

Leseprobe zu

Hidien

**Gewerbsteuergesetz**

Kommentar



ISBN 978-3-504-20155-5

2022, ca. 600 Seiten DIN A5, gbd.

98 €

# Vorwort

Gegenstand des Kommentars ist das Gewerbesteuergesetz. Als „Basiskommentar“ will das kompakte Werk der Leserschaft vor diesem komplexen (nicht notwendig komplizierten) Hintergrund grundlegende Informationen zu den einzelnen Vorschriften des GewStG, ihrer Auslegung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung und ihrer Anwendung auf den praktischen Fall bieten. Ein praxisnahes Konzept schließt die Anwendung anerkannter Grundsätze einer praxisorientierten Steuerrechtswissenschaft nicht aus. Die gilt auch für diesen Kommentar aus einer Hand, die einen ersten Themen- und Problemzugriff ermöglichen soll. Er richtet sich besonders an alle interessierten Personen in Staat, Wirtschaft und Verwaltung, die mit dem Gewerbesteuergesetz in Berührung kommen. Dieses Format und der besondere Gegenstand des GewStG legen allerdings gewisse Konzessionen an die klassischen Vorgaben einer Kommentierung nahe. Zum einen hat die Kommentierung regelmäßige Beispiele sowie Übersichten aufgenommen. Zum anderen legt sie zunächst einen Schwerpunkt auf die Darlegung und den Nachweis der Grundzüge der umfangreichen Rechtsprechung, die wegen der Fülle der Judikate der Finanzgerichte nur in ihrem wesentlichen Inhalt dargestellt werden konnte. Sodann werden die relevanten Verwaltungsgrundsätze samt Verwaltungsübung zu den praxisrelevanten Regelungen des Gesetzes im Kontext der Vorschrift erläutert, wie sie etwa in den Gewerbesteuerrechtlinien und sog. Hinweisen zusammengefasst sind. Beide Staatsfunktionen stehen bekanntlich besonders im Steuerrecht in ständiger Wechselwirkung und Deutungskonkurrenz, sind aber vom Gesetzgeber abhängig. Ihre Kenntnis ist für jeden im Steuerrecht Tätigen („Praktiker“ oder „Theoretiker“) ein unentbehrliches Rüstzeug für die tägliche Arbeit.

Auf das vielfältige und wachsende Schrifttum, das die bekannten Großkommentare aufarbeiten, kann nur selektiv und zur weiterführenden Vertiefung in den Fußnoten hingewiesen werden. Eine (eingehende) Diskussion von Streitfragen musste unterbleiben. Das grundlegende Fachschrifttum ist eingangs angeführt. Zugleich orientiert sich die Kommentierung grundsätzlich an der Absatz- und Satzfolge der jeweiligen Vorschrift; in einzelnen Fällen (z.B. §§ 1, 2, 7, 10a GewStG) wird diese Form aus rechtssystematischen Gründen durchbrochen. Diese Regelungen und eine Reihe weiterer (z.B. §§ 8, 9, §§ 28 ff. GewStG) bilden auch den inhaltlichen Schwerpunkt. Nicht ganz vernachlässigt werden sollen auch weitere praxisrelevante Aspekte des Verfahrensrechts und Rechtsschutzes, nicht zuletzt auch die verfassungs- und unionsrechtlichen Seiten der Steuer. Dies alles soll der besseren inhaltlichen Verständlichkeit des komplizierten Gesetzes dienen. Zugleich muss der Kommentar auf eine Erläuterung der einschlägigen gesetzlichen Regelungen außerhalb des GewStG schon aus Platzgründen verzichten. Hier hat sich mittlerweile aufgrund der vielfältigen dynamischen Rechtsgrundverweisungen des GewStG (bzw. der Rückverweisungen) ein ausgelagertes gewerbesteuerrechtliches Sonderrecht im Außen-, Umwandlungs- und Insolvenzsteuerrecht entwickelt. Auch insoweit werden in den Fußnoten Querverbindungen hergestellt.

Die Kommentierung ist eine ausgewählte Ausgliederung und grundlegende Neubearbeitung des Gesetzes aus dem bewährten „Basiskommentar Steuerrecht“, die Verlag und Herausgeber veranlasst haben. Hierfür dankt der Autor zunächst den beiden Herausgebern Herrn Prof. Dr. *Otto-Gerd Lippross*, Rechtsanwalt und Steuerberater sowie Herrn *Wolfgang Seibel*, Vorsitzender Richter am Finanzgericht a.D. Die Erstkommentierung hatte Herr Dipl.-Finw. *Manfred Pieper* zu verantworten. Mein Dank gilt auch dem Verlag Dr. Otto Schmidt und besonders Frau Dr. *Susanne Heiden* für ihre stetige Unterstützung. Sie hat den Text geduldig und tatkräftig lektoriert. Nicht zuletzt bedanke ich mich auch bei Herrn Rechtsreferendar Lukas Schmidt, der sich spontan bereit erklärt hatte, das Stichwortverzeichnis zu erstellen.

Rechtsstand der Kommentierung ist der 1.3.2022. Das Manuskript wurde im Wesentlichen im Januar 2022 abgeschlossen.

Münster, im Februar 2022

Jürgen W. Hidien

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	IX
Literaturverzeichnis .....	XXXIII
Einleitung .....	XXXV

<b>Abschnitt I</b>	<b>Allgemeines</b>	
§ 1	Steuerberechtigte .....	1
§ 2	Steuergegenstand .....	47
§ 2a	Arbeitsgemeinschaften .....	167
§ 3	Befreiungen .....	169
§ 4	Heheberechtigte Gemeinde .....	187
§ 5	Steuerschuldner .....	195
§ 6	Besteuerungsgrundlage .....	203
<b>Abschnitt II</b>	<b>Bemessung der Grundschild</b>	
§ 7	Gewerbeertrag .....	205
§ 7a	Sonderregelung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft .....	245
§ 7b	Sonderregelung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags bei unternehmensbezogener Sanierung .....	251
§ 8	Hinzurechnungen .....	263
§ 8a	(weggefallen) .....	311
§ 9	Kürzungen .....	313
§ 10	Maßgebender Gewerbeertrag .....	347
§ 10a	Gewerbeverlust .....	351
§ 11	Steuermesszahl und Steuermessbetrag .....	401
<b>Abschnitt III</b>	(weggefallen) .....	407
§ 12 und § 13		
<b>Abschnitt IV</b>	<b>Steuermessbetrag</b>	
§ 14	Festsetzung des Steuermessbetrags .....	409
§ 14a	Steuerklärungspflicht .....	417
§ 14b	Verspätungszuschlag .....	421
§ 15	Pauschfestsetzung .....	423
<b>Abschnitt V</b>	<b>Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer</b>	
§ 16	Hebesatz .....	425
§ 17	(weggefallen) .....	437
§ 18	Entstehung der Steuer .....	439
§ 19	Vorauszahlungen .....	443
§ 20	Abrechnung über die Vorauszahlungen .....	451
§ 21	Entstehung der Vorauszahlungen .....	453
§ 22 und § 27	(weggefallen) .....	455
<b>Abschnitt VI</b>	<b>Zerlegung</b>	
§ 28	Allgemeines .....	457
§ 29	Zerlegungsmaßstab .....	473
§ 30	Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten .....	483
§ 31	Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung .....	501
§ 32	(weggefallen) .....	507
§ 33	Zerlegung in besonderen Fällen .....	509
§ 34	Kleinbeträge .....	523
§ 35	(weggefallen) .....	525
<b>Abschnitt VII</b>	<b>Gewerbesteuer der Reisegewerbebetriebe</b>	
§ 35a	Gewerbesteuer der Reisegewerbebetriebe .....	527
<b>Abschnitt VIII</b>	<b>Änderung des Gewerbesteuermessbescheids von Amts wegen</b>	
§ 35b	Änderung des Steuermessbescheids von Amts wegen .....	531

<b>Abschnitt IX</b>	<b>Durchführung</b>	
§ 35c	Ermächtigung .....	539
<b>Abschnitt X</b>	<b>Schlussvorschriften</b>	
§ 36	Zeitlicher Anwendungsbereich .....	547
§ 37	(weggefallen) .....	557
Stichwortverzeichnis .....		559

## § 8 Hinzurechnungen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1. Ein Viertel der Summe aus
  - a) <sup>1</sup>Entgelten für Schulden. <sup>2</sup>Als Entgelt gelten auch der Aufwand aus nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten Skonti oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit sowie die Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen. <sup>3</sup>Soweit Gegenstand der Veräußerung eine Forderung aus einem schwebenden Vertragsverhältnis ist, gilt die Differenz zwischen dem Wert der Forderung aus dem schwebenden Vertragsverhältnis, wie ihn die Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses der Veräußerung zugrunde gelegt haben, und dem vereinbarten Veräußerungserlös als bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt,
  - b) <sup>1</sup>Renten und dauernden Lasten. <sup>2</sup>Pensionszahlungen auf Grund einer unmittelbar vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage gelten nicht als dauernde Last im Sinne des Satzes 1,
  - c) Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters,
  - d) einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen. <sup>2</sup>Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nur zur Hälfte vorzunehmen bei
    - aa) Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge),
    - bb) extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, für die sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 ergibt, dass das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt, und
    - cc) Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind.
  - e) der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, und
  - f) <sup>1</sup>einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen). <sup>2</sup>Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nicht vorzunehmen auf Aufwendungen, die nach § 25 des Künstlersozialversicherungsgesetzes Bemessungsgrundlage für die Künstlersozialabgabe sind,soweit die Summe den Betrag von 200 000 Euro übersteigt;
2. (weggefallen)
3. (weggefallen)
4. die Gewinnanteile, die an persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind;
5. die nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes oder § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die

diesen gleichgestellten Bezüge und erhalten Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und erhaltenen Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 5 und 10 des Körperschaftsteuergesetzes unberücksichtigt bleiben.<sup>2</sup>Dies gilt nicht für Gewinnausschüttungen, die unter § 3 Nr. 41 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes fallen;

6. (weggefallen)
7. (weggefallen)
8. die Anteile am Verlust einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind.<sup>2</sup>Satz 1 ist bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen nicht anzuwenden; für Pensionsfonds gilt Entsprechendes;
9. die Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes;
10. Gewinnminderungen, die
  - a) durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts des Anteils an einer Körperschaft oder
  - b) durch Veräußerung oder Entnahme des Anteils an einer Körperschaft oder bei Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals der Körperschaft entstanden sind, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder die sonstige Gewinnminderung auf Gewinnausschüttungen der Körperschaft, um die der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 zu kürzen ist, oder organschaftliche Gewinnabführungen der Körperschaft zurückzuführen ist;
11. (weggefallen)
12. ausländische Steuern, die nach § 34c des Einkommensteuergesetzes oder nach einer Bestimmung, die § 34c des Einkommensteuergesetzes für entsprechend anwendbar erklärt, bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit sie auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags außer Ansatz gelassen oder nach § 9 gekürzt werden.

#### § 16 GewStDV Gewerbeertrag bei Abwicklung und Insolvenz

(abgedruckt bei § 7 GewStG)

#### § 19 GewStDV Schulden bestimmter Unternehmen

(1) Bei Kreditinstituten im Sinne des § 1 Abs. 1 des Kreditwesengesetzes sind Entgelte für Schulden und den Entgelten gleichgestellte Beträge anzusetzen, die dem Betrag der Schulden entsprechen, um den der Ansatz der zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Schiffe, Anteile an Kreditinstituten und sonstigen Unternehmen sowie der Forderungen aus Vermögenseinlagen als stiller Gesellschafter und aus Genussrechten das Eigenkapital überschreitet; hierunter fallen nicht Gegenstände, über die Leasingverträge abgeschlossen worden sind. Dem Anlagevermögen nach Satz 1 sind Forderungen gegen ein Unternehmen hinzuzurechnen, mit dem eine organschaftliche Verbindung nach § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gesetzes besteht und das nicht zu den Kreditinstituten oder Unternehmen gehört, auf die Satz 1 und die Absätze 2 bis 4 anzuwenden sind.

(2) Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist, dass im Durchschnitt aller Monatsausweise des Wirtschaftsjahrs des Kreditinstituts nach § 25 des Kreditwesengesetzes oder entsprechender Statistiken die Aktivposten aus Bankgeschäften und dem Erwerb von Geldforderungen die Aktivposten aus anderen Geschäften überwiegen. In den Vergleich sind Aktivposten aus Anlagen nach Absatz 1 nicht einzubeziehen.

(3) Die vorstehenden Bestimmungen gelten entsprechend

1. für Pfandleiher im Sinne der Pfandleihverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Juni 1976 (BGBl. I S. 1334) in der jeweils geltenden Fassung;
2. für Gewerbebetriebe, die nachweislich ausschließlich unmittelbar oder mittelbar Kredite oder Kreditrisiken aus Bankgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, 3 und 8 des Kreditwesen-

- gesetzes in der Fassung des Artikels 27 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) von Kreditinstituten im Sinne des § 1 des Kreditwesengesetzes oder von in § 3 Nr. 2 des Gesetzes genannten Gewerbebetrieben erwerben und Schuldtitel zur Refinanzierung des Kaufpreises für den Erwerb solcher Kredite oder zur Refinanzierung von für die Risikoübernahmen zu stellenden Sicherheiten ausgeben; die Refinanzierung durch Aufnahme von Darlehen von Gewerbebetrieben im Sinne der Nummer 3 an der Stelle der Ausgabe von Schuldtiteln ist unschädlich, und
3. für Gewerbebetriebe, die nachweislich ausschließlich Schuldtitel bezogen auf die in Nummer 2 bezeichneten Kredite oder Kreditrisiken ausgeben und an Gewerbebetriebe im Sinne der Nummer 2 Darlehen gewähren.
- (4) <sup>1</sup>Bei Finanzdienstleistungsinstituten im Sinne des § 1 Absatz 1a des Kreditwesengesetzes, die mit Ausnahme der Unternehmen im Sinne des § 2 Absatz 6 Satz 1 Nummer 17 des Kreditwesengesetzes nicht der Ausnahmeregelung des § 2 Absatz 6 des Kreditwesengesetzes unterliegen, sowie bei Zahlungsinstituten im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 5 des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes unterbleibt eine Hinzurechnung von Entgelten für Schulden und ihnen gleichgestellten Beträgen nach § 8 Nummer 1 Buchstabe a des Gesetzes, soweit die Entgelte und die ihnen gleichgestellten Beträge unmittelbar auf Finanzdienstleistungen im Sinne des § 1 Absatz 1a Satz 2 des Kreditwesengesetzes oder Zahlungsdienste im Sinne des § 1 Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe c und Nummer 6 des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes entfallen. <sup>2</sup>Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn die Umsätze des Finanzdienstleistungsinstituts zu mindestens 50 Prozent auf Finanzdienstleistungen und die Umsätze des Zahlungsinstituts zu mindestens 50 Prozent auf Zahlungsdienste entfallen.

<b>A. Allgemeines</b>		<b>III. Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (Nr. 1 Buchst. c)</b>	
<b>I. Regelungszweck der Korrekturen (Hinzurechnungen und Kürzungen)</b>	1	1. Stille Gesellschaft . . . . .	73
<b>II. § 8 Nr. 1 GewStG im Überblick</b>	6	2. Gewinnanteile . . . . .	80
<b>III. Regelungszusammenhang</b>		<b>IV. Ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter (Nr. 1 Buchst. d)</b>	
1. Rechtsverhältnisse der §§ 8, 9 GewStG	11	1. Regelungszweck . . . . .	83
2. Funktionen der Korrekturvorschriften	12	2. Miet- und Pachtverhältnisse einschließlich Leasingverträge . . . . .	93
3. Abgrenzung grenzüberschreitender Sachverhalte . . . . .	17	3. Bewegliche Wirtschaftsgüter als Nutzungsgegenstand . . . . .	100
<b>IV. Gewinnminderung und Korrekturen nach §§ 8, 9 GewStG</b>	20	4. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als Nutzungsgegenstand	107
<b>V. Rechtmäßigkeit</b>		5. Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen . . . . .	119
1. Verfassungsmäßigkeit . . . . .	25	6. Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten . . . . .	120
2. Unionsrecht . . . . .	30	7. Netzentgelte . . . . .	122
3. Abkommensrecht . . . . .	32	8. Schadstoffarme Fahrzeuge . . . . .	123
<b>B. Inhalt der Vorschrift im Einzelnen (Nr. 1a Buchst. a)</b>		<b>V. Die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter (Nr. 1 Buchst. e)</b>	
1. Gewerbesteuerrechtlich relevante Schuldverhältnisse . . . . .	35	1. Regelungszweck . . . . .	124
2. Entgelte . . . . .	41	2. Miet- und Pachtverhältnisse einschließlich Leasingverträge . . . . .	125
3. Gewährte Skonti als Entgelt (Nr.1 Buchst. a Satz 2 Halbs. 1) . . . . .	46	3. Unbewegliche Wirtschaftsgüter als Nutzungsgegenstand . . . . .	128
4. Diskontbeträge als Entgelt (Nr.1 Buchst. a Satz 2 Halbs. 2) . . . . .	48	4. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als Nutzungsgegenstand	129
5. Entgelt im Zusammenhang mit der Veräußerung von Forderungen aus schwebenden Geschäften (Nr. 1 Buchst. a Satz 3) . . . . .	49	5. Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen . . . . .	135
6. Nachträgliche Minderungen . . . . .	53	6. Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten . . . . .	136
7. Schulden bestimmter Finanzunternehmen (§ 19 GewStDV) . . . . .	54	7. Netzentgelte . . . . .	137
<b>II. Renten und dauernde Lasten (Nr. 1 Buchst. b)</b>		<b>VI. Ein Viertel der Aufwendungen für die zeitliche Überlassung von Rechten (Nr. 1 Buchst. f)</b>	
1. Begriff der Renten, dauernden Lasten . . . . .	64		
2. Pensionszahlungen aufgrund einer Direktzusage des Arbeitgebers . . . . .	69		
3. Umfang der Hinzurechnung . . . . .	71		

1. Regelungszweck . . . . .	138	3. Umfang der Hinzurechnung . . . . .	182
2. Rechte . . . . .	140	4. Keine Hinzurechnung von Gewinnausschüttungen nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG (bis EZ 2021) . . . . .	185
3. Zeitlich befristete Überlassung. . . . .	149	<b>IX. Verlustanteile aus Mitunterneh-</b> <b>merschaften (Nr. 8)</b> . . . . .	188
4. Nichtansatz von Aufwendungen für Vertriebslizenzen/Durchleitungsrechte. . . . .	153	<b>X. Spenden der Körperschaften</b> (Nr. 9) . . . . .	191
5. Aufwendungen . . . . .	159	<b>XI. Ausschüttungsbedingte bzw. ab-</b> <b>führungsbedingte Gewinnmin-</b> <b>derungen (Nr. 10)</b> . . . . .	193
6. Aufwendungen, die Bemessungsgrund- lage für die Künstlersozialabgabe sind. . . . .	163	<b>XII. Ausländische Steuern (Nr. 12)</b> . . . . .	200
<b>VII. Gewinnanteile bei einer KGaA (Nr. 4)</b>			
1. Allgemeines . . . . .	167		
2. Umfang der Hinzurechnung . . . . .	170		
<b>VIII. Dividenden aus Anteilen an Streu-</b> <b>besitz (Nr. 5)</b>			
1. Allgemeines . . . . .	173		
2. Voraussetzungen der Hinzurechnung . . . . .	179		

## A. Allgemeines

### I. Regelungszweck der Korrekturen (Hinzurechnungen und Kürzungen)

- 1 § 8 GewStG bestimmt zusammen mit den Regelungen in § 7 und § 9 GewStG den maßgeblichen Teil der gewerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage. Hinzu tritt noch § 10a GewStG für den Verlustabzug. Der wesentliche Zweck dieser Vorschriften ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlage i.S. einer ertragsorientierten **Objektsteuer**, die an den Gewerbebetrieb als Steuerobjekt (§ 2 GewStG) und die ihm eigene **Ertragskraft** anknüpft und die persönlichen Verhältnisse des Betriebsinhabers, abgesehen von § 5 GewStG (Steuersubjekt und Steuerschuldner) außer acht lässt.<sup>1</sup> Im Ideal soll § 8 GewStG sicherstellen, dass für die Höhe der Gewerbesteuer nicht der steuersubjektbezogene Gewinn maßgebend ist, sondern der Ertrag, den der – vom jeweiligen Rechtssubjekt losgelöste – Gewerbebetrieb als solcher abwirft.<sup>2</sup>
- 2 Die Vorschrift enthält steuertechnisch **Abzugsverbote** für bestimmte Beträge, die nach den Vorschriften des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes **zunächst gewinnmindernd berücksichtigt** werden. Auch eine Gewinnminderung durch Bildung einer auf einen Hinzurechnungstatbestand gerichteten **Rückstellung** fällt daher unter den Hinzurechnungstatbestand. Technisch wird das Abzugsverbot durch **Hinzurechnung** zum Gewinn vollzogen. Abgesehen von § 8 Nr. 5 GewStG, der auf die Benachteiligung von bestimmten Erträgen aus Streubesitz im Vergleich zu Erträgen aus Schachtelbeteiligungen abstellt, sind die Hinzurechnungen von Nr. 1 bis Nr. 8 aus dem rechtlichen Charakter der Gewerbesteuer erklärbar, die als Objektsteuer die objektive Ertragskraft und Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs besteuern soll. Unter diesem Gesichtspunkt soll die Steuerlast für den Gewerbebetrieb als Besteuerungsobjekt weitestgehend nicht davon abhängig sein, ob er z.B. dauerhaft mit eigenem oder fremdem Kapital, mit eigenen oder fremden Maschinen arbeitet oder im Zusammenhang mit eigenen oder angemieteten Grundstücken betrieben wird.
- 3 Wesentliche Elemente der heutigen Hinzurechnungen waren bereits im **GewStG 1936** enthalten. Bis einschließlich 2007 waren Ausmaß und Höhe der Hinzurechnung von bestimmten als Betriebsausgaben abgezogenen Finanzierungsaufwendungen für die Nutzung von Geld- oder Sachkapital als **Kernstück** der Hinzurechnungen in § 8 Nr. 1–3 und 7 GewStG a.F. geregelt. Unter Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände und damit einhergehenden Minderungen der hinzuzurechnenden Beträge ist die Hinzurechnung von Finanzierungsbestandteilen **ab dem EZ 2008** in § 8 Nr. 1 GewStG neu gefasst worden. Entgegen der bisherigen Rechtslage ist die Dauer der Kapitalüberlassung für die Hinzurechnung von Finanzierungselementen ohne Bedeutung. Die bislang für eine Hinzurechnung erforderliche dauerhafte Verstärkung des Betriebskapitals bei Entgelten für Schulden bzw.

1 BFH v. 7.3.2007 – I R 60/06, BStBl. II 2007, 654; v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531.  
2 BFH v. 25.11.1992 – X R 21/91, BFH/NV 1993, 489.

ein notwendiger Zusammenhang von Schulden und Renten mit der Gründung oder Erweiterung eines Betriebs ist entfallen. Auch Miet- und Pachtzahlungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter sind ab dem EZ 2008 bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen. Im Zusammenhang mit Renten und dauernden Lasten, Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters und Miet- und Pachtzinszahlungen wird eine Hinzurechnung ab 2008 auch vorgenommen, wenn die Zahlungen beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen (Wegfall des strengen **Korrespondenzprinzips**).

Neuregelungen zu den Finanzierungsanteilen ab EZ 2008	frühere Regelung
100 % der Entgelte für Schulden und vergleichbarer Aufwand § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG	Entgelte für Dauerschulden oder Schulden im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Gründung bzw. Erwerb eines Betriebs zur Hälfte § 8 Nr. 1 GewStG
100 % der Renten und dauernden Lasten § 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG	Renten und dauernde Lasten, die beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegen, in voller Höhe § 8 Nr. 2 GewStG
100 % der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG	Gewinnanteile des stillen Gesellschafters, die beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegen, in voller Höhe § 8 Nr. 3 GewStG
20 % der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG	50 % der Miet- und Pachtzinsen für nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die, vorbehaltlich besonderer Regelung zur Betriebsverpachtung, beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegen § 8 Nr. 7 GewStG
65 % bzw. 50 % (ab 2010) der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG	–
25 % der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG	–
Abzug eines Freibetrags von 200 000 € von der Summe der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG, Ansatz des verbleibenden Betrags mit 25 %	kein Freibetrag und auch keine weitere Kürzung

§ 8 GewStG gilt für alle im Inland betriebenen Gewerbebetriebe i.S.d. § 2 Abs. 1 bis 3 GewStG und § 35a GewStG. Im Einzelnen unterscheidet § 8 GewStG bestimmte Formen und Arten von Betrieben (vgl. § 8 Nr. 4, 8 GewStG; § 19 GewStDV für Finanzinstitute i.V.m. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG). Die Gewerbesteuerpflicht erstreckt sich nicht auf den Gewerbebetrieb, soweit er im Ausland in Form von Betriebsstätten betrieben wird (vgl. § 9 Nr. 3 GewStG).<sup>3</sup> §§ 8, 9 GewStG gelten nicht für die Unternehmen i.S.d. § 7 Satz 3 GewStG, da dort der Gewerbeertrag pauschal und fiktiv bestimmt wird. Besonderheiten gelten zudem für die Gewinnermittlung einer Organschaft. Innerhalb des Organkreises soll keine Doppelbelastung auftreten.<sup>4</sup>

3 BFH v. 21.4.1971 – I R 200/67, BStBl. II 1971, 743.

4 BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13, DStR 2014, 2561.

- 5 § 8 GewStG geht in wesentlichen Teilen auf § 8 GewStG 1936 zurück. Die aktuelle Fassung des § 8 GewStG beruht auf dem Gesetz v. 25.6.2021.<sup>5</sup> Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung des § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG an das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuer-Vermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) v. 25.6.2021. Die Streichung des § 8 Nr. 5 Satz 2 ist eine Folgeänderung aus dem Wegfall des § 3 Nr. 41 EStG. § 3 Nr. 41 EStG wird künftig durch einen Kürzungsbetrag nach § 11 AStG ersetzt. Die Regelung gilt ab EZ 2022.

## II. § 8 Nr. 1 GewStG im Überblick

- 6 § 8 Nr. 1 GewStG bildet das **objektsteuerspezifische Kernstück** der Korrekturnormen der §§ 8, 9 GewStG und bewirkt durch die Hinzurechnung **Abzugsverbote** für bestimmte Betriebsausgaben, die den Gewinn gemindert haben. Die Regelung hat daher erhebliche rechtliche und praktisch-wirtschaftliche Bedeutung namentlich für große Unternehmen.<sup>6</sup> Die Divergenz zu den eigentlichen Ertragsteuern ist hier beachtlich. **§ 8 Nr. 1 GewStG** erfasst bestimmte Finanzierungsentgelte des Gewerbetriebs. Im Einzelnen werden eine Reihe typischer „Eigenkapitalsubstitute“<sup>7</sup> einer „Sammelhinzurechnung“<sup>8</sup> nach Buchst. a bis f zugeführt. Dazu gehören an erster Stelle „Entgelte für Schulden“.
- 7 Die gesetzgeberische Grundentscheidung der Gewerbesteuer orientiert sich – realitätsfremd – an einem „typisierten“ Unternehmen als objektivierte „Sollgröße“, das eigenkapitalfinanziert ist.<sup>9</sup> Bestimmte Belastungsmisserfolge nehmen Gesetzgeber und Rechtsprechung in Kauf.<sup>10</sup> Dies betrifft auch Einzelfälle einer **Substanzbesteuerung**.<sup>11</sup> Nach der Unternehmenssteuerreform 2008 besteht sogar offenbar ein „Drang hin zur Substanzbesteuerung“.<sup>12</sup> Jedenfalls nimmt die Prüfungsdichte<sup>13</sup> der Finanzverwaltung im Rahmen des § 8 GewStG zu. Nach Auffassung der Rechtsprechung<sup>14</sup> liegt eine mögliche Substanzbesteuerung in der „Natur einer ertragsorientierten Objektsteuer“. Diese Belastungen verstießen nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, ebenso wenig gegen Art. 12 und 14 GG. Aus der Sicht der Steuergläubiger soll die Hinzurechnung zu einer gewissen Verstetigung des Aufkommens beitragen. Die Sicht der Steuerschuldner tritt dagegen auch in Krisenzeiten zurück.
- 8 Im Zusammenhang mit Finanzierungsanteilen hat der Gesetzgeber zunächst – wie aus der vorstehenden Tabelle ersichtlich – aus den dem Grunde nach von § 8 Nr. 1 GewStG erfassten Sachverhalten das **Ausmaß des Finanzierungsanteils pauschal** festgelegt (z.B. Entgelte für Schulden → Finanzierungsanteil 100 %; Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter → Finanzierungsanteil 20 %; Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter → ab 2010 Finanzierungsanteil 50 %). Diese aus Geld- und Sachkapitalüberlassungen resultierenden jeweiligen **Finanzierungsbestandteile** sind **zusammenzufassen**. Ein auch unter § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG zu erfassender, vom stillen Gesellschafter zu tragender verlustmindernder (= gewinnerhöhender) Verlustanteil ist als negativer Hinzurechnungstatbestand von den anderen Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 EStG abzuziehen. Wird die Summe der Finanzierungsanteile dadurch negativ, kommt eine „**negative Hinzurechnung**“ nicht in Betracht.<sup>15</sup>

---

5 Gesetz v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035.

6 Graw in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 GewStG Rz. 27.

7 BVerfG v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557.

8 Güroff in Glanegger/Güroff<sup>10</sup>, § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG Rz. 2.

9 So BFH v. 16.10.2012 – I B 128/12, BStBl. II 2013, 30.

10 BFH v. 4.6.2014 – I R 21/13, BStBl. II 2015, 293; kein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit.

11 BFH v. 16.10.2012 – I B 128/12, BStBl. II 2013, 30; v. 16.10.2012 – I B 125/12, BFH/NV 2013, 249; v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; v. 4.6.2014 – I R 70/12, BStBl. II 2015, 289; v.

18.8.2015 – I R 43/14, BFH/NV 2016, 232.

12 Nöcker, FR 2020, 861.

13 Näher Schreib, DB 2020, 519.

14 Deutlich BFH v. 14.6.2018 – III R 35/15, BStBl. II 2018, 662; v. 6.11.2019 – I R 32/18, BStBl. II 2021, 68; v. 18.12.2019 – III R 33/17, BFH/NV 2020, 781.

15 R 8.1 Abs. 3 Satz 2 ff. GewStR 2009.

Für Vorjahre erstattete Entgelte für Schulden, Miet- und Pachtzinsen usw. sind unmittelbar im Ansatz des Gewinns als Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen.

Von der aus sämtlichen Hinzurechnungstatbeständen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a–f GewStG gebildeten positiven Zwischensumme ist der zur Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen eingeführte **Freibetrag i.H.v. bislang 100.000 €** insgesamt einmal abzuziehen. Das 2. Corona-Steuerhilfegesetz<sup>16</sup> hat den Freibetrag ohne zeitliche Befristung mit Wirkung ab EZ 2020 auf **200.000 €** erhöht. Der erhöhte Freibetrag von 200.000 € wirkt sich über § 35 Abs. 1 EStG – seit VZ 2020 Ermäßigung der Einkommensteuer um das Vierfache des Gewerbesteuerermessbetrags – auch bei der Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags nach § 3 Abs. 3, 4 SolZG aus.<sup>17</sup>

Bei einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft ohne Ende/Beginn der sachlichen Steuerpflicht (Einzelunternehmen wird durch Aufnahme von Gesellschaftern eine Personengesellschaft, durch Ausscheiden bis auf einen Gesellschafter wird aus einer Personengesellschaft ein Einzelunternehmen) erfolgt die Hinzurechnung für die Zeiträume der jeweiligen Steuerpflicht. Der Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG ist entsprechend der Dauer der persönlichen Steuerpflicht aufzuteilen.<sup>18</sup> Bei gewerbesteuerrechtlichen Organschaften kommt der Freibetrag sowohl beim Organträger als auch bei der Organgesellschaft zur Anwendung.<sup>19</sup> **Ein Viertel** des nach Abzug des Freibetrags verbleibenden Ansatzes bildet abschließend die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG. Freibetrag und Hinzurechnungsquoten sollen eine Über- oder Substanzbesteuerung des Gewerbebetriebs verhindern. Im Einzelfall sind Billigkeitsmaßnahmen möglich (§§ 163, 227 AO).

**Beispiel:** Die Z-GmbH hat im EZ 2010 u.a. folgende Aufwendungen, die den körperschaftsteuerlichen Gewinn gemindert haben:

Zinsen für verschiedene Bankdarlehen	80.000 €
Gewinnanteil eines stillen Gesellschafters	30.000 €
Pachtzinsen für angemietete bewegliche Wirtschaftsgüter	40.000 €
Pachtzinsen für angemietete Geschäftsräume	180.000 €
Konzessionsabgaben	8.000 €

Die **Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG** berechnet sich wie folgt:

Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1 GewStG	
Zinsen für verschiedene Bankdarlehen (100 %, Buchst. a)	80.000 €
Gewinnanteil eines stillen Gesellschafters (100 %, Buchst. c)	30.000 €
Pachtzinsen für angemietete bewegliche Wirtschaftsgüter (20 %, Buchst. d)	8.000 €
Pachtzinsen für angemietete Geschäftsräume (50 %, Buchst. e)	90.000 €
Konzessionsabgaben (25 %, Buchst. f)	2.000 €
Summe der Finanzierungsanteile	210.000 €
vermindert um Freibetrag	200.000 €
verbleiben	10.000 €
davon ein Viertel → Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG	2.500 €

### III. Regelungszusammenhang

#### 1. Rechtsverhältnisse der §§ 8, 9 GewStG

Übersicht 1 verdeutlicht, dass sich wesentliche Korrekturvorschriften der §§ 8, 9 GewStG gegenseitig bedingen und ergänzen. Der Gewerbeertrag i.S.d. § 7 GewStG ergibt sich erst, wenn die „Beträge“ nach §§ 8, 9 GewStG rechnerisch berücksichtigt wurden. Die Kürzun-

<sup>16</sup> Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512.

<sup>17</sup> Nöcker, FR 2021, 864.

<sup>18</sup> R. 8.6 Abs. 6 GewStR 2009.

<sup>19</sup> Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 45.

gen nach § 9 GewStG sind von der Summe aus Gewinn und Hinzurechnung grds. von Amts wegen vorzunehmen. Die Regelungen sind abschließend.

**Übersicht 1: Korrespondenz wichtiger Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§ 7, §§ 8, 9 GewStG)**

Gegenstand	Hinzurechnung	Kürzung
Gewinnanteile KGaA	§ 8 Nr. 4 GewStG	§ 9 Nr. 2b GewStG
Gewinnanteile (im Streubesitz) an Kapitalgesellschaften	§ 8 Nr. 5 GewStG: nur Streubesitzdividenden	Nur Schachteldividenden: § 9 Nr. 2a GewStG: inländische Kapitalgesellschaften § 9 Nr. 7 GewStG: ausländische Kapitalgesellschaften § 9 Nr. 8 GewStG: ausländische Kapitalgesellschaften mit DBA
Anteile an Personengesellschaften	§ 8 Nr. 8 GewStG: Verlust	§ 9 Nr. 2 GewStG: Gewinn
Spenden und Mitgliedsbeiträge	§ 8 Nr. 9 GewStG: steuerbegünstigte Aufwendungen	§ 9 Nr. 5 GewStG steuerbegünstigte Zuwendungen
Gewinnminderungen	§ 8 Nr. 10 GewStG Ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen	§ 9 Nr. 2a oder 7 oder 8 GewStG (Schachtelprivileg)
Ausländische Steuern	§ 8 Nr. 12 GewStG	Ausländische Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 7 oder 8 GewStG)

**2. Funktionen der Korrekturvorschriften**

- 12 Die nachfolgenden Übersichten 2 und 3 verdeutlichen, dass sowohl die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG als auch die Kürzungsvorschriften des § 9 GewStG ganz wesentlich auf die Ermittlung des objektiven, von den Verhältnisse des Inhabers zum Betrieb losgelösten Gewerbeertrags zielen.<sup>20</sup> Daraus folgt aber noch keine „objektsteuerspezifische“ Auslegung der Vorschriften, da weder ein Rechtsbegriff der **Objektsteuer** noch ein Rechtsprinzip im Sinne eines Objektsteuerprinzips existiert. Vielmehr zählt das positive Recht.
- 13 Hierfür spricht insbesondere auch, dass die Regelungen eine Reihe weiterer **eigenständige Zwecke** verfolgen, und sich ihre Zweckrichtung im Laufe der Rechtsentwicklung auch geändert hat. Zu diesen Zwecken (an sich „Funktionen“, die auch realisiert werden müssen) gehören (nur) kraft ausdrücklicher positivrechtlicher Ausformung: ein Verbot doppelter Belastung, ein Verbot doppelter Entlastung, die Gleichbehandlung von Unternehmensformen, der Inlandscharakter der Gewerbebesteuerung. Das Beispiel der Beteiligungserträge nach § 8 Nr. 5 GewStG zeigt, dass der Gesetzgeber auch fiskalisch motivierte Verteilungskompromisse schließt und von den ertragsteuerrechtlichen Vorgaben abweicht. Den Gleichlauf von Est/KSt und Gewerbesteuer gibt § 7 Satz 1 lediglich als Grundsatz vor.
- 14 Hinzu kommt, dass die **Höhe der Hinzurechnung** oder Kürzung, z.T. frei gegriffen, variieren kann. Dies ist im Hinblick auf die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung, Typisierung und Pauschalierung letztlich nicht zu beanstanden.<sup>21</sup> Härten im Einzelfall sollten durch Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO begegnet werden.<sup>22</sup> Insoweit hat der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsspielräume.

20 Statt vieler *Güroff* in Glanegger/Güroff<sup>10</sup>, § 8 Nr. 4 GewStG Rz. 1 und § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 1.

21 BFH v. 8.12.2016 – IV R 55/10, DStR 2017, 1109; v. 4.6.2014 – I R 70/12, BStBl. II 2015, 289.

22 BFH v. 5.7.1973 – IV R 215/71, BStBl. II 1973, 739; v. 21.4.1977 – IV R 161, 162/75, BStBl. II 1977, 512.

Auch der Zweck der Vermeidung einer **Doppelbelastung** von Erträgen oder einer **Doppelentlastung** von Aufwendungen lässt sich über die positivrechtlichen Vorgaben hinaus nicht verallgemeinern. Weder das GewStG noch die Verfassung kennen insbesondere ein ausdrückliches Verbot der Doppelbelastung oder Doppelbesteuerung. Dieses würde sich auch schon gegen die Existenzberechtigung der Gewerbesteuer selbst als objektivierte Ertragsteuer richten. Insbesondere hat die Rechtsprechung bisher einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine Kürzung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags durchzuführen ist, soweit es ohne diese Kürzung zu einer gewerbesteuerrechtlichen Doppelerfassung kommt, verneint.<sup>23</sup> Im umgekehrten Fall hat eine Kürzung nicht deshalb zu unterbleiben, weil sie zu einer doppelten gewerbesteuerrechtlichen Entlastung führt.<sup>24</sup> Hier ist es nicht Aufgabe der Rechtsprechung, eine entsprechende „Hinzurechnungslücke“ zu schließen.<sup>25</sup> Danach sind die Regelungen der §§ 8, 9 GewStG nicht nur abschließend. Es verbietet sich insoweit auch eine (belastende oder entlastende) Analogie oder eine teleologische Reduktion.

Unter verfassungsrechtlichen, besonders **gleichheitsrechtlichen** Gesichtspunkten soll es genügen, dass es prinzipiell gelingt, doppelte gewerbesteuerliche Belastungen infolge aufeinander abgestimmter Hinzurechnungen und Kürzungen zu vermeiden, wobei dieses Regelungsziel nicht uneingeschränkt erreicht werden muss.<sup>26</sup> Aus den Gesetzesmaterialien<sup>27</sup> kann nicht geschlossen werden, dass der Gesetzgeber ein entsprechend folgerichtig ausgestaltetes abschließendes System installieren wollte.<sup>28</sup> Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt darin nicht, da diesem Maßstab nach h.M. keine Verpflichtung des Gesetzgebers zur Wahrung des sog. objektiven Nettoprinzips für die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage zu entnehmen ist.<sup>29</sup>

#### Übersicht 2: Funktionen der Hinzurechnung nach § 8 GewStG

Norm § 8	Funktion
Nr. 1 Finanzierungsentgelte	Objektsteuer und Finanzierungsneutralität
Nr. 4 Gewinnanteile KGaA	Objektsteuer (Zuordnung zum Gewerbebetrieb), vgl. § 9 Nr. 2b GewStG
Nr. 5 Streubesitz- und Schachteldividenden	Belastung von Streubesitzdividenden Keine Doppelbelastung von Schachteldividenden
Nr. 8 Verlustanteile an Personengesellschaften	Objektsteuer (Zuordnung zum Gewerbebetrieb) und keine doppelte Entlastung
Nr. 9 Spenden und Mitgliedsbeiträge	Gleichbehandlung der Unternehmensformen (§ 2 Abs. 1 bis 3, § 9 Nr. 5 GewStG)
Nr. 10 Ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen	Keine doppelte Entlastung
Nr. 12 Ausländische Steuern	Keine doppelte Entlastung ausländischer Einkünfte

23 BFH v. 23.9.2008 – I R 19/08, BStBl. II 2010, 301; v. 7.9.2016 – I R 9/15, BFH/NV 2017, 485.

24 BFH v. 23.9.2008 – I R 19/08, BStBl. II 2010, 301; v. 7.9.2016 – I R 9/15, BFH/NV 2017, 485.

25 BFH v. 17. 12. 2014 – I R 39/14, BStBl. II 2015, 1052.

26 BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462.

27 Etwa BT-Drucks. 14/7084, 8.

28 BFH v. 11.7.2019 – I R 88/15, BFH/NV 2018, 231.

29 BFH v. 11.7.2019 – I R 88/15, BFH/NV 2018, 231 unter Verweis auf BVerfG v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557.

**Übersicht 3: Funktionen der Kürzung nach § 9 GewStG**

Norm § 9	Funktion
Nr. 1 Grundbesitz	Keine Doppelbelastung mit Grundsteuer
Nr. 2 Gewinnanteile an Personengesellschaften	Objektsteuer (Gewerbebetrieb § 2 Abs. 1–3 GewStG) und keine doppelte Entlastung
Nr. 2a Gewinnanteile an inländischen Kapitalgesellschaften	Keine Doppelbelastung von Schachtelbeteiligungen (§ 8 Nr. 5 GewStG)
Nr. 2b Gewinnanteile KGaA	Keine Doppelbelastung (§ 8 Nr. 4 GewStG)
Nr. 3 Gewerbeertrag ausländische Betriebsstätten	Inlandssteuer/Territorialität (§ 2 Abs. 1 GewStG)
Nr. 5 Spenden und Mitgliedsbeiträge	Gleichbehandlung der Gewerbebetriebe (§ 2 Abs. 1 bis 3, § 8 Nr. 9 GewStG)
Nr. 7 Gewinnanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften	Keine Doppelbelastung von Schachteldividenden Gleichbehandlung mit inländischen Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 2a GewStG)
Nr. 8 Gewinnanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften mit DBA	Gleichbehandlung mit anderen Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 2a, 7 GewStG)

**3. Abgrenzung grenzüberschreitender Sachverhalte**

- 17 Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 GewStG ist die Gewerbesteuer eine **Inlandssteuer** nach Maßgabe des sog. Territorialitätsprinzip. Die Vorschrift regelt lediglich den Steuerzugriff. Nach § 7 Satz 1 GewStG gelten für die Ermittlung des Gewerbeertrags die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG bzw. KStG. Hierfür gilt das Welteinkommensprinzip. Für die Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte bedarf es daher zusätzlicher Regelungen, die die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage abgrenzen und ggf. extraterritoriale Einkünfte aus dem Gewerbeertrag ausscheiden oder in den Gewerbebetrag einbeziehen.
- 18 Zu den letzteren gehören etwa die Vorschriften in § 7 Satz 7 bis 9 GewStG, die außensteuerrechtliche Einkünfte aus §§ 10, 20 AStG 2022 auch gewerbesteuerrechtlich erfassen. Zu den weiteren gewerbesteuerrechtlichen Besonderheiten und Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung von Steuerinländern nach dem AStG 2022 vgl. die Übersicht § 7 GewStG Rz. 221 sowie die Einzelkommentierung der §§ 8, 9 GewStG.
- 19 Als Teil des internationalen Gewerbesteuerrechts<sup>30</sup> regeln Teile der Korrekturvorschriften der §§ 8, 9 GewStG, ob und inwieweit ausländische Einkünfte gewerbesteuerpflichtig sind (s. Übersicht). Die genannten Regelungen sind gesetzestechnisch in § 8 und § 9 GewStG verteilt und ergänzen einander. Sie gelten z.T. sowohl für inländische als auch für **ausländische Einkünfte**, die ein **inländischer** Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 GewStG von ausländischen Unternehmen bezieht. Das Schachtelprivileg bzw. die Besteuerung von Streubesitzdividenden in § 8 Nr. 5 GewStG belegt, dass der Gesetzgeber keine konsequente Belastungskonzeption verfolgt. Im internationalen Kontext stehen die Besteuerung von Betriebsstateneinkünften, Auslandsdividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften im Vordergrund.

<sup>30</sup> Zu einem Überblick *Henkel* in Mösser u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>5</sup>, Rz. 7.93 ff.; *Schaumburg* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup>, Rz. 18.215 ff.

**Übersicht: Internationales Gewerbesteuerrecht**

Hinzurechnungsnorm: §§ 2, 7 GewStG i.V.m.	Gewerbesteuerpflicht durch Hinzurechnung
§ 8 Nr. 5 GewStG: ausländische Körperschaften	Streubesitzdividenden
§ 8 Nr. 8 GewStG: ausländische Personengesellschaften	Verlustanteile
§ 8 Nr. 10 GewStG: ausländische Körperschaften	Ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen
§ 8 Nr. 12 GewStG: befreite ausländische Einkünfte	Ausländische Steuern

Kürzungsnorm: §§ 2, 7 GewStG i.V.m.	Gewersteuerbefreiung durch Kürzung
§ 9 Nr. 2 GewStG: ausländische Personengesellschaften	Gewinnanteile
§ 9 Nr. 3 GewStG: Gewerbeertrag ausländischer Betriebsstätten	Gewinn- und Verlust
§ 9 Nr. 7 GewStG: ausländische Kapitalgesellschaften	Gewinnanteile, falls Schachtelprivileg
§ 9 Nr. 8 GewStG: ausländische Kapitalgesellschaften mit DBA	Gewinnanteile, falls Schachtelprivileg

**IV. Gewinnminderung und Korrekturen nach §§ 8, 9 GewStG**

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 7 GewStG werden bestimmte Beträge hinzuzurechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind (§ 8 GewStG Einleitungssatz). Eine Hinzurechnung ist danach nur zulässig, wenn die Verlustbeträge zuvor im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 7 Satz 1 GewStG **gewinnmindernd** berücksichtigt worden sind.<sup>31</sup> 20

Voraussetzung des § 8 GewStG ist, dass diese Beträge **tatsächlich und zu Recht**<sup>32</sup> vom Gewinn abgesetzt worden sind. In bestimmten Fällen (z.B. Bauzeitzinsen) unterbleibt eine Gewinnminderung.<sup>33</sup> 21

Eine Saldierung von Aufwendungen und Erträgen, die wirtschaftlich zusammenhängen, ist grds. nicht zulässig (**soG. Saldierungsverbot**).<sup>34</sup> Ausnahmen bestehen bei bestimmte Darlehen.<sup>35</sup> 22

Die Hinzurechnung ist nur vorzunehmen, „**soweit**“ der Hinzurechnungsbetrag bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden ist. Damit ist Grund und Höhe der Hinzurechnung bestimmt. Der Hinzurechnungsbetrag soll lediglich die vorgenommene Gewinnminderung ausgleichen. Das Merkmal verhindert an dieser Stelle auch, dass die Hinzurechnung zu einer gewerbesteuerlichen Doppelbelastung führt. Innerhalb des § 8 GewStG variiert die Höhe der Hinzurechnung zusätzlich. 23

31 *Graw* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 GewStG Rz. 48.

32 *Graw* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 GewStG Rz. 49, 53; zu Aufwendungen, die unter Abzugsbeschränkungen nach dem EStG oder KStG unterfallen, einschließlich der Zins-schranke vgl. *ders.*, *ibid.*, Rz. 51 f.

33 BFH v. 10.3.1993 – I R 59/92, BFH/NV 1993, 561.

34 BFH v. 4.2.1976 – I R 203/73, BStBl. II 1976, 551.

35 BFH v. 7.9.2005 – I R 119/04, BFH/NV 2006, 606.

- 24 Nach § 9 GewStG wird sodann die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um bestimmte Beträge gekürzt. **Hinzurechnungsbeträge** i.S.d. § 8 GewStG führen hierbei nicht zwangsläufig zu einer Erhöhung des Gewinns. Und **Kürzungsbeträge** i.S.d. § 9 GewStG führen nicht zwangsläufig zu einer Verminderung des Gewinns. Die notwendigen **Rechenoperationen** sind vielmehr nach mathematischen Regeln durchzuführen.<sup>36</sup> Denkbare negative Hinzurechnungsbeträge (z.B. § 8 Nr. 8 GewStG) sind daher bei der Ermittlung des Gewerbeertrags abzuziehen und mindern den Gewinn. Denkbare negative Kürzungsbeträge (z.B. § 9 Nr. 3 GewStG, ggf. ausländische Betriebsstättenverluste<sup>37</sup>) sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzurechnen und erhöhen den Gewinn.

## V. Rechtmäßigkeit

### 1. Verfassungsmäßigkeit

- 25 § 8 Nr. 1 GewStG ist neben weiteren Bestimmungen in §§ 8, 9 GewStG eine tragende Säule der objektsteuerspezifischen Ausprägung der derzeitigen Gewerbesteuer. Ihr Wegfall würde die Steuer an sich gefährden. Derzeit sind die Vorschriften und das Gesetz nach herrschender Auffassung verfassungsgemäß.
- 26 Ob die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG i.d.F. des UntStRefG 2008 verfassungsgemäß sind, ist allerdings noch nicht abschließend geklärt. Das **BVerfG** hat die GewSt als solche ebenso wie die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. bisher mehrfach für verfassungsgemäß erklärt.<sup>38</sup> Eine Sachentscheidung zu den neuen Hinzurechnungsvorschriften steht immer noch aus.
- 27 Insbesondere die Hinzurechnungsregelungen in § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e, f GewStG sind daher nach derzeitigen Erkenntnissen **verfassungskonform**. Die umfangreich begründete Richtervorlage des FG Hamburg v. 29.3.2012<sup>39</sup> hat das BVerfG<sup>40</sup> als unzulässig verworfen.
- 28 Der BFH<sup>41</sup> und die Instanzgerichte<sup>42</sup> sowie die herrschende Auffassung im Schrifttum<sup>43</sup> gehen ebenfalls davon aus, dass die Hinzurechnungsvorschriften, namentlich § 8 Nr. 1 GewStG, verfassungskonform sind. Insbesondere soll weder Art. 3 GG noch Art. 14 GG verletzt sein. Insbesondere sei die Gewerbesteuer in ihrer Verankerung in Art. 106 Abs. 6 sowie Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 GG und ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Mögliche **Substanzsteuerungseffekte** nimmt die herrschende Auffassung sehenden Auges als Kollateralschaden in Kauf.
- 29 Im Hinblick auf weitere, noch anhängige Verfahren<sup>44</sup> führt die **Finanzverwaltung**<sup>45</sup> insoweit Festsetzungen des Gewerbesteuermessbetrags vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO durch.

36 *Graw* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 GewStG Rz. 3.

37 *Herbst* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 9 Nr. 3 GewStG Rz. 25.

38 Vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224; v. 12.10.1976 – 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, 374; v. 18.6.1975 – 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109; v. 29.8.1974 – 1 BvR 67/73, HFR 1975, 498; v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BStBl. II 1996, 424.

39 FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960.

40 BVerfG v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12 BStBl. II 2016, 557 zu FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960.

41 Zuletzt wieder BFH v. 12.11.2020 – III R 38/17, DStR 2021, 1473; v. 18.12.2019 – III R 33/17, BFH/NV 2020, 781; v. 14.6.2018 – III R 35/15, BStBl. II 2018, 662; v. 8.12.2016 – IV R 55/10, DStR 2017, 1109; v. 8.12.2016 – I R 43/14, DStR 2017, 1112; v. 18.8.2015 – I R 43/14, BFH/NV 2016, 232.

42 Zuletzt wieder FG Berlin-Bdb. v. 14.2.2017 – 6 K 6104/15, EFG 2017, 161; FG Hamburg v. 7.12.2016 – 6 K 66/16, DStRE 2018, 234; FG Köln v. 19.3.2015 – 13 K 2768/10, EFG 2015, 1384.

43 Zusammenfassend *Graw* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 GewStG Rz. 33 m.w.N.

44 Etwa Verfassungsbeschwerde zu BFH v. 14.6.2018 – III R 35/15, BVerfG 1 BvR 2150/18.

45 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 25.4.2013, BStBl. I 2013, 460 und v. 28.10.2016, BStBl. I 2016, 1114.

## 2. Unionsrecht

Grundsätzlich bestehen derzeit keine durchgreifenden europarechtlichen Bedenken gegen § 8 GewStG (vgl. § 1 Rz. 165 ff.). Die Erhebung der Gewerbesteuer an sich und als direkte Steuer verstößt nach allgemeiner Auffassung nicht gegen primäres oder sekundäres Unionsrecht.<sup>46</sup>

Insbesondere soll kein Verstoß gegen die EU-Zins- und Lizenzrichtlinie<sup>47</sup> vorliegen, da deren Anwendungsbereich nicht eröffnet sei.<sup>48</sup>

## 3. Abkommensrecht

Kontrollmaßstab ist auch das abkommensrechtliche **Diskriminierungsverbot** entsprechend Art. 24 Abs. 5 OECD-MA. Insbesondere kann auch eine Hinzurechnungsvorschrift diskriminierend wirken.<sup>49</sup>

Hier hat der BFH<sup>50</sup> festgestellt, dass die vormalige hälftige **Hinzurechnung** der Zinsen aus Darlehen der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft zum Gewinn einer Kapitalgesellschaft gem. § 8 Nr. 1 GewStG 2002 nicht gegen die Diskriminierungsverbote des Art. 24 DBA-Niederlande verstößt.

Dagegen hat der BFH<sup>51</sup> im Fall einer gewerbesteuerrechtlichen deutsch-britischen **Organ-schaft** (Organträger in Großbritannien, Organgesellschaft im Inland, über eine inländische Zwischenholding, Streitjahr 1999) einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot festgestellt.

## B. Inhalt der Vorschrift im Einzelnen

### I. Entgelte für Schulden (Nr. 1a Buchst. a)

#### 1. Gewerbesteuerrechtlich relevante Schuldverhältnisse

Unabhängig von dem **Begriff der Schulden** nach §§ 240 Abs. 1. und 247 Abs. 1 HGB liegen für eine Hinzurechnung relevante Schulden vor, soweit eine betrieblich veranlasste Belastung gegenüber einem anderen rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht ist. Inhalt, Höhe, Fälligkeit und rechtliche Gestaltung der Schuld sind grds. ohne Bedeutung. Schulden in diesem Sinne sind u.a. Bankkredite, Hypothekenschulden, Anleihen, partiarische Darlehen oder Steuerschulden. Nach dem Wortlaut der Vorschrift erfolgt eine Hinzurechnung, unabhängig davon, ob das durch die Schuldaufnahme dem Betrieb zugeführte Geldkapital im eigenen Unternehmen verbleibt oder wie z.B. bei **durchlaufenden Krediten**<sup>52</sup> weitergegeben wird.

Bei einem **durchlaufenden Kredit** hat der Gewerbebetrieb den aufgenommenen Kredit wie beabsichtigt umgehend an eine andere Person weitergegeben. Dies kann etwa bei Konzernstrukturen der Fall sein. Die Rechtsprechung<sup>53</sup> zur Vorgängerregelung § 8 Nr. 1 a.F. GewStG nimmt an, dass ein Kredit ausnahmsweise dann nicht der „Verstärkung des Betriebskapitals“ dient, wenn es sich um einen durchlaufenden Kredit handelt. Dies sei

46 Ebenso *Graw* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 GewStG Rz. 39 f.

47 Rl 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003, ABl. EU 2003, Nr. L 157, 49.

48 *Graw* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 GewStG Rz. 39 f.; krit. *Kessler/Eicker/Schindler*, IStR 2004, 678; *Hidien*, DStZ 2008, 131.

49 *Graw* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 GewStG Rz. 30.

50 BFH v. 7.12.2012 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507.

51 BFH V. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106.

52 So die Finanzverwaltung für durchlaufender Kredite, gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 11; differenzierter *Köster* in Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG Rz. 68.

53 BFH v. 7.7.2004 – XI R 65/03, BStBl. II 2005, 102.

der Fall, wenn (1) dem steuerpflichtigen Gewerbebetrieb aus der Kreditaufnahme und der Weitergabe des Kredits kein über die Verwaltungskosten hinausgehender Nutzen erwächst, (2) der Darlehensnehmer auf eine ihm genau vorgeschriebene Weitervermittlung des Kredits und auf dessen Verwaltung beschränkt bleibt und (3) der Steuerpflichtige den Kredit nicht im eigenen, sondern im fremden Interesse aufgenommen hat.

- 37 Der BFH<sup>54</sup> konnte bisher offenlassen, ob diese Grundsätze auch für die Neuregelung gelten. Anders als § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (für Vertriebslizenzen) enthält § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG keine Ausnahme für die Hinzurechnung bei bloßen Durchleitungen. Bei der Weiterleitung oder Kreditvergabe an inländische verbundene Unternehmen bietet sich zur Vermeidung von Kaskadeneffekten, d.h. einer gewerbesteuerlichen Erfassung auf jeder Stufe, die Begründung einer steuerlichen Organschaft an.
- 38 Nur soweit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG keine Anwendung findet, können **Verbindlichkeiten zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern** eine Hinzurechnung begründen, da nur in diesem Fall entsprechende Entgelte für Schulden bei der Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft abgezogen worden sind.<sup>55</sup> Auch **Schulden**, die für den **Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft** aufgenommen werden, sind angesichts der als Sonderbetriebsausgaben gewinnmindernd behandelten Entgelte unter § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG abzubilden.
- 39 Wie nach der bis einschließlich 2007 bestehenden Rechtslage können Schulden und die daraus entstehenden Zinsen grds. nicht mit Guthaben und dafür entstehenden Zinsen bei demselben Kreditgeber saldiert werden (**Saldierungsverbot**). Eine entsprechende Verrechnung von Schulden mit Guthaben bzw. aufgewandten Zinsen mit Guthabenzinsen bei demselben Kreditgeber kann nur im Ausnahmefall bei Einheitlichkeit, Regelmäßigkeit oder gleichbleibender Zweckbestimmung der Kreditgeschäfte, bei regelmäßiger Verrechnung der Konten oder dann in Betracht kommen, wenn der über ein Konto gewährte Kredit jeweils zur Abdeckung der aus dem anderen Konto ausgewiesenen Schuld verwendet wird.<sup>56</sup>
- 40 Die Voraussetzung „nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals“ bzw. ein Zusammenhang mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs (Teilbetriebs) oder eines Anteils am Betrieb ist ab dem EZ 2008 entfallen.

## 2. Entgelte

- 41 Die unter § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu erfassenden Entgelte müssen, vorbehaltlich der Entgeltfiktion von § 8 Nr. 1a Satz 3 GewStG, den Gewinn gemindert haben. Besteht ein steuerliches Abzugsverbot, wie zum Beispiel in Fall der **Zinsschranke** (§ 4h EStG, § 8a KStG), kommt insoweit eine Hinzurechnung schon dem Grunde nach nicht in Betracht.
- 42 **Entgelte** für Schulden sind nicht nur die eigentlichen Zinsen, sondern alle Leistungen, die im weitesten Sinne Gegenleistung für die **Zurverfügungstellung von Fremdkapital** sind. Dies sind u.a.:<sup>57</sup>
- Zinsen, auch für betriebliche Steuerschulden<sup>58</sup>
  - Damnum,
  - Vergütungen für partiarische (gewinnabhängige) Darlehen,
  - Verwaltungskosten, wenn sie ihrer Höhe nach prozentual an dem Darlehensbetrag bemessen und bezogen auf die gesamte Laufzeit zu zahlen und nicht für besondere, über die Kreditvergabe hinausgehende Leistungen des Kreditgebers zu erbringen sind.<sup>59</sup>

---

54 BFH v. 17.7.2019 – III R 24/16, BFH/NV 2019, 2251.

55 Gleichlautende Ländereurteile v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 2.

56 BFH v. 10.11.1976 – I R 133/75, BStBl. II 1977, 165; H 8 Abs. 1 Saldierung von Guthaben GewStH 2016. Für ein Cash-Pooling jetzt BFH v. 11.10.2018 – III R 37/17, GmbHR 2019, 362.

57 H 8.1 Abs. 1 ABC der als Entgelt für Schulden anzusetzenden Leistungen GewStH 2016.

58 Gleichlautende Ländereurteile v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 24a.

59 BFH v. 9.8.2000 – I R 92/99, BStBl. II 2001, 609.

- Vorfälligkeitsentschädigungen,<sup>60</sup>
- an den Gläubiger gezahlte oder an diesen für den Kreditnehmer erkennbar weitergeleitete Kreditvermittlungsprovisionen für in Anspruch genommene Kredite,
- Stundungs- und Aussetzungszinsen, soweit sie auf abzugsfähige Steuern entfallen,
- Skonti/wirtschaftlich vergleichbare Vorteile, wenn diese nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechen und somit der Finanzierungseffekt im Vordergrund steht,
- Diskontbeträge, wenn sich diese auf den Finanzierungsanteil beziehen,
- Erbbauzinsen für die Erbbaurechtsbestellung an einem bebauten Grundstück, die als Zinsanteil auf das Bauwerk entfallen und nicht aktiviert werden.<sup>61</sup>

Nicht für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital, sondern aus einem anderen Rechtsgrund gezahlte Leistungen bzw. entstandener Aufwand sind **keine Entgelte für Schulden**.<sup>43</sup> Dies sind u.a.:<sup>62</sup>

- Bearbeitungsgebühren,
- nicht an den Gläubiger gezahlte Geldbeschaffungskosten,
- Provisionen für nicht in Anspruch genommene Kredite,
- Bereitstellungs-zinsen,<sup>63</sup>
- als Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines Gebäudes aktivierte Bauzeit-zinsen<sup>64</sup>
- sowie aktivierte Erbbauzinsen und der Anteil von Erbbauzinsen, der nach einer Erbbaurechtsbestellung an einem bebauten Grundstück als Tilgungsanteil für die Übertragung des Bauwerks einzustufen ist,<sup>65</sup>
- Währungsverluste,
- Vergütungen für die Absicherung des Zinsrisikos (Zins-Swap-Geschäfte),<sup>66</sup>
- Aval-Gebühren für eine Ausfallbürgschaft,<sup>67</sup>
- Abzinsungsbeträge i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG,<sup>68</sup>
- Teilwertabschreibungen auf Kapitalschulden, auch wenn das Unternehmen im Folgenden die abgeschrieben Forderungen zu diesem abgeschrieben Wert verkauft,<sup>69</sup>
- Säumnis- und Verspätungszuschläge (z.B. für die Umsatzsteuer),
- Negativzinsen auf Bankeinlagen sind zwar Betriebsausgaben, aber kein Entgelt für eine Schuld,<sup>70</sup>
- bestimmte Bankentgelte für gesonderte Dienstleistungen,<sup>71</sup>
- Erbbauzinsen, da sie rechtlich und wirtschaftlichen Aufwand für die Nutzung von Grund und Boden darstellen und damit unter die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG fallen.<sup>72</sup>

Erhält ein Unternehmen **Zinszuschüsse**, mindern diese den dem Grunde nach hinzurechnungspflichtigen Finanzierungsaufwand, wenn zwischen dem in Betracht kommenden

60 BFH v. 25.2.1999 – IV R 55/97, BStBl. II 1999, 73.

61 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 13, 32a.

62 Vgl. H 8.1 Abs. 1 ABC der nicht als Entgelt für Schulden anzusetzenden Leistungen GewStH 2016.

63 BFH v. 10.7.1996 – I R 12/96, BStBl. II 1997, 253.

64 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 13. Eine Gewinnabsetzung fehlt bereits, wenn der Aufwand in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeht, zu § 8 Nr. 1 a.F. vgl. BFH v. 30.4.2003 – I R 19/02, BStBl. II 2004, 192.

65 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 13, 32a.

66 BFH v. 4.6.2003 – I R 89/02, BStBl. II 2004, 519.

67 BFH v. 29.3.2007 – IV R 55/05, BStBl. II 2007, 655.

68 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 12.

69 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 18.

70 Gleichlautende Ländererlasse v. 17.11.2015, BStBl. I 2015, 896.

71 Haase/Geils, DStR 2016, 273.

72 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 26.

Kredit und dem gewährten Zuschuss nicht nur ein wirtschaftlicher, sondern auch ursächlicher Zusammenhang besteht.<sup>73</sup>

- 45 Nutzungsüberlassungen, z.B. in Form eines **Leasingverhältnisses**, können zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasingnehmer führen. Im Ergebnis ist in solchen Fällen von einem Ratenkauf auszugehen, der häufig mit der Passivierung einer Kaufpreisverbindlichkeit einhergeht. Ein in der Rate enthaltener gewinnmindernd zu behandelnder Zinsanteil ist nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen.<sup>74</sup>

### 3. Gewährte Skonti als Entgelt (Nr.1 Buchst. a Satz 2 Halbs. 1)

- 46 Nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechende Skonti oder vergleichbare wirtschaftliche Vorteile sind nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 Halbs. 1 GewStG hinzuzurechnen. Gewährte Skonti – ohne Umsatzsteuer – sind wirtschaftlich betrachtet Zinsen für den Zeitraum zwischen Erfüllung der Geldforderung und dem späteren Fälligkeitszeitpunkt. Bei den im Gesetz angesprochenen wirtschaftlich **vergleichbaren Vorteilen** muss der Grund für die Vorteilsgewährung auch in der Zahlung vor Fälligkeit liegen. Ein Preisnachlass aus anderen Gründen, z.B. im Rahmen von Werbemaßnahmen, wegen mangelhafter Lieferung, als Treuerabatt oder im Zusammenhang mit einem Räumungsverkauf kann nicht zu einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung führen.
- 47 Die Auffassung der Finanzverwaltung,<sup>75</sup> dass sich zum einen die **Geschäftsunüblichkeit** sowohl auf die **Höhe des Skontos** als auch auf die **gewährte Zahlungsfrist** bezieht und zum anderen nicht nur der über die übliche Vorteilsgewährung hinausgehende Betrag, sondern der **volle Abschlag als Finanzierungselement** zu erfassen ist, ist umstritten.<sup>76</sup> Für eine Beschränkung der Hinzurechnung auf den unüblichen Anteil fehlt eine entsprechende sprachliche Begrenzung durch das Wort „soweit“. Im Zusammenhang mit **Versicherungsbeiträgen** als Schuld wird ein Hinzurechnungstatbestand beim Versicherungsnehmer nicht dadurch ausgelöst, dass er an Stelle von Monatsraten einen betragsmäßigen geringeren Jahresbeitrag oder an Stelle des fälligen Jahresbeitrags die Versicherungsprämie in betragsmäßig höheren monatlichen Anteilen entrichtet.<sup>77</sup>

### 4. Diskontbeträge als Entgelt (Nr.1 Buchst. a Satz 2 Halbs. 2)

- 48 **Diskontbeträge**, die bei der Veräußerung von Wechsel- und/oder der Veräußerung von anderen Geldforderungen anfallen, werden von § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 Halbs. 2 GewStG erfasst. Es handelt sich wirtschaftlich um mit Schuldentgelten vergleichbare Vorgänge, da durch die Hinzuführung von liquiden Mitteln vor Fälligkeit ein den Schuldentgelten entsprechender Aufwand in Kauf genommen wird. Abschläge für Wertermittlungskosten oder vergleichbare Gebühren (z.B. Risikoprämie) sind nicht als Entgelt der vorzeitigen Finanzausstattungen zuzuordnen, sondern vergüten andere Leistungselemente. Sie sind daher nicht im Rahmen der Hinzurechnung zu erfassen. Wie bei der Veräußerung von Forderungen aus schwebenden Geschäften (§ 8 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG) kann auch außerhalb von schwebenden Geschäften ein Forderungsabschlag, der sich aus der mangelnden Bonität des Schuldners herleitet, nicht als hinzurechnungspflichtiger Diskontbetrag erfasst werden.

---

73 BFH v. 4.2.1976 – I R 203/73, BStBl. II 1976, 551.

74 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 8 f.

75 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 16.

76 Köster in Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG Rz. 161 m.w.N.

77 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 10, 16.

## 5. Entgelt im Zusammenhang mit der Veräußerung von Forderungen aus schwebenden Geschäften (Nr. 1 Buchst. a Satz 3)

§ 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG enthält eine Entgeltfiktion im Zusammenhang mit der Veräußerung von Forderungen aus schwebenden Geschäften. Hauptanwendungsbereich dieser Regelung sind Forderungsverkäufe im Rahmen der **echten Forfaitierung (auch Factoring)**, die von der unechten Forfaitierung abzugrenzen ist. Bei der Erstgenannten geht das Ausfallrisiko mit dem Forderungsverkauf in voller Höhe auf den Käufer über, während bei der Zweitgenannten das Ausfallrisiko beim Verkäufer verbleibt. 49

Im Fall der **unechten Forfaitierung** begründet der Veräußerer der Forderung, anders als im Fall der echten Forfaitierung, im Zeitpunkt des Zugangs des Kaufpreises eine Verbindlichkeit i.H.d. Nennwertes der verkauften Forderungen. Gleichzeitig grenzt er den Differenzbetrag zwischen dem eingegangenen Kaufpreis und der Verbindlichkeit wirtschaftlich als aufgewendetes Entgelt für die vorzeitige Zuführung von liquiden Mitteln durch einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auf die Laufzeit des schwebenden Geschäfts ab. Angesichts der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung als Darlehensverhältnis und einer gewinnmindernden linearen Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens als Entgeltersatz bedarf es in diesem Fall keiner Entgeltfiktion. Die Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens, soweit der Aufwand nicht wie bei Diskonterträgen z.B. auf Wertermittlungskosten entfällt, ist daher unmittelbar unter § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG zu erfassen. 50

Die **echte Forfaitierung** bedarf hingegen der Entgeltfiktion nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG. Die Fiktion besteht darin, dass die Differenz zwischen dem Wert der Forderung aus dem schwebenden Vertragsverhältnis, wie ihn die Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses der Veräußerung zugrunde gelegt haben, und dem vereinbarten Veräußerungserlös als bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt gilt. Wegen des Übergangs des Ausfallrisikos fehlt es in der steuerlichen Gewinnermittlung an einem gewinnmindernden Zinsaufwand. Bilanzsteuerlich wird lediglich der erhaltene Forfaitierungserlös in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und auf die Laufzeit des schwebenden Geschäfts abgegrenzt. Aufwandsbuchungen auf der Seite des Erlösempfängers fallen nicht an. Die Entgeltfiktion bewirkt, dass der Nennwert der Forderungen aus dem schwebenden Geschäft, vermindert um einen Abschlag für das Ausfallrisiko und von z.B. Wertermittlungsgebühren (= Wert der Forderung, den die Vertragsparteien im Zeitpunkt der Veräußerung zugrunde legen), als Finanzierungsbestandteil behandelt wird, soweit er den Veräußerungspreis übersteigt. Da sich dieser Finanzierungsbestand auf die gesamte Laufzeit des schwebenden Geschäfts bezieht, bedarf es über den Wortlaut von § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG noch einer – linearen – Verteilung der fiktiven Finanzierungsanteile auf die Laufzeit des schwebenden Geschäfts.<sup>78</sup> 51

Auch bis einschließlich 2007 waren bei einer echten Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Geschäften die Erlöse in einen Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen und auf die Dauer des schwebenden Geschäfts gewinnerhöhend aufzulösen. Eine Dauerschuld ergab sich in diesem Zusammenhang für den Erlösempfänger nicht, so dass auch keine Dauerschuldentgelte hinzuzurechnen waren.<sup>79</sup> Insofern unterbleibt auch ab 2008 eine Hinzurechnung von Ansprüchen aus schwebenden Geschäften bei einer echten Forfaitierung vor dem 1.1.2008.<sup>80</sup> 52

**Beispiel 1 (echte Forfaitierung)** <sup>81</sup>: Die V-GmbH überlässt der S-GmbH am 1.1.01 ein Grundstück zur Miete. Der Mietvertrag ist bis zum 31.12.10 befristet. Der jährlich auf den 1.1. im Voraus zu entrichtende Mietzins beträgt 1 Mio. €. Die V-GmbH verkauft sämtliche Mietzinsansprüche aus dem Vertragsverhältnis am 30.12.01 an die K-GmbH und tritt sie mit sofortiger Wirkung ab. Das Ausfallrisiko geht auf die K-GmbH über. Der Kaufpreis für die Forderung beträgt 7,5 Mio. €. Von dem Differenz-

78 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 21.

79 BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 – S 2170/135/95, BStBl. I 1996, 9.

80 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 22.

81 Vgl. Rz. 23 ff. der gleichlautenden Ländererlasse v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 730.

betrag zum Nennwert der Forderung (9 Mio. € abzgl. 7,5 Mio. € = 1,5 Mio. €) entfallen nachweislich 10.000 € auf Wertermittlungskosten und 300.000 € auf die Risikoübernahme.

#### Lösung

Es handelt sich um eine echte Forfaitierung. Bei der V-GmbH ist der Forfaitierungserlös mittels eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens auf die Jahre 02–10 linear zu verteilen.<sup>82</sup> Ein gewinnmindernder Zinsaufwand i.H.d. Differenz zwischen dem Nennwert der abgetretenen Forderung und dem erzielten Verkaufserlös ist bei der V-GmbH bilanzsteuerrechtlich nicht zu erfassen. Gleichwohl ist der Differenzbetrag abzgl. der Wertermittlungsgebühren und der Risikoprämie i.H.v. 1,19 Mio. € (1,5 Mio. € abzgl. 10.000 € und abzgl. 300.000 €) nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages zu erfassen, und zwar linear verteilt auf die Restlaufzeit des schwebenden Vertrags (hier auf die Jahre 02–10).

**Beispiel 2 (unechte Forfaitierung):** Die V-GmbH überlässt der S-GmbH am 1.1.01 ein Grundstück zur Miete. Der Mietvertrag ist bis zum 31.12.10 befristet. Der jährlich auf den 1.1. im Voraus zu entrichtende Mietzins beträgt 1 Mio. €. Die V-GmbH verkauft sämtliche Mietzinsansprüche aus dem Vertragsverhältnis am 30.12.01 an die K-GmbH und tritt sie mit sofortiger Wirkung ab. Das Ausfallrisiko verbleibt bei der V-GmbH. Der Kaufpreis für die Forderung beträgt 7,8 Mio. €. In dem Differenzbetrag zum Nennwert (9 Mio. € abzgl. 7,8 Mio. € = 1,2 Mio. €) sind Wertermittlungskosten i.H.v. 10.000 € enthalten.

#### Lösung

Bilanzsteuerrechtlich handelt es sich um eine Darlehensaufnahme durch die V-GmbH (Buchungssatz: Bank 7,8 Mio. € und aktive RAP 1,2 Mio. € an Verbindlichkeiten 9 Mio.). Gewerbesteuerrechtlich kommt es zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG. Der aus der Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens resultierende jährliche Aufwand ist bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages anzusetzen, soweit er nicht auf die Wertermittlungskosten entfällt.

### 6. Nachträgliche Minderungen

- 53 Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Gewinn um jene Erträge zu mindern, welche bereits mit Bildung der Rückstellung oder bei ihrer Entrichtung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet worden sind. Der notwendige Ausgleich vollzieht sich im Rahmen des § 7 Satz 1 GewStG.<sup>83</sup>

### 7. Schulden bestimmter Finanzunternehmen (§ 19 GewStDV)

- 54 § 19 GewStDV<sup>84</sup> beruht auf der **Verordnungsermächtigung** in § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und f GewStG und betrifft eine Ausnahme der Hinzurechnung lediglich für Entgelte für Schulden i.S.d § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.<sup>85</sup> Andere Refinanzierungsinstrumente sind nicht begünstigt. Gem. Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG können durch Gesetz die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierung ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen. Dabei müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt sein (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG). Der Ordnungsgeber ist an die ihm durch Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG gezogenen Grenzen gebunden. Die Auslegung der Verordnung hat sich am Inhaltzweck und Umfang der Ermächtigung zu orientieren. Sind mehrere Auslegungen der Verordnung möglich, so kann nur diejenige rechtens sein, die sich in diesen Grenzen bewegt.<sup>86</sup>
- 55 **Kreditinstitute** (und vergleichbare Unternehmen) i.S.d. § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 KWG müssen gem. § 19 GewStDV keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Entgelten für Schulden vornehmen (sog. **Bankenprivileg**, § 19 Abs. 1 GewStDV), wenn die Summe

---

82 BMF v. 9.1.1996, BStBl. I 1996, 9.

83 Vgl. *Güroff* in Glanegger/Güroff<sup>10</sup>, § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG Rz. 23.

84 BGBl. I 2020, 1495.

85 Krit. zum engen Anwendungsbereich *Pohl*, DStRK 2019, 170; zum Bankenprivileg näher *Leucht/Jesic*, Ubg 2022, 14.

86 BFH v. 10.2.1987 – VIII R 257/81, BFH/NV 1997, 391.

der Wertansätze bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens das Eigenkapital nicht überschreitet. In diesen Fällen dient aufgenommenes Kapital im Ergebnis nicht der Finanzierung des nicht in Forderungen bestehenden eigenen Vermögens. Kreditinstitute werden dadurch in die Lage versetzt, als Durchlaufstellen des Geld- und Kreditverkehrs für geschäftliche Zwecke Schulden aufzunehmen, ohne hieraus eine gewerbesteuerrechtliche Belastung hinnehmen zu müssen.<sup>87</sup> Mit der **Steuerbegünstigung** bezweckt der Gesetzgeber eine Entlastung der Kreditinstitute, um der wirtschafts-, kredit- und währungspolitischen Funktion des Bankgewerbes angemessen Rechnung zu tragen; daneben dürfte von Bedeutung gewesen sein, dass bei Banken der Fremdmittelersatz typischerweise besonders groß ist.<sup>88</sup>

Es muss sich um **Kreditinstitute** i.S.d. § 1 Abs. 1 KWG handeln. Keine Kreditinstitute sind die Unternehmen i.S.d. § 2 Abs. 1 KWG. Die Voraussetzungen nach Absatz 1 und 2 des § 19 GewStG sind nachzuweisen. 56

Für die bei der Auslegung des § 19 Abs. 1 GewStDV anhand des Sinn und Zwecks der Ermächtigungsnorm des §§ 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e GewStG zu entscheidende Frage, ob es sich bei den jeweiligen Steuerpflichtigen um ein im Wesentlichen an Geld- und Kreditverkehr ausgerichtetes **Unternehmen** handelt, ist auf die Gesamttätigkeit des Unternehmens abzustellen und nicht allein auf die in § 19 Abs. 2 GewStDV enthaltene zusätzliche Voraussetzung, dass die Aktivposten aus Bankgeschäften und dem Erwerb von Geldforderungen die Aktivposten aus anderen Geschäften überwiegen müssen.<sup>89</sup> Eine **Konzernfinanzierungsgesellschaft**, die wesentlich darauf gerichtet ist, andere Dienstleistungen zu erbringen, ist kein Kreditinstitut.<sup>90</sup> Die Entscheidung betrifft Fälle bis einschließlich EZ 2020. 57

Die Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 25.6.2020<sup>91</sup> hat in § 19 Abs. 1 Satz 1 GewStDV einen Verweis auf § 2 Abs. 1 KWG aufgenommen. Die Regelung gilt ab EZ 2021. Danach können die dort aufgeführten Unternehmen, die nicht der Bankenaufsicht unterliegen, das Bankenprivileg nicht (mehr) beanspruchen. Dazu gehören nach § 2 Abs. 1 Nr. 7 KWG auch **Konzernfinanzierungsgesellschaften**. 58

§ 19 Abs. 3 und Abs. 4 GewStDV dehnen die Begünstigung unter den dort genannten Voraussetzungen auf weitere, **bankenähnliche Gewerbebetriebe** und deren Tätigkeiten ausgedehnt.<sup>92</sup> Gleichgestellt sind nach Absatz 3 Pfandleihunternehmen, bestimmte Zweckgesellschaften und Verbriefungsgesellschaften. 59

Begünstigt sind zudem nach Absatz 4 bestimmte **Finanzdienstleistungsinstitute** i.S.d. § 1 Abs. 1a KWG, sog. Zahlungsinstitute i.S.d. ZAG und neuerdings ab EZ 2021 auch sog. Wertpapierinstitute i.S.d. § 2 Abs. 1 Wertpapierinstitutsgesetzes.<sup>93</sup> Die Regelung gilt zwar auch für bestimmte Leasinggesellschaften, die Finanzdienstleistungsunternehmen i.S.d. § 1 Abs. 1a Nr. 10 KWG sind. Sie ist aber nach Auffassung des BFH<sup>94</sup> dahingehend nicht erweiternd auszulegen, dass sie nicht alle Finanzierungsbestandteile des § 8 Nr. 1 GewStG umfasst. Im Streitfall waren Leasingraten i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG betroffen und nicht Entgelte für Schulden. 60

Zahlungsinstitute sind **Zahlungsdienstleister** i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ZAG. Zahlungsdienstleister (englisch: Payment-Service-Provider) sind gewerbliche Unternehmen, die sich um die technische Anbindung von Online-Bezahlmethoden bei Onlineshops kümmern. 61

87 BFH v. 30.7.1969 – I R 80/66, BStBl. II 1969, 304.

88 BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 197/73, BVerfG 42, 374 (385).

89 FG Hess. v. 26.8.2020 – 8 K 622/19, EFG 2020, 1856, Rev. BFH III R 55/20.

90 So FG Hess. v. 26.8.2020 – 8 K 622/19, EFG 2020, 1856, Rev. BFH III R 55/20; näher *Kraft/Hohage*, Ubg 2021, 401; zu Konzernfinanzierungsgesellschaften als Kreditinstitute BFH v. 6.12.2016 – I R 79/15, BStBl. II 2019, 173.

91 I.d.F v. 25.6.2020, BGBl. I 2020, 1495.

92 Wegen Einzelheiten R/H 8.8 und 8.9 GewStR/GewStH 2009/2016.

93 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/2034 über die Beaufsichtigung von Wertpapierinstituten v. 12.5.2021, BGBl. I 2021, 990, dort auch zur Anpassung des § 35c GewStG.

94 BFH v. 11.12.2016 – III R 23/16, BFH/NV 2019, 640.

Beispiele sind PayPal, Sofortüberweisung oder Kreditkartenanbieter. Die nach Absatz 4 begünstigten Unternehmen müssen nicht die Nachweispflichten gem. § 19 Abs. 2 GewStDV erfüllen.

- 62 Voraussetzung für die Ausnahmen von der Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG ist, dass die Schuldentgelte „unmittelbar“ auf die entsprechenden Dienste entfallen. **Unmittelbarkeit** setzt kein strenges kausales Verständnis voraus.<sup>95</sup> Vielmehr genügt ein Veranlassungszusammenhang zwischen Schuldzins und Finanzdienstleistung. Weitere Voraussetzung ist jeweils, dass diese Unternehmen mindestens 50 % Finanzdienstleistungen bzw. bestimmte Zahlungsdienstleistungen erbringen.
- 63 Die Regelung differenziert nicht nach der Rechtsform des gewerblichen Unternehmens. Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung an einem Finanzdienstleistungsinstitut, das ausschließlich staatlich nach dem KWG beauftragte Finanzdienstleistungen erbringt, vom Mitunternehmer geleistet werden, sind nach § 19 Abs. 4 GewStDV von der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG ausgenommen.<sup>96</sup>

## II. Renten und dauernde Lasten (Nr. 1 Buchst. b)

### 1. Begriff der Renten, dauernden Lasten

- 64 Diese betrieblich veranlassten Aufwendungen werden den Schuldentgelten gleichgestellt, da sie ähnlich wie diese Entgeltanteile für die Überlassung von Kapital an den Gewerbebetrieb enthalten. Wird z.B. der Erwerb eines Gewerbebetriebs durch die Übernahme einer Rentenverpflichtung gegenüber dem Verkäufer finanziert, so substituiert die Versorgungslast ebenso fehlendes Eigenkapital wie ein Kredit.<sup>97</sup>
- 65 Renten und dauernde Lasten sind Aufwendungen, die nach dem Einkommensteuerrecht (angesprochen in den §§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 Nr. 1a und 22 Nr. 1 EStG) als solche zu qualifizieren sind. **Renten und dauernden Lasten** (s. § 22 EStG Rz. 25 ff.) ist gemeinsam, dass sie aufgrund eines besonderen Verpflichtungsgrunds auf Lebenszeit oder für einen längeren Zeitraum (i.d.R. mindestens zehn Jahre) gezahlt werden. Der besondere Verpflichtungsgrund ist grds. von einer Verpflichtung aus einem Schuldverhältnis i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG bzw. von Nutzungsverhältnissen i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG abzugrenzen. Renten müssen gleichmäßig gezahlt werden. Sie dürfen nur in Geld und vertretbaren Sachen bestehen. Dauernde Lasten können, anders als Renten, auch in unregelmäßigen Zeitabständen und in wechselnder Höhe gezahlt werden.
- 66 Bei Dienstleistungen oder einem Wohnrecht kommt nur eine dauernde Last in Betracht. Kaufpreistraten – unter Stundungsgesichtspunkten nach Dauer und Höhe von vornherein bestimmten Teilzahlungen auf einen bestimmten Kaufpreis – sind keine Renten und dauernde Lasten, sondern werden im Zusammenhang mit Schulden i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG gezahlt. Bei Leibrenten (Abhängigkeit vom Leben einer Person) ist die Abgrenzung gegenüber Kaufpreistraten unproblematisch. Zeitrenten und Kaufpreistraten können hingegen nicht immer eindeutig voneinander abgegrenzt werden. Da die in unverzinslichen Kaufpreistraten enthaltenen Finanzierungsanteile angesichts gleicher Bewertungsmethoden den Finanzierungsanteilen nominell identischer Zeitrentenzahlungen entsprechen und mit der Unternehmenssteuerreform 2008 die Finanzierungsanteile im Zusammenhang mit Kapitalschulden und Zeitrenten gewerbesteuerrechtlich gleichbehandelt werden, ist eine entsprechende Unterscheidung für die Höhe der Gewerbesteuer zukünftig ohne Bedeutung.

---

<sup>95</sup> BFH v. 16.7.2020 – IV R 30/18, DB 2021, 406.

<sup>96</sup> BFH v. 16.7.2020 – IV R 30/18, DB 2021, 406; im Entscheidungsfall war noch offen, ob eine atypisch stille Beteiligung vorlag.

<sup>97</sup> Graw in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG Rz. 1.

**Erbbauzinsen** fallen nicht unter § 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG, sondern im Regelfall unter § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG.<sup>98</sup> 67

Ebenso wie bei Schulden i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG kommt es ab dem EZ 2008 auch bei Renten und dauernden Lasten nicht mehr auf den Zusammenhang mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs (Teilbetriebs) oder eines Anteils am Betrieb an. Betriebliche Zweckbestimmung, Entstehungsgrund und Person des Zahlungsempfängers sind, vorbehaltlich der Regelung in Satz 2, ohne Bedeutung. Ebenfalls entfallen ist das in § 8 Nr. 2 Satz 2 GewStG a.F. enthaltene Korrespondenzprinzip, wonach die Hinzurechnung unterbleibt, wenn die Beträge beim Empfänger gewerbesteuerpflichtig waren. 68

## 2 Pensionszahlungen aufgrund einer Direktzusage des Arbeitgebers

Nicht als Hinzurechnung erfasst werden nach § 8 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 Pensionszahlungen auf Grund von unmittelbaren Versorgungszusagen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer (sog. Direktzusagen). Die Regelung fördert die betriebliche Altersversorgung, indem insofern eine Belastung mit Gewerbesteuer vermieden wird. 69

Für andere Formen der betrieblichen Altersversorgung sieht das Gesetz keine entsprechende Entlastung vor. Die Finanzverwaltung<sup>99</sup> nimmt jedoch über den Gesetzeswortlaut hinaus auch für Aufwendungen des Arbeitgebers oder eines nach § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG Verpflichteten für Zusagen über eine Direktversicherung, eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder eine Unterstützungskasse keine Hinzurechnung vor. Mit dem Hinweis auf § 17 BetrAVG (Geltungsumfang auch für Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, wenn ihnen Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass ihrer Tätigkeit für ein Unternehmen zugesagt worden sind) wird dabei der Kreis der begünstigten Zusageempfänger auch auf Gesellschafter-Geschäftsführer als Nichtarbeitnehmer ausgedehnt. 70

## 3. Umfang der Hinzurechnung

In welchem Umfang Renten oder dauernde Lasten vor Anwendung des Freibetrags für Finanzierungsbestandteile und der sich daran anschließenden Kürzung auf 25 % dem Gewinn nach § 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG hinzugerechnet werden, hängt davon ab, in welcher Höhe sie sich **gewinnmindernd** ausgewirkt haben. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist es aus Vereinfachungsgründen zulässig, Rentenzahlungen für die Anschaffung von Anlagevermögen nach Überschreiten des Rentenbarwerts in voller Höhe gewinnmindernd zu berücksichtigen. Ohne eine Anbindung an Anlagevermögen sind Rentenzahlungen bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG stets in voller Höhe Betriebsausgaben. 71

Bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsabgleich kommt es zu einem vollen Abzug der Rentenzahlungen bei der Gewinnermittlung, wenn für die Rentenverpflichtung bzw. dauernde Last keine Passivierungspflicht besteht. Im Regelfall besteht eine Passivierungspflicht i.H.d. Rentenbarwerts. Gewinnmindernd wirkt sich dann die Rentenzahlung nur aus, soweit sie die Minderung des **Rentenbarwerts** übersteigt. Nur insoweit kann es zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG kommen. Erhöht sich eine Rentenverpflichtung infolge einer Wertsicherungsklausel, so sind auch die durch Wirksamwerden der Klausel erhöhten gewinnwirksam behandelten Rentenanteile hinzuzurechnen. Der Aufwand, der durch die Erhöhung des Passivpostens Rentenverbindlichkeit in der Bilanz entsteht, ist selbst keine Rente oder dauernde Last und darf daher nicht nach § 8 Nr. 1 72

98 H 8.1 Abs. 2 Erbbauzinsen GewStH 2016; BFH v. 3.7.2007 – I R 60/06, BStBl. II 2007, 654; gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 26, 32, 32a.

99 Gleichlautende Ländererlasse v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 Rz. 27.

Buchst. b GewStG hinzugerechnet werden.<sup>100</sup> Der durch den Wegfall der Verpflichtung entstehende außerordentliche Ertrag berührt den hinzuzurechnenden Betrag nicht.<sup>101</sup>

### III. Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (Nr. 1 Buchst. c)

#### 1. Stille Gesellschaft

- 73 Die stille Gesellschaft ist als eine hergebrachte Finanzierungsform ein Dauerschuldverhältnis, das typischerweise auf die langfristige Inanspruchnahme von Fremdkapital ausgelegt ist.<sup>102</sup> Da der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters in dem steuerpflichtigen Gewerbebetrieb erwirtschaftet wurde, dient seine Hinzurechnung der Ermittlung des objektiven – von den Beziehungen des Inhabers losgelösten – Gewerbeertrags i.S.d. Objektsteuerprinzips.<sup>103</sup>
- 74 Der Begriff der stillen Gesellschaft in § 230 HGB ist im GewStG zum Teil weiter auszulegen als im Handelsrecht. Es genügt die **Beteiligung an einem Gewerbe**. Die Beteiligung an einem Handelsgewerbe ist nicht Voraussetzung.<sup>104</sup>
- 75 Eine stille Gesellschaft i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG ist gegeben, wenn sich ein stiller Gesellschafter am Gewerbebetrieb des tätigen Gesellschafters mit einer Vermögenseinlage beteiligt, die dadurch entstehende Innengesellschaft einen gemeinsamen Zweck verfolgt und der stille Gesellschafter am Gewinn beteiligt ist. Der stille Gesellschafter kann auch **Unterbeteiligter an einem Anteil am Betrieb** sein.<sup>105</sup>
- 76 Stiller Gesellschafter i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG ist dabei nur der typische stille Gesellschafter. Die Gewinnanteile des **atypischen** stillen Gesellschafters sind Gewinnanteile eines Mitunternehmers und mindern den Gewinn und damit den Gewerbeertrag nicht.
- 77 Auch Personen, die ihre Einlage in Form ihrer Arbeitskraft erbringen, können stille Gesellschafter sein.<sup>106</sup> Eine nach außen in ein **Angestelltenverhältnis** gekleidete Rechtsbeziehung kann daher tatsächlich eine stille Gesellschaft sein und damit eine Kürzung nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG i.H.d. vermeintlichen Arbeitsentgelte auslösen.
- 78 **Ähnlichkeit mit einer stillen Gesellschaft** reicht nicht aus, um gewinnabhängige Zinsen und Vergütungen aus partiarischen Darlehen oder Miet- und Pachtverhältnissen nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG zu erfassen.
- 79 Die Abgrenzung zu einem **partiarischen Darlehen** ist oftmals schwierig. Die Bezeichnung des Vertragsverhältnisses durch die Parteien ist nicht ausschlaggebend. Maßgebend ist vielmehr, ob die getroffenen vertraglichen Regelungen einen gemeinsam verfolgten Zweck der Parteien erkennen lassen. Dabei ist insb. zu prüfen, ob der Vertragspartei nennenswerte Kontroll- und Mitspracherechte eingeräumt werden. Bei einem Zustimmungsvorbehalt zu Entscheidungen über die Änderung des Unternehmensgegenstandes, die vollständige oder teilweise Einstellung des Gewerbebetriebes, die Veräußerung oder Verpachtung des Unternehmens oder eines Teils des Unternehmens sowie über die Änderung der Rechtsform des Unternehmens geht die Rechtsprechung in Abgrenzung zum partiarischen Darlehen von einer stillen Beteiligung aus.<sup>107</sup> Im Ergebnis ist die **Abgrenzung** zwischen partiarischem Darlehen und stiller Beteiligung für gewerbesteuerliche Zwecke ab dem EZ 2008 praktisch **entbehrlich**. Der bis dahin bestehende Unterschied in der Höhe des gewerbesteuerrechtlichen Ansatzes – Zinsen für ein partiarisches Darlehen waren, anders als nach heutiger

---

100 BFH v. 12.11.1975 – I R 135/73, BStBl. II 1976, 297.

101 R 8.1 Abs. 2 Satz 3 GewStR 2009.

102 BFH v. 14.6.2005 – VIII R 53/03, BFH/NV 2005, 2183.

103 *Graw* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann<sup>2</sup>, § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG Rz. 1.

104 BFH v. 7.12.1983 – I R 144/79, BStBl. II 1984, 373.

105 BFH v. 8.10.1970 – IV R 196/69, BStBl. II 1971, 59.

106 BFH v. 7.12.1983 – I R 144/79, BStBl. II 1984, 373.

107 BFH v. 19.10.2005 – I R 48/04, BStBl. II 2006, 334.

Rechtslage, nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. nur mit 50 % zu erfassen, während sich die Hinzurechnung bei stillen Gesellschaften auf den vollen Gewinnanteil bezog – ist mit der gesetzlichen Neuregelung entfallen.

## 2. Gewinnanteile

Gewinnanteile des stillen Gesellschafters sind alle gewinnabhängigen Leistungen, die der stille Gesellschafter erhält und die nach den Vorstellungen der Beteiligten an der stillen Gesellschaft den Charakter einer Gegenleistung für die vom stillen Gesellschafter in Erfüllung des Gesellschaftsverhältnisses erbrachten Leistungen haben. Als Gewinnanteile des stillen Gesellschafters i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG sind auch solche Beträge anzusehen, die der Inhaber des Gewerbebetriebs für einen nach Beendigung der stillen Gesellschaftsverhältnisse zu leistenden Geldwertausgleich bei der Ermittlung seines Gewinns abgesetzt hat.<sup>108</sup>

Ein auch unter § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG zu erfassender, vom stillen Gesellschafter zu tragender verlustmindernder (= gewinnerhöhender) **Verlustanteil** ist als negativer Hinzurechnungstatbestand von den anderen Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 EStG abzuziehen. Wird die Summe der Finanzierungsanteile dadurch negativ, kommt nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>109</sup> eine „negative Hinzurechnung“ nicht in Betracht. Die Rechtsprechung<sup>110</sup> lässt dagegen eine solche negative Hinzurechnung hier zu.

Ab dem EZ 2008 wird die Hinzurechnung von Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters auch vorgenommen, wenn die Zahlungen beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen (Wegfall des **Korrespondenzprinzips**).

**Beispiel zu § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG:** A betreibt im Inland eine Vielzahl von Imbissstuben als einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Seine Schwester B ist als typische stille Gesellschafterin an dem Gewerbebetrieb des A beteiligt. Für das Jahr 01 entfällt auf die stille Beteiligung ein Gewinnanteil von 20.000 € (von A in 01 gewinnmindernd berücksichtigt) bzw. ein Verlustanteil von 10.000 € (von A in 01 verlustmindernd berücksichtigt). Die Summe der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG vor Abzug des Freibetrags von 100.000 € (bis 2019, ab 2020: 200.000 €) und der abschließenden Einkürzung auf 25 % beträgt ohne Berücksichtigung des von der stillen Gesellschafterin übernommenen Gewinn- bzw. Verlustanteils 250.000 €.

Bei einem Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin von 20.000 € ermittelt sich die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG wie folgt:

$$250.000 \text{ €} + 20.000 \text{ €} = 270.000 \text{ €} \text{ ./} . 100.000 \text{ €} = 170.000 \text{ €} \times 25 \% = 42.500 \text{ €}$$

Bei einem von der stillen Gesellschafterin übernommenen Verlustanteil i.H.v. 10.000 € ermittelt sich die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG wie folgt:

$$250.000 \text{ €} \text{ ./} . 10.000 \text{ €} = 240.000 \text{ €} \text{ ./} . 100.000 \text{ €} = 140.000 \text{ €} \times 25 \% = 35.000 \text{ €}$$

## IV. Ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter (Nr. 1 Buchst. d)

### 1. Regelungszweck

§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG will den Gewerbebetrieb, der **bewegliche Wirtschaftsgüter** eines anderen anstelle von eigenem Anlagevermögen nutzt, in seiner Gewerbesteuerbelastung dem Gewerbebetrieb angleichen, der gleiche eigene Wirtschaftsgüter nutzt. Dabei geht der Gesetzgeber von der Annahme aus, dass AfA und anderer Aufwand (ohne Finanzierungskosten) bei den eigenen beweglichen Wirtschaftsgütern in etwa 80 % der Miete bzw. Pacht für entsprechende fremde Wirtschaftsgüter entsprechen. Dadurch er-

108 BFH v. 1.6.1978 – IV R 139/73, BStBl. II 1978, 570.

109 R 8.1 Abs. 3 Satz 2 f. GewStR 2009.

110 BFH v. 1.10.2015 – I R 4/14, BFH/NV 2016,145; v. 28.1.2016 – I R 15/15, BStBl. II 2017, 62.