ADDISON | AKTE Gewerbesteuer

Anleitung zur Gewerbesteuer-Erklärung 2021

Wolters Kluwer

Lizenzausgabe der Stollfuß Medien GmbH & Co. KG

Körperschaftsteuer-/Gewerbesteuer-/ Umsatzsteuer-Erklärung 2021

bearbeitet von

Björn Claudy
Dipl.-Finanzwirt (FH)
Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main
Frankfurt am Main

Frank Henseler
Dipl.-Finanzwirt
Salzgitter-Thiede

Andreas Kümpel
Dipl.-Finanzwirt
Finanzamt für Groß- und
Konzernprüfung Köln
Köln

Annette Staats
Dipl.-Finanzwirtin
Finanzamt Essen-Süd
Essen

16., aktualisierte und neubearbeitete Auflage 2022

Stollfuß

B. Gewerbesteuererklärung

I. GewSt 1 A – Gewerbesteuererklärung

1. Vorbemerkung

Eine Gewerbesteuererklärung haben abzugeben **1553**

- alle gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, deren Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum 24 500 € überstiegen hat;
- nicht steuerbefreite Kapitalgesellschaften (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG);
- nicht steuerbefreite Genossenschaften (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG);
- nicht steuerbefreite Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG);
- sonstige juristischen Personen des privaten Rechts und nichtrechtsfähige Vereine, wenn diese einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten, dessen Gewerbeertrag den Betrag von 5 000 € überstiegen hat;
- Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, wenn diese als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind und ihr Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum den Betrag von 5 000 € überstiegen hat;
- Unternehmen i.S.d. § 3 Nr. 5, 6, 8, 9, 15, 17, 21, 26, 27, 28 und 29 GewStG, wenn sie neben ihrer steuerbefreiten Tätigkeit auch eine der Gewerbesteuer unterliegende Tätigkeit ausgeübt haben und ihr steuerpflichtiger Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum den Betrag von 5 000 € überstiegen hat;
- Unternehmen, für die zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums vortragsfähige Fehlbeträge festgestellt worden sind;
- alle gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, für die vom FA eine Gewerbesteuererklärung besonders verlangt wird (§ 14a GewStG, § 25 GewStDV).

Ab dem Erhebungszeitraum 2011 haben die steuerpflichtigen Gewerbebetriebe ihre Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrags (Gewerbesteuererklärung) und in den Fällen der Gewerbesteuerzerlegung (§ 28 GewStG) die Zerlegungserklärung **nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung** zu übermitteln haben.[1] Eine Datenübermittlung durch **Übergabe eines Datenträgers** (z.B. CD oder USB-Stick) ist nicht zulässig, weil die Steuergesetze diese Form der Datenübertragung nicht vorsehen. Auch der verfassungsrechtliche Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebietet nicht die Zulassung dieses alternativen Übertragungswegs.[2] **1554**

Die elektronische Steuererklärung unterscheidet sich in ihrer Bezeichnung, Aufbau und Gliederung nicht von der Erklärung in Papierform. Elektronische Gewerbesteuererklärungen können über das von der FinVerw. unterhaltene Elster-Online-Portal unentgeltlich erstellt und per Datenfernübertragung an die zuständige Finanzbehörde übermittelt werden.[3] Die Software Elster-Formular wurde von der FinVerw. letztmalig für die Steuererklärungen des Jahres 2019 zur Verfügung gestellt. Daneben bietet eine Vielzahl kommerzieller Steuersoftware die Möglichkeit, entsprechende Steuererklärungsdaten an die Finanzbehörden zu übermitteln.

Für eine elektronisch authentifizierte Übermittlung der Gewerbesteuererklärung, welche die Unterschrift unter der Steuererklärung ersetzt, ist ein Zertifikat erforderlich, welches nach einer Registrierung auf www.elsteronline.de dort angefordert werden kann.

Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf die Abgabe einer elektronischen Erklärung verzichten. In diesem Fall ist die Erklärung **nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck** abzugeben (§ 14a Satz 2 GewStG). **1555**

Das FA kann u.a. dann auf die elektronische Datenübermittlung verzichten, wenn sie für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Das ist insb. der Fall, wenn der Stpfl. nicht über die erforderliche technische Ausstattung verfügt und die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre. Darüber hinaus ist eine unbillige Härte anzunehmen, wenn der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (§ 150 Abs. 8 AO).

Liegt z.B. eine persönliche Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung auf Grund einer Medieninkompetenz des Steuererklärungspflichtigen vor, ist eine wirtschaftliche Zumutbarkeit der Inanspruchnahme entgeltlicher Unterstützung daneben nicht mehr zu prüfen. Eine persönliche Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung auf Grund Medieninkompetenz entfällt nicht dadurch, dass der Steuererklärungspflichtige auf medienkompetente, gelegentlich unentgeltlich in seinem Betrieb mithelfende Familienangehörige zurückgreifen könnte.

Bei der Ermessensentscheidung über einen Antrag auf Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Abgabe ist insbesondere der Erfassungsaufwand des FA dem Aufwand für die elektronische Übermittlung beim Steuerpflichtigen gegenüberzustellen.

---

1) Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2850 = BStBl I 2009, 124.
2) BFH v. 17.8.2015, I B 133/14, BFH/NV 2016, 72.
3) www.elster.de

Nach erklärungsgemäßer Veranlagung auf Grund einer in Papierform abgegebener Steuererklärung kann die zwangsweise Durchsetzung der elektronischen Übermittlung rechtsmissbräuchlich sein.[1)]

In der Praxis dürften diese Voraussetzungen insb. bei **Kleinstbetrieben** gegeben sein. Der Härtefall-Antrag kann auch konkludent (z.B. in Gestalt der Abgabe einer herkömmlichen Steuer- oder Feststellungserklärung auf Papier) gestellt werden. In diesem Fall sind Sachverhaltsermittlungen der Finanzbehörde nur geboten, wenn das Vorliegen eines Härtefalls nicht als glaubhaft angesehen werden kann.[2)]

Es gibt keine unterschiedlichen Erklärungsvordrucke für Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Für die Erklärung sind die **amtlichen Vordrucke** zu verwenden (§ 25 Abs. 2 Satz 2 GewStDV).

1556 **Amtlich vorgeschriebene Vordrucke** sind Vordrucke, die mit den von den zuständigen Finanzbehörden freigegebenen Druckvorlagen hergestellt worden sind (amtliche Vordrucke), einschließlich der Formulare, die auf den Internetseiten der Steuerverwaltungen angeboten werden (Internetformulare) sowie die Vordrucke, die im Rahmen einer elektronischen Übermittlung von Steuererklärungsdaten nach Nummer 5 des BMF-Schreibens vom 15.1.2007[3)] erstellt und ausgefüllt worden sind (komprimierte Vordrucke).

Vordrucke, die nach dem Muster einer amtlichen Druckvorlage durch Druck, Ablichtung oder mit Hilfe von Datenverarbeitungsanlagen hergestellt worden sind **nichtamtliche Vordrucke**.[4)]

1557 Ein **Einzelunternehmer** muss für jeden von ihm betriebenen Gewerbebetrieb eine eigene Gewerbesteuererklärung abgeben. Dabei ist jedoch zu prüfen, ob es sich tatsächlich um mehrere Betriebe verschiedener Art oder nicht um einen einheitlichen Gewerbebetrieb handelt. So ist immer dann von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen, wenn zwar ein Gewerbetreibender verschiedene gewerbliche Tätigkeiten ausübt, diese jedoch nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Gewerbebetriebs anzusehen sind. Betriebe sind als gleichartig anzusehen, wenn sie sachlich, insb. wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch innerlich zusammenhängen.[5)]

1558 Wenn eine **Personengesellschaft** verschiedene gewerbliche Tätigkeiten ausübt, bilden diese einen einheitlichen Gewerbebetrieb. So hat eine Personengesellschaft nur einen (einheitlichen) Gewerbebetrieb. Häufig kann jedoch festgestellt werden, dass die unterschiedlichen Betätigungen in getrennten Personengesellschaften durchgeführt werden.[6)]

Nicht als Gewerbebetrieb gilt jedoch die Tätigkeit einer **Arbeitsgemeinschaft**, wenn ihr alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werk- oder Werklieferungsvertrags besteht (§ 2a GewStG). Arbeitsgemeinschaften sind zwar dem Grunde nach gewerblich tätige Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die jedoch auf Grund einer gesetzlichen Sonderregelung (§ 180 Abs. 4 AO, § 2a GewStG) von der steuerlichen Behandlung als Personengesellschaft ausgenommen werden. Stattdessen treten die Besteuerungsfolgen unmittelbar bei den Mitgliedern der Arbeitsgemeinschaft ein.

Praxishinweis:
Ob es sich um eine entsprechende Arbeitsgemeinschaft handelt, ist im Einzelfall durch Auslegung des Werk- oder Werklieferungsvertrags zu ermitteln.[7)] Gemeinschaften, die einen gemeinsamen Ein- oder Verkauf betreiben, unterliegen demgegenüber selbständig der Gewerbesteuer.[8)]

1559 **Kapitalgesellschaften** (= Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Europäische Gesellschaften), Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit gelten kraft Rechtsform als Gewerbebetrieb, so dass ihre sämtlichen (ggf. verschiedenen) Tätigkeiten als einheitlicher Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer unterliegt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG).

1560 Das BVerfG hat am 15.1.2008[9)] – wie bereits in der Vergangenheit[10)] – entschieden, dass gegen die Erhebung der Gewerbesteuer keine verfassungsmäßigen Bedenken bestehen. Auch hat das BVerfG in seinem Urteil ausgeführt, dass es durchaus mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist, dass die Einkünfte der freien Berufe, anderer Selbständiger und der Land- und Forstwirtschaft nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

2. Steuergegenstand

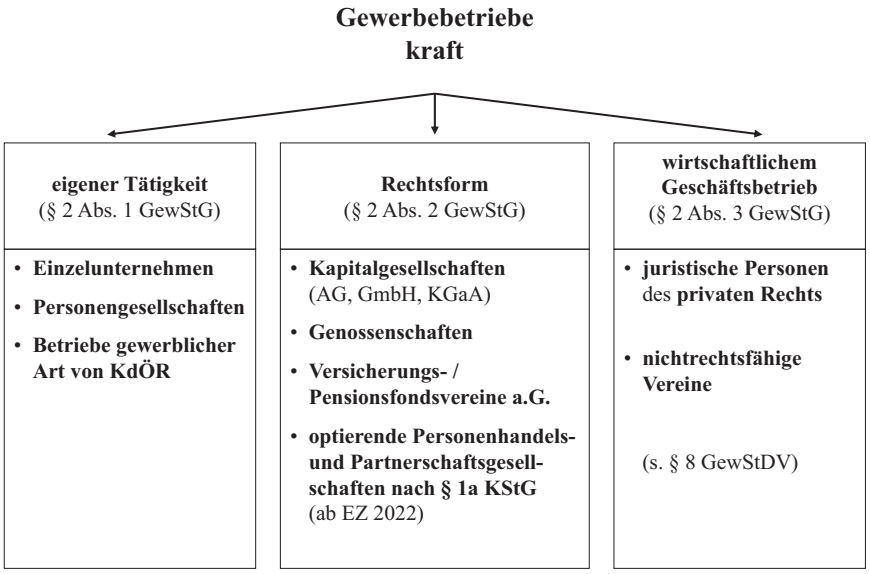
a) Gewerbesteuerpflichtige Unternehmen

1561 Der Gewerbesteuer unterliegt jeder Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Das heißt, steuerpflichtig sind Gewerbebetriebe, für die im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird.

---

1) FG Berlin-Brandenburg v. 14.2.2018, 3 K 3249/17, EFG 2018, 706 (rkr.).
2) Bayerisches Landesamt für Steuern v. 4.2.2009, AO-Kartei BY § 150 AO Karte 2.
3) BMF v. 15.1.2007, IV C 6 – O 2250 – 138/06, BStBl I 2007, 95.
4) BMF v. 11.3.2011, IV A 5 – O 1000/07/10086-07 / IV A 3 – S 0321/07/10004, BStBl I 2011, 247.
5) R 2.4 Abs. 1 GewStR 2009.
6) R 2.4 Abs. 3 GewStR 2009.
7) BFH v. 2.12.1992, I R 165/90, BStBl II 1993, 577.
8) R 2a GewStR 2009.
9) BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BGBl. I 2008, 1006, DB 2008, 1243.
10) BVerfG v. 17.11.1998, 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509; v. 14.2.2001, 2 BvR 460/93, Beilage zu BFH/NV 5/2001, 66.

Bei der Frage, welche Unternehmen verpflichtet sind, eine Gewerbesteuererklärung abzugeben, sind drei Gruppen zu unterscheiden:



Daneben gelten Besonderheiten für Reisegewerbetreibende (→ Rz. 1597).

aa) Gewerbebetrieb kraft eigener Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 GewStG)

1562 Der Gewerbesteuer unterliegt jeder **stehende Gewerbebetrieb**, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG).

Ein stehender Gewerbebetrieb ist jeder Gewerbebetrieb, der **kein Reisegewerbebetrieb** i.S.d. § 35a Abs. 2 GewStG ist (§ 1 GewStDV).

Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG zu verstehen. Ein Gewerbebetrieb liegt danach vor, wenn folgende vier Voraussetzungen (positiv) gegeben sind:

- Selbständigkeit,
- Nachhaltigkeit der Betätigung,
- Gewinnerzielungsabsicht,
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

und die Betätigung

- keine Land- und Forstwirtschaft,
- keine selbständige Arbeit,
- keine Vermögensverwaltung ist.[1)]

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist.[2)]

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert, dass eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird.[3)] Maßgeblich ist dabei die Erkennbarkeit für einen oder mehrere Auftraggeber.[4)]

(1) Abgrenzung gegenüber der Land- und Forstwirtschaft

1563 Nach § 15 Abs. 2 EStG ist die **Land- und Forstwirtschaft** keine gewerbliche Tätigkeit. Der Begriff der Landwirtschaft ist nicht statisch zu sehen, sondern es sind bei der Ausgestaltung Fortentwicklungen zu berücksichtigen, die sich aus dem Wandel der Verhältnisse ergeben.

Die **Land- und Forstwirtschaft** ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse. Dazu zählt der Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und allen anderen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen.

1) H 2.1 (1) Begriffsmerkmale GewStH 2016.
2) BFH v. 10.12.1998, III R 61/97, BStBl II 1999, 390.
3) BFH v. 22.1.2003, X R 37/00, BStBl II 2003, 464 m.w.N.
4) BFH v. 26.6.2007, IV R 49/04, BFH/NV 2007, 2004.

Zur Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe im Bereich des Weinbaus wird ergänzend auf das BMF-Schreiben v. 19.10.2017 verwiesen.[1)]

Liegen teils gewerbliche und teils land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten vor, sind die Tätigkeiten zu trennen, wenn dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist. Sind die verschiedenen Tätigkeiten jedoch derart miteinander verflochten, dass sie sich unlösbar gegenseitig bedingen, liegt eine einheitliche Tätigkeit vor. Eine solche einheitliche Tätigkeit ist danach zu qualifizieren, ob das land- und forstwirtschaftliche oder das gewerbliche Element überwiegt.[2)]

1564 Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch die Einkünfte aus der **Tierzucht und Tierhaltung**, sofern der Betrieb über eine hinreichende Futtergrundlage in Gestalt von landwirtschaftlichen Nutzflächen verfügt. Fehlt es an dieser Voraussetzung, handelt es sich um einen Gewerbebetrieb.[3)] Die Zucht und Haltung von Tieren gehört jedoch nur dann zur Landwirtschaft, wenn die Tiere dort entweder als **Arbeitstiere** gehalten bzw. **bodenunabhängig** sind und der menschlichen Ernährung dienen oder **bodenabhängig** sind und nach der Verkehrsanschauung der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. Die Verwendung selbsterzeugter Pflanzen als Futter zur Tierzucht und Tierhaltung ist landwirtschaftliche Veredelung und rechtfertigt eine Zuordnung dieser Tätigkeit zur Urproduktion, durch die sich der land- und forstwirtschaftliche Betrieb vom Gewerbebetrieb unterscheidet. Dementsprechend wird der Bezug zur Urproduktion bei der flächenunabhängigen Tierzucht und -haltung durch ihren Zweck der Versorgung der Bevölkerung hergestellt. Aus diesem Grund sind die Tiere einer **Wanderschäferei** als Woll- und Fleischlieferanten der landwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen, während die **Zucht von Zierfischen** nach dem Willen des Gesetzgebers gewerblich ist.[4)]

Praxishinweis:
Zum Zweck der Abgrenzung der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung von der gewerblichen ist es daher notwendig, den Tierbestand des Betriebs in **Vieheinheiten** umzurechnen.

1565 So stellt auch der Betrieb eines **Reiterhofs** einen landwirtschaftlichen Betrieb dar, wenn außer der Vermietung der Pferde keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen erbracht werden und dieser die zulässigen Vieheinheiten nicht überschreitet.[5)]

Die Züchtung und Abgabe von **Haustieren**, wie Hunde, Katzen oder Singvögel, liegt außerhalb land- und forstwirtschaftlicher Übung und begründet einen Gewerbebetrieb.[6)]

Da die **Zucht** von **Meerschweinchen**, **Zwergkaninchen**, **Hamstern**, **Ratten** und **Mäusen** weder der Versorgung der Bevölkerung dient noch nach der Verkehrsanschauung der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen ist, wird auch damit ein Gewerbebetrieb begründet.[7)]

1566 Durch **Strukturwandel** einer bisher der Land- und Forstwirtschaft zugerechneten Tätigkeit kann neben der Land- und Forstwirtschaft ein Gewerbebetrieb entstehen. Der Gewerbebetrieb beginnt in dem Zeitpunkt, zu dem diese Tätigkeit **dauerhaft** umstrukturiert wird. Hiervon ist z.B. auszugehen, wenn Investitionen vorgenommen, vertragliche Verpflichtungen eingegangen oder Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die dem bisherigen Charakter des Betriebs nicht mehr entsprechend und die jeweils dauerhaft dazu führen, dass die in den folgenden Absätzen genannten Grenzen erheblich überschritten werden. In allen übrigen Fällen liegt nach **Ablauf eines Zeitraums von drei Jahren** ein Gewerbebetrieb vor. Der Drei-Jahres-Zeitraum ist objektbezogen und beginnt beim Wechsel des Betriebsinhabers nicht neu. Entsprechendes gilt für den Strukturwandel einer gewerblichen Tätigkeit zu einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit.[8)]

1567 Ein **Nebenbetrieb** der Land- und Forstwirtschaft muss den Hauptbetrieb fördern und ergänzen und durch den Hauptbetrieb geprägt werden. Der Nebenbetrieb muss in funktionaler Hinsicht vom Hauptbetrieb abhängig sein.

So ist ein Nebenbetrieb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs dann anzunehmen, wenn darin überwiegend die im eigenen Hauptbetrieb erzeugten Rohstoffe be- oder verarbeitet werden. Dazu gehören beispielsweise Molkereien, Mühlen, Kellereien oder Sägewerke. Die Be- und Verarbeitung eigener Erzeugnisse im Rahmen einer zweiten Stufe der Be- oder Verarbeitung ist eine gewerbliche Tätigkeit. Die Bearbeitung fremder Erzeugnisse ist stets eine gewerbliche Tätigkeit. Sie können jedoch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn die Umsätze aus diesen Tätigkeiten dauerhaft insg. nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51 500 € (= Nettoeinnahmen) betragen.[9)]

Ein Nebenbetrieb kann auch vorliegen, wenn er ausschließlich von Land- und Forstwirten gemeinschaftlich betrieben wird und nur in deren Hauptbetrieben erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden oder nur Erzeugnisse gewonnen werden, die ausschließlich in diesen Betrieben verwendet werden.

1) BMF v. 19.10.2017, IV C 7 – S 2233/17/10002, BStBl I 2017, 1431.
2) R 15.5 Abs. 1 Sätze 4-7 EStR 2012.
3) BFH v. 14.9.1989, IV R 88/88, BStBl II 1990, 152.
4) BFH v. 16.12.2004, IV R 4/04, BStBl II 2005, 347.
5) BFH v. 24.1.1989, VIII R 91/83, BStBl II 1989, 416.
6) BFH v. 30.9.1980, VIII R 22/79, BStBl II 1981, 210.
7) BFH v. 16.12.2004, IV R 4/04, BStBl II 2005, 347.
8) R 15.5 Abs. 2 EStR 2012.
9) R 15.5 Abs. 11 EStR 2012.

Zu den Nebenbetrieben zählen auch **Substanzbetriebe**, z.B. Sandgruben, Kiesgruben, Torfstiche, wenn die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird.[1] **1568**

Häufig werden von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht nur **eigene,** sondern auch **fremde Erzeugnisse** zugekauft und im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs veräußert. **1569**

Eigene Erzeugnisse sind alle land- und forstwirtschaftlichen Urprodukte, die im Rahmen des Erzeugungsprozesses im eigenen Betrieb gewonnen werden. Hierzu gehören auch zugekaufte Waren, die als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe im Erzeugungsprozess des Hauptbetriebs verwendet werden.

Rohstoffe sind zugekaufte Waren, die im Rahmen der Urproduktion weiterkultiviert werden (z.B. Jungtiere, Saatgut oder Jungpflanzen). Hilfsstoffe sind zugekaufte Waren, die als nicht wesentlicher Bestandteil in ein Urprodukt eingehen (z.B. Futtermittelzusätze, Siliermittel, Starterkulturen und Lab zur Milchverarbeitung, Trauben und Traubensaftkonzentrat zur Weinerzeugung, Verpackungsmaterial, Blumentöpfe für die eigene Produktion oder als handelsübliche Verpackung. Betriebsstoffe sind Waren, die im Erzeugungsprozess verwendet werden und nicht in das Urprodukt eingehen (z.B. Düngemittel, Treibstoff, Heizöl). Unerheblich ist, ob die zugekaufte Ware bereits ein land- und forstwirtschaftliches Urprodukt im engeren Sinne oder ein gewerbliches Produkt darstellt.

Als **Zukaufsware** gelten alle zur Weiterveräußerung zugekauften Erzeugnisse, Produkte oder Handelswaren, die nicht im Erzeugungsprozess des eigenen Betriebs verwendet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um betriebstypische bzw. -untypische Erzeugnisse, Handelsware zur Vervollständigung einer für die Art des Erzeugungsbetriebs üblichen Produktpalette oder andere Waren aller Art handelt. Werden zugekaufte Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe weiterveräußert, gelten diese im Zeitpunkt der Veräußerung als Zukaufsware. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung gelegentlich (z.B. Verkauf von Diesel im Rahmen der Nachbarschaftshilfe) oder laufend (z.B. Verkauf von Blumenerde) erfolgt. Die hieraus erzielten Umsätze sind bei der Abgrenzung entsprechend zu berücksichtigen.

Werden **ausschließlich eigene Erzeugnisse abgesetzt**, stellt dies eine Vermarktung land- und forstwirtschaftlicher Urprodukte dar, selbst wenn sie über ein eigenständiges Handelsgeschäft oder eine Verkaufsstelle (z.B. Großhandelsbetrieb, Einzelhandelsbetrieb, Ladengeschäft, Marktstand oder Verkaufswagen) erfolgt. Unerheblich ist die Anzahl der Verkaufsstellen oder ob die Vermarktung in räumlicher Nähe zum Betrieb erfolgt. Werden dagegen **ausschließlich zugekaufte Waren** abgesetzt, ist die Veräußerung der Zukaufsware von Beginn an eine gewerbliche Tätigkeit. Auf die Art und den Umfang der Veräußerung kommt es dabei nicht an. **1570**

Werden **neben eigenen Erzeugnissen auch zugekaufte Waren abgesetzt**, liegt insoweit neben dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch ein selbständiger Gewerbebetrieb vor. Aus Vereinfachungsgründen kann die gewerbliche Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn die Umsätze der gewerblichen Tätigkeiten dauerhaft insg. nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51 500 € betragen.[2] **1571**

Der Stpfl. trägt für die Zuordnung der Betriebseinnahmen zu den eigenen Erzeugnissen und den Zukaufswaren die Beweislast. Er hat die Zuordnung durch leicht und einwandfrei nachprüfbare Aufzeichnungen nachzuweisen und entsprechende Beweisvorsorge zu treffen.

Eine **Dienstleistung** im Zusammenhang mit dem Absatz eigener land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse, die über den Transport und das Einbringen von Pflanzen hinausgeht (z.B. Grabpflege, Gartengestaltung), stellt grundsätzlich eine einheitlich zu beurteilende Tätigkeit dar. Wenn nach dem jeweiligen Vertragsinhalt der Umsatz aus den Dienstleistungen und den fremden Erzeugnissen überwiegt, ist von einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit auszugehen.[3] Aus Vereinfachungsgründen kann die gewerbliche Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn die Umsätze der gewerblichen Tätigkeiten dauerhaft insg. nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51 500 € betragen.[4] **1572**

Der Ausschank von **selbsterzeugten Getränken** ist eine besondere Form der Vermarktung eigener Produkte und kann daher noch dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. Werden daneben jedoch **Speisen und zugekaufte Getränke** verabreicht, z.B. in einer Besen- oder Straußwirtschaft, liegt mit diesen besonderen Leistungen insoweit eine gewerbliche Tätigkeit vor. Aus **Vereinfachungsgründen** können diese besonderen Leistungen noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn der Umsatz den gewerblichen Tätigkeiten nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51 500 € im Wj. betragen.[5] **1573**

Verwendet ein Land- und Forstwirt **Wirtschaftsgüter** auch außerhalb seines Betriebs, indem er sie Dritten entgeltlich überlässt oder mit ihnen für Dritte Dienstleistungen verrichtet, stellt diese Betätigung entweder eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit dar. Dies gilt auch, wenn in diesem Zusammenhang fremde Erzeugnisse verwendet werden. Wenn der Einsatz der Wirtschaftsgüter für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke 10 % nicht unterschreitet, kann diese Tätigkeit noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn der Umsatz aus den gewerblichen Tätigkeiten nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51 500 € im Wj. beträgt.[6] **1574**

1) R 15.5 Abs. 3 EStR 2012.
2) R 15.5 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. Abs. 11 EStR 2012.
3) R 15.5 Abs. 7 EStR 2012.
4) R 15.5 Abs. 7 i.V.m. Abs. 11 EStR 2012.
5) R 15.5 Abs. 8 i.V.m. Abs. 11 EStR 2012.
6) R 15.5 Abs. 9 i.V.m. Abs. 11 EStR 2012.

1575 Die Erbringung von **Dienstleistungen** ohne Verwendung von eigenen Erzeugnissen oder eigenen Wirtschaftsgütern durch einen Land- und Forstwirt ist eine gewerbliche Tätigkeit. Wenn jedoch ein funktionaler Zusammenhang mit typisch land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten besteht, können aus Vereinfachungsgründen diese Leistungen der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn der Umsatz aus den gewerblichen Tätigkeiten nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51 500 € im Wj. beträgt.[1)]

1576 Die **Erzeugung von Energie**, z.B. durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, und der anschließende Verkauf begründen einen Gewerbebetrieb, da es sich hierbei nicht um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens handelt. Sind Energieerzeugungsanlagen an ein Versorgungsnetz angeschlossen, sind sie einem gewerblichen Betrieb zuzuordnen, wenn die Erzeugung für den eigenen Betrieb nicht überwiegt. Lediglich die Erzeugung von **Strom aus Biogas** führt zur Annahme eines Nebenbetriebs, wenn die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind (→ Rz. 1567).

1577 Die Frage, ob die **Beherbergung von Fremden** eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden. Aus Vereinfachungsgründen ist jedoch keine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, wenn weniger als vier Zimmer und weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden und keine Hauptmahlzeit gewährt wird.[2)]

(2) Abgrenzung gegenüber der selbständigen Arbeit

1578 Die Einkünfte aus **selbständiger Arbeit** begründen ebenfalls keinen Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen die Tätigkeiten der freien Berufe, der Einnehmer staatlicher Lotterien und der sonstigen selbständigen Arbeit. Zu den Wesensmerkmalen der selbständigen Tätigkeit gehört, dass sie in ihrem Kernbereich auf der eigenen persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers beruht.

Zu den **freiberuflichen Tätigkeiten** gehört die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit sowie die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratende Volks- und Betriebswirte, vereidigte Buchprüfer, Steuerbevollmächtigte, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe.

1579 Die Berufstätigkeit des **Journalisten** ist auf Informationen über gegenwartsbezogene Geschehnisse ausgerichtet; die Sammlung und Verarbeitung von Informationen des Tagesgeschehens, die kritische Auseinandersetzung mit diesen Informationen und die Stellungnahme zu den Ereignissen auf politischem, gesellschaftlichem, wirtschaftlichem oder kulturellem Gebiet machen das Berufsbild aus. Es gehört zum Wesen der selbständig ausgeübten journalistischen Tätigkeit, dass der Journalist sich mit den Ergebnissen seiner Arbeit unmittelbar oder mittelbar über ein Medium (Zeitung, Zeitschrift, Film, Rundfunk, Fernsehen oder Internet) schriftlich oder mündlich an die Öffentlichkeit wendet. Die Berufstätigkeit des Journalisten erfordert keine bestimmte Vorbildung (Hochschulstudium, Journalistenschule o.Ä.). Die Vorbildung kann nur als Beweisanzeichen gewertet werden.[3)]

1580 Voraussetzung für die Annahme einer **wissenschaftlichen Tätigkeit** ist, dass eine hochstehende, besonders qualifizierte Arbeit ausgeübt wird, die dazu geeignet ist, schwierige Streit- oder Grenzfälle nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten zu lösen. Der Begriff der Wissenschaft ist dabei in besonderem Maße mit den Disziplinen verbunden, die an den Hochschulen gelehrt werden. Eine wissenschaftliche Tätigkeit setzt zwar kein Hochschulstudium, wohl aber wissenschaftliche Kenntnisse im Sinne dieser Betrachtungsweise voraus.[4)] Wissenschaftlich tätig wird nicht nur, wer schöpferische oder forschende Arbeit leistet, sondern auch, wer das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und die Erkenntnisse auf konkrete Vorgänge anwendet.[5)]

1581 Eine **künstlerische Tätigkeit** liegt nur vor, wenn der Künstler eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht. Das Wesentliche der künstlerischen Betätigung liegt in der freien schöpferischen Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden.

Für das Merkmal „künstlerische Tätigkeit" ist unerheblich, aus welcher Zielsetzung heraus der Künstler schafft und wozu das von ihm Geschaffene verwendet wird. So verliert eine künstlerisch gestaltete schauspielerische Leistung allein dadurch, dass sie einem gewerblichen Zweck dient, nicht die Eigenschaft einer künstlerischen Leistung. Da die künstlerische Tätigkeit in besonderem Maße persönlichkeitsbezogen ist, kann sie als solche nur anerkannt werden, wenn der Künstler auf sämtliche zur Herstellung eines Kunstwerks erforderlichen Tätigkeiten den entscheidenden gestaltenden Einfluss ausübt.[6)]

1) R 15.5 Abs. 10 i.V.m. Abs. 11 EStR 2012.
2) R 15.5 Abs. 13 EStR 2012.
3) BFH v. 14.5.2014, VIII R 18/11, BStBl II 2015, 128.
4) BFH v. 11.6.1997, XI R 2/95, BStBl II 1997, 687.
5) H 15.6 (Wissenschaftliche Tätigkeit) EStH 2020.
6) H 15.6 (Künstlerische Tätigkeit) EStH 2020.

Praxishinweis:
Eine künstlerische Tätigkeit ist jedoch dann nicht gegeben, wenn sich der Künstler an ins Einzelne gehende Angaben und Weisungen seines Auftraggebers zu halten hat und ihm infolgedessen kein oder kein genügender Spielraum für eine eigenschöpferische Leistung bleibt.[1)]

1582 Eine **unterrichtende Tätigkeit** ist die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen durch Lehrer an Schüler in organisierter und institutionalisierter Form. Die organisierte und institutionalisierte Form des Unterrichts setzt u.a. ein auf ein bestimmtes Fachgebiet bezogenes schulmäßiges Programm zur Vermittlung von Kenntnissen an den/die Lernwilligen voraus. Dies schließt einen Individualunterricht nicht aus. In diesen Fällen wird bei der Durchführung eines nach Lehrziel und Lehrmethode feststehenden Programms der Unterricht auf die besonderen Bedürfnisse des Einzelnen abgestellt. Lassen sich jedoch Kenntnisse nicht auf Grund eines für das bestimmte Fachgebiet allgemeingültigen, im Einzelfall abwandlungsfähigen Lehrprogramms vermitteln, sondern erfordert die Tätigkeit die Erarbeitung und Entwicklung eines auf die speziellen Bedürfnisse einer Person abgestellten, nicht auf einen Fachbereich beschränkten Programms, so stellt dies keine Lehrtätigkeit in organisierter und institutionalisierter Form mehr dar. Es handelt sich dann um eine beratende Tätigkeit, die nicht mehr unter § 18 EStG gefasst werden kann.[2)]

1583 Eine **erzieherische Tätigkeit** ist die planmäßige körperliche, geistige und charakterliche Formung junger Menschen zu tüchtigen, mündigen Menschen, wobei unter Mündigkeit die Fähigkeit verstanden wird, selbständig und verantwortlich die Aufgaben des Lebens zu bewältigen. Erziehung erfasst damit alle Bestrebungen, Vorgänge und Tätigkeiten, die den Erziehungsvorgang (Entwicklungsvorgang) beeinflussen. Zur Erziehung gehören außer der – regelmäßig im Wege des Unterrichts dargebotenen – Wissensvermittlung die Willensbildung und die Charakterbildung (Wissensbildung; Tätigkeiten, die darauf zielen, dass sich der Erzogene selbst zu sehen und zu beurteilen lernt; Bildung der Entscheidungsfähigkeit; das Lernen, Entscheidungen als rationale Akte zu steuern, Folgen zu bedenken usw.).[3)]

Eine freiberufliche erzieherische Tätigkeit kann auch ohne Ablegung einer fachlichen Prüfung ausgeübt werden.[4)]

1584 Bei der Zuordnung der Tätigkeiten im Rahmen eines **Heil- oder Heilhilfsberufs** zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) oder zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) ist Folgendes zu beachten:

Einen Heil- oder Heilhilfsberuf übt derjenige aus, dessen Tätigkeit der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dient. Dazu gehören auch Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege.

Soweit Heil- oder Heilhilfsberufe nicht zu den Katalogberufen zählen, ist ein solcher Beruf einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Katalogberufe ähnlich, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit nach den für sie charakteristischen Merkmalen, die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft.

Bei der Prüfung der Vergleichbarkeit ist regelmäßig auf die Katalogberufe des Heilpraktikers oder Krankengymnasten abzustellen. Danach ist die ausgeübte Tätigkeit mit einem Katalogberuf ähnlich, wenn sie der Ausübung der Heilkunde dient. Daneben muss eine mehrjährige theoretische und praktische Ausbildung auf Grund eines bundeseinheitlichen Berufsgesetzes absolviert werden sowie vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung vorliegen. Für den zu beurteilenden Beruf muss ein bundeseinheitliches Berufsgesetz existieren, in dem Ausbildung und Ausübung geregelt sind. Auch muss es für die Ausübung des zu beurteilenden Berufs einer gesetzlich vorgeschriebenen Erlaubnis bedürfen, welche einer staatlichen Überwachung durch die zuständige Behörde (z.B. Gesundheitsamt) unterliegen.

Die Zulassung des jeweiligen Stpfl. oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe nach § 124 Abs. 1 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen gilt als ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Tätigkeit. Gleiches gilt für die Zulassung zur Teilnahme an Verträgen zur Integrierten Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff. SGB V.

Fehlt es an einer solchen Zulassung, kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden, ob die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Stpfl. mit den Erfordernissen des § 124 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 SGB V oder §§ 140a ff. SGB V vergleichbar sind.[5)]

1585 Ob ein **ähnlicher Beruf** vorliegt, ist durch Vergleich mit einem bestimmten Katalogberuf festzustellen.[6)] Ein Beruf ist einem der Katalogberufe ähnlich, wenn er in wesentlichen Punkten mit ihm verglichen werden kann. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der Ausbildung und der beruflichen Tätigkeit.[7)]

1) BFH v. 11.7.1997, IV R 33/90, BStBl II 1991, 353.
2) BFH v. 11.6.1997, XI R 2/95, BStBl II 1997, 687.
3) BFH v. 21.11.1974, II R 107/68, BStBl II 1975, 389.
4) BFH v. 25.4.1974, VIII R 166/73, BStBl II 1974, 642.
5) BMF v. 20.11.2019, IV C 6 -S 2246/19/10001, BStBl I 2019, 1298; BFH v. 20.11.2018, VIII R 26/15, BStBl II 2019, 776.
6) BFH v. 5.7.1973, IV R 127/69, BStBl II 1973, 730.
7) BFH v. 12.10.1989, IV R 118-119/87, BStBl II 1990, 64; v. 11.11.2014, VIII R 17/12, www.stotax-first.de.

Ist für die Ausübung des Katalogberufs eine **staatliche Erlaubnis** erforderlich, kann die ohne staatliche Erlaubnis entfaltete Tätigkeit nicht ähnlich sein.[1)]

1586 Verfügt der Unternehmer nicht über einen entsprechenden Studienabschluss (**Autodidakt**), muss er eine diesem vergleichbare Tiefe und Breite seiner Vorbildung nachweisen. Das kann einmal dadurch geschehen, dass er im Einzelnen darlegt und beweist, welche außerhalb der üblichen Studiengänge angebotenen Kurse er besucht und welche Werke er im Selbststudium durchgearbeitet hat. Da der Nachweis auch den Erfolg der autodidaktischen Ausbildung mit umfasst, wird dieser Beweis in der Regel allerdings schwer zu erbringen sein. Daher hat die Rechtsprechung zugelassen, dass der Unternehmer den erforderlichen Nachweis der theoretischen Kenntnisse anhand eigener praktischer Arbeiten führt.[2)] Die praktischen Arbeiten müssen so beschaffen sein, dass aus ihnen auf eine Ausbildung, einen Kenntnisstand und eine Qualifikation geschlossen werden kann, die durch den Kernbereich eines Fachstudiums vermittelt wird.[3)] Für diese Form des Nachweises ist es jedoch erforderlich, dass die Tätigkeit des Unternehmers besonders anspruchsvoll ist und nicht nur der Tiefe, sondern auch der Breite nach zumindest das Wissen des Kernbereichs eines Fachstudiums voraussetzt. Demgegenüber werden an die Breite der Tätigkeit geringere Anforderungen gestellt als an die der Ausbildung oder der autodidaktisch erworbenen Kenntnisse. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass auch bei Freiberuflern vielfach ein wirtschaftliches Bedürfnis für eine Spezialisierung besteht. Das heißt jedoch nicht, dass die theoretischen Kenntnisse eines Autodidakten bereits dann die erforderliche fachliche Breite aufweisen, wenn sie für das Spezialgebiet, auf dem der Stpfl. tätig ist, ausreichen. Das gilt selbst dann, wenn dieselbe Spezialisierung auch bei Angehörigen des Vergleichsberufs mit umfassender Ausbildung anzutreffen ist.[4)] Es ist unschädlich, wenn die Kenntnisse in einem Hauptbereich des Fachstudiums unzureichend sind, der Stpfl. jedoch insg. eine entsprechende Abschlussprüfung an einer Hochschule, Fachhochschule oder Berufsakademie bestehen würde.[5)] Der Nachweis der erforderlichen theoretischen Kenntnisse kann auch mittels einer Wissensprüfung durch einen Sachverständigen erbracht werden.[6)]

Praxishinweis:
Ein abgebrochenes Studium reicht zum Nachweis einer autodidaktischen Ausbildung nicht aus.[7)]

1587 Folgende Tätigkeiten wurden als ähnliche Berufe anerkannt:[8)]

- **Altenpfleger**, soweit keine hauswirtschaftliche Verpflegung der Patienten erfolgt; siehe jedoch auch „Krankenpfleger“;[9)]
- **Audio-Psycho-Phonologen**, wenn Ausbildung, Erlaubnis und Tätigkeit mit den Anforderungen des § 124 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 SGB V vergleichbar sind;[10)]
- medizinische **Bademeister**, soweit sie auch zur Feststellung des Krankheitsbefunds tätig werden oder persönliche Heilbehandlungen am Körper des Patienten vornehmen;[11)]
- **Bauleiter**, wenn ihre Kenntnisse und Tätigkeiten mit denen eines Architekten vergleichbar sind;[12)]
- **Berufsbetreuer** i.S.d. §§ 1896 ff. BGB;[13)]
- **Betriebswirte**, staatlich geprüfte, als selbständige Berater;
- **Diätassistenten**;[14)]
- **EDV-Berater** für **Anwendungssoftware**, wenn sie über ein ausreichendes theoretisches Grundwissen durch ein Studium als Ingenieur, Mathematiker oder Informatiker verfügen. Verfügt der Stpfl. nicht über einen Abschluss als Absolvent einer Hochschule oder Fachhochschule, muss er eine vergleichbare Tiefe und Breite seiner Vorbildung nachweisen. Auch ist erforderlich, dass die Software durch eine klassische ingenieurmäßige Vorgehensweise (Planung, Konstruktion und Überwachung) entwickelt wurde und es sich **nicht** um **Trivialsoftware** handelt;[15)]
- **Entbindungspfleger**;[16)]
- **Ergotherapeuten**;[17)]
- **Fachkrankenpfleger** für Krankenhaushygiene;[18)]

1) BFH v. 13.2.2003, IV R 49/01, BStBl II 2003, 721.
2) BFH v. 18.6.1980, I R 109/77, BStBl II 1981, 118.
3) BFH v. 11.8.1999, XI R 47/98, BStBl II 2000, 31.
4) BFH v. 14.3.1991, IV R 135/90, BStBl II 1991, 769.
5) BFH v. 19.9.2002, VI R 74/00, BStBl II 2003, 27; v. 28.8.2003, IV R 21/02, BStBl II 2003, 919.
6) BFH v. 26.6.2002, IV R 56/00, BStBl II 2002, 768.
7) BFH v. 4.5.2000, IV R 51/99, BStBl II 2000, 616.
8) H 15.6 (Beispiele für selbständige Arbeit) EStH 2020.
9) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
10) BFH v. 28.8.2003, IV R 69/00, BStBl II 2004, 954.
11) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
12) BFH v. 12.10.1989, IV R 118-119/87, BStBl II 1990, 64.
13) BFH v. 15.6.2010, VIII R 10/09, BStBl II 2010, 906.
14) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
15) BFH v. 4.5.2004, XI R 9/03, BStBl II 2004, 989; v. 22.9.2009, VIII R 63/06, BStBl II 2010, 466.
16) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
17) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
18) BFH v. 6.9.2006, XI R 64/05, BStBl II 2007, 177.

- **Fußpflege**, medizinische;
- **Hebammen**;[1)]
- **Heileurythmisten**;[2)]
- **Industriedesigner**, auch im Bereich zwischen Kunst und Gewerbe kann ein gewerblicher Verwendungszweck eine künstlerische Tätigkeit nicht ausschließen;
- **Insolvenzverwalter**, ein Wirtschaftsprüfer/Steuerberater ist als Insolvenzverwalter freiberuflich tätig, wenn diese Tätigkeit isoliert als eine sonstige selbständige Tätigkeit anzusehen ist (auch → Rz. 1592);[3)]
- **Kindererholungsheim**, wenn die Kinder in erster Linie zum Zweck einer planmäßigen körperlichen, geistigen und sittlichen Erziehung auswärts untergebracht sind, kann der Betrieb eines Kindererholungsheims ausnahmsweise eine freiberufliche Tätigkeit darstellen, wenn die freiberufliche Tätigkeit der Gesamtleistung des Heims das Gepräge gibt;[4)]
- **Kinder-** und **Jugendlichenpsychotherapeuten**;[5)]
- **Kfz-Sachverständige**, wenn die Gutachtertätigkeit mathematisch-technische Kenntnisse voraussetzt, wie sie üblicherweise nur durch eine Berufsausbildung als Ingenieur erlangt werden;
- **Krankenpfleger/Krankenschwester**, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt;
- **Kunsthandwerker**, die von ihnen selbst entworfene Gegenstände herstellen. Es können handwerkliche und künstlerische Tätigkeiten nebeneinander vorliegen;[6)]
- **Kompasskompensierer** auf Seeschiffen;[7)]
- **Logopäden**;[8)]
- **Managementtrainer,** wenn sie entsprechenden Gruppenunterricht – keinen Einzelunterricht erteilen;[9)]
- **Masseure** (staatlich geprüft), Heilmasseure, soweit sie nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen;[10)]
- **Medizinisch-technische Assistenten**;[11)]
- **Modeschöpfer**, beratende Tätigkeit eines im Übrigen als Künstler anerkannten Modeschöpfers kann künstlerisch sein;[12)]
- **Orthoptisten**;[13)]
- **Patentberichterstatter mit wertender Tätigkeit**;[14)]
- **Podologen/medizinische Fußpfleger**;[15)]
- **Prozessagenten**;[16)]
- **Prüfingenieure**, für Hauptuntersuchungen und Sicherheitsprüfungen;[17)]
- **psychologische Psychotherapeuten**, Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten;[18)]
- **Rettungsassistenten**;[19)]
- **Schiffseichaufnehmer**;[20)]
- **Synchronsprecher**, die bei der Synchronisierung ausländischer Spielfilme mitwirken;[21)]
- **Tanz- und Unterhaltungsorchester**, wenn sie einen bestimmten Qualitätsstandard erreichen;[22)]
- **Umweltauditor** mit einem abgeschlossenen Chemiestudium;[23)]

---

1) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
2) BFH v. 20.11.2018, VIII R 26/15, BStBl II 2019, 776.
3) BFH v. 11.8.1994, IV R 126/91, BStBl II 1994, 936; v. 15.12.2010, VIII R 50/09, BStBl II 2011, 506.
4) BFH v. 9.4.1975, I R 107/73, BStBl II 1975, 610.
5) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
6) BFH v. 11.7.1991, IV R 15/90, BStBl II 1991, 889.
7) BFH v. 14.11.1957, IV 84/57 U, BStBl III 1958, 3.
8) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
9) FG Nürnberg v. 15.1.2003, V 147/2000, DStRE 2003, 586.
10) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
11) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
12) BFH v. 2.10.1968, I R 1/66, BStBl II 1969, 138.
13) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
14) BFH v. 2.12.1970, I R 23/67, BStBl II 1971, 233.
15) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
16) RFH v. 7.12.1938, IV R 774/37, RStBl 1939, 215.
17) BFH v. 14.5.2019, VIII R 35/16, BStBl II 2019, 580.
18) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
19) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
20) BFH v. 5.11.1970, IV R 127/70, BStBl II 1971, 319.
21) BFH v. 3.8.1978, VI R 212/75, BStBl II 1979, 131; v. 12.10.1978, VI R 1/77, BStBl II 1981, 706.
22) BFH v. 19.8.1982, IV R 64/79, BStBl II 1983, 7.
23) BFH v. 17.1.2007, XI R 5/06, BStBl II 2007, 519.

- **Verfahrenspfleger** im Sinne des FamFG;[1)]
- **Werbung**, Tätigkeit eines **Künstlers** im Bereich der Werbung kann künstlerisch sein, wenn sie als eigenschöpferische Leistung zu werten ist;[2)]
- **Zahnpraktiker**;[3)]
- **Zwangsverwalter**, die Tätigkeit fällt in der Regel unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.[4)]

1588 **Nicht** als selbständige Einkünfte anerkannt wurden:[5)]

- **Altenpfleger**, soweit auch eine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt;[6)]
- **Anlageberater**/Finanzanalysten;[7)]
- **Ärztepropagandisten**;[8)]
- **Apotheken-Inventurbüros**;[9)]
- **Apothekenrezeptabrechner**;[10)]
- **Arbeitsmediziner**, die im Bereich der Arbeitssicherheit tätig sind, ohne dass sie die Kenntnisse eines Ingenieurs nachweisen können;[11)]
- **Architekten**, die bei Ausübung einer beratenden Tätigkeit an der Vermittlung von Geschäftsabschlüssen mittelbar beteiligt sind;[12)]
- **Artisten**;[13)]
- **Auktionatoren**, siehe „Versteigerer";
- **Baubetreuer** (Bauberater), die sich lediglich mit der wirtschaftlichen (finanziellen) Betreuung von Bauvorhaben befassen;[14)]
- **Bauleiter**[15)], es sei denn, seine Ausbildung entspricht der eines Architekten[16)] oder eines Wirtschaftsingenieurs;[17)]
- **Beratungsstellenleiter** von **Lohnsteuerhilfevereinen**;[18)]
- **Berufsbetreuer i.S.d. §§ 1896 ff. BGB**, die Tätigkeit fällt in der Regel unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG;[19)]
- **Berufssportler**;[20)]
- **Bezirksschornsteinfegermeister**;[21)]
- **Blindenführhundeschule**;[22)]
- **Bodybuilding-Studios**, wenn die unterrichtende Tätigkeit nur die Anfangsphase der Kurse prägt und im Übrigen den Kunden Trainingsgeräte zur freien Verfügung stehen;[23)]
- **Buchhalter**;[24)]
- **Buchmacher**;[25)]
- **Bühnenvermittler**;[26)]
- **Datenschutzbeauftragte**;[27)]
- **Detektive**;[28)]

---

1) BFH v. 15.6.2010, VIII R 10/09, BStBl II 2010, 906.
2) BFH v. 11.7.1991, IV R 33/90, BStBl II 1992, 353.
3) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
4) BFH v. 12.12.2001, XI R 56/00, BStBl II 2002, 202.
5) H 15.6 (Abgrenzung selbständige Arbeit/Gewerbebetrieb) EStH 2020.
6) BMF v. 22.10.2004, IV B 2 – S 2246 – 3/04, BStBl I 2004, 1030.
7) BFH v. 2.9.1988, III R 58/85, DB 1988, 2610.
8) BFH v. 27.4.1961, IV 329/58 U, BStBl III 1961, 315.
9) BFH v. 15.6.1965, IV 283/63 U, BStBl III 1965, 556.
10) BFH v. 28.3.1974, IV R 153/73, BStBl II 1974, 515.
11) BFH v. 11.4.2005, IV B 106/03, BFH/NV 2005, 1544.
12) BFH v. 14.6.1984, I R 204/81, BStBl II 1985, 15.
13) BFH v. 16.3.1951, IV 197/50 U, BStBl III 1951, 97.
14) BFH v. 29.5.1973, VIII R 55-56/70, BStBl II 1974, 447; v. 30.5.1973, I R 35/71, BStBl II 1973, 668.
15) BFH v. 22.1.1988, III R 43-44/85, BStBl II 1988, 497; v. 11.8.1999, XI R 47/98, BStBl II 2000, 31.
16) BFH v. 12.10.1989, IV R 118-119/87, BStBl II 1990, 64.
17) BFH v. 6.9.2006, XI R 3/06, BStBl II 2007, 118.
18) BFH v. 10.12.1987, IV R 176/85, BStBl II 1988, 273.
19) BFH v. 15.6.2010, VIII R 10/09, BStBl II 2010, 906.
20) BFH v. 22.1.1964, I 398/60 U, BStBl III 1964, 207.
21) BFH v. 13.11.1996, XI R 53/95, BStBl II 1997, 295.
22) BFH v. 9.5.2017, VIII R 11/15, BStBl II 2017, 911.
23) BFH v. 18.4.1996, IV R 35/95, BStBl II 1996, 573.
24) BFH v. 28.6.2001, IV R 10/00, BStBl II 2002, 338.
25) RFH v. 22.2.1939, VI 822/38, RStBl 1939, 576.
26) BFH v. 15.4.1970, I R 107/68, BStBl II 1970, 517.
27) BFH v. 5.6.2003, IV R 34/01, BStBl II 2003, 761; v. 14.1.2020, VIII R 27/17, BStBl II 2020, 222.
28) RFH v. 15.7.1942, VI 192/42, RStBl 1942, 989.

- **Dispacheure**;[1)]
- **EDV-Berater** üben keine ingenieurähnliche Tätigkeit aus, wenn sie im Bereich der Anwendersoftware die Entwicklung qualifizierter Software nicht durch eine klassische ingenieurmäßige Vorgehensweise (Planung, Konstruktion, Überwachung) betreiben und wenn sie keine Ausbildung, die der eines Ingenieurs vergleichbar ist, besitzen;[2)]
- **Ehevermittler**;[3)]
- **Erbensucher**;[4)]
- **Fahrschulen**, wenn der Inhaber nicht die Fahrlehrererlaubnis besitzt;[5)]
- **Finanz- und Kreditberater**;[6)]
- **Fitness-Studios**; keine unterrichtende Tätigkeit, wenn Kunden im Wesentlichen in Gerätebedienung eingewiesen und Training in Einzelfällen überwacht wird;[7)]
- **Fotografen**, die Werbeaufnahmen machen; Werbeaufnahmen macht auch, wer für Zeitschriften Objekte auswählt und zum Zweck der Ablichtung arrangiert, um die von ihm oder einem anderen Fotografen dann hergestellten Aufnahmen zu veröffentlichen;[8)]
- **Fotomodelle**;[9)]
- **Gutachter** auf dem Gebiet der Schätzung von Einrichtungsgegenständen und Kunstwerken;[10)]
- **Havariesachverständige**;[11)]
- **Hellseher**;[12)]
- **Hersteller künstlicher Menschenaugen**;[13)]
- **Industriepropagandisten**;[14)]
- **Ingenieure** als Werber für Lieferfirmen;[15)]
- **Inkassotätigkeiten** eines Rechtsanwalts, der dieses massenhaft und vollautomatisiert betreibt;[16)]
- **Inventurbüros**;[17)]
- **Kfz-Sachverständige** ohne Ingenieurexamen, deren Tätigkeit keine mathematisch-technischen Kenntnisse wie die eines Ingenieurs voraussetzt;[18)]
- **Klavierstimmer**;[19)]
- **Konstrukteure**, die überwiegend Bewehrungspläne fertigen;[20)]
- **Krankenpfleger/Krankenschwestern**, soweit auch eine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt;[21)]
- **Kükensortierer**;[22)]
- **Künstleragenten**;[23)]
- **Makler**;[24)]
- **Management-Berater**;[25)]
- **Marktforschungsberater**;[26)]

---

1) BFH v. 26.11.1992, IV R 109/90, BStBl II 1993, 235.
2) BFH v. 4.5.2004, XI R 9/03, BStBl II 2004, 989; v. 18.4.2007, XI R 29/06, BStBl II 2007, 781.
3) BFH v. 28.8.1968, I 242/65, BStBl II 1969, 145.
4) BFH v. 24.2.1965, I 349/61 U, BStBl III 1965, 263.
5) BFH v. 4.10.1966, I 249/63, BStBl III 1966, 685.
6) BFH v. 13.4.1988, I R 300/83, BStBl II 1988, 666.
7) BFH v. 13.1.1994, IV R 79/92, BStBl II 1994, 362.
8) BFH v. 19.2.1998, IV R 50/96, BStBl II 1998, 441.
9) BFH v. 8.6.1967, IV 62/65, BStBl III 1967, 618.
10) BFH v. 22.6.1971, VIII 23/65, BStBl II 1971, 749.
11) BFH v. 22.6.1965, I 347/60 U, BStBl III 1965, 593.
12) BFH v. 30.3.1976, VIII R 137/75, BStBl II 1976, 464.
13) BFH v. 25.7.1968, IV R 251/66, BStBl II 1968, 662.
14) RFH v. 25.3.1938, RStBl 1938, 733.
15) RFH v. 30.8.1939, RStBl 1940, 14.
16) BFH v. 20.8.2012, III B 246/11, BFH/NV 2012, 1959.
17) BFH v. 28.11.1968, IV R 240/67, BStBl II 1969, 164.
18) BFH v. 9.7.1992, IV R 116/90, BFH/NV 1993, 357.
19) BFH v. 22.3.1990, IV R 145/88, BStBl II 1990, 643.
20) BFH v. 5.10.1989, IV R 154/86, BStBl II 1990, 73.
21) BFH v. 22.1.2004, IV R 51/01, BStBl II 2004, 509.
22) BFH v. 16.8.1955, I 237/54 U, BStBl III 1955, 295.
23) BFH v. 18.4.1972, VIII R 50-51/66, VIII R 162/70, BStBl II 1972, 624.
24) RFH v. 1.6.1938, VI R 273/38, RStBl 1938, 842.
25) BFH v. 11.6.1997, XI R 2/95, BStBl II 1997, 687.
26) BFH v. 27.2.1992, IV R 27/90, BStBl II 1992, 826.

- **Masseure** (staatlich geprüft), Heilmasseure, wenn sie lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen;[1)]
- **Personalberater**, die ihren Auftraggebern von ihnen ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermitteln;[2)]
- **Piloten**;[3)]
- **Politikberater**;[4)]
- **Probennehmer** für Erze, Metalle und Hüttenerzeugnisse;[5)]
- **Promotionsberater**, zum Finden eines Dissertationsthemas und eines Doktorvaters;[6)]
- **Prostituierte**, selbständige;[7)]
- **Rechtsbeistände**, die mit Genehmigung des Landgerichtspräsidenten Auszüge aus Gerichtsakten für Versicherungsgesellschaften fertigen;[8)]
- **Rentenberater**;[9)]
- **Restauratoren**, es sei denn, sie beschränken sich auf die Erstellung von Gutachten und Veröffentlichungen und werden daher wissenschaftlich tätig oder die Tätigkeit betrifft ein Kunstwerk, dessen Beschädigung ein solches Ausmaß aufweist, dass seine Wiederherstellung eine eigenschöpferische Leistung des Restaurators erfordert;[10)]
- **Rundfunkermittler**, die im Auftrag einer Rundfunkanstalt Schwarzhörer aufspüren;[11)]
- **Rundfunksprecher** entfalten in der Regel keine künstlerische Tätigkeit;[12)]
- **Schadensregulierer** im Auftrag einer Versicherungsgesellschaft;[13)]
- **Schiffssachverständige**, wenn sie überwiegend reine Schadensgutachten (im Unterschied zu Gutachten über Schadens- und Unfallursachen) erstellen;[14)]
- **Spielerberater** von Berufsfußballspielern;[15)]
- **Treuhänderische Tätigkeit** eines Rechtsanwalts für Bauherrengemeinschaften;[16)]
- **Vereidigte Kursmakler**;[17)]
- **Versicherungsberater**;[18)]
- **Versicherungsvertreter**, selbständige, üben auch dann eine gewerbliche Tätigkeit aus, wenn sie nur für ein einziges Versicherungsunternehmen tätig sein dürfen;[19)]
- **Versteigerer**;[20)]
- **Vortragswerber**;[21)]
- **Werbeberater**;[22)]
- **Wirtschaftswissenschaftler**, die sich auf ein eng begrenztes Tätigkeitsgebiet, z.B. die Aufnahme und Bewertung von Warenbeständen in einem bestimmten Wirtschaftszweig, spezialisiert haben und diese Tätigkeit im Wesentlichen von zahlreichen Hilfskräften in einem unternehmensartig organisierten Großbüro ausführen lassen;[23)]
- **Zolldeklaranten**.[24)]

1589 Nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch die Tätigkeit der **Lotterieeinnehmer** einer **staatlichen Lotterie**. Aber selbst, wenn einkommensteuerlich die Tätigkeit eines Lotterieeinnehmers

1) BFH v. 26.11.1970, IV 60/65, BStBl II 1971, 249.
2) BFH v. 19.9.2002, IV R 70/00, BStBl II 2003, 25.
3) BFH v. 16.5.2002, IV R 94/99, BStBl II 2002, 565.
4) BFH v. 14.5.2014, VIII R 18/11, BStBl II 2015, 128.
5) BFH v. 14.11.1972, VIII R 18/67, BStBl II 1973, 183.
6) BFH v. 8.10.2008, VIII R 74/05, BStBl II 2009, 238.
7) BFH v. 20.2.2013, GrS 1/12, BStBl II 2013, 441.
8) BFH v. 18.3.1970, I R 147/67, BStBl II 1970, 455.
9) BFH v. 7.5.2019, VIII R 2/16, BStBl II 2019, 528.
10) BFH v. 4.11.2004, IV R 63/02, BStBl II 2005, 362.
11) BFH v. 2.12.1998, X R 83/96, BStBl II 1999, 534.
12) BFH v. 20.6.1962, IV 359/61 U, BStBl III 1962, 385; v. 24.10.1963, V 52/61 U, BStBl III 1963, 589.
13) BFH v. 29.8.1961, I 21/61 U, BStBl III 1961, 505.
14) BFH v. 21.3.1996, XI R 82/94, BStBl II 1996, 518.
15) BFH v. 26.11.1998, IV R 59/97, BStBl II 1999, 167.
16) BFH v. 1.2.1990, IV R 42/89, BStBl II 1990, 534.
17) BFH v. 13.9.1955, I 250/54 U, BStBl III 1955, 325.
18) BFH v. 16.10.1997, IV R 19/97, BStBl II 1998, 139.
19) BFH v. 26.10.1977, I R 110/76, BStBl II 1978, 137.
20) BFH v. 24.1.1957, IV 696/54 U, IV 697/54 U, BStBl III 1957, 106.
21) BFH v. 5.7.1956, IV 617/54 U, BStBl III 1956, 255.
22) BFH v. 16.1.1974, I R 16/72, BStBl II 1974, 293.
23) BFH v. 28.11.1968, IV R 240/67, BStBl II 1969, 164.
24) BFH v. 21.9.1989, IV R 117/87, BStBl II 1990, 153.

einer staatlichen Lotterie im Rahmen eines Gewerbebetriebs ausgeübt würde, unterläge sie nicht der Gewerbesteuer (§ 13 GewStDV).

Wird jedoch die Lotterie von einer Kapitalgesellschaft betrieben, entfällt für den Lotterieeinnehmer die Befreiung nach § 13 GewStDV. Das gilt selbst dann, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft ausschließlich von Körperschaften des öffentlichen Rechts gehalten werden.

Auch ist ein Bezirksstellenleiter einer staatlichen Lotterie, der keine Lotteriegeschäfte mit Kunden abschließt, kein von der Gewerbesteuer befreiter Lotterieeinnehmer.

Ebenfalls zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören die Einkünfte aus **sonstiger selbständiger Arbeit**. Dazu zählen z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG). **1590**

Aus den exemplarisch aufgezählten Aktivitäten wird deutlich, dass es sich um eine **vermögensverwaltende Tätigkeit** handeln muss, damit die Voraussetzungen zur Annahme sonstiger selbständiger Arbeit erfüllt werden.[1] Eine Tätigkeit ist den in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG beispielhaft genannten Tätigkeiten ähnlich, wenn sie im Kern die Verwaltung fremden Vermögens betrifft; es ist nicht erforderlich, dass sie einer bestimmten der im Gesetz konkret genannten Tätigkeiten ähnlich ist.[2]

Die sonstige selbständige Tätigkeit muss vom Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich in eigener Person erbracht werden. Die Einschaltung qualifizierten Personals oder die Beauftragung von Subunternehmern ist nach der sog. **Vervielfältigungstheorie** schädlich und hat zur Folge, dass die Tätigkeit als gewerblich beurteilt wird. Es gehört zu den Wesensmerkmalen der selbständigen Tätigkeit, dass sie in ihrem Kernbereich auf der eigenen persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers beruht. Nimmt die Tätigkeit einen Umfang an, der die ständige Beschäftigung mehrerer Angestellter oder die Einschaltung von Subunternehmern erfordert, und werden den genannten Personen nicht nur untergeordnete, insb. vorbereitende oder mechanische Arbeiten übertragen, so beruht die betreffende Tätigkeit nicht mehr im Wesentlichen auf der persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers und ist deshalb steuerrechtlich als eine gewerbliche zu qualifizieren. Selbst wenn nur Hilfskräfte beschäftigt werden, die ausschließlich untergeordnete Arbeiten erledigen, kann der Umfang des Betriebs im Einzelfall den gewerblichen Charakter der Tätigkeit begründen. Wann diese Voraussetzungen vorliegen, ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden.[3]

Allein die Tatsache, dass ein Stpfl. „selbständig und eigenverantwortlich" tätig wird, reicht nicht aus, die Tätigkeit als selbständige Arbeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu qualifizieren.[4]

Die Tätigkeit eines **Berufsbetreuers** i.S.d. §§ 1896 ff. BGB ist den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzuordnen, weil sie ebenso wie die in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG bezeichneten Regelbeispiele – berufsbildtypisch – durch eine selbständige fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis sowie durch Aufgaben der Vermögensverwaltung geprägt ist. **1591**

Die in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgeführten Regelbeispiele erschöpfen sich nicht in der bloßen Vermögensverwaltung, sondern umfassen zusätzliche Aufgaben, wie etwa Leistung von Rechtsbeistand durch den **Testamentsvollstrecker** oder unternehmerische Kontrolle durch das **Aufsichtsratsmitglied**.[5]

Einkünfte aus einer Tätigkeit als **Insolvenzverwalter** oder aus der Zwangsverwaltung von Liegenschaften sind, auch wenn sie von Rechtsanwälten erzielt werden, grundsätzlich den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn der Insolvenzverwalter oder Zwangsverwalter die Tätigkeit unter Einsatz vorgebildeter Mitarbeiter ausübt, sofern er dabei selbst leitend und eigenverantwortlich tätig bleibt; insoweit ist § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und 4 EStG entsprechend anzuwenden.[6] **1592**

Eine selbständige und eigenverantwortliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG übt nur derjenige aus, der unmittelbar zur Verwaltung fremden Vermögens berechtigt und verpflichtet ist. Ein Subunternehmer erfüllt diese Voraussetzung nicht.[7] **1593**

(3) Abgrenzung gegenüber der Vermögensverwaltung

Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ist regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit. Vermögensverwaltung ist immer dann gegeben, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenen Substanzen darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. **1594**

Neben der persönlichen Selbständigkeit eines Gewerbebetriebs setzt die Annahme eines Gewerbebetriebs auch die **sachliche Selbständigkeit** voraus. Die sachliche Selbstständigkeit ist gegeben, wenn ein Unternehmen für sich **1595**

1) BFH v. 28.8.2003, IV R 1/03, BStBl II 2004, 112; v. 2.9.1988, III R 58/85, BStBl II 1989, 24.
2) BFH v. 4.11.2004, IV R 26/03, BStBl II 2005, 288.
3) BFH v. 23.5.1984, I R 122/81, BStBl II 1984, 823; v. 11.8.1994, IV R 126/91, BStBl II 1994, 936; v. 12.12.2001, XI R 56/00, BStBl II 2002, 202.
4) BFH v. 12.12.2001, XI R 56/00, BStBl II 2002, 202.
5) BFH v. 15.6.2010, VIII R 10/09, BStBl II 2010, 906.
6) BFH v. 15.12.2010, VIII R 50/09, BStBl II 2011, 506.
7) BFH v. 28.4.2004, IV R 41/03, BStBl II 2005, 611.

eine wirtschaftliche Einheit bildet, es also nicht ein unselbständiger Teil eines anderen Unternehmens oder eines Gesamtunternehmens ist.[1)]

1596 Im **Inland** betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrtschiff eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

(4) Reisegewerbebetriebe

1597 Der Gewerbesteuer unterliegen auch die Reisegewerbebetriebe (§ 35a Abs. 1 GewStG).

Ein Reisegewerbebetrieb ist ein Betrieb, dessen Inhaber zur Ausübung seiner Tätigkeit eine Reisegewerbekarte braucht (§ 35a Abs. 2 GewStG).

Ein Reisegewerbe betreibt, wer außerhalb seiner gewerblichen Niederlassung oder ohne eine solche zu haben gewerbsmäßig Waren feilbietet, Bestellungen vertreibt oder ankauft, Leistungen anbietet oder Bestellungen auf Leistungen vertreibt oder unterhaltende Tätigkeiten als Schausteller oder nach Schaustellerart ausübt (§ 55 Abs. 1 GewO).

1598 **Selbständige Handelsvertreter**, die andere gewerblich tätige Personen in deren Geschäftsräumen aufsuchen, benötigen keine Reisegewerbekarte. Diese zählen zu den stehenden Gewerbebetrieben (vgl. § 55b Abs. 1 Satz 1 GewO).

Wird im Rahmen eines einheitlichen Gewerbebetriebs sowohl ein stehendes als auch ein Reisegewerbe betrieben, so ist der Betrieb insg. als ein stehender Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 35a Abs. 2 Satz 2 GewStG).

1599 Zwar unterliegen auch Reisegewerbebetriebe der Gewerbesteuer, jedoch erfolgt für diese in der Regel **keine Gewerbesteuerzerlegung**. Für Reisegewerbebetriebe hat die Gemeinde das Heberecht, in der sich der Mittelpunkt der Tätigkeit befindet (§ 35a Abs. 1 und Abs. 3 GewStG).

Nur wenn im Laufe eines Erhebungszeitraums von einem Reisegewerbebetrieb der Mittelpunkt der Tätigkeit in eine andere Gemeinde verlegt worden ist, erfolgt eine Zerlegung des Steuermessbetrags anteilig nach Kalendermonaten auf die beteiligten Gemeinden (§ 35a Abs. 4 GewStG; → Rz. 1872).

(5) Einzelunternehmen

1600 Ein Unternehmen eines Stpfl. wird zum Steuergegenstand, wenn es sich um ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG handelt. Es gelten die gleichen Abgrenzungskriterien wie bei der Einkommensteuer.

Hat ein Gewerbetreibender **mehrere Betriebe** verschiedener Art (z.B. Metzgerei und Schuhladen), ist jeder Betrieb für sich zu besteuern. Das gilt auch dann, wenn die Betriebe in einer Gemeinde liegen.[2)]

1601 Die **Zusammenfassung** mehrerer Betätigungen zu einem einzigen Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG erfordert einen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhang zwischen den Betätigungen. Dabei ist die Gewichtung der genannten Merkmale von den Umständen des Einzelfalls abhängig. Der Gleichartigkeit der Betätigungen – bzw. bei ungleichartigen Betätigungen der Möglichkeit einer Ergänzung der verschiedenen Tätigkeiten – und damit dem wirtschaftlichen Zusammenhang kommt aber eine besondere Bedeutung zu. Beim Fehlen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs können ungleichartige Betätigungen aber nur in besonderen Ausnahmefällen – die durch eine außergewöhnlich hohe Intensität des organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs gekennzeichnet sein müssten – zusammengefasst werden. Ein finanzieller oder organisatorischer Zusammenhang, der lediglich auf der Identität des Unternehmers beruht, genügt nicht, weil bei der Gewerbesteuer der Charakter als Objektsteuer im Vordergrund steht.[3)] Die Prüfung des für eine Zusammenfassung mehrerer Betätigungen erforderlichen Zusammenhangs hat sich vorrangig an objektiven Merkmalen zu orientieren. Dem Willen des Unternehmers und seiner Rechtsauffassung – die sich an der Gestaltung seiner Buchhaltung und seines Jahresabschlusses dokumentieren kann – kommt nur nachrangige Bedeutung zu. Der subjektive Wille darf – wenn er für die Gesamtwürdigung berücksichtigt werden soll – nicht in Widerspruch zu den objektiven äußeren Merkmalen stehen. Der Unternehmer kann beim objektiven Fehlen eines wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhangs die Zusammenfassung mehrerer Betätigungen nicht dadurch erreichen, dass er einen gemeinsamen Jahresabschluss erstellt.[4)]

Wenn die verschiedenen Betätigungen nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Gewerbebetriebs anzusehen sind, ist ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen.

Beispiele:

Brauerei und Schankwirtschaft; Fleischerei und Speisewirtschaft.

Kein einheitlicher Gewerbebetrieb ist beispielsweise der Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines Einzelhandels.[5)]

1) R 2.1 Abs. 1 GewStR 2009.
2) R 2.4 Abs. 1 GewStR 2009.
3) BFH v. 16.2.2020, X R 15/18, DStR 2020, 2591.
4) BFH v. 24.10.2012, X R 36/10, BFH/NV 2013, 252 = HFR 2013, 152; v. 20.3.2013, X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125.
5) BFH v. 24.10.2012, X R 36/10, BFH/NV 2013, 252 = HFR 2013, 152.

Hat ein Gewerbetreibender mehrere Betriebe gleicher Art, ist zu prüfen, ob es sich um einen einheitlichen Gewerbebetrieb handelt. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn sich die Betriebe in derselben Gemeinde befinden.[1] 1602

Beispiel:
Der Metzgermeister D hat in der R-Gemeinde mehrere Verkaufsstellen.

Wird **neben** einer **freiberuflichen** eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, sind die beiden Tätigkeiten steuerlich entweder getrennt oder einheitlich zu behandeln. Die Tätigkeiten sind zu trennen, soweit dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist. Eine einheitliche Tätigkeit liegt vor, wenn die verschiedenen Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen. Werden in einem Betrieb nur gemischte Leistungen erbracht, ist der Betrieb danach zu qualifizieren, welche der einzelnen Tätigkeiten der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt.[2] 1603

Unterhält ein Unternehmer mehrere Betriebe und erlässt das FA daher mehrere Gewerbesteuermessbescheide, sind diese nur dann inhaltlich hinreichend bestimmt, wenn sie – jedenfalls im Wege der Auslegung – erkennen lassen, welchen Steuergegenstand sie jeweils betreffen. Allein die Bezeichnung des Unternehmers (Steuerschuldners) reicht hierfür nicht aus.[3] 1604

(6) Betriebsverpachtung im Ganzen

(6.1) Beginn der Betriebsverpachtung im Ganzen vor dem 5.11.2011

Verpachtet ein Unternehmer die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs **vor dem 5.11.2011** im Ganzen **und** besteht für ihn oder seinen Rechtsnachfolger objektiv die Möglichkeit, den Betrieb oder Teilbetrieb später fortzuführen, kann er entweder eine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG erklären oder die aus der Verpachtung erzielten Einkünfte weiterhin als Gewinn aus Gewerbebetrieb erfassen (**Verpächterwahlrecht**). Die Aufgabeerklärung kann sowohl zu Beginn der Verpachtung als auch während der laufenden Verpachtung abgegeben werden. 1605

Da es sich bei der Einstellung der werbenden Tätigkeit nach § 16 Abs. 3 EStG grundsätzlich um eine Betriebsaufgabe handelt, sind die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts eng auszulegen. Die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen müssen daher nicht nur zu Beginn der Verpachtung, sondern während der gesamten Dauer des Pachtverhältnisses vorliegen.

Die Betriebsverpachtung im Ganzen bzw. die Verpachtung eines Teilbetriebs unterliegt grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer. Dies gilt selbst dann, wenn die Pachteinnahmen bei dem Verpächter weiterhin als gewerbliche Einkünfte behandelt werden.[4]

Für das Wirtschaftsjahr, in dem die Verpachtung beginnt, ist der auf die Zeit bis zum Pachtbeginn entfallende Gewinn gesondert zu ermitteln. Dies kann aus Vereinfachungsgründen durch eine zeitanteilige Zuordnung des Gewinns des Wirtschaftsjahres erfolgen.[5]

Ist der Gewinn vor der Verpachtung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden, ist zu Beginn der Verpachtung ein Übergang zum Vermögensvergleich zu unterstellen. Die dabei erforderlichen Zu- und Abrechnungen sind dem laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.[6]

(6.2) Beginn der Betriebsverpachtung im Ganzen nach dem 4.11.2011

Für eine Betriebsverpachtung im Ganzen, welche erst **nach dem 4.11.2011** (§ 52 Abs. 34 Satz 9 EStG) begonnen hat, gilt der Gewerbebetrieb erst dann als aufgegeben, bis der Stpfl. die Aufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich gegenüber dem FA erklärt oder dem FA Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG erfüllt sind (§ 16 Abs. 3b Satz 1 EStG). Die Aufgabe des Gewebebetriebs ist im Fall der Erklärung durch den Stpfl. rückwirkend für den vom Stpfl. gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn dieser nicht mehr als drei Monate nach Abgabe der Aufgabeerklärung liegt. Ansonsten gilt der Betrieb erst im Zeitpunkt des Eingangs der Aufgabeerklärung als aufgegeben (§ 16 Abs. 3b Sätze 2 und 3 EStG). 1606

Anders als bei dem Beginn einer Betriebsverpachtung im Ganzen vor dem 5.11.2011 führt also der bloße Wegfall der Möglichkeit, den Betrieb oder Teilbetrieb später fortführen zu können, nicht mehr zu einem stillen Ausstieg aus dem Gewerbebetrieb.

Auch nach dem 4.11.2011 unterliegt ein Gewinn aus Gewerbebetrieb aus einer Betriebsverpachtung im Ganzen, für die noch keine Aufgabeerklärung abgegeben wurde, nicht der Gewerbesteuer, da es an einem laufenden Gewerbebetrieb mangelt.

1) R 2.4 Abs. 2 GewStR 2009.
2) H 15.6 (Gemischte Tätigkeit) EStH 2020; BFH v. 2.10.2003, IV R 48/01, BStBl II 2004, 363.
3) BFH v. 20.3.2013, X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125 = HFR 2013, 152.
4) R 2.2 GewStR 2009.
5) R 2.2 Satz 5 GewStR 2009.
6) BFH v. 24.10.1972, VIII R 32/67, BStBl II 1973, 233.

(7) Betriebsaufspaltung

1607 Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn

- ein Unternehmen (**Besitzunternehmen**) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (**sachliche Verflechtung**) und
- eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl beim Besitzunternehmen als auch beim Betriebsunternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen können (**personelle Verflechtung**).

Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor, erzielt das Besitzunternehmen gewerbliche Einkünfte.[1)]

1608 **Wesentliche Grundlagen** eines Betriebs sind Wirtschaftsgüter vor allem des Anlagevermögens, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung bei dem Betriebsunternehmen haben.[2)]

Die sachlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung liegen auch dann vor, wenn das überlassene Wirtschaftsgut bei dem Betriebsunternehmen nur eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellt.[3)]

1609 Ein **Büro- und Verwaltungsgebäude** ist immer dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet.[4)]

Es ist hierbei nicht erforderlich, dass das Gebäude eine **besondere Gestaltung** für den jeweiligen Unternehmenszweck der Betriebsgesellschaft (branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung) erhält; notwendig ist allein, dass das Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet und es ihr ermöglicht, ihren Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben.[5)]

Ein Grundstück ist auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Grundstück mieten oder kaufen kann.[6)]

Grundstücke, die der Fabrikation dienen, gehören regelmäßig zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.[7)]

Ein Grundstück ist nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für das Betriebsunternehmen lediglich von geringer wirtschaftlicher Bedeutung ist.

So stellt das einzelne **Geschäftslokal** eines Filialeinzelhandelsbetriebs in aller Regel auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn auf das Geschäftslokal weniger als 10 % der gesamten Nutzfläche des Unternehmens entfällt.[8)]

Nur weil in einem Wirtschaftsgut **erhebliche stille Reserven** ruhen, ist das allein noch kein Grund für die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.[9)]

1610 Für die Begründung einer Betriebsaufspaltung ist ausreichend, wenn dem Betriebsunternehmen **immaterielle Wirtschaftsgüter**, z.B. Werberechte, der Firmenname oder Erfindungen, überlassen werden, die dem Besitzunternehmen gehören, wenn diese bei dem Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.[10)]

1611 Eine **personelle Verflechtung** liegt vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben.[11)]

Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille setzt nicht voraus, dass an beiden Unternehmen die gleichen Beteiligungen derselben Personen bestehen.[12)] Es genügt, dass die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchzusetzen.[13)] Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille ist auch bei wechselseitiger Mehrheitsbeteiligung von zwei Personen am Besitzunternehmen und am Betriebsunternehmen anzunehmen.[14)]

1612 In den Fällen der Betriebsaufspaltung unterliegt auch das verpachtende Besitzunternehmen der Gewerbesteuer.[15)] Wenn jedoch das Betriebsunternehmen nach § 3 GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist, erstreckt sich diese Befreiung auch auf das Besitzunternehmen (so der BFH zur Befreiung für die Besitzgesellschaft eines Krankenhau-

1) H 15.7 (4) Allgemeines EStH 2020.
2) BFH v. 26.1.1989, IV R 151/86, BStBl II 1989, 455; v. 24.8.1989, IV R 135/86, BStBl II 1989, 1014.
3) BFH v. 21.5.1974, VIII R 57/70, BStBl II 1974, 613.
4) BFH v. 23.5.2000, VIII R 11/99, BStBl II 2000, 621.
5) BFH v. 13.7.2006, IV R 25/05, BStBl II 2006, 804.
6) BFH v. 26.5.1993, X R 78/91, BStBl II 1993, 718.
7) BFH v. 12.9.1991, IV R 8/90, BStBl II 1992, 347; v. 26.3.1992, IV R 50/91, BStBl II 1992, 830.
8) BFH v. 19.3.2009, IV R 78/06, BStBl II 2009, 803.
9) BFH v. 24.8.1989, IV R 135/86, BStBl II 1989, 1014.
10) BFH v. 6.11.1991, XI R 12/87, BStBl II 1992, 415; v. 21.5.1997, I R 164/94, BFH/NV 1997, 825.
11) BFH v. 8.11.1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, 63.
12) BFH v. 8.11.1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, 63.
13) BMF v. 7.10.2002, IV A 6 – S 2240 – 134/02, BStBl I 2002, 1028.
14) BFH v. 24.2.2000, IV R 62/98, BStBl II 2000, 417.
15) H 2.2 (Allgemeines) GewStH 2016.

ses (§ 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG),[1] eines Altenheims (§ 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG)[2] und einer steuerbegünstigten Einrichtung i.S.d. § 3 Nr. 6 GewStG), sog. „**Merkmalsübertragung**".[3]

Beratungshinweis:
Die FinVerw. wendet jedoch das Urteil des BFH v. 19.10.2006 bzgl. der Merkmalsübertragung einer steuerbegünstigten Betriebsgesellschaft (§ 3 Nr. 6 GewStG) auf eine nicht steuerbegünstigte Besitzgesellschaft – m.E. zutreffend – nicht an.[4]

(8) Personengesellschaften

1613 Personengesellschaften (z.B. Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft), die eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG ausüben und deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG), sind Gewerbebetriebe i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG.

1614 Personengesellschaften, die neben anderen Tätigkeiten (z.B. **Vermögensverwaltung**) auch eine gewerbliche Tätigkeit ausüben gelten nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (= sog. **Abfärbetheorie**). Das heißt, eine (auch geringe) gewerbliche Betätigung „infiziert" grundsätzlich die Tätigkeit der gesamten Personengesellschaft. Unschädlich ist jedoch, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse **3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse** der Gesellschaft und den Betrag von **24 500 €** im Veranlagungszeitraum als Obergrenze nicht übersteigen.[5] Es handelt sich hierbei um eine **relative** und **absolute Grenze**. Wenn eine der beiden Grenzen überschritten wird, erzielt die Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte.

Beispiel:
Eine Musiker-GbR verkauft im Rahmen ihrer Konzerte (§ 18 EStG) auch selbst hergestellte Musik-CDs (= gewerbliche Tätigkeit). In 2021 erzielt die GbR einen Nettoumsatz von 1 000 000 €. Darin enthalten sind (Netto-)Einnahmen aus den CD-Verkäufen in Höhe von 28 000 €.

Zwar liegen die (Netto-)Einnahmen aus der gewerblichen Betätigung (CD-Verkauf) unter der relativen Grenze von 3 % der Gesamtumsätze. Da sie jedoch 24 500 € (= absolute Grenze) übersteigen, ist die Tätigkeit der GbR insg. gewerblich (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

Den Vorlagebeschluss des FG Niedersachsen[6] an das BVerfG mit der Frage, ob die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfassungsgemäß ist, wurde vom BVerfG[7] als unbegründet verworfen. Danach verstößt es nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz, dass nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG die gesamten Einkünfte einer Personengesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, wenn die Gesellschaft auch nur teilweise eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

1615 Wenn sich Angehörige eines freien Berufs zu einer Personengesellschaft zusammenschließen, erzielt die Gesellschaft nur dann freiberufliche Einkünfte, **wenn alle Gesellschafter** die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Sobald ein Gesellschafter nicht diese Merkmale erfüllt, wird die dem Grunde nach selbständige Tätigkeit als gewerbliche Betätigung angesehen.[8]

Beispiel:
Eine Steuerberatungs GbR, bestehend aus den Steuerberatern B und D, nimmt 2021 als neue Gesellschafterin die Steuerfachwirtin O auf.

O beabsichtigt, 2022 an der Steuerberaterprüfung teilzunehmen.

Die GbR erzielt ab Aufnahme der O gewerbliche Einkünfte, da nun eine „berufsfremde" Mitgesellschafterin in der Gesellschaft tätig ist. Erst nach bestandener StB-Prüfung und Zulassung ist die GbR in der Lage, freiberufliche Einkünfte zu erzielen.

Eine Aufteilung der Einkünfte in freiberufliche und – für den Berufsfremden – in solche aus Gewerbebetrieb scheidet aus.[9]

1616 Der Beteiligung eines Berufsfremden gleichgestellt ist die mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft, und zwar unabhängig von der Qualifikation der anderen Gesellschafter und ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.[10]

Da eine Kapitalgesellschaft immer im vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) erzielt (vgl. § 8 Abs. 2 KStG), kann diese selbst dann keine freiberuflichen Einkünfte erzielen, wenn sie durch ihre Organe, insb. durch ihre(n) Geschäftsführer, der Art nach ausschließlich freiberuflich tätig ist und sowohl diese als auch sämtliche Gesellschafter die persönliche Qualifikation für eine freiberufliche Tätigkeit besitzen. Eine Kapitalgesellschaft ist deshalb einkommen- und gewerbesteuerlich bei der Qualifikation der Tätigkeit einer Personengesellschaft als „berufsfremde Person" zu werten. Ein Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft bei der Beurteilung der Tätigkeit einer Personengesellschaft, an der eine Kapitalgesellschaft mitunternehmerisch beteiligt ist, scheidet aus.

1) BFH v. 20.8.2015, IV R 26/13, BStBl II 2016, 408.
2) H 3.20 (Merkmalserstreckung bei Betriebsaufspaltung) GewStH 2016; BFH v. 29.3.2006, X R 59/00, BStBl II 2006, 661.
3) BFH v. 19.10.2006, IV R 22/02, BFH/NV 2007, 149, die gegen das Urteil eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde vom BVerfG (Az.: 1 BvR 19/07) mit Beschluss v. 14.2.2008 nicht zur Entscheidung aufgenommen, BFH/NV-Beilage 2008, 228.
4) FinMin NRW v. 6.10.2010, G 1410-7-V B 4, FMNR528400010, www.stotax-first.de.
5) BFH v. 27.8.2014, VIII R 16/11, BStBl II 2015, 996; v. 27.8.2014, VIII R 41/11, BStBl II 2015, 999; v. 27.8.2014, VIII R 6/12, BStBl II 2015, 1002; H 15.8 (5) Bagatellgrenze EStH 2020.
6) FG Niedersachsen v. 21.4.2004, 4 K 317/91, EFG 2004, 1065 (rkr.).
7) BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BGBl. I 2008, 1006.
8) H 15.6 (Gesellschaft) EStH 2020.
9) BFH v. 4.7.2007, VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53.
10) BFH v. 3.12.2003, IV B 192/03, BStBl II 2004, 303.

1617 Ist an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) eine andere Personengesellschaft (Obergesellschaft) beteiligt, dann entfaltet die Untergesellschaft nur dann eine freiberufliche Tätigkeit, wenn neben den unmittelbar beteiligten Gesellschaftern auch sämtliche mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Eine sog. **interprofessionelle Freiberufler-Personengesellschaft** zwischen einem Diplom-Kaufmann und Ingenieuren ist nur dann anzuerkennen, wenn auch der Kaufmann-Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs in eigener Person erfüllt. Der Kaufmann-Gesellschafter ist aber weder als beratender Betriebswirt noch sonst freiberuflich tätig, wenn er lediglich kaufmännische Leitungs- und sonstige Managementaufgaben innerhalb des Unternehmens, an dem er beteiligt ist, wahrnimmt und die Ingenieur-Gesellschafter insoweit von diesen Aufgaben entlastet. Gilt wegen der Beteiligung eines Berufsfremden an einer im Übrigen aus Freiberuflern bestehenden Personengesellschaft diese Gesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG als Gewerbebetrieb, ist der relativ geringe Beteiligungsumfang des Berufsfremden (hier: 3,35 %) kein Grund, von dieser Rechtsfolge im Wege einschränkender Auslegung abzusehen.[1)]

1618 Unterhält eine Personengesellschaft **mehrere Betriebe**, so liegt grundsätzlich ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor.[2)] Es ist jedoch in diesen Fällen zu prüfen, ob nicht die verschiedenen Tätigkeiten in getrennten Personengesellschaften betrieben werden.[3)]

1619 Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Personengesellschaft werden entsprechend der einkommensteuerlichen Handhabung auch die Wirtschaftsgüter des **Sonderbetriebsvermögens** sowie die Sonderbetriebseinnahmen und die Sonderbetriebsausgaben einbezogen. Dazu gehört sowohl der Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen I als auch der Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II. Die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens in die Ermittlung des Gewinns und des Gewerbeertrags beruht auf der Wertung der Gesellschafter als (Mit-)Unternehmer des Betriebs. Das gilt nicht nur für die Einkommensteuer, sondern ebenso für die Gewerbesteuer.[4)]

1620 Nach der bisherigen Auffassung der FinVerw. führte bereits die bloße Beteiligung einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft sowohl zur Annahme gewerblicher Einkünfte als auch zur Annahme eines Gewerbebetriebs nach § 2 Abs. 1 GewStG (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 **2. Alt.** EStG). Streitig war jedoch, ob es bei der Beurteilung – ähnlich wie bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG –eine Geringfügigkeitsgrenze gibt.[5)]

Nach Auffassung des BFH fehlt es bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG ein einer zu beachtenden **Geringfügigkeitsgrenze**, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben. Jedoch führt eine Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG lediglich zu gewerblichen Einkünften i.S.d. § 15 EStG, aber **nicht zur Begründung eines Gewerbebetriebs** i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG.[6)]

Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Als Gewerbebetrieb definiert § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG. Diese Bestimmung ist lt. BFH[7)] verfassungskonform dahin auszulegen, dass danach ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG **nicht** als ein dem § 2 Abs. 1 GewStG unterliegender Gewerbebetrieb gilt. Denn in diesem Fall fingiert das Einkommensteuerrecht über § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG – allein aus Vereinfachungsgründen – einen Gewerbebetrieb. Dies würde nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG dazu führen, dass ausschließlich dem Grunde nach nicht gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer zu unterwerfen wären – mit unverhältnismäßigen Folgen; dies ist auch gewerbesteuerrechtlich nicht geboten. Denn anders als in den anderen Fällen des § 15 Abs. 3 EStG ist eine Einbeziehung von dem Grunde nach nicht gewerblicher Einkünfte in diesem Fall nicht erforderlich. Anders als in den Fällen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG geht es im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG nicht um die Einbeziehung nicht gewerblicher Einkünfte zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens; es geht auch, anders als in den Fällen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht um gewerblich geprägte Personengesellschaften, bei denen die Prägung durch eine Kapitalgesellschaft es sachlich rechtfertigt, die dergestalt geprägte Personengesellschaft als Gewerbebetrieb anzusehen und die erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Praxishinweis:

Die FinVerw. wendet das BFH Urteil v. 6.6.2019[8)] – m.E. unzutreffend – nicht an, da dieser – nach Auffassung der FinVerw. – darin keine gewerbesteuerlichen Fragen entschieden habe.[9)]

In geeigneten Fällen sollte man diese Auffassung durch Rechtsmittel (Einspruch/Klageverfahren) von der Finanzrechtsprechung überprüfen lassen.

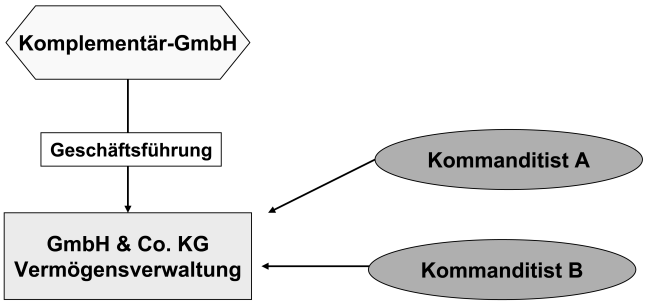
1) BFH v. 28.10.2008, VIII/R 69/06, BStBl II 2009, 642.
2) R 2.4 Abs. 3 GewStR 2009.
3) H 2.4 (3) Einheitlicher Gewerbebetrieb GewStH 2016.
4) BFH v. 3.4.2008, IV R 54/04, BStBl II 2008, 742.
5) FG Baden-Württemberg v. 22.4.2016, 13 K 3651/13, EFG 2016, 1246; dagegen BFH v. 6.6.2019, IV R 30/16, BStBl II 2020, 649.
6) BFH v. 6.6.2019, IV R 30/16, BStBl II 2020, 649.
7) BFH v. 6.6.2019, IV R 30/16, BStBl II 2020, 649.
8) BFH v. 6.6.2019, IV R 30/16, BStBl II 2020, 649.
9) Gleich lautende Ländererlasse v. 1.10.2020, G 1401 – 8 – V B 4 (FM NRW), BStBl I 2020, 1032.

(9) Gewerblich geprägte Personengesellschaft

Auch eine gewerbliche geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist Steuergegenstand bei der Gewerbesteuer.[1] **1621**

So führt die Tätigkeit einer i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu einem stehenden Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, obwohl diese Gesellschaft keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt. Denn auch hierbei handelt es sich um ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. EStG (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG), weil die Tätigkeit der Personengesellschaft in Folge der steuerlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt.[2] Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG ist gegeben, wenn bei einer Personengesellschaft, die keine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt, ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftend und zur Geschäftsführung befugt sind.

Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft muss mit Einkunftserzielungsabsicht betrieben werden. Wenn keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass eine Tätigkeit verlustgeneigt ist bzw. dass die gewerbliche Prägung später hätte entfallen sollen, ist zu vermuten, dass die von einer gewerblich geprägten Personengesellschaft angestrebte, aber bis zur Liquidation der Gesellschaft niemals aufgenommene wirtschaftliche Tätigkeit auf Erzielung eines Gewinns ausgerichtet war.[3]



Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so steht für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, die gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG).

(10) Treuhandmodell

Das sog. Treuhandmodell gilt als eine Gestaltungsalternative zur ertragsteuerlichen Organschaft.[4] Das Treuhandmodell soll hierbei die ertragsteuerliche Konsolidierung innerhalb einer Unternehmensgruppe ermöglichen, ohne dass die einschränkenden Regelungen zur körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft zu beachten seien. **1622**

Im Treuhandmodell besteht eine gewerbliche tätige (GmbH & Co.) KG, an der eine AG, GmbH oder GmbH & Co. KG („Muttergesellschaft") als Komplementärin vermögensmäßig beteiligt ist. Kommanditistin dieser (GmbH & Co.) KG ist eine Beteiligungs-GmbH, deren Anteile wiederum ausschließlich von der Muttergesellschaft gehalten werden. Die Besonderheit des Treuhandmodells besteht darin, dass die Beteiligungs-GmbH ihre Kommanditbeteiligung an der (GmbH & Co.) KG lediglich treuhänderisch für die Muttergesellschaft hält. Die Muttergesellschaft ist wirtschaftlich betrachtet damit alleinige vermögensmäßig beteiligte Gesellschafterin der (GmbH & Co.) KG.

Da die Muttergesellschaft nach den vertraglichen Vereinbarungen eine derart beherrschende Stellung innehat, dass sie wirtschaftlich die mit der Verwaltung des Treuguts (Kommanditbeteiligung) verbundenen Rechte und Pflichten trägt, ist das Treuhandverhältnis auch steuerlich anzuerkennen.[5]

Einkommensteuerlich begründet die (GmbH & Co.) KG (Treuhand-KG) keine Mitunternehmerschaft, da die Beteiligungs-GmbH als fremdnützige Treuhänderin mangels Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko nicht als Mitunternehmerin angesehen werden kann. Da die Einkünfte aus dem Unternehmen der Treuhand-KG lediglich der Muttergesellschaft zuzurechnen sind, ist gem. § 179 Abs. 1 AO i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO keine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung durchzuführen.[6] **1623**

Gewerbesteuerlich haben die Gesellschafter der Treuhand-KG ebenfalls nicht die Stellung von Mitunternehmern erlangt. Das hat zur Folge, dass das Vermögen der Treuhand-KG in die originäre Gewinnermittlung der Treugeber einzubeziehen ist. Dies schließt eine gewerbesteuerrechtliche Steuerschuldnerschaft der Treuhand-KG aus. So erfasst der Begriff des Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG nicht nur die sachlichen Grundlagen des Betriebs, **1624**

1) H 2.1 (2) Umfassender Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft GewStH 2016.
2) BFH v. 12.5.2016, IV R 1/13, BStBl II 2017, 489.
3) BFH v. 30.10.2014, IV R 34/11, BStBl II 2015, 380; H 15.8 (6) Einkünfteerzielungsabsicht EStH 2020.
4) Stegemann, INF 2003, 629; Berg/Trompeter, FR 2003, 903; Gosch in Brandis/Heuermann, § 5 GewStG Rz. 49.
5) BFH v. 27.1.1993, IX R 269/87, BStBl II 1994, 615.
6) BFH v. 1.10.1992, IV R 130/90, BStBl II 1993, 574.

sondern i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG auch die Beziehung zu der Person/den Personen, auf dessen/deren Rechnung und Gefahr die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (Unternehmer/Mitunternehmer). Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Personengesellschaft – als eigenständiger Rechtsträger – nicht im Sinne des Ertragssteuerrechts rechtsfähig sein und kann deshalb auch nicht Unternehmerin des Betriebs sein. Unternehmer sind vielmehr nur die Gesellschafter, die (mit-)unternehmerisches Risiko tragen und (mit-)unternehmerische Initiative entfalten können (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Sie sind insoweit einem Einzelunternehmer gleichrangig (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Der Mitunternehmer unterscheidet sich von diesem nur dadurch, dass er seine unternehmerische Tätigkeit nicht allein, sondern zusammen mit anderen (Mit-)Unternehmern in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ausübt. Demgemäß werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb selbst dann nicht von der Personengesellschaft, sondern – wiederum strukturell gleich der Beurteilung von Einzelunternehmern – originär von den Mitunternehmern erzielt, wenn die sachlichen Grundlagen des Betriebs (ganz oder teilweise) zum Gesamthandsvermögen einer Außenpersonengesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit im zivilrechtlichen Sinne gehören. Nur der Mitunternehmer ist – sozusagen – Subjekt der Einkünfteerzielung.[1)]

(11) Betriebe gewerblicher Art

1625 Betriebe der öffentlichen Hand (= Betriebe gewerblicher Art i.S.d. § 4 KStG) sind gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen und keine Hoheitsbetriebe (mit Ausnahme der Versorgungsbetriebe) sind (§ 2 GewStDV).

Ein Betrieb gewerblicher Art einer j.P.d.ö.R. sind alle Einrichtungen, die

- einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit
- zur Erzielung von Einnahmen
- außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und
- sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 KStG).

Für die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art bedarf es jedoch keiner **Gewinnerzielungsabsicht** sowie auch keiner Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG).

Ein Betrieb gewerblicher Art erzielt stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG.[2)]

1626 Der Betrieb gewerblicher Art nach § 4 KStG unterliegt mit seinem Ergebnis jedoch nur dann auch der Gewerbesteuer, wenn er zusätzlich die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 GewStG erfüllt. Hierfür muss er sich auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen und mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (s.a. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG).

Beispiele:
Die Kantine der D-Stadtverwaltung steht nur den Beschäftigten der Stadt offen.

Die Schwimmbäder der F-Gemeinde erwirtschaften dauerhaft Verluste.

Diese Betriebe gewerblicher Art unterliegen nicht der Gewerbesteuer.

§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV stellt klar, dass für die Frage, ob ein Betrieb der öffentlichen Hand als stehender Gewerbebetrieb anzusehen ist, die Zusammenfassungsgrundsätze des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG maßgebend sind. Ausschlaggebend ist danach, ob das nach diesen Grundsätzen zusammengefasste Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.[3)]

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

1627 Nach § 2 Abs. 2 GewStG gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (= Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaften auf Aktien), der Genossenschaften einschließlich Europäischer Genossenschaften sowie der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.[4)]

Hier knüpft die Gewerbesteuerpflicht ausschließlich an die Rechtsform, mit der Folge, dass nicht nur gewerbliche Tätigkeiten, sondern jegliche Tätigkeit die Gewerbesteuerpflicht auslöst.

Beispiel:
Die A-GmbH betreibt einzig Vermögensverwaltung (Vermietung eines Mehrfamilienhauses).

Es besteht eine Gewerbesteuerpflicht nach § 2 Abs. 2 GewStG.

Gewerbebetriebe i.S.d. § 2 Abs. 2 GewStG mit mehreren Betrieben bilden immer nur einen Gewerbebetrieb.

1) BFH v. 3.2.2010, IV R 26/07, BStBl II 2010, 751 u. GmbH-StB 2010, 158 m. Anm.
2) H 8.2 (Einkunftsart) KStH 2015.
3) BMF 12.11.2009, IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 98.
4) R 2.1 Abs. 4 GewStR 2009.

Hinweis:
Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optierten, gelten dann auch gewerbesteuerlich als Kapitalgesellschaft (**§ 2 Abs. 8 GewStG**). Ihre sachliche Gewerbesteuerpflicht richtet sich dann nicht mehr nach ihrer Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 GewStG), sondern nach § 2 Abs. 2 GewStG. Eine Option nach § 1a KStG kann jedoch erstmals in 2021 für nach dem 31.12.2021 beginnende Wj. gestellt werden (§ 34 Abs. 1a KStG). Damit greift diese Regelung im Ergebnis erst **ab dem EZ 2022**.

Bei Kapitalgesellschaften gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder einer betrieblichen Beteiligung zum Gewerbeertrag.[1] **1628**

Gesellschaften, die sowohl im Inland als auch im EU-Ausland einen Sitz der Geschäftsleitung haben (doppelt ansässige Gesellschaften) gelten auch im Inland als voll rechtsfähig, mit der Folge, dass sie in vollem Umfang nach § 2 Abs. 2 GewStG gewerbesteuerpflichtig sind.[2] Auf die Eintragung im deutschen Handelsregister kommt es nicht an. **1629**

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

Nach § 2 Abs. 3 GewStG gelten die von sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts oder die von den nichtrechtsfähigen Vereinen betriebenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (mit Ausnahme der Land- und Forstwirtschaft) als Gewerbebetrieb. **1630**

Zu den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts zählen: **1631**

- rechtsfähige Stiftungen,
- eingetragene Vereine,
- Verbände,
- Anstalten des Privatrechts.

Nicht unter § 2 Abs. 3 GewStG fallen die **nichtrechtsfähigen Stiftungen** und **Zweckvermögen**. Diese unterliegen nur mit den von ihnen betriebenen Gewerbebetrieben nach den Grundsätzen des § 2 Abs. 1 GewStG der Gewerbesteuer.[3] **1632**

Im Gegensatz zum sonst üblichen Begriff des Gewerbebetriebs bedarf es für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs weder einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr noch einer Gewinnerzielungsabsicht (vgl. § 14 AO).

Anders als z.B. bei den Kapitalgesellschaften unterliegt bei Körperschaften i.S.d. § 2 Abs. 3 GewStG nur der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Gewerbesteuer. **1633**

Beispiel:
Die rechtsfähige steuerpflichtige E-Stiftung betreibt eine Tierhandlung und erzielt daneben noch Einkünfte aus der Vermögensverwaltung.

Die Tierhandlung ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO der nach § 2 Abs. 3 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt.

Die Erlöse aus der Vermögensverwaltung bleiben bei der Gewerbesteuer unberücksichtigt.

Werden von einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts oder einem nichtrechtsfähigen Verein **mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** unterhalten, gelten diese als ein einheitlicher Gewerbebetrieb (§ 8 GewStDV), d.h. die Ergebnisse der verschiedenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe werden für Zwecke der Gewerbesteuer zusammengefasst. **1634**

b) Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht

aa) Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Während die Einkommensteuer als Personensteuer beim gewerblichen Gewinn alle betrieblichen Vorgänge von den ersten Vorbereitungshandlungen zur Betriebseröffnung bis zur Veräußerung oder Entnahme des letzten betrieblichen Wirtschaftsguts berücksichtigt, ist Gegenstand der Gewerbesteuer nur der auf den laufenden Betrieb entfallende Gewinn.[4] **1635**

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer der stehende Gewerbebetrieb. Danach beginnt die Gewerbesteuerpflicht erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs vorliegen und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist. **Vorbereitungstätigkeiten** lassen den Steuergegenstand noch nicht entstehen.

1) R 2.6 Abs. 2 GewStR 2009; H 7.1 (4) Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder einer betrieblichen Beteiligung bei Kapitalgesellschaften GewStH 2016.
2) EuGH v. 9.3.1999, Centros, C-212/97, NJW 1999, 2027; R 2.1 Abs. 4 Satz 4 GewStR 2009; H 2.1 (4) Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform GewStH 2016.
3) H 2.1 (5) Gewerbesteuerpflicht nichtrechtsfähiger Stiftungen und nichtrechtsfähiger Zweckvermögen GewStH 2016.
4) BFH v. 17.4.1986, IV R 100/84, BStBl II 1986, 527.

Durch die unterschiedlichen Steuergegenstände bei Einkommen- und Gewerbesteuer ergeben sich Abweichungen von dem Grundsatz des § 7 GewStG, nach dem der Gewerbeertrag dem einkommensteuerlichen Gewinn entspricht.[1)]

1636 Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass das Unternehmen sich mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann.

Zu den bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch **unbeachtlichen, Vorbereitungshandlungen** werden z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach dessen Fertigstellung begonnen wird, und Ähnliches gezählt.

Der Zeitpunkt des Beginns bzw. der Einstellung der werbenden Tätigkeit kann nicht weitergehend generell definiert werden. Er ist vielmehr unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls zu ermitteln und kann für die verschiedenen Betriebsarten ebenfalls unterschiedlich zu bestimmen sein.[2)]

1637 Diese Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter.[3)] Maßgebend für den Beginn des rechtsformunabhängigen Gewerbebetriebs nach dem GewStG ist der Beginn der werbenden Tätigkeit.[4)]

1638 Die Handelsregistereintragung einer ausschließlich aus Kapitalgesellschaften bestehenden Personengesellschaft führt deshalb nicht – wie bei einer Kapitalgesellschaft – bereits zum Beginn der Gewerbesteuerpflicht.[5)] Auch ist weder die den Umfang der gewerblichen Tätigkeit von Personengesellschaften betreffende Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG noch die sog. Geprägerechtsprechung geeignet, den Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht zeitlich vorzuverlegen.[6)]

1639 Bei **gewerblich geprägten Personengesellschaften** i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG beginnt die Steuerpflicht erst, wenn der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt ist.[7)] Da die Tätigkeit einer gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht die Aufnahme einer originär gewerblichen Tätigkeit voraussetzt, hängt der Beginn der Gewerbesteuerpflicht bei einer solchen Personengesellschaft indes nicht davon ab, dass diese die in § 15 Abs. 2 EStG aufgeführten Tatbestandsmerkmale verwirklicht. Vielmehr ist hier für den Beginn des Gewerbebetriebs (nur) auf den Beginn der werbenden Tätigkeit abzustellen, so dass die (sachliche) Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft mit der Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit beginnt. Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich auch hier nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann auch – als Indiz – auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Letztlich ist auch bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit maßgeblich.[8)]

Ist eine Personengesellschaft allerdings zu dem Zweck gegründet worden, eine originär gewerbliche Tätigkeit zu entfalten, und erfüllt diese Gesellschaft im Übrigen die Merkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, beginnt der Gewerbebetrieb nicht allein mit der Aufnahme der in der Vorbereitungsphase üblicherweise anfallenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten.[9)]

1640 Die Gewerbesteuerpflicht erlischt mit der tatsächlichen Einstellung des Betriebs. Eine Einstellung liegt bereits dann vor, wenn der Gewerbebetrieb für eine gewisse Dauer eingestellt wird, wenn die Einstellung von vorneherein nicht nur als vorübergehend gedacht war. Ob im Einzelfall der bisherige Gewerbebetrieb eingestellt und (ggf.) ein neuer Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wird, bestimmt sich danach, ob der „bisherige" und der „neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung identisch sind.[10)]

Eine tatsächliche Einstellung ist anzunehmen, wenn die werbende Tätigkeit aufgegeben wird.

Die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft endet mit der dauerhaften Einstellung der werbenden Tätigkeit. Maßnahmen zur Vermögensverwertung nach Einstellung des Betriebs werden – anders als bei Kapitalgesellschaften, deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt – nicht mehr von der Steuerpflicht erfasst.[11)]

1) BFH v. 27.10.1992, VIII R 30/90, BFH/NV 1993, 264.
2) BFH v. 22.11.1994, VIII R 44/92, BStBl II 1995, 900; v. 30.8.2012, IV R 54/10, BStBl II 2012, 927.
3) BFH v. 30.8.2012, IV R 54/10, BStBl II 2012, 927.
4) BFH v. 24.4.1980, IV R 68/77, BStBl II 1980, 658.
5) BFH v. 17.4.1986, IV R 100/84, BStBl II 1986, 527; ebenfalls R 2.5 Abs. 1 Satz 3 GewStR 2009.
6) BFH v. 5.3.1998, IV R 23/97, BStBl II 1998, 745.
7) R 2.5 Abs. 1 Satz 4 GewStR 2009.
8) BFH v. 12.5.2016, IV R 1/13, BStBl II 2017, 489.
9) BFH v. 13.4.2017, IV R 49/15, BFH/NV 2017, 1129 = HFR 2017, 739.
10) BFH v. 19.12.2019, IV R 8/17, BStBl II 2020, 401.
11) BFH v. 18.5.2017, IV R 30/15, BFH/NV 2017, 1191 = HFR 2017, 842.

bb) Gewerbebetriebe kraft Rechtsform

Bei Gewerbebetrieben kraft Rechtsform beginnt die Gewerbesteuerpflicht mit der **1641**

- **Eintragung** in das **Handelsregister** bei Kapitalgesellschaften;
- **Eintragung** in das **Genossenschaftsregister** bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
- **aufsichtsrechtlichen Erlaubnis** zum Geschäftsbetrieb bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit.[1)]

Auf die Art und den Umfang der Tätigkeiten kommt es bei diesen Gesellschaften nicht an.

Bei einer Kapitalgesellschaft bildet die nach außen tätig gewordene Vorgesellschaft zusammen mit der später eingetragenen Kapitalgesellschaft einen einheitlichen Steuergegenstand.[2)]

Bei Kapitalgesellschaften und anderen Unternehmen i.S.d. § 2 Abs. 2 GewStG erlischt die Gewerbesteuerpflicht **1642**
erst mit der Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter.[3)]

cc) Gewerbebetriebe kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Bei den Gewerbebetrieben kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs beginnt die Steuerpflicht mit der Aufnahme **1643**
des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Sie endet mit der tatsächlichen Einstellung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

3. Steuerschuldner

Schuldner der Gewerbesteuer (**= persönliche Steuerpflicht**) ist der Unternehmer, d.h. der, für dessen Rechnung **1644**
das Unternehmen betrieben wird. Bei einer Personengesellschaft ist Steuerschuldner die Gesellschaft. Bei einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) sind die Mitglieder Gesamtschuldner (§ 5 Abs. 1 GewStG).

Geht ein Unternehmen auf einen anderen Unternehmer im Ganzen über (§ 2 Abs. 5 GewStG), endet sowohl die sachliche als auch die persönliche Steuerpflicht. So ist in diesen Fällen der bisherige Unternehmer bis zum Zeitpunkt des Übergangs Steuerschuldner. Der übernehmende Unternehmer schuldet ab dem Zeitpunkt des Übergangs die Gewerbesteuer.

Endet die sachliche Steuerpflicht (§ 2 Abs. 5 GewStG) im laufenden EZ, ist der Gewerbeertrag im Jahr der Übertragung für einen abgekürzten EZ zu ermitteln (§ 14 GewStG).[4)] Für den Übernehmer beginnt mit der Übernahme des Betriebs die sachliche Gewerbesteuerpflicht (soweit der übernommene Betrieb nicht einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb zugefügt wird).

Beispiel:

Am 1.8.2021 überträgt der Einzelunternehmer A seinen Betrieb auf B, der diesen Betrieb fortsetzt.

A erzielt in der Zeit vom 1.1.– 1.7.2021 einen Gewerbeertrag von 120 000 €. B erzielt in der Zeit vom 1.8.– 1.12.2021 einen Gewerbeertrag i.H.v. 40 000 €.

Mit der Übertragung des Unternehmens gilt der Betrieb nach § 2 Abs. 5 GewStG als eingestellt (= Ende der sachlichen Steuerpflicht) und durch B als neu eröffnet (= Beginn der sachlichen Steuerpflicht). Die persönliche Steuerpflicht des A endet mit der Übertragung zum 31.7.2021 (= Einstellung des Unternehmens) und die persönliche Steuerpflicht des B beginnt mit der Übertragung des Unternehmens am 1.8.2021. A und B haben entsprechend abgekürzte EZ (§ 14 Satz 3 GewStG).

Eine einheitliche Ermittlung des Gewerbeertrags des Unternehmens für 2021 ist nicht zulässig, da es sich nicht um einen bloßen Wechsel der Steuerschuldnerschaft handelt.

A hat den von ihm erzielten Gewerbeertrag (120 000 €) zu besteuern (§ 5 Abs. 1 GewStG). Er erhält für den abgekürzten EZ 1.1.–31.7.2021 gleichwohl den ungekürzten Freibetrag von 24 500 € (§ 11 GewStG).[5)] A schuldet nach § 5 Abs. 1 GewStG die darauf entfallende Gewerbesteuer.

B unterliegt mit dem von ihm erzielten Gewerbeertrag (40 000 €) der Gewerbesteuer. Auch er erhält den ungekürzten Freibetrag nach § 11 GewStG von 24 500 € und schuldet die auf seinen Gewerbeertrag entfallende Gewerbesteuer.

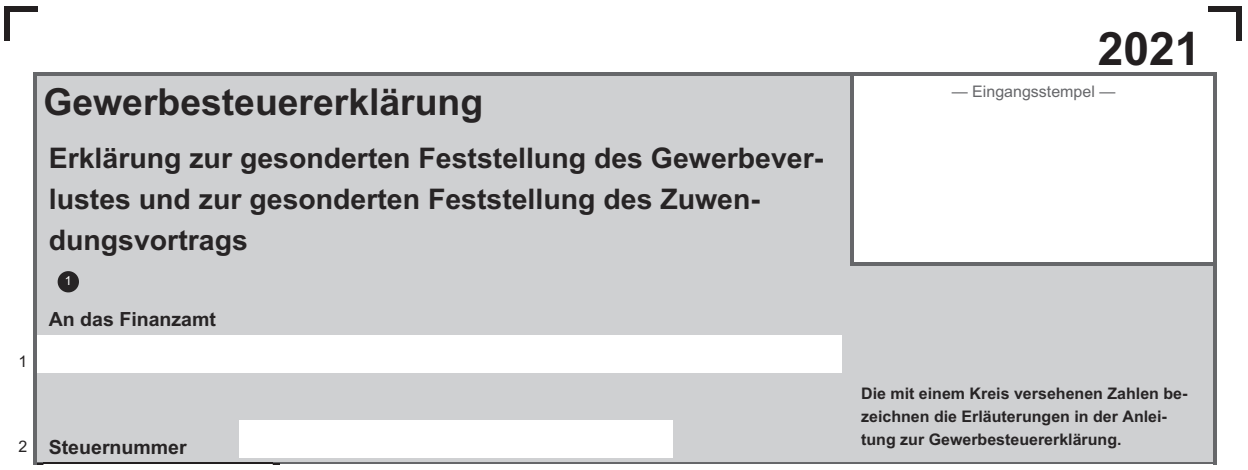
Wechselt jedoch lediglich die **persönliche Steuerpflicht**, z.B. weil aus einer Personengesellschaft der vorletzte Mit- **1645**
unternehmer ausscheidet und der verbleibende Mitunternehmer das Unternehmen nun als Einzelunternehmer fortsetzt, besteht die sachliche Steuerpflicht den ganzen EZ über fort.

In diesen Fällen ist der Gewerbesteuermessbetrag für den gesamten EZ einheitlich unter Berücksichtigung des vollen Gewerbesteuerfreibetrags zu berechnen. Jedoch ist für den EZ des Rechtsformwechsels für jeden Steuerschuldner ein gesonderter Gewerbesteuermessbescheid zu erlassen. Hierfür ist der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag im prozentualen Verhältnis der von den beiden Steuerschuldnern erzielten Gewerbeerträge nebst den auf sie entfallenden Hinzurechnungen und Kürzungen aufzuteilen.[6)]

1) R 2.5 Abs. 2 Satz 1 GewStR 2009.
2) H 2.5 (2) Beginn der Steuerpflicht kraft Rechtsform GewStH 2016.
3) R 2.6 Abs. 2 GewStR 2009.
4) BFH v. 19.12.2019, IV R 8/17, BStBl II 2020, 401.
5) R 11.1 Satz 2 GewStR 2009.
6) BFH v. 25.4.2018, IV R 8/16, BStBl II 2018, 484.

4. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–4)

a) Finanzamt/Steuernummer (Zeilen 1–2)



1646 In die **Zeile 1** ist das FA einzutragen, bei dem der Gewerbebetrieb steuerlich geführt wird und in die **Zeile 2** die Steuernummer des Gewerbebetriebs.

Nach § 22 Abs. 1 Satz 1 AO ist für die Festsetzung und Zerlegung der Steuermessbeträge bei der Gewerbesteuer das Betriebsfinanzamt örtlich zuständig. Das ist das FA, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet. Bei gewerblichen Betrieben ohne Geschäftsleitung im Inland ist das FA zuständig, in dessen Bezirk eine Betriebsstätte – bei mehreren Betriebsstätten die wirtschaftlich bedeutendste – unterhalten wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Bei Unternehmen, die Bauleistungen i.S.v. § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG erbringen, ist, wenn der Unternehmer seinen Wohnsitz bzw. das Unternehmen seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Ausland hat, das FA zuständig, das für die Besteuerung der entsprechenden Umsätze nach § 21 Abs. 1 AO zuständig ist (§ 22 Abs. 1 Satz 2 AO).

b) Unternehmen/Firma (Zeile 3)



1647 In **Zeile 3** ist bei den in einem Handels- bzw. Genossenschaftsregister eingetragenen Gewerbebetrieben der Firmenname einzutragen. Eingetragen sind Vollkaufleute sowie offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

Die übrigen Gewerbebetriebe tragen regelmäßig ihren Namen bzw. die Namen der beteiligten Gesellschafter ein. Bei einem Betrieb gewerblicher Art sollte die Bezeichnung (z.B. Verkehrsbetrieb der Stadt X) unter der dieser geführt wird, eingetragen werden.

c) Art des Unternehmens (Zeile 4)



1648 In **Zeile 4** sollte die Art der Betätigung, soweit sich dies nicht aus dem Namen lt. Zeile 3 ergibt, genau bezeichnet werden, z.B. Gastwirtschaft. Das dient unter anderen dazu, damit die Gewerblichkeit des Unternehmens ggf. nochmals geprüft werden kann.

5. Rechtsform/Art der Tätigkeit (Zeilen 10–19)

a) Einzelunternehmen (Zeile 10)



1649 In **Zeile 10** ist durch Eintragung einer „1 = Ja“ mitzuteilen, ob das Unternehmen in 2021 als Einzelunternehmen betrieben wird.

b) Hausgewerbetreibende (Zeile 11)

11	Das Unternehmen wurde im Kalenderjahr 2021 überwiegend oder ausschließlich als Hausgewerbe betrieben (§ 11 Absatz 3 GewStG).	1 = Ja

In **Zeile 11** ist durch Eintragung einer „1 = Ja" mitzuteilen, ob das Unternehmen in 2021 überwiegend als Hausgewerbe betrieben wurde oder nicht. **1650**

Für **Hausgewerbetreibende** und ihnen gleichgestellte Personen ermäßigt sich der Steuermessbetrag auf 56 % (§ 11 Abs. 3 GewStG).

Hausgewerbetreibender ist, wer in eigener Arbeitsstätte (eigener Wohnung oder Betriebsstätte) mit nicht mehr als zwei fremden Hilfskräften oder Heimarbeitern im Auftrag von Gewerbetreibenden oder Zwischenmeistern Waren herstellt, bearbeitet oder verpackt, wobei er selbst wesentlich am Stück mitarbeitet, jedoch die Verwertung der Arbeitsergebnisse dem unmittelbar oder mittelbar auftraggebenden Gewerbetreibenden überlässt. Beschafft der Hausgewerbetreibende die Roh- oder Hilfsstoffe selbst oder arbeitet er vorübergehend unmittelbar für den Absatzmarkt, so wird hierdurch seine Eigenschaft als Hausgewerbetreibender nicht beeinträchtigt (§ 2 Abs. 2 HAG).

Als den Hausgewerbetreibenden **gleichgestellte Personen** gelten (§ 1 Abs. 2 HAG):

- Hausgewerbetreibende, die mit mehr als zwei fremden Hilfskräften oder Heimarbeitern arbeiten. Fremde Hilfskräfte sind alle vom Hausgewerbetreibenden beschäftigten Arbeitnehmer, einschließlich der von ihm beschäftigten nahen Angehörigen, die mit ihm in häuslicher Gemeinschaft leben;[1)]
- andere im Lohnauftrag arbeitende Gewerbetreibende, die infolge ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit eine ähnliche Stellung wie Hausgewerbetreibende einnehmen;
- Zwischenmeister, d.h. Personen, die ihnen von Gewerbetreibenden übertragene Arbeit an Heimarbeiter oder Hausgewerbetreibende weitergeben, ohne Arbeitnehmer zu sein (§ 2 Abs. 3 HAG).

Über die Gleichstellung mit Hausgewerbetreibenden entscheiden die von den zuständigen Arbeitsbehörden errichteten Heimarbeitsausschüsse.

Den nach dem Heimarbeitsgesetz gleichgestellten Personen, die infolge ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit eine ähnliche Stellung wie Hausgewerbetreibende einnehmen, wird jedoch die Ermäßigung der Steuermesszahl nur gewährt, wenn die von ihnen erzielten Entgelte i.S.d. § 10 Abs. 1 UStG 25 000 € nicht übersteigen (§ 11 Abs. 3 Satz 2 GewStG).

Betreibt ein Hausgewerbetreibender oder eine ihm gleichgestellte Person noch eine andere gewerbliche Tätigkeit, z.B. als selbständiger Schneidermeister, und sind beide Tätigkeiten als eine Einheit zu behandeln, kann die Vergünstigung des § 11 Abs. 3 GewStG nur gewährt werden, wenn die andere Tätigkeit nicht überwiegt.[2)]

c) Reisegewerbebetriebe (§ 35a GewStG) (Zeilen 12–13)

12	Das Unternehmen wurde im Kalenderjahr 2021 als Reisegewerbebetrieb nach § 35a Absatz 1 GewStG betrieben.	1 = Ja
13	Der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit des Reisegewerbebetriebs (zum Beispiel Wohnsitzgemeinde des Reisegewerbetreibenden) wurde im Kalenderjahr 2021 verlegt.	1 = Ja

Zwar werden Reisegewerbebetriebe von § 2 Abs. 1 GewStG nicht erfasst, gleichwohl unterliegen sie mit ihrem Unternehmen der Gewerbesteuer (§ 35a Abs. 1 und Abs. 3 GewStG; → Rz. 1597). **1651**

Daher ist bei einem Unternehmen, welches in 2021 als Reisegewerbebetrieb nach § 35a Abs. 1 GewStG betrieben wurde, in **Zeile 12** eine „1 = Ja" einzutragen.

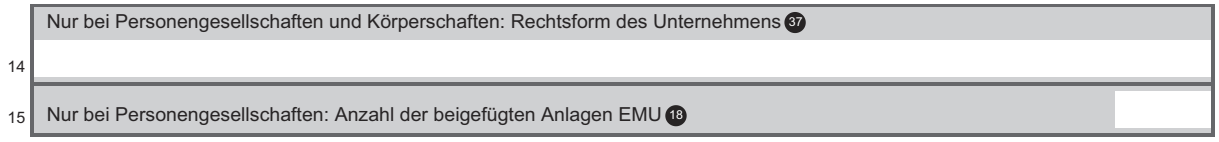
Für Reisegewebebetriebe hat die Gemeinde das Heberecht, in der sich der Mittelpunkt der Tätigkeit befindet. In welchen Gemeinden die Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden, ist unerheblich. Der **Wohnsitz** eines Reisegewerbetreibenden gilt regelmäßig als Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit (§ 35 Abs. 1 Satz 2 GewStDV).

Wenn im Laufe eines EZ von einem Reisegewerbebetrieb der Mittelpunkt der Tätigkeit in eine andere Gemeinde verlegt worden ist, erfolgt eine Zerlegung des Steuermessbetrags anteilig nach Kalendermonaten auf die beteiligten Gemeinden (§ 35a Abs. 4 GewStG).

Wurde bei einem Reisegewerbebetrieb der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit (wie Wechsel der Wohnsitzgemeinde des Reisegewerbetreibenden) verlegt, ist in **Zeile 13** eine „1 = Ja" einzutragen.

1) H 11.2 (Fremde Hilfskraft) GewStH 2016; BFH v. 26.2.2002, X R 61/99, BStBl II 2003, 31.
2) R 11.2 GewStR 2009.

d) Personengesellschaften und Körperschaften (Zeilen 14–15)



1652 Bei **Personengesellschaften** oder **Körperschaften** ist in **Zeile 14** die **Rechtsform** des Unternehmens einzutragen.

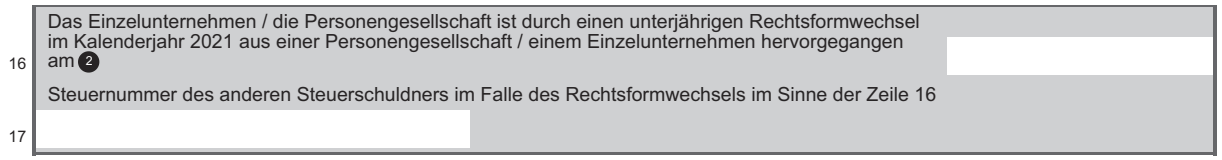
1653 Personengesellschaften mit gewerbesteuerlichen Verlusten (sowohl festgestellte Verlustvorträge als auch laufende Gewerbeverluste) haben für die zur Durchführung eines Verlustabzugs nach § 10a GewStG erforderlichen Angaben zu ihren Mitunternehmern auf der Anlage EMU → Rz. 1950 ff. zu erfassen und der Gewerbesteuererklärung beizufügen. Daher haben **Personengesellschaften** in **Zeile 15** die Anzahl der übermittelten Anlagen EMU (→ Rz. 1950 ff.) anzugeben.

1654 Betreibt ein Einzelunternehmer eine Personengesellschaft oder eine Körperschaft ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 EStG, an dem sich ein anderer **atypisch still** beteiligt, unterhält sowohl die **atypisch stille Gesellschaft**, der dieses Unternehmen für die Dauer ihres Bestehens zugeordnet wird, als auch der Einzelunternehmer, die Personengesellschaft oder Körperschaft jeweils einen selbständigen Gewerbebetrieb.[1)]

Daher hat der Inhaber des Handelsgewerbes für jeden dieser Gewerbebetriebe jeweils eine eigenständige Gewerbesteuererklärung abzugeben.

Für die atypisch stille Gesellschaft sind der Gewerbesteuer-Messbescheid und der Gewerbesteuerbescheid an den Inhaber des Handelsgeschäfts als Steuerschuldner bekannt zu geben.[2)]

e) Rechtsformwechsel (Zeilen 16–17)



1655 Sollte im Laufe des Erhebungszeitraums durch Ausscheiden von Gesellschaftern eine **Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen** umgewandelt worden sein, bzw. durch Aufnahme von Gesellschaftern eine Umwandlung eines **Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft** erfolgt sein, endet oder beginnt die Steuerschuldnerschaft und damit die persönliche Steuerpflicht des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft im Zeitpunkt des Rechtsformwechsels.[3)] Ein etwaiger Rechtsformwechsel ist mit Datumsangabe in **Zeile 16** zu vermerken. Daneben ist in **Zeile 17** die Steuernummer des anderen Steuerschuldners im Fall des Rechtsformwechsels einzutragen.

1656 Ungeachtet von dem Wechsel der Steuerschuldnerschaft ist der Gewerbesteuermessbetrag für den gesamten EZ einheitlich unter Berücksichtigung des vollen Gewerbesteuerfreibetrags zu berechnen.

Für den Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels ist für jeden Steuerschuldner ein Gewerbesteuermessbescheid zu erlassen. In den Bescheiden ist der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag im prozentualen Verhältnis der von den beiden Steuerschuldnern erzielten Gewerbeerträge nebst den auf sie entfallenden Hinzurechnungen und Kürzungen zu berücksichtigen.[4)]

Die Steuerpflicht gemäß § 14 Satz 3 GewStG knüpft ausschließlich an die sachliche Steuerpflicht und nicht an die persönliche Steuerpflicht (= Steuerschuldnerschaft) an. Der Rechtsformwechsel einer Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen bzw. der Wechsel eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft führt – soweit ein bisheriger Mitunternehmer den Betrieb als Einzelunternehmer fortsetzt bzw. der bisherige Einzelunternehmer an der Personengesellschaft als Mitunternehmer beteiligt ist, lediglich zu einem Wechsel der persönlichen Steuerschuldnerschaft (§ 5 GewStG), die sachliche Steuerpflicht des Betriebs (§ 2 GewStG) bleibt davon unberührt. Lediglich ein Übergang eines Unternehmens im Ganzen im Rahmen des § 2 Abs. 5 GewStG würde zu einer Beendigung sowohl der sachlichen als auch persönlichen Steuerpflicht führen.

Eine personenbezogene Aufteilung des Freibetrags gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG kommt nicht in Betracht.[5)]

1) BFH v. 8.12.2016, IV R 8/14, BStBl I 2017, 538.
2) R 5.1 Abs. 2 Satz 2 GewStR 2009.
3) BFH v. 13.10.2005, IV R 55/04, BFH/NV 2006, 654; R 5.1 Abs. 1 Satz 2 GewStR 2009.
4) BFH v. 25.4.2018, IV R 8/16, BStBl II 2018, 484.
5) BFH v. 25.4.2018, IV R 8/16, BStBl II 2018, 484.

Die bis zu dem BFH-Urteil v. 25.4.2018[1] vorgenommene zeitanteilige Aufteilung des Freibetrags von 24 500 € nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG im Jahr des Rechtsformwechsels auf das Einzelunternehmen und der Personengesellschaft,[2] findet keine Anwendung mehr.

Entsprechendes gilt bei einem Wechsel eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft.

Beispiel:

Am 1.8.2021 wird durch Aufnahme eines neuen Mitunternehmers aus dem bisher als Einzelunternehmen betriebenen Gewerbebetrieb des A eine Personengesellschaft. Im Jahr 2021 wird von beiden Betrieben zusammengefasst ein Gewerbeertrag nach Abzug des Freibetrags von 24 500 € von insg. 150 000 € erwirtschaftet. Daraus ergibt sich ein Gewerbesteuermessbetrag von 5 250 €.

Isoliert berechnet erzielt das Einzelunternehmen einen Gewerbeertrag (inkl. Hinzurechnungen und Kürzungen) von 80 000 € und die Personengesellschaft einen Gewerbeertrag (inkl. Hinzurechnungen und Kürzungen) i.H.v. 90 000 €.

Bei der Gewerbesteuerveranlagung des Einzelunternehmens und der Personengesellschaft ist der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag ins Verhältnis zu den aufaddierten Gewerbeerträgen des Einzelunternehmens und der Personengesellschaft zu setzen. D.h. auf das Einzelunternehmen entfällt (80 000/170 000 von 5 250 € =) 2 471 € und auf die Personengesellschaft entfällt (90 000/170 000 von 5 250 € =) 2 779 € des Gewerbesteuermessbetrags.

Die entsprechenden Eintragungen sind in den **Zeilen 145–147** (→ Rz. 1867) vorzunehmen.

f) Unternehmen i.S.d. § 7 Satz 5 GewStG (Zeilen 18–19)

18 Es handelt sich um ein Unternehmen im Sinne des § 7 Satz 5 GewStG in Verbindung mit § 8 Absatz 9 KStG (auch soweit Organgesellschaft). 32 — 1 = Ja

19 Anzahl der beigefügten Anlage(n) ÖHG:

Bei einer Kapitalgesellschaft, bei der die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf j.P.d.ö.R. entfällt (= sog. **Eigengesellschaft**) und die ein Dauerverlustgeschäft unterhält, dessen Verlust nachweislich die Mehrheitsgesellschafter tragen, ist § 8 Nr. 9 Satz 1–3 KStG entsprechend anzuwenden (§ 7 Satz 5 GewStG). **1657**

Das heißt, es ist eine Spartentrennung vorzunehmen und ein sich bei der jeweiligen Sparte i.S.d. § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG ergebender negativer Gewerbeertrag darf nicht mit einem positiven Gewerbeertrag aus einer anderen Sparte i.S.d. § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG ausgeglichen werden. Daher ist in **Zeile 18** durch Eintragung einer „1 = Ja" anzugeben, ob es sich um ein entsprechendes Unternehmen handelt.

In **Zeile 19** ist die Anzahl der der Erklärung beigefügten **Anlage(n) ÖHG** einzutragen.

Über die Anlagen ÖHG wird der Gewerbeertrag der einzelnen Sparten ermittelt (→ Rz. 1963 ff.).

Beratungshinweis:

Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art kann nur nach den Vorschriften des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG gewerbesteuerlich als ein Unternehmen anerkannt werden (§ 2 Abs. 1 GewStDV). Daher stellt sich bei Betrieben gewerblicher Art das Problem der Spartentrennung nicht.

6. Empfangsbevollmächtigter (Zeile 20)

Empfangsbevollmächtigter 10

Die Bescheide sollen folgendem Empfangsbevollmächtigten/Postempfänger zugesandt werden.
(Nur ausfüllen, wenn beim Finanzamt keine entsprechende Empfangsvollmacht vorliegt.)

20 | Anrede 40 | Namenszeile 1 41 | Namenszeile 2 42 | Straße und Hausnummer oder Postfach 43 | Postleitzahl und Ort 45

Wenn der Steuerbescheid nicht an das Unternehmen, sondern an einen **Empfangsbevollmächtigten** (z.B. Steuerberater) bekannt gegeben werden soll, ist dieser mit Anrede, Namen und Anschrift in **Zeile 20** einzutragen, wenn dem FA keine entsprechende Empfangsvollmacht vorliegt. Ggf. sollte der Erklärung eine entsprechende Empfangsvollmacht beigefügt werden. **1658**

7. Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (Zeile 21)

Ergänzende Angaben zur Steuererklärung 30

21 Über die Angaben in der Steuererklärung hinaus sind weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen. 19 — 1 = Ja

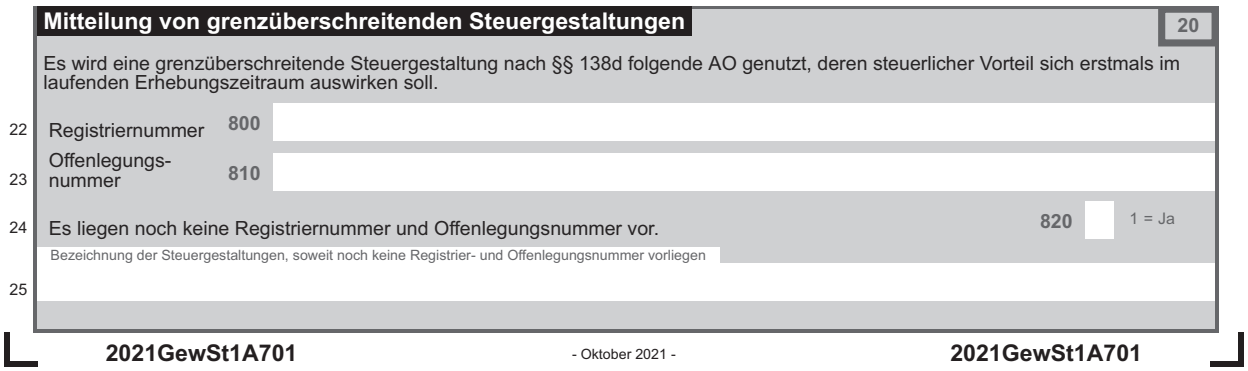
Diese ergeben sich aus der beigefügten Anlage, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung" gekennzeichnet ist.

1) BFH v. 25.4.2018, IV R 8/16, BStBl II 2018, 484.
2) R 11 Abs. 1 Satz 6 GewStR 2009.

1659 In **Zeile 21** ist durch Eintragung einer „1 = Ja" kenntlich zu machen, wenn über die Angaben in der Steuererklärung hinaus weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte berücksichtigt werden sollen. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn bei den in der Steuererklärung erfassten Angaben bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zu Grunde gelegt wurde.

Die ergänzenden Angaben sind in einer selbst zu erstellenden gesonderten Anlage zu machen, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung" zu kennzeichnen ist.

8. Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (Zeile 22–25)

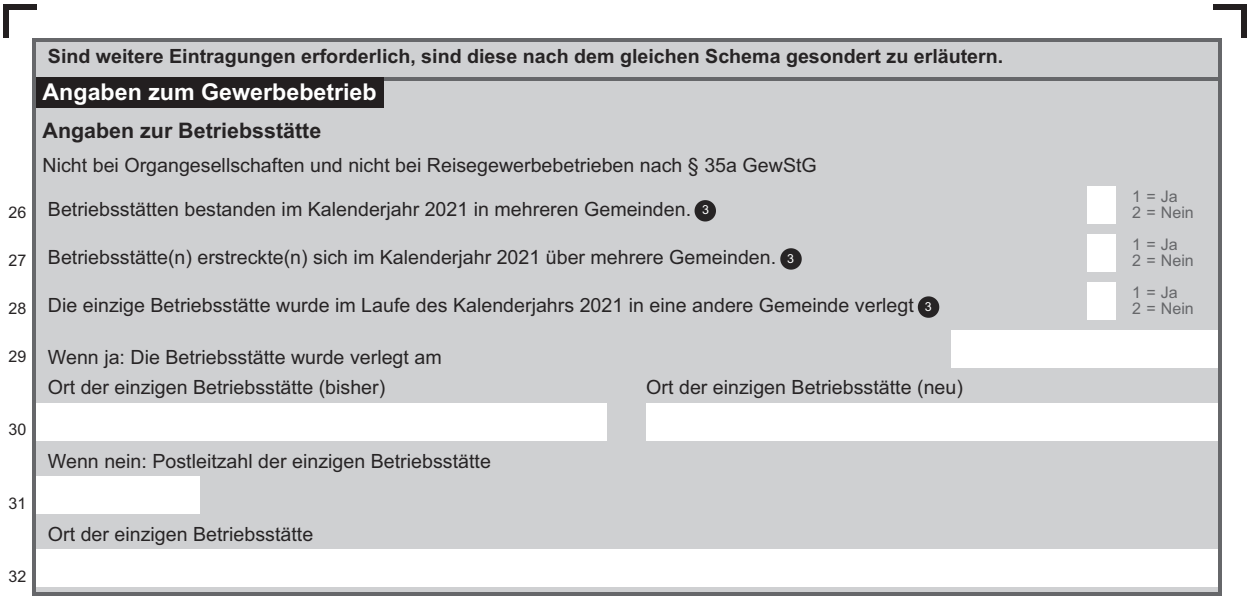


1660 Verwirklicht ein Unternehmen eine grenzüberschreitende Steuergestaltung i.S.d. § 138d Abs. 2 AO oder einer vergleichbaren Regelung in einem anderen EU-Mitgliedsstaat, hat es diese Gestaltung in der Steuererklärung für die von der Gestaltung betroffenen Steuerart anzugeben (§ 138k AO). Daher sind in den **Zeilen 22-25** die im EZ 2021 genutzten grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nach §§ 138d ff. AO anzugeben.

Hierfür ist zum einen in **Zeile 22** die von dem BZSt (oder einer anderen Behörde eines EU-Mitgliedsstaats) vergebene Registrierungsnummer und in **Zeile 23** die Offenlegungsnummer einzutragen (§ 138k Satz 2 AO). Damit wird es dem FA ermöglicht, die Art der grenzüberschreitenden Steuergestaltung schnell zu identifizieren. Wenn im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung noch keine Registrierungs- und Offenlegungsnummer vorliegt, ist dies durch Eintragung einer „1 = Ja" in **Zeile 24** anzuzeigen und in **Zeile 25** zu erläutern. Dazu ist in **Zeile 25** in diesen Fällen noch die Bezeichnung der gewählten Steuergestaltungen einzutragen.

9. Angaben zum Gewerbebetrieb (Zeilen 26–38)

a) Angaben zur Betriebsstätte (Zeilen 26–32)



1661 Der Gewerbesteuermessbetrag ist auf einzelne Gemeinden zu **zerlegen**, wenn im Erhebungszeitraum

- Betriebsstätten in **mehreren Gemeinden** unterhalten wurden,
- sich eine Betriebsstätte **über mehrere Gemeinden** erstreckt oder
- die Betriebsstätte **von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt** wurde (§ 28 Abs. 1 GewStG).

Beratungshinweis:
In diesen Fällen ist neben der Gewerbesteuererklärung (GewSt 1 A) auch die **Erklärung über die Zerlegung des einheitlichen Steuermessbetrags = Vordruck GewSt 1 D** auszufüllen (→ Rz. 1872).

Betriebsstätten, die im **Ausland** belegen sind, werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt und scheiden deshalb auch für die Zerlegung des Steuermessbetrags aus.[1] **1662**

Zum **Inland** zählt auch ein nicht zur Bundesrepublik Deutschland gehörender Teil eines **grenzüberschreitenden Gewerbegebiets**, das nach den Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens als solches bestimmt ist. Daher begründet ein Unternehmen auch dann eine inländische Betriebsstätte, wenn sich das Unternehmen im ausländischen Teil des grenzüberschreitenden Gewerbegebietes befindet. Insoweit liegt auch keine mehrgemeindliche Betriebsstätte vor (§ 2 Abs. 7 Nr. 2 GewStG). **1663**

Die Eintragungen zur Betriebsstätte haben Organgesellschaften und Reisegewerbebetriebe nach § 35a GewStG nicht vorzunehmen.

In **Zeile 26** ist durch Eintragen einer „1 = Ja" zu vermerken, ob in 2021 Betriebsstätten in mehreren Gemeinden bestand bzw. durch Eintragung einer „1 = Ja" in **Zeile 27**, ob sich Betriebsstätten über mehrere Gemeinden erstreckt haben. Ist dies nicht der Fall, ist dies durch Eintragung einer „2 = Nein" zu vermerken.

Über die Verlegung bzw. Nichtverlegung der einzigen Betriebsstätte sind Angaben in den **Zeilen 28-30** zu machen. Zum einen ist die Verlegung der einzigen Betriebsstätte durch Eintragung einer „1 = Ja" bzw. „2 = Nein" in **Zeile 28** anzuzeigen.

Bei einer Verlegung der einzigen Betriebsstätte ist das Datum der Verlegung (**Zeile 29**) sowie die betroffenen Gemeinden (**Zeile 30**) anzugeben.

Wurde die einzige Betriebsstätte in 2021 nicht verlegt, ist die Postleitzahl in **Zeile 31** und der Ort der einzigen Betriebsstätte in **Zeile 32** einzutragen.

b) Hebenummer der Gemeinde (Zeile 33)

	Hebenummer
	Nicht in Zerlegungsfällen und nicht bei Organgesellschaften
	Hebenummer (Steuernummer) der Gemeinde
33	

Bei nicht zerlegungspflichtigen Unternehmen ist in **Zeile 33** die Hebenummer oder die Steuernummer der Gemeinde einzutragen, der der Gewerbesteuermessbetrag zuzurechnen ist. Organgesellschaften haben in Zeile 33 keine Eintragungen vorzunehmen. **1664**

Wird der Gewerbesteuermessbetrag nach § 31 ff. GewStG zerlegt, erfolgen die Angaben über die Eintragungen in dem Vordruck GewSt 1 D.

c) Betriebseröffnung/Betriebsbeendigung (Zeilen 34–35)

	Bei Betriebseröffnung beziehungsweise Betriebsbeendigung im Erhebungszeitraum bei einer Personengesellschaft oder einem Einzelunternehmen:	
34	Die werbende Tätigkeit wurde begonnen am	
35	Die werbende Tätigkeit wurde in 2021 beendet am	

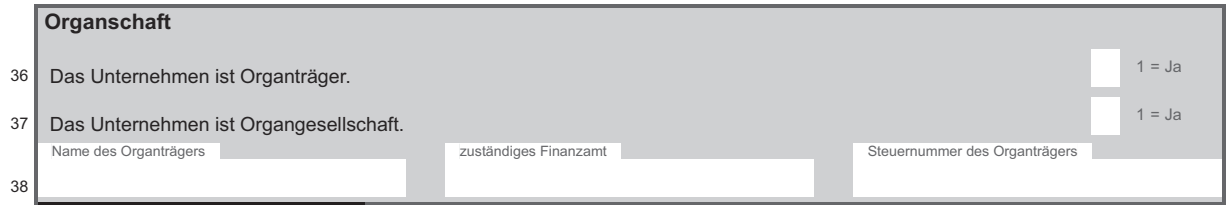
Die Gewerbesteuerpflicht bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften beginnt mit Aufnahme und endet mit Beendigung der werbenden Tätigkeit. Also unterliegen Anlaufverluste und Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinne in der Regel nicht der Gewerbesteuer. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf → Rz. 1635 ff. hingewiesen. **1665**

Daher ist bei einer in 2021 erfolgten **Betriebseröffnung** eines Einzelunternehmens bzw. einer Personengesellschaft in **Zeile 34** der Tag des Beginns der werbenden Tätigkeit einzutragen.

Bei einer in 2021 erfolgten **Betriebsbeendigung** eines Einzelunternehmens bzw. einer Personengesellschaft, ist in **Zeile 35** der Tag der Beendigung der werbenden Tätigkeit einzutragen.

1) R 28 Abs. 3 GewStR 2009.

d) Organschaft (Zeilen 36–38)



1666 Eine Organschaft liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft (**Organgesellschaft**) mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland **finanziell** in ein anderes gewerbliches Unternehmen (**Organträger**) **eingegliedert** ist und durch einen **Gewinnabführungsvertrag** i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet ist, ihren ganzen Gewinn an den Organträger abzuführen.

Die **finanzielle Eingliederung** liegt vor, wenn dem Organträger von Beginn seines Wirtschaftsjahres ununterbrochen die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Hierbei können mittelbare Beteiligungen nur dann berücksichtigt werden, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

Die **Organgesellschaft** gilt gewerbesteuerlich als **Betriebsstätte** des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG), was jedoch nicht dazu führt, dass Organträger und Organgesellschaft als einheitliches Unternehmen anzusehen sind. So behalten Organträger und Organgesellschaft vielmehr ihre Selbständigkeit für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags. Auch weiterhin bilanzieren sie jeweils für sich und ermitteln ihre Gewinne zur Errechnung des Gewerbeertrags voneinander getrennt. Die Organschaft führt jedoch dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaften für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird. Deshalb ist der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe allein gegenüber dem Organträger festzusetzen.[1)]

Gesellschaften, die Organträger sind, haben dies durch Eintragung einer „1 = Ja“ in **Zeile 36** anzuzeigen.

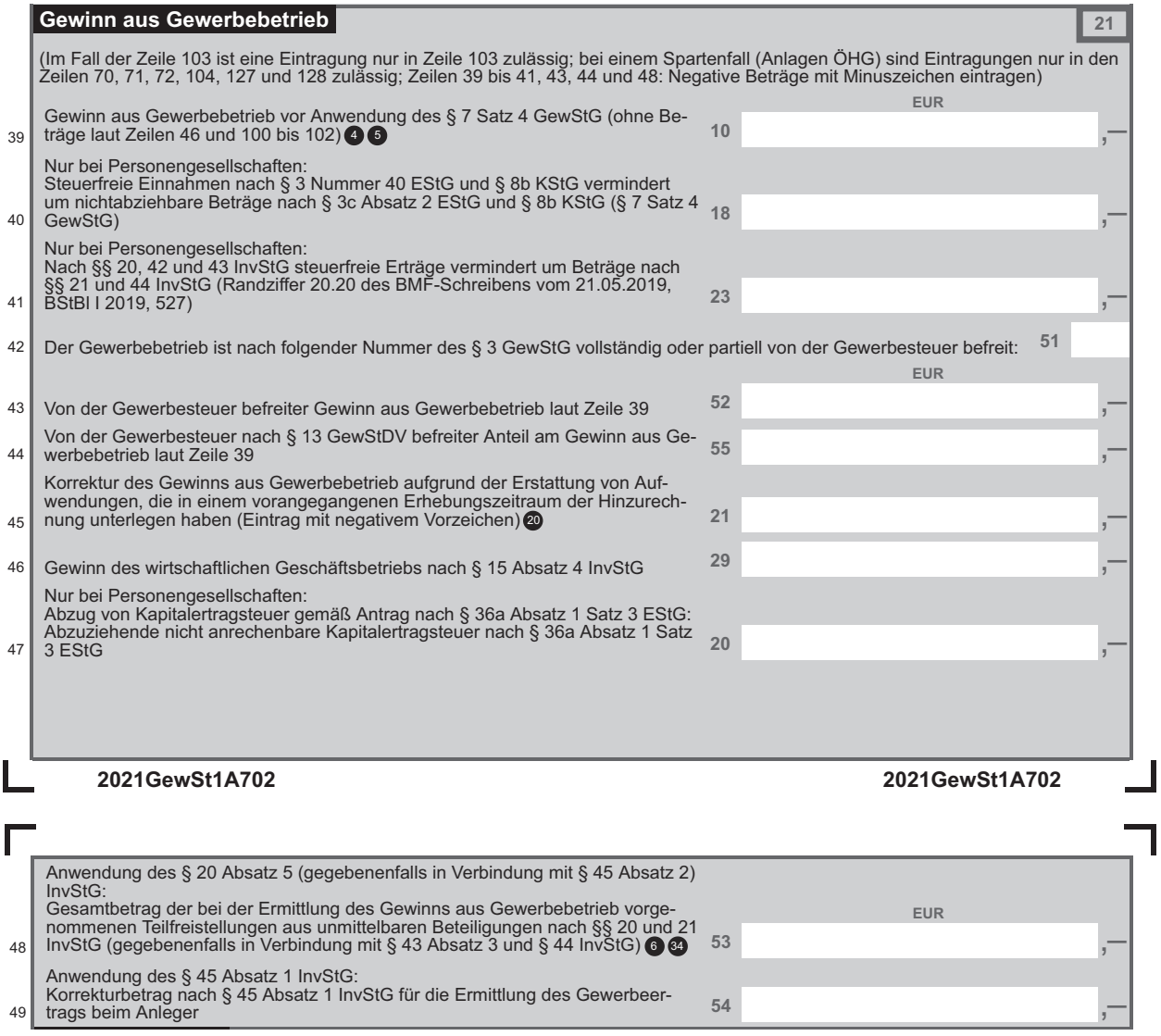
Ist eine Gesellschaft Organgesellschaft, hat sie dieses in **Zeile 37** durch Eintragung einer „1 = Ja“ anzuzeigen.

Sollte eine Gesellschaft sowohl Organträger als auch Organgesellschaft sein, müssen beide Zeilen ausgefüllt werden (→ Rz. 1810).

In **Zeile 38** ist der Name, das zuständige FA und die Steuernummer des Organträgers einzutragen.

1) R 2.3 Abs. 1 Satz 4 GewStR 2009; BFH v. 18.5.2011, X R 4/10, BStBl II 2011, 887.

10. Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeilen 39–49)



Gewinn aus Gewerbebetrieb 21

(Im Fall der Zeile 103 ist eine Eintragung nur in Zeile 103 zulässig; bei einem Spartenfall (Anlagen ÖHG) sind Eintragungen nur in den Zeilen 70, 71, 72, 104, 127 und 128 zulässig; Zeilen 39 bis 41, 43, 44 und 48: Negative Beträge mit Minuszeichen eintragen)

			EUR
39	Gewinn aus Gewerbebetrieb vor Anwendung des § 7 Satz 4 GewStG (ohne Beträge laut Zeilen 46 und 100 bis 102) 4 5	10	,—
40	Nur bei Personengesellschaften: Steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nummer 40 EStG und § 8b KStG vermindert um nichtabziehbare Beträge nach § 3c Absatz 2 EStG und § 8b KStG (§ 7 Satz 4 GewStG)	18	,—
41	Nur bei Personengesellschaften: Nach §§ 20, 42 und 43 InvStG steuerfreie Erträge vermindert um Beträge nach §§ 21 und 44 InvStG (Randziffer 20.20 des BMF-Schreibens vom 21.05.2019, BStBl I 2019, 527)	23	,—
42	Der Gewerbebetrieb ist nach folgender Nummer des § 3 GewStG vollständig oder partiell von der Gewerbesteuer befreit:	51	
			EUR
43	Von der Gewerbesteuer befreiter Gewinn aus Gewerbebetrieb laut Zeile 39	52	,—
44	Von der Gewerbesteuer nach § 13 GewStDV befreiter Anteil am Gewinn aus Gewerbebetrieb laut Zeile 39	55	,—
45	Korrektur des Gewinns aus Gewerbebetrieb aufgrund der Erstattung von Aufwendungen, die in einem vorangegangenen Erhebungszeitraum der Hinzurechnung unterlegen haben (Eintrag mit negativem Vorzeichen) 20	21	,—
46	Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 15 Absatz 4 InvStG	29	,—
47	Nur bei Personengesellschaften: Abzug von Kapitalertragsteuer gemäß Antrag nach § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG: Abzuziehende nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer nach § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG	20	,—

2021GewSt1A702 2021GewSt1A702

			EUR
48	Anwendung des § 20 Absatz 5 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 45 Absatz 2) InvStG: Gesamtbetrag der bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb vorgenommenen Teilfreistellungen aus unmittelbaren Beteiligungen nach §§ 20 und 21 InvStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 und § 44 InvStG) 6 34	53	,—
49	Anwendung des § 45 Absatz 1 InvStG: Korrekturbetrag nach § 45 Absatz 1 InvStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags beim Anleger	54	,—

a) Grundsätze

Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG); vgl. auch Übersicht zur Berechnung der Gewerbesteuer in Anhang 1 → Rz. 1869. **1667**

Der Gewerbeertrag wird nach § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG wie folgt ermittelt:

- Ausgangpunkt ist der **Gewinn aus dem Gewerbebetrieb**, der nach den Vorschriften des Einkommensteuer- oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist;
- dieser wird um **Hinzurechnungen** i.S.d. § 8 GewStG erhöht und
- um **Kürzungen** i.S.d. § 9 GewStG vermindert.

Ziel ist es, den Gewinn aus dem Gewerbebetrieb durch Hinzurechnungen und Kürzungen nach den §§ 8 und 9 GewStG zu objektivieren.

Der Gewerbeertrag ist also nicht identisch mit dem bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb.

b) Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeile 39)

In **Zeile 39** ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb vor Anwendung des § 7 Satz 4 GewStG (betrifft Personengesellschaften) einzutragen, und zwar ohne **1668**

- den Gewinn eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 15 Abs. 4 InvStG (Eintragung in Zeile 46 → Rz. 1693),
- den nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn für Handelsschiffe im internationalen Verkehr (Eintragung in Zeile 100 → Rz. 1801),

– den Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG (Eintragung in Zeile 101 → Rz. 1804),

– die Sondervergütungen nach § 5a Abs. 4a EStG (Eintragung in Zeile 102 → Rz. 1805).

1669 Obwohl in der Regel der bei Einkommen- oder Körperschaftsteuer maßgebliche Gewinn mit dem für Zwecke der Gewerbesteuer zu Grunde zu legenden Gewinn übereinstimmen wird, ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb für gewerbesteuerliche Zwecke grundsätzlich selbständig zu ermitteln.

Es besteht **keine Bindungswirkung** hinsichtlich des bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zu Grunde gelegten Gewinns. So ist insb. der Einkommensteuer-, der Körperschaftsteuer- oder der Gewinnfeststellungsbescheid kein Grundlagenbescheid i.S.d. § 182 AO für die Gewerbesteuer.[1)]

Beispiel:

Bei A wurden die Einkünfte aus seiner von ihm betriebenen Werbeagentur bei der Einkommensteuer fälschlich als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erfasst. Der Einkommensteuerbescheid ist bestandskräftig und nicht mehr änderbar.

Es kann gleichwohl eine Gewerbesteuerfestsetzung erfolgen, da der Gewinn aus dieser Tätigkeit als Gewerbeertrag angesetzt werden kann.[2)]

1670 Ist die Frage der Einkunftsart (freiberuflich oder gewerblich) streitig, so darf der Stpfl. erst von dem Zeitpunkt ab darauf vertrauen, nicht mehr für Gewerbesteuer eines Jahres in Anspruch genommen zu werden, zu dem er den Einkommensteuerbescheid für das Folgejahr erhält. Eine Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ist einer noch nicht erfolgten Veranlagung gleichzusetzen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn das FA eine Zusage erteilt oder durch sein früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat.[3)]

1671 Trotz der fehlenden Grundlagenfunktion besteht jedoch nach **§ 35b GewStG** bei einer Änderung des Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer-/Feststellungsbescheids die Möglichkeit, entsprechende Änderungen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags durchzuführen, soweit sich die Änderung auf die Höhe des gewerblichen Gewinns bezieht.[4)]

aa) Gewinnermittlung

1672 Die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb bei der Gewerbesteuer erfolgt nach den Vorschriften des Einkommensteuer- bzw. des Körperschaftsteuergesetzes, soweit diese nicht ausdrücklich nur auf diese Steuerarten beschränkt sind oder sich deren Nichtanwendbarkeit aus dem Gewerbesteuergesetz oder aus dem Wesen der Gewerbesteuer ergibt.

Gegenstand der Gewerbesteuer soll nur der durch den laufenden Betrieb anfallende Gewinn sein. Vorgänge aus Anlass der Gründung und der Veräußerung des Betriebs oder Teilbetriebs werden grundsätzlich nicht erfasst.

Gewerbesteuerrechtlich führt jedoch die Veräußerung von Grundstücken eines gewerblichen Grundstückshändlers anlässlich der Betriebsaufgabe zu einem laufenden Gewinn und nicht zu einem Aufgabegewinn.[5)]

Zu den Ausnahmen jedoch auch → Rz. 1676 ff.

1673 Nicht zu den gewerbesteuerpflichtigen Einkünften zählen demnach:

– in der Regel **Gewinne i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 und 3 EStG** (Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs)[6)]; zu Ausnahmen → Rz. 1676 ff.;

– Veräußerungen nach **§ 17 EStG**;

– **Entschädigungen** (§ 24 EStG), wenn diese nicht unmittelbar Erträge des werbenden Betriebs sind, wie z.B. Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB bei Handelsvertretern.[7)]

Die Regelungen über die

– Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 EStG),

– Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG) und die

– Verlustbeschränkungen aus Steuerstundungsmodellen (§ 15b EStG)

finden bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb keine Anwendung.[8)]

1) BFH v. 17.12.2003, XI R 83/00, BStBl II 2004, 699.
2) H 14.1 (Gewerbliche Einkünfte – Keine Bindung an den Einkommensteuerbescheid) GewStH 2016.
3) BFH v. 14.3.1991, IV R 135/90, BStBl II 1991, 769; v. 18.12.2002, XI B 150/00, BFH/NV 2003, 505.
4) H 35b.1 (Allgemeines) GewStH 2016.
5) BFH v. 28.10.2015, X R 22/13, BStBl II 2016, 95.
6) BFH v. 22.10.2015, IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209 m.w.N.
7) BFH v. 9.3.2016, X B 142/15, BFH/NV 2016, 1030.
8) R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009.

bb) Besonderheiten bei Einzel- und Personenunternehmen

(1) Beteiligungen an Mitunternehmerschaften

Zum Gewerbeertrag gehört nach **§ 7 Satz 2 GewStG** auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe **1674**

- des (Teil-)Betriebs einer Mitunternehmerschaft,
- des Mitunternehmeranteils oder
- des Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters an einer KGaA,

soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Beispiel:

An der AB-OHG sind die natürliche Person A und die B-GmbH zu je $^1/_2$ beteiligt. 2021 veräußert die B-GmbH ihren Mitunternehmeranteil an C. Sie erzielt aus der Veräußerung einen Gewinn von 200 000 €.

Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird der B-GmbH neben den anteiligen laufenden Einkünften noch der Veräußerungsgewinn zugewiesen.

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der AB-OHG ist der erzielte Veräußerungsgewinn in voller Höhe mit zu erfassen, da er zu 100 % auf eine Kapitalgesellschaft entfällt (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG).

Hinweis:

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags bei der B-GmbH wird der ihr zugewiesene Gewinnanteil nach § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt, soweit er im Gewinn enthalten ist (→ Rz. 1787).

Mit der Regelung des § 7 Satz 2 GewStG soll verhindert werden, dass Kapitalgesellschaften Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder einer betrieblichen Beteiligung durch eine vorhergehende Einbringung in eine Personengesellschaft der Gewerbesteuer entziehen können.

Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft gehört zum Gewerbeertrag der Untergesellschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der Gewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils auch dann, wenn die Obergesellschaft nur in Folge ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt und an ihr ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind. **1675**

Beispiel:

An der AB-OHG ist neben A die B-GbR zu je $^1/_2$ beteiligt. 2021 veräußert die B-GbR ihren Mitunternehmeranteil an D. Sie erzielt aus der Veräußerung einen Gewinn von 200 000 €.

Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der AB-OHG wird der B-GbR neben den anteiligen laufenden Einkünften noch der Veräußerungsgewinn zugewiesen.

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der AB-OHG ist der von der B-GbR erzielte Veräußerungsgewinn in voller Höhe als laufender Gewerbeertrag zu erfassen, da er zu 100 % auf eine nicht natürliche Person entfällt (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG).

Für mittelbar beteiligte natürliche Personen ist weder nach dem Wortlaut der Vorschrift noch nach dem in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Normzweck eine solche Einschränkung (Gewerbesteuerfreiheit) vorgesehen. Vielmehr ist der Gewinn Teil des Gewerbeertrags der Untergesellschaft, soweit er auf eine als Mitunternehmer beteiligte Personengesellschaft (Obergesellschaft) entfällt.[1)]

Die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG stellt keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar. Die mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Stpfl. bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Dem Gesetzgeber ist es unbenommen, im Rahmen der Gewerbesteuer an die Rechtsform unterschiedliche Rechtsfolgen zu knüpfen. § 7 Satz 2 GewStG verstößt nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften und natürlichen Personen in § 7 Satz 2 GewStG ist durch das Ziel des Gesetzgebers, Steuerumgehungen zu verhindern, gerechtfertigt. So ist es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, dass Kapitalgesellschaften einerseits und natürliche Personen andererseits bei § 7 Satz 2 GewStG unterschiedlich behandelt werden, denn diese Vergleichsgruppen unterscheiden sich grundlegend voneinander.[2)] Dem Gesetzgeber ist es insoweit unbenommen, im Rahmen der Gewerbesteuer an die Rechtsform unterschiedliche Rechtsfolgen zu knüpfen.[3)] **1676**

(2) Veräußerung von Teilanteilen

Wenn ein Mitunternehmer (egal ob Körperschaft, natürliche Person oder Personengesellschaft) seinen **Anteil nur teilweise** veräußert, gilt der daraus erzielte Veräußerungserlös als laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb und unterliegt damit ebenfalls der Gewerbesteuer (§ 16 Abs. 1 Satz 2 EStG). **1677**

1) BFH v. 19.7.2018, IV R 39/10, DB 2018, 2477.
2) BFH v. 5.9.2001, I R 27/01, BStBl II 2002, 155; BVerfG v. 21.3.1977, 1 BvR 1/77, HFR 1977, 255.
3) BFH v. 22.7.2010, IV R 29/07, BStBl II 2011, 511; die dagegen eingelegte Beschwerde wurde zwischenzeitlich vom BVerfG als unbegründet zurückgewiesen (BVerfG v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BStBl II 2018, 303).

Beispiel:
A ist zu 40 % an der AB-OHG beteiligt. 2021 veräußert er 20 % seiner Beteiligung an C. A erzielt aus der Veräußerung einen Gewinn i.H.v. 60 000 €.

Der Veräußerungserlös aus dem Verkauf der anteiligen Beteiligung gilt nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG als laufender gewerblicher Gewinn. Dieser unterliegt damit in vollem Umfang der Gewerbesteuer.

Da der Veräußerungsgewinn schon dem Grunde nach zum Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft gehört, bedarf es insoweit nicht mehr einer Prüfung, ob auch § 7 Satz 2 GewStG erfüllt wird.

(3) Gewerbesteuerpflichtige „In-sich-Veräußerungen"

1678 Ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG gilt als laufender und nicht als ein nach § 16 EStG begünstigter Gewinn, soweit auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers eine Personenidentität besteht (§ 16 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 5 EStG).

Praxishinweis:
Es soll verhindert werden, dass ein entsprechender Veräußerer sowohl einen nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn erzielt und zusätzlich als Erwerber das aus den eigenen Anschaffungskosten geschaffene erhöhte Abschreibungspotenzial steuermindernd nutzen kann.

Folgende Fallgestaltungen sind hiervon betroffen:

- Veräußerung bzw. Einbringung (§ 24 UmwStG) eines Einzelunternehmens an eine ganz oder teilweise personenidentische Personengesellschaft;
- Aufgabe eines Einzelunternehmens unter gleichzeitiger Veräußerung von Teilen des Betriebsvermögens an eine ganz oder teilweise personenidentische Personengesellschaft;
- Betriebsveräußerung einer Personengesellschaft an einen Mitunternehmer oder eine Schwesterpersonengesellschaft;
- Aufgabe einer Personengesellschaft mit Einzelveräußerungen an einen oder mehrere Mitunternehmer.

Folge einer derartigen „**In-sich-Veräußerung**" ist, dass die daraus erzielten Erlöse nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt sind und als laufender Gewinn sowohl der Einkommensteuer als auch der Gewerbesteuer unterliegen.[1)]

So umfasst der nach § 7 Satz 1 GewStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, die gem. § 16 Abs. 2 Satz 3 bzw. Abs. 3 Satz 5 EStG als laufender Gewinn zu behandeln sind.[2)]

Beispiel:
A betreibt ein Einzelunternehmen (Buchwert: 100 000 €; Teilwert: 300 000 €).

Zum 31.12.2021 veräußert A das Unternehmer für 300 000 € an die AB-OHG, an der er wiederum zu 30 % beteiligt ist.

Soweit A an der „erwerbenden" Personengesellschaft beteiligt ist, liegt zu 30 % eine „In-sich-Veräußerung" vor.

Damit ist der aus der Veräußerung erzielte Gewinn von 200 000 € nur zu 70 % (= 140 000 €) nach § 16 Abs. 1 Nr. 1, § 34c EStG begünstigt und unterliegt i.H.v. 60 000 € (= 30 %) bei dem Einzelunternehmer A als laufender Gewinn der Gewerbesteuer (§ 16 Abs. 2 Satz 3 EStG).

(4) Besondere Gewerbesteuerpflicht nach § 18 Abs. 3 UmwStG

1679 Anders als bei Kapitalgesellschaften unterliegt bei einem Personenunternehmen der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer.[3)] Hiervon macht § 18 Abs. 3 UmwStG eine Ausnahme.

Wenn eine Kapitalgesellschaft im Rahmen der §§ 3 bis 10 UmwStG in eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen umgewandelt wird, unterliegt bei einer anschließenden Veräußerung oder Aufgabe des umgewandelten Betriebs der daraus erzielte Gewinn der Gewerbesteuer, wenn die Veräußerung bzw. Aufgabe innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung erfolgt. Entsprechendes gilt für die Aufgabe oder die Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an der Personengesellschaft (§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG; → Rz. 1964).

Beratungshinweis:
Erfolgt die Veräußerung oder Aufgabe erst nach Ablauf dieser Frist, unterliegt der daraus erzielte Gewinn grds. nicht der Gewerbesteuer. Dann ggf. die o.g. Ausnahmen wie § 7 Satz 2 GewStG prüfen!

Der Gewerbesteuer unterliegen innerhalb der Fünf-Jahres-Frist die Gewinne aus einer oder mehreren Veräußerungen einer der in § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG genannten Sachgesamtheiten, soweit hierin stille Reserven enthalten sind, die dem von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft übergegangenen Betriebsvermögen zuzuordnen sind. Die gewerbesteuerliche Verstrickung des von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft übergegangenen Betriebsvermögens wird durch Veräußerungsvorgänge innerhalb der Fünf-Jahres-Frist

1) H 7.1 (3) Veräußerungs- und Aufgabegewinne GewStH 2016; BFH v. 15.6.2004, VIII R 7/01, BStBl II 2004, 754.
2) BFH v. 18.12.2014, IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520; v. 3.12.2015, IV R 4/13, BStBl II 2016, 544.
3) R 7.1 Abs. 3 Satz 4 GewStR 2009.

nur insoweit gelöst, als dadurch die in dem übergegangenen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt worden sind.[1)]

Eine Gewerbesteuer ist auch dann festzusetzen, wenn die übernehmende Personengesellschaft/das übernehmende Einzelunternehmen selbst nicht gewerbesteuerpflichtig ist.[2)] **1680**

Beispiel:

A wandelt die ihm gehörende A-Steuerberatungs GmbH zum 1.6.2019 zu Buchwerten in eine Steuerberatungskanzlei (Einzelfirma) um. Am 31.10.2021 veräußert er die Firma und erzielt einen Veräußerungsgewinn von 600 000 €.

Obwohl A mit seiner Steuerberatungskanzlei Einkünfte aus § 18 EStG erzielt, unterliegt der Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 UmwStG der Gewerbesteuer.

Die **Fünf-Jahres-Frist** beginnt mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags. Auf die Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister kommt es nicht an.

Es werden die stillen Reserven im Zeitpunkt der Veräußerung, nicht die im Zeitpunkt der Umwandlung besteuert, d.h. auch die nach der Umwandlung neu gebildeten stillen Reserven unterliegen der Gewerbesteuer.[3)]

Bei Umwandlungen **bis zum 31.12.2007** werden jedoch nicht auch diejenigen stillen Reserven der Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG unterworfen, die in den Buchwertansätzen solchen Betriebsvermögens ruhen, welches bereits vor der Verschmelzung im Betrieb des aufnehmenden Rechtsträgers (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) vorhanden war.[4)] **1681**

Bei Umwandlungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit der Umwandlung maßgebende öffentliche Register **nach dem 31.12.2007** erfolgt ist, unterliegt auf Grund einer Ergänzung in § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG[5)] nun auch der Gewinn der Gewerbesteuer, soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war (§ 27 Abs. 6 UmwStG). **1682**

Der nach Umwandlung gem. § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG in den Gewerbeertrag einzubeziehende Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft ist auch dann nicht um den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG zu kürzen, wenn in der Person des veräußernden Mitunternehmers die persönlichen Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG vorliegen.[6)] **1683**

Gewerbesteuer, die auf Grund des § 18 Abs. 3 UmwStG festgesetzt wird, kann nicht nach § 35 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet werden (§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). **1684**

cc) Besonderheiten bei Körperschaften

Bei Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG (= Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit) gelten alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG). Daher gehören bei diesen auch die **Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs** zum Gewerbeertrag.[7)] **1685**

Die Regelungen der § 16 Abs. 4 und § 34 EStG finden für Kapitalgesellschaften keine Anwendung.[8)]

Gewinne aus der **Veräußerung von Kapitalbeteiligungen** sind zwar nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei. Jedoch unterliegt der Veräußerungsgewinn in Höhe des 5 %igen Anteils, der nach § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe gilt, im Ergebnis dann doch der Gewerbesteuer. **1686**

Beispiel:

Die A-GmbH veräußert in 2021 eine 60 %ige Beteiligung an der B-GmbH. Dabei erzielt sie einen Veräußerungsgewinn von 100 000 €.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt:

Veräußerungsgewinn	100 000 €	
steuerfrei nach § 8b Abs. 2 KStG	100 000 €	0 €
5 % nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 2 Satz 2 KStG)		5 000 €
steuerpflichtiger gewerblicher Gewinn		**5 000 €**

1) BFH v. 28.4.2016, IV R 6/13, BStBl II 2016, 725.
2) BMF v. 25.3.1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98 / IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl I 1998, 268, Tz. 18.08.
3) BMF v. 25.3.1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98 / IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl I 1998, 268, Tz. 18.07; BFH v. 11.12.2001, VIII R 23/01, BStBl II 2004, 474; v. 26.6.2007, IV R 58/06, BStBl II 2008, 73, die gegen das Urteil eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde vom BVerfG (Az.: 1 BvR 2360/07) nicht zur Entscheidung angenommen, BFH/NV 2009, 350.
4) BFH v. 16.11.2005, X R 6/04, BStBl II 2008, 62.
5) Änderung durch das JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150 = BStBl I 2008, 218.
6) BFH v. 26.3.2015, IV R 3/12, BStBl II 2016, 553.
7) H 7.1 (4) Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder einer betrieblichen Beteiligung bei Kapitalgesellschaften GewStH 2016.
8) R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015.

dd) Besonderheiten bei Organschaften

1687 Der Gewerbeertrag ist sowohl beim Organträger als auch bei den Organgesellschaften so zu ermitteln, als wenn jeder selbst Steuergegenstand wäre.

Um den für die Festsetzung des Steuermessbetrags maßgebenden Gewerbeertrag des Organkreises zu ermitteln, sind die – unter Beachtung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG) – getrennt ermittelten Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaften zusammenzurechnen; die Summe ist um die sich auf Grund der Zusammenrechnung etwa ergebenden steuerlichen Doppelbelastungen oder ungerechtfertigten steuerlichen Entlastungen zu korrigieren. Je nachdem, um welchen Rechenposten es sich handelt, sind die Korrekturen entweder bereits bei den selbständig ermittelten Gewerbeerträgen der zum Organkreis gehörenden Betriebe oder – auf einer zweiten Stufe – durch Hinzurechnungen zu bzw. Abzügen von der Summe der getrennt ermittelten Gewerbeerträge vorzunehmen. Rechtsgrundlage für diese Korrekturen ist § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG.[1)]

In Anwendung dieser Grundsätze führen **Geschäftsbeziehungen innerhalb eines Organkreises nicht zu Hinzurechnungen und Kürzungen**.[2)]

So werden etwa **Schuldzinsen**, die an eine andere Gesellschaft desselben Organkreises entrichtet werden, von der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG ausgenommen.[3)]

Beispiel:

Der Organträger hat der Organgesellschaft ein Darlehen gegeben, für das Zinsen gezahlt werden, die unter § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG fallen.

Da die Zinsen im Gewerbeertrag des Organträgers enthalten sind, bedarf es bei der Organgesellschaft keiner Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG mehr.

Auch ist der Gewerbeertrag des Organträgers nicht gem. § 9 Nr. 2a GewStG um **Gewinnausschüttungen** der Organgesellschaften zu kürzen; vielmehr ist die erforderliche Korrektur unmittelbar auf § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zu stützen. Die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften sind innerhalb des Organkreises nur dann anzuwenden, wenn sich ihre Wirkungen ausgleichen, wie es bis 2007 bei der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 7 GewStG einerseits bzw. ihrer Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG andererseits der Fall war.[4)]

Auch verlustbedingte **Teilwertabschreibungen** auf die Beteiligung an der Organgesellschaft sind beim Organträger gewerbesteuerrechtlich zu neutralisieren.

Gleiches gilt für **Gewinne aus der Umwandlung** einer Organ-Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, soweit sie aus Erträgen stammen, die beim Organträger bereits der Gewerbesteuer unterlegen haben, sowie für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Organgesellschaft, die darauf beruhen, dass die Organgesellschaft frühere Gewinne, die dem Organträger bereits zugerechnet worden waren, thesauriert hat.

Eine **erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen** (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) ist nicht zulässig, wenn es sich bei dem Grundstücksunternehmen um eine Organgesellschaft handelt, die alle ihre Grundstücke an eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises vermietet.[5)] Auch wenn die Versagung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Nutzungsüberlassungen von Grundbesitz unter Organgesellschaften zu einer Schlechterstellung des Organträgers im Vergleich zu einer nicht organschaftlich mit ihren Tochtergesellschaften verbundenen Muttergesellschaft führt, liegt darin kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Insoweit liegen unterschiedliche Sachverhalte vor, da Organgesellschaften im Gegensatz zu Schwester-Kapitalgesellschaften nicht Gewerbesteuerschuldner sind.[6)]

c) Beteiligungserträge bei Personengesellschaften (Zeile 40)

1688 Ist eine Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, ist auf Erträge/Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung des Gewerbeertrags das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG) insoweit anzuwenden, als an der Mitunternehmerschaft natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind; ansonsten findet § 8b KStG Anwendung (**§ 7 Satz 4 GewStG**).

Damit findet bei Personengesellschaften für die Gewerbesteuer (anders als bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte) die sog. **Nettomethode** Anwendung.

Beispiel:

Die AB OHG hält eine Beteiligung an der D-GmbH. In 2021 veräußert die AB OHG ihre Beteiligung an einen Dritten unter Aufdeckung der stillen Reserven. A und B sind natürliche Personen.

Der auf Ebene der AB OHG erzielte Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der D-GmbH kann nach § 7 Satz 4 GewStG zu 40 % steuerfrei gestellt werden (§§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG).

1) BFH v. 22.4.1998, I R 109/97, BStBl II 1998, 748.
2) R 7.1 Abs. 1 Satz 3 GewStR 2009.
3) BFH v. 23.10.1974, I R 182/72, BStBl II 1975, 46.
4) BFH v. 23.1.1992, XI R 47/89, BStBl II 1992, 630.
5) BFH v. 18.5.2011, X R 4/10, BStBl II 2011, 887.
6) BFH v. 30.10.2014, IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227.

In **Zeile 40** sind die nach § 7 Satz 4 GewStG abzuziehenden steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG bzw. die hinzuzurechnenden Beträge nach § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG einzutragen.

Beispiel:

Die AB OHG hält eine Beteiligung an der Z-GmbH. In 2021 erhält die AB OHG eine Dividende von 100 000 €. A und B sind natürliche Personen.

Die von der AB OHG erhaltene Dividende ist in dem (bilanziellen) Gewinn ohne eine Freistellung nach § 3 Nr. 40 EStG in vollen Umfang enthalten. Da jedoch nach § 7 Satz 4 GewStG § 3 Nr. 40 EStG bei einer Personengesellschaft Anwendung findet, ist der steuerfrei zu stellende Betrag (40 % von 100 000 € = **40 000 €**) in **Zeile 40** einzutragen.

Damit findet bei Personengesellschaften für die Gewerbesteuer (anders als bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte) die sog. **Nettomethode** Anwendung.

d) Steuerfreie Erträge nach §§ 20, 42 u. 44 InvStG bei Personengesellschaften (Zeile 41)

1689 Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft ist für die Berücksichtigung der Teilfreistellung nach § 20 InvStG und für die anteiligen Abzüge nach § 21 InvStG § 7 Satz 4 GewStG sinngemäß anzuwenden.[1)] Daher sind bei Personengesellschaften die nach §§ 20, 42 und 43 InvStG abzuziehenden steuerfreien Erträge vermindert um die Beträge nach §§ 21, 44 InvStG in **Zeile 41** zu erfassen.

e) Partielle Steuerbefreiung (Zeile 42–44)

1690 Ist der Gewerbebetrieb partiell von der Gewerbesteuer befreit, ist in **Zeile 42** die Nummer des § 3 GewStG einzutragen, auf Grund derer die Befreiung eintritt.

In **Zeile 43** wird der von der Gewerbesteuer befreite Anteil am Gewinn lt. Zeile 39 aus Gewerbebetrieb eingetragen.

Beispiel:

Die A-GmbH betreibt ein Alten- und Pflegeheim, welche zu mindestens 40 % seine Leistungen an bedürftige Personen i.S.d. § 61 SGB XII/§ 53 Nr. 2 AO erbringt. Das Heim betreibt in seinen Räumlichkeiten auch eine – der Öffentlichkeit zugängliche – Cafeteria. In 2021 erzielt das Alten- und Pflegeheim einen Gewinn von 120 000 €. Davon entfällt ein Anteil von 25 000 € auf die Cafeteria.

Der Betrieb des Alten- und Pflegeheims ist nach § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Der Gewinn aus dem Betrieb der Cafeteria unterliegt der Gewerbesteuerpflicht.

Es ist daher in **Zeile 42** die „20" einzutragen und in **Zeile 43** der steuerbefreite Gewinn aus dem Betrieb des Alten- und Pflegeheims von 95 000 €. Das hat zur Folge, dass der verbleibende Restgewinn von 35 000 € (= Gewinn aus dem Betrieb der Cafeteria) der Gewerbesteuer unterworfen wird.

1691 In **Zeile 44** ist der von der Gewerbesteuer befreite Gewinn i.S.d. § 13 GewStDV einzutragen. § 13 GewStDV befreit die Tätigkeit eines Einnehmers einer staatlichen Lotterie von der Gewerbesteuer, selbst wenn diese im Rahmen eines Gewerbetriebs ausgeübt wird.

f) Erstattung von Aufwendungen aus vorangegangenen EZ (Zeile 45)

1692 In Zeile 45 sind die Korrekturen auf Grund der Erstattung von Aufwendungen einzutragen, die in einem vorangegangenen EZ der Hinzurechnung unterlegen haben. Soweit diese Erstattungsbeträge in einem Vorjahr der Hinzurechnung unterworfen wurden, käme es im Jahr der Erstattung zu einer Doppelbesteuerung. Zur Vermeidung dieser doppelten Erfassung ist im Jahr der Erlösbuchung eine Kürzung insoweit vorzunehmen, als in den Vorjahren eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG erfolgt ist.

Auf H 7.1 (1) (Korrektur nach erfolgter Hinzurechnung) GewStH 2016 wird ergänzend hingewiesen.

g) Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 15 Abs. 4 InvStG (Zeile 46)

1693 Ein Investmentfonds gilt als sonstige juristische Personen des privaten Rechts nach § 2 Abs. 3 GewStG. Er ist grundsätzlich von der Gewerbesteuer befreit, wenn sein objektiver Geschäftszweck auf die Anlage und Verwaltung seiner Mittel für gemeinschaftliche Rechnung der Anteils- oder Aktieninhaber beschränkt ist und er seine Vermögensgegenstände nicht in wesentlichem Umfang aktiv unternehmerisch bewirtschaftet (§ 15 Abs. 1 und 2 InvStG).

Das ist immer dann erfüllt, wenn die Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung in einem Geschäftsjahr weniger als 5 % der gesamten Einnahmen des Investmentfonds betragen (§ 15 Abs. 3 InvStG).

Übersteigen die Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung diese Grenze, bildet diese (gewerbliche) Tätigkeit eines insoweit gewerbesteuerpflichtigen Investmentfonds einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Der Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu ermitteln. Der so ermittelte Gewinn ist der Gewinn nach § 7 Satz 1 GewStG zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 15 Abs. 4 InvStG).

In **Zeile 46** wäre dann der Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S.d. § 15 Abs. 4 InvStG einzutragen.

1) BMF v. 21.5.2019, IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl I 2019, 527, Rz. 20.20.

h) Abzug von Kapitalertragsteuer bei Personengesellschaften nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG (Zeile 47)

1694 Bei einer Personengesellschaft ist in **Zeile 47** die nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträgen aus Aktien und Genussscheinen gemäß **Antrag** nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG einzutragen.

Voraussetzung für eine vollständige Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist, dass der Stpfl.

1. während einer Mindesthaltedauer von 45 Tagen ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer ist,
2. während der Mindesthaltedauer ununterbrochen das Mindestwertveränderungsrisiko trägt und
3. nicht verpflichtet ist, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend anderen Personen zu vergüten.

Fehlt es an einer dieser Voraussetzungen, so sind drei Fünftel der Kapitalertragsteuer nicht anzurechnen. Der nichtanrechenbare Anteil ist auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen (§ 36a Abs. 1 EStG).

Der Ausschluss von der vollständigen Anrechnung der Kapitalertragsteuer gilt jedoch nicht, wenn die entsprechenden Kapitalerträge im VZ nicht mehr als 20 000 € (**Schwellenwert**) betragen oder der Stpfl. bei Zufluss der Kapitalerträge mindestens ein Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine war (§ 36a Abs. 5 EStG).

Anders als bei einem Einzelunternehmer oder einer Kapitalgesellschaft werden bei einer Personengesellschaft die gewerblichen Einkünfte ohne Berücksichtigung der in § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG enthaltenen Kürzungsmöglichkeit gesondert und einheitlich festgestellt. Jeder Mitunternehmer kann nämlich im Rahmen seines Veranlagungsverfahren einen Antrag auf Abzug der nicht anrechenbaren Kapitalertragsteuer bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG stellen. So ist jeder Gesellschafter unabhängig von den anderen Gesellschaftern antragsbefugt und der Antrag hat nur Auswirkung auf die Höhe der Einkünfte des Antragstellers. So kann ein Gesellschafter unterhalb des Schwellenwerts von 20 000 € liegen, mit der Folge der vollen Anrechnung und ein anderer oberhalb des Schwellenwerts, mit der Folge der Kappung.

Für die Zwecke der Ermittlung des der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinns einer Personengesellschaft hat die Personengesellschaft ein eigenes Antragsrecht nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG und der Schwellenwert von 20 000 € nach § 36a Abs. 5 Nr. 1 EStG ist auf die Personengesellschaft selbst anzuwenden.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf § 36a EStG und das BMF-Schreiben v. 3.4.2017 (→ Rz. 807 ff.) ergänzend hingewiesen.[1)]

i) Anwendung des § 20 Abs. 5 InvStG (Zeile 48)

1695 Auf Grund der Änderungen des InvStG werden Erträge aus Beteiligungen an Investmentfonds ab dem 1.1.2018 anders besteuert als früher. So gilt für Investmentfonds ab 2018 ein neues intransparentes Besteuerungssystem, bei dem zwischen der Ebene des Investmentfonds und der des Anlegers getrennt wird. Danach ist ein Investmentfonds bereits auf der Fondsebene mit seinen erzielten Erträgen partiell körperschaftsteuerpflichtig (§ 6 Abs. 2 InvStG) und zwar unabhängig davon, ob diese bereits im Ausland versteuert worden sind oder Substanz darstellen. I.d.R. ist jedoch ein Investmentfonds von der Gewerbesteuer befreit (§ 15 Abs. 2 InvStG).

Darüber hinaus sind die Erträge aus einem Investmentfonds beim Anleger grundsätzlich in voller Höhe steuerpflichtig.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht jedoch das InvStG – je nach Art des Investmentfonds – sog. **Teilfreistellungen** der erhaltenen Erträge von 15 % bis max. 80 % beim Anleger vor, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt werden.

Soweit die Erträge aus einem Investmentfonds in einem Gewerbebetrieb anfallen, sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags die o.g. Freistellungen jedoch nur zur Hälfte zu berücksichtigen (§ 20 Abs. 5 InvStG).

In **Zeile 48** ist der Gesamtbetrag der bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb vorgenommen Teilfreistellungen aus unmittelbaren Beteiligungen nach §§ 20, 21 InvStG (ggf. i.V.m. § 43 Abs. 3 und § 44 InvStG) einzutragen.

j) Anwendung des § 45 Abs. 4 InvStG (Zeile 49)

1696 In **Zeile 49** ist der Korrekturbetrag nach § 45 Abs. 1 InvStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags beim Anleger einzutragen.

11. Hinzurechnungen nach § 8 GewStG (Zeilen 50–69)

a) Grundsätze

1697 Die Gewerbesteuer ist als **Objektsteuer** mit der ihr eigenen Ertragskraft ohne Rücksicht auf die persönlichen Merkmale des Steuersubjekts (= Unternehmer) und seine persönliche Beziehung zum Gewerbebetrieb zu ermitteln. Durch die Hinzurechnungen und Kürzungen nach den §§ 8 und 9 GewStG soll der Ertrag ermittelt werden, der sich ergibt, wenn man den Betrieb losgelöst von den Beziehungen zu dem jeweiligen Inhaber betrachtet.[2)]

1) BMF v. 3.4.2017, IV C 1 – 2299/16/10002, BStBl I 2017, 726.
2) Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 1 GewStG Rz. 1.

Eine Hinzurechnung nach § 8 GewStG setzt immer voraus, dass die hinzuzurechnenden Beträge im Rahmen der Ermittlung des gewerblichen Gewinns **gewinnmindernd** berücksichtigt worden sind (§ 8 Satz 1 GewStG).

Durch die Hinzurechnung nach § 8 GewStG soll der Abzug von abzugsfähigen Betriebsausgaben für Zwecke der Gewerbesteuer wieder rückgängig gemacht werden.

b) Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1 GewStG (Zeilen 50–65)

Hinzurechnungen

Finanzierungsanteile nach § 8 Nummer 1 GewStG des (ersten) Wirtschaftsjahres (ohne Kürzung um die Beträge laut Zeilen 79 und 80) 7

(enden im Erhebungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, sind zusätzlich die Zeilen 58 bis 65 auszufüllen)
Beträge in voller Höhe eintragen, gegebenenfalls laut gesonderter Einzelaufstellung; der Hinzurechnungsbetrag wird von Amts wegen ermittelt.

50	Entgelte für Schulden (§ 8 Nummer 1 Buchstabe a GewStG) 24	31	,—
51	Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nummer 1 Buchstabe b GewStG)	32	,—
52	Gewinnanteile der stillen Gesellschafter (§ 8 Nummer 1 Buchstabe c GewStG)	33	,—
53	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung fremder beweglicher Betriebsanlagegüter (§ 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 1 GewStG) (ohne Beträge laut Zeile 54)	34	,—
54	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für Elektrofahrzeuge, begünstigte Hybridelektrofahrzeuge und Fahrräder im Sinne des § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 2 GewStG aus Verträgen, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen worden sind	38	,—
55	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung fremder unbeweglicher Betriebsanlagegüter (§ 8 Nummer 1 Buchstabe e GewStG)	35	,—
56	Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten - insbesondere Konzessionen und Lizenzen - (§ 8 Nummer 1 Buchstabe f GewStG)	36	,—
57	Im Betrag laut Zeile 56 enthaltene Vergütungen im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG an beschränkt steuerpflichtige Zahlungsempfänger	37	,—

Finanzierungsanteile nach § 8 Nummer 1 GewStG für ein zweites, im Erhebungszeitraum endendes Wirtschaftsjahr (ohne Kürzung um die Beträge laut Zeilen 79 und 80)

Beträge in voller Höhe eintragen, gegebenenfalls laut gesonderter Einzelaufstellung; der Hinzurechnungsbetrag wird von Amts wegen ermittelt.

			EUR
58	Entgelte für Schulden (§ 8 Nummer 1 Buchstabe a GewStG) 24	41	,—
59	Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nummer 1 Buchstabe b GewStG)	42	,—
60	Gewinnanteile der stillen Gesellschafter (§ 8 Nummer 1 Buchstabe c GewStG)	43	,—
61	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung fremder beweglicher Betriebsanlagegüter (§ 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 1 GewStG) (ohne Beträge laut Zeile 62)	44	,—
62	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für Elektrofahrzeuge, begünstigte Hybridelektrofahrzeuge und Fahrräder im Sinne des § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 2 GewStG aus Verträgen, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen worden sind	48	,—
63	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung fremder unbeweglicher Betriebsanlagegüter (§ 8 Nummer 1 Buchstabe e GewStG)	45	,—
64	Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten - insbesondere Konzessionen und Lizenzen - (§ 8 Nummer 1 Buchstabe f GewStG)	46	,—
65	Im Betrag laut Zeile 64 enthaltene Vergütungen im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG an beschränkt steuerpflichtige Zahlungsempfänger	47	,—

1698 Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008[1] wurden u.a. die bisherigen Regelungen in § 8 Nr. 1 bis 3 und 7 GewStG a.F. zur Hinzurechnung von Entgelten für die Nutzung von Betriebskapital durch die Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG ersetzt. Mit der Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG soll eine Vereinheitlichung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen nach § 8 GewStG auf jeweils ein Viertel des Finanzierungsanteils der jeweiligen Vergütung für die Überlassung von Geld- und Sachkapital erfolgen.

Auf Grund des Urteils des EuGH vom 21.7.2011[2] ist davon auszugehen, dass die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG kein Verstoß gegen EU-Recht darstellt. So hat der EuGH (noch zum alten § 8 Nr. 1 GewStG) entschieden, dass eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Darlehenszinsen, die ein Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat an ein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes verbundenes Unternehmen zahlt, zulässig ist.

Zur Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen werden die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG zu einem Viertel nur vorgenommen, „soweit die Summe den Betrag von 200 000 € übersteigt." Es handelt

1) UntStRefG 2007 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 = BStBl I 2007, 630.
2) EuGH v. 21.7.2011, Scheuten Solar Technology GmbH, C-397/09, BStBl I 2012, 528.

sich um einen **Freibetrag**, der sich auf die Summe der in den betroffenen Vergütungen enthaltenen Finanzierungsanteile bezieht. Bis einschl. EZ 2019 betrug der Freibetrag 100 000 €; dieser wurde **ab dem EZ 2020** durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020[1] auf 200 000 € angehoben.

Der danach verbleibende Betrag unterliegt zu einem Viertel der Hinzurechnung (siehe auch das Berechnungsschema in Anhang 2 → Rz. 1870).

Nach § 10 Abs. 2 GewStG ist bei einem vom Kj. abweichendem Wirtschaftsjahr der Gewerbeertrag maßgebend, der auf das im Erhebungszeitraum endende Wirtschaftsjahr entfällt. Nach § 7 Satz 1 GewStG ermittelt sich der Gewerbeertrag auf der Grundlage des im Wirtschaftsjahr bezogenen Gewinns unter Berücksichtigung der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG. Diese Hinzurechnungen ermitteln sich unter Berücksichtigung des Freibetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG.

1699 Enden auf Grund der Umstellung eines Wirtschaftsjahres im Erhebungszeitraum **zwei Wirtschaftsjahre**, so ist für jedes dieser Wirtschaftsjahre ein Gewinn zu ermitteln, der sich jeweils um Hinzurechnungen des § 8 GewStG erhöht. Der **Freibetrag** von 200 000 € ist dann **für jedes Wirtschaftsjahr** zu gewähren.[2]

Aus diesem Grund werden im Gewerbesteuererklärungsvordruck Angaben zu der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen für das erste bzw. einzige Wirtschaftsjahr in den **Zeilen 50 bis 57** sowie für das zweite Wirtschaftsjahr in den **Zeilen 58 bis 65** angefragt.

1700 Hinzugerechnet werden nach § 8 Nr. 1 GewStG vorbehaltlich des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG nur die Beträge, die bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Maßgebend ist die Gewinnermittlung des Steuergegenstands (des Unternehmens) i.S.d. § 2 Abs. 1 bis 3 GewStG. Aufwendungen, die bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt wurden und Bestandteil von vertraglichen Gestaltungen sind (z.B. Umlageverträge bei verbundenen Unternehmen), sind unabhängig von dieser rechtlichen Gestaltung hinzuzurechnen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach die einzelnen Tatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG erfüllen.

Für Aufwendungen, die am Bilanzstichtag als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlage- oder Umlaufvermögens aktiviert wurden, unterbleibt eine Hinzurechnung.

1701 Entgelte für die Nutzung des dem Betrieb überlassenen Betriebskapitals werden nur hinzugerechnet, wenn einer der Tatbestände des § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG erfüllt ist. Enthält ein Vertrag Vereinbarungen über mehrere Leistungskomponenten (**gemischter Vertrag**) und sind diese trennbar, so ist jede Komponente für sich nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG zu beurteilen.[3] Das Entgelt ist ggf. durch Schätzung auf die verschiedenen Leistungskomponenten aufzuteilen.

Stellt bei einem gemischten Vertrag das Vertragsverhältnis ein einheitliches und unteilbares Ganzes dar, so erfolgt keine Aufteilung des Vertrags.

Eine Hinzurechnung von Mieten, Pachten oder Aufwendungen für die Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG setzt eine Überlassung voraus. Ist die Nutzungsvereinbarung als Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem genutzten Wirtschaftsgut anzusehen, so liegt ein Ratenkauf vor. Dieser ist nach allgemeinen bilanzsteuerlichen Grundsätzen zu behandeln. Soweit für einen Kaufpreis eine Verbindlichkeit zu passivieren ist, ist der in der Rate enthaltene Zinsanteil nach den Grundsätzen des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen.

Die Hinzurechnung der Nutzungsentgelte für das dem Betrieb überlassene Geld- und Sachkapital (Betriebskapital) nach § 8 Nr. 1 GewStG ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Beträge beim Überlasser des Betriebskapitals der Gewerbesteuer unterliegen oder nicht. Damit unterliegen insb. auch die bei einer **Betriebsaufspaltung** vom Betriebsunternehmen an das Besitzunternehmen gezahlten Nutzungsentgelte für überlassenes Betriebskapital beim Betriebsunternehmen nach den Grundsätzen des § 8 Nr. 1 GewStG der Hinzurechnung.

Beratungshinweis:

Der BFH[4] hat keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG. Auch wurde die entsprechende Vorlage des FG Hamburg[5] vom BVerfG als unzulässig verworfen.[6]

Zurzeit ergehen Gewerbesteuermessbetragsbescheide, bei denen sich eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG steuerlich ausgewirkt hat, gleichwohl vorläufig (§ 165 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO).[7] Ergeht ein Gewerbesteuermessbetragsbescheid, bei denen sich auf Grund des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d oder e GewStG eine Hinzurechnung ergibt, in diesem Punkt nicht vorläufig, sollte durch Einspruchseinlegung die entsprechende Änderung des Gewerbesteuermessbetragsbescheides verlangt werden.

1702 Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1 GewStG, die nach § 9 Nr. 2a Satz 3 GewStG gekürzt werden können, sind nicht in Abzug zu bringen. Die Kürzung erfolgt über die Eintragungen auf den Anlagen BEG durch die Übernahme der Werte in den Zeilen 79 und 80.

---

1) BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563; zu weiteren gewerbesteuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus siehe auch gleich lautende Ländererlasse v. 19.3.2020, BStBl I 2020, 281 und v. 25.1.2021, G 1460 – 7 – V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2021, 151.

2) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 47; v. 28.10.2016, S 0338/67, (FM Baden-Württemberg), BStBl I 2016, 1114.

3) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 6.

4) BFH v. 16.10.2012, I B 128/12, BStBl I 2013, 30.

5) FG Hamburg v. 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960.

6) BVerfG v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557.

7) Gleich lautende Ländererlasse v. 28.10.2016, 33 – S 0338/12#01#03 (FM Brandenburg), BStBl I 2016, 1114.

aa) Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG – Zeile 50)

Entgelte für Schulden gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG sind in **Zeile 50** einzutragen. Für ein zweites Wirtschaftsjahr erfolgt die Eintragung in **Zeile 58**. **1703**

Bei den Entgelten für Schulden erfolgt keine Kürzung um die Beträge lt. Zeile 79 und 80 (→ Rz. 1749).

Für die Prüfung der Frage, ob und in welchem Umfang ein Entgelt für eine betriebliche Schuld für die Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen ist, kommt es (seit dem EZ 2008) nicht mehr auf

– die Laufzeit der Verbindlichkeit oder

– den Grund der Schuldaufnahme

an.

Der Finanzierungsanteil beträgt immer 100 % der Schuldentgelte. Typische Entgelte für Schulden sind:

(1) Kontokorrentschulden

Für die Hinzurechnung von Zinsen für kurzfristige Kreditaufnahmen, insb. Solche für revolvierende Eurokredite, die keinen Dauerschuldcharakter haben,[1] sowie solche für Kontokorrentschulden, kommt es nicht darauf an, ob während des ganzen Wirtschaftsjahres ein Mindestbetrag der Schuld bestanden hat. **1704**

Unabhängig von der Laufzeit und einem durchschnittlichen Schuldenstand etc. sind die Zinsen für Kontokorrentschulden durch § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu erfassen.

(2) Durchlaufende Kredite

Bei einem Unternehmen, das einen Kredit aufgenommen und weitergeleitet hat, liegt ebenfalls ein hinzurechnungspflichtiger Zinsaufwand nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG vor. Eine Saldierung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen im Zusammenhang mit durchgeleiteten Krediten ist nicht möglich. Das hat insb. Bei Finanzierungen innerhalb eines Konzerns Folgen. **1705**

Beispiel:

Die Holding AG nimmt ein Darlehen auf, welches sie unter Weiterberechnung der ihr entstandenen Aufwendungen (Zinsen, Verwaltungskosten etc.) an die im Konzern verbundenen Tochtergesellschaften weiterreicht.

In Höhe des bei der Holding AG entstandenen Zinsaufwands erfolgt eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.

Entsprechend sind bei den Tochtergesellschaften die von diesen gezahlten Finanzierungsaufwendungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen.

(3) Aufzinsungsbeträge nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG

Die im Rahmen der Abzinsung und der nachfolgenden Aufzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und von Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG oder § 6a Abs. 3 EStG erzielten Aufwendungen stellen jedoch keine Entgelte i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG dar.[2] **1706**

(4) Aktivierung von Finanzierungsaufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Soweit Finanzierungsaufwendungen, wie z.B. Mieten, Zinsen etc., zum Bilanzstichtag als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert wurden, kommt es nicht zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG. Das gilt auch für die als Herstellungskosten aktivierte Bauzeitzinsen.[3] **1707**

Diese sind dem Gewinn nach § 7 GewStG weder in dem Erhebungszeitraum der Aktivierung noch in den Erhebungszeiträumen, in denen sie sich über Abschreibungen auf den Gewinn auswirken, als Entgelte für Schulden nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen.[4]

Durch die Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlieren die entsprechenden Finanzierungsaufwendungen ihren ursprünglichen Charakter. Sie gelten in diesem Fall als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands (vgl. § 255 Abs. 3 Satz 2 letzter Halbsatz HGB) und sind somit Teil des aktivierungspflichtigen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens. Über § 7 GewStG wirkt sich die handelsrechtliche Umqualifizierung der aktivierten Finanzierungsaufwendungen auf die Ermittlung des Gewerbeertrags aus und schlägt auch auf die gewerbesteuerrechtliche Behandlung als Dauerschuldzinsen durch. Sind die vormaligen Finanzierungsaufwendungen infolge der Ausübung des Aktivierungswahlrechts als Herstellungskosten zu behandeln, kann für die Zwecke der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG nicht mehr auf die über die Abschreibung ergebniswirksam werdenden Finanzierungsaufwendungen zurückgegriffen werden, denn Abschreibungen können ungeachtet ihres Aufwandscharakters weder begrifflich noch wirtschaftlich Entgelte für Dauerschulden i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG sein.[5]

---

1) BFH v. 4.6.2003, I R 89/02, BStBl II 2006, 328.
2) BMF v. 26.5.2005, IV B 2 – S 2175 – 7/05, BStBl I 2005, 699, Tz. 39; gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 12.
3) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 2.
4) BFH v. 30.4.2004, I R 19/02, BStBl II 2004, 192.
5) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 13.

1708 Das gilt auch dann, wenn eine Aktivierung von Finanzierungsaufwendungen wegen vorheriger Beendigung des Herstellungsvorgangs und Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen am Bilanzstichtag nicht mehr möglich war. Eine Hinzurechnung dieser Aufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG kann nicht erfolgen, wenn die Miet- und Pachtzinsen/die Finanzierungskosten als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.[1)]

Eine Umsetzung des BFH-Urteils v. 30.7.2020[2)] durch die FinVerw. steht derzeit noch aus.

Beratungshinweis (Aktivierung von Finanzierungsaufwendungen immaterieller Wirtschaftsgüter):
Für selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gilt das jedoch nicht. Diese sind in der Steuerbilanz nicht nach § 255 Abs. 2a HGB zu bewerten; vielmehr ist ein Aktivposten in der Steuerbilanz nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden (§ 5 Abs. 2 EStG).[3)] Damit unterliegen Finanzierungskosten, die bei der Herstellung eines immateriellen Wirtschaftsguts anfallen, regelmäßig der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG.

(5) Zins-Swap-Geschäfte

1709 Bei einem Zins-Swap-Geschäft tauschen zwei Parteien ihre Zinszahlungen auf einen nominellen Kapitalbetrag (üblicherweise Festsatz gegen variablen Satz), ohne dabei den Kapitalbetrag auszutauschen. Üblicherweise dient der Zins-Swap-Vertrag der Absicherung des Zinsrisikos eines oder mehrerer anderer Darlehens- oder Kreditverträge. Ein Zins-Swap, der nicht mit dem kreditgebenden Institut, sondern mit einem Dritten abgeschlossen wird, ist eine Maßnahme, die einen Teil der mit der Kreditaufnahme verbundenen Risiken der auftretenden Zinsschwankungen abdeckt.[4)] Die Aufwendungen unterliegen nicht der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG, da im Rahmen von Zins-Swap-Geschäften i.d.R. keine Darlehensbeträge ausgetauscht werden, sondern nur die hierauf anfallenden Zinsen.[5)]

(6) Skonti und ähnliche Abzüge bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

1710 Als Schuldentgelte gelten nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 GewStG auch die nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gewährten Skonti und wirtschaftlich vergleichbare Vorteile, die im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit gewährt werden. Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gewährte Skonti, die lediglich als Anreiz für eine zügige Abwicklung des Zahlungsverkehrs zwischen dem leistenden Unternehmen und seinen Kunden zugesagt werden und als Erlösminderungen i.S.d. § 277 Abs. 1 HGB eher Rabattcharakter haben, fallen nicht darunter. Ebenfalls nicht erfasst werden Boni, die als Treue- oder Mengenrabatt gewährt werden.[6)]

(7) Verkauf von anderen Geldforderungen (Factoring)

1711 Als Schuldentgelte gelten nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 GewStG ferner die Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen, das sind insb. Abschläge aus dem Factoring oder der Forfaitierung von Forderungen. Hierbei handelt es sich um den Verkauf oder die Abtretung künftig fällig werdender Forderungen, z.B. aus Lieferungen und Leistungen sowie aus Miet- oder Leasingverträgen.

Es wird wie folgt unterschieden:

(7.1) Echtes Factoring

1712 Forderungsverkauf, bei dem das Delkredere- oder Bonitätsrisiko der wirtschaftlichen Verwertbarkeit der Forderung auf den Erwerber (Zessionar) übergeht. Der Verkäufer (Zedent) haftet lediglich für den rechtlichen Bestand oder das künftige Entstehen der Forderung (Verität). Bei der Veräußerung einer Forderung aus einem schwebenden Vertragsverhältnis – Abtretung von Miet- oder Leasingraten – gilt die Differenz zwischen dem Wert der Forderung aus dem schwebenden Vertragsverhältnis, wie ihn die Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses der Veräußerung zu Grunde gelegt haben, und dem vereinbarten Veräußerungserlös als bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt (§ 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG) und ist in Höhe von einem Viertel dieses Finanzierungsanteils dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

(7.2) Unechtes Factoring

1713 Forderungsabtretung, bei der der Verkäufer bzw. Abtretende (Zedent) sowohl für die Verität der Forderung haftet als auch das Delkredere- oder Bonitätsrisiko trägt. Es handelt sich um eine bloße Vorfinanzierung der abgetretenen Forderung, deren Abtretung erfüllungshalber erfolgt (§ 364 Abs. 2 BGB) und die als Darlehensgewährung durch

1) BFH v. 30.7.2020, III R 24/18, DStR 2020, 2534; gegen gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 13.
2) BFH v. 30.7.2020, III R 24/18, BFH/NV 2021, 122.
3) BFH v. 12.11.2020, III R 38/17, DStR 2021, 1473.
4) BFH v. 4.6.2003, I R 89/02, BStBl II 2004, 517.
5) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 14-15.
6) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 16.

den Forderungserwerber (Zessionar) zu beurteilen ist.[1] Der Abzinsungsbetrag entspricht dem Finanzierungsanteil und ist mit einem Viertel dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

Beratungshinweis (Aufzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen):
Unverändert gilt, dass die Aufwendungen, die sich nach der Abzinsung einer Verbindlichkeit oder Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 oder 3a EStG in den Folgejahren aus der vorzunehmenden Aufzinsung ergeben, keine Schuldentgelte i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG sind.[2]

(8) Teilwertabschreibung

Der Aufwand, der dem Unternehmen aus einer steuerlich zulässigen Abschreibung der Forderung auf den niedrigeren Teilwert entsteht, fällt nicht unter die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG, auch dann nicht, wenn das Unternehmen die abgeschriebene Forderung im Folgenden zu diesem abgeschriebenen Wert verkauft. **1714**

(9) Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen

Nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG fällt auch der rechnerische Aufwand im Zuge der Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen unter die Hinzurechnung. Der hinzuzurechnende Aufwand ergibt sich aus der Differenz zwischen der Summe der zu erwartenden Raten (jeweils zum Nominalwert), die der aus dem Vertrag Verpflichtete über die Laufzeit zu entrichten hat, und des vom Käufer der Ansprüche erhaltenen Erlöses. **1715**

Bei der Ermittlung der Summe der zu erwartenden Raten sind die Werte maßgebend, die die Vertragsparteien bei der Forfaitierungsvereinbarung zu Grunde legen.

Der Erlös aus der Forfaitierung wird nicht im Zeitpunkt der Vereinnahmung, sondern verteilt über die Restlaufzeit des schwebenden Vertragsverhältnisses berücksichtigt. Ebenso ist der Aufwand i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG linear verteilt über die Restlaufzeit des schwebenden Vertrags hinzuzurechnen.

In den Fällen, in denen die Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Geschäften vor dem 1.1.2008 erfolgt ist, unterbleibt eine Hinzurechnung.[3]

(10) Nebenkosten beim Factoring und bei der Forfaitierung

Die in den Abschlägen enthaltenen Wertermittlungskosten oder ähnliche Gebühren (z.B. Risikoprämien) werden nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzugerechnet. **1716**

Beispiel 1 (echte Forfaitierung):
Die V-GmbH überlässt der S-GmbH am 1.1.2021 ein Grundstück zur Miete. Der Mietvertrag ist bis zum 31.12.2030 befristet. Der jährlich auf den 1. Januar im Voraus zu entrichtende Mietzins beträgt 1 Mio. €. Die V-GmbH verkauft sämtliche Mietzinsansprüche aus dem Vertragsverhältnis am 30.12.2021 an die K-GmbH und tritt sie mit sofortiger Wirkung ab. Das Ausfallrisiko geht auf die K-GmbH über. Der Kaufpreis für die Forderung beträgt 7,5 Mio. €. Von dem Differenzbetrag zum Nennwert der Forderung (9 Mio. € abzgl. 7,5 Mio. € = 1,5 Mio. €) entfallen nachweislich 10 000 € auf Wertermittlungskosten und 300 000 € auf die Risikoübernahme.

Da es sich um eine echte Forfaitierung handelt, ist bei der V-GmbH der Forfaitierungserlös mittels eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens auf die Jahre 2022 bis 2030 linear zu verteilen.[4] Ein gewinnmindernder Zinsaufwand in Höhe der Differenz zwischen dem Nennwert der abgetretenen Forderung und dem erzielten Verkaufserlös ist bei der V-GmbH bilanzsteuerrechtlich nicht zu erfassen.

Der Differenzbetrag abzgl. der Wertermittlungsgebühren und der Risikoprämie i.H.v. 1,19 Mio. € (1,5 Mio. € abzgl. 10 000 € und 300 000 €) ist aber nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags zu erfassen – linear verteilt auf die Restlaufzeit des schwebenden Vertrags (Jahre 2021 bis 2030).

Beispiel 2 (unechte Forfaitierung):
Die V-GmbH überlässt der S-GmbH am 1.1.2021 ein Grundstück zur Miete. Der Mietvertrag ist bis zum 31.12.2030 befristet. Der jährlich auf den 1. Januar im Voraus zu entrichtende Mietzins beträgt 1 Mio. €. Die V-GmbH verkauft sämtliche Mietzinsansprüche aus dem Vertragsverhältnis am 30.12.2021 an die K-GmbH und tritt sie mit sofortiger Wirkung ab. Das Ausfallrisiko verbleibt bei der V-GmbH. Der Kaufpreis für die Forderung beträgt 7,8 Mio. €. In dem Differenzbetrag zum Nennwert (9 Mio. € abzgl. 7,8 Mio. € = 1,2 Mio. €) sind Wertermittlungskosten i.H.v. 10 000 € enthalten.

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

(11) Cash-Pooling

Die Grundsätze einer ausnahmsweise zulässigen Saldierung von Zinsaufwendungen bei wechselseitig gewährten Darlehen gelten bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags auch für Darlehen innerhalb eines Cash-Pools. **1717**

1) BMF v. 9.1.1996, IV B 2 – S 2170 – 135/95, BStBl I 1996, 9; BFH v. 5.5.1999, XI R 6/98, BStBl II 1999, 735; v. 8.11.2000, I R 37/99, BStBl II 2001, 722.
2) BMF v. 26.5.2005, IV B 2 – S 2175 – 7/05, BStBl I 2005, 699, Tz. 39.
3) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 22.
4) BMF v. 9.1.1996, IV B 2 – S 2170 – 135/95, BStBl I 1996, 9.

Die vielfältigen wechselseitigen Schuldverhältnisse innerhalb eines Cash-Pools sind im Falle der Saldierung bankarbeitstäglich zusammenzufassen und fortzuschreiben. Nur der für einen dann ggf. verbleibenden Schuldsaldo entstehende Zins ist hinzurechnungsfähiges Entgelt i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG. Dieses hinzurechnungsfähige Entgelt ist nicht mit danach entstandenen Guthabenzinsen zu verrechnen.

Entscheidend ist danach, ob die Darlehen gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden.[1)]

(12) Negative Einlagezinsen

1718 Die von einem Unternehmer entrichteten negativen Einlagezinsen stellen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) dar, die den Gewinn aus Gewerbebetrieb mindern. Die negativen Einlagenzinsen sind jedoch keine Finanzierungskosten i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG unterliegen grundsätzlich nur solche Entgelte der Hinzurechnung, welche ein Unternehmen für das ihm zur Verfügung gestellte Fremdkapital zu entrichten hat. Diese Hinzurechnung setzt eine Schuld und ein Entgelt im Sinne einer Gegenleistung für die Nutzungsmöglichkeit des Fremdkapitals voraus. Die von einem gewerblichen Unternehmen an ein Geld- oder Kreditinstitut entrichteten negativen Einlagezinsen werden nicht für die Nutzung von Kapital eines Dritten (Fremdkapital), sondern für die Verwahrung von Eigenkapital entrichtet und erfüllen damit nicht die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG. Eine Hinzurechnung kommt daher nicht in Betracht.[2)]

Dies gilt auch für die von einem Geld- oder Kreditinstitut an die Europäische Zentralbank entrichteten negativen Einlagezinsen. Die in den Abschlägen enthaltenen Wertermittlungskosten oder ähnliche Gebühren (z.B. Risikoprämien) werden nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzugerechnet.[3)]

(13) Hinzurechnung bei Versicherungsunternehmen

1719 Versicherungsunternehmen unterliegen mit ihren versicherungstechnischen Rückstellungen sowie ihren aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten gegenüber Versicherungsunternehmen in der Anwartschaftsphase und der gesamten Leistungsphase der Versicherungsverträge auch künftig nicht der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG, soweit die Rückstellungen und Verbindlichkeiten von Vermögenswerten des gebundenen Vermögens i.S.d. § 54 Abs. 1 Satz 1 VAG gedeckt werden. Das den Depotverbindlichkeiten aus dem in Rückdeckung gegebene Versicherungsgeschäft entsprechende Aktivgeschäft rechnet nach den in § 54 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 66 Abs. 1a Satz 2 VAG genannten Vorgaben zu dem gebundenen Vermögen der Versicherung, womit die vorstehenden Grundsätze auch auf diese Depotverbindlichkeiten anzuwenden sind.[4)]

(14) Zinsen für betriebliche Steuerschulden nach §§ 233 ff. AO

1720 Soweit Zinsen für betriebliche Steuerschulden nach §§ 233 ff. AO bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns abgesetzt worden sind, unterliegen auch diese der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.[5)]

bb) Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG – Zeile 51)

1721 Renten und dauernde Lasten werden in die **Zeile 51** bzw. für das zweite Wirtschaftsjahr in **Zeile 59** eingetragen. Die Hinzurechnungshöhe bei passivierten Renten und dauernden Lasten ergibt sich aus dem Unterschied zwischen den laufenden Zahlungen (= Aufwand) und der Verminderung des Passivpostens für die Verpflichtung (= Ertrag). Die Hinzurechnung beschränkt sich auf betriebliche Renten und dauernde Lasten.[6)]

cc) Gewinnanteile der stillen Gesellschafter (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG – Zeile 52)

1722 Die Gewinnanteile der (typisch) stillen Gesellschafter sind dem Gewinn nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG hinzuzurechnen. Das erfolgt über die Eintragung in **Zeile 52** bzw. für das zweite Wirtschaftsjahr in **Zeile 60**.

Der Begriff des stillen Gesellschafters i.S.d. § 8 Abs. 3 GewStG geht insofern über den handels- und einkommensteuerrechtlichen Begriff hinaus, als bereits die Beteiligung an einem Gewerbe genügt, wenn hierfür nach der getroffenen Vereinbarung die Regelungen der §§ 230 bis 237 HGB gelten sollen.

Eine stille Gesellschaft entsteht regelmäßig dadurch, dass sich eine natürliche oder juristische Person an einem Unternehmen mit einer Vermögenseinlage beteiligt.

Ein unverzichtbares Merkmal der stillen Gesellschaft ist die **Beteiligung** des stillen Gesellschafters **am Gewinn**. Eine Beteiligung am Geschäftsergebnis in der Form einer Beteiligung am Umsatz ist keine Gewinnbeteiligung i.S.d. §§ 230, 231 HGB. „Gewinn" ist in der Bilanz der Überschuss der Aktivposten über die Passivposten, in der Gewinn- und Verlustrechnung der Überschuss der Erträge über die Aufwendungen. Die Beteiligung am Gewinn schließt somit das Risiko ein, dass durch Aufwendungen der Gewinn gemindert wird, und zwar bis auf 0 €. Nur das

1) BFH v. 11.10.2018, III R 37/17, BStBl II 2019, 275.
2) Gleich lautende Ländererlasse v. 17.11.2015, G 1422 – 130 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2015, 896.
3) Gleich lautende Ländererlasse v. 17.11.2015, G 1422 – 130 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2015, 896.
4) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 24.
5) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 24a.
6) R 8.1 (2) GewStR 2009.

Risiko, dass die Aufwendungen die Erträge übersteigen und damit ein Verlust entsteht, kann dem stillen Gesellschafter abgenommen werden (§ 230 Abs. 2 HGB).[1)]

Als stiller Gesellschafter kann sich jemand auch an einem bestimmten, selbständig abgrenzbaren Geschäftszweig des Handelsgewerbes eines anderen beteiligen. In diesem Fall ist zur Berechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters der Gewinn des betreffenden Geschäftszweigs zu ermitteln. Dabei sind alle Aufwendungen und Erträge anzusetzen, die durch diesen Geschäftszweig verursacht sind. Dazu gehört auch ein angemessener Anteil an den allgemeinen Betriebs- und Verwaltungskosten des Handelsgewerbes, an dessen Geschäftszweig die stille Beteiligung besteht.[2)]

Es sind auch die Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters eines Mitunternehmers (Unterbeteiligungen) nach § 8 Nr. 3 GewStG hinzuzurechnen.[3)]

Der Begriff „Gewinnanteile des stillen Gesellschafters" umfasst alle gewinnabhängigen Bezüge des stillen Gesellschafters, die nach den Vorstellungen der Beteiligten den Charakter einer Gegenleistung für die vom stillen Gesellschafter in Erfüllung des Gesellschaftsverhältnisses erbrachten Leistungen haben.[4)] Er setzt indes nicht notwendig einen tatsächlich erwirtschafteten Gewinn voraus, sondern erfasst auch Mindestbeträge, die in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der Vermögenseinlage in Verlustjahren an den stillen Gesellschafter zu zahlen sind. Die Hinzurechnung ist in einem solchen Fall vorzunehmen, weil der Mindestbetrag ein Entgelt für die Bereitstellung von Fremdkapital darstellt und deshalb die gewerbesteuerrechtliche Gleichbehandlung mit Darlehenszinsen geboten ist.[5)]

Zu den Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters gehören auch die gewinnabhängigen Bezüge, die nach Beendigung der stillen Gesellschaft für erbrachte Leistungen gewährt werden.[6)]

Eine stille Gesellschaft kann aber auch durch bloße **Einbringung der Arbeitskraft** begründet werden. **1723**

Die Frage, ob bei einer bloßen Einbringung der Arbeitskraft im Einzelfall ein **Arbeitsverhältnis** oder ein Gesellschaftsverhältnis gegeben ist, ist oft nicht einfach und kann nur anhand der Umstände eines jeden einzelnen Falles beantwortet werden. Auf den Umstand, dass das streitige Rechtsverhältnis von den Vertragsparteien schriftlich (vertraglich) oder mündlich als Arbeitsverhältnis bezeichnet wird, kommt es hierbei nicht an. Selbst die Zahlung einer (hohen) Umsatz- oder Gewinnbeteiligung an einen Angestellten, dem für seine Tätigkeit im Betrieb des Unternehmers laufend ein festes und zur Bestreitung seines Lebensunterhalts ausreichendes Gehalt gezahlt wird, macht diesen selbst dann nicht zum stillen Gesellschafter des Unternehmers, wenn er gleichzeitig kapitalmäßig (darlehnsweise) dem Unternehmen in erheblichem Ausmaß verbunden ist.[7)]

Etwas anderes wird demgegenüber nur dann zu gelten haben, wenn das für das Arbeitsverhältnis typische Verhältnis der Über- und Unterordnung zwischen Unternehmer und Angestelltem, die Weisungsgebundenheit des Angestellten, abgelöst wird durch ein **Verhältnis der Gleich- oder Nebenordnung**, d.h. wenn an die Stelle der Weisungsgebundenheit – auch bei Anerkennung eines weitgehenden Beratungs- und Entscheidungsrechts (Prokurist) – des Angestellten ein Überwachungs- und/oder Mitspracherecht tritt, das den (bisherigen) Unternehmer hindert, gegen den Einspruch des (bisherigen) Angestellten die Geschicke des Unternehmens zu bestimmen. So hat beispielsweise der BFH in einem Fall[8)] das Vorliegen einer stillen Gesellschaft anerkannt, in dem sich die Geschäftsführer – Sohn und Prokurist der verwitweten Inhaberin des Unternehmens – in leitenden Vertrauensstellungen befanden, ihre im wesentlichen gewinnabhängigen Gehaltsbezüge nur in geringem Umfang entnehmen durften, ihre als gebundene Sonderkonten ausgewiesenen Guthaben das Kapitalkonto des Unternehmers überstiegen und durch ihr ständiges weiteres Anwachsen kapitalmäßige Bindungen an das Unternehmen darstellten, die auch für gehobene Angestellte mit Gewinnbeteiligung als ungewöhnlich angesehen werden mussten.

Da der objektive Gewerbeertrag besteuert werden soll, ist bei einem **Verlust** aus dem Gewerbebetrieb auch der Verlustanteil des stillen Gesellschafters als **„negative" Hinzurechnung** zu berücksichtigen, wenn dieser den Verlust aus Gewerbebetrieb gemindert hat. **1724**

Praxishinweis:
In diesem Fall ist in **Zeile 52 (für ein zweites Wirtschaftsjahr = Zeile 60)** der Verlust des stillen Gesellschafters in „**rot**" bzw. mit einem **Minuszeichen** einzutragen.

Der Verlust eines stillen Gesellschafters ist zunächst mit den anderen positiven Hinzurechnungsbeträgen nach § 8 Nr. 1 GewStG zu verrechnen. Wird die Summe der Hinzurechnungsbeträge nach § 8 Nr. 1 GewStG hierdurch insg. negativ, führt dies in Höhe von $^1/_4$ der negativen Se. zu einer negativen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG.[9)]

1) BFH v. 27.2.1975, I R 11/72, BStBl II 1975, 611.
2) BFH v. 27.2.1975, I R 11/72, BStBl II 1975, 611.
3) BFH v. 8.10.1970, I R 91/67, BStBl II 1970, 59.
4) BFH v. 1.6.1978, IV R 139/73, BStBl II 1978, 570.
5) BFH v. 21.5.2014, I R 41/13, BFH/NV 2014, 1908.
6) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 28 mit Verweis auf R 50 Abs. 2 Satz 3 GewStR 1998.
7) BFH v. 11.11.1965, IV 82/62 U, BStBl III 1966, 95.
8) BFH v. 7.2.1968, I 233/64, BStBl II 1968, 356.
9) BFH v. 1.10.2015, I R 4/14, BStBl II 2017, 59; v. 28.1.2016, I R 15/15, BStBl II 2017, 62; R 8.1 (3) Satz 3 GewStR 2009 ist damit nicht mehr gültig.

Hierbei ist die Beitragsgrenze für die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG von 200 000 € im Fall einer negativen Summe der hinzuzurechnenden Finanzierungsanteile nicht spiegelbildlich anzuwenden.[1)]

Beispiel:

A ist als stiller Gesellschafter an der B-GmbH beteiligt. In 2021 erzielt die B-GmbH einen Verlust. A muss einen Verlustausgleich i.H.v. 40 000 € leisten. Daneben hat die B-GmbH in 2021 noch einen Zinsaufwand für betriebliche Schulden von 10 000 €.

Die Zinsen sind nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen. Für die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG ist jedoch von dem Betrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG die Verlustübernahme des stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG abzuziehen. Da die nun ermittelte Se. negativ ist (./. 40 000 €) ist diese nach § 8 Nr. 1 GewStG zu $^1/_4$ (= ./. 10 000 €) bei der Ermittlung des Gewerbeertrags negativ hinzuzurechnen.

1725 Die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG gilt nicht für den atypisch stillen Gesellschafter. Der **atypisch stille Gesellschafter** ist nicht nur am Gewinn und Verlust, sondern zusätzlich am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Da atypische stille Gesellschaften steuerlich nach den Regelungen der Mitunternehmerschaft behandelt werden, stellen die Gewinnanteile des atypisch stillen Gesellschafters Teil des Gewinns aus Gewerbebetrieb dar und dürfen diesen nicht mindern.[2)]

dd) Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG – Zeilen 53–54)

1726 Die in den gezahlten Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens enthaltenen Finanzierungskosten werden typisierend mit 20 % (= $^1/_5$) der gezahlten Beträge angenommen und über § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzugerechnet. Wegen der Absenkung des Hinzurechnungssatzes auf die Miet- und Pachtzinsen für bestimmte Elektro-/Hybridfahrzeuge und Fahrräder ab dem EZ 2020 wird auf → Rz. 1732 hingewiesen.

Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG erfolgt unabhängig davon, wie die Miet- und Pachtzahlungen bei dem Zahlungsempfänger gewerbesteuerlich behandelt werden. Auch ist die Laufzeit von Miet- und Pachtverträgen für die Beurteilung, ob eine Hinzurechnung vorzunehmen ist, ohne Bedeutung.

Gezahlte Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind in voller Höhe in **Zeile 53** bzw. für ein zweites Wirtschaftsjahr in **Zeile 61** einzutragen. Die Kürzung auf 20 % erfolgt automatisch.

1727 Miet- und Pachtzinsen werden dann für die Benutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gezahlt, wenn die Wirtschaftsgüter für den Fall, dass sie im Eigentum des Mieters oder Pächters stünden, dessen Anlagevermögen zuzurechnen wären. So unterliegen beispielsweise auch die von einem Bauunternehmer für die einmalige Anmietung von Baumaschinen geleisteten Mietaufwendungen der Hinzurechnung. Das gilt selbst dann, wenn die Anmietung lediglich stunden- oder tageweise erfolgt.

Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Stpfl. stehende Wirtschaftsgut zu dessen **Anlagevermögen** gehören würde, orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Stpfl. abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss. Gemeint ist, dass es sich bei dem überlassenen Wirtschaftsgut der Art nach um Anlagevermögen handelt, wobei es ausreicht, wenn das Wirtschaftsgut dazu gewidmet ist, auf Dauer eine Nutzung im Geschäftsbetrieb zu ermöglichen. Insoweit spricht insbesondere die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelegt. Die Prüfung muss den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Stpfl. orientieren. Insbesondere darf die Fiktion nicht weiter reichen, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet. Es ist zu fragen, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt. Hierfür ist – i.S. einer Kontrollfrage – darauf abzustellen, ob sich die betreffende Tätigkeit, das Eigentum des Stpfl. an dem Wirtschaftsgut unterstellt, wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben lässt, wenn das Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird.[3)]

1728 Bei Verträgen über kurzfristige **Hotelnutzungen** oder bei kurzfristigen **Pkw-Mietverträgen** unterbleibt aus **Vereinfachungsgründen** eine Hinzurechnung.[4)]

1729 Die vorstehenden Grundsätze gelten nach Verwaltungsauffassung auch bei **Leasingverträgen** mit der Folge, dass sich der Umfang der Hinzurechnung auf die den Gewinn mindernde Leasingrate erstreckt.[5)]

Neben der den Gewinn mindernden Leasingrate sind auch die sonstigen Aufwendungen des Leasingnehmers wie z.B. für Instandhaltung, Instandsetzung und Versicherung des Leasinggegenstandes bei der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu berücksichtigen, soweit er vertraglich eine Verpflichtung übernimmt, die über die gesetzliche Verpflichtung nach bürgerlichem Recht (§§ 582 ff. BGB) hinausgeht.[6)]

1) BFH v. 1.10.2015, I R 4/14, BStBl II 2017, 59; v. 28.1.2016, I R 15/15, BStBl II 2017, 62; R 8.1 (3) Satz 3 GewStR 2009 ist damit nicht mehr gültig.
2) BFH v. 12.11.1985, VIII R 364/83, BStBl II 1986, 311.
3) BFH v. 25.7.2019, III R 22/16, BStBl II 2020, 51.
4) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 29b.
5) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 29 Satz 5.
6) OFD Nordrhein-Westfalen v. 2.9.2013, G 1422-2013/0022, FR 2013, 1016.

Die im Zusammenhang mit der Anmietung von Fahrzeugflächen (z.B. Taxi- oder Busflächen für Werbezwecke) entrichteten Entgelte stellen Mietaufwendungen dar und unterliegen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG.[1] 1730

Im Fall der Weitervermietung von Wirtschaftsgütern liegt auf jeder Stufe der Überlassung eine Benutzung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d oder e GewStG vor. Eine Saldierung von Mietaufwendungen und Mieterträgen kommt nicht in Betracht.[2] 1731

Für die als Aufwand erfassten Mieten/Pachten für **Elektrofahrzeuge**, begünstigte **Hybridelektrofahrzeuge** und **Fahrräder**, die keine Fahrzeuge sind, reduziert sich die Höhe der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 1 GewStG von 20 % auf 10 % (§ 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 GewStG). Ein Hybridelektrofahrzeug ist begünstigt, wenn das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission vom höchstens 50 Gramm je gefahrenem Kilometer oder eine Reichweite, bei ausschließlicher Nutzung des Elektroantriebs, von mindestens 80 Kilometer hat (§ 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 Buchst. bb GewStG). 1732

Das gilt jedoch nur für die Aufwendungen, bei denen die den Entgelten zugrunde liegenden Verträge nach dem 31.12.2019 abgeschlossen wurden (§ 34 Abs. 4 GewStG). Bei den Hybridelektrofahrzeugen reicht bei den vor den 31.12.2025 abgeschlossenen Verträgen eine **Mindestreichweite von 60 km** aus (§ 34 Abs. 4 Satz 2 GewStG).

Die Aufwendungen für die nach § 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 GewStG genannten Fahrzeuge sind (ungekürzt) in **Zeile 54** bzw. für ein zweites Wirtschaftsjahr in **Zeile 62** einzutragen.

ee) Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG – Zeile 55)

Die in den gezahlten Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens enthaltenen Finanzierungskosten werden typisierend mit 50 % der gezahlten Beträge angenommen und über § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzugerechnet. Auch hier erfolgt eine Hinzurechnung unabhängig davon, wie die Miet- und Pachtzahlungen bei dem Zahlungsempfänger gewerbesteuerlich behandelt werden. 1733

Auch die Mieten und Pachten für weitervermietete oder -verpachtete Immobilien sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzuzurechnen.[3]

Gezahlte Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind in voller Höhe in **Zeile 55** bzw. für ein zweites Wirtschaftsjahr in **Zeile 63** einzutragen. Die Kürzung auf 50 % erfolgt automatisch.

Der Begriff der Miet- und Pachtzinsen ist wirtschaftlich zu verstehen. Erfasst werden daher nicht nur die laufenden Zahlungen des Mieters oder Pächters an den Vermieter oder Verpächter. Vielmehr gehören auch die vom Mieter oder Pächter getragenen **Instandhaltungskosten** und z.B. die Kosten einer **Kaskoversicherung** zu den Miet- oder Pachtzinsen i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG, wenn und soweit diese Kosten nach den für diesen Vertragstyp gültigen zivilrechtlichen Vorschriften nicht ohnehin vom Mieter oder Pächter zu tragen sind.[4] Nicht hinzuzurechnen sind daher die vom Mieter zu tragenden reinen Betriebskosten wie Wasser, Strom, Heizung.

Wurde die Umlage der **Grundsteuer** vereinbart, sind diese Aufwendungen ebenfalls hinzuzurechnen.

Bei einem einheitlichen Vertrag ist zu prüfen, ob Vertragsbestandteil nicht auch die Überlassung von beweglichen Wirtschaftsgütern (z.B. Betriebsvorrichtungen etc.) ist. Soweit Mietaufwendungen auch auf bewegliche Wirtschaftsgüter entfallen, ist eine entsprechende Aufteilung der Miete bzw. Pacht vorzunehmen und insoweit erfolgt eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG.[5]

Beratungshinweis (Reisevorleistungen bei Reiseveranstaltern):
Zu der Frage, in welchem Umfang bei Reiseveranstaltern Reisevorleistungen, wie Hotelleistungseinkäufe, nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen sind, hat der BFH am 25.7.2019 entschieden, dass die Hotelleistungseinkäufe nicht zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG führen. So wären die Hotelzimmer nicht dem Anlagevermögen, sondern dem Umlaufvermögen zuzurechnen, da sie als Teil des Produkts „Pauschalreise" kein Produktionsmittel sind.[6] Es fehlt also insoweit an der Eignung „Anlagevermögen".

ff) Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG – Zeilen 56–57)

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb sind 25 % (= 1/4) der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten – insb. Konzessionen und Lizenzen – hinzuzurechnen (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG). 1734

Eine **zeitlich befristete Überlassung** von Rechten liegt bereits vor, wenn bei Abschluss des Vertrags ungewiss ist, ob und wann die Überlassung zur Nutzung endet. Für die Annahme einer zeitlichen Begrenzung genügt bereits das Vorhandensein gesetzlicher Kündigungsmöglichkeiten, die auf bestimmte Fälle beschränkt sind.[7]

1) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 29.
2) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 29a.
3) BFH v. 4.6.2014, I R 70/12, BStBl II 2015, 289.
4) BFH v. 18.8.2015, I R 43/14, BFH/NV 2016, 232.
5) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Tz. 29-31.
6) BFH v. 25.7.2019, III R 22/16, BStBl II 2020, 51.
7) BFH v. 19.12.2019, III R 39/17, BStBl II 2020, 397.

Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG sind in voller Höhe in **Zeile 56** bzw. für ein zweites Wirtschaftsjahr in **Zeile 64** einzutragen. Die Kürzung auf 25 % erfolgt automatisch.

Als Rechte im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG gelten subjektive Rechte an immateriellen Wirtschaftsgütern, denen bereits unabhängig vom jeweiligen Überlassungsverhältnis ein eigenständiger Vermögenswert beizumessen ist und an denen eine geschützte Rechtsposition besteht. Die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG liegt regelmäßig vor bei Konzessionen, gewerblichen Schutzrechten, Urheberrechten, Lizenzen, ungeschützten Erfindungen sowie „geistigen Werten", z.B. Ideen.[1] Aufwendungen für die Überlassung ungeschützter Erfindungen, Know-how, Firmenwert, Kundenstamm und sonstiger ungeschützter geistiger Werte unterliegen nicht der Hinzurechnung.

1735 Auch die entgeltliche Überlassung gegen Lizenzzahlung eines **Sortenschutzrechts** nach § 10 Abs. 1 SortSchG begründet eine Rechteüberlassung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. So vermittelt die Überlassung eines Sortenschutzrechts nach § 10 Abs. 1 SortSchG dem Sortenschutzinhaber (§ 8 SortSchG) eine geschützte Rechtsposition, Vermehrungsmaterial der geschützten Sorte zu erzeugen, für Vermehrungszwecke aufzubereiten, in den Verkehr zu bringen, ein- oder auszuführen oder hierfür aufzubewahren. Hierbei handelt es sich nicht um eine sog. Vertriebslizenz i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG, da der Saatguthersteller die Lizenz zur Herstellung von Vermehrungsmaterial für den Verkauf nutzt. Es erfolgt also keine unveränderte Weitergabe des Rechts an die Landwirte, da diese im Gegensatz zum Saatguthersteller nicht befugt sind, Vermehrungsmaterial zu erzeugen.[2]

1736 Eine **endgültige Übertragung** eines Rechts liegt vor, wenn das Recht dem Berechtigten mit Gewissheit endgültig verbleiben wird, ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes oder Vertrags nicht in Betracht kommt oder das wirtschaftliche Eigentum an dem Recht auf den Berechtigten übergeht, weil es sich während der vereinbarten Nutzungsdauer in seinem wirtschaftlichen Wert erschöpft.[3]

1737 In **Zeile 57** sind die in Zeile 56 bzw. für ein zweites Wirtschaftsjahr sind in **Zeile 65** die in Zeile 64 enthaltenen Vergütungen i.S.d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG an beschränkt steuerpflichtige Zahlungsempfänger einzutragen. Hierbei handelt es sich insb. um gezahlte Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insb. von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten.

c) Weitere Hinzurechnungen (Zeilen 66–69)

aa) Gewinnanteile persönlich haftender Gesellschafter von KGaA (Zeile 66)

Weitere Hinzurechnungen

Hinzurechnung nach § 8 Nummer 4 GewStG

66	Nur bei einer Kommanditgesellschaft auf Aktien: Gewinnanteile der in § 8 Nummer 4 GewStG bezeichneten Art an persönlich haftende Gesellschafter ⑧	14		,—

1738 Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb sind durch einen Eintrag in der **Zeile 66** die Gewinnanteile hinzuzurechnen, die an persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung gezahlt worden sind (§ 8 Nr. 4 GewStG).

Die KGaA ist eine Kapitalgesellschaft, die u.a. bei der Gewerbesteuer (teilweise) wie eine Personengesellschaft behandelt wird. So bezieht der Komplementär einer KGaA hinsichtlich der Zahlungen für die nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder der Tantiemen für die Geschäftsführung Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Diese Zahlungen haben zwar das Ergebnis der KGaA gemindert (§ 9 Nr. 1 KStG). Da jedoch der Komplementär mit den Einkünften i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG keinen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 GewStG begründet, ist die Hinzurechnung bei der Gewerbeertragsberechnung der KGaA nach § 8 Nr. 4 GewStG sachgerecht.

bb) Verlustanteile von Personengesellschaften (Zeile 67)

Anteile am Verlust von in- und/oder ausländischen Personengesellschaften (§ 8 Nummer 8 GewStG)

laut gesonderter Einzelaufstellung

67	Anteile am Verlust von in- und/oder ausländischen Personengesellschaften (§ 8 Nummer 8 GewStG; Betrag ohne Minuszeichen eintragen) ⑥ ⑨	16		,—

1739 Wenn zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs eine Beteiligung an einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer des Gewerbebetriebs anzusehen sind, gehört, sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags **Verlustanteile** aus dieser Beteiligung dem Gewinn aus Gewerbebetrieb durch eine entsprechende Eintragung in **Zeile 67** hinzuzurechnen, soweit sie diesen gemindert haben (§ 8 Nr. 8 GewStG).

1) BFH v. 4.12.2006, GrS 1/05, BStBl II 2007, 508.
2) BFH v. 19.12.2019, III R 39/17, BStBl II 2020, 397.
3) BFH v. 19.12.2019, III R 39/17, BStBl II 2020, 397.

Maßgebend für die Höhe der Hinzurechnung ist der sich nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ergebende Verlustanteil.

Eine Kürzung ist selbst dann vorzunehmen, wenn das Beteiligungsunternehmen nicht, noch nicht oder nicht mehr gewerbesteuerpflichtig ist, weil es beispielsweise

– ein **ausländisches** Unternehmen ist,
– in der **Vorbereitung- oder Abwicklungsphase** ist oder
– ein **ruhender** (verpachteter) Gewerbebetrieb ist.[1)]

Hinsichtlich der **Gewinnanteile** wird auf die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG (→ Rz. 1787) verwiesen.

cc) Ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen (Zeile 68)

Hinzurechnung nach § 8 Nummer 10 bis 12 GewStG

68 Ausschüttungs- und abführungsbedingte Gewinnminderungen bei Beteiligungsbesitz (§ 8 Nummer 10 GewStG); auch soweit die Gewinnminderung Folge einer Auskehrung von Liquidationsraten ist — 19 ,—

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, sind, soweit sie auf nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG zu kürzende Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind, nach § 8 Nr. 10 GewStG hinzuzurechnen. **1740**

Die Gewinnminderung kann sowohl auf offene als auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen zurückzuführen sein. Beruht die Gewinnminderung auf **anderen Umständen**, kommt keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 10 GewStG in Betracht. Wenn eine Gewinnminderung sowohl durch Gewinnausschüttungen als auch wegen anderer Umstände veranlasst ist, ist davon auszugehen, dass die anderen Umstände ursächlich für die Gewinnminderung sind.[2)]

Beratungshinweis:
Bei der Anwendung der Vorschrift des § 8 Nr. 10 GewStG muss geprüft werden, in welchem Umfang sich die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb ausgewirkt hat.

Bei einer **Kapitalgesellschaft** darf eine Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung das körperschaftsteuerliche Einkommen nicht mindern (§ 8b Abs. 3 KStG). Es erfolgt also bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns bereits eine außerbilanzielle Zurechnung, so dass es einer Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer insoweit nicht mehr bedarf. **1741**

Bei **natürlichen Personen** greift auf Beteiligungserträge (wozu auch Verluste gehören) das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG). Eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung wirkt sich daher im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb lediglich zu 60 % aus. Daher kann eine Hinzurechnung, wenn die Beteiligung die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt, nach § 8 Nr. 10 GewStG ebenfalls nur zu 60 % erfolgen. **1742**

dd) Ausländische Steuern (Zeile 69)

69 Ausländische Steuern, soweit sie auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die nach § 9 GewStG gekürzt werden oder sonst nicht im Gewerbeertrag enthalten sind (§ 8 Nummer 12 GewStG) — 22 ,—

2021GewSt1A703 2021GewSt1A703

Nach § 8 Nr. 12 GewStG sind ausländische Steuern, die nach § 34c EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen wurden, dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, soweit sie auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags außer Ansatz gelassen oder nach § 9 GewStG gekürzt wurden. **1743**

Es soll im Ergebnis verhindert werden, dass nichtanrechenbare ausländische Steuern den inländischen Gewerbeertrag belasten, während die entsprechenden ausländischen Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterworfen werden.

1) R 8.4 GewStR 2009; BFH v. 23.10.1986, IV R 319/84, BStBl II 1987, 64.
2) R 8.6 Satz 4 GewStR 2009.

12. Gewinne aus Anteilen an bestimmten Körperschaften (Zeilen 70–82)

Gewinne aus Anteilen an bestimmten Körperschaften 12 23 — 20 / 21

70	Nur bei Mitunternehmerschaften: Anteil der an der Mitunternehmerschaft unmittelbar oder mittelbar über andere Mitunternehmerschaften beteiligten Körperschaften in Höhe von (Prozent)			%
71	Nur bei Organgesellschaften: Anteil der an der Organgesellschaft unmittelbar oder mittelbar über Mitunternehmerschaften beteiligten Körperschaften in Höhe von (Prozent) 21 22 26			%
72	Bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften: Anteil der an der Mitunternehmerschaft oder der Organgesellschaft unmittelbar oder mittelbar über andere Mitunternehmerschaften beteiligten natürlichen Personen (100 % abzüglich Prozentsatz laut Zeile 70 oder 71) 21			%
			EUR	
73	Nur bei Organgesellschaften: Steuerfreie Bezüge nach § 8b Absatz 1 und 4 KStG beziehungsweise nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG oder nach DBA (Summe der Beträge laut Zeile 13 aller Anlagen BEG)	63		,—
74	Nur bei Organgesellschaften: Steuerfreie Bezüge nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG (Summe der Beträge laut Zeile 21a aller Anlagen BEG)	67		,—
75	Bezüge nach § 3 Nummer 40 EStG gekürzt um Betriebsausgaben nach § 3c Absatz 2 EStG vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (Summe der positiven Beträge laut Zeile 22 aller Anlagen BEG)	64		,—
76	Bezüge nach § 3 Nummer 40 EStG gekürzt um Betriebsausgaben nach § 3c Absatz 2 EStG vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (Summe der negativen Beträge laut Zeile 22 aller Anlagen BEG)	68		,—
77	Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nummer 5 GewStG, soweit auf Körperschaften entfallend (Summe der Beträge laut Zeile 15 aller Anlagen BEG)	26		,—
78	Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nummer 5 GewStG, soweit auf natürliche Personen entfallend (Summe der Beträge laut Zeile 23 aller Anlagen BEG)	69		,—
79	Kürzung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nummer 1 GewStG aufgrund des § 9 Nummer 2a Satz 3 zweiter Halbsatz GewStG, § 9 Nummer 7 Satz 2 beziehungsweise § 9 Nummer 8 Satz 2 GewStG (Summe der Beträge laut Zeile 20 aller Anlagen BEG)	65		,—
80	Kürzung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nummer 1 GewStG aufgrund des § 9 Nummer 2a Satz 3 zweiter Halbsatz GewStG, § 9 Nummer 7 Satz 2 beziehungsweise § 9 Nummer 8 Satz 2 GewStG (Summe der Beträge laut Zeile 28 aller Anlagen BEG)	66		,—
81	Kürzung nach § 9 Nummer 2a, 7 und 8 GewStG (Betrag laut Zeile 19 aller Anlagen BEG)	026		,—
82	Kürzung nach § 9 Nummer 2a, 7 und 8 GewStG vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (Betrag laut Zeile 27 aller Anlagen BEG)	002		,—

1744 Erträge aus den Beteiligungen an anderen Körperschaften, wie Dividenden, sind in der Anlage BEG (getrennt für jede einzelne Beteiligung) zu erklären.

a) Anteil der an einer Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaft (Zeile 70)

1745 Bei einer Mitunternehmerschaft ist in **Zeile 70** der Anteil der an der Mitunternehmerschaft unmittelbar oder mittelbar über andere Mitunternehmerschaften beteiligten Körperschaften in Prozent (auf 6 Stellen hinter dem Komma) einzutragen.

Damit sollen die im Gewinn aus Gewerbebetrieb einer Mitunternehmerschaft enthaltenen Beteiligungserträge zutreffend nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG steuerfrei gestellt werden (§ 7 Satz 4 GewStG).

b) Anteil der an einer Organgesellschaft beteiligten Körperschaft (Zeile 71)

1746 Bei einer Organgesellschaft ist in **Zeile 71** der Anteil der unmittelbar oder mittelbar über Mitunternehmerschaften an der Organgesellschaft beteiligten Körperschaften in Prozent (auf 6 Stellen hinter dem Komma) einzutragen.

c) Bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften (Zeile 72)

1747 Als Gegenpart zu den Anteilen der Kapitalgesellschaften (Zeilen 70 bzw. 71) ist in **Zeile 72** der Anteil der an der Mitunternehmerschaft oder der Organgesellschaft unmittelbar oder mittelbar über andere Mitunternehmerschaften beteiligten natürlichen Personen einzutragen (100 % abzgl. Prozentsatz der Zeilen 70 oder 71).

d) Bei Organgesellschaften (Zeilen 73 und 74)

1748 In **Zeile 73** ist die Summe der steuerfreien Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG lt. der Zeile 13 der Anlagen BEG einzutragen.

Die steuerfreien Bezüge nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG bzw. nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG oder nach DBA (Summe der Beträge lt. Zeile 21a aller Anlagen BEG sind in **Zeile 74** einzutragen.

e) Bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften (Zeilen 75–82)

In **Zeile 75** sind die steuerfreien Einkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG aus der Summe der positiven Beträge lt. Zeile 22 aller Anlagen BEG einzutragen. **1749**

In **Zeile 76** ist der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 5 GewStG, soweit auf Körperschaften entfallend (Summe der negativen Beträge lt. Zeile 22 aller Anlagen BEG) einzutragen.

Aus der Summe der Zeile 15 aller Anlagen BEG ist die Summe der Hinzurechnungsbeträge nach § 8 Nr. 5 GewStG (Streubesitzdividenden) zu bilden und in **Zeile 77** zu erfassen.

Die Summe der Beträge lt. Zeile 23 aller Anlagen BEG ist in **Zeile 78** einzutragen.

Die Summe der Zeile 20 aller Anlagen BEG ist der Betrag, um den der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG (§§ 9 Nr. 2a Satz 3; 9 Nr. 7 Satz 2; 9 Nr. 8 Satz 2 GewStG) zu kürzen ist. Dieser ist in **Zeile 79** einzutragen.

In **Zeile 80** ist die Summe der Beträge lt. Zeile 28 aller Anlagen BEG einzutragen.

In **Zeile 81** wird der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG eingetragen, der sich aus der Summe der Zeile 19 aller Anlagen BEG ergibt.

Der Betrag lt. Zeile 27 aller Anlagen BEG ist in **Zeile 82** einzutragen.

13. Kürzungen nach § 9 GewStG (Zeilen 83–99)

Zur Ermittlung eines objektiven Gewerbeertrags und zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Erträgen ist der um die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG erhöhte gewerbliche Gewinn um die in § 9 GewStG bestimmten Beträge zu kürzen. **1750**

a) Kürzung um den Einheitswert des Grundbesitzes (Zeilen 83–87)

Kürzungen 20

Kürzung aufgrund des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes nach § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG 10

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

83 Einheitswert (Ersatzwirtschaftswert) des am 1.1.2021 zum Betriebsvermögen gehörenden oder betrieblich genutzten und im Eigentum des Unternehmers stehenden Grundbesitzes, soweit dieser nicht von der Grundsteuer befreit ist (DM-Beträge mit amtlichem Kurs [1 € = 1,95583 DM] in Euro umrechnen) ,—

Einheitswert-Aktenzeichen (ohne Sonderzeichen)

84

1 = 100 % bei Mietwohngrundstücken im Beitrittsgebiet
2 = 400 % bei Geschäftsgrundstücken im Beitrittsgebiet
3 = 250 % bei gemischtgenutzten Grundstücken, Einfamilienhäusern und sonstigen bebauten Grundstücken im Beitrittsgebiet
4 = 600 % bei unbebauten Grundstücke im Beitrittsgebiet
5 = 140 % bei Grundstücken im übrigen Bundesgebiet
6 = 100 % bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

85 Der Einheitswert ist anzusetzen mit

EUR

86 Maßgeblicher Einheitswert ,—

EUR

87 Summe der maßgeblichen Einheitswerte 051 ,—

Der Gewinn wird gekürzt um **1,2 % des Einheitswerts** des zum Betriebsvermögen gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG). **1751**

Es soll vermieden werden, dass Grundbesitz doppelt mit einer Realsteuer (§ 3 Abs. 2 AO) belastet wird, d.h. mit einer Abgabe, die unmittelbar auf dem Steuerobjekt beruht. Es soll die auf die Nutzung des eigenen Grundstücks entfallende ersparte Miete (= erhöhter Gewinn) nicht zusätzlich als Ertrag eines grundsteuerpflichtigen Objekts erfasst werden. Bei einem angemieteten Grundstück wäre der gewerbliche Gewinn um die gezahlte Miete niedriger und würde mangels Hinzurechnungsvorschrift auch den Gewerbeertrag belasten.

Beratungshinweis:
Ob der Grundbesitz auch tatsächlich der Grundsteuer unterworfen wurde, ist für die Inanspruchnahme der Kürzung nicht zu prüfen.

Die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen wird nach den einkommensteuerrechtlichen Maßstäben beurteilt.[1] Ein Grundstück bzw. Grundstücksteil gehört danach immer dann zum **notwendigen Betriebsvermögen**, wenn es ausschließlich und unmittelbar für die eigenbetrieblichen Zwecke des Stpfl. genutzt wird. **1752**

Aber selbst, wenn ein Grundstück wegen seiner **untergeordneten Bedeutung** noch nicht zum Betriebsvermögen zugerechnet wird, ist eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG durchzuführen.[2]

Ein eigenbetrieblich genutztes Grundstück oder Grundstücksteil braucht dann nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn sein Wert **nicht mehr als ein Fünftel** des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und

1) H 9.1 (Grundbesitz als Betriebsvermögen) GewStH 2016.
2) R 9.1 Abs. 1 Satz 4 GewStR 2009.

nicht mehr als **20 500 €** beträgt (§ 8 EStDV).[1] Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteils zuzüglich des dazugehörenden Grund und Bodens abzustellen. Regelmaßstab ist hierbei das **Verhältnis der Nutzflächen** zueinander.

1753 Dient ein Grundstück oder Grundstücksteil **fremdbetrieblichen Zwecken** oder **fremden Wohnzwecken**, kann es als **gewillkürtes Betriebsvermögen** dem Gewerbebetrieb zugerechnet werden, wenn es in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb steht und ihn zu fördern bestimmt und geeignet ist.

Beratungshinweis:
Die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ist unmissverständlich so zu dokumentieren, dass ein sachverständiger Dritter ohne Weiteres die Zugehörigkeit des Grundstücks oder des Grundstücksteils zum Betriebsvermögen erkennen kann.[2]

1754 Bemessungsgrundlage für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist bei auf den Wertverhältnissen am **1.1.1964** beruhenden **Einheitswerten** der um 140 % erhöhte Einheitswert (§ 121a BewG).

Für Grundstücke im Beitrittsgebiet, für die ein **Einheitswert auf den 1.1.1935** festgestellt ist, ist der Einheitswert wie folgt anzusetzen:

- **Mietwohngrundstücke** mit 100 % des Einheitswerts,
- **Geschäftsgrundstücke** mit 400 % des Einheitswerts,
- für **gemischt genutzte Grundstücke**, **Einfamilienhäuser** und **sonstige bebaute Grundstücke** mit 250 % des Einheitswerts,
- **unbebaute Grundstücke** mit 600 % des Einheitswerts (§ 133 BewG).

Bei Betriebsgrundstücken, die als **land- und forstwirtschaftliches Vermögen** bewertet wurden, werden für die pauschale Kürzung 100 % des festgestellten Einheitswerts auf den 1.1.1964 bzw. bei einem festgestellten Einheitswert auf dem 1.1.1935 mit ihrem **Ersatzwirtschaftswert** nach § 125 BewG bei der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG berücksichtigt.

1755 Maßgeblich ist der Einheitswert, der auf dem letzten Feststellungszeitpunkt vor dem Ende des Erhebungszeitraums festgestellt wurde. Insoweit ist der Einheitswertbescheid Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuermessbescheid. Wurde der Einheitswert noch in DM festgestellt, ist eine Umrechnung in Euro mit dem amtlichen Kurs (1 € = 1,95583 DM) vorzunehmen.

Handelt es sich um ein **Grundstück im Zustand der Bebauung**, wird für die Kürzung der nach § 91 BewG ermittelter Einheitswert berücksichtigt. Noch nicht bezugsfertige Gebäude oder Gebäudeteile (z.B. Anbauten oder Zubauten) bleiben bei diesem Wert unberücksichtigt.

Die Kürzung erfolgt unabhängig davon, mit welchem Wert das Grundstück bilanziert wird.

1756 Ist nur ein **Teil eines Grundstücks** Teil des Betriebsvermögens, ist der Einheitswert anteilig zu kürzen (§ 20 Abs. 2 GewStDV). Aufteilungsmaßstab ist grundsätzlich die Jahresrohmiete. Ein anderer Aufteilungsmaßstab, wie z.B. das Verhältnis der Nutzfläche oder des Rauminhalts, ist anzuwenden, wenn dies den tatsächlichen Verhältnissen besser entspricht.[3]

1757 Für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ist auf den Beginn des Kj. abzustellen (§ 20 Abs. 1 GewStDV).

Beratungshinweis:
Beginnt die Steuerpflicht also erst im Laufe des Kj., kommt für ein Betriebsgrundstück noch keine Kürzung in Betracht, da es zu Beginn des Kj. noch nicht im Betriebsvermögen war.

Wird im Laufe des Erhebungszeitraums ein Betriebsgrundstück erworben, ist eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nicht möglich. Wenn jedoch im Laufe des Jahres ein Betriebsgrundstück veräußert wird, kann die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG noch in vollem Umfang gewährt werden.

1758 Ändern sich die Nutzungsanteile eines **gemischt genutzten Grundstücks**, ist auf die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres abzustellen (§ 20 Abs. 1 Satz 2 GewStDV).

Beispiel:
Zum 1.1.2021 wird das Grundstück des Gewerbetreibenden A zu 70 % für eigenbetriebliche Zwecke genutzt und ist entsprechend bilanziert. Ab dem 1.9.2021 ändert sich die betriebliche Nutzung. Das Grundstück wird nun zu 100 % für die eigenbetrieblichen Zwecke genutzt. Der Einheitswert auf den 1.1.1964 für das Grundstück beträgt 100 000 €.

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GewStG erfolgt eine Kürzung i.H.v. 70 % des nach § 121a BewG erhöhten Einheitswerts von 140 000 € mit 98 000 €. Die Nutzungsänderung bleibt unberücksichtigt. Es ist auf die Verhältnisse zu Beginn des EZ abzustellen (§ 20 Abs. 1 Satz 2 GewStDV).

1759 Der Einheitswertbescheid für das betriebliche Grundstück ist Grundlagenbescheid für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG. Wenn der maßgebende Einheitswert durch Rechtsbehelfsentscheidung, Änderung der Feststellung oder Fortschreibung geändert wurde, ist der Gewerbesteuermessbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern.

1) R 4.2 Abs. 8 EStR 2012.
2) BMF v. 17.11.2004, IV B 2 – S 2134 – 2/04, BStBl I 2004, 1064.
3) R 9.1 Abs. 1 Satz 9 GewStR 2009.

Im Vordruck ist in die **Zeile 83** der (ggf. anteilige) Einheitswert einzutragen und in **Zeile 84** das/die Einheitswert-Aktenzeichen. Maßgebend sind dabei die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres. **1760**

Unterjährig erworbener Grundbesitz ist nicht zu berücksichtigen.

Soweit der Einheitswert noch über DM lautet, ist dieser Wert in Euro (1 € = 1,95583 DM) umzurechnen.

In **Zeile 85** ist der Vervielfältiger nach § 133 BewG bzw. § 121a BewG durch Eintragung der entsprechenden Ziffer auszuwählen: **1761**

1 = 100 % bei Mietwohngrundstücke im Beitrittsgebiet,
2 = 400 % bei Geschäftsgrundstücken im Beitrittsgebiet,
3 = 250 % bei gemischt genutzten Grundstücken, Einfamilienhäusern und sonstigen bebauten Grundstücken im Beitrittsgebiet,
4 = 600 % bei unbebauten Grundstücken im Beitrittsgebiet,
5 = 140 % bei Grundstücken im übrigen Bundesgebiet,
6 = 100 % bei land- und forstwirtschaftlichen Vermögen.

In **Zeile86** ist der maßgebliche Einheitswert einzutragen. Dieser ist das Produkt aus dem Einheitswert lt. Zeile 83 und dem Vervielfältiger aus Zeile 85. **1762**

Bei mehreren Grundstücken bietet sich das Beifügen einer Anlage an, in der die Ermittlung des maßgeblichen Einheitswerts für jedes Grundstück nach diesem Schema dargestellt wird.

Die **Summe der maßgeblichen Einheitswerte** ist in **Zeile 87** einzutragen. Bei nur einem Grundstück entspricht die Eintragung dem Wert aus Zeile 86.

Der Kürzungsbetrag von 1,2 % des maßgeblichen Einheitswerts wird vom FA ermittelt.

b) Erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen (Zeile 88)

Kürzung nach § 9 Nummer 1 Satz 2 GewStG

88 Erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen im Sinne des § 9 Nummer 1 Satz 2 folgende GewStG — 030 ,—

aa) Ausschließliche Verwaltung eigenen Grundbesitz

Unternehmen, die **ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen**, können alternativ zur pauschalen Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf Antrag ihren Gewerbeertrag um den Teil kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG). **1763**

In **Zeile 88** ist der zu kürzende Gewerbeertrag einzutragen. Mit der Gewährung der erweiterten Kürzung entfällt die Kürzung um den erhöhten Einheitswert.

Da die Kürzung **nur auf Antrag** des Stpfl. gewährt wird, sollte in diesen Fällen vor der Antragstellung immer auch geprüft werden, ob nicht die pauschale Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GewStG günstiger ist als eine Kürzung um die Erträge aus der Verwaltung eigenen Grundbesitzes.

Beratungshinweis:
Die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen ist unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens. Sie kann sowohl von Einzelunternehmen und Personengesellschaften als auch von Kapitalgesellschaften in Anspruch genommen werden.

Voraussetzung für die erweiterte Kürzung ist eine ausschließliche Verwaltung **eigenen Grundbesitzes**. Eigener Grundbesitz ist nur der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörende Grundbesitz. Dazu gehören auch das Erbbaurecht und die auf Grund solchen Rechts errichteten Gebäude.[1)]

Es muss sich um eine vermögensverwaltende Gesellschaft handeln. Eine Kürzung ist daher nicht möglich, wenn erst im **Laufe des Erhebungszeitraums** von einer gewerblichen zur vermögensverwaltenden Tätigkeit übergegangen wird. In diesem Fall hätte die Gesellschaft nicht das ganze Jahr über ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet.

Da Voraussetzung für die erweiterte Kürzung die ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes ist, führt eine Tätigkeit außerhalb des ausdrücklich erlaubten Bereichs (wie z.B. die Vermietung von Betriebsvorrichtungen) regelmäßig zum Ausschluss der Begünstigung.

Praxishinweis:
Ab dem EZ 2021 gibt es jedoch für – dem Grunde nach – schädliche Tätigkeiten gegenüber den Mietern eine **Geringfügigkeitsgrenze** (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG).[2)]

1) H 9.2 (2) Eigener Grundbesitz GewStH 2016.
2) Eingefügt mit Wirkung zum 11.6.2021 durch Art. 9 Nr. 1 des Gesetzes zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinie 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondstandortgesetz – FoStoG) v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498 = BStBl I 2021, 803 (Auszug).

Anders als bei der Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GewStG kommt es für die Beurteilung der Frage, ob der Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört, nicht auf die Verhältnisse an einem bestimmten Stichtag an.[1)]

1764 Sonstige der Grundstücksverwaltung dienende **Nebentätigkeiten** sind immer dann unschädlich für die erweiterte Kürzung, wenn es sich um unschädliche **Neben- oder Hilfsgeschäfte** handelt, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen sind.

Auch wenn eine Nebentätigkeit erforderlich ist, um die für die Grundstücksverwaltung und -nutzung benötigten Kredite zu beschaffen, wäre diese unschädlich für die erweiterte Kürzung. Entsprechendes gilt, wenn mit dem **Einkauf von Brennstoff** (z.B. Heizöl) zugleich auch für andere gleichartige Unternehmen die eigene Grundstückverwaltung verbilligt werden soll, wenn dieses Handeln keine gewerbliche Tätigkeit darstellt.[2)]

1765 Ein **gelegentlicher Grundstücksverkauf** stellt die ausschließliche Tätigkeit als Grundstücksverwaltungsgesellschaft nicht in Frage. Wenn jedoch eine Grundstücksverwaltung durch den An- und Verkauf von Grundstücken einen gewerblichen Charakter erhält, scheidet die erweiterte Kürzung aus. Ob dies der Fall ist, ist nicht nach den Verhältnissen des einzelnen Erhebungszeitraums, sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums zu beurteilen.[3)]

1766 Die Verpachtung eines **Mineralgewinnungsrechts** ist nicht nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigt, da dieses nicht zum Grundbesitz i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 2 und 3 GewStG zählt.[4)]

1767 Das **Halten einer Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft** schließt die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG aus, unabhängig vom Umfang der Beteiligung. Selbst das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft verstößt gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.[5)] So ist das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft keine Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes.

Insoweit unterscheidet sich dieser Fall von der Beteiligung eines grundstücksverwaltenden, dem Grunde nach nicht gewerbesteuerpflichtigen, Unternehmens an einer ebenfalls vermögensverwaltenden und nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft. Wird lediglich eine Beteiligung an einer anderen **vermögensverwaltenden Gesellschaft** gehalten, führt dies nicht zum Ausschluss der erweiterten Kürzung.[6)]

1768 Bei Unternehmen, bei denen die Grundstücksverwaltung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht und gewerblichen Charakter annimmt, wie beispielsweise beim **Besitzunternehmen** einer **Betriebsaufspaltung**, kann keine erweiterte Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfolgen.[7)]

Ein Besitzunternehmen, das im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Grundbesitz an eine Betriebskapitalgesellschaft verpachtet, kann die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn die Betriebskapitalgesellschaft vermögensverwaltend tätig ist. Selbst wenn in einem derartigen Fall die Betriebskapitalgesellschaft die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung erfüllt, kommt eine Anwendung dieser Kürzungsvorschrift auf das Besitzunternehmen im Wege einer „Merkmalsübertragung" nicht in Betracht.[8)]

1769 Auch eine **gewerblich geprägte grundstücksverwaltende Personengesellschaft** nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kann die erweiterte Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 GewStG beantragen.

Praxishinweis:
Veräußert ein Unternehmen, das die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung erfüllt, Grundbesitz, umfasst die Kürzung auch den bei der Veräußerung erzielten Gewinn.

1770 Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht mehr möglich, wenn eine Grundstücksverwaltungsgesellschaft ihr (letztes) Grundstück veräußert hat, auch wenn sie im Anschluss an die Grundstücksveräußerung ausschließlich Vermögensverwaltung betreibt. Es fehlt an der ausschließlichen Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz.[9)]

1771 Im Fall einer **Organschaft** sind die Voraussetzungen für die Gewährung der erweiterten Kürzung für die zum Organkreis gehörenden Gesellschaften gesondert zu prüfen. Ob eine erweiterte Kürzung beim einzelnen Unternehmen eines Organkreises möglich ist, richtet sich allein nach den Verhältnissen des jeweiligen Unternehmens.[10)]

1) R 9.2 Abs. 1 Satz 4 GewStR 2009.
2) H 9.2 (2) Nebentätigkeiten GewStH 2016.
3) H 9.2 (2) Gewerblicher Grundstückshandel GewStH 2016.
4) BFH v. 26.2.1992, I R 53/90, BStBl II 1992,738.
5) BFH v. 27.6.2019, IV R 44/16, BStBl II 2020, 24.
6) BFH v. 25.9.2018, GrS 2/16, BStBl II 2019, 262; v. 6.6.2019, IV R 11/19, IV R 27/14, BFH/NV 2019, 1243.
7) H 9.2 (2) Betriebsaufspaltung GewStH 2016.
8) BFH v. 22.6.2016, X R 54/14, BStBl II 2017, 529.
9) BFH v. 19.10.2010, I R 1/10, BFH/NV 2011, 841.
10) H 9.2 (2) Organschaft GewStH 2016.

Die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist jedoch zu versagen, wenn es sich bei dem Grundstücksunternehmen um eine Organgesellschaft handelt, die alle ihre Grundstücke an eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises vermietet.[1)]

bb) Unschädliche Tätigkeiten

Unschädlich für die Gewährung der erweiterten Kürzung sind: **1772**

- die Betreuung von Wohnungsbauten (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a GewStG),
- die Errichtung von Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a GewStG),
- die Verwaltung eigenen Kapitalvermögens (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).

Im Rahmen des FoStoG[2)] wurde **ab dem EZ 2021** der Katalog der unschädlichen Tätigkeiten erweitert um

- den Betrieb von **Anlagen zur Stromerzeugung** aus erneuerbaren Energien (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG),
- den Betrieb von **Ladestationen für Elektrofahrzeuge** oder Elektrofahrräder (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG)

unter bestimmten Bedingungen und innerhalb bestimmter Grenzen und um

- eine **Geringfügigkeitsgrenze** für schädliche Tätigkeiten gegenüber den Mietern (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG).

Eine unschädliche Tätigkeit führt zwar nicht zu einer Nichtgewährung der erweiterten Kürzung, die daraus erzielten Erlöse sind jedoch gleichwohl Gewerbesteuerpflichtig.

(1) Betreuung fremder Wohnungsbauten/Errichtung von Wohnraum

Eine **Betreuung von Wohnungsbauten** ist selbst dann gegeben, wenn es sich um die Betreuung fremder, nicht von dem Grundstücksunternehmen errichteter Bauten handelt.[3)] **1773**

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 $^2/_3$ % Wohnzwecken dient (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a GewStG).

(2) Verwaltung eigenen Kapitalvermögens

Soweit neben der Verwaltung von eigenem Grundbesitz auch **eigenes Kapitalvermögen** verwaltet wird, ist dies für die erweiterte Kürzung unschädlich, wenn die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens für sich betrachtet keine gewerbliche Tätigkeit darstellt.[4)] Zum eigenen Kapitalvermögen können auch die von dritter Seite beschafften Gelder gehören. **1774**

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG umfasst jedoch nur die Erlöse aus der Vermietung eigenen Grundvermögens und nicht die Erlöse aus dem eigenen Kapitalvermögen. Die Nutzung von Kapitalvermögen ist zwar in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erwähnt, sie spielt aber nur insoweit eine Rolle, als sie – anders als die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht ausdrücklich genannten Einkünfte – der erweiterten Kürzung um die Erträge aus der Nutzung des Grundbesitzes nicht entgegensteht.[5)]

(3) Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien

Ab dem EZ 2021 sind die in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitz stehenden Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus **Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien** (z.B. Photovoltaikanlagen) i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG) unschädlich für die erweiterte Kürzung, wenn diese Einnahmen nicht höher sind als 10 % der Miet-/Pachteinnahmen. Dabei darf der Strom nur in das Netz eingespeist oder an die Mieter des Grundstücksunternehmens geliefert werden. Bei einem Überschreiten dieser Grenze, ist eine erweiterte Grundstückkürzung insgesamt nicht mehr zulässig. Nicht begünstigt wären jedoch Einnahmen aus dem Betrieb eines Blockheizkraftwerks, da dieses nicht unter § 3 Nr. 21 EEG fällt. **1775**

(4) Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge und Elektrofahrräder

Ebenfalls **ab dem EZ 2021** sind Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus dem **Betrieb von Ladestationen** für Elektrofahrzeuge und Elektrofahrräder unschädlich für die erweiterte Kürzung, wenn die daraus erzielten Einnah- **1776**

1) BFH v. 18.5.2011, X R 4/10, BStBl II 2011, 887.
2) Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinie 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondstandortgesetz – FoStoG) v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498 = BStBl I 2021, 803 (Auszug).
3) H 9.2 (2) Betreuung von Wohnungsbauten GewStH 2016; BFH v. 17.9.2003, I R 8/02, BStBl II 2004, 243.
4) H 9.2 (2) Kapitalvermögen GewStH 2016.
5) H 9.2 (3) Kapitalerträge GewStH 2016; BFH v. 20.9.2007, IV R 19/05, BStBl II 2010, 985.

men **nicht höher** sind als **10 %** der Miet-/Pachteinnahmen (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG). Bei einem Überschreiten dieser Grenze, ist eine erweiterte Grundstückkürzung insgesamt nicht mehr zulässig.

(5) Geringfügigkeitsgrenze

1777 Mit Wirkung **ab dem EZ 2021** wurde eine **Geringfügigkeitsgrenze** für bestimmte Tätigkeiten gegenüber den Mietern eingeführt, die grundsätzlich zum Ausschluss der erweiterten Kürzung führen.[1] So sind die Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in den § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und b GewStG (Errichtung von Wohnungsbauten; Einnahmen aus der Lieferung von Strom) bezeichneten Tätigkeiten unschädlich, wenn diese **nicht mehr als 5 %** der Miet-/Pachteinnahmen betragen (§ 9 Satz 3 Buchst. c GewStG).

Damit wird z.B. eine entgeltliche Überlassung von Betriebsvorrichtungen zulässig, wenn die dafür erhaltenen Entgelte sich innerhalb der 5-Prozentgrenze befinden, ohne dass damit die erweiterte Kürzung gefährdet wird. Für nicht begünstigte Tätigkeiten gegenüber Dritten, gilt diese Geringfügigkeitsgrenze nicht. In diesen Fällen würde auch eine geringfügige schädliche Tätigkeit zur Versagung der erweiterten Kürzung insgesamt führen.[2]

1778 Werden neben der Vermietung von Grundbesitz auch **Betriebsvorrichtungen und sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter** mit vermietet, ist dies für die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG grundsätzlich schädlich (**bis EZ 2020**)[3], es sei denn, es handelt sich um völlig unbedeutende Nebengeschäfte und Hilfsgeschäfte, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung anzusehen sind.[4]

Ab dem EZ 2021 sind diese Tätigkeiten schädlich für die erweiterte Kürzung, wenn die daraus erzielten Einnahmen von Nichtmietern stammen oder bei entsprechenden Leistungen gegenüber den Mietern die Grenze von 5 % überschritten wird (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG).

1779 Aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit „zu einer Betriebsanlage" ergibt sich, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden. Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es deshalb darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient.

Auf die gleich lautenden Ländererlasse zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen v. 5.6.2013 wird ergänzend hingewiesen.[5]

Zu den Betriebsvorrichtungen, die eine erweiterte Kürzung bei einem Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze ausschließen können, zählen u.a.

- Krananlagen in einer Lagerhalle;[6]
- Lackierkabinen bei einem Autohaus;[7]
- Portalwaschanlage, Hebebühnen, Druckluft-Kältetrockner, Werbeanlagen sowie einen Werbeturm bei einem Autohaus;[8]
- Bierkellerkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen bei einem Hotel.[9]

cc) Ausschluss der erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 2 Sätze 5-6 GewStG)

1780 Eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kann nicht gewährt werden, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient **(§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG)**. Grundbesitz dient dann dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters, wenn es sich bei dem Grundbesitz um Betriebsvermögen des Gesellschafters handeln würde, wenn dieser Eigentümer wäre. So ist im Rahmen von § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ein schädliches „Dienen" nur anzunehmen, wenn das fragliche Grundvermögen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters wäre.[10]

Beispiel:

Die vermögensverwaltende A-GmbH vermietet ein Grundstück an ihren Gesellschafter, der es im Rahmen seines Gewerbebetriebs nutzt.

Die Gewährung der erweiterten Kürzung ist nicht mehr möglich. Das Grundstück würde bei dem Gesellschafter notwendiges Betriebsvermögen darstellen, wenn dieser Eigentümer wäre.

1) Art. 9 Fondstandortgesetz (FoStoG) v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498 = BStBl I 2021, 803 (Auszug).
2) BFH v. 11.4.2019, III R 36/15, BStBl II 2019, 705.
3) H 9.2 (2) Betriebsvorrichtungen GewStH 2016.
4) BFH v. 17.11.2005, I B 150/04, BFH/NV 2006, 609; OFD NRW v. 2.1.2014, G 1425 – 2013/0018, DStR 2014, 596.
5) Gleich lautende Ländererlasse v. 5.6.2013, S 3130 A-004-II 6a (FM Hessen), BStBl I 2013, 734.
6) BFH v. 26.8.1993, IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338.
7) BFH v. 11.4.2019, III R 5/18, BFH/NV 2019, 1248.
8) BFH v. 11.4.2019, III R 6/18, BFH/NV 1250.
9) BFH v. 11.4.2019, III R 36/15, BStBl II 2019, 705.
10) BFH v. 18.12.2014, IV R 50/11, BStBl II 2015, 597.

Es soll verhindert werden, dass der ein eigenes Grundstück nutzende Einzelunternehmer schlechter gestellt wird als ein Gewerbetreibender, der ein Grundstück nutzt, das er einer zwischengeschalteten Gesellschaft überlassen hat. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ist jedoch im Wege der teleologischen Reduktion in der Weise einzuschränken, dass dem Grundstücksunternehmen die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch dann zu gewähren ist, wenn das überlassene Grundstück zwar dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient, dieses den Grundbesitz nutzende Unternehmen jedoch mit all seinen Einkünften von der Gewerbesteuer befreit ist.[1)]

1781 Grundbesitz einer gewerblich geprägten Personengesellschaft dient i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG auch dann dem Gewerbebetrieb des an der Gesellschaft beteiligten Lebensversicherungsunternehmens, wenn es die Anteile an der Personengesellschaft in einen Vermögensstock eingestellt hat, der die Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen sicherstellen soll.[2)]

1782 Auch der **mittelbar** über eine Personengesellschaft an einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft Beteiligte ist „Gesellschafter" i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG.[3)] Der mittelbar über eine Kapitalgesellschaft an einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft Beteiligte gilt demgegenüber jedoch **nicht** als „Gesellschafter" i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG.[4)]

Schädlich für die erweiterte Kürzung ist auch, wenn eine grundstücksverwaltende Personengesellschaft ein Grundstück an eine **gewerblich tätige Personengesellschaft** i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG verpachtet, an der ein an der Verpachtungsgesellschaft beteiligter Gesellschafter oder Genosse als Mitunternehmer beteiligt ist. Auf den Umfang der Beteiligung kommt es hierbei nicht an.[5)]

Ohne Bedeutung ist, in welchem Umfang das Grundstück dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. So ist auch bei einem nur geringfügigen Überlassen eines Grundstücks(-teils) § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG anwendbar.[6)]

1783 Eine erweiterte Kürzung wird für die im Gewerbeertrag enthaltenen Vergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ausgeschlossen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG).

1784 Durch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG werden steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft verhindert, nach denen Erträge, die die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, in den Kürzungsumfang einbezogen werden, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist. Hierzu wird die erweiterte Kürzung auf Ebene der grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft in Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt, dass nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen, d.h. die die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen. Soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen, wie z.B. Beratungsleistungen, erbringt, wird die erweiterte Kürzung ausgeschlossen.[7)]

§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die **nach dem 18.6.2008** erstmals vereinbart worden sind, bzw. auf wesentliche Änderungen einer vor diesem Zeitpunkt getroffenen Vereinbarung über derartige Vergütungen (§ 36 Abs. 6a Satz 2 GewStG).

1785 Weiterhin wird die erweiterte Kürzung für den Teil des Gewerbeertrags ausgeschlossen, soweit

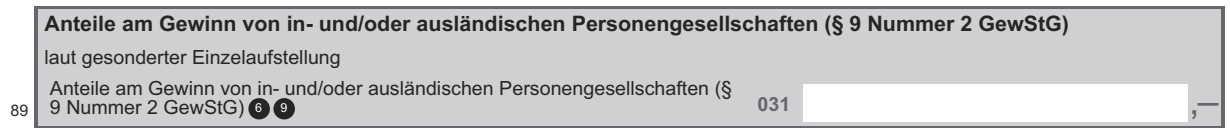
- der im Gewerbeertrag enthaltene Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven aus Grundbesitz stammt, welcher innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen überführt oder übertragen wurde (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG);
- es sich um Veräußerungs- und Aufgabegewinne i.S.d. § 7 Satz 2 Nr. 2 und 3 GewStG handelt (§ 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG).

Auch diese Regelungen sollen Missbrauchsgestaltungen verhindern.

1786 Ist eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG nicht möglich, kommt gleichwohl für den betrieblichen Grundbesitz die pauschale Kürzung nach § 9 Abs. 1 Satz 1 GewStG in Betracht, wenn hierfür die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.

1) H 9.2 (4) Gewerbesteuerbefreiung des Betriebs des Gesellschafters GewStH 2016; BFH v. 26.6.2007, IV R 9/05, BStBl II 2007, 893.
2) BFH v. 18.12.2014, IV R 50/11, BStBl II 2015, 597.
3) H 9.2 (4) Mittelbare Beteiligung GewStH 2016; BFH v. 15.12.1998, VIII R 77/93, BStBl II 1999, 168.
4) H 9.2 (4) Mittelbare Beteiligung GewStH 2016; BFH v. 15.4.1999, IV R 11/98, BStBl II 1998, 532.
5) H 9.2 (4) Gewerbebetrieb eines Gesellschafters bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft GewStH 2016; BFH v. 7.4.2005, IV R 34/03, BStBl II 2005, 576.
6) H 9.2 (4) Geringfügigkeit des überlassenen Grundbesitzes GewStH 2016; BFH v. 26.6.2007, IV R 9/05, BStBl II 2007, 893; in dem Urteilsfall wurden nur 3,8 % der Gesamtfläche eines Grundstücks einem Gesellschafter überlassen.
7) So die Gesetzesbegründung v. 2.9.2008, BT-Drucks. 16/10189, 73.

c) Gewinnanteile von in- und ausländischen Personengesellschaften (Zeile 89)



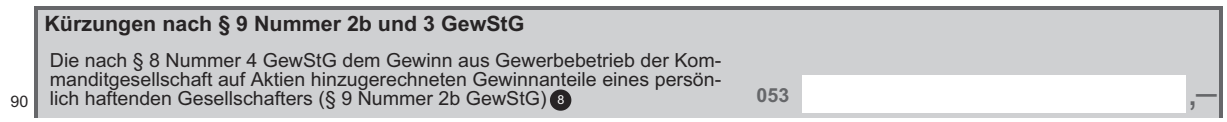
1787 **Gewinnanteile** an in- oder ausländischen **Personenhandelsgesellschaften** sind nach § 9 Nr. 2 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu kürzen, wenn diese den Gewinn nach § 7 GewStG erhöht haben. Diese sind in **Zeile 89** einzutragen.

Beispiel:
A hält in seinem Gewerbebetrieb eine Beteiligung an der ABC-OHG. Für 2021 wird A im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte ein Gewinnanteil i.H.v. 10 000 € nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zugerechnet und von ihm als Erlös gebucht.

Nach § 9 Nr. 2 GewStG erfolgt bei der Ermittlung des Gewerbeertrags eine Kürzung um 10 000 €.

1788 Für **Verlustanteile** aus der Beteiligung an in- oder ausländischen Personenhandelsgesellschaften erfolgt eine entsprechende Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG (→ Rz. 1739).

d) Gewinnanteile persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA (Zeile 90)

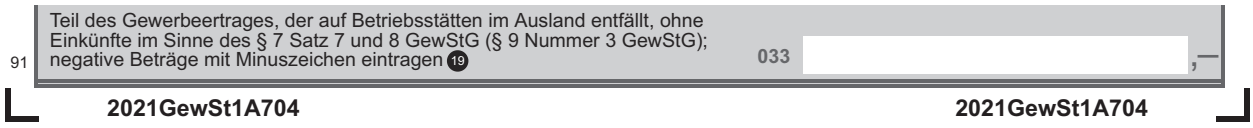


1789 Die bei dem Komplementär einer KGaA im Rahmen der Ermittlung des Gewinns nach § 7 GewStG erfassten Gewinnanteile sind um die bei der KGaA nach § 8 Nr. 4 GewStG (→ Rz. 1738) hinzugerechneten Beträge zu kürzen (§ 9 Nr. 2b GewStG). Ziel der Regelung ist die Vermeidung einer gewerbesteuerlichen Doppelbesteuerung dieser Gewinnanteile.

Beispiel:
Die A-GmbH ist Komplementärin bei der A-KGaA. Sie erhält für die Geschäftsführertätigkeit eine Vergütung, die bei der A-KGaA als Betriebsausgabe nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und bei ihr als Betriebseinnahme im Rahmen der Gewinnermittlung erfasst wurde.

Soweit die gezahlte Vergütung bei der A-KGaA zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG führt, ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der A-GmbH eine entsprechende Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG vorzunehmen.

e) Gewerbeerträge ausländischer Betriebsstätten (Zeile 91)



1790 Da der Gewerbesteuer nur die Gewerbeerträge inländischer Betriebsstätten unterliegen (§ 2 Abs. 1 GewStG), ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den in dem Gewerbeertrag eines inländischen Unternehmens enthaltenen **Gewinn** zu mindern bzw. um einen darin enthaltenen **Verlust** zu erhöhen, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt (§ 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG).

Kann der Teil des Gewebeertrags, der auf die im Ausland belegene Betriebsstätte entfällt, nicht aus der Buchführung festgestellt werden, ist er sachgerecht zu **schätzen**. Ein sachgerechter Maßstab könnte die Aufteilung der in- und ausländischen Gewinne nach den Grundsätzen des § 29 GewStG sein, also nach den Verhältnissen der Arbeitslöhne der inländischen und ausländischen Betriebsstätten.[1)]

Streitig war, ob der **Hinzurechnungsbetrag** nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG zu dem gewerbesteuerpflichtigen Gewinn aus Gewerbebetrieb gehört oder Teil des ausländischen Betriebsstättenergebnisses ist und daher – soweit er im Gewinn aus Gewerbebetrieb enthalten ist – nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG gekürzt werden muss.[2)]

Mit Wirkung ab dem EZ 2017 (§ 36 Abs. 2a GewStG) wurde § 7 GewStG um den Satz 8 dahingehend ergänzt[3)], dass die Hinzurechnungsbeträge i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG als Einkünfte gelten, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen (§ 7 Satz 8 GewStG).

1) H 9.4 (Aufteilung des Gewerbeertrags) GewStH 2016.
2) So BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl II 2015, 1049; Nichtanwendungserlass s. gleichlautender Ländererlass v. 14.12.2015, 33 – G 1425 – 1/11 (FM Bayern), BStBl I 2015, 1090.
3) Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000 = BStBl I 2017, 5.

Beratungshinweis:
Für die Zeiträume bis EZ 2016 bleibt die Frage, ob die Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG im Inland der Gewerbesteuer unterliegen, weiterhin offen, da die FinVerw. die dazu ergangene BFH-Rechtsprechung nicht anwendet.[1)]

In **Zeile 91** ist der Teil der Gewerbeertrags, der auf Betriebsstätten im Ausland entfällt, ohne die Einkünfte nach § 7 Satz 8 GewStG (s. § 9 Nr. 3 GewStG), einzutragen. Hierbei sind Gewinne mit positiven und Verluste mit negativen Vorzeichen anzusetzen.

Soweit ein inländisches Unternehmen ausschließlich den Betrieb von eigenen und gecharterten **Handelsschiffen im internationalen Verkehr** zum Gegenstand hat, gelten 80 % des Gewerbeertrags als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend (§ 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG). 1791

Ist der Gegenstand eines Unternehmens **nicht ausschließlich** der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten 80 % des Teils des Gewerbeertrags, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend, vorausgesetzt, dass dieser Teil gesondert ermittelt wird (§ 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG).

Handelsschiffe werden im **internationalen Verkehr** betrieben, wenn 1792

- eigene oder gecharterte Schiffe überwiegend zur **Beförderung von Personen und Gütern** im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden (§ 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG);
- **Schiffe**, die vom Vercharterer ausgerüstet sind, für die o.g. Zwecke **verchartert** werden (§ 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG);
- die mit dem Betrieb und der Vercharterung der Schiffe unmittelbar zusammenhängenden **Hilfs- und Nebengeschäfte** (§ 5a Abs. 2 Satz 2 EStG);
- die **Veräußerung** von im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffen (§ 5a Abs. 2 Satz 2 EStG).[2)]

Wenn ein Unternehmen, welches den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand hat, seinen Gewinn pauschaliert im Rahmen des § 5a Abs. 1 EStG ermittelt (= **Tonnagebesteuerung**), gilt dieser Gewinn als Gewerbeertrag i.S.d. § 7 Satz 1 GewStG, so dass hierfür die Regelung des § 9 Nr. 3 Satz 2 ff. GewStG keine Anwendung mehr findet (§ 7 Satz 3 GewStG; auf → Rz. 1801 wird hingewiesen). 1793

f) Gewerbesteuerlicher Spendenabzug (Zeilen 92–99)

aa) Zuwendungen nach § 9 Nr. 5 GewStG (Zeilen 92–94)

Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) nach § 9 Nummer 5 GewStG

			EUR
92	Zuwendungen im Kalenderjahr 2021 beziehungsweise im abweichenden Wirtschaftsjahr 2020/2021 zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO (§ 9 Nummer 5 Satz 1 GewStG); ohne Betrag, der in der Zeile 96 einzutragen ist	071	,—
93	Bei dem übernehmenden Unternehmen im Jahr der Vermögensübernahme: Auf dieses nach § 12 Absatz 3 in Verbindung mit § 15 Absatz 1, § 16, § 18 UmwStG übergegangener Zuwendungsvortrag gemäß § 9 Nummer 5 Satz 13 GewStG	084	,—
94	Im Falle einer Abspaltung oder Teilübertragung: Verringerung des verbleibenden Zuwendungsvortrags (§ 9 Nummer 5 Satz 13 GewStG) bei der übertragenden Körperschaft (§ 12 Absatz 3 in Verbindung mit § 15 Absatz 1, § 16, § 18 UmwStG)	089	,—

Zuwendungen (= Spenden und Mitgliedsbeiträge) können aus Mitteln des Gewerbebetriebs zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO bis zur Höhe von **20 %** des um die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 9 GewStG erhöhten Gewinns aus Gewerbebetrieb oder alternativ **4 % der gesamten Umsätze und** der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten **Löhne und Gehälter** bei der Ermittlung des Gewerbeertrags abgezogen werden (§ 9 Nr. 5 Satz 1 GewStG; siehe auch das Berechnungsschema in Anhang 3 → Rz. 1871). 1794

Zuwendungen sind jedoch nur begünstigt, wenn diese

- an eine j.P.d.ö.R. oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) liegt, oder
- an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, oder
- an eine Körperschaft innerhalb der EU oder des EWR geleistet werden, wenn diese nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG befreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde.

1) RegEntw. v. 5.9.2016, BT-Drucks. 18/9536.
2) BMF v. 12.6.2002, IV A 6 – S 2133a – 11/02 / IV A 6 – S 2133a – 7/02, BStBl I 2002, 614, sowie OFD Rostock v. 20.3.1997, G 1300 A – 0/97 – St 242, DB 1997, 852.

Ein Zuwendungsabzug (Spendenabzug) ist jedoch ausgeschlossen, soweit auf die geleisteten Zuwendungen § 8 Abs. 3 KStG anzuwenden ist oder soweit Mitgliedsbeiträge an Körperschaften geleistet werden, die

- den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO),
- kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO) oder
- Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (sog. Freizeitzwecke)

fördern (§ 9 Nr. 5 Satz 11 GewStG).

1795 Die Regelung zum Spendenabzug gilt unabhängig von der Rechtsform für alle Gewerbebetriebe. Voraussetzung für den Spendenabzug ist die Vorlage einer den formellen Voraussetzungen entsprechende **Zuwendungsbestätigung** (§ 50 Abs. 1 EStDV).

Laufende Zuwendungen im Kj. 2021 bzw. im abweichendem Wj. 2020/2021 an eine steuerbegünstigte Einrichtung, für die eine den formellen Anforderungen entsprechende Zuwendungsbestätigung vorliegt, sind in **Zeile 92** des Vordrucks einzutragen.

Zu den Abzugsmöglichkeiten von Zuwendungen in den Vermögensstock von steuerbegünstigten Stiftungen (Zeilen 96–99) → Rz. 1800.

1796 Überschreitet eine begünstigte Zuwendung die Höchstsätze, ist der nichtabzugsfähige Teil der Zuwendung im Rahmen der Höchstsätze in den folgenden Erhebungszeiträumen abzuziehen. Über die Höhe des vortragsfähigen Zuwendungsbetrags erfolgt eine **gesonderte Feststellung** (§ 9 Nr. 5 Satz 12 GewStG). Dieser Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Folgejahre.

Beispiel:
Aus dem Gewerbebetrieb des A wird 2021 eine Zuwendung zur Förderung der Bildung i.H.v. 30 000 € an eine steuerbegünstigte Einrichtung getätigt. Über die Zuwendung liegt eine ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung vor. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb des A für 2021 beträgt 100 000 €.

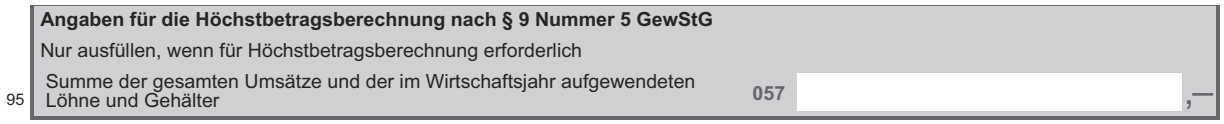
Nach § 9 Nr. 5 GewStG kann die Zuwendung i.H.v. 20 000 € (20 % von 100 000 €) berücksichtigt werden. Der 2021 nicht ausgeschöpfte Betrag von 10 000 € ist zum 31.12.2021 gesondert festzustellen und bei der nächsten Gewerbesteuerveranlagung im Rahmen der Höchstsätze zu berücksichtigen.

Praxishinweis:
Der gesondert festgestellte Spendenvortrag ist zeitlich unbegrenzt.

Ein im Fall einer Vermögensübernahme nach § 12 Abs. 3 UmwStG i.V.m. §§ 16, 18 UmwStG übergangener gesondert festgestellter Zuwendungsvortrag ist in **Zeile 93** zu erfassen.

1797 Im Fall der Abspaltung bzw. Teilübertragung ist bei der übertragenden Körperschaft in **Zeile 94** der Betrag einzutragen, um den sich der verbleibende Zuwendungsvortrag verringert (vgl. § 12 Abs. 3 UmwStG i.V.m. § 15 Abs. 1, §§ 16, 18 UmwStG).

bb) Summe der Umsätze und der Löhne und Gehälter (Zeile 95)



1798 Alternativ zum prozentualen Abzug bezogen auf den Gewerbeertrag können Zuwendungen i.S.d. § 9 Nr. 5 GewStG auch i.H.v. 4 ‰ der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter abgezogen werden. Der jeweils höhere Abzugsbetrag ist maßgeblich.

Beispiel:
Aus dem Gewerbebetrieb des C wird 2021 eine Zuwendung zur Förderung der Gesundheitsförderung i.H.v. 40 000 € an eine steuerbegünstigte Einrichtung getätigt. Über die Zuwendung liegt eine ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung vor. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb für 2021 beträgt 100 000 €. Die Summe der Umsätze und der Löhne und Gehälter beträgt 8 Mio. €.

Nach § 9 Nr. 5 Satz 1 GewStG kann die Zuwendung im Jahr 2021 i.H.v. 32 000 € (20 % von 100 000 € = 20 000 €; 4 ‰ von 8 Mio. € = 32 000 €) berücksichtigt werden. Der in 2021 nicht ausgeschöpfte Betrag von 8 000 € ist zum 31.12.2021 gesondert festzustellen und bei der nächsten Gewerbesteuerveranlagung im Rahmen der Höchstsätze zu berücksichtigen.

Die Summe der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter ist in **Zeile 95** nur dann einzutragen, wenn sich diese für die Berechnung des Abzugs auswirkt.

cc) Zuwendungen an Stiftungen (Zeilen 96–99)

Spenden in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung (§ 9 Nummer 5 Satz 9 GewStG)

Nur bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften

			EUR
96	Spenden im Kalenderjahr 2021 beziehungsweise im abweichenden Wirtschaftsjahr 2020/2021 in den Vermögensstock einer Stiftung, für die der besondere Abzug nach § 9 Nummer 5 Satz 9 bis 11 GewStG beantragt wird		,—
97	Zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestellter verbleibender Vortrag von Vermögensstockspenden nach § 9 Nummer 5 Satz 9 folgende GewStG		,—
98	Betrag der Vermögensstockspenden, die im Erhebungszeitraum 2021 abgezogen werden sollen	072	,—
99	Zum Ende des Erhebungszeitraums verbleibender Betrag der Vermögensstockspenden, der aufgrund des Ablaufs des zehnjährigen Abzugszeitraums im Folgejahr nicht mehr beansprucht werden kann	108	,—

Zuwendungen in den **Vermögensstock** einer öffentlich-rechtlichen Stiftung oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannten Stiftung können im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Erhebungszeiträumen nach Antrag des Stpfl. zusätzlich bis zu einer Höhe von **1 Mio. €** abgezogen werden. Der besondere Abzugsbetrag kann also nach den Wünschen des Stpfl. auf maximal zehn Jahre verteilt und abgezogen werden. **1799**

Den zusätzlichen Abzugsbetrag können **nur Personengesellschaften und Einzelunternehmen** in Anspruch nehmen. **Körperschaften** steht dieser Abzugsbetrag nicht zu (§ 9 Nr. 5 Satz 9 GewStG).

Der besondere Abzugsbetrag von 1 Mio. € kann innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden (§ 9 Nr. 5 Satz 10 GewStG).

Beispiel:

2021 werden aus dem Gewerbebetrieb des A 1,5 Mio. € im Rahmen der Errichtung der wegen Förderung der Bildung als gemeinnützig anerkannten A-Stiftung in den Vermögensstock gespendet. Eine ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung liegt vor. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt 1 Mio. €. Es wird der höchstmögliche Abzug beantragt.

Nach § 9 Nr. 5 GewStG kann die Zuwendung wie folgt berücksichtigt werden:

Grundabzug 20 % von 1 Mio. €	200 000 €
Vermögensausstattungsabzug	1 000 000 €
Abzug insg.	**1 200 000 €**

Die Höhe des nicht ausgeschöpften Restbetrags von 300 000 € ist im Rahmen einer Feststellung über den verbleibenden Spendenabzug zum 31.12.2021 gesondert festzustellen, Dieser Betrag kann dann in den folgenden Erhebungszeiträumen nach den Regelungen des § 9 Nr. 5 GewStG abgezogen werden.

Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung (§ 9 Nr. 5 Satz 9 GewStG) werden in **Zeile 96** eingetragen, wenn es sich um Zuwendungen im Erhebungszeitraum 2021 handelt. **1800**

Besteht zum Ende des vorangegangenen EZ noch ein gesondert festgestellter Vortrag von Vermögensstockspenden, ist dieser Betrag in Zeile 97 einzutragen. Soweit in 2021 davon ein (Teil-)Betrag abgezogen werden soll, ist dieser in **Zeile 98** einzutragen.

Ein zum Ende des EZ verbleibender Betrag einer Vermögensstockspende, der auf Grund des Ablaufs des zehnjährigen Abzugszeitraums im Folgejahr nicht mehr beansprucht werden kann, ist in **Zeile 99** zu erfassen. Diese gehen in den allgemeinen unbefristeten Spendenvortrag nach § 10b Abs. 1 EStG über.[1)]

1) BMF v. 18.12.2008, IV C 4 – S 2223/07/0020, BStBl I 2009, 16.

14. Gewerbeertrag in besonderen Fällen (Zeilen 100–104)

	Gewerbeertrag in besonderen Fällen		20 / 21
	Bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a EStG in Verbindung mit § 7 Satz 3 GewStG):		
	- Hinzurechnungen und Kürzungen entfallen -		
100	Nach § 5a Absatz 1 EStG ermittelter Gewinn	023	,—
101	Hinzuzurechnender Unterschiedsbetrag nach § 5a Absatz 4 EStG und sonstige Hinzurechnungen im Sinne des § 5a Absatz 5 EStG	27	,—
102	Hinzuzurechnende Vergütungen im Sinne des § 5a Absatz 4a Satz 3 EStG (gegebenenfalls gekürzt um damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen)	28	,—
	Bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten:		
	- Hinzurechnungen und Kürzungen entfallen -		
103	Nach § 8 Absatz 1 Satz 3 KStG ermitteltes Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen (§ 7 Satz 3 GewStG)	025	,—
	In Fällen der Spartentrennung bei Unternehmen im Sinne des § 7 Satz 5 GewStG:		
104	Maßgebender verbleibender Gewerbeertrag in den Fällen des § 7 Satz 5 GewStG in Verbindung mit § 8 Absatz 9 KStG (Betrag laut Zeile 71 aller Anlagen ÖHG)	061	,—

a) Gewinne nach § 5a EStG – Tonnagebesteuerung (Zeile 100)

1801 Für den Gewinn von **Handelsschiffen im internationalen Verkehr** kann auf unwiderruflichen **Antrag** des Stpfl. nach § 5a Abs. 1 EStG eine pauschalierte Gewinnermittlung nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage erfolgen, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird (= **Tonnagebesteuerung**).

Der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn gilt als der gewerbesteuerliche **Gewerbeertrag** (§ 7 Satz 3 GewStG).

Zu dem gewerbesteuerpflichtigen Gewinn gehören sowohl – wie sich aus § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG ergibt – Veräußerungs- und Aufgabegewinne i.S.d. § 16 EStG als auch Gewinne aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG.

So ist zum Schluss des letzten der Tonnagebesteuerung vorausgehenden Wirtschaftsjahres für jedes unmittelbar dem Betrieb der Handelsschiffe dienende Wirtschaftsgut der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert gesondert und – bei Mitunternehmerschaften – einheitlich festzustellen (§ 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG). Der Unterschiedsbetrag ist dem Gewinn später hinzuzurechnen (§ 5a Abs. 4 Satz 3 EStG); das gilt u.a. dann, wenn das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG).[1)]

Ist Gegenstand eines Gewerbebetriebs **nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr** (**gemischter Betrieb**), so müssen der Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr und der übrige Gewinn getrennt ermittelt werden. Das erfordert regelmäßig eine klare und einwandfreie buchmäßige Zuordnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu den verschiedenen Tätigkeitsbereichen. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die sowohl durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als auch durch andere gewerbliche Betätigungen veranlasst sind, sind entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen aufzuteilen. Hierbei sind die jeweiligen Anteile erforderlichenfalls zu schätzen.

1802 Soweit der Gewinn nach § 5a EStG ermittelt worden ist, erfolgt **keine** Hinzurechnung und Kürzung nach den §§ 8 und 9 GewStG.[2)]

Eine **Anrechnung der Gewerbesteuer** nach § 35 EStG auf Gewinne, die der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG unterliegen, ist nicht möglich (§ 5a Abs. 5 EStG).

1803 Wenn ein Unternehmen, welches den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand hat, keine pauschalierte Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG beantragt, sondern seinen Gewinn nach den allgemeinen Grundsätzen ermittelt, wird auf → Rz. 1791 hingewiesen.

b) Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG (Zeile 101)

1804 Soweit der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Buchwert und dem Teilwert der Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, nach § 5a Abs. 4 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen ist, erhöht dieser den Gewerbeertrag[3)] und ist in **Zeile 101** einzutragen.

Da dieser Gewinn zu den laufenden gewerblichen Einkünften zählt, sind darauf – anders als bei dem nach § 5a Abs. 1 EStG pauschalierten Gewinn (= Tonnagebesteuerung; → Rz. 1801 ff.) – auch die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften der §§ 8 und 9 GewStG anzuwenden.[4)]

1) BFH v. 13.12.2007, IV R 92/05, BStBl II 2008, 583.
2) BMF v. 12.6.2002, IV A 6 – S 2133a – 11/02 / IV A 6 – S 2133a – 7/02, BStBl I 2002, 614, Tz. 37 geändert durch BMF v. 31.10.2008, IV C 6 – S 2133-a/07/10001, BStBl I 2008, 956.
3) H 7.1 (1) Tonnagebesteuerung GewStH 2016.
4) BMF v. 12.6.2002, IV A 6 – S 2133a – 11/02, BStBl I 2002, 614, Tz. 38.

c) Sondervergütungen nach § 5a Abs. 4a EStG (Zeile 102)

In **Zeile 102** sind bei Personengesellschaften die Sondervergütungen nach § 5a Abs. 4a EStG einzutragen. **1805**

Die Gewinnermittlungsvorschrift i.S.d. § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG stellt grundsätzlich auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ab. Die zusätzliche Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben, z.B. für die Finanzierung des Anteilserwerbs, ist daher nicht zulässig. Eine Ausnahme gilt nur für Ausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit hinzuzurechnenden Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG stehen.[1)]

d) Gewerbeertrag der Rundfunkanstalten (Zeile 103)

Bei inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten beträgt das Einkommen aus dem **Geschäft mit Werbesendungen** 16 % der Entgelte nach § 10 Abs. 1 UStG (§ 8 Abs. 1 Satz 3 KStG). Dieses pauschal ermittelte Einkommen gilt bei der Gewerbesteuer als Gewerbeertrag (§ 7 Satz 3 GewStG). **1806**

Hinzurechnungen und Kürzungen nach den §§ 8 und 9 GewStG erfolgen darauf nicht.

e) Maßgebender verbleibender Gewerbeertrag im Fall der Spartentrennung (Zeile 104)

Bei Eigengesellschaften ist in Fällen der **Spartentrennung** (§ 7 Satz 5 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 9 KStG) in **Zeile 104** der maßgebende, verbleibende Gewerbeertrag einzutragen. Dieser ist die Summe aus den Zeilen 63 aller Anlagen ÖHG. **1807**

15. Angaben in Organschaftsfällen (Zeilen 105–119)

a) Gewerbeertrag der Organgesellschaft(en) (Zeilen 105–108)

Angaben in Organschaftsfällen 20

Gewerbeertrag der Organgesellschaft(en)

Nur bei Organträgern

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

105	Name der Organgesellschaft			
106	Steuernummer der Organgesellschaft			
107	Gewerbeertrag der Organgesellschaft		EUR	,—
108	Summe der Gewerbeerträge der Organgesellschaften	060	EUR	,—

2021GewSt1A705 2021GewSt1A705

Ist der Stpfl. ein Organträger, ist in **Zeile 105** der Name der Organgesellschaft und in **Zeile 106** die StNr. der Organgesellschaft eingetragen. **1808**

Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft wird in **Zeile 107** erfasst. So ermitteln die Organgesellschaften ihren Gewerbeertrag getrennt voneinander.[2)]

Hat die Gesellschaft mehrere Organgesellschaften, sind die jeweiligen Gewerbeerträge der Organgesellschaften zusammenzurechnen und die Summe in **Zeile 108** zu erfassen.

1) Vgl. BMF v. 12.6.2002, VI A 4 – S 2133a – 11/02, BStBl I 2002, 614, geändert durch BMF v. 31.10.2008, IV C 6 – S 2133-a/07/10001, BStBl I 2008, 956.
2) R 7.1 Abs. 5 GewStR 2009.

b) Korrekturbeträge zum Gewerbeertrag der Organgesellschaft(en) (Zeile 109)

Korrekturbeträge zum Gewerbeertrag der Organgesellschaft(en)

Zeilen 109 bis 111: Bei Organträgern, soweit nicht selbst Organgesellschaft; soweit selbst Organgesellschaft, sind die Zeilen 112 bis 118 auszufüllen

Korrekturbeträge nach § 3 Nummer 40 Buchstabe a, § 3 Nummer 41 Buchstabe b, § 3c EStG und § 8b Absatz 2 und 3 KStG, § 12 Absatz 2 UmwStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 KStG und § 34c Absatz 3 EStG

laut gesonderter Einzelaufstellung

109	Summe der Korrekturbeträge zum Betrag laut Zeile 108 aufgrund der Anwendung des § 3 Nummer 40 Buchstabe a, § 3 Nummer 41 Buchstabe b, § 3c EStG, § 8b Absatz 2 und 3 KStG, § 12 Absatz 2 UmwStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 KStG und der Anwendung von § 34c Absatz 3 EStG (negative Beträge mit Minuszeichen eintragen)	079	EUR	,—

1809 In **Zeile 109** ist die Summe der Korrekturbeträge auf Grund der Anwendung des § 3 Nr. 40 Buchst. a, § 3 Nr. 41 Buchst. b, § 3c EStG, § 8b Abs. 2 und 3 KStG, § 12 Abs. 2 UmwStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG und § 34c EStG bei Organträgern einzutragen, soweit diese nicht selbst Organgesellschaft sind. Negative Beträge sind mit einem Minuszeichen einzutragen.

1810 Nach § 15 Nr. 2 KStG findet bei der Ermittlung des Einkommens einer Organgesellschaft § 8b Abs. 1 bis 6 KStG keine Anwendung mit der Folge, dass Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft noch in voller Höhe im gewerblichen Gewinn der Organgesellschaft enthalten sind. Erst auf Ebene des Organträgers sind auf die im Einkommen der Organgesellschaft enthaltenen Dividenden und Veräußerungserlöse die Regelungen der § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG (bei natürlichen Personen als Organträger) oder des § 8b KStG (bei Körperschaften als Organträger) für Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens anzuwenden (sog. **Bruttomethode**).[1)]

1811 Die Bruttomethode nach § 15 Nr. 2 KStG ist über § 7 Satz 1 GewStG auch bei der Gewerbesteuer anzuwenden. Das heißt, die Vorschriften § 8b KStG; § 3 Nr. 40 EStG, § 3c EStG finden bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb nach § 7 GewStG bei der Organgesellschaft keine Anwendung.

Bei **Streubesitzdividenden** (§ 8 Nr. 5 GewStG) führt die Anwendung der Bruttomethode bei der Gewerbesteuer zu keinen gewerbesteuerlichen Problemen.

Beispiel (Streubesitzdividende):

Die A-GmbH ist Organgesellschaft der B-GmbH. Sie erzielt 2021 einen Gewerbeertrag i.H.v. 100 000 €. Darin ist ungekürzt eine Dividende von 20 000 € aus einer 12 %igen Beteiligung an der K-AG enthalten.

Bei der A-GmbH wird ein Gewerbeertrag von 100 000 € ermittelt, der dem Organträger (B-GmbH) zugerechnet wird (Eintragung bei dieser in **Zeile 107**), da § 8b Abs. 1 KStG auf die Dividendenerträge nicht anzuwenden ist (§ 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 15 Nr. 2 KStG). Bei der A-GmbH bedarf es insbesondere keiner Anwendung des § 7a GewStG, da es sich um keine begünstigte Schachtelbeteiligung handelt. So beträgt die Beteiligungshöhe weniger als 15 %.

Eine weitere Korrektur ist daher nicht erforderlich.

Für Gewinne/Verluste aus der **Veräußerung** einer Beteiligung bei der Organgesellschaft sind Korrekturbeträge zu ermitteln, die beim Organträger zu berücksichtigen sind, um das steuerlich zutreffende Ergebnis abbilden zu können.

Beispiel (Veräußerungsgewinn):

Die A-GmbH ist Organgesellschaft der B-GmbH und zu 40 % an der C-GmbH beteiligt. In 2021 veräußert die A-GmbH die Beteiligung an der C-GmbH. In dem von der A-GmbH in 2021 erzielten Gewerbeertrag von 100 000 € ist ein Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Beteiligung von 20 000 € enthalten.

Bei der A-GmbH wird ein Gewerbeertrag von 100 000 € ermittelt, der dem Organträger (B-GmbH) zugerechnet wird, da § 8b Abs. 2 KStG bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns einer Organgesellschaft nicht anzuwenden ist (§ 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 15 Nr. 2 KStG). Gewerbesteuerlich erfolgt bei der A-GmbH keine Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG, da hierfür die Voraussetzungen nicht erfüllt sind (kein Dividendenbezug). Zusätzlich ist bei der A-GmbH jedoch ein Korrekturbetrag i.H.v. – 19 000 € (Abzug des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 KStG von 20 000 € zzgl. 5 % pauschalierter BA-Abzug nach § 8b Abs. 3 KStG von 1 000 €; – 20 000 € + 1 000 € = – 19 000 €) in **Zeile 113** einzutragen.

Bei der Gewerbesteuerveranlagung des Organträgers (B-GmbH) wird ist ein Gewerbeertrag von 100 000 € zu erfassen (Eintragung bei der B-GmbH in **Zeilen 107 und 108**).

Daneben wird bei der B-GmbH der bei der A-GmbH ermittelte **Korrekturbetrag i.H.v. – 19 000 €** in **Zeile 109** eingetragen. Die zu Dividendenbezügen ergangene BFH-Rechtsprechung findet insoweit keine Anwendung.[2)]

Im Ergebnis ergibt sich bei der B-GmbH ein von der A-GmbH bezogener Gewerbeertrag von 81 000 €.

1) BMF v. 26.8.2003, IV A 2 – S 2770 – 18/03, BStBl I 2003, 437, Tz. 22.
2) BFH v. 17.12.2014, I R 39/14, BStBl II 2015, 1052.

c) Korrekturbeträge nach §§ 20 und 21 InvStG (Zeile 110)

	Korrekturbeträge nach §§ 20 und 21 InvStG		
	laut gesonderter Einzelaufstellung		
110	Summe der Korrekturbeträge zum Betrag laut Zeile 108 aufgrund der Anwendung der §§ 20 und 21 InvStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nummer 2a und Satz 2 KStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 und § 45 Absatz 2 InvStG	101	,—

In **Zeile 110** ist die Summe der Korrekturbeträge auf Grund der Anwendung der §§ 20 und 21 InvStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2a und Satz 2 KStG ggf. i.V.m. § 43 Abs. 3 und § 45 Abs. 2 InvStG bei Organträgern einzutragen, soweit diese nicht selbst Organgesellschaft sind. Negative Beträge sind mit einem Minuszeichen einzutragen. **1812**

d) Korrekturbeträge nach § 45 Abs. 1 InvStG (Zeile 111)

	Korrekturbeträge nach § 45 Absatz 1 InvStG		
111	Nur bei einer Körperschaft: Summe der Korrekturbeträge zum Betrag laut Zeile 108 aufgrund der Anwendung des § 45 Absatz 1 InvStG	102	,—

Eine Körperschaft hat daneben die Summe der Korrekturbeträge zum Betrag lt. Zeile 108 auf Grund der Anwendung des § 45 Abs. 1 InvStG in **Zeile 111** zu erfassen. **1813**

Beratungshinweis:
Ist ein Organträger jedoch auch selbst Organgesellschaft, sind die Korrekturbeträge nicht in den Zeilen 109 bis 111, sondern in den **Zeilen 112 bis 114** einzutragen (→ Rz. 1965).

e) Werte, die bei Organgesellschaften von Bedeutung sind (Zeilen 112–119)

	Werte, die für die Ermittlung des Gewerbeertrages des Organträgers von Bedeutung sind 16 27		
	Nur bei Organgesellschaften		
	Ist die Organgesellschaft gleichzeitig Organträger: Einschließlich entsprechender Beträge ihrer Organgesellschaften (laut gesonderter Ermittlung) - negative Beträge mit Minuszeichen eintragen -		
112	Wenn der Organträger eine natürliche Person ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag aufgrund der Anwendung des § 3 Nummer 40 Buchstabe a, § 3 Nummer 41 Buchstabe b, § 3c EStG und § 12 Absatz 2 UmwStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 KStG sowie § 34c Absatz 3 EStG	028	,—
113	Wenn der Organträger eine Körperschaft ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag aufgrund der Anwendung des § 8b Absatz 2 und 3 KStG, § 12 Absatz 2 UmwStG und § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 KStG sowie § 34c Absatz 3 EStG	029	,—
114	Wenn der Organträger eine Personengesellschaft ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag aufgrund der Anwendung des § 3 Nummer 40 Buchstabe a, § 3 Nummer 41 Buchstabe b, § 3c EStG, § 8b Absatz 2 und 3 KStG, § 12 Absatz 2 UmwStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 KStG sowie § 34c Absatz 3 EStG	027	,—
115	Wenn der Organträger eine natürliche Person ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag aufgrund der Anwendung des § 15 Satz 1 Nummer 2a und Satz 2 KStG, insbesondere in den Fällen der §§ 20, 21 InvStG und § 43 Absatz 3 in Verbindung mit § 45 Absatz 2 InvStG	103	,—
116	Wenn der Organträger eine Körperschaft ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag aufgrund der Anwendung des § 15 Satz 1 Nummer 2a und Satz 2 KStG, insbesondere in den Fällen der §§ 20, 21 InvStG und § 43 Absatz 3 in Verbindung mit § 45 Absatz 2 InvStG	104	,—
117	Wenn der Organträger eine Personengesellschaft ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag aufgrund der Anwendung des § 15 Satz 1 Nummer 2a und Satz 2 KStG, insbesondere in den Fällen der §§ 20, 21 InvStG und § 43 Absatz 3 in Verbindung mit § 45 Absatz 2 InvStG	105	,—
118	Wenn der Organträger eine Körperschaft ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag aufgrund der Anwendung des § 45 Absatz 1 InvStG	106	,—
	Aufspaltung oder Verschmelzung einer Organgesellschaft		
119	Von der Organgesellschaft selbst zu versteuernder Gewerbeertrag aus einem Übertragungsgewinn nach § 11 UmwStG	062	,—

Für die Erfassung der Korrekturbeträge bei der Organgesellschaft ist entscheidend, welche Rechtsform der Organträger hat. Ist der Organträger eine natürliche Person, sind die Korrekturbeträge nach den Grundsätzen der §§ 3 Nr. 40 Buchst. a, Nr. 41 Buchst. b, 3c Abs. 2 EStG, § 12 Abs. 2 UmwStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG sowie § 34c Abs. 3 EStG zu ermitteln und in **Zeile 112** einzutragen; bei einer Körperschaft als Organträger, erfolgt die Eintragung des Korrekturbetrags in **Zeile 113**; ist der Organträger eine Personengesellschaft, ist der Korrekturbetrag in **Zeile 114** einzutragen. **1814**

Beispiel natürliche Person als OT (Veräußerung):

Die A-GmbH (= Organgesellschaft des E-Einzelunternehmens) erzielt in 2021 einen Gewerbeertrag von 100 000 €. Darin ist ein Gewinn aus der Veräußerung ihrer Beteiligung an der B-AG i.H.v. 20 000 € (BW 40 000 €; Veräußerungspreis 60 000 €) enthalten.

Bei der A-GmbH findet bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb § 8b Abs. 2 KStG keine Anwendung (§ 15 Nr. 2 KStG).

Damit auf den Gewinn aus der Veräußerung bei dem Organträger die Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens (§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) noch berücksichtigt werden können, ist bei der A-GmbH in **Zeile 112** ein Korrekturbetrag i.H.v. – 8 000 € (40 % von 20 000 €) einzutragen. Das BFH-Urteil v. 17.12.2014, in dem dieser den Ansatz von Korrekturbeträgen versagt hat, greift nicht bei Veräußerungsgewinnen/-verlusten.[1)]

Bei dem Organträger (= E-Einzelunternehmen) werden 100 000 € als Gewerbeertrag der Organgesellschaft (= A-GmbH) erfasst (Eintragung in **Zeilen 107 und 108**). Der Korrekturbetrag von – 8 000 € ist in **Zeile 109** einzutragen, sodass sich im Ergebnis ein Gewerbeertrag der Organgesellschaft i.H.v. 92 000 € beim Einzelunternehmer niederschlägt.

1815 Durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016[2)] wurde durch Einführung eines neuen § 7a GewStG geregelt, dass bei Organgesellschaft die Nettomethode bei Dividenden aus **Schachtelbeteiligungen** anzuwenden ist. Damit wird sichergestellt, dass sich die Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 5 KStG) auch im Gewerbeertrag einer Organgesellschaft niederschlägt, wenn der Organträger eine Körperschaft ist. Die bisherigen gesetzlich nicht geregelten Korrekturbeträge auf Schachteldividenden sind damit nunmehr gesetzlich verankert (§ 7a GewStG). Die Änderung gilt für **Bezüge nach dem 31.12.2016** (§ 36 Abs. 2a GewStG).

Ergänzend wird auf die Ausführungen zur Anlage BEG (→ Rz. 1902 ff.) verwiesen.

1816 Erzielt der Organträger **Erträge aus Investmentfonds**, sind die dafür zu berücksichtigenden Korrekturbeträge auf Grund der Anwendung der §§ 20, 21 InvStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2a und Satz 2 KStG ggf. i.V.m. § 43 Abs. 3 und § 45 Abs. 2 InvStG je nach Rechtsform des Organträgers in die **Zeilen 115 bis 118** einzutragen.

Bei einer natürlichen Person als Organträger erfolgt die Eintragung in die **Zeile 115**. Ist der Organträger eine Körperschaft, erfolgt die Eintragung in der **Zeile 116**. Zusätzlich ist in den Fällen, in denen eine Körperschaft Organträger ist, in **Zeile 118** ein sich nach § 45 InvStG ergebender Korrekturbetrag zu erfassen.

Handelt es sich bei dem Organträger um eine Personengesellschaft, erfolgt die Eintragung in **Zeile 117**.

1817 Der im Rahmen einer Aufspaltung oder Verschmelzung von der Organgesellschaft selbst zu besteuernde Gewerbeertrag nach § 11 UmwStG ist in **Zeile 119** einzutragen.[3)]

16. Fälle des § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG (Zeilen 120–121)

Fälle des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG

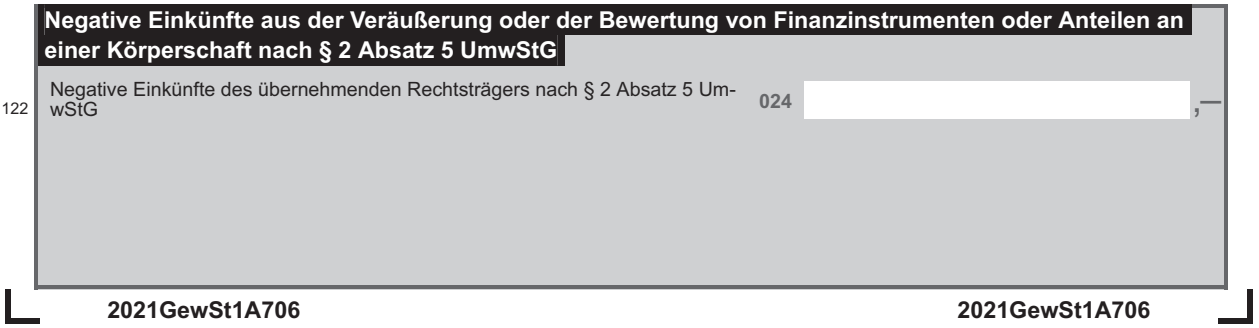
120	Beim übernehmenden Rechtsträger: Positiver Gewerbeertrag des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum	021	,—
121	Nur bei Organträgern: Beim Organträger des übernehmenden Rechtsträgers: Positiver Gewerbeertrag des auf die Organgesellschaft(en) übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum	022	,—

1818 Ein Ausgleich bzw. die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften oder einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 EStG des übernehmenden Rechtsträgers ist nicht zulässig (§ 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG). Daher ist beim **übernehmenden Rechtsträger** ein **positiver Gewerbeertrag** des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum in **Zeile 120** einzutragen.

Da Entsprechendes für eine Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger gilt (§ 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG), ist bei einem **Organträger des übernehmenden Rechtsträgers** ist in Fällen des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG der positive Gewerbeertrag des auf die Organgesellschaft(en) übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum in **Zeile 121** einzutragen.[4)]

1) BFH v. 17.12.2014, I R 39/14, BStBl II 2015, 1052.
2) BGBl. I 2016, 3000.
3) BFH v. 17.12.2014, I R 39/14, BStBl II 2015, 1052.
4) BMF v. 11.1.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz. Org.27.

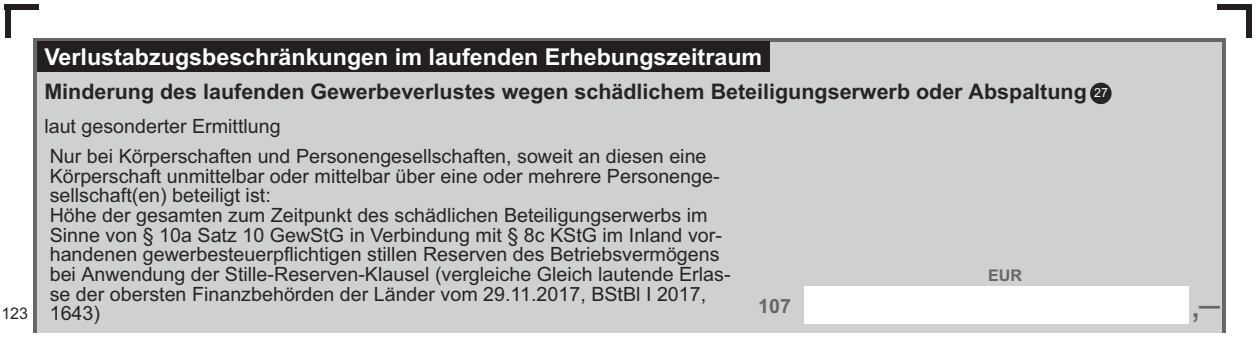
17. Negative Einkünfte aus Finanzinstrumenten (Zeile 122)



In **Zeile 122** sind die negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers nach § 2 Abs. 5 UmwStG einzutragen. **1819**

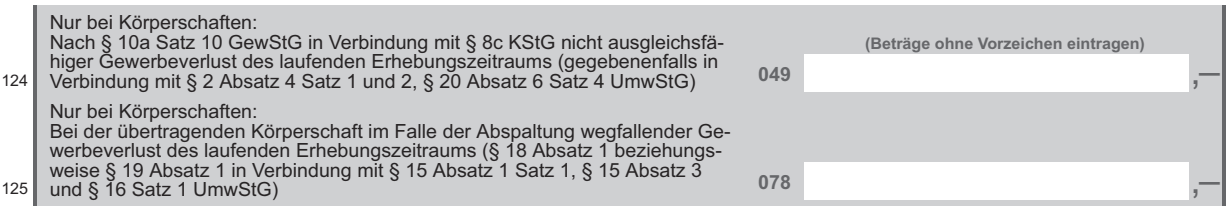
18. Verlustabzugsbeschränkungen im laufenden EZ (Zeilen 123–126)

a) Stille Reserven bei einem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG (Zeile 123)



In **Zeile 123** ist (nur bei) Körperschaften und Personengesellschaften die Höhe der – gewerbesteuerpflichtigen – stillen Reserven einzutragen, welche im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG bei Anwendung der Stille-Reserven-Klausel gesondert ermittelt wurden. So kann bei einem dem Grunde nach schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG der Untergang der körperschaftsteuerlichen Verluste insoweit vermieden werden, als die Körperschaft über stille Reserven verfügt (§ 8c Abs. 1 Satz 5 bis 8 KStG). Über § 10a Satz 10 GewStG gilt § 8c KStG für Körperschaften und für Personengesellschaften, soweit an dieser Körperschaften beteiligt sind. **1820**

b) Nur bei Körperschaften (Zeilen 124–125)



aa) Verlustuntergang nach § 10a GewStG i.V.m. § 8c KStG

Da eine Kapitalgesellschaft ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (§ 2 Abs. 2 GewStG), führt bei ihr ein Wechsel der Tätigkeit grundsätzlich nicht zu einem Wegfall der Unternehmensidentität.[1] Ein Verlust bleibt also selbst dann für eine Kapitalgesellschaft erhalten, wenn sich die Unternehmensidentität ändert. **1821**

Für Zwecke der Gewerbesteuer findet bei Kapitalgesellschaften ist auf die entstandenen Fehlbeträge **§ 8c KStG** entsprechend Anwendung (§ 10a Satz 10 GewStG).

Nach dem durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018[2] neu gefassten § 8c Abs. 1 KStG geht der Verlust einer Kapitalgesellschaft sowohl bei der KSt als auch bei der GewSt in voller Höhe unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden.

1) BFH v. 29.10.1986, I R 318-319/83, BStBl II 1987, 310.
2) BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.

Der Untergang des Verlusts nach § 8c KStG tritt jedoch nicht ein, wenn die Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG) oder die Stille-Reserven-Regelung (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) greift oder es sich um eine begünstigte **Sanierungsmaßnahme** handelt (§ 8c Abs. 1a KStG).

Ergänzend wird auf das BMF-Schreiben v. 28.11.2017[1] zum § 8c KStG hingewiesen.

Wegen der weiteren Einzelheiten zur Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) wird auf die Ausführungen in → Rz. 736 hingewiesen.

Praxishinweis:

Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018[2] wurde auf Grund des Beschlusses des BVerfG vom 29.3.2017[3] § 8c Abs. 1 KStG rückwirkend auf alle Übertragungen nach dem 31.12.2007 neu gefasst (§ 34 Abs. 6 KStG). Die bisherige Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (schädliche Beteiligungserwerbe zwischen 25 und 50 %) wurde darin ersatzlos aufgehoben.

Derzeit wird noch die Rechtmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. (Beteiligungserwerbe > 50 %) durch das BVerfG auf Grund eines Vorlagebeschlusses des FG Hamburg geprüft.[4]

Soweit ein gewerbesteuerlicher Verlust auf Grund der Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. (= § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG n.F.) nach § 10a Satz 10 GewStG von der FinVerw. gekürzt wird, sollte das Verfahren bis zu einer neuen gesetzlichen Regelung bzw. einer Entscheidung durch das BVerfG durch Rechtsbehelf offengehalten werden. Die Verfahren sind nach §§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO zum Ruhen zu bringen.

Soweit die Voraussetzungen des § 8c KStG vorliegen, ist in **Zeile 124** der untergehende Verlust des laufenden Erhebungszeitraums als Betrag einzutragen.

bb) Übertragung auf eine andere Kapitalgesellschaft

1822 Bei einer Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung, für die das Umwandlungssteuergesetz i.d.F. des Art. 6 des **SEStEG**[5] gilt, vermindert sich bei der **übertragenden Körperschaft** der verbleibende Verlustvortrag in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht (§ 19 Abs. 2 i.V.m. § 15 Abs. 3 UmwStG).

In **Zeile 125** ist der Betrag des wegfallenden Verlustes einzutragen, soweit er auf den laufenden Erhebungszeitraum entfällt.

Die **übernehmende Körperschaft** kann keinen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag übernehmen (§ 19 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG).

1823 Überträgt eine Kapitalgesellschaft einen Betrieb oder Teilbetrieb nach **§ 20 UmwStG**, kann der Gewerbeertrag der übernehmenden Kapitalgesellschaft nicht um die vortragsfähigen Fehlbeträge des Einbringenden i.S.d. § 10a GewStG gekürzt werden (§ 22 Abs. 4 UmwStG 2002/§ 23 Abs. 5 UmwStG).

Wenn eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an einer Personengesellschaft beteiligt ist, ist § 8c KStG entsprechend anwendbar (§ 10a Satz 10 GewStG).[6]

Beispiel:

An der AB-OHG sind A und die B-GmbH zu je 50 % beteiligt. Die AB-OHG verfügt zum 31.12.2020 über einen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag von 100 000 €. Der Alleingesellschafter der B-GmbH veräußert Ende 2021 seine Beteiligung (100 %) an der B-GmbH an C.

Der bei der AB-OHG auf die B-GmbH entfallende Verlustvortrag von 50 000 € entfällt, da § 8c KStG hinsichtlich der Beteiligungsveräußerung greift (§ 10a Satz 10 GewStG).

Diese Regelung ist jedoch erstmals auf Beteiligungserwerbe nach dem 28.11.2008 anzuwenden, deren schädliche sämtliche Erwerbe und schädlichen Rechtsakte nach dem 28.11.2008 stattfinden (§ 36 Abs. 9 Satz 10 GewStG).

c) Personengesellschaften, an denen Kapitalgesellschaften beteiligt sind und § 8c KStG (Zeile 126)

126	Nur bei einer Personengesellschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) beteiligt ist: Nach § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	013		,—

1824 Wenn eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an einer Personengesellschaft beteiligt ist, ist § 8c KStG entsprechend anwendbar (§ 10a Satz 10 GewStG).[7] Siehe auch Beispiel in → Rz. 1805.

1) BMF v. 28.11.2017, IV C 2 – S 2745-a/09/10002: 004, BStBl I 2017, 1645.
2) BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.
3) BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082.
4) FG Hamburg v. 29.8.2017, 2 K 245/17, EFG 2017, 1906; BVerfG Az.: 2 BvL 19/17.
5) Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782 = BStBl I 2007, 4.
6) Neu geregelt durch JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl I 2009, 74.
7) Neu geregelt durch JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl I 2009, 74.

In **Zeile 126** ist der nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht ausgleichsfähige Verlust des laufenden Erhebungszeitraums einzutragen (Eintragung des Betrages erfolgt nicht in Rot; nicht mit Minuszeichen).

Eine entsprechende Anwendung des § 8d KStG auf die Verluste bei der Personengesellschaft ist nicht zulässig. Dies wurde bisher ausdrücklich so in § 10a Satz 10 GewStG geregelt. Auch mit der durch das JStG 2020[1] erfolgten Neufassung des fortführungsgebundenen gewerbesteuerlichen Verlustvortrags durch § 10a Satz 11 GewStG fehlt es an einer Anwendungsregelung des § 8d KStG auf die Gewerbeverluste von Personengesellschaften.

Der nichtabzugsfähige Gewerbeverlust aus vorangegangenen EZ ist in **Zeile 136** einzutragen.

19. Fortführungsgebundener Gewerbeverlust (Zeilen 127–128)

Angaben zum fortführungsgebundenen vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a Satz 11 und 12 GewStG in Verbindung mit § 8d KStG

127	§ 8d KStG ist auf die Gewerbesteuerfehlbeträge entsprechend anzuwenden (§ 10a Satz 11 und 12 GewStG).	038	1 = Ja
128	Wenn zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums ein fortführungsgebundener Gewerbeverlust festgestellt wurde: Im Erhebungszeitraum sind Ereignisse im Sinne des § 8d Absatz 2 KStG eingetreten.	035	1 = Ja 2 = Nein

a) Verluste nach § 10a GewStG i.V.m. § 8d KStG

Durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016[2] wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2016 durch Einfügung des neuen § 8d KStG eine weitere Regelung geschaffen, wie Körperschaften – trotz eines dem Grunde nach schädlichen Anteilseignerwechsels i.S.d. § 8c KStG – ihren Verlustvortrag weiter nutzen können. Über eine entsprechende Ergänzung in § 10a Satz 10 1. Halbs. GewStG wurde diese Regelung auch für die Gewerbesteuer übernommen. Nach § 8d KStG geht der Verlust einer Körperschaft – trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG – dann nicht mehr unter, sofern derselbe Geschäftsbetrieb nach einem Anteilseignerwechsel fortgeführt wird (sog. „fortführungsgebundener Verlustvortrag"). Ob der Geschäftsbetrieb unverändert blieb, ist nach qualitativen Merkmalen zu beurteilen. Dazu gehören v.a., dass die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer unverändert fortgeführt wird und dass ein seit der Gründung oder seit mindestens drei Jahren bestehender Geschäftsbetrieb unverändert bestehen bleibt. § 8d KStG setzt jedoch einen **Antrag** der Körperschaft voraus, der im Rahmen der Steuererklärung für die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer einheitlich zu stellen ist. **1825**

§ 8d KStG ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe i.S.d. § 8c KStG anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1.1.2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war (§ 34 Abs. 6a KStG). Soweit die Voraussetzungen des § 8d KStG zum Erhalt der Verluste vorliegen, bleibt ein entsprechender Verlust auch für die Gewerbesteuer unverändert erhalten (§ 10a Satz 11 GewStG, bisher § 10a Satz 10 1. Halbs. GewStG). Durch das JStG 2020[3] wurde die Möglichkeit einer entsprechenden Anwendung des § 8d KStG auf die gewerbesteuerlichen Verluste einer Körperschaft aus dem § 10a Satz 10 GewStG gestrichen und neu in § 10a Satz 11 GewStG aufgenommen. Da sich durch die Neufassung keine weiteren Folgen ergeben, gilt die Änderung rückwirkend auch für die EZ vor 2020 (§ 36 Abs. 5a GewStG).

Zusätzlich wurde durch Aufnahme eines neuen § 10a Satz 12 GewStG erstmalig eine gesetzliche Grundlage für ein eigenständiges gewerbesteuerliches Antragsrecht auf Anwendung des § 8d KStG für den Fall geschaffen, in dem es wegen fehlender körperschaftsteuerlicher Verluste nicht zu einer Anwendung des § 8d KStG kommt, jedoch gewerbesteuerliche Verluste vorhanden sind. Auch diese Regelung gilt rückwirkend für alle offenen EZ. Zu beachten ist, dass der Antrag nach § 10a Satz 12 GewStG auf entsprechende Anwendung des § 8d KStG auf die gewerbesteuerlichen Verluste in der GewSt-Erklärung für die Veranlagung des EZ gestellt werden muss, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt (§ 8d Abs. 1 Satz 5 KStG).

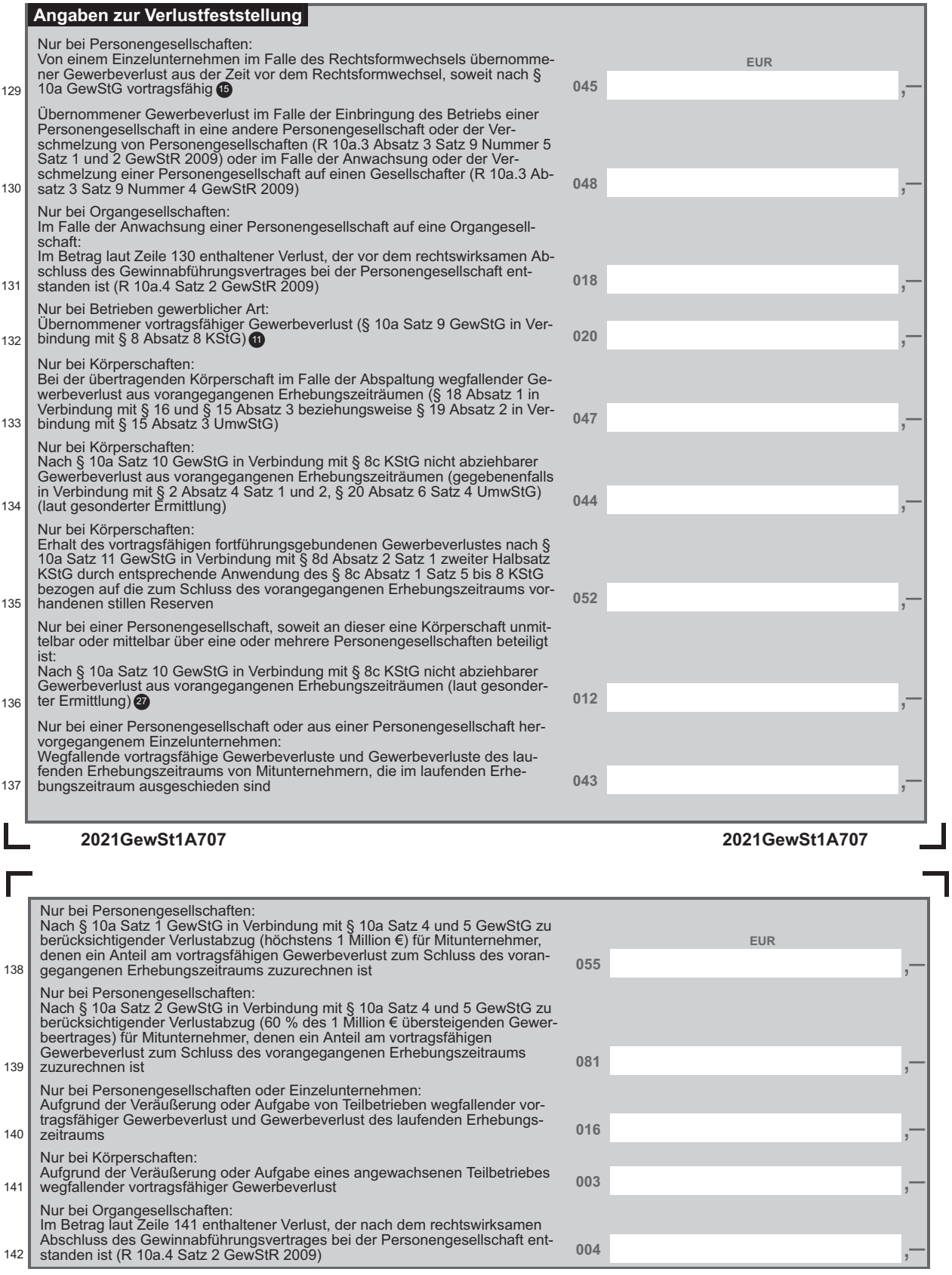
b) Angaben zum fortführungsgebundenen Gewerbeverlustvortrag (Zeilen 127–128)

Wird bei der Körperschaftsteuer ein fortführungsgebundener körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag nach § 8d KStG beantragt und festgestellt, erfolgt durch Eintragung einer „1 = Ja" in **Zeile 127** die sinngemäße Anwendung des § 8d KStG auf die Gewerbesteuerfehlbeträge (§ 10a Satz 11 und 12 GewStG; bisher § 10a Satz 10 GewStG). **1826**

Wenn zum Schluss des vorangegangenen EZ ein fortführungsgebundener Gewerbeverlust festgestellt wurde, ist durch Angabe in **Zeile 128** mitzuteilen, ob ein (Eintragung der „1 = Ja") bzw. ob kein (Eintragung der „2 = Nein") schädliches Ereignis i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG eingetreten ist. Ist im EZ ein schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG eingetreten, würde dies zum Untergang des fortführungsgebundenen Gewerbeverlustes zu Beginn des EZ führen.

1) JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) BGBl. I 2020, 2998.
3) JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

20. Angaben zur Verlustfeststellung (Zeilen 129–142)



Angaben zur Verlustfeststellung

			EUR
129	Nur bei Personengesellschaften: Von einem Einzelunternehmen im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel, soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig (15)	045	,—
130	Übernommener Gewerbeverlust im Falle der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder der Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Absatz 3 Satz 9 Nummer 5 Satz 1 und 2 GewStR 2009) oder im Falle der Anwachsung oder der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter (R 10a.3 Absatz 3 Satz 9 Nummer 4 GewStR 2009)	048	,—
131	Nur bei Organgesellschaften: Im Falle der Anwachsung einer Personengesellschaft auf eine Organgesellschaft: Im Betrag laut Zeile 130 enthaltener Verlust, der vor dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrages bei der Personengesellschaft entstanden ist (R 10a.4 Satz 2 GewStR 2009)	018	,—
132	Nur bei Betrieben gewerblicher Art: Übernommener vortragsfähiger Gewerbeverlust (§ 10a Satz 9 GewStG in Verbindung mit § 8 Absatz 8 KStG) (11)	020	,—
133	Nur bei Körperschaften: Bei der übertragenden Körperschaft im Falle der Abspaltung wegfallender Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen (§ 18 Absatz 1 in Verbindung mit § 16 und § 15 Absatz 3 beziehungsweise § 19 Absatz 2 in Verbindung mit § 15 Absatz 3 UmwStG)	047	,—
134	Nur bei Körperschaften: Nach § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen (gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG) (laut gesonderter Ermittlung)	044	,—
135	Nur bei Körperschaften: Erhalt des vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlustes nach § 10a Satz 11 GewStG in Verbindung mit § 8d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG durch entsprechende Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums vorhandenen stillen Reserven	052	,—
136	Nur bei einer Personengesellschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist: Nach § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen (laut gesonderter Ermittlung) (27)	012	,—
137	Nur bei einer Personengesellschaft oder aus einer Personengesellschaft hervorgegangenem Einzelunternehmen: Wegfallende vortragsfähige Gewerbeverluste und Gewerbeverluste des laufenden Erhebungszeitraums von Mitunternehmern, die im laufenden Erhebungszeitraum ausgeschieden sind	043	,—

2021GewSt1A707

2021GewSt1A707

			EUR
138	Nur bei Personengesellschaften: Nach § 10a Satz 1 GewStG in Verbindung mit § 10a Satz 4 und 5 GewStG zu berücksichtigender Verlustabzug (höchstens 1 Million €) für Mitunternehmer, denen ein Anteil am vortragsfähigen Gewerbeverlust zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums zuzurechnen ist	055	,—
139	Nur bei Personengesellschaften: Nach § 10a Satz 2 GewStG in Verbindung mit § 10a Satz 4 und 5 GewStG zu berücksichtigender Verlustabzug (60 % des 1 Million € übersteigenden Gewerbeertrages) für Mitunternehmer, denen ein Anteil am vortragsfähigen Gewerbeverlust zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums zuzurechnen ist	081	,—
140	Nur bei Personengesellschaften oder Einzelunternehmen: Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe von Teilbetrieben wegfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust und Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums	016	,—
141	Nur bei Körperschaften: Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe eines angewachsenen Teilbetriebes wegfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust	003	,—
142	Nur bei Organgesellschaften: Im Betrag laut Zeile 141 enthaltener Verlust, der nach dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrages bei der Personengesellschaft entstanden ist (R 10a.4 Satz 2 GewStR 2009)	004	,—

1827 Personengesellschaften mit gewerbesteuerlichen Verlusten (sowohl festgestellte Verlustvorträge als auch laufende Gewerbeverluste) haben für die zur Durchführung eines Verlustabzugs nach § 10a GewStG erforderlichen Angaben zu ihren Mitunternehmern auf der **Anlage EMU** → Rz. 1950 ff. vorzunehmen und der Gewerbesteuererklärung beizufügen.

Handelt es sich bei der Gesellschaft um eine **Eigengesellschaft**, die der GewSt-Erklärung die Anlage ÖHG beifügt, sind die **Zeilen 129-142** nicht auszufüllen.

a) Verlustabzug nach § 10a GewStG

Nach § 10a GewStG kann der maßgebliche Gewerbeertrag um die nicht ausgeglichenen Verluste der Vorjahre vermindert werden. **1828**

Bei der Ermittlung des Gewerbeverlusts ist von dem Verlust aus Gewerbebetrieb auszugehen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuergesetzes ermittelt wurde. Der nach diesen Vorschriften ermittelte Gewinn oder Verlust ist um die nach den §§ 8 und 9 GewStG vorgesehenen Hinzurechnung und Kürzungen zur erhöhen bzw. zu vermindern.

Ein Gewerbeverlust wird erzielt, wenn der Gewerbeertrag negativ ist, also nach Berücksichtigung der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und den Kürzungen nach § 9 GewStG. Der Gewerbeverlust kann sich also durchaus von dem Verlustabzug i.S.d. § 10d EStG unterscheiden.

So kann es einerseits durch hohe Kürzungen zu einem Gewerbeverlust kommen, während es bei der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer weiterhin zum Ansatz eines Gewinns aus Gewerbebetrieb kommt.

Beispiel:

Gewinn aus Gewerbebetrieb	+ 30 000 €
Hinzurechnung nach § 8 GewStG	+ 5 000 €
Kürzungen nach § 9 GewStG	./. 40 000 €
Gewerbeverlust	**5 000 €**

Andererseits kann es durch hohe Hinzurechnungen nach § 8 GewStG dazu führen, dass zwar ertragsteuerlich ein Verlust erwirtschaftet wurde, der Gewerbeertrag jedoch positiv ist.

Beispiel:

Verlust aus Gewerbebetrieb	./. 20 000 €
Hinzurechnung nach § 8 GewStG	+ 30 000 €
Kürzungen nach § 9 GewStG	./. 5 000 €
Gewerbeertrag	**5 000 €**

Der verbleibende (negative) Gewerbeertrag ist für Zwecke des Verlustvortrags gesondert festzustellen. Die Feststellung des vortragsfähigen Verlusts i.S.d. § 10a Satz 2 GewStG umfasst nicht nur die Höhe des jeweiligen Verlustabzugs, sondern auch die steuerliche Abzugsfähigkeit dieses Betrags. Eine fehlerhafte, nicht nach den Vorschriften der Abgabenordnung änderbare Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d Abs. 3 EStG kann nicht zum nächsten Feststellungszeitpunkt korrigiert werden.[1] **1829**

Seit 2004 kann ein Verlustausgleich nur noch im Rahmen der „**Mindestbesteuerung**“ erfolgen. Das heißt, Verluste können bis zu einem Betrag von max. 1 Mio. € (Sockelbetrag) unbegrenzt verrechnet werden. Der 1 Mio. € übersteigende Gewerbeertrag kann dann noch i.H.v. 60 % mit den verbleibenden Verlusten ausgeglichen werden. Die Mindestbesteuerung verstößt in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags nicht gegen Verfassungsrecht.[2] **1830**

Beispiel:

A verfügt zum 31.12.2020 über einen festgestellten gewerbesteuerlichen Verlustvortrag von 3 Mio. €. 2021 erwirtschaftet er einen Gewerbeertrag i.H.v. 2 Mio. €.

Der Verlust kann wie folgt verrechnet werden:

Gewerbeertrag		2 000 000 €
Verlustabzug	3 000 000 €	
Abzug Sockelbetrag	./. 1 000 000 €	./. 1 000 000 €
	2 000 000 €	**1 000 000 €**
60 % v. 1 000 000 €	./. 600 000 €	./. 600 000 €
verbleibender Gewerbeertrag		**400 000 €**
verbleibender Verlustvortrag	**1 400 000 €**	

Ein Verlustabzug ist auch vorzunehmen, wenn durch den Abzug der Gewerbeertrag unter den Freibetrag von 24 500 € für Einzelunternehmen und Personengesellschaften sinkt.[3]

1) OFD Magdeburg v. 19.7.2004, S 2745 – 33 – St 216, GmbHR 2004, 1295.
2) BFH v. 22.8.2012, I R 9/11, BStBl II 2013, 512.
3) H 10a.1 (Verlustausgleich und Freibetrag) GewStH 2016.

Beratungshinweis:
Ein gewerbesteuerlicher **Verlustrücktrag** ist anders als bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer nicht möglich.

1831 Voraussetzung für den Verlustausgleich ist bei **Einzelunternehmen** und **Personengesellschaften**, dass sowohl

– Unternehmensidentität als auch
– Unternehmeridentität vorliegt.

1832 Bei einer **Körperschaft** ist Voraussetzung für einen Verlustvortrag, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Die Regelungen des § 8c KStG sind insoweit entsprechend anzuwenden (§ 10a Abs. 1 Satz 10 GewStG). Auf die entsprechende Eintragungsmöglichkeit in **Zeile 124** wird ergänzend hingewiesen.

aa) Unternehmensidentität

1833 Der Gewerbebetrieb muss im Zeitpunkt des Verlustausgleichs identisch mit dem Betrieb sein, der im Jahr der Verlustentstehung bestanden hat.

Es ist hierbei auf die ausgeübte gewerbliche Tätigkeit abzustellen. Ob diese gleichgeblieben ist, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Merkmale hierfür sind:

– Art der Betätigung,
– Kundenkreis,
– Lieferantenkreis,
– Arbeitnehmerschaft,
– Geschäftsleitung,
– Betriebsstätten,
– Umfang und Zusammensetzung des Aktivvermögens.

Es muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen.

Beispiel:
Unternehmer A betreibt eine Modeboutique. Angesichts der geringen Gewinnmargen stellt er den Verkauf von Mode ein und eröffnet ein Internetcafé.

Durch den Wechsel der Branche tritt ein Wegfall der Unternehmensidentität ein mit der Folge, dass der Verlust aus der Modeboutique untergeht (**schädlicher Branchenwechsel**).

So ist bei einer **Betriebsverlegung** zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der alte und der neue Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind. Das ist dann der Fall, wenn die zur Fortführung des Unternehmens benötigten sachlichen und personellen Mittel weiter genutzt werden, soweit die durch die Verlegung des Betriebs veränderten Verhältnisse es zulassen. Der Einsatz der personellen Mittel setzt voraus, dass zumindest ein Teil der Arbeitnehmerschaft weiter beschäftigt wird oder jedenfalls versucht wird, die Arbeitnehmerschaft am neuen Betriebsstandort weiter zu beschäftigen. Die fortgesetzte Nutzung der sachlichen Mittel erfordert, dass die zur Erwirtschaftung des Ertrags eingesetzten Betriebsmittel im Wesentlichen dieselben bleiben.[1)]

Betriebsbedingte oder strukturelle Anpassungen an geänderte wirtschaftliche Verhältnisse stehen der Annahme einer Unternehmensidentität nicht entgegen.[2)]

Beispiel:
Unternehmer D betreibt seit 1985 einen Möbeleinzelhandel (Schwerpunkt „Gelsenkirchener Barock"). Angesichts der zunehmenden Überalterung seiner Kundschaft modernisiert er Anfang 2021 seinen Laden grundlegend und bietet zukünftig nur noch Mitnahmemöbel (Schwerpunkt: „Kiefernholz") für junge Leute an.

Die Anpassung an geänderte Verhältnisse ist unschädlich, so dass noch kein Wegfall der Unternehmensidentität vorliegt (**unschädlicher Strukturwandel**). Die Verluste bleiben auch weiterhin nutzbar.

1834 Diese aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer hergeleiteten Grundsätze sind auch bei der **Veräußerung bzw. Aufgabe eines Teilbetriebs** heranzuziehen. Auch das Gewerbesteuerrecht geht grundsätzlich davon aus, dass Teilbetriebe als Bestandteil von Gesamtbetrieben vorliegen können, wie sich z.B. aus ihrer ausdrücklichen Erwähnung in § 8 Nr. 1 GewStG a.F. ergibt. Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisatorisch abgeschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist.[3)] Die weitgehende Verselbständigung des Teilbetriebs im Rahmen des gesamten Gewerbebetriebs ist maßgebliche Rechtfertigungsgrundlage dafür, Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Teilbetriebs nicht der Gewer-

1) BFH v. 7.11.2006, VIII R 30/05, BStBl II 2007, 723.
2) R 10a.2 Satz 5 GewStR 2009.
3) BFH v. 5.6.2003, IV R 18/02, BStBl II 2003, 838 m.w.N.

besteuer zu unterwerfen und damit den Gewinnen aus der Aufgabe oder Veräußerung des Gesamtbetriebs gleichzustellen.[1] Diese Verselbständigung des Teilbetriebs bei der Beurteilung der Vergünstigung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns muss dann aber gleichermaßen für die Beurteilung der Unternehmensidentität i.S.d. § 10a GewStG gelten. Dies führt im Ergebnis dazu, dass das Merkmal der Unternehmensidentität auch im Hinblick auf den jeweiligen Teilbetrieb zu prüfen ist. Mit der Aufgabe bzw. der Veräußerung eines Teilbetriebs verliert der ursprüngliche Betrieb daher seine (Teil-)Unternehmensidentität, da dadurch der wirtschaftliche Zusammenhang der fortgeführten mit der bisherigen (umfassenderen) gewerblichen Tätigkeit teilweise aufgegeben wird. Insoweit unterscheidet sich die Teilbetriebsaufgabe bzw. Teilbetriebsveräußerung von einer lediglich strukturellen Anpassung der bisherigen gewerblichen Betätigung an die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse, die der Annahme einer identischen Tätigkeit nicht entgegensteht.

Liegt eine Teilbetriebsveräußerung vor, stehen die Verluste, soweit sie auf den veräußerten Teilbetrieb entfallen, daher mangels (Teil-)Unternehmensidentität nicht für eine Kürzung von Gewerbeerträgen in späteren Erhebungszeiträumen zur Verfügung.[2]

Kann ein Verlustabzug nach den vorgenannten Grundsätzen nicht mehr vorgenommen werden, folgt daraus indes nicht, dass ein Verlustausgleich zwischen Teilbetrieben eines Unternehmens ebenfalls nicht mehr durchzuführen ist. Der Verlustausgleich zwischen Teilbetrieben ist ungeachtet ihrer Verselbständigung weiterhin uneingeschränkt möglich, soweit und solange sie demselben Unternehmer zuzurechnen sind.[3]

bb) Unternehmeridentität

Unternehmeridentität bedeutet, dass der Gewerbetreibende, der den Verlustausgleich vornehmen möchte, diesen Verlust auch in eigener Person erlitten haben muss.[4] **1835**

(1) Einzelunternehmen

Bei einem Einzelunternehmen ist der Verlustabzug an die Person des Unternehmers geknüpft. Ein Unternehmerwechsel führt daher zwingend zu einem Untergang des Verlusts, selbst wenn das Unternehmen als solches von dem neuen Inhaber unverändert fortgeführt wird (§ 10a Satz 5 GewStG). Das gilt selbst dann, wenn der erwerbende Unternehmer den erworbenen Betrieb mit einem bereits bestehenden Betrieb vereinigt.[5] **1836**

Entsprechend gilt bereits nach § 2 Abs. 5 GewStG bei einem Übergang eines Unternehmens im Ganzen der Gewerbebetrieb als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt und durch den neuen Inhaber als neu gegründet, soweit dieser den Betrieb nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt.

Die Art des Unternehmerwechsels ist hierbei ohne Bedeutung, d.h. es kommt nicht darauf an, ob der Gewerbebetrieb durch eine entgeltliche Übertragung, unentgeltliche Übertragung, Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Erbfall) oder Einzelrechtsnachfolge (z.B. vorweggenommene Erbfolge) auf einen neuen Inhaber übergegangen ist.[6]

Die **Einbringung eines Einzelunternehmens** in eine **Kapitalgesellschaft** nach den Regelungen des § 20 UmwStG führt immer zu einem Untergang des Gewerbeverlusts, da keine Unternehmensidentität mehr besteht. **1837**

(2) Personengesellschaften

Bei einer Personengesellschaft und anderen Mitunternehmerschaften sind Träger des Rechts auf den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer. Die Berücksichtigung eines Gewerbeverlusts bei Mitunternehmerschaften setzt voraus, dass ein gleicher Gesellschafterbestand vorliegt. Das Ausscheiden eines Mitunternehmers führt zwingend zu einem Untergang des Verlusts, soweit der Verlust auf den Mitunternehmer entfällt.[7] **1838**

Nach § 10a Satz 4 ff. GewStG ist der Verlust bei einer Mitunternehmerschaft den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden, allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnanteilen zuzurechnen. **1839**

Beispiel:

An der ABC-OHG sind A, B und C zu je $^1/_3$ beteiligt. Sie erzielte 2021 folgendes gewerbesteuerliches Ergebnis:

Der Verlust kann wie folgt verrechnet werden:

	A	B	C	Gesamt
Gesamthand	– 10 000	– 10 000	– 10 000	– 30 000
Sonder-BV	+ 10 000	– 10 000	0	0
Summe	0	– 20 000	– 10 000	– 30 000

Zum 31.12.2021 scheidet B aus der Gesellschaft aus.

1) BFH v. 23.11.1988, X R 1/86, BStBl II 1989, 376.
2) BFH v. 7.8.2008, IV R 86/05, BStBl II 2012, 145.
3) BFH v. 7.8.2008, IV R 86/05, BStBl II 2012, 145.
4) R 10a.3 Abs. 1 Satz 1 GewStR 2009.
5) R 10a.3 Abs. 1 Satz 3 GewStR 2009.
6) H 10a.3 (1) Unternehmerwechsel GewStH 2016; BFH v. 7.12.1993, VIII R 160/86, BStBl II 1994, 331.
7) R 10a.3 (3) Satz 9 Nr. 1 GewStR 2009.

Nach § 10a Satz 4 GewStG gehen vom Verlust der ABC-OHG 10 000 € unter, da insoweit dem ausscheidenden Gesellschafter ein Verlustanteil zuzurechnen ist.

Zum 31.12.2021 kann mithin nur noch ein Verlustvortrag von 20 000 € festgestellt werden.

1840 Ein auf den ausscheidenden Mitunternehmer entfallender Gewerbeverlust kann nur noch mit den auf ihn entfallenden Gewerbeertrag bis zu seinem Ausscheiden verrechnet werden.

Geregelt wird dies über die Eintragungen in der Anlage EMU.

(2.1) Übernommener Gewerbeverlust im Fall des Rechtsformwechsels (Zeile 129)

1841 In **Zeile 129** ist ein von einem anderen Steuerschuldner im Falle eines Rechtsformwechsels zu übernehmender und nach § 10a GewStG vortragsfähiger Verlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel einzutragen.

Wird beispielsweise ein Einzelunternehmen nach Eintritt einer oder mehrerer Personen als Personengesellschaft fortgeführt, kann der im Einzelunternehmen entstandene Verlust bei der Personengesellschaft in dem Umfang abgezogen werden, in dem der frühere Einzelunternehmer entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel an dem Gewerbeertrag der Personengesellschaft beteiligt ist.[1)]

Hierfür ist der beim Einzelunternehmer festgestellte verbleibende vortragsfähige Verlustvortrag zum 31.12.2019 in **Zeile 129** und in der **Anlage EMU** bei seinen Angaben entweder in **Zeile 8 oder in Zeile 18** einzutragen.

Damit wird erreicht, dass der übernommene Gewerbeverlust im Fall des Rechtsformwechsels sowohl bei der Ermittlung der Gewerbesteuer der Gesellschaft als auch dem den Verlust tragenden Mitunternehmer zugeordnet werden kann.

(2.2) Verlustabzug bei einer Einbringung, Verschmelzung oder Anwachsung von Personengesellschaften (Zeile 130)

1842 In **Zeile 130** ist ein übernommener Gewerbeverlust im Fall

- der Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder
- der Verschmelzung von Personengesellschaften oder
- der Anwachsung

einzutragen.

Wenn beispielsweise aus einer Mitunternehmerschaft der vorletzte Gesellschafter ausscheidet und das Unternehmen nun als Einzelunternehmen fortgesetzt wird, kann der Einzelunternehmer den Verlust der Mitunternehmerschaft entsprechend seiner Beteiligungsquote vom Gewerbeertrag des Einzelunternehmens abziehen. Das gilt auch, wenn der den Gewerbebetrieb fortführende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist.[2)]

(2.3) Realteilung

1843 Bei einer Realteilung können vortragsfähige Verluste nur insoweit berücksichtigt werden, als die Voraussetzungen der Unternehmensidentität vorliegen.

Der Inhaber des aus der Realteilung hervorgegangenen Teilbetriebs kann einen Verlustvortrag nur insoweit abziehen, als ihm dieser entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel im Verlustentstehungsjahr zuzurechnen war. Es kann ihm jedoch höchstens ein Verlust zugerechnet werden, der im übernommenen Teilbetrieb tatsächlich entstanden ist.[3)]

Werden jedoch im Rahmen einer Realteilung keine (Teil-)Betriebe übernommen, sondern nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen, kann ein Verlustvortrag nicht fortgeführt werden.

(2.4) Einbringung einer Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft

1844 Wird eine Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung oder Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, besteht keine Unternehmeridentität, mit der Folge, dass die Kapitalgesellschaft den bei der Personengesellschaft entstandenen Gewerbeverlust nicht abziehen kann.

(2.5) Anwachsung einer Personengesellschaft auf eine Organgesellschaft (Zeile 131)

1845 Gehen im Zuge einer Anwachsung Verluste einer Personengesellschaft auf eine Organgesellschaft über, können Verluste, die vor dem Beginn der Organschaft entstanden sind (sog. vororganschaftliche Verluste), nicht mit dem maßgebenden Gewerbeertrag der Organgesellschaft verrechnet werden (§ 10a Satz 3 GewStG).

Daher sind von den Verlusten lt. Zeile 130, die ggf. darin enthaltenen vororganschaftliche Verluste zu ermitteln und in **Zeile 131** einzutragen.

1) R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 5 GewStR 2009.
2) R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 4 GewStR 2009.
3) R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 7 GewStR 2009.

b) Betriebe gewerblicher Art (Zeile 132)

Bei einem zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art (§ 4 Abs. 6 KStG) können die nicht ausgeglichenen Gewerbeverluste der bisher einzelnen gleichartigen Betriebe gewerblicher Art aus der Zeit vor einer Zusammenfassung auch bei dem zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art abgezogen werden. **1846**

Einzutragen sind daher in **Zeile 132** die auf Erhebungszeiträume vor der Zusammenfassung entfallenden Gewerbeverluste der bisher einzelnen gleichartigen Betriebe gewerblicher Art (§ 10a Satz 9 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 8 KStG).

c) Nur bei Körperschaften

Wird eine Kapitalgesellschaft 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 2002 bzw. § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG[1]). **1847**

aa) Verschmelzung, Spaltung oder Formwechsel einer Kapitalgesellschaft (Zeile 133)

Bei der **übertragenden Körperschaft** vermindert sich bei einer Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung der verbleibende Verlustvortrag in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht (§ 19 Abs. 2 i.V.m. § 15 Abs. 3 UmwStG). **1848**

In **Zeile 133** ist bei der übertragenden Körperschaft der im Fall der Abspaltung wegfallende Gewerbeverlust aus vorangegangen EZ einzutragen.

Die **übernehmende Körperschaft** kann keinen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag übernehmen (§ 19 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG).

Überträgt eine Kapitalgesellschaft einen Betrieb oder Teilbetrieb nach **§ 20 UmwStG**, kann der Gewerbeertrag der übernehmenden Kapitalgesellschaft nicht um die vortragsfähigen Fehlbeträge des Einbringenden i.S.d. § 10a GewStG gekürzt werden (§ 22 Abs. 4 UmwStG 2002/§ 23 Abs. 5 UmwStG). **1849**

bb) Gewerbeverlust aus Vorjahren und § 8c KStG (Zeile 134)

In **Zeile 134** sind die nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht abziehbaren Gewerbeverluste aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen ggf. i.V.m. § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG einzutragen. **1850**

cc) Fortführungsgebundener Verlustvortrag und stille Reserven (Zeile 135)

Wenn ein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG eintritt, führt dies grundsätzlich zum Untergang des fortführungsgebundenen Gewerbeverlusts, der zu Beginn des EZ festgestellt wurde, es sei denn, dass die Körperschaft über stille Reserven verfügt. Soweit stille Reserven vorhanden sind, bleiben die fortführungsgebundenen Gewerbeverluste erhalten (§ 8d Abs. 2 KStG; § 10a Satz 11 GewStG). **1851**

In **Zeile 135** sind die zum Schluss des vorangegangenen EZ vorhandenen stillen Reserven einzutragen, wenn im EZ 2021 ein schädliches Ereignis nach § 8d KStG eingetreten ist.

d) Nur bei Personengesellschaften

aa) Mittelbare Beteiligung von Körperschaften (Zeile 136)

Bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung einer Körperschaft an einer Personengesellschaft ist bei dieser § 8c KStG entsprechend anwendbar (§ 10a Satz 10 GewStG).[2] Siehe auch Beispiel in → Rz. 1805. **1852**

Während in **Zeile 124** (→ Rz. 1824) der nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht ausgleichsfähige Verlust des laufenden Erhebungszeitraums einzutragen ist, wird in **Zeile 136** der nicht abziehbare Verlust aus vorangegangenen EZ eingetragen (Eintragung des Betrags erfolgt nicht in Rot; nicht mit Minuszeichen).

bb) Ausscheiden von Mitunternehmern (Zeile 137)

Bei Ausscheiden eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft in 2021 geht der auf ihn entfallende Anteil an dem laufenden Gewerbeverlust des Jahres 2021 unter. Dieser ist in **Zeile 137** einzutragen. **1853**

Wird aus einer Personengesellschaft durch Ausscheiden der übrigen Mitunternehmer ein Einzelunternehmen, kann der Einzelunternehmer – bei fortgesetzter Unternehmensidentität – Verluste der Personengesellschaft insoweit übernehmen, als er diese selbst erlitten hat. So sind bei Personengesellschaften Träger der Unternehmeridentität die einzelnen Mitunternehmer. **1854**

Ein auf den Einzelunternehmer übergegangener Verlust aus der vorhergehenden Personengesellschaft hat dieser in **Zeile 129** einzutragen.

---

1) UmwStG i.d.F. des Art. 6 des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) v. v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782 = BStBl I 2007, 4.

2) Neu geregelt durch JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl I 2009, 74.

Beispiel:
An der gewerblichen ABC-OHG sind A, B und C zu jeweils $^1/_3$ beteiligt. 2020 wird ein gewerbesteuerlicher Verlust i.H.v. 120 000 € erwirtschaftet. B und C scheiden zum 1.1.2021 aus der OHG aus. A führt das Unternehmen nun als Einzelunternehmen fort.

Von dem Verlust der Personengesellschaft kann A den auf ihn entfallenden Verlustanteil (entsprechend des allgemeineinem Gewinnverteilungsschlüssels; § 10a Satz 4 GewStG) in das Einzelunternehmen übernehmen.

In der Gewerbesteuererklärung des Einzelunternehmens von A ist daher in Zeile 129 der Betrag von 40 000 € (= $^1/_3$ von 120 000 €) einzutragen.

e) Mindestbesteuerung bei Personengesellschaften (Zeilen 138–139)

1855 Tritt ein neuer Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, geht der bestehende Verlustvortrag der Altgesellschafter nicht unter. Ein Verlustausgleich kann jedoch nur mit den Gewinnen erfolgen, die nach dem Gewinnverteilungsbeschluss auf die vorher beteiligten Gesellschafter entfallen.

Im Ergebnis darf der Gewinnanteil des neuen Gesellschafters nicht mit Verlusten der Altgesellschafter aus der Zeit vor seinem Eintritt verrechnet werden.

Beispiel:
An der DE-OHG sind D und E zu je $^1/_2$ beteiligt. Zum 31.12.2020 wird ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag i.H.v. 60 000 € festgestellt.

Am 1.1.2021 tritt der neue Gesellschafter F in die OHG ein (Beteiligung 40 %). Die DEF-OHG erwirtschaftet 2021 einen Gewinn i.H.v. 60 000 €.

Nach § 10a GewStG kann der Verlustabzug wie folgt verrechnet werden:

Gewinn 2021		60 000 €
Verlustvortrag	60 000 €	
Abzug (Gewinnanteil D u. E)	./. 36 000 €	./. 36 000 €
Verbleibt	24 000 €	
verbleibender Gewerbeertrag (entspricht dem Gewinnanteil von F)		**24 000 €**

Im Rahmen der Mindestbesteuerung (§ 10a Satz 1 und 2 GewStG) ist der Höchstbetrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag für das Abzugsjahr ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnanteilen zuzurechnen (§ 10a Satz 5 GewStG).

Vom Sockelbetrag (1 Mio. €) steht dem Mitunternehmer sein Anteil an dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu (§ 10a Satz 5 GewStG), das bedeutet, dass auch der neu eingetretene Mitunternehmer, der über keinen eigenen Verlustanteil verfügt, einen Anteil an dem Sockelbetrag zugewiesen wird.

1856 In **Zeile 138** ist daher der zu berücksichtigende Verlustabzug (Sockelbetrag) für die Mitunternehmer einzutragen, denen ein Anteil am vortragsfähigen Gewerbeverlust zum Schluss des vorangegangenen EZ zuzurechnen ist.

1857 Ein Wegfall der Unternehmeridentität liegt auch in den Fällen vor, wenn der aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidende Gesellschafter über eine andere Mitunternehmerschaft weiterhin mittelbar an der Untergesellschaft beteiligt bleibt.

Beispiel:
An der AB-OHG sind A und B zu je $^1/_2$ beteiligt. Die AB-OHG verfügt zum 31.12.2020 über einen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag von 100 000 €. A veräußert zum 1.1.2021 seinen Mitunternehmeranteil an die AD-KG, an der er wiederum zu 30 % beteiligt ist.

Der auf A entfallende Verlustvortrag von 50 000 € entfällt, da insoweit keine Mitunternehmeridentität besteht. Eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen der AB-OHG ist nicht mehr möglich.

Das Urteil des BFH,[1] in dem dieser entschieden hat, dass der mittelbare Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bezüglich seines Sonderbetriebsvermögens (denn nur hierauf beschränkt sich im Ergebnis die mittelbare Mitunternehmerstellung) für Zwecke des § 10a GewStG als Mitunternehmer zu behandeln ist, findet nach der Neuregelung des § 10a GewStG m.E. keinen Anwendungsspielraum mehr, da der mittelbare Mitunternehmer mangels Beteiligung am allgemeinem Gewinnverteilungsschlüssel keine Möglichkeit mehr hat, Gewinne, die er im Sonderbetriebsvermögen erzielt, mit aufgelaufenen Verlusten zu verrechnen.

1858 Bei den sog. „**doppelstöckigen Personengesellschaften**" ist eine Personengesellschaft (Oberpersonengesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt. Das führt dazu, dass nicht die Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft, sondern die Oberpersonengesellschaft selbst als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen ist. Ein Gesellschafterwechsel bei der Oberpersonengesellschaft hat daher keinen Einfluss auf einen vortragsfähigen Gewerbeverlust bei der Untergesellschaft.[2] Die Oberpersonengesellschaft schirmt also den Verlust der Untergesellschaft ab.

1) BFH v. 6.9.2000, IV R 69/99, BStBl II 2001, 731.
2) R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 8 GewStR 2009.

Wird die **Oberpersonengesellschaft auf die Untergesellschaft verschmolzen**, geht der gewerbliche Verlustvortrag der Untergesellschaft in dem Umfang unter, in dem er anteilig auf die Oberpersonengesellschaft als Trägerin des Verlustabzugs entfällt.[1)]

Bringt eine Personengesellschaft ihren Gewerbebetrieb in eine andere Personengesellschaft **ein,** stehen – lt. Auffassung der FinVerw. – die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge der Obergesellschaft, die bis zur Einbringung in die Untergesellschaft entstanden sind, auf Ebene der Untergesellschaft mangels Unternehmeridentität nicht zur Verrechnung zur Verfügung. Träger der Fehlbeträge sind weiterhin die Mitunternehmer der Obergesellschaft (Unternehmeridentität). Diese sind aber nicht Mitunternehmer der Untergesellschaft, denn Mitunternehmer der Untergesellschaft ist allein die Obergesellschaft selbst.[2)]

In **Zeile 139** ist der bei einer Personengesellschaft nach § 10a Satz 2 GewStG zum Ansatz kommende Verlustabzug für die Mitunternehmer einzutragen, denen ein Anteil am vortragsfähigen Verlust zum Schluss des vorangegangenen EZ zuzurechnen ist. **1859**

Beispiel:

An der AB-OHG sind A und B zu je $^1/_2$ beteiligt. Zum 31.12.2020 wird ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag i.H.v. 3 Mio. € festgestellt.

Am 1.1.2021 tritt der neue Gesellschafter C in die OHG ein (Beteiligung A, B und C nun je $^1/_3$). In 2021 erwirtschaftet die ABC-OHG einen Gewinn i.H.v. 2 Mio. €.

Nach § 10a Satz 5 i.V.m Satz 1 und 2 GewStG kann der Verlustabzug wie folgt vorgenommen werden:

Gewerbeertrag 2021 vor Verlustabzug		2 000 000 €
Verlustvortrag 31.12.2020	3 000 000 €	
Abzug Sockelbetrag (1 Mio. €; zu $^2/_3$ Anteil A und B) – § 10a Satz 1 GewStG	./. 666 667 €	./. 666 667 €
Verbleibt	2 333 333 €	1 333 333 €
Abzug 60 % des übersteigenden Betrags – § 10a Satz 2 GewStG (2 Mio. € Gewerbeertrag; zu $^2/_3$ Anteil A und B = 1 333 333 €, abzgl. Sockelbetrag 666 667 €; verbleiben 666 666 €, davon 60 % = 400 000 €)	./. 400 000 €	./. 400 000 €
Verbleibender Verlustvortrag 31.12.2021	**1 933 333 €**	
Gewerbeertrag 2021		**933 333 €**

In der Gewerbesteuererklärung wären für das Beispiel in **Zeile 138** der Wert „666 667" und in **Zeile 139** der Wert „400 000" einzutragen.

Wegen eines weiteren Zahlenbeispiels wird auf H 10a.3 (3) „Änderung des Gesellschafterbestands" Beispiel 3 GewStH 2016 hingewiesen.

f) Veräußerung oder Aufgabe von Teilbetrieben (Zeile 140–142)

aa) Bei Personengesellschaft und Einzelunternehmen

Soweit im Erhebungszeitraum 2021 ein **Teilbetrieb** aufgegeben oder veräußert wurde, ist ein auf diesen Teilbetrieb entfallender Verlust nicht mit Gewinnen des verbleibenden Betriebs zu verrechnen.[3)] Auf die Ausführungen zu → Rz. 1834 wird ergänzend hingewiesen. **1860**

Daher ist in **Zeile 140** der auf den Teilbetrieb entfallende Verlust des laufenden Jahres einzutragen.

Der Untergang eines Verlustes aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs betrifft nur Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften, da eine Kapitalgesellschaft gewerbliche Einkünfte Kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG) erzielt. Bei einer Kapitalgesellschaft führt daher die Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs nicht zu einem Untergang der aus diesem Teilbetrieb stammenden, noch nicht verrechneten Verluste.

bb) Teilbetriebe bei Körperschaften

Wurde im EZ 2021 ein bei einer Körperschaft angewachsener **Teilbetrieb** aufgegeben oder veräußert, entfällt ein auf diesen Teilbetrieb entfallender vortragsfähiger Verlust. Dieser wegfallende Verlust ist in **Zeile 141** einzutragen. **1861**

cc) Teilbetriebe bei Organgesellschaften

Gehen im Zuge einer Anwachsung Verluste einer Personengesellschaft auf eine Organgesellschaft über, können diese Verluste in Zeiträumen vor als auch nach dem Abschluss des GAV (Gewinnabführungsvertrag) zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger entstanden sein. Verluste, die vor Abschluss des GAV bei der Personengesellschaft entstanden sind, stellen vororganschaftliche Verluste dar, welche während des Bestehens der Organschaft nicht mit den Gewerbeerträgen der Organgesellschaft zu verrechnen sind. Erst die nach Abschluss eines **1862**

1) BFH v. 12.5.2016, IV R 29/13, BFH/NV 2016, 1489.
2) BFH v. 24.4.2014, IV R 34/10, BStBl II 2017, 211; teilweiser Nichtanwendungserlass s. gleichlautender Ländererlass v. 11.8.2021, 33 – G 1427 – 1/16 (FM Bayern), BStBl I 2021, 1074.
3) BFH v. 7.8.2008, IV R 86/05, BStBl II 2012, 145.

GAV auf Ebene der Personengesellschaft entstandenen und der Organgesellschaft angewachsenen Verluste können mit den Gewerbeerträgen der Organgesellschaft verrechnet werden.[1)]

Bei einer Organgesellschaft ist in **Zeile 142** der in Zeile 141 enthaltene Verlust, der nach rechtswirksamem Abschluss des GAV bei der Personengesellschaft entstanden ist, einzutragen.

21. Angaben für Zwecke der Steuerermäßigung nach § 35 EStG (Zeile 143)

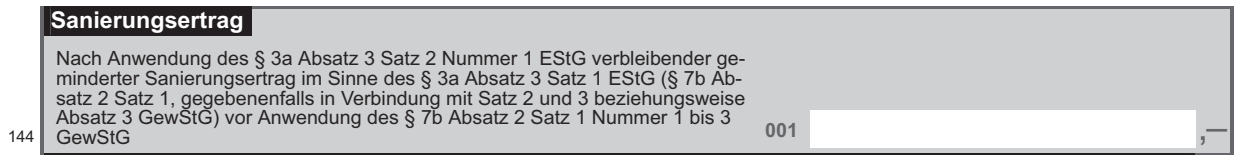


1863 Der Gewerbesteuermessbetrag, der auf **gewerbesteuerpflichtige Veräußerungs- und Aufgabegewinne** i.S.d. § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG entfällt, darf nicht im Rahmen des § 35 EStG berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG).

Daher ist in **Zeile 143** des Vordrucks ein entsprechender Gewinn i.S.d. § 18 Abs. 3 UmwStG gesondert einzutragen, soweit dieser den Gewerbeertrag (→ Rz. 1680) erhöht hat.

Eine Eintragung in Zeile 143 ist für Körperschaften nicht zulässig, da diesen keine Ermäßigung nach § 35 EStG zusteht.

22. Sanierungsertrag (Zeile 144)



1864 Nachdem der Sanierungserlass der FinVerw.[2)] vom Großen Senat des BFH[3)] für rechtswidrig erklärt wurde, erfolgte eine gesetzliche Neuregelung der Sanierungsgewinnbesteuerung durch Einführung der § 3a EStG und § 7b GewStG.[4)]

In **Zeile 144** ist der nach Anwendung des § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG verbleibende geminderte Sanierungsertrag i.S.d. § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG einzutragen.

Der verbleibende geminderte Sanierungsertrag wird anschließend – im Rahmen der Berechnung des Gewerbeertrags – gemindert um

1. den negativen Gewerbeertrag des Sanierungsjahrs des zu sanierenden Unternehmens,
2. Fehlbeträge i.S.d. § 10a Satz 3 GewStG und
3. die im Sanierungsjahr – ungeachtet des § 10a Satz 2 EStG – nach § 10a Satz 6 EStG zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestellten Fehlbeträge; die in § 10a Satz 1 und 2 EStG genannten Beträge werden der Minderung entsprechend aufgebraucht.

1865 Die erstmalige Anwendung des § 3a EStG und § 7b GewStG hing zunächst von einem zustimmenden Beschluss der EU-Kommission ab.[5)] Dies erfolgte durch einen Letter of Comfort der EU-Kommission, in dem diese am 31.7.2018 der Bundesregierung die Vereinbarkeit der § 3a EStG und § 7b GewStG mit dem EU-Beihilferecht mitgeteilt hat. Daraufhin wurde durch Art. 19 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 der dagegenstehende Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017[6)] aufgehoben.

Damit können § 3a EStG und § 7b GewStG **ab dem 8.2.2017** angewendet werden.

1866 Ergänzend wurde wegen der Rechtsprechung des BFH zu der Nichtanwendbarkeit des bisherigen Sanierungserlasses[7)] in den § 3a EStG und § 7b GewStG die Möglichkeit aufgenommen, dass **auf Antrag** des Steuerpflichtigen § 3a EStG und § 7b GewStG auch in den Fällen anzuwenden sind, in denen die Schulden **vor dem 9.2.2017** erlassen wurden (§ 52 Abs. 4a Satz 3 EStG; § 36 Abs. 2c Satz 3 GewStG).[8)] Damit ist für die betroffenen Steuerpflichtigen

1) R 10a.4 GewStR 2009.
2) BMF v. 27.3.2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl I 2003, 240.
3) BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
4) Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit der Rechtsüberlassung v. 27.6.2017, BGBl. I 2017, 2074 = BStBl I 2017, 1202.
5) Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BGBl. I 2017, 2074 = BStBl I 2017, 1202.
6) BGBl. I 2017, 2074 = BStBl I 2017, 1202.
7) BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
8) Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338 = BStBl I 2018, 1377.

auch in Altfällen ausreichende Rechtssicherheit gegeben, insbesondere bei Beschreitung des Rechtswegs bei Ablehnung der Annahme eines begünstigten Sanierungsertrags durch die FinVerw.

23. Unterjähriger Rechtsformwechsel bei Personengesellschaften (Zeilen 145–147)

Bei einem unterjährigen Rechtsformwechsel von einer Personengesellschaft zu einem Einzelunternehmen oder umgekehrt 2 27

laut gesonderter Ermittlung

145	Einheitlich ermittelter Gewerbesteuermessbetrag des Gewerbebetriebs für den gesamten Erhebungszeitraum	007	,—
146	Für den Steuerschuldner (Einzelunternehmen) ermittelter Gewerbeertrag einschließlich Hinzurechnungen und Kürzungen 36	008	,—
147	Für den Steuerschuldner (Personengesellschaft) ermittelter Gewerbeertrag einschließlich Hinzurechnungen und Kürzungen 36	009	,—

Entsprechend der Eintragung in **Zeile 16** (→ Rz. 1655) ist der bei einem unterjährigen Wechsel der Steuerschuldnerschaft im EZ auf Grund eines Rechtsformwechsels von einer Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen oder umgekehrt, der **1867**

- einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag des Gewerbebetriebs für den ganzen EZ in **Zeile 145**
- für den Einzelunternehmer als Steuerschuldner ermittelte Gewerbeertrag (einschließlich der Hinzurechnungen und Kürzungen) in **Zeile 146**
- für die Personengesellschaft als Steuerschuldner ermittelte Gewerbeertrag (einschließlich der Hinzurechnungen und Kürzungen) in **Zeile 147**

einzutragen.

Entsprechend dem Verhältnis der Gewerbeerträge der beiden Steuerschuldner zueinander wird der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag auf die beiden verteilt.

24. Schlusserklärung (Zeilen 200–210)

Schlusserklärung

Datenschutzhinweis: Die mit der Steuererklärung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149 und 150 AO in Verbindung mit § 14a GewStG verlangt.

Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter www.finanzamt.de (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.

148 bis 199 frei

Mitwirkung bei der Anfertigung der Steuererklärung

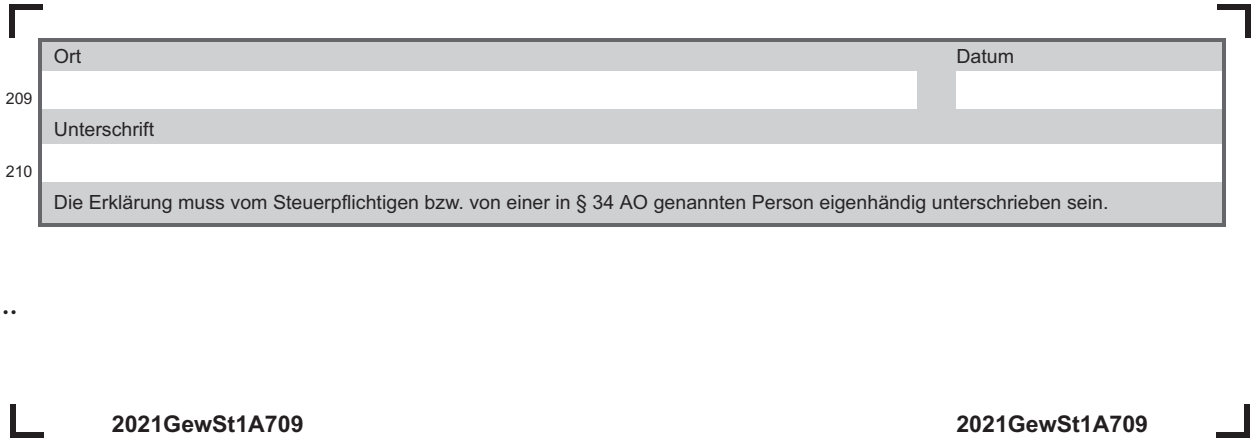
200 Die Steuererklärung wurde unter Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe im Sinne der §§ 3 und 4 StBerG angefertigt. 1 = Ja

Bei der Anfertigung dieser Erklärung hat mitgewirkt:

	Name
201	
	Vorname
202	
	Straße, Hausnummer
203	
	Postleitzahl, Ort
204	
	Telefon
205	
	zusätzliche Angaben
206	
	Mandantennummer
207	
	Bearbeiterkennzeichen
208	

Unterschrift

2021GewSt1A708 2021GewSt1A708



	Ort	Datum
209		
	Unterschrift	
210		

Die Erklärung muss vom Steuerpflichtigen bzw. von einer in § 34 AO genannten Person eigenhändig unterschrieben sein.

...

2021GewSt1A709 2021GewSt1A709

1868 Unter dem Datenschutzhinweis ist in **Zeile 200** durch Eintragung einer „1 = Ja" die Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe anzugeben. Der bei der Anfertigung der Steuererklärung Mitwirkende ist mit Name, Vorname, Anschrift und (m.E. freiwillig) zusätzlichen Angaben, Mandantennummer und Bearbeiterkennzeichen in den **Zeilen 201 – 208** einzutragen. Die zusätzlichen (freiwilligen) Angaben dienen dazu, dass bei Rückfragen der/die zuständige Sachbearbeiter/in schneller gefunden werden kann.

Auf der letzten Seite des Erklärungsvordrucks ist – soweit die Abgabe der Steuererklärung auf Papier erfolgt – in **Zeile 209** der Ort und das Datum zum Zeitpunkt der Unterschrift einzutragen. Die nach § 14a GewStG geforderte eigenhändige Unterschrift des Steuerschuldners (§ 5 GewStG) oder von den in § 34 AO bezeichneten Personen erfolgt in **Zeile 210**.

Praxishinweis:
Eine Steuererklärung, die die gesetzlich vorgeschriebene Unterschrift nicht enthält, ist unwirksam. Dieser Mangel ist aber unbeachtlich, wenn auf eine solche Steuererklärung hin ein wirksamer Steuerbescheid ergeht.[1)]

25. Anhang 1: Berechnungsschema GewSt 2021

1869

	Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)
+/./.	Korrekturen nach § 7 Satz 2 GewStG (nur bei Personenunternehmen)
+/./.	Korrekturen nach § 7 Satz 4 GewStG (nur bei Personenunternehmen)
+/./.	Anpassungen nach § 7a GewStG (bei Organgesellschaften)
+/./.	Sanierungsertrag (§ 7b GewStG)
=	**Zwischensumme**
+	Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
./.	Kürzungen (§ 9 GewStG)
=	**maßgeblicher Gewerbeertrag (§ 10 GewStG)**
./.	Verlustabzug (§ 10a GewStG)
=	**Gewerbeertrag (§ 11 GewStG)**
./.	Abrundung auf volle 100 € (§ 11 GewStG)
	Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)
	– 24 500 € für Einzel- u. Personenunternehmen
	– 5 000 € für Körperschaften i.S.d. § 2 Abs. 3 GewStG
=	**verbleibender Gewerbeertrag**
×	3,5 % Steuermesszahl (unabhängig von der Rechtsform; kein Staffeltarif)
	Gewerbesteuermessbetrag
×	Hebesatz der Gemeinde (ggf. vorher Zerlegung nach § 28 GewStG)
=	**Gewerbesteuer**

1) BFH v. 28.2.2002, V R 42/01, BStBl II 2002, 642.

26. Anhang 2: Berechnungsschema zur Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags von Finanzierungsaufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG für 2021

1870

		Abzug lt GuV	Ansatz für GewSt
	Entgelte für Schulden	→	100 %
+	Renten und dauernde Lasten, die wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen	→	100 % +
+	Gewinnanteil des stillen Gesellschafters	→	100% +
+	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	→	20 % +
+	von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (insb. Grundstücke)	→	50 % +
+	Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insb. Lizenzen und Konzessionen)	→	25 % +
=	Zwischensumme		=
./.	Freibetrag (200 000 €; max. Zwischensumme)		./.
=	**übersteigender Betrag**		**=**
	Hinzurechnung mit $^1/_4$ des den Freibetrag übersteigenden Betrags nach § 8 Nr. 1 GewStG (bei einer negativen Zwischensumme; negative Hinzurechnung von $^1/_4$ dieser negativen Zwischensumme)		davon 25 %

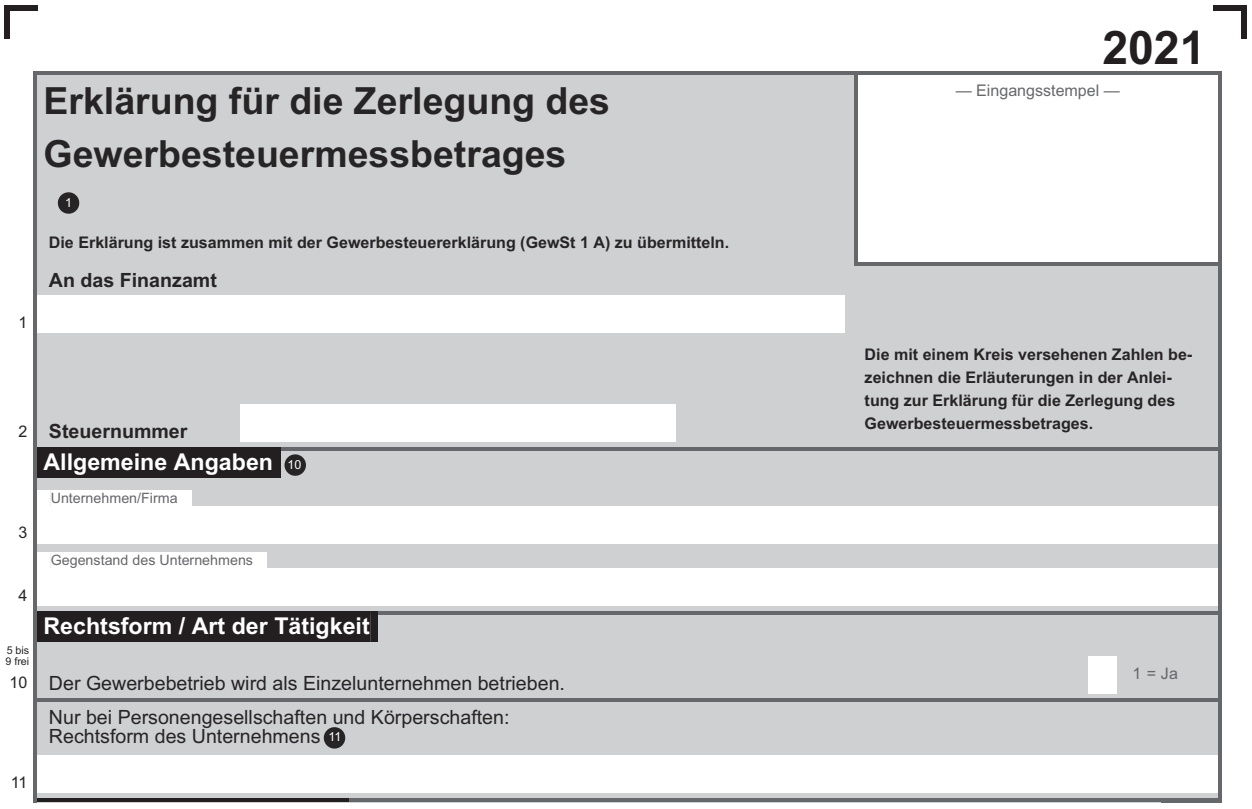
27. Anhang 3: Berechnungsschema für den gewerbesteuerlichen Spendenabzug – § 9 Nr. 5 GewStG – ohne Zuwendungen an Stiftungen

1871

nach § 8 Nr. 9 GewStG erhöhter **Gewinn**			
Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke (= lfd. Zuwendungen und Vortrag aus Vorjahr)			
20 % des erhöhten Gewinns			
alternativ 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze, Löhne und Gehälter	oder		
Ansatz des höheren Betrags (max. Se. der Zuwendungen; max. erhöhter Gewinn)		– →	–
verbleibender Gewinn			=
wenn Rest > 0 = Festzustellender Spendenvortrag			

II. GewSt 1 D – Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages

1. Allgemeine Angaben/Rechtsform/Art der Tätigkeit (Zeilen 1–11)



2021

Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages

1

Die Erklärung ist zusammen mit der Gewerbesteuererklärung (GewSt 1 A) zu übermitteln.

— Eingangsstempel —

An das Finanzamt

1

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages.

2 Steuernummer

Allgemeine Angaben 10

Unternehmen/Firma

3

Gegenstand des Unternehmens

4

Rechtsform / Art der Tätigkeit

5 bis 9 frei

10 Der Gewerbebetrieb wird als Einzelunternehmen betrieben. 1 = Ja

Nur bei Personengesellschaften und Körperschaften:
Rechtsform des Unternehmens 11

11

1872 Der Gewerbesteuermessbetrag ist auf einzelne Gemeinden zu **zerlegen**, wenn im Erhebungszeitraum

- Betriebsstätten in **mehreren Gemeinden** unterhalten wurden,
- sich eine Betriebsstätte **über mehrere Gemeinden** erstreckt,
- die Betriebsstätte **von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt** wurde (§ 28 Abs. 1 GewStG) oder
- in einer Gemeinde verschiedene Hebesätze gelten (siehe Anhang 1: Gewerbesteuerhebesätze → Rz. 1901) und eine der o.g. Voraussetzungen entsprechend vorliegt (§ 16 Abs. 4 Satz 3 GewStG).

1873 Im Gewerbesteuergesetz wird der Betriebsstättenbegriff nicht eigenständig definiert. Es ist deshalb für gewerbesteuerliche Zwecke auf § 12 AO zurückzugreifen.[1] Eine **Betriebsstätte** ist nach § 12 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Dies setzt eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Stpfl. eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.[2]

1874

Praxishinweis:
Im Vordruck GewSt 1 D werden (ab dem EZ 2021) lediglich die allgemeinen Angaben zum Betrieb sowie die anzuwendenden Zerlegungsmaßstäbe im EZ eingetragen. Angaben zu den verschiedenen Betriebsstätten sowie zu der Gemeinde der Geschäftsleitung erfolgen in der **Anlage Betriebsstätte zur Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags** (Vordruck GewSt-1 D-BS – nachfolgend: **Anlage Betriebsstätte**) (→ Rz. 1895). Dabei ist für jede Betriebsstätte eine eigene Anlage Betriebsstätte auszufüllen. Diese sind fortlaufend zu nummerieren. In der mit der lfd. Nummer eins bezeichneten Anlage Betriebsstätte ist die Gemeinde der Geschäftsleitung einzutragen.

Als Betriebsstätten gelten insb.:

- die Stätte der **Geschäftsleitung**,
- **Zweigniederlassungen**,
- **Geschäftsstellen**,
- **Fabrikations-** oder **Werkstätten**,
- **Warenlager**,
- **Ein-** oder **Verkaufsstellen**,

1) BFH v. 12.2.2004, IV R 29/02, BStBl II 2004, 602.
2) BFH v. 4.6.2008, I R 30/07, BStBl II 2008, 922.

– **Bergwerke**, **Steinbrüche** oder andere stehende, fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,

– **Bauausführungen** oder **Montagen**, wenn die einzelne Bauausführung oder Montage oder eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen **länger als sechs Monate** dauern.

Eine **mehrgemeindliche Betriebsstätte** liegt vor, wenn zwischen den Betriebsanlagen, Geschäftseinrichtungen oder Teilen von ihnen ein räumlicher und betrieblicher (d.h. organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher) Zusammenhang besteht.[1] Die für die Annahme einer einheitlichen Betriebsstätte notwendigen Merkmale müssen grundsätzlich kumulativ erfüllt sein.[2] Allerdings kann für bestimmte Unternehmen der räumliche Zusammenhang bei einer besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten. **1875**

So ist für die Annahme einer mehrgemeindliche Betriebsstätte für Unternehmen der Elektrizitätsversorgung[3] und der Mineralölwirtschaft[4] bereits ausreichend, dass der räumliche Zusammenhang durch betriebliche Anlagen unter oder über der Erdoberfläche hergestellt wird, und dies ohne Rücksicht auf deren äußere Sichtbarkeit und zumindest bei Elektrizitätsunternehmen auch ohne Rücksicht auf das Eigentum an den die Verbindung vermittelnden Leitungen. Bei diesen Unternehmenszweigen tritt der räumliche Zusammenhang wegen der besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund.

Kein räumlicher Zusammenhang kann angenommen werden, wenn die Verbindung lediglich durch Telefonleitungen oder andere allgemeine Kommunikationsleitungen begründet wird. So sind Einrichtungen zur Messung von Lärmemissionen zwar eine Betriebsstätte eines Verkehrsflughafens. Es liegt aber wegen eines fehlenden räumlichen Zusammenhangs keine mehrgemeindliche Betriebsstätte vor, wenn eine Verbindung mit den Lärmmessstationen (Datenübertragung) nur über allgemeine Kommunikationsleitungen besteht.[5]

Für die **Durchführung der Zerlegung** gelten die §§ 185 bis 189 AO. Zerlegungsbescheide sind Folgebescheide des Gewerbesteuermessbescheids und gleichzeitig Grundlagenbescheid des Gewerbesteuerbescheids. Wird der Gewerbesteuermessbetragsbescheid nach Durchführung der Zerlegung geändert, ist der Zerlegungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ebenfalls zu ändern. **1876**

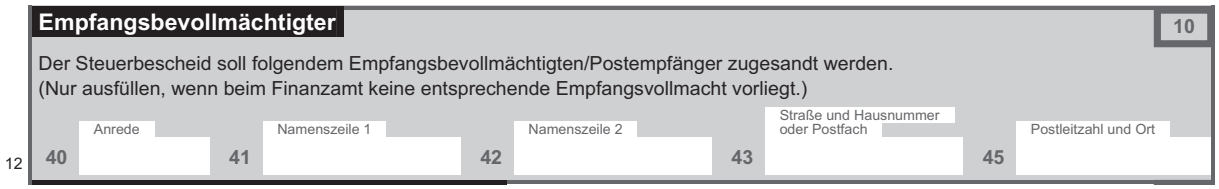
Eine Zerlegung wird zudem nach § 189 AO nachgeholt, wenn der Anspruch einer Gemeinde auf einen Anteil am Steuermessbetrag nicht berücksichtigt und auch nicht zurückgewiesen worden ist.

Beratungshinweis:
Gegen den Zerlegungsbescheid und gegen einen Bescheid, in dem ein Antrag auf Zerlegung abgelehnt wird, können sowohl der Stpfl. als auch die betroffenen Gemeinden **Einspruch** einlegen.[6]

Die in den **allgemeinen Angaben** (**Zeilen 1 bis 13**) abgefragten Angaben entsprechen den Eintragungen der Zeilen 1–21 in der Gewerbesteuererklärung (→ Rz. 1646 ff.). So ist in den **Zeilen 1–4** das für die Durchführung der Gewerbesteuerzerlegung zuständige FA nebst Steuernummer zu benennen sowie der Name und der Gegenstand des Unternehmens einzutragen. **1877**

Die Rechtsform des Unternehmens ist für ein Einzelunternehmen durch Eintragung einer „1 = Ja“ in **Zeile 10** bzw. für andere Rechtsformen durch Eintragung der Rechtsform in **Zeile 11** vorzunehmen.

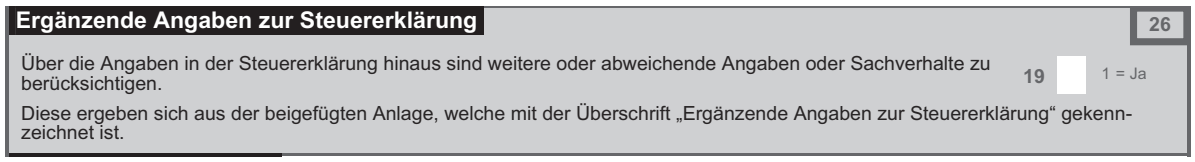
2. Empfangsbevollmächtigter (Zeile 12)



In **Zeile 12** ist ein abweichender Empfangsbevollmächtigter mit Namen und Anschrift anzugeben, wenn dem FA noch keine Empfangsvollmacht vorliegt. **1878**

1) BFH v. 20.4.1999, VIII R 13/97, BStBl II 1999, 542.
2) BFH v. 26.2.1992, I R 58/91, BFH/NV 1992, 766; FG Köln v. 27.11.2006, 2 K 6440/03, EFG 2007, 372 (rkr.).
3) BFH v. 16.11.1965, I B 249/62 U, BStBl III 1966, 40; v. 18.10.1967, I B 270/63, BStBl II 1968, 40.
4) BFH v. 10.7.1974, I R 54/72, BStBl II 1975, 42; v. 26.2.1992, I R 58/91, BFH/NV 1992, 766.
5) BFH v. 16.12.2009, I R 56/08, BStBl II 2010, 492.
6) R 28.1 Abs. 4 GewStR 2009.

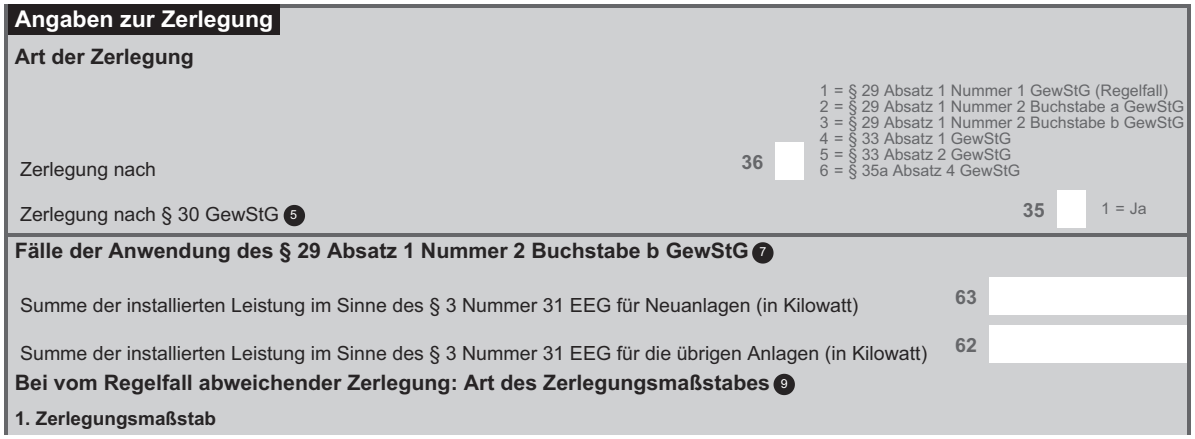
3. Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (Zeile 13)



1879 Soweit über die Angaben in der Steuererklärung hinaus noch weitere Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen sein sollten, ist der Zerlegungserklärung eine Anlage beizufügen, die mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“ zu kennzeichnen ist. Darauf ist in **Zeile 13** durch Eintragung einer „1 = Ja“ hinzuweisen.

4. Angaben zur Zerlegung (Zeilen 14–29)

a) Art der Zerlegung (Zeilen 14–17)



1880 In **Zeile 14** ist die gesetzliche Grundlage anzugeben, nach der die Zerlegung erfolgen soll.

Hierbei ist eine der folgenden Kennzahlen zu verwenden:

1 = Zerlegung nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG (Zerlegung nach Arbeitslöhnen)

2 = Zerlegung nach § 29 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a GewStG (alternative Energieerzeuger)

3 = Zerlegung nach § 29 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b GewStG (alternative Energieerzeuger EZ 2021 – 2023)

4 = Zerlegung nach § 33 Abs. 1 GewStG (unbilligen Verhältnissen)

5 = Zerlegung nach § 33 Abs. 2 GewStG (Einigung mit Gemeinden)

6 = Zerlegung nach § 35a Abs. 4 GewStG (Verlegung des Mittelpunkts der Tätigkeit bei Reisegewerbebetrieben).

In der Regel erfolgt eine Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags nach **§ 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG**; d.h. nach dem **Verhältnis der Arbeitslöhne** der einzelnen Betriebsstätten zueinander.

aa) Zerlegung nach Arbeitslöhnen (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG)

1881 **Der Regel-Zerlegungsmaßstab** ist das Verhältnis der Arbeitslöhne einer Betriebsstätte zu der Summe der Arbeitslöhne aller Betriebsstätten (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG). Bei Ermittlung der Verhältniszahlen werden die Arbeitslöhne auf volle 1 000 € abgerundet (§ 29 Abs. 3 GewStG).

Als **Arbeitslöhne** gelten die lohnsteuerpflichtigen Vergütungen zzgl. lohnsteuerfreier Zuschläge für Mehrarbeit und Sonntags-, Feiertags-, und Nachtarbeit. Andere lohnsteuerfreie Vergütungen sind nicht mit einzubeziehen. Einmalige gewinnabhängige Vergütungen wie Tantiemen oder Gratifikationen sowie sonstige Vergütungen, soweit sie für den Einzelnen 50 000 € übersteigen, und Vergütungen für Personen in Berufsausbildung sind nicht zu berücksichtigen (§ 31 Abs. 2 GewStG).[1)]

Arbeitnehmer i.S.d. § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG sind nur die Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 1 Abs. 2 LStDV zu dem Unternehmen stehen, für das der zu zerlegende Steuermessbetrag festgesetzt worden ist.[2)] Ein solches Dienstverhältnis setzt jedoch nicht voraus, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer einen Arbeitsvertrag miteinander geschlossen haben.[3)] Bei der Zerlegung von Gewerbesteuermessbeträgen nach dem Maßstab der

1) R 31.1 Abs. 1 GewStR 2009.
2) BFH v. 26.2.1992, I R 16/90, BFH/NV 1992, 836.
3) BFH v. 24.3.1999, I R 64/98, BStBl II 2000, 41.

Arbeitslöhne ist die Frage nach der Zugehörigkeit von Arbeitnehmern zu dem Gewerbebetrieb nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmen.[1)]

Bei **teilweise steuerbefreiten Unternehmen** bleiben die Vergütungen an solche Arbeitnehmer außer Ansatz, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem steuerpflichtigen Betrieb oder Teil des Betriebs tätig sind.

1882 Bei **Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften** sind für die im Betrieb tätigen Unternehmer (Mitunternehmer) insg. 25 000 € jährlich anzusetzen (§ 31 Abs. 5 GewStG). Das gilt nicht für **Kapitalgesellschaften**, da dort der Gesellschafter/Geschäftsführer seinen Arbeitslohn als Betriebsausgabe gewinnmindernd berücksichtigen kann und dieser in die Summe der Arbeitslöhne einfließt.

War ein Unternehmer oder ein im Betrieb tätiger Mitunternehmer in mehreren Betriebsstätten geschäftsleitend tätig, so sind die 25 000 € nach dem Verhältnis der geschäftsleitenden Tätigkeiten auf diese Betriebsstätten zu verteilen.

Beispiel:

Einzelunternehmer A betreibt einen Motorradhandel und unterhält in drei Gemeinden (A, B und C) Betriebsstätten. Für 2021 wird für das Unternehmen ein GewSt-Messbetrag i.H.v. 45 000 € ermittelt.

Die Arbeitslöhne von insg. 250 000 € entfallen i.H.v. 80 000 € auf die Gemeinde A, i.H.v. 70 000 € auf die Gemeinde B und i.H.v. 100 000 € auf die Gemeinde C. A führt die Geschäfte nahezu ausschließlich von der Betriebsstätte in A aus.

Nach den §§ 28 bis 34 GewStG ist der GewSt-Messbetrag von 45 000 € wie folgt zu zerlegen:

	Summe	Gemeinde A	Gemeinde B	Gemeinde C
Arbeitslöhne	250 000	80 000	70 000	100 000
Unternehmerlohn	+ 25 000	+ 25 000	–	–
	275 000	105 000	70 000	100 000
Anteil am Messbetrag	100 %	38,19 %	25,45 %	36,36 %

bb) Zerlegung für Erzeuger alternativer Energien (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG)

1883 Bereits ab dem **EZ 2014** gibt es einen besonderen Zerlegungsschlüssel für Betriebe, die ausschließlich **Anlagen zur Erzeugung aus Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus Windenergie und solare Strahlungsenergie** i.S.d. § 3 Nr. 3 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) betreiben. Im Rahmen des FoStoG[2)] wurde der Aufteilungsschlüssel **ab dem EZ 2021** für diese Betriebe geändert.

So erfolgt bei diesen die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags grundsätzlich zu $^1/_{10}$ nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG) und zu $^9/_{10}$ nach dem Verhältnis der Summe der installierten Leistung i.S.v. § 3 Nr. 31 EEG zur installierten Leistung in den einzelnen Betriebsstätten (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a GewStG).

1884 Bei Betrieben, die ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus **solarer Strahlungsenergie** betreiben, erfolgt in den **EZ 2014–2023** jedoch die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags nach § 29 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b GewStG. So wird der auf **Neuanlagen**, d.h. Anlagen, die nach dem 30.6.2013 genehmigt worden sind, entfallende Anteil am Gewerbesteuermessbetrag zu $^1/_{10}$ nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG) und zu $^9/_{10}$ nach dem Verhältnis der Summe der installierten Leistung i.S.v. § 3 Nr. 31 EEG zur installierten Leistung in den einzelnen Betriebsstätten und der auf die übrigen Anlagen entfallende Gewerbesteuermessbetrag nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne der in den einzelnen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmern aufgeteilt/zerlegt.

Die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags auf Neuanlagen und auf übrige Anlage wird ermittelt nach dem Verhältnis der Summe der installierten Leistung für Neuanlagen und der Summe der installierten Leistung der übrigen Anlagen (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 GewStG).

1885 Betriebe, die nicht ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus solarer Strahlungsenergie betreiben, zerlegen ihren Gewerbesteuermessbetrag weiterhin nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG.

1886 Betriebe, deren Gewerbesteuermessbetrag nach § 29 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b GewStG zerlegt wird, haben in der **Zeile 16** die Summe der installierten Leistung i.S.d. § 3 Nr. 31 EEG für Neuanlagen und in **Zeile 17** die Summe der installierten Leistung i.S.d. § 3 Nr. 31 EEG für die übrigen Anlagen jeweils in Kilowatt einzutragen.

cc) Zerlegung in besonderen Fällen (§ 33 GewStG)

1887 Führt die Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 GewStG zu einem **offenbar unbilligen Ergebnis**, ist der Steuermessbetrag nach einem die Verhältnisse besser berücksichtigenden Maßstab zu zerlegen (**§ 33 Abs. 1 GewStG**).

Allerdings rechtfertigt nicht jede offenbare Unbilligkeit, die sich aus dem Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG ergibt, eine Zerlegung nach einem abweichenden Maßstab, sondern nur eine eindeutige Unbilligkeit von

1) H 29.1 (Arbeitnehmer i.S.d. § 29 Abs. 1 GewStG) GewStH 2016; BFH v. 12.2.2004, IV R 29/02, BStBl II 2004, 602.
2) Fondsstandortgesetz (FoStoG) v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498 = BStBl I 2021, 803 (Auszug).

erheblichem Gewicht. Eine solche liegt nur dann vor, wenn auf Grund der atypischen Umstände des Einzelfalles die sich aus dem groben Maßstab des § 29 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird.[1)]

Ein offenbar unbilliges Ergebnis ist nur dann gegeben, wenn einer Gemeinde durch die Betriebsstätte wesentliche Lasten erwachsen und sie nicht diesen Lasten entsprechend am Gewerbesteuermessbetrag beteiligt wird. Als wesentliche Lasten zählen regelmäßig die sog. Arbeitnehmerfolgekosten wie die Aufwendungen einer Gemeinde für den Bau von Straßen, Schulen, Krankenhäusern, Altersheimen usw. für die dort wohnenden Arbeitnehmer der Betriebsstätte.

So tritt bei einer gewerblichen Vermietung von **Ferienwohnungen** ein offenbar unbilliges Ergebnis ein, wenn der Eigentümer seinen Wohnsitz nicht in der Belegenheitsgemeinde hat und dort auch nicht oder nur teilweise tätig ist. In diesem Fall würde die Belegenheitsgemeinde bei einer Zerlegung nach Arbeitslöhnen am Steuermessbetrag nicht beteiligt werden, obwohl nur ihr durch die vermieteten Ferienwohnungen Lasten entstehen. Hier wäre eine Zerlegung des Steuermessbetrags nach § 33 Abs. 1 GewStG geboten mit der Zugrundelegung der Betriebseinnahmen als Zerlegungsmaßstab.[2)]

1888 **Einigen sich die Gemeinden mit dem Stpfl.** über die Zerlegung, so ist der Messbetrag nach Maßgabe dieser Einigung zu zerlegen (**§ 33 Abs. 2 GewStG**).

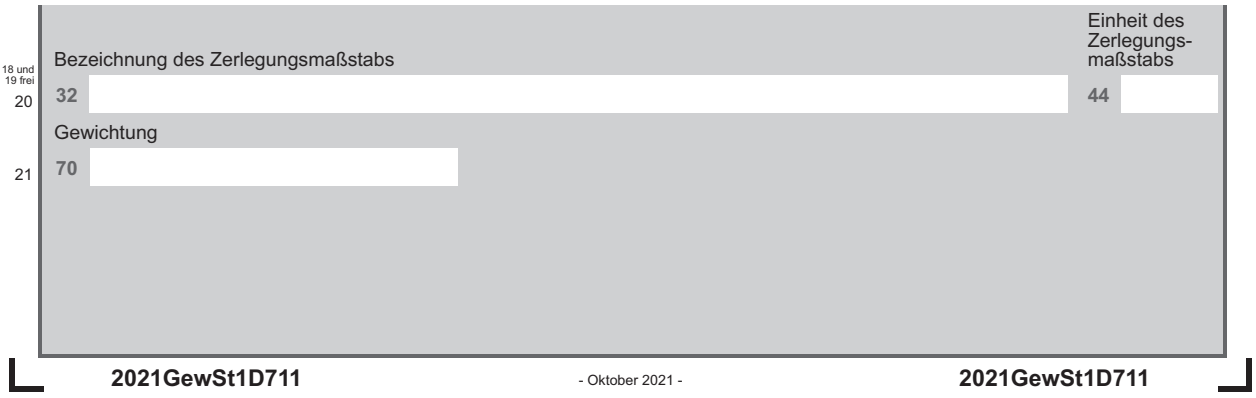
dd) Zerlegung bei Reisegewerbetreibenden (§ 35a Abs. 4 GewStG)

1889 Bei einem Reisegewerbetreibenden ist die Gemeinde hebeberechtigt, in der sich der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit befindet. Eine Zerlegung findet bei einem Reisegewerbetreibenden jedoch dann statt, wenn im Laufe eines EZ der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt wird. Dann erfolgt eine Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags nach den zeitlichen Anteilen (Kalendermonate).

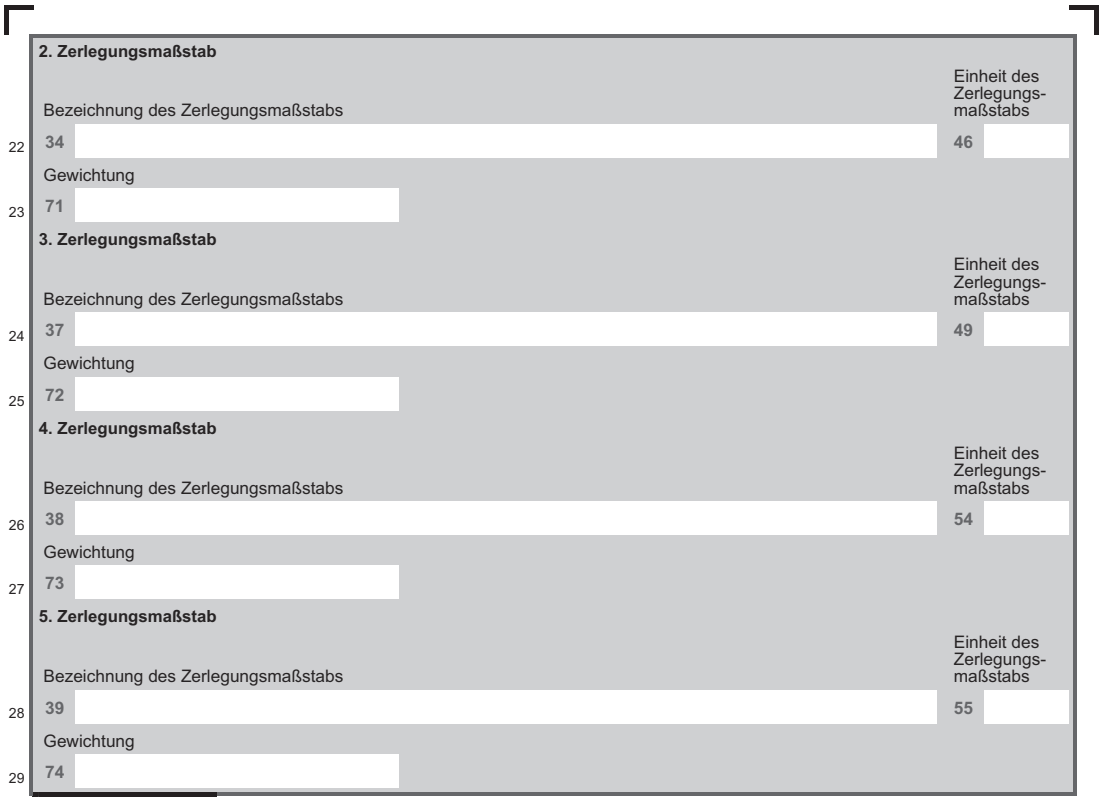
ee) Mehrgemeindliche Betriebsstätte (§ 30 GewStG)

1890 Bei **mehrgemeindlichen Betriebsstätten** ist der Gewerbesteuermessbetrag auf die betroffenen Gemeinden entsprechend der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten zu zerlegen (**§ 30 GewStG**). Ist wegen einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte eine Zerlegung erforderlich ist in **Zeile 15** eine „1 = Ja“ einzutragen.

b) Bei einer vom Regelfall abweichende Zerlegung: Art des Zerlegungsmaßstabes (Zeilen 20–29)



1) BFH v. 24.5.2006, I R 102/04, BFH/NV 2007, 270; R 33.1 Abs. 1 Satz 8 GewStR 2009.
2) R 33.1 Abs. 1 Satz 9 GewStR 2009.



Zerlegungsmaßstab ist grundsätzlich das Verhältnis der Arbeitslöhne im Kalenderjahr (= Regelfall). Eintragungen zur Art des Zerlegungsmaßstabs sind daher nur vorzunehmen, wenn ein vom Regelfall abweichender Zerlegungsmaßstab vorliegt. Liegen mehrere Zerlegungsmaßstäbe vor – es sind bis zu fünf verschiedene Zerlegungsmaßstäbe erklärbar – sind auch die Gewichtungen jedes einzelnen Zerlegungsmaßstabs anzugeben. Liegt nur ein vom Regelfall abweichender Zerlegungsmaßstab vor, ist keine Angabe zur Gewichtung zu tätigen. **1891**

Bei einer von dem Regelfall abweichenden Zerlegung ist in der **Zeile 20** die Art des anzulegenden Zerlegungsmaßstabs zu bezeichnen und die verwendete Einheit anzugeben. **1892**

Hierbei können beispielsweise folgende Bezeichnungen und Einheiten verwendet werden:

Bezeichnung	Einheit
Abbaufläche	qm
Abwassermenge	cbm
Anlagenwerte	€
Anschlusswerte	Anzahl
Arbeitnehmer	Anzahl
Arbeitslöhne	€
Arbeitslöhne (Netz)	€
Arbeitslöhne (Nicht-Netz)	€
Arbeitslöhne (Organgesellschaft)	€
Arbeitsstunden	Std
Baukosten	€
Bausparsummen	€
Betriebseinnahmen	€
Bilanzsummenanteile	€
Familienangehörige	Anzahl
Gas, Abgabemenge	cbm
Gaseinnahmen	€
Gewinn	€
Glasfaserkabellänge	km
Grundstücksfläche	qm
Hauptleitungslänge	km

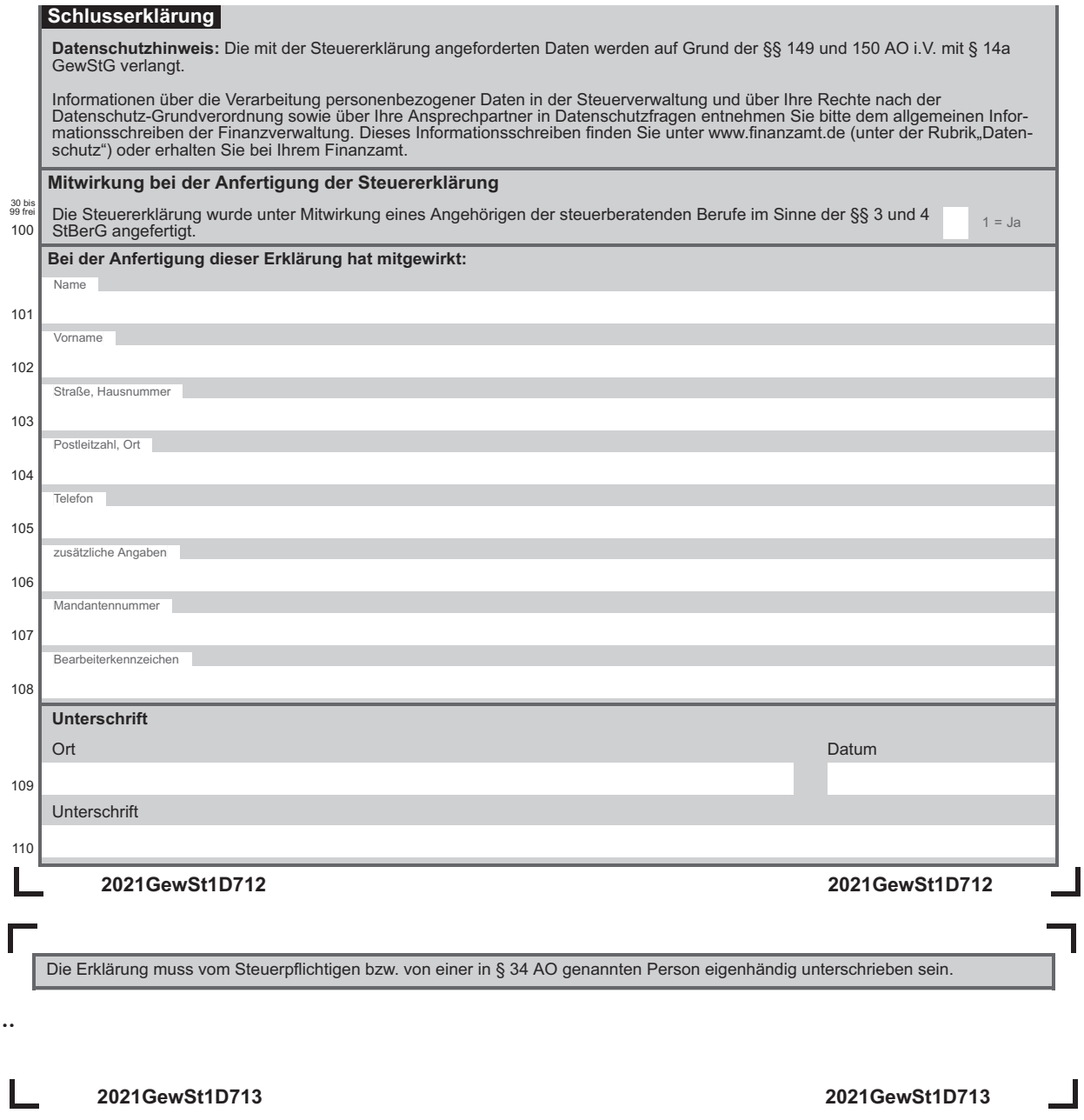
Bezeichnung	Einheit
Hausanschlüsse	Anzahl
Kilometer, gefahrene	km
Kinder	Anzahl
Kinder, schulpflichtige	Anzahl
Miete für Anlagegüter	€
nach Vereinbarung	
Prozentsatz	Prozent
Rohrnetzlänge	km
Sachanlagevermögen	€
Sendeminuten	Min
Spareinlagen	€
Strom, Abgabemenge	kwh
Stromeinnahmen	€
Umsätze	€
Umsätze (Netz)	€
Umspannwerke	Anzahl
Warenbezüge	€
Wasser, Abgabemenge	cbm
Wassereinnahmen	€
Wasserförderung	cbm
zeitliche Aufteilung	Min

Bei einer Kombination von mehreren anzulegenden Zerlegungsmaßstäben ist in **Zeile 21** die Gewichtung der verschiedenen Zerlegungsmaßstäbe zueinander einzutragen. Liegt nur ein vom Regelfall abweichender Zerlegungsmaßstab vor, ist keine Angabe zur Gewichtung zu tätigen.

1893 In den **Zeilen 22–29** können entsprechend noch vier weitere Zerlegungsmaßstäbe eingetragen werden, die dann entsprechend ihrer Gewichtung bei der Zerlegung berücksichtigt werden.

Maximal können bis zu fünf unterschiedliche Zerlegungsmaßstäbe erfasst werden.

5. Schlusserklärung (Zeilen 100–110)



…

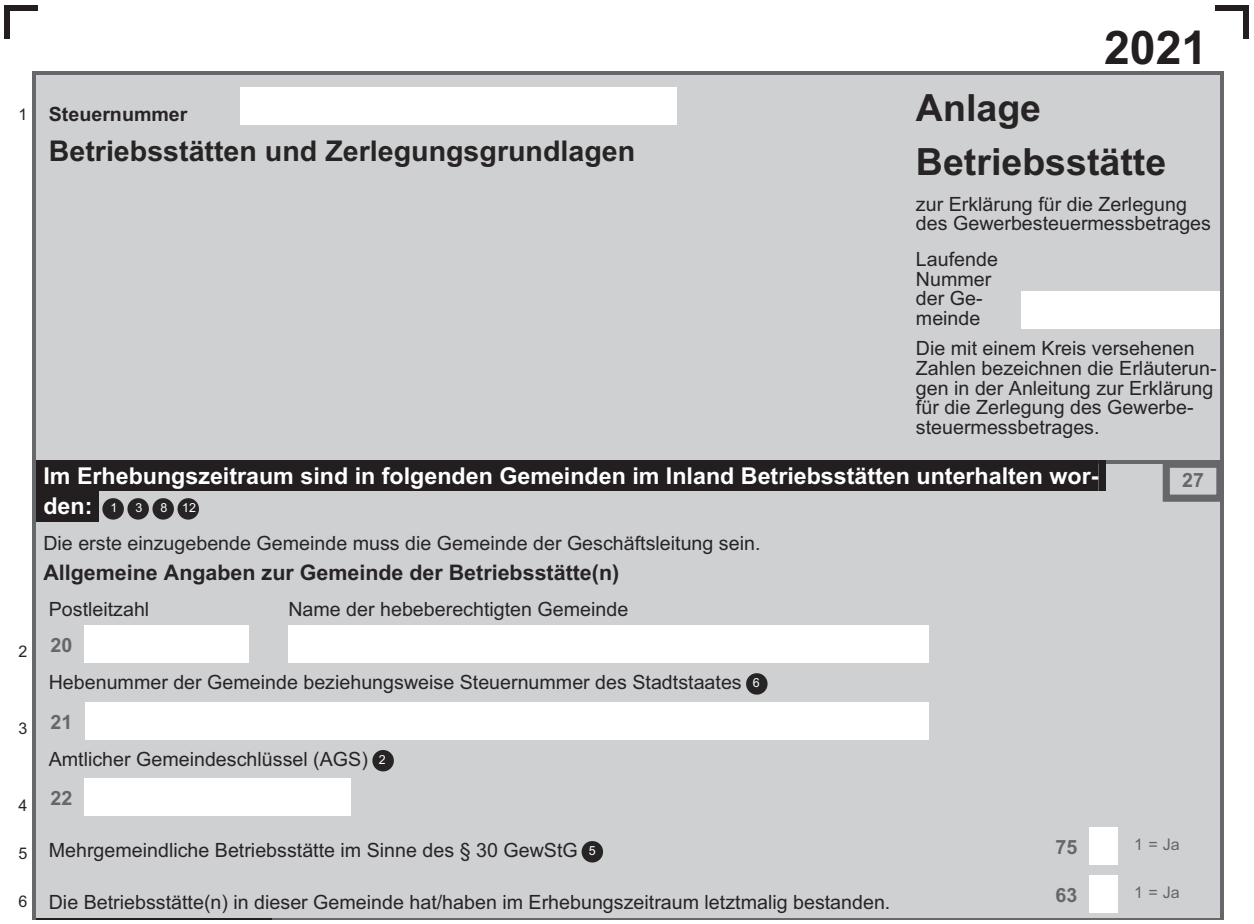
2021GewSt1D713 2021GewSt1D713

1894 Unter dem Datenschutzhinweis und den Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten ist in **Zeile 100** durch Eintragung einer „1 = Ja“ anzuzeigen, wenn die Steuererklärung unter Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe angefertigt wurde. Dabei sind in den **Zeilen 101–104** der Name und die Anschrift von demjenigen einzutragen, der bei der Anfertigung der Erklärung mitgewirkt hat. Die Eintragung der Telefonnummer, von zusätzlichen Angaben, der Mandantennummer und des Bearbeiterkennzeichens in den **Zeilen 105–108** ist m.E. freiwillig und soll nur dazu dienen, dass der für die Erstellung der Steuererklärung zuständige Mitarbeiter in der Steuerberatungskanzlei bei Rückfragen schnell erreicht werden kann.

Wird die Steuererklärung nicht durch authentifizieren Datensatz eingereicht, ist diese abschließend von der dazu befugten Person (§ 34 AO) mit Angabe des Orts und des Datums (**Zeile 109**) eigenhändig in **Zeile 110** zu unterschreiben.

III. GewSt 1 D-BS – Anlage Betriebsstätte zur GewSt-Zerlegungserklärung

1. Angaben zur Gemeinde (Zeilen 1–6)



2021

1 Steuernummer

Betriebsstätten und Zerlegungsgrundlagen

Anlage Betriebsstätte

zur Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages

Laufende Nummer der Gemeinde

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages.

Im Erhebungszeitraum sind in folgenden Gemeinden im Inland Betriebsstätten unterhalten worden: ① ③ ⑧ ⑫ 27

Die erste einzugebende Gemeinde muss die Gemeinde der Geschäftsleitung sein.

Allgemeine Angaben zur Gemeinde der Betriebsstätte(n)

Postleitzahl | Name der hebeberechtigten Gemeinde

2 20

Hebenummer der Gemeinde beziehungsweise Steuernummer des Stadtstaates ⑥

3 21

Amtlicher Gemeindeschlüssel (AGS) ②

4 22

5 Mehrgemeindliche Betriebsstätte im Sinne des § 30 GewStG ⑤ 75 1 = Ja

6 Die Betriebsstätte(n) in dieser Gemeinde hat/haben im Erhebungszeitraum letztmalig bestanden. 63 1 = Ja

Während bis EZ 2020 noch die Gemeinde der Geschäftsleitung in der Zerlegungserklärung (GewSt 1 D) erfasst wurde, sind **ab dem EZ 2021** sämtliche Betriebsstätten, also auch die Betriebsstätte(n) in der Gemeinde der Geschäftsleitung separat auf der Anlage Betriebsstätte zu erfassen. **1895**

Es ist für jede Gemeinde, in der sich eine oder mehrere Betriebsstätten befinden, eine Anlage Betriebsstätte auszufüllen. Sollten sich in einer Gemeinde mehrere Betriebsstätten befinden, sind die Zerlegungsmaßstäbe zusammenzufassen.

Betriebsstätten, die sich im **Ausland** befinden, werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt und scheiden deshalb auch für die Zerlegung des Steuermessbetrags aus.[1)] Ausländische Betriebsstätten sind daher nicht einzutragen.

Die erste „Anlage Betriebsstätte" muss die Gemeinde der Geschäftsleitung sein. **1896**

Die „**Gemeinde der Geschäftsleitung**" ist die Gemeinde, in der sich im Erhebungszeitraum die Geschäftsleitung befunden hat. Hat das Unternehmen die Geschäftsleitung im Laufe des Erhebungszeitraums in eine andere Gemeinde verlegt, ist dies die Gemeinde, in der sich die Geschäftsleitung am Ende des Erhebungszeitraums befunden hat (§ 34 GewStDV). Befindet sich die Geschäftsleitung im Ausland, so gilt die wirtschaftlich bedeutendste der zu berücksichtigen Betriebsstätten als Sitz der Geschäftsleitung (§ 34 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

Diese erhält in der **Zeile 1** (auf der rechten Seite) die lfd. Nummer 00001. Weitere Gemeinden sind auf den weiteren „Anlage Betriebsstätten" einzutragen und fortlaufend zu nummerieren.

Daneben wird in Zeile 1 noch die Steuernummer des Unternehmens eingetragen.

In **Zeile 2** ist die Postleitzahl sowie der Name der hebeberechtigten Gemeinde einzutragen und in **Zeile 3** die Hebenummer (Steuernummer) der Gemeinde, soweit bereits zugeteilt; ansonsten die genaue Anschrift (Straße, Hausnummer) der Betriebsstätte.

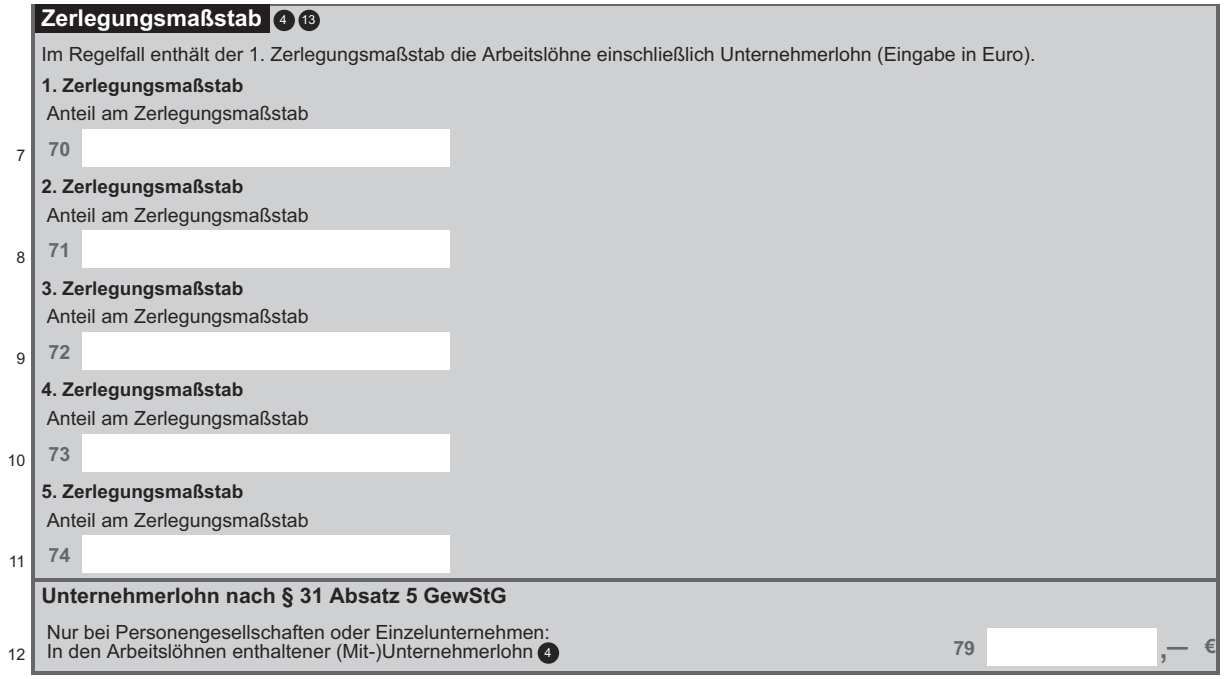
In **Zeile 4** ist der amtliche Gemeindeschlüssel einzutragen

1) R 28.1 Abs. 3 GewStR 2009.

Handelt es sich um eine mehrgemeindliche Betriebsstätte i.S.d. § 30 GewStG, ist dies in **Zeile 5** durch Eintragung einer „1 = Ja" zu kennzeichnen.

Hat eine Betriebsstätte im EZ 2021 letztmalig bestanden, ist dies in **Zeile 6** durch Eintragung einer „1 = Ja" zu vermerken.

2. Zerlegungsmaßstab (Zeilen 7–12)



1897 Der Regelzerlegungsmaßstab ist das Verhältnis der Arbeitslöhne inkl. dem fiktiven Unternehmerlohn.

Erfolgt die Zerlegung nach dem Regelzerlegungsmaßstab (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG), müssten in **Zeile 7** die auf die jeweilige Gemeinde entfallenden Arbeitslöhne nebst des auf die Gemeinde entfallenden Unternehmerlohns in € eingetragen werden. Die Arbeitslöhne sind dabei **nicht** auf volle Tausend € abzurunden. Die nach § 29 Abs. 3 GewStG erforderliche Abrundung auf volle Tausend € erfolgt automatisch. Entsprechendes gilt für die Eintragungen bei den weiteren Gemeinden auf den weiteren „Anlage Betriebsstätten".

1898 Erfolgt die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags nach einem anderen als dem Regelzerlegungsmaßstab (vgl. § 33 GewStG → Rz. 1900 ff.), können in den **Zeilen 7 bis 11** bis zu fünf verschiedene Zerlegungsmaßstäbe eingetragen werden. Hierbei ist die in den Zeilen 20 bis 29 der Zerlegungserklärung (GewSt 1 D) verwendete Reihenfolge der unterschiedlichen Zerlegungsmaßstäbe zugrunde zu legen.

1899 In **Zeile 12** ist bei einem Einzelunternehmen bzw. einer Personengesellschaft der in den Arbeitslöhnen lt. Zeile 7 enthaltene fiktive (Mit-)Unternehmerlohn (§ 31 Abs. 5 GewStG) einzutragen.

1900 Für die weiteren Betriebsstätten sind die dafür erforderlichen Eintragungen auf der jeweiligen „Anlage Betriebsstätte" (Vordruck GewSt 1 D-BS) nach demselben Eintragungsschema vorzunehmen.

3. Anhang 1: Gewerbesteuerhebesätze 2021[1)]

Gemeinden über 50 000 Einwohner	GewSt-Hebesatz-% 2021	Gemeinden über 50 000 Einwohner	GewSt-Hebesatz-% 2021
Aachen	475	Frankfurt am Main	460
Aalen	380	Frechen	490
Ahlen	445	Freiburg im Breisgau	430
Arnsberg	459	Friedrichshafen	350
Aschaffenburg	400	Fulda	380
Augsburg	470	Fürth	440
Bad Homburg v.d. Höhe	385	Garbsen	450
Bad Kreuznach	405	Gelsenkirchen	480
Bad Salzuflen	445	Gera	464
Baden-Baden	390	Gießen	420
Bamberg	390	Gladbeck	495
Bayreuth	370	Göppingen	365
Bergheim	500	Görlitz	420
Bergisch Gladbach	460	Goslar	420
Berlin	410	Göttingen	430
Bielefeld	480	Greifswald	425
Böblingen	380	Grevenbroich	450
Bocholt	458	Gummersbach	475
Bochum	495	Gütersloh	411
Bonn	490	Hagen	520
Bottrop	490	Halle (Saale)	450
Brandenburg an der Havel	450	Hamburg	470
Braunschweig	450	Hameln	455
Bremen	460	Hamm	465
Bremerhaven	460	Hanau	430
Castrop-Rauxel	500	Hannover	480
Celle	440	Hattingen	515
Chemnitz	450	Heidelberg	400
Cottbus	400	Heilbronn	420
Darmstadt	454	Herford	430
Delmenhorst	435	Herne	500
Dessau-Roßlau	450	Herten	480
Detmold	446	Hilden	400
Dinslaken	460	Hildesheim	440
Dormagen	450	Hürth	480
Dorsten	495	Ibbenbüren	438
Dortmund	485	Ingolstadt	400
Dresden	450	Iserlohn	480
Duisburg	520	Jena	450
Düren	450	Kaiserslautern	410
Düsseldorf	440	Karlsruhe	430
Emden	420	Kassel	440
Erfurt	470	Kempten (Allgäu)	387
Erlangen	440	Kerpen	500
Eschweiler	490	Kiel	450
Essen	480	Kleve	417
Esslingen am Neckar	400	Koblenz	420
Euskirchen	475	Köln	475
Flensburg	410	Konstanz	390
Frankfurt (Oder)	400	Krefeld	480

1901

1) https://www.dihk.de/de/themen-und-positionen/wirtschaftspolitik/steuer-und-finanzpolitik/hebesaetze-56878 (Stand 20.12.2021).

Gemeinden über 50 000 Einwohner	GewSt-Hebesatz-% 2021
Landshut	420
Langenfeld (Rheinland)	299
Langenhagen	450
Leipzig	460
Leverkusen	250
Lingen (Ems)	395
Lippstadt	440
Lübeck	450
Lüdenscheid	499
Ludwigsburg	395
Ludwigshafen am Rhein	425
Lüneburg	420
Lünen	490
Magdeburg	450
Mainz	440
Mannheim	430
Marburg	400
Marl	530
Meerbusch	450
Menden (Sauerland)	460
Minden	447
Moers	480
Mönchengladbach	490
Mülheim an der Ruhr	580
München	490
Münster	460
Neubrandenburg	440
Neumünster	410
Neuss	455
Neustadt an der Weinstraße	400
Neu-Ulm	360
Neuwied	405
Norderstedt	440
Nordhorn	375
Nürnberg	467
Oberhausen	580
Offenbach am Main	440
Offenburg	380
Oldenburg	439
Osnabrück	440
Paderborn	419
Passau	400
Pforzheim	445
Plauen	450
Potsdam	455
Pulheim	475

Gemeinden über 50 000 Einwohner	GewSt-Hebesatz-% 2021
Ratingen	400
Ravensburg	390
Recklinghausen	520
Regensburg	425
Remscheid	490
Reutlingen	380
Rheine	430
Rosenheim	400
Rostock	465
Rüsselsheim	420
Saarbrücken	490
Salzgitter	440
Sankt Augustin	490
Schwäbisch Gmünd	380
Schweinfurt	370
Schwerin	450
Siegen	485
Sindelfingen	370
Solingen	475
Speyer	415
Stolberg (Rhld.)	495
Stralsund	445
Stuttgart	420
Trier	430
Troisdorf	500
Tübingen	390
Ulm	360
Unna	481
Velbert	440
Viersen	460
Villingen-Schwenningen	360
Waiblingen	360
Weimar	430
Wesel	448
Wetzlar	390
Wiesbaden	454
Wilhelmshaven	410
Willich	434
Witten	520
Wolfenbüttel	430
Wolfsburg	360
Worms	420
Wuppertal	490
Würzburg	420
Zwickau	450

IV. Anlage BEG – Beteiligung an Körperschaften

1. Behandlung von Beteiligungserträgen bei der Gewerbesteuer

Nach § 7 Satz 1 GewStG sind Gewinne aus Anteilen (Dividenden) entsprechend der Rechtsform des Unternehmers bei Einzelunternehmern nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise bzw. bei Körperschaften ggf. nach § 8b Abs. 1 KStG vollständig steuerbefreit (Ausnahme Schachtelbeteiligungen i.S. des § 8b Abs. 4 KStG). Für Personengesellschaften wird dies über § 7 Satz 4 GewStG – entsprechend der Beteiligungsquote – entsprechend nachvollzogen. **1902**

Gewerbesteuerlich werden Beteiligungserträge unterschieden in Streubesitzbeteiligungen und Schachtelbeteiligungen. Während für Streubesitzbeteiligungen die Steuerbefreiung auf erhaltene Dividenden rückgängig gemacht werden (§ 8 Nr. 5 GewStG), werden die Bezüge aus schachtelprivilegierten Beteiligungen – soweit diese noch im Gewinn nach § 7 GewStG enthalten sind – vollständig von der Gewerbesteuer befreit (§ 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG).

Bei Organgesellschaften kommt als zusätzliches Problem hinzu, dass bei diesen die Beteiligungserträge im Rahmen der Ermittlung des gewerblichen Gewinns nach § 7 GewStG nicht nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG ganz oder teilweise befreit werden, da dies erst auf Ebene des Organträgers erfolgt (§ 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 15 Nr. 2 KStG). Um die dadurch eintretenden Verwerfungen zu vermeiden, ist ab EZ 2017 für Schachteldividenden die Regelung des § 7a GewStG zu beachten.

a) Streubesitzdividenden

Die Befreiung von Dividendenbezügen bei natürlichen Personen im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) bzw. bei Körperschaften nach § 8b Abs. 1 KStG wird gewerbesteuerlich nur teilweise nachvollzogen. **1903**

So ist die Befreiung von Dividendenbezügen bei der Gewerbesteuer auf die Fälle des in- und ausländischen Schachtelprivilegs (§ 9 Nr. 2a und 7 GewStG) beschränkt. Bei Streubesitzbeteiligungen ist die schon vor der Unternehmenssteuerreform bestehende Doppelbelastung erhalten geblieben.

Um dies sicherzustellen, wurde für steuerfrei gestellte Dividendenbezüge § 8 Nr. 5 GewStG als neue Hinzurechnungsvorschrift eingeführt.

So sind nach § 8 Nr. 5 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen: **1904**

- die nach § 3 Nr. 40d EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft,
- soweit für die Beteiligung nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG vorliegen (= sog. Schachtelbeteiligungen):

  Eine Schachtelbeteiligung ist gegeben, wenn zu Beginn des Erhebungszeitraums eine Beteiligung am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft von mindestens 15 % gehalten wird.
- nach Abzug der nichtabziehbaren Betriebsausgaben (§ 3c Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 5 und 10 KStG).

Im Ergebnis sollen die steuerfrei belassenen (Netto-)Erträge, d.h. Einnahmen nach Abzug der darauf entfallenden Aufwendungen, für Zwecke der Gewerbesteuer wieder hinzugerechnet werden.

aa) Streubesitzdividenden bei Einzelunternehmen

Bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 7 Satz 1 GewStG) ist bei Beteiligungsbeträgen das Teileinkünfteverfahren zu beachten (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG). **1905**

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Veräußerungserlöse aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sind danach zu 40 % steuerfrei. Die mit diesen Beteiligungen wirtschaftlich im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben sind gleichfalls nur zu 40 % abzugsfähig.

Gewerbesteuerlich ist die anteilige Steuerfreistellung nur dann zu akzeptieren, wenn die Beteiligung die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG erfüllt, andernfalls erfolgt eine Korrektur (Hinzurechnung) im Rahmen des § 8 Nr. 5 GewStG.

Bei der Hinzurechnung sind die damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben entsprechend zu berücksichtigen. Soweit diese nach § 3c Abs. 2 EStG bereits als Betriebsausgabe berücksichtigt wurden, bedarf es keiner Kürzung. **1906**

Beispiel:

A hält eine 6 %ige Beteiligung an der A-GmbH im Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebs.

2021 erhält A eine Dividende i.H.v. 10 000 €. Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung sind i.H.v. 6 000 € entstanden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

Dividendeneinnahmen	10 000 €	
zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40d EStG)	./. 4 000 €	
steuerpflichtige Einnahmen	**6 000 €**	**6 000 €**

Betriebsausgaben	6 000 €	
zu 40 % nichtabziehbar (§ 3c Abs. 2 EStG)	./. 2 400 €	
abziehbar	3 600 €	./. 3 600 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb		**+ 2 400 €**
Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags erfolgt nach § 8 Nr. 5 GewStG folgende Hinzurechnung:		
Gewinn aus Gewerbebetrieb		+ 2 400 €
steuerfreie Einnahmen	4 000 €	
./. nichtabziehbare Betriebsausgaben	./. 2 400 €	
Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG	**1 600 €**	**+** 1 600 €
Gewerbeertrag		**+ 4 000 €**

Im Ergebnis werden die bei der Einkommensteuer zu 40 % steuerfrei gelassenen Dividendenerträge nebst damit im Zusammenhang stehenden steuerfrei belassenen Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Gewerbesteuer erfasst.

1907 Soweit es sich bei den abzugsfähigen Betriebsausgaben um Finanzierungskosten i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG handeln sollte, erfolgt eine entsprechende Berücksichtigung bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags (im o.g. Beispiel 60 % von 6 000 € = 3 600 €). Die sich erst im Rahmen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG erfassten weiteren – bis dahin nicht abzugsfähigen – Finanzierungskosten (im o.g. Beispiel: 2 400 €) werden nicht von § 8 Nr. 1 GewStG erfasst, da nach dem Wortlaut des § 8 Nr. 1 GewStG nur der Teil der Finanzierungskosten hinzugerechnet werden kann, der nicht nach § 3c Abs. 2 EStG nichtabziehbar ist, der also den Gewinn aus Gewerbebetrieb gemindert hat.

1908 Übersteigen die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 2 EStG die mit ihnen zusammenhängenden steuerfreien Erlöse, kann es zu einer negativen Hinzurechnung kommen.[1)]

Beispiel:

Sachverhalt wie im o.g. Beispiel, nur betragen die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung nun 14 000 €.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

Dividendeneinnahmen	10 000 €	
zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 d EStG)	./. 4 000 €	
steuerpflichtige Einnahmen	**6 000 €**	**6 000 €**
Betriebsausgaben	14 000 €	
zu 40 % nichtabziehbar (§ 3c Abs. 2 EStG)	./. 5 600 €	
abziehbar	8 400 €	./. 8 400 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb		**./. 2 400 €**
Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags erfolgt nach § 8 Nr. 5 GewStG folgende Hinzurechnung:		
Gewinn aus Gewerbebetrieb		./. 2 400 €
steuerfreie Einnahmen	4 000 €	
./. nichtabziehbare Betriebsausgaben	./. 5 600 €	
Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG	**./. 1 600 €**	./. 1 600 €
Gewerbeertrag		**./. 4 000 €**

1909 Die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei gestellten anteiligen Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzanteilen, die ebenfalls dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, sind nicht hinzuzurechnen, da diese von § 8 Nr. 5 GewStG nicht erfasst werden. Die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei gestellten anteiligen Veräußerungsgewinne unterliegen endgültig nicht der Gewerbesteuer.

Beispiel:

A ist zu 6 % an der A-AG beteiligt. Die Beteiligung hält er in seinem Einzelunternehmen (Buchwert = 20 000 €). 2021 veräußert A die Anteile für 200 000 €.

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden die Einnahmen aus der Veräußerung nach § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG sowie der Abgang des Buchwerts nach § 3c Abs. 2 EStG jeweils zu 40 % steuerfrei gestellt.

Das bedeutet, dass der erzielte Gewinn aus der Veräußerung (180 000 €) bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur mit 90 000 € berücksichtigt wird.

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags erfolgt keine Hinzurechnung der steuerfrei gebliebenen Erträge, da § 8 Nr. 5 GewStG (mangels Dividendenbezügen) nicht greift.

1) Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 GewStG, Rz. 13.

bb) Streubesitzdividenden bei Körperschaften

Bei Körperschaften werden Dividendenbezüge nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei gestellt. Hierbei ist zu beachten, dass bei diesen 5 % der steuerfrei belassenen Einnahmen pauschal als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben gelten. Tatsächliche Aufwendungen, die in Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, sind im vollen Umfang abzugsfähig, da § 3c Abs. 1 EStG insoweit nicht greift (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG). **1910**

Beratungshinweis:

Bei Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG, die **nach dem 28.2.2013** zufließen (§ 34 Abs. 7a Satz 2 KStG), ist für die Körperschaftsteuer das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg nach § 8b Abs. 4 KStG zu beachten. D.h. eine Steuerfreistellung von Bezügen nach § 8b Abs. 1 KStG erfolgt ab dem 1.3.2013 nicht mehr, wenn

- die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % betragen hat, oder
- im Kalenderjahr keine Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft von mindestens 10 % erworben wurde.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Ausführungen zu § 8b Abs. 4 KStG (→ Rz. 50) verwiesen.

Beispiel:

Die A-GmbH hält eine 12 %ige Beteiligung an der B-AG.

2021 erhält die A-GmbH eine Dividende i.H.v. 10 000 €. Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung sind i.H.v. 4 000 € entstanden.

Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns 2021:

Dividendeneinnahmen	10 000 €	
steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG	./. 10 000 €	
	0 €	0 €
Hinzurechnung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG = pauschal 5 % der Dividende)		+ 500 €
tatsächliche Betriebsausgaben (kein § 3c Abs. 2 EStG ab 2004)		./. 4 000 €
Gewinn		**./. 3 500 €**

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist nach § 8 Nr. 5 GewStG folgende Hinzurechnung vorzunehmen:

steuerfreie Einnahmen	10 000 €	
nichtabziehbare Betriebsausgaben	./. 500 €	
Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG	**9 500 €**	+ 9 500 €
Gewerbeertrag		**+ 6 000 €**

Da die Betriebsausgaben, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerfreien Dividendenbezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG stehen, im vollen Umfang abgezogen werden dürfen, beeinflussen diese den Hinzurechnungsbetrag nicht. Selbst bei einem Übersteigen dieser Ausgaben über die Einnahmen erfolgt eine Hinzurechnung nur in Höhe der steuerfrei gestellten Dividende, vermindert um die nach § 8b Abs. 5 KStG pauschalierten nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben. **1911**

Beispiel:

Sachverhalt wie im vorigen Beispiel, nur betragen die tatsächlichen Betriebsausgaben 14 000 €.

Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns 2021:

Dividendeneinnahmen	10 000 €	
steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG	./. 10 000 €	
	0 €	0 €
Hinzurechnung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG = pauschal 5 % der Dividende)		+ 500 €
tatsächliche Betriebsausgaben (kein § 3c Abs. 2 EStG ab 2004)		./. 14 000 €
Gewinn		**./. 13 500 €**

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist nach § 8 Nr. 5 GewStG folgende Hinzurechnung vorzunehmen:

steuerfreie Einnahmen	10 000 €	
nichtabziehbare Betriebsausgaben	./. 500 €	
Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG	**9 500 €**	+ 9 500 €
Gewerbeertrag		**./. 4 000 €**

Soweit es sich bei den abzugsfähigen tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft um Finanzierungskosten i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG auf die Beteiligung handelt, sind diese jedoch im Rahmen des § 8 Nr. 1 GewStG zu erfassen (→ Rz. 1698). **1912**

cc) Streubesitzdividenden bei Personenunternehmen

1913 In § 7 Satz 4 GewStG ist festgelegt, dass die Vorschriften des Teileinkünfteverfahrens auch im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Personengesellschaft zu berücksichtigen sind, soweit natürliche Personen mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind, andernfalls greift § 8b KStG.

Damit ist bei einer Personengesellschaft für die von ihr bezogenen Erträge/Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, entsprechend der Zusammensetzung der Mitunternehmer, die Freistellung der Bezüge nach den § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b KStG bereits im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorzunehmen.

1914 Veräußerungsgewinne/-verluste aus dem Verkauf einer Beteiligung sind damit nur in Höhe des nicht steuerfrei gestellten Betrags gewerbesteuerpflichtig.

Beispiel:

An der AB-OHG sind die natürliche Person A und die B-GmbH zu je $^1/_2$ beteiligt. Zum Betriebsvermögen der OHG gehört u.a. eine 12 %ige Beteiligung an der K-GmbH (Buchwert: 80 000 €). 2021 wird die Beteiligung für 200 000 € veräußert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
Veräußerungspreis	200 000 €	
auf A entfallen	100 000 €	
zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40a EStG)	./. 40 000 €	+ 60 000 €
Abgang Buchwert	./. 80 000 €	
auf A entfallen (½ v. 80 000 € =)	40 000 €	
zu 40 % nicht abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG)	./. 16 000 €	./. 24 000 €
Zwischensumme		**36 000 €**
auf B-GmbH entfallen anteiliger Veräußerungsgewinn (½ v. 120 000 € =)	60 000 €	
steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG)	./. 60 000 €	
	0 €	0 €
§ 8b Abs. 3 KStG 5 % v. 60 000 €		+ 3 000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		**+ 39 000 €**

Die so ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags übernommen. Es erfolgt insb. keine weitere Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG, da es sich nicht um Dividendenbezüge handelt.

1915 Für die Besteuerung laufender Dividendenbezüge ist bei einer Personengesellschaft eine Aufteilung auf die verschiedenen Mitunternehmer (natürliche Personen oder juristische Personen) vorzunehmen, um dann die Vornahme einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG prüfen zu können.

Beispiel:

An der ABC-OHG sind die natürlichen Personen A und B zu jeweils 30 % und die C-GmbH zu 40 % beteiligt. Zum Betriebsvermögen der OHG gehört u.a. eine 12 %ige Beteiligung an der M-GmbH. 2021 erhält die ABC-OHG eine Gewinnausschüttung von 100 000 €. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung betragen 40 000 €.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
Dividendenbezüge	100 000 €	
auf A und B entfallen insg. 60 %	60 000 €	
zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40a EStG)	./. 24 000 €	+ 36 000 €
Aufwendungen	./. 40 000 €	
auf A und B entfallen 60 %	24 000 €	
zu 40 % nicht abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG)	./. 9 600 €	./. 14 400 €
Zwischensumme		**21 600 €**
auf C-GmbH entfallen anteilige Dividenden (40 %) keine Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG (§ 8b Abs. 4 KStG)		+ 40 000 €
anteilige Betriebsausgaben		./. 16 000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		**+ 45 600 €**

Im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb ist für der auf die C-GmbH entfallende Anteil der Dividende nicht nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit. Die C-GmbH ist nur zu 4,8 % (40 % von 12 %) mittelbar an der M-GmbH beteiligt, so dass nach § 8b Abs. 4 KStG keine Steuerbefreiung gewährt werden kann (§ 8b Abs. 4 Satz 4 KStG). Über § 7 Satz 4 GewStG findet § 8b KStG bei der Personengesellschaft entsprechend Anwendung.

Für die **Ermittlung des Gewerbeertrags** erfolgt nun eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG um die steuerfrei gestellten Dividendenerlöse nach Abzug der nach § 3c Abs. 2 EStG unberücksichtigt gelassenen Betriebsausgaben.

Da von den Dividendenbezügen nur der auf die natürlichen Personen A und B entfallende Anteil (teilweise) steuerfrei gestellt wurde, ist nur dieser Betrag nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen. Der Hinzurechnungsbetrag beträgt 14 400 € (steuerfreie Dividende 24 000 € abzüglich nichtabzugsfähige Betriebsausgaben 9 600 €).

dd) Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Wertpapierleihe

Körperschaften, wie z.B. Banken oder bestimmte Versicherungen, bei denen Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 7 oder 8 KStG steuerpflichtig waren, nutzten in der Vergangenheit das Instrument der Wertpapierleihe dazu, die Vorteile der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG Dritten zu vermitteln, um den daraus resultierenden Steuervorteil nutzbar zu machen. **1916**

Dieser Gestaltung wurde durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008[1)] mit dem Verbot des Betriebsausgabenabzugs für die im Rahmen einer Wertpapierleihe zu zahlenden Entgelte nach § 8b Abs. 10 KStG ein Riegel vorgeschoben.

Bei der Hinzurechnung der Dividendenerträge von Streubesitzdividenden in den Fällen einer Wertpapierleihe sind die dem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 10 KStG unterliegenden Kompensationszahlungen ebenfalls von dem Hinzurechnungsbetrag abzuziehen. Im Ergebnis wird damit das Betriebsausgabenabzugsverbot gewerbesteuerlich aufgehoben, weil hier – anders als bei der Körperschaftsteuer – eine Steuerpflicht der Beteiligungserträge besteht.

Eine Kürzung des Hinzurechnungsbetrags erfolgt jedoch nur bis maximal auf 0 €.

Beispiel:

Die ABC-Bank AG verleiht der D-GmbH die in ihrem Besitz befindlichen Aktien an der E-AG (Beteiligung von 20 %) für den Zeitraum 1.4. – 15.6.2021. Die D-GmbH erhält von der E-AG eine Dividende von 200 000 € und zahlt der ABC-Bank AG eine Leihgebühr von 16 000 € nebst Ausgleichszahlung von 200 000 €.

In der Vergangenheit erzielte die D-GmbH mit diesem Geschäft einen körperschaftsteuerlichen Verlust i.H.v. 206 000 € (Jahresüberschuss ./. 16 000 € abzgl. steuerfreier Dividende von 190 000 €, § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG) sowie einen gewerbesteuerlichen Verlust i.H.v. 16 000 € (Verlust 206 000 € zzgl. Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 KStG i.H.v. 190 000 € freigestellter Dividendenerlöse).

Die D-GmbH hatte durch das Geschäft den steuerlichen Vorteil der Verlustverrechnung bei der KSt und der GewSt, welcher die Leihgebühr regelmäßig übertraf.

Ab VZ 2007 können bei der D-GmbH körperschaftsteuerlich keine Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wertpapierleihe mehr berücksichtigt werden (§ 8b Abs. 10 KStG), da die Entleiherin (ABC-Bank AG) unter § 8b Abs. 7 KStG fällt.

Eine Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG für die Beteiligungserträge bei der D-GmbH ist nicht möglich, da ihr die Beteiligung körperschaftsteuerlich nicht zugerechnet werden kann (§ 8b Abs. 4 Satz 3 KStG).

Damit erzielt die D-GmbH einen körperschaftsteuerlichen Gewinn von 200 000 €.

Gewerbesteuerlich erfolgt keine Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG, da die Beteiligung zu Beginn des EZ noch nicht im Betriebsvermögen der D-GmbH war.

Bei der ABC-Bank AG ist nach alter wie nach neuer Rechtslage der Erlös aus der Wertpapierleihe (hier: 216 000 €) als Ertrag zu besteuern.

Seit VZ 2009 gilt das Abzugsverbot auch für Leihgeschäfte mit Investmentanteilen (§ 8b Abs. 10 Satz 5 KStG).

b) Schachtelprivileg

Nach § 9 Nr. 2a GewStG wird der Gewinn aus Gewerbebetrieb gekürzt um **1917**

- die Gewinne aus Anteilen an einer
- steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaft,
- wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums
- mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt und
- die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind.

Während § 8 Nr. 5 GewStG für „Streubesitzbeteiligungen" eine Hinzurechnung der steuerfrei belassenen Dividendenerträge vorschreibt (→ Rz. 1903), erfolgt nach § 9 Nr. 2a GewStG eine Kürzung für Dividenden, wenn zu Beginn des Erhebungszeitraums an einer Kapitalgesellschaft eine Beteiligung von mindestens 15 % am Grund- oder Nennkapital (sog. „gewerbesteuerliches Schachtelprivileg") besteht. Es soll eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne zum einen beim Anteilseigner, zum anderen bei der Kapitalgesellschaft vermieden werden.

Beispiel:

A hält in seinem Gewerbebetrieb seit 2012 eine 20 %ige Beteiligung an der A-AG. 2021 erhält er eine Dividende i.H.v. 30 000 €.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind die Dividenden bereits nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG zu 40 % steuerfrei.

Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags ist die in den gewerblichen Einkünften noch zu 60 % enthaltene Dividende (18 000 €) nach § 9 Nr. 2a GewStG zu kürzen.

Das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG wird **Lebens- und Krankenversicherungen**, bei Gewinnen aus Anteilen, die den Kapitalanlagen zuzurechnen ist, nicht gewährt; für **Pensionsfondsvereine** gilt Entsprechendes (§ 9 Nr. 2a Satz 5 GewStG). **1918**

1) UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 = BStBl I 2007, 630.

1919 Für die Frage, ob eine Beteiligung zu mindestens 15 % am Grund- oder Stammkapital besteht, können sowohl unmittelbare als auch mittelbare Beteiligungen zusammengefasst werden.[1)]

Beispiel:

A hält in seinem Betriebsvermögen eine 14 %ige Beteiligung an der B-GmbH und ein 8 %ige Beteiligung an der C-GmbH. Die B-GmbH hält eine 50 %ige Beteiligung an der C-GmbH.

Da A unmittelbar (8 %) und mittelbar (7 %; über die B-GmbH 14 % x 50 %) zu insg. 15 % an der C-GmbH beteiligt ist, kann A die noch im Gewerbeertrag enthaltenen Dividenden der C-GmbH nach § 9 Nr. 2a GewStG kürzen.

Soweit A Dividendenbezüge der B-GmbH erhält, sind die nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG freigestellten Beträge im Rahmen des § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen, da A nur zu 14 % an der B-GmbH beteiligt ist.

1920 Zu den Gewinnen aus Anteilen i.S.d. § 9 Nr. 2a GewStG rechnen **alle wirtschaftlichen Vorteile**, die aus dem Besitz der Anteile gezogen werden und die beim Anteilseigner zu steuerbaren Bezügen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 2 EStG) führen.[2)] Das heißt, neben den „ordentlichen" Dividenden gehören insb. auch verdeckte Gewinnausschüttungen und Liquidationsraten zu den von § 9 Nr. 2a GewStG erfassten Gewinnen aus Anteilen.

Nicht dazu gehören Rückzahlungen aus dem **steuerlichen Einlagekonto** i.S.d. § 27 KStG[3)] sowie **Veräußerungserlöse** aus dem Verkauf der Beteiligung.[4)]

1921 Der gewerbesteuerliche Kürzungsbetrag für Schachtelbeteiligungen nach § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG umfasst lediglich den „Gewinn", also die Nettogröße aus dem Beteiligungsertrag nach Abzug der mit der Beteiligung in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen (§ 9 Nr. 2a Satz 3, § 9 Nr. 7 Satz 2 und § 9 Nr. 8 Satz 2 GewStG).

So ist nach Auffassung des Gesetzgebers der aus § 3c EStG abzuleitende Gedanke der Vermeidung einer Doppelberücksichtigung (Steuerfreiheit von Einnahmen und Abziehbarkeit von Ausgaben) auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen. Werden Erträge aus der Beteiligung durch damit unmittelbar zusammenhängende Aufwendungen gemindert, wird eine Doppelberücksichtigung (Steuerfreiheit von Gewinnen aus Anteilen und Abziehbarkeit von Ausgaben) konsequent vermieden.

1922 Soweit Finanzierungskosten i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG mindern, unterbleibt eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG. Damit wird sichergestellt, dass keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG erfolgt, wenn diese Entgelte im Ergebnis den Gewerbeertrag nicht gemindert haben.

Beispiel:

A hält in seinem Einzelunternehmen seit Jahren eine 50 %ige Beteiligung an der G-GmbH. 2021 erhält er eine Dividende von 20 000 €; Aufwendungen für Schulden im Zusammenhang mit der Beteiligung sind ihm i.H.v. 8 000 € entstanden.

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden die Einnahmen/Ausgaben den § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterworfen.

Nach § 9 Nr. 2a GewStG erfolgt eine weitere Kürzung i.H.v. 7 200 €, da insoweit die Dividendeneinnahmen und die damit zusammenhängenden Ausgaben noch im Gewerbeertrag enthalten sind.

Die Tatsache, dass die mit den Dividenden verrechneten Betriebsausgaben von 4 800 € (60 % von 8 000 €) zunächst den gewerblichen Gewinn gemindert haben, führt nicht zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (§ 9 Nr. 2a Satz 3 GewStG). Dieser Abzug wurde durch die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG wieder rückgängig gemacht.

1923 Die Minderung des Kürzungsanspruchs erfolgt jedoch maximal bis zur Höhe des erzielten Beteiligungsertrags (§ 9 Nr. 2a Satz 3 GewStG). Eine **negative Kürzung** (= Hinzurechnung) bei übersteigenden Ausgaben erfolgt also nicht.

Beispiel:

A hält in seinem Einzelunternehmen seit Jahren eine 50 %ige Beteiligung an der G GmbH. 2021 erhält er eine Dividende von 20 000 €; Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung sind ihm i.H.v. 28 000 € entstanden.

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden die Einnahmen/Ausgaben den § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterworfen.

Es erfolgt keine (negative) Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG, da die (im Gewerbeertrag enthaltenen) Gewinne aus Beteiligungen von den damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben in vollem Umfang aufgezehrt wurden.

1924 Wenn bei einer Körperschaft die erhaltenen Dividenden bereits nach § 8b Abs. 1 KStG in vollem Umfang steuerfrei gestellt wurden, bedarf es mangels Erfassung im Gewinn keiner weiteren Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG mehr.

Falls eine Dividende auf Grund der körperschaftsteuerlichen Streubesitzregelung (§ 8b Abs. 4 KStG) nicht nach § 8b Abs. 1 KStG befreit ist, aber gleichwohl die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt werden (z.B. weil bei der GewSt durch Zusammenrechnung der mittel- und unmittelbaren Beteiligungen die Grenze von 15 % erreicht wurde), ist für Zwecke der Gewerbesteuer eine entsprechende Kürzung dieser im Gewinn aus Gewerbebetrieb noch vollständig enthaltenen Bezüge nach § 9 Nr. 2a GewStG vorzunehmen.

1) R 9.3 Satz 1 GewStR 2009.
2) BFH v. 8.5.2003, IV R 35/01, BStBl II 2004, 460.
3) H 9.3 (Ausschüttungen für die Beträge des steuerlichen Einlagekontos als verwendet gelten) GewStH 2016; BFH v. 15.9.2004, I R 16/04, BStBl II 2005, 297.
4) H 9.3 (Veräußerungsgewinne) GewStH 2016.

Beispiel:

Die A-GmbH hält seit Jahren unmittelbar eine 5 %ige Beteiligung an der E-GmbH. Über die T-GmbH werden ihr mittelbar noch weitere 10 % Beteiligung zugerechnet. Am 1.8.2021 erhält die A-GmbH von der E-GmbH eine Dividende von 20 000 €.

Im Rahmen der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Einkünfte unterliegen die Dividenden der Besteuerung, da eine Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG nach § 8b Abs. 4 KStG (unmittelbare Beteiligung < 10 %) nicht möglich ist.

Bei der Gewerbesteuer sind die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt, so dass dort nun eine Kürzung in Höhe des im Gewinn aus Gewerbebetrieb enthaltenen Dividende von 20 000 € erfolgt. Hierbei erfolgt keine Korrektur um 5 %, da § 8b Abs. 5 KStG nicht greift.

Die körperschaftsteuerliche Streubesitzregelung nach § 8b Abs. 4 KStG ist nicht identisch mit der gewerbesteuerlichen Streubesitzreglung. **1925**

Vergleich des körperschaftsteuerlichen mit der gewerbesteuerlichen Streubesitzregelung[1)]

	§ 8b Abs. 4 KStG (ab 1.3.2013)	**§ 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 2a GewStG**
Streubesitzgrenze	< 10 %	< 15 %
maßgeblicher Stichtag	Beginn des Kalenderjahrs	Beginn des Erhebungszeitraums
Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen über		
– Personengesellschaften	Ja	Ja
– Körperschaften	Nein	Ja
Steuerpflicht für Dividenden von im Laufe des Jahres erworbener Schachtelbeteiligungen	Nein	Ja
Steuerpflicht der Veräußerung eine Streubesitzbeteiligung	Nein	Nein

Mit § 9 Nr. 2a Satz 4, § 9 Nr. 7 Satz 3 und § 9 Nr. 8 Satz 3 GewStG wird zudem gesetzlich klargestellt, dass die pauschalierten, nicht abziehbaren Betriebsausgaben i.S.d. § 8b Abs. 5 KStG keine Gewinne aus Anteilen sind und deshalb nicht der Kürzung unterliegen. **1926**

Beispiel:

Die A-GmbH hält seit Jahren eine 25 %ige Beteiligung an der I-GmbH. 2021 erhält sie eine Dividende i.H.v. 40 000 €.

Die Dividende ist nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. 5 % der Dividende (= 2 000 €) gelten jedoch als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG). Im Ergebnis erzielt die A-GmbH also 2 000 € steuerpflichtige Einkünfte.

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags erfolgt keine Kürzung um die 2 000 € nach § 9 Nr. 2a GewStG, da in den gewerblichen Einkünften keine Gewinne (Dividenden) enthalten sind.

Tatsächlich entstandene, mit der Beteiligung im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben sind bei Körperschaften in vollem Umfang abzugsfähig. § 3c Abs. 1 EStG findet darauf keine Anwendung (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG). Eine gewerbesteuerliche Verrechnung mit den erzielten steuerfreien Dividenden erfolgt nicht.

Bei Personengesellschaften sind auf die von diesen bezogenen Dividendeneinnahmen die § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, soweit an ihnen unmittelbar oder mittelbar natürliche Personen beteiligt sind, andernfalls findet § 8b KStG entsprechende Anwendung (§ 7 Satz 4 GewStG). **1927**

Beispiel:

An der AB-OHG sind A und die B-GmbH zu je $^1/_2$ beteiligt. Zum Betriebsvermögen der AB-OHG gehört seit Jahren eine 30 %ige Beteiligung an der K-GmbH. 2021 schüttet die K-GmbH 200 000 € Dividende aus. Aufwendungen in Zusammenhang mit der Beteiligung sind i.H.v. 60 000 € entstanden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
auf A entfallen Einnahmen	100 000 €	
zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 EStG)	./. 40 000 €	
verbleiben steuerpflichtig	60 000 €	+ 60 000 €
Betriebsausgaben (anteilig)	30 000 €	
zu 40 % nicht abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG)	./. 12 000 €	
Übertrag	60 000 €	+ 60 000 €
verbleiben steuerpflichtig	18 000 €	./. 18 000 €
Zwischenergebnis		**+ 42 000 €**

1) Kusch, Körperschaftsteuerpflicht für Dividenden aus Streubesitz, NWB 15/2013, 1068.

auf B-GmbH entfallen Einnahmen	100 000 €	
steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG)	./. 100 000 €	0 €
pauschale Zurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG (5 % v. 100 000 €)		+ 5 000 €
Betriebsausgaben (anteilig) (voll abzugsfähig ab 2004)	30 000 €	./. 30 000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		**+ 17 000 €**

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags erfolgt nun nach § 9 Nr. 2a GewStG eine Kürzung um 42 000 €.

Der Kürzungsbetrag ermittelt sich aus der Summe der in den gewerblichen Einkünften enthaltenen verbleibenden steuerpflichtigen Anteile der Dividenden nach Abzug der auf diesen Teil entfallenden Betriebsausgaben.

Diese betragen für A: 42 000 € (= 60 000 € Dividende abzgl. 18 000 € Ausgaben) für die B GmbH: 0 €.

c) Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften

1928 Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die zu Beginn des EZ mindestens 15 % des Nennkapitals beträgt und deren Gewinnanteile im gewerblichen Gewinn nach § 7 GewStG noch enthalten sind, sind die Regelungen des § 9 Nr. 2a Satz 3 bis 5 GewStG entsprechend anzuwenden (§ 9 Nr. 7 GewStG).

Im Ergebnis werden damit die Dividendenbezüge aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit den Dividendenbezügen aus inländischen Beteiligungen gleichgestellt.

Streitig ist, ob die mit der Änderung des § 9 Nr. 7 GewStG verbundenen Anhebung der Beteiligungsgrenze von 10 auf 15 % für die Beteiligung an EU-Tochtergesellschaften nicht zu einem Verstoß gegen die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie führt.[1)]

Im unmittelbaren Zusammenhang mit Gewinnanteilen ausländischer Kapitalgesellschaften stehende Aufwendungen mindern den Kürzungsbetrag, soweit entsprechende Beteiligungserträge zu berücksichtigen sind. Die Minderung des Kürzungsbetrags erfolgt jedoch maximal bis zur Höhe des erzielten Beteiligungsertrags. Eine negative Kürzung (= Hinzurechnung) bei übersteigenden Ausgaben erfolgt also nicht (§ 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG).

Hinweis:

Diese Regelung war eine Folge der EuGH-Rechtsprechung, in dem dieser Teile der bisherigen Fassung des § 9 Nr. 7 GewStG wegen darin enthaltener Verstöße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit für unwirksam erklärt hatte.[2)] Für die Erhebungszeiträume bis 2019 wurde durch einheitlichem Ländererlass vom 25.1.2019[3)] durch die FinVerw. geregelt, dass § 9 Nr. 7 GewStG a.F.– bis zu einer gesetzlichen Neuregelung – mit folgenden Maßgaben anzuwenden ist:

- Die Beteiligung von mindestens 15 % an der Tochtergesellschaft muss zu Beginn des Erhebungszeitraums bestehen, wenn die in § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG enthaltene Voraussetzung, nach der die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen bestehen muss, eine Kürzung ausschließen würde.
- Die besonderen Voraussetzungen für die Bruttoerträge, die von der Tochtergesellschaft bezogen werden, nach § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG müssen nicht erfüllt sein.
- Die besonderen Voraussetzungen für Gewinne aus Enkelgesellschaften, die über die Tochtergesellschaft bezogen werden, nach § 9 Nr. 7 Satz 4 bis 6 GewStG und die Nachweisvorschriften des § 9 Nr. 7 Satz 7 GewStG hierzu sind nicht anzuwenden.

Im Ergebnis reichten also auch in den Jahren vor 2020 die Grundsätze des § 9 Nr. 2a GewStG für die gewerbesteuerliche Kürzung ausländischer Beteiligungseinkünfte aus.

Bei einer Beteiligung an einer **EU/EWR-Gesellschaft** reichte (bis einschließlich EZ 2019) für die Gewährung des Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 7 GewStG eine Beteiligungsquote von nur **10 %** aus.

1929 Nach **§ 9 Nr. 8 GewStG** erfolgt eine Kürzung um

- die Gewinne aus **Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft**,
- die nach einem **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligung von der Gewerbesteuer befreit ist oder
- an der unabhängig von der im DBA festgelegten Beteiligungsquote eine Mindestbeteiligung **von 15 %** besteht.

Wie bei der Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG reicht für eine Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG eine Mindestbeteiligung von 15 % am Nennkapital aus, um entsprechende Gewinne (= Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG) aus dem Gewinn nach § 7 GewStG herauszurechnen. Es bedarf insb. keiner aktiven Auslandsgesellschaft.

Bei einer Überschneidung mit der Kürzungsvorschrift nach § 9 Nr. 7 GewStG, ist die jeweils für den Stpfl. günstigste Regelung anzuwenden.[4)]

1) Richter/Ekinci, DB 2019, 1987; Eberhardt, IStR 2019, 584.
2) EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, BStBl II 2019, 111.
3) Gleich lautende Ländererlasse v. 25.1.2019, 3-G142.5/44 (FM Baden-Württemberg), BStBl I 2019, 91.
4) R 9.5 Satz 7 GewStR 2009.

Soweit auf Grund eines DBA-Schachtelprivilegs eine Dividende nach § 9 Nr. 8 GewStG begünstigt ist, ist daneben eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG nicht zulässig. Zwar formuliert § 8 Nr. 5 GewStG lediglich Hinzurechnungsausschlüsse für Dividenden i.S.d. § 9 Nr. 2a und 7 GewStG. Dies ist jedoch auch nicht erforderlich, da die durch DBA befreiten Gewinne der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von vornherein entzogen sind.[1] **1930**

Bei einem **Organträger** sind die entsprechenden Kürzungsbeträge der Organgesellschaften nicht mit einzubeziehen.

d) Sonderregelungen bei Organgesellschaften (§ 7a GewStG)

Nach § 15 Nr. 2 KStG findet bei der Ermittlung des Einkommens einer Organgesellschaft § 8b Abs. 1 bis 6 KStG keine Anwendung mit der Folge, dass Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft noch in voller Höhe im gewerblichen Gewinn der Organgesellschaft enthalten sind. Erst auf Ebene des Organträgers sind auf die im Einkommen der Organgesellschaft enthaltenen Dividenden und Veräußerungserlöse die Regelungen der § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG (bei natürlichen Personen als Organträger) oder des § 8b KStG (bei Körperschaften als Organträger) für Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens anzuwenden (sog. Bruttomethode).[2] **1931**

Da bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns (§ 7 Satz 1 GewStG) die Bruttomethode nach § 15 Nr. 2 KStG dazu führt, dass die Steuerbefreiungen für Dividendenbezüge nach § 8b KStG; § 3 Nr. 40 EStG, § 3c EStG keine Anwendung fanden, führt dies zu Problemen bei Schachtelbeteiligungen. **1932**

So ist bei der Organgesellschaft selbständig ein Gewerbeertrag zu ermitteln, daher waren bei dieser für Beteiligungseinkünfte, die die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG erfüllen, entsprechende Kürzungen vorzunehmen.[3]

Zur Vermeidung dieses Effekts wurde **ab dem EZ 2017** (§ 36 Abs. 2b GewStG) durch Einführung des **§ 7a GewStG** eine Sonderregelung für Beteiligungserträge i.S.d. § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft geschaffen. **1933**

In der ersten Stufe bestimmt § 7a Abs. 1 Satz 1 GewStG, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft eine Kürzung nach § 9 Nummer 2a, 7 und 8 GewStG nicht mehr zulässig ist. Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit Gewinnanteilen führen bei der Organgesellschaft zu keiner Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (§ 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG).

In der nächsten Stufe sind auf den danach ermittelten Gewerbeertrag der Organgesellschaft die Regelungen des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 – 4 KStG, § 8 Nr. 1 und 5 GewStG sowie § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG entsprechend anzuwenden (§ 7a Abs. 2 GewStG).

Das führt dazu, dass Schachteldividenden der Organgesellschaft – entsprechend der Rechtsform des Organträgers – bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft wie bei nicht organschaftlich gebundenen Unternehmen behandelt werden.

Beispiel – Schachtelbeteiligung (unter Anwendung des § 7a GewStG)

Die T-GmbH ist Organgesellschaft der M-AG. Sie erzielt in 2021 einen Gewerbeertrag in Höhe von 200 000 €. Darin ist ungekürzt eine Dividende von 10 000 € aus einer 20 %igen Beteiligung an der C-GmbH enthalten.

Bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb der T-GmbH nach § 7 Satz 1 GewStG ist die Dividende ohne Gewährung einer Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG ungekürzt enthalten (§ 7 Satz 1 GewStG i.V.m § 15 Nr. 2 KStG). In dem ersten Schritt wird die Anwendung des § 9 Nr. 2a GewStG über § 7a Abs. 1 GewStG (anders als noch in 2016) ausgeschlossen.

Anschließend wird in einem zweiten Schritt eine entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 KStG vorgenommen. D.h., dass bei der Organgesellschaft eine Freistellung der Dividenden nach der Rechtsform des Organträgers vorzunehmen ist. Da hier der Organträge einer Körperschaft ist, erfolgt eine Freistellung der Dividende nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG zu 95 % (§ 7a Abs. 2 GewStG).

Der Gewerbeertrag der T-GmbH beträgt daher 190 500 € (200 000 € ./. 9 500 € Dividende). Die nun von § 7a Abs. 2 GewStG vorgesehene Möglichkeit, verbleibende Dividendenbeträge nach § 9 Nr. 2a GewStG steuerfrei zu stellen, braucht hier nicht vorgenommen zu werden, da wegen der Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG in dem Gewerbeertrag keine Dividendenbezüge mehr enthalten sind.

Bei der M-AG (= Organträger) wird der Gewerbeertrag der T-GmbH mit 190 500 € berücksichtigt.

Aufwendungen im unmittelbaren Zusammenhang mit den Beteiligungserträgen sind entsprechend § 8 Nr. 1, 5 und § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG zu berücksichtigen. Das kann ggf. zu einer Neuberechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG führen (§ 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG).

Die Sonderregelungen in § 7a GewStG gelten für Gewinne aus Anteilen, die nach dem 31.12.2016 zufließen bzw. für Aufwendungen, die nach dem 31.12.2016 gewinnwirksam werden (§ 36 Abs. 2b GewStG).

1) BFH v. 23.6.2010, I R 71/09, BStBl II 2011, 129.
2) BMF v. 26.8.2003, IV A 2 – S 2770 – 18/03, BStBl I 2003, 437, Rz. 22.
3) BMF v. 26.8.2003, IV A 2 – S 2770 – 18/03, BStBl I 2003, 437, Rz. 30.

1934 Die Wirkungsweise des § 7a GewStG zeigt nachfolgende Tabelle:[1)]

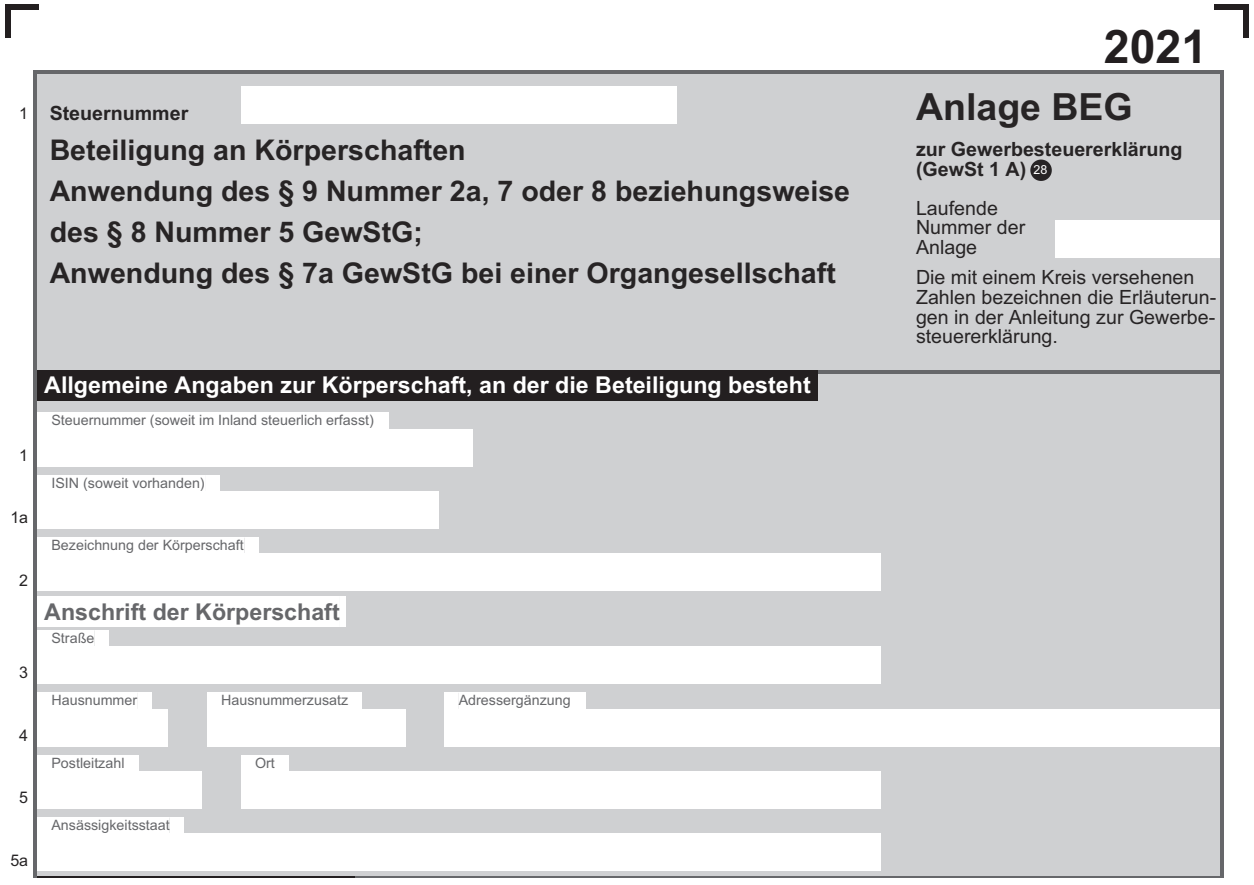
Ermittlung des Einkommens bei einer OG ab 2017	OT = Kapitalgesellschaft			OT = Personenunternehmen	
Schachteldividende	100 000	100 000		100 000	100 000
Zinsaufwand	20 000	120 000		20 000	120 000
= Gewinn n. § 7 GewStG	80 000	./. 20 000		80 000	./. 20 000
§ 7a Abs. 2 GewStG					
– § 8b Abs. 1 KStG	./. 100 000	./. 100 000		-/-	-/-
– § 8b Abs. 5 KStG	+ 5 000	+ 5 000		-/-	-/-
– § 3 Nr. 40 EStG	-/-	-/-		./. 40 000	./. 40 000
– § 3c Abs. 2 EStG	-/-	-/-		+ 8 000	+ 48 000
– § 9 Nr. 2a GewStG	-/-	-/-		./. 48 000	0
Zwischensumme	**./. 15 000**	**./. 115 000**		**0**	**./. 12 000**
– § 8 Nr. 1a GewStG*	+ 5 000 (= 1/4 v. 20 000)	+ 30 000 (= 1/4 v. 120 000)		0	+ 3 000 (= 1/4 v. 12 000)
Gewerbeertrag der OG	**./. 10 000**	**./. 85 000**		**0**	**./. 9 000**

* *Der Freibetrag von 200 000 € wurde durch andere Hinzurechnungen ausgeschöpft.*

Ergibt sich eine Freistellung nicht nach § 8b KStG, sondern auf Grund eines DBA, sind diese Regelungen entsprechend anzuwenden (§ 7a Abs. 3 GewStG).

1935 Um die Vielzahl der möglichen Fallgestaltungen im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen zutreffend abbilden zu können, sind die entsprechenden Angaben zu den Einnahmen/Ausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer anderen Körperschaft in der Anlage BEG vorzunehmen.

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–5a)



2021

1 **Steuernummer**

Beteiligung an Körperschaften
Anwendung des § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 beziehungsweise des § 8 Nummer 5 GewStG;
Anwendung des § 7a GewStG bei einer Organgesellschaft

Anlage BEG

zur Gewerbesteuererklärung (GewSt 1 A) 28

Laufende Nummer der Anlage

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Gewerbesteuererklärung.

Allgemeine Angaben zur Körperschaft, an der die Beteiligung besteht

1 Steuernummer (soweit im Inland steuerlich erfasst)

1a ISIN (soweit vorhanden)

2 Bezeichnung der Körperschaft

Anschrift der Körperschaft

3 Straße

4 Hausnummer | Hausnummerzusatz | Adressergänzung

5 Postleitzahl | Ort

5a Ansässigkeitsstaat

1) Siehe hierzu auch BT-Drs. 18/9536, 61.

Ist im Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs eine Beteiligung an einer Körperschaft enthalten, ist für diese die Anlage BEG auszufüllen und der Gewerbesteuererklärung 2021 beizufügen. Bei mehreren Beteiligungen ist für jede Beteiligung eine eigene Anlage BEG auszufüllen. **1936**

Werden Anteile an Körperschaften von Mitunternehmerschaften im Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen gehalten, sind jeweils getrennte Anlagen BEG zu übermitteln.

In der Kopfzeile ist die Steuernummer des Stpfl. und die lfd. Nummer der Anlage BEG einzutragen.

In den Zeilen 1 bis 5 sind Angaben zu der Körperschaft zu machen, an der die Beteiligung besteht. So ist in **Zeile 1** die Steuernummer der Beteiligungsgesellschaft und den **Zeilen 2 bis 5** der Name und die Anschrift der Beteiligungsgesellschaft einzutragen, um eine genaue Identifizierung zu ermöglichen. In **Zeile 5a** ist der Ansässigkeitsstaat zu benennen.

3. Allgemeines zur Ausschüttung (Zeilen 6–11)

Angaben zur Ausschüttung

6	Gesamtbetrag der im Wirtschaftsjahr erhaltenen Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a EStG aus dieser Beteiligung 29	EUR ,—
7	Die Beteiligung erfüllt die Voraussetzungen des 17 35	1 = § 9 Nummer 2a GewStG 2 = § 9 Nummer 7 GewStG 3 = § 9 Nummer 8 GewStG 14 4 = Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG (nur bei Organgesellschaften)
8	Mit den Bezügen laut Zeile 6 in unmittelbarem Zusammenhang stehende Aufwendungen im Sinne des § 8 Nummer 1 GewStG 31	EUR ,—
9	Mit den Bezügen laut Zeile 6 in unmittelbarem Zusammenhang stehende andere Aufwendungen 31	,—
10	Nur wenn die Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen gehalten wird: Bezogen auf die im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligung sind Körperschaften unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligt in Höhe von (Prozent) 21 28	%
11	Nur wenn die Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen gehalten wird: Bezogen auf die im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligung sind natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligt in Höhe von (100 % abzüglich Prozentsatz laut Zeile 10) 21 28	%

In **Zeile 6** ist der Gesamtbetrag aus der Beteiligung im Wirtschaftsjahr erhaltenen Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG einzutragen. **1937**

Um zu entscheiden, ob die Beteiligung die Voraussetzungen für eine Kürzung (§ 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG) erfüllt, ist in **Zeile 7** durch Eintragung einer:

1 = § 9 Nr. 2a GewStG
2 = § 9 Nr. 7 GewStG
3 = § 9 Nr. 8 GewStG
4 = Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG oder nach DBA (nur bei Organgesellschaften)

die Rechtsvorschrift der Kürzungsvorschrift einzutragen.

Die mit den Bezügen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG (= Finanzierungskosten) sind in **Zeile 8** einzutragen. Andere mit den Bezügen in unmittelbarem Zusammenhang stehende Aufwendungen sind in **Zeile 9** zu erfassen. **1938**

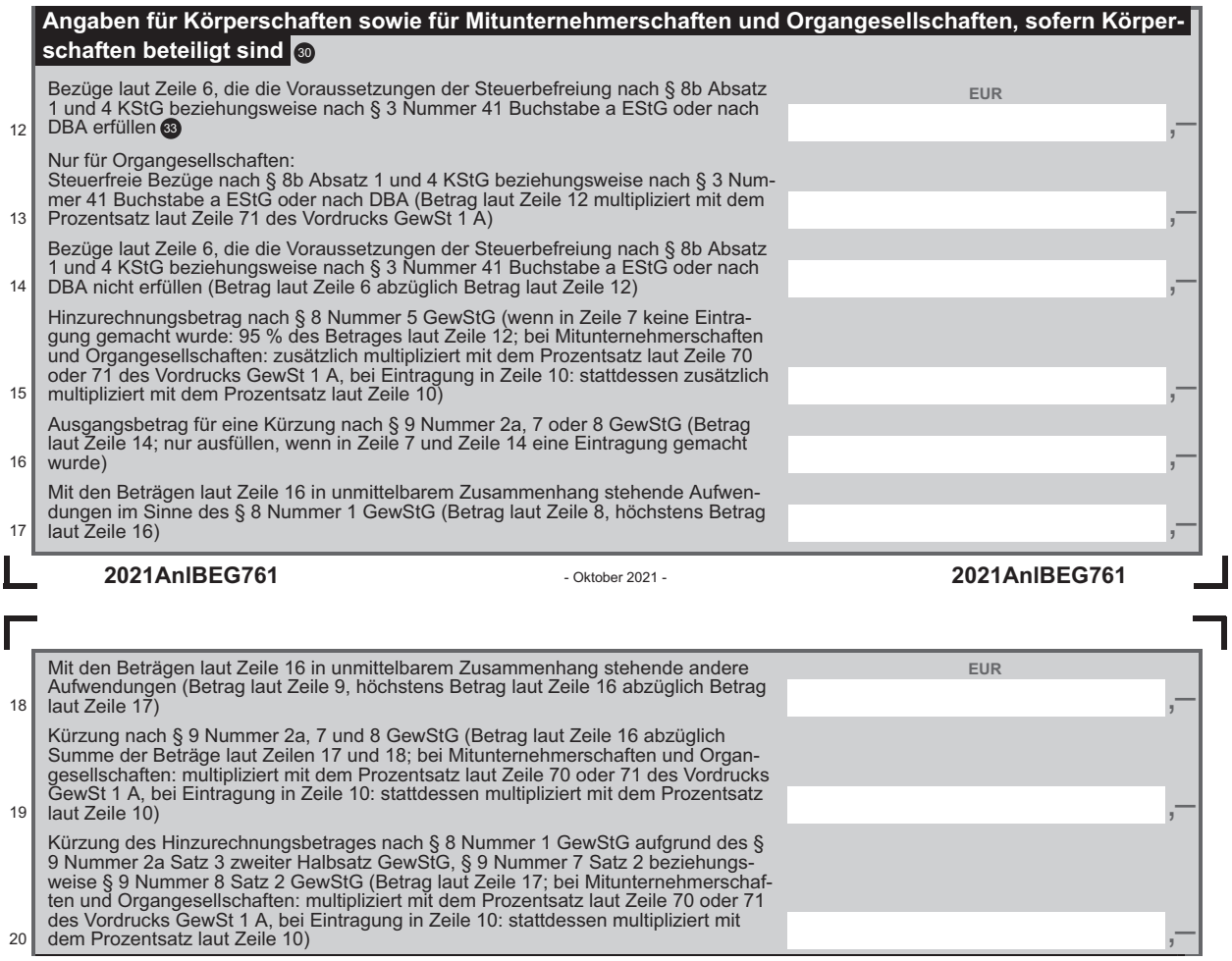
Hinweis:
Eine Eintragung in die Zeilen 8 und 9 ist nur erforderlich, wenn eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG in Betracht kommt oder wenn bei Körperschaften die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG auf Grund des materiellen Korrespondenzprinzips nach § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 KStG keine Anwendung findet.

Wird die Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen gehalten, ist in **1939**

- **Zeile 10** die darauf bezogene Quote der unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft gehaltenen Beteiligungen von **Körperschaften** in Prozent (bis auf sechs Stellen hinter dem Komma genau) und in
- **Zeile 11** die darauf bezogene Quote der unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft gehaltene Beteiligungen von **natürlichen Personen** in Prozent (bis auf sechs Stellen hinter dem Komma genau)

einzutragen.

4. Angaben für Körperschaften (Zeilen 12–20)



Angaben für Körperschaften sowie für Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften, sofern Körperschaften beteiligt sind (30)

		EUR
12	Bezüge laut Zeile 6, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 und 4 KStG beziehungsweise nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG oder nach DBA erfüllen (33)	,—
13	Nur für Organgesellschaften: Steuerfreie Bezüge nach § 8b Absatz 1 und 4 KStG beziehungsweise nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG oder nach DBA (Betrag laut Zeile 12 multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 71 des Vordrucks GewSt 1 A)	,—
14	Bezüge laut Zeile 6, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 und 4 KStG beziehungsweise nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG oder nach DBA nicht erfüllen (Betrag laut Zeile 6 abzüglich Betrag laut Zeile 12)	,—
15	Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nummer 5 GewStG (wenn in Zeile 7 keine Eintragung gemacht wurde: 95 % des Betrages laut Zeile 12; bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften: zusätzlich multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 70 oder 71 des Vordrucks GewSt 1 A, bei Eintragung in Zeile 10: stattdessen zusätzlich multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 10)	,—
16	Ausgangsbetrag für eine Kürzung nach § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 GewStG (Betrag laut Zeile 14; nur ausfüllen, wenn in Zeile 7 und Zeile 14 eine Eintragung gemacht wurde)	,—
17	Mit den Beträgen laut Zeile 16 in unmittelbarem Zusammenhang stehende Aufwendungen im Sinne des § 8 Nummer 1 GewStG (Betrag laut Zeile 8, höchstens Betrag laut Zeile 16)	,—

2021AnlBEG761 - Oktober 2021 - 2021AnlBEG761

		EUR
18	Mit den Beträgen laut Zeile 16 in unmittelbarem Zusammenhang stehende andere Aufwendungen (Betrag laut Zeile 9, höchstens Betrag laut Zeile 16 abzüglich Betrag laut Zeile 17)	,—
19	Kürzung nach § 9 Nummer 2a, 7 und 8 GewStG (Betrag laut Zeile 16 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 17 und 18; bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften: multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 70 oder 71 des Vordrucks GewSt 1 A, bei Eintragung in Zeile 10: stattdessen multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 10)	,—
20	Kürzung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nummer 1 GewStG aufgrund des § 9 Nummer 2a Satz 3 zweiter Halbsatz GewStG, § 9 Nummer 7 Satz 2 beziehungsweise § 9 Nummer 8 Satz 2 GewStG (Betrag laut Zeile 17; bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften: multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 70 oder 71 des Vordrucks GewSt 1 A, bei Eintragung in Zeile 10: stattdessen multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 10)	,—

1940 In **Zeile 12** haben Körperschaften anzugeben, in welchem Umfang die in Zeile 6 erklärten Bezüge nach § 8b Abs. 1 und 4 KStG, § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG oder nach DBA steuerfrei sind.

Organgesellschaften und Mitunternehmerschaften haben in **Zeile 13** die steuerfreien Bezüge lt. Zeile 71 multipliziert mit dem Prozentsatz lt. Zeile 62 des Vordrucks GewSt 1 A einzutragen.

In **Zeile 14** ist der Saldo der erhaltenen Bezüge (Zeile 6) abzgl. der steuerfrei gestellten Bezüge (Zeile 12) einzutragen.

1941 In **Zeile 15** ist der Hinzurechnungsbetrag (Streubesitzdividenden) nach § 8 Nr. 5 GewStG einzutragen. Wenn in Zeile 7 keine Eintragung gemacht wurde, beträgt dieser 95 % des Betrags nach Zeile 12. Bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften ist der sich daraus ergebende Wert noch zusätzlich mit dem Prozentsatz lt. Zeile 10 (bzw. Zeilen 70 oder 71 des Vordrucks GewSt 1 A) zu multiplizieren.

Wenn in Zeile 7 oder 14 eine Eintragung gemacht wurde, ist in **Zeile 16** der Ausgangsbetrag für eine Kürzung nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG einzutragen.

1942 Die mit den Beträgen lt. Zeile 16 in unmittelbaren Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind in

- **Zeile 17:** die Aufwendungen (Finanzierungskosten) i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG (Betrag lt. Zeile 8, höchstens Betrag lt. Zeile 16); bzw. in
- **Zeile 18:** die anderen Aufwendungen (Betrag lt. Zeile 9, höchstens Betrag lt. Zeile 16 abzgl. Betrag lt. Zeile 17)

einzutragen.

1943 In **Zeile 19** ist der sich daraus ergebende Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG einzutragen. Dieser ist der Saldo des Betrags aus Zeile 16 abzgl. der Summe der Beträge lt. Zeilen 17 und 18. Bei Mitunternehmerschaften oder Organgesellschaften ist der sich daraus ergebende Wert noch zusätzlich mit dem Prozentsatz lt. Zeile 10 (bzw. Zeilen 70 oder 71 des Vordrucks GewSt 1 A) zu multiplizieren.

1944 Die sich nach Anwendung des § 9 Nr. 2a Satz 2; Nr. 7 Satz 2 bzw. Nr. 8 Satz 2 GewStG ergebende Kürzung des Hinzurechnungsbetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG ist in **Zeile 20** zu erfassen. Dieser ergibt sich aus dem Betrag lt. Zeile 17; bei Mitunternehmerschaften multipliziert mit dem Prozentsatz lt. Zeile 10 (bzw. Zeilen 70 oder 71 des Vordrucks GewSt 1 A).

5. Angaben für natürliche Personen (Zeilen 21–28)

	Angaben für Einzelunternehmen sowie für Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften, sofern natürliche Personen beteiligt sind (30)	
21	Bezüge laut Zeile 6, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 40 EStG erfüllen (nicht, sofern in Zeile 7 der Wert 4 eingetragen ist)	,—
21a	Nur bei Organgesellschaften und wenn in Zeile 7 der Wert 4 eingetragen ist: Steuerfreie Bezüge nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG (Betrag laut Zeile 6 multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A)	,—
22	Bezüge nach § 3 Nummer 40 EStG gekürzt um Betriebsausgaben nach § 3c Absatz 2 EStG vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (Betrag laut Zeile 21 abzüglich der Summe der Beträge laut Zeilen 8 und 9 multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A, bei Eintragung in Zeile 11: stattdessen multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 11)	,—
23	Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nummer 5 GewStG (wenn in Zeile 7 keine Eintragung gemacht wurde: 40 % des Betrages laut Zeile 21; abzüglich 40 % der Beträge laut Zeilen 8 und 9, bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften: zusätzlich multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A, bei Eintragung in Zeile 11: stattdessen zusätzlich multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 11)	,—
24	Ausgangsbetrag für eine Kürzung nach § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 GewStG (Betrag laut Zeile 6; nur ausfüllen, wenn in Zeile 7 der Auswahlwert 1, 2 oder 3 einzutragen ist)	,—
25	Mit den Beträgen laut Zeile 24 in unmittelbarem Zusammenhang stehende Aufwendungen im Sinne des § 8 Nummer 1 GewStG (Betrag laut Zeile 8, höchstens Betrag laut Zeile 24)	,—
26	Mit den Beträgen laut Zeile 24 in unmittelbarem Zusammenhang stehende andere Aufwendungen (Betrag laut Zeile 9, höchstens Betrag laut Zeile 24 abzüglich Betrag laut Zeile 25)	,—
27	Kürzung nach § 9 Nummer 2a, 7 und 8 GewStG vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (Betrag laut Zeile 24 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 25 und 26; bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften: multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A, bei Eintragung in Zeile 11: stattdessen multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 11)	,—
28	Kürzung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nummer 1 GewStG aufgrund des § 9 Nummer 2a Satz 3 zweiter Halbsatz GewStG, § 9 Nummer 7 Satz 2 beziehungsweise § 9 Nummer 8 Satz 2 GewStG (Betrag laut Zeile 25; bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften: multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A, bei Eintragung in Zeile 11: stattdessen multipliziert mit dem Prozentsatz laut Zeile 11)	,—

...

2021AnlBEG762 2021AnlBEG762

Einzelunternehmen und für an einer Mitunternehmerschaft beteiligte natürliche Personen haben in **Zeile 21** die Bezüge einzutragen, für die das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) gilt, soweit nicht in Zeile 7 der Wert 4 eingetragen wurde. **1945**

In **Zeile 21a** sind die steuerfreien Bezüge nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG (= Betrag lt. Zeile 6 multipliziert mit dem Prozentsatz lt. Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A) einzutragen.

Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften haben in **Zeile 22** die Bezüge nach § 3 Nr. 40 EStG gekürzt um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 2 EStG einzutragen. Hierbei handelt es sich um den Saldo aus dem Betrag lt. Zeile 21 abzgl. der Summe der Beträge lt. Zeilen 8 und 9. Soweit in Zeile 11 (bzw. Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A) eine Eintragung gemacht wurde, ist der darin erhaltene Prozentsatz noch mit dem Saldowert zu multiplizieren.

In **Zeile 23** ist der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 5 GewStG zu erfassen. Dieser beträgt, wenn in Zeile 7 keine Eintragung vorgenommen wurde, 40 % des Werts lt. Zeile 21 abzgl. 40% der Beträge lt. Zeilen 8 und 9. Bei Mitunternehmerschaften und Organgesellschaften zusätzlich multipliziert mit dem Prozentsatz lt. Zeile 11, soweit dort eine Eintragung gemacht wurde (bzw. mit dem Prozentsatz lt. Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A)

Wenn in Zeile 7 eine Eintragung gemacht wurde, ist in **Zeile 24** der Ausgangsbetrag für eine Kürzung nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG (= Betrag lt. Zeile 6) einzutragen.

Die mit den Beträgen lt. Zeile 24 in unmittelbaren Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind in **1946**

- **Zeile 25** die Aufwendungen (Finanzierungskosten) i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG (Betrag lt. Zeile 8, höchstens Betrag lt. Zeile 24); bzw. in
- **Zeile 26** die anderen Aufwendungen (Betrag lt. Zeile 9, höchsten Betrag lt. Zeile 24 abzgl. Betrag lt. Zeile 25)

einzutragen.

1947 In **Zeile 27** ist der sich daraus ergebende Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG einzutragen. Dieser ist der Saldo des Betrags aus Zeile 24 abzgl. der Summe der Beträge lt. Zeilen 25 und 26. Bei Mitunternehmerschaften oder Organgesellschaften ist der sich daraus ergebende Wert noch zusätzlich mit dem Prozentsatz lt. Zeile 11 (bzw. Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A) zu multiplizieren.

1948 Die sich nach Anwendung des § 9 Nr. 2a Satz 2; Nr. 7 Satz 2 bzw. Nr. 8 Satz 2 GewStG ergebende Kürzung des Hinzurechnungsbetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG ist in **Zeile 28** zu erfassen. Dieser ergibt sich aus dem Betrag lt. Zeile 25; bei Mitunternehmerschaften multipliziert mit dem Prozentsatz lt. Zeile 11 (bzw. Zeile 72 des Vordrucks GewSt 1 A).

6. Eintragungsbeispiele

1949

1. Beispiel – Einzelunternehmer und Schachtelbeteiligung

Der Einzelunternehmer A hält seit mehreren Jahren eine 25 %ige Beteiligung an der X-GmbH in seinem Betriebsvermögen. In 2021 schüttet die X-GmbH an A 100 000 € aus.

Folgende Eintragungen sind auf der Anlage BEG vorzunehmen:

1. StNr. des Einzelunternehmers und lfd. Nr. der Anlage BEG
2. Allgemeine Angaben zur X-GmbH wie StNr., Name, Anschrift
3.

		Wert	
Zeile	6	100 000	(Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
Zeile	7	1	(Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG)
Zeile	21	100 000	(Voraussetzungen § 3 Nr. 40 EStG sind erfüllt)
Zeile	24	100 000	(Ausgangswert für § 9 Nr. 2a GewStG)
Zeile	27	100 000	(Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG)

2. Beispiel – Kapitalgesellschaft und gewerbesteuerlicher Streubesitz

Die A-GmbH hält seit mehreren Jahren eine 12 %ige Beteiligung an der X-GmbH. In 2021 schüttet die X-GmbH an die A-GmbH 100 000 € aus.

Folgende Eintragungen sind auf der Anlage BEG vorzunehmen:

1. StNr. der A GmbH und lfd. Nr. der Anlage BEG
2. Allgemeine Angaben zur X-GmbH wie StNr., Name, Anschrift
3.

		Wert	
Zeile	6	100 000	(Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
Zeile	12	100 000	(Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG)
Zeile	15	95 000	(Hinzurechnung von 95 % v. 100 000 € nach § 8 Nr. 5 GewStG)

3. Beispiel – Kapitalgesellschaft – Streubesitz und Finanzierungskosten

Die A-GmbH hält seit mehreren Jahren eine 12 %ige Beteiligung an der X-GmbH. Im unmittelbaren Zusammenhang mit der Beteiligung sind der A-GmbH Finanzierungskosten i.H.v. 30 000 € entstanden. In 2021 schüttet die X-GmbH an die A-GmbH 100 000 € aus.

Folgende Eintragungen sind auf der Anlage BEG vorzunehmen:

1. StNr. der A GmbH und lfd. Nr. der Anlage BEG
2. Allgemeine Angaben zur X-GmbH wie StNr., Name, Anschrift
3.

		Wert	
Zeile	6	100 000	(Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
Zeile	8	30 000	(Finanzierungskosten i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG)
Zeile	12	95 000	(Hinzurechnung von 95 % v. 100 000 € nach § 8 Nr. 5 GewStG)

4. Beispiel – Organgesellschaft mit Schachtelbeteiligung

Die T-GmbH ist Organgesellschaft der M-AG, welche 100 % der Beteiligung hält. Die T-GmbH hält seit mehreren Jahren eine 30 %ige Beteiligung an der X-GmbH. In 2021 schüttet die X-GmbH an die T-GmbH 100 000 € aus.

Folgende Eintragungen sind auf der Anlage BEG vorzunehmen:

1. StNr. der T- GmbH und lfd. Nr. der Anlage BEG
2. Allgemeine Angaben zur X-GmbH wie StNr., Name, Anschrift
3.

		Wert	
Zeile	6	100 000	(Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
Zeile	7	1	(Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG)
Zeile	12	100 000	(Bezüge erfüllen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 KStG)
Zeile	13	100 000	(steuerfreie Bezüge n. § 8b Abs. 1 KStG multipliziert mit dem Prozentsatz lt. Zeile 71 des Vordrucks GewSt 1 A)

4. Vordruck GewSt 1 A Im Erklärungsvordruck GewSt 1 A sind zusätzlich noch einzutragen:

Zeile	71	100 %	(= Anteil der an der Organgesellschaft beteiligten Körperschaften)

V. Anlage EMU zur Gewerbesteuererklärung

Gewerbesteuerliche Verluste einer Mitunternehmerschaft sind im Rahmen des § 10a Satz 4 und 5 GewStG dem einzelnen Mitunternehmer entsprechend dem sich aus dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnanteilen zuzurechnen. **1950**

Die Anlage EMU dient der Ermittlung der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebenen Fehlbeträge und der Zuordnung des maßgebenden Gewerbeertrags auf die einzelnen Mitunternehmer. Für jeden Mitunternehmer ist eine eigene Anlage EMU zu fertigen. **1951**

Bei **gleichem Gesellschafterbestand** und **gleicher Beteiligungsquote** kann eine gesellschafterbezogene Berechnung unterbleiben.[1)] Die **Abgabe der Anlage EMU** ist in diesen Fällen **nicht erforderlich**, da das Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft im Verlustentstehungsjahr und Anrechnungsjahr maßgebend ist und keine Änderungen bei der Beteiligungsquote der einzelnen Mitunternehmer eingetreten sind. Dies gilt nicht, wenn bei einzelnen Mitunternehmern Verlustkürzungen nach § 10a GewStG i.V.m. § 8c KStG vorzunehmen sind. **1952**

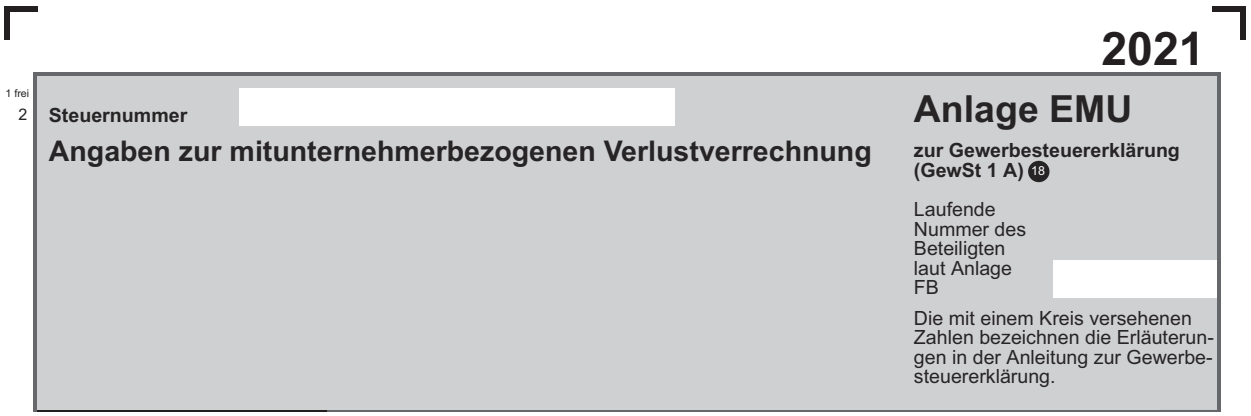
Nach Rücksprache mit dem FA kann daneben auch auf die Abgabe der Anlage EMU verzichtet werden, wenn **1953**

- eine außergewöhnlich hohe Anzahl von Mitunternehmern vorhanden ist,
- häufige unterjährige Wechsel im Gesellschafterbestand oder
- häufige unterjährige Wechsel in der Beteiligungsquote erfolgt sind.

In diesen Fällen kann die Ermittlung nach § 10a GewStG auch formlos erfolgen. Die entsprechenden Eintragungen sind dann in den Zeilen 122 bis 142 des Gewerbesteuererklärungsvordrucks (GewSt 1 A) vorzunehmen.

Auf die weitergehenden Erläuterungen zu den besonderen Problemen im Zusammenhang mit dem Verlustabzug nach § 10a GewStG für Personengesellschaften in den → Rz. 1959 ff. wird verwiesen.

1. Kopfzeile (Zeile 2)



Zur genauen Identifizierung der Gesellschaft ist in **Zeile 2** der Anlage EMU die Steuernummer der Gesellschaft einzutragen. Da die Anlagen EMU fortlaufend zu nummerieren sind, ist in Zeile 2 auch die lfd. Nummer des Beteiligten entsprechend der Anlage FB zur Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einzutragen. **1954**

1) R 10a.3 Abs. 3 Satz 6 GewStR 2009.

2. Angaben zum Beteiligten (Zeilen 3–12)

Angaben zum Beteiligten 17

Alle nachstehenden Eintragungen sind ausschließlich mit den auf den jeweiligen Beteiligten entfallenden Werten vorzunehmen.
Die Aufteilung erfolgt nach dem im Gesellschaftsvertrag für den Erhebungszeitraum festgelegten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen (§ 10a Satz 4 GewStG).

	Name/Firma des Beteiligten			
3		30		
4 frei				
5	Identifikationsnummer des Beteiligten (bei natürlichen Personen)		28	
6	Steuernummer des Beteiligten	27		
			anteilige Besteuerungsgrundlagen	
			EUR	Ct
7	Gewerbeertrag/Gewerbeverlust - Negativen Betrag mit Minuszeichen eintragen - - ggf. "0,00" -		10	
	– Zeilen 8 bis 12: Ohne Vorzeichen eintragen –			
8	Von einem Einzelunternehmen im Falle des Rechtsformwechsels übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel, soweit nach § 10a GewStG vortragsfähig ⓯		45	
9	Übernommener Gewerbeverlust im Fall der Einbringung des Betriebes einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder der Verschmelzung von Personengesellschaften (R 10a.3 Absatz 3 Satz 9 Nummer 5 Satz 1 und 2 GewStR 2009) oder im Falle der Anwachsung oder der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter (R 10a.3 Absatz 3 Satz 9 Nummer 4 GewStR 2009)		48	
10	Nach § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen		12	
11	Nach § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums		13	
12	Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe von Teilbetrieben wegfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust und Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums		16	

...

1955 Zur genauen Identifizierung des einzelnen Mitunternehmers ist in **Zeile 3** der Name des Mitunternehmers anzugeben. In **Zeile 5** des Vordrucks ist bei natürlichen Personen die ID-Nummer des Mitunternehmers sowie in **Zeile 6** die Steuernummer des Mitunternehmers einzutragen.

1956 Hinsichtlich der Eintragungen bei den **Zeilen 7 bis 12** zu den Angaben zu den Beteiligten ist zu beachten, dass dort ausschließlich die auf den jeweiligen Beteiligten entfallende Werte einzutragen sind und nicht die Werte der Gesellschaft.

1957 In **Zeile 7** ist der auf den Beteiligten entfallende Gewerbeertrag bzw. Gewerbeverlust (Verlust mit Minuszeichen) der Gesellschaft für den EZ 2021 einzutragen.

1958 Die **Zeilen 8 bis 12** sind ohne Vorzeichen einzutragen.

1959 Soweit auf einen Mitunternehmer im Rahmen eines Rechtsformwechsels ein übernommener Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel entfällt, ist dieser – soweit er nach § 10a GewStG vortragsfähig ist – in **Zeile 8** einzutragen.

Beispiel:

A bringt zum 1.1.2021 sein Einzelunternehmen nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in die AB-OHG ein. Zum 31.12.2020 wurde bei dem Einzelunternehmen ein Gewerbeverlust i.H.v. 50 000 € festgestellt. A und B sind zu je 50 % an der AB-OHG beteiligt.

Nach § 10a GewStG kann A den von ihm erlittenen Verlust des Einzelunternehmens in vollem Umfang bei der AB-OHG mit den auf ihn – entsprechend seiner Beteiligungsquote – zukünftig entfallenden Gewinnen der AB-OHG verrechnen (§ 10a Satz 5 GewStG), da sowohl Unternehmensidentität als auch Unternehmeridentität (in der Person des A) fortbesteht. In der Anlage EMU ist daher bei den Angaben zu dem Beteiligten A in **Zeile 8** 50 000 € eintragen. Bei B ist keine Eintragung vorzunehmen, da er keinen Verlust erlitten hat.

Wenn der Betrieb einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft eingebracht wurde oder wenn im Rahmen einer Verschmelzung oder Anwachsung von Personengesellschaften Verluste übernommen wurden, ist dieser Verlust – soweit er auf den Beteiligten entfällt – in **Zeile 9** zu erfassen. **1960**

Ein auf den Beteiligten entfallender, nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen EZ ist in **Zeile 10** zu erfassen, während der nicht ausgleichsfähige Gewerbeverlust des laufenden EZ nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht ausgleichsfähige Gewerbeverlust in **Zeile 11** einzutragen ist. **1961**

In **Zeile 12** ist der auf im EZ 2021 veräußerte oder aufgegebene Teilbetriebe wegfallende vortragsfähige Gewerbeverlustanteil des zum 31.12.2020 festgestellten Gewerbeverlustes zusammen mit dem auf diese Teilbetriebe entfallende Anteil des Gewerbeverlustes des laufenden Erhebungszeitraums einzutragen, soweit dieser noch nicht bis zur Veräußerung oder Aufgabe im EZ 2021 verbraucht wurde und auf den Mitunternehmer entfällt. **1962**

VI. Anlage ÖHG zur Gewerbesteuererklärung 2021

1963 Durch das JStG 2009[1] wurde u.a. die Besteuerung der Betriebe der öffentlichen Hand sowie der Eigengesellschaften der j.P.d.ö.R. sowohl körperschaftsteuerlich als auch gewerbesteuerlich neu geregelt. Für die Betriebe gewerblicher Art wurden dabei die bisherigen Zusammenfassungsgrundsätze gesetzlich festgeschrieben (§ 4 Abs. 6 KStG). Für die Eigengesellschaften mit Dauerverlustgeschäften ist ab dem EZ 2009 die sog. Spartentrennung für die dem Grunde nach nicht zusammenfassbaren Tätigkeitsbereiche zu beachten. Über § 7 Satz 5 GewStG gelten die körperschaftsteuerlichen Regelungen für die Gewerbesteuer entsprechend.

Eine **Eigengesellschaft** ist nach § 7 Satz 5 GewStG i.V.m § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG eine Kapitalgesellschaft, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf j.P.d.ö.R. entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

Für die Tragung der Verluste ist es nicht notwendig, dass die Verluste jährlich seitens der j.P.d.ö.R. mittels Einlagen ausgeglichen werden. Es reicht aus, dass sie von der j.P.d.ö.R. wirtschaftlich im Ergebnis getragen werden. Maßgebend sind die Verhältnisse im Einzelfall.[2]

1964 Ein **Dauerverlustgeschäft** bei einer Eigengesellschaft ist immer dann anzunehmen, wenn wirtschaftliche Betätigungen aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten werden oder das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei einer j.P.d.ö.R. zu einem Hoheitsbetrieb gehören würde (§ 8 Abs. 7 Satz 2 KStG).

Liegt kein nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft vor, bedarf es keiner Spartentrennung, da dann die allgemeinen Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung greifen.[3]

1965 Eigengesellschaften i.S.d. § 7 Satz 5 GewStG müssen für ihre verschiedenen Tätigkeitsbereiche Sparten bilden, zwischen denen eine Verlustverrechnung nicht zulässig ist (vgl. § 8 Abs. 9 KStG).

So sind Sparten zu bilden für:

- dem Grunde nach hoheitliche dauerdefizitäre Tätigkeiten (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG),
- sonstige dauerdefizitäre Tätigkeiten (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG),
- die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammenfassbaren Tätigkeiten (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG) sowie
- übrige **nicht** dauerdefizitäre Tätigkeiten, die entweder nicht zusammenfassbar sind oder die hoheitliche Tätigkeiten darstellen (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG).

Beispiel:

Die A-Eigengesellschaft GmbH der A-Stadt unterhält die Sportanlagen, die Bühnen der Stadt sowie das Schulschwimmen. Während durch den Betrieb der Sportanlagen ein Gewinn erzielt wird, sind die beiden anderen Bereiche dauerdefizitär.

Die A-Eigengesellschaft GmbH hat nach § 7 Satz 5 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ihre Tätigkeitsbereiche in Sparten zu trennen, so dass ein Verlustausgleich zwischen den dauerdefizitären Sparten „Kultur“ und „Schulschwimmen“ mit der Gewinnsparte „Sportanlagenbetrieb“ nicht zulässig ist.

Eine Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht.[4]

1966 Da jede Sparte steuerlich separat behandelt wird, ist im Rahmen der Gewerbesteuererklärung für jede von einer Eigengesellschaft betriebenen Sparte die **Anlage ÖHG** zur Spartentrennung abzugeben, in denen die gewerbesteuerlichen Besonderheiten der jeweiligen Sparte darzulegen sind.

1) JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl I 2009, 74.
2) BMF v. 12.11.2009, IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 28.
3) BMF v. 12.11.2009, IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 52.
4) BMF v. 12.11.2009, IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 77.

1. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–11)

Bezeichnung der Körperschaft

Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Gewerbesteuererklärung.

Anlage ÖHG zur Spartentrennung **2021**

☐ zur Gewerbesteuererklärung GewSt 1 A

☐ zum Gewerbesteuermessbescheid

☐ zum Bescheid über die gesonderte Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste

für Unternehmen im Sinne des § 7 Satz 5 GewStG (auch soweit Organgesellschaft) und für Gesellschaften oder Betriebe gewerblicher Art (BgA), die Organträger solcher Gesellschaften sind

32

Zeile	**Allgemeine Angaben**		
1	Laufende Nummer der Sparte		
	Kurzbezeichnung der Sparte (bei Organgesellschaften: der Tätigkeit)		
2			
	Art der Tätigkeit		
3			
	Straße, Hausnummer		
4			
	Postleitzahl	Ort	Auslands-Postleitzahl
5			
	Name der Organgesellschaft(en)/Personengesellschaft(en), deren Tätigkeit in die Sparte einbezogen wurde:		
6			
7	Die von der/den Gesellschaft(en) laut Zeile 6 ausgeübte Tätigkeit, besteht auch beim Steuerpflichtigen.		1 = Ja
8	Die Sparte ist in 2021 neu entstanden.		1 = Ja
9	Die Sparte ist in 2021 gegenüber dem Vorjahr verändert worden.		1 = Ja
10	Die Sparte ist in 2021 beendet worden zum		
11	Die Tätigkeit erfüllt die Voraussetzungen für die Annahme eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG.		1 = Ja

In **Zeile 1** ist die lfd. Nummer der Sparte einzutragen. Bei der Nummerierung einer Sparte ist für jede Sparte die gleiche Nummerierung zu verwenden wie in der Anlage ÖHK zu Körperschaftsteuererklärung und im vorangegangenem EZ. **1967**

In die **Zeilen 2–10** ist eine genaue Beschreibung der Sparte vorzunehmen. **1968**

Zeile 2: Kurzbezeichnung der Sparte (bei Organgesellschaftern der Tätigkeit)

Zeile 3: Art der Tätigkeit

Zeile 4-5: Anschrift

Zeile 6: Name der Organgesellschaften/Personengesellschaften, deren Tätigkeit in die Sparte einbezogen wurde

Zeile 7: Angabe, ob die Tätigkeit auch von den Gesellschaften lt. Zeile 6 ausgeübt wird („1 = Ja“)

Zeile 8: Angabe, ob die Sparte in 2021 **neu** entstanden ist („1 = Ja“)

Zeile 9: Angabe, ob die Sparte in 2021 **verändert** wurde („1 = Ja“)

Zeile 10: Angabe, ob die Sparte in 2021 **beendet** wurde; dann Datum eintragen

In **Zeile 11** ist anzugeben („1 = Ja“), wenn die Sparte die Voraussetzungen für ein begünstigtes **Dauerverlustgeschäft** i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG erfüllt. **1969**

2. Ermittlung des Gewerbeertrags (Zeilen 21–28)

	Ermittlung des Gewerbeertrages (§§ 7 bis 9 GewStG)	
	Ermittlung des Gewerbeertrages für die einzelne Sparte	EUR
12 bis 20 frei		
21	Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeile 39 des Vordrucks GewSt 1 A) 13	
22	Der Gewerbebetrieb ist nach folgender Nummer des § 3 GewStG vollständig oder partiell von der Gewerbesteuer befreit (Zeile 42 des Vordrucks GewSt 1 A)	
		EUR
23	Davon ab / Dazu: Von der Gewerbesteuer befreiter Gewinn aus Gewerbebetrieb laut Zeile 21 (Zeile 43 des Vordrucks GewSt 1 A)	
24	Davon ab: Korrektur des Gewinns aus Gewerbebetrieb aufgrund der Erstattung von Aufwendungen, die in einem vorangegangenen Erhebungszeitraum der Hinzurechnung unterlegen haben (Zeile 45 des Vordrucks GewSt 1 A) 20	
25	Dazu: Anwendung des § 20 Absatz 5 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 45 Absatz 2) InvStG (50 % der bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb vorgenommenen Teilfreistellungen aus unmittelbarer Beteiligung nach §§ 20, 21 InvStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 und § 44 InvStG) (Zeile 48 des Vordrucks GewSt 1 A)	
26	Dazu / Davon ab: Korrekturbetrag nach § 45 Absatz 1 InvStG, der dieser Sparte zuzurechnen ist (Zeile 49 des Vordrucks GewSt 1 A)	

Anlage ÖHG zur Spartentrennung - Okt. 2021 - Version 1.7.1.0 Bekanntgabe

Steuernummer

- 2 -

Zeile	Nur bei Organgesellschaften:	EUR
27	Davon ab: Steuerfreie Beträge nach § 8b Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 4 und 5 KStG beziehungsweise nach § 3 Nummer 41 Buchstabe a EStG oder nach DBA in Verbindung mit § 7a Absatz 2 GewStG (95 % der Summe der Beträge laut Zeile 13 aller Anlagen BEG, die dieser Sparte zuzurechnen sind) (Zeile 73 des Vordrucks GewSt 1 A)	
28	Zwischensumme	

a) Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeile 21)

1970 Der nach den allgemeinen Grundsätzen ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. Zeile 39 des Vordrucks GewSt 1 A für die Sparte ist in die **Zeile 21** einzutragen.

Für die Ermittlung der Spartenergebnisse sind die Wirtschaftsgüter bzw. die Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaft aus der bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen.[1)]

b) Angaben zu Steuerbefreiung (Zeilen 22–23)

1971 In **Zeile 22** ist entsprechend der Zeile 42 des Vordrucks GewSt 1 A die Nummer des § 3 GewStG einzutragen, auf Grund derer die Eigengesellschaft partiell von der Gewerbesteuer befreit ist.

Der von der Gewerbesteuer befreite Anteil am Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. Zeile 43 ist in **Zeile 23** einzutragen.

c) Korrektur auf Grund Erstattungen (Zeile 24)

1972 In **Zeile 24** ist der Korrekturbetrag einzutragen, der sich auf Grund der Erstattung von Aufwendungen, die in einem vorangegangenen EZ der Hinzurechnung unterlegen haben, ergibt (entsprechend Zeile 45 des Vordrucks GewSt 1 A.

Auf H 7.1 (1) (Korrektur nach erfolgter Hinzurechnung) GewStH 2016 und das darin enthaltene Zahlenbeispiel wird ergänzend hingewiesen.

d) Korrekturen nach dem InvStG (Zeilen 25–26)

1973 In **Zeile 25** sind die Korrekturbeträge nach § 20 Abs. 5 ggf. i.V.m. § 45 Abs. 2 InvStG für die bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb vorgenommenen Teilfreistellungen aus unmittelbarer Beteiligung einzutragen.

Der nach § 45 Abs. 1 InvStG ermittelte Korrekturbetrag aus der Beteiligung an Spezialinvestmentfonds ist in **Zeile 26** zu erfassen, soweit sie dieser Sparte zuzurechnen sind.

1) BMF v. 12.11.2009, IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 80.

e) Korrekturen bei Organgesellschaften (Zeile 27)

In **Zeile 27** ist bei einer Organgesellschaft 95 % der Summe der Beträge lt. Zeile 13 aller Anlagen BEG, die dieser Sparte zuzurechnen sind, einzutragen. **1974**

f) Zwischensumme (Zeile 28)

In **Zeile 28** wird eine Zwischensumme aus den Zeilen 21 bis 27 ermittelt. **1975**

3. Hinzurechnungen nach § 8 GewStG (Zeilen 29–46)

	Hinzurechnungen	EUR	
	Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nummer 1 GewStG für das erste Wirtschaftsjahr		
29	Entgelte für Schulden (Zeile 50 des Vordrucks GewSt 1 A)		
30	Renten und dauernde Lasten (Zeile 51 des Vordrucks GewSt 1 A)		
31	Gewinnanteile der stillen Gesellschafter (Zeile 52 des Vordrucks GewSt 1 A)		
32	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung fremder beweglicher Betriebsanlagegüter nach § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 1 GewStG; Übertrag mit einem Fünftel des Betrages der Vorspalte in die Hauptspalte (ohne Beträge laut Zeile 32a) (Zeile 53 des Vordrucks GewSt 1 A)		
32a	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für Elektrofahrzeuge, begünstigte Hybridelektrofahrzeuge und Fahrräder im Sinne des § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 2 GewStG aus Verträgen, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen worden sind; Übertrag mit einem Zehntel des Betrages der Vorspalte in die Hauptspalte (Zeile 54 des Vordrucks GewSt 1 A)		
33	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung fremder unbeweglicher Betriebsanlagegüter; Übertrag mit dem hälftigen Betrag der Vorspalte in die Hauptspalte (Zeile 55 des Vordrucks GewSt 1 A)		
34	Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten - insbesondere Konzessionen und Lizenzen; Übertrag mit einem Viertel des Betrages der Vorspalte in die Hauptspalte (Zeile 56 des Vordrucks GewSt 1 A)		
35	Kürzung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nummer 1 GewStG aufgrund des § 9 Nummer 2a Satz 3 zweiter Halbsatz GewStG, § 9 Nummer 7 Satz 2 beziehungsweise § 9 Nummer 8 Satz 2 GewStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 7a Absatz 2 GewStG (Summe der Beträge laut Zeile 20 aller Anlagen BEG, die dieser Sparte und diesem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind) (Zeile 79 des Vordrucks GewSt 1 A)		
36	Summe der Beträge laut Zeilen 29 bis 34 (Hauptspalte) abzüglich Betrag laut Zeile 35		
37	Davon ab: Freibetrag 200.000 € (höchstens Betrag laut Zeile 36; aufzuteilen nach dem Verhältnis der Beträge laut Zeile 36 aller Anlagen ÖHG)		
38	Zwischensumme (Betrag laut Zeile 36 abzüglich Betrag laut Zeile 37)		
39	Hinzurechnungsbetrag (ein Viertel des Betrages laut Zeile 38)		
	Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nummer 1 GewStG für das zweite Wirtschaftsjahr		
39a	Entgelte für Schulden (Zeile 58 des Vordrucks GewSt 1 A)		
39b	Renten und dauernde Lasten (Zeile 59 des Vordrucks GewSt 1 A)		
39c	Gewinnanteile der stillen Gesellschafter (Zeile 60 des Vordrucks GewSt 1 A)		
39d	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung fremder beweglicher Betriebsanlagegüter nach § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 1 GewStG; Übertrag mit einem Fünftel des Betrages der Vorspalte in die Hauptspalte (ohne Beträge laut Zeile 39e) (Zeile 61 des Vordrucks GewSt 1 A)		
39e	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für Elektrofahrzeuge, begünstigte Hybridelektrofahrzeuge und Fahrräder im Sinne des § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 2 GewStG aus Verträgen, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen worden sind; Übertrag mit einem Zehntel des Betrages der Vorspalte in die Hauptspalte (Zeile 62 des Vordrucks GewSt 1 A)		
39f	Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung fremder unbeweglicher Betriebsanlagegüter; Übertrag mit dem hälftigen Betrag der Vorspalte in die Hauptspalte (63 des Vordrucks GewSt 1 A)		
39g	Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten - insbesondere Konzessionen und Lizenzen; Übertrag mit einem Viertel des Betrages der Vorspalte in die Hauptspalte (Zeile 64 des Vordrucks GewSt 1 A)		
39h	Kürzung des Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nummer 1 GewStG aufgrund des § 9 Nummer 2a Satz 3 zweiter Halbsatz GewStG, § 9 Nummer 7 Satz 2 beziehungsweise § 9 Nummer 8 Satz 2 GewStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 7a Absatz 2 GewStG (Summe der Beträge laut Zeile 20 aller Anlagen BEG, die dieser Sparte und diesem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind) (Zeile 79 des Vordrucks GewSt 1 A)		

Steuernummer

- 3 -

Zeile		EUR
39i	Summe der Beträge laut Zeilen 39a bis 39g (Hauptspalte) abzüglich Betrag laut Zeile 39h	
39j	Davon ab: Freibetrag 200.000 € (höchstens Betrag laut Zeile 39i; aufzuteilen nach dem Verhältnis der Beträge laut Zeile 39i aller Anlagen ÖHG)	
39k	Zwischensumme (Betrag laut Zeile 39i abzüglich Betrag laut Zeile 39j)	
39l	Hinzurechnungsbetrag (ein Viertel des Betrages laut Zeile 39k)	
	Weitere Hinzurechnungen	
40	Summe der Beträge laut Zeilen 28, 39 und 39l	
41	Dazu: Anteile am Verlust von in- und/oder ausländischen Personengesellschaften (Zeile 67 des Vordrucks GewSt 1 A); laut gesonderter Einzelaufstellung	
42 frei		
43	Dazu: Ausschüttungs- und abführungsbedingte Gewinnminderungen (Zeile 68 des Vordrucks GewSt 1 A)	
44	Dazu: Ausländische Steuern (Zeile 69 des Vordrucks GewSt 1 A)	
45	Dazu: Weitere Hinzurechnungen	
46	Summe des Gewinns aus Gewerbebetrieb und der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG (ohne Berücksichtigung des § 8 Nummer 5 GewStG)	

a) Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG

1976 In den **Zeilen 29-35** sind die Hinzurechnungsbeträge nach § 8 Nr. 1 GewStG für das erste Wj. der Sparte entsprechend dem auf die Sparte entfallenden Beträge einzutragen. In den Zeilen 39a–39h erfolgen die Eintragungen für das zweite Wj. der Sparte.

Enden bei einer Eigengesellschaft in einem EZ zwei Wj., steht dieser nämlich der Freibetrag für Finanzierungskosten nach § 8 Nr. 1 GewStG von 200 000 € für jedes Wj. zu.[1)]

Die Hinzurechnungsbeträge nach § 8 Nr. 1 GewStG sind daher wie folgt zu erfassen:

- Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG) in **Zeile 29/Zeile 39a** (→ Rz. 1704 ff.)
- Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG) in **Zeile 30/Zeile 39b** (→ Rz. 1721)
- Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG) in **Zeile 31/Zeile 39c** (→ Rz. 1722 ff.)
- $^1/_5$ der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung fremder beweglicher Betriebsanlagegüter (§ 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 1 GewStG) in **Zeile 32/Zeile 39d** (→ Rz. 1726)
- $^1/_{10}$ der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von Elektro-, begünstigter Hybridelektrofahrzeuge und Fahrräder aus Verträgen, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen wurden (§ 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 GewStG) in **Zeile 32a/Zeile 39e** (→ Rz. 1726)
- $^1/_2$ der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung fremder unbeweglicher Betriebsanlagegüter (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG) in **Zeile 33/Zeile 39f** (→ Rz. 1733)
- $^1/_4$ der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG) in **Zeile 34/Zeile 39g** (→ Rz. 1734).

1977 In **Zeile 35/Zeile 39h** erfolgt die Kürzung des Hinzurechnungsbetrags nach § 8 Nr. 1 GewStG für Schuldzinsen, die im Rahmen des § 9 Nr. 2a Satz 3, Nr. 7 Satz 2 bzw. Nr. 8 Satz 2 GewStG, ggf. i.V.m. § 7a Abs. 2 GewStG mit dem Minderungsbetrag verrechnet werden können.

Hierzu wird ergänzend auf die Ausführungen in → Rz. 1971 hingewiesen.

1978 In **Zeile 36/Zeile 39i** wird die Summe der Hinzurechnungsbeträge nach § 8 Nr. 1 GewStG der Zeilen 29 bis 34 bzw. der Zeile 39a-39g abzüglich der Zeile 35/Zeile 39h der Sparte ermittelt.

Der Freibetrag von 200 000 €, der der Eigengesellschaft für jedes Wj. nur einmal zusteht, wird – aufgeteilt im Verhältnis der Beträge der Zeile 36/Zeile 39i aller Anlagen ÖHG, jedoch begrenzt auf den Betrag lt. Zeile 36/Zeile 39i, in **Zeile 37/Zeile 39j** eingetragen.[2)]

1) Gleich lautende Ländererlasse v. 2.7.2012, G 1422 – 95 V B 4 (FM Nordrhein-Westfalen), BStBl I 2012, 654, Rz. 47.
2) BMF v. 12.11.2009, IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 96.

Die Differenz von Zeile 36/Zeile 39i und Zeile 37/Zeile 39j wird als Zwischensumme in **Zeile 38/Zeile 39k** eingetragen.

Von dieser Zwischensumme wird in **Zeile 39/Zeile 39l** der Hinzurechnungsbetrag von 25 % ermittelt. Diese Beträge ergeben summiert mit dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeile 28) die Summe der Beträge lt. **Zeile 40**.

b) Hinzurechnung von Verlustanteilen an in- und ausländischen Personengesellschaften

Verlustanteile aus der Beteiligung an einer in- oder ausländischen Personengesellschaft, sind nach § 8 Nr. 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzuzurechnen. Ist also eine Sparte an einer Personengesellschaft beteiligt und erhält sie daraus einen Verlustanteil zugewiesen, sind derartige Beträge in **Zeile 41** der Anlage ÖHG einzutragen (→ Rz. 1739). **1979**

Wegen Gewinnanteilen von Personengesellschaften wird auf **Zeile 51** der Anlage ÖHG verwiesen (→ Rz. 1986).

c) Ausschüttungs- und abführungsbedingte Gewinnminderungen

Ausschüttungs- und abführungsbedingte Gewinnminderungen, die nach § 8 Nr. 10 GewStG dem Gewerbeertrag wieder hinzuzurechnen sind, werden über die Eintragung in **Zeile 43** der Anlage ÖHG bei der davon betroffenen Sparte erfasst (→ Rz. 1740 ff.). **1980**

d) Hinzurechnung ausländischer Steuern

Soweit ausl. Steuern den Gewerbeertrag der Sparte gemindert haben, werden diese durch Eintragung in die **Zeile 44** der Anlage ÖHG bei der davon betroffenen Sparte nach § 8 Nr. 12 GewStG zugerechnet (→ Rz. 1743). **1981**

e) Weitere Hinzurechnung (insbesondere von Finanzierungskosten nach § 8 Nr. 1 GewStG)

In **Zeile 45** der Anlage ÖHG sind Hinzurechnungsbeträge einzutragen, die nicht in den vorigen Zeilen erfasst wurden. **1982**

f) Summe des Gewinns aus Gewerbebetrieb und der Hinzurechnungen

In **Zeile 46** wird die Summe des Gewinns aus Gewerbebetrieb, ohne die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG (→ Rz. 1984) und der Hinzurechnungen für die Sparte ermittelt. **1983**

4. Gewinne aus Anteilen an bestimmten Körperschaften (Zeilen 47–48)

	Gewinne aus Anteilen an bestimmten Körperschaften	
47	Dazu: Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nummer 5 GewStG (bei Organgesellschaften in Verbindung mit § 7a GewStG) (Summe der Beträge laut Zeile 15 aller Anlagen BEG, die dieser Sparte zuzurechnen sind) (Zeile 77 des Vordrucks GewSt 1 A)	
48	Davon ab: Kürzung nach § 9 Nummer 2a, 7 und 8 GewStG (bei Organgesellschaften in Verbindung mit § 7a GewStG) (Summe der Beträge laut Zeile 19 aller Anlagen BEG, die dieser Sparte zuzurechnen sind) (Zeile 81 des Vordrucks GewSt 1 A)	

Handelt es sich bei der Eigengesellschaft um eine Organgesellschaft, ist in **Zeile 47** der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 5 GewStG (bei einer Organgesellschaft i.V.m. § 7a GewStG) einzutragen, soweit sie dieser Sparte zuzurechnen sind (= Summe der Beträge lt. Zeile 15 aller Anlagen BEG). **1984**

Die Kürzungsbeträge nach § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG (bei einer Organgesellschaft i.V.m. § 7a GewStG) sind in **Zeile 48** zu erfassen, soweit sie dieser Sparte zuzurechnen sind (= Summe der Beträge lt. Zeile 19 der Anlagen BEG).

5. Kürzungen nach § 9 GewStG (Zeilen 49–55)

	Kürzungen	
49	Davon ab: Kürzungsbetrag nach § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG (Zeile 87 des Vordrucks GewSt 1 A)	
50	Davon ab: Erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen (Zeile 88 des Vordrucks GewSt 1 A)	
51	Davon ab: Anteile am Gewinn von in- und/oder ausländischen Personengesellschaften (Zeile 89 des Vordrucks GewSt 1 A); laut gesonderter Einzelaufstellung	
52	Davon ab / Dazu: Teil des Gewerbeertrages, der auf Betriebsstätten im Ausland entfällt (Zeile 91 des Vordrucks GewSt 1 A)	
53	Davon ab: Unter Berücksichtigung der Höchstbeträge abziehbare Zuwendungen nach § 9 Nummer 5 GewStG	
54	Davon ab: Weitere Kürzungen (zum Beispiel Betrag laut Zeile 90 des Vordrucks GewSt 1 A)	
55	Verbleibender Betrag	

a) Kürzung für Grundstücke und Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 GewStG

1985 Soweit der Sparte ein Grundstück i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zugeordnet wurde, ist in **Zeile 49** 1,2 Prozent des erhöhten Einheitswerts (vgl. § 121a BewG, bzw. 133 BewG) einzutragen (→ Rz. 1751 ff.).

Handelt es sich bei der Eigengesellschaft um ein Grundstücksunternehmen und liegen die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG vor, kann bei der grundbesitzverwaltenden Sparte eine erweiterte Kürzung über eine Eintragung in **Zeile 50** der Anlage ÖHG erfolgen (→ Rz. 1763 ff.).

b) Kürzung für Gewinnanteile von in- und ausländischen Personengesellschaften

1986 Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer in- oder ausländischen Personengesellschaft lt. Zeile 61 des GewSt-Erklärungsvordrucks sind in **Zeile 51** der Anlage ÖHG einzutragen. Bei den davon betroffenen Sparten ist eine entsprechende Eintragung vorzunehmen, damit der Gewinnanteil nach § 9 Nr. 2 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Sparte wieder gekürzt wird.

Verlustanteile werden über die Eintragung in Zeile 41 dem Gewerbeertrag der Sparte wieder hinzugerechnet (→ Rz. 1979).

c) Kürzung um die Erträge ausländischer Betriebsstätten

1987 Soweit ein Teil des Gewerbeertrags der Sparte auf eine ausländische Betriebsstätte entfällt, ist dieser in **Zeile 52** der Anlage ÖHG einzutragen (→ Rz. 1790 ff.).

Dabei sind Verluste mit einem negativen Vorzeichen einzutragen.

d) Kürzung um Zuwendungen im Sinne des § 9 Nr. 5 GewStG

1988 Soweit von der Sparte Zuwendungen (Spenden) i.S.d. § 9 Nr. 5 GewStG geleistet wurden und darüber formell ordnungsmäßige Zuwendungsbestätigungen (vgl. § 50 EStDV) vorliegen, können diese im Rahmen der Höchstbeträge der jeweiligen Sparte durch Eintragung in **Zeile 53** berücksichtigt werden (→ Rz. 1794 ff.).

e) Weitere Kürzungen

1989 In **Zeile 54** der Anlage ÖHG sind weitere Kürzungen nach § 9 GewStG einzutragen, die nicht in den vorigen Zeilen erfasst wurden. Dazu zählt insbesondere die Kürzung bei persönlich haftenden Gesellschaftern einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 9 Nr. 2b GewStG (→ Rz. 1789)).

f) Gewinn aus Gewerbebetrieb nach Hinzurechnungen und Kürzungen (Zeile 55)

1990 In **Zeile 55** ist der verbleibende Betrag aus der Summe des Gewinns nach Hinzurechnungen lt. Zeile 47 sowie dem Betrag aus Zeile 48 abzüglich der Summe der Kürzungsbeträge lt. Zeilen 49 bis 54 einzutragen.

6. Weitere Angaben (Zeilen 55a–62)

	Weitere Angaben	
55a	Dazu: Negative Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers nach § 2 Absatz 5 UmwStG (Zeile 122 des Vordrucks GewSt 1 A)	
56	Dazu: Nach § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG nicht ausgleichsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums (gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG) (Zeile 124 des Vordrucks GewSt 1 A)	
57	Dazu / Davon ab: Gewerbeertrag der Organgesellschaft(en) (Zeile 108 des Vordrucks GewSt 1 A); laut gesonderter Einzelaufstellung	
58	Dazu / Davon ab: Korrekturbeträge zum Gewerbeertrag der Organgesellschaft(en) (Zeilen 109 bis 111 des Vordrucks GewSt 1 A); laut gesonderter Einzelaufstellung	
59	Dazu: Bei der übertragenden Körperschaft im Fall der Abspaltung wegfallender Gewerbeverlust aus dem laufenden Erhebungszeitraum (§ 18 Absatz 1 beziehungsweise § 19 Absatz 1 in Verbindung mit § 15 Absatz 1 Satz 1, § 15 Absatz 3 und § 16 Satz 1 UmwStG) (Zeile 125 des Vordrucks GewSt 1 A)	
60	Zwischensumme	
61	Dazu: Minderung des Gewerbeverlustes nach § 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 2 beziehungsweise Absatz 3 GewStG	

Steuernummer

- 4 -

Zeile		EUR
62	Zwischensumme	

a) Negative Einkünfte nach § 2 Abs. 5 UmwStG

In **Zeile 55a** der Anlage ÖHG sind die negativen Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers nach § 2 Abs. 5 UmwStG lt. Zeile 122 des Vordrucks GewSt 1 A einzutragen. **1991**

b) Verlustkürzung nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG

Der nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht ausgleichsfähige Gewerbeverlust des laufenden EZ der Sparte sind in **Zeile 56** der Anlage ÖHG einzutragen. **1992**

c) Gewerbeertrag der Organgesellschaft

Die Eigengesellschaft kann durchaus Organträger (§§ 17, 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG) sein, sodass das Ergebnis der Organgesellschaft auf Ebene des Organträgers der Sparte zuzuordnen ist, die als Organträger gilt (§ 15 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Dies erfolgt durch Eintragung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft in **Zeile 57** der Anlage ÖHG. **1993**

d) Korrekturbeträge auf Grund § 8b KStG, § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG

Gegebenenfalls vor der Organgesellschaft mitgeteilte erforderlichen Korrekturbeträge zum Betrag nach § 8b KStG; § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG sind in **Zeile 58** der betroffenen Sparten zu berücksichtigen (→ Rz. 1810 ff.). **1994**

e) Wegfallender Gewerbeverlust bei Abspaltung

Der bei einer übertragenden Körperschaft im Falle der Abspaltung wegfallender Gewerbeverlust aus dem laufenden EZ ist in **Zeile 59** der Anlage ÖHG zu übernehmen. **1995**

f) Zwischensumme

In **Zeile 60** ist eine Zwischensumme aus der Summe der Zeilen 55 bis 59 zu bilden. **1996**

g) Minderung des Gewerbeverlusts auf Grund eines Sanierungsgewinns (Zeile 61)

Der nach Anwendung des § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG verbleibende geminderte Sanierungsertrag i.S.d. § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG mindert nach § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GewStG zuerst den negativen Gewerbeertrag des Sanierungsjahrs des zu sanierenden Unternehmens. **1997**

Daher ist in **Zeile 61** der Minderungsbetrag des lfd. Gewerbeverlusts der Sparte einzutragen.

h) Zwischensumme

In **Zeile 62** wird eine Zwischensumme aus den Zeilen 60 und 61 ermittelt. **1998**

7. Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung (Zeilen 63–67)

	Korrekturen nach § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG Zeilen 63 bis 66: Nur im Falle von Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung zur Anwendung des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG beim übernehmenden Rechtsträger; nicht bei Organgesellschaften	EUR	
63	Betrag laut Zeile 62		
64	Davon ab: Im Betrag laut Zeile 63 enthaltener positiver Gewerbeertrag des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus eigenen Übernahmen (Zeile 120 des Vordrucks GewSt 1 A)		
65	Beim Organträger des übernehmenden Rechtsträgers: Davon ab: Im Betrag laut Zeile 63 enthaltener positiver Gewerbeertrag des auf die Organgesellschaft(en) übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (Zeile 121 des Vordrucks GewSt 1 A)		
66	Zwischensumme: Wenn negativ: Nach § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähiger Verlust des übernehmenden Rechtsträgers (Übertrag eines negativen Betrages mit umgekehrtem Vorzeichen in die Hauptspalte)		
67	Zwischensumme		

a) Positiver Gewerbeertrag des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers

1999 Zunächst ist in **Zeile 63** der Betrag aus Zeile 62 in die Vorspalte einzutragen, soweit im EZ eine Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung erfolgt ist.

In **Zeile 64** ist anschließend der in der Zeile 63 enthaltene positive Gewerbeertrag des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus eigenen Übernahmen in die Vorspalte einzutragen (vgl. Zeile 120 des GewSt-Erklärungsvordrucks).

b) Positiver Gewerbeertrag des übernehmenden oder einbringenden Rechtsträgers beim Organträger

2000 In **Zeile 65** ist der in der Zeile 63 enthaltene positive Gewerbeertrag des auf die Organgesellschaft(en) übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus eigenen Übernahmen (vgl. Zeile 121 des GewSt-Erklärungsvordrucks) zu übernehmen.

c) Summenbildung

2001 Wurden in den Vorspalten der Zeilen 63–65 Eintragungen vorgenommen, ist daraus in der Vorspalte der **Zeile 66** eine **Zwischensumme** zu ermitteln. Ist diese **negativ**, handelt es sich um den nach § 2 Abs. 4 Satz 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähigen Verlust des übernehmenden Rechtsträges, der dann nach rechts in die Hauptspalte der **Zeile 66** mit umgekehrtem Vorzeichen zu übertragen ist.

Bei einem **positiven Betrag** erfolgt keine Übertragung in die Hauptspalte.

In **Zeile 67** ist nun erneut eine Zwischensumme aus den Werten der Zeilen 62 und 66 zu ziehen.

8. Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags/Gewerbeverlust (Zeilen 68–72)

	Maßgebender Gewerbeertrag und Gewerbeverlust	
68	Gewerbeertrag vor Verlustabzug (wenn Betrag laut Zeile 67 positiv: Eintragung des Betrages laut Zeile 67; wenn Betrag laut Zeile 67 negativ: Eintragung von "0" und weiter in Zeile 71)	
69	Verlustabzug (Betrag laut Zeile 99)	
70	Nur bei Organgesellschaften: Im Erhebungszeitraum zu berücksichtigender nach dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrages bei der Personengesellschaft entstandener Verlust aus der Anwachsung einer Personengesellschaft (R 10a.4 Satz 3 GewStR 2009; laut gesonderter Ermittlung, vergleiche Zeile 100)	
71	Maßgebender verbleibender Gewerbeertrag (Betrag laut Zeile 68 abzüglich Betrag laut Zeile 69 oder 70); Übertrag des Betrages nach Zeile 104 des Vordrucks GewSt 1 A - nicht bei Organgesellschaften	
72	Maßgebender Gewerbeverlust (negativer Gewerbeertrag dieser Sparte, Betrag laut Zeile 67)	

a) Gewerbeertrag vor Verlustabzug

2002 In **Zeile 68** ist die Summe der positiven Gewerbeerträge der Sparte lt. Zeile 67 einzutragen. Ist der Betrag negativ, erfolgt ein Eintrag mit Null und es geht weiter in Zeile 71.

b) Verlustabzug

Der Verlustabzug lt. Zeile 99 ist in **Zeile 69** einzutragen. **2003**

c) Innerorganschaftlicher Verlust

Bei einer Organgesellschaft ist der im EZ zu berücksichtigende innerorganschaftliche Verlust aus der Anwachsung einer Personengesellschaft[1] in **Zeile 70** einzutragen. Siehe hierzu auch die Zeile 100 (→ Rz. 2024). **2004**

d) Maßgebender verbleibender Gewerbeertrag

In **Zeile 71** wird der maßgebende verbleibende Gewerbeertrag durch Verrechnung der Beträge aus den Zeilen 68 bis 70 ermittelt. Dieser wird dann in die Zeile 104 des Vordrucks GewSt 1 A übertragen. **2005**

e) Maßgebender verbleibender Gewerbeverlust

In **Zeile 72** wird der negative Gewerbeertrag der Sparte lt. Zeile 67 übernommen. **2006**

9. Besonderheiten bei Organgesellschaften/Organträgern (Zeilen 73–77)

	Werte, die für die Ermittlung des Gewerbeertrages des Organträgers von Bedeutung sind	
	Nur bei Organgesellschaften	
73	Zu berücksichtigender Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag aufgrund der Anwendung des § 8b Absatz 2 und 3 KStG und § 3 Nummer 41 Buchstabe b EStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 KStG (Zeile 113 des Vordrucks GewSt 1 A)	
74	Wenn der Organträger eine Körperschaft ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag aufgrund der Anwendung der §§ 20, 21 InvStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nummer 2a und Satz 2 KStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 43 Absatz 3 und § 45 Absatz 2 InvStG) (Zeile 116 des Vordrucks GewSt 1 A)	
75	Wenn der Organträger eine Körperschaft ist: Zu berücksichtigender Korrekturbetrag aufgrund der Anwendung des § 45 Absatz 1 InvStG (Zeile 118 des Vordrucks GewSt 1 A)	
	Fälle des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG	
	Nur bei Organgesellschaften	
76	Im Falle von Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung zur Anwendung des § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG beim Organträger: Im Betrag laut Zeile 68 oder 72 enthaltener positiver Gewerbeertrag des auf die Organgesellschaft übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus eigenen Übernahmen (Zeile 120 des Vordrucks GewSt 1 A)	
77	Wenn die Organgesellschaft zugleich Organträger ist: Im Betrag laut Zeile 68 oder 72 enthaltener positiver Gewerbeertrag des auf die der Organgesellschaft vorgelagerte(n) Organgesellschaft(en) übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (Zeile 121 des Vordrucks GewSt 1 A)	

a) Korrekturbeträge

Da bei der Organgesellschaft § 7a GewStG lediglich für die Gewinne aus Anteilen (= Dividenden) die Berechnung von Korrekturbeträgen nicht mehr erforderlich macht, sind bei Gewinnen und Verlusten aus dem Verkauf einer Beteiligung/Teilwertzu- oder -abschreibung usw. auch weiterhin die Ermittlung von Korrekturbeträgen erforderlich, die bei dem Organträger die Ermittlung des steuerlich zutreffenden Ergebnisses sicherstellen. Die Höhe des Korrekturbetrags ist abhängig von der Rechtsform des Organträgers (→ Rz. 1810 ff.). **2007**

Bei einer Organgesellschaft ist daher der Korrekturbetrag zum Gewerbeertrag in **Zeile 73** der Anlage ÖHG zu übernehmen.

b) Investmentfondserträge bei Körperschaften als Organträger (Zeilen 74-75)

Wenn der Organträger eine Körperschaft ist, sind die Korrekturbeträge nach §§ 20, 21 InvStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2a und Satz 2 KStG, ggf. i.V.m. § 43 Abs. 3 und § 45 Abs. 2 InvStG in **Zeile 74** einzutragen. **2008**

In **Zeile 75** wird ein zu berücksichtigender Korrekturbetrag nach § 45 Abs. 1 InvStG erfasst.

c) Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung

Ein in den Zeilen 68 oder 72 enthaltener positiver Gewerbeertrag des auf die Organgesellschaft übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus eigenen Übernahmen ist bei einer Organgesellschaft in **Zeile 76** bei den betroffenen Sparten einzutragen und in die Summenspalte zu übernehmen (→ Rz. 1817). **2009**

1) R 10a.4 Satz 3 GewStR 2009.

Ist die Organgesellschaft gleichzeitig auch Organträgerin, ist der im Betrag lt. Zeile 68 oder 72 bei den Sparten enthaltener positiver Gewerbeertrag des auf die der Organgesellschaft vorgelagerte(n) Organgesellschaft(en) übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum in **Zeile 77** zu erfassen (→ Rz. 1817).

10. Ermittlung des abziehbaren Verlustes und der vortragsfähigen Gewerbeverluste (Zeilen 78–100)

Steuernummer

Zeile	Ermittlung des abziehbaren Verlustes und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (§ 10a Satz 9 GewStG in Verbindung mit § 8 Absatz 9 Satz 5 bis 8 KStG)	EUR
	Zeilen 78 bis 99: Bei Organgesellschaften im Falle der Anwachsung: Ohne übernommene Gewerbeverluste, die nach Abschluss des Gewinnabführungsvertrages bei der Personengesellschaft entstanden sind (R 10a.4 Satz 3 GewStR 2009; hierzu vergleiche Zeile 100)	
	Anfangsbestand	
78	Festgestellter vortragsfähiger Gewerbeverlust zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums für die Sparte (Zeile 98 des Vorjahres)	
79	Davon ab: Im Falle eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 10a Satz 11 GewStG in Verbindung mit § 8d Absatz 2 KStG: Untergang des festgestellten vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlustes (Betrag laut Zeile 101)	
80	Dazu: Erhalt des vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlustes nach § 10a Satz 11 GewStG in Verbindung mit § 8d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG durch entsprechende Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 5 bis 8 KStG bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums vorhandenen stillen Reserven (höchstens Betrag laut Zeile 79; laut gesonderter Ermittlung)	
81	Nur für Betriebe gewerblicher Art: Dazu: Übernommener vortragsfähiger Gewerbeverlust (§ 10a Satz 9 GewStG in Verbindung mit § 8 Absatz 8 KStG) (Zeile 132 des Vordrucks GewSt 1 A) (11)	
82	Dazu: Übernommener Gewerbeverlust im Fall der Anwachsung oder der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter (R 10a.3 Absatz 3 Satz 9 Nummer 4 GewStR 2009, Zeile 130 des Vordrucks GewSt 1 A)	
83	Davon ab: Nach § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG (gegebenenfalls in Verbindung mit § 2 Absatz 4 Satz 1 und 2 UmwStG, § 20 Absatz 6 Satz 4 UmwStG) nicht abziehbarer Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen (Zeile 134 des Vordrucks GewSt 1 A)	
84	Davon ab: Bei der übertragenden Körperschaft im Fall der Abspaltung wegfallender Gewerbeverlust aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen (§ 18 Absatz 1 in Verbindung mit § 16 und § 15 Absatz 3 beziehungsweise § 19 Absatz 2 in Verbindung mit § 15 Absatz 3 UmwStG) (Zeile 133 des Vordrucks GewSt 1 A)	
85	Davon ab: Minderung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 oder 3 erster Halbsatz gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 2 beziehungsweise Absatz 3 GewStG	
	Negativer Gewerbeertrag	
	Nicht bei Organgesellschaften	
86	Dazu: Berücksichtigungsfähiger Gewerbeverlust des laufenden Erhebungszeitraums (Negativer Betrag laut Zeile 67 beziehungsweise, wenn Betrag laut Zeile 66 Vorspalte negativ: Betrag laut Zeile 66 Vorspalte (Betrag ohne Vorzeichen eintragen))	
87	Zwischensumme	
	Verrechnung des positiven Gewerbeertrages mit dem Verlustvortrag	
	Zeilen 88 bis 96: Nicht bei Organgesellschaften	

Zeile		EUR	
88	Positiver Gewerbeertrag der Sparte vor Verlustabzug (positiver Betrag laut Zeile 68)		
89	Im Falle von Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung beim übernehmenden Rechtsträger: Davon ab: Im Betrag laut Zeile 88 enthaltener positiver Gewerbeertrag des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum (vergleiche § 2 Absatz 4 Satz 3 und 4 UmwStG) - Summe der Beträge laut Zeilen 64 und 65 (Zeilen 120 und 121 des Vordrucks GewSt 1 A)		
90	Zwischensumme		
91	Davon ab: Niedrigerer Betrag aus Zeile 87 oder 90 (höchstens 1 Million €)		
92	Zwischensumme		
93	Nach § 10a Satz 2 GewStG zu berücksichtigender Verlustabzug: Betrag laut Zeile 87 abzüglich Betrag laut Zeile 91, höchstens 60 % des Betrages aus Zeile 92		
94	Zwischensumme zur Ermittlung des zu berücksichtigenden Verlustvortrags (Summe der Beträge laut Zeilen 91 und 93 Vorspalte)		
95	Davon ab: Betrag laut Zeile 85 (§ 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 zweiter Halbsatz GewStG), höchstens Betrag laut Zeile 94		
96	Betrag des zu berücksichtigenden Verlustvortrags (Übertrag in die Hauptspalte mit umgekehrtem Vorzeichen)		

Steuernummer

- 6 -

Zeile		EUR
97	Davon ab: Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe eines angewachsenen Teilbetriebes wegfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust (Zeile 141 des Vordrucks GewSt 1 A)	
	Endbestand	
98	Vortragsfähiger Gewerbeverlust für die Sparte zum Schluss des Erhebungszeitraums	
99	Nicht bei Organgesellschaften: Insgesamt vorzunehmender Verlustabzug (Betrag laut Zeile 96 Vorspalte; Übertrag nach Zeile 69)	
100	Nur bei Organgesellschaften im Falle der Anwachsung: Vortragsfähiger Gewerbeverlust, der nach dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrages bei der Personengesellschaft entstanden ist (R 10a.4 Satz 3 GewStR 2009), für die Tätigkeit zum Schluss des Erhebungszeitraums (laut gesonderter Ermittlung analog zu den Zeilen 78 bis 99)	

a) Ausfüllhinweis zu den Zeilen 78–99 für Organgesellschaften

In Fällen der Anwachsung von Organgesellschaften ist zu beachten, dass die übernommenen Gewerbeverluste, die nach Abschluss des Gewinnabführungsvertrags bei der Personengesellschaft entstanden sind, nicht in den Zeilen 78 bis 99 berücksichtigt werden dürfen. Diese werden in **Zeile 100** erfasst. **2010**

Die Zeilen 86, 88 bis 96, 99 und 104 sind nicht von Organgesellschaften auszufüllen.

b) Verlustvortrag Vorjahr

Der zum Ende des EZ 2020 gesondert festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust für die Sparten ist in **Zeile 78** einzutragen (= Betrag lt. Zeile 98 des Vorjahres). **2011**

c) Fortführungsgebundener Gewerbeverlust

In Fall eines schädlichen Ereignisses nach § 8b Abs. 2 KStG ist der in Zeile 101 eingetragene fortführungsgebundene Gewerbeverlust in **Zeile 79** einzutragen. **2012**

Soweit zum Schluss des vorangegangenen EZ **stille Reserven** vorhanden sind, sind diese in **Zeile 80** (höchstens Ansatz des Betrags lt. Zeile 79) einzutragen. Die Berechnung der stillen Reserven ist durch eine gesonderte Ermittlung darzulegen.

d) Zu übernehmende vortragsfähige Gewerbeverluste

Der von einem anderen Steuerschuldner im Falle des Rechtsformwechsels übernommene Gewerbeverlust aus der Zeit vor dem Rechtsformwechsel ist, soweit dieser nach § 10a GewStG vortragsfähig ist, in **Zeile 81** zu übernehmen. **2013**

Zu übernehmende vortragsfähige Verluste, z.B. auf Grund der Anwachsung oder der Verschmelzung eines Betriebs einer Personengesellschaft auf eine Eigengesellschaft, sind in **Zeile 82** zu erfassen.

e) Verlustkürzung nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG

Der nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG nicht abziehbare Gewerbeverlust aus vorangegangenen EZ ist in **Zeile 83** zu erfassen. **2014**

f) Wegfallender Gewerbeverlust im Fall der Abspaltung

Bei Abspaltung vermindert sich bei der übertragenden Körperschaft der verbleibende Verlustvortrag in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht (§ 19 Abs. 2 i.V.m. § 15 Abs. 3 UmwStG). In **Zeile 84** ist bei der übertragenden Körperschaft der im Fall der Abspaltung wegfallende Gewerbeverlust aus vorangegangenen EZ einzutragen und den betroffenen Sparten zuzuordnen. **2015**

g) Minderung um Sanierungsgewinne

Der nach Anwendung des § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG verbleibende geminderte Sanierungsertrag i.S.d. § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG mindert nach § 7b Abs. 2 Nr. 2 oder 3 GewStG die Fehlbeträge i.S.d. § 10a Satz 3 GewStG und im Sanierungsjahr ungeachtet des § 10a Satz 2 GewStG die nach § 10a Satz 6 GewStG zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestellten Fehlbeträge. **2016**

Daher ist in **Zeile 85** der Betrag der Minderung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes einzutragen.

h) Negativer Gewerbeertrag 2021

In **Zeile 86** ist der negative Betrag lt. Zeile 67 einzutragen. Ist jedoch der Betrag in der Vorspalte der Zeile 66 negativ, wird dieser übernommen). Dabei erfolgt die Eintragung immer ohne Vorzeichen. **2017**

i) Zwischensumme

2018 In **Zeile 87** ist eine Zwischensumme aus den Zeilen 78 bis 86 zu bilden.

j) Positiver Gewerbeertrag in 2021

2019 Der positive Gewerbeertrag der Sparte im EZ 2021 wird von Zeile 68 in die **Zeile 88** übertragen.

Im Fall einer Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung beim übernehmenden Rechtsträger ist die Summe der Beträge aus den Zeilen 64 und 65 in **Zeile 89** einzutragen.

In **Zeile 90** ist als Zwischensumme die Differenz der Zeilen 88 und 90 einzutragen.

k) Mindestbesteuerung (Zeilen 91–96)

2020 In **Zeile 91** erfolgt der Abzug des Sockelbetrags (§ 10a Satz 1 GewStG). Dazu wird bei der Sparte der jeweils niedrigere Betrag aus den Zeilen 87 oder 90 eingetragen, höchstens jedoch 1 Mio. €. Dieser ist sowohl in die Vorspalte als auch in die Hauptspalte einzutragen.

Nun wird in **Zeile 92** die Differenz aus den Zeilen 90 und 91 für die Vorspalte ermittelt.

Der verbleibende Verlustabzug wird nun in Höhe von 60 % der Zwischensumme aus der Hauptspalte von Zeile 91, maximal in Höhe von 60 % der Zwischensumme aus der Vorspalte von Zeile 94 in **Zeile 93** eingetragen.

In die **Zeile 94** wird die Summe der Beträge lt. den Vorspalten der Zeilen 91 und 93 eingetragen.

Der Betrag lt. Zeile 85, jedoch höchstens der Betrag lt. Zeile 94, wird in **Zeile 95** eingetragen.

Die Summe der Zeilen 92 und 94 abzüglich der Zeile 95 wird in **Zeile 96** sowohl in die Vorspalte als auch, mit umgekehrten Vorzeichen, in der Hauptspalte eingetragen.

l) Teilbetriebsverluste

2021 In **Zeile 97** werden die auf Grund der Veräußerung oder Aufgabe eines angewachsenen Teilbetriebs wegfallenden Verluste erfasst.

m) Vortragsfähiger Gewerbeverlust für die Sparten zum 31.12.2021

2022 In **Zeile 98** wird mit der Bildung der Summe der Zeilen 87, 96 und 97 der Endbestand des vortragsfähigen Verlusts der Sparte zum Schluss des EZ ermittelt.

n) Vorzunehmender Verlustabzug (Zeile 99)

2023 Der insgesamt vorzunehmende Verlustabzug ergibt sich aus der Vorspalte der Zeile 96. Dieser ist in **Zeile 99** ein- und in **Zeile 69** des Vordrucks ÖHG (→ Rz. 2003) zu übertragen.

o) Organgesellschaften im Fall der Anwachsung (Zeile 100)

2024 Die bereits für die Eintragungen zu den Zeilen 78 bis 99 erfolgte Ermittlung der vortragsfähigen (innerorganschaftlichen) Gewerbeverluste, die nach Abschluss des Gewinnabführungsvertrags bei der Personengesellschaft entstanden sind, werden in **Zeile 100** erfasst.

11. Fortführungsgebundener Gewerbeverlust (Zeilen 101–107)

	Fortführungsgebundener Gewerbeverlust nach § 10a Satz 11 und 12 GewStG in Verbindung mit § 8d KStG	
101	Verbleibender festgestellter vortragsfähiger fortführungsgebundener Gewerbeverlust zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums	
102	Davon ab: Untergang des festgestellten vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlustes aufgrund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 10a Satz 11 GewStG in Verbindung mit § 8d Absatz 2 KStG (Betrag laut Zeile 101)	
102a	Davon ab: Wegfall der Fortführungsgebundenheit bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG (Betrag laut Zeile 101)	
103	Davon ab: Im wegfallenden Gewerbeverlust enthaltener vortragsfähiger fortführungsgebundener Gewerbeverlust (im Betrag laut Zeile 84 enthalten, höchstens Betrag laut Zeile 101 abzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 102 und 102a)	
104	Davon ab: Verrechnung mit dem vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlust (Summe der Beträge laut Zeilen 85 und 99, höchstens Betrag laut Zeile 101 abzüglich der Summe der Beträge laut Zeilen 102 bis 103)	
105	Davon ab: Aufgrund der Veräußerung oder Aufgabe eines angewachsenen Teilbetriebes wegfallender vortragsfähiger fortführungsgebundener Gewerbeverlust (höchstens Betrag laut Zeile 101 abzüglich der Summe der Beträge laut Zeilen 102 bis 104)	
106	Wenn im Erhebungszeitraum ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 10a Satz 10 GewStG in Verbindung mit § 8c KStG erfolgte und die Voraussetzungen zur Anwendung des § 8d KStG erfüllt sind: Dazu: Zugang zum vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlust (Betrag laut Zeile 98 abzüglich Betrag laut Zeile 101 zuzüglich Summe der Beträge laut Zeilen 102 bis 105)	
107	Im Betrag laut Zeile 98 enthaltener zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibender vortragsfähiger fortführungsgebundener Gewerbeverlust	

2025

Verfügt die Sparte über einen fortführungsgebundenen Gewerbeverlust (§ 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8d KStG), ist in **Zeile 101** der zum Schluss des vorangegangenen EZ festgestellte verbleibende fortführungsgebundene Gewerbeverlust einzutragen.

In **Zeile 102** ist bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses (vgl. § 8d Abs. 2 KStG) untergehende fortführungsgebundene Gewerbeverlust einzutragen.

Entfällt die Fortführungsgebundenheit bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs, ist der Betrag lt. Zeile 101 nochmals in **Zeile 102a** zu erfassen.

Von dieser Zwischensumme wird nun durch Eintragung der in dem Betrag lt. Zeilen 884 enthaltene vortragsfähige fortführungsgebundenen Gewerbeverlust (höchstens der Betrag von Zeile 101 abzgl. Zeilen 102 und 102a) in **Zeile 103** einzutragen.

Die Verrechnung mit dem vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlust ist die Summe der Beträge lt. Zeilen 85 und 99, jedoch höchstens der Betrag lt. Zeile 101 abzüglich der Summe der Beträge lt. Zeilen 102 und 103. Diese wird in **Zeile 104** erfasst.

In **Zeile 105** ist der wegen einer Veräußerung oder Aufgabe eines angewachsenen Teilbetriebs wegfallende vortragsfähige fortführungsgebundene Gewerbeverlust (höchstens Zeile 101 abzüglich der Summe der Beträge lt. Zeilen 102 bis 104) einzutragen.

Ein im EZ sich ergebender Zugang zum vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlust wird in **Zeile 106** erfasst.

2026

Die Differenz der Zeile 101 abzüglich der Summe der Zeilen 102 bis 105 zuzüglich der Zeile 106 ergibt den in **Zeile 107** einzutragenden zum Schluss des EZ verbleibenden vortragsfähigen fortführungsgebundenen Gewerbeverlust zum 31.12.2021, der in dem Betrag lt. Zeile 98 enthalten ist.