

# Amtliche Hinweise 2009 zu den Gewerbesteuer-Richtlinien

## Einführung

Nach Artikel 108 Absatz 7 des Grundgesetzes erlässt die Bundesregierung folgende Allgemeine Verwaltungsvorschrift:

(1) Die Gewerbesteuer-Richtlinien 2009 sind verbindliche Vorgaben an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Gewerbesteuergesetzes und der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.

(2) Die Gewerbesteuer-Richtlinien 2009 treten an die Stelle der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 vom 21. Dezember 1998 (BStBl I Sondernummer 2/1998 S. 91). Sie gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, vom Erhebungszeitraum 2009 an.

(3) Anordnungen, die mit den nachstehenden Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

(4) Diese Allgemeine Verwaltungsvorschrift tritt am Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft.

## Zu § 1 GewStG

### H 1.1 Steuerberechtigung

#### Heheberechtigung

- Grundsatz der Betriebsstättengemeinde > § 4 Abs. 1 GewStG
- bei gemeindefreien Gebieten > § 4 Abs. 2 GewStG
- bei Reisegewerbebetrieben > § 35a Abs. 3 GewStG
- bei Gewerbebetrieben auf Schiffen und bei Binnen- und Küstenschiffahrtbetrieben > § 15 GewStDV

#### Mindesthebesatz

> § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG

### H 1.2 Verwaltung der Gewerbesteuer

#### H 1.2 (1)

#### Grundsatz der Verwaltungszuständigkeit

Die Verwaltung der Gewerbesteuer steht grundsätzlich den Landesfinanzbehörden zu (> Artikel 108 Abs. 2 Satz 1 GG). Sie kann von einem Land ganz oder zum Teil auf die Gemeinden übertragen werden (> Artikel 108 Abs. 4 Satz 2 GG).

#### Übertragung der Verwaltung

- > R 1.6 Abs. 1 und BVerfG vom 8.11.1983 - BStBl 1984 II S. 249
- Zur Übertragungsmöglichkeit der Verwaltung der Gewerbesteuer auf die Gemeinden (> BVerfG vom 29.9.1982 - BStBl 1984 II S. 236).

#### H 1.2 (2)

#### Umfang der Zuständigkeit

Zur Zuständigkeit bei Stundung, Erlass und Niederschlagung der Gewerbesteuer (> R 1.6 Abs. 2).

#### H 1.2 (3)

#### Auskunfts- und Teilnahmerechte der Gemeinden

- Ist die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer auf die Gemeinden übertragen, hat die heheberechtigte Gemeinde nach § 21 Abs. 3 S. 1 FVG das Recht, sich über die für die Gewerbesteuer erheblichen Vorgänge bei dem örtlich zuständigen Finanzamt zu unterrichten. Dieses Recht erstreckt sich auf

- Akteneinsicht sowie auf mündliche und schriftliche Auskunft.
- Das Recht der gemeindlichen Teilnahme an Außenprüfungen der Finanzbehörden (>§ 21 Abs. 3 S. 2 FVG), stellt ausschließlich eine interne Befugnis im Verhältnis der Gemeinden zur Finanzverwaltung dar. Das Teilnahmerecht ist im Rahmen der Prüfungsanordnung des Finanzamtes entsprechend § 197 AO durch Mitteilung von Namen und Zeit gegenüber dem Steuerpflichtigen zu verwirklichen. Die Finanzverwaltung hat der Gemeinde die Teilnahme zu ermöglichen und muss ihr die damit verbundene Informationsbefugnis sichern. Das Teilnahmerecht beschränkt sich auf die Anwesenheit eines Gemeindebediensteten, der - abgesehen von einem ihm zustehenden Betretungsrecht und möglichen freiwilligen Mitwirkungsakten des Steuerpflichtigen - hinsichtlich gewerbsteuerlicher Sachverhalte lediglich Informations- und Auskunftsrechte gegenüber dem Prüfer der Finanzverwaltung besitzt. Der Gemeindebedienstete darf nicht selbst als Prüfer auftreten und keine Prüfungshandlungen und Ermittlungen der in § 200 AO genannten Art vornehmen. Einwendungen gegen die Person des Gemeindebediensteten oder gegen dessen Teilnahme an sich hat der Steuerpflichtige gegenüber dem für die Außenprüfung verantwortlichen Finanzamt auf dem hierfür vorgesehenen Rechtsweg vorzubringen (>BVerwG vom 27.1.1995 - BStBl II S. 522).

## **H 1.4 Gewerbesteuerermessbescheid**

### **Allgemeines**

Der Gewerbesteuerermessbescheid ist Steuerbescheid im Sinne der AO (>§ 184 Abs. 1 S. 3 i. V. m. 155 Abs. 1 AO). Die Vorschriften der AO, insbesondere zu Form und Inhalt, Bestimmtheit sowie Bekanntgabe und Bestandskraft von Steuerbescheiden, sind somit zu beachten.

## **H 1.5 Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrags**

### **H 1.5 (1)**

#### **Allgemeines**

Ist eine allgemeine Verwaltungsvorschrift i. S. d. R 1.5 Abs. 1 nicht ergangen, gilt für die Zulässigkeit von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO Folgendes:

Sind für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer die Gemeinden zuständig, sind die Finanzämter grundsätzlich nicht befugt, den Steuermessbetrag dadurch niedriger festzusetzen, dass nach § 163 Satz 1 AO einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, außer Betracht gelassen werden. Verfahrensrechtlich bestehen jedoch keine Bedenken, wenn das Finanzamt den Steuermessbetrag in der bezeichneten Weise niedriger festsetzt, nachdem die zur Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer befugte Gemeinde dieser Maßnahme zugestimmt hat (>BFH vom 9.1.1962 - BStBl III S. 238, vom 8.11.1962 - BStBl 1963 III S. 143 und vom 24.10.1972 - BStBl 1973 II S. 233).

#### **Sanierungsgewinn**

Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (>BMF vom 27.3.2003 - BStBl I S. 240).

## **H 1.6 Stundung, Niederschlagung und Erlass der Gewerbesteuer**

### **H 1.6 (2)**

#### **Zuständigkeitsregelung der Landesfinanzbehörden**

Zur Zuständigkeit für Stundungen nach § 222 AO, Erlasse nach § 227 AO, Billigkeitsmaßnahmen nach § 163, § 234 Abs. 2, § 237 Abs. 4 AO, Absehen von Festsetzungen nach § 156 Abs. 2 AO und Niederschlagungen nach § 261 AO von Landessteuern und der sonstigen durch Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern und Abgaben (>Gleich lautende Ländererlasse vom 2.1.2004, BStBl I S. 29).

## **H 1.7 Aussetzung der Vollziehung von**

## Gewerbsteuerermessbescheiden

### Allgemeines

- Sofern über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nicht in angemessener Frist entschieden werden kann, soll die Gemeinde vom Vorliegen des Antrags unterrichtet werden (>AEAO zu § 361, Nr. 5.4.1). Von der Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Gewerbsteuerermessbescheids ist die heheberechtigte Gemeinde - in Zerlegungsfällen jede der heheberechtigten Gemeinden - zu unterrichten (>AEAO zu § 361, Nr. 5.4.3). Über die Sicherheitsleistung entscheiden die Gemeinden, soweit diese für die Festsetzung der Gewerbebesteuer zuständig sind. Das Finanzamt darf jedoch anordnen, dass die Aussetzung der Vollziehung des Gewerbsteuerermessbescheids von keiner Sicherheitsleistung abhängig zu machen ist. Das kann zum Beispiel der Fall sein, wenn der Rechtsbehelf wahrscheinlich erfolgreich sein wird (>AEAO zu § 361, Nr. 9.2.4). Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eines Gewerbsteuerermessbescheids ist auch dann zulässig, wenn er mit Zweifeln an der Rechtmäßigkeit eines Feststellungsbescheids begründet wird, dessen Änderung gemäß § 35b GewStG zu einer Änderung des Gewerbsteuerermessbescheids führen würde (>BFH vom 21.12.1993 - BStBl 1994 II S. 300).
- Zur Möglichkeit der Aussetzung der Vollziehung trotz "freiwilliger" Zahlung des Steuerpflichtigen (>BFH vom 22.7.1977 - BStBl II S. 838).

### Bestandskräftiger Gewerbsteuerermessbescheid

Wegen der Erstreckung der Aussetzung der Vollziehung auf einen bestandskräftigen Gewerbsteuerermessbescheid in Fällen, in denen der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid angefochten ist (>BFH vom 23.8.1966 - BStBl III S. 651, vom 31.1.1968 - BStBl II S. 350, vom 6.7.1972 - BStBl II S. 955, vom 8.8.1974 - BStBl II S. 639, vom 27.1.1977 - BStBl II S. 367 und vom 24.10.1979 - BStBl 1980 II S. 104).

### Unanfechtbarer Gewerbsteuerbescheid

Das Finanzamt kann über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Gewerbsteuerermessbescheids auch dann entscheiden, wenn die Gemeinde auf Grund des Gewerbsteuerermessbescheids bereits einen Gewerbsteuerbescheid erlassen hat und dieser rechtskräftig ist (>BFH vom 19.7.1960 - BStBl III S. 393).

## H 1.8 Zinsen

### Verzinsung der Gewerbebesteuer

>§§ 233 ff. AO

## Zu § 2 GewStG

### H 2.1 Gewerbebetrieb

#### H 2.1 (1)

#### Begriffsmerkmale

Ein Gewerbebetrieb liegt vor, wenn folgende Begriffsmerkmale gegeben sind:

1. Selbständigkeit (>R 15.1 EStR und H 15.1 EStH)  
>sachliche Selbständigkeit des Betriebs
2. Nachhaltigkeit der Betätigung (>H 15.2 EStH)
3. Gewinnerzielungsabsicht (>H 15.3 EStH, H 15.8 (5) EStH)
4. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (>H 15.4 EStH) i. S. einerwerbenden Tätigkeit

Diese Voraussetzungen müssen sämtlich erfüllt sein, um die Gewerbebesteuerpflicht zu begründen. Weiterhin darf es sich nicht um Land- und Forstwirtschaft (>R 13.2 und 15.5 EStR, H 13.2 und 15.5 EStH), um selbständige Arbeit (>H 15.6 EStH) oder um

Vermögensverwaltung >R 2.2, R 15.7 EStR und H 15.7 EStH handeln.

### **Sachliche Selbständigkeit des Betriebs**

- Organschaft >R 2.3
- Zur Frage ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb oder mehrere selbständige Gewerbebetriebe vorliegen (>R 2.4).

### **Stehender Gewerbebetrieb**

>§ 1 GewStDV

### **Zu Beginn und Ende der Steuerpflicht**

>R 2.5 bzw. R 2.6

## **H 2.1 (2)**

### **Allgemeines**

Sowohl eine gewerblich tätige als auch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kann nur einen einzigen Gewerbebetrieb haben, der ihre gesamte Tätigkeit umfasst  
>Umfassender Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft.

### **Gewerbsteuerbefreiung**

Übt eine Personengesellschaft neben einer freiberuflichen auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, so ist die Tätigkeit auch dann infolge der "Abfärberegelung" des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich anzusehen, wenn die gewerbliche Tätigkeit von der Gewerbesteuer befreit ist. Die Gewerbsteuerbefreiung erstreckt sich in solchen Fällen jedoch auch auf die Tätigkeit, die ohne die "Abfärbung" freiberuflich wäre (>BFH vom 30.8.2001 - BStBl 2002 II S. 152).

### **Mitunternehmerschaft**

>H 15.8. (1) EStH und R 15.8 Abs. 2 EStR

### **Umfassender Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft**

- Personengesellschaften gelten auch dann in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn sie nur teilweise eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausüben (Abfärberegelung) >§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, R 15.8 Abs. 5 EStR und H 15.8 (5) EStH.
- Die Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt als Gewerbebetrieb (Geprägeregelung). Demnach gilt auch die vermögensverwaltende Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft als Gewerbebetrieb >§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, R 15.8 Abs. 6 EStR und H 15.8 (6) EStH.

### **Umqualifizierung der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft,**

Zur Anwendung des BFH-Urteils vom 6.10.2004 - BStBl 2005 II S. 383

>BMF vom 18.5.2005 - BStBl I S. 698

(Anhang 2)

### **Zur Frage der "Abfärbung" gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bei gewerblichen Einkünften eines Gesellschafters in dessen Sonderbereich**

>H 15.8 (5) EStH

### **Zur Prägung durch andere Personengesellschaften**

>H 15.8 (6) EStH

### **Zur Prägung durch ausländische Kapitalgesellschaften**

>H 15.8 (6) EStH

## **H 2.1 (3)**

### **Allgemeines**

Wird im Rahmen eines einheitlichen Gewerbebetriebs sowohl ein stehendes Gewerbe als auch ein Reisegewerbe betrieben und ist der Betrieb somit in vollem Umfang als stehendes Gewerbe zu behandeln, kommen die besonderen Bestimmungen zu Reisegewerbebetrieben (>§ 35a GewStG) nicht zur Anwendung.

### **Begriff des Reisegewerbebetriebs**

>§ 2 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 35a Abs. 2 GewStG, R 35a.1

### **Einheitlicher Gewerbebetrieb**

Die Beurteilung, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb oder mehrere selbständige Gewerbebetriebe vorliegen, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen.

>R 2.4

### **Heheberechtigung**

>§ 35a Abs. 3 GewStG

## **H 2.1 (4)**

### **Allgemeines**

Bei den in § 2 Abs. 2 GewStG genannten Unternehmen ist die Gewerbesteuerpflicht nur an die Rechtsform geknüpft mit der Folge, dass nicht nur eine gewerbliche Tätigkeit, sondern jegliche Tätigkeit überhaupt die Gewerbesteuerpflicht auslöst (>RFH vom 13.12.1938 - RStBl 1939 S. 543 und BFH vom 13.12.1960 - BStBl 1961 III S. 66, vom 13.11.1962 - BStBl 1963 III S. 69, vom 20.10.1976 - BStBl 1977 II S. 10, vom 8.6.1977 - BStBl II S. 668 und vom 22.8.1990 - BStBl 1991 II S. 250).

### **Gewerbesteuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften**

Die Vorschrift in § 2 Abs. 2 GewStG gilt auch für ausländische Unternehmen, die im Inland eine Betriebsstätte unterhalten, in ihrer Rechtsform einem inländischen Unternehmen der in § 2 Abs. 2 GewStG bezeichneten Art entsprechen und im Inland rechtsfähig sind (>RFH vom 4.4.1939 - RStBl S. 854 und BFH vom 28.3.1979 - BStBl II S. 447 und vom 28.7.1982 - BStBl 1983 II S. 77).

### **Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform**

- **doppelt ansässige Gesellschaften in EU-Staaten**>Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.5.2005 - BStBl I S. 727 mit Übergangsregelung(Anhang 1)
- **Rechtsfähigkeit bei in Drittstaaten gegründeten Gesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung** Eine nach dem Recht eines Drittstaates gegründete ausländische Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung erlangt im Inland erst mit der Eintragung ins Handelsregister die Rechtsfähigkeit (>BFH vom 23.6.1992 - BStBl II S. 972).
- **Verfassungsmäßigkeit**An der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG bestehen keine ernstlichen Zweifel. Dies gilt auch für die Gewerbesteuerpflicht einer Mitunternehmerschaft, an der neben freiberuflich tätigen Mitunternehmern eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, deren Gesellschafter und (hier) Geschäftsführer wiederum sämtlich freiberuflich tätig sind (>BFH vom 3.12.2003 - BStBl 2004 II S. 303).

### **Zum Begriff der Betriebsstätte**

>R 2.9

## **H 2.1 (5)**

### **Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs**

>§ 14 AO

### **Beschränkung der Gewerbesteuerpflicht auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb**

Im Gegensatz zu den Gewerbebetrieben kraft Rechtsform (>R 2.1 Abs. 4) beschränkt sich die Gewerbesteuerpflicht bei den in § 2 Abs. 3 GewStG bezeichneten Steuerpflichtigen auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Unterhält z. B. ein Verein einen wirtschaftlichen

Geschäftsbetrieb und verwaltet er daneben noch Vermögen, das mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht im Zusammenhang steht, kann die Gewerbesteuerpflicht auch dann nicht auf die Vermögensverwaltung erstreckt werden, wenn sie gleich dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Erfüllung des Satzungszwecks des Vereins dient (>RFH vom 13.12.1938 - RStBl 1939 S. 330).

### **Gewerbesteuerpflicht nichtrechtsfähiger Stiftungen und nichtrechtsfähiger Zweckvermögen**

Die Gewerbesteuerpflicht nach § 2 Abs. 3 GewStG besteht nur für juristische Personen des privaten Rechts und nichtrechtsfähige Vereine. Nichtrechtsfähige Stiftungen und nichtrechtsfähige Zweckvermögen des Privatrechts begründen daher nur unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i. V. m. § 15 Abs. 2 EStG einen Gewerbebetrieb (>RFH vom 9.11.1943 - RStBl 1944 S. 131).

### **Umfang des Gewerbebetriebs**

Die nach § 2 Abs. 3 GewStG steuerpflichtigen Tätigkeiten bilden stets einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Dies gilt auch, wenn mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten werden (>§ 8 GewStDV).

### **Verpachtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs**

Die Grundsätze der Betriebsverpachtung (>R 2.2) gelten auf Grund der Fiktion des Gewerbebetriebs nach § 2 Abs. 3 GewStG nur eingeschränkt. So bedarf es zur Annahme eines Gewerbebetriebs durch Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs insbesondere keiner Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i. S. einer werbenden Tätigkeit. Verpachtet eine gemeinnützige Körperschaft einen zuvor von ihr selbst betriebenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, unterliegt sie mit den Pachteinahmen solange der Körperschaft- und Gewerbesteuer, bis sie die Betriebsaufgabe erklärt. Überschreiten die Pachteinahmen die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO nicht, sind bei ihr die Pachtentgelte allerdings nicht zur Gewerbesteuer heranzuziehen (>BFH vom 4.4.2007 - BStBl II S. 725).

### **Zur Anwendung der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO**

>AEAO zu § 64 Abs. 3 AO, Nr. 14 bis 23.

## **H 2.1 (6)**

### **Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009**

zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts >BMF vom 12.11.2009 - BStBl I S. 1303 (Rdnr. 95 ff.)

### **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**

- >H 2.1 (1)
- Betriebe der öffentlichen Hand, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (**Hoheitsbetriebe**), gehören mit Ausnahme der Versorgungsbetriebe mangels einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht zu den Gewerbebetrieben (>§ 2 Abs. 2 GewStDV und H 2.1 (1)).

### **Gewinnerzielungsabsicht**

Ob Gewinnerzielungsabsicht (>H 15.3 EStH) vorliegt, muss bei ständig mit Verlusten arbeitenden Eigenbetrieben von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Einzelfall unter Abwägung aller Umstände geprüft werden (>BFH vom 28.10.1970 - BStBl 1971 II S. 247, vom 15.12.1976 - BStBl 1977 II S. 250 und vom 22.8.1984 - BStBl 1985 II S. 61).

### **Steuerbefreiung von Krankenhäusern, Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeheimen**

>R 3.20

### **Verpachtung von Gewerbebetrieben der öffentlichen Hand**

>R 2.2

## **H 2.2 Betriebsverpachtung**

## Allgemeines

- Entgegen den Regeln der Einkommensteuer wird der Gewerbebetrieb gewerbesteuerrechtlich bereits mit seiner Verpachtung (Einstellung einer werbenden Tätigkeit) beendet. Die Ausübung des Verpächterwahlrechts (>R 16 Abs. 5 EStR) hat demnach hierauf keinen Einfluss.
- **Zum Erlöschen der Gewerbsteuerpflicht**>R 2.6
- **Steuerpflichtiger Aufgabegewinn**>§ 7 S. 2 GewStG

### Verpachtung eines Betriebs im Ganzen oder eines Teilbetriebs als Gewerbebetrieb

Die Verpachtung eines Betriebs im Ganzen oder eines Teilbetriebs erfolgt dann im Rahmen eines der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetriebs, wenn die Verpachtung selbst nicht als bloße Vermögensverwaltung anzusehen ist. Danach ist die Verpachtung in folgenden Fällen als Gewerbebetrieb anzusehen:

- **Betriebsaufspaltung**>H 15.7 (4) EStH
- **mitunternehmerische Betriebsverpachtung**>§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG
- **Einheitliche Behandlung einer nur teilweise gewerblich tätigen Personengesellschaft**>§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG
- **gewerblich geprägte Personengesellschaft**>§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

### Wechsel der Gewinnermittlungsart

- Die aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart erforderlichen Hinzu- und Abrechnungen (>R 4.6 Abs. 1 EStR) gehören zum laufenden Gewinn und sind deshalb bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen (>BFH vom 23.11.1961 - BStBl 1962 III S. 199 und vom 24.10.1972 - BStBl 1973 II S. 233).
- >R 7.1 Abs. 3 S. 6

## H 2.3 Organschaft

### H 2.3 (1)

#### Allgemeine Grundsätze

- Körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) und das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG)>BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 437(Anhang 5 II)>R 56 bis 60 KStR und H 56 bis 60 KStH
- Änderungen bei der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG)
- >BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1038(Anhang 5 I)

#### Ausländische Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft

Eine ausländische Kapitalgesellschaft kann nicht Organgesellschaft sein, selbst wenn sie im Inland einen Gewerbebetrieb unterhält.

#### Ermittlung des Gewerbeertrags von Organträger und Organgesellschaft

- Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist getrennt zu ermitteln und dem Organträger zur Berechnung seines Gewerbesteuermessbetrags zuzurechnen. (>BFH vom 6.10.1953 - BStBl III S. 329, vom 29.5.1968 - BStBl II S. 807, vom 30.7.1969 - BStBl II S. 629, vom 5.5.1977 - BStBl II S. 701, vom 2.3.1983 - BStBl II S. 427, vom 6.11.1985 - BStBl 1986 II S. 73, vom 27.6.1990 - BStBl II S. 916, vom 23.1.1992 - BStBl II S. 630, vom 17.2.1993 - BStBl II S. 679, vom 2.2.1994 - BStBl II S. 768, vom 18.9.1996 - BStBl 1997 II S. 181 und vom 29.1.2003 - BStBl II S. 768).
- >R 7.1 Abs. 5

#### GmbH & atypisch stille Gesellschaft

Bei einer GmbH, an deren Handelsgewerbe sich ein atypischer stiller Gesellschafter beteiligt, ist der Gewerbeertrag bei der atypischen stillen Gesellschaft zu erfassen und kann deshalb nicht einem Organträger zugerechnet werden (>BFH vom 25.7.1995 - BStBl II S. 794).

#### GmbH & Co. KG

Eine GmbH & Co KG kann nicht Organgesellschaft sein (>BFH vom 17.1.1973 - BStBl II S. 269 und vom 7.3.1973 - BStBl II S. 562).

#### Steuerbefreiung im Organkreis

- Die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 3 GewStG müssen in der Person des Organträgers bzw. der Organgesellschaft erfüllt sein. Die Steuerbefreiung beschränkt sich in ihrer Wirkung auf das Unternehmen, das die Voraussetzungen des § 3 GewStG erfüllt.
- Die Befreiung einer Organgesellschaft von der Gewerbesteuer gem. § 3 Nr. 20 GewStG erstreckt sich auch dann nicht auf eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises, die die Befreiungsvoraussetzungen ihrerseits nicht erfüllt, wenn die Tätigkeiten der Gesellschaften sich gegenseitig ergänzen. Die tatbestandlichen Voraussetzungen einer gesetzlichen Steuerbefreiung müssen von der jeweiligen Organgesellschaft selbst erfüllt werden (>BFH vom 4.6.2003 - BStBl 2004 II S. 244).

### **Verlustverrechnung im Organkreis**

>H 10a.4

### **Wechsel des Organträgers**

Der Wechsel des Organträgers hat keinen Einfluss auf die sachliche Steuerpflicht der Organgesellschaft (>BFH vom 16.2.1977 - BStBl II S. 560).

### **H 2.3 (3)**

#### **Allgemeine Grundsätze der Organträger-Personengesellschaft**

>BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 437

(Anhang 5 II)

>BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1038

(Anhang 5 I)

## **H 2.4 Mehrheit von Betrieben**

### **H 2.4 (1)**

#### **Abgrenzung bei gleichzeitig ausgeübter land- und forstwirtschaftlicher sowie gewerblicher Tätigkeit**

>BFH vom 23.1.1992 - BStBl II S. 651

#### **Tabakwareneinzelhandel und Toto-/Lottoannahmestelle**

Bei enger finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Verflechtung können auch verschiedenartige Tätigkeiten wie Tabakwareneinzelhandel und Toto- und Lottoannahmestelle einen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden (>BFH vom 19.11.1985 - BStBl 1986 II S. 719).

#### **Zusammentreffen stehender Gewerbebetrieb und Reisegewerbe**

>§ 35a

### **H 2.4 (2)**

#### **Gleichartigkeit von Betrieben**

Kriterien für die Gleichartigkeit von Betrieben sind die Art der gewerblichen Betätigung, der Kunden- und Lieferantenkreis, die Geschäftsleitung, die Arbeitnehmerschaft, die Betriebsstätte, die Zusammensetzung und Finanzierung des Aktivvermögens sowie die Gleichartigkeit/ Ungleichartigkeit der Betätigungen und die Nähe/Entfernung, in der sie ausgeübt werden (>RFH vom 28.9.1938 - RStBl S. 1117 und vom 21.12.1938 - RStBl 1939 S. 372 sowie BFH vom 14.9.1965 - BStBl III S. 656, vom 12.1.1983 - BStBl II S. 425, vom 9.8.1989 - BStBl II S. 901 und vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 573).

### **H 2.4 (3)**

#### **Betriebsaufspaltung**

Im Fall der Betriebsaufspaltung können das Besitz- und Betriebsunternehmen nicht als einheitliches Unternehmen behandelt werden (>BFH vom 7.3.1961 - BStBl III S. 211, vom

9.3.1962 - BStBl III S. 199, vom 26.4.1966 - BStBl III S. 426, vom 26.4.1972 - BStBl II S. 794 und vom 7.3.1973 - BStBl II S. 562).

### **Einheitlicher Gewerbebetrieb**

Abweichend vom Einheitlichkeitsgrundsatz ist zu prüfen, ob die verschiedenen Betätigungen in getrennten Personengesellschaften ausgeübt werden (>BFH vom 10.11.1983 - BStBl 1984 II S. 152).

### **Zusammenfassung**

Die Unternehmen mehrerer Personengesellschaften können auch dann nicht zu einem einheitlichen Unternehmen zusammengefasst werden, wenn sie wirtschaftlich und organisatorisch miteinander verflochten sind und bei den Gesellschaften die gleichen Gesellschafter im gleichen Verhältnis (Gesellschafter- und Beteiligungsidentität) beteiligt sind (>BFH vom 21.2.1980 - BStBl II S. 465 und vom 26.1.1995 - BStBl II S. 589).

## **H 2.4 (5)**

### **Selbständige Gewerbebetriebe**

Eine getrennt zu beurteilende gewerbliche Tätigkeit liegt vor, wenn die atypisch stillen Gesellschafter nur an bestimmten Geschäften oder jeweils nur an einem bestimmten Geschäftsbereich des Handelsgewerbes beteiligt sind (>BFH vom 6.12.1995 - BStBl 1998 II S. 685).

## **H 2.5 Beginn der Steuerpflicht**

### **H 2.5 (1)**

Beginn der Gewerbesteuerpflicht eines Personenunternehmens

#### **Beispiel:**

Die A-GmbH & Co. KG (Unternehmensgegenstand: Herstellung von Sonnenkollektoren), wurde am 6.3.01 gegründet und am 27.4.01 im Handelsregister eingetragen. Erste Lieferverträge wurden am 1.7.01 unterzeichnet. Die Entwicklung der Sonnenkollektoren begann am 30.3.02. Nach Behebung diverser technischer Schwierigkeiten war die KG am 1.1.03 lieferfähig, woraufhin die erste Lieferung am 15.1.03 erfolgte.

#### **Lösung:**

Weder die Gründung noch die Eintragung im Handelsregister führen bereits zur Begründung der sachlichen Gewerbesteuerpflicht. Auch der Abschluss der Lieferverträge reicht noch nicht aus, um eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu begründen. Denn hierzu gehört, dass sich die A-GmbH & Co. KG mit eigenen gewerblichen Leistungen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen kann. Gleiches gilt für die Entwicklung der Sonnenkollektoren. Somit beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht mit der Lieferfähigkeit am 1.1.03.

### **Beginn der Gewerbesteuerpflicht eines Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung**

>BFH vom 15.1.1998 - BStBl II S. 478

### **Beginn der Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft**

Die vermögensverwaltende Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft unterliegt der Gewerbesteuer. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft beginnt mit Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit. Die Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist nicht von der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr abhängig (>BFH vom 20.11.2003 - BStBl 2004 II S. 464).

### **Beginn der werbenden Tätigkeit bei Leasingunternehmen**

Die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt bei einem Leasingunternehmen nicht bereits mit der Beschaffung des Leasinggegenstandes. Das gilt auch dann, wenn der Leasinggeber den

Leasinggegenstand vom Leasingnehmer erwirbt, sofern es sich bei dem Leasingvertrag nicht um einen verdeckten Ratenkauf handelt (>BFH vom 5.3.1998 - BStBl II S. 745).

### Voraussetzungen für Gewerbebetrieb

- Einzelunternehmen>H 2.1 (1)
- Personengesellschaften>H 2.1 (2)

### Zur Anzeigepflicht bei Betriebseröffnung

>R 1.9

## H 2.5 (2)

### Beginn der Steuerpflicht kraft Rechtsform

- **Kapitalgesellschaft, die zum Zwecke der Übernahme eines Gewerbebetriebs gegründet wird** Bei einer Kapitalgesellschaft, die zum Zwecke der Übernahme eines Gewerbebetriebs gegründet wird, beginnt die Gewerbesteuerpflicht nicht erst mit dem Zeitpunkt der Fortführung des übernommenen Betriebs, sondern mit der Eintragung in das Handelsregister (>BFH vom 16.2.1977 - BStBl II S. 561).
- **Verwaltung eingezahlter Teile des Stammkapitals** Die Verwaltung eingezahlter Teile des Stammkapitals sowie ein bestehender Anspruch auf Einzahlung von Teilen des Stammkapitals lösen die Gewerbesteuerpflicht noch nicht aus (>BFH vom 18.7.1990 - BStBl II S. 1073).
- **Vorgesellschaft** Die nach außen tätig gewordene Vorgesellschaft bildet zusammen mit der später eingetragenen Kapitalgesellschaft oder einem anderen Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG einen einheitlichen Steuergegenstand (>BFH vom 8.4.1960 - BStBl III S. 319).

### Organschaft

Das Bestehen oder Nichtbestehen einer Organschaft hat auf die sachliche Steuerpflicht der Organgesellschaft keine Auswirkung.

>R 2.3 Abs. 1

## H 2.5 (3)

### Allgemeines

>R 2.1 Abs. 5

## H 2.6 Erlöschen der Steuerpflicht

### H 2.6 (1)

#### Betriebsverpachtung im Ganzen

Mit der Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen erlischt regelmäßig die Gewerbesteuerpflicht des Verpächters (>R 2.2). Das gilt jedoch in der Regel nicht bei einer **Betriebsaufspaltung** (>H 15.7 (4) bis (8) EStH).

#### Bedeutung eines einheitlichen Geschäftskonzepts

Der Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehört zum gewerbesteuerbaren (laufenden) Gewinn, wenn die Veräußerung Bestandteil eines einheitlichen Geschäftskonzepts der unternehmerischen Tätigkeit ist (>BFH vom 26.6.2007 - BStBl 2009 II S. 289).

#### Eintritt einer Gewerbesteuerbefreiung

Die Gewerbesteuerpflicht erlischt nicht nur mit dem Aufhören des Gewerbebetriebs (>R 2.6 Abs. 1 bis 3), sondern auch mit dem Eintritt eines Befreiungsgrundes (>RFH vom 23.2.1943 - RStBl S. 801). Allerdings führt der Wechsel in der Steuerpflicht eines Gewerbesteuerobjekts infolge eines persönlichen Befreiungsgrundes (hier: § 3 Nr. 14 Buchstabe a GewStG) nicht zum Wegfall des Gewerbesteuerobjekts.

Bleibt dieses bei Beendigung und nachfolgendem erneuten Beginn der Steuerpflicht weiterhin bestehen, ist sowohl die Unternehmens- als auch die Unternehmeridentität gewahrt. Gewerbeverluste aus vorangegangenen, nicht steuerbefreiten

Erhebungszeiträumen sind deshalb nach Wiedereintritt in die Steuerpflicht abzugsfähig (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 733).

### **Kriterien zur Beurteilung der Betriebseinstellung**

- Auch wenn ein Unternehmen wesentlichen Einschränkungen unterliegt oder bei einer nur äußerlichen Betrachtung als eingestellt erscheint, kann doch gewerbsteuerlich eine Betriebseinstellung nicht anerkannt werden, wenn sich das Unternehmen in der erkennbaren Absicht, nachhaltige Erträge zu erzielen, weiter betätigt (>RFH vom 19.3.1941 - RStBl S. 386, vom 14.5.1941 - RStBl S. 698 und vom 19.5.1943 - RStBl S. 605).
- Zur Unterscheidung zwischen der Vorbereitung einer künftigen Betriebsaufgabe und dem Beginn dieser Betriebsaufgabe (>BFH vom 5.7.1984 - BStBl II S. 711).

### **Zeitpunkt der Einstellung des Betriebs**

- **Abwicklungstätigkeiten** Die Versilberung der vorhandenen Betriebsgegenstände und die Einziehung einzelner rückständiger Forderungen aus der Zeit vor der Betriebseinstellung können nicht als Fortsetzung einer aufgegebenen Betriebstätigkeit angesehen werden (>RFH vom 29.6.1938 - RStBl S. 910, vom 24.8.1938 - RStBl S. 911 und vom 14.9.1938 - RStBl 1939 S. 5).
- **Ladengeschäft, Veräußerung des Warenlagers** Ein in Form eines Ladengeschäfts ausgeübter Gewerbebetrieb wird nicht bereits dann eingestellt, wenn kein Zukauf mehr erfolgt, sondern erst dann, wenn das vorhandene Warenlager "im Ladengeschäft" veräußert ist (>BFH vom 26.9.1961 - BStBl III S. 517).

### **Zum Erlöschen der Steuerpflicht bei Unternehmerwechsel**

>R 2.7

## **H 2.6 (4)**

### **Beendigung der Abwicklung**

Der Grundsatz, dass die Gewerbesteuerpflicht noch nicht endet, wenn bei der Vermögensverteilung Beträge zur Begleichung von Schulden zurückbehalten werden, gilt nicht, wenn es sich bei den Schulden um Steuern handelt, die erst nach der Beendigung der Abwicklung festgesetzt werden können (>RFH vom 12.12.1939 - RStBl 1940 S. 435). Entsprechend ist der Abwicklungszeitraum einer im Insolvenzverfahren befindlichen Kapitalgesellschaft als abgeschlossen anzusehen, wenn die förmliche Beendigung des Insolvenzverfahrens nur dadurch gehindert wird, dass die Höhe der Steuern, die erst nach dem Ablauf des Abwicklungszeitraums festgesetzt werden können, noch nicht bekannt ist (>RFH vom 5.3.1940 - RStBl S. 476).

## **H 2.7 Steuerpflicht bei Unternehmerwechsel**

### **Partieller Unternehmerwechsel bei Personengesellschaften**

In Fällen des partiellen Unternehmerwechsels bei Personengesellschaften kommt es grundsätzlich nicht darauf an, auf welche Weise, z. B. Anwachsung, Übertragung, Gesamtrechtsnachfolge, die Eigentumsanteile ausscheidender Unternehmer an dem fortgeführten Gewerbebetrieb auf den verbleibenden oder auf neu hinzutretende Unternehmer übergehen (>BFH vom 18.5.1972 - BStBl II S. 775).

Soweit das BFH-Urteil vom 24.10.1972 - BStBl 1973 II S. 233 dem entgegensteht, ist es nicht anzuwenden.

### **Persönliche Steuerpflicht**

Wegen der Auswirkungen auf die persönliche Steuerpflicht und damit der Steuerschuldnerschaft des jeweiligen Unternehmers

>§ 5 Abs. 2 GewStG, R 5.1 Abs. 1

### **Verfahren bei der Anpassung oder erstmaligen Festsetzung von Vorauszahlungen**

>R 19.2

### **Zur Verrechnung von im übergebenen Unternehmen entstandenen Verlusten**

>§ 10a S. 8 GewStG

## H 2.8 Inland, gebietsmäßige Abgrenzung der Besteuerung

### Betriebsstätten im Ausland

Wegen der Berücksichtigung der gebietsmäßigen Abgrenzung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags

>H 7.1 (1)

### Festlandssockel

Zur Abgrenzung des Festlandssockels in der Nordsee zwischen der Bundesrepublik, den Niederlanden, England und Dänemark (>Gesetz vom 23.8.1972 - BGBl. II S. 881 und S. 1616).

### Grenzüberschreitende Gewerbegebiete

Der nicht zur Bundesrepublik Deutschland gehörende Teil eines grenzüberschreitenden Gewerbegebiets, das nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als solches bestimmt ist, gehört ab Erhebungszeitraum 2004 nach § 2 Abs. 7 Nr. 2 i. d. F. des Art. 4 des Gesetzes vom 4.6.2004 (BGBl. II S. 1653) zum Inland.

### Inländische Betriebsstätte auf einem Schiff, das im inländischen Schiffsregister eingetragen ist

Ein Gewerbebetrieb wird auch dann im Inland betrieben, wenn für ihn eine Betriebsstätte auf einem unter deutscher Flagge fahrenden See-(Kauffahrtei-)Schiff unterhalten wird, das in einem inländischen Schiffsregister eingetragen ist (>BFH vom 13.2.1974 - BStBl II S. 361). Dies gilt gemäß § 5 GewStDV nicht für Kauffahrteischiffe, die im regelmäßigen Linienverkehr ausschließlich zwischen ausländischen Häfen verkehren.

### Vereinbarkeit der Beschränkung der Gewerbesteuer mit dem Gemeinschaftsrecht

Die Erhebung der Gewerbesteuer führt weder zu einem übermäßigen Eingriff in Freiheitsrechte des Gewerbetreibenden noch stellt sie eine Verletzung des Gleichheitssatzes dar. Die Erhebung der Gewerbesteuer verstößt auch nicht gegen eine der Grundfreiheiten des EG-Vertrages. Insbesondere stellt die Beschränkung der Erhebung der Gewerbesteuer auf Gewerbebetriebe, soweit sie im Inland betrieben werden, keine Diskriminierung im Sinne des Gemeinschaftsrechts dar (>BFH vom 18.9.2003 - BStBl 2004 II S. 17).

## H 2.9 Betriebsstätte

### H 2.9 (1)

#### Binnen- und Küstenschiffahrtsbetriebe

- Wegen der Annahme einer Betriebsstätte (**Betriebsstättenfiktion**) bei Binnen- und Küstenschiffahrtsbetrieben, die keine der Tätigkeit des Unternehmens dienenden festen Geschäftseinrichtungen oder Anlagen unterhalten >§ 6 GewStDV
- **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung bei Schiffahrtsunternehmen** Bei einem Schiffahrtsunternehmen befindet sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung in den Geschäftsräumen eines ausländischen Managers oder Korrespondentreeders, wenn von dort aus die laufenden Geschäfte maßgeblich beeinflusst werden. Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalles (>BFH vom 3.7.1997 - BStBl 1998 II S. 86).
- **Wohnung eines Unternehmers eines Binnen- oder Küstenschiffahrtsbetriebs** Hat der Unternehmer eines Binnen- oder Küstenschiffahrtsbetriebs an Land eine Wohnung, begründet er am Wohnort nur dann eine Betriebsstätte, wenn sich dort von einer festen Geschäftseinrichtung oder Anlage aus dauernd betriebliche Handlungen vollziehen. Telefongespräche von der Wohnung aus und Fahrten mit dem Kraftwagen, durch die lediglich die Verbindung zwischen dem privaten und dem betrieblichen Bereich hergestellt wird, genügen dazu nicht, ebenso wenig ein Bankkonto, das nur die betrieblichen Überschüsse zur privaten Verwendung aufnimmt und bereithält (>BFH vom 7.6.1966 - BStBl III S. 548).

#### Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage

- **Allgemein** Eine Verkaufsstelle (>§ 12 Satz 2 Nr. 6 AO) ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn sie eine i. S. des § 12 Satz 1 AO feste Geschäftseinrichtung oder Anlage ist (>BFH vom 17.9.2003 - BStBl 2004 II S. 396).

- **Begründung einer Betriebsstätte in den Fällen der Betriebsaufspaltung** Zu der Frage, in welchen Fällen der Betriebsaufspaltung (>H 15.7 (4) bis (8) EStH) das Unternehmen der Betriebsgesellschaft eine Betriebsstätte für die Besitzgesellschaft begründet (>BFH vom 28.7.1982 - BStBl 1983 II S. 77).
- **Kehrbezirk eines Bezirkschornsteinfegers** Der Kehrbezirk eines Bezirksschornsteinfegermeisters ist gewerbesteuerrechtlich nicht dessen Betriebsstätte i. S. des § 12 Satz 1 AO. Diese Vorschrift ist maßgebend für den Begriff der Betriebsstätte im GewStG; die hiervon abweichende einkommensteuerrechtliche Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG durch die BFH-Rechtsprechung gilt nicht für den Anwendungsbereich des GewStG (>BFH vom 13.9.2000 - BStBl 2001 II S. 734).
- **Standplätze auf Märkten** Wochenmarkthändler begründen 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 keine Betriebsstätte (>BFH vom 17.9.2003 - BStBl 2004 II S. 396).
- **Standplätze von Straßenhändlern** Für das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung genügt es, wenn der Unternehmer über die Räumlichkeiten oder eine bestimmte Fläche eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt (>BFH vom 17.3.1982 - BStBl II S. 624 und vom 11.10.1989 - BStBl 1990 II S. 166). Demgemäß sind z.B. fest zugewiesene Standplätze von Straßenhändlern als Betriebsstätten anzusehen (>RFH vom 15.4.1942 - RStBl S. 469).
- **Unentgeltliche Nutzung überlassener Räume** Unentgeltlich zur Nutzung überlassene Räume begründen eine Betriebsstätte, wenn dem Nutzenden mit der Überlassung eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann (>BFH vom 17.3.1982 - BStBl II S. 624). Dabei genügt auch eine nur allgemeine rechtliche Absicherung, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass zumindest ein bestimmter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung gestellt und die Verfügungsmacht darüber nicht bestritten wird (>BFH vom 3.2.1993 - BStBl II S. 462).

## H 2.9 (2)

### Bauausführungen

- **Begriff** >RFH vom 2.7.1940 - RStBl S. 668, RFH vom 21.1.1942 - RStBl S. 66 und BFH vom 21.10.1981 - BStBl 1982 II S. 241
- **Einbeziehung von Subunternehmern** Bei einem einheitlichen Bauauftrag ist auch die Zeit der Bauausführungen zu berücksichtigen, in der an der Baustelle selbständige Subunternehmer tätig waren, deren Tätigkeit der Steuerpflichtige lediglich überwacht hat (>BFH vom 13.11.1962 - BStBl 1963 III S. 71).
- **Sechsmonatsfrist** Betriebsstätten i. S. von § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG i. V.m. § 12 AO sind auch bei mehreren Bauausführungen anzunehmen, die sich zeitlich überschneidend insgesamt über einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten hinziehen (>BFH vom 16.12.1998 - BStBl 1999 II S. 365).
- **Unterbrechung der Sechsmonatsfrist** Werden bei einer Bauausführung die Bauarbeiten unterbrochen, z. B. durch ungünstige Witterungsverhältnisse, Streik, Materialmangel oder aus bautechnischen Gründen, wird die Frist von sechs Monaten gehemmt. Kurze Unterbrechungen bis zu zwei Wochen hemmen die Frist jedoch nicht (>BFH vom 8.2.1979 - BStBl II S. 479).

### Montage

- **Begriff** >BFH vom 16.5.1990 - BStBl II S. 983
- **Feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen im Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen** Werden im Zusammenhang mit Bauausführungen oder Montagen feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen errichtet, wie Baubuden, Baukantinen, Geräteschuppen, Unterkunftsbarracken usw., begründen auch diese eine Betriebsstätte nur dann, wenn die Bauausführungen oder Montagen länger als sechs Monate bestanden haben (>RFH vom 22.1.1941 - RStBl S. 90). Die Frist von sechs Monaten (>§ 12 Nr. 8 AO) bietet auch einen Anhalt für die Beurteilung der Frage, ob nach § 12 Nr. 8 AO eine Betriebsstätte bei festen Geschäftseinrichtungen oder Anlagen anzunehmen ist, die im Zusammenhang mit Arbeiten errichtet werden, die nicht zu den eigentlichen Bauausführungen oder Montagen gehören (>BFH vom 27.4.1954 - BStBl III S. 179).

## H 2.9 (3)

### Betriebsstätte mit Land- und Forstwirtschaft

Kapitalgesellschaften und andere Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG, die wegen ihrer Rechtsform steuerpflichtig sind, unterhalten Betriebsstätten auch in solchen Gemeinden, in denen sie nur eine Landwirtschaft betreiben (>BFH vom 29.11.1960 - BStBl 1961 III S. 52).

### Keine Betriebsstätte wegen fehlender Betätigung für das Unternehmen

- Genesungsheime und Kinderheime>BFH vom 29.11.1960 - BStBl 1961 III S. 52
- Auch die unentbehrlichen hygienischen Einrichtungen zur Benutzung durch die Arbeitnehmer begründen keine Betriebsstätte (>BFH vom 16.6.1959 - BStBl III S. 349).
- Der bloße Besitz von Grundvermögen begründet auch bei einer Kapitalgesellschaft noch keine Betriebsstätte (>RFH vom 27.5.1941 - RStBl S. 393). Bei Kapitalgesellschaften ist eine mehrgemeindliche Betriebsstätte jedoch auch dann gegeben, wenn sich in einer Gemeinde lediglich Grundstücke der Betriebsstätte befinden, die zurzeit betrieblich nicht benutzt werden (>BFH vom 18.4.1951 - BStBl III S. 124 und vom 26.11.1957 - BStBl 1958 III S. 261).

### H 2.9 (4)

#### Ständiger Vertreter

- **Allgemein** Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt, insbesondere für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt - § 13 AO (>BFH vom 28.6.1972 - BStBl II S. 785).
- **Betriebsaufspaltung** Bei einer Betriebsaufspaltung (>H 15.7 (4) bis (8) EStH) übt das Besitzunternehmen in den dem Betriebsunternehmen pachtweise überlassenen Betriebsstätten in der Regel keinen eigenen Gewerbebetrieb mehr aus. Das Betriebsunternehmen ist mit den gepachteten Betriebsstätten auch nicht ständiger Vertreter des Besitzunternehmens im Sinne des § 13 AO (>BFH vom 10.6.1966 - BStBl III S. 598).
- **Kapitalgesellschaft** Ständiger Vertreter kann nicht nur eine natürliche Person, sondern auch eine juristische Person, insbesondere eine Kapitalgesellschaft sein (>RFH vom 19.12.1939 - RStBl 1940 S. 25).
- **Räumlichkeiten des Vertreters als Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens** Ist nach den Grundsätzen der R 2.9 (4) eine Person als ständiger Vertreter des Unternehmens anzusehen, so hängt die Annahme einer Betriebsstätte des Vertretenen von der weiteren Voraussetzung ab, dass die feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, in der der ständige Vertreter seine Tätigkeit für das Unternehmen ausübt, einer gewissen, nicht nur vorübergehenden Verfügungsgewalt des Unternehmens unterliegt (>BFH vom 28.6.1972 - BStBl II S. 785). Dem Vertreter müssen die Einrichtungen in der Weise überlassen worden sein, dass bei Beendigung seiner Tätigkeit für den Vertretenen das Gebrauchsrecht des Vertreters an ihnen entfällt (>BFH vom 14.7.1971 - BStBl II S. 776). Das ist nicht der Fall, wenn der ständige Vertreter seine Tätigkeit in Räumlichkeiten ausübt, die dem vertretenen Unternehmer weder als Eigentümer noch als Mieter gehören. Demgemäß ist die Betriebsstätte, die einem ständigen Vertreter gehört, der selbständiger Gewerbetreibender (z. B. Handelsvertreter i. S. d. § 84 HGB) ist, nur eine Betriebsstätte des Vertreters und nicht auch eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmers. Das gleiche gilt in der Regel für Werbelokale einer Bausparkasse, die diese ihren Vertretern zur Verfügung stellt (>BFH vom 12.10.1965 - BStBl III S. 690). Auch der Versicherungsvertreter, der in vollem Umfang selbständiger Gewerbetreibender ist, begründet durch seinen Gewerbebetrieb in der Regel jedenfalls dann keine Betriebsstätte des Versicherungsunternehmens, wenn er die Büroräume gemietet hat und nur eigene Angestellte beschäftigt. Das Recht des Versicherungsunternehmens, die Räume des Versicherungsvertreters zur Überprüfung von Geschäftsvorfällen und zur Kontrolle des Geldverkehrs zu betreten, begründet auch dann keine Betriebsstätte des Versicherungsunternehmens, wenn das Versicherungsunternehmen von seinem Recht tatsächlich Gebrauch macht (>BFH vom 9.3.1962 - BStBl III S. 227). Bei einer Geschäftseinrichtung (z. B. einem Warenlager) einer Mineralölfirma am Ort der Betriebsstätte eines selbständigen Tankstellenwirts ist Voraussetzung für eine Betriebsstätte der Mineralölfirma, dass die Mineralölfirma die Verfügungsgewalt im Sinne des oben bezeichneten BFH-Beschlusses vom 9.3.1962 - BStBl III S. 227 über die Geschäftseinrichtung besitzt. Die Verfügungsgewalt ist zu verneinen, wenn die Geschäftseinrichtung von der Mineralölfirma an den

Tankstellenwart verpachtet worden ist (>BFH vom 16.8.1962 - BStBl III S. 477). Auch die Wohnung des unselbständigen Handlungsgehilfen, der ständiger Vertreter ist, ist im Allgemeinen keine Betriebsstätte des vertretenen Geschäftsherrn. Die Räumlichkeiten, in denen der ständige Vertreter seine geschäftliche Tätigkeit ausübt, sind jedoch, ohne dass sie dem Vertretenen als Eigentümer oder Mieter zu gehören brauchen, als dessen Betriebsstätte anzusehen, wenn dem Vertretenen über diese Räumlichkeiten eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsgewalt zusteht (>RFH vom 26.9.1939 - RStBl S. 1227, vom 19.12.1939 - RStBl 1940 S. 25 und S. 26 und vom 11.3.1942 - RStBl S. 801). Eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens liegt auch dann vor, wenn der Betrieb in Räumen ausgeübt wird, die ein leitender Angestellter des Unternehmens unter seinem Namen gemietet und dem Unternehmen zur Verfügung gestellt hat (>BFH vom 30.1.1974 - BStBl II S. 327).

- **Vertretung im Rahmen eines Gewerbebetriebs des Vertreters** Die Vertretung kann auch im Rahmen eines Gewerbebetriebs des Vertreters ausgeübt werden. So kann z. B. ein Handelsvertreter (§ 84 HGB) ständiger Vertreter in diesem Sinne sein (>RFH vom 23.4.1941 - RStBl S. 355).

## Zu § 2a GewStG

### H 2a Arbeitsgemeinschaften

#### Auslegung des Gesellschaftsvertrags

Ob eine Arbeitsgemeinschaft den alleinigen Zweck hat, sich auf die Erfüllung eines einzigen Werk- oder Werklieferungsvertrags zu beschränken, ist durch Auslegung des Gesellschaftsvertrags zu ermitteln (>BFH vom 2.12.1992 - BStBl 1993 II S. 577).

## Zu § 3 GewStG

### H 3.0 Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen und Verordnungen

#### H 3.0 (1)

#### Steuerbefreiungen außerhalb des Gewerbesteuergesetzes

Von der Gewerbesteuer sind auf Grund anderer Gesetze u. a. befreit:

1. Für Geschäftsjahre bis 31.12.2003: die Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften nach den §§ 37n, 38, 43a, 43c, 44, 50a und 50c des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.1.1970 (BGBl. I S. 127, BStBl I S. 187), aufgehoben durch Gesetz zur Modernisierung des Investmentwesens und zur Besteuerung von Investmentvermögen (Investmentmodernisierungsgesetz) vom 15.12.2003 (BGBl. I S. 2676, 2734); für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen: die Sondervermögen und Investmentaktiengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Satz 2 des Investmentsteuergesetzes vom 15.12.2003 (BGBl. I S. 2724), zuletzt geändert durch Art. 4 des Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetzes vom 7.3.2009 (BGBl. I S. 451).
2. Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien nach § 12 Abs. 3 des Vorruhestandsgesetzes vom 13.4.1984 (BGBl. I S. 601, BStBl I S. 332), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 22.12.2005 (BGBl. I S. 3686).

#### H 3.1

#### Lotterieunternehmen

- Die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 1 GewStG ist auf Lotterieunternehmen, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, auch dann nicht anwendbar, wenn sich die Anteile in der Hand des Staates befinden (>BFH vom 14.3.1961 - BStBl III S. 212 und vom 13.11.1963 - BStBl 1964 III S. 190).
- Demgegenüber ist § 3 Nr. 1 GewStG auf ein Lotterieunternehmen, das als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts der Staatsaufsicht unterliegt, anzuwenden (>BFH vom 24.10.1984 - BStBl 1985 II S. 223).

#### Staatliche Lotterie

Zum Begriff der staatlichen Lotterie (>BFH vom 14.3.1961 - BStBl III S. 212, vom 13.11.1963 - BStBl 1964 III S. 190 und vom 24.10.1984 - BStBl 1985 II S. 223).

### **Zur Behandlung der Einnehmer einer staatlichen Lotterie**

- >§ 13 GewStDV
- Die Befreiungsvorschrift des § 13 GewStDV ist auf Einnehmer von Lotterieurunternehmen, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, auch dann nicht anwendbar, wenn sich die Anteile in der Hand des Staates befinden (>BFH vom 14.3.1961 - BStBl III S. 212 und vom 13.11.1963 - BStBl 1964 III S. 190).
- Zur steuerbefreiten Tätigkeit des Einnehmers eines staatlichen Lotterieurunternehmens kann es auch gehören, dass der Lottereeinnehmer so genannte Lagerlose vorrätig hält und hierdurch selbst an den einzelnen Losziehungen der Lotterie teilnimmt (>BFH-Urteil vom 25.3.1976 - BStBl II S. 576).
- Der Bezirksstellenleiter einer staatlichen Lotterie, der keine Lotteriegeschäfte mit Kunden abschließt, ist kein von der Gewerbesteuer befreiter Lottereeinnehmer i. S. d. § 13 GewStDV (>BFH vom 10.8.1972 - BStBl II S. 801).

### **H 3.6**

#### **Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften**

>AEAO zu §§ 51 bis 68 AO (abgedruckt im AO-Handbuch)

#### **Rettungsdienste und Krankentransporte**

>BMF vom 20.1.2009 - BStBl I S. 339

#### **Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**

Unterhält ein in § 3 Nr. 6 S. 1 GewStG genanntes Unternehmen einen oder mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind und übersteigen die Einnahmen insgesamt, einschließlich der Umsatzsteuer, im Jahr 35.000 Euro, tritt insoweit partielle Gewerbesteuerpflicht ein.

>§ 64 AO

>R 2.1 Abs. 5, H 2.1 (5)

## **H 3.7 Hochsee- und Küstenfischerei**

### **H 3.7**

#### **Allgemeines**

- Für die Anwendung der Befreiungsvorschrift in § 3 Nr. 7 GewStG genügt es, dass eine der dort bezeichneten Voraussetzungen erfüllt ist (>RFH vom 14.12.1937 - RStBl 1938 S. 428).
- Die Binnenfischerei (Fischerei auf Binnengewässern einschließlich der Teichwirtschaft) gehört zur Landwirtschaft und unterliegt somit grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer, § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V.m. § 62 BewG. Dies gilt jedoch nicht, wenn ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (Kapitalgesellschaft >R 2.1 Abs. 4) vorliegt. Für diesen Fall ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 3 Nr. 7 GewStG erfüllt sind.

#### **Nebentätigkeit**

Eine Nebentätigkeit, z. B. so genannte Angelfahrten, beeinträchtigt die Steuerbefreiung für die begünstigten Tätigkeiten nicht, solange der Betrieb als solcher seinen Charakter als Hochsee- und Küstenfischereibetrieb nicht einbüßt (>BFH vom 19.7.1978 - BStBl 1979 II S. 49).

### **H 3.8**

#### **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft**

- Mit der Bezugnahme auf § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG sind die Grundsätze der R 20 bis 25 KStR zu beachten.
- Zu dem steuerbefreiten Tätigkeitsbereich gehört auch die Vermittlung von

Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Bewertungsgesetzes, z. B. von Mietverträgen für Maschinenringe einschließlich der Gestellung von Personal. Der Begriff "Verwertung" umfasst auch die Vermarktung und den Absatz, soweit die Tätigkeit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. Nicht unter die Steuerbefreiung fällt dagegen die Rechts- und Steuerberatung (>R 20 Abs. 4 Satz 2 bis 4 KStR).

- Werden landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sowie Vereine auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen gezwungen, Geschäfte mit Nichtmitgliedern zu machen, bleiben die Gewinne aus den Mitgliedergeschäften körperschaftsteuerfrei. Die Gewinne aus dem erzwungenen Nichtmitgliedergeschäft können, sofern eine Ermittlung im Einzelnen nur schwer oder nur mit erheblichem Arbeitsaufwand möglich wäre, für die Zwecke der Körperschaftsteuer im Schätzungswege ermittelt werden (>R 20 Abs. 8 KStR). Der so ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb ist auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde zu legen.

### H 3.9

#### **Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen**

Mit der Bezugnahme auf § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG sind die Grundsätze der (>R 11 und 28 KStR) zu beachten.

### H 3.11

#### **Steuerbefreiung öffentlich-rechtlicher Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen**

Für die Steuerbefreiung der berufsständischen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen ist es entsprechend § 187a SGB VI unschädlich, wenn aus einer vom Arbeitgeber gezahlten Entlassungsentschädigung wegen Altersteilzeit neben den in § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG, § 3 Nr. 11 GewStG festgelegten Höchstbeträgen zur Reduzierung des versicherungsmathematischen Abschlags beim vorgezogenen Altersruhegeld Leistungen in die berufsständische Versorgungseinrichtung entrichtet werden (>BMF vom 20.10.2003 - BStBl I S. 558).

### H 3.13

#### **Allgemeines**

>Abschnitte 111 bis 114 UStR

#### **Betrieb einer Unterrichtsanstalt als Ausübung eines freien Berufs**

Ist der Betrieb einer Unterrichtsanstalt als Ausübung eines freien Berufs anzusehen, unterliegt dieser bereits aus diesem Grunde schon nicht der Gewerbesteuer.

>H 15.6 (Erzieherische Tätigkeit) EStH

>H 15.6 (Unterrichtende Tätigkeit) EStH

### H 3.14

#### **Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften: Verlustvortrag**

Der Wechsel in der Steuerpflicht eines Gewerbesteuerersubjekts aufgrund einer persönlichen Steuerbefreiung (hier § 3 Nr. 14a GewStG) führt nicht zum Wegfall des Gewerbesteuerersubjekts. Bleibt das Steuersubjekt bei Beendigung und nachfolgendem erneuten Beginn der Gewerbesteuerpflicht bestehen, ist sowohl die Unternehmens- als auch die Unternehmeridentität gewahrt. Gewerbeverluste aus vorangegangenen, nicht steuerbefreiten Erhebungszeiträumen sind deshalb nach Wiedereintritt in die Steuerpflicht abzugsfähig (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 733).

## **H 3.20 Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und Pflegeeinrichtungen**

### H 3.20

#### **Ambulantes Rehabilitationszentrum**

Ein ambulantes Rehabilitationszentrum ist kein von der Gewerbesteuer befreites Krankenhaus gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG (>BFH vom 22.10.2003 - BStBl 2004 II S. 300).

### **Ärztliche Wahlleistungen**

Der Gewinn aus dem Klinikbetrieb als solchem ist nicht von der Gewerbesteuer befreit, wenn die Patienten einer Privatklinik ausschließlich auch ärztliche Wahlleistungen gemäß § 7 BPfIV 1985 [jetzt BPfIV vom 26. September 1994 - BGBl. I S. 2750, zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 17.3.2009 - BGBl. I S. 534] in Anspruch nehmen (>BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 363).

### **Beteiligung an einem gewerblichen Betrieb**

Ein Krankenhaus, das nach § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist, wird nicht dadurch gewerbesteuerpflichtig, dass es, ohne sein Wesen als Krankenhaus zu ändern, noch an einem anderen gewerblichen Betrieb beteiligt ist (>RFH vom 25.11.1942 - RStBl 1943 S. 43).

### **Betrieb eines Krankenhauses als Ausübung eines freien Berufs**

- >H 15.6 (Heil- und Heilhilfsberufe) EStH
- Ein Arzt, der eine Privatklinik betreibt, erzielt jedenfalls dann gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb der Klinik und freiberufliche Einkünfte aus den von ihm erbrachten stationären ärztlichen Leistungen, wenn die Leistungen der Klinik einerseits und die ärztlichen Leistungen andererseits gesondert abgerechnet werden (>BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 363).

### **Krankenhäuser**

- Zum Begriff >R 7f EStR i. V.m. R 82 EStR 1999 und H 82 (Krankenhaus) EStH 1999.
- Zur Abgrenzung eines Krankenhauses als Teil einer Einrichtung >R 7f EStR i. V. m. R 82 Abs. 2 Satz 3 EStR 1999

### **Merkmalerstreckung bei Betriebsaufspaltung**

Die Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG erstreckt sich bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit des Besitzpersonenunternehmens (>BFH vom 29.3.2006 - BStBl II S. 661).

### **Organschaft**

Die Befreiung einer Organgesellschaft von der Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 20 GewStG 1984 erstreckt sich auch dann nicht auf eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises, die die Befreiungsvoraussetzungen ihrerseits nicht erfüllt, wenn die Tätigkeiten der Gesellschaften sich gegenseitig ergänzen. Die tatbestandlichen Voraussetzungen einer gesetzlichen Steuerbefreiung müssen von der jeweiligen Organgesellschaft selbst erfüllt werden (>BFH vom 4.6.2003 - BStBl 2004 II S. 244).

### **Rettungsdienste und Krankentransporte**

Der Rettungsdienst und der Krankentransport sind nicht von der Gewerbesteuer befreit (>BFH vom 18.9.2007 - BStBl 2009 II S. 126)

### **Zur Frage der Gemeinnützigkeit**

>H 3.6 Rettungsdienste und Krankentransporte

### **H 3.25**

#### **Allgemeines**

- Wirtschaftsförderung i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG setzt eine ausschließlich und unmittelbare Förderung von Unternehmen voraus (>BFH vom 26.2.2003 - BStBl II S. 723).
- Eine Wirtschaftsförderungsgesellschaft, deren hauptsächliche Tätigkeit sich darauf erstreckt, Grundstücke zu erwerben, hierauf Gebäude nach den Wünschen und Vorstellungen ansiedlungswilliger Unternehmen zu errichten und an diese zu verleasen, ist nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG steuerbefreit (>BFH vom 3.8.2005 - BStBl 2006 II S. 141).

## **Zu § 4 GewStG**

### **H 4.1 Heheberechtigung**

#### **Betriebsstätte**

>R 2.9

#### **Reisegewerbebetrieb**

>§ 35a Abs. 3 GewStG

#### **Verletzung der Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit**

Die Aufhebung eines Gewerbesteuermessbescheides kann regelmäßig nicht allein deswegen beansprucht werden, weil er von einem örtlich unzuständigen Finanzamt erlassen worden ist (>BFH vom 19.11.2003 - BStBl 2004 II S. 751).

#### **Verwaltung der Gewerbesteuer**

>R 1.2

## **Zu § 5 GewStG**

### **H 5.1 Steuerschuldnerschaft**

#### **H 5.1 (1)**

##### **Formwechsel**

Geht das Vermögen einer zweigliedrigen Personengesellschaft beim Ausscheiden eines der beiden Gesellschafter auf den verbleibenden Gesellschafter über, so sind für das Jahr des Formwechsels zwei Gewerbesteuermessbescheide, jeweils für die Zeit vor und nach dem Wechsel zu erlassen (>BFH vom 13.10.2005 - BStBl 2006 II S. 404).

##### **Unternehmerwechsel**

- Zur sachlichen Steuerpflicht>R 2.7
- Zur Ermittlung des Steuermessbetrags>R 11.1

##### **Verdecktes Gesellschaftsverhältnis**

Bei einem verdeckten Gesellschaftsverhältnis zwischen einer Personenhandelsgesellschaft und einer natürlichen Person ist der Gewerbesteueroder Gewerbesteuermessbescheid unter der Geltung des § 5 Abs. 1 GewStG 1977 nicht an die Innengesellschaft, sondern an die Personenhandelsgesellschaft als Steuerschuldnerin zu adressieren (>BFH vom 16.12.1997 - BStBl 1998 II S. 480 - Abgrenzung zum BFH vom 7.4.1987 - BStBl II S. 768).

#### **H 5.1 (2)**

##### **Mehrheit von Betrieben**

>R 2.4 Abs. 5

##### **Steuerschuldnerschaft**

Als Steuerschuldner kommen weder die atypische stille Gesellschaft selbst noch die an ihr beteiligten Personen in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit noch der stille Gesellschafter in Betracht (>BFH vom 12.11.1985 - BStBl 1986 II S. 311).

### **H 5.2 Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)**

(unbesetzt)

### **H 5.3 Haftung**

#### **Allgemeines**

Wer kraft Gesetzes haftet, kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden.

Der Bescheid ist schriftlich zu erteilen (>§ 191 AO) und zu begründen. Gegen Haftungsbescheide der Gemeinde sind der Widerspruch und der Verwaltungsrechtsweg gegeben (>§§ 68 bis 73 und § 40 Verwaltungsgerichtsordnung). Wegen der Heranziehung bei vertraglicher Haftung (>§ 192 AO). Gegen Haftungsbescheide des Finanzamts sind der Einspruch und der Finanzrechtsweg gegeben (>§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 33 FGO).

### **Haftung**

Es kommen insbesondere die folgenden Haftungstatbestände in Betracht:

1. § 69 AO (Haftung der Vertreter),
2. § 71 AO (Haftung des Steuerhinterziehers),
3. § 73 AO (Haftung bei Organschaft),
4. § 74 AO (Haftung des Eigentümers von Gegenständen),
5. § 75 AO (Haftung des Betriebsübernehmers),
6. § 25 Abs. 1 HGB (Haftung des Erwerbers eines Handelsgeschäfts),
7. § 128 HGB (Haftung des Gesellschafters einer OHG),
8. §§ 161 und 171 HGB (Haftung des Komplementärs und der Kommanditisten einer KG),
9. § 427 BGB (Haftung des Gesellschafters einer GbR).

## **Zu § 7 GewStG**

### **H 7.1 Gewerbeertrag**

#### **H 7.1 (1)**

#### **Auflösung einer Ansparrücklage gemäß § 7g EStG nach Eintritt der Gewerbesteuerpflicht**

>Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.5.2003, BStBl I S. 331

(Anhang 3)

#### **Ausländische Betriebsstättenergebnisse**

Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben (soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten) wird.

Soweit bei der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) Gewinne (Verluste) aus Betriebsstätten im Ausland erfasst sind, sind sie infolgedessen bei der Gewerbesteuer auszuscheiden (positive oder negative Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG, >H 9.4).

#### **Bewertungswahlrechte**

Bilanzsteuerrechtliche Bewertungswahlrechte dürfen für die einkommen- und gewerbesteuerliche Gewinnermittlung nur einheitlich ausgeübt werden (>BFH vom 25.4.1985 - BStBl 1986 II S. 350 -, vom 28.6.1989 - BStBl 1990 II S. 76 -, vom 9.8.1989 - BStBl 1990 II S. 195 - und vom 21.1.1992 - BStBl II S. 958).

#### **Billigkeitsmaßnahmen**

- Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Abs. 1 Satz 2 AO (zeitliche Verlagerung der Besteuerung) wirken auch für die Gewinnermittlung bei der Gewerbesteuer (>R 1.5 Abs. 2).
- Dagegen sind Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO bei der Gewerbesteuer nur dann zulässig, wenn die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer dem Finanzamt obliegt, es sei denn, dass die heheberechtigte Gemeinde der Billigkeitsmaßnahme zugestimmt hat (>H 1.5 (1)) oder dafür durch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind (>R 1.5 Abs. 1).

#### **Eigenständige Ermittlung des Gewerbeertrags**

- Für gewerbsteuerliche Zwecke ist der Gewinn verfahrensrechtlich selbständig zu ermitteln. Dabei sind die Regelungen des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts über die Ermittlung des Gewinns anzuwenden (>BFH vom 25.10.1984 - BStBl 1985 II S. 212 und vom 4.10.1988 - BStBl 1989 II S. 299). Sie sind nur insoweit nicht anzuwenden, als sie ausdrücklich auf die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) beschränkt sind (>R 7.1 Abs. 3) oder ihre Nichtanwendung sich unmittelbar aus dem GewStG oder aus dem Wesen der Gewerbesteuer ergibt (>BFH vom 11.12.1956 - BStBl 1957 III S. 105 und vom 29.11.1960 - BStBl 1961 III S. 51). Es ist unerheblich, ob sich die Gewinnermittlungsmaßnahme innerhalb oder außerhalb der Bilanz auswirkt. In der Regel wird danach der für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) maßgebende Gewinn mit dem für die Ermittlung des Gewerbeertrags festzustellenden Gewinn übereinstimmen. Eine rechtliche Bindung besteht aber nicht (>BFH vom 22.11.1955 - BStBl 1956 III S. 4, vom 27.4.1961 - BStBl III S. 281 und vom 11.12.1997 - BStBl 1999 II S. 401). Das gilt auch für die Fälle, in denen der Gewinn aus Gewerbebetrieb auf Grund des § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO gesondert festgestellt wird (>BFH vom 17.12.2003 - BStBl 2004 II S. 699).
- Zu beachten sind ferner die Vorschriften
  1. 1. der §§ 18 und 19 des UmwStG 2007 zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794);
  2. 2. der §§ 7 bis 14 des AstG vom 8.9.1972 (BStBl I S. 450), zuletzt geändert durch Artikel 11 des Gesetzes vom 8.4.2010 (BGBl. I S. 386);
  3. 3. des § 7 Abs. 1 des Entwicklungsländer-Steuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.5.1979 (BStBl I S. 294), zuletzt geändert durch Artikel 81 der Verordnung vom 25.11.2003 (BGBl. I S. 2304), und
  4. 4. des § 6 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft vom 18.8.1969 (BStBl I S. 477), zuletzt geändert durch Artikel 16 des Gesetzes vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794);
 die die Anwendung dieser Gesetze für die Ermittlung des Gewerbeertrags vorschreiben.

### **Bilanzzusammenhang**

Bei der Ermittlung des als Gewerbeertrag anzusetzenden Gewinns sind im Falle einer Bilanzberichtigung auch die Grundsätze des Bilanzzusammenhangs zu beachten (>BFH vom 13.1.1977 - BStBl II S. 472). Die Bilanzberichtigung für Zwecke der Festsetzung der Gewerbesteuer hindert nicht die entsprechende einkommensteuerliche Korrektur in einem späteren Veranlagungszeitraum (>BFH vom 6.9.2000 - BStBl 2001 II S. 106).

### **Einbringungsgewinn**

Werden in Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (>§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG) die erhaltenen Anteile durch den Einbringenden innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO (>§ 22 Abs. 1 UmwStG). Ob der nach Maßgabe des § 16 EStG zu ermittelnde Einbringungsgewinn beim Einbringenden als laufender Gewerbeertrag der Gewerbesteuer unterliegt, richtet sich dabei nach den allgemeinen Grundsätzen zur Behandlung von Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen.

>§ 7 S. 2 GewStG

>H 7.1 (3)

### **Gewerblicher Grundstückshandel**

In den Fällen von Grundstücksverkäufen, die zu einer gewerblichen Tätigkeit führen (>H 15.5 (Grundstückskäufe) EStH, R 15.7 Abs. 1 EStR), betreffen die mit dem Verkauf der Grundstücke zusammenhängenden Geschäftsvorfälle wirtschaftlich regelmäßig den laufenden Gewinn des Gewerbebetriebs; sie beeinflussen nicht einen etwaigen Veräußerungs- bzw. Betriebsaufgabegewinn (>BFH vom 15.12.1971 - BStBl 1972 II S. 291, vom 9.9.1993 - BStBl 1994 II S. 105 und vom 25.1.1995 - BStBl II S. 388).

### **Korrektur nach erfolgter Hinzurechnung**

>RFH 7.12.1943 - RStBl 1944 S. 148

>BFH vom 27.3.1961 - BStBl III S. 280 und vom 13.12.1966 - BStBl 1967 III S. 187

**Beispiel:**

A ist Inhaber eines Einzelunternehmens. Der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn beträgt in den EZ 01 und 02 jeweils 100.000 EUR. Als Betriebsausgaben wurden jeweils Entgelte für Schulden in Höhe von 300.000 EUR berücksichtigt. Ein Teilbetrag in Höhe von 100.000 EUR der im EZ 01 gezahlten Entgelte für Schulden wurde im EZ 02 erstattet. Der Erstattungsbetrag ist im EZ 02 als Betriebseinnahme erfasst worden.

**Lösung:**

In den EZ 01 und 02 ist jeweils ein Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG i.H.v. 50.000 EUR anzusetzen (Entgelte für Schulden i.H.v. 300.000 EUR abzüglich des Freibetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG i.H.v. 100.000 EUR; davon ein Viertel). Die Erstattung im EZ 02 beeinflusst die in den EZ 01 und 02 zu berücksichtigenden Hinzurechnungsbeträge nicht. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung ist der bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG im EZ 02 zugrunde zu legende Gewinn um den auf den Erstattungsbetrag entfallenden Hinzurechnungsbetrag des EZ 01 zu mindern.

Der Minderungsbetrag ist wie folgt zu bestimmen:

Entgelte für Schulden des EZ 01:	300.000 EUR
abzüglich Erstattungsbetrag:	100.000 EUR
abzüglich Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG:	100.000 EUR
verbleiben:	100.000 EUR

Fiktiver Hinzurechnungsbetrag im EZ 01 <sup>[1]</sup> :	25.000 EUR
Tatsächlicher Hinzurechnungsbetrag im EZ 01:	50.000 EUR
Differenz (=Minderungsbetrag):	25.000 EUR

Im EZ 02 ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ein Gewinn in Höhe von 75.000 EUR zugrunde zu legen (tatsächlicher Gewinn in Höhe von 100.000 EUR abzüglich des Minderungsbetrags in Höhe von 25.000 EUR).

Ermittlung des Gewerbeertrags:

	EZ 01	EZ 02
Ausgangsgröße i. S. d. § 7 GewStG:	100.000 EUR	75.000 EUR
Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG:	50.000 EUR	50.000 EUR
Gewerbeertrag i. S. d. § 7 GewStG:	150.000 EUR	125.000 EUR

**Tonnagebesteuerung**

Die Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG gehört zum Gewerbeertrag nach § 7 S. 3 GewStG (>BMF vom 12.6.2002 - BStBl I S. 614 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 31.10.2008 - BStBl I S. 956 und BFH vom 13.12.2007 - BStBl 2008 II S. 583).

**Überführung von Einzelwirtschaftsgütern**

Wenn die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem gewerblichen Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, eines der Ausübung eines freien Berufs dienenden Betriebs oder in eine ausländische Betriebsstätte nach einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen keine Entnahme darstellt, weil deren spätere Besteuerung durch den Verbleib in einem Betriebsvermögen sichergestellt ist, kann die Besteuerung der in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven allein für Zwecke der Gewerbesteuer nicht ausgelöst werden (>BFH vom 14.6.1988 - BStBl 1989 II S. 187).

**Unentgeltliche Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung**

>§ 6 Abs. 3 EStG

**Zur Behandlung einer Gewinnerhöhung auf Grund einer Wertaufholung nach ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibung**

>R 8.6

## **H 7.1 (2)**

### **Allgemeines**

Zur Änderung des Gewerbesteuermessbescheids nach § 35b GewStG

>R 35b.1

## **H 7.1 (3)**

### **Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften und Verwaltungsanordnungen**

Während die Einkommensteuer als Personensteuer beim gewerblichen Gewinn alle betrieblichen Vorgänge von den ersten Vorbereitungshandlungen zur Betriebseröffnung bis zur Veräußerung oder Entnahme des letzten betrieblichen Wirtschaftsgutes berücksichtigt, ist Gegenstand der Gewerbesteuer nur der durch den laufenden Betrieb anfallende Gewinn (>BFH vom 13.11.1963 - BStBl 1964 III S. 124).

### **Betriebsaufgabe**

Im Fall der Betriebsaufgabe ist für diesen Zeitpunkt der Übergang zum Vermögensvergleich zu unterstellen. Die dabei erforderlichen Zu- und Abrechnungen gehören zum laufenden Gewinn und sind deshalb bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen (>BFH vom 23.11.1961 - BStBl 1962 III S. 199 und vom 24.10.1972 - BStBl 1973 II S. 233).

### **Entnahmevorgänge bei Umwandlung in eine Personengesellschaft**

Entsteht bei einer Betriebsveräußerung oder der Einbringung eines Betriebs zu Buch- oder Zwischenwerten ein Gewinn aus der Überführung von nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen, unterliegt dieser Gewinn auch dann nicht der Gewerbesteuer, wenn er bei der Einkommensteuer nach dem Tarif zu versteuern ist (>BFH vom 29.10.1987 - BStBl 1988 II S. 374).

### **Entschädigungen, nachträgliche Betriebseinnahmen**

- Eine Unfallentschädigung, die ein Gewerbetreibender wegen Erwerbsminderung aus der Haftpflichtversicherung des Schädigers erhält, gehört nicht zum Gewerbeertrag (>BFH vom 20.8.1965 - BStBl 1966 III S. 94 und vom 28.8.1968 - BStBl 1969 II S. 8).
- Ausgleichsansprüche und Ausgleichszahlungen im Sinne des § 89b HGB bei Handelsvertretern sowie Entschädigungen für entgangenen Gewinn bei behördlich veranlasseter Geschäftsraumverlegung gehören zum laufenden gewerblichen Gewinn und damit zum Gewerbeertrag i. S. d. des § 7 GewStG (>BFH vom 21.1.1965 - BStBl III S. 172, vom 5.12.1968 - BStBl 1969 II S. 196, vom 26.5.1971 - BStBl II S. 717, vom 31.3.1977 - BStBl II S. 618 und vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 573). Ausgleichszahlungen i. S. d. von § 89b HGB gehören auch dann zum laufenden Gewinn, wenn die Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Aufgabe des Betriebs zusammenfällt oder der Anspruch auf Ausgleichszahlung durch den Tod des Handelsvertreters entstanden ist und der Erbe den Betrieb aufgibt (>BFH vom 24.11.1982 - BStBl 1983 II S. 243, vom 9.2.1983 - BStBl II S. 271, vom 19.2.1987 - BStBl II S. 570 und vom 25.7.1990 - BStBl 1991 II S. 218). Eine Ausgleichszahlung im Sinne von § 89b HGB, die ihren Grund in der Beendigung des Vertragsverhältnisses durch den Tod des Handelsvertreters hat und an dessen allein erbende Witwe geleistet wird, gehört aber dann nicht zum Gewerbeertrag des mit dem Tode eingestellten Gewerbebetriebs, wenn der Handelsvertreter seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte und diese Gewinnermittlungsart beibehalten wurde (>BFH vom 10.7.1973 - BStBl II S. 786).
- Wird die Entschädigung im Rahmen der Aufgabe eines Gewerbebetriebs gezahlt, so bleibt sie beim Gewerbeertrag außer Ansatz, wenn sie einkommensteuerrechtlich dem begünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i. S. d. § 16 EStG zuzurechnen ist (>BFH vom 17.12.1975 - BStBl 1976 II S. 224).
- Eine nach § 3 Nr. 8 EStG steuerfreie Entschädigung gehört nicht zum Gewerbeertrag (>BFH vom 12.1.1978 - BStBl II S. 267).

### **Ermittlung des Gewerbeertrags bei Mitunternehmerschaften**

- Zum Gewerbeertrag einer Personengesellschaft gehören auch die Vergütungen an ihre Mitunternehmer i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (>BFH vom 6.7.1978 -

BStBl II S. 647, vom 6.11.1980 - BStBl 1981 II S. 220, vom 24.11.1983 - BStBl 1984 II S. 431, vom 25.10.1984 - BStBl 1985 II S. 212 und vom 10.6.1987 - BStBl II S. 816). Das gilt auch für die Gehälter der Geschäftsführer einer GmbH, die die Geschäfte einer GmbH & Co KG führt, wenn die Empfänger zugleich Gesellschafter (Kommanditisten) der GmbH & Co KG sind (>BFH vom 26.1.1968 - BStBl II S. 369 und vom 14.12.1978 - BStBl 1979 II S. 284). Sie gehören ausnahmsweise nicht zum Gewinn (Gewerbeertrag), wenn der Empfänger zwar formal Gesellschafter, aber wirtschaftlich kein Mitunternehmer ist (>BFH vom 26.6.1964 - BStBl III S. 501). In den Gewerbeertrag einer Personengesellschaft ist auch der Gewinn einzubeziehen, den ein Gesellschafter aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen erzielt, das der Betätigung der Gesellschaft dient (>BFH vom 6.11.1980 - BStBl 1981 II S. 220 und zu Sonderbetriebsvermögen II >BFH vom 3.4.2008 - BStBl II S. 742). Dagegen gehört der Veräußerungsgewinn eines von den Gesellschaftern einer Personengesellschaft von Anfang an privat genutzten Grundstücks nicht zum Gewerbeertrag, auch wenn es sich dabei um Gesamthandsvermögen handelt (>BFH vom 3.10.1989 - BStBl 1990 II S. 319). Zinsen, die ein Mitunternehmer für ein Darlehen aufwendet, das er zum Erwerb eines Mitunternehmeranteils aufgenommen hat, mindern den Gewinn der Personengesellschaft. Sie sind jedoch nach § 8 Nr. 1 GewStG dem Gewerbeertrag wieder hinzuzurechnen (>BFH vom 9.4.1981 - BStBl II S. 621).

- Wegen der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft an eine andere ganz oder teilweise gesellschafteridentische Personengesellschaft (>BMF vom 28.4.1998 - BStBl I S. 583).
- Zur Anwendung der Regelungen des § 8b Abs. 1 bis 5 KStG sowie des § 3 Nr. 40 EStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft >BMF vom 21.3.2007 - BStBl I S. 302 = Rechtsfolgen aus der Veröffentlichung des BFH-Urteils I R 95/05 vom 9.8.2006 im BStBl 2007 II S. 279).

### **Gewinn aus der Veräußerung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**

Der Gewinn aus der Veräußerung einer zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 2 Abs. 2 GewStG ist auch dann Gewerbeertrag, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital umfasst (>§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), es sei denn, die Veräußerung erfolgt im engen Zusammenhang mit der Aufgabe des Gewerbebetriebs (>BFH vom 2.2.1972 - BStBl II S. 470). Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Anteile an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft handelt (>BFH vom 29.8.1984 - BStBl 1985 II S. 160).

### **Gewinnanteile stiller Gesellschafter**

- Wird die anteils- und beteiligungsidentische Schwestersonengesellschaft einer Kommanditistin als typische stille Gesellschafterin an der KG beteiligt und werden die Interessen anderer KG-Gesellschafter durch eine "Gewinnverschiebung" zwischen den Schwestergesellschaften nicht berührt, mindert der Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin nur in angemessener Höhe den Gewerbeertrag der KG.
- Soweit der der stillen Gesellschafterin eingeräumte Gewinnanteil eine angemessene Höhe übersteigt, ist er der Kommanditistin zuzurechnen. Insoweit handelt es sich um eine verdeckte Entnahme der Gesellschafter aus der Kommanditistin verbunden mit einer verdeckten Einlage in deren Schwestergesellschaft.
- Soweit ein angemessener Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin nicht durch einen konkreten Fremdvergleich ermittelt werden kann, ist - entsprechend den von der Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften entwickelten Grundsätzen - im Allgemeinen eine Gewinnverteilung nicht zu beanstanden, die eine durchschnittliche Rendite der an Gewinn und Verlust beteiligten stillen Gesellschafterin bis zu 35 % ihrer Einlage erwarten lässt.

(>BFH vom 21.9.2000 - BStBl 2001 II S. 299)

### **Mehrheit von Betrieben**

>R 2.4

### **Sondererbfolge**

Bei einer Sonderrechtsnachfolge in den Mitunternehmeranteil (qualifizierte Nachfolgeklausel) handelt es sich um eine Sondererbfolge; deshalb unterliegt der beim Erblasser entstehende Gewinn aus der Entnahme des Sonderbetriebsvermögens nicht der GewSt (>BFH vom 15.3.2000 - BStBl II S. 316).

## **Veräußerungs- und Aufgabegewinne**

- Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs im Sinne von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 und Abs. 3 EStG gehören vorbehaltlich der Anwendung des § 7 S. 2 GewStG bei einer Personengesellschaft nicht zum Gewerbeertrag (>BFH vom 11.3.1982 - BStBl II S. 707).
- Veräußerungs- oder Aufgabegewinne unterliegen als laufender Gewinn der Gewerbesteuer, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (>§ 16 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 2 EStG und BFH vom 15.6.2004 - BStBl II S. 754).

## **Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft**

- >BMF vom 16.12.2003 - BStBl I S. 786 - Tz. 14
- >§ 18 UmwStG

## **Wechsel der Gewinnermittlungsart**

>R 4.6 EStR und Anlage zu R 4.6 im EStH

## **Zwischengeschaltete Personengesellschaft**

Anwendung der §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG sowie § 8b KStG

>§ 7 S. 4 GewStG

## **H 7.1 (4)**

### **Übertragungsgewinn bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft als Alleingesellschafterin**

Wird eine Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft als Alleingesellschafterin umgewandelt, ist der Übertragungsgewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven in einer Beteiligung der umgewandelten Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft nicht Bestandteil des Gewerbeertrags der umgewandelten Kapitalgesellschaft (>BFH vom 28.2.1990 - BStBl II S. 699).

### **Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder einer betrieblichen Beteiligung bei Kapitalgesellschaften**

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder einer betrieblichen Beteiligung gehört nach ständiger Rechtsprechung bei Kapitalgesellschaften zum Gewerbeertrag (>BFH vom 5.9.2001 - BStBl 2002 II S. 155).

### **Veräußerung eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft**

Veräußert eine Kapitalgesellschaft eigene Anteile an einen bislang an der Gesellschaft nicht Beteiligten, führt dies in Höhe der Differenz des Buchwertes und des Veräußerungserlöses zu einem Veräußerungsgewinn/-verlust. Leistet der neu eintretende Gesellschafter in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile eine Zahlung in die Kapitalrücklage, kann dies als (disquotale) Einlage oder als zusätzliches Veräußerungsentgelt zu beurteilen sein (>BFH vom 23.2.2005 - BStBl II S. 522).

## **H 7.1 (5)**

### **Allgemeine Grundsätze zur Organschaft**

>R 2.3

### **Teilwertabschreibungen bei Organschaft**

Besteht gewerbesteuerrechtlich ein Organschaftsverhältnis, ist der beim Organträger zusammenfassende Gewerbeertrag des Organkreises um Teilwertabschreibungen des Organträgers auf Beteiligungen an Organgesellschaften zu erhöhen, soweit die Teilwertabschreibungen betragsmäßig den erlittenen Verlusten der Organgesellschaft entsprechen (>BFH vom 6.11.1985 - BStBl 1986 II S. 73). Teilwertabschreibungen aufgrund einer Gewinnabführung mindern ebenso wie aufgrund einer Gewinnausschüttung den Gewerbeertrag im Organkreis nicht (>BFH vom 19.11.2003 - BStBl 2004 II S. 751). Teilwertabschreibungen mindern den Gewerbeertrag des Organkreises, wenn sie sich auf Ausschüttungen der Organgesellschaft bzgl. Gewinne aus vororganschaftlicher Zeit beziehen (>BFH vom 30.1.2002 - BStBl 2003 II S. 354).

## Übernahmegewinn bei Umwandlung in Organschaftsfällen

- Besteht eine gewerbesteuerrechtliche Organschaft und wird die Organgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt, unterliegt ein Umwandlungsgewinn, der beim herrschenden Unternehmen entsteht, insoweit nicht der Gewerbesteuer, als er aus aufgespeicherten Gewinnen der Organgesellschaft herrührt, die auf Grund der Organschaft bereits durch Zurechnung zum Gewerbeertrag des herrschenden Unternehmens versteuert wurden (>BFH vom 26.1.1972 - BStBl II S. 358).
- Entsteht bei der Umwandlung eines Organs auf den Organträger dadurch ein Übernahmegewinn, dass der Buchwert des Vermögens des Organs infolge der Nichtausschüttung von nachorganschaftlichen Gewinnen den Buchwert des Anteils des Organträgers an dem Organ übersteigt, unterliegt dieser Gewinn bei dem Organträger nicht der Gewerbesteuer (>BFH vom 17.2.1972 - BStBl II S. 582).

### Zur Berücksichtigung von Gewerbeverlusten innerhalb des Organkreises

>H 10a.4

## H 7.1 (6)

### Allgemeines

- Wegen der Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewinns>§ 22 KStG und R 70 KStR
- Wegen der steuerlichen Behandlung von landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, bei denen nur bestimmte Nichtmitgliedergeschäfte besteuert werden>H 3.8
- Wegen der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen>R 7.1 Abs. 4

## H 7.1 (8)

### Beginn der Abwicklung

Beginnt die Abwicklung im Laufe eines Wirtschaftsjahrs, ist grundsätzlich für die Zeit vom Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs bis zum Beginn der Abwicklung ein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden, das nicht in den Abwicklungszeitraum einzubeziehen ist (>BFH vom 17.7.1974 - BStBl II S. 692).

### Besteuerungszeitraum

>BMF vom 4.4.2008 - BStBl I S. 542

## Zu § 8 GewStG

### H 8.1 Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

#### H 8.1 (1)

#### Allgemeines

Auf die Dauer des Schuldverhältnisses kommt es nicht an. Auch ist es nicht von Bedeutung, ob die Schulden mit oder ohne Willen des Schuldners oder des Gläubigers entstanden sind, ob sie das Betriebsvermögen erhöht oder nur dessen Verminderung verhindert haben, ob die Gegenwerte am Stichtag noch vorhanden und ob die Schulden verzinslich sind (>BFH vom 28.6.1957 - BStBl III S. 287).

#### ABC der als Entgelt für Schulden anzusehenden Leistungen

- **Diskontbeträge**, soweit sich diese auf den Finanzierungsanteil beziehen. Demnach sind enthaltene Nebenkosten - Verwaltungsgebühren, Risikoprämien, Wertermittlungskosten und vergleichbare Kosten - nicht in die Hinzurechnung einzubeziehen, zu Zeitpunkt und Umfang der Hinzurechnung (>Rdnr. 21 und 23 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).
- **Skonti/wirtschaftlich vergleichbare Vorteile**, wenn diese nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechen und somit der Finanzierungseffekt im Vordergrund steht (>Rdnr. 16 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).
- **Verwaltungskosten**, wenn sie ihrer Höhe nach prozentual an dem Darlehensbetrag bemessen und bezogen auf die gesamte Laufzeit des Darlehens

zu zahlen und nicht für besondere, über die Kapitalüberlassung hinausgehende Leistungen des Kreditgebers zu erbringen sind (>BFH vom 9.8.2000 - BStBl 2001 II S. 609).

- **Vorfälligkeitsentschädigungen**, die für die vorzeitige Rückzahlung eines Darlehens bei Verkürzung einer ursprünglich vereinbarten Mindestlaufzeit entrichtet werden, weil sie wie die vereinbarten Zinsen Entgelt für die Kreditgewährung sind (>BFH vom 20.3.1980 - BStBl II S. 538 und BFH vom 25.2.1999 - BStBl II S. 73).

### **ABC der nicht als Entgelt für Schulden anzusehenden Leistungen**

- **Avalprovisionen/ Avalgebühren**>BFH vom 29.3.2007 - BStBl II S. 655
- **Bauzeitzinsen**, die als Herstellungskosten aktiviert sind; dies gilt sowohl für den Erhebungszeitraum der Aktivierung, als auch in Erhebungszeiträumen, in denen sie sich über Abschreibungen auf den Gewinn ausgewirkt haben (>BFH vom 30.4.2003 - BStBl 2004 II S. 192 und Rdnr. 13 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).
- **Bereitstellungszinsen**>BFH vom 10.7.1996 - BStBl 1997 II S. 253
- **Erbbauzinsen**, soweit diese Entgelt für die Überlassung des Grund und Bodens darstellen (>BFH vom 7.3.2007 - BStBl II S. 654), zur Behandlung von als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten aktivierten Erbbauzinsen >Bauzeitzinsen.
- **Teilwertabschreibungen**, die steuerlich zulässig als Aufwand abgesetzt wurden; dies gilt auch, wenn das Unternehmen die abgeschriebene Forderung im Folgenden zum abgeschriebenen Wert veräußert (>Rdnr. 18 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).
- **Zins-Swap-Geschäfte**, die im Zusammenhang mit einem Swap-Geschäft gezahlten Vergütungen werden nicht für die Überlassung von Kapital, sondern für die Absicherung eines Zinsrisikos gezahlt (>BFH vom 4.6.2003 - BStBl 2004 II S. 517 und Rdnr. 14 und 15 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).

### **Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG**

>Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008 - BStBl I S. 730.

(Anhang 4)

### **Aufzinsungsbeträge**

Aus dem Abzinsungsvorgang nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und der nachfolgenden Aufzinsung ergeben sich keine Entgelte im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG (>Rdnr. 39 des BMF-Schreibens vom 26.5.2005 - BStBl I S. 699 und >H 6.10 (Abzinsung) und Anhang 9 V EStH sowie Rdnr. 12 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).

### **Beteiligung an einer nicht gewerblichen Grundstücksgemeinschaft**

Ist ein Gewerbebetrieb an einer nicht gewerblichen Grundstücksgemeinschaft (Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft) beteiligt, gehören auch die im Rahmen der Grundstücksgemeinschaft aufgenommenen Schulden anteilig zu den Schulden des Gewerbebetriebs (>BFH vom 28.1.1975 - BStBl II S. 516).

### **Durchlaufende Kredite**

Bei einem Unternehmen, das einen Kredit aufgenommen und weitergeleitet hat, liegt ein hinzurechnungspflichtiger Zinsaufwand vor (>Rdnr. 11 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).

### **Forfaitierung**

Zur Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen >Rdnr. 19 ff. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008

### **Saldierung mit Guthaben**

Das Vorhandensein von flüssigen Mitteln, die zur Tilgung ausreichen, steht der Annahme von Schulden in der Regel nicht entgegen (>RFH vom 7.12.1938 - RStBl 1939 S. 330 und BFH vom 6.11.1985 - BStBl 1986 II S. 415). Das gilt auch dann, wenn die flüssigen Mittel in einem Guthaben auf einem anderen Konto bei demselben Kreditgeber bestehen und die Konten zu dem Zweck geführt werden, verschiedene Geschäftsbeziehungen dauernd getrennt

voneinander zu behandeln (>RFH vom 11.3.1942 - RStBl S. 716). Eine Saldierung einer Schuld mit einem Guthaben 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 (>BFH vom 10.11.1976 - BStBl 1977 II S. 165).

### **Substanzerhaltungspflicht**

Die im Rahmen einer Unternehmenspacht von dem Pächter übernommene Verpflichtung, für die bei Pachtbeginn erhaltenen Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate bei Aufhebung des Pachtverhältnisses dieselbe Vorratsmenge in gleicher Art und Güte zurückzugeben, stellt eine Schuld dar (>BFH vom 30.11.1965 - BStBl 1966 III S. 51).

### **Verrechnung von Entgelten für Schulden mit erhaltenen Erstattungen**

Eine Verrechnung von Aufwendungen, die als Entgelte für Schulden anzusehen sind, mit erhaltenen Erstattungen oder Zuschüssen ist ausnahmsweise nur dann zulässig, wenn ein ursächlicher Zusammenhang zwischen dem tatsächlich für einen bestimmten Kredit entstandenen Aufwand und dem Zufluss besteht (>BFH vom 4.2.1976 - BStBl II S. 551 und vom 23.11.1983 - BStBl 1984 II S. 217). In diesem Zusammenhang mindern Zinsverbilligungszuschüsse von dritter Seite die hinzuzurechnenden Entgelte für Schulden (>BFH vom 4.5.1965 - BStBl III S. 417), weiterhin >Saldierung mit Guthaben.

### **Versicherungsunternehmen**

Wie die Deckungsrückstellung (Deckungsrücklage) der Lebensversicherungsunternehmen sind auch die verzinslich angesammelten Gewinnanteile der Versicherungsnehmer keine Schulden, wenn die Gegenwerte ähnlichen Verfügungsbeschränkungen wie die Bestände des Deckungsstocks unterliegen (>Gutachten des RFH vom 26.11.1943 - RStBl 1944 S. 171). Die Rückstellung für Beitragsrückerstattung ist als Schuld zu behandeln, soweit die Gegenwerte nicht ähnlichen Verfügungsbeschränkungen unterliegen wie die Bestände des Deckungsstocks (>BFH vom 26.4.1960 - BStBl III S. 311, vom 4.4.1963 - BStBl III S. 264 und vom 11.4.1984 - BStBl II S. 598).

Der Grundsatz, dass die Deckungsrückstellung keine Schuld im Sinne des Gewerbesteuergesetzes ist, schließt nicht aus, dass Hypothekenschulden, die auf einem zum Deckungsstock gehörenden Grundstück lasten, Schulden sein können (>BFH Urteil vom 21.7.1966 - BStBl III S. 630); weiterhin >Rdnr. 24 ff. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008

### **Zahlung von Überpreisen**

Die Zahlung von Überpreisen führt beim Lieferanten zu einer Schuld, wenn der Mehrbetrag dem Kunden auf einem besonderen Konto gutgeschrieben und banküblich verzinst wird (>BFH vom 21.2.1991 - BStBl II S. 474).

## **H 8.1 (2)**

### **Abgrenzung zu privaten Versorgungsrenten**

Die bei Vermögensübertragungen von Eltern auf Kinder bestehende Vermutung für das Vorliegen einer privaten Versorgungsrente ist jedenfalls dann entkräftet, wenn die Vertragsparteien Leistung und Gegenleistung wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben und subjektiv davon ausgegangen sind, dass die Leistungen im maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsschlusses in etwa wertgleich sind (>BFH vom 30.7.2003 - BStBl 2004 II S. 211).

### **Aufwendungen für Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung**

>Rdnr. 27 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008

### **Erbbauzinsen**

gelten nicht als dauernde Last (>BFH vom 7.3.2007 - BStBl II S. 654).

### **Wertsicherungsklausel**

Erhöht sich die Verpflichtung infolge einer Wertsicherungsklausel, sind auch die durch Wirksamwerden der Wertsicherungsklausel erhöhten Rentenbeträge hinzuzurechnen,

soweit sie den Gewinn gemindert haben; ausgenommen ist aber der Aufwand, der durch die Erhöhung des Passivpostens für die Verpflichtung entsteht (>BFH vom 12.11.1975 - BStBl 1976 II S. 297).

### **H 8.1 (3)**

#### **Abgrenzung des stillen Gesellschaftsverhältnisses vom partiarischen Darlehen**

>BFH vom 8.3.1984 - BStBl II S. 623 und vom 19.10.2005 - BStBl 2006 II S. 334

#### **Atypisch stille Gesellschaften**

Im Gegensatz zur typischen stillen Gesellschaft sind atypische stille Gesellschaften, auch wenn die stille Beteiligung an einer GmbH besteht, nach den Grundsätzen der Mitunternehmerschaft zu behandeln (>BFH vom 15.12.1992 - BStBl 1994 II S. 702). Die Gewinnanteile des atypischen stillen Gesellschafters sind Teil des gewerblichen Gewinns der Mitunternehmerschaft und dürfen diesen nicht mindern (>BFH vom 12.11.1985 - BStBl 1986 II S. 311).

#### **Begriff des stillen Gesellschafters**

>BFH vom 5.6.1964 - BStBl 1965 III S. 49, vom 8.7.1965 - BStBl III S. 558, vom 11.11.1965 - BStBl 1966 III S. 95, vom 7.2.1968 - BStBl II S. 356, vom 28.7.1971 - BStBl II S. 815, vom 6.10.1971 - BStBl 1972 II S. 187, vom 27.2.1975 - BStBl II S. 611, vom 1.6.1978 - BStBl II S. 570, vom 16.8.1978 - BStBl 1979 II S. 51, vom 7.12.1983 - BStBl 1984 II S. 373 und vom 8.4.2008 - BStBl II S. 852

#### **Gewinnabhängige Bezüge nach Beendigung des stillen Gesellschaftsverhältnisses**

Zu den Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe c GewStG gehören auch gewinnabhängige Bezüge, die nach Beendigung des stillen Gesellschaftsverhältnisses für die von dem stillen Gesellschafter während des Bestehens des Gesellschaftsverhältnisses erbrachten Leistungen gewährt werden (>BFH vom 17.2.1972 - BStBl II S. 586).

#### **Stille Beteiligung an einem Mitunternehmeranteil**

Auch die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters eines Mitunternehmers (Unterbeteiligten) fallen unter die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchstabe c GewStG (>BFH vom 8.10.1970 - BStBl 1971 II S. 59).

### **H 8.1 (4)**

#### **Antizipiertes Besitzkonstitut**

Ein Mietvertrag und kein Lizenzvertrag liegt vor, wenn jemand mit Genehmigung und unter Ausnutzung von Lizenzen eines anderen Gegenstände selbst herstellt und nutzt, die mit der Herstellung nach dem Willen der Vertragspartner in das Eigentum des anderen Vertragsteils übergehen (>BFH vom 2.11.1965 - BStBl 1966 III S. 70).

#### **Bare-boat-Charterverträge**

Bare-boat-Charterverträge fallen unter § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG (>BFH vom 27.11.1975 - BStBl 1976 II S. 220).

#### **Begriff des Miet- oder Pachtvertrags**

Bei der Beurteilung, ob ein Miet- oder Pachtvertrag vorliegt, kommt es darauf an, ob die Verträge ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach Miet- oder Pachtverträge im Sinne des bürgerlichen Rechts sind (>BFH vom 31.7.1985 - BStBl 1986 II S. 304).

Es ist unerheblich, ob die Mietverträge nur für kurze Zeit abgeschlossen werden, die Miet- oder Pachtzinsen angemessen sind oder der Abschluss des Miet- oder Pachtvertrages wirtschaftlich sinnvoll ist (>BFH vom 30.3.1994 - BStBl II S. 810).

#### **Begriff des Wirtschaftsguts**

>H 4.2 (2) Wirtschaftsgut EStH

#### **Benutzung einer Kaianlage**

- Wird einem Schifffahrtsunternehmen von der Hafenverwaltung in einem besonderen Vertrag gestattet, den Güter- und Personenverkehr von einem näher gekennzeichneten Teil einer Kaianlage mit Vorrang vor anderen Hafenbenutzern abzuwickeln, erfolgt mangels eines Mietvertrags keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG für die Benutzung der Kaianlage (>BFH vom 9.11.1983 - BStBl 1984 II S. 149). Zur Überlassung von Rechten (>§ 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG und R 8.1 Abs. 6).
- Überlässt eine Stadt eine in ihrem Hafen belegene Kaje (Kai) einem Dritten zur ständigen Nutzung, ist das dafür zu zahlende Entgelt dann Mietzins im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG, wenn die Stadt verpflichtet ist, die Kaje herzurichten und für eine bestimmte Wassertiefe zu sorgen. Die Kaje ist eine Betriebsvorrichtung (>BFH vom 31.7.1985 - BStBl 1986 II S. 304).

### **Betrieb einer Deponie**

Räumt ein Grundstückseigentümer einem Unternehmen zum Betrieb einer Deponie gegen Entgelt das Recht ein, das betreffende Grundstück mit Abfall zu verfüllen, wird das Grundstück und nicht ein vom Grund und Boden verselbständigt Wirtschaftsgut "Auffüllrecht" vermietet oder verpachtet (>BFH vom 17.12.2003 - BStBl 2004 II S. 519), zu Rechten (>§ 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG).

### **Betriebsvorrichtungen als bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

>R 7.1 Abs. 3 EStR und BFH vom 20.6.1990 - BStBl II S. 913

### **Bildung einer Erneuerungsrückstellung**

Ist der Pächter einer gewerblichen Betriebseinrichtung dem Verpächter gegenüber verpflichtet, zur Abgeltung der Abnutzung eine Erneuerungsrückstellung zu bilden, sind die dieser Rückstellung zugeführten Beträge als Teil der Pachtzinsen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe d oder e GewStG anzusehen (>RFH vom 11.2.1941 - RStBl S. 292).

### **Eigentum**

Der Begriff "Eigentum" in § 8 Nr. 1 Buchstabe d und e GewStG ist weit auszulegen, er umfasst auch den Eigenbesitz (wirtschaftliches Eigentum) im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (>BFH vom 6.7.1966 - BStBl III S. 599 und vom 6.3.1968 - BStBl II S. 478).

### **Gemischte Verträge**

- >Rdnr. 6 und 7 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008 BStBl I S. 730
- Ist bei einem gemischten Vertrag die Vermietung eine von den übrigen Leistungen trennbare Hauptleistung, z. B. Überlassung von Know-how und Vermietung von Spezialmaschinen, so ist das Entgelt, soweit es auf die Vermietung entfällt, dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen (>BFH vom 15.6.1983 - BStBl 1984 II S. 17).
- Zeitcharterverträge, d. h. Verträge mit Mannschaftsgestellung, sind keine Miet- oder Pachtverträge im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe d und e GewStG, da die Beförderungsleistung unter Einsatz des gestellten Personals im Vordergrund steht. Eine weitergehende Aufteilung des Entgelts scheidet aus, da es sich hierbei um eine Leistung handelt, die das Wesen des ganzen Vertrages entscheidend beeinflusst (>BFH vom 23.7.1957 - BStBl III S. 306 und Rdnr. 7 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).

### **Miet- und Pachtzinsen**

- Der Wert eines vom Mieter oder vom Pächter erstellten Gebäudes stellt Entgelt für die Nutzung dar, wenn das Gebäude entschädigungslos in das Eigentum des zur Grundstücksüberlassung Verpflichteten übergeht und der Vermögenszuwachs seine Grundlage in dem Mietoder Pachtvertrag hat (>BFH vom 26.7.1983 - BStBl II S. 755).
- Zu den Miet- und Pachtzinsen gehören die Aufwendungen des Mieters oder Pächters für die Instandsetzung, Instandhaltung und Versicherung des Miet- oder Pachtgegenstandes, die er über seine gesetzliche Verpflichtung nach bürgerlichem Recht hinaus (§§ 582 ff. BGB) auf Grund vertraglicher Verpflichtungen übernommen hat (>BFH vom 27.11.1975 - BStBl 1976 II S. 220 und Rdnr. 29 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008).

### **Monopolabgaben der Versorgungsunternehmen**

>RFH vom 9.2.1943 - RStBl S. 508

## **Verträge zwischen Gesellschaftern und ihren Personengesellschaften**

Überlässt der Gesellschafter einer Personengesellschaft dieser ein Wirtschaftsgut zur Nutzung, das er im Rahmen seines Gewerbebetriebs von einem Dritten (Vermieter) gemietet hat, und verpflichtet sich die Personengesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter, das zwischen diesem und dem Vermieter vereinbarte Nutzungsentgelt unmittelbar an den Vermieter zu zahlen, sind die an den Vermieter gezahlten Mietzinsen dem Gewerbeertrag der Personengesellschaft hinzuzurechnen (>BFH vom 31.7.1985 - BStBl 1986 II S. 304).

### **Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

Miet- und Pachtzinsen werden dann für die Benutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gezahlt, wenn die Wirtschaftsgüter für den Fall, dass sie im Eigentum des Mieters oder Pächters stünden, dessen Anlagevermögen zuzurechnen wären (>BFH vom 29.11.1972 - BStBl 1973 II S. 148).

## **H 8.1 (5)**

### **Allgemeines**

>Rdnr. 33 ff. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008 - BStBl I S. 730

### **Durchleitungsrechte**

>Rdnr. 40 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008 - BStBl I S. 730

### **Fährgerechtigkeit**

>BFH vom 26.11.1964 - BStBl 1965 III S. 293

### **Gemischte Verträge**

>Rdnr. 6 und 7 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008 - BStBl I S. 730

## **Verträge über die Ausbeutung von Bodenschätzen**

Bei Verträgen über die Ausbeutung von Mineralvorkommen ist die Überlassung der Grundstücke zur Ausbeutung der Vorkommen gewerbsteuerrechtlich nicht als Verpachtung von in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, sondern als entgeltliche Überlassung des Rechts des Grundstückseigentümers auf Ausbeutung des Vorkommens anzusehen (>BFH vom 7.10.1958 - BStBl 1959 III S. 5, vom 12.5.1960 - BStBl III S. 466 und vom 8.11.1989 - BStBl 1990 II S. 388).

Das gilt nicht nur für Bodenschätze, bei denen das Recht zur Gewinnung von dem Eigentum am Grundstück getrennt und als selbständiges Recht (Gerechtigkeit) behandelt wird (insbesondere Mineralgewinnungsrecht), sondern auch für solche Bodenbestandteile, deren Abbau dem unbeschränkten Verfügungs- und Ausbeuterecht des Eigentümers unterliegt (z. B. Kies, Sand, Basalt und Ton) (>BFH vom 12.1.1972 - BStBl II S. 433 und vom 26.5.1976 - BStBl II S. 721). Bei einem Betrieb, der auf Grund von Verträgen mit Grundstückseigentümern durch Nassbaggerei Sand und Kies an Flussufern abbaut, entfallen regelmäßig die Vergütungen in voller Höhe auf die Kies- und Sandausbeute, so dass ein Betrag für die Verpachtung der Bodenoberfläche nicht auszusondern ist (>BFH vom 21.8.1964 - BStBl III S. 557).

## **H 8.1 (6)**

### **Anwendungsfragen**

>Rdnr. 44 ff. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.7.2008 - BStBl I S. 730

- Abwicklung und Insolvenz
- Bemessungsgrundlage
- Organschaft
- Umstellung des Wirtschaftsjahres

>Rdnr. 95 ff. BMF vom 12.11.2009 - BStBl I S. 1303 Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und

Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

## **H 8.2 Vergütungen an persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien**

### **Allgemeines**

Die Hinzurechnung setzt nicht voraus, dass die persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien Mitunternehmer sind (>BFH vom 8.2.1984 - BStBl II S. 381). Vergütungen im Sinne dieser Vorschrift sind alle Arten von Vergütungen, die die persönlich haftenden Gesellschafter als Gegenleistung für ihre gegenwärtige oder frühere Geschäftsführertätigkeit erhalten. Dazu gehören auch feste Vergütungen, Ruhegehälter und ähnliche Bezüge (>BFH vom 4.5.1965 - BStBl III S. 418 und vom 31.10.1990 - BStBl 1991 II S. 253). Die Auflösung einer gewerbsteuerpflichtig gebildeten Pensionsrückstellung erhöht nicht den Gewinn (>BFH vom 27.3.1961 - BStBl III S. 280). Aufwendungen, die einem persönlich haftenden Gesellschafter durch die Übertragung der Geschäftsführungsaufgaben auf andere Personen entstehen, mindern die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG nicht (>BFH vom 31.10.1990 - BStBl 1991 II S. 253).

## **H 8.3 Nicht im gewerblichen Gewinn enthaltene Gewinnanteile (Dividenden)**

(unbesetzt)

## **H 8.4 Anteile am Verlust einer Personengesellschaft**

### **Partenreederei**

Verlustanteile aus einer Partenreederei, die vor Indienststellung des Schiffes als so genannte Baureederei noch keinen Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbebesteuergesetzes unterhält, sind zur Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn des Beteiligten hinzuzurechnen (>BFH vom 23.10.1986 - BStBl 1987 II S. 64).

## **H 8.5 Spenden bei Körperschaften**

(unbesetzt)

## **H 8.6 Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste**

### **Liquidationsraten**

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist nach § 8 Nr. 10 Buchstabe b GewStG zu erhöhen, soweit aufgrund der ausgekehrten Liquidationsrate, die zu einer Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG geführt hat, der Buchwert der Anteile an der Untergesellschaft beim Anteilseigner auszubuchen ist. Die Hinzurechnung ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen der auf den Anteil entfallende Liquidationserlös geringer ist als der auszubuchende Buchwert des Anteils (>BFH vom 8.5.2003 - BStBl 2004 II S. 461).

## **H 8.7 Gebietsmäßige Abgrenzung bei Hinzurechnungen nach § 8 GewStG**

### **Behandlung von Betriebsstätten im Ausland**

>H 7.1 (1) Allgemeines

### **Gebietsmäßige Abgrenzung der Besteuerung**

>R 2.8

## **H 8.8 Schulden der in § 19 GewStDV genannten Unternehmen Bestandsveränderungen im Ermittlungszeitraum**

Haben sich die für den Ansatz der Schulden maßgebenden Verhältnisse (die Wertansätze der für die Begrenzung der Schulden maßgebenden Aktivposten der Bilanz, die Höhe der Schulden, das Eigenkapital) im Laufe des Ermittlungszeitraums verändert, müssen die Schuldzinsen regelmäßig geschätzt werden (>BFH vom 19.7.1967 - BStBl III S. 732).

### **Beteiligungen**

Dauernder Aktienbesitz eines Kreditinstituts ist auch dann als Beteiligung im Sinne des § 19 GewStDV anzusehen, wenn die Voraussetzungen des Begriffs Beteiligungen im Sinne des Handelsrechts nicht vorliegen (>BFH vom 16.3.1989 - BStBl II S. 737).

### **Dotationskapital inländischer Kreditinstitute mit ausländischen Mitunternehmern**

Der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens kann höchstens derjenige Betrag als "Dotationskapital" zugerechnet werden, der dem Gesamtunternehmen als Eigenkapital zur Verfügung steht (>BFH vom 23.8.2000 - BStBl 2002 II S. 207).

### **Eigenkapital**

Als Eigenkapital im Sinne des § 19 GewStDV kommt nur ein positiver Betrag in Betracht (>BFH vom 30.7.1969 - BStBl II S. 667).

### **Refinanzierung eines Mitunternehmeranteils an einem Kreditinstitut**

Es entspricht dem Sinn und Zweck des § 19 GewStDV, in den Regelungsbereich der Vorschrift auch diejenigen Schulden einzubeziehen, die zum Erwerb eines Anteils an einem von Mitunternehmern betriebenen Kreditinstitut oder zur Refinanzierung von Einlagen der Mitunternehmer aufgenommen werden (>BFH vom 23.8.2000 - BStBl 2002 II S. 207).

## **H 8.9 Schulden bei Spar- und Darlehenskassen**

### **Beispiel**

Der niedrigste Bestand an Anlagewerten im Sinne des Satzes 1 beträgt 40.000 EUR. Der niedrigste Bestand an Spareinlagen, der an sich für die Behandlung als Schuld maßgebend ist, beträgt 90.000 EUR. Der Spareinlagenbestand hat am Beginn des Geschäftsjahrs 100.000 EUR betragen und ist bis zum Schluss des Geschäftsjahrs auf 150.000 EUR gestiegen. Die Steigerung beträgt 50 %. Entsprechend dieser Steigerung kann der niedrigste Bestand an Anlagewerten auf 60.000 EUR erhöht werden, vorausgesetzt, dass am Schluss des Geschäftsjahrs Anlagewerte mindestens in dieser Höhe vorhanden waren. Es ist demgemäß von den Spareinlagen nur ein Betrag von (90.000 EUR - 60.000 EUR =) 30.000 EUR als Schuld zu behandeln.

### **Genossenschaft mit überwiegendem Warengeschäft**

- Eine Genossenschaft, bei der das Warengeschäft das Kreditgeschäft überwiegt, ist kein Kreditinstitut im Sinne des § 19 GewStDV. Die Behandlung ihrer Verbindlichkeiten als Schulden im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG richtet sich nach den allgemeinen für Warengenossenschaften geltenden Vorschriften (>BFH vom 2.8.1960 - BStBl III S. 390).
- >R 8.8 Abs. 2

## **Zu § 9 GewStG**

### **H 9.1 Kürzung für den zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz**

#### **Grundbesitz als Betriebsvermögen**

- >§ 20 GewStDV
- >R 4.2 Abs. 7 EStR

#### **Erbbaurecht**

Gehört zum Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ein Erbbaurecht, ist der Kürzung nur der im Betriebsvermögen enthaltene Wert des Erbbaurechts und der aufstehenden Gebäude, nicht auch der Wert des Erbbaugrundstücks, zugrunde zu legen (>RFH vom 12.1.1943 - RStBl S. 283 und BFH vom 17.1.1968 - BStBl II S. 353).

### **Gebäude(-teile) auf fremdem Grund und Boden**

Zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums (>H 4.7 (Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut EStH) und § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

### **Verpachtung eines landwirtschaftlichen Grundstücks**

Bei einem im Betriebsvermögen enthaltenen landwirtschaftlichen Grundstück, das verpachtet ist und dessen Einheitswert Betriebsmittel des Pächters mit umfasst, ist der Kürzungsbetrag vom vollen (Gesamt-) Einheitswert zu berechnen (>BFH vom 27.3.1968 - BStBl II S. 479).

### **Versicherungsunternehmen**

Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist auch bei Grundbesitz, der zum Deckungsstock eines Versicherungsunternehmens gehört, anzuwenden (>BFH vom 19.1.1972 - BStBl II S. 390 und vom 26.10.1995 - BStBl 1996 II S. 76).

## **H 9.2 Kürzung bei Grundstücksunternehmen**

### **H 9.2 (1)**

#### **Veräußerung des Grundbesitzes**

Der während des Erhebungszeitraums vorgenommene Verkauf des einzigen und letzten Grundstücks einer bis zu diesem Zeitpunkt als Grundstücksverwaltungsgesellschaft tätigen GmbH schließt die erhöhte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG für den Erhebungszeitraum aus (>BFH vom 20.1.1982 - BStBl II S. 478). Einem grundstücksverwaltenden Unternehmen ist die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unbeschadet des darin bestimmten Ausschließlichkeitsgebots jedoch zu gewähren, wenn das Unternehmen sein einziges Grundstück zum 31. Dezember, 23.59 Uhr, des Erhebungszeitraumes veräußert (>BFH vom 11.8.2004 - BStBl II S. 1080).

#### **Zeitweise Ausübung einer steuerschädlichen Tätigkeit**

Eine steuerschädliche Tätigkeit, die zum Ausschluss der erweiterten Kürzung für den gesamten Erhebungszeitraum führt, liegt auch dann vor, wenn sie nicht während des ganzen Erhebungszeitraumes ausgeübt wird. Die erweiterte Kürzung kommt danach z. B. nicht in Betracht, wenn das Unternehmen erst im Laufe des Erhebungszeitraums von der gewerblichen zur vermögensverwaltenden Tätigkeit übergegangen ist (>BFH vom 29.3.1973 - BStBl II S. 563).

### **H 9.2 (2)**

#### **Betreuung von Wohnungsbauten**

Die Betreuung von Wohnungsbauten im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG umfasst sowohl die Baubetreuung bei der Errichtung von Wohngebäuden als auch die Bewirtschaftungsbetreuung bei bereits fertig gestellten Wohngebäuden. Die Verwaltung bereits fertig gestellter fremder Gebäude ist auch dann als Betreuung von Wohnungsbauten anzusehen, wenn diese Gebäude vom Grundstücksunternehmer nicht selbst errichtet worden sind (>BFH vom 17.9.2003 - BStBl 2004 II S. 243).

#### **Betriebsaufspaltung**

Im Falle der Betriebsaufspaltung kann die Besitzgesellschaft die nur für die bloße Vermögensverwaltung von Grundbesitz geltende erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht in Anspruch nehmen (>BFH vom 28.6.1973 - BStBl II S. 688).

#### **Betriebsverpachtung**

Bei einer gewerbesteuerpflichtigen Betriebsverpachtung, z. B. durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, ist die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG grundsätzlich nicht anzuwenden (>BFH vom 14.6.2005 - BStBl II S. 778).

#### **Betriebsvorrichtungen**

Auch eine geringfügige Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, die sich weder auf dem vermieteten Grundstück befinden noch einen funktionalen Zusammenhang mit diesem

aufweisen, steht einer ausschließlichen Grundstücksverwaltung i. S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegen (>BFH vom 17.5.2006 - BStBl II S. 659).

### **Eigener Grundbesitz**

Der Begriff des Grundbesitzes richtet sich nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Zum Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gehören grundsätzlich nicht Mineralgewinnungsrechte und Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind (>BFH vom 26.2.1992 - BStBl II S. 738). Zum Grundbesitz gehören jedoch Grundstücksteile, die nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen sind (>BFH vom 22.6.1977 - BStBl II S. 778). Eigener Grundbesitz ist nur der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörende Grundbesitz. Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kann daher nicht in Anspruch genommen werden, wenn das Unternehmen neben der eigenen Grundstücksverwaltung als Mitunternehmer an einer Grundstücksverwaltenden, gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist (>BFH vom 22.1.1992 - BStBl II S. 628). Zum eigenen Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG gehören auch das Erbbaurecht und die auf Grund eines solchen Rechts errichteten Gebäude (>BFH vom 15.4.1999 - BStBl II S. 532).

### **Gewerblicher Grundstückshandel**

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kommt nicht in Betracht, wenn ein Grundstücksverwaltungsunternehmen in einem Umfang Grundstücke erwirbt und veräußert, der diesem Tätigkeitsbereich gewerblichen Charakter verleiht. Ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist nicht nach den Verhältnissen eines einzigen Erhebungszeitraums, sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums zu beurteilen (>BFH vom 9.10.1974 - BStBl 1975 II S. 44). Ein gelegentlicher Grundstücksverkauf stellt dagegen die ausschließliche Tätigkeit als Grundstücksverwaltungsgesellschaft nicht in Frage (>BFH vom 24.2.1971 - BStBl II S. 338).

### **Gewerbliche Grundstücksverwaltung**

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht anzuwenden auf solche Unternehmen, bei denen die Grundstücksverwaltung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht und gewerblichen Charakter annimmt (>BFH vom 29.3.1973 - BStBl II S. 686, vom 28.6.1973 - BStBl II S. 688 und vom 31.7.1990 - BStBl II S. 1075).

### **Gewerbliche Tätigkeit**

Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten unschädlichen Nebentätigkeiten gehört, schließt grundsätzlich selbst dann die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags aus, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (>BFH vom 17.5.2006 - BStBl II S. 659).

### **Kapitalvermögen**

Neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes kann eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt werden. Die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens darf jedoch für sich betrachtet keine ihrer Natur nach gewerbliche Tätigkeit darstellen. Zum "eigenen" Kapitalvermögen können von dritter Seite beschaffte Gelder gehören (>BFH vom 3.8.1972 - BStBl II S. 799).

### **Mitunternehmerische Beteiligung**

Das Halten einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft schließt die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unabhängig vom Umfang der Beteiligung und der daraus erzielten Einkünfte aus. Das gilt auch bei einer Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden Mitunternehmerschaft (>BFH vom 17.10.2002 - BStBl 2003 II S. 355).

### **Nebentätigkeiten**

Eine für die erweiterte Kürzung unschädliche Nebentätigkeit liegt z. B. vor, wenn sie erforderlich ist, um für die Grundstücksverwaltung und -nutzung benötigte Kredite zu beschaffen (>BFH vom 23.7.1969 - BStBl II S. 664).

Entsprechendes gilt, wenn durch einen Brennstoffeinkauf im Großen zugleich für andere

gleichartige Unternehmen die eigene Grundstücksverwaltung verbilligt werden soll, es sei denn, der Brennstoffhandel stellt für sich gesehen eine gewerbliche Tätigkeit dar (>BFH vom 27.4.1977 - BStBl II S. 776). Der Anwendung der erweiterten Kürzung steht nicht entgegen, dass die Gesellschaft sich an der gemeinschaftlichen Verwaltung eines Grundstücks beteiligt, dessen Miteigentümerin sie zu 2/3 Anteilen ist (>BFH vom 9.2.1966 - BStBl III S. 253).

### **Organschaft**

Im Falle der Organschaft sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG mit Wirkung auf den im Organkreis erzielten und beim Organträger zusammenzurechnenden Gewerbeertrag für die zum Organkreis gehörenden Unternehmen gesondert zu prüfen. Ob die erweiterte Kürzung bei dem einzelnen Unternehmen des Organkreises zu berücksichtigen ist, richtet sich jeweils allein nach den bei diesem Unternehmen gegebenen Verhältnissen (>BFH vom 30.7.1969 - BStBl II S. 629).

### **Sicherheitenbestellung**

Die auf Grundstücke bezogene entgeltliche oder unentgeltliche Bestellung von Sicherheiten (z. B. Bestellung einer Grundschuld) für Kredite Dritter ist als Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu beurteilen, sofern sie nicht den Umfang einer gewerblichen Tätigkeit annimmt (>BFH vom 13.8.1997 - BStBl 1998 II S. 270 und vom 17.1.2006 - BStBl II S. 434).

### **Veräußerung von Grundbesitz**

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht anzuwenden, wenn ein Unternehmen aufgrund der Veräußerung von Grundbesitz eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, die nicht ausschließlich in der Errichtung und Veräußerung von Kaufeigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG besteht (>BFH vom 31.7.1990 - BStBl II S. 1075).

### **H 9.2 (3)**

#### **Kapitalerträge**

Zinserträge werden auch dann nicht von der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG umfasst, wenn sie aus der Anlage vereinnahmter Mietüberschüsse resultieren und wenn diese Anlage vorgenommen worden ist, um Grundstücksdarlehen tilgen zu können (>BFH vom 15.3.2000 - BStBl II S. 355).

#### **Reinvestitionsrücklage § 6b EStG**

Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfasst den Gewinn aus der Auflösung einer gemäß § 6b Abs. 3 EStG gebildeten Rücklage, wenn der ohne Bildung der Rücklage entstandene Veräußerungsgewinn nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gewerbsteuerfrei gewesen wäre und wenn auch bei der Auflösung der Rücklage die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vorliegen. Daran fehlt es nicht deshalb, weil der veräußerte Grundbesitz im Zeitpunkt der Auflösung der Rücklage nicht mehr zum Betriebsvermögen gehört. Die erweiterte Kürzung erfasst jedoch nicht den Gewinnzuschlag gemäß § 6b Abs. 7 EStG (>BFH vom 15.3.2000 - BStBl 2001 II S. 251).

#### **Veräußerungsgewinne**

Veräußert ein Unternehmen, das die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllt Grundbesitz, ist - vorbehaltlich des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 und Satz 6 GewStG - auch der bei der Veräußerung erzielte Gewinn gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu kürzen (>BFH vom 29.4.1987 - BStBl II S. 603).

### **H 9.2 (4)**

#### **Beteiligungshöhe**

Die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags ist gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG auch dann ausgeschlossen, wenn der Gesellschafter an der überlassenden Grundstücksgesellschaft nur geringfügig beteiligt ist. Eine in diesen Fällen zum Ausschluss der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags führende Beteiligung liegt jedenfalls dann vor, wenn sie mindestens 1 Prozent beträgt (>BFH vom 7.4.2005 - BStBl II S. 576).

#### **Deckungsstock bei einem Lebensversicherungsunternehmen**

Grundbesitz (Miteigentumsanteile), der zum Deckungsstock eines die Lebensversicherung betreibenden Unternehmens gehört, dient dessen Gewerbebetrieb, wenn er im Rahmen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft mit den Eigentumsanteilen anderer Versicherungsunternehmen verwaltet wird (>BFH vom 26.10.1995 - BStBl 1996 II S. 6). Grundbesitz einer gewerblich geprägten Personengesellschaft dient i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG dem Gewerbebetrieb des an der Gesellschaft beteiligten Lebensversicherungsunternehmens, wenn er zugunsten des Deckungsstock-Treuhänders im Grundbuch gesperrt ist und die Anteile an der Personengesellschaft in das Deckungsstockverzeichnis aufgenommen worden sind (>BFH vom 17.1.2002 - BStBl II S. 873).

### **Geringfügigkeit des überlassenen Grundbesitzes**

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG ist nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG auch dann nicht zulässig, wenn nur ein ganz unwesentlicher Teil des Grundbesitzes dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters oder Genossen dient (>BFH vom 26.6.2007 - BStBl II S. 893).

### **Gewerbebetrieb eines Gesellschafters bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft**

Unter Gewerbebetrieb eines Gesellschafters im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist auch ein Gewerbebetrieb zu verstehen, an dem der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist. Der Grundbesitz dient dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen somit auch dann, wenn der Grundbesitz von einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG genutzt wird, an der Gesellschafter oder Genossen des Grundstücksunternehmens als Mitunternehmer beteiligt sind (>BFH vom 24.9.1969 - BStBl II S. 738, vom 18.12.1974 - BStBl 1975 II S. 268 und vom 15.12.1998 - BStBl 1999 II S. 168).

### **Gewerbsteuerbefreiung des Betriebs des Gesellschafters**

§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist im Wege der teleologischen Reduktion in der Weise einzuschränken, dass dem Grundstücksunternehmen die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch dann zu gewähren ist, wenn das überlassene Grundstück zwar dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient, dieses den Grundbesitz nutzende Unternehmen jedoch mit allen seinen (positiven wie negativen) Einkünften von der Gewerbesteuer befreit ist (>BFH vom 26.6.2007 - BStBl II S. 893).

### **Kurzfristige Überlassung des Grundbesitzes**

Die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG auch dann nicht ein, wenn der vermietete Grundbesitz des grundstücksverwaltenden Unternehmens nur für kurze Zeit (zwei bis drei Tage) dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient (>BFH 8.6.1978 - BStBl II S. 505).

### **Mittelbare Beteiligung**

Der mittelbar über eine Personengesellschaft an einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft Beteiligte ist Gesellschafter im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG (>BFH vom 15.12.1998 - BStBl 1999 II S. 168). Der mittelbar über eine Kapitalgesellschaft an einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft Beteiligte ist nicht Gesellschafter im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG (>BFH vom 15.4.1999 - BStBl II S. 532).

### **Rechtsfolgen des Ausschlusses der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG**

Dient der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen, so bleibt es bei der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (>BFH vom 8.6.1978 - BStBl II S. 505).

### **Untervermietung**

Grundbesitz dient dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters auch dann, wenn er von diesem oder von einer Mitunternehmerschaft, an der der Gesellschafter beteiligt, weitervermietet wird und der Grundbesitz ohne die Zwischenschaltung der Grundstücksgesellschaft zum Betriebsvermögen des Gesellschafters oder der Mitunternehmerschaft gehören würde (>BFH vom 15.12.1998 - BStBl 1999 II S. 168). Der Grundbesitz einer Wohnungs-GmbH dient danach z. B. dem Gewerbebetrieb einer anderen Gesellschaft, an der die Gesellschafter der Wohnungs-GmbH beteiligt sind, wenn die

Wohnungen fast ausschließlich an aktive und ehemalige Arbeitnehmer dieser Gesellschaft vermietet werden (>BFH vom 18.12.1974 - BStBl 1975 II S. 268 und vom 28.7.1993 - BStBl 1994 II S. 46).

## **H 9.3 Kürzung um Gewinne aus Anteilen an bestimmten Körperschaften**

### **Ausschüttungen, für die Beträge des steuerlichen Einlagekontos als verwendet gelten**

gehören nicht zu den Gewinnen aus Anteilen i. S. des § 9 Nr. 2a GewStG (>BFH vom 15.9.2004 - BStBl 2005 II S. 297).

### **Mittelbare Beteiligung**

Die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG kommt auch bei mittelbarer Beteiligung in dem gesetzlich bestimmten Umfang in Betracht (>BFH vom 17.5.2000 - BStBl 2001 II S. 685).

### **Liquidation der Kapitalgesellschaft**

Gewinne aus Anteilen i. S. des § 9 Nr. 2a GewStG sind sowohl die während der Liquidation der Kapitalgesellschaft erzielten Gewinne als auch die Liquidationsrate, mit der das nach Abschluss der Liquidation verbliebene Reinvermögen an die Anteilseigner ausgekehrt wird, soweit nicht Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten. Soweit im Rahmen der Gewinnermittlung die Anteile an der Untergesellschaft infolge des Untergangs des Wirtschaftsguts "Beteiligung" aus der Bilanz eines Anteilseigners auszubuchen sind, mindert dies nicht den Kürzungsbetrag i. S. des § 9 Nr. 2a GewStG (>BFH vom 2.4.1997 - BStBl 1998 II S. 25 und vom 8.5.2003 - BStBl 2004 II S. 460).

### **Veräußerungsgewinne**

Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist kein von der Kapitalgesellschaft ausgeschütteter Gewinn im Sinne von § 9 Nr. 2a GewStG (>BFH vom 7.12.1971 - BStBl 1972 II S. 468).

## **H 9.4 Kürzung um den auf eine ausländische Betriebsstätte entfallenden Teil des Gewerbeertrags**

### **Aufteilung des Gewerbeertrags**

Der Teil des Gewerbeertrags, der auf die ausländische Betriebsstätte entfällt, ist grundsätzlich nach der sog. direkten Methode zu ermitteln. Wird der Betriebsstättengewinn nicht gesondert ermittelt, muss eine Aufteilung im Wege der Schätzung erfolgen. Die Zerlegungsvorschrift des § 29 GewStG kann ggf. sinngemäß angewendet werden, sofern die im In- und Ausland ausgeübten Tätigkeiten gleichwertig sind (>BFH vom 28.3.1985 - BStBl II S. 405).

### **Tonnagebesteuerung**

Soweit der Gewinn nach § 5a EStG ermittelt worden ist, kommen Hinzurechnungen und Kürzungen nicht in Betracht. Die Auflösung des Unterschiedsbetrages nach § 5a Abs. 4 EStG gehört zum Gewerbeertrag (>BMF vom 12.6.2002 - BStBl I S. 614 unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 31.10.2008 - BStBl I S. 956, Rdnr. 37 und 38).

### **Verluste einer ausländischen Betriebsstätte**

Der auf eine ausländische Betriebsstätte entfallende Teil des Gewerbeertrags im Sinne des § 9 Nr. 3 GewStG kann auch ein Verlust sein mit der Folge, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG die Erhöhung eines positiven oder die Minderung eines negativen Gewerbeertrags bewirkt (>BFH vom 21.4.1971 - BStBl II S. 743 und vom 10.7.1974 - BStBl II S. 752).

## **H 9.5 Kürzung um Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft**

### **Mindestbeteiligung für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG**

Die Beteiligung eines inländischen Unternehmens an einer ausländischen Kapitalgesellschaft

gemäß § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG muss keine unmittelbare sein (>BFH vom 17.5.2000 - BStBl 2001 II S. 685).

### **Mindestbeteiligung für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG**

Die Kürzung gemäß § 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG ist nicht zu gewähren, wenn die hiernach erforderliche Mindestbeteiligungsquote an der Enkelgesellschaft von 15 Prozent nur durch Zusammenrechnung einer unmittelbaren Beteiligung der Muttergesellschaft an der betreffenden Gesellschaft (§ 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG) und einer mittelbaren Beteiligung an dieser Gesellschaft über eine zwischengeschaltete Tochtergesellschaft (§ 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG) erreicht wird. Die Mindestbeteiligung muss allein über die Tochtergesellschaft bestehen (>BFH vom 21.8.1996 - BStBl 1997 II S. 434).

## **Zu § 10a GewStG**

### **H 10a.1 Gewerbeverlust**

#### **Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft**

Tritt bei einer Personengesellschaft innerhalb des Erhebungszeitraumes ein partieller Gesellschafterwechsel ein, der nicht zur Beendigung der sachlichen Steuerpflicht der Gesellschaft führt, so ist ein nach dem Gesellschafterwechsel entstandener Verlust kein gesondert vortragsfähiger Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG, sondern Teil des für den gesamten Erhebungszeitraum zu ermittelnden Gewerbeertrags (>BFH vom 26.6.1996 - BStBl 1997 II S. 179).

#### **Grundlagenbescheid**

Bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a Satz 6 GewStG handelt es sich um einen Grundlagenbescheid für den Gewerbebesteuermessbescheid des Folgejahres (>BFH vom 9.6.1999 - BStBl II S. 733).

#### **Verlustausgleich bei Verschmelzung von Personengesellschaften**

Der Gewerbeertrag einer Personengesellschaft, die den Betrieb einer anderen Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung aufnimmt, kann um den Gewerbeverlust gekürzt werden, den diese Personengesellschaft im selben Erhebungszeitraum bis zur Verschmelzung erlitten hat, wenn alle Gesellschafter auch an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt sind und die Identität des Unternehmens der umgewandelten Gesellschaft im Rahmen der aufnehmenden Gesellschaft gewahrt bleibt (>BFH vom 14.9.1993 - BStBl 1994 II S. 764).

#### **Verlustausgleich und Freibetrag**

Der Grundsatz, dass ein Gewerbeverlust insoweit verbraucht ist, als er durch positive Erträge gedeckt ist, gilt auch dann, wenn der Gewerbeertrag durch den Verlustabzug unter den Freibetrag von 24.500 Euro für Einzelunternehmen und Personengesellschaften sinkt (>BFH vom 9.1.1958 - BStBl III S. 134).

### **H 10a.2 Unternehmensidentität**

#### **Abgrenzungsmerkmale**

>BFH vom 12.1.1983 - BStBl II S. 425, vom 19.12.1984 - BStBl 1985 II S. 403, vom 14.9.1993 - BStBl 1994 II S. 764 und vom 27.1.1994 - BStBl II S. 477

#### **Betriebsaufspaltung**

- Bei der Rückumwandlung einer aus einer Betriebsaufspaltung hervorgegangenen Betriebs-GmbH auf die Besitz-Personengesellschaft, bleibt ein bei der Personengesellschaft entstandener Gewerbeverlust abzugsfähig (>BFH vom 28.5.1968 - BStBl II S. 688).
- Bringen die Gesellschafter einer GbR, die Verpachtungsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist, ihre Anteile an der GbR in eine KG ein, die in den Pachtvertrag eintritt, kann die Unternehmensidentität auch dann gegeben sein, wenn die KG bereits Besitzgesellschaft im Rahmen einer weiteren Betriebsaufspaltung ist (>BFH vom 27.1.1994 - BStBl II S. 477).

#### **Realteilung**

- Bei der Realteilung von Personengesellschaften besteht zwischen dem Gewerbebetrieb der Personengesellschaft und den hieraus im Wege der Realteilung hervorgegangenen Betrieben nur dann Unternehmensidentität, wenn das auf einen Gesellschafter übergehende Vermögen bei der Personengesellschaft einen Teilbetrieb gebildet hat und der diesem Teilbetrieb sachlich zuzuordnende Verlust sich ohne weiteres aus dem Rechenwerk der Personengesellschaft ergibt (>BFH vom 5.9.1990 - BStBl 1991 II S. 25).
- >R 10a.3 Abs. 3

### **Vereinigung bestehender Betriebe**

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb mit einem bereits bestehenden Betrieb vereinigt (z. B. Einbringung in eine Personengesellschaft oder Verschmelzung von zwei Personengesellschaften), ist es für die Annahme der Unternehmensidentität nicht entscheidend, ob der übertragene Betrieb bei der aufnehmenden Gesellschaft einen Teilbetrieb darstellt oder dem neuen Gesamtbetrieb das Gepräge gibt. Es ist ausreichend, wenn die Identität des eingebrachten Betriebs innerhalb der Gesamttätigkeit des aufnehmenden Betriebs gewahrt bleibt, d. h. die Geschäftstätigkeit im Rahmen des aufnehmenden Betriebs in wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Hinsicht fortgesetzt wird (>BFH vom 14.9.1993 - BStBl 1994 II S. 764).

## **H 10a.3 Unternehmeridentität**

### **H 10a.3 (1)**

#### **Unternehmerwechsel**

Ein den Verlustabzug nach § 10a GewStG ausschließender Unternehmerwechsel liegt unabhängig davon vor, ob dieser auf entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung, auf Gesamtrechtsnachfolge (z. B. Erbfolge) oder auf Einzelrechtsnachfolge (z. B. vorweggenommene Erbfolge) beruht (>BFH vom 3.5.1993 - BStBl II S. 616 und vom 7.12.1993 - BStBl 1994 II S. 331).

### **H 10a.3 (2)**

#### **Einzelunternehmen**

Wird ein Einzelunternehmen nach Eintritt einer oder mehrerer Personen als Personengesellschaft fortgeführt, kann der in dem Einzelunternehmen entstandene Fehlbetrag auch weiterhin insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abgezogen werden, der von dem gesamten Gewerbeertrag der Personengesellschaft entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf den früheren Einzelunternehmer entfällt. Entsprechendes gilt, wenn ein Einzelunternehmen gemäß § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht wird. Der Abzug eines in einem Einzelunternehmen entstandenen Gewerbeverlustes entfällt jedoch insgesamt, wenn das Unternehmen auf eine Kapitalgesellschaft oder auf eine Personengesellschaft, an der der bisherige Einzelunternehmer nicht beteiligt ist, übertragen wird (>BFH vom 3.5.1993 - BStBl II S. 616).

### **H 10a.3 (3)**

#### **Anwendung des § 8c KStG auf Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist**

>R 10a.1 Abs. 3 S. 4 f.

#### **Beispiel: Ausgangsfall**

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, die im EZ 01 zu 80 % an der X-OHG (Obergesellschaft) beteiligt ist. Die X-OHG ist ihrerseits zu 60 % an der Y-OHG (Untergesellschaft) beteiligt. Die zum 31.12.01 vortragsfähigen Gewerbeverluste betragen für die X-OHG 450.000 EUR und für die Y-OHG 250.000 EUR. Im EZ 02 erwirbt B von A 30 % der Anteile an der A-GmbH.

#### **Abwandlung**

Wie Ausgangsfall, jedoch erwirbt B von A im EZ 02 60 % der Anteile an der A-GmbH.

**Lösung Ausgangsfall:**

Auf Ebene der A-GmbH erfolgt in EZ 02 ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG. Unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe von 80 % der A-GmbH an der X-OHG folgt, dass vom vortragsfähigen Gewerbeverlust der X-OHG in EZ 02 nunmehr 30 % von 80 % (= 24 % v. 450.000 EUR) nicht mehr abziehbar sind. Weiterhin ist der vortragsfähige Gewerbeverlust der Y-OHG aufgrund der mittelbaren Beteiligung der A-GmbH an der Y-OHG von 48 % (80 % von 60 %) in EZ 02 ebenfalls zu 30 % (= 14,4 % v. 250.000 EUR) nicht mehr abziehbar.

**Lösung Abwandlung:**

Unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe von 80 % der A-GmbH an der X-OHG folgt, dass vom vortragsfähigen Gewerbeverlust der X-OHG in EZ 02 nunmehr der vollständige, auf die A-GmbH entfallende Verlustvortrag in Höhe von 80 % v. 450.000 EUR nicht mehr abziehbar ist. Die Anwendung des § 8c KStG auf Ebene der Y-OHG führt im EZ 02 dazu, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust der Y-OHG aufgrund der mittelbaren Beteiligung der A-GmbH an der Y-OHG von 48 % (80 % von 60 %) im Umfang der mittelbaren Beteiligung (48 % v. 250.000 EUR) nicht mehr abziehbar ist.

**Ausscheiden von Gesellschaftern einer Mitunternehmerschaft**

>R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 1, 2, 4 und 9

>Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3.5.1993 - BStBl II S. 616 und BFH vom 14.12.1989 - BStBl 1990 II S. 436, vom 2.3.1983 BStBl II S. 427

**Änderung der Beteiligungsquote****Beispiel:**

An der Y-OHG sind im Erhebungszeitraum (EZ) 01 A und B zu je 50 % beteiligt. Zum 01.01.02 hat A 60 % seines Anteils (= 30 %) auf B übertragen.

Die gewerbsteuerlichen Ergebnisse (einschl. Hinzurechnungen und Kürzungen) betragen:

EZ 01: ./ 100.000 EUR

EZ 02: + 100.000 EUR

**Lösung:**

Der im EZ 01 entstandene Fehlbetrag ist A und B gemäß § 10a Satz 4 GewStG in Höhe von jeweils 50.000 EUR zuzurechnen (jeweiliges Verlustkonto für A und B).

Der Gewerbeertrag des EZ 02 ist gemäß § 10a Satz 5 GewStG A in Höhe von 20.000 EUR und B in Höhe von 80.000 EUR zuzurechnen. Für die Verrechnung des Fehlbetrages ergibt sich Folgendes:

A: ./ 50.000 EUR + 20.000 EUR = 0; verbleibender Verlustabzugsbetrag 30.000 EUR (Verlustkonto für A)

B: ./ 50.000 EUR + 80.000 EUR = 30.000; verbleibender Verlustabzugsbetrag 0

Im EZ 02 ergibt sich ein Gewerbsteuerermessbetrag von 30.000 EUR. Die Feststellung eines verbleibenden Verlustabzugsbetrages zum 31.12.02 nach § 10a Satz 6 GewStG beläuft sich auf 30.000 EUR. Ab dem EZ 03 ist dieser Betrag nur von dem nach § 10a Satz 5 GewStG auf A entfallenden Anteil am Gewerbeertrag abziehbar.

**Änderung des Gesellschafterbestandes****Beispiel 1 (Ausscheiden):**

An der A-KG sind die Gesellschafter A, B und C zu je einem Drittel beteiligt. Der vortragsfähige Gewerbeverlust der KG zum 31.12.02 beträgt 900.000 EUR. Zum 31.12.03

scheidet C aus der Personengesellschaft aus und veräußert seinen Anteil an D. Die KG erzielt in 03 einen Gewerbeertrag von 600.000 EUR. In 04 erzielt die KG einen Gewerbeertrag in Höhe von 150.000 EUR.

**Lösung:**

	Ergebnis					Verluste (§ 10a)			
	A	B	C	D	Summe	A	B	C	Summe
<b>EZ 02</b>									
§ 10a S. 4	./. 300	./. 300	./. 300	--	./. 900	300	300	300	900
<b>EZ 03</b>									
§ 10a S. 5	./. 200	./. 200	./. 200	--	./. 600	./. 200	./. 200	./. 200	./. 600
Gewerbeertrag 03	0	0	0	--	0				
Ausscheiden C								./. 100	./. 100
Verlustfeststellung § 10a S. 6						100	100	0	200
<b>EZ 04</b>									
§ 10a S. 5	./. 50	./. 50		50	./. 100	./. 50	./. 50	--	./. 100
Gewerbeertrag 04	0	0		50	50				
Verlustfeststellung § 10a S. 6						50	50		100

**Abwandlung zu Beispiel 1 (unterjähriges Ausscheiden)**

Wie Beispiel 1 jedoch scheidet der Gesellschafter C zum 30.6.03 aus der Personengesellschaft aus und veräußert seinen Anteil zu diesem Zeitpunkt an D. Ein bis zum Ausscheiden des C tatsächlich erzielter Gewerbeertrag ist nicht bekannt.

**Lösung:**

Der positive Gewerbeertrag bis zum Ausscheiden des C ist nach Maßgabe des § 10a GewStG um Verluste früherer Jahre zu kürzen. Entsprechend R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 9 ist für diese Zwecke der einheitliche Gewerbeertrag des EZ 03 zeitanteilig auf den Zeitraum vor und nach dem Ausscheiden des C zu verteilen.

	Ergebnis					Verluste (§ 10a)			
	A	B	C	D	Summe	A	B	C	Summe
<b>EZ 02</b>									
§ 10a S. 4	./. 300	./. 300	./. 300	--	./. 900	300	300	300	900
<b>EZ 03</b>									
<u>Bis 30.6.</u> = 6/12 v. 600.000	100	100	100	--	300				
§ 10a S. 5	./. 100	./. 100	./. 100		./. 300	./. 100	./. 100	./. 100	./. 300
<u>Ab 1.7.</u> = 6/12 v. 600.000	100	100	--	100	300				

§ 10a S. 5	./.	./.	--	--	./.	./.	./.	./.	--	./.
	100	100			200	100	100			200
Gewerbeertrag 03	0	0	0	100	100					
Ausscheiden C								./.	./.	200
								200		200
Verlustfeststellung § 10a S. 6						100	100	0		200
<b>EZ 04</b>	50	50	--	50	150				--	
§ 10a S. 5	./.	./.		--	./.	./.	./.	./.		./.
	50	50			100	50	50			100
Gewerbeertrag 04	0	0		50	50					
Verlustfeststellung § 10a S. 6						50	50			100

**Beispiel 2 (Ausscheiden unter Berücksichtigung Sonderbetriebsvermögen):**

An der Y-OHG sind A und B zu je 50 % beteiligt. Die gewerbsteuerlichen Ergebnisse (einschl. Hinzurechnungen und Kürzungen) betragen:

**EZ 01**

	A	B
Gesamthandsbilanz ./.	100	50
(verteilt nach § 10a S. 4 GewStG)	./.	./.

Sonderbetriebsvermögen + 20	+ 20	--
Gewerbeertrag/Fehlbetrag ./.	80	50

**EZ 02**

	A	B
Gesamthandsbilanz ./.	60	30
(verteilt nach § 10a S. 4 GewStG)	./.	./.

Sonderbetriebsvermögen + 70	+ 70	--
Gewerbeertrag + 10	+ 40	./.

**EZ 03**

Gesamthandsbilanz und Sonderbetriebsvermögen: + 0

A scheidet zum 31.12.03 aus. Der zum 31.12.03 festzustellende vortragsfähige Fehlbetrag ermittelt sich wie folgt:

**Lösung:**

	Ergebnis			Verluste (§ 10a)		
	A	B	Summe	A	B	Summe
<b>EZ 01</b>	./.	./.				
(Sonder BE)	20	50	./.	40	40	80
Gesonderte Feststellung, § 10a S. 6 GewStG						80
<b>EZ 02</b>	./.	./.				
(Sonder BE)	70	30	10			
Verlustabzug			./.	./.	./.	./.
			10	5	5	10
31.12.02						
§ 10a S. 6 GewStG				35	35	70

<b>EZ 03</b>						70
Ausscheiden des A	0	0	0	./ 35	-	./ 35
31.12.03						
§ 10a S. 6 GewStG				0	35	35

**Beispiel 3 (Eintritt/Mindestbesteuerung):**

An der Z-OHG sind im EZ 01 A und B zu je 50 % beteiligt. Nach Eintritt des C zum 1.1.02 sind A, B und C zu je 1/3 beteiligt. Gewerbesteuerliche Ergebnisse:

EZ 01: Verlust aus Gesamthandsbilanz:	./ 4,0 Mio. EUR (= Gewerbeverlust)
EZ 02: Verlust aus Gesamthandsbilanz:	./ 1,5 Mio. EUR
Sonderbetriebseinnahmen des C:	+ 4,5 Mio. EUR
= Gewerbeertrag 02:	+ 3,0 Mio. EUR

**Lösung: (Beträge in Mio. EUR)**

	Ergebnis				Verluste (§ 10a)			
	A	B	C	Summe	A		C	Summe
<b>EZ 01</b>	./ 2	./ 2	-	./ 4	2	2	-	4
§ 10a S. 6 GewStG:				4				
<b>EZ 02:</b>	./ 0,5	./ 0,5	./ 0,5					
SBE		-	4,5	3				
<u>Verlustabzug:</u> Für den Verlustabzug stehen nach Gewinnverteilungsschlüssel (§ 10a S. 5 GewStG) zur Verfügung:	1	1	--[1]					
./ § 10a S. 1 GewStG hier: je 1/3 v. 1 Mio	./ 0,33	./ 0,33		./ 0,66	./ 0,33	./ 0,33	--	./ 0,66
./ § 10a S. 2 GewStG: hier: je 1/3 v. 60 % v. 2 Mio.	./ 0,40	./ 0,40		./ 0,80	./ 0,40	./ 0,40	--	./ 0,80
Gewerbeertrag 02	0,27	0,27	1	<b>1,54</b>				
verbleibender Verlustabzug 31.12.02					1,27	1,27	--	<b>2,54</b>

**Doppelstöckige Personengesellschaft**

>R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 8

>Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3.5.1993 - BStBl II S. 616

**- Beispiel:**

An der X-OHG (Untergesellschaft) sind je zur Hälfte A und die Y-OHG (Obergesellschaft) beteiligt. Gesellschafter der Y-OHG sind zu gleichen Teilen B und C. B veräußert zum 31.12.01 seine Beteiligung an der Y-OHG an D. Die Untergesellschaft (X-OHG) erwirtschaftete in 01 einen negativen Gewerbeertrag in Höhe von - 50.000 EUR, in 02

einen positiven Gewerbeertrag von 60.000 EUR.

**Lösung:**

Der negative Gewerbeertrag 01 (- 50.000 EUR) kann in voller Höhe von dem positiven Gewerbeertrag 02 (60.000 EUR) abgezogen werden, da der Gesellschafterwechsel bei der Y-OHG keinen Einfluss auf den Gesellschafterbestand bei der X-OHG hat.

**Einbringung und Verschmelzung bei Personengesellschaften**

>R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 5

>BFH vom 17.1.1994 - BStBl II S. 477 und vom 14.9.1993 BStBl 1994 II S. 764

**Realteilung**

>R 10a.3 Abs. 3 Nr. 7

**Beispiel 1:**

Die AB-OHG, an der A und B zu gleichen Teilen beteiligt sind, besteht aus zwei Teilbetrieben. Die AB-OHG wird zum 1.1.02 real geteilt, wobei A den Teilbetrieb 1 und B den Teilbetrieb 2 übernimmt. Der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.01 beträgt 400.000 EUR. Aus der Buchführung lässt sich nachvollziehen, dass der Gewerbeverlust in Höhe von 250.000 EUR auf den Teilbetrieb 1 und in Höhe von 150.000 EUR auf den Teilbetrieb 2 entfällt.

**Lösung:**

Das Recht auf den Abzug des bei der AB-OHG entstandenen Gewerbeverlustes steht A und B entsprechend ihrem Anteil an der AB-OHG jeweils zur Hälfte zu. Daher können A und B aufgrund des Erfordernisses der Unternehmeridentität nur ihren Anteil des Gesamtfehlbetrages von je 200.000 EUR (50 % von 400.000 EUR) bei der Ermittlung des Gewerbeertrages ihrer Einzelunternehmen abziehen.

Die Voraussetzung der Unternehmensidentität ist grundsätzlich gegeben, weil die beiden Teilbetriebe über gesonderte Buchführungen verfügt haben. Bei B ist jedoch zu beachten, dass dem von ihm übernommenen Teilbetrieb nur ein Gewerbeverlust von 150.000 EUR zugeordnet werden kann.

Er kann daher nur einen Betrag von 150.000 EUR von den zukünftigen positiven Gewerbeerträgen abziehen. Im Ergebnis geht also ein Verlustabzug i. H. v. 50.000 EUR verloren.

**Beispiel 2:**

Wie vorstehend, nur wird die AB-OHG in Personengesellschaften AB1 (Teilbetrieb 1) und AB2 (Teilbetrieb 2) aufgespalten. Gesellschafter der beiden Personengesellschaften sind weiterhin A und B zu je 50 %.

**Lösung:**

Bei der AB1--OHG kann der dem Teilbetrieb 1 zuzuordnende Gewerbeverlust i. H. v. 150.000 EUR abgezogen werden. Der restliche Gewerbeverlust i. H. v. 250.000 EUR kann von der AB2-OHG in Anspruch genommen werden.

**H 10a.4 Organschaft**

**Änderungen bei der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz - StVergAbG -**

>BMF vom 10.11.2005 - BStBl I S. 1038

(Anhang 5 I)

## Organschaftliche Verluste

Verluste einer Organgesellschaft, die während der Dauer einer Organschaft entstanden sind, können auch nach Beendigung der Organschaft nur vom maßgebenden Gewerbeertrag des Organträgers abgezogen werden (>BFH vom 27.6.1990 - BStBl II S. 916).

## Zu § 11 GewStG

### H 11.1 Freibetrag bei natürlichen Personen und Personengesellschaften

#### Atypisch stille Gesellschaft

Der Freibetrag im Sinne des § 11 Absatz 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist auch Kapitalgesellschaften zu gewähren, an deren gewerblichen Unternehmen

- natürliche Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt sind (>BFH vom 10.11.1993 - BStBl 1994 II S. 27). In diesen Fällen ist er grundsätzlich auch dann nur einmal zu gewähren, wenn an dem gewerblichen Unternehmen mehrere natürliche Personen aufgrund mehrerer Gesellschaftsverträge als atypisch stille Gesellschafter beteiligt sind (>BFH vom 8.2.1995 - BStBl II S. 764). Sind jedoch die der atypisch stillen Gesellschaft und die dem Inhaber des Handelsgeschäftes allein zuzuordnenden gewerblichen Tätigkeiten als jeweils getrennte Gewerbebetriebe zu beurteilen, ist der Freibetrag für jeden Gewerbebetrieb zu gewähren (>BFH vom 6.12.1995 - BStBl 1998 II S. 685) und R 2.4 Abs. 5,
- nur eine andere Kapitalgesellschaft als atypischer stiller Gesellschafter beteiligt ist (>BFH vom 30.8.2007 - BStBl 2008 II S. 200).

#### Wechsel des Steuerschuldners

>BFH vom 17.2.1989 - BStBl II S. 664

>BFH vom 26.8.1993 - BStBl 1995 II S. 791

>R 5.1 Abs. 1

### H 11.2 Steuermesszahlen bei Hausgewerbetreibenden und bei ihnen gleichgestellten Personen

#### Allgemeines

>R 15.1 Abs. 2 EStR

>H 15.1 EStH

#### Fremde Hilfskraft

Als "fremde Hilfskraft" bezeichnet § 2 Abs. 6 Heimarbeitsgesetz denjenigen, der als Arbeitnehmer eines Hausgewerbetreibenden oder nach § 1 Abs. 2 Buchstabe b und c Gleichgestellten in deren Arbeitsstätte beschäftigt ist. Fremde Hilfskräfte des Hausgewerbetreibenden sind alle aufgrund von Arbeitsverträgen - auch aushilfsweise - bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich solcher, die nahe Angehörige i. S. von § 2 Abs. 5 Buchstabe a bis c Heimarbeitsgesetz sind und mit ihm in häuslicher Gemeinschaft leben (>BFH vom 26.2.2002 - BStBl 2003 II S. 31).

#### Hausgewerbetreibende gleichgestellte Personen

Wegen der Gleichstellung nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d des Heimarbeitsgesetzes (>BFH vom 4.10.1962 - BStBl 1963 III S. 66 und vom 4.12.1962 - BStBl 1963 III S. 144). Sind Personen in einer Doppelfunktion tätig, können sie nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b und d gleichgestellt sein. Ein Gewerbetreibender, der nur Teilarbeiten in Heimarbeit verrichten lässt, ist kein Zwischenmeister (>BFH vom 8.7.1971 - BStBl 1972 II S. 385). Ein Gewerbetreibender ist nicht Hausgewerbetreibender, wenn er fortgesetzt mit mehr als zwei fremden Hilfskräften oder Heimarbeitern arbeitet; dies gilt auch, wenn die zeitliche Arbeitsleistung dieser Personen insgesamt möglicherweise nicht über die zeitliche Arbeitsleistung zweier vollzeitbeschäftigter Arbeitnehmer hinausgeht (>BFH vom 26.6.1987 - BStBl II S. 719). Ein Hausgewerbetreibender verliert diese Eigenschaft nicht, wenn er gelegentlich aus besonderem Anlass mehr als zwei fremde Hilfskräfte beschäftigt, auf Dauer

aber das Gewerbe mit nur zwei fremden Hilfskräften betrieben werden kann (>BFH vom 8.3.1984 - BStBl II S. 534).

### **Personenzusammenschlüsse**

Als Hausgewerbetreibende und ihnen gleichgestellte Personen sind auch Zusammenschlüsse dieser Personen zu behandeln (>BFH vom 8.3.1960 - BStBl III S. 160 und vom 8.7.1971 - BStBl 1972 II S. 385).

### **Vorübergehende Tätigkeit**

Die unmittelbare Arbeit für den Absatzmarkt darf in der Regel 10 % nicht wesentlich übersteigen (>BFH vom 4.10.1962 - BStBl 1963 III S. 66).

## **Zu § 14 GewStG**

### **H 14.1 Festsetzung des Steuermessbetrags**

#### **Gewerbliche Einkünfte - Keine Bindung an den Einkommensteuerbescheid**

Sind im Einkommensteuerbescheid Einkünfte des Steuerpflichtigen nicht als solche aus Gewerbebetrieb, sondern aus anderen Einkunftsarten, z. B. aus selbständiger Arbeit, behandelt, ist in dem Einkommensteuerbescheid hinsichtlich der Gewerbesteuer weder ein Freistellungsbescheid noch eine rechtsverbindliche Zusage der Gewerbesteuerfreiheit zu erblicken. Die nachträgliche Heranziehung des Steuerpflichtigen zur Gewerbesteuer ist daher ohne die Einschränkung des § 173 AO zulässig. Es ist darin auch grundsätzlich kein Verstoß gegen Treu und Glauben zu erblicken (>BFH vom 27.4.1961 - BStBl III S. 281). Wegen der Verwirkung des Anspruchs auf Erlass eines Gewerbesteuermess- oder Gewerbesteuerbescheids (>BFH vom 5.3.1970 - BStBl II S. 793 und vom 14.3.1991 - BStBl II S. 769).

#### **Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gegenüber einer Personengesellschaft**

Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gegenüber einer Personengesellschaft kann unter keinem denkbaren Gesichtspunkt zu einer verfassungswidrigen Überbesteuerung im Sinne des sog. Halbteilungsgrundsatzes führen (>BFH vom 15.3.2005 - BStBl II S. 647).

## **Zu § 15 GewStG**

### **H 15.1 Pauschfestsetzung**

(unbesetzt)

## **Zu § 16 GewStG**

### **H 16.1 Hebesatz**

#### **Mindesthebesatz**

Es bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Gesetzgeber berechtigt ist, im Laufe des Erhebungszeitraumes bis zum Entstehen des Steueranspruchs die gesetzlichen Grundlagen zu verändern.

Der Gesetzgeber konnte deshalb rückwirkend für das Kalenderjahr 2003 den Zerlegungsmaßstab des § 28 GewStG 2002 zu Lasten solcher Gemeinden verändern, deren Hebesatz 200 % unterschreitet (>BFH vom 18.8.2004 - BStBl 2005 II S. 143).

## **Zu § 19 GewStG**

### **H 19.1 Vorauszahlungen**

#### **Abweichendes Wirtschaftsjahr**

**Beispiel:**

Die voraussichtliche Gewerbesteuer im Erhebungszeitraum 02, in dem das Wirtschaftsjahr 1.7.01 bis 30.6.02 endet, beträgt 120.000 EUR. Die Vorauszahlungen sind zu entrichten am 15.8.01, 15.11.01, 15.2.02 und 15.5.02. Die mit je 30.000 EUR im abweichenden Wirtschaftsjahr 1.7.01 bis 30.6.02 geleisteten Vorauszahlungen sind auf die endgültige Steuerschuld des Erhebungszeitraums 02 anzurechnen.

**Höhe der zu entrichtenden Vorauszahlungen**

>BVerwG vom 22.5.1987 - BStBl II S. 698

**H 19.2 Anpassung und erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen****Anpassung der Vorauszahlungen**

Die Entscheidung über die nachträgliche Anpassung von festgesetzten Vorauszahlungen auf die Gewerbesteuer steht grundsätzlich im Ermessen der Gemeinde (>BVerwG vom 22.5.1987 - BStBl II S. 698).

**Zerlegung**

Ein Zerlegungsbescheid für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen steht gemäß § 164 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 184 Abs. 1 Satz 3, § 185 AO kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (>BFH vom 18.8.2004 - BStBl 2005 II S. 143).

**Zu § 28 GewStG****H 28.1 Zerlegung des Steuermessbetrags****Auslieferungslager**

Auslieferungslager, in denen der Unternehmer keine Arbeitnehmer beschäftigt, begründen in der Regel keinen Anspruch der Gemeinde auf einen Zerlegungsanteil. Dies rechtfertigt bei der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags in der Regel auch nicht die Anwendung des § 33 GewStG. Eine offenbare Unbilligkeit ist nur dann gegeben, wenn der Gemeinde durch die Betriebsstätte wesentliche Lasten erwachsen (>BFH vom 12.7.1960 - BStBl III S. 386).

**Auswirkungen der Änderung eines Gewerbesteuermessbescheids auf einen bereits bestandskräftigen Zerlegungsbescheid, wenn die beteiligten Gemeinden um den Zerlegungsmaßstab streiten**

Soweit der Gewerbesteuer-Messbescheid geändert wird, ist auch der Zerlegungsbescheid als Folgebescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. §§ 185, 184 Abs. 1 Satz 3 AO zu ändern. Im Rahmen des aus dem Gewerbesteuermessbescheid zu übernehmenden Erhöhungsbetrages kann eine zerlegungsberechtigte Gemeinde gegen den Zerlegungs-Änderungsbescheid alle Einwendungen erheben, die sich aus den materiell-rechtlichen Zerlegungsvorschriften ergeben. Insbesondere umfasst die Bestandskraft des ursprünglichen Zerlegungsbescheids nicht den in diesem Bescheid angewandten Zerlegungsmaßstab (>BFH vom 20.4.1999 - BStBl II S. 542).

**Änderung der Zerlegung**

§ 189 AO trifft allein für den Fall der Nichtberücksichtigung von Gemeinden bei der Zerlegung eine abschließende Regelung (>BFH vom 24.3.1992 - BStBl II S. 869). Die in § 189 Satz 3 AO bezeichnete Frist gilt auch für den Fall der erstmaligen Zerlegung (>BFH vom 7.3.1957 - BStBl III S. 178). Maßgebend für den Beginn der Frist ist der Zeitpunkt, an dem der letzte endgültige Gewerbesteuermessbescheid unanfechtbar geworden ist (>BFH vom 13.1.1959 - BStBl III S. 106).

**Bauausführungen oder Montagen**

Für eine Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages nach § 28 GewStG sind Bauausführungen nur dann als Betriebstätte anzusehen, wenn sie im Gebiet der einzelnen Gemeinde länger als sechs Monate dauern (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO). Witterungsbedingte oder bautechnisch bedingte Unterbrechungen von kürzerer Dauer berühren den Fortgang der

Sechsmonatsfrist nicht (>BFH vom 8.2.1979 - BStBl II S. 479).

### **Gewerbsteuerermessbescheid als Grundlagenbescheid für den Zerlegungsbescheid**

Als Folgebescheid des Gewerbesteuerermessbescheides ist der Zerlegungsbescheid zugleich Grundlagenbescheid des Gewerbesteuerbescheides. Damit unterliegt er der Festsetzungsverjährung nach § 171 Abs. 4 AO, wenn er aufgrund einer Außenprüfung ergangen ist (>BFH vom 13.5.1993 - BStBl II S. 828).

### **Maßgebliche Verhältnisse im Erhebungszeitraum**

Sowohl für die Frage, ob ein Gewerbesteuerermessbetrag gemäß § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG zu zerlegen ist, als auch für den Zerlegungsmaßstab gemäß § 29 GewStG kommt es auf die Verhältnisse im Erhebungszeitraum an. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsjahr vom Erhebungszeitraum abweicht (>BFH vom 17.2.1993 - BStBl II S. 679).

### **Sinngemäße Anwendung des § 173 Abs. 1 AO bei Änderungen der Zerlegungsbescheide**

Zerlegungsbescheide für die Gewerbesteuer sind gemäß § 173 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 185, 184 Abs. 1 Satz 3 AO änderbar. Dabei ist auf den einzelnen Zerlegungsanteil abzustellen und von der Unterscheidung zwischen einer Änderung zuungunsten bzw. zugunsten des Steuerpflichtigen abzugehen (>BFH vom 24.3.1992 - BStBl II S. 869).

### **Zerlegungssperre nach § 189 Abs. 3 AO**

Gewerbesteuerzerlegungsverfahren und Zuteilungsverfahren nach § 190 AO sind zwei selbständige Verfahren. Der Eintritt der sog. Zerlegungssperre gemäß § 189 Satz 3 AO lässt sich nur durch den eigenen Antrag des übergangenen Steuerberechtigten auf Änderung oder Nachholung der Zerlegung vermeiden. Ein Antrag des Steuerpflichtigen genügt nicht.

Ein solcher kann auch nicht über die Grundsätze der öffentlich-rechtlichen Geschäftsführung ohne Auftrag als für den Steuerberechtigten gestellt behandelt werden (>BFH vom 8.11.2000 - BStBl 2001 II S. 769).

## **Zu § 29 GewStG**

### **H 29.1 Zerlegungsmaßstab**

#### **Arbeitnehmer im Sinne des § 29 Abs. 1 GewStG**

- Der Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung des Gewerbesteuerermessbetrages bestimmt sich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (>BFH vom 12.2.2004 - BStBl II S. 602).>§ 1 LStDV

## **Zu § 30 GewStG**

### **H 30.1 Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten**

#### **Allgemeines**

- Zum Begriff der mehrgemeindlichen Betriebsstätte>BFH vom 28.10.1964 - BStBl 1965 III S. 113, vom 25.9.1968 - BStBl II S. 827, vom 20.2.1974 - BStBl II S. 427, vom 10.7.1974 - BStBl 1975 II S. 42 und vom 12.10.1977 - BStBl 1978 II S. 160. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der räumliche Zusammenhang gegenüber einer besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten, so etwa für Unternehmen der Elektrizitätsversorgung (>BFH vom 12.10.1977 - BStBl 1978 II S. 160, vom 16.11.1965 - BStBl 1966 II S. 40 und vom 18.10.1967 - BStBl 1968 II S. 40) und der Mineralölwirtschaft (>BFH vom 20.2.1974 - BStBl II S. 427 und vom 10.7.1974 - BStBl 1975 II S. 42).
- Die Möglichkeit, dass die Anwendung des Zerlegungsmaßstabes nach § 29 GewStG zu einem unbilligen Ergebnis führen könnte, ist für sich nicht geeignet, die Voraussetzungen für eine mehrgemeindliche Betriebsstätte zu begründen (>BFH 12.10.1977 - BStBl 1978 II S. 160).
- Eine mehrgemeindliche Betriebsstätte ist bei Kapitalgesellschaften auch dann gegeben, wenn sich in einer Gemeinde lediglich Grundstücke der Betriebsstätte befinden, die zurzeit betrieblich nicht unmittelbar genutzt werden (>BFH vom

18.4.1951 - BStBl III S. 124).

- Bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte nach § 30 GewStG sind Bauausführungen nur dann als Betriebsstätte anzusehen, wenn sie im Gebiet der einzelnen Gemeinde länger als sechs Monate dauern (>§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO). Witterungsbedingte oder bautechnisch bedingte Unterbrechungen von kürzerer Dauer berühren den Fortgang der Sechsmonatsfrist nicht (>BFH vom 8.2.1979 - BStBl II S. 479).

### Elektrizitätsunternehmen

- Ein Elektrizitätsunternehmen, dessen einzelne Elektrizitätswerke in verschiedenen Gemeinden liegen, bildet eine mehrgemeindliche Betriebsstätte (>BFH vom 16.11.1965 - BStBl 1966 III S. 40 und vom 18.10.1967 - BStBl 1968 II S. 40), wenn die Elektrizitätswerke durch **Kabelleitungen** untereinander verbunden sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Leitungen dem Elektrizitätsunternehmen gehören oder nicht, vielmehr reicht die Inanspruchnahme des verbundwirtschaftlichen Stromnetzes aus.
- Bei einem Elektrizitätswerk, das als Wasserkraftwerk betrieben wird, stellen **Stau- und Wehranlagen**, die nicht zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehören, sondern öffentlich sind, keine ausreichende räumliche Verbindung her (>BFH vom 4.12.1962 - BStBl 1963 III S. 156).
- Eine **Kohlenzeche**, die einem Elektrizitätsunternehmen gehört, bildet eine selbständige Betriebsstätte; die Verbindung der Zeche durch Kabelleitungen mit dem Versorgungsnetz des Elektrizitätsunternehmens reicht für einen räumlichen Zusammenhang zwischen Zeche und Elektrizitätsunternehmen nicht aus (>BFH vom 2.11.1960 - BStBl 1961 III S. 8).

### Hauptzerlegung und Unterzerlegung

Unterhält ein Unternehmen mehrere selbständige Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden und ist darunter auch eine Betriebsstätte, die sich auf mehrere Gemeinden erstreckt (mehrgemeindliche Betriebsstätte), so ist in dem Zerlegungsbescheid eine Zerlegung in zwei Stufen durchzuführen: Zunächst ist der Gewerbesteuermessbetrag nach dem Maßstab des § 29 GewStG auf die Betriebsstätten in den verschiedenen Gemeinden zu zerlegen (Hauptzerlegung). Anschließend ist der Zerlegungsanteil, der auf die mehrgemeindliche Betriebsstätte entfällt, nach § 30 GewStG auf diejenigen Gemeinden weiter zu zerlegen, auf die sich die mehrgemeindliche Betriebsstätte erstreckt (Unterzerlegung). Die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages ist somit nicht in zwei getrennten Zerlegungsbescheiden vorzunehmen (>BFH vom 12.10.1977 - BStBl II 1978 S. 160).

### Omnibuslinienbetrieb

Ein Omnibusbetrieb, dessen Linien mehrere Gemeinden verbinden, ist keine mehrgemeindliche Betriebsstätte, da die von den Omnibussen befahrenen **öffentlichen Straßen** (nicht betriebseigenen Verkehrswege) den notwendigen räumlichen Zusammenhang nicht herstellen (>BFH vom 25.9.1968 - BStBl II S. 827).

### Unternehmen der Mineralölwirtschaft

- Der für die Annahme einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte nach § 30 GewStG unter anderem geforderte räumliche Zusammenhang zwischen mehreren Betriebsteilen kann bei einem Unternehmen der Mineralölwirtschaft auch dadurch begründet werden, dass eine Raffinerie mit einem Tanklager durch unterirdische Rohrleitungen verbunden ist (>BFH vom 20.2.1974 - BStBl II S. 427 und vom 10.7.1974 - BStBl 1975 II S. 42). Die Betriebsstätte der Hauptverwaltung (Sitz des Vorstandes) einer Mineralöl-AG ist nicht in die mehrgemeindliche Betriebsstätte der AG einzubeziehen, wenn zwar dem Vorstand die über den laufenden Betrieb hinausgehenden technischen Entscheidungen vorbehalten sind, nicht aber die zentrale Steuerung, die Wartung, die Überwachung und die Reparatur der Pipeline (>BFH vom 12.10.1977 - BStBl 1978 II S. 160).
- Das bloße Durchführen von Rohrleitungen eines Unternehmens der Ölwirtschaft durch eine Gemeinde ist noch nicht als Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes anzusehen. Die Verteilung des Transportgutes, die in einer festen örtlichen Anlage vorgenommen wird, geht über das Durchführen einer Rohrleitung hinaus, wobei es unschädlich ist, wenn die vorgenommenen betrieblichen Handlungen nicht durch am Ort tätige Arbeitnehmer vorgenommen werden, sondern durch ferngesteuerte Maschinen (wirtschaftliche Betrachtungsweise >BFH vom 12.10.1977 - BStBl 1978 II S. 160).

### Verkehrsunternehmen des Schienenverkehrs

Ein Straßenbahnbetrieb, der sich über mehrere Gemeinden erstreckt, stellt eine mehrgemeindliche Betriebsstätte dar, da die räumliche Verbindung zwischen den einzelnen Betriebsteilen durch die Gleisanlagen gegeben ist (>BFH vom 25.9.1968 - BStBl II S. 827).

### **Zu berücksichtigende Faktoren von Gemeindelasten**

- Eine Zerlegung nach § 30 GewStG setzt nicht voraus, dass der Gemeinde durch die mehrgemeindliche Betriebsstätte feststellbare Lasten erwachsen. Durch die Betriebsstätte erwachsende Gemeindelasten sind lediglich beim Maßstab der Zerlegung zu berücksichtigen. Eine Zerlegung nach § 30 GewStG muss stets dann erfolgen, wenn eine mehrgemeindliche Betriebsstätte vorliegt. Davon unabhängig ist über den Zerlegungsmaßstab zu entscheiden (>BFH vom 28.10.1987 - BStBl 1988 II S. 292).
- Wohnen in den Gemeinden einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte keine Arbeitnehmer dieser Betriebsstätte, so entfällt der Faktor Arbeitnehmer bei der Zerlegung. Die Zerlegung für die mehrgemeindliche Betriebsstätte ist dann nur nach den übrigen Faktoren (Betriebsanlagen evtl. Stromabgabe bzw. Elektrizitätsunternehmen) vorzunehmen. Der Anteil der Betriebstättengemeinde an der Unterzerlegung verringert sich entsprechend (>BFH vom 28.10.1987 - BStBl 1988 II S. 292).
- Bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte ist der einheitliche Steuermessbetrag unter Berücksichtigung der gesamten Lasten zu zerlegen, die sich für die einzelnen Gemeinden aus der Betriebsstätte ergeben, nicht lediglich unter Berücksichtigung der Lasten, die mit den Teilen der Betriebsstätte verbunden sind, die sich in den einzelnen Gemeinden befinden (>BFH vom 18.4.1951 - BStBl III S. 124). Im Zerlegungsmaßstab bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten ist deshalb auch angemessen die Belastung zu berücksichtigen, die den beteiligten Gemeinden durch die im Gemeindegebiet wohnhaften Arbeitnehmer entsteht (>BFH vom 26.11.1957 - BStBl 1958 III S. 261).

## **Zu § 31 GewStG**

### **H 31.1 Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung**

#### **Zerlegung des fiktiven Unternehmerlohns**

Die Zerlegung des fiktiven Unternehmerlohns setzt voraus, dass der Unternehmer in mehr als einer Betriebsstätte geschäftsleitend tätig geworden ist (>BFH vom 16.9.1964 - BStBl 1965 III S. 69).

## **Zu § 33 GewStG**

### **H 33.1 Zerlegung in besonderen Fällen**

#### **Anspruch auf Beteiligung an der Zerlegung**

§§ 4, 28 GewStG geben den Gemeinden, in deren Bereich sich Betriebsstätten befinden, keinen unbedingten Anspruch auf Beteiligung an dem Gewerbesteuermessbetrag. Die Anwendung der im § 29 GewStG vorgesehenen Zerlegungsmaßstäbe führt nicht schon dann zu einem im Sinne des § 33 GewStG offenbar unbilligen Ergebnis, wenn dabei eine Gemeinde unberücksichtigt bleibt (>BFH vom 13.5.1958 - BStBl III S. 379).

#### **Auslieferungslager**

Beschäftigt ein Unternehmer in seinem Auslieferungslager keine Arbeitnehmer, rechtfertigt dies bei der Zerlegung des Steuermessbetrags in der Regel nicht die Anwendung des § 33 GewStG (>BFH vom 12.7.1960 - BStBl III S. 386).

#### **Auswirkungen der Änderung eines Gewerbesteuermessbescheids auf einen bereits bestandskräftigen Zerlegungsbescheid**

Die Bestandskraft des Zerlegungs-Erstbescheids erstreckt sich nicht auf den in diesem Bescheid angewendeten Zerlegungsmaßstab; sie umfasst den in diesem Bescheid festgestellten Zerlegungsanteil nur nach seinem Betrag. Hinsichtlich des Erhöhungsbetrags können auch bei einer Änderung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO alle materiell-rechtlichen Fehler des Bescheids zugunsten wie zuungunsten der Gemeinden berichtigt werden (>BFH vom 20.4.1999 - BStBl II S. 542, Fortführung des

Senatsurteils vom 24.3.1992, BStBl II S. 869).

### **Offenbare Unbilligkeit**

- Eine offenbare Unbilligkeit ist nur gegeben, wenn der Gemeinde durch die Betriebsstätte wesentliche Lasten erwachsen (>BFH vom 12.7.1960 - BStBl III S. 386 und vom 5.10.1965 - BStBl III S. 668).
- Eine Zerlegung kann i. S. des § 33 Abs. 1 GewStG dann unbillig sein, wenn eine Gemeinde, in der sich eine Betriebsstätte befindet, in erheblichem Umfang die sog. Folgekosten für die Arbeitnehmer der Betriebsstätte zu tragen hat, ohne dass dies im Zerlegungsmaßstab zugunsten der Gemeinde Berücksichtigung findet (>BFH vom 26.8.1987 - BStBl 1988 II S. 201).
- Zu Lasten anderer Art>BFH vom 26.8.1987 - BStBl 1988 II S. 201
- Nicht jede offenbare Unbilligkeit, die sich aus dem Zerlegungsmaßstab gemäß § 29 GewStG ergibt, rechtfertigt eine Zerlegung nach einem abweichenden Maßstab. Die Unbilligkeit muss vielmehr erhebliches Gewicht haben und eindeutig und augenfällig sein. Verlagerungen des Gewerbesteueraufkommens infolge einer Organschaft rechtfertigen grundsätzlich kein Abweichen von dem Maßstab des § 29 GewStG (>BFH vom 17.2.1993 - BStBl II S. 679).
- Der Zerlegung nach § 29 Abs. 1 Ziff. 2 GewStG steht nicht entgegen, dass die wirtschaftliche Struktur einer Gemeinde von einem Großunternehmen bestimmt wird und der Auf- und Ausbau eines Großunternehmens zu einer starken Vermehrung der Einwohnerzahl und der Aufwendungen für kommunale Einrichtungen führt. Das gilt auch, wenn die Ansiedlung des Großunternehmens den Zusammenschluss einer Anzahl bisher ländlicher Gemeinden und ihre rasche Entwicklung zu einer Industriestadt nach sich zieht und dadurch eine starke Zusammenballung von Kosten verursacht (>BFH vom 1.3.1967 - BStBl III S. 324). Eine Zerlegung nach Maßstab der Arbeitslöhne erscheint in diesen Fällen sachgerecht, da der mit dem Bevölkerungszuwachs einhergehende Zuwachs an Beschäftigten auch eine entsprechende Steigerung der Lohnsumme nach sich zieht.
- Die Vorschrift des § 33 Abs. 1 GewStG dient dazu, offenbaren Unbilligkeiten in einzelnen Ausnahmefällen abzuwehren. Sie greift nicht ein, wenn die Anwendung des Regelmaßstabs allgemein zu unbilligen Ergebnissen führt (>BFH vom 24.1.1968 - BStBl II S. 185).
- Der Umstand, dass eine Betriebsstätte mit einer verhältnismäßig geringen Zahl von Arbeitnehmern wegen einer betrieblich bedingten Sicherheitszone ein verhältnismäßig großes Gemeindegebiet beansprucht, rechtfertigt nicht eine vom Regelmaßstab abweichende Zerlegung nach § 33 GewStG (>BFH vom 9.10.1975 - BStBl 1976 II S. 123).
- Dem gewerbesteuerrechtlichen Zerlegungsverfahren kommt nicht die Funktion eines kommunalen Finanzausgleichs zu. Es dient allein der Gegenleistung für die Lasten, die sich über die Ausgaben direkt auf die gemeindlichen Haushalte auswirken (>BFH vom 9.10.1975 - BStBl 1976 II S. 123 und vom 4.4.2007 - BStBl II S. 836).

### **Vereinbarter Zerlegungsmaßstab - Einigung aller beteiligten Gemeinden mit dem Steuerschuldner**

- Für die Anwendung des § 33 Abs. 2 GewStG genügt es, wenn sich die Gemeinden mit dem Steuerschuldner über den anzuwendenden Zerlegungsmaßstab einigen. Eine Einigung der Gemeinden mit dem Steuerschuldner gem. § 33 Abs. 2 GewStG schließt nicht aus, dass die Beteiligten die Zerlegung mit der Behauptung anfechten, der vereinbarte Zerlegungsmaßstab sei unrichtig angewendet worden (>BFH vom 25.9.1968 - BStBl II S. 827).
- Eine Einigung der Gemeinden mit dem Steuerschuldner über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages nach § 33 Abs. 2 GewStG gilt im Zweifel nur für den jeweiligen Erhebungszeitraum (>BFH vom 20.4.1999 - BStBl II S. 542).

## **Zu § 34 GewStG**

### **H 34.1 Negativer Zerlegungsanteil bei Änderung oder Berichtigung des Zerlegungsbescheids**

(unbesetzt)

## **Zu § 35a GewStG**

## H 35a.1 Reisegewerbebetriebe

### Zur Unterscheidung zwischen Reisegewerbebetrieb und stehendem Gewerbe

>R 2.1 Abs. 3

## Zu § 35b GewStG

### H 35b.1 Aufhebung oder Änderung des Gewerbesteuermessbescheids von Amts wegen

#### Allgemeines

Die Änderung gemäß § 35b Abs. 1 GewStG setzt eine Änderung der Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb voraus (>BFH vom 10.3.1999 - BStBl II S. 475). Der Gewerbesteuermessbescheid ist auch dann von Amts wegen zu ändern, wenn ein bisher als laufender Gewinn bezeichneter Teil des Gewinns in einem geänderten Bescheid als Veräußerungsgewinn behandelt wird, es sei denn, dass es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt, bei der der Veräußerungsgewinn zum Gewerbeertrag gehört (>BFH vom 30.6.1964 - BStBl III S. 581).

Ändert das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid in der Weise, dass ein bisher als Veräußerungsgewinn behandelter Gewinn aus Gewerbebetrieb nunmehr als laufender Gewinn beurteilt wird, so darf der Gewerbesteuermessbescheid nach § 35b GewStG geändert werden (>BFH vom 16.12.2004 - BStBl 2005 II S. 184).

Der Gewerbesteuermessbescheid ist nach § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG auch dann aufzuheben oder zu ändern, wenn die vorausgegangene Aufhebung oder Änderung des Einkommensteuerbescheids darauf beruht, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht mehr wie bisher als gewerbliche qualifiziert, sondern einer anderen Einkunftsart zugeordnet wird (>BFH vom 23.6.2004 - BStBl II S. 901).

#### Keine Änderung nach § 35b GewStG

- Wird ein Gewerbesteuermessbescheid selbständig angefochten, darf das Finanzamt diesen Bescheid nicht nach § 35b Abs. 1 GewStG aufheben oder ändern (>BFH vom 9.9.1965 - BStBl III S. 667).
- Eine bloße Änderung des gewerblichen Gewinns, die nicht auch eine Änderung des Einkommensteuerbescheids oder des Körperschaftsteuerbescheids zur Folge hat, führt nicht zu einer Änderung nach § 35b Abs. 1 GewStG (>BFH vom 2.3.1966 - BStBl III S. 317).
- Eine Berichtigung des Gewerbesteuermessbescheids nach § 35b Abs. 1 GewStG entfällt, wenn in der Gewerbesteuersache bereits ein rechtskräftiges Urteil vorliegt (>BFH vom 24.10.1979 - BStBl 1980 II S. 104).
- Die nach Maßgabe des § 35b Abs. 1 Satz 2 GewStG zu berücksichtigende Gewinnänderung beeinflusst dann nicht die Höhe des Gewerbeertrags, wenn sie auf verfahrens- oder materiell-rechtlichen Regelungen beruht, die allein für die Festsetzung der Einkommensteuer von Bedeutung sind (>BFH vom 13.11.1991 - BStBl 1992 II S. 351).

#### Kleinbetragsverordnung

Festgesetzte Gewerbesteuermessbeträge werden zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur geändert oder berichtigt, wenn die Abweichung zur bisherigen Festsetzung mindestens 2 EUR beträgt (>§ 2 der Kleinbetragsverordnung vom 19.12.2000 - BGBl. I S. 1790).

#### Verfahrensvorschriften

Wird ein unanfechtbarer Gewerbesteuermessbescheid oder ein unanfechtbarer Verlustfeststellungsbescheid nach § 35b GewStG geändert, gilt für den geänderten Bescheid § 351 Abs. 1 AO (>BFH vom 1.3.1966 - BStBl III S. 331).

#### Wirkungsweise der Änderung

Die auf einer Änderung des Gewinns im Einkommensteuerbescheid, Körperschaftsteuerbescheid oder Feststellungsbescheid beruhende Änderung des Gewerbesteuermessbescheids gemäß § 35b GewStG führt nicht schlechthin zu einer Wiederauflösung des gesamten Falles (>BFH vom 11.10.1966 - BStBl 1967 III S. 131). Die bei der früheren Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags vorgenommenen

Hinzurechnungen und Kürzungen bleiben deshalb unverändert, es sei denn, dass diese nach Grund und Höhe von der Gewinnänderung unmittelbar berührt werden (>BFH-Urteil vom 20.1.1965 - BStBl III S. 228).