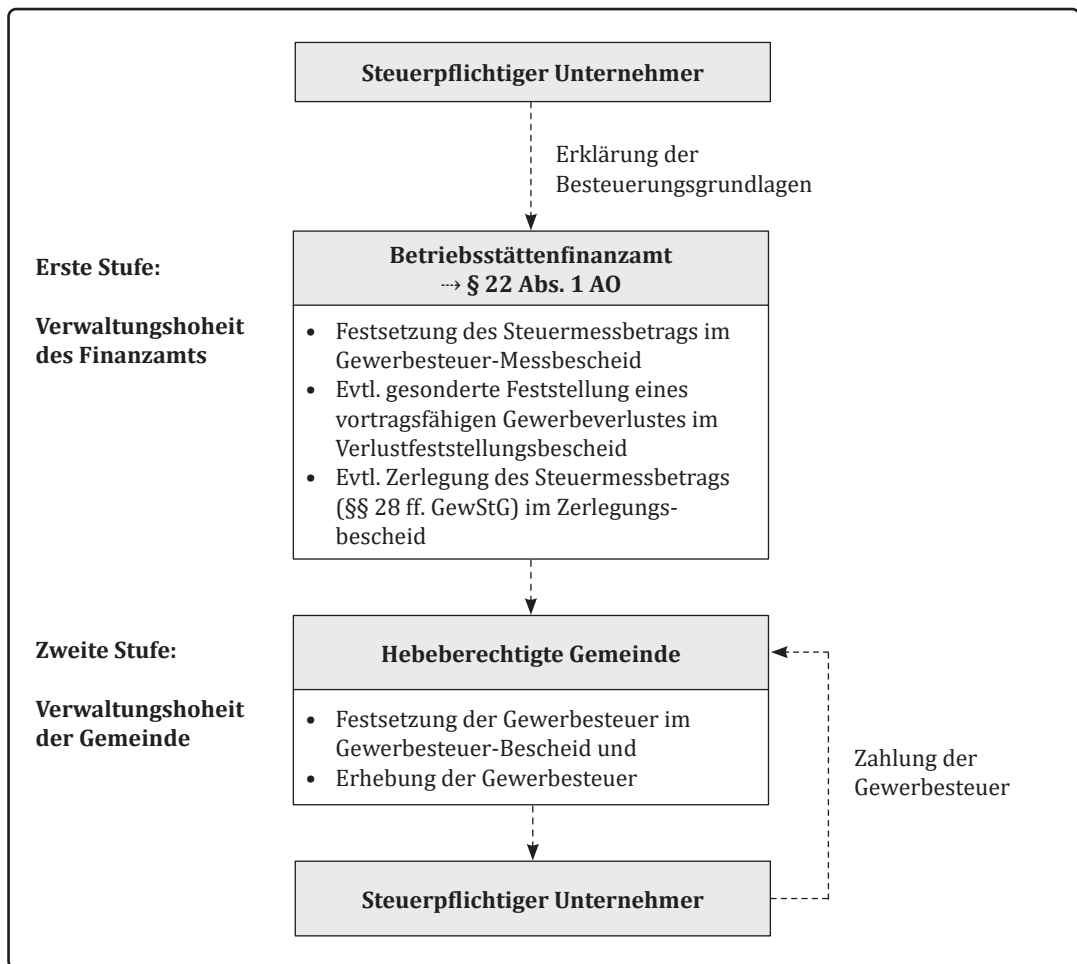


1.2.2 Schematische Übersicht über das Besteuerungsverfahren der Gewerbesteuer

Zweistufiges Verfahren



1.2.3 Verfahrensrecht

Festsetzung des Steuermessbetrags

Bei der Gewerbesteuer ist das sog. Messbetrags- oder Hebesatzverfahren (§ 16 GewStG) anzuwenden.

Dem Betriebsstättenfinanzamt (§ 22 Abs. 1 AO) ist eine Gewerbesteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Das Betriebsstättenfinanzamt, ist das Finanzamt in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Betriebs befindet (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO). Anhand der Steuererklärung und des zugehörigen Jahresabschlusses bzw. der Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen. Im Steuermessbescheid wird das Ergebnis der Ermittlung und der Berechnung (= Steuermessbetrag) festgehalten. Der Steuermessbescheid wird anschließend dem Gewerbetreibenden bekanntgeben und der Gemeinde mitgeteilt.

Zerlegung

Das Finanzamt muss den Steuermessbetrag auf die betreffenden Gemeinden zerlegen, sofern ein Gewerbebetrieb während des jeweiligen Erhebungszeitraums Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhält (§ 4 Abs. 1 GewStG).

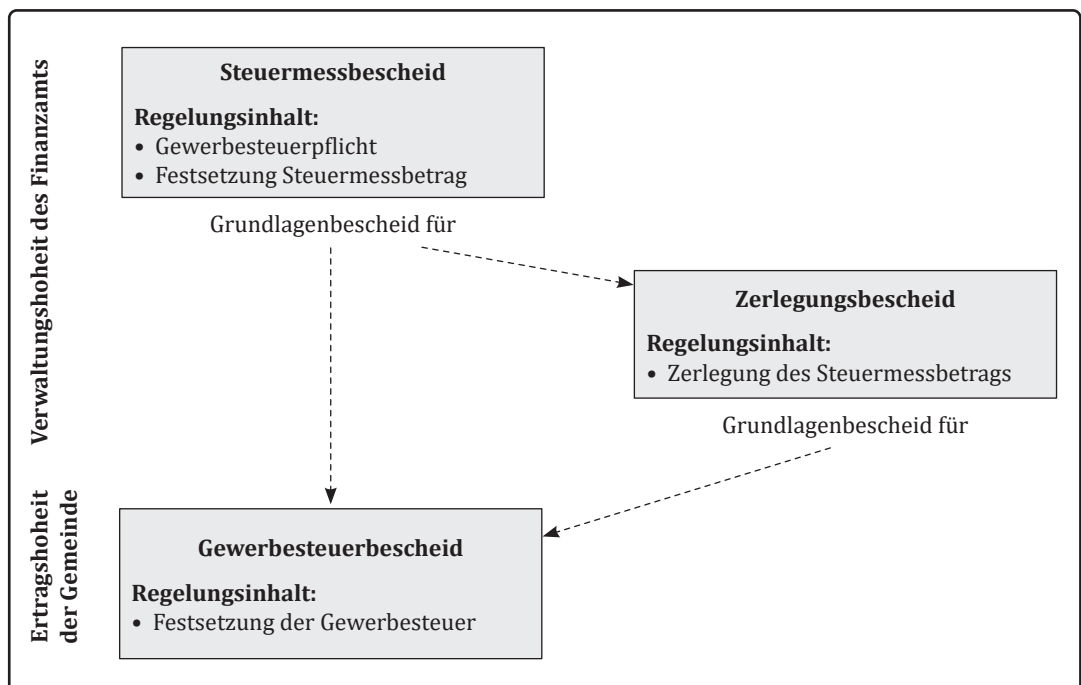
Zu diesem Zweck muss der Steuerschuldner (Unternehmer) zusätzlich eine Erklärung für die Zerlegung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln, in der er die betreffenden Gemeinden aufführt und die Angaben zum Zerlegungsmaßstab (regelmäßig: Arbeitslöhne) macht. Die verfahrensrechtlichen Vorschriften über die Zerlegung sind in den §§ 185–189 AO und die materiellrechtlichen Vorschriften in den §§ 28–34 GewStG enthalten.

Über die Zerlegung erlässt das Finanzamt den Zerlegungsbescheid, der sowohl dem Unternehmer als auch (auszugsweise) den beteiligten Gemeinden zugeht.

Steuerfestsetzung

Der hebeberechtigten Gemeinde obliegt die Festsetzung der Gewerbesteuer. An den vom Finanzamt festgesetzten Steuermessbetrag bzw. Zerlegungsanteil ist die Gemeinde gebunden. Die Gemeinde wendet auf den Steuermessbetrag oder Zerlegungsanteil ihren Gewerbesteuerhebesatz an. Der Hebesatz ist für alle Betriebe in der Gemeinde gleich hoch und wird durch den Gemeinderat bestimmt (§ 16 GewStG). Die Gewerbesteuer wird durch die Gemeinde sodann im Gewerbesteuerbescheid festgesetzt und erlassen. Im Fall einer Zerlegung erteilt jede Gemeinde einen (eigenen) Gewerbesteuerbescheid für die jeweilige Betriebsstätte.

Verhältnis zwischen Steuermessbescheid, Zerlegungsbescheid und Steuerbescheid



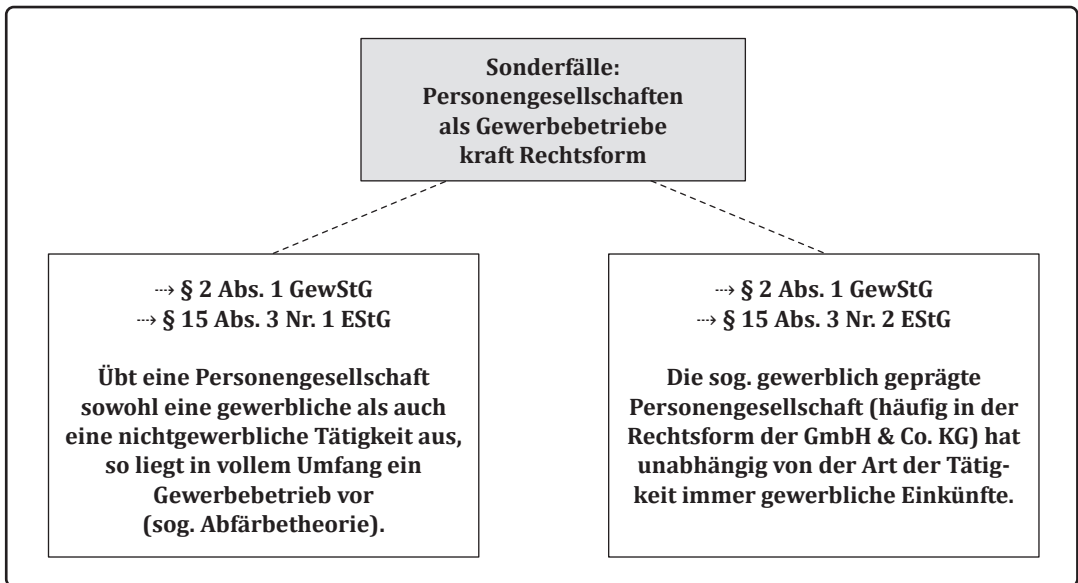
Gewerbesteuermessbescheid

Über die persönliche und sachliche Steuerpflicht und über die Höhe des Steuermessbetrags wird nach § 184 Abs. 1 AO im Steuermessbescheid entschieden.

Der Steuermessbescheid ist Grundlagenbescheid; d.h. bei Erteilung des Steuerbescheids (Folgebescheid) ist die Gemeinde an den Steuermessbescheid gebunden (§ 184 Abs. 1 AO i.V.m. § 182 Abs. 1 AO).

Wird der Steuermessbescheid geändert oder aufgehoben, so führt dies nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu einer Änderung oder Aufhebung des Folgebescheids.

Nach dem BFH-Urteil vom 11.05.2023, IV R 3/19, BFH/NV 2023, 1206 wird der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags unter anderem über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden (§ 184 Abs. 1 Satz 2 AO), nicht aber über die Frage der Steuerberechtigung (Hebeberechtigung). Das gilt im

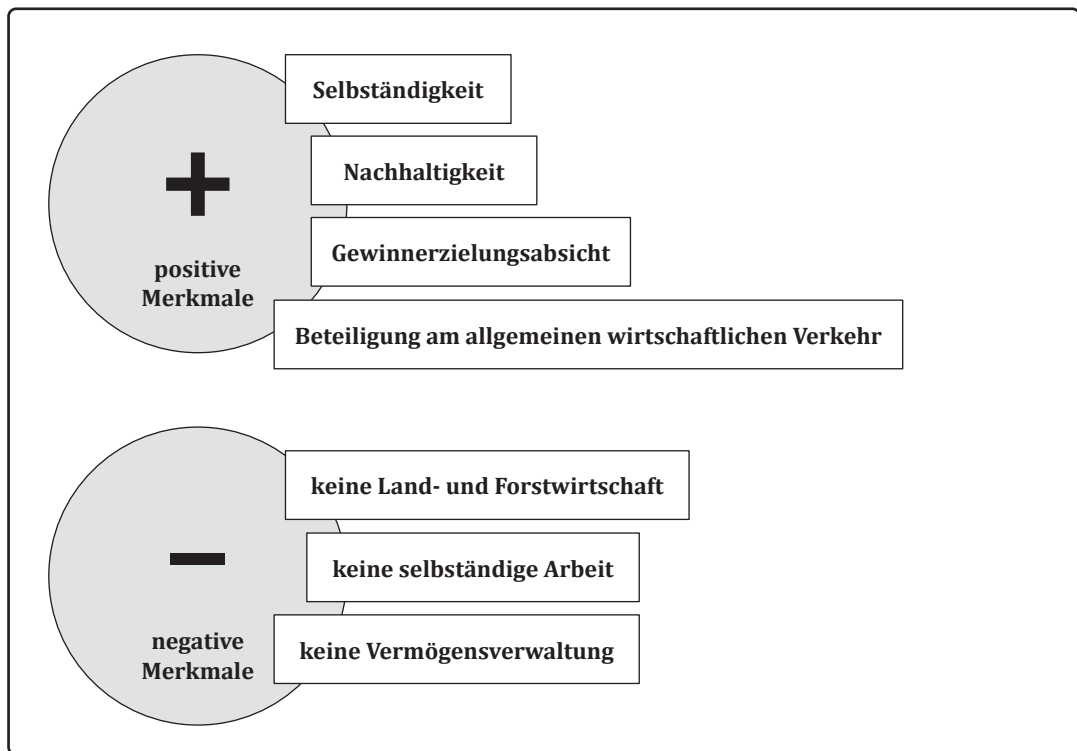


Für die Betriebe der öffentlichen Hand enthält das Gewerbesteuergesetz keine ausdrückliche Regelung. Eine dem § 4 KStG vergleichbare Regelung gibt es bei der Gewerbesteuer nicht. Die Tätigkeit der öffentlichen Hand unterliegt auch unter bestimmten Voraussetzungen der Gewerbesteuer. Insbesondere in den Fällen, in denen die öffentliche Hand in einem Wettbewerbsverhältnis zu privaten Unternehmen steht, werden diese von der Gewerbesteuer erfasst. Darauf soll hier jedoch nicht näher eingegangen werden.

2.6 Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung

2.6.1 Gewerbliche Betätigung

Nach § 2 Abs. 1 GewStG liegt ein Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung nur dann vor, wenn bei einer Betätigung die in § 15 Abs. 2 EStG beschriebenen Voraussetzungen Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sind und es sich gleichzeitig nicht um eine Land- und Forstwirtschaft, um eine selbständige Arbeit oder um eine bloße Vermögensverwaltung handelt. Diese Gewerbebetriebe werden auch „natürliche“ Gewerbebetriebe genannt.

Grunddefinition der gewerblichen Betätigung (siehe H 2.1 Abs. 1 „Begriffsmerkmale“ GewStH):

Die positiven Merkmale müssen alle erfüllt sein, um die sachliche Gewerbesteuerpflicht zu begründen.

Jedes der negativen Merkmale schließt das Bestehen eines Gewerbebetriebs aus.

Darüber hinaus ist es unerheblich, ob Betriebsvermögen oder ein Geschäftslokal vorhanden ist. Zudem spielt es keine Rolle, ob die gewerbliche Betätigung haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird.

2.6.2 Personengesellschaft

Gewerblich tätige Personengesellschaft

Die Tätigkeit einer Personengesellschaft ist nur dann gewerblich, wenn sie die in § 15 Abs. 2 EStG beschriebenen Voraussetzungen (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, keine Land- und Forstwirtschaft, keine selbständige Arbeit, keine Vermögensverwaltung) erfüllt. Nur gewerblich Tätige Personengesellschaften unterliegen der Gewerbesteuer.

Eine Personengesellschaft erzielt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch dann in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte, wenn sie zwar nicht ausschließlich aber auch Einkünfte aus einer originär gewerblichen Tätigkeit erzielt. Die einkommensteuerliche Qualifikation der gewerblichen Einkünfte ist auch gewerbesteuerlich zu übernehmen. Infolgedessen unterliegen in vollem Umfang die Einkünfte einer Personengesellschaft der Gewerbesteuer, wenn eine Personengesellschaft neben einer vermögensverwaltenden – also einer nicht gewerblichen Tätigkeit – auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Dies wird auch als Abfärbetheorie (auch „Infektionstheorie“ und „Durchsäuerungstheorie“ genannt) bezeichnet.

Die sog. Abfärbetheorie ist ausnahmsweise in folgenden Fällen nicht anzuwenden:

- Es liegt nur eine geringfügige gewerbliche Tätigkeit vor. Der BFH hat in drei Urteilen vom 27.08.2014 die Geringfügigkeitsgrenze für die originär gewerblichen Nettoumsätze bei 3 % der Gesamtnettoumsätze und maximal 24.500 € festgelegt (BFH-Urteile vom 26.06.2015, VIII R 6/12, VIII R 16/11, VIII R 41/11; BStBl II 2015, 996, 999, 1002). Die betragsmäßige Höchstgrenze entspricht dem gewerbesteuerlichen Freibetrag, wobei dieser allerdings auf den Gewerbeertrag abzielt und nicht auf den Umsatz. Der BFH

2.1.2 Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG

2.1.2.1 Allgemeines

Da der objektivierte Gewerbeertrag der Gewerbesteuer unterliegt, ist es grundsätzlich unerheblich, ob das Unternehmen mit Eigen- oder Fremdkapital wirtschaftet. Ein Unternehmen, das ausschließlich mit Eigenkapital arbeitet, hat gegenüber einem vergleichbaren anderen Unternehmen, das ausschließlich mit Fremdkapital arbeitet einen höheren Gewinn. Die Aufwendungen für das Fremdkapital (Finanzierungskosten) führen zwangsläufig zu höheren Betriebsausgaben, die wiederum den Gewinn mindern. Um eigenkapitalfinanzierte und fremdkapitalfinanzierte Unternehmen gleichbehandeln, sind Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG unausweichlich.

Ziel der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG ist, dass Betriebe, die mit Fremdkapital arbeiten gewerbesteuerlich genauso behandelt werden sollen wie Betriebe, die mit Eigenkapital arbeiten. Insoweit soll die bisherige Auswirkung, dass Aufwendungen für Fremdkapital (Finanzierungskosten) den Gewinn gemindert haben durch die Hinzurechnungen für die Entgelte für die Überlassung von Fremdkapital (Finanzierungskosten) "neutralisiert" werden.

Hinzugerechnet werden aber nur die Beträge, die bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Aus diesem Grund sind Sondervergütungen eines Mitunternehmers im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder Gewinnanteile eines atypisch stillen Gesellschafters von der Hinzurechnung nicht betroffen. Ebenso von der Hinzurechnung nicht betroffen sind die nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähigen Schuldzinsen, die unter die Zinsschranke des § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG fallende nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen oder als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelte Zinsaufwendungen. (Es ergibt sich in einem folgenden Jahr im Rahmen des Zinsvortrags eine Auswirkung, greift die Hinzurechnungsregelung des § 8 Nr. 1 GewStG. Hinzuzuweisen ist jedoch darauf, dass die unter § 4h EStG fallenden Zinsaufwendungen nicht mit den in § 8 Nr. 1 GewStG genannten Finanzierungsentgelten identisch sind.)

Unabhängig davon, ob die Beträge beim Überlasser des Betriebskapitals der Gewerbesteuer unterliegen sind sämtliche Entgelte für Geld- und Sachkapitalüberlassungen Gegenstand einer Hinzurechnung. Teilweise wird bei einzelnen Arten von Geschäftsvorfällen (z.B. Mieten, Pachten, Leasingraten, Lizenzgebühren) ein Finanzierungskostenanteil fiktiv unterstellt.

Auch in Fällen einer Betriebsaufspaltung kann es zu einer Hinzurechnung kommen, da in den von der Betriebsgesellschaft an die Besitzgesellschaft gezahlten Nutzungsvergütungen ein (fiktiver) Finanzierungsanteil enthalten ist.

Sind in einem Vertrag mehrere Leistungskomponenten enthalten (z.B. Franchise-Verträge) müssen diese, soweit dies möglich ist, getrennt beurteilt werden. Das Entgelt ist (ggf. durch Schätzung) auf die verschiedenen Leistungskomponenten aufzuteilen.

Eine Aufteilung unterbleibt, wenn ein gemischter Vertrag vorliegt, der ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt. Steht im Einzelfall eine Leistung, die keinen Tatbestand des § 8 Nr. 1 GewStG erfüllt, im Vergleich zu einer Leistung, die den Tatbestand erfüllt, derart im Vordergrund, dass sie dem Gesamtvertrag das Gepräge gibt, so fällt der Gesamtvertrag regelmäßig nicht unter § 8 Nr. 1 GewStG. Dies ist beispielsweise bei Vereinbarungen zur fortlaufenden Reinigung bzw. zum fortlaufenden Austausch beschädigter Teile bei einem Mietservice von Berufskleidung oder Fußmatten oder bei Zeit-Charterverträgen (bei denen die Beförderungsleistung unter Einsatz des gestellten Personals im Vordergrund steht), der Fall.

Die sich aus der Summe aus § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG ergebenden Finanzierungsanteile sind um den in § 8 Nr. 1 GewStG genannten Freibetrag für Erhebungszeiträume bis 2019 in Höhe von 100.000 € und für Erhebungszeiträume ab 2020 in Höhe von 200.000 € zu kürzen¹. Ein verbleibender (positiver) Restbetrag ist zu 25 % dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

Im koordinierten Ländererlass vom 02.07.2012, BStBl I 2012, 654 hat die Finanzverwaltung zur Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG ausführlich Stellung genommen.

¹ Die Erhöhung erfolgte im Rahmen des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29.06.2020, BGBl 2020, 1512

2.1.2.2 Regelung der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG

Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG					
Buchst. a)	Buchst. b)	Buchst. c)	Buchst. d)		Buchst. f)
Entgelte für Schulden	Renten und dauernde Lasten (ohne Pensionszusagen)	Gewinnanteile der (typisch) stillen Gesellschafter	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für:		Aufwendungen für die Überlassung von Rechten (insbesondere Lizenzen und Konzessionen)
			bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ¹	unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	
davon 100 %	davon 100 %	davon 100 %	davon 20 % [10 % ²]	davon 50 %	davon 25 %
= Summe der Finanzierungsentgelte ./ Freibetrag für Erhebungszeiträume bis 2019 in Höhe von 100.000 € und für Erhebungszeiträume ab 2020 in Höhe von 200.000 € = übersteigender positiver Betrag					
⇒ davon Hinzurechnung in Höhe von 25 %					

2.1.2.3 Berechnungsmatrix für die Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG

§ 8 Nr. 1	Hinzurechnungstatbestand		Gesamt- betrag		Fiktiver Finanzie- rungsanteil	Ansatz	
Buchst. a)	Entgelte für Schulden		+	€	× 100 %	+	€
Buchst. b)	Renten und dauernde Lasten (ohne Pensionszusagen)		+	€		+	€
Buchst. c)	Gewinnanteile der (typisch) stillen Gesellschafter		+	€		+	€
Buchst. d)	Miet- und Pachtzinsen für	bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ³	+	€	× 20 % [10 % ⁴]	+	€
Buchst. e)		unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	+	€	× 50 % ⁵	+	€
Buchst. f)	Aufwendungen für die Überlassung von Rechten (insbesondere Lizenzen und Konzessionen) ⁶		+	€	× 25 %	+	€
	Summe					=	€

¹ Ab dem Erhebungszeitraum 2020 ist bei Elektrofahrzeugen, extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen und Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind, nur eine hälftige Hinzurechnung vorzunehmen.

² Ab dem Erhebungszeitraum 2020 ist bei Elektrofahrzeugen, extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen und Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind, nur eine hälftige Hinzurechnung vorzunehmen.

³ Ab dem Erhebungszeitraum 2020 ist bei Elektrofahrzeugen, extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen und Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind, nur eine hälftige Hinzurechnung vorzunehmen.

⁴ Ab dem Erhebungszeitraum 2020 ist bei Elektrofahrzeugen, extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen und Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind, nur eine hälftige Hinzurechnung vorzunehmen.

⁵ Finanzierungsanteil in den Jahren 2008 und 2009 = 65 %.

⁶ Keine Hinzurechnung von sog. Vertriebslizenzen.

Teil D Die Gewerbesteuer-Zerlegung

1. Hintergrund der Gewerbebesteuer-Zerlegung

Die stehenden Gewerbebetriebe – soweit sie im Inland betrieben werden – unterliegen der Gewerbesteuer. Sie unterliegen bei den im Inland (Deutschland) belegenen Gemeinden der Gewerbesteuer, in der sie im Erhebungszeitraum eine Betriebsstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes unterhalten. Zum Begriff der Betriebsstätte siehe Kap. A 2.2 und § 12 AO. Da die sachliche Steuerpflicht zu dem Zeitpunkt beginnt in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind, (siehe auch Kap. A 3.1) muss die jeweilige Betriebsstätte nicht eine gewisse Mindestdauer oder zu einem bestimmten Stichtag bestanden haben. In bestimmten Fallkonstellationen kann es vorkommen, dass der Steueranspruch – der durch das Betreiben eines Gewerbebetriebs im Inland entsteht – mehreren Gemeinden zusteht. Jeder Gemeinde wird dann der durch das Finanzamt ermittelte und festgesetzte Steuerermessbetrag zwischen den beteiligten (hebeberechtigten) Gemeinden aufgeteilt. Diese Aufteilung erfolgt nach den Regelungen der §§ 28–34 GewStG und wird auch als Gewerbesteuer-Zerlegung bezeichnet. Bei der Zerlegung des Gewerbesteuerermessbetrags werden jedoch diejenigen Betriebsstätten eines Gewerbebetriebs berücksichtigt, die im Inland – also in Deutschland – unterhalten werden. Ausländische Betriebsstätten scheiden deshalb im Rahmen der Zerlegung des Steuerermessbetrags aus. Aufgrund der meist unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden hat die Gewerbesteuer-Zerlegung eine unmittelbare Auswirkung auf den Gewerbebetrieb.

Beispiel:

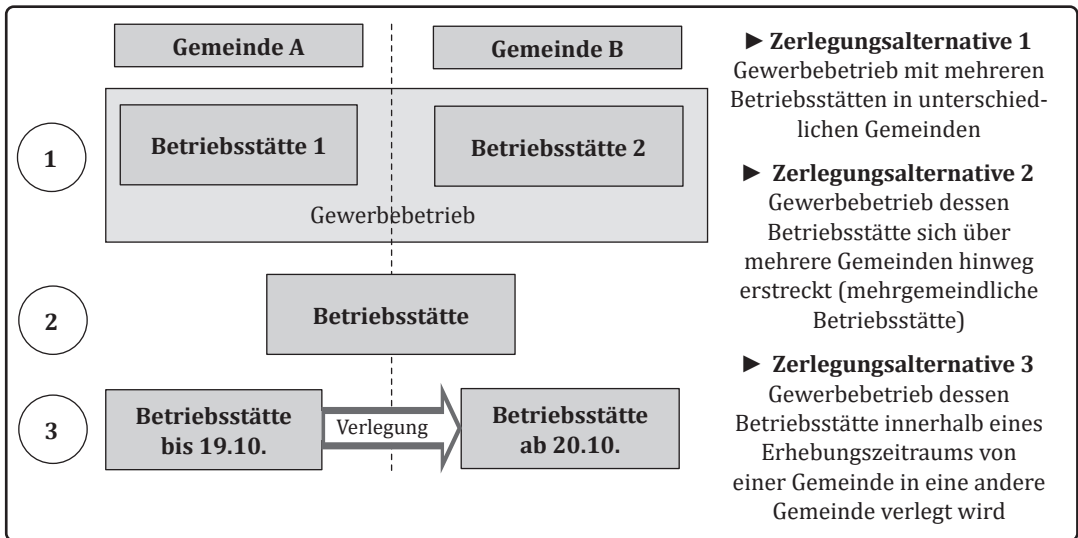
Für den Gewerbebetrieb des Z wurde für den Erhebungszeitraum 01 ein (einheitlicher) Gewerbesteuerermessbetrag in Höhe von 10.000 € festgesetzt. Aufgrund der vorliegenden Fallkonstellation ist der Gewerbesteuerermessbetrag auf die Gemeinden A, B und C zu zerlegen (aufzuteilen). Der Zerlegungsanteil der auf die Gemeinde A entfällt beträgt 6.000 €, der auf Gemeinde B entfällt beträgt 3.000 € und der auf Gemeinde C entfällt beträgt 1.000 €. Der Gewerbesteuer-Hebesatz beläuft sich in Gemeinde A auf 430 %, in Gemeinde B auf 380 % und in Gemeinde C auf 340 %.

Lösung:

Auf den jeweiligen Anteil am Gewerbesteuerermessbetrag, wendet nun jede Gemeinde ihren Hebesatz an. Folglich muss an die Gemeinde A ($6.000 \text{ €} \times 430 \% =$) 25.800 €, an die Gemeinde B ($3.000 \text{ €} \times 380 \% =$) 11.400 € und an Gemeinde C ($1.000 \text{ €} \times 340 \% =$) 3.400 € an Gewerbesteuer entrichtet werden. Insgesamt muss Z 40.600 € Gewerbesteuer bezahlen.

2. Anwendungsfälle für eine Zerlegung

Wann eine Zerlegung durchzuführen bzw. vorgenommen werden muss ist gesetzlich definiert. Hierfür gibt es drei unterschiedliche Fallgestaltungen. Nach § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist eine Gewerbesteuer-Zerlegung durchzuführen, wenn der Gewerbebetrieb im Erhebungszeitraum gleichzeitig in mehreren Gemeinden Betriebsstätten im Sinne von § 12 AO unterhält. Nach § 28 Abs. 1 Satz 2 1. Halbsatz GewStG ist darüber hinaus eine Zerlegung durchzuführen, wenn sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden hinweg erstreckt (mehrgemeindliche Betriebsstätte). Die dritte Fallvariante der Zerlegung ist nach § 28 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz GewStG in dem Fall durchzuführen, wenn eine Betriebsstätte innerhalb eines Erhebungszeitraums von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt worden ist.



Der Begriff der Betriebsstätte ergibt sich aus § 12 AO. Betriebsstätte ist danach (§ 12 AO) jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Dazu gehören auch bewegliche Geschäftseinrichtungen mit vorübergehend festem Standort, z.B. fahrbare Verkaufsstätten mit wechselndem Standplatz. Der Begriff der festen Geschäftseinrichtung oder Anlage erfordert keine besonderen Räume oder gewerblichen Vorrichtungen.

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung begründen Wochenmarkthändler auf dem Markt auch dann eine Betriebsstätte, wenn sie zwar keinen Rechtsanspruch auf einen festen Standplatz haben, aber den Platz ständig benutzen. Ein Verkaufsstand, den ein Unternehmen einmal im Jahr vier Wochen lang auf dem Weihnachtsmarkt unterhält, begründet demgegenüber keine Betriebsstätte (BFH-Urteil vom 17.9.2003, BStBl II 2004, 396). Bei Standplätzen von Straßenhändlern genügt es für das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung, wenn der Unternehmer über die Räumlichkeiten oder eine bestimmte Fläche eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt (BFH-Urteil vom 17.03.1982, BStBl II 1982, 624; BFH-Urteil vom 11.10.1989, BStBl II 1990, 166). Demzufolge sind z.B. fest zugewiesene Standplätze von Straßenhändlern als Betriebsstätten anzusehen.

Im Rahmen des Zerlegungsverfahrens gelten Bauausführungen oder Montagen nur dann als Betriebsstätte, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8 AO (R 2.9 Abs. 2 GewStR) in den Grenzen der einzelnen Gemeinde erfüllt sind. Nach § 12 Nr. 8 AO gelten als Betriebsstätte auch Bauausführungen oder Montagen. Das gilt auch dann, wenn es sich nicht um feste Baustellen handelt, sondern diese fortschreiten (z.B. im Straßenbau) oder schwimmen. Weitere Voraussetzung ist, dass die Dauer der einzelnen Bauausführung oder Montage oder mehrerer ohne Unterbrechung aufeinanderfolgender Bauausführungen oder Montagen sechs Monate übersteigen. Bestehen mehrere Bauausführungen oder Montagen zeitlich nebeneinander, reicht es für die Annahme einer Betriebsstätte für alle Bauausführungen oder Montagen aus, wenn nur eine davon länger als sechs Monate besteht. Die Sechsmonatsfrist braucht nicht innerhalb eines Erhebungszeitraums erfüllt zu sein. Witterungsbedingte oder bautechnisch bedingte Unterbrechungen von kürzerer Dauer berühren den Fortgang der Sechsmonatsfrist nicht. Für die gewerbsteuerliche Zusammenfassung mehrerer Bauausführungen kommt es nicht auf deren wirtschaftlichen Zusammenhang, sondern nur darauf an, ob die einzelnen Bauausführungen in einer Gemeinde ohne zeitliche Unterbrechung aufeinanderfolgen. Werden bei einer Bauausführung die Bauarbeiten unterbrochen, so wird die Zeit der Unterbrechung nicht in die Sechsmonatsfrist einbezogen. Zu den Bauausführungen gehört nicht nur die Errichtung, sondern auch der Abbruch von Baulichkeiten. Stätten der Erkundung von Bodenschätzen, z.B. Versuchsbohrungen, sind als Betriebsstätten anzusehen, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8 AO erfüllt sind.

Für Zwecke der Zerlegung des Steuermessbetrags enthält § 28 Abs. 2 GewStG ergänzende Regelungen. Danach sind bei der Zerlegung die Gemeinden nicht zu berücksichtigen, in denen Verkehrsunternehmen

11.02.01. Hierfür buchte er in der Nähe des Messegeländes 3 Übernachtungen in einem namhaften Hotel. Die Kosten belaufen sich hierfür auf 450 € (ohne jegliche Verpflegung). Der Aufwand für den Messebesuch wurde zutreffend verbucht.

II. Aufgabe

1. Untersuchen Sie die einzelnen Sachverhalte hinsichtlich deren Auswirkung auf den Gewerbeertrag des Unternehmens. Begründen Sie Ihre Entscheidung kurz unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen. Ausführungen zur Gewerbesteuerpflicht sind nicht zu machen!
2. Berechnen Sie den Gewerbeertrag 01 für das Einzelunternehmen. Gehen Sie davon aus, dass die in der Bilanz ausgewiesene Gewerbesteuer-Rückstellung zutreffend ist. Es ist keine Anpassung vorzunehmen!
3. Für die Berechnung des nach § 8 Nr. 1 GewStG ggf. hinzuzurechnenden Betrags ist Anlage 3 zu verwenden.

Anlage 1: Schlussbilanz zum 31.12.01

Schlussbilanz 31.12.01			
Grund und Boden	200.000 €	Gewerbesteuerrückstellung	12.000 €
Büro- und Verwaltungsgebäude	727.500 €	Darlehensverbindlichkeiten I	2.000.000 €
Maschinen- und Lagerhalle	242.500 €	Darlehensverbindlichkeiten II	50.000 €
Beteiligung KG	80.000 €	Darlehensverbindlichkeiten III	100.000 €
Beteiligung GmbH I	50.000 €	Sonstige Verbindlichkeiten	
Beteiligung GmbH II	100.000 €	(Bernd Raupe)	222.500 €
ARAP Damnum	160.500 €	Sonstige Passiva	895.750 €
Sonstige Aktiva	1.719.750 €		
	3.280.250 €		3.280.250 €

Anlage 2: Gewinn- und Verlustrechnung 01

Gewinn- und Verlustrechnung 01			
Gewerbesteueraufwand	57.900	Beteiligungserträge	51.000 €
Beteiligungsverluste	10.000 €	Sonstige Erlöse	3.533.500 €
Zinsaufwendungen I	100.000 €		
Zinsaufwendungen II	3.600 €		
Zinsaufwendungen III	10.000 €		
Miete und Pacht	10.000 €		
Leasingraten	400.000 €		
Wartungsaufwand	25.000 €		
Auflösung Damnum	18.000 €		
Gewinnanteil stiller Gesellschafter	22.500 €		
Grundsteuer	2.000 €		
Sonstige betriebliche Aufwendungen	2.498.000 €		
Gewinn	427.500 €		
	3.584.500 €		3.584.500 €

Anlage 3: Berechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG

§ 8 Nr. 1	Tz.		maßgebender Betrag
Buchst. a			
Buchst. b			
Buchst. c			
Buchst. d			
Buchst. e			
Buchst. f			

Lösung der Übungsklausur 1

Mit seinem Bauunternehmen unterhält Bodo Baumeister einen stehenden Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG in Verbindung mit § 15 Abs. 2 EStG. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt dieser Gewerbebetrieb im Inland der Gewerbesteuer. Für die Festsetzung des Steuermessbetrags ist das Betriebsfinanzamt nach § 22 Abs. 1 AO (Finanzamt Heidenheim) zuständig.

Bodo Baumeister hat ausschließlich in der Stadt Heidenheim eine oder ggf. mehrere Betriebsstätten. Aus diesem Grund ist der Steuermessbetrag nicht zu zerlegen. Die Stadt Heidenheim ist nach § 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG heheberechtigte Gemeinde.

1. Ermittlung des Steuermessbetrags

Nach § 7 GewStG ist der nach den einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Gewinn Grundlage für die Ermittlung des Gewerbeertrags.

Durch bestimmte Einzelsachverhalte kann dieser Gewinn noch erhöht oder vermindert werden müssen, sodass dieser Gewinn noch nicht der Gewinn im Sinne des § 7 GewStG sein muss.

Der in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltene Gewerbesteueraufwand ist auf jeden Fall nach § 4 Abs. 5a EStG an dieser Stelle hinzuzurechnen.

Dieser Gewinn ist um die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und die Kürzungen nach § 9 GewStG zu korrigieren.

Gewinn laut Gewinn- und Verlustrechnung → Gewinn § 7 GewStG	+ 427.500 €
Gewinn § 7 GewStG → Gewerbesteueraufwand § 4 Abs. 5a GewStG	+ 57.900 €

2. Grundstück 1

Das bereits im Jahr 00 erworbene Grundstück in Heidenheim gehört nach dem sog. Stichtagsprinzip des § 20 Abs. 1 GewStDV zu Beginn des Kalenderjahres 01 zum Betriebsvermögen.

Lösung für Erhebungszeiträume bis 2024:

Der Gewerbeertrag ist nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu kürzen. Für die Kürzung ist der um den Zuschlag nach § 121a BewG (40 %) erhöhte Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem Ende des Erhebungszeitraums festgestellt worden ist, maßgebend.

Nach dem Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG darf die Fortschreibung des Einheitswerts zum 01.01.02 erst bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für 02 berücksichtigt werden.

Berechnung des Kürzungsbetrags

Einheitswert 01.01.01	63.093,00 €
+ Zuschlag 40 % nach § 121a BewG	25.237,20 €
Summe	88.330,60 €
Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG	1,2 %
= Kürzungsbetrag	1.059,96 €

Kürzung § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG: 1,2 % von (140 % von 63.093,00 €)	./. 1.060 €
--	-------------

Lösung für Erhebungszeiträume ab 2025:

Die als Betriebsausgabe zu erfassende Grundsteuer beläuft sich laut G+V auf 2.000 €. Der Gewerbeertrag ist demnach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG um diesen Betrag zu kürzen.

Kürzung § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG:	./. 2.000 €
----------------------------------	-------------

Der Gewinnanteil des typisch stillen Gesellschafters Bernd Raupe hat den nach § 7 GewStG anzusetzenden Gewinn in Höhe von 22.500 € (= 5 % von [427.500 € + 22.500 €]) gemindert (siehe auch G+V [Anlage 2]). Der zutreffend verbuchte Gewinnanteil ist nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG in voller Höhe in die später noch zu bildende Summe für alle Sachverhalte, die unter § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG fallen, einzubeziehen.

Hinzurechnung § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG	+ 22.500 €
--	------------

Die Entgelte für das Darlehen zur Finanzierung des neuen Büro- und Verwaltungsgebäudes einschließlich der Maschinen- und Lagerhalle sind nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen, soweit diese den Gewinn gemindert haben.

Zu den Entgelten für Schulden gehören die im Jahr 01 zutreffend verbuchten Zinsen in Höhe von (5 % von 2.000.000 € =) 100.000 € (siehe R 8.1 Abs. 1 Satz 3 GewStR) und das Damnum, soweit der aktive Rechnungsabgrenzungsposten für 01 aufzulösen ist (siehe R 8.1 Abs. 1 Satz 4 GewStR). Hiernach ergibt sich eine Gewinnminderung in Höhe von (9 % von 2.000.000 € = 180.000 €, die auf die Laufzeit des Darlehens [10 Jahre] zu verteilen ist) 18.000 €, die bereits zutreffend verbucht wurde. Der Rest-Buchwert des Damnums zum 31.12.01 beläuft sich, wie in der Bilanz zum 31.12.01 bereits zutreffend ausgewiesen, auf 160.500 €.

Die Entgelte für das Darlehen zur Finanzierung des neuen Verkaufs- und Bürogebäudes sind in Höhe von (100.000 € + 18.000 € =) 118.000 € in die später noch zu bildende Summe für alle Sachverhalte, die unter § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG fallen, einzubeziehen.