

13.11.98

Fz - In

Allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbesteuerrechts (Gewerbsteuer-Richtlinien 1998 - GewStR 1998)

A. Zielsetzung

Anpassung der GewStR 1990 an die zahlreichen Gesetzesänderungen in der Vergangenheit und Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Aufhebung überflüssig gewordener Verwaltungsanweisungen. Neunumerierung und Neustrukturierung der GewStR 1990.

B. Lösung

Neufassung als GewStR 1998.

Die Richtlinie der Bundesregierung zur Gestaltung, Ordnung und Überprüfung von Verwaltungsvorschriften des Bundes vom 20. Dezember 1989 wurde beachtet.

C. Alternativen

Keine

D. Kosten

Die Verwaltungsvorschrift führt für die Haushalte der Gebietskörperschaften zu keinen bezifferbaren finanziellen Auswirkungen.

E. Sonstige Kosten

Keine

13.11.98

Fz - ln

**Allgemeine
Verwaltungsvorschrift**
der Bundesregierung

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbe-
steuerrechts (Gewerbsteuer-Richtlinien 1998 - GewStR 1998)**

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler

Bonn, den 13. November 1998

031 (426) - 524 01 - Ge 45/98

An den
Präsidenten des Bundesrates

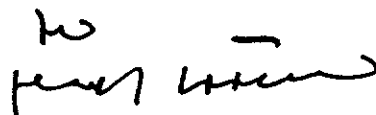
Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung
des Gewerbesteuerrechts
(Gewerbsteuer-Richtlinien 1998 - GewStR 1998)

mit Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 108 Absatz 7
des Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'F. Müller', is written below the text.

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbesteuerrechts (Gewerbsteuer-Richtlinien 1998 - GewStR 1998)

Vom.....1998

Nach Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes wird folgende allgemeine Verwaltungsvorschrift erlassen:

Gewerbsteuer-Richtlinien 1998 (GewStR 1998)

Inhaltsverzeichnis

Abschnitt	Seite
1. Einführung.....	1
2. Steuerberechtigung.....	1
3. Verwaltung der Gewerbesteuer.....	1
4. Örtliche Zuständigkeit für die Festsetzung und Zerlegung des Steuermeßbetrags.....	2
5. Fertigung der Gewerbesteuermeßbescheide, Bekanntgabe an die Steuerpflichtigen und Mitteilung an die Gemeinden.....	2
6. Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrags.....	3
7. Stundung, Niederschlagung und Erlaß der Gewerbesteuer.....	3
8. Aussetzung der Vollziehung von Gewerbesteuermeßbescheiden.....	4
9. Zinsen.....	5
10. Anzeigepflichten.....	5
11. Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 GewStG).....	5
12. Reisegewerbebetrieb.....	7
13. Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG).....	7
14. Organschaft (§ 2 Abs. 2 GewStG).....	7
15. Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 2 Abs. 3 GewStG).....	9
16. Mehrheit von Betrieben.....	10
17. Betriebe der öffentlichen Hand.....	12
18. Beginn der Steuerpflicht.....	12
19. Erlöschen der Steuerpflicht.....	13
20. Steuerpflicht bei Unternehmerwechsel.....	15
21. Inland, gebietsmäßige Abgrenzung der Besteuerung (§ 2 Abs. 1 und 7 GewStG).....	15
22. Betriebsstätte (§ 2 Abs. 1 GewStG).....	16
23. Arbeitsgemeinschaften (§ 2 a GewStG).....	19
24. Staatliche Lotterieurunternehmen (§ 3 Nr. 1 GewStG).....	19
25. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften (§ 3 Nr. 6 GewStG).....	20
26. Hochsee- und Küstenfischerei (§ 3 Nr. 7 GewStG).....	20
27. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Nr. 8 GewStG).....	20
28. Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen (§ 3 Nr. 9 GewStG).....	21
29. Privatschulen (§ 3 Nr. 13 GewStG).....	21
30. Land- und forstwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften und Vereine (§ 3 Nr. 14 GewStG).....	21
31. Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und Pflegeeinrichtungen (§ 3 Nr. 20 GewStG).....	21
32. Einnahmer einer staatlichen Lotterie (§ 13 GewStDV).....	22

Abschnitt.....	Seite
33. Steuerbefreiungen außerhalb des Gewerbesteuergesetzes	22
34. Heheberechtigung	23
35. Steuerschuldnerschaft	23
36. Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)	24
37. Haftung	24
38. Ermittlung des Gewerbeertrags.....	25
39. Gewinn bei natürlichen Personen und bei Personengesellschaften	27
40. Gewinn bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	29
41. Ermittlung des Gewerbeertrags im Fall der Organschaft.....	30
42. Ermittlung des Gewerbeertrags bei Genossenschaften	31
43. Besteuerung kleiner Körperschaften.....	31
44. Ermittlung des Gewerbeertrags bei Abwicklung und Konkurs bzw. Insolvenz.....	32
45. Begriff der Dauerschulden (§ 8 Nr. 1 GewStG).....	32
46. Begriff der Entgelte für Dauerschulden	39
47. Dauerschulden bei Kreditinstituten (§ 19 GewStDV).....	40
48. Dauerschulden bei Spar- und Darlehnskassen.....	41
49. Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 2 GewStG)	42
50. Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 3 GewStG)	44
51. Gemeinsame Voraussetzung der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 2 und 3 GewStG	44
52. Begriff der Vergütung im Sinne des § 8 Nr. 4 GewStG	45
53. Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 7 GewStG)	45
54. Anteile am Verlust einer Personengesellschaft (§ 8 Nr. 8 GewStG)	48
55. Spenden bei Körperschaften (§ 8 Nr. 9 GewStG)	49
56. Gewinnminderung durch Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 8 Nr. 10 GewStG).....	49
57. Zinsen nach § 10 Nr. 2 Satz 2 KStG (§ 8 Nr. 11 GewStG).....	49
58. Berücksichtigung der gebietsmäßigen Abgrenzung der Besteuerung bei den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG.....	50
59. Kürzung für den zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz	50
60. Kürzung bei Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 GewStG).....	51
61. Kürzung um Gewinne aus Anteilen an bestimmten Körperschaften (§ 9 Nr. 2a GewStG).....	54
62. Kürzung um den auf eine ausländische Betriebsstätte entfallenden Teil des Gewerbeertrags (§ 9 Nr. 3 GewStG)	55
63. Kürzung um Miet- und Pachtzinsen (§ 9 Nr. 4 GewStG)	55
64. Kürzung um Spenden (§ 9 Nr. 5 GewStG)	55
65. Kürzung um Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 9 Nr. 7 und 8 GewStG).....	56
66. Gewerbeverlust	57
67. Unternehmensidentität	58
68. Unternehmeridentität	59
69. Freibetrag bei natürlichen Personen und Personengesellschaften (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)	64
70. Steuermeßzahlen bei Hausgewerbetreibenden und bei ihnen gleichgestellten Personen (§ 11 Abs. 3 GewStG).....	65
71. Festsetzung des Steuermeßbetrags	66
72. Pauschfestsetzung.....	66
73. Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 1 und 2 GewStG)	67
74. Anpassung und erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 3 und 4 GewStG, § 29 GewStDV).....	68
75. Zerlegung des Steuermeßbetrags.....	69

Abschnitt.....	Seite
76. Rechtsbehelf im Zerlegungsverfahren	70
77. Zerlegungsmaßstab	70
78. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten	70
79. Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung	71
80. Zerlegung in besonderen Fällen.....	72
81. Negativer Zerlegungsanteil bei Änderung oder Berichtigung des Zerlegungsbescheids	72
82. Reisegewerbebetriebe	73
83. Aufhebung oder Änderung des Gewerbesteuermeßbescheids von Amts wegen	73

Anlage 1

1. Einführung

(1) ¹Die Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Gewerbesteuerrechts durch die Verwaltungsbehörden sicherzustellen. ²Sie geben außerdem zur Verwaltungsvereinfachung Anweisungen, wie in bestimmten Fällen verfahren werden soll.

(2) ¹Die Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 treten an die Stelle der Gewerbesteuer-Richtlinien 1990 vom 21.8.1990 (BStBl I Sondernummer 2/1990). ²Sie gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, vom Erhebungszeitraum 1998 an.

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

2. Steuerberechtigung

¹Die Berechtigung zur Erhebung der Gewerbesteuer steht nach dem Gewerbesteuergesetz den Gemeinden zu. ²Befinden sich Betriebsstätten in gemeindefreien Gebieten, trifft die Landesregierung durch Rechtsverordnung Bestimmungen über die Erhebung der Gewerbesteuer. ³Vgl. § 4 Abs. 2 GewStG. ⁴Durch die Abführung einer Umlage aus dem Gewerbesteueraufkommen an den Bund und das jeweils berechnete Land auf Grund des § 6 des Gemeindefinanzreformgesetzes wird der Charakter als Gemeindesteuer nicht berührt.

3. Verwaltung der Gewerbesteuer

(1) ¹Die Verwaltung der Gewerbesteuer steht grundsätzlich den Landesfinanzbehörden zu. ²Sie kann ganz oder zum Teil durch das Land auf die Gemeinden übertragen werden (Artikel 108 Abs. 4 GG). ³Vgl. das BVerwG-Urteil vom 29.9.1982 (BStBl 1984 II S. 236). ⁴Ist die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer auf die Gemeinden übertragen, gilt folgendes: ⁵Für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und für die Festsetzung und ggf. die Zerlegung der Steuermeßbeträge sind die Finanzämter zuständig. ⁶Vgl. §§ 22 und 184 bis 190 AO. ⁷Die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer einschließlich Stundung, Niederschlagung und Erlaß obliegen den hebeberechtigten Gemeinden. ⁸Vgl. den BVerfG-Beschluß vom 8.11.1983 (BStBl 1984 II S. 249). ⁹Zur Frage, welche Gemeinde hebeberechtigt ist, vgl. §§ 1, 4, 16 und 35a Abs. 3 GewStG.

(2) ¹Ist die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht auf die Gemeinden übertragen worden, sind die Finanzämter auch für diese Aufgaben zuständig. ²In diesem Fall haben die Finanzämter auch über Stundung, Niederschlagung und Erlaß der Gewerbesteuer zu entscheiden. ³Vgl. Abschnitt 7 Abs. 2.

(3) ¹Die Gemeinden sind gemäß § 21 FVG berechnete, hinsichtlich der Gewerbesteuer durch einen Gemeindebediensteten an einer Außenprüfung bei einem Steuerpflichtigen teilzunehmen, wenn dieser in der Gemeinde eine Betriebsstätte unterhält und die Außenprüfung im Gemeindebezirk erfolgt. ²Das gemeindliche Teilnahmerechn nach § 21 Abs. 3 FVG stellt ausschließlich eine interne Befugnis im Verhältnis der Gemeinden zur Finanzverwaltung dar. ³§ 21 Abs. 3 FVG berechnete die Gemeinden nicht selbst zum Erlaß einer Teilnahmeanordnung gegenüber dem Steuerpflichtigen. ⁴Das Teilnahmerechn ist im

Rahmen der Prüfungsanordnung des Finanzamtes entsprechend § 197 AO durch Mitteilung von Namen und Zeit gegenüber dem Steuerpflichtigen zu verwirklichen. ⁵Vgl. das BVerwG-Urteil vom 27.1.1995 (BStBl II S. 522). ⁶Die Finanzverwaltung hat der Gemeinde die Teilnahme zu ermöglichen und muß ihr die damit verbundene Informationsbefugnis sichern. ⁷Das 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. ⁸Der Gemeindebedienstete darf nicht selbst als Prüfer auftreten und keine Prüfungshandlungen und Ermittlungen der in § 200 AO genannten Art vornehmen. ⁹Einwendungen 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.

4. Örtliche Zuständigkeit für die Festsetzung und Zerlegung des Steuermeßbetrags

(1) ¹Für die Festsetzung und ggf. auch für die Zerlegung des Steuermeßbetrags ist nach § 22 Abs. 1 AO das Betriebsfinanzamt zuständig. ²Das ist nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung - bei reinen Reisegewerbebetrieben der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit - befindet. ³Wird die Geschäftsleitung verlegt, geht die Zuständigkeit auf das Finanzamt über, in dessen Bezirk die Geschäftsleitung verlegt worden ist. ⁴Wegen der Bearbeitung anhängiger Einsprüche in Fällen eines Zuständigkeitswechsels wird auf § 367 Abs. 1 in Verbindung mit § 26 AO hingewiesen. ⁵Die Festsetzung und ggf. auch die Zerlegung des Steuermeßbetrags erstreckt sich auf die im Geltungsbereich des Gesetzes gelegenen Betriebsstätten. ⁶Vgl. Abschnitt 21.

(2) ¹Befindet sich die Geschäftsleitung eines Unternehmens nicht im Geltungsbereich des Gesetzes, ist für die Festsetzung und ggf. auch für die Zerlegung des Steuermeßbetrags das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk eine Betriebsstätte, bei mehreren Betriebsstätten die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte unterhalten wird. ²Vgl. § 22 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO. ³Bei Verlegung der - wirtschaftlich bedeutendsten - Betriebsstätte gilt Absatz 1 Satz 3 und 4 entsprechend.

(3) ¹Die Ermittlung des gewerblichen Gewinns sowie die Festsetzung und ggf. auch die Zerlegung des Steuermeßbetrags sind grundsätzlich bei einem Finanzamt vereinigt. ²Das gilt auch für den Fall, daß ein Einzelunternehmer seinen Wohnsitz und die Geschäftsleitung seines Betriebs in den Bezirken verschiedener Finanzämter und verschiedener Gemeinden hat. ³In diesem Fall sind nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b AO die Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch das Betriebsfinanzamt gesondert festzustellen.

5. Fertigung der Gewerbesteuermeßbescheide, Bekanntgabe an die Steuerpflichtigen und Mitteilung an die Gemeinden

(1) ¹Die Finanzämter können sich bei der Fertigung der Gewerbesteuermeßbescheide der Hilfe der Gemeinden bedienen. ²Werden den Gemeinden auf Grund gesetzlicher Vorschriften die Daten der Gewerbesteuermeßbescheide ganz oder teilweise auf maschinell verwertbaren Datenträgern oder durch Datenfernübertragung übermittelt, können die heheberechtigten Gemeinden auch die Meßbescheide fertigen.

(2) ¹Wegen der Bekanntgabe der Bescheide an die Steuerpflichtigen und der Mitteilung an die Gemeinden vgl. §§ 122, 184 und 188 AO. ²Die Finanzämter können sich bei der Übersendung der Gewerbesteuermeßbescheide der Hilfe der Gemeinden bedienen. ³In diesen Fällen beginnt die Einspruchsfrist (§ 355 AO) mit der Bekanntgabe der Bescheide durch die Gemeinde. ⁴Im Hinblick auf die Wahrung der Festsetzungsfrist (§ 169 AO) ist zu beachten, daß die Gemeinden die fristgerechte Absendung sicherzustellen haben.

6. Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrags

(1) ¹Sind für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer die Gemeinden zuständig, sind die Finanzämter grundsätzlich nicht befugt, den Steuermeßbetrag dadurch niedriger festzusetzen, daß nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, außer Betracht gelassen werden. ²Verfahrensrechtlich 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. ³Vgl. die BFH-Urteile 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).

(2) ¹Abweichend von der Regelung in Absatz 1 sind die Finanzämter nach § 184 Abs. 2 AO auch ohne Mitwirkung der heheberechtigten Gemeinden berechtigt, bei der Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrags Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO zu gewähren, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind. ²Die Billigkeitsmaßnahmen können darin bestehen, daß zur Vermeidung unbilliger Härten bei bestimmten Gruppen gleichgelagerter Fälle entweder der Gewerbesteuermeßbetrag niedriger festgesetzt wird oder daß einzelne Besteuerungsgrundlagen, die den Gewerbesteuermeßbetrag erhöhen, außer Betracht gelassen werden.

(3) ¹Nach § 163 Abs. 1 Satz 2 AO kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, daß einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit, und, soweit sie die Steuern mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden (zeitliche Verlagerung der Besteuerung). ²Eine solche Billigkeitsmaßnahme bei der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer wirkt, soweit sie die gewerblichen Einkünfte beeinflusst, nach § 184 Abs. 2 Satz 2 AO auch für die Gewinnermittlung bei der Gewerbesteuer.

(4) ¹Die Finanzämter sind nach § 184 Abs. 3 AO verpflichtet, den Gemeinden außer dem Inhalt des Gewerbesteuermeßbescheids auch die nach § 163 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO getroffenen Billigkeitsmaßnahmen mitzuteilen. ²Dabei sind Art, Umfang und Zeitraum dieser Maßnahmen sowie ihre Auswirkung auf den festgesetzten Steuermeßbetrag anzugeben.

7. Stundung, Niederschlagung und Erlaß der Gewerbesteuer

(1) ¹Ist die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer der Gemeinde übertragen (Abschnitt 3 Abs. 1), hat sie über Stundung, Niederschlagung und Erlaß der Gewerbesteuer zu entscheiden. ²Für die Stundung und den Erlaß von Gewerbesteuer gelten nach § 1 Abs.

2 Nr. 5 AO die Vorschriften der §§ 222 und 227 AO entsprechend; die Niederschlagung richtet sich nach den landesrechtlichen Vorschriften.

(2) ¹Wird die Gewerbesteuer vom Finanzamt festgesetzt und erhoben, obliegt ihm auch die Entscheidung über Stundung, Niederschlagung und Erlaß, wenn nicht wegen der Höhe der Steuerrückstände eine übergeordnete Dienststelle zu entscheiden hat. ²Eine Mitwirkung der Gemeinde bei der Entscheidung kommt nicht in Betracht. ³Billigkeitsmaßnahmen kommen bei der Gewerbesteuer wegen ihres Charakters als Objektsteuer nur in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen in Betracht. ⁴Liegt ein solcher Fall vor und schuldet ein Steuerpflichtiger sowohl Gewerbesteuer als auch andere Steuern, sind bei der Entscheidung über Stundung und Erlaß die Belange der verschiedenen Steuergläubiger in gleicher Weise zu berücksichtigen. ⁵Der Erlaß oder die Stundung ist grundsätzlich im Verhältnis der Gewerbesteuerrückstände zu den anderen Steuerrückständen auf die Gewerbesteuer und die anderen Steuern zu verteilen, wenn nicht besondere, in der Eigenart der betreffenden Steuer liegende Gründe nur den Erlaß oder die Stundung einer bestimmten Steuer rechtfertigen.

8. Aussetzung der Vollziehung von Gewerbesteuermeßbescheiden

(1) ¹Ist gegen den Gewerbesteuermeßbescheid ein Rechtsbehelf eingelegt worden, ist das Finanzamt und unter den Voraussetzungen des § 69 Abs. 3 und 4 FGO das Finanzgericht für die Entscheidung über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Gewerbesteuermeßbescheids zuständig. ²In Fällen von größerer Bedeutung soll das Finanzamt vor der Entscheidung die betreffende Gemeinde zu Rate ziehen. ³Vgl. AEAO zu § 361, Nr. 5.4.1. ⁴Die Anträge auf Aussetzung der Vollziehung sind als Eilsachen zu behandeln. ⁵Sofern über den Antrag nicht in angemessener Frist entschieden werden kann, ist die Gemeinde vom Vorliegen des Antrags zu unterrichten. ⁶Die Aussetzung der Vollziehung ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Steuer ohne besondere Einwirkung der Gemeinde - also "freiwillig" - entrichtet wurde. ⁷Vgl. den BFH-Beschluß vom 22.7.1977 (BStBl II S. 838).

(2) ¹Das Finanzamt kann über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Gewerbesteuermeßbescheids auch dann entscheiden, wenn die Gemeinde auf Grund des Gewerbesteuermeßbescheids bereits einen Gewerbesteuerbescheid erlassen hat und dieser unanfechtbar ist. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 19.7.1960 (BStBl III S. 393). ³Wegen der Erstreckung der Aussetzung der Vollziehung auf einen bestandskräftigen Gewerbesteuermeßbescheid in Fällen, in denen der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid angefochten ist, vgl. die BFH-Beschlüsse 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). ⁴Danach kommt eine Folgeaussetzung gemäß § 361 Abs. 3 AO nicht nur im Verhältnis Gewerbesteuermeßbescheid zu Gewerbesteuerbescheid, sondern - wegen § 35 b GewStG - auch im Verhältnis Einkommensteuer-/Gewinnfeststellungsbescheid zu Gewerbesteuermeßbescheid in Betracht. ⁵Die Bindung im Anwendungsbereich des § 35 b GewStG bedeutet aber nicht, daß ein angefochtener Gewerbesteuermeßbescheid nicht selbständig ausgesetzt werden kann. ⁶Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eines Gewerbesteuermeßbescheids ist auch dann zulässig, wenn er mit Zweifeln an der Rechtmäßigkeit eines Feststellungsbescheids begründet wird, dessen Änderung gemäß § 35 b GewStG zu einer Änderung des Gewerbesteuermeßbescheids führen würde. ⁷Vgl. den BFH-Beschluß vom

21.12.1993 (BStBl 1994 II S. 300). ⁸Von der Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Gewerbesteuermeßbescheids ist die heheberechtigte Gemeinde - in Zerlegungsfällen jede der heheberechtigten Gemeinden - zu unterrichten. ⁹Vgl. AEAO zu § 361, Nr. 5.4.3.

(3) ¹Über die Sicherheitsleistung entscheiden die Gemeinden, soweit diese für die Festsetzung der Gewerbesteuer zuständig sind. ²Das Finanzamt darf jedoch anordnen, daß die Aussetzung der Vollziehung des Gewerbesteuermeßbescheids von keiner Sicherheitsleistung abhängig zu machen ist (§ 361 Abs. 3 Satz 3 AO). ³Das kann zum Beispiel der Fall sein, wenn der Rechtsbehelf wahrscheinlich erfolgreich sein wird. ⁴Vgl. AEAO zu § 361, Nr. 9.2.4.

9. Zinsen

¹Zur Verzinsung der Gewerbesteuer vgl. § 233 ff AO. ²Die Zinsen werden von der heheberechtigten Gemeinde berechnet, festgesetzt und erhoben, wenn sie die Gewerbesteuer festsetzt und erhebt. ³Das Finanzamt teilt der Gemeinde die für die Berechnung und Festsetzung der Zinsen notwendigen Daten mit.

10. Anzeigepflichten

(1) ¹Nach § 138 Abs. 1 und 3 AO und § 14 GewO hat derjenige, der einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebsstätte eröffnet, dies innerhalb eines Monats auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck der Gemeinde mitzuteilen, in der der Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet wird. ²Die Gemeinde hat unverzüglich das nach § 22 Abs. 1 AO zuständige Finanzamt zu unterrichten. ³Irrtümlich dem Finanzamt erstattete Anzeigen nach § 138 Abs. 1 Sätze 1 und 4 AO sind an die zuständige Gemeinde weiterzuleiten. ⁴Wird der Betrieb oder die Betriebsstätte in einer Gemeinde eröffnet, der die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht übertragen worden ist (Abschnitt 3 Abs. 2), ist die Anzeige dem zuständigen Betriebsfinanzamt (§ 22 Abs. 2 AO) zu erstatten. ⁵Unter "Eröffnung" ist auch die Fortführung eines Betriebs oder einer Betriebsstätte durch den Rechtsnachfolger oder Erwerber zu verstehen. ⁶Gleiche Anzeigepflicht besteht, wenn ein Betrieb oder eine Betriebsstätte aufgegeben oder verlegt wird.

(2) ¹Wird die Eröffnung, Aufgabe oder Verlegung eines Betriebs oder einer Betriebsstätte nicht ordnungsmäßig angezeigt, kann das Finanzamt nach § 328 AO Zwangsmittel anwenden. ²Die Anwendung von Zwangsmitteln durch die Gemeinden richtet sich nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften.

11. Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 GewStG)

(1) ¹Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (§ 2 Abs. 1 GewStG). ²Die Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs ist in § 15 Abs. 2 EStG enthalten. ³Ein Gewerbebetrieb liegt danach vor, wenn folgende vier Voraussetzungen gegeben sind:

1. Selbständigkeit (vgl. Absatz 2, R 134 EStR und H 134 EStH)
2. Nachhaltigkeit der Betätigung (vgl. H 134 a EStH),
3. Gewinnerzielungsabsicht (vgl. H 134 b EStH),
4. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. H 134 c EStH).

⁴Diese Voraussetzungen müssen sämtlich erfüllt sein, um die Gewerbesteuerpflicht zu begründen. ⁵Außerdem darf es sich nicht um Land- und Forstwirtschaft (vgl. R 124 a, 135 EStR, H 124 a, 135 EStH), um selbständige Arbeit (vgl. H 136 EStH) oder um Vermögensverwaltung (vgl. Absatz 3, R 137 EStR und H 137 EStH) handeln.

(2) ¹Die Annahme eines Gewerbebetriebs setzt neben der persönlichen Selbständigkeit des Unternehmens die sachliche Selbständigkeit des Betriebs voraus. ²Sachlich selbständig ist ein Unternehmen, wenn es für sich eine wirtschaftliche Einheit bildet, also nicht ein unselbständiger Teil eines anderen Unternehmens oder eines Gesamtunternehmens ist. ³Vgl. dazu die Abschnitte 14 und 16.

(3) ¹Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs im ganzen oder eines Teilbetriebs ist grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb anzusehen und unterliegt daher regelmäßig nicht der Gewerbesteuer (vgl. R 137 Abs. 1 Satz 4 EStR, R 139 Abs. 5 EStR und H 139 Abs. 5 EStH). ²Die Pachteinnahmen gehören zwar, solange der Verpächter nicht die Betriebsaufgabe erklärt, einkommensteuerlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sie unterliegen jedoch nicht mehr der Gewerbesteuer. ³Deshalb muß für das Wirtschaftsjahr, in dem die Verpachtung beginnt, der auf die Zeit bis zum Pachtbeginn entfallende Gewinn für die Gewerbesteuer besonders ermittelt werden. ⁴Für diese Gewinnermittlung gelten die allgemeinen Grundsätze. ⁵Aus Vereinfachungsgründen ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Verpachtung beginnt, durch Schätzung auf die Zeiträume vor und nach Pachtbeginn aufgeteilt wird. ⁶Dabei kann z.B. der Gewinn des Wirtschaftsjahrs im Verhältnis des in der Zeit bis zum Pachtbeginn erzielten Bruttogewinns (Warenrohgewinn) zur Pachteinnahme aufgeteilt werden. ⁷Entsprechendes gilt für die Hinzurechnungen und Kürzungen. ⁸Ist der Gewinn vor der Verpachtung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden, ist für die Ermittlung des Gewerbeertrags bis zum Pachtbeginn für diesen Zeitpunkt der Übergang zum Vermögensvergleich zu unterstellen. ⁹Die dabei erforderlichen Zu- und Abrechnungen (R 17 Abs. 1 EStR) gehören zum laufenden Gewinn und sind deshalb bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen (vgl. die BFH-Urteile vom 23.11.1961, BStBl 1962 III S. 199, und vom 24.10.1972, BStBl 1973 II S. 233). ¹⁰In den Fällen der Betriebsaufspaltung (H 137 Abs. 4 EStH) unterliegt die Verpachtung durch das Besitzunternehmen der Gewerbesteuer.

(4) ¹Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften oder andere Personengesellschaften, die eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausüben und deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sind Gewerbebetriebe nach § 2 Abs. 1 GewStG. ²Diese 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 (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG; R 138 Abs. 5 EStR und H 138 Abs. 5 EStH). ³Zur Mitunternehmerschaft vgl. H 138 Abs. 1 EStH und R 138 Abs. 2 EStR. ⁴Als Gewerbebetrieb gilt die Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. ⁵Zur gewerblich geprägten Personengesellschaft vgl. R 138 Abs. 6 EStR und H 138 Abs. 6 EStH. ⁶Danach gilt auch die vermögensverwaltende Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft als

Gewerbebetrieb. ⁷Zum Beginn und Erlöschen der sachlichen Gewerbesteuerpflicht vgl. Abschnitte 18 und 19.

12. Reisegewerbebetrieb

¹Die Begriffsbestimmung des Reisegewerbebetriebs ergibt sich aus § 15 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 35 a Abs. 2 GewStG. ²Vgl. auch Abschnitt 82 Abs. 2 und 3. ³Beim Zusammentreffen von Reisegewerbe mit stehendem Gewerbe ist für die gewerbesteuerliche Behandlung wesentlich, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb oder zwei selbständige Betriebe bestehen. ⁴Vgl. Abschnitt 16. ⁵Ist ein einheitlicher Betrieb gegeben, ist dieser in vollem Umfang als stehendes Gewerbe zu behandeln (§ 35 a Abs. 2 Satz 2 GewStG). ⁶Zur Heheberechtigung vgl. Abschnitt 34 Abs. 1.

13. Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG)

(1) ¹Nach § 2 Abs. 2 GewStG gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaften), der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. ²Die Gewerbesteuerpflicht ist bei diesen Unternehmen nur an die Rechtsform geknüpft mit der Folge, daß nicht nur eine gewerbliche Tätigkeit, sondern jegliche Tätigkeit überhaupt die Gewerbesteuerpflicht auslöst. ³Vgl. das RFH-Urteil vom 13.12.1938 (RStBl 1939 S. 543) und die BFH-Urteile 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). ⁴Zum Beginn und Ende der Steuerpflicht vgl. Abschnitt 18 Abs. 2 und Abschnitt 19 Abs. 3.

(2) ¹Die 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. ²Vgl. das RFH-Urteil vom 4.4.1939 (RStBl S. 854) und die BFH-Urteile vom 28.3.1979 (BStBl II S. 447) und vom 28.7.1982 (BStBl 1983 II S. 77). ³Bei Unternehmen mit Sitz (§ 11 AO) und Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Ausland bestimmt sich die Rechtsfähigkeit im Inland ausschließlich nach dem Recht des jeweiligen ausländischen Staates. ⁴Befindet sich die Geschäftsleitung im Inland, erlangt das ausländische Unternehmen die Rechtsfähigkeit im Inland erst mit Eintragung in das deutsche Handelsregister. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 23.6.1992 (BStBl II S. 972). ⁶Ist das Unternehmen im Inland nicht rechtsfähig, ist ein Gewerbebetrieb unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG oder § 2 Abs. 3 GewStG gegeben.

14. Organschaft (§ 2 Abs. 2 GewStG)

(1) ¹Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht stimmt nicht in jeder Hinsicht mit der im Körperschaftsteuerrecht überein. ²Bezüglich der Eingliederung und der Organträger-eigenschaft sind die Voraussetzungen identisch (§ 14 Nr. 1 und 2 KStG). ³Wegen der maßgebenden Grundsätze vgl. Abschnitte 48 bis 53 KStR. ⁴Ein

Gewinnabführungsvertrag ist für die gewerbesteuerliche Organschaft jedoch nicht erforderlich.⁵ Abweichend vom Körperschaftsteuerrecht (vgl. Abschnitt 48 Abs. 1 Satz 3 KStR) kann auch eine ausländische Kapitalgesellschaft Organgesellschaft sein, soweit sie im Inland einen Gewerbebetrieb unterhält.⁶ Vgl. das BFH-Urteil vom 28.3.1979 (BStBl II S. 447).⁷ Die Organgesellschaft gilt im Gewerbesteuerrecht als Betriebsstätte des Organträgers.⁸ Diese Betriebsstättenfiktion bedeutet aber nicht, daß Organträger und Organgesellschaft als einheitliches Unternehmen anzusehen sind.⁹ Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist vielmehr getrennt zu ermitteln und dem Organträger zur Berechnung seines Steuermeßbetrags zuzurechnen.¹⁰ Vgl. die BFH-Urteile 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) und vom 18.9.1996 (BStBl 1997 II S. 181).

(2) ¹Die Begründung eines Organschaftsverhältnisses bewirkt nicht die Beendigung der Steuerpflicht der jetzigen Organgesellschaft; durch die Beendigung eines Organschaftsverhältnisses wird die Steuerpflicht der bisherigen Organgesellschaft nicht neu begründet.² Auch der Wechsel des Organträgers hat keinen Einfluß auf die Steuerpflicht der Organgesellschaft.³ Vgl. das BFH-Urteil vom 16.2.1977 (BStBl II S. 560).

(3) ¹Besteht ein Organschaftsverhältnis nicht während des ganzen Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, treten die steuerlichen Wirkungen des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG für dieses Wirtschaftsjahr nicht ein.² Das bedeutet, daß die Organgesellschaft insoweit selbst zur Gewerbesteuer herangezogen wird.

(4) ¹Wird bei einer Organgesellschaft die Liquidation beschlossen, wird damit die wirtschaftliche Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers mit der Folge beseitigt, daß für das Wirtschaftsjahr, in dem der Liquidationsbeschluß erfolgt, kein Organschaftsverhältnis mehr vorliegt, es sei denn, die Organgesellschaft bildet für die Zeit vom Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs bis zum Beginn der Abwicklung ein Rumpfwirtschaftsjahr (Abschnitt 44 Abs. 1 Satz 2 und 3).² Das gilt auch für den Fall, daß ein Gewinnabführungsvertrag nicht besteht.

(5) ¹Für die Anerkennung einer Organschaft ist es nicht erforderlich, daß die eingegliederte Kapitalgesellschaft gewerblich tätig ist.² Die wirtschaftliche Eingliederung in ein gewerbliches Unternehmen ist erfüllt, wenn die Obergesellschaft und das Organ wirtschaftlich eine Einheit bilden und die Organgesellschaft im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheint.³ Vgl. das BFH-Urteil vom 8.12.1971 (BStBl 1972 II S. 289) und Abschnitt 50 KStR.⁴ Eine GmbH & Co KG kann nicht Organgesellschaft sein.⁵ Vgl. die BFH-Urteile vom 17.1.1973 (BStBl II S. 269) und vom 7.3.1973 (BStBl II S. 562).⁶ Dies gilt ebenso für eine GmbH und atypische stille Gesellschaft.⁷ 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.⁸ Vgl. das BFH-Urteil vom 25.7.1995 (BStBl II S. 794).

(6) ¹Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG ist eine gewerbesteuerrechtliche Organschaft, wie bei der Körperschaftsteuer, nur gegenüber einem anderen gewerblichen Unternehmen möglich.² Zur Zulässigkeit der Mehrmütterorganschaft vgl. das BFH-Urteil vom 14.4.1993 (BStBl 1994 II S. 124) und Abschnitt 52 Abs. 6 KStR.³ Wollen mehrere gewerbliche Unternehmen gemeinsam als Organträger ein steuerlich wirksames Organschaftsverhältnis zu einer Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) begründen, kann dies nur in der Weise geschehen,

daß sie sich zu einem besonderen gewerblichen Unternehmen zusammenschließen. ⁴Bei einem Zusammenschluß in der Rechtsform einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) lediglich zum Zwecke der einheitlichen Willensbildung gegenüber einer Kapitalgesellschaft kann nach den Grundsätzen des BFH- Urteils vom 25.6.1957 (BStBl 1958 III S. 174) die GbR als gewerbliches Unternehmen angesehen werden, wenn alle Gesellschafter Gewerbebetriebe unterhalten. ⁵In diesen Fällen besteht der Organkreis rechtssystematisch aus der GbR und der Kapitalgesellschaft. ⁶Die Gesellschafter der GbR stehen außerhalb des Organkreises.

(7) ¹Bei einer Betriebsaufspaltung (vgl. H 137 Abs. 4 (Allgemeines) EStH) liegt zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen in der Regel kein Organschaftsverhältnis vor. ²Vgl. die BFH-Urteile vom 25.6.1957 (BStBl III S. 303), vom 9.3.1962 (BStBl III S. 199), vom 26.4.1966 (BStBl III S. 426) und vom 21.1.1988 (BStBl II S. 456). ³Das muß auch im Hinblick auf den zur Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens in Fällen der Betriebsaufspaltung ergangenen BFH-Beschluß vom 8.11.1971 (BStBl 1972 II S. 63) gelten. ⁴Das Besitzunternehmen kann jedoch Organträger sein, wenn es über die gewerbliche Verpachtung hinaus eine nach außen in Erscheinung tretende gewerbliche Tätigkeit entfaltet, die durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) gefördert wird und im Rahmen des Gesamtunternehmens (Organkreises) nicht von untergeordneter Bedeutung ist. ⁵Dabei ist die Entwicklung innerhalb eines mehrjährigen Zeitraums zu berücksichtigen. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 18.4.1973 (BStBl II S. 740). ⁷Wegen der Fälle, in denen eine Betriebsgesellschaft in das Besitzunternehmen wirtschaftlich eingegliedert sein kann, wenn das Besitzunternehmen sich als geschäftsleitende Holding betätigt, vgl. das BFH-Urteil vom 17.12.1969 (BStBl 1970 II S. 257).

(8) ¹Übt ein herrschendes Unternehmen die einheitliche Leitung über mehrere Kapitalgesellschaften in einer durch äußere Merkmale erkennbaren Form aus (geschäftsleitende Holding), können die beherrschten Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften in das herrschende Unternehmen wirtschaftlich eingegliedert sein. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 17.12.1969 (BStBl 1970 II S. 257). ³Abhängige Kapitalgesellschaften können inländische oder ausländische Gesellschaften sein. ⁴Der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages ist auch in diesen Fällen nicht erforderlich. ⁵Es unterliegen aber nur die Gesellschaften des Organkreises der Gewerbesteuer, die einen inländischen Gewerbebetrieb betreiben.

(9) ¹Wegen der Ermittlung des Gewerbeertrags vgl. Abschnitt 41. ²Desweiteren sind in Organschaftsfällen auch die Abschnitte 47 Abs. 5 (Dauerschulden bei Kreditinstituten), 60 Abs. 2 (Kürzung bei Grundstücksunternehmen) und 68 Abs. 5 (Gewerbeverlust) zu beachten. ³Die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 3 GewStG müssen in der Person des Organträgers bzw. der Organgesellschaft erfüllt sein. ⁴Die Steuerbefreiung beschränkt sich in ihrer Wirkung auf das Unternehmen, das die Voraussetzungen des § 3 GewStG erfüllt.

15. Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 2 Abs. 3 GewStG)

(1) ¹Die juristischen Personen des privaten Rechts, die nicht in § 2 Abs. 2 GewStG aufgezählt sind, und die nichtrechtsfähigen Vereine unterliegen der Gewerbesteuer, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. ²Durch § 2 Abs. 3 GewStG wird die Gewerbesteuerpflicht erweitert und auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgedehnt, die keinen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG bilden. ³Der Begriff des

wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist in § 14 AO bestimmt. ⁴Soweit keine Einschränkung besteht, umfaßt der Begriff ohne Unterscheidung den Gewerbebetrieb, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. ⁵Durch § 2 Abs. 3 und § 3 Nr. 6 GewStG wird die Land- und Forstwirtschaft im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausdrücklich von der Gewerbesteuerpflicht ausgenommen. ⁶Bewirtschaftet z.B. eine rechtsfähige Stiftung landwirtschaftlichen Grundbesitz oder Forstbesitz, ist dieser Betrieb nicht gewerbesteuerpflichtig. ⁷Im Gegensatz zum Begriff des Gewerbebetriebs gehören weder die Gewinnerzielungsabsicht noch die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu den Voraussetzungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. ⁸Zur Anwendung der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO vgl. AEAO zu § 64 Abs. 3, Nr. 8 bis 17.

(2) ¹Im Gegensatz zu den Gewerbebetrieben kraft Rechtsform (vgl. Abschnitt 13) beschränkt sich die Gewerbesteuerpflicht bei den in § 2 Abs. 3 GewStG bezeichneten Steuerpflichtigen auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. ²Unterhält 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. ³Vgl. das RFH-Urteil vom 13.12.1938 (RStBI 1939 S. 330).

(3) ¹Betätigungen, wie z.B. der Betrieb einer Kantine, eines Casinos, einer Druckerei, eines Kreditinstituts, eines Versicherungsunternehmens, die Herausgabe einer Zeitschrift oder die Erhebung von Eintrittsgeld bei Veranstaltung einer Festlichkeit, gehen über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus und gelten demgemäß stets als Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 GewStG, wenn sie nicht bereits einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG bilden. ²Dagegen geht die Betätigung von Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren, im Regelfall nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus.

(4) ¹Steuerpflicht nach § 2 Abs. 3 GewStG besteht nur für juristische Personen des privaten Rechts und für nichtrechtsfähige Vereine. ²Sie besteht deshalb nicht für nichtrechtsfähige Stiftungen und Zweckvermögen, die nur über § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG gewerbesteuerpflichtig sein können. ³Vgl. das RFH-Urteil vom 9.11.1943 (RStBI 1944 S. 131).

16. Mehrheit von Betrieben

(1) ¹Hat ein Gewerbetreibender mehrere Betriebe verschiedener Art (z.B. eine Maschinenfabrik und eine Spinnerei), ist jeder Betrieb für sich zu besteuern. ²Vgl. § 2 Abs. 1 GewStG, wonach Steuergegenstand der einzelne Gewerbebetrieb ist. ³Das gilt auch dann, wenn die mehreren Betriebe in derselben Gemeinde liegen. ⁴Es ist aber ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn ein Gewerbetreibender in derselben Gemeinde verschiedene gewerbliche Tätigkeiten ausübt und die verschiedenen Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Gewerbebetriebs anzusehen sind. ⁵Beispiele: Gastwirtschaft und Bäckerei, Fleischerei und Speisewirtschaft. ⁶Es gelten dabei die gleichen Grundsätze wie für die Bewertung (§ 2 BewG). ⁷Bei enger finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Verflechtung können auch verschiedenartige Tätigkeiten wie Tabakwareneinzelhandel und Toto- und Lotto-Annahmestelle einen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom

19.11.1985 (BStBl 1986 II S. 719). ⁹Zur Abgrenzung bei gleichzeitig ausgeübter land- und forstwirtschaftlicher sowie gewerblicher Betätigung vgl. das BFH-Urteil vom 23.1.1992 (BStBl II S. 651).

(2) ¹Hat ein Gewerbetreibender mehrere Betriebe der gleichen Art, ist zu prüfen, ob die mehreren Betriebe eine wirtschaftliche Einheit darstellen. ²Die Vermutung spricht bei der Vereinigung mehrerer gleichartiger Betriebe in der Hand eines Unternehmers, insbesondere, wenn sie sich in derselben Gemeinde befinden, für das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebs. ³Auch wenn die Betriebe sich in verschiedenen Gemeinden befinden, kann ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegen, wenn die wirtschaftlichen Beziehungen sich über die Grenzen der politischen Gemeinden hinaus erstrecken. ⁴Betriebe sind als gleichartig anzusehen, wenn sie sachlich, insbesondere wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch innerlich zusammenhängen. ⁵Kriterien hierfür 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. ⁶Vgl. die RFH-Urteile vom 28.9.1938 (RStBl S. 1117) und vom 21.12.1938 (RStBl 1939 S. 372) sowie die BFH-Urteile 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).

(3) ¹Die Tätigkeit einer Personengesellschaft bildet auch bei verschiedenartigen Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb. ²Es ist jedoch zu prüfen, ob die verschiedenen Betätigungen in getrennten Personengesellschaften ausgeübt werden. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 10.11.1983 (BStBl 1984 II S. 152). ⁴Die Unternehmen mehrerer Personengesellschaften können andererseits 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. ⁵Vgl. die BFH-Urteile vom 21.2.1980 (BStBl II S. 465) und vom 26.1.1995 (BStBl II S. 589). ⁶Auch eine Kapitalgesellschaft oder eine GmbH & Co KG einerseits und eine aus natürlichen Personen bestehende Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen andererseits können gewerbesteuerrechtlich auf Grund von Unternehmeridentität nicht als ein einheitliches Unternehmen behandelt werden. ⁷Das gleiche gilt auch im Fall der Betriebsaufspaltung. ⁸Vgl. die BFH-Urteile 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).

(4) ¹Die Tätigkeit der Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG gilt stets und in vollem Umfang als einheitlicher Gewerbebetrieb. ²Auch die gewerbsteuerpflichtige Tätigkeit der unter § 2 Abs. 3 GewStG fallenden sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nichtrechtsfähigen Vereine bildet stets einen einheitlichen Gewerbebetrieb. ³Das gilt auch, wenn von ihnen mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten werden. ⁴Vgl. § 8 GewStDV.

(5) ¹Sind eine oder mehrere Personen oder Personengruppen als atypische stille Gesellschafter am Handelsgewerbe einer anderen Person beteiligt, liegt gewerbesteuerrechtlich ein einziger Gewerbebetrieb vor, wenn der Zweck der atypischen stillen Gesellschaften jeweils darauf gerichtet ist, die gesamten unter der Firma des Inhabers des Handelsgeschäftes ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten gemeinsam und zusammen mit dem Inhaber des Handelsgeschäftes auszuüben. ²Dagegen liegen getrennt zu beurteilende gewerbliche Tätigkeiten vor, wenn die den einzelnen atypischen stillen Gesellschaften und dem Inhaber des Handelsgeschäftes steuerrechtlich zuzuordnenden

gewerblichen Tätigkeiten nicht identisch sind.³ Das ist z.B. dann der Fall, wenn die atypischen stillen Gesellschafter nur an bestimmten Geschäften oder jeweils nur an einem bestimmten Geschäftsbereich des Handelsgewerbes beteiligt sind.⁴ Vgl. das BFH-Urteil vom 6.12.1995 (BStBl 1998 II S.).

17. Betriebe der öffentlichen Hand

(1) Betriebe der öffentlichen Hand sind gewerbsteuerpflichtig, wenn sie die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art (§ 4 KStG und Abschnitt 5 KStR) und eines Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 EStG) erfüllen.

(2) ¹Zu den Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs gehört auch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. H 134 c EStH). ²An dieser Voraussetzung fehlt es bei Kantinen, die nur für die Angehörigen eines Betriebs eingerichtet und zugänglich sind. ³Ob Gewinnerzielungsabsicht (vgl. H 134 b EStH) vorliegt, muß bei ständig mit Verlusten arbeitenden Eigenbetrieben von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Einzelfall unter Abwägung aller Umstände geprüft werden. ⁴Vgl. hierzu die BFH-Urteile 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).

(3) ¹Betriebe der öffentlichen Hand, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören mit Ausnahme der Versorgungsbetriebe nicht zu den Gewerbebetrieben. ²Vgl. § 2 Abs. 2 GewStDV und Abschnitt 5 Abs. 13 bis 26 KStR.

(4) Wegen der Verpachtung von Gewerbebetrieben der öffentlichen Hand vgl. die Ausführungen in Abschnitt 11 Abs. 3 sowie in H 137 Abs. 4 (Allgemeines) EStH. ²Wegen der Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden, vgl. Abschnitt 31 Abs. 1.

18. Beginn der Steuerpflicht

(1) ¹Bei Einzelgewerbetreibenden und bei Personengesellschaften beginnt die Gewerbsteuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind. ²Vgl. Abschnitt 11 und H 138 Abs. 1 EStH. ³Bloße Vorbereitungshandlungen, z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, das erst hergerichtet werden muß, oder die Errichtung eines Fabrikgebäudes, in dem die Warenherstellung aufgenommen werden soll, begründen die Gewerbsteuerpflicht noch nicht. ⁴Bei Unternehmen, die im Handelsregister einzutragen sind, ist der Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister ohne Bedeutung für den Beginn der Gewerbsteuerpflicht. ⁵Bei gewerblich geprägten Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG beginnt die Steuerpflicht erst, wenn der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt ist. ⁶Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige bis einschließlich Erhebungszeitraum 1998 noch nach Abschnitt 21 Abs. 1 Satz 5 GewStR 1990 verfährt. ⁷Zum Beginn der Gewerbsteuerpflicht eines Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vgl. das BFH-Urteil vom 15.1.1998 (BStBl II S. 478).

(2) ¹Die Steuerpflicht kraft Rechtsform beginnt bei Kapitalgesellschaften mit der Eintragung in das Handelsregister, bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit der Eintragung

in das Genossenschaftsregister und bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit mit der aufsichtsbehördlichen Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb.² Von diesen Zeitpunkten ab kommt es auf Art und Umfang der Tätigkeit nicht an.³ Vgl. Abschnitt 13 Abs. 1 Satz 3. ⁴Bei 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.⁵ Vgl. das BFH-Urteil vom 16.2.1977 (BStBl II S. 561). ⁶Die Steuerpflicht wird vor den bezeichneten Zeitpunkten durch die Aufnahme einer nach außen in Erscheinung tretenden Geschäftstätigkeit ausgelöst. ⁷Die Verwaltung eingezahlter Teile des Stammkapitals sowie ein bestehender Anspruch auf Einzahlung von Teilen des Stammkapitals lösen die Gewerbesteuerpflicht noch nicht aus. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 18.7.1990 (BStBl II S. 1073). ⁹Die 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. ¹⁰Vgl. das BFH-Urteil vom 8.4.1960 (BStBl III S. 319).

(3) ¹Bei den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und den nichtrechtsfähigen Vereinen (§ 2 Abs. 3 GewStG) beginnt die Steuerpflicht bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen mit der Aufnahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. ²Vgl. Abschnitt 15.

(4) Die Gewerbesteuerpflicht beginnt bei Unternehmen, für die der Grund für die Befreiung von der Gewerbesteuer wegfällt, im Zeitpunkt des Wegfalls des Befreiungsgrundes.

19. Erlöschen der Steuerpflicht

(1) ¹Die Gewerbesteuerpflicht erlischt bei Einzelgewerbetreibenden und bei Personengesellschaften mit der tatsächlichen Einstellung des Betriebs. ²Die Einstellung liegt nicht erst dann vor, wenn der Betrieb für alle Zeiten, sondern schon dann, wenn er für eine gewisse Dauer aufgegeben wird. ³Die Einstellung darf aber nicht von vornherein nur als vorübergehend gedacht sein. ⁴Bei sogenannten Saisonbetrieben, insbesondere beim Bauhandwerk, den Bauindustrien, den Kurortbetrieben aller Art oder den Zuckerfabriken, bedeutet die Einstellung des Betriebs während der toten Zeit nicht eine Einstellung in dem eben behandelten Sinn, sondern nur eine vorübergehende Unterbrechung (Ruhe) des Gewerbebetriebs, durch die die Gewerbesteuerpflicht nicht berührt wird. ⁵Vgl. § 2 Abs. 4 GewStG. ⁶Die tatsächliche Einstellung des Betriebs ist anzunehmen mit der völligen Aufgabe jeder werbenden Tätigkeit. ⁷Die 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. ⁸Vgl. die RFH-Urteile vom 29.6.1938 (RStBl S. 910), vom 24.8.1938 (RStBl S. 911) und vom 14.9.1938 (RStBl 1939 S. 5). ⁹Die Aufgabe eines Handelsbetriebs liegt erst in der tatsächlichen Einstellung jedes Verkaufs. ¹⁰Ein 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. ¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 26.9.1961 (BStBl III S. 517). ¹²Mit der Verpachtung eines Gewerbebetriebs im ganzen erlischt regelmäßig die Gewerbesteuerpflicht des Verpächters (vgl. Abschnitt 8 Abs. 3). ¹³Das gilt jedoch in der Regel nicht bei einer Betriebsaufspaltung (vgl. H 137 Abs. 4 bis 8 EStH).

(2) ¹Die Frage der Beendigung der Gewerbesteuerpflicht (Absatz 1) darf nicht allein nach äußeren Merkmalen beurteilt werden. ²Die Einstellung der werbenden Tätigkeit oder andere nach außen in Erscheinung tretende Umstände (z.B. Entlassung der Betriebszugehörigen, Einstellung des Einkaufs) bedeuten nicht immer die tatsächliche Einstellung des Betriebs. ³Es müssen auch die inneren Vorgänge berücksichtigt werden. ⁴Auch wenn ein Unternehmen wesentlichen Einschränkungen unterliegt oder bei einer nur äußerlichen Betrachtung als eingestellt erscheint, kann doch gewerbesteuerlich eine Betriebseinstellung nicht anerkannt werden, wenn sich das Unternehmen in der erkennbaren Absicht, nachhaltige Erträge zu erzielen, weiter betätigt. ⁵Vgl. die RFH-Urteile vom 19.3.1941 (RStBl S. 386), vom 14.5.1941 (RStBl S. 698) und vom 19.5.1943 (RStBl S. 605). ⁶Zur Unterscheidung zwischen der Vorbereitung einer künftigen Betriebsaufgabe und dem Beginn dieser Betriebsaufgabe vgl. das BFH-Urteil vom 5.7.1984 (BStBl II S. 711).

(3) ¹Bei den Kapitalgesellschaften und den anderen Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG erlischt die Gewerbesteuerpflicht - anders als bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften - nicht schon mit dem Aufhören der gewerblichen Betätigung, sondern mit dem Aufhören jeglicher Tätigkeit überhaupt. ²Das ist grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem das Vermögen an die Gesellschafter verteilt worden ist.

(4) ¹Bei den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und den nichtrechtsfähigen Vereinen (§ 2 Abs. 3 GewStG) erlischt die Steuerpflicht mit der tatsächlichen Einstellung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. ²Besteht der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in jährlich wiederkehrenden Tätigkeiten (Veranstaltungen) von jeweils kurzer Dauer, z.B. Bier-, Wein-, Schützenfeste usw., dann ist bei erkennbarer Wiederholungsabsicht von einem fortbestehenden Gewerbebetrieb auszugehen, bei dem nicht jeweils die Steuerpflicht nach Abwicklung der Veranstaltung erlischt und im Folgejahr neu eintritt.

(5) ¹Die Aufgabe des Betriebs bei Einzelgewerbetreibenden, die Auflösung und die Abwicklung bei Personengesellschaften und Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG und die Eröffnung des Konkursverfahrens (Insolvenzverfahrens) bei Unternehmen aller Art ändern nach § 4 GewStDV an der Gewerbesteuerpflicht nichts. ²Das Erlöschen der Gewerbesteuerpflicht beurteilt sich auch in diesen Fällen ausschließlich nach den Grundsätzen, die in den Absätzen 1 bis 4 behandelt sind. ³Vgl. das RFH-Urteil vom 20.11.1940 (RStBl 1941 S. 225). ⁴Die Beendigung der Abwicklung und damit das Aufhören der Gewerbesteuerpflicht eines aufgelösten Unternehmens im Sinne des Absatzes 3 fallen regelmäßig mit dem Zeitpunkt zusammen, in dem das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird. ⁵Werden jedoch bei dieser Verteilung Vermögensbeträge zur Begleichung von Schulden zurückbehalten, bleibt das Unternehmen gewerbesteuerpflichtig, bis die Schulden beglichen sind. ⁶Das gilt nicht, wenn es sich bei den Schulden um Steuern handelt, die erst nach der Beendigung der Abwicklung festgesetzt werden können. ⁷Vgl. das RFH-Urteil vom 12.12.1939 (RStBl 1940 S. 435). ⁸Entsprechend ist der Abwicklungszeitraum einer in Konkurs (im Insolvenzverfahren) befindlichen Kapitalgesellschaft als abgeschlossen anzusehen, wenn die förmliche Beendigung des Konkursverfahrens (Insolvenzverfahrens) nur dadurch gehindert wird, daß die Höhe der Steuern, die erst nach dem Ablauf des Abwicklungszeitraums festgesetzt werden können, noch nicht bekannt ist. ⁹Vgl. das RFH-Urteil vom 5.3.1940 (RStBl S. 476).

(6) ¹Die Gewerbesteuerpflicht erlischt nicht nur mit dem Aufhören des Gewerbebetriebs (Absätze 1 bis 4), sondern auch mit dem Eintritt eines Befreiungsgrundes. ²Vgl. das RFH-Urteil vom 23.2.1943 (RStBl S. 801).

(7) Wegen des Erlöschens der Steuerpflicht beim Unternehmerwechsel vgl. Abschnitt 20.

20. Steuerpflicht bei Unternehmerwechsel

(1) ¹Ein Gewerbebetrieb, der im ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, gilt als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt. ²Er gilt als durch den anderen Unternehmer neu gegründet, wenn er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. ³Der Zeitpunkt des Übergangs (Unternehmerwechsel) wird als Zeitpunkt der Einstellung und als Zeitpunkt der Neugründung angesehen. ⁴In diesem Zeitpunkt erlischt die Steuerpflicht des übergegangenen Betriebs. ⁵Der übernommene Betrieb tritt in die Steuerpflicht neu ein, wenn er nicht mit einem bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. ⁶Wegen der Steuerschuldnerschaft im Fall des Unternehmerwechsels vgl. § 5 Abs. 2 GewStG.

(2) ¹Scheiden aus einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG einzelne Gesellschafter oder alle bis auf einen aus oder treten neue hinzu oder wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine Personengesellschaft umgewandelt, geht der Gewerbebetrieb nicht im ganzen auf einen anderen Unternehmer über, solange ihn mindestens einer der bisherigen Unternehmer unverändert fortführt. ²§ 2 Abs. 5 GewStG findet demnach in diesen Fällen keine Anwendung, und die sachliche Steuerpflicht des Unternehmens besteht fort. ³Dabei 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. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 8.5.1972 (BStBl II S. 775). ⁵Soweit das BFH-Urteil vom 24.10.1972 (BStBl 1973 II S. 233) dem entgegensteht, ist es nicht anzuwenden. ⁶Wegen der persönlichen Steuerpflicht und der Steuerschuldnerschaft in diesen Fällen vgl. Abschnitt 35 Abs. 1.

(3) ¹Geht ein Teilbetrieb eines Unternehmens auf einen anderen Unternehmer über, liegt beim bisherigen Unternehmer die Einstellung eines Gewerbebetriebs nicht vor. ²In diesem Fall kommt für den Unternehmer, der den Betrieb abgibt, zunächst nur eine Anpassung der Vorauszahlungen in Betracht. ³Die Abgabe eines Teilbetriebs wird alsdann bei der Veranlagung ohne weiteres dadurch berücksichtigt, daß der Festsetzung des Steuermeßbetrags der Gewerbeertrag des verkleinerten Unternehmens zugrunde gelegt wird. ⁴Für den neuen Unternehmer kommt, wenn der übernommene Betrieb nicht mit einem bestehenden Betrieb vereinigt wird, die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen, sonst die Anpassung der bisherigen Vorauszahlungen in Betracht. ⁵Wegen des Verfahrens bei der Anpassung oder erstmaligen Festsetzung der Vorauszahlungen vgl. Abschnitt 74.

21. Inland, gebietsmäßige Abgrenzung der Besteuerung (§ 2 Abs. 1 und 7 GewStG)

(1) ¹Gewerbesteuerpflichtig sind nur Unternehmen, die im Inland betrieben werden. ²Erstreckt sich der Gewerbebetrieb auch auf das Ausland, werden nur die im Inland befindlichen Betriebsstätten der Besteuerung unterworfen. ³Ein Gewerbebetrieb wird auch dann im Inland betrieben, wenn für ihn eine Betriebsstätte auf einem unter deutscher Flagge fahrenden See-(Kaufahrtei-)Schiff unterhalten wird, das in einem inländischen Schiffsregister eingetragen ist. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 13.2.1974 (BStBl II S. 361).

(2) Wegen der Berücksichtigung der gebietsmäßigen Abgrenzung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags vgl. Abschnitt 38 Abs. 5.

(3) ¹Zum Inland im Sinne des Gewerbesteuerrechts gehört auch der an die Bundesrepublik Deutschland grenzende deutsche Festlandsockel, soweit es sich um die Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes handelt (vgl. die Proklamation der Bundesregierung vom 22.1.1964 - BGBl. II S. 104). ²Hinsichtlich der Abgrenzung des Festlandsockels in der Nordsee zwischen der Bundesrepublik, den Niederlanden, England und Dänemark vgl. das Gesetz vom 23.8.1972 (BGBl. II S. 881 und S. 1616).

22. Betriebsstätte (§ 2 Abs. 1 GewStG)

(1) ¹Der Begriff der Betriebsstätte ergibt sich aus § 12 AO. ²Für Zwecke der Zerlegung des Steuermeßbetrags enthält § 28 Abs. 2 GewStG ergänzende Regelungen. ³Betriebsstätte ist nach § 12 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. ⁴Es gehören dazu auch bewegliche Geschäftseinrichtungen mit vorübergehend festem Standort, z.B. fahrbare Verkaufsstätten mit wechselndem Standplatz. ⁵Der Begriff der festen Geschäftseinrichtung oder Anlage erfordert keine besonderen Räume oder gewerblichen Vorrichtungen. ⁶Es genügt, wenn der Unternehmer über die Räumlichkeiten oder eine bestimmte Fläche eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt. ⁷Vgl. die BFH-Urteile vom 17.3.1982 (BStBl II S. 624) und vom 11.10.1989 (BStBl 1990 II S. 166). ⁸Demgemäß sind z.B. fest zugewiesene Standplätze von Straßenhändlern als Betriebsstätten anzusehen. ⁹Vgl. den RFH-Beschluß vom 15.4.1942 (RStBl S. 469). ¹⁰Unentgeltlich 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. ¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 17.3.1982 (BStBl II S. 624). ¹²Dabei 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. ¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 3.2.1993 (BStBl II S. 462). ¹⁴Wochenmarkthändler begründen auf dem Markt auch dann eine Betriebsstätte, wenn sie zwar keinen Rechtsanspruch auf einen festen Standplatz haben, aber den Platz ständig benutzen. ¹⁵Ferienwohnungen stellen eine Betriebsstätte dar, wenn ihre Vermietung als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. ¹⁶Hat in diesen Fällen der Eigentümer seinen Wohnsitz nicht in der Gemeinde der Belegenheit der Ferienwohnung, wird außer in der Wohnsitzgemeinde auch in der Gemeinde der Belegenheit der Ferienwohnung eine Betriebsstätte unterhalten. ¹⁷Wegen des in diesen Fällen anzuwendenden Zerlegungsmaßstabs vgl. Abschnitt 80 Abs. 1. ¹⁸Zu der Frage, in welchen Fällen der Betriebsaufspaltung (H 137 Abs. 4 bis 8 EStH) das Unternehmen der Betriebsgesellschaft eine Betriebsstätte für die Besitzgesellschaft begründet, vgl. das BFH-Urteil vom 28.7.1982 (BStBl 1983 II S. 77).

(2) ¹Wegen der Annahme einer Betriebsstätte bei Binnen- und Küstenschiffahrtsbetrieben, die keine der Tätigkeit des Unternehmens dienenden festen Geschäftseinrichtungen oder Anlagen unterhalten, vgl. § 6 GewStDV. ²Hat 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. ³Telefongespräche 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, ebensowenig ein Bankkonto, das nur die betrieblichen Überschüsse zur privaten Verwendung aufnimmt und bereithält. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 7.6.1966 (BStBl III S. 548). ⁵Bei 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. ⁶Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalles. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 3.7.1997 (BStBl 1998 II S. 86).

(3) ¹Nach § 12 Nr. 8 AO gelten als Betriebsstätte auch Bauausführungen oder Montagen.

²Das gilt auch dann, wenn es sich nicht um feste Baustellen handelt, sondern diese fortschreiten, z.B. im Straßenbau, oder schwimmen. ³Weitere Voraussetzung ist, daß die Dauer der einzelnen Bauausführung oder Montage oder mehrerer ohne Unterbrechung aufeinanderfolgender Bauausführungen oder Montagen sechs Monate überstiegen hat.

⁴Bestehen mehrere Bauausführungen oder Montagen zeitlich nebeneinander, reicht es für die Annahme einer Betriebsstätte für alle Bauausführungen oder Montagen aus, wenn nur eine davon länger als sechs Monate besteht. ⁵Die Sechsmonatsfrist braucht nicht innerhalb eines Erhebungszeitraums erfüllt zu sein. ⁶Für die steuerliche Zusammenfassung mehrerer Bauausführungen kommt es nicht auf deren wirtschaftlichen Zusammenhang, sondern nur darauf an, ob die einzelnen Bauausführungen in einer Gemeinde ohne zeitliche Unterbrechung aufeinanderfolgen. ⁷Werden bei einer Bauausführung die Bauarbeiten unterbrochen, z.B. durch ungünstige Witterungsverhältnisse, Streik, Materialmangel oder aus bautechnischen Gründen, wird die Frist von sechs Monaten gehemmt. ⁸Kurze Unterbrechungen bis zu zwei Wochen hemmen die Frist jedoch nicht. ⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 8.2.1979 (BStBl II S. 479). ¹⁰Die Zeit der Unterbrechung wird in die Sechsmonatsfrist nicht einbezogen. ¹¹Bei 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. ¹²Vgl. das BFH-Urteil vom 13.11.1962 (BStBl 1963 III S. 71). ¹³Wegen des Begriffs der Bauausführung vgl. das RFH-Urteil vom 2.7.1940 (RStBl S. 668), den RFH-Beschluß vom 21.1.1942 (RStBl S. 66) und das BFH-Urteil vom 21.10.1981 (BStBl 1982 II S. 241). ¹⁴Zu den Bauausführungen gehört nicht nur die Errichtung, sondern auch der Abbruch von Baulichkeiten. ¹⁵Wegen des Begriffs der Montage vgl. das BFH-Urteil vom 16.5.1990 (BStBl II S. 983). ¹⁶Werden im Zusammenhang mit Bauausführungen oder Montagen feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen errichtet, wie Baubuden, Baukantinen, Geräteschuppen, Unterkunftsbaracken usw., begründen auch diese eine Betriebsstätte nur dann, wenn die Bauausführungen oder Montagen länger als sechs Monate bestanden haben. ¹⁷Vgl. den RFH-Beschluß vom 22.1.1941 (RStBl S. 90). ¹⁸Die 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. ¹⁹Vgl. den BFH-Beschluß vom 27.4.1954 (BStBl III S. 179). ²⁰Stätten der Erkundung von Bodenschätzen, z.B. Versuchsbohrungen, sind als Betriebsstätten anzusehen, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8 AO erfüllt sind.

(4) ¹Eine Betriebsstätte bilden nur solche festen Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, in denen sich dauernd Tätigkeiten, wenn auch bloße Hilfs- oder Nebenhandlungen vollziehen, die dem Gewerbebetrieb unmittelbar dienen. ²Ob die Tätigkeiten im einzelnen kaufmännischer, buchhalterischer, technischer oder handwerklicher Art sind, ist unerheblich. ³Es ist nicht erforderlich, daß in der Betriebsstätte Verhandlungen mit Dritten geführt oder Geschäftsabschlüsse getätigt werden. ⁴Betriebsstätten können auch rein mechanische Anlagen sein (z.B. Verkaufsautomaten). ⁵Es fehlt aber an einer Betätigung für Zwecke eines gewerblichen Unternehmens, wenn die örtlichen Anlagen oder Einrichtungen

ausschließlich Wohnzwecken, Erholungszwecken (z.B. Genesungsheime und Kinderheime - vgl. BFH-Beschluß vom 29.11.1960, BStBl 1961 III S. 52), Sportzwecken oder ähnlichen Zwecken dienen.⁶ Auch die unentbehrlichen hygienischen Einrichtungen zur Benutzung durch die Arbeitnehmer begründen keine Betriebsstätte (vgl. BFH-Beschluß vom 16.6.1959, BStBl III S. 349).⁷ Der bloße Besitz von Grundvermögen begründet auch bei einer Kapitalgesellschaft noch keine Betriebsstätte (vgl. RFH-Urteil vom 27.5.1941, RStBl S. 393).⁸ Jedoch ist bei Kapitalgesellschaften eine mehrgemeindliche Betriebsstätte auch dann gegeben, wenn sich in einer Gemeinde lediglich Grundstücke der Betriebsstätte befinden, die zur Zeit betrieblich nicht benutzt werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18.4.1951, BStBl III S. 124, und vom 26.11.1957, BStBl 1958 III S. 261).⁹ 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 (vgl. BFH-Beschluß vom 29.11.1960, BStBl 1961 III S. 52).

(5) ¹Die Betriebsstätte setzt nach § 12 AO eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraus, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. ²Die Tätigkeit des Unternehmens braucht nicht von dem Unternehmer selbst oder in seinem Namen von seinen Arbeitnehmern, sondern sie kann auch von einem ständigen Vertreter ausgeübt werden. ³Ständiger 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). ⁴Vgl. auch BFH-Urteil vom 28.6.1972 (BStBl II S. 785). ⁵Ein persönliches Abhängigkeitsverhältnis ist nur insoweit erforderlich, als der ständige Vertreter lediglich an die geschäftlichen Weisungen des vertretenen Unternehmens gebunden sein muß. ⁶Diese Voraussetzung ist ohne weiteres beim Vorliegen eines Arbeitnehmerverhältnisses auf Grund eines Dienstvertrags erfüllt. ⁷Die Weisungsgebundenheit kann aber auch ohne Vorliegen eines Arbeitnehmerverhältnisses auf anderer Rechtsgrundlage (z.B. auf einem Auftrags- oder Geschäftsbesorgungsverhältnis im Sinne der §§ 662 und 675 BGB) beruhen. ⁸Die Vertretung kann auch im Rahmen eines Gewerbebetriebs des Vertreters ausgeübt werden. ⁹So kann z.B. ein Handelsvertreter (§ 84 HGB) ständiger Vertreter in diesem Sinne sein. ¹⁰Vgl. das RFH-Urteil vom 23.4.1941 (RStBl S. 355). ¹¹Ständiger Vertreter kann nicht nur eine natürliche Person, sondern auch eine juristische Person, insbesondere eine Kapitalgesellschaft sein. ¹²Vgl. den RFH-Beschluß vom 19.12.1939 (RStBl 1940 S. 25). ¹³Bei einer Betriebsaufspaltung (vgl. H 137 Abs. 4 bis 8 EStH) übt das Besitzunternehmen in den dem Betriebsunternehmen pachtweise überlassenen Betriebsstätten in der Regel keinen eigenen Gewerbebetrieb mehr aus. ¹⁴Das Betriebsunternehmen ist mit den gepachteten Betriebsstätten auch nicht ständiger Vertreter des Besitzunternehmens im Sinne des § 13 AO. ¹⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 10.6.1966 (BStBl III S. 598).

(6) ¹Ist nach den Grundsätzen des Absatzes 5 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. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 28.6.1972 (BStBl II S. 785). ³Dem 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. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 14.7.1971 (BStBl II S. 776). ⁵Das ist nicht der Fall, wenn der ständige Vertreter seine Tätigkeit in Räumlichkeiten ausübt, die dem vertretenen Unternehmer weder als Eigentümer noch als Mieter gehören. ⁶Demgemäß ist die Betriebsstätte, die einem ständigen Vertreter gehört, der selbständiger Gewerbetreibender (z.B. Handelsvertreter im Sinne des § 84 HGB) ist, nur eine Betriebsstätte des Vertreters und nicht auch eine Betriebsstätte des vertretenen

Unternehmers.⁷ Das gleiche gilt in der Regel für Werbelokale einer Bausparkasse, die diese ihren Vertretern zur Verfügung stellt (vgl. den BFH-Beschluß vom 12.10.1965, BStBl III S. 690).⁸ 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.⁹ 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.¹⁰ Vgl. den BFH-Beschluß vom 9.3.1962 (BStBl III S. 227).¹¹ 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.¹² Die Verfügungsgewalt ist zu verneinen, wenn die Geschäftseinrichtung von der Mineralölfirma an den Tankstellenwirt verpachtet worden ist.¹³ Vgl. den BFH-Beschluß vom 16.8.1962 (BStBl III S. 477).¹⁴ Auch die Wohnung des unselbständigen Handlungsgehilfen, der ständiger Vertreter ist, ist im allgemeinen keine Betriebsstätte des vertretenen Geschäftsherrn.¹⁵ 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.¹⁶ Vgl. das RFH-Urteil vom 26.9.1939 (RStBl S. 1227) und die RFH-Beschlüsse vom 19.12.1939 (RStBl 1940 S. 25 und S. 26) und vom 11.3.1942 (RStBl S. 801).¹⁷ 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.¹⁸ Vgl. das BFH-Urteil vom 30.1.1974 (BStBl II S. 327).

(7) ¹Bei Reisegewerbebetrieben tritt an die Stelle der Betriebsstätte der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit.² Vgl. Abschnitt 82.

23. Arbeitsgemeinschaften (§ 2 a GewStG)

¹Die Vorschrift des § 2a GewStG gilt nur für Arbeitsgemeinschaften, die auf Grund eines Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags tätig werden.² Ob eine Arbeitsgemeinschaft den alleinigen Zweck hat, sich auf die Erfüllung eines einzigen Werk- oder Werklieferungsvertrages zu beschränken, ist durch Auslegung des Gesellschaftsvertrags zu ermitteln.³ Vgl. das BFH-Urteil vom 2.12.1992 (BStBl 1993 II S. 577).⁴ Dagegen unterliegen Gemeinschaften, die einen gemeinsamen Ein- oder Verkauf betreiben, sofern dieser sich nicht auf die Erfüllung des Werk- oder Werklieferungsvertrags beschränkt, selbständig der Gewerbesteuer.

24. Staatliche Lotterieu Unternehmen (§ 3 Nr. 1 GewStG)

¹Zum Begriff der staatlichen Lotterie vgl. die BFH-Urteile 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).

²Danach ist die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 1 GewStG auf Lotterieu Unternehmen, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, auch dann nicht anwendbar, wenn sich die Anteile in der Hand des Staates befinden. ³Demgegenüber ist § 3 Nr. 1 GewStG auf ein Lotterieu Unternehmen, das als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts der Staatsaufsicht unterliegt, anzuwenden. ⁴Vgl. im übrigen auch Abschnitt 32.

25. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften (§ 3 Nr. 6 GewStG)

¹§ 3 Nr. 6 GewStG entspricht § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. ²Abschnitt 9 KStR ist entsprechend anzuwenden.

26. Hochsee- und Küstenfischerei (§ 3 Nr. 7 GewStG)

¹Es genügt für die Anwendung der Befreiungsvorschrift in § 3 Nr. 7 GewStG, daß eine der dort bezeichneten Voraussetzungen erfüllt ist. ²Vgl. das RFH-Urteil vom 14.12.1937 (RStBl 1938 S. 428). ³Küstenfischerei im Sinne dieser Vorschrift ist auch die Fischerei auf dem Unterauf der Weser und der Elbe und die Hafffischerei. ⁴Eine Nebentätigkeit, z.B. sogenannte Angelfahrten, beeinträchtigt die Steuerbefreiung für die begünstigten Tätigkeiten nicht, solange der Betrieb als solcher seinen Charakter als Hochsee- und Küstenfischereibetrieb nicht einbüßt. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 19.7.1978 (BStBl 1979 II S. 49). ⁶Die Binnenfischerei (Fischerei auf Binnengewässern einschließlich der Teichwirtschaft) gehört zur Landwirtschaft und unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

27. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Nr. 8 GewStG)

(1) ¹§ 3 Nr. 8 GewStG nimmt auf § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG Bezug. ²Die Abschnitte 16 bis 22 KStR sind entsprechend anzuwenden. ³Zu dem steuerbefreiten Tätigkeitsbereich gehört auch die Vermittlung von Verträgen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Bewertungsgesetzes, z.B. von Mietverträgen für Maschinenringe einschließlich der Gestellung von Personal. ⁴Der Begriff "Verwertung" umfaßt auch die Vermarktung bzw. den Absatz, soweit die Tätigkeit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. ⁵Nicht unter die Steuerbefreiung fällt dagegen die Rechts- und Steuerberatung.

(2) ¹Werden 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. ²Die 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. ³Vgl. Abschnitt 16 Abs. 9 KStR. ⁴Der so ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb ist auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde zu legen.

28. Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen (§ 3 Nr. 9 GewStG)

¹§ 3 Nr. 9 GewStG nimmt auf § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG Bezug. ²Die Abschnitte 6 und 23 KStR sind entsprechend anzuwenden.

29. Privatschulen (§ 3 Nr. 13 GewStG)

¹§ 3 Nr. 13 GewStG nimmt auf § 4 Nr. 21 UStG Bezug. ²Die Abschnitte 111 bis 114 UStR sind entsprechend anzuwenden. ³Einer Prüfung der Frage, ob die in § 3 Nr. 13 GewStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind, bedarf es nicht, wenn der Betrieb einer Unterrichtsanstalt als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist. ⁴Vgl. H 136 EStH (Unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten).

30. Land- und forstwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften und Vereine (§ 3 Nr. 14 GewStG)

¹Ausschließlich Land- und Forstwirtschaft betreibende Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine sind nach § 3 Nr. 14 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. ²Dabei muß es sich um Zusammenschlüsse handeln, bei denen eine rein kapitalmäßige Beteiligung ausgeschlossen ist.

31. Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und Pflegeeinrichtungen (§ 3 Nr. 20 GewStG)

(1) Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen sind nach § 3 Nr. 20 Buchstabe a GewStG ohne weitere Voraussetzungen von der Gewerbesteuer befreit, wenn diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden.

(2) ¹Andere Einrichtungen sind unbeschadet des § 3 Nr. 6 GewStG jeweils unter den in § 3 Nr. 20 Buchstabe b bis d GewStG bezeichneten Voraussetzungen von der Gewerbesteuer befreit. ²Bei diesen Einrichtungen ist es einerlei, ob sie von einer Körperschaft, einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft betrieben werden. ³Die Befreiung gilt auch für einen Teil der Einrichtung, wenn dieser Teil räumlich oder nach seiner Versorgungsaufgabe als Einheit, z.B. als Abteilung oder besondere Einrichtung, abgrenzbar ist. ⁴Bei Krankenhäusern vgl. auch R 82 Abs. 2 Satz 3 EStR.

(3) ¹Wegen des Begriffs des Krankenhauses wird auf R 82 EStR und H 82 (Krankenhaus) EStH verwiesen. ²Einer Prüfung der Frage, ob die in § 3 Nr. 20 GewStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind, bedarf es nicht, wenn das von einem Arzt unterhaltene Krankenhaus zu seiner freiberuflichen Tätigkeit gehört. ³Vgl. H 136 (Heilberufe) EStH.

(4) ¹Ein 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. ²Vgl. das RFH-Urteil vom

25.11.1942 (RStBl 1943 S. 43). ³Entsprechendes gilt für Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime.

(5) ¹§ 3 Nr. 20 Buchstabe d GewStG entspricht § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG. ²Das BMF-Schreiben vom 14.11.1997 (BStBl 1997 I S. 957) gilt entsprechend. ³Teilstationäre Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen sind von der Gewerbesteuer befreit, soweit sie die Voraussetzungen der §§ 107, 111 SGB V erfüllen. ⁴Ambulante Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen erfüllen dagegen nicht die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchstabe d GewStG.

(6) ¹Bei einer Betriebsaufspaltung ist die Besitzgesellschaft (Verpachtungsbetrieb) nicht deshalb von der Gewerbesteuer befreit, weil die Betriebsgesellschaft die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 13.10.1983 (BStBl 1984 II S. 115).

32. Einnehmer einer staatlichen Lotterie (§ 13 GewStDV)

(1) ¹Zum Begriff der staatlichen Lotterie vgl. die BFH-Urteile 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). ²Danach ist die Befreiungsvorschrift des § 13 GewStDV auf Einnehmer von Lotterieunternehmen, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, auch dann nicht anwendbar, wenn sich die Anteile in der Hand des Staates befinden.

(2) ¹Zur steuerbefreiten Tätigkeit des Einnehmers eines staatlichen Lotterieunternehmens kann es auch gehören, daß der Lottereeinnehmer sogenannte Lagerlose vorrätig hält und hierdurch selbst an den einzelnen Losziehungen der Lotterie teilnimmt. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 25.3.1976 (BStBl II S. 576).

(3) ¹Der Bezirksstellenleiter einer staatlichen Lotterie, der keine Lotteriegeschäfte mit Kunden abschließt, ist kein von der Gewerbesteuer befreiter Lottereeinnehmer im Sinne des § 13 GewStDV. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 10.8.1972 (BStBl II S. 801).

33. Steuerbefreiungen außerhalb des Gewerbesteuergesetzes

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

1. Das Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften nach den §§ 38 und 44 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.1.1970 (BGBl. I S. 127, BStBl I S. 187), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 24.3.1998 (BGBl. I S. 529).

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 Artikel 94 des Gesetzes vom 5.10.1994 (BGBl. I S. 2911).

34. Heheberechtigung

(1) ¹Die Heheberechtigung ist das Recht einer Gemeinde, den Gewerbesteueranspruch unmittelbar dem Steuerpflichtigen gegenüber geltend zu machen, wenn ihr die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer durch ein Landesgesetz übertragen ist. ²Heheberechtigte Gemeinde für den stehenden Gewerbebetrieb ist diejenige Gemeinde, in der der Gewerbebetrieb seine Betriebsstätte hat. ³Befinden sich Betriebsstätten desselben Gewerbebetriebs in mehreren Gemeinden oder erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden, so ist jede dieser Gemeinden nach dem Teil des Steuermeßbetrags heheberechtigt, der auf sie entfällt. ⁴Dieser Teil wird im Wege der Zerlegung des Steuermeßbetrags (§§ 28 bis 34 GewStG) ermittelt. ⁵Heheberechtigte Gemeinde für den Reisegewerbebetrieb ist die Gemeinde, in der sich - anstelle der Betriebsstätte - der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit befindet (§ 35 a Abs. 3 GewStG). ⁶Wegen der Verwaltung der Gewerbesteuer vgl. Abschnitt 3, wegen des Begriffs der Betriebsstätte vgl. Abschnitt 22.

(2) ¹Für den Erlaß des Gewerbesteuerbescheids ist der zugrundeliegende Gewerbesteuermeßbescheid bindend (§ 184 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 182 Abs. 1 AO). ²Nach § 184 Abs. 3 AO teilen deshalb die Finanzämter den Inhalt des Gewerbesteuermeßbescheids den Gemeinden mit, denen die Steuerfestsetzung obliegt. ³Ein von einem örtlich unzuständigen Finanzamt erlassener Gewerbesteuermeßbescheid ist nach § 127 AO zwar grundsätzlich dann nicht aufzuheben, wenn die örtliche Unzuständigkeit die materielle Entscheidung über die Steuerpflicht und den Gewerbesteuermeßbetrag nicht beeinflußt hat. ⁴Der Gewerbesteuermeßbescheid ist aber aufzuheben, wenn das örtlich unzuständige Finanzamt den Gewerbesteuermeßbetrag einer Gemeinde zugewiesen hat, der die Erhebung der Gewerbesteuer materiell-rechtlich nicht zusteht. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 14.11.1984 (BStBl 1985 II S. 607).

35. Steuerschuldnerschaft

(1) ¹§ 5 GewStG regelt die persönliche Steuerpflicht. ²Wegen der sachlichen Steuerpflicht bei Unternehmerwechsel, bei Rechtsformwechsel und wegen der gewerbesteuerrechtlichen Behandlung im Fall des Übergangs eines Teilbetriebs auf einen anderen Unternehmer vgl. Abschnitt 20. ³Wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine Personengesellschaft umgewandelt oder scheiden aus einer Personengesellschaft alle Gesellschafter bis auf einen aus und findet dieser Rechtsformwechsel während des Kalenderjahrs statt, endet oder beginnt die Steuerschuldnerschaft und damit die persönliche Steuerpflicht des Einzelunternehmers und der Personengesellschaft im Zeitpunkt des Rechtsformwechsels. ⁴Der Wechsel des Steuerschuldners ist bereits im Rahmen der Festsetzung des Steuermeßbetrags (§ 14 GewStG) zu berücksichtigen. ⁵Zur Ermittlung des Steuermeßbetrags beim Wechsel des Steuerschuldners vgl. Abschnitt 69 Abs. 2.

(2) ¹Bei einer atypischen stillen Gesellschaft ist Steuerschuldner der Gewerbesteuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Inhaber des Handelsgeschäfts. ²Als Steuerschuldner kommen weder die atypische stille Gesellschaft selbst noch die an ihr beteiligten Personen in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit noch der stille Gesellschafter in Betracht. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 12.11.1985 (BStBl 1986 II S. 311). ⁴Der Gewerbesteuermeßbescheid und

der Gewerbesteuerbescheid für die atypische stille Gesellschaft richten sich demzufolge an den Inhaber des Handelsgeschäfts und sind diesem als Steuerschuldner bekanntzugeben.⁵Sind die dem Inhaber des Handelsgeschäftes und den einzelnen atypisch stillen Gesellschaften zuzuordnenden Tätigkeiten als ein einziger Gewerbebetrieb zu beurteilen, sind an den Inhaber des Handelsgeschäftes nur ein Gewerbesteuermeßbescheid und ein Gewerbesteuerbescheid zu richten.⁶Handelt es sich bei den Tätigkeiten dagegen um jeweils getrennte Gewerbebetriebe, ist an den Inhaber des Handelsgeschäftes für jeden getrennt zu beurteilenden Gewerbebetrieb ein gesonderter Gewerbesteuermeßbescheid und ein Gewerbesteuerbescheid zu richten.⁷Zur Mehrheit von Betrieben vgl. Abschnitt 16 Abs. 5. ⁸Absatz 1 gilt nicht im Fall der atypischen stillen Gesellschaft, weil hier durch Beginn und Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses ein Wechsel in der Person des Steuerschuldners nicht stattfindet.

36. Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)

¹Nach Artikel 40 der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 des Rates vom 25.7.1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) - ABl. EG Nr. L 199 S. 1 - darf der Gewerbeertrag als Ergebnis der Tätigkeit der EWIV nur bei ihren Mitgliedern besteuert werden.²§ 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG sieht deshalb vor, daß bei der EWIV die Mitglieder selbst als Gesamtschuldner für die Gewerbesteuer in Anspruch zu nehmen sind.³Gegen die Gesamtschuldner kann nach § 155 Abs. 3 AO ein zusammengefaßter Gewerbesteuermeßbescheid ergehen, in dem die Mitglieder der EWIV als Schuldner der Gewerbesteuer aufzuführen sind.⁴Die Bekanntgabe richtet sich nach § 122 AO.⁵Der Gewerbesteuerbescheid ist ebenfalls nur gegen die Mitglieder zu erlassen.⁶Weicher Gesamtschuldner in Anspruch genommen wird, ist in das Ermessen der Gemeinde gestellt (§ 44 AO).

37. Haftung

(1) ¹Für die Haftung gelten die Vorschriften des bürgerlichen Rechts und der Abgabenordnung. ²Es 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).

(2) ¹Es ist Sache der Gemeinde, den Anspruch aus der Haftung geltend zu machen, wenn ihr die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer durch ein Landesgesetz übertragen ist. ²Wer kraft Gesetzes haftet, kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. ³Der Bescheid ist schriftlich zu erteilen (§ 191 AO) und zu begründen. ⁴Gegen Haftungsbescheide der Gemeinde sind der Widerspruch und der Verwaltungsrechtsweg gegeben (§§ 68 bis 73 und § 40 Verwaltungsgerichtsordnung). ⁵Wegen der Heranziehung bei vertraglicher Haftung vgl. § 192 AO.

(3) ¹Wird die Gewerbesteuer vom Finanzamt festgesetzt und erhoben, obliegt ihm auch die Geltendmachung eines Haftungsanspruchs. ²Gegen Haftungsbescheide des Finanzamts sind der Einspruch und der Finanzrechtsweg gegeben (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 33 FGO).

38. Ermittlung des Gewerbeertrags

(1) ¹Für gewerbesteuerliche Zwecke ist der Gewinn verfahrensrechtlich selbständig zu ermitteln. ²Dabei sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, der Durchführungsverordnungen und die allgemeinen Verwaltungsanordnungen über die Ermittlung des Gewinns anzuwenden. ³Vgl. die BFH-Urteile vom 25.10.1984 (BStBl 1985 II S. 212) und vom 4.10.1988 (BStBl 1989 II S. 299). ⁴Sie sind nur insoweit nicht anzuwenden, als sie ausdrücklich auf die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) beschränkt sind oder ihre Nichtanwendung sich unmittelbar aus dem Gewerbesteuergesetz oder aus dem Wesen der Gewerbesteuer ergibt. ⁵Vgl. die BFH-Urteile vom 11.12.1956 (BStBl 1957 III S. 105) und vom 29.11.1960 (BStBl 1961 III S. 51). ⁶Zu beachten sind ferner die Vorschriften

1. der §§ 18 und 19 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 vom 28.10.1994 (BGBl. I S. 3267; BStBl I S. 839) zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 19.12.1997 (BGBl. I S. 3121; BStBl I 1998, S. 7),
2. der §§ 7 bis 14 des Außensteuergesetzes vom 8.9.1972 (BGBl. I S. 1713, BStBl I S. 450), zuletzt geändert durch Artikel 12 des Gesetzes vom 20.12.1996 (BGBl. I S. 2049; BStBl I S. 1523),
3. des § 7 Abs. 1 des Entwicklungsländer-Steuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.5.1979 (BGBl. I S. 564, BStBl I S. 294), zuletzt geändert durch Artikel 34 des 2. Haushaltsstrukturgesetzes vom 22.12.1981 (BGBl. I S. 1523, BStBl 1982 I S. 235), und
4. des § 6 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft vom 18.8.1969 (BGBl. I S. 1211, 1214; BStBl I S. 477), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 25.7.1988 (BGBl. I S. 1093, BStBl I S. 224),

die die Anwendung dieser Gesetze für die Ermittlung des Gewerbeertrags vorschreiben. ⁷Es ist einerlei, ob sich die Gewinnermittlungsmaßnahme bilanzmäßig oder außerhalb der Bilanz auswirkt. ⁸In der Regel wird danach der für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) maßgebende Gewinn mit dem für die Ermittlung des Gewerbeertrags

festzustellenden Gewinn übereinstimmen.⁹Eine rechtliche Bindung besteht aber nicht.¹⁰Vgl. die BFH-Urteile vom 22.11.1955 (BStBl 1956 III S. 4) und vom 27.4.1961 (BStBl III S. 281).

¹¹Das gilt auch für die Fälle, in denen der Gewinn aus Gewerbebetrieb auf Grund des § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO gesondert festgestellt wird.¹²Bei der Ermittlung des als Gewerbeertrag anzusetzenden Gewinns sind im Falle einer Bilanzberichtigung auch die Grundsätze des Bilanzenzusammenhangs zu beachten.¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 13.1.1977 (BStBl II S. 472).¹⁴Bilanzsteuerrechtliche Bewertungswahlrechte dürfen für die einkommen- und gewerbesteuerliche Gewinnermittlung nur einheitlich ausgeübt werden.¹⁵Vgl. die BFH-Urteile 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).¹⁶Soweit Kapitalerträge der in § 20 Abs. 1 und 2 EStG bezeichneten Art dem gewerblichen Gewinn zuzurechnen sind, gehört auch die anzurechnende Körperschaftsteuer zum Gewerbeertrag.¹⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 26.6.1991 (BStBl II S. 877).¹⁸Wenn 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.¹⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 14.6.1988 (BStBl 1989 II S. 187).

(2) ¹Erträge, die dadurch anfallen, daß zu Lasten des Gewinns gebildete Zinsrückstellungen aufgelöst oder entrichtete Zinsen erstattet werden, bilden einen Bestandteil des der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG zugrunde zu legenden Gewinns aus Gewerbebetrieb.²Sind die Zinsen bei der Rückstellung oder bei der Entrichtung dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 1 oder 11 GewStG hinzugerechnet worden, so ist zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung der durch die Auflösung der Rückstellung oder durch die Erstattung der Zinsen sich ergebende Ertrag von dem Gewinn bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu kürzen.³Vgl. auch das RFH-Urteil vom 7.12.1943 (RStBl 1944 S. 148).⁴Das gleiche gilt für den gewinnerhöhenden Rückfluß anderer nach § 8 GewStG hinzugerechneter Beträge.⁵Vgl. die BFH-Urteile vom 27.3.1961 (BStBl III S. 280) und vom 13.12.1966 (BStBl 1967 III S. 187).⁶Erfolgte die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 oder 7 GewStG nur mit einem bestimmten Anteil, ist die Kürzung mit dem entsprechenden Anteil vorzunehmen.⁷Zu kürzen sind auch im Gewerbeertrag von Körperschaften enthaltene Zinsen auf Steuererstattungen nach § 233a AO, die auf nicht abziehbare Steuern entfallen (negative Hinzurechnung nach § 8 Nr. 11 GewStG, vgl. Abschnitt 57).

(3) ¹Der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs gehört, ausgenommen bei Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, nicht zum Gewerbeertrag.²Vgl. Abschnitte 39 und 40.³Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung an einer Personengesellschaft gehören auch dann nicht zum Gewerbeertrag, wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen gehört.⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 25.5.1962 (BStBl III S. 438).⁵Dementsprechend vermindern Verluste aus den bezeichneten Veräußerungen nicht den Gewerbeertrag.⁶In den Fällen von Grundstücksverkäufen, die zu einer gewerblichen Tätigkeit führen (vgl. H 135 (Grundstücksverkäufe) EStH, R 137 Abs. 1 EStR und H 137 Abs. 1 EStH), betreffen die mit dem Verkauf der Grundstücke zusammenhängenden Geschäftsvorfälle wirtschaftlich regelmäßig den laufenden Gewinn des Gewerbebetriebs; sie beeinflussen nicht einen etwaigen Veräußerungs- bzw. Betriebsaufgabegewinn.⁷Vgl. die BFH-Urteile 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).

(4) ¹Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewinnermittlung nach § 163 Abs. 1 Satz 2 AO (zeitliche Verlagerung der Besteuerung) wirken auch für die Gewinnermittlung bei der Gewerbesteuer (vgl. Abschnitt 6 Abs. 3). ²Dagegen 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 (vgl. Abschnitt 6 Abs. 1) oder dafür durch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind (vgl. Abschnitt 6 Abs. 2).

(5) ¹Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben (soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten) wird. ²Soweit bei der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) Gewinne (Verluste) aus Betriebsstätten im Ausland erfaßt sind, sind sie infolgedessen bei der Gewerbesteuer auszuschneiden (positive oder negative Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG, vgl. Abschnitt 62).

(6) ¹Der Steuerpflichtige kann im Gewerbesteuermeßbetragsverfahren Einwendungen gegen die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb unabhängig von dem Gang der Veranlagung bei der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorbringen. ²Zur Änderung des Gewerbesteuermeßbescheids nach § 35b GewStG vgl. Abschnitt 83.

39. Gewinn bei natürlichen Personen und bei Personengesellschaften

(1) ¹Wegen der Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften und Verwaltungsanordnungen vgl. Abschnitt 38. ²Es sind bei der Ermittlung des Gewinns für Zwecke der Gewerbesteuer insbesondere die folgenden Vorschriften nicht anzuwenden:

1. ¹§ 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2, Nr. 3 und Abs. 3 Satz 1 EStG (Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs), und zwar auch, soweit die Veräußerung eines Teilbetriebs oder des Anteils eines Gesellschafters in Betracht kommt. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 12.6.1996 (BStBl II S. 527). ³Veräußerungs- 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). ⁴In den Fällen des § 18 Abs. 4 UmwStG unterliegen Auflösungs- und Veräußerungsgewinne der Gewerbesteuer. ⁵Vgl. das BMF-Schreiben vom 25.3.1998, Tz. 18.03 - 18.10 (BStBl I S. 268). ⁶Entsteht 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. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 29.10.1987 (BStBl 1988 II S. 374). ⁸Der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG gehört nicht zum Gewerbeertrag. ⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 11.3.1982 (BStBl II S. 707). ¹⁰Es bleiben sowohl Veräußerungsgewinne als auch Veräußerungsverluste außer Ansatz. ¹¹Vgl. das RFH-Urteil vom 4.12.1940 (RStBl 1941 S. 291) und das BFH-Urteil vom 25.5.1962 (BStBl III S. 438). ¹²Gewinne (Verluste) aus der Veräußerung der Beteiligung an einer Personengesellschaft gehören auch dann nicht zum Gewerbeertrag, wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen gehört. ¹³Der Gewinn aus der Veräußerung einer zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG ist auch dann Gewerbeertrag, wenn die Beteiligung das

gesamte Nennkapital bzw. alle Kuxe umfaßt (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), es sei denn, die Veräußerung erfolgt im engen Zusammenhang mit der Aufgabe des Gewerbebetriebs.¹⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 2.2.1972 (BStBl II S. 470).¹⁵Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Anteile an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft handelt.¹⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 29.8.1984 (BStBl 1985 II S. 160).¹⁷Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von einbringungsgeborenen Anteilen im Sinne von § 21 Abs. 1 UmwStG unterliegen nicht der Gewerbesteuer, es sei denn, die Anteile sind bei der Sacheinlage einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder im Wege der sogenannten verschleierte Sachgründung erworben worden.¹⁸Vgl. die BFH-Urteile vom 29.4.1982 (BStBl II S. 738) und vom 1.7.1992 (BStBl II 1993 S. 131);

2. § 17 EStG (Veräußerung wesentlicher Beteiligungen), weil diese Vorschrift nur anwendbar ist, wenn die Beteiligungen nicht zu einem Betriebsvermögen gehören;
3. ¹§ 24 EStG (Entschädigungen usw.).²Diese Einkünfte gehören jedoch zum laufenden Gewinn und damit zum Gewerbeertrag, wenn sie innerhalb eines Gewerbebetriebs anfallen und unmittelbar Erträge des werbenden Betriebs sind.³Vgl. die BFH-Urteile vom 20.8.1965 (BStBl 1966 III S. 94) und vom 28.8.1968 (BStBl 1969 II S. 8).⁴Dazu gehören auch Ausgleichsansprüche und Ausgleichszahlungen im Sinne des § 89b HGB bei Handelsvertretern sowie Entschädigungen für entgangenen Gewinn bei behördlich veranlaßter Geschäftsraumverlegung.⁵Vgl. die BFH-Urteile 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).⁶Ausgleichszahlungen im Sinne 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.⁷Vgl. die BFH-Urteile 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).⁸Eine 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.⁹Vgl. BFH-Urteil vom 10.7.1973 (BStBl II S. 786).¹⁰Wird die Entschädigung im Rahmen der Aufgabe eines Gewerbebetriebs gezahlt, so bleibt sie beim Gewerbeertrag außer Ansatz, wenn sie einkommensteuerrechtlich dem begünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des § 16 EStG zuzurechnen ist.¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 17.12.1975 (BStBl 1976 II S. 224).¹²Ebenso gehört eine nach § 3 Nr. 8 EStG steuerfreie Entschädigung nicht zum Gewerbeertrag.¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 12.1.1978 (BStBl II S. 267);
4. § 15 Abs. 4 EStG (Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung);
5. § 15a EStG (Verluste bei beschränkter Haftung).

(2) ¹Zum Gewerbeertrag einer Personengesellschaft gehören auch die Vergütungen an ihre Gesellschafter im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.²Vgl. die BFH-Urteile 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).³Das 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.⁴Vgl. die BFH-Urteile vom 26.1.1968 (BStBl II S. 369) und vom

14.12.1978 (BStBl 1979 II S. 284). ⁵Sie gehören ausnahmsweise nicht zum Gewinn (Gewerbeertrag), wenn der Empfänger zwar formal Gesellschafter, aber wirtschaftlich kein echter Mitunternehmer ist. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 26.6.1964 (BStBl III S. 501). ⁷In den Gewerbeertrag einer Personengesellschaft ist auch der Gewinn einzubeziehen, den ein Gesellschafter aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen erzielt, das der Betätigung der Gesellschaft dient. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 6.11.1980 (BStBl 1981 II S. 220). ⁹Dagegen 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. ¹⁰Vgl. das BFH-Urteil vom 3.10.1989 (BStBl 1990 II, S. 319). ¹¹Zinsen, die ein Mitunternehmer für ein Darlehen aufwendet, das er zum Erwerb eines Mitunternehmeranteils aufgenommen hat, mindern den Gewinn der Personengesellschaft. ¹²Sie sind jedoch nach § 8 Nr. 1 GewStG dem Gewerbeertrag wieder hinzuzurechnen. ¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 9.4.1981 (BStBl II S. 621). ¹⁴Wegen der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft an eine andere ganz oder teilweise gesellschaftsidentische Personengesellschaft vgl. das BMF-Schreiben vom 28.4.1998 (BStBl I S. 583).

(3) ¹Der für die Einkommensteuer aufgestellte Grundsatz, daß beim Übergang von der Besteuerung nach dem Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zum Bestandsvergleich die bisherige steuerliche Erfassung oder Nichterfassung von Betriebsvermögen zu berücksichtigen ist (vgl. R 17 EStR und Anlage 1 zu den EStR), gilt auch für die Gewerbesteuer. ²Vgl. das RFH-Urteil vom 29.10.1941 (RStBl S. 867). ³Hat der Steuerpflichtige einen Antrag auf Verteilung der Zurechnungsbeträge nach R 17 Abs. 1 Satz 4 EStR gestellt, gilt die Verteilung auch für die Gewerbesteuer, es sei denn, daß die Änderung der Gewinnermittlungsart in zeitlichem Zusammenhang mit einem Unternehmerwechsel im Sinne des Abschnitts 20 steht. ⁴Im Fall der Betriebsaufgabe ist für diesen Zeitpunkt der Übergang zum Vermögensvergleich zu unterstellen. ⁵Die dabei erforderlichen Zu- und Abrechnungen gehören zum laufenden Gewinn und sind deshalb bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen. ⁶Vgl. die BFH-Urteile vom 23.11.1961 (BStBl 1962 III S. 199) und vom 24.10.1972 (BStBl 1973 II S. 233).

40. Gewinn bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

(1) ¹Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG). ²Den als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde zu legenden Gewinn im Sinne des § 7 GewStG dürfen aber insbesondere folgende Beträge nicht mindern:

1. der Verlustabzug nach § 10d EStG,
2. die Freibeträge nach §§ 24 und 25 KStG.

(2) ¹Bei Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder einer betrieblichen Beteiligung zum Gewerbeertrag. ²Vgl. die RFH-Urteile vom 5.3.1940 (RStBl S. 476) und vom 13.1.1942 (RStBl S. 274). ³Dagegen rechnet der Gewinn dieser Körperschaften aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft grundsätzlich nicht zum Gewerbeertrag. ⁴Vgl. Abschnitt 38 Abs. 3. ⁵Das gilt auch für den Übertragungsgewinn, soweit bei der Umwandlung einer

Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft die in einer Beteiligung der umgewandelten Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft ruhenden stillen Reserven aufgedeckt werden. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 28.2.1990 (BStBl II S. 699). ⁷Wegen der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile, die sich in einem Betriebsvermögen befinden, vgl. das BMF-Schreiben vom 25.3.1998, Tz. 18.03 und Tz. 21.13 (BStBl I S. 268). ⁸Gewinne im Sinne des § 8 b Abs. 2 KStG bleiben außer Ansatz.

41. Ermittlung des Gewerbeertrags im Fall der Organschaft

(1) ¹Die Organgesellschaft wird im Gewerbesteuerrecht als Betriebsstätte des Organträgers behandelt (§ 2 Abs. 2 Sätze 2 und 3 GewStG). ²Eine einheitliche Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers und der Organgesellschaft kommt jedoch nicht in Betracht. ³Vgl. die BFH-Urteile vom 6.10.1953 (BStBl III S. 329), vom 23.3.1965 (BStBl III S. 449), vom 29.5.1968 (BStBl II S. 807), vom 30.7.1969 (BStBl II S. 629), vom 23.1.1992 (BStBl II S. 630) und vom 2.2.1994 (BStBl II S. 768). ⁴Die Gewerbeerträge sind für den Organträger und für die Organgesellschaft ebenso wie die Gewinne für die Zwecke der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer getrennt zu ermitteln. ⁵Es unterbleiben aber Hinzurechnungen nach § 8 GewStG, soweit die Hinzurechnungen zu einer doppelten steuerlichen Belastung führen. ⁶Eine doppelte Belastung kann eintreten, wenn die für die Hinzurechnung in Betracht kommenden Beträge bereits in einem der zusammenzurechnenden Gewerbeerträge enthalten sind.

Beispiel:

Der Organträger hat der Organgesellschaft einen verzinslichen Dauerkredit von 1 Mio. DM eingeräumt. Die Zinsen für diesen Kredit sind im Gewerbeertrag des Organträgers enthalten. Sie sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Organs nicht hinzuzurechnen.

⁷Um eine Doppelbelastung zu vermeiden, sind ferner bei der Veräußerung einer Organbeteiligung durch den Organträger die von der Organgesellschaft während der Dauer des Organschaftsverhältnisses erwirtschafteten, aber nicht ausgeschütteten Gewinne, soweit sie in den Vorjahren im Organkreis der Gewerbesteuer unterlegen haben, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Wirtschaftsjahrs des Organträgers abzuziehen, in dem die Beteiligung veräußert worden ist. ⁸Auch eine verlustbedingte Wertminderung der Organbeteiligung muß gewerbesteuerlich unberücksichtigt bleiben, weil sonst der Verlust der Organgesellschaft sich doppelt auswirken würde. ⁹Ist auf Grund des Verlusts der Organgesellschaft die Organbeteiligung auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben worden, kann die Teilwertabschreibung sich auf den Gewerbeertrag nicht mindern auswirken, auch wenn sie bilanzsteuerrechtlich anzuerkennen ist. ¹⁰Es wird vermutet, daß eine Identität der Verluste der Organgesellschaft mit den Verlusten des Organträgers besteht. ¹¹Die Korrektur der Teilwertabschreibung des Organträgers um die Verluste der Organgesellschaft geht rechnerisch vor sich. ¹²Vgl. das BFH-Urteil vom 6.11.1985 (BStBl 1986 II S. 73). ¹³Auch eine Teilwertabschreibung, die auf einer Gewinnausschüttung oder Gewinnabführung beruht, mindert den Gewerbeertrag nicht. ¹⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 2.2.1994 (BStBl II S. 768). ¹⁵Wird eine Teilwertabschreibung nicht vorgenommen, die Organbeteiligung später aber zu einem entsprechend geringeren Verkaufspreis veräußert, ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ein Betrag in Höhe des bei der Zusammenrechnung der Gewerbeerträge berücksichtigten Verlusts der Organgesellschaft hinzuzurechnen.

(2) ¹Besteht eine gewerbesteuerrechtliche Organshaft ohne Ergebnisabführungsvertrag 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 Organshaft bereits durch Zurechnung zum Gewerbeertrag des herrschenden Unternehmens versteuert wurden. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 26.1.1972 (BStBl II S. 358). ³Entsteht 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. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 17.2.1972 (BStBl II S. 582).

(3) ¹Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist so zu ermitteln, wie wenn sie selbst Steuergegenstand wäre. ²Das gilt ohne Rücksicht auf das Bestehen einer Gewinnabführungsvereinbarung. ³Der volle Gewerbeertrag - also vor Berücksichtigung der Gewinnabführungsvereinbarung und ggf. einschließlich des nur bei der Körperschaftsteuer vorhandenen eigenen Einkommens der Organgesellschaft in Höhe der geleisteten Ausgleichszahlungen - ist mit dem vom Organträger selbst erzielten Gewerbeertrag zusammenzurechnen.

(4) Es sind die Gewerbeerträge derjenigen Wirtschaftsjahre des Organträgers und der Organgesellschaft zusammenzurechnen, die in demselben Erhebungszeitraum enden.

(5) Wegen des Endes und des Neubeginns der Steuerpflicht der Organgesellschaft vgl. Abschnitt 14 Abs. 2.

42. Ermittlung des Gewerbeertrags bei Genossenschaften

(1) ¹Wegen der Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewinns vgl. § 22 KStG und Abschnitt 66 KStR. ²Die körperschaftsteuerlichen Vorschriften sind nach § 7 GewStG auch für die Ermittlung des Gewinns als Grundlage des Gewerbeertrags maßgebend.

(2) ¹Wegen der steuerlichen Behandlung von landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, bei denen nur bestimmte Nichtmitgliedergeschäfte besteuert werden, vgl. Abschnitt 27 Abs. 2. ²Wegen der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen vgl. Abschnitt 40 Abs. 2.

43. Besteuerung kleiner Körperschaften

¹Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern unterbleiben, wenn feststeht, daß die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen. ²Diese Voraussetzung kann im Einzelfall bei kleinen Körperschaften, insbesondere bei Vereinen, Stiftungen und Genossenschaften und bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, erfüllt sein. ³Bei diesen Körperschaften kann das in Satz 1 bezeichnete Mißverhältnis insbesondere vorliegen, wenn der Gewinn im Einzelfall offensichtlich 1000 DM nicht übersteigt. ⁴Dementsprechend kann in diesen Fällen von der Festsetzung eines Gewerbesteuermeßbetrags abgesehen werden.

44. Ermittlung des Gewerbeertrags bei Abwicklung und Konkurs bzw. Insolvenz

(1) ¹Bei einem in der Abwicklung befindlichen Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG ist nach § 16 GewStDV der Gewerbeertrag, der im Zeitraum der Abwicklung entstanden ist, auf die Jahre des Abwicklungszeitraums zu verteilen. ²Abwicklungszeitraum ist der Zeitraum vom Beginn bis zum Ende der Abwicklung. ³Beginnt 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. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 17.7.1974 (BStBl II S. 692). ⁵Wird jedoch von der Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs abgesehen, beginnt der Abwicklungszeitraum am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. ⁶Die Verteilung des in diesem Zeitraum erzielten Gewerbeertrags auf die einzelnen Jahre geschieht nach dem Verhältnis, in dem die Zahl der Kalendermonate, in denen im einzelnen Jahr die Steuerpflicht bestanden hat, zu der Gesamtzahl der Kalendermonate des Abwicklungszeitraums steht. ⁷Dabei ist der angefangene Monat voll zu rechnen.

(2) ¹Ist über das Vermögen des Unternehmens das Konkursverfahren (Insolvenzverfahren) eröffnet worden, so ist der in dem Zeitraum vom Tag der Konkurseröffnung (Insolvenzeröffnung) bis zur Beendigung des Konkursverfahrens (Insolvenzverfahrens) erzielte Gewerbeertrag entsprechend den Ausführungen in Absatz 1 auf die einzelnen Jahre zu verteilen. ²Das gilt nicht nur für Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG, sondern für Unternehmen aller Art (vgl. § 16 Abs. 2 GewStDV). ³Wird der Betrieb einer Kapitalgesellschaft, über deren Vermögen das Konkursverfahren (Insolvenzverfahren) eröffnet ist, zunächst weitergeführt und wird erst später mit der Konkursabwicklung (Insolvenzabwicklung) begonnen, ist das Wirtschaftsjahr, auf dessen Anfang oder in dessen Lauf der Beginn der Konkursabwicklung (Insolvenzabwicklung) fällt, das erste Jahr des Abwicklungszeitraums, für den die in § 16 Abs. 2 GewStDV vorgesehene Verteilung des Gewerbeertrags in Betracht kommt. ⁴Vgl. das RFH-Urteil vom 5.3.1940 (RStBl S. 476).

45. Begriff der Dauerschulden (§ 8 Nr. 1 GewStG)

(1) ¹Nach § 8 Nr. 1 GewStG ist dem gewerblichen Gewinn die Hälfte der bei seiner Ermittlung abgezogenen Entgelte für solche Schulden hinzuzurechnen, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs (Teilbetriebs) oder eines Anteils am Betrieb oder mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs zusammenhängen oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen (sog. Dauerschulden). ²Dabei ist jedes selbständige Kreditgeschäft für sich zu betrachten. ³Es ist in der Regel nicht zulässig, mehrere Kreditgeschäfte mit demselben Kreditgeber oder mit verschiedenen Kreditgebern als eine Einheit anzusehen und davon die Beurteilung der Frage abhängig zu machen, ob eine Dauerschuld oder eine laufende Schuld vorliegt. ⁴Ausnahmsweise sind jedoch mehrere Kredite eines Kreditgebers oder Kredite verschiedener bei der Kreditgewährung zusammenwirkender Kreditgeber als eine Verbindlichkeit zu beurteilen, wenn sie wirtschaftlich eng zusammenhängen und gerade die Bedingungen, zu denen die Kredite gewährt und abgewickelt werden, eine einheitliche längerfristige Kreditgewährung erkennen lassen. ⁵Vgl. die BFH-Urteile vom 16.1.1974 (BStBl II S. 388) und vom 20.6.1990 (BStBl II S. 915). ⁶Ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang

besteht bei Swap-Geschäften, die zur langfristigen Zinssicherung kurzfristig revolvingender Kredite abgeschlossen werden. ⁷In diesem Fall werden die kurzfristig revolvingenden Kredite zu einem langfristigen Kredit. ⁸Dient das Swap-Geschäft dagegen Spekulationszwecken, wird mangels engen geschäftlichen Zusammenhangs keine Dauerschuld begründet. ⁹Verbindlichkeiten gegenüber verschiedenen bei der Kreditgewährung nicht zusammenwirkenden Kreditgebern sind nicht allein deshalb als eine einzige Schuld im Sinne des § 8 Nr. 1 GewStG zu beurteilen, weil sie wirtschaftlich eng zusammenhängen und als Folge ihres zeitlichen Zusammenhangs das Betriebskapital länger als ein Jahr verstärken. ¹⁰Vgl. die BFH-Urteile vom 6.2.1991 (BStBl II S. 851) und vom 24.1.1996 (BStBl II S. 328).

(2) ¹Grundsätzlich stellt jede Schuldaufnahme im Rahmen eines Gewerbebetriebs eine Verstärkung des Betriebskapitals dar, es sei denn, daß es sich um einen durchlaufenden Kredit (vgl. RFH-Urteil vom 12.9.1939, RStBl S. 1066) handelt. ²Ein durchlaufender Kredit setzt voraus, daß der Kreditnehmer die Kreditmittel zu einem außerhalb seines Betriebs liegenden Zweck an einen Dritten weiterleitet. ³Vgl. die BFH-Urteile vom 2.8.1966 (BStBl 1967 III S. 27) und vom 16.10.1991 (BStBl 1992 II S. 257). ⁴Nimmt ein Organträger oder eine Organgesellschaft einen Kredit auf und leitet die Kreditmittel an einen anderen zum Organkreis gehörenden Betrieb weiter, liegt kein durchlaufender Kredit vor. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 24.1.1996 (BStBl II S. 328). ⁶Es ist ohne 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. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 27.6.1957 (BStBl III S. 287). ⁸Ob für den Betrieb ein Bedarf nach vermehrtem Kapital vorlag oder ob sich der Unternehmer durch die Aufnahme des Darlehns dem Darlehnsgeber gefällig erweisen wollte, ist einerlei. ⁹Ist 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. ¹⁰Vgl. das BFH-Urteil vom 28.1.1975 (BStBl II S. 516).

(3) ¹Ob eine Dauerschuld vorliegt, ist in jedem Fall Tatsachenfrage. ²Für die Beurteilung des Sachverhalts kommt es nicht allein auf die Abmachung der Parteien, sondern auf das tatsächliche Geschäftsverhältnis an. ³Dabei ist in erster Linie der Charakter der Schuld zu berücksichtigen. ⁴Danach ist zwischen zum laufenden Geschäftsverkehr gehörigen Schulden und Schulden, die der Verstärkung des dauernd dem Betrieb gewidmeten Kapitals dienen, zu unterscheiden. ⁵Vgl. die BFH-Urteile vom 11.8.1959 (BStBl III S. 428), vom 31.10.1990 (BStBl 1991 II S. 471), vom 9.6.1993 (BStBl 1994 II S. 44) und vom 20.9.1995 (BStBl 1996 II S. 73). ⁶Zu der Unterscheidung nach dem Charakter der Schuld tritt als zweiter Beurteilungsmaßstab das zeitliche Moment. ⁷Ist unklar, ob ein Geschäftsvorfall als laufender einzuordnen ist, kann die lange Laufzeit eines Kredits Anzeichen dafür sein, daß der Kredit das Betriebskapital nicht nur vorübergehend verstärken soll und damit Dauerschuld ist. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 18.12.1986 (BStBl 1987 II S. 446). ⁹In der Regel kann davon ausgegangen werden, daß Schulden mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr Dauerschulden sind. ¹⁰Maßgebend für die Bestimmung der Laufzeit ist die tatsächliche Dauer der Verstärkung und nicht die vereinbarte Laufzeit. ¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 27.2.1991 (BStBl II S. 529). ¹²Verbindlichkeiten, die mit der Gründung oder dem Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängen, sind auch bei einer kürzeren Laufzeit Dauerschulden, wenn sie nicht dem laufenden Geschäftsverkehr zuzurechnen sind. ¹³Vgl. die BFH-Urteile vom 30.6.1971 (BStBl II S. 750) und vom 22.8.1990 (BStBl 1991 II S. 469). ¹⁴Entsprechendes gilt für Schulden, die mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs zusammenhängen. ¹⁵Eine Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs ist dann gegeben, wenn dem Vorgang

als weitreichende Maßnahme oder schwerwiegende Investition ein dem Gründungs- oder Erwerbsvorgang vergleichbares Gewicht zukommt. ¹⁶Vgl. die BFH-Urteile vom 16.11.1978 (BStBl 1979 II S. 151), vom 8.10.1981 (BStBl 1982 II S. 73) und vom 4.10.1988 (BStBl 1989 II S. 299). ¹⁷Schulden, die wirtschaftlich mit dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils zusammenhängen, sind in jedem Falle Dauerschulden. ¹⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 17.6.1993 (BStBl II S. 843). ¹⁹Die Frage, ob die Darlehnsvaluta für die Beschaffung von Betriebsanlagen oder zur Finanzierung laufender Geschäftsvorfälle verwendet worden ist, kann hier nicht auftreten. ²⁰Es ist auch nicht zu prüfen, ob durch die Schuldaufnahme das Betriebskapital der Mitunternehmerschaft verstärkt worden ist. ²¹Vgl. das BFH-Urteil vom 9.4.1981 (BStBl II S. 621). ²²Zu der Frage, wie sich die durchschnittliche Laufzeit einer in laufenden Raten (z.B. Monatsraten) zu tilgenden Schuld bestimmt, die für die Anschaffung von Anlagegegenständen aufgenommen worden ist, vgl. die BFH-Urteile vom 13.4.1965 (BStBl III S. 416) und vom 20.7.1965 (BStBl III S. 620).

(4) ¹Die Unterscheidung zwischen Schulden, die zum laufenden Geschäftsverkehr gehören, von den anderen Schulden ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen. ²Zum laufenden Geschäftsverkehr gehören insbesondere Warenschulden sowie Wechselschulden und Bankschulden, die zur Bezahlung von Warenschulden oder Löhnen aufgenommen werden, sowie im allgemeinen auch Zollkredite auf Grund des § 223 AO und Lombardkredite. ³Vgl. die BFH-Urteile vom 18.8.1959 (BStBl III S. 430) und vom 1.12.1959 (BStBl 1960 III S. 51) und die RFH-Urteile vom 12.10.1938 (RStBl S. 1134) und vom 17.5.1939 (RStBl S. 890). ⁴Ein Zwischenkredit rechnet zum laufenden Geschäftsverkehr nur, wenn er einen bestimmten im laufenden Geschäftsverkehr auftretenden Geschäftsvorfall betrifft. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 19.6.1980 (BStBl II S. 660). ⁶Zwischenskredite, die nicht zum laufenden Geschäftsverkehr gehören, sind auch bei einer Laufzeit von nicht mehr als einem Jahr Dauerschulden, wenn sie durch langfristige Kredite desselben Gläubigers ersetzt werden oder wenn sie mit der Gründung, dem Erwerb, der Erweiterung oder der Verbesserung des Betriebs zusammenhängen. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 19.2.1991 (BStBl II S. 765). ⁸Zu den Schulden, die der Verstärkung des dauernd dem Betrieb gewidmeten Kapitals dienen, gehören insbesondere Globalkredite (vgl. das BFH-Urteil vom 7.8.1990, BStBl 1991 II S. 246), Hypothekenschulden (mit Ausnahme der Sicherungshypotheken), Bankdauerkredite und partiarische Darlehen. ⁹Auch 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 Dauerschuld dar (vgl. das BFH-Urteil vom 30.11.1965, BStBl 1966 III S. 51).

(5) ¹Schulden, die nicht zum laufenden Geschäftsverkehr gehören, sind grundsätzlich Dauerschulden, wenn sie nicht binnen zwölf Monaten getilgt werden. ²Sie bleiben Dauerschulden bis zum Erlöschen des Schuldverhältnisses. ³Vgl. die BFH-Urteile vom 6.11.1985 (BStBl 1986 II S. 415) und vom 16.10.1991 (BStBl 1992 II S. 257). ⁴Das Vorhandensein von flüssigen Mitteln, die zur Tilgung ausreichen, steht der Annahme von Dauerschulden in der Regel nicht entgegen. ⁵Vgl. das RFH-Urteil vom 7.12.1938 (RStBl 1939 S. 330) und das BFH-Urteil vom 6.11.1985 (BStBl 1986 II S. 415). ⁶Das 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. ⁷Vgl. das RFH-Urteil vom 11.3.1942 (RStBl S. 716). ⁸Eine Saldierung einer Dauerschuld 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. ⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 10.11.1976 (BStBl 1977 II S. 165). ¹⁰Zahlt ein Darlehensschuldner im

Einvernehmen mit dem Gläubiger ein zu Beginn des Jahres in Anspruch genommenes Darlehen am Ende eines Kalenderjahrs zurück und wird das Darlehen auf Grund einer schon bei der Rückzahlung zwischen Darlehensschuldner und Darlehensgläubiger getroffenen Vereinbarung erneut gewährt und ausbezahlt, kann darin eine mißbräuchliche Umgehung des § 8 Nr. 1 GewStG liegen. ¹Vgl. das BFH-Urteil vom 19.6.1985 (BStBl II S. 680).

(6) ¹Schulden, die zum laufenden Geschäftsverkehr gehören, sind grundsätzlich keine Dauerschulden. ²Sie können jedoch unter Berücksichtigung des zeitlichen Moments Dauerschuldcharakter annehmen. ³Dafür gelten folgende Grundsätze:

1. ¹Steht die Schuld mit einem bestimmten Geschäftsvorfall (z.B. Wareneinkauf, Finanzierung eines Ausfuhrgeschäfts) in unmittelbarem Zusammenhang, liegt keine Dauerschuld vor, wenn die Schuld in der nach der Art des Geschäftsvorfalles üblichen Frist getilgt wird. ²Vgl. die BFH-Urteile vom 11.8.1959 (BStBl III S. 428), vom 18.8.1959 (BStBl III S. 430), vom 1.12.1959 (BStBl 1960 III S. 51), vom 2.5.1961 (BStBl III S. 537), vom 12.6.1975 (BStBl II S. 784) und vom 18.4.1991 (BStBl II S. 584). ³Kredite zur Finanzierung von Warengeschäften gehören aber nur dann zum laufenden Geschäftsverkehr, wenn der unmittelbare Zusammenhang zwischen den einzelnen Krediten und bestimmten Warengeschäften von der Kreditaufnahme bis zum Ende der Abwicklung jedes einzelnen Warengeschäfts eindeutig nachgewiesen wird. ⁴Vgl. die BFH-Urteile vom 23.2.1967 (BStBl III S. 322), vom 4.2.1976 (BStBl II S. 551) und vom 3.8.1993 (BStBl 1994 II S. 664). ⁵Die Zahlung von Überpreisen kann beim Lieferanten zu einer Dauerschuld führen, wenn der Mehrbetrag dem Kunden auf einem besonderen Konto gutgeschrieben und banküblich verzinst wird. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 21.2.1991 (BStBl II S. 474). ⁷Kann ein Unternehmer mehrjährige Verträge mit Kunden nur unter der Voraussetzung abschließen, daß er diesen verzinsliche Kredite gewährt, und finanziert er diese Darlehen seinerseits durch Kreditaufnahme, führt diese bei ihm zu einer nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals und damit zu Dauerschulden. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 11.12.1986 (BStBl 1987 II S. 443). ⁹Besteht die eigentliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens in dem Erwerb und dem Halten stiller Beteiligungen für einen längeren Zeitraum, hat der Erwerb von seiner Zweckbestimmung her keine Umlauf-, sondern Anlagefunktion mit der Folge, daß hierfür aufgenommene Schulden nicht zum laufenden Geschäftsverkehr gehören. ¹⁰Vgl. das BFH-Urteil vom 18.12.1986 (BStBl 1987 II S. 446). ¹¹Kredite mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten, die ein Leasingunternehmen zur Finanzierung des Erwerbs von in seinem rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum verbleibenden, jedoch längerfristig vermieteten Wirtschaftsgütern aufnimmt, sind Dauerschulden. ¹²Vgl. die BFH-Urteile vom 9.4.1981 (BStBl II S. 481) und vom 5.2.1987 (BStBl II S. 448). ¹³In Fällen, in denen auf Grund von Leasingverträgen über bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter die Leasinggegenstände dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, gehören die vom Leasinggeber zur Finanzierung der Leasinggegenstände aufgenommenen Kredite bei ihm in der Regel zum laufenden Geschäftsverkehr. ¹⁴Sie können aber unter Berücksichtigung des zeitlichen Moments zu Dauerschulden werden. ¹⁵Im Hinblick auf die Besonderheiten des Leasinggeschäfts gilt dies jedoch nur dann, wenn die Finanzierung über einen Zeitraum von sechs Jahren hinausgeht. ¹⁶Beim Leasingnehmer sind in diesen Fällen Kredite zur Finanzierung der Leasinggegenstände mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten Dauerschulden. ¹⁷Hierzu gehört insbesondere die Verpflichtung gegenüber dem Leasinggeber zur Leistung der Leasingraten. ¹⁸Zur bilanz- und gewerbesteuerlichen Behandlung der Forfaitierung von Forderungen aus Leasingverträgen vgl. das BMF-Schreiben vom 9.1.1996 (BStBl I S. 9).

2. ¹Steht die Schuld mit mehreren bestimmten Geschäftsvorfällen in unmittelbarem Zusammenhang, ist aber aus dem Geschäftsverhältnis der Beteiligten zu schließen, daß ein bestimmter Mindestkredit dem Unternehmen dauernd gewidmet sein soll, ist in Höhe des Mindestkredits eine Dauerschuld gegeben. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 12.6.1975 (BStBl II S. 784) und Absatz 7.
3. ¹Steht die Schuld nicht mit einem bestimmten Geschäftsvorfall in unmittelbarem Zusammenhang (z.B. Bankkredit), stellt sie eine Dauerschuld dar, wenn sie nicht innerhalb von zwölf Monaten getilgt wird. ²Entsprechend sind auch Steuerschulden als Dauerschulden zu behandeln, wenn sie nicht binnen zwölf Monaten seit Zahlungsaufforderung (Steuerbescheid) getilgt werden. ³Vgl. die BFH-Urteile vom 11.8.1959 (BStBl III S. 428), vom 6.11.1962 (BStBl 1963 III S. 69) und vom 13.12.1962 (BStBl 1963 III S. 405). ⁴Solange für betriebliche Steuerschulden die Vollziehung ausgesetzt ist, gehören sie aber zum laufenden Geschäftsverkehr. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 19.12.1973 (BStBl 1974 II S. 387). ⁶Zurückgeforderte Investitionszulagen sind Dauerschulden, wenn sie nicht innerhalb von 12 Monaten seit Zahlungsaufforderung im Aufhebungs- oder Änderungsbescheid getilgt worden sind. ⁷Unter Umständen kann auch die Behandlung eines Mindestkredits als Dauerschuld in Betracht kommen, z.B. bei zeitlicher Überschneidung der jeweils für die Produktion einer bestimmten Saison aufgenommenen Kredite. ⁸Vgl. die BFH-Urteile vom 25.7.1961 (BStBl III S. 422) und vom 7.10.1971 (BStBl 1972 II S. 189). ⁹Ist eine im laufenden Geschäftsverkehr entstandene Verbindlichkeit zur Dauerschuld geworden, bleibt sie es bis zum Erlöschen des Schuldverhältnisses.

(7) ¹Kontokorrentschulden sind im allgemeinen laufende Schulden (vgl. die BFH-Urteile vom 17.3.1959, BStBl 1960 III S. 49, und vom 6.11.1964, BStBl 1965 III S. 195). ²Kann aus den Umständen der Kreditgewährung und -abwicklung geschlossen werden, daß trotz der äußeren Form des Kontokorrentverkehrs ein bestimmter Mindestkredit dem Unternehmen dauernd gewidmet werden soll, liegt eine Dauerschuld vor. ³Dementsprechend kann eine Dauerschuld angenommen werden, wenn die Kontokorrentschuld mehr als ein Jahr und zwischenzeitlich ein Guthaben nur an einigen wenigen Tagen besteht. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 3.7.1997 (BStBl II S. 742). ⁵Hat der niedrigste Schuldenstand nur während ganz kurzer Zeit - bis zu sieben Tage - bestanden, ist er für die Feststellung des als Dauerschuld in Betracht kommenden Mindestbetrags der Schuld unberücksichtigt zu lassen. ⁶Vgl. die RFH-Urteile vom 14.11.1938 (RStBl 1939 S. 160), vom 22.11.1938 (RStBl 1939 S. 216) und vom 22.6.1943 (RStBl S. 695). ⁷Das gilt auch bei Saisonbetrieben. ⁸Vgl. das RFH-Urteil vom 26.10.1938 (RStBl S. 1117) und das BFH-Urteil vom 25.7.1961 (BStBl III S. 422). ⁹Der Mindestbetrag der Schuld ist daher durch Außerachtlassen der niedrigsten - auch positiven - Kontostände an insgesamt sieben Tagen im Jahr zu ermitteln; Mindestschuld ist danach der Kreditbetrag, der dem Gewerbebetrieb an 358 - im Schaltjahr an 359 - Tagen im Jahr zur Verfügung stand.

Beispiel:

Der Kontostand einer Kontokorrentschuld, die mit 4 v.H. zu verzinsen ist, hat in einem Wirtschaftsjahr in täglich unterschiedlicher Höhe zwischen 1 Mio. DM und 49000 DM betragen. Die acht niedrigsten Kontostände lauteten auf

1. 49000 DM,
2. 54800 DM,
3. 58600 DM,
4. 70100 DM,
5. 105000 DM,

6. 117200 DM,
7. 121400 DM,
8. 130000 DM.

Als Dauerschuldzinsen sind die Hälfte von 4 v.H. von 130000 DM, das sind 2600 DM, hinzuzurechnen. Entsprechend würde, wenn die aufgezeigten Kontostände Nr. 1 an 3 Tagen, Nr. 2 an 2 Tagen und Nr. 3 an 2 Tagen bestanden hätten, von dem viertniedrigsten Kontostand mit 70100 DM auszugehen sein, da die an insgesamt sieben Tagen bestehenden niedrigeren Kontostände Nr. 1 bis 3 außer Betracht bleiben müßten.

¹⁰Werden die Zinsen aus einem Kontokorrentkredit - abweichend von den Salden in den Kontoauszügen - nach der Zinsstaffelmethode errechnet, ist für die Bestimmung des Mindestbetrags für die Errechnung der Dauerschuldzinsen nicht von den Salden in den Kontoauszügen, sondern von den der Zinszahlung tatsächlich zugrunde gelegten Beträgen auszugehen. ¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 28.7.1976 (BStBl II S. 792). ¹²Sind nach den vorstehenden Grundsätzen Kontokorrentschulden als Dauerschulden anzusehen, können sie mit einem Guthaben auf einem anderen Konto bei derselben Bank jedenfalls dann nicht verrechnet werden, wenn das Guthaben infolge langfristiger Festlegung der Mittel z.Z. nicht zur Tilgung der Dauerschulden herangezogen werden kann. ¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 31.7.1962 (BStBl III S. 540). ¹⁴Ein Kontokorrentkredit ist aber dann mit einem anderen Kredit derselben Bank zu einer Einheit zusammenzufassen, wenn der über das eine Konto gewährte Kredit jeweils zur Abgeltung der auf dem anderen Konto ausgewiesenen Schuld verwendet wird. ¹⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 6.6.1973 (BStBl II S. 670).

¹⁶Kontokorrentverhältnisse mit verschiedenen Kreditgebern sind in der Regel - entsprechend ihrer schon durch die Verschiedenheit von Gläubiger und Schuldner gekennzeichneten Individualisierung - auch gewerbesteuerlich als selbständige Kreditgeschäfte anzusehen, es sei denn, daß die Bedingungen, nach denen ein Kredit abzuwickeln ist, durch das Zusammenwirken mehrerer Kreditgeber zustande gekommen sind. ¹⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 16.1.1974 (BStBl II S. 388). ¹⁸Dem Mindestkredit eines Kontokorrentverhältnisses mit einem Kreditgeber wird der Charakter der Dauerschuld aber nicht dadurch genommen, daß der Kredit jeweils für die "notwendige" Zeit durch die Aufnahme eines entsprechenden Kredits oder die Erhöhung um einen entsprechenden Kredit bei einem anderen Kreditgeber abgedeckt wird, wenn für die Aufnahme oder Erhöhung keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen nichtsteuerlichen Gründe vorliegen. ¹⁹Vgl. die BFH-Urteile vom 4.8.1977 (BStBl II S. 843), vom 5.11.1980 (BStBl 1981 II S. 219) und vom 20.11.1980 (BStBl 1981 II S. 223). ²⁰Das gilt auch, wenn Teile des Kontokorrentkredits vorzeitig - etwa aus dem Erlös anderer Waren - getilgt werden. ²¹Vgl. das BFH-Urteil vom 7.8.1990 (BStBl II S. 1081). ²²Eine Schuld mit wechselndem Bestand kann nicht generell nur in Höhe des Mindestbestandes als Dauerschuld angesehen werden. ²³Der Mindestbestand ist nur dann maßgeblich, wenn dieser erst die laufende Schuld zu einer Dauerschuld werden läßt. ²⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 8.2.1984 (BStBl II S. 379).

(8) ¹Wechselschulden sind Dauerschulden, wenn sie wirtschaftlich mit der Gründung des Betriebs oder mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs zusammenhängen oder wenn sie nach der Laufzeit der Wechsel nicht nur der vorübergehenden Verstärkung der Betriebsmittel dienen. ²Vgl. die BFH-Urteile vom 15.11.1983 (BStBl 1984 II S. 213) und vom 19.1.1984 (BStBl II S. 376). ³Wechselschulden sind grundsätzlich laufende Schulden, wenn sie in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung von Umlaufvermögen stehen. ⁴Danach sind Wechselschulden zur Finanzierung von Warenschulden Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs, wenn und soweit sie einzelnen Warengeschäften zugeordnet werden können. ⁵Vgl. die BFH-Urteile vom 7.8.1990 (BStBl II S. 1077) und vom 11.11.1997 (BStBl 1998 II S. 272). ⁶Wechselschulden

mit einer Laufzeit von nicht mehr als einem Jahr können jedoch Dauerschulden sein, wenn sie nach mehrfacher Wechselprolongation über die Dauer von mehr als 12 Monaten gewährt werden und die Kreditparteien die Kreditgewährung von mehr als 12 Monaten von vorneherein geplant oder vereinbart haben.⁷Vgl. das RFH-Urteil vom 7.4.1943 (RStBl S. 517) und die BFH-Urteile vom 2.3.1966 (BStBl III S. 280), vom 28.6.1978 (BStBl II S. 651), vom 15.11.1983 (BStBl 1984 II S. 213) und vom 12.9.1990 (BStBl 1991 II S. 251).⁸Eine Dauerschuld liegt im allgemeinen auch nicht vor, wenn Wareneinkäufe im sogenannten Wechsel-Scheck-Verfahren finanziert werden und die Wechsel mit den einzelnen Wareneinkäufen im Zusammenhang stehen.⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 22.6.1965 (BStBl III S. 484).

(9) ¹Bei Lebensversicherungsunternehmen gehören die Gewinnanteile der Versicherten, die gutgeschrieben und mit den aufgelaufenen Zinsen bei Fälligkeit der Versicherungssumme mitausgezahlt werden, nicht zu den laufenden Schulden.²Vgl. das RFH-Urteil vom 11.6.1940 (RStBl S. 826).³Die Deckungsrückstellung (Deckungsrücklage) der Lebensversicherungsunternehmen ist keine Dauerschuld im Sinne des Gewerbesteuergesetzes.⁴Das gleiche gilt für die verzinslich angesammelten Gewinnanteile der Versicherungsnehmer, wenn die Gegenwerte ähnlichen Verfügungsbeschränkungen wie die Bestände des Deckungsstocks unterliegen.⁵Vgl. das Gutachten des RFH vom 26.11.1943 (RStBl 1944 S. 171).⁶Keine Dauerschulden sind verzinsliche Vorauszahlungen von Versicherungsprämien für Lebensversicherungsunternehmen, die von den Lebensversicherungsunternehmen auf sogenannten Beitragsdepots für die Versicherungsnehmer gehalten werden.⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 30.7.1997 (BStBl II S. 824).⁸Die Rückstellung für Beitragsrückerstattung ist als Dauerschuld zu behandeln, soweit die Gegenwerte nicht ähnlichen Verfügungsbeschränkungen unterliegen wie die Bestände des Deckungsstocks.⁹Vgl. die BFH-Urteile 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).¹⁰Der Grundsatz, daß die Deckungsrückstellung keine Dauerschuld im Sinne des Gewerbesteuergesetzes ist, schließt nicht aus, daß Hypothekenschulden, die auf einem zum Deckungsstock gehörenden Grundstück lasten, Dauerschulden sein können.¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 21.7.1966 (BStBl III S. 630).¹²Im Schadenversicherungsgeschäft stellt die Schadenrückstellung keine Dauerschuld dar.¹³Die Schwankungsrückstellung ist dagegen als Dauerschuld zu behandeln.¹⁴Vgl. die BFH-Urteile vom 12.6.1968 (BStBl II S. 715) und vom 19.1.1972 (BStBl II S. 390).¹⁵Zum Dauerschuldcharakter der sog. Bardepots vgl. das BFH-Urteil vom 26.1.1972 (BStBl II S. 908).

(10) ¹Schulden, deren Abdeckung gewährleistet ist, deren Rückzahlung aber wegen gesetzlicher, behördlicher oder ähnlicher Maßnahmen stockt, bleiben laufende Schulden.²Vgl. das BFH-Urteil vom 6.11.1985 (BStBl 1986 II S. 415).³Bei diesen sogenannten Stillhalteschulden, die wegen der Dauer ihres Bestehens an sich zu den Dauerschulden (Absätze 3 und 5) gehören, fehlt es an der Voraussetzung der Verstärkung des Betriebskapitals (Absatz 3), wenn

1. der Schuldner glaubhaft machen kann, daß die von ihm betriebene Tilgung der Schuld allein wegen des gesetzlichen, behördlichen oder eines ähnlichen Eingreifens nicht möglich war,
2. unterstellt werden kann, daß bei Tilgung der Schuld die Inanspruchnahme anderweitigen Kredits nicht in Betracht gekommen wäre, und
3. die zur Rückzahlung des Kredits erforderlichen flüssigen Mittel dem Unternehmen jederzeit zur Verfügung gestanden haben.

⁴Vgl. das RFH-Urteil vom 23.3.1943 (RStBl S. 509).

(11) ¹Kredite, die zur Finanzierung einer Vorratshaltung aufgenommen werden, sind als Dauerschulden zu behandeln, wenn die Kredite nicht nur vorübergehend in Anspruch genommen werden. ²Das muß aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch dann gelten, wenn die Vorratshaltung auf behördlicher Anordnung beruht.

(12) ¹Spareinlagen sind - außer in Fällen der Abschnitte 47 und 48 - grundsätzlich als Dauerschulden anzusehen. ²Dabei ist davon auszugehen, daß die gesamten Guthaben betrieblich eine Einheit bilden. ³Es ist für die Bemessung der Hinzurechnung der niedrigste Jahresstand der Spareinlagen als Dauerschuld anzusetzen. ⁴Vgl. das RFH-Urteil vom 3.8.1943 (RStBl S. 750).

(13) Schulden, die zum Zweck der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder im Zusammenhang mit dem Erwerb einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aufgenommen worden sind, sind ohne Rücksicht auf ihre Laufzeit stets wie Dauerschulden zu behandeln, wenn wegen der Beteiligung eine Kürzung nach § 9, Nr. 2, 2a, 7 oder 8 GewStG in Betracht kommt.

46. Begriff der Entgelte für Dauerschulden

(1) ¹Entgelte für Dauerschulden sind die Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital. ²Für die Frage, ob hinzuzurechnende Entgelte vorliegen, ist nicht die Bezeichnung, sondern der sächliche Inhalt der Leistung entscheidend. ³Zu den Entgelten für Dauerschulden gehören sowohl Zinsen zu einem festen oder variablen Zinssatz als auch Vergütungen für partiarische Darlehen, Genußrechte und Gewinnobligationen. ⁴Das gleiche gilt für Entgelte, die zwar nicht als Zinsen bezeichnet werden, aber wie diese Entgeltscharakter haben, wie zum Beispiel das Damnum, das bei der Ausgabe von Hypotheken und anderen Darlehen vereinbart wird, sowie das Disagio, das bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen einer Kapitalgesellschaft gewährt wird. ⁵Zu den Entgelten gehören auch Vorfälligkeitsentschädigungen, die für den Fall der vorzeitigen Rückzahlung eines Darlehens bei Verkürzung einer ursprünglich vereinbarten Mindestlaufzeit entrichtet werden, weil sie wie die vereinbarten Zinsen Entgelt für die Kreditgewährung sind. ⁶Vgl. das zur Umsatzsteuer ergangene BFH-Urteil vom 20.3.1980 (BStBl II S. 538). ⁷Bei Bankkrediten sind die laufenden Sondervergütungen (zum Beispiel Provisionen), die neben den Zinsen vereinbart sind, in der Regel den Entgelten für Dauerschulden zuzurechnen. ⁸Soweit die von den Banken angesetzten Provisionen nicht mit den Dauerschulden zusammenhängen, fallen sie nicht unter die Vorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG. ⁹Daraus folgt, daß Kreditprovisionen für nicht in Anspruch genommene Kredite (Bereitstellungsprovisionen, Zusageprovisionen) sowie Kreditprovisionen und Umsatzprovisionen für den kurzfristigen Kredit dem Gewinn nicht hinzuzurechnen sind. ¹⁰Die Umsatzprovision fällt insoweit nicht unter die hinzuzurechnenden Entgelte, als sie das Entgelt für Leistungen der Bank bildet, die nicht in der Überlassung des Kapitals bestehen, sondern darüber hinausgehende weitere Leistungen darstellen. ¹¹Auch die mit Dauerschulden zusammenhängenden Geldbeschaffungskosten, laufenden Verwaltungskosten, Depotgebühren, Währungsverluste, Bereitstellungszinsen usw. sind keine Entgelte für Dauerschulden. ¹²Vgl. die RFH-Urteile vom 26.10.1938 (RStBl S. 1117), vom 13.9.1938 (RStBl S. 1118), vom 21.2.1939 (RStBl S. 711), vom 5.4.1939 (RStBl S. 762) und das BFH-Urteil vom 10.7.1996 (BStBl 1997 II S. 253).

(2) ¹Eine Verrechnung von Aufwendungen, die als Entgelte für Dauerschulden 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. ²Vgl. die BFH-Urteile vom 4.2.1976 (BStBl II S. 551) und vom 23.11.1983 (BStBl 1984 II S. 217). ³In diesem Zusammenhang mindern Zinsverbilligungszuschüsse von dritter Seite die hinzuzurechnenden Entgelte für Dauerschulden. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 4.5.1965 (BStBl III S. 417). ⁵Wegen der Behandlung der Zinsen auf Steuererstattungen vgl. Abschnitt 38 Abs. 2 Satz 7.

47. Dauerschulden bei Kreditinstituten (§ 19 GewStDV)

(1) ¹Nach § 19 GewStDV sind bei Kreditinstituten im Sinne des § 1 des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) Entgelte nur für solche Dauerschulden anzusetzen, die dem Betrag entsprechen, um den der Ansatz der zum Anlagevermögen gehörigen Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Gegenstände, über die Leasingverträge abgeschlossen worden sind, Schiffe, Anteile an Kreditinstituten und sonstigen Unternehmen sowie der Forderungen aus Vermögenseinlagen als stiller Gesellschafter und aus Genußrechten das Eigenkapital überschreitet. ²Ist ein Betriebsgrundstück in der Zwangsversteigerung zur Rettung einer Forderung erworben worden und dient es betriebsfremden Zwecken, bestehen keine Bedenken, das Grundstück in den ersten drei Jahren nach dem Erwerb nicht dem Anlagevermögen, sondern dem Umlaufvermögen zuzurechnen. ³Die dreijährige Frist beginnt mit dem Tag des Erwerbs des Grundstücks. ⁴Die Vergünstigung tritt ein, wenn die für die Gewerbesteuerveranlagung maßgebenden Bilanzstichtage in die dreijährige Frist fallen. ⁵Dauernder 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. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 16.3.1989 (BStBl II S. 737). ⁷Der Betrag, der als Entgelt für Dauerschulden zu behandeln ist, ist nach dem gewogenen Durchschnitt der Entgelte für hereingenommene Gelder, Darlehen und Anleihen zu ermitteln.

(2) ¹Zu dem Eigenkapital im Sinne des § 19 GewStDV gehört auch der in der Bilanz auf den maßgebenden Stichtag ausgewiesene Gewinn, und zwar auch insoweit, als er nach gesetzlichen oder satzungsmäßigen Bestimmungen oder nach den Beschlüssen der zuständigen Organe einer Rücklage zuzuführen ist. ²Ist dagegen der Gewinn den Mitgliedern oder der beherrschenden Körperschaft zuzuführen oder soll er zu bestimmten Ausgaben oder zu echten Rückstellungen verwendet werden, gehört er insoweit nicht zum Eigenkapital, auch wenn die Verwendung in der Bilanz noch nicht zum Ausdruck kommt. ³Vgl. das RFH-Urteil vom 16.4.1940 (RStBl S. 749). ⁴Nicht zum Eigenkapital gehören ferner Sonderposten mit Rücklageanteil gemäß § 281 HGB sowie andere Sonderposten mit Rücklageanteil, die auf Grund steuerlicher Vorschriften gebildet werden. ⁵Die Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 281 HGB sind vom Buchwert der Wirtschaftsgüter abzuziehen, zu deren Wertberichtigung sie gebildet sind. ⁶Als Eigenkapital im Sinne des § 19 GewStDV kommt nur ein positiver Betrag in Betracht. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 30.7.1969 (BStBl II S. 667).

(3) ¹Maßgebend für die Berechnung der Entgelte für Dauerschulden nach § 19 GewStDV sind nicht allein die Verhältnisse am Beginn oder am Ende des Ermittlungszeitraums. ²Haben sich die für den Ansatz der Dauerschulden maßgebenden Verhältnisse (die Wertansätze der für die Begrenzung der Dauerschulden maßgebenden Aktivposten der Bilanz, die Höhe der Dauerschulden, das Eigenkapital) im Laufe des Ermittlungszeitraums

verändert, müssen die Dauerschulden geschätzt werden.³Vgl. das BFH-Urteil vom 19.7.1967 (BStBl III S. 732).

(4) ¹Voraussetzung für die Anwendung des § 19 Abs. 1 GewStDV ist, daß im Durchschnitt aller Monatsausweise des Wirtschaftsjahrs des Kreditinstituts nach § 25 KWG oder entsprechender Statistiken die Aktivposten aus Bankgeschäften und dem Erwerb von Geldforderungen die Aktivposten aus anderen Geschäften überwiegen. ²Damit können auch solche Kreditinstitute unter diese Regelung fallen, die überwiegend den Ankauf von Geldforderungen (echtes Factoring und Forfaitierung von Leasingforderungen) betreiben. ³Der Umstand, daß der entgeltliche Erwerb von Geldforderungen nicht zu den Bankgeschäften im Sinne des § 1 KWG gehört, ist dabei ohne Bedeutung. ⁴In den Vergleich sind die Durchschnitts-Aktivposten der im § 19 Abs. 1 GewStDV genannten Anlagen und die Aktivposten aus solchen Geschäften, die nach § 9 der Befreiungsverordnung vom 20.8.1985 (BGBl. I S. 1713) von der Anzeigepflicht nach § 24 Abs. 1 Nr. 9 KWG befreit sind, nicht einzubeziehen. ⁵Die Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Niederlassungen des Kreditinstituts sind in die Durchschnittsberechnungen mit dem jeweiligen Verrechnungssaldo einzubeziehen. ⁶Bei inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Kreditinstitute ist entsprechend zu verfahren.

(5) ¹Im Falle organschaftlich verbundener Unternehmen kann § 19 GewStDV nur von demjenigen Unternehmen in Anspruch genommen werden, das als Kreditinstitut im Sinne von § 1 KWG anzusehen ist und das selbst die Voraussetzungen des § 19 GewStDV erfüllt. ²Bei Bestehen organschaftlicher Verbindungen von begünstigten Kreditinstituten mit anderen Unternehmen sind den Anlagen im Sinne von § 19 Abs. 1 GewStDV Forderungen gegen das andere Unternehmen hinzuzurechnen, wenn die Forderungen am Ende des Erhebungszeitraums mehr als zwölf Monate bestanden haben. ³Damit wird verhindert, daß durch die Begründung einer Organschaft im wirtschaftlichen Ergebnis entgegen der Zielrichtung des § 19 GewStDV auch solche Unternehmen begünstigt werden, die selbst die Voraussetzungen dafür nicht erfüllen.

48. Dauerschulden bei Spar- und Darlehnskassen

(1) ¹Spareinlagen bei Spar- und Darlehnskassen mit überwiegendem Warengeschäft sind insoweit nicht als Dauerschulden zu behandeln, als sie in Kapital- und Geldmarktpapieren (insbesondere in Anleihen des Bundes, der Länder und der Gebietskörperschaften, Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefen und Privatdiskonten) oder in Guthaben bei Zentralkassen oder in Hypotheken, Grundschulden oder Ausgleichsforderungen angelegt sind. ²Diese Regelung ist auch dann anzuwenden, wenn die durch Grundschulden gesicherten Forderungen eine geringere Laufzeit als vier Jahre haben und deshalb nach dem Kontenrahmen für Kreditgenossenschaften als Kontokorrentforderungen ausgewiesen sind. ³Voraussetzung ist aber der Nachweis, daß die Ausleihungen nicht mit dem bankfremden Geschäft im Zusammenhang stehen. ⁴Das gilt nicht für Darlehen und Abwicklungsforderungen.

(2) Spar- und Darlehnskassen im Sinne des Absatzes 1 sind alle Genossenschaften, in deren Firma zum Ausdruck kommt, daß sie Geschäfte der in § 1 des Gesetzes über das Kreditwesen bezeichneten Art ausführen (z.B. Spar- und Darlehnsvereine, Spar- und Wirtschaftsgenossenschaften).

(3) ¹Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags von Spar- und Darlehnskassen ist grundsätzlich jeweils der niedrigste Jahresbestand der Summe der in Absatz 1 bezeichneten Anlagewerte im Geschäftsjahr maßgebend. ²Der niedrigste Jahresbestand kann aber um den Hundertsatz erhöht werden, um den sich der Spareinlagenbestand am Schluß des Geschäftsjahrs gegenüber dem Bestand am Beginn des Geschäftsjahrs erhöht hat.

Beispiel:

Der niedrigste Bestand an Anlagewerten im Sinne des Absatzes 1 beträgt 40000 DM. Der niedrigste Bestand an Spareinlagen, der an sich für die Behandlung als Dauerschuld maßgebend ist, beträgt 90000 DM. Der Spareinlagenbestand hat am Beginn des Geschäftsjahrs 100000 DM betragen und ist bis zum Schluß des Geschäftsjahrs auf 150000 DM gestiegen. Die Steigerung beträgt 50 v.H. Entsprechend dieser Steigerung kann der niedrigste Bestand an Anlagewerten auf 60000 DM 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 (90000 DM - 60000 DM =) 30000 DM als Dauerschuld zu behandeln.

(4) ¹Eine Genossenschaft, bei der das Warengeschäft das Kreditgeschäft überwiegt, ist kein Kreditinstitut im Sinne des § 19 GewStDV. ²Die Behandlung ihrer Verbindlichkeiten als Dauerschulden im Sinne des § 8 Nr. 1 GewStG richtet sich nach den allgemeinen für Warengenossenschaften geltenden Vorschriften. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 2.8.1960 (BStBl III S. 390) und Abschnitt 47 Abs. 4.

49. Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 2 GewStG)

(1) ¹Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 2 GewStG ist auf Renten und dauernde Lasten beschränkt, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs (Teilbetriebs) oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängen, dessen Gewerbeertrag zu ermitteln ist. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 25.3.1992 (BStBl II S. 919). ³Zur Gründung eines Teilbetriebs vgl. das BFH-Urteil vom 12.9.1979 (BStBl 1980 II S. 51). ⁴Eine Hinzurechnung erfolgt nur dann, wenn die Rentenverpflichtung oder dauernde Last durch den Gründungs- oder Erwerbsvorgang als Betriebsschuld neu entsteht. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 18.1.1979 (BStBl II S. 266). ⁶Die Hinzurechnung kommt auch in Betracht, wenn die Renten oder dauernden Lasten mit dem Erwerb eines Anteils an einem Teilbetrieb zusammenhängen. ⁷Das gilt selbst dann, wenn eine Kaufpreisrente für einen stillgelegten, aber im Erwerbszeitpunkt funktionsfähigen Teilbetrieb gezahlt wird. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 22.11.1972 (BStBl 1973 II S. 403). ⁹Als Erwerb im Sinne des § 8 Nr. 2 GewStG zählt nur der entgeltliche, nicht aber der unentgeltliche Erwerb. ¹⁰Durch die Begründung einer Rente oder dauernden Last muß die Entrichtung des Kaufpreises zumindest teilweise ersetzt werden. ¹¹Vgl. die BFH-Urteile vom 18.7.1973 (BStBl II S. 787) und vom 10.6.1976 (BStBl II S. 576). ¹²Zur Abgrenzung des entgeltlichen vom unentgeltlichen Erwerb in den Fällen der Erbauseinandersetzung und der vorweggenommenen Erbfolge vgl. die BMF-Schreiben vom 11.1.1993 (BStBl I S. 62) und vom 13.1.1993 (BStBl I S. 80). ¹³Bei Betriebsübertragungen zwischen einander fremden Personen ohne Zahlung eines besonderen Entgelts - aber unter Übernahme von Verbindlichkeiten - ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob ein entgeltliches oder unentgeltliches Geschäft vorliegt. ¹⁴Gemischte Schenkungen sind wie entgeltliche Erwerbsvorgänge zu behandeln. ¹⁵Die im laufenden Geschäft entstandenen, insbesondere die zum Zweck einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs

aufgenommenen Belastungen dieser Art scheiden für die Hinzurechnung aus.¹⁶Vgl. die RFH-Urteile vom 10.10.1939 (RStBl 1940 S. 357), vom 9.4.1940 (RStBl S. 621) und vom 1.10.1940 (RStBl 1941 S. 36).¹⁷Zu den mit dem laufenden Geschäftsbetrieb verbundenen Lasten gehören auch die Konzessionsabgaben und die Wassernutzungsentgelte.¹⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 5.3.1969 (BStBl II S. 417).¹⁹Auch die Verpflichtung zur Zahlung von Förderzinsen, Extraförderzinsen und Wartegeldern für die Gewinnung von Erdöl und Kalisalzen begründet für sich allein weder ein Rentenstammrecht noch ein sonstiges selbständiges Recht, das als eine dauernde Last im Sinne des § 8 Nr. 2 GewStG angesehen werden könnte.²⁰Vgl. die BFH-Urteile vom 20.12.1972 (BStBl 1973 II S. 264 und 266) und vom 9.6.1993 (BStBl 1994 II S. 44).

(2) ¹Zu den Renten und dauernden Lasten im Sinne des § 8 Nr. 2 GewStG gehören auch die Erbbaulast (vgl. das in Absatz 1 bezeichnete RFH-Urteil vom 10.10.1939 und die BFH-Urteile vom 6.10.1976, BStBl 1977 II S. 217, und vom 28.10.1987, BStBl 1988 II S. 70), Versorgungsrenten (vgl. das RFH-Urteil vom 7.2.1940, RStBl S. 461, und das BFH-Urteil vom 12.5.1966, BStBl III S. 597) und Pensionsverpflichtungen (vgl. die BFH-Urteile vom 21.10.1966, BStBl 1967 III S. 185, und vom 16.6.1971, BStBl II S. 718).

²Versorgungsleistungen hingegen, die eine Personengesellschaft an ausgeschiedene Mitunternehmer oder deren Rechtsnachfolger für frühere Tätigkeiten des ausgeschiedenen Mitunternehmers im Dienst der Gesellschaft zahlt, sind bereits Bestandteil des gemäß § 7 GewStG nach den Vorschriften des Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinns.³Vgl. § 15 Absatz 1 Satz 2 EStG und Abschnitt 39 Absatz 2 Satz 1.⁴Zum Umfang der Hinzurechnung von Erbbauzinsen als dauernde Last vgl. das BFH-Urteil vom 21.6.1979 (BStBl II S. 679).⁵Die Voraussetzungen für eine anteilmäßige Hinzurechnung sind beim Erwerb eines Anteils am Betrieb auch dann erfüllt, wenn der Veräußerer weiterhin an der Personengesellschaft beteiligt bleibt.⁶Auf Renten und dauernde Lasten, die bei der Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft, einer eingetragenen Genossenschaft, eines eingetragenen Vereins (§ 21 BGB), eines wirtschaftlichen Vereins (§ 22 BGB), eines genossenschaftlichen Prüfungsverbands, eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit oder einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts durch Gesamtrechtsnachfolge auf einen anderen übergehen (§ 1 UmwStG) oder bei einer Einbringung im Sinne des § 20 UmwStG und des § 24 UmwStG übernommen werden, findet dagegen § 8 Nr. 2 GewStG keine Anwendung.⁷Das gilt jedoch nicht, wenn die Voraussetzungen für die Hinzurechnung bereits bei dem übertragenden Unternehmen erfüllt waren.⁸Vgl. § 18 Absatz 3, § 22 Absatz 5 und § 24 Absatz 4 UmwStG.⁹Entsprechende Regelungen enthält § 15 des Gesetzes zur Anpassung und Gesundung des deutschen Steinkohlenbergbaus und der deutschen Steinkohlenbergbaugebiete vom 15.5.1968 (BGBl. I S. 365, BStBl I S. 939), zuletzt geändert durch Artikel 68 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14.12.1976 (BGBl. I S. 3341, BStBl I S. 694).

(3) ¹Bei passivierten Renten und dauernden Lasten ergibt sich die Höhe der Hinzurechnung aus dem Unterschied zwischen der laufenden Zahlung (Aufwand) und der Verminderung des Passivpostens für die Verpflichtung (Ertrag).²Der durch den Wegfall der Verpflichtung entstehende außerordentliche Ertrag berührt den hinzuzurechnenden Betrag nicht.³Erhöht 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.⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 12.11.1975 (BStBl 1976 II S. 297).

50. Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 3 GewStG)

(1) ¹Der Begriff des stillen Gesellschafters im Sinne des § 8 Nr. 3 GewStG geht insofern über den handelsrechtlichen (und den einkommensteuerrechtlichen) Begriff hinaus, als nicht die Beteiligung an einem Handelsgewerbe erforderlich ist, sondern die Beteiligung an einem Gewerbe schlechthin genügt, für die laut Vereinbarung der Vertragspartner die Vorschriften der §§ 230 bis 237 HGB gelten sollen. ²Vgl. die BFH-Urteile 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) und vom 7.12.1983 (BStBl 1984 II S. 373). ³Zur Abgrenzung des stillen Gesellschaftsverhältnisses vom partiarischen Darlehen vgl. das BFH-Urteil vom 8.3.1984 (BStBl II S. 623).

(2) ¹Da der objektive Ertrag des Gewerbebetriebs besteuert wird, der sich unabhängig davon ergibt, ob der Betrieb mit eigenem oder fremdem Kapital arbeitet, ist ein Verlust aus Gewerbebetrieb auch um den Verlustanteil des stillen Gesellschafters zu erhöhen, soweit der Verlustanteil den Verlust aus Gewerbebetrieb gemindert hat. ²Der Verlustanteil ist nur dann nicht zu berücksichtigen, wenn er sich beim stillen Gesellschafter gewerbesteuerlich auswirkt. ³Zu den Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters, die dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, 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. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 17.2.1972 (BStBl II S. 586).

(3) ¹Im 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. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 15.12.1992 (BStBl 1994 II S. 702). ³Die Gewinnanteile des atypischen stillen Gesellschafters sind Teil des gewerblichen Gewinns der Mitunternehmerschaft und dürfen diesen nicht mindern. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 12.11.1985 (BStBl 1986 II S. 311).

(4) ¹Unter die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 3 GewStG fallen auch die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters eines Mitunternehmers (Unterbeteiligten). ²Vgl. das BFH-Urteil vom 8.10.1970 (BStBl 1971 II S. 59).

51. Gemeinsame Voraussetzung der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 2 und 3 GewStG

¹Nach § 8 Nr. 2 und 3 GewStG sind die dort bezeichneten Beträge nicht hinzuzurechnen, wenn diese Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind. ²Das ist der Fall, wenn die Beträge zu einem inländischen Gewerbebetrieb des Empfängers gehören, der weder nach § 3 GewStG noch nach anderen Vorschriften (vgl. Abschnitt 33) von der Gewerbebesteuer befreit ist. ³Die Hinzurechnungen sind vorzunehmen, wenn der Gewerbeertrag beim Empfänger nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gekürzt wird.

52. Begriff der Vergütung im Sinne des § 8 Nr. 4 GewStG

¹Nach § 8 Nr. 4 GewStG werden Vergütungen (Tantiemen), die für die Geschäftsführung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien gewährt werden, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet. ²Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG ist auch dann vorzunehmen, wenn Komplementär eine GmbH ist. ³Die Hinzurechnung setzt nicht voraus, daß die persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien Mitunternehmer sind. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 8.2.1984 (BStBl II S. 381). ⁵Vergütungen im Sinne dieser Vorschrift sind alle Arten von Vergütungen, die die persönlich haftenden Gesellschafter als Gegenleistung für ihre gegenwärtige oder frühere Geschäftsführertätigkeit erhalten. ⁶Dazu gehören auch feste Vergütungen, Ruhegehälter und ähnliche Bezüge. ⁷Vgl. die BFH-Urteile vom 4.5.1965 (BStBl III S. 418) und vom 31.10.1990 (BStBl 1991 II S. 253). ⁸Auch Zuweisungen an eine Pensionsrückstellung gehören zu den bezeichneten Vergütungen. ⁹Die Auflösung einer derartigen gewerbesteuerpflichtig gebildeten Pensionsrückstellung erhöht nicht den Gewinn (vgl. das BFH-Urteil vom 27.3.1961, BStBl III S. 280). ¹⁰Die Hinzurechnung umfaßt nicht die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG im Gewinn des persönlich haftenden Gesellschafters enthaltenen Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern; diese Beträge sind aber nach § 8 Nr. 1 und 7 GewStG hinzuzurechnen, soweit die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. ¹¹Aufwendungen, die einem persönlich haftenden Gesellschafter durch die Übertragung der Geschäftsführungsaufgaben auf andere Personen entstehen, mindern die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG nicht. ¹²Vgl. das BFH-Urteil vom 31.10.1990 (BStBl 1991 II S. 253).

53. Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 7 GewStG)

(1) ¹Bei 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. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 31.7.1985 (BStBl 1986 II S. 304). ³Es 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. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 30.3.1994 (BStBl 1994 II S. 810). ⁵So sind z.B. Zeitcharterverträge, d.h. Verträge mit Mannschaftsgestellung, und auf dem Gebiet des Verlagsrechts abgeschlossene Werknutzungsverträge sowie Verträge für die Überlassung von betrieblichen Erfahrungen (sog. Know-how) keine Miet- oder Pachtverträge im Sinne des § 8 Nr. 7 GewStG. ⁶Vgl. die BFH-Urteile vom 23.7.1957 (BStBl III S. 306) und vom 12.7.1960 (BStBl III S. 387). ⁷Das gleiche gilt für Lizenzverträge, die eine - wenn auch zeitlich befristete - Überlassung von gewerblichen Schutzrechten und von betrieblichen Erfahrungen, Geheimverfahren, ungeschützten Erfindungen, Rezepten u.a. (Know-how) zum Gegenstand haben. ⁸Sie enthalten, ungeachtet ihrer mannigfachen Erscheinungsformen, wesentliche pachtfremde Elemente, so daß sie nicht als Pachtverträge im Sinne der gewerbesteuerrechtlichen Vorschriften angesehen werden können. ⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 14.2.1973 (BStBl II S. 412). ¹⁰Ein Mietvertrag und kein Lizenzvertrag liegt dagegen 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 (antizipiertes Besitzkonstitut). ¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 2.11.1965 (BStBl 1966 III S. 70). ¹²Bare-boat-Charterverträge fallen unter § 8 Nr. 7 GewStG. ¹³Vgl. das BFH-Urteil vom

27.11.1975 (BStBl 1976 II S. 220). ¹⁴Ist 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 die Hälfte des Entgelts, soweit es auf die Vermietung entfällt, dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. ¹⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 15.6.1983 (BStBl 1984 II S. 17). ¹⁶Überläßt 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, ist vorbehaltlich des Absatzes 6 die Hälfte der an den Vermieter gezahlten Mietzinsen nach § 8 Nr. 7 GewStG dem Gewerbeertrag der Personengesellschaft hinzuzurechnen. ¹⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 31.7.1985 (BStBl 1986 II S. 304). ¹⁸Wird einem Schiffsverkehrsunternehmen 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 keine Hinzurechnung für die Benutzung der Kaianlage. ¹⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 9.11.1983 (BStBl 1984 II S. 149). ²⁰Überläßt jedoch 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. 7 GewStG, wenn die Stadt verpflichtet ist, die Kaje herzurichten und für eine bestimmte Wassertiefe zu sorgen. ²¹Vgl. das BFH-Urteil vom 31.7.1985 (BStBl 1986 II S. 304).

(2) ¹Eine Hinzurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen kommt nach § 8 Nr. 7 GewStG für Grundbesitz nicht in Betracht. ²Zum Grundbesitz in diesem Sinne gehören auch das Erbbaurecht und Gebäude, die auf fremdem Grund und Boden errichtet sind, selbst wenn sie nach bürgerlichem Recht wesentliche Bestandteile des Bodens geworden sind. ³Vgl. §§ 68 ff. BewG. ⁴Wegen des Erbbaurechts vgl. Abschnitt 49 Abs. 2. ⁵Dagegen ist z.B. eine Fahrgerechtigkeit als ein nicht in Grundbesitz bestehendes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens anzusehen. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 26.11.1964 (BStBl 1965 III S. 293).

(3) ¹Bei Verträgen über die Ausbeutung von Mineralvorkommen ist die Überlassung der Grundstücke zur Ausbeutung der Vorkommen gewerbesteuerrechtlich nicht als Verpachtung von in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, sondern als entgeltliche Überlassung des Rechts des Grundstückseigentümers auf Ausbeutung des Vorkommens anzusehen. ²Vgl. die BFH-Urteile 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). ³Das 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). ⁴Vgl. die BFH-Urteile vom 12.1.1972 (BStBl II S. 433) und vom 26.5.1976 (BStBl II S. 721). ⁵Eine Hinzurechnung der Pachtzinsen beim Pächter entfällt, soweit sie auf die Überlassung der Grundstücksoberfläche entfallen. ⁶Bei 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. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 21.8.1964 (BStBl III S. 557). ⁸Nach den BFH-Urteilen vom 6.7.1966 (BStBl III S. 599) und vom 6.3.1968 (BStBl II S. 478) ist der Begriff "Eigentum" in § 8 Nr. 7 GewStG weit auszulegen. ⁹Er umfaßt auch den Eigenbesitz (wirtschaftliches Eigentum) im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. ¹⁰Förderzinsen, die für ein Ausbeuterecht, z.B. für Kies, Erdöl oder Erdgas, gezahlt werden, das dem Pächter als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen ist, unterliegen daher nicht der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG. ¹¹Sie sind auch keine Zinsen für Dauerschulden nach § 8 Nr. 1 GewStG. ¹²Sie treten vielmehr an die Stelle eines

Kaufpreises und sind steuerlich nach den Grundsätzen über die Versteuerung betrieblicher Veräußerungsrenten zu behandeln.¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 6.10.1966 (BStBl 1967 III S. 45).¹⁴Die Vorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG ist insbesondere dann nicht anzuwenden, wenn die zur Ausbeutung von Bodenschätzen überlassenen Grundstücke im wirtschaftlichen Eigentum des vertraglich zur Ausbeutung Berechtigten stehen und ihm deshalb auch die sich aus dem Eigentum ergebende Abbauberechtigung wirtschaftlich gehört.¹⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 25.11.1966 (BStBl 1967 III S. 226).

(4) ¹Für die Abgrenzung der Wirtschaftsgüter im Sinne des § 8 Nr. 7 GewStG ist von dem Begriff des Wirtschaftsguts im Sinne des § 4 EStG auszugehen.²Voraussetzung für die Annahme eines Wirtschaftsguts im Sinne des § 8 Nr. 7 GewStG ist danach nur, daß eine wirtschaftliche Ausnutzung des Guts möglich ist.³Wegen der Abgrenzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vgl. das BFH-Urteil vom 23.4.1969 (BStBl II S. 439).⁴Danach unterliegen z.B. die Mietzinsen für die Benutzung der Kühlanlage in einem städtischen Schlachthof der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG.⁵Es kommt für die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG nicht darauf an, daß das Wirtschaftsgut auch bewertungsfähig im Sinne des Bewertungsgesetzes ist.⁶Dagegen sind die sich aus der Geschäftslage gepachteter gewerblicher Räume ergebenden Vorteile, z.B. Kundenstamm, Konkurrenzlage und allgemeine Absatzmöglichkeiten, Wirtschaftsgüter im Sinne des § 8 Nr. 7 GewStG, wenn sie durch von der Raumpacht klar abgrenzbare Pachtzahlungen konkretisiert sind.⁷Vgl. die BFH-Urteile vom 29.4.1970 (BStBl II S. 726), vom 14.10.1970 (BStBl 1971 II S. 28), vom 5.10.1971 (BStBl 1972 II S. 62) und vom 22.3.1972 (BStBl II S. 632).⁸An der Voraussetzung der klaren Bestimmung der Pachtzahlungen für die Nutzung eines immateriellen Wirtschaftsguts (Geschäftswerts) fehlt es auch, wenn bei einem einheitlichen Pachtzins nur der auf die bloße Raummiete entfallende Teilbetrag feststeht.⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 14.8.1974 (BStBl 1975 II S. 178).¹⁰Die Schätzung von Teilbeträgen kann nicht als klarer und eindeutiger Abgrenzungsfaktor angesehen werden.¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 30.3.1976 (BStBl II S. 463).¹²Eine Hinzurechnung zum Gewerbeertrag von Pachtzinsen für immaterielle Wirtschaftsgüter kommt auch dann nicht in Betracht, wenn sich der auf sie entfallende Teil des einheitlich für die Nutzung des Inventars und der immateriellen Wirtschaftsgüter vereinbarten Pachtzinses nicht klar abgrenzen läßt.¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 10.5.1977 (BStBl II S. 667).¹⁴In diesen Fällen des einheitlichen Pachtzinses bezieht sich die Hinzurechnung deshalb nur noch auf die u.U. geschätzten Pachtzinsen für die nicht in Grundbesitz bestehenden materiellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.¹⁵Bei Abschluß eines einheitlichen Apothekenpachtvertrages kann - auch wenn eine Umsatzpacht vereinbart war - die Hälfte des auf das Inventar entfallenden Pachtzinses dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sein.¹⁶Der auf die Benutzung des Inventars entfallende Anteil an der Gesamtpacht ist zu schätzen.¹⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 10.6.1990 (BStBl II S. 913).¹⁸Zur Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zum Umlaufvermögen vgl. das BFH-Urteil vom 29.11.1972 (BStBl 1973 II S. 148).

(5) ¹Unter Miet- und Pachtzinsen im Sinne des § 8 Nr. 7 GewStG sind nicht nur Barleistungen, sondern alle Entgelte zu verstehen, die der Mieter oder der Pächter für den Gebrauch oder die Nutzung des Gegenstandes an den Vermieter oder den Verpächter zu zahlen hat.²Dazu gehört z.B. auch der Wert eines vom Mieter oder vom Pächter erstellten Gebäudes, wenn das Gebäude entschädigungslos in das Eigentum des zur Grundstücksüberlassung Verpflichteten übergeht und der Vermögenszuwachs seine Grundlage in dem Miet- oder Pachtvertrag hat.³Vgl. das BFH-Urteil vom 26.7.1983 (BStBl II S. 755).⁴Zu den Miet- und Pachtzinsen gehören ferner 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.⁵Vgl. das

BFH-Urteil vom 27.11.1975 (BStBl 1976 II S. 220).⁶Ist 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. 7 GewStG anzusehen.⁷Vgl. das RFH-Urteil vom 11.2.1941 (RStBl S. 292).⁸Wegen der Monopolabgaben der Versorgungsunternehmen vgl. das RFH-Urteil vom 9.2.1943 (RStBl S. 508).

(6) ¹Miet- und Pachtzinsen sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Mieters oder Pächters stets zur Hälfte hinzuzurechnen, wenn sie beim Empfänger nicht in einem Betrieb anfallen, der im Geltungsbereich des Gesetzes der Gewerbesteuer unterliegt.²Vgl. das BFH-Urteil vom 4.9.1962 (BStBl III S. 514).³Miet- und Pachtzinsen fallen nicht in einem der Gewerbesteuer unterliegenden Betrieb des Empfängers an, wenn dieser nach § 3 GewStG oder nach anderen Vorschriften (vgl. Abschnitt 33) von der Gewerbesteuer befreit ist.

⁴Fallen sie beim Empfänger in einem Betrieb an, der der Gewerbesteuer unterliegt, sind sie beim Mieter oder Pächter zur Hälfte nur dann hinzuzurechnen (und entsprechend bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Empfängers zu kürzen, vgl. Abschnitt 63), wenn ein ganzer Betrieb oder Teilbetrieb Gegenstand des Miet- oder Pachtvertrags ist und die Miet- und Pachtzinsen 250000 DM übersteigen.⁵Bei der Anwendung dieser Grenze kommt es nicht auf den Gesamtbetrag der Miet- und Pachtzinsen an, die der Mieter oder Pächter zu zahlen hat, sondern maßgebend ist jeweils der Betrag, den der Mieter oder Pächter für den einzelnen Betrieb oder Teilbetrieb zu zahlen hat.⁶Dabei sind nur die Miet- oder Pachtzinsen zu berücksichtigen, die für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden fremden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu zahlen sind.⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 8.9.1993 (BStBl 1994 II S. 188).⁸Bei der Frage, ob ein Vermieter oder Verpächter einen (Teil-)Betrieb im Sinne des § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG vermietet oder verpachtet hat, sind nur die zivilrechtlich von ihm überlassenen Wirtschaftsgüter einzubeziehen.⁹Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft unmittelbar an die Betriebs-GmbH verpachtet, bleiben bei der Frage nach dem Vorliegen der Betriebsverpachtung durch die Personengesellschaft im Sinne des § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG selbst dann außer Betracht, wenn sie steuerrechtlich zum Sonderbetriebsvermögen gehören.¹⁰Vgl. BFH-Urteil vom 10.7.1996 (BStBl 1997 II S. 226).¹¹Zur Vermietung von Wirtschaftsgütern an eine Schwester-Personengesellschaft oder im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vgl. das BMF-Schreiben vom 28.4.1998 (BStBl I S. 583).

54. Anteile am Verlust einer Personengesellschaft (§ 8 Nr. 8 GewStG)

¹Maßgebend für die Hinzurechnung ist der sich aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ergebende Verlustanteil.²Sie ist daher auch vorzunehmen, wenn das Beteiligungsunternehmen (Personengesellschaft) - wie etwa in der Vorbereitungs- oder Abwicklungsphase - noch nicht oder nicht mehr gewerbesteuerpflichtig ist.³Verlustanteile aus einer Partenreederei, die vor Indienststellung des Schiffes als sogenannte Baureederei noch keinen Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuergesetzes unterhält, sind deshalb zur Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn des Beteiligten hinzuzurechnen.⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 23.10.1986 (BStBl 1987 II S. 64).

55. Spenden bei Körperschaften (§ 8 Nr. 9 GewStG)

¹Spenden zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke gehören bei Körperschaften zu den Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, die bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb mit bestimmten Höchstbeträgen abzugsfähig sind. ²Diese Spenden sind nach § 8 Nr. 9 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen und nach § 9 Nr. 5 GewStG im Rahmen der Höchstbeträge zu kürzen. ³Die Hinzurechnung ist mit dem Betrag vorzunehmen, mit dem die Spenden bei der Ermittlung des körperschaftlichen Einkommens abgezogen worden sind. ⁴Zur Kürzung vgl. Abschnitt 64.

56. Gewinnminderung durch Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 8 Nr. 10 GewStG)

¹Hinzuzurechnen sind Gewinnminderungen, die durch eine Teilwertabschreibung auf Anteile an einer Körperschaft, eine Veräußerung oder Entnahme solcher Anteile oder eine Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals einer Körperschaft entstanden sind, soweit sie auf nach § 9 Nr. 2 a, 7 oder 8 GewStG zu kürzende Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. ²Die Gewinnminderung kann sowohl auf offenen als auch auf verdeckten Gewinnausschüttungen beruhen. ³Soweit die Gewinnminderung auf andere Umstände zurückzuführen ist (z.B. Verluste der Körperschaft), kommt eine Hinzurechnung nicht in Betracht. ⁴Ist eine Gewinnminderung sowohl durch Gewinnausschüttungen im oben genannten Sinne als auch durch andere Umstände veranlaßt, so ist bei Anwendung des § 8 Nr. 10 GewStG davon auszugehen, daß die Gewinnminderung vorrangig durch andere Umstände veranlaßt worden ist. ⁵Vgl. Abschnitt 41 Absatz 4 Satz 3 KStR. ⁶Bei einer gewerbesteuerlichen Organschaft ist § 8 Nr. 10 GewStG nur hinsichtlich der durch die Ausschüttung von Gewinn aus vororganschaftlicher Zeit entstandenen Gewinnminderungen anzuwenden. ⁷Darüber hinaus ist § 8 Nr. 10 GewStG nicht anzuwenden. ⁸Vgl. Abschnitt 41 Abs. 1.

57. Zinsen nach § 10 Nr. 2 Satz 2 KStG (§ 8 Nr. 11 GewStG)

¹Hinzuzurechnen sind Nachzahlungszinsen (§ 233 a AO), Stundungszinsen (§ 234 AO) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO) zur Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und zur Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch. ²Hinzuzurechnen ist jeweils der Betrag, der den Jahresüberschuß gemindert hat. ³Erstattungszinsen nach § 233 a AO sowie erstattete Stundungs- und Aussetzungszinsen sind mit den oben genannten Zinsaufwendungen zu verrechnen und können ggf. zu einer negativen Hinzurechnung führen.

58. Berücksichtigung der gebietsmäßigen Abgrenzung der Besteuerung bei den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

¹Auch bei den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG sind nur die Betriebsstätten im Geltungsbereich des Gesetzes zu berücksichtigen. ²Wegen der gebietsmäßigen Abgrenzung der Besteuerung vgl. Abschnitt 21, wegen ihrer Berücksichtigung bei der Ermittlung des Gewinns vgl. Abschnitt 38 Abs. 5. ³Dieser Grundsatz ist bezüglich der Hinzurechnungen schon durch den Einleitungssatz des § 8 GewStG zum Ausdruck gebracht, wonach die bezeichneten Beträge hinzugerechnet werden, "soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt sind".

59. Kürzung für den zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz

(1) ¹Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 v.H. des Einheitswerts des Grundbesitzes zu kürzen, der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehört. ²Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ist nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu beurteilen. ³Diese sind in § 8 EStDV und R 13 EStR dargestellt. ⁴Ein gewerblich genutzter Grundstücksteil braucht danach nicht zum Betriebsvermögen zu rechnen, wenn er von untergeordneter Bedeutung ist. ⁵Wird er nicht als Betriebsvermögen behandelt, muß die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG aber auch durchgeführt werden, weil sonst der Zweck der Vorschrift, die Doppelbesteuerung des Grundbesitzes durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer zu vermeiden, nicht erreicht werden würde. ⁶Andererseits hängt die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nicht davon ab, daß der Grundbesitz auch tatsächlich zur Grundsteuer herangezogen wird. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 16.1.1951 (BStBl III S. 49). ⁸Die Kürzung bemißt sich stets nach dem Einheitswert des Grundbesitzes, auch wenn im Betriebsvermögen im Anschluß an die DM-Bilanz ein höherer Grundstückswert enthalten ist. ⁹Bei einem im Betriebsvermögen enthaltenen landwirtschaftlichen Grundstück, das verpachtet ist und dessen Einheitswert Betriebsmittel des Pächters mitumfaßt, ist der Kürzungsbetrag vom vollen (Gesamt-) Einheitswert zu berechnen. ¹⁰Vgl. das BFH-Urteil vom 27.3.1968 (BStBl II S. 479). ¹¹Errichtet der Ehemann mit Mitteln seines gewerblichen Betriebs ein Gebäude auf einem Grundstück, das bürgerlich-rechtlich ihm und seiner Ehefrau je zur ideellen Hälfte gehört, kann die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nur von dem auf seinen Anteil entfallenden Einheitswert vorgenommen werden, auch wenn der Ehemann das Grundstück und das Gebäude in vollem Umfang in seiner Bilanz aufgeführt hat. ¹²Vgl. das BFH-Urteil vom 19.5.1971 (BStBl II S. 643). ¹³Entsprechendes gilt, wenn der Inhaber eines Gewerbebetriebs ein Gebäude auf einem ihm und einem betriebsfremden Miteigentümer gehörenden Grundstück errichtet. ¹⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 31.10.1978 (BStBl 1979 II S. 399). ¹⁵Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG findet auch statt, soweit der Grundbesitz zum Deckungsstock eines Versicherungsunternehmens gehört. ¹⁶Vgl. die BFH-Urteile vom 19.1.1972 (BStBl II S. 390) und vom 25.10.1995 (BStBl 1996 II S. 76).

(2) ¹Ist nur ein Teil eines Grundstücks einkommensteuerlich zum Betriebsvermögen des Unternehmers zu rechnen, ist für die Berechnung der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG von dem Teil des Einheitswerts auszugehen, der auf den dem gewerblichen Betrieb dienenden Teil des Grundstücks entfällt. ²Dieser Teil des Einheitswerts ist grundsätzlich nach dem Verhältnis der Jahresrohmiete (§ 79 BewG) zu ermitteln. ³Ein anderer Aufteilungsmaßstab, insbesondere das Verhältnis der Nutzfläche oder des

Rauminhalts, ist anzuwenden, wenn dieses Ergebnis den tatsächlichen Verhältnissen des einzelnen Falls besser entspricht. ⁴Gehört 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. ⁵Vgl. das RFH-Urteil vom 12.1.1943 (RStBl S. 283) sowie das BFH-Urteil vom 17.1.1968 (BStBl II S. 353).

(3) ¹Die Frage, ob der Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehört, ist grundsätzlich nach dem Stand zu Beginn des Kalenderjahrs zu beurteilen. ²Beginnt die Steuerpflicht eines Gewerbebetriebs im Laufe eines Kalenderjahrs, kommt für den in diesem Kalenderjahr endenden Erhebungszeitraum noch keine Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Betracht. ³Vgl. § 20 GewStDV. ⁴Im Gegensatz zu § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG kommt es für § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG auf einen Stichtag nicht an (vgl. Abschnitt 60).

(4) ¹Maßgebend für die Kürzung ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums lautet. ²Als Bemessungsgrundlage sind bei Grundstücken (§ 70 BewG) sowie bei Betriebsgrundstücken im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG, die wie Grundvermögen bewertet werden, 140 v.H. des auf den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964 beruhenden Einheitswerts anzusetzen (§ 121a BewG). ³Bei Betriebsgrundstücken im Beitrittsgebiet sind die Einheitswerte 1935 mit den in § 133 BewG genannten vom-Hundert-Sätzen anzusetzen. ⁴Bei Betriebsgrundstücken im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG, die wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet werden, sind dagegen nur 100 v.H. des Einheitswerts zugrunde zu legen. ⁵Werden für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft gemäß § 125 Abs. 2 BewG Ersatzwirtschaftswerte ermittelt, ist für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nur der Anteil am Ersatzwirtschaftswert maßgebend, der auf den im Eigentum des Gewerbesteuerpflichtigen stehenden und somit zu seinem Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz entfällt. ⁶Der maßgebende Anteil am Ersatzwirtschaftswert ist hilfsweise nach der in Anlage 1 aufgeführten Tabelle zu ermitteln. ⁷Bei im Beitrittsgebiet belegenen verpachteten Flächen ist Absatz 1 Satz 9 nicht anzuwenden.

(5) ¹Der Gewerbesteuermeßbescheid beruht hinsichtlich der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf dem Einheitswertbescheid. ²Der Gewerbesteuermeßbescheid ist deshalb nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern, wenn der maßgebende Einheitswert durch Rechtsbehelfsentscheidung, Änderung der Feststellung oder Fortschreibung geändert worden ist.

60. Kürzung bei Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 GewStG)

(1) ¹Für die Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 GewStG gilt folgendes:

1. § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG kann von allen Unternehmensformen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften) in Anspruch genommen werden.

2. ¹Die Tätigkeit des Unternehmens muß sich beschränken auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes, auf die Betreuung von Wohnungsbauten sowie auf die Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen. ²Eigener Grundbesitz ist nur der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörende Grundbesitz. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 22.1.1992 (BStBl II S. 628). ⁴Zum Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gehören grundsätzlich nicht Mineralgewinnungsrechte und Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 26.2.1992 (BStBl II S. 738). ⁶Zum Grundbesitz gehören jedoch Grundstücksteile, die nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen sind. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 22.6.1977 (BStBl II S. 778).
3. ¹Die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen kann nur bei ausschließlicher Verwaltung eigenen Grundbesitzes in Anspruch genommen werden. ²Sie kommt nicht in Betracht, wenn das Unternehmen erst im Laufe des Erhebungszeitraums von der gewerblichen zur vermögensverwaltenden Tätigkeit übergegangen ist. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 29.3.1973 (BStBl II S. 563). ⁴Sie ist auch nicht anzuwenden auf solche Unternehmen, bei denen die Grundstücksverwaltung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht und gewerblichen Charakter annimmt, wie in den Fällen der aus einer Betriebsaufspaltung hervorgegangenen Besitzgesellschaft. ⁵Vgl. die BFH-Urteile 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). ⁶Gleiches gilt, wenn ein Grundstücksverwaltungsunternehmen in einem Umfang Grundstücke erwirbt und veräußert, der diesem Tätigkeitsbereich gewerblichen Charakter verleiht. ⁷Ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist nicht nach den Verhältnissen eines einzigen Erhebungszeitraums, sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums zu beurteilen. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 9.10.1974 (BStBl 1975 II S. 44). ⁹Ein gelegentlicher Grundstücksverkauf stellt dagegen die ausschließliche Tätigkeit als Grundstücksverwaltungsgesellschaft nicht in Frage. ¹⁰Vgl. das BFH-Urteil vom 24.2.1971 (BStBl II S. 338). ¹¹Das gilt auch für sonstige der Grundstücksverwaltung dienende Nebentätigkeiten. ¹²Diese Nebentätigkeiten stehen der erweiterten Kürzung z.B. dann nicht entgegen, wenn sie erforderlich sind, um für die Grundstücksverwaltung und -nutzung benötigte Kredite zu beschaffen. ¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 23.7.1969 (BStBl II S. 664). ¹⁴Entsprechendes 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. ¹⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 27.4.1977 (BStBl II S. 776). ¹⁶Die Anwendung der Kürzungsvorschrift ist auch nicht zu versagen, wenn das Unternehmen sich an der gemeinschaftlichen Verwaltung eines Grundstücks beteiligt, dessen Miteigentümer es zu 2/3-Anteilen ist. ¹⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 9.2.1966 (BStBl III S. 253). ¹⁸Als Betreuung von Wohnungsbauten ist die Verwaltung bereits fertiggestellter fremder Gebäude nur anzusehen, wenn diese Gebäude von dem verwaltenden Unternehmen selbst errichtet worden sind. ¹⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 30.7.1969 (BStBl II S. 629). ²⁰Zur Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vgl. das BFH-Urteil vom 22.8.1990 (BStBl 1991 II S. 249). ²¹Gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstößt auch das Halten einer Kommanditbeteiligung an einer gewerblich geprägten grundstücksverwaltenden Personengesellschaft. ²²Vgl. das BFH-Urteil vom 22.1.1992 (BStBl II S. 628).
4. ¹Neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes kann eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt werden. ²Die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens darf jedoch für sich betrachtet keine ihrer Natur nach gewerbliche Tätigkeit darstellen. ³Zum "eigenen" Kapitalvermögen können von dritter Seite beschaffte Gelder gehören. ⁴Vgl.

das BFH-Urteil vom 3.8.1972 (BStBl II S. 799). ⁵Nicht als Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens, sondern als Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes ist die Übernahme der dinglichen Haftung gegen Entgelt durch Belastung des eigenen Grundbesitzes mit einer Grundschuld anzusehen. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 13.8.1997 (BStBl 1998 II S. 270).

5. Wird in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert, ist dies unschädlich, wenn das Gebäude zu mehr als 66 2/3 v.H. Wohnzwecken dient.
6. ¹Die Kürzung umfaßt nur den Teil des Gewerbeertrags des Grundstücksunternehmens, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. ²Veräußert ein Unternehmen, das die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllt, Grundbesitz, ist auch der bei der Veräußerung erzielte Gewinn gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu kürzen. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 29.4.1987 (BStBl II S. 603). ⁴Betreut das Unternehmen auch Wohnungsbauten oder veräußert es auch Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen, ist Voraussetzung für die erweiterte Kürzung, daß der Gewinn aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes gesondert ermittelt wird.

²Grundstücksunternehmen, die die in Satz 1 Nr. 2 bis 4 bezeichneten Voraussetzungen nicht erfüllen, z.B. nachhaltig andere Gebäude als Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen veräußern, können nur die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Anspruch nehmen.

(2) ¹Im Falle der Organschaft sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Sätze 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. ²Ob die erweiterte Kürzung gemäß den bezeichneten Vorschriften bei dem einzelnen Unternehmen des Organkreises Berücksichtigung finden kann, richtet sich jeweils allein nach den bei diesem Unternehmen gegebenen Verhältnissen. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 30.7.1969 (BStBl II S. 629).

(3) ¹Zum eigenen Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG gehören auch das Erbbaurecht und die auf Grund eines solchen Rechts errichteten Gebäude. ²Vgl. das RFH-Urteil vom 14.10.1941 (RStBl S. 884). ³Für die Beurteilung der Frage, ob der Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört, kommt es für die Fälle des § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG - im Gegensatz zu der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG - nicht auf den Stand an einem Stichtag an (vgl. Abschnitt 59 Abs. 3).

(4) ¹Dient der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen, so bleibt es bei dem Pauschalabzug von 1,2 vom Hundert des Einheitswerts. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 8.6.1978 (BStBl II S. 505). ³Der Grundbesitz dient dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen, 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. ⁴Vgl. die BFH-Urteile vom 24.9.1969 (BStBl II S. 738) und vom 18.12.1974 (BStBl 1975 II S. 268). ⁵Der Grundbesitz einer Wohnungs-GmbH dient 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. ⁶Vgl. die BFH-Urteile vom 18.12.1974 (BStBl 1975 II S. 268) und vom 28.7.1993 (BStBl 1994 II S. 46). ⁷Grundbesitz (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.⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 26.10.1995 (BStBl 1996 II S.76).⁹Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG ist jedoch zulässig, wenn nur ein ganz unwesentlicher Teil des Grundbesitzes dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters oder Genossen dient, besonders wenn das nur vorübergehend der Fall ist.¹⁰Vgl. das RFH-Urteil vom 19.9.1939 (RStBl 1940 S. 38).

(5) Unternehmen, die auf Grund von Leasingverträgen anderen Personen unbewegliche Wirtschaftsgüter zum Gebrauch überlassen, können die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen, wenn ihre Betätigung für sich betrachtet ihrer Natur nach keinen Gewerbebetrieb darstellt, sondern als Vermögensverwaltung anzusehen ist.

61. Kürzung um Gewinne aus Anteilen an bestimmten Körperschaften (§ 9 Nr. 2a GewStG)

(1) ¹Die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG kommt nur für unmittelbare Beteiligungen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG, einer Kreditanstalt des öffentlichen Rechts, einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder an einer Unternehmensbeteiligungsgesellschaft im Sinne des § 3 Nr. 23 GewStG in Betracht. ²Weitere Voraussetzung für die Kürzung ist, daß die Beteiligung mindestens ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals beträgt. ³Ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorhanden, tritt an seine Stelle das Vermögen; bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist die Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben maßgebend. ⁴Sind die Gesellschafter einer Personengesellschaft an dem Grund- oder Stammkapital einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt und gehören die Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen der Personengesellschaft (vgl. das BFH-Urteil vom 15.11.1967, BStBl 1968 II S. 152), sind bei der Ermittlung der erforderlichen Beteiligungshöhe die Anteile der Gesellschafter zusammenzurechnen. ⁵Gewinne aus Anteilen 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. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 2.4.1997 (BStBl 1998 II S. 25). ⁷Zu den Gewinnen aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gehört auch die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG anrechenbare Körperschaftsteuer. ⁸Das gilt auch bei Körperschaften (§ 49 KStG). ⁹Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist kein von der Kapitalgesellschaft ausgeschütteter Gewinn im Sinne von § 9 Nr. 2a GewStG. ¹⁰Vgl. das BFH-Urteil vom 7.12.1971 (BStBl 1972 II S. 468). ¹¹Das gilt auch für Ausschüttungen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG als verwendet gilt (EK 04-Ausschüttung). ¹²Im unmittelbaren Zusammenhang mit Gewinnanteilen stehende Aufwendungen mindern den Kürzungsbetrag, soweit entsprechende Beteiligungserträge zu berücksichtigen sind; insoweit unterbleibt eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG. ¹³Ist die ausschüttende Körperschaft teilweise von der Gewerbesteuer befreit und übt sie teilweise eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit aus, z.B. in den Fällen des § 3 Nr. 5, 8, 9, 12, 13, 15, 17 und 20 GewStG, ist die Kürzung nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen Gewinnanteile zum Gesamtgewinn der Körperschaft vorzunehmen. ¹⁴Erforderlichenfalls kann der begünstigte Teil der Gewinnausschüttung im Schätzungswege ermittelt werden.

(2) Beginnt die Steuerpflicht des beteiligten Unternehmens im Laufe eines Kalenderjahrs, kommt es für den ersten Erhebungszeitraum auf die Höhe der Beteiligung zu Beginn der Steuerpflicht (Beginn des abgekürzten Erhebungszeitraums) an.

62. Kürzung um den auf eine ausländische Betriebsstätte entfallenden Teil des Gewerbeertrags (§ 9 Nr. 3 GewStG)

(1) ¹Nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens gekürzt, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte (vgl. Abschnitt 22) entfällt. ²Diese Vorschrift hat nur deklaratorische Bedeutung. ³Daß sowohl positive wie negative Gewerbeerträge auszuscheiden sind, die auf eine ausländische Betriebsstätte entfallen, ergibt sich unmittelbar aus § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. ⁴Vgl. auch die BFH-Urteile vom 21.4.1971 (BStBl II S. 743), vom 10.7.1974 (BStBl II S. 752) und vom 28.3.1985 (BStBl II S. 405).

(2) ¹Ist der Teil des Gewerbeertrags, der auf die im Ausland belegene Betriebsstätte entfällt, nicht aus der Buchführung festzustellen, muß er geschätzt werden. ²Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. ³Die Zerlegungsvorschrift des § 29 GewStG kann ggf. auch sinngemäß angewendet werden. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 21.4.1971 (BStBl II S. 743).

63. Kürzung um Miet- und Pachtzinsen (§ 9 Nr. 4 GewStG)

¹§ 9 Nr. 4 GewStG ist eine Gegenvorschrift zu § 8 Nr. 7 GewStG. ²Nach § 8 Nr. 7 GewStG sind Miet- oder Pachtzinsen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Mieters oder Pächters unter bestimmten Voraussetzungen auch dann hinzuzurechnen, wenn die Miet- oder Pachtzinsen beim Empfänger zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gehören (vgl. Abschnitt 53 Abs. 6). ³Die so beim Mieter oder Pächter tatsächlich hinzugerechneten Beträge sind zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Vermieters oder Verpächters zu kürzen. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 12.6.1974 (BStBl II S. 584).

64. Kürzung um Spenden (§ 9 Nr. 5 GewStG)

¹§ 9 Nr. 5 gilt unabhängig von der Rechtsform für alle Gewerbebetriebe. ²Hinsichtlich der begünstigten Zwecke und der Höhe der Kürzung gelten § 48 EStDV, die Anweisungen in den R 111, 113 und den Anlagen 4 und 7 EStR sowie in Abschnitt 42 KStR entsprechend. ³Ein Spendenrücktrag ist nicht zulässig.

65. Kürzung um Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft

(§ 9 Nr. 7 und 8 GewStG)

(1) ¹Nach § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die Gewinne aus Anteilen an einer aktiv tätigen ausländischen Kapitalgesellschaft bei einer mindestens ein Zehntel des Nennkapitals betragenden Beteiligung gekürzt. ²Dies entspricht hinsichtlich der Beteiligungsgrenze der Regelung bei innerstaatlichen Beteiligungen (§ 9 Nr. 2a GewStG). ³Zu den Gewinnen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen und in den Fällen, in denen der Beteiligte eine Körperschaft ist und bei der Körperschaft § 26 Abs. 2 bis 5 KStG zur Anwendung gelangt, der bei der Ermittlung der Einkünfte hinzugerechnete Betrag der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer. ⁴Abschnitt 61 Absatz 1 Satz 12 gilt entsprechend. ⁵Nach § 9 Nr. 7 Satz 1 zweiter Halbsatz GewStG gilt die Kürzung auch für Gewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft, die die in der Anlage 7 zum EStG genannten Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABL. EG Nr. L 225 S. 6 - sog. Mutter-Tochter-Richtlinie) erfüllt. ⁶Vgl. dazu § 26 Abs. 2 a KStG und § 44 d EStG.

(2) ¹Die Vorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG ist auch anzuwenden, wenn die Tochtergesellschaft in einem Staat ansässig ist; mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. ²Die gewerbesteuerrechtliche Schachtelvergünstigung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen kann jedoch weitere oder engere Voraussetzungen als § 9 Nr. 7 GewStG haben. ³Anzuwenden ist jeweils die für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung. ⁴Zu beachten ist, daß die nach den Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumten Schachtelvergünstigungen nach § 9 Nr. 8 GewStG bereits ab einer Beteiligungsgrenze von einem Zehntel gewährt werden. ⁵Die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegten weiteren sachlichen und persönlichen Voraussetzungen bleiben hiervon unberührt.

(3) ¹Die Schachtelvergünstigung steht jedem gewerblichen Unternehmen, also auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften, zu. ²Dies gilt auch, wenn die Schachtelvergünstigung wegen mittelbarer Beteiligung an einer aktiv tätigen Einzelgesellschaft zu gewähren ist. ³Vgl. Absatz 5.

(4) ¹Die Gewährung der Schachtelvergünstigung bei unmittelbarer Beteiligung (Tochtergesellschaft) setzt keinen Antrag voraus. ²Das Unternehmen muß seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen zu mindestens einem Zehntel am Nennkapital der ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt sein. ³Die ausländische Kapitalgesellschaft muß in dem Wirtschaftsjahr, für das sie ihre Ausschüttungen vorgenommen hat (Abschnitt 76 Abs. 10 KStR), ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden aktiven Tätigkeiten und/oder aus unter § 8 Abs. 2 AStG fallenden Beteiligungen (vgl. Abschnitt 76 Abs. 7 bis 9 KStR) bezogen haben. ⁴Wird dem Unternehmen die indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs. 2 KStG gewährt, so ist die Kürzung des Gewerbeertrags ohne weitere Prüfung vorzunehmen. ⁵Ist ein Fall des § 26 Abs. 2 KStG nicht gegeben, sind die Voraussetzungen der Schachtelvergünstigung im Sinne des § 9 Nr. 7 GewStG selbständig zu prüfen.

(5) ¹Auf Antrag (vgl. Abschnitt 76 Abs. 4 KStR) wird eine Schachtelvergünstigung nach § 9 Nr. 7 Sätze 2 und 3 GewStG gewährt, sofern das Unternehmen über eine ausländische Tochtergesellschaft mindestens zu einem Zehntel an einer aktiv tätigen ausländischen

Enkelgesellschaft mittelbar beteiligt ist.² Die Mindestbeteiligung darf allein über die Tochtergesellschaft bestehen.³ Die Tochtergesellschaft muß ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums an der Enkelgesellschaft beteiligt sein.⁴ Auf weitere zeitliche Beteiligungsvoraussetzungen kommt es nicht an, insbesondere nicht auf die (zwölfmonatige) Mindestbeteiligungsdauer gemäß § 26 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 KStG.⁵ Vgl. das BFH-Urteil vom 21.8.1996 (BStBl. 1997 II S. 434).⁶ Soweit bereits eine Vergünstigung nach § 26 Abs. 5 KStG gewährt wird, ist die Kürzung des Gewerbeertrags ohne weitere Prüfung vorzunehmen.⁷ Ist ein Fall des § 26 Abs. 5 KStG nicht gegeben, sind die Voraussetzungen der Schachtelvergünstigung nach § 9 Nr. 7 Sätze 2 und 3 GewStG unter entsprechender Anwendung des Abschnitts 76 Abs. 19 bis 24 KStR selbständig zu prüfen.

(6) Die Anwendung des § 9 Nr. 7 GewStG setzt voraus, daß das Unternehmen alle Nachweise erbringt.

66. Gewerbeverlust

(1) ¹Nach § 10 a GewStG wird der maßgebende Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind.² Der Gewerbeverlust ist vom maßgebenden Gewerbeertrag, also nach Berücksichtigung der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und der Kürzungen nach § 9 GewStG abzuziehen.³ Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10 a GewStG sowohl die Unternehmensidentität (vgl. Abschnitt 67) als auch die Unternehmeridentität (vgl. Abschnitt 68).⁴ Bei einer Körperschaft setzt der Verlustvortrag nach § 10a Satz 4 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 4 KStG voraus, daß sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat.⁵ Vgl. dazu das BMF-Schreiben vom (BStBl I S.).

(2) ¹Für die Ermittlung des Gewerbeverlustes ist von dem Gewinn (Verlust) aus Gewerbebetrieb auszugehen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechts oder des Körperschaftsteuerrechts zu ermitteln ist.² R 115 Abs. 1 EStR und Abschnitt 37 Abs. 1 und 2 KStR gelten entsprechend für die Ermittlung des Gewerbeverlustes.³ Danach mindern steuerfreie Einnahmen den nach § 10 a GewStG abziehbaren Verlust nicht.⁴ Ebenso dürfen die nach den Abschnitten 38 bis 40 nicht zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag gehörenden Veräußerungsgewinne den Gewerbeverlust nicht mindern.

(3) ¹Der Gewerbeverlust unterscheidet sich von dem Verlustabzug im Sinne des § 10 d EStG dadurch, daß seine Höhe durch die Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 und 9 GewStG beeinflusst wird.² Der nach den einkommensteuerrechtlichen (körperschaftsteuerrechtlichen) Vorschriften ermittelte Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb ist um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge zu erhöhen bzw. zu vermindern.³ Dadurch kann sich ein Gewerbeverlust ergeben, obwohl einkommensteuerrechtlich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb vorliegt.

Beispiele:

A. Gewinn aus Gewerbebetrieb	5000 DM
Hinzurechnungen nach § 8 GewStG	+ 1000 DM

Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen	6000 DM
Kürzungen nach § 9 GewStG	- 8000 DM

Gewerbeverlust	2000 DM
	=====
 B. Laufender Verlust aus Gewerbebetrieb	 2000 DM
Hinzurechnungen nach § 8 GewStG	+ 15000 DM

Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen	13000 DM
Kürzungen nach § 9 GewStG	- 3000 DM

Verbleibender Betrag	10000 DM
Anrechenbarer Verlust aus Vorjahren	- 4000 DM

Gewerbeertrag	6000 DM
	=====

(4) ¹Tritt 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 § 10 a GewStG, sondern Teil des für den gesamten Erhebungszeitraum zu ermittelnden Gewerbeertrags. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 26.6.1996 (BStBl 1997 II S. 179). ³Der 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 (vgl. Abschnitt 67) im Rahmen der aufnehmenden Gesellschaft gewahrt bleibt. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 14.9.1993 (BStBl 1994 II S. 764).

(5) ¹Die Höhe des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist gesondert festzustellen. ²Dabei ist auch der Verlustverbrauch durch das Ausscheiden von Gesellschaftern einer Personengesellschaft zu berücksichtigen. ³Der Gewerbeverlust ist vom Amt wegen erstmals in dem auf das Entstehungsjahr unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum zu berücksichtigen. ⁴Der 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 48.000 DM für Einzelunternehmen und Personengesellschaften sinkt. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 9.1.1958 (BStBl III S. 134).

67. Unternehmensidentität

(1) ¹Unternehmensidentität bedeutet, daß der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat. ²Dabei ist unter Gewerbebetrieb die ausgeübte gewerbliche

Betätigung zu verstehen. ³Ob diese die gleiche geblieben ist, ist nach dem Gesamtbild zu beurteilen, das sich aus ihren wesentlichen Merkmalen ergibt, wie insbesondere der Art der Betätigung, dem Kunden- und Lieferantenkreis, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, den Betriebsstätten sowie dem Umfang und der Zusammensetzung des Aktivvermögens. ⁴Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muß ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen. ⁵Vgl. die BFH-Urteile 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). ⁶Betriebsbedingte - auch strukturelle - Anpassungen der gewerblichen Betätigung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse stehen der Annahme einer identischen Tätigkeit nicht entgegen. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 12.1.1983 (BStBl II S. 425).

(2) ¹Unternehmensidentität liegt vor, wenn eine aus einer Betriebsaufspaltung hervorgegangene Vertriebs-GmbH auf die Besitz-Personengesellschaft umgewandelt wird. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 28.5.1968 (BStBl II S. 688). ³Wird 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. ⁴Es 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. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 14.9.1993 (BStBl 1994 II S. 764). ⁶Bringen 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. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 27.1.1994 (BStBl II S. 477). ⁸Bei 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. ⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 5.9.1990 (BStBl 1991 II S. 25) sowie Abschnitt 68 Abs. 3 Nr. 7.

68. Unternehmeridentität

(1) ¹Unternehmeridentität bedeutet, daß der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muß. ²Ein Unternehmerwechsel bewirkt somit, daß der Abzug des im übergegangenen Unternehmen entstandenen Verlustes entfällt, auch wenn das Unternehmen als solches von dem neuen Inhaber unverändert fortgeführt wird. ³Dabei ist gleichgültig, ob der Unternehmerwechsel auf entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung, auf Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Erbfolge) oder auf Einzelrechtsnachfolge (z.B. vorweggenommene Erbfolge) beruht. ⁴Vgl. den BFH-Beschluß vom 3.5.1993 (BStBl II S. 616) und das BFH-Urteil vom 7.12.1993 (BStBl 1994 II S. 331). ⁵Der erwerbende Unternehmer kann den vom übertragenden Unternehmer erzielten Gewerbeverlust auch dann nicht nach § 10a GewStG abziehen, wenn er den erworbenen Betrieb mit einem bereits bestehenden Betrieb vereinigt.

(2) ¹Wird 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. ²Entsprechendes gilt, wenn ein Einzelunternehmen gemäß § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht wird. ³Der 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. ⁴Vgl. den BFH-Beschluß vom 3.5.1993 (BStBl II S. 616).

(3) ¹Bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften sind Träger des Rechts auf den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer. ²Vgl. den BFH-Beschluß vom 3.5.1993 (BStBl II S. 616). ³Die Berücksichtigung eines Gewerbeverlustes bei Mitunternehmerschaften setzt jedoch nur voraus, daß bei der Gesellschaft im Entstehungsjahr ein negativer und im Abzugsjahr ein positiver Gewerbeertrag vorliegt; in die Ermittlung dieser Beträge sind Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen einzubeziehen. ⁴Bei gleichem Gesellschafterbestand bleibt das Gesamtergebnis im Verlustentstehungsjahr und im Abzugsjahr maßgebend; eine gesellschafterbezogene Berechnung unterbleibt. ⁵Vgl. die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 16.12.1996 (BStBl I S. 1392). ⁶Aufgrund der Personenbezogenheit des Verlustabzugs nach § 10a GewStG können sich jedoch Auswirkungen in den Fällen des Wechsels im Gesellschafterbestand und bei Änderung der Beteiligungsquote ergeben. ⁷Für den Wechsel im Gesellschafterbestand gilt z.B. folgendes:

1. ¹Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft entfällt der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG anteilig mit der Quote, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter im Erhebungszeitraum der Verlustentstehung entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel an dem negativen Gewerbeertrag beteiligt war. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 14.12.1989 (BStBl 1990 II S. 436).
2. ¹Tritt ein Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, ist der vor dem Eintritt des neuen Gesellschafters entstandene Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG weiterhin insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abziehbar, der von dem gesamten Gewerbeertrag entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die bereits vorher beteiligten Gesellschafter entfällt. ²Vgl. den Beschluß vom 3.5.1993 (BStBl II S. 616).
3. ¹Veräußert ein Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil an einen Dritten, so sind die Grundsätze der Nummern 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

Beispiel:

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 DM. 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 DM. In 04 erzielt die KG einen Gewerbeertrag in Höhe von 150.000 DM.

03:

Gewerbeertrag vor Verlustabzug:	600.000 DM
./. Verlustabzug aus 02	<u>600.000 DM</u>
Meßbetrag	0 DM

Der zum 31.12.03 nach § 10a Satz 2 GewStG gesondert festzustellende vortragsfähige Fehlbetrag beträgt:

Fehlbetrag zum 31.12.02	900.000 DM
./. Verlustabzug 03	<u>600.000 DM</u>
verbleibender Betrag	300.000 DM

./. Auf C entfallender Teil von 300.000 DM nach dem Gewinnverteilungsschlüssel des Jahres 02 (1/3)	<u>100.000 DM</u>
Gesondert festzustellender Betrag zum 31.12.03	200.000 DM

04:

Gewerbeertrag vor Verlustabzug	150.000 DM
Verlustabzug:	
- Von dem Gewerbeertrag entfallen auf A u. B (je 1/3):	100.000 DM
- Verlustabzug somit	<u>100.000 DM</u>
Meßbetrag 04	50.000 DM

Der auf D entfallende Teil des Gewerbeertrags darf nicht um den Verlustabzug gemindert werden.

Der gesondert festzustellende Fehlbetrag zum 31.12.04 beträgt 100.000 DM (200.000 DM ./. 100.000 DM).

4. ¹Wird nach dem Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Gewerbebetrieb von dem einem Gesellschafter fortgeführt, kann dieser vom Gewerbeertrag des Einzelunternehmens einen verbleibenden Fehlbetrag der Gesellschaft insoweit abziehen, als dieser Betrag entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel des Verlustentstehungsjahres auf ihn entfällt. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 14.12.1989 (BStBl 1990 II S. 436). ³Dies gilt auch, wenn der den Gewerbebetrieb fortführende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 2.3.1983 (BStBl II S. 427).

5. ¹Bei der Einbringung des Betriebes einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft besteht die für den Verlustabzug erforderliche Unternehmeridentität, soweit die Gesellschafter der eingebrachten Gesellschaft auch Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft sind. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 27.1.1994 (BStBl II S. 477). ³Entsprechendes gilt bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 14.9.1993 (BStBl 1994 II S. 764). ⁵Zur Frage der Unternehmensidentität in diesen Fällen vgl. Abschnitt 67 Abs. 2 Satz 3 ff. ⁶Die Unternehmeridentität bleibt auch erhalten bei der formwechselnden Umwandlung (z.B. OHG in KG) einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft. ⁷Wird eine Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung oder des Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, besteht keine Unternehmeridentität mit der Folge, daß die Kapitalgesellschaft den bei der Personengesellschaft entstandenen Gewerbeverlust nicht abziehen kann.
6. ¹Wird eine Kapitalgesellschaft, die Mitunternehmerin einer Personengesellschaft ist, auf eine andere Kapitalgesellschaft verschmolzen, bleibt die für den Verlustabzug bei der Personengesellschaft erforderliche Unternehmeridentität in entsprechender Anwendung des § 19 Abs. 2 UmwStG gewahrt.
7. ¹Liegen bei der Realteilung einer Personengesellschaft die Voraussetzungen der Unternehmensidentität vor (vgl. Abschnitt 67 Abs. 2 Satz 8), kann jeder Inhaber des aus der Realteilung hervorgegangenen Teilbetriebs vom Gewerbeertrag dieses Unternehmens den vortragsfähigen Fehlbetrag der Personengesellschaft nur insoweit abziehen, als ihm dieser entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel im Verlustentstehungsjahr zuzurechnen war. ²Es kann jedoch höchstens nur der Teil des Fehlbetrages abgezogen werden, der dem übernommenen Teilbetrieb tatsächlich zugeordnet werden kann.

Beispiel: 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 DM. Aus der Buchführung läßt sich nachvollziehen, daß der Gewerbeverlust in Höhe von 250.000 DM auf den Teilbetrieb 1 und in Höhe von 150.000 DM auf den Teilbetrieb 2 entfällt.

Das Recht auf den Abzug des bei der AB-OHG entstandenen Gewerbeverlustes steht A und B entsprechend ihres Anteils 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 DM (50 % von 400.000 DM) 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 DM zugeordnet werden kann. Er kann daher nur einen Betrag von 150.000 DM von den zukünftigen positiven Gewerbeerträgen abziehen. Im Ergebnis geht also ein Verlustabzug i.H.v. 50.000 DM verloren.

³Ein anteiliger Untergang des Gewerbeverlustes tritt in den Fällen der verhältnismäßigen Aufspaltung bzw. Abspaltung (§ 123 UmwG) nicht ein.

Beispiel: 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 %.

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

8. ¹Bei der Beteiligung einer Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) sind nicht die Gesellschafter der Obergesellschaft, sondern ist die Obergesellschaft als solche Gesellschafterin der Untergesellschaft. ²Vgl. BFH-Beschluß vom 3.5.1993 (BStBl II S. 616). ³Ein Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft hat daher ungeachtet des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG keinen Einfluß auf einen vortragsfähigen Gewerbeverlust bei der Untergesellschaft.

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 31.12.1995 seine Beteiligung an der Y-OHG an D. Die Untergesellschaft (X-OHG) erwirtschaftete in 1995 einen negativen Gewerbeertrag in Höhe von 50.000 DM, in 1996 einen positiven Gewerbeertrag von 60.000 DM.

Der negative Gewerbeertrag 1995 (50.000 DM) kann in voller Höhe von dem positiven Gewerbeertrag 1996 (60.000 DM) abgezogen werden, da der Gesellschafterwechsel bei der Y-OHG keinen Einfluß auf den Gesellschafterbestand bei der X-OHG hat.

- (4) ¹Wird eine Kapitalgesellschaft formwechselnd in eine andere Kapitalgesellschaft umgewandelt, bleibt die Unternehmeridentität gewahrt. ²Bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften kann die aufnehmende Kapitalgesellschaft den Gewerbeverlust der verschmolzenen Kapitalgesellschaft nur unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 UmwStG abziehen. ³In Fällen der Aufspaltung und Abspaltung von Körperschaften auf Körperschaften ist ein vorhandener Gewerbeverlust gem. § 19 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 15 Abs. 4 UmwStG unter den beteiligten Körperschaften aufzuteilen. ⁴Wird eine Körperschaft im Wege der Verschmelzung, der Spaltung oder des Formwechsels auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person umgewandelt, kann die übernehmende Personengesellschaft oder natürliche Person den Gewerbeverlust der Körperschaft nicht abziehen (§ 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG); die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft sind gem. § 19 Abs. 2 Satz 3 UmwStG zu kürzen. ⁵Im Fall der Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft bleibt der volle Gewerbeverlust bei dem ausgliedernden Unternehmen. ⁶Hingegen gilt Abs. 2 entsprechend, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht wird.

(5) ¹Im Falle der Organschaft sind die vor der Gründung des Organschaftsverhältnisses beim Organ entstandenen Gewerbeverluste von dem getrennt ermittelten positiven Gewerbeertrag des Organs (vgl. Abschnitt 41) abzuziehen. ²Ein weitergehender Ausgleich mit dem Gewerbeertrag des Organträgers ist nicht zulässig. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 23.1.1992 (BStBl II S. 630). ⁴Verluste einer Organgesellschaft, die während der Dauer einer Organschaft entstanden sind, können auch nach Beendigung der Organschaft nur vom maßgebenden Gewerbeertrag des Organträgers abgezogen werden. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 27.6.1990 (BStBl II S. 916). ⁶Der Organträger kann einen vor der Begründung des Organschaftsverhältnisses erzielten Gewerbeverlust nicht von dem positiven Gewerbeertrag des Organs abziehen. ⁷Sind beim Organträger sowohl vor als auch nach der Gründung des Organschaftsverhältnisses entstandene Gewerbeverluste vorzutragen, sind die vor der Gründung des Organschaftsverhältnisses entstandenen Gewerbeverluste vorrangig abzuziehen. ⁸Satz 6 und 7 gelten erstmals für vororganschaftliche Verluste, die der spätere Organträger im Erhebungszeitraum 1999 erzielt hat.

69. Freibetrag bei natürlichen Personen und Personengesellschaften (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)

(1) ¹Der Freibetrag im Sinne des § 11 Absatz 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist für Gewerbebetriebe natürlicher Personen und Personengesellschaften betriebsbezogen zu gewähren. ²Der Freibetrag ist auch Kapitalgesellschaften zu gewähren, an deren gewerblichen Unternehmen natürliche Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt sind. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 10.11.1993 (BStBl 1994 II S.327). ⁴In 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. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 8.2.1995 (BStBl II S. 764). ⁶Sind 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. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 6.12.1995 (BStBl 1998 II S.) und Abschnitt 16 Absatz 5.

(2) ¹Beim Wechsel des Steuerschuldners ist der für den Erhebungszeitraum ermittelte einheitliche Steuermeßbetrag dem Einzelunternehmer und der Personengesellschaft anteilig zuzurechnen und getrennt festzusetzen. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 17.2.1989 (BStBl II S. 664). ³Diese zeitliche Abgrenzung und zeitraumbezogene Erfassung des Besteuerungsguts bedeutet, daß jedem der Steuerschuldner nur der Teil des Steuermeßbetrags zugerechnet werden darf, der auf die Dauer seiner persönlichen Steuerpflicht entfällt. ⁴Dieses Ergebnis wird dadurch erreicht, daß für jeden der Steuerschuldner eine Steuermeßbetragsfestsetzung auf Grund des von ihm erzielten Gewerbeertrags durchgeführt und dabei der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 48000 DM auf jeden von ihnen entsprechend der Dauer seiner persönlichen Steuerpflicht aufgeteilt wird. ⁵Aus Vereinfachungsgründen kann bei jedem der Steuerschuldner für jeden angefangenen Monat der Steuerpflicht ein Freibetrag von 4000 DM berücksichtigt werden. ⁶Der Staffeltarif nach § 11 Absatz 2 Nr. 1 GewStG wird nach Abzug des anteiligen Freibetrages auf den verbleibenden Gewerbeertrag des jeweiligen Steuerschuldners angewendet.

70. Steuermeßzahlen bei Hausgewerbetreibenden und bei ihnen gleichgestellten Personen (§ 11 Abs. 3 GewStG)

(1) ¹Die auf die Hälfte ermäßigte Steuermeßzahl gilt nach § 11 Abs. 3 GewStG bei Hausgewerbetreibenden und ihnen nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d des Heimarbeitsgesetzes gleichgestellten Personen, bei den nach Buchstabe c gleichgestellten Personen aber nur unter der Voraussetzung, daß ihre Entgelte (§ 10 Abs. 1 UStG) aus der Tätigkeit unmittelbar für den Absatzmarkt im Erhebungszeitraum 50000 DM nicht übersteigen. ²Als Hausgewerbetreibende und ihnen gleichgestellte Personen sind auch Zusammenschlüsse dieser Personen zu behandeln. ³Vgl. die BFH-Urteile vom 8.3.1960 (BStBl III S. 160) und vom 8.7.1971 (BStBl 1972 II S. 385).

(2) ¹Wegen des Begriffs des Hausgewerbetreibenden vgl. R 134 Abs. 2 EStR. ²Den Hausgewerbetreibenden gleichgestellte Personen sind nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d des Heimarbeitsgesetzes:

- "b) Hausgewerbetreibende, die mit mehr als 2 fremden Hilfskräften (§ 2 Abs. 6) oder Heimarbeitern (§ 2 Abs. 1) arbeiten;
- c) andere im Lohnauftrag arbeitende Gewerbetreibende, die infolge ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit eine ähnliche Stellung wie Hausgewerbetreibende einnehmen;
- d) Zwischenmeister (§ 2 Abs. 3)";
Zwischenmeister ist nach § 2 Abs. 3 des Heimarbeitsgesetzes "wer, ohne Arbeitnehmer zu sein, die ihm von Gewerbetreibenden übertragene Arbeit an Heimarbeiter oder Hausgewerbetreibende weitergibt".

³Wegen der Gleichstellung nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d des Heimarbeitsgesetzes vgl. die BFH-Urteile vom 4.10.1962 (BStBl 1963 III S. 66) und vom 4.12.1962 (BStBl 1963 III S. 144). ⁴Sind Personen in einer Doppelfunktion tätig, können sie nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b und d gleichgestellt sein. ⁵Ein Gewerbetreibender, der nur Teilarbeiten in Heimarbeit verrichten läßt, ist kein Zwischenmeister. ⁶Vgl. das BFH-Urteil vom 8.7.1971 (BStBl 1972 II S. 385). ⁷Ein 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. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 26.6.1987 (BStBl II S. 719). ⁹Ein 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. ¹⁰Vgl. das BFH-Urteil vom 8.3.1984 (BStBl II S. 534).

(3) ¹Personen, die auf Grund des § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d des Heimarbeitsgesetzes wegen ihrer Schutzbedürftigkeit den Hausgewerbetreibenden gleichgestellt sind, sind die für Hausgewerbetreibende vorgesehenen gewerbesteuerrechtlichen Vergünstigungen ohne weitere Prüfung zu gewähren. ²Die Finanzämter sind daher nicht befugt, im Einzelfall die Schutzbedürftigkeit noch besonders nachzuprüfen.

(4) ¹Nach § 2 Abs. 2 des Heimarbeitsgesetzes wird die Eigenschaft als Hausgewerbetreibender nicht dadurch beeinträchtigt, daß der Hausgewerbetreibende vorübergehend unmittelbar für den Absatzmarkt arbeitet. ²Vorübergehend in diesem Sinne ist eine Tätigkeit, die nur gelegentlich oder - wenn auch ständig - nebenbei ausgeübt wird und deshalb für die Gesamtleistung unwesentlich ist. ³Einen Anhalt für die Feststellung

einer vorübergehenden Tätigkeit bilden die Stückzahlen der hergestellten Erzeugnisse.⁴Die unmittelbare Arbeit für den Absatzmarkt darf in der Regel 10 v.H. nicht wesentlich übersteigen.⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 4.10.1962 (BStBl 1963 III S. 66).

(5) ¹Betreibt ein Hausgewerbetreibender oder eine ihm gleichgestellte Person noch eine andere gewerbliche Tätigkeit, z.B. als selbständiger Schneidermeister, und sind beide Tätigkeiten als Einheit zu behandeln (vgl. Abschnitt 16), ist die Vergünstigung des § 11 Abs. 3 GewStG für den Gesamtertrag zu gewähren, wenn die andere Tätigkeit nicht überwiegt (§ 22 GewStDV). ²Das gleiche gilt, wenn die bezeichneten Personen die Voraussetzungen des Heimarbeitsgesetzes im Erhebungszeitraum vorübergehend nicht erfüllen, z.B. bei gelegentlicher Überschreitung der zugelassenen Höchstzahl fremder Arbeitskräfte, die begünstigte Tätigkeit im Erhebungszeitraum insgesamt aber überwiegt.

71. Festsetzung des Steuermeßbetrags

(1) ¹Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr oder die Dauer der Steuerpflicht im Kalenderjahr, wenn die Steuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahrs besteht. ²Der Steuermeßbetrag wird jeweils für den Erhebungszeitraum nach dessen Ablauf festgesetzt.

(2) Der Steuermeßbetrag ist erforderlichenfalls auf volle Deutsche Mark nach unten abzurunden.

(3) ¹Fällt die Steuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs weg, braucht mit der Festsetzung des Steuermeßbetrags nicht bis zum Ablauf des Kalenderjahrs gewartet zu werden. ²In diesem Fall kann der Steuermeßbetrag sofort nach Wegfall der Steuerpflicht festgesetzt werden.

(4) ¹Sind 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. ²Die nachträgliche Heranziehung des Steuerpflichtigen zur Gewerbesteuer ist daher ohne die Einschränkung des § 173 AO zulässig. ³Es ist darin auch grundsätzlich kein Verstoß gegen Treu und Glauben zu erblicken. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 27.4.1961 (BStBl III S. 281). ⁵Wegen der Verwirkung des Anspruchs auf Erlass eines Gewerbesteuermeß- oder Gewerbesteuerbescheids vgl. die BFH-Urteile vom 5.3.1970 (BStBl II S. 793) und vom 14.3.1991 (BStBl II S. 769).

72. Pauschfestsetzung

¹Die Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) in einem Pauschbetrag kommt in Betracht

1. nach § 34c Abs. 5 EStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen mit ausländischen Einkünften,
2. nach § 50 Abs. 7 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen,

3. nach der Verordnung zur Vereinfachung des Verfahrens bei Steuernachforderungen vom 28. Juli 1941 (RGBl. I S. 489), soweit diese Verordnung nicht durch Landesrecht aufgehoben worden ist.

²Wird die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) in einem Pauschbetrag festgesetzt, so kann im Einvernehmen mit der dafür nach § 15 GewStG zuständigen Behörde auch der Steuermeßbetrag in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. ³Ist Gewerbesteuer für mehrere Jahre nachzuholen, müssen für die einzelnen Jahre getrennte Gewerbesteuermeßbeträge (Pauschbeträge) festgesetzt werden.

73. Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 1 und 2 GewStG)

(1) ¹Die Bemessung der Vorauszahlungen entspricht dem Vorauszahlungssystem bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. ²Wie bei der Körperschaftsteuer sind bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr die Gewerbesteuer-Vorauszahlungen bereits während des Wirtschaftsjahrs zu entrichten, das im Erhebungszeitraum endet. ³Durch die Entrichtung der Vorauszahlungen bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr wird vermieden, daß bei Neugründungen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr oder bei der Umstellung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr eine Steuerpause eintritt. ⁴Auf die Jahressteuerschuld für den Erhebungszeitraum sind die im abweichenden Wirtschaftsjahr, das im maßgebenden Erhebungszeitraum endet, festgesetzten und entrichteten Vorauszahlungen anzurechnen.

Beispiel:

Die voraussichtliche Gewerbesteuer im Erhebungszeitraum 02, in dem das Wirtschaftsjahr 1.7.01 bis 30.6.02 endet, beträgt 120000 DM.

Die Vorauszahlungen sind zu entrichten am 15.8.01, 15.11.01, 15.2.02 und 15.5.02. Die mit je 30000 DM im abweichenden Wirtschaftsjahr 1.7.01 bis 30.6.02 geleisteten Vorauszahlungen sind auf die endgültige Steuerschuld des Erhebungszeitraums 02 anzurechnen.

(2) ¹§ 19 Abs. 1 Satz 2 GewStG gilt nicht für Gewerbebetriebe, die bereits vor dem 1. Januar 1986 ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hatten, es sei denn, sie sind nach dem 31. Dezember 1985 infolge Wegfalls eines Befreiungsgrunds in die Steuerpflicht eingetreten oder sie haben nach diesem Zeitpunkt das Wirtschaftsjahr auf einen anderen vom 31. Dezember abweichenden Abschlußzeitpunkt umgestellt. ²Wegen der zeitlichen Anwendung vgl. § 36 Abs. 7 GewStG.

(3) ¹Jede Vorauszahlung beträgt grundsätzlich ein Viertel der Steuer, die sich bei der letzten Veranlagung ergeben hat (§ 19 Abs. 2 GewStG). ²Vgl. dazu auch das BVerwG-Urteil vom 22.5.1987 (BStBl II S. 698). ³Sie ist auf den nächsten vollen Betrag in DM nach unten abzurunden und wird nur festgesetzt, wenn sie mindestens 100 DM beträgt (§ 19 Abs. 5 GewStG). ⁴Letzte Veranlagung ist von allen bisher durchgeführten Veranlagungen diejenige, die sich auf den Erhebungszeitraum bezieht, der dem Vorauszahlungsjahr zeitlich am nächsten liegt.

74. Anpassung und erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 3 und 4 GewStG, § 29 GewStDV)

(1) ¹Die Vorauszahlungen können der Steuer angepaßt werden, die sich für den laufenden oder vorausgegangenen Erhebungszeitraum voraussichtlich ergeben wird. ²Die Anpassung obliegt der Gemeinde, wenn ihr die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer übertragen ist (vgl. Abschnitt 3). ³§ 19 Abs. 3 GewStG stellt die Entscheidung der Frage, ob bei der Anpassung festgesetzter Gewerbesteuer-Vorauszahlungen die im Zeitpunkt der Anpassung bereits fällig gewesen und entrichteten Vorauszahlungen auf jeweils ein Viertel der voraussichtlichen Jahressteuer herabgesetzt werden, in das Ermessen der Gemeinde. ⁴Vgl. das BVerwG-Urteil vom 22.5.1987 (BStBl II S. 698). ⁵Aber auch das Finanzamt kann bei Kenntnis veränderter Verhältnisse hinsichtlich des Gewerbeertrags für den laufenden oder vorangegangenen Erhebungszeitraum die Anpassung der Vorauszahlungen veranlassen. ⁶Das gilt insbesondere für die Fälle, in denen das Finanzamt Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen anpaßt. ⁷Es setzt in diesem Fall für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen den voraussichtlichen Steuermeßbetrag fest, an den die Gemeinden bei der Anpassung der Vorauszahlungen gebunden sind (§ 19 Abs. 3 GewStG). ⁸Dieser Festsetzung bedarf es nur, wenn sich danach der Steuermeßbetrag entweder um mehr als ein Fünftel, mindestens aber um 20 DM, oder um mehr als 1000 DM ändert. ⁹Werden nach Ablauf des letzten Vorauszahlungszeitpunkts für den Erhebungszeitraum die Gewerbesteuer-Vorauszahlungen angepaßt, ist bei einer Erhöhung der Vorauszahlungen der nachgeforderte Betrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten.

(2) ¹In den Fällen der Anpassung der Vorauszahlungen nach § 19 Abs. 3 Satz 3 GewStG findet eine Zerlegung nur dann statt, wenn an den Vorauszahlungen nicht dieselben Gemeinden beteiligt sind, die nach dem unmittelbar vorangegangenen Zerlegungsbescheid beteiligt waren (§ 29 Abs. 2 GewStDV). ²In den anderen Anpassungsfällen braucht ein Zerlegungsbescheid nicht erteilt zu werden (Ermessen des Finanzamtes). ³Die heheberechtigten Gemeinden können an dem Steuermeßbetrag in demselben Verhältnis beteiligt werden, nach dem die Zerlegungsanteile in dem unmittelbar vorangegangenen Zerlegungsbescheid festgesetzt sind. ⁴In diesen Fällen teilt das Finanzamt den beteiligten Gemeinden nur den Hundertsatz mit, um den sich der Steuermeßbetrag gegenüber dem in der Mitteilung über die Zerlegung (§ 188 Abs. 1 AO) angegebenen Steuermeßbetrag erhöht oder ermäßigt, und den Erhebungszeitraum, für den die Änderung erstmals gilt (§ 29 Abs. 1 GewStDV). ⁵Als Hundertsatz können durch 5 teilbare Beträge verwendet werden, sofern dies eine Vereinfachung darstellt. ⁶Anstelle des Hundertsatzes kann auch der Zerlegungsanteil mitgeteilt werden, sofern dies ohne besonderen Arbeitsaufwand, z.B. im maschinellen Verfahren, möglich ist.

(3) ¹Das Finanzamt kann einen Steuermeßbetrag für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen auch dann festsetzen, wenn es Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer festsetzt, weil ein Gewerbebetrieb neu gegründet ist oder ein bereits bestehender Gewerbebetrieb infolge Wegfalls des Befreiungsgrunds in die Steuerpflicht eingetreten ist. ²Der Steuermeßbetrag ist zu zerlegen, wenn an ihm mehrere Gemeinden beteiligt sind (§ 29 Abs. 2 Satz 1 GewStDV).

(4) ¹Die Aufgabenteilung zwischen Finanzamt und Gemeinde bei der Anpassung und erstmaligen Festsetzung der Vorauszahlungen erfordert eine Zusammenarbeit der beiden Dienststellen, um den Zweck des Vorauszahlungssystems - die laufende Anpassung der Vorauszahlungen an die voraussichtliche Jahressteuer entsprechend dem

Wirtschaftsablauf - zu erreichen. ²Die Tätigkeit des Finanzamts auf dem Gebiet der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen wird regelmäßig durch entsprechende Maßnahmen für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) ausgelöst. ³Die Gemeinde teilt deshalb zweckmäßig eigene Wahrnehmungen über die Entwicklung des Betriebs und ggf. entsprechende Vorschläge dem Finanzamt mit. ⁴Sie hat sich zur Vermeidung von Doppelarbeit insbesondere mit dem Finanzamt in Verbindung zu setzen, ehe sie von sich aus, d.h. ohne daß ein Gewerbesteuermeßbetrag für Zwecke der Gewerbesteuervorauszahlungen festgesetzt ist (vgl. Absatz 1 Satz 5), die Vorauszahlungen anpaßt. ⁵Gewerbesteuerliche Prüfungen und Feststellungen in den Gewerbebetrieben sind auch in bezug auf die Vorauszahlungen ausschließlich Aufgaben des Finanzamts.

(5) Gegen die Festsetzung des Steuermeßbetrags für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen kann der Steuerpflichtige und gegen die Zerlegung des Steuermeßbetrags für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen nach § 29 Abs. 2 GewStDV können der Steuerpflichtige und die beteiligten Gemeinden Einspruch einlegen (§ 347 Abs. 1 AO).

75. Zerlegung des Steuermeßbetrags

(1) ¹Der Steuermeßbetrag ist auf alle Gemeinden zu zerlegen, in denen im Erhebungszeitraum Betriebsstätten unterhalten worden sind. ²Sowohl für die Frage, ob ein Gewerbesteuermeßbetrag 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. ³Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsjahr vom Erhebungszeitraum abweicht. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 17.2.1993 (BStBl II S. 679). ⁵Im Fall der Verpachtung oder Stilllegung eines Teilbetriebs unterhält der Unternehmer im allgemeinen keine Betriebsstätte in der Gemeinde, in der sich die Anlagen befinden. ⁶Vgl. BFH-Beschluß vom 30.8.1960 (BStBl III S. 468). ⁷Die Belegenheitsgemeinde hat deshalb keinen Anspruch auf einen Zerlegungsanteil. ⁸Vorübergehend ruhende Betriebsstätten, auch mehrfach in einem Erhebungszeitraum ruhende Betriebsstätten (z.B. bei Saisonbetrieben), sind in die Zerlegung einzubeziehen. ⁹Auslieferungslager, in denen der Unternehmer keine Arbeitnehmer beschäftigt, begründen in der Regel keinen Anspruch der Gemeinde auf einen Zerlegungsanteil. ¹⁰Vgl. den BFH-Beschluß vom 12.7.1960 (BStBl III S. 386). ¹¹Für Zwecke der Zerlegung gelten Bauausführungen oder Montagen nur dann als Betriebsstätte, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8 AO (Abschnitt 22 Abs. 3) in den Grenzen der einzelnen Gemeinde erfüllt sind. ¹²Dies gilt nicht, wenn dadurch auf keine Gemeinde ein Zerlegungsanteil oder der Steuermeßbetrag entfallen würde. ¹³Bei Reisegewerbebetrieben ist der Steuermeßbetrag nur dann zu zerlegen, wenn der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit im Laufe eines Erhebungszeitraumes von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt wird, § 35 a Abs. 4 GewStG.

(2) ¹Für die Zerlegung gelten die Vorschriften der §§ 185 bis 189 AO. ²Danach sind Zerlegungsbescheide für die Gewerbesteuer gemäß §§ 173 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 185, 184 Abs. 1 Satz 3 AO änderbar. ³Dabei ist auf den einzelnen Zerlegungsanteil abzustellen und von der Unterscheidung zwischen einer Änderung zuungunsten bzw. zugunsten des Steuerpflichtigen abzugehen. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 24.3.1992 (BStBl II S. 869). ⁵Ein aufgrund einer Außenprüfung ergangener Zerlegungsbescheid unterliegt der Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 4 AO. ⁶Zerlegungsbescheide sind Folgebescheide des Gewerbesteuermeßbescheides und zugleich Grundlagenbescheid des Gewerbesteuerbescheides. ⁷Vgl. das BFH-Urteil vom 13.5.1993 (BStBl. II S. 828). ⁸§ 189

AO trifft allein für den Fall der Nichtberücksichtigung von Gemeinden bei der Zerlegung eine abschließende Regelung.⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 24.3.1992 (BStBl II S.869).¹⁰Die in § 189 Satz 3 AO bezeichnete Frist gilt auch für den Fall der erstmaligen Zerlegung.¹¹Vgl. den BFH-Beschluß vom 7.3.1957 (BStBl III S. 178).¹²Maßgebend für den Beginn der Frist ist der Zeitpunkt, an dem der letzte endgültige Gewerbesteuermeßbescheid unanfechtbar geworden ist.¹³Vgl. den BFH-Beschluß vom 13.1.1959 (BStBl III S. 106).¹⁴Eine Änderung des ursprünglichen Gewerbesteuermeßbescheids, z.B. nach § 172 Abs. 1 Nr. 2, § 173, § 175 AO oder § 35b GewStG, setzt demnach für die Gemeinde eine neue Frist im Sinne des § 189 Satz 3 AO in Lauf.¹⁵Ein fristgerecht gestellter Antrag auf Nachholung der Zerlegung gemäß § 189 Satz 3 letzter Halbsatz AO wirkt nur für den Steuerberechtigten, der den Antrag gestellt hat.

(3) ¹Ist der Gewerbesteuermeßbescheid nach Vornahme der Zerlegung geändert worden, ist der Zerlegungsbescheid ebenfalls zu ändern (§ 185, § 184 Abs. 1 Satz 3, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).²Die Zerlegung wird ferner nach § 189 AO geändert oder nachgeholt, wenn der Anspruch einer Gemeinde auf einen Anteil am Steuermeßbetrag nicht berücksichtigt und auch nicht zurückgewiesen worden ist.³Im Falle der aus diesem Grunde erfolgenden Änderung des Zerlegungsbescheids dürfen jedoch, wenn der bisherige Zerlegungsbescheid gegenüber den am Zerlegungsverfahren beteiligten Gemeinden unanfechtbar geworden ist, nur solche Änderungen vorgenommen werden, die sich aus der nachträglichen Berücksichtigung der bisher übergangenen Gemeinde ergeben.

(4) Betriebsstätten, die außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes belegen sind, werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt und scheiden deshalb auch für die Zerlegung des Steuermeßbetrags aus.

76. Rechtsbehelf im Zerlegungsverfahren

Gegen einen Zerlegungsbescheid des Finanzamts und gegen einen Bescheid, durch den ein Antrag auf Zerlegung abgelehnt wird, können der Steuerpflichtige und die beteiligten Gemeinden Einspruch einlegen (§ 347 Abs. 1 AO).

77. Zerlegungsmaßstab

¹Arbeitslöhne im Sinne des § 29 Abs. 1 GewStG sind nur die Arbeitslöhne, die das steuerpflichtige Unternehmen an die eigenen Arbeitnehmer, d.h. an solche zahlt, die in einem Arbeitsverhältnis zu ihm stehen.²Vergütungen, die an andere Unternehmer für die Gestellung von fremden Arbeitskräften gezahlt werden, scheiden daher aus.

78. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten

Zur Frage der Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten vgl. die BFH-Beschlüsse vom 18.4.1951 (BStBl III S. 124), vom 26.11.1957 (BStBl 1958 III S. 261), vom 2.11.1960 (BStBl 1961 III S. 8), vom 4.12.1962 (BStBl 1963 III S. 156), vom 28.10.1964 (BStBl 1965 III S. 113) und vom 16.11.1965 (BStBl 1966 III S. 40) sowie die BFH-Urteile vom 18.10.1967 (BStBl 1968 II S. 40), 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), vom 12.10.1977 (BStBl 1978 II S. 160), vom 8.2.1979 (BStBl II S. 479) und vom 28.10.1987 (BStBl 1988 II S. 292)..

79. Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung

(1) ¹Zu den anderen Rechtsvorschriften im Sinne des § 31 Abs. 1 GewStG gehören auch die in Verwaltungsanordnungen (Lohnsteuerrichtlinien) und in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Befreiungen von der Lohnsteuer. ²Arbeitslöhne im Sinne der Zerlegungsvorschriften sind deshalb grundsätzlich die lohnsteuerpflichtigen Vergütungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. ³§ 31 GewStG enthält Ausnahmen von diesem Grundsatz. ⁴So gehören z.B. die nach § 3b EStG lohnsteuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit ebenso wie die Zuschläge für Mehrarbeit stets zum Arbeitslohn (§ 31 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

(2) ¹Sonstige Vergütungen im Sinne des § 31 Abs. 4 Satz 2 GewStG sind vor allem Arbeitslöhne. ²Vergütungen an Personen, die zu ihrer Berufsausbildung beschäftigt sind, sind zwar lohnsteuerpflichtig, gehören jedoch nicht zu den Arbeitslöhnen (§ 31 Abs. 2 GewStG). ³Zu diesem Personenkreis gehören neben den Auszubildenden u.a. auch Praktikanten sowie Junggrade der Seeschifffahrt und Neubergleute. ⁴Zu den Arbeitslöhnen gehören auch nicht die Leistungen, die von Unternehmen der Bauwirtschaft an die Zusatzversorgungskasse des Baugewerbes (Einzugsstelle) in einem Vorhundertatz der Bruttolohnsumme zu erbringen sind, soweit sie sich aus Beiträgen zusammensetzen

1. für das Urlaubsgeld,

2. für den Lohnausgleich zwischen Weihnachten und Neujahr.

⁵Die Beiträge für die Zusatzversorgung gehören zu den Arbeitslöhnen. ⁶Die an die Arbeitnehmer des Baugewerbes geleisteten Lohnausgleichszahlungen und Urlaubsgeldzahlungen sind gezahlte Arbeitslöhne des Arbeitgebers, der die Auszahlung vornimmt.

(3) ¹Vermögenswirksame Leistungen nach dem Fünften Vermögensbildungsgesetz (5. VermBG) sind steuerpflichtige Einnahmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 6 des 5. VermBG und § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und gehören somit zu den Arbeitslöhnen. ²Die Vorschrift des § 31 Abs. 2 GewStG bleibt unberührt. ³Nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen und somit nicht zu den Arbeitslöhnen gehören die Arbeitnehmer-Sparzulagen (§ 13 Abs. 3 des 5. VermBG).

(4) Gewinn im Sinne des § 31 Abs. 4 Satz 1 GewStG ist der Gewinn des Unternehmens und nicht der in einer Betriebsstätte erzielte Gewinn.

(5) ¹Es kommt vor, daß in der einen Gemeinde der Unternehmer allein tätig ist, während in einer anderen Betriebsstätte des Unternehmens in einer anderen Gemeinde nur Angestellte beschäftigt werden. ²In diesen Fällen würde nach § 29 GewStG die zuerst bezeichnete Gemeinde keinen Zerlegungsanteil erhalten, weil in der dort belegenen Betriebsstätte keine Arbeitslöhne gezahlt worden sind. ³Dieses unbillige Ergebnis ist für Unternehmen, die nicht von einer juristischen Person betrieben werden, durch § 31 Abs. 5 GewStG beseitigt.

(6) ¹Der Betrag von 50000 DM nach § 31 Abs. 5 GewStG ist nach dem Anteil der Tätigkeit der Unternehmer (Mitunternehmer) in den einzelnen Betriebsstätten zu verteilen. ²Das gilt auch bei der Verlegung von Betriebsstätten in andere Gemeinden; in diesem Fall sind für die Verteilung die zeitlichen Anteile maßgebend. ³Die Zerlegung des fiktiven Unternehmerlohns setzt voraus, daß der Unternehmer in mehr als einer Betriebsstätte geschäftsleitend tätig geworden ist. ⁴Vgl. den BFH-Beschluß vom 16.9.1964 (BStBl 1965 III S. 69).

80. Zerlegung in besonderen Fällen

(1) ¹§ 33 GewStG ist eng auszulegen und nur in Ausnahmefällen anzuwenden. ²Die Voraussetzungen des § 33 GewStG sind nicht schon dann gegeben, wenn bei Anwendung des Zerlegungsmaßstabs des § 29 GewStG eine Gemeinde unberücksichtigt bleibt. ³Vgl. BFH-Beschluß vom 13.5.1958 (BStBl III S. 379). ⁴Beschäftigt ein Unternehmer in seinem Auslieferungslager keine Arbeitnehmer, rechtfertigt dies bei der Zerlegung des Steuermeßbetrags in der Regel nicht die Anwendung des § 33 GewStG. ⁵Ein offenbar unbilliges Ergebnis im Sinn des § 33 GewStG ist nur dann gegeben, wenn der Gemeinde durch die Betriebsstätte wesentliche Lasten erwachsen. ⁶Vgl. die BFH-Beschlüsse vom 12.7.1960 (BStBl III S. 386) und vom 5.10.1965 (BStBl III S. 668) sowie die BFH-Urteile vom 1.3.1967 (BStBl III S. 324), vom 24.1.1968 (BStBl II S. 185), vom 24.7.1969 (BStBl II S. 688), vom 9.10.1975 (BStBl 1976 II S. 123) und vom 17.2.1993 (BStBl II S. 679). ⁷Als wesentliche Lasten sind regelmäßig die sogenannten Arbeitnehmerfolgekosten anzusehen, d.h. die Aufwendungen einer Gemeinde für den Bau von Straßen, Schulen, Krankenhäusern, Altersheimen u.a.m. für die dort wohnenden Arbeitnehmer der Betriebsstätte; Lasten anderer Art, die durch das Vorhandensein einer Betriebsstätte der Gemeinde entstehen, führen nur dann zu einer Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 GewStG, wenn sie einerseits ins Gewicht fallen und andererseits atypisch sind. ⁸Vgl. das BFH-Urteil vom 26.8.1987 (BStBl 1988 II S. 201). ⁹Ein offenbar unbilliges Ergebnis liegt zum Beispiel vor, wenn bei gewerblicher Vermietung von Ferienwohnungen der Eigentümer seinen Wohnsitz nicht in der Belegenheitsgemeinde hat und dort auch nicht oder nur teilweise tätig ist. ¹⁰Hier würde die Belegenheitsgemeinde, der allein durch die gewerblich vermieteten Ferienwohnungen Lasten entstehen, auf Grund der Verteilung des sogenannten Unternehmerlohns im Sinne des § 31 Abs. 5 GewStG, wie sie in Abschnitt 79 Abs. 6 vorgesehen ist, keine oder nur einen Teil der Gewerbesteuer erhalten. ¹¹Bei der Zerlegung ist daher in diesen Fällen § 33 Abs. 1 GewStG mit der Maßgabe anzuwenden, daß als Zerlegungsmaßstab die Betriebseinnahmen zugrunde gelegt werden.

(2) ¹Eine 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. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 25.9.1968 (BStBl II S. 827).

81. Negativer Zerlegungsanteil bei Änderung oder Berichtigung des Zerlegungsbescheids

§ 34 Abs. 3 GewStG ist nicht anzuwenden, wenn sich für die Gemeinde der Geschäftsleitung ein negativer Zerlegungsanteil ergeben würde.

82. Reisegewerbebetriebe

(1) Zur Unterscheidung zwischen Reisegewerbebetrieb und stehendem Gewerbe, wegen der gewerbesteuerlichen Behandlung beim Zusammentreffen mit stehendem Gewerbe und wegen der Zerlegung des Steuermeßbetrages vgl. Abschnitte 12 Satz 3, 34 Abs. 1, 75 Abs. 1.

(2) Einen Reisegewerbebetrieb unterhält, wer als Inhaber nach den Vorschriften der Gewerbeordnung (GewO) und den Ausführungsbestimmungen dazu entweder einer Reisegewerbekarte bedarf oder von der Reisegewerbekarte lediglich deshalb befreit ist, weil er einen Blindenwaren-Vertriebsausweis (§ 55a Abs. 1 Nr. 4 GewO) besitzt.

(3) ¹Gemäß § 55 Abs. 2 GewO bedarf derjenige einer Reisegewerbekarte, der ein Reisegewerbe betreiben will. ²Ein Reisegewerbe betreibt, wer gewerbsmäßig ohne vorhergehende Bestellung außerhalb seiner gewerblichen Niederlassung oder ohne eine solche zu haben,

1. selbständig oder unselbständig in eigener Person Waren feilbietet oder Bestellungen aufsucht (vertreibt) oder ankauft, Leistungen anbietet oder Bestellungen auf Leistungen aufsucht oder
2. selbständig unterhaltende Tätigkeiten als Schausteller oder nach Schaustellerart ausübt (§ 55 Abs. 1 GewO).

³Demgemäß gelten zum Beispiel Angestellte, die für ihren Arbeitgeber im Umherziehen Waren feilbieten und dazu eine Reisegewerbekarte brauchen, nicht als Reisegewerbebetreibende im Sinne des Gewerbesteuergesetzes. ⁴Liegt ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Gewerbesteuergesetzes vor, ist auf Grund der Vorschriften der Gewerbeordnung, insbesondere auf Grund des § 55 GewO zu prüfen, ob der Inhaber zur Ausübung des Unternehmens einer Reisegewerbekarte bedarf. ⁵Es kann dabei grundsätzlich darauf abgestellt werden, ob der Steuerpflichtige für den Erhebungszeitraum oder einen Teil des Erhebungszeitraums eine Reisegewerbekarte erworben hat oder ob er einen Blindenwaren-Vertriebsausweis besitzt. ⁶Abgesehen von der gesetzlichen Ausnahme des § 55a Abs. 1 Nr. 4 GewO liegt daher kein Reisegewerbebetrieb vor, soweit die Gewerbeordnung eine Reisegewerbekarte nicht vorschreibt. ⁷Nach § 55a Abs. 1 Nr. 3 GewO bedarf derjenige, der ein Reisegewerbe im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 GewO in der Gemeinde seines Wohnsitzes oder seiner gewerblichen Niederlassung ausübt, keiner Reisegewerbekarte, sofern die Gemeinde nicht mehr als 10000 Einwohner zählt.

83. Aufhebung oder Änderung des Gewerbesteuermeßbescheids von Amts wegen

(1) ¹Die Vorschrift des § 35 b GewStG enthält eine selbständige Rechtsgrundlage für die Aufhebung oder Änderung von Gewerbesteuermeßbescheiden und Verlustfeststellungsbescheiden. ²Ihre Anwendung setzt nicht voraus, daß sich die Änderungsbefugnis aus anderen Vorschriften, z.B. aus § 173 Abs. 1 oder § 164 Abs. 2 AO, ergibt. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 6.5.1965 (BStBl III S. 419). ⁴Sind jedoch zugleich die Voraussetzungen des § 164 Abs. 2 AO gegeben, geht diese Änderungsvorschrift dem § 35 b GewStG vor. ⁵Die Vorschrift des § 35 b GewStG kommt hiernach zur Anwendung, wenn

1. der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftsteuerbescheid oder der Feststellungsbescheid aufgehoben oder geändert wird,
2. die Aufhebung oder Änderung des bezeichneten Bescheids die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb berührt (vgl. aber Absatz 3) und
3. diese Aufhebung oder Änderung die Höhe des Gewerbeertrags beeinflusst.

⁶Eine Aufhebung oder Änderung des Einkommensteuerbescheids, des Körperschaftsteuerbescheids oder des Feststellungsbescheids ist eine unerläßliche Voraussetzung für die Anwendung des § 35 b Abs. 1 GewStG. ⁷Dabei ist es einerlei, aus welchen Gründen der Bescheid aufgehoben oder geändert wird (Rechtsbehelfsentscheidung, Berichtigung nach § 129 AO, Aufhebung oder Änderung nach §§ 164 Abs. 2, 172 und 173 AO). ⁸Wird jedoch ein Gewerbesteuermeßbescheid selbständig angefochten, darf das Finanzamt diesen Bescheid nicht nach § 35 b Abs. 1 GewStG aufheben oder ändern. ⁹Vgl. das BFH-Urteil vom 9.9.1965 (BStBI III S. 667). ¹⁰Eine bloße Änderung des gewerblichen Gewinns, die nicht auch eine Änderung des Einkommensteuerbescheids oder des Körperschaftsteuerbescheids zur Folge hat, führt nicht zu einer Änderung nach § 35 b Abs. 1 GewStG. ¹¹Vgl. das BFH-Urteil vom 2.3.1966 (BStBI III S. 317). ¹²Eine Berichtigung des Gewerbesteuermeßbescheids nach § 35 b Abs. 1 GewStG entfällt, wenn in der Gewerbesteuersache bereits ein rechtskräftiges Urteil vorliegt. ¹³Vgl. das BFH-Urteil vom 24.10.1979 (BStBI 1980 II S. 104).

(2) ¹Sind die in Absatz 1 Satz 5 bezeichneten drei Voraussetzungen erfüllt, wird die Änderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb in dem neuen Gewerbesteuermeßbescheid oder Verlustfeststellungsbescheid von Amts wegen insoweit berücksichtigt, als sie die Höhe des Gewerbeertrags beeinflusst (§ 35 b Abs. 1 Satz 2 GewStG). ²Die nach Maßgabe des § 35 b 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. ³Vgl. das BFH-Urteil vom 13.11.1991 (BStBI 1992 II S. 351). ⁴Wird ein unanfechtbarer Gewerbesteuermeßbescheid oder ein unanfechtbarer Verlustfeststellungsbescheid nach § 35 b GewStG geändert, gilt für den geänderten Bescheid § 351 Abs. 1 AO. ⁵Vgl. das BFH-Urteil vom 1.3.1966, BStBI III S. 331. ⁶Festgesetzte Gewerbesteuermeßbeträge werden zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur geändert oder berichtigt, wenn die Abweichung zur bisherigen Festsetzung mindestens 5 DM beträgt. ⁷Vgl. § 2 der Kleinbetragsverordnung vom 10.12.1980 (BGBl. I S. 2255, BStBI I S. 784), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996 (BGBl. I S. 2049; BStBI I S. 1523).

(3) ¹Der 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. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 30.6.1964 (BStBI III S. 581).

(4) ¹Die auf einer Änderung des Gewinns im Einkommensteuerbescheid, Körperschaftsteuerbescheid oder Feststellungsbescheid beruhende Änderung des Gewerbesteuermeßbescheids gemäß § 35 b GewStG führt nicht schlechthin zu einer Wiederauflösung des gesamten Falles. ²Vgl. das BFH-Urteil vom 11.10.1966, BStBI 1967 III S. 131. ³Die 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. ⁴Vgl. das BFH-Urteil vom 20.1.1965, BStBl III S. 228.

(5) ¹Der bestandskräftige Verlustfeststellungsbescheid kann nur nach § 35 b Abs. 2 Satz 2 und 3 GewStG geändert werden, wenn der Gewerbesteuermeßbescheid für denselben Erhebungszeitraum nach den Änderungsvorschriften der Abgabenordnung oder nach § 35 b Abs. 1 GewStG zumindest dem Grunde nach geändert werden könnte. ²Nach § 35 b Abs. 2 Satz 2 GewStG ist nicht nur ein geänderter Gewinn, sondern sind auch geänderte Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträge zu berücksichtigen.

(6) Gegen Bescheide, durch die ein Antrag auf Aufhebung oder Änderung des Gewerbesteuermeßbescheids oder des Verlustfeststellungsbescheides nach § 35 b GewStG abgelehnt wird, ist der Einspruch nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben.

Anlage 1

Prozentuale Anteile der Wirtschaftsgüter am Ertragswert

Nutzung/ Nutzungsteil	Grund und Boden (davon Dauer- kulturen)	Wirtschaftsgebäude	stehende Betriebsmittel (davon Gewächshäuser)	umlaufende Betriebsmittel
Landwirtschaft	selbstbewirtschaftete Flächen in ha bis 25 25-50 über 50	selbstbewirtschaftete Flächen in ha bis 25 25-50 über 50	selbstbewirtschaftete Flächen in ha bis 25 25-50 über 50	selbstbewirtschaftete Flächen in ha bis 25 25-50 über 50
	51 58 64	23 18 17	19 19 14	7 5 5
Hopfen	61 (26)	14	20	5
Spargel	74 (26)	7	14	5
Weinbau	Nutzungsgröße bis 2 ha über 2 ha	Nutzungsgröße bis 2 ha über 2 ha	Nutzungsgröße bis 2 ha über 2 ha	Nutzungsgröße bis 2 ha über 2 ha
	75 (49) 77 (51)	11 10	14 13	- -
	37 (24) 44 (28)	26 19	24 22	13 15
	33 (20) 39 (24)	27 20	23 21	17 20
Gärtnerische Nutzung Gemüsebau				
- Freiland	37	27	18	18
- unter Glas	5	9	79 (74)	7
Blumen- und Zierpflanzenbau				
- Freiland	44	14	19	23
- unter Glas, beheizbar	3	9	64 (58)	24
- unter Glas, nicht heizbar	10	11	47 (36)	32
Obstbau	62 (30)	17	12	9
Baumschulen				
- Freiland	14	10	7	69
- unter Glas	8	7	45 (40)	40

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Bonn,1998

Der Bundeskanzler

Der Bundesminister der Finanzen

18.12.98**Beschluß**
des Bundesrates

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbesteuerrechts (Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 - GewStR 1998)

Der Bundesrat hat in seiner 733. Sitzung am 18. Dezember 1998 beschlossen, der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift gemäß Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes zuzustimmen.