind und gemäß § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F., wie bereits ausgeführt, die der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinne gemäß § 5a Abs. 1 EStG nicht unter den Anwendungsbereich des § 35 EStG fallen, ist eine Aufteilung des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags, der sowohl die steuerbegünstigten wie auch die nicht steuerbegünstigten gewerblichen Einkünfte umfasst, entsprechend dem Verhältnis der begünstigten Einkünfte zu den gesamten gewerblichen Einkünften geboten.
- 37** 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.
- 38** Die Sache ist spruchreif. Der in dem Gewerbesteuermessbescheid (Grundlagenbescheid) festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag beträgt 318 €. Der Festsetzung hat das FA einen Gewerbeertrag gemäß § 7 Sätze 1 und 3, § 10 GewStG in Höhe von insgesamt 33.656 € zu Grunde gelegt. Dieser entfiel, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, in Höhe von 17.761 € auf einen Gewinn gemäß § 5a Abs. 1 EStG und in Höhe von 15.895 € auf hinzuzurechnende Sondervergütungen gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG. Danach beträgt der festzustellende Gewerbesteuermessbetrag gerundet 150 € ( $318 \text{ €} \times 15.895/33.656 = 150,18 \text{ €}$ ). Dies entspricht der Feststellung in dem angefochtenen Bescheid. Die Klage war deshalb abzuweisen.

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