

**03.02.10**

Fz - In

## **Allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung**

---

### **Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbe- steuerrechts (Gewerbsteuer-Richtlinien 2009 - GewStR 2009)**

#### **A. Zielsetzung**

Anpassung der Gewerbsteuer-Richtlinien in der Fassung vom 21. Dezember 1998 (BStBl I Sondernummer 2/1998 S. 91) an die Rechtsentwicklung und die Änderungen des Gewerbsteuergesetzes.

#### **B. Lösung**

Neufassung der Gewerbsteuer-Richtlinien.

#### **C. Alternativen**

Keine

#### **D. Kosten**

Die Verwaltungsvorschrift dient der Anpassung der bisherigen Richtlinien an die sich zwischenzeitlich geänderte Rechtslage des Gewerbsteuergesetzes und führt damit weder zur Einführung neuer Informationspflichten noch zu bezifferbaren finanziellen Auswirkungen.

Auswirkungen auf die Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau sind nicht zu erwarten, weil die Änderungen nur die geltende Rechtslage verdeutlichen.

**E. Sonstige Kosten**

Keine

**Bundesrat**

**Drucksache 52/10**

**03.02.10**

Fz - In

**Allgemeine  
Verwaltungsvorschrift**  
der Bundesregierung

---

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbe-  
steuerrechts (Gewerbsteuer-Richtlinien 2009 - GewStR 2009)**

Bundesrepublik Deutschland  
Die Bundeskanzlerin

Berlin, den 3. Februar 2010

An den  
Präsidenten des Bundesrates  
Herrn Bürgermeister  
Jens Böhrnsen  
Präsident des Senats der  
Freien Hansestadt Bremen

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des  
Gewerbsteuerrechts  
(Gewerbsteuer-Richtlinien 2009 - GewStR 2009)

mit Vorblatt.

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

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gemäß § 6 Abs. 1 NKRG ist als Anlage beigefügt.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Angela Merkel

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des  
Gewerbsteuerrechts  
(Gewerbsteuer-Richtlinien 2009 - GewStR 2009)**

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

**Gewerbsteuer-Richtlinien 2009 - GewStR 2009 -**



## Gewerbsteuer-Richtlinien 2009 (GewStR 2009)

	Inhaltsübersicht	Seite
	Einführung.....	5
R 1.1	Steuerberechtigung.....	5
R 1.2	Verwaltung der Gewerbesteuer .....	5
R 1.3	Örtliche Zuständigkeit für die Festsetzung und Zerlegung des Steuermessbetrags .....	5
R 1.4	Gewerbesteuermessbescheid.....	6
R 1.5	Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags .....	6
R 1.6	Stundung, Niederschlagung und Erlass der Gewerbesteuer .....	7
R 1.7	Aussetzung der Vollziehung von Gewerbesteuermessbescheiden.....	7
R 1.8	Zinsen .....	7
R 1.9	Anzeigepflichten.....	7
R 2.1	Gewerbebetrieb .....	8
R 2.2	Betriebsverpachtung .....	9
R 2.3	Organschaft .....	9
R 2.4	Mehrheit von Betrieben .....	10
R 2.5	Beginn der Steuerpflicht.....	10
R 2.6	Erlöschen der Steuerpflicht .....	11
R 2.7	Steuerpflicht bei Unternehmerwechsel.....	12
R 2.8	Inland, gebietsmäßige Abgrenzung der Besteuerung .....	12
R 2.9	Betriebsstätte .....	12
R 2a	Arbeitsgemeinschaften.....	13
R 3.0	Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen und Verordnungen.....	13
R 3.7	Hochsee- und Küstenfischerei .....	13
R 3.20	Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und Pflegeeinrichtungen .....	14
R 4.1	Heheberechtigung.....	14
R 5.1	Steuerschuldnerschaft .....	14
R 5.2	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) .....	15
R 5.3	Haftung .....	15
R 7.1	Gewerbeertrag .....	15
R 8.1	Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen .....	17
R 8.2	Vergütungen an persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien .....	18
R 8.3	Nicht im gewerblichen Gewinn enthaltene Gewinnanteile (Dividenden) .....	18
R 8.4	Anteile am Verlust einer Personengesellschaft.....	19
R 8.5	Spenden bei Körperschaften.....	19
R 8.6	Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste .....	19
R 8.7	Gebietsmäßige Abgrenzung bei Hinzurechnungen nach § 8 GewStG .....	19
R 8.8	Schulden der in § 19 GewStDV genannten Unternehmen.....	19
R 8.9	Schulden bei Spar- und Darlehenskassen .....	20
R 9.1	Kürzung für den zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz .....	20
R 9.2	Kürzung bei Grundstücksunternehmen.....	21
R 9.3	Kürzung um Gewinne aus Anteilen an bestimmten Körperschaften .....	22
R 9.4	Kürzung um den auf eine ausländische Betriebsstätte entfallenden Teil des Gewerbeertrags .....	22
R 9.5	Kürzung um Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft .....	22
R 10a.1	Gewerbeverlust.....	23
R 10a.2	Unternehmensidentität .....	23

R 10a.3	Unternehmeridentität.....	24
R 10a.4	Organschaft .....	25
R 11.1	Freibetrag bei natürlichen Personen und Personengesellschaften .....	25
R 11.2	Steuermesszahlen bei Hausgewerbetreibenden und bei Ihnen gleichgestellten Personen ....	26
R 14.1	Festsetzung des Steuermessbetrags.....	27
R 15.1	Pauschfestsetzung.....	27
R 16.1	Hebesatz.....	27
R 19.1	Vorauszahlungen .....	27
R 19.2	Anpassung und erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen .....	28
R 28.1	Zerlegung des Steuermessbetrags .....	28
R 29.1	Zerlegungsmaßstab .....	29
R 30.1	Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten .....	29
R 31.1	Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung.....	29
R 33.1	Zerlegung in besonderen Fällen .....	30
R 34.1	Negativer Zerlegungsanteil bei Änderung oder Berichtigung des Zerlegungsbescheids .....	31
R 35a.1	Reisegewerbebetriebe .....	31
R 35b.1	Aufhebung oder Änderung des Gewerbesteuermessbescheids von Amts wegen.....	31



## Einführung

- (1) Die Gewerbesteuer-Richtlinien 2009 sind verbindliche Vorgaben an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Gewerbesteuergesetzes und der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.
- (2) Die Gewerbesteuer-Richtlinien 2009 treten an die Stelle der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 vom 21. Dezember 1998 (BStBl I Sondernummer 2/1998 S. 91). Sie gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, vom Erhebungszeitraum 2009 an.
- (3) Anordnungen, die mit den nachstehenden Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.
- (4) Diese Allgemeine Verwaltungsvorschrift tritt am Tag nach Ihrer Veröffentlichung in Kraft.

### 1.1 Steuerberechtigung

<sup>1</sup>Die Berechtigung zur Erhebung der Gewerbesteuer steht nach dem Gewerbesteuergesetz den Gemeinden zu. <sup>2</sup>Die Gemeinden sind verpflichtet eine Gewerbesteuer zu erheben und hierbei an die Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes gebunden. <sup>3</sup>Durch die Abführung einer Umlage aus dem Gewerbesteueraufkommen an den Bund und das jeweils berechnete Land auf Grund des § 6 des Gemeindefinanzreformgesetzes wird der Charakter als Gemeindesteuer nicht berührt.

### 1.2 Verwaltung der Gewerbesteuer

#### Übertragung eines Teils der Verwaltung auf die Gemeinden

(1) <sup>1</sup>Ist die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer auf die Gemeinden übertragen, sind für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und für die Festsetzung und ggf. die Zerlegung der Steuermessbeträge die Finanzämter zuständig (>§§ 22 und 184 bis 190 AO). <sup>2</sup>Die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer einschließlich Stundung, Niederschlagung und Erlass obliegen den heheberechtigten Gemeinden.

#### Ausschließliche Verwaltung durch die Finanzämter

(2) Ist die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht auf die Gemeinden übertragen worden, sind die Finanzämter auch für diese Aufgaben zuständig.

#### Teilnahmerecht der Gemeinden bei einer Außenprüfung

(3) <sup>1</sup>Die Gemeinden sind gemäß § 21 FVG berechtigt, hinsichtlich der Gewerbesteuer durch einen Gemeindebediensteten an einer Außenprüfung bei einem Steuerpflichtigen teilzunehmen, wenn dieser in der Gemeinde eine Betriebsstätte unterhält und die Außenprüfung im Gemeindebezirk erfolgt. <sup>2</sup>§ 21 Abs. 3 FVG berechtigt die Gemeinden nicht selbst zum Erlass einer Teilnahmeanordnung gegenüber dem Steuerpflichtigen.

### 1.3 Örtliche Zuständigkeit für die Festsetzung und Zerlegung des Steuermessbetrags

#### Geschäftsleitung innerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes, Reisegewerbebetriebe

(1) <sup>1</sup>Für die Festsetzung und ggf. auch für die Zerlegung des Steuermessbetrags ist nach § 22 Abs. 1 AO das Betriebsfinanzamt zuständig. <sup>2</sup>Das ist nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung – bei reinen Reisegewerbebetrieben der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit – befindet. <sup>3</sup>Wird die Geschäftsleitung verlegt, geht die Zuständigkeit auf das Finanzamt über, in dessen Bezirk die Geschäftsleitung verlegt worden ist.

<sup>4</sup>Wegen der Bearbeitung anhängiger Einsprüche in Fällen eines Zuständigkeitswechsels wird auf § 367 Abs. 1 i. V. m. § 26 AO hingewiesen. <sup>5</sup>Die Festsetzung und ggf. auch die Zerlegung des Steuermessbetrags erstreckt sich auf alle im Geltungsbereich des Gesetzes gelegenen Betriebsstätten (>R 2.9).

#### **Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes**

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

#### **Vom Wohnsitz abweichender Ort der Geschäftsleitung**

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

## **1.4 Gewerbesteuermessbescheid**

#### **Fertigung von Gewerbesteuermessbescheiden**

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

#### **Bekanntgabe und Mitteilung an die Gemeinden**

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

## **1.5 Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags**

#### **Erfordernis einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift**

(1) <sup>1</sup>Die Finanzämter sind nach § 184 Abs. 2 AO auch ohne Mitwirkung der heheberechtigten Gemeinden berechtigt, bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO zu gewähren, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind. <sup>2</sup>Die Billigkeitsmaßnahmen können darin bestehen, dass zur Vermeidung unbilliger Härten bei bestimmten Gruppen gleich gelagerter Fälle entweder der Gewerbesteuermessbetrag niedriger festgesetzt wird oder dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, die den Gewerbesteuermessbetrag erhöhen, außer Betracht gelassen werden.

#### **Wirkung von Billigkeitsmaßnahmen bei Steuern vom Einkommen**

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

#### **Mitteilungspflicht der Finanzämter**

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

## 1.6 Stundung, Niederschlagung und Erlass der Gewerbesteuer

### Zuständigkeit der Gemeinden

(1) <sup>1</sup>Ist die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer der Gemeinde übertragen (>R 1.2), hat sie über Stundung, Niederschlagung und Erlass der Gewerbesteuer zu entscheiden. <sup>2</sup>Für die Stundung und den Erlass von Gewerbesteuer gelten nach § 1 Abs. 2 Nr. 5 AO die Vorschriften der §§ 222 und 227 AO entsprechend; die Niederschlagung richtet sich nach den landesrechtlichen Vorschriften.

### Zuständigkeit der Finanzämter

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

## 1.7 Aussetzung der Vollziehung von Gewerbesteuermessbescheiden

### Zuständigkeiten

(1) <sup>1</sup>Ist gegen den Gewerbesteuermessbescheid ein Rechtsbehelf eingelegt worden, ist das Finanzamt und unter den Voraussetzungen des § 69 Abs. 3 und 4 FGO das Finanzgericht für die Entscheidung über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheids zuständig. <sup>2</sup>Die Anträge auf Aussetzung der Vollziehung sind als Eilsachen zu behandeln.

### Folgebescheide

(2) <sup>1</sup>Eine Folgeaussetzung gemäß § 361 Abs. 3 AO kommt nicht nur im Verhältnis Gewerbesteuermessbescheid zu Gewerbesteuerbescheid, sondern – wegen § 35b GewStG – auch im Verhältnis Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer-/Gewinnfeststellungsbescheid zu Gewerbesteuermessbescheid in Betracht. <sup>2</sup>Die Bindung im Anwendungsbereich des § 35b GewStG bedeutet aber nicht, dass ein angefochtener Gewerbesteuermessbescheid nicht selbständig ausgesetzt werden kann.

## 1.8 Zinsen

<sup>1</sup>Die Zinsen werden von der heheberechtigten Gemeinde berechnet, festgesetzt und erhoben, wenn sie die Gewerbesteuer festsetzt und erhebt. <sup>2</sup>Das Finanzamt teilt der Gemeinde die für die Berechnung und Festsetzung der Zinsen notwendigen Daten mit.

## 1.9 Anzeigepflichten

### Eröffnung, Aufgabe oder Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten

(1) <sup>1</sup>Nach § 138 Abs. 1 und 3 AO und § 14 GewO hat derjenige, der einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebsstätte eröffnet, dies innerhalb eines Monats auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck der Gemeinde mitzuteilen, in der der Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet wird. <sup>2</sup>Die Gemeinde hat unverzüglich das nach § 22 Abs. 1 AO zuständige Finanzamt zu unterrichten. <sup>3</sup>Irrtümlich dem Finanzamt erstattete Anzeigen nach § 138 Abs. 1 Satz 1 und 4 AO sind an die zuständige Gemeinde weiterzuleiten. <sup>4</sup>Wird der Betrieb oder die Betriebsstätte in einer Gemeinde eröffnet, der die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht übertragen worden ist (>R 1.2 Abs. 2), ist die Anzeige dem zuständigen Betriebsfinanzamt (>§ 22 Abs. 2 AO) zu erstatten. <sup>5</sup>Unter „Eröffnung“ ist auch die Fortführung eines Betriebs oder einer Betriebsstätte durch den Rechtsnachfolger oder Erwerber zu verstehen. <sup>6</sup>Gleiche Anzeigepflicht besteht, wenn ein Betrieb oder eine Betriebsstätte aufgegeben oder verlegt wird.

**Folgen der Unterlassung**

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

**2.1 Gewerbebetrieb****Begriff des Gewerbebetriebs**

(1) <sup>1</sup>Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (>§ 2 Abs. 1 GewStG). <sup>2</sup>Für die Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs gilt somit § 15 Abs. 2 EStG. <sup>3</sup>Die Annahme eines Gewerbebetriebs setzt neben der persönlichen Selbständigkeit des Unternehmens auch die sachliche Selbständigkeit des Betriebs voraus. <sup>4</sup>Sachlich selbständig ist ein Unternehmen, wenn es für sich eine wirtschaftliche Einheit bildet, also nicht ein unselbständiger Teil eines anderen Unternehmens oder eines Gesamtunternehmens ist.

**Personengesellschaften**

(2) Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften oder andere Personengesellschaften, die eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausüben und deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sind Gewerbebetriebe nach § 2 Abs. 1 GewStG.

**Reisegewerbebetrieb**

(3) <sup>1</sup>Beim Zusammentreffen von Reisegewerbe mit stehendem Gewerbe ist für die gewerbsteuerliche Behandlung wesentlich, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb oder zwei selbständige Betriebe bestehen. <sup>2</sup>Ist ein einheitlicher Betrieb gegeben, ist dieser in vollem Umfang als stehendes Gewerbe zu behandeln (>§ 35a Abs. 2 Satz 2 GewStG).

**Gewerbebetrieb kraft Rechtsform**

(4) <sup>1</sup>Nach § 2 Abs. 2 GewStG gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), der Genossenschaften einschließlich Europäischer Genossenschaften und der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. <sup>2</sup>Bei Unternehmen mit Sitz (>§ 11 AO) und Geschäftsleitung (>§ 10 AO) im Ausland bestimmt sich die Rechtsfähigkeit im Inland ausschließlich nach dem Recht des jeweiligen ausländischen Staates. <sup>3</sup>Befindet sich die Geschäftsleitung im Inland, erlangt das ausländische Unternehmen die >Rechtsfähigkeit im Inland erst mit Eintragung in das jeweilige deutsche Register. <sup>4</sup>Abweichend hiervon sind die nach dem Recht eines anderen EU-Staates gegründeten Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland sog. >doppelt ansässige Gesellschaften auch ohne Eintragung in ein deutsches Register im Inland voll rechtsfähig. <sup>5</sup>Ist das Unternehmen im Inland nicht rechtsfähig, ist ein Gewerbebetrieb unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG oder § 2 Abs. 3 GewStG gegeben.

**Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs**

(5) <sup>1</sup>Die juristischen Personen des privaten Rechts, die nicht bereits in § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG aufgeführt sind, und die nichtrechtsfähigen Vereine unterliegen der Gewerbesteuer, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. <sup>2</sup>Durch § 2 Abs. 3 GewStG wird die Gewerbesteuerpflicht erweitert und auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgedehnt, die keinen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG bilden. <sup>3</sup>Soweit keine Einschränkung besteht, umfasst der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ohne Unterscheidung den Gewerbebetrieb, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. <sup>4</sup>Durch § 2 Abs. 3 und § 3 Nr. 6 GewStG wird die Land- und Forstwirtschaft im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausdrücklich von der Gewerbesteuerpflicht ausgenommen. <sup>5</sup>Bewirtschaftet z.B. eine rechtsfähige Stiftung landwirtschaftlichen Grundbesitz oder Forstbesitz, ist dieser Betrieb nicht gewerbsteuerpflichtig. <sup>6</sup>Im Gegensatz zum Begriff des Gewerbebetriebs gehören weder die Gewinnerzielungsabsicht noch die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu den Voraussetzungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. <sup>7</sup>Betätigungen, wie z. B. der Betrieb einer Kantine, eines Casinos, einer Druckerei, eines Kreditinstituts, eines Versicherungsunternehmens, die Herausgabe einer Zeitschrift oder die Erhebung von Eintrittsgeld bei Veranstaltung einer Festlichkeit, gehen über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus und gelten demgemäß stets als Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 GewStG, wenn sie nicht bereits einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG bilden. <sup>8</sup>Dagegen geht die Betätigung von Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren, im Regelfall nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus.

### **Betriebe der öffentlichen Hand**

(6) <sup>1</sup>Betriebe der öffentlichen Hand sind gewerbsteuerpflichtig, wenn sie die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art (>§ 4 KStG und R 6 KStR) und eines Gewerbebetriebs (>§ 15 Abs. 2 EStG) erfüllen. <sup>2</sup>Mit Kantinen, die nur für die Angehörigen eines Betriebs eingerichtet und zugänglich sind, wird mangels einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kein Gewerbebetrieb unterhalten. <sup>3</sup>Sind nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 S. 1 KStG mehrere Betriebe zusammengefasst worden, kommt es für die Annahme eines Gewerbebetriebs darauf an, dass das zusammengefasste Unternehmen insgesamt mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

## **2.2 Betriebsverpachtung**

<sup>1</sup>Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen oder eines Teilbetriebs ist grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb anzusehen und unterliegt daher regelmäßig nicht der Gewerbsteuer. <sup>2</sup>Die Pachteinahmen gehören zwar, solange der Verpächter nicht die Betriebsaufgabe erklärt, einkommensteuerlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sie unterliegen jedoch nicht mehr der Gewerbsteuer. <sup>3</sup>Deshalb muss für das Wirtschaftsjahr, in dem die Verpachtung beginnt, der auf die Zeit bis zum Pachtbeginn entfallende Gewinn für die Gewerbsteuer besonders ermittelt werden. <sup>4</sup>Für diese Gewinnermittlung gelten die allgemeinen Grundsätze. <sup>5</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Verpachtung beginnt, durch Schätzung auf die Zeiträume vor und nach Pachtbeginn aufgeteilt wird. <sup>6</sup>Dabei kann z. B. der Gewinn des Wirtschaftsjahrs im Verhältnis des in der Zeit bis zum Pachtbeginn erzielten Bruttogewinns (Warenrohgewinn) zur Pachteinnahme aufgeteilt werden. <sup>7</sup>Entsprechendes gilt für die Hinzurechnungen und Kürzungen. <sup>8</sup>Ist der Gewinn vor der Verpachtung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden, ist für die Ermittlung des Gewerbeertrags bis zum Pachtbeginn für diesen Zeitpunkt der Übergang zum Vermögensvergleich zu unterstellen.

## **2.3 Organschaft**

### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft im Gewerbsteuerrecht stimmen mit den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft überein. <sup>2</sup>Die Organgesellschaft gilt im Gewerbsteuerrecht als Betriebsstätte des Organträgers (>§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG). <sup>3</sup>Diese Betriebsstättenfiktion führt jedoch nicht dazu, dass Organträger und Organgesellschaft als einheitliches Unternehmen anzusehen sind. <sup>4</sup>Es liegen vielmehr weiterhin selbständige Gewerbebetriebe vor, deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. <sup>5</sup>Die Begründung eines Organschaftsverhältnisses bewirkt nicht die Beendigung der sachlichen Steuerpflicht der jetzigen Organgesellschaft; durch die Beendigung eines Organschaftsverhältnisses wird die sachliche Steuerpflicht der bisherigen Organgesellschaft nicht neu begründet. <sup>6</sup>Für die Anerkennung einer Organschaft ist es nicht erforderlich, dass die eingegliederte Kapitalgesellschaft gewerblich tätig ist.

### **Beginn und Beendigung der Organschaft**

(2) <sup>1</sup>Liegen die Voraussetzungen für ein Organschaftsverhältnis nicht während des ganzen Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vor, treten die steuerlichen Wirkungen des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG für dieses Wirtschaftsjahr nicht ein. <sup>2</sup>Das bedeutet, dass die Organgesellschaft insoweit selbst zur Gewerbsteuer herangezogen wird. <sup>3</sup>Wird die Liquidation einer Organgesellschaft beschlossen und besteht z. B. wegen Beendigung des Gewinnabführungsvertrages das Organschaftsverhältnis nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres, kann die Organgesellschaft für die Zeit vom Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres bis zum Beginn der Abwicklung ein Rumpfwirtschaftsjahr bilden (>R 7.1 Abs. 1 Satz 2 und 3). <sup>4</sup>Für das Rumpfwirtschaftsjahr sind die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gesondert zu prüfen.

### **Personengesellschaften als Organträger**

(3) <sup>1</sup>Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG ist eine gewerbsteuerrechtliche Organschaft, wie bei der Körperschaftsteuer, nur gegenüber einem anderen gewerblichen Unternehmen möglich. <sup>2</sup>Bei einer Organträger-Personengesellschaft muss eine eigene gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegen. <sup>3</sup>Gewerblich geprägte Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG können damit nicht Organträger sein. <sup>4</sup>Eine Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung kommt als Organträger in Betracht <sup>5</sup>Ihr wird die gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der Betriebsgesellschaft zugerechnet.

## 2.4 Mehrheit von Betrieben

### Mehrere Betriebe verschiedener Art

(1) <sup>1</sup>Hat ein Gewerbetreibender mehrere Betriebe verschiedener Art (z. B. eine Maschinenfabrik und eine Spinnerei), ist jeder Betrieb als Steuergegenstand i. S. d. § 2 Abs. 1 GewStG anzusehen und somit für sich zu besteuern. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn die mehreren Betriebe in derselben Gemeinde liegen. <sup>3</sup>Es ist aber ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn ein Gewerbetreibender in derselben Gemeinde verschiedene gewerbliche Tätigkeiten ausübt und die verschiedenen Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Gewerbebetriebs anzusehen sind (beispielsweise Gastwirtschaft und Bäckerei, Fleischerei und Speisewirtschaft). <sup>4</sup>Es gelten dabei die gleichen Grundsätze wie für die Bewertung (>§ 2 BewG).

### Mehrere Betriebe gleicher Art

(2) <sup>1</sup>Hat ein Gewerbetreibender mehrere Betriebe der gleichen Art, ist zu prüfen, ob die mehreren Betriebe eine wirtschaftliche Einheit darstellen. <sup>2</sup>Die Vermutung spricht bei der Vereinigung mehrerer gleichartiger Betriebe in der Hand eines Unternehmers, insbesondere, wenn sie sich in derselben Gemeinde befinden, für das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebs. <sup>3</sup>Auch wenn die Betriebe sich in verschiedenen Gemeinden befinden, kann ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegen, wenn die wirtschaftlichen Beziehungen sich über die Grenzen der politischen Gemeinden hinaus erstrecken. <sup>4</sup>Betriebe sind als gleichartig anzusehen, wenn sie sachlich, insbesondere wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch innerlich zusammenhängen.

### Personengesellschaften

(3) <sup>1</sup>Die Tätigkeit einer Personengesellschaft bildet auch bei verschiedenartigen Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb. <sup>2</sup>Eine Kapitalgesellschaft und eine GmbH & Co KG einerseits oder eine aus natürlichen Personen bestehende Personengesellschaft und ein Einzelunternehmen andererseits können gewerbesteuerrechtlich auf Grund von Unternehmeridentität nicht als ein einheitliches Unternehmen behandelt werden.

### Einheitlicher Gewerbebetrieb kraft Rechtsform

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

### Atypisch stille Gesellschaften

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

## 2.5 Beginn der Steuerpflicht

### Einzelgewerbetreibende und Personengesellschaften

(1) <sup>1</sup>Bei Einzelgewerbetreibenden und bei Personengesellschaften beginnt die Gewerbsteuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind. <sup>2</sup>Bloße Vorbereitungshandlungen, z. B. die Anmietung eines Geschäftslokals, das erst hergerichtet werden muss, oder die Errichtung eines Fabrikgebäudes, in dem die Warenherstellung aufgenommen werden soll sowie der kurzzeitige Probelauf von Betriebsanlagen, wenn dieser (z. B. anhand der verwendeten Rohstoffe) noch nicht dem Gesamtkonzept des eigentlichen regelmäßigen Betriebs entspricht, begründen die Gewerbsteuerpflicht noch nicht. <sup>3</sup>Bei Unternehmen, die im Handelsregister einzutragen sind, ist der Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister ohne Bedeutung für den Beginn der Gewerbsteuerpflicht. <sup>4</sup>Bei gewerblich geprägten Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG beginnt die Steuerpflicht erst, wenn der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt ist.

**Steuerpflicht kraft Rechtsform**

(2) <sup>1</sup>Die Steuerpflicht kraft Rechtsform beginnt bei Kapitalgesellschaften mit der Eintragung in das Handelsregister, bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit der Eintragung in das Genossenschaftsregister und bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit mit der aufsichtsbehördlichen Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb. <sup>2</sup>Von diesem Zeitpunkt an kommt es auf Art und Umfang der Tätigkeit nicht mehr an. <sup>3</sup>Die Steuerpflicht wird vor dem bezeichneten Zeitpunkt durch die Aufnahme einer nach außen in Erscheinung tretenden Geschäftstätigkeit ausgelöst.

**Sonstige juristischen Personen des privaten Rechts und nichtrechtsfähige Vereine**

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

**Wegfall einer Befreiung**

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

**2.6 Erlöschen der Steuerpflicht****Einzelgewerbetreibende und Personengesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Die Gewerbesteuerpflicht erlischt bei Einzelgewerbetreibenden und bei Personengesellschaften mit der tatsächlichen Einstellung des Betriebs. <sup>2</sup>Die Einstellung liegt nicht erst dann vor, wenn der Betrieb für alle Zeiten, sondern schon dann, wenn er für eine gewisse Dauer aufgegeben wird. <sup>3</sup>Die Einstellung darf aber nicht von vornherein nur als vorübergehend gedacht sein. <sup>4</sup>Bei sogenannten Saisonbetrieben, insbesondere beim Bauhandwerk, den Bauindustrien, den Kurortbetrieben aller Art oder den Zuckerfabriken, bedeutet die Einstellung des Betriebs während der toten Zeit nicht eine Einstellung in dem eben behandelten Sinn, sondern nur eine vorübergehende Unterbrechung (Ruhe) des Gewerbebetriebs, durch die die Gewerbesteuerpflicht nicht berührt wird (>§ 2 Abs. 4 GewStG). <sup>5</sup>Die tatsächliche Einstellung des Betriebs ist anzunehmen mit der völligen Aufgabe jeder werbenden Tätigkeit. <sup>6</sup>Die Aufgabe eines Handelsbetriebs liegt erst in der tatsächlichen Einstellung jedes Verkaufs. <sup>7</sup>Die Frage der Beendigung der Gewerbesteuerpflicht darf jedoch nicht allein nach äußeren Merkmalen beurteilt werden. <sup>8</sup>Die Einstellung der werbenden Tätigkeit oder andere nach außen in Erscheinung tretende Umstände (z. B. Entlassung der Betriebszugehörigen, Einstellung des Einkaufs) bedeuten nicht immer die tatsächliche Einstellung des Betriebs. <sup>9</sup>Es müssen auch die inneren Vorgänge berücksichtigt werden.

**Kapitalgesellschaften und andere Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG**

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

**Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

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

**Betriebsaufgabe, Auflösung und Insolvenz**

(4) <sup>1</sup>Die Aufgabe des Betriebs bei Einzelgewerbetreibenden, die Auflösung und die Abwicklung bei Personengesellschaften und Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG und die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei Unternehmen aller Art ändern nach § 4 GewStDV an der Gewerbesteuerpflicht nichts. <sup>2</sup>Das Erlöschen der Gewerbesteuerpflicht beurteilt sich auch in diesen Fällen ausschließlich nach den Grundsätzen der R 2.6 Abs. 1 bis 3. <sup>3</sup>Die Beendigung der Abwicklung und damit das Aufhören der Gewerbesteuerpflicht eines aufgelösten Unternehmens im Sinne des Absatzes 2 fallen regelmäßig mit dem Zeitpunkt zusammen, in dem das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird. <sup>4</sup>Werden jedoch bei dieser Verteilung Vermögensbeträge zur Begleichung von Schulden zurückbehalten, bleibt das Unternehmen gewerbesteuerpflichtig, bis die Schulden beglichen sind.

## 2.7 Steuerpflicht bei Unternehmerwechsel

### Übergang eines Betriebs im Ganzen

(1) <sup>1</sup>Ein Gewerbebetrieb, der im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, gilt als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt. <sup>2</sup>Er gilt als durch den anderen Unternehmer neu gegründet, wenn er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. <sup>3</sup>Der Zeitpunkt des Übergangs (Unternehmerwechsel) wird als Zeitpunkt der Einstellung und als Zeitpunkt der Neugründung angesehen. <sup>4</sup>In diesem Zeitpunkt erlischt die sachliche Steuerpflicht des übergegangenen Betriebs. <sup>5</sup>Der übernommene Betrieb tritt in die sachliche Steuerpflicht neu ein, wenn er nicht mit einem bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird.

### Änderungen im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft

(2) <sup>1</sup>Scheiden aus einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG einzelne Gesellschafter oder alle bis auf einen aus oder treten neue hinzu oder wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine Personengesellschaft umgewandelt, geht der Gewerbebetrieb nicht im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über, solange ihn mindestens einer der bisherigen Unternehmer unverändert fortführt. <sup>2</sup>§ 2 Abs. 5 GewStG findet demnach in diesen Fällen keine Anwendung und die sachliche Steuerpflicht des Unternehmens besteht fort.

### Übergang eines Teilbetriebs

(3) <sup>1</sup>Geht ein Teilbetrieb eines Unternehmens auf einen anderen Unternehmer über, liegt beim bisherigen Unternehmer die Einstellung eines Gewerbebetriebs nicht vor. <sup>2</sup>In diesem Fall kommt für den Unternehmer, der den Betrieb abgibt, zunächst nur eine Anpassung der Vorauszahlungen in Betracht. <sup>3</sup>Die Abgabe eines Teilbetriebs wird bei der Veranlagung dadurch berücksichtigt, dass der Festsetzung des Steuermessbetrags der Gewerbeertrag des verkleinerten Unternehmens zugrunde gelegt wird. <sup>4</sup>Für den neuen Unternehmer kommt, wenn der übernommene Betrieb nicht mit einem bestehenden Betrieb vereinigt wird, die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen, sonst die Anpassung der bisherigen Vorauszahlungen in Betracht.

## 2.8 Inland, gebietsmäßige Abgrenzung der Besteuerung

(1) <sup>1</sup>Gewerbesteuerpflichtig sind nur Unternehmen, die im Inland betrieben werden. <sup>2</sup>Erstreckt sich der Gewerbebetrieb auch auf das Ausland, werden nur die im Inland befindlichen Betriebsstätten der Besteuerung unterworfen. <sup>3</sup>Zum Inland im Sinne des Gewerbesteuerrechts gehört auch der an die Bundesrepublik Deutschland grenzende deutsche Festlandsockel, soweit es sich um die Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes handelt (>Proklamation der Bundesregierung vom 22.1.1964 – BGBl. II S. 104).

## 2.9 Betriebsstätte

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Der Begriff der Betriebsstätte ergibt sich aus § 12 AO. <sup>2</sup>Für Zwecke der Zerlegung des Steuermessbetrags enthält § 28 Abs. 2 GewStG ergänzende Regelungen. <sup>3</sup>Betriebsstätte ist nach § 12 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. <sup>4</sup>Es gehören dazu auch bewegliche Geschäftseinrichtungen mit vorübergehend festem Standort, z. B. fahrbare Verkaufsstellen mit wechselndem Standplatz. <sup>5</sup>Der Begriff der festen Geschäftseinrichtung oder Anlage erfordert keine besonderen Räume oder gewerblichen Vorrichtungen. <sup>6</sup>Ferienwohnungen stellen eine Betriebsstätte dar, wenn ihre Vermietung als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. <sup>7</sup>Hat in diesen Fällen der Eigentümer seinen Wohnsitz nicht in der Gemeinde der Belegenheit der Ferienwohnung, wird außer in der Wohnsitzgemeinde auch in der Gemeinde der Belegenheit der Ferienwohnung eine Betriebsstätte unterhalten. <sup>8</sup>Wegen des in diesen Fällen anzuwendenden Zerlegungsmaßstabs (>R 33.1).



**Bauausführungen oder Montagen**

(2) <sup>1</sup>Nach § 12 Nr. 8 AO gelten als Betriebsstätte auch Bauausführungen oder Montagen. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn es sich nicht um feste Baustellen handelt, sondern diese fortschreiten (z. B. im Straßenbau) oder schwimmen. <sup>3</sup>Weitere Voraussetzung ist, dass die Dauer der einzelnen Bauausführung oder Montage oder mehrerer ohne Unterbrechung aufeinanderfolgender Bauausführungen oder Montagen sechs Monate überstiegen hat. <sup>4</sup>Bestehen mehrere Bauausführungen oder Montagen zeitlich nebeneinander, reicht es für die Annahme einer Betriebsstätte für alle Bauausführungen oder Montagen aus, wenn nur eine davon länger als sechs Monate besteht. <sup>5</sup>Die Sechsmonatsfrist braucht nicht innerhalb eines Erhebungszeitraums erfüllt zu sein. <sup>6</sup>Für die steuerliche Zusammenfassung mehrerer Bauausführungen kommt es nicht auf deren wirtschaftlichen Zusammenhang, sondern nur darauf an, ob die einzelnen Bauausführungen in einer Gemeinde ohne zeitliche Unterbrechung aufeinanderfolgen. <sup>7</sup>Werden bei einer Bauausführung die Bauarbeiten unterbrochen, so wird die Zeit der Unterbrechung nicht in die Sechsmonatsfrist einbezogen. <sup>8</sup>Zu den Bauausführungen gehört nicht nur die Errichtung, sondern auch der Abbruch von Baulichkeiten. <sup>9</sup>Stätten der Erkundung von Bodenschätzen, z. B. Versuchsbohrungen, sind als Betriebsstätten anzusehen, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8 AO erfüllt sind.

**Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, die dem Gewerbebetrieb unmittelbar dienen**

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

**Betriebsstätte eines Vertretenen**

(4) <sup>1</sup>Die Betriebsstätte setzt nach § 12 AO eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraus, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. <sup>2</sup>Die Tätigkeit des Unternehmens braucht nicht von dem Unternehmer selbst oder in seinem Namen von seinen Arbeitnehmern, sondern sie kann auch von einem ständigen Vertreter ausgeübt werden. <sup>3</sup>Ein persönliches Abhängigkeitsverhältnis ist nur insoweit erforderlich, als der ständige Vertreter lediglich an die geschäftlichen Weisungen des vertretenen Unternehmens gebunden sein muss. <sup>4</sup>Diese Voraussetzung ist ohne weiteres beim Vorliegen eines Arbeitnehmerverhältnisses auf Grund eines Dienstvertrags erfüllt. <sup>5</sup>Die Weisungsgebundenheit kann aber auch ohne Vorliegen eines Arbeitnehmerverhältnisses auf anderer Rechtsgrundlage (z. B. auf einem Auftrags- oder Geschäftsbesorgungsverhältnis im Sinne der §§ 662 und 675 BGB) beruhen.

**2a Arbeitsgemeinschaften**

<sup>1</sup>Die Vorschrift des § 2a GewStG gilt nur für Arbeitsgemeinschaften, die auf Grund eines Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags tätig werden. <sup>2</sup>Dagegen unterliegen Gemeinschaften, die einen gemeinsamen Ein- oder Verkauf betreiben, sofern dieser sich nicht auf die Erfüllung des Werk- oder Werklieferungsvertrags beschränkt, selbständig der Gewerbesteuer.

**3.0 Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen und Verordnungen**

Sehen andere Gesetze oder Verordnungen die Befreiung von der Gewerbesteuer vor, sind diese auch ohne eine entsprechende Regelung im Gewerbesteuergesetz anzuwenden.

**3.7 Hochsee- und Küstenfischerei**

Küstenfischerei im Sinne dieser Vorschrift ist auch die Fischerei auf dem Unterlauf der Weser und der Elbe und die Hafffischerei.

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

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

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

(3) Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime, die nach § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreit sind, werden nicht dadurch gewerbesteuerpflichtig, dass sie, ohne ihr Wesen als Krankenhaus, Altenheim, Altenwohnheim oder Pflegeheim zu ändern, noch an einem anderen gewerblichen Betrieb beteiligt sind.

(4) <sup>1</sup>Teilstationäre Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen sind von der Gewerbesteuer befreit, soweit sie die Voraussetzungen der §§ 107, 111 SGB V erfüllen. <sup>2</sup>Ambulante Vorsorgeeinrichtungen erfüllen dagegen nicht die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchstabe d GewStG.

### 4.1 Heheberechtigung

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Heheberechtigung ist das Recht einer Gemeinde, den Gewerbesteueranspruch unmittelbar dem Steuerpflichtigen gegenüber geltend zu machen, wenn ihr die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer durch ein Landesgesetz übertragen ist. <sup>2</sup>Heheberechtigte Gemeinde für den stehenden Gewerbebetrieb ist diejenige Gemeinde, in der der Gewerbebetrieb seine Betriebsstätte hat. <sup>3</sup>Befinden sich Betriebsstätten desselben Gewerbebetriebs in mehreren Gemeinden oder erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden, so ist jede dieser Gemeinden nach dem Teil des Steuermessbetrags heheberechtigt, der auf sie entfällt. <sup>4</sup>Dieser Teil wird im Wege der Zerlegung des Steuermessbetrags (>§§ 28 bis 34 GewStG) ermittelt.

#### Bindungswirkung

(2) <sup>1</sup>Für den Erlass des Gewerbesteuerbescheids ist der zugrunde liegende Gewerbesteuermessbescheid bindend (>§ 184 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 182 Abs. 1 AO). <sup>2</sup>Nach § 184 Abs. 3 AO teilen deshalb die Finanzämter den Inhalt des Gewerbesteuermessbescheids den Gemeinden mit, denen die Steuerfestsetzung obliegt.

### 5.1 Steuerschuldnerschaft

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>§ 5 GewStG regelt die persönliche Steuerpflicht. <sup>2</sup>Wird ein Einzelunternehmen durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in eine Personengesellschaft umgewandelt oder scheiden aus einer Personengesellschaft alle Gesellschafter bis auf einen aus und findet dieser Rechtsformwechsel während des Kalenderjahrs statt, endet oder beginnt die Steuerschuldnerschaft und damit die persönliche Steuerpflicht des Einzelunternehmers und der Personengesellschaft im Zeitpunkt des Rechtsformwechsels. <sup>3</sup>Der Wechsel des Steuerschuldners ist bereits im Rahmen der Festsetzung des Steuermessbetrags (>§ 14 GewStG) zu berücksichtigen.

### **Atypisch stille Gesellschaft**

(2) <sup>1</sup>Bei einer atypischen stillen Gesellschaft ist Steuerschuldner der Gewerbesteuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Inhaber des Handelsgeschäfts. <sup>2</sup>Der Gewerbsteuerermessbescheid und der Gewerbsteuerbescheid für die atypische stille Gesellschaft richten sich demzufolge an den Inhaber des Handelsgeschäfts und sind diesem als Steuerschuldner bekannt zu geben. <sup>3</sup>Sind die dem Inhaber des Handelsgeschäfts und den einzelnen atypisch stillen Gesellschaften zuzuordnenden Tätigkeiten als ein einziger Gewerbebetrieb zu beurteilen, sind an den Inhaber des Handelsgeschäfts nur ein Gewerbsteuerermessbescheid und ein Gewerbsteuerbescheid zu richten. <sup>4</sup>Handelt es sich bei den Tätigkeiten dagegen um jeweils getrennte Gewerbebetriebe, ist an den Inhaber des Handelsgeschäfts für jeden getrennt zu beurteilenden Gewerbebetrieb ein gesonderter Gewerbsteuerermessbescheid und ein Gewerbsteuerbescheid zu richten. <sup>5</sup>Absatz 1 gilt nicht im Fall der atypischen stillen Gesellschaft, weil hier durch Beginn und Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses ein Wechsel in der Person des Steuerschuldners nicht stattfindet.

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

<sup>1</sup>Nach Art. 40 der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 des Rates vom 25.7.1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) – ABl. EG Nr. L 199 S. 1 – darf der Gewerbeertrag als Ergebnis der Tätigkeit der EWIV nur bei ihren Mitgliedern besteuert werden. <sup>2</sup>Gegen die Gesamtschuldner kann nach § 155 Abs. 3 AO ein zusammengefasster Gewerbsteuerermessbescheid ergehen, in dem die Mitglieder der EWIV als Schuldner der Gewerbesteuer aufzuführen sind. <sup>3</sup>Die Bekanntgabe richtet sich nach § 122 AO. <sup>4</sup>Der Gewerbsteuerbescheid ist ebenfalls nur gegen die Mitglieder zu erlassen. <sup>5</sup>Welcher Gesamtschuldner in Anspruch genommen wird, ist in das Ermessen der Gemeinde gestellt (>§ 44 AO).

## **5.3 Haftung**

<sup>1</sup>Für die Haftung gelten die Vorschriften des bürgerlichen Rechts und der Abgabenordnung. <sup>2</sup>Es ist Sache der Gemeinde, den Anspruch aus der Haftung geltend zu machen, wenn ihr die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer durch ein Landesgesetz übertragen ist. <sup>3</sup>Wird die Gewerbesteuer vom Finanzamt festgesetzt und erhoben, obliegt ihm auch die Geltendmachung eines Haftungsanspruchs.

## **7.1 Gewerbeertrag**

### **Allgemeines zur Ermittlung des Gewerbeertrags**

(1) <sup>1</sup>Erträge, die dadurch anfallen, dass zu Lasten des Gewinns gebildete Rückstellungen aufgelöst oder entrichtete Beträge erstattet werden, bilden einen Bestandteil des der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG zugrunde zu legenden Gewinns aus Gewerbebetrieb. <sup>2</sup>Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung ist daher bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Gewinn um jene Erträge zu mindern, welche bereits mit Bildung der Rückstellung oder bei ihrer Entrichtung nach § 8 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet worden sind. <sup>3</sup>Der Umfang der Minderung richtet sich dabei nach der Höhe der tatsächlichen Hinzurechnung. <sup>4</sup>Sind Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchstaben a) bis f) GewStG erfolgt, sind zur Ermittlung der Minderung die als Bestandteil des Gewinns anzusehenden Erträge i.S. des Satzes 1 im Erhebungszeitraum der ursprünglichen Hinzurechnung, von den bei der Ermittlung der Hinzurechnung berücksichtigten Beträgen abzuziehen. <sup>5</sup>Die Differenz zwischen dem sich hiernach rechnerisch ergebenden Hinzurechnungsbetrag und dem seinerzeit tatsächlich hinzugerechneten Betrag ist der maßgebende Minderungsbetrag. <sup>6</sup>Liegt der rechnerische Hinzurechnungsbetrag unter dem Freibetrag, ist der ursprünglich tatsächliche Hinzurechnungsbetrag als Minderungsbetrag zu berücksichtigen.

### **Rechtsbehelfe**

(2) Der Steuerpflichtige kann im Gewerbsteuerermessbetragsverfahren Einwendungen gegen die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb unabhängig von dem Gang der Veranlagung bei der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorbringen.

**Gewinn bei natürlichen Personen und bei Personengesellschaften**

(3) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Gewinns sind für Zwecke der Gewerbesteuer insbesondere die folgenden Vorschriften nicht anzuwenden:

1. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2, Nr. 3 und Abs. 3 Satz 1 EStG (Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs), und zwar auch in Fällen der Veräußerung eines Teilbetriebs oder des Anteils eines Gesellschafters;
2. § 17 EStG (Veräußerung von Beteiligungen im Privatvermögen);
3. § 24 EStG (Entschädigungen usw.);
4. § 15 Abs. 4 EStG;
5. § 15a EStG (Verluste bei beschränkter Haftung);
6. § 15b EStG (Verluste aus Steuerstundungsmodellen).

<sup>2</sup>Für die Ermittlung des Gewerbeertrags sind Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auszuscheiden, welche nicht mit der Unterhaltung eines laufenden Gewerbetriebs zusammenhängen. <sup>3</sup>Gewinne (Verluste) aus der Veräußerung der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft gehören auch dann nicht zum Gewerbeertrag, wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen gehört. <sup>4</sup>Der von einer Mitunternehmerschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils oder des Komplementäranteils an einer KGaA ist jedoch nur insoweit gewerbesteuerfrei, als er auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt. <sup>5</sup>Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Mitunternehmerschaft, zu deren Betriebsvermögen die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft gehört (sog. doppelstöckige Personengesellschaft), ist als einheitlicher Veräußerungsvorgang zu behandeln. <sup>6</sup>Gewinne (Verluste) aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils sind nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG laufende Gewinne und somit gewerbesteuerpflichtig. <sup>7</sup>Durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart bedingte Hinzu- und Abrechnungen unterliegen ebenfalls als laufender Gewinn der Gewerbesteuer. <sup>8</sup>Die Verteilung nach R 4.6 Abs. 1 Satz 4 und 5 EStR gilt auch für die Gewerbesteuer, es sei denn, die Änderung der Gewinnermittlungsart steht in einem zeitlichen Zusammenhang mit einem Unternehmerwechsel i. S. d. R 2.7.

**Gewinn bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**

(4) <sup>1</sup>Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. <sup>2</sup>Den als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde zu legenden Gewinn im Sinne des § 7 GewStG dürfen aber insbesondere folgende Beträge nicht mindern:

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

<sup>3</sup>Die in R 7.1 Abs. 3 Nr. 4 dargelegten Grundsätze sind anzuwenden. <sup>4</sup>Liegen bei einer Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 KStG vor, ist die Spartenentrennung nach § 8 Abs. 9 KStG auch für die Gewerbesteuer vorzunehmen. <sup>5</sup>Demnach ist für jede der sich nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG ergebenden Sparten zunächst ein gesonderter Gewerbeertrag zu ermitteln. <sup>6</sup>Der Gewerbeertrag der Kapitalgesellschaft ist in diesen Fällen die Summe der positiven Gewerbeerträge der jeweiligen Sparten.

**Ermittlung des Gewerbeertrags im Fall der Organshaft**

(5) <sup>1</sup>Organträger und Organgesellschaft bilden trotz der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG kein einheitliches Unternehmen. <sup>2</sup>Demnach ist für jedes der sachlich selbständigen Unternehmen im Organkreis der Gewerbeertrag unter Berücksichtigung der in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge getrennt zu ermitteln. <sup>3</sup>Es unterbleiben aber Hinzurechnungen nach § 8 GewStG, soweit die Hinzurechnungen zu einer doppelten steuerlichen Belastung führen. <sup>4</sup>Eine doppelte Belastung kann eintreten, wenn die für die Hinzurechnung in Betracht kommenden Beträge bereits in einem der zusammenzurechnenden Gewerbeerträge enthalten sind. <sup>5</sup>Um eine Doppelbelastung zu vermeiden, sind ferner bei der Veräußerung einer Organbeteiligung durch den Organträger die von der Organgesellschaft während der Dauer des Organschaftsverhältnisses erwirtschafteten, aber nicht ausgeschütteten Gewinne, soweit sie in den Vorjahren im Organkreis der Gewerbesteuer unterlegen haben, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Wirtschaftsjahrs des Organträgers abzuziehen, in dem die Beteiligung veräußert worden ist. <sup>6</sup>Auch eine verlustbedingte Wertminderung der Organbeteiligung muss gewerbesteuerlich unberücksichtigt bleiben, andernfalls würde sich der Verlust der Organgesellschaft doppelt auswirken.

<sup>7</sup>Ist auf Grund des Verlusts der Organgesellschaft die Organbeteiligung auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben worden, kann die Teilwertabschreibung sich auf den Gewerbeertrag nicht mindernd auswirken, auch wenn sie bilanzsteuerrechtlich anzuerkennen ist. <sup>8</sup>Es wird vermutet, dass eine Identität der Verluste der Organgesellschaft mit den Verlusten des Organträgers besteht. <sup>9</sup>Wird eine Teilwertabschreibung nicht vorgenommen, die Organbeteiligung später aber zu einem entsprechend geringeren Verkaufspreis veräußert, ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ein Betrag in Höhe des bei der Zusammenrechnung der Gewerbeerträge berücksichtigten Verlusts der Organgesellschaft hinzuzurechnen. <sup>10</sup>Der volle Gewerbeertrag – also vor Berücksichtigung der Gewinnabführungsvereinbarung und ggf. einschließlich des nur bei der Körperschaftsteuer vorhandenen eigenen Einkommens der Organgesellschaft in Höhe der geleisteten Ausgleichszahlungen – ist mit dem vom Organträger selbst erzielten Gewerbeertrag zusammenzurechnen. <sup>11</sup>Es sind die Gewerbeerträge derjenigen Wirtschaftsjahre des Organträgers und der Organgesellschaft zusammenzurechnen, die in demselben Erhebungszeitraum enden.

#### **Ermittlung des Gewerbeertrags bei Genossenschaften**

(6) - unbesetzt -

#### **Besteuerung kleiner Körperschaften**

(7) <sup>1</sup>Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern unterbleiben, wenn feststeht, dass die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung kann im Einzelfall bei kleinen Körperschaften, insbesondere bei Vereinen, Stiftungen und Genossenschaften und bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, erfüllt sein. <sup>3</sup>Bei diesen Körperschaften kann das in Satz 1 bezeichnete Missverhältnis insbesondere vorliegen, wenn der Gewinn im Einzelfall offensichtlich 500 Euro nicht übersteigt. <sup>4</sup>Dem entsprechend kann in diesen Fällen von der Festsetzung eines Gewerbebesteuermessbetrags abgesehen werden.

#### **Ermittlung des Gewerbeertrags bei Abwicklung und Insolvenz**

(8) <sup>1</sup>Bei einem in der Abwicklung befindlichen Unternehmen i. S. d. § 2 Abs. 2 GewStG ist nach § 16 GewStDV der Gewerbeertrag, der im Zeitraum der Abwicklung entstanden ist, auf die Jahre des Abwicklungszeitraums zu verteilen. <sup>2</sup>Abwicklungszeitraum ist der Zeitraum vom Beginn bis zum Ende der Abwicklung. <sup>3</sup>Wird jedoch von der Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs abgesehen, beginnt der Abwicklungszeitraum am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. <sup>4</sup>Die Verteilung des in diesem Zeitraum erzielten Gewerbeertrags auf die einzelnen Jahre geschieht nach dem Verhältnis, in dem die Zahl der Kalendermonate, in denen im einzelnen Jahr die Steuerpflicht bestanden hat, zu der Gesamtzahl der Kalendermonate des Abwicklungszeitraums steht. <sup>5</sup>Dabei ist der angefangene Monat voll zu rechnen. <sup>6</sup>Ist über das Vermögen des Unternehmens das Insolvenzverfahren eröffnet worden, ist der in dem Zeitraum vom Tag der Insolvenzeröffnung bis zur Beendigung des Insolvenzverfahrens erzielte Gewerbeertrag entsprechend den vorstehenden Ausführungen zur Abwicklung auf die einzelnen Jahre zu verteilen. <sup>7</sup>Das gilt nicht nur für Unternehmen i. S. d. § 2 Abs. 2 GewStG, sondern für Unternehmen aller Art (>§ 16 Abs. 2 GewStDV). <sup>8</sup>Wird der Betrieb einer Kapitalgesellschaft, über deren Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet ist, zunächst weitergeführt und wird erst später mit der Insolvenzabwicklung begonnen, ist das Wirtschaftsjahr, auf dessen Anfang oder in dessen Lauf der Beginn der Insolvenzabwicklung fällt, das erste Jahr des Abwicklungszeitraums, für den die in § 16 Abs. 2 GewStDV vorgesehene Verteilung des Gewerbeertrags in Betracht kommt.

## **8.1 Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen**

#### **Entgelte für Schulden**

(1) <sup>1</sup>Entgelte für Schulden sind die Gegenleistung für die eigentliche Nutzung von Fremdkapital und die vorzeitige Zurverfügungstellung von Kapital. <sup>2</sup>Hierbei ist für die Frage, ob hinzuzurechnende Entgelte vorliegen, nicht die Bezeichnung, sondern der wirtschaftliche Gehalt der Leistung entscheidend. <sup>3</sup>Zu den Entgelten für Schulden gehören sowohl Zinsen zu einem festen oder variablen Zinssatz als auch Vergütungen für partiarische Darlehen, Genussrechte und Gewinnobligationen. <sup>4</sup>Das gleiche gilt für Leistungen, die zwar nicht als Zinsen bezeichnet werden, aber wie diese Entgeltscharakter haben, wie zum Beispiel das Damnum, das bei der Ausgabe von Hypotheken und anderen Darlehen vereinbart wird, sowie das Disagio, das bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen einer Kapitalgesellschaft gewährt wird. <sup>5</sup>Bei Bankkrediten sind die laufenden Sondervergütungen (z. B. Provisionen, Garantieentgelte), die neben den Zinsen vereinbart sind, in der Regel den Entgelten für Schulden zuzurechnen. <sup>6</sup>Soweit die von den Banken angesetzten Provisionen mit nicht in Anspruch genommenen Krediten zusammenhängen, fallen sie nicht unter die Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG. <sup>7</sup>Bereitstellungs- und Zusageprovisionen stellen keine Gegenleistung für die eigentliche Nutzung von Fremdkapital dar und unterliegen somit nicht der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG.

<sup>8</sup>Die Umsatzprovision fällt insoweit nicht unter die hinzuzurechnenden Entgelte, als sie das Entgelt für Leistungen der Bank bildet, die nicht in der Überlassung des Kapitals bestehen, sondern darüber hinausgehende weitere Leistungen darstellen. <sup>9</sup>Auch die mit Schulden zusammenhängenden Geldbeschaffungskosten, laufenden Verwaltungskosten, Depotgebühren, Währungsverluste, Bereitstellungszinsen usw. sind keine hinzurechnungspflichtigen Entgelte. <sup>10</sup>Die Deckungsrückstellung (Deckungsrücklage) der Lebensversicherungsunternehmen ist keine Schuld im Sinne des Gewerbesteuergesetzes.

#### **Renten und dauernde Lasten**

(2) <sup>1</sup>Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe b GewStG ist auf betriebliche Renten und dauernde Lasten beschränkt. <sup>2</sup>Bei passivierten Renten und dauernden Lasten ergibt sich die Höhe des unter § 8 Nr. 1 Buchstabe b GewStG fallenden Finanzierungsanteils aus dem Unterschied zwischen der laufenden Zahlung (Aufwand) und der Verminderung des Passivpostens für die Verpflichtung (Ertrag). <sup>3</sup>Der durch den Wegfall der Verpflichtung entstehende außerordentliche Ertrag berührt den hinzuzurechnenden Betrag nicht.

#### **Gewinnanteile des stillen Gesellschafters**

(3) <sup>1</sup>Der Begriff des stillen Gesellschafters im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe c GewStG geht insofern über den handelsrechtlichen (und den einkommensteuerrechtlichen) Begriff hinaus, als nicht die Beteiligung an einem Handelsgewerbe erforderlich ist, sondern die Beteiligung an einem Gewerbe schlechthin genügt, für die laut Vereinbarung der Vertragspartner die Vorschriften der §§ 230 bis 237 HGB gelten sollen. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Summe der nach § 8 Nr.1 GewStG hinzuzurechnenden Finanzierungsanteile ist auch ein Verlustanteil des stillen Gesellschafters zu berücksichtigen, soweit dieser Verlustanteil den Verlust aus Gewerbebetrieb gemindert hat. <sup>3</sup>Wird die Summe hierdurch negativ, kommt eine „negative Hinzurechnung“ nicht in Betracht.

#### **Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter**

(4) <sup>1</sup>Unter Miet- und Pachtzinsen sind nicht nur Barleistungen, sondern alle Entgelte zu verstehen, die der Mieter oder der Pächter für den Gebrauch oder die Nutzung des Gegenstandes an den Vermieter oder den Verpächter zu zahlen hat. <sup>2</sup>Für die Abgrenzung der Wirtschaftsgüter im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe d und e GewStG ist von dem Begriff des Wirtschaftsguts im Sinne des § 4 EStG auszugehen.

#### **Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten**

(5) - unbesetzt -

#### **Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG**

(6) <sup>1</sup>Der Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG ist betriebsbezogen zu gewähren. <sup>2</sup>Wechselt lediglich die Steuerschuldnerschaft zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften oder umgekehrt, gelten die Grundsätze in R 11.1 S. 2 ff. <sup>3</sup>Demnach ist der Freibetrag bei der Ermittlung des maßgeblichen Hinzurechnungsbetrages nach § 8 Nr. 1 GewStG jedem der Steuerschuldner entsprechend der Dauer seiner persönlichen Steuerpflicht zeitanteilig zu gewähren.

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

<sup>1</sup>Nach § 8 Nr. 4 GewStG werden Vergütungen (Tantiemen), die für die Geschäftsführung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien gewährt werden, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet. <sup>2</sup>Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG ist auch dann vorzunehmen, wenn Komplementär eine GmbH ist. <sup>3</sup>Zuweisungen an eine Pensionsrückstellung gehören ebenfalls zu den Vergütungen im Sinne der Vorschrift. <sup>4</sup>Die Hinzurechnung umfasst nicht die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG im Gewinn des persönlich haftenden Gesellschafters enthaltenen Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern; diese Beträge sind aber nach § 8 Nr. 1 GewStG hinzuzurechnen, soweit die Voraussetzungen dafür erfüllt sind.

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

- unbesetzt -

## 8.4 Anteile am Verlust einer Personengesellschaft

<sup>1</sup>Maßgebend für die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG ist der sich aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ergebende Verlustanteil. <sup>2</sup>Sie ist daher auch vorzunehmen, wenn das Beteiligungsunternehmen (Personengesellschaft) – wie etwa in der Vorbereitungs- oder Abwicklungsphase – noch nicht oder nicht mehr gewerbsteuerpflichtig ist.

## 8.5 Spenden bei Körperschaften

<sup>1</sup>Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung gehören bei Körperschaften zu den Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, die bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb mit bestimmten Höchstbeträgen abzugsfähig sind. <sup>2</sup>Diese Spenden sind nach § 8 Nr. 9 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen und nach § 9 Nr. 5 GewStG im Rahmen der Höchstbeträge zu kürzen. <sup>3</sup>Die Hinzurechnung ist mit dem Betrag vorzunehmen, mit dem die Spenden bei der Ermittlung des körperschaftlichen Einkommens abgezogen worden sind.

## 8.6 Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste

<sup>1</sup>Hinzuzurechnen sind Gewinnminderungen, die durch eine Teilwertabschreibung auf Anteile an einer Körperschaft, eine Veräußerung oder Entnahme solcher Anteile oder eine Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals einer Körperschaft entstanden sind, soweit sie auf nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG zu kürzende Gewinnausschüttungen oder organschaftliche Gewinnabführungen zurückzuführen sind. <sup>2</sup>Die Gewinnminderung kann sowohl auf offenen als auch auf verdeckten Gewinnausschüttungen beruhen. <sup>3</sup>Soweit die Gewinnminderung auf andere Umstände zurückzuführen ist (z. B. Verluste der Körperschaft), kommt eine Hinzurechnung nicht in Betracht. <sup>4</sup>Ist eine Gewinnminderung sowohl durch Gewinnausschüttungen oder organschaftliche Gewinnabführungen im oben genannten Sinne als auch durch andere Umstände veranlasst, so ist bei Anwendung des § 8 Nr. 10 GewStG davon auszugehen, dass die Gewinnminderung vorrangig durch andere Umstände veranlasst worden ist. <sup>5</sup>Bei einer gewerbsteuerlichen Organschaft ist § 8 Nr. 10 GewStG nur hinsichtlich der durch die Ausschüttung von Gewinnen aus vororganschaftlichen Zeit entstandenen Gewinnminderungen anzuwenden. <sup>6</sup>Darüber hinaus ist § 8 Nr. 10 GewStG nicht anzuwenden. <sup>7</sup>Die spätere Gewinnerhöhung aus der Wertaufholung der Anteile an Kapitalgesellschaften ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auch dann zu berücksichtigen, wenn die zuvor vorgenommene Teilwertabschreibung für diese Anteile auf einer Gewinnausschüttung beruht und die Teilwertabschreibung nach § 8 Nr. 10 GewStG – aber auch die Gewinnausschüttung gemäß § 9 Nr. 2a GewStG – für Zwecke der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags außer Ansatz geblieben ist.

## 8.7 Gebietsmäßige Abgrenzung bei Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

<sup>1</sup>Bei den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG sind nur Betriebsstätten im Geltungsbereich des Gesetzes einzubeziehen. <sup>2</sup>Dieser Grundsatz ist bezüglich der Hinzurechnungen schon durch den Einleitungssatz des § 8 GewStG zum Ausdruck gebracht, wonach die bezeichneten Beträge hinzugerechnet werden, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.

## 8.8 Schulden der in § 19 GewStDV genannten Unternehmen

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Zum Eigenkapital im Sinne des § 19 GewStDV gehört auch der in der Bilanz auf den maßgebenden Stichtag ausgewiesene Gewinn, und zwar auch insoweit, als er nach gesetzlichen oder satzungsmäßigen Bestimmungen oder nach den Beschlüssen der zuständigen Organe einer Rücklage zuzuführen ist. <sup>2</sup>Ist dagegen der Gewinn den Mitgliedern oder der beherrschenden Körperschaft zuzuführen oder soll er zu bestimmten Ausgaben oder zu echten Rückstellungen verwendet werden, gehört er insoweit nicht zum Eigenkapital, auch wenn die Verwendung in der Bilanz noch nicht zum Ausdruck kommt. <sup>3</sup>Nicht zum Eigenkapital gehören ferner Sonderposten mit Rücklageanteil gemäß § 281 HGB sowie andere Sonderposten mit Rücklageanteil, die auf Grund steuerlicher Vorschriften gebildet werden. <sup>4</sup>Die Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 281 HGB sind vom Buchwert der Wirtschaftsgüter abzuziehen, zu deren Wertberichtigung sie gebildet sind.

<sup>5</sup>Ist ein Betriebsgrundstück in der Zwangsversteigerung zur Rettung einer Forderung erworben worden und dient es betriebsfremden Zwecken, bestehen keine Bedenken, das Grundstück in den ersten drei Jahren nach dem Erwerb nicht dem Anlagevermögen, sondern dem Umlaufvermögen zuzurechnen. <sup>6</sup>Die dreijährige Frist beginnt mit dem Tag des Erwerbs des Grundstücks. <sup>7</sup>Die Vergünstigung tritt ein, wenn die für die Gewerbesteuerveranlagung maßgebenden Bilanzstichtage in die dreijährige Frist fallen. <sup>8</sup>Der Betrag, der als grundsätzlich hinzurechnungspflichtiges Entgelt zu behandeln ist, ist nach dem gewogenen Durchschnitt der Entgelte für hereingenommene Gelder, Darlehen und Anleihen zu ermitteln. <sup>9</sup>Maßgebend für die Berechnung der Entgelte für Schulden nach § 19 GewStDV sind nicht allein die Verhältnisse am Beginn oder am Ende des Ermittlungszeitraums. <sup>10</sup>Im Falle organschaftlich verbundener Unternehmen kann § 19 GewStDV nur von demjenigen Unternehmen in Anspruch genommen werden, das selbst die Voraussetzungen des § 19 GewStDV erfüllt. <sup>11</sup>Die Ausgabe von Schuldscheindarlehen ist als „Schuldtitle“ i. S. des § 19 Abs. 3 Nr. 2 GewStDV zu behandeln, wenn die Schuldscheindarlehen handelbar sind.

#### **Bankfremde Geschäfte**

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

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

<sup>1</sup>Spareinlagen bei Spar- und Darlehnskassen mit überwiegendem Warengeschäft sind insoweit nicht als Schulden zu behandeln, als sie in Kapital- und Geldmarktpapieren (insbesondere in Anleihen des Bundes, der Länder und der Gebietskörperschaften, Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefen und Privatdiskonten) oder in Guthaben bei Zentralkassen oder in Hypotheken, Grundschulden oder Ausgleichsforderungen angelegt sind. <sup>2</sup>Diese Regelung ist auch dann anzuwenden, wenn die durch Grundschulden gesicherten Forderungen eine geringere Laufzeit als vier Jahre haben und deshalb nach dem Kontenrahmen für Kreditgenossenschaften als Kontokorrentforderungen ausgewiesen sind. <sup>3</sup>Voraussetzung ist aber der Nachweis, dass die Ausleihungen nicht mit dem bankfremden Geschäft im Zusammenhang stehen. <sup>4</sup>Das gilt nicht für Darlehen und Abwicklungsforderungen. <sup>5</sup>Spar- und Darlehnskassen in diesem Sinne sind alle Genossenschaften, in deren Firma zum Ausdruck kommt, dass sie Geschäfte der in § 1 des Gesetzes über das Kreditwesen bezeichneten Art ausführen (z. B. Spar- und Darlehnsvereine, Spar- und Wirtschaftsgenossenschaften). <sup>6</sup>Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags von Spar- und Darlehnskassen ist grundsätzlich jeweils der niedrigste Jahresbestand der Summe der in Satz 1 bezeichneten Anlagewerte im Geschäftsjahr maßgebend. <sup>7</sup>Der niedrigste Jahresbestand kann aber um den Hundertsatz erhöht werden, um den sich der Spareinlagenbestand am Schluss des Geschäftsjahrs gegenüber dem Bestand am Beginn des Geschäftsjahrs erhöht hat.

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

#### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 v.H. des Einheitswerts des nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes zu kürzen, der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört. <sup>2</sup>Die Einschränkung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf Grundbesitz, der nicht von der Grundsteuer befreit ist, beschränkt sich ausschließlich auf Befreiungstatbestände des Grundsteuergesetzes. <sup>3</sup>Wird die Grundsteuer aus anderen Gründen (z. B. Billigkeitsmaßnahmen, Erlass, Verjährung) tatsächlich nicht erhoben, steht dies der Anwendung der Kürzungsnorm auf den betreffenden Grundbesitz nicht entgegen. <sup>4</sup>Wird ein eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteil nach § 8 EStDV nicht als Betriebsvermögen behandelt, ist die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG trotzdem vorzunehmen, weil sonst der Zweck der Vorschrift, die Doppelbesteuerung des Grundbesitzes durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer zu vermeiden, nicht erreicht werden würde. <sup>5</sup>Die Kürzung bemisst sich stets nach dem Einheitswert des Grundbesitzes, auch wenn im Betriebsvermögen im Anschluss an die DM-Bilanz ein höherer Grundstückswert enthalten ist.



<sup>6</sup>Zum Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG gehören auch Gebäude oder Gebäudeteile auf fremdem Grund und Boden, wenn der Unternehmer nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes oder des Gebäudeteils anzusehen ist. <sup>7</sup>Ist nur ein Teil eines Grundstücks einkommensteuerlich zum Betriebsvermögen des Unternehmers zu rechnen, ist für die Berechnung der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG von dem Teil des Einheitswerts auszugehen, der auf den dem gewerblichen Betrieb dienenden Teil des Grundstücks entfällt (>§ 20 Abs. 2 GewStDV). <sup>8</sup>Dieser Teil des Einheitswerts ist grundsätzlich nach dem Verhältnis der Jahresrohmiete (>§ 79 BewG) zu ermitteln. <sup>9</sup>Ein anderer Aufteilungsmaßstab, insbesondere das Verhältnis der Nutzfläche oder des Rauminhalts, ist anzuwenden, wenn dieses Ergebnis den tatsächlichen Verhältnissen des einzelnen Falls besser entspricht. <sup>10</sup>Für die Frage danach, ob und inwieweit Grundbesitz der zum Betriebsvermögen gehört, bei der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu berücksichtigen ist, sind allein die Verhältnisse zu Beginn eines jeden Jahres entscheidend. <sup>11</sup>Beginnt die Steuerpflicht eines Gewerbebetriebs im Laufe eines Kalenderjahrs, kommt für den in diesem Kalenderjahr endenden Erhebungszeitraum eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG somit nicht in Betracht (>§ 20 Abs. 1 Satz 2 GewStDV).

#### **Bemessungsgrundlage**

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

#### **Einheitswertbescheid als Grundlagenbescheid**

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

## **9.2 Kürzung bei Grundstücksunternehmen**

#### **Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG (erweiterte Kürzung) kann von allen Unternehmensformen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften) in Anspruch genommen werden. <sup>2</sup>Grundstücksunternehmen, die die in § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 4 GewStG genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, können die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Anspruch nehmen. <sup>3</sup>Die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen müssen während des gesamten Erhebungszeitraums oder während des gesamten abgekürzten Erhebungszeitraums (>§ 14 Satz 3 GewStG) vorliegen. <sup>4</sup>Für die Anwendung der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG kommt es hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört, nicht auf den Stand an einem bestimmten Stichtag an.

#### **Begünstigte Tätigkeiten**

(2) <sup>1</sup>Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt. <sup>2</sup>Darüber hinaus ausgeübte Tätigkeiten verstoßen auch dann gegen das Ausschließlichkeitsgebot, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sind. <sup>3</sup>Die erweiterte Kürzung wird jedoch durch solche vermögensverwaltenden Tätigkeiten ausnahmsweise nicht ausgeschlossen, die der Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können (>Nebentätigkeiten). <sup>4</sup>Unternehmen, die auf Grund von Leasingverträgen anderen Personen Grundbesitz zum Gebrauch überlassen, können die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen, wenn ihre Betätigung für sich betrachtet ihrer Natur nach keinen Gewerbebetrieb darstellt, sondern als Vermögensverwaltung anzusehen ist.

#### **Umfang der Kürzung**

(3) Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG umfasst nur den Teil des Gewerbeertrags des Grundstücksunternehmens, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes, einschließlich der in R 9.2 Abs. 2 S. 3 genannten ausnahmsweise zugelassenen Nebentätigkeiten, entfällt.

**Ausschluss der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG**

(4)

- unbesetzt -

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

<sup>1</sup>Die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG kommt für unmittelbare und mittelbare Beteiligungen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG, einer Kredit- oder Versicherungsanstalt des öffentlichen Rechts, einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder an einer Unternehmensbeteiligungsgesellschaft im Sinne des § 3 Nr. 23 GewStG in Betracht. <sup>2</sup>Weitere Voraussetzung für die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG ist, dass die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 Prozent des Grund- oder Stammkapitals beträgt. <sup>3</sup>Ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorhanden, tritt an seine Stelle das Vermögen; bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist die Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben maßgebend. <sup>4</sup>Für die Ermittlung der erforderlichen Beteiligungshöhe einer Personengesellschaft sind die im Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile zusammenzurechnen. <sup>5</sup>Beginnt die Steuerpflicht des beteiligten Unternehmens im Laufe eines Kalenderjahrs, kommt es für den ersten Erhebungszeitraum auf die Höhe der Beteiligung zu Beginn der Steuerpflicht (Beginn des abgekürzten Erhebungszeitraums) an. <sup>6</sup>Ist die ausschüttende Körperschaft teilweise von der Gewerbesteuer befreit und übt sie teilweise eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit aus, z. B. in den Fällen des § 3 Nr. 5, 8, 9, 12, 13, 15, 17 und 20 GewStG, ist die Kürzung nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen Gewinnanteile zum Gesamtgewinn der Körperschaft vorzunehmen. <sup>7</sup>Erforderlichenfalls kann der begünstigte Teil der Gewinnausschüttung im Schätzungswege ermittelt werden. <sup>8</sup>Der bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anzusetzende Gewinn aus einer Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG unterliegt auch dann nicht der Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG, wenn sich die vorangegangene ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung aufgrund der Regelung in § 8 Nr. 10 GewStG gewerbesteuerlich nicht ausgewirkt hat.

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

- unbesetzt -

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

<sup>1</sup>Nach § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die Gewinne aus Anteilen an einer aktiv tätigen ausländischen Kapitalgesellschaft bei einer mindestens 15 Prozent des Nennkapitals betragenden Beteiligung gekürzt. <sup>2</sup>Dies entspricht hinsichtlich der Höhe der Beteiligungsgrenze der Regelung bei innerstaatlichen Beteiligungen (>§ 9 Nr. 2a GewStG). <sup>3</sup>Zu den Gewinnen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. <sup>4</sup>Nach § 9 Nr. 7 Satz 1 zweiter Halbsatz GewStG gilt die Kürzung auch für Gewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu § 43b EStG genannten Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 (ABL. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L S. 98 – sog. Mutter-Tochter-Richtlinie), zuletzt geändert durch Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20.11.2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129) erfüllt und das Unternehmen zu mindestens einem Zehntel am Nennkapital der Gesellschaft zu Beginn des Erhebungszeitraums beteiligt ist (>§ 43b EStG). <sup>5</sup>Die Vorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG ist auch anzuwenden, wenn die Tochtergesellschaft in einem Staat ansässig ist, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. <sup>6</sup>Die gewerbesteuerrechtliche Schachtelvergünstigung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen kann jedoch weitere oder engere Voraussetzungen als § 9 Nr. 7 GewStG haben. <sup>7</sup>Anzuwenden ist jeweils die für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung. <sup>8</sup>Zu beachten ist, dass die nach den Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumten Schachtelvergünstigungen nach § 9 Nr. 8 GewStG bereits ab einer Beteiligungsgrenze von 15 Prozent gewährt werden. <sup>9</sup>Die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegten weiteren sachlichen und persönlichen Voraussetzungen bleiben hiervon unberührt. <sup>10</sup>Die Schachtelvergünstigung steht jedem gewerblichen Unternehmen, also auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften, zu. <sup>11</sup>Dies gilt auch, wenn die Schachtelvergünstigung wegen mittelbarer Beteiligung an einer aktiv tätigen Enkelgesellschaft zu gewähren ist. <sup>12</sup>Die Gewährung der Schachtelvergünstigung nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG setzt keinen Antrag voraus.

<sup>13</sup>Die ausländische Kapitalgesellschaft muss in dem Wirtschaftsjahr, für das sie ihre Ausschüttungen vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden aktiven Tätigkeiten und/oder aus den in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG benannten Beteiligungen bezogen haben. <sup>14</sup>Die Anwendung des § 9 Nr. 7 GewStG setzt voraus, dass das Unternehmen alle Nachweise erbringt.

## 10a.1 Gewerbeverlust

### Ermittlung

(1) <sup>1</sup>Für die Ermittlung des Gewerbeverlustes ist im Entstehungsjahr von dem Gewinn (Verlust) aus Gewerbebetrieb auszugehen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechts oder des Körperschaftsteuerrechts zu ermitteln ist. <sup>2</sup>Danach mindern steuerfreie Einnahmen den nach § 10a GewStG abziehbaren Verlust nicht. <sup>3</sup>Ebenso dürfen nicht zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag gehörende Veräußerungsgewinne den Gewerbeverlust nicht mindern. <sup>4</sup>Der nach den einkommensteuerrechtlichen (körperschaftsteuerrechtlichen) Vorschriften ermittelte Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb ist um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge zu erhöhen bzw. zu vermindern. <sup>5</sup>Dadurch kann sich ein Gewerbeverlust ergeben, obwohl einkommensteuerrechtlich oder körperschaftsteuerrechtlich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb vorliegt.

### Gesonderte Feststellung

(2) <sup>1</sup>Die Höhe des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist gesondert festzustellen. <sup>2</sup>Bei der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist u. a. auch der Verlustverbrauch durch das Ausscheiden von Gesellschaftern einer Personengesellschaft zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt bei einem Wegfall des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a Satz 10 GewStG i. V. m. § 8c KStG.

### Verlustabzug

(3) <sup>1</sup>Ein Gewerbeverlust ist von Amts wegen erstmals in dem auf das Entstehungsjahr unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum nach Maßgabe des § 10a GewStG zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Der Gewerbeverlust ist vom maßgebenden Gewerbeertrag, also nach Berücksichtigung der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und der Kürzungen nach § 9 GewStG und vor dem Ansatz des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG abzuziehen. <sup>3</sup>Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG sowohl die Unternehmensidentität (>R 10a.2) als auch die Unternehmeridentität (>R 10a.3). <sup>4</sup>Bei Körperschaften und Mitunternehmerschaften, an denen Körperschaften beteiligt sind, gelten unter den Voraussetzungen des § 10a Satz 10 GewStG die Regelungen des § 8c KStG (Verlustabzug bei Körperschaften) für die Gewerbebesteuer entsprechend. <sup>5</sup>Die Frage danach, ob und in welchem Umfang § 8c KStG Anwendung findet, entscheidet sich dabei zunächst allein nach den Verhältnissen auf Ebene der Körperschaft. <sup>6</sup>Liegt sodann ein Fall des § 8c KStG auf Ebene der Körperschaft vor, wirkt die Verlustabzugsbeschränkung ausgehend von der Körperschaft unter Berücksichtigung der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse in der Beteiligungskette nach unten fort. <sup>7</sup>Tritt das die Rechtsfolgen des § 8c KStG auslösende Ereignis unterjährig ein und ist der maßgebende Gewerbeertrag des der Verlustabzugsbeschränkung unterliegenden Gewerbebetriebs in diesem Erhebungszeitraum insgesamt negativ, ist der negative Gewerbeertrag des gesamten Erhebungszeitraums zeitanteilig aufzuteilen. <sup>8</sup>Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG erfasst somit neben den Fehlbeträgen aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen nur den auf den Zeitraum bis zum schädlichen Ereignis entfallenden negativen Gewerbeertrag.

## 10a.2 Unternehmensidentität

<sup>1</sup>Unternehmensidentität bedeutet, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat. <sup>2</sup>Dabei ist unter Gewerbebetrieb die ausgeübte gewerbliche Betätigung zu verstehen. <sup>3</sup>Ob diese die gleiche geblieben ist, ist nach dem Gesamtbild zu beurteilen, das sich aus ihren wesentlichen Merkmalen ergibt, wie insbesondere der Art der Betätigung, dem Kunden- und Lieferantenkreis, der Arbeitnehmerschaft, der Geschäftsleitung, den Betriebsstätten sowie dem Umfang und der Zusammensetzung des Aktivvermögens. <sup>4</sup>Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen. <sup>5</sup>Betriebsbedingte – auch strukturelle – Anpassungen der gewerblichen Betätigung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse stehen der Annahme einer identischen Tätigkeit jedoch nicht entgegen.

### 10a.3 Unternehmeridentität

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Unternehmeridentität bedeutet, dass der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss. <sup>2</sup>Ein Unternehmerwechsel bewirkt somit, dass der Abzug des im übergegangenen Unternehmen entstandenen Verlustes entfällt, auch wenn das Unternehmen als solches von dem neuen Inhaber unverändert fortgeführt wird. <sup>3</sup>Der erwerbende Unternehmer kann den vom übertragenden Unternehmer erzielten Gewerbeverlust auch dann nicht nach § 10a GewStG abziehen, wenn er den erworbenen Betrieb mit einem bereits bestehenden Betrieb vereinigt.

#### Einzelunternehmen

(2) - unbesetzt -

#### Mitunternehmerschaften

(3) <sup>1</sup>Bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften sind Träger des Rechts auf den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer. <sup>2</sup>Die Berücksichtigung eines Gewerbeverlustes bei Mitunternehmerschaften setzt voraus, dass bei der Gesellschaft im Entstehungsjahr ein negativer und im Abzugsjahr ein positiver Gewerbeertrag vorliegt; in die Ermittlung dieser Beträge sind Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen einzubeziehen. <sup>3</sup>Ein sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebender Fehlbetrag ist den Mitunternehmern gemäß § 10a Satz 4 GewStG entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnanteilen zuzurechnen. <sup>4</sup>Kommt es in einem folgenden Erhebungszeitraum mit positivem Gewerbeertrag zu einer Minderung des Fehlbetrages, so vermindern sich die den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnenden Anteile entsprechend ihrem nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr (§ 10a Satz 5 GewStG) zu bemessenden Anteil am Gewerbeertrag. <sup>5</sup>Dabei ist der Höchstbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr anteilig bei den einzelnen Gesellschaftern zu berücksichtigen. <sup>6</sup>Bei gleichem Gesellschafterbestand und gleicher Beteiligungsquote bleibt das Gesamtergebnis im Verlustentstehungsjahr und im Abzugsjahr maßgebend; eine gesellschafterbezogene Berechnung kann unterbleiben. <sup>7</sup>Aufgrund der Personenbezogenheit des Verlustabzugs nach § 10a GewStG können sich jedoch Auswirkungen in den Fällen des Wechsels im Gesellschafterbestand und bei Änderung der Beteiligungsquote ergeben. <sup>8</sup>Bei einer Änderung der Beteiligungsquote ist der den Mitunternehmern im Verlustentstehungsjahr nach § 10a Satz 4 GewStG zugerechnete Anteil am Fehlbetrag insgesamt, jedoch gemäß § 10a Satz 5 GewStG nur von dem jeweiligen Anteil am gesamten Gewerbeertrag abziehbar, der entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel des Abzugsjahres auf den jeweiligen Mitunternehmer entfällt. <sup>9</sup>Für den Wechsel im Gesellschafterbestand gilt z. B. Folgendes:

1. Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft entfällt der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG anteilig in der Höhe, in der der Fehlbetrag dem ausscheidenden Gesellschafter nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG zuzurechnen ist.
2. Tritt ein Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, ist der vor dem Eintritt des neuen Gesellschafters entstandene Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG weiterhin insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abziehbar, der von dem gesamten Gewerbeertrag entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel (>§ 10a Satz 5 GewStG) auf die bereits vorher beteiligten Gesellschafter entfällt.
3. Veräußert ein Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil an einen Dritten, sind die Grundsätze der Nummern 1 und 2 entsprechend anzuwenden.
4. <sup>1</sup>Wird nach dem Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Gewerbebetrieb von dem einem Gesellschafter fortgeführt, kann dieser vom Gewerbeertrag des Einzelunternehmens einen verbleibenden Fehlbetrag der Gesellschaft insoweit abziehen, als dieser Betrag gemäß § 10a Satz 4 und 5 GewStG auf ihn entfällt. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn der den Gewerbebetrieb fortführende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist, sowie in den Fällen der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter.
5. <sup>1</sup>Bei der Einbringung des Betriebes einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft besteht die für den Verlustabzug erforderliche Unternehmeridentität, soweit die Gesellschafter der eingebrachten Gesellschaft auch Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft sind. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt bei der Verschmelzung zweier Personengesellschaften. <sup>3</sup>Die Unternehmeridentität bleibt auch erhalten bei der formwechselnden Umwandlung (z. B. OHG in KG) einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft. <sup>4</sup>Wird eine Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung (Ausnahme siehe Nummer 4 Satz 2) oder des Formwechsels (§ 25 UmwStG) in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, besteht keine Unternehmeridentität mit der Folge, dass die Kapitalgesellschaft den bei der Personengesellschaft entstandenen Gewerbeverlust nicht abziehen kann (>§ 23 Abs. 5 UmwStG).

6. Wird eine Kapitalgesellschaft, die Mitunternehmerin einer Personengesellschaft ist, auf eine andere Kapitalgesellschaft verschmolzen, mindert sich der Verlustabzug nach § 10a GewStG bei der Personengesellschaft um den nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG auf die Kapitalgesellschaft entfallenden Betrag (>§ 19 Abs. 2 i. V. m. § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG entsprechend).<sup>2</sup> Entsprechendes gilt, wenn eine Kapitalgesellschaft ihren Mitunternehmeranteil vollständig in eine Tochterkapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt.
7. <sup>1</sup>Liegen bei der Realteilung einer Personengesellschaft die Voraussetzungen der Unternehmensidentität vor, kann jeder Inhaber eines aus der Realteilung hervorgegangenen Teilbetriebs vom Gewerbeertrag dieses Unternehmens den vortragsfähigen Fehlbetrag der Personengesellschaft nur insoweit abziehen, als ihm dieser nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG zuzurechnen war.<sup>2</sup> Es kann jedoch höchstens nur der Teil des Fehlbetrages abgezogen werden, der dem übernommenen Teilbetrieb tatsächlich zugeordnet werden kann.
8. <sup>1</sup>Bei der Beteiligung einer Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) sind nicht die Gesellschafter der Obergesellschaft, sondern ist die Obergesellschaft als solche Gesellschafterin der Untergesellschaft.<sup>2</sup> Ein Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft hat daher ungeachtet des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG keinen Einfluss auf einen vortragsfähigen Gewerbeverlust bei der Untergesellschaft.<sup>3</sup> Wird die Obergesellschaft auf eine andere Personengesellschaft verschmolzen, ist der Verlustabzug nach § 10a GewStG bei der Untergesellschaft um den Betrag zu kürzen, der nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG auf die Obergesellschaft entfällt; dies gilt auch, wenn an beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter beteiligt sind.<sup>4</sup> Entsprechendes gilt, wenn die Obergesellschaft nach dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters auf den verbleibenden Gesellschafter anwächst.<sup>5</sup> Dagegen bleibt der Verlustabzug nach § 10a GewStG bei der Untergesellschaft unberührt, wenn die Obergesellschaft formwechselnd in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.<sup>6</sup> Im Fall der Anwachsung auf die Mutterpersonengesellschaft, kann diese vom Gewerbeertrag einen verbleibenden Fehlbetrag der Tochterpersonengesellschaft insoweit kürzen, als dieser Betrag gemäß § 10a Satz 4 und 5 GewStG auf die Mutterpersonengesellschaft entfällt.
9. <sup>1</sup>Bei einem unterjährigen Gesellschafterwechsel ist der Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft für den gesamten Erhebungszeitraum einheitlich zu ermitteln, sodass nach dem Gesellschafterwechsel entstandene Verluste mit vor dem Gesellschafterwechsel entstandenen Gewinnen und umgekehrt zu verrechnen sind.<sup>2</sup> Die Rechtsfolgen des § 10a GewStG treten bei unterjährigen Änderungen der Unternehmeridentität auf den jeweiligen Zeitraum vor und nach dem Gesellschafterwechsel ein.<sup>3</sup> Die für diese Zwecke erforderliche Aufteilung des einheitlich ermittelten positiven oder negativen Gewerbeertrags hat zeitanteilig zu erfolgen, sofern dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

### Kapitalgesellschaften

(4) <sup>1</sup>Wird eine Kapitalgesellschaft formwechselnd in eine andere Kapitalgesellschaft umgewandelt, bleibt die Unternehmeridentität gewahrt.<sup>2</sup> Bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften kann die aufnehmende Kapitalgesellschaft den Gewerbeverlust der verschmolzenen Kapitalgesellschaft nicht abziehen (>§ 19 Abs. 2 i. V. m. § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).<sup>3</sup> Auch im Fall der Aufspaltung einer Körperschaft geht deren Gewerbeverlust nicht auf die übernehmenden Gesellschaften über.<sup>4</sup> Entsprechendes gilt bei der Abspaltung von Vermögen einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft; der Gewerbeverlust der fortbestehenden übertragenden Körperschaft mindert sich gem. § 19 Abs. 2 i. V. m. § 15 Abs. 3 UmwStG.<sup>5</sup> Bei der Umwandlung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person im Wege der Verschmelzung, der Spaltung oder des Formwechsels kann die übernehmende Personengesellschaft oder natürliche Person den Gewerbeverlust der übertragenden Körperschaft ebenfalls nicht abziehen (>§ 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG); bei der Abspaltung von Vermögen einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft mindert sich der Gewerbeverlust der fortbestehenden übertragenden Körperschaft nach Maßgabe von § 16 i. V. m. § 15 Abs. 3 und § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.<sup>6</sup> Im Fall der Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft nach § 123 Abs. 3 UmwG bleibt der volle Gewerbeverlust grundsätzlich bei dem ausgliedernden Unternehmen.

## 10a.4 Organschaft

<sup>1</sup>Gehen im Zuge einer Anwachsung Verluste einer Personengesellschaft auf eine Organgesellschaft über, können diese Verluste in Zeiträumen vor als auch nach dem Abschluss des Gewinnabführungsvertrages zwischen Organgesellschaft und Organträger entstanden sein.

<sup>2</sup>Verluste, die vor Abschluss des Gewinnabführungsvertrages bei der Personengesellschaft entstanden sind, stellen vororganschäftliche Verluste dar, welche während des Bestehens der Organshaft nicht mit dem maßgebenden Gewerbeertrag der Organgesellschaft zu verrechnen sind (>§ 10a S. 3 GewStG). <sup>3</sup>Die nach Abschluss des Gewinnabführungsvertrages auf Ebene der Personengesellschaft entstandenen und der Organgesellschaft angewachsenen Verluste stellen Verluste dar, die während der Organshaft auf Ebene der Organgesellschaft entstanden sind. <sup>4</sup>Die Voraussetzungen des § 10a Satz 3 GewStG sind insoweit nicht erfüllt. <sup>5</sup>Daraus folgt, dass Verluste im Sinne des Satzes 3 auf Ebene der Organgesellschaft nach Maßgabe des § 10a Sätze 1 und 2 GewStG jeweils höchstens bis auf Null mit positiven Gewerbeerträgen der Organgesellschaft ausgeglichen werden können.

### 11.1 Freibetrag bei natürlichen Personen und Personengesellschaften

<sup>1</sup>Der Freibetrag im Sinne des § 11 Absatz 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist für Gewerbebetriebe natürlicher Personen und Personengesellschaften betriebsbezogen zu gewähren. <sup>2</sup>Der Freibetrag ist auch dann in voller Höhe zu gewähren, wenn die Betriebseröffnung oder Betriebsschließung im Laufe des Kalenderjahres erfolgt. <sup>3</sup>Wechselt lediglich die Steuerschuldnerschaft zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften oder umgekehrt, ist der für den Erhebungszeitraum ermittelte einheitliche Steuermessbetrag den Steuerschuldnern anteilig zuzurechnen und getrennt festzusetzen. <sup>4</sup>Diese zeitliche Abgrenzung und zeitraumbezogene Erfassung des Besteuerungsguts bedeutet, dass jedem der Steuerschuldner nur der Teil des Steuermessbetrags zugerechnet werden darf, der auf die Dauer seiner persönlichen Steuerpflicht entfällt. <sup>5</sup>Dieses Ergebnis wird dadurch erreicht, dass für jeden der Steuerschuldner eine Steuermessbetragsfestsetzung auf Grund des von ihm erzielten Gewerbeertrags durchgeführt wird und dabei der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24.500 EUR auf jeden von ihnen entsprechend der Dauer seiner persönlichen Steuerpflicht aufgeteilt wird. <sup>6</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann bei jedem der Steuerschuldner für jeden angefangenen Monat der Steuerpflicht ein Freibetrag von 2.042 EUR berücksichtigt werden. <sup>7</sup>Die Steuermesszahl nach § 11 Absatz 2 GewStG wird nach Abzug des anteiligen Freibetrages auf den verbleibenden Gewerbeertrag des jeweiligen Steuerschuldners angewendet.

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

<sup>1</sup>Die auf 56 Prozent ermäßigte Steuermesszahl (= 1,96 Prozent) gilt nach § 11 Abs. 3 GewStG bei Hausgewerbetreibenden und ihnen nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d des Heimarbeitsgesetzes gleichgestellten Personen, bei den nach Buchstabe c gleichgestellten Personen aber nur unter der Voraussetzung, dass ihre Entgelte (>§ 10 Abs. 1 UStG) aus der Tätigkeit unmittelbar für den Absatzmarkt im Erhebungszeitraum 25.000 EUR nicht übersteigen. <sup>2</sup>§ 11 Abs. 3 Satz 1 GewStG knüpft unmittelbar an das Heimarbeitsgesetz an. <sup>3</sup>Ob jemand die Steuerermäßigung des § 11 Abs. 3 Satz 1 GewStG beanspruchen kann, richtet sich demzufolge allein danach, ob er Hausgewerbetreibender i. S. des § 2 Abs. 2 Heimarbeitsgesetz oder einem solchen Unternehmer nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d Heimarbeitsgesetz gleichgestellt ist. <sup>4</sup>Den Hausgewerbetreibenden gleichgestellte Personen sind nach § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d des Heimarbeitsgesetzes:

- „b) Hausgewerbetreibende, die mit mehr als 2 fremden Hilfskräften (>§ 2 Abs. 6) oder Heimarbeitern (>§ 2 Abs. 1) arbeiten;
- c) andere im Lohnauftrag arbeitende Gewerbetreibende, die infolge ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit eine ähnliche Stellung wie Hausgewerbetreibende einnehmen;
- d) Zwischenmeister (>§ 2 Abs. 3)“;

Zwischenmeister ist nach § 2 Abs. 3 des Heimarbeitsgesetzes „wer, ohne Arbeitnehmer zu sein, die ihm von Gewerbetreibenden übertragene Arbeit an Heimarbeiter oder Hausgewerbetreibende weitergibt“.

<sup>5</sup>Personen, die auf Grund des § 1 Abs. 2 Buchstaben b bis d des Heimarbeitsgesetzes wegen ihrer Schutzbedürftigkeit den Hausgewerbetreibenden gleichgestellt sind, sind die für Hausgewerbetreibende vorgesehenen gewerbesteuerrechtlichen Vergünstigungen ohne weitere Prüfung zu gewähren. <sup>6</sup>Die Finanzämter sind daher nicht befugt, im Einzelfall die Schutzbedürftigkeit noch besonders nachzuprüfen. <sup>7</sup>Nach § 2 Abs. 2 des Heimarbeitsgesetzes wird die Eigenschaft als Hausgewerbetreibender nicht dadurch beeinträchtigt, dass der Hausgewerbetreibende vorübergehend unmittelbar für den Absatzmarkt arbeitet. <sup>8</sup>Vorübergehend in diesem Sinne ist eine Tätigkeit, die nur gelegentlich oder – wenn auch ständig – nebenbei ausgeübt wird und deshalb für die Gesamtleistung unwesentlich ist. <sup>9</sup>Einen Anhalt für die Feststellung einer vorübergehenden Tätigkeit bilden die Stückzahlen der hergestellten Erzeugnisse.

<sup>10</sup>Betreibt ein Hausgewerbetreibender oder eine ihm gleichgestellte Person noch eine andere gewerbliche Tätigkeit, z. B. als selbständiger Schneidermeister, und sind beide Tätigkeiten als Einheit zu behandeln (>R 2.4), ist die Vergünstigung des § 11 Abs. 3 GewStG für den Gesamtertrag zu gewähren, wenn die andere Tätigkeit nicht überwiegt (>§ 22 GewStDV). <sup>11</sup>Das gleiche gilt, wenn die bezeichneten Personen die Voraussetzungen des Heimarbeitsgesetzes im Erhebungszeitraum vorübergehend nicht erfüllen, z. B. bei gelegentlicher Überschreitung der zugelassenen Höchstzahl fremder Arbeitskräfte, die begünstigte Tätigkeit im Erhebungszeitraum insgesamt aber überwiegt (>Vorübergehende Tätigkeit).

### 14.1 Festsetzung des Steuermessbetrags

<sup>1</sup>Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr oder die Dauer der Steuerpflicht im Kalenderjahr, wenn die Steuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahrs besteht. <sup>2</sup>Der Steuermessbetrag wird jeweils für den Erhebungszeitraum nach dessen Ablauf festgesetzt. <sup>3</sup>Der Steuermessbetrag ist erforderlichenfalls auf volle Euro nach unten abzurunden. <sup>4</sup>Fällt die Steuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs weg, braucht mit der Festsetzung des Steuermessbetrags nicht bis zum Ablauf des Kalenderjahrs gewartet zu werden. <sup>5</sup>In diesem Fall kann der Steuermessbetrag sofort nach Wegfall der Steuerpflicht festgesetzt werden.

### 15.1 Pauschfestsetzung

<sup>1</sup>Die Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) in einem Pauschbetrag kommt in Betracht

1. nach § 34c Abs. 5 EStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen mit ausländischen Einkünften,
2. nach § 50 Abs. 7 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen,
3. nach der Verordnung zur Vereinfachung des Verfahrens bei Steuernachforderungen vom 28.7.1941 (RGBl. I S. 489), soweit diese Verordnung nicht durch Landesrecht aufgehoben worden ist.

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

### 16.1 Hebesatz

- unbesetzt -

### 19.1 Vorauszahlungen

<sup>1</sup>Die Bemessung der Vorauszahlungen entspricht dem Vorauszahlungssystem bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. <sup>2</sup>Wie bei der Körperschaftsteuer sind bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr die Gewerbesteuer-Vorauszahlungen bereits während des Wirtschaftsjahrs zu entrichten, das im Erhebungszeitraum endet. <sup>3</sup>Durch die Entrichtung der Vorauszahlungen bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr wird vermieden, dass bei Neugründungen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr oder bei der Umstellung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr eine Steuerpause eintritt. <sup>4</sup>Auf die Jahressteuerschuld für den Erhebungszeitraum sind die im abweichenden Wirtschaftsjahr, das im maßgebenden Erhebungszeitraum endet, festgesetzten und entrichteten Vorauszahlungen anzurechnen. <sup>5</sup>§ 19 Abs. 1 Satz 2 GewStG gilt nicht für Gewerbebetriebe, die bereits vor dem 1.1.1986 ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hatten, es sei denn, sie sind nach dem 31.12.1985 infolge Wegfalls eines Befreiungsgrunds in die Steuerpflicht eingetreten oder sie haben nach diesem Zeitpunkt das Wirtschaftsjahr auf einen anderen vom 31.12. abweichenden Abschlusszeitpunkt umgestellt. <sup>6</sup>Jede Vorauszahlung beträgt grundsätzlich ein Viertel der Steuer, die sich bei der letzten Veranlagung ergeben hat (>§ 19 Abs. 2 GewStG). <sup>7</sup>Sie ist auf den nächsten vollen Betrag in € nach unten abzurunden und wird nur festgesetzt, wenn sie mindestens 50 € beträgt (>§ 19 Abs. 5 GewStG). <sup>8</sup>Letzte Veranlagung ist von allen bisher durchgeführten Veranlagungen diejenige, die sich auf den Erhebungszeitraum bezieht, der dem Vorauszahlungsjahr zeitlich am nächsten liegt.

## 19.2 Anpassung und erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen

(1) <sup>1</sup>Die Vorauszahlungen können der Steuer angepasst werden, die sich für den laufenden oder vorausgegangenen Erhebungszeitraum voraussichtlich ergeben wird. <sup>2</sup>Die Anpassung obliegt der Gemeinde, wenn ihr die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer übertragen ist (>R 1.2). <sup>3</sup>§ 19 Abs. 3 GewStG stellt die Entscheidung der Frage, ob bei der Anpassung festgesetzter Gewerbesteuer-Vorauszahlungen die im Zeitpunkt der Anpassung bereits fällig gewordenen und entrichteten Vorauszahlungen auf jeweils ein Viertel der voraussichtlichen Jahressteuer herabgesetzt werden, in das Ermessen der Gemeinde. <sup>4</sup>Aber auch das Finanzamt kann bei Kenntnis veränderter Verhältnisse hinsichtlich des Gewerbeertrags für den laufenden oder vorangegangenen Erhebungszeitraum die Anpassung der Vorauszahlungen veranlassen. <sup>5</sup>Das gilt insbesondere für die Fälle, in denen das Finanzamt Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen anpasst. <sup>6</sup>Es setzt in diesem Fall für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen den voraussichtlichen Steuermessbetrag fest, an den die Gemeinden bei der Anpassung der Vorauszahlungen gebunden sind (>§ 19 Abs. 3 GewStG). <sup>7</sup>Dieser Festsetzung bedarf es nur, wenn sich danach der Steuermessbetrag entweder um mehr als ein Fünftel, mindestens aber um 10 € oder um mehr als 500 € ändert. <sup>8</sup>Werden nach Ablauf des letzten Vorauszahlungszeitpunkts für den Erhebungszeitraum die Gewerbesteuer-Vorauszahlungen angepasst, ist bei einer Erhöhung der Vorauszahlungen der nachgeforderte Betrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten.

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

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

(4) <sup>1</sup>Die Aufgabenteilung zwischen Finanzamt und Gemeinde bei der Anpassung und erstmaligen Festsetzung der Vorauszahlungen erfordert eine Zusammenarbeit der beiden Dienststellen, um den Zweck des Vorauszahlungssystems – die laufende Anpassung der Vorauszahlungen an die voraussichtliche Jahressteuer entsprechend dem Wirtschaftsablauf – zu erreichen. <sup>2</sup>Die Tätigkeit des Finanzamts auf dem Gebiet der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen wird regelmäßig durch entsprechende Maßnahmen für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) ausgelöst. <sup>3</sup>Die Gemeinde teilt deshalb zweckmäßig eigene Wahrnehmungen über die Entwicklung des Betriebs und ggf. entsprechende Vorschläge dem Finanzamt mit. <sup>4</sup>Sie hat sich zur Vermeidung von Doppelarbeit insbesondere mit dem Finanzamt in Verbindung zu setzen, ehe sie von sich aus, d. h. ohne dass ein Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Gewerbesteuervorauszahlungen festgesetzt ist (>Absatz 1 Satz 4), die Vorauszahlungen anpasst. <sup>5</sup>Gewerbesteuerliche Prüfungen und Feststellungen in den Gewerbebetrieben sind auch in Bezug auf die Vorauszahlungen ausschließlich Aufgaben des Finanzamts.

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

## 28.1 Zerlegung des Steuermessbetrags

(1) <sup>1</sup>Der Steuermessbetrag ist auf alle Gemeinden zu zerlegen, in denen im Erhebungszeitraum Betriebsstätten unterhalten worden sind. <sup>2</sup>Im Fall der Verpachtung oder Stilllegung eines Teilbetriebs unterhält der Unternehmer im Allgemeinen keine Betriebsstätte in der Gemeinde, in der sich die Anlagen befinden. <sup>3</sup>Die Belegenheitsgemeinde hat deshalb keinen Anspruch auf einen Zerlegungsanteil. <sup>4</sup>Vorübergehend ruhende Betriebsstätten, auch mehrfach in einem Erhebungszeitraum ruhende Betriebsstätten (z. B. bei Saisonbetrieben), sind in die Zerlegung einzubeziehen.



<sup>5</sup>Für Zwecke der Zerlegung gelten Bauausführungen oder Montagen nur dann als Betriebsstätte, wenn die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8 AO (>R 2.9 Abs.2) in den Grenzen der einzelnen Gemeinde erfüllt sind. <sup>6</sup>Dies gilt nicht, wenn dadurch auf keine Gemeinde ein Zerlegungsanteil oder der Steuermessbetrag entfallen würde.

(2) <sup>1</sup>Für die Zerlegung gelten die Vorschriften der §§ 185 bis 189 AO. <sup>2</sup>Danach sind Zerlegungsbescheide für die Gewerbesteuer gemäß § 173 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 185, 184 Abs. 1 Satz 3 AO änderbar. <sup>3</sup>Ist der Gewerbesteuermessbescheid nach Vornahme der Zerlegung geändert worden, ist der Zerlegungsbescheid ebenfalls zu ändern (>§ 185, § 184 Abs. 1 Satz 3, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). <sup>4</sup>Die Zerlegung wird ferner nach § 189 AO geändert oder nachgeholt, wenn der Anspruch einer Gemeinde auf einen Anteil am Steuermessbetrag nicht berücksichtigt und auch nicht zurückgewiesen worden ist. <sup>5</sup>Eine Änderung des ursprünglichen Gewerbesteuermessbescheids, z. B. nach § 172 Abs. 1 Nr. 2, § 173, § 175 AO oder § 35b GewStG, setzt demnach für die Gemeinde eine neue Frist im Sinne des § 189 Satz 3 AO in Lauf.

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

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

## 29.1 Zerlegungsmaßstab

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

## 30.1 Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten

<sup>1</sup>Eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte liegt vor, wenn zwischen den einzelnen Teilen der Betriebsstätte ein derartiger räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, dass die Betriebsstätte als einheitliches Ganzes anzusehen ist. <sup>2</sup>Basisstationen von Mobilfunkunternehmen, bestehend aus einer Antennenanlage, der Energieversorgung, Funkschrank und Klimagerät, begründen keine Betriebsstätte im Sinne von § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG i.V.m. § 12 AO, so dass auch eine Zerlegung nach § 30 AO ausscheidet.

## 31.1 Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung

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

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

1. für das Urlaubsgeld,
2. für den Lohnausgleich zwischen Weihnachten und Neujahr.

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

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

(4) Bei der Berücksichtigung von Arbeitgeberleistungen und Ausgleichsansprüchen bei Altersteilzeitbeschäftigten ist im Rahmen der Gewerbesteuerzerlegung zu beachten, dass

- Aufstockungszahlungen des Arbeitgebers i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Altersteilzeitgesetz nicht als Arbeitslohn i.S. des § 31 GewStG berücksichtigt werden können;
- der Ausgleichsanspruch des Arbeitgebers nach § 4 Altersteilzeitgesetz nicht die zu berücksichtigenden Arbeitslöhne mindert;
- die Zuführungen zu den Rückstellungen für Arbeitslöhne, die für die Freistellungsphase vorgenommen werden, nicht als Arbeitslöhne bei der Zerlegung nach § 29 GewStG zu berücksichtigen sind und
- die Vergütungen, die in der Freistellungsphase geleistet werden, als Arbeitslöhne i.S. des § 31 GewStG zu berücksichtigen sind.

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

(6) <sup>1</sup>Es kommt vor, dass in der einen Gemeinde der Unternehmer allein tätig ist, während in einer anderen Betriebsstätte des Unternehmens in einer anderen Gemeinde nur Angestellte beschäftigt werden. <sup>2</sup>In diesen Fällen würde nach § 29 GewStG die zuerst bezeichnete Gemeinde keinen Zerlegungsanteil erhalten, weil in der dort belegenen Betriebsstätte keine Arbeitslöhne gezahlt worden sind. <sup>3</sup>Dieses unbillige Ergebnis ist für Unternehmen, die nicht von einer juristischen Person betrieben werden, durch § 31 Abs. 5 GewStG beseitigt. <sup>4</sup>Der Betrag von 25.000 € ist nach dem Anteil der Tätigkeit der Unternehmer (Mitunternehmer) in den einzelnen Betriebsstätten zu verteilen. <sup>5</sup>Das gilt auch bei der Verlegung von Betriebsstätten in andere Gemeinden; in diesem Fall sind für die Verteilung die zeitlichen Anteile maßgebend. <sup>6</sup>Die Zerlegung des fiktiven Unternehmerlohns setzt voraus, dass der Unternehmer in mehr als einer Betriebsstätte geschäftsleitend tätig geworden ist.

### 33.1 Zerlegung in besonderen Fällen

(1) <sup>1</sup>§ 33 GewStG ist eng auszulegen und nur in Ausnahmefällen anzuwenden. <sup>2</sup>Die Voraussetzungen des § 33 GewStG sind nicht schon dann gegeben, wenn bei Anwendung des Zerlegungsmaßstabs des § 29 GewStG eine Gemeinde unberücksichtigt bleibt. <sup>3</sup>Ein offenbar unbilliges Ergebnis im Sinn des § 33 GewStG ist nur dann gegeben, wenn der Gemeinde durch die Betriebsstätte wesentliche Lasten erwachsen. <sup>4</sup>Als wesentliche Lasten sind regelmäßig die sogenannten Arbeitnehmerfolgekosten anzusehen, d. h. die Aufwendungen einer Gemeinde für den Bau von Straßen, Schulen, Krankenhäusern, Altersheimen u. a. m. für die dort wohnenden Arbeitnehmer der Betriebsstätte. <sup>5</sup>Entgehende Einnahmen der Gemeinde, die durch die eingeschränkte Möglichkeit der gemeindlichen Weiterentwicklung (z. B. aufgrund des Ausweises von Siedlungsbeschränkungs- oder Bauschutzbereichen) entstehen, können demgegenüber nicht mit effektiven Belastungen der gemeindlichen Haushalte gleichgesetzt werden. <sup>6</sup>„Weiche“ Belastungen (Umweltbelastung, Lärm, Schadstoffausstoß, Werteverluste an Grundstücken) stellen keine berücksichtigungsfähigen Lasten dar, da sie nicht quantifizierbar sind. <sup>7</sup>Lasten anderer Art, die durch das Vorhandensein einer Betriebsstätte der Gemeinde entstehen, führen nur dann zu einer Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 GewStG, wenn sie einerseits ins Gewicht fallen und andererseits atypisch sind. <sup>8</sup>Eine solche Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn aufgrund der atypischen Umstände des Einzelfalles die sich aus dem groben Maßstab des § 29 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird. <sup>9</sup>Ein offenbar unbilliges Ergebnis liegt zum Beispiel vor, wenn bei gewerblicher Vermietung von Ferienwohnungen der Eigentümer seinen Wohnsitz nicht in der Belegenheitsgemeinde hat und dort auch nicht oder nur teilweise tätig ist. <sup>10</sup>Hier würde die Belegenheitsgemeinde, der allein durch die gewerblich vermieteten Ferienwohnungen Lasten entstehen, auf Grund der Verteilung des sogenannten Unternehmerlohns im Sinne des § 31 Abs. 5 GewStG, wie sie in R 31.1 Absatz 5 vorgesehen ist, keine oder nur einen Teil der Gewerbesteuer erhalten. <sup>11</sup>Bei der Zerlegung ist daher in diesen Fällen § 33 Abs. 1 GewStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass als Zerlegungsmaßstab die Betriebseinnahmen zugrunde gelegt werden. <sup>12</sup>Dagegen liegt kein unbilliges Ergebnis vor, wenn so genannte Einobjektgesellschaften ihre gewerblichen Anlagen nicht selbst betreiben, sondern die Aufgabenerledigung durch den Abschluss von Betriebsführungsverträgen sicherstellen und infolgedessen an den Anlagestandorten keine eigenen Arbeitnehmer beschäftigen.

<sup>13</sup>Die Gemeinde der Betriebsstätte erhält in diesem Fall im Rahmen der Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung des Betriebsführers einen Anteil an dem Gewerbesteuermessbetrag.

<sup>14</sup>Das ggf. Pacht- oder Lizenzzahlungen des Betriebsführers an den Betreiber den Gewerbesteuermessbetrag des Betriebsführers mindern, rechtfertigt für sich allein die Anwendung der besonderen Zerlegung nach § 33 GewStG nicht. <sup>15</sup>Im Rahmen der Billigkeitsprüfung nach § 33 GewStG können ferner solche Lasten nicht berücksichtigt werden, für die der Gemeinde ein Gebührenerhebungsrecht oder zivilrechtliche Schadensersatzansprüche zustehen.

(2) <sup>1</sup>Eine Einigung i.S. des § 33 Abs. 2 GewStG ist ein Fall der „Zerlegung in besonderen Fällen“. <sup>2</sup>Einer Prüfung durch das Finanzamt, ob die Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 GewStG vorliegen, bedarf es nicht.

<sup>3</sup>Die Zerlegung nach § 33 Abs. 2 GewStG ist, mit Bindungswirkung für die Finanzverwaltung, allein nach Maßgabe der entsprechenden Einigung durchzuführen.

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

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

### **35a.1 Reisegewerbebetriebe**

<sup>1</sup>Einen Reisegewerbebetrieb unterhält, wer als Inhaber nach den Vorschriften der Gewerbeordnung (GewO) und den Ausführungsbestimmungen dazu entweder einer Reisegewerbekarte bedarf oder von der Reisegewerbekarte lediglich deshalb befreit ist, weil er einen Blindenwaren-Vertriebsausweis (>§ 55a Abs. 1 Nr. 4 GewO) besitzt. <sup>2</sup>Gemäß § 55 Abs. 2 GewO bedarf derjenige einer Reisegewerbekarte, der ein Reisegewerbe betreiben will. <sup>3</sup>Ein Reisegewerbe betreibt, wer gewerbsmäßig ohne vorhergehende Bestellung außerhalb seiner gewerblichen Niederlassung oder ohne eine solche zu haben,

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

<sup>4</sup>Demgemäß gelten zum Beispiel Angestellte, die für ihren Arbeitgeber im Umherziehen Waren feilbieten und dazu eine Reisegewerbekarte brauchen, nicht als Reisegewerbebetreibende im Sinne des Gewerbesteuergesetzes. <sup>5</sup>Liegt ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Gewerbesteuergesetzes vor, ist auf Grund der Vorschriften der Gewerbeordnung, insbesondere auf Grund des § 55 GewO zu prüfen, ob der Inhaber zur Ausübung des Unternehmens einer Reisegewerbekarte bedarf. <sup>6</sup>Es kann dabei grundsätzlich darauf abgestellt werden, ob der Steuerpflichtige für den Erhebungszeitraum oder einen Teil des Erhebungszeitraums eine Reisegewerbekarte erworben hat oder ob er einen Blindenwaren-Vertriebsausweis besitzt. <sup>7</sup>Abgesehen von der gesetzlichen Ausnahme des § 55a Abs. 1 Nr. 4 GewO liegt daher kein Reisegewerbebetrieb vor, soweit die Gewerbeordnung eine Reisegewerbekarte nicht vorschreibt. <sup>8</sup>Nach § 55a Abs. 1 Nr. 3 GewO bedarf derjenige, der ein Reisegewerbe im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 GewO in der Gemeinde seines Wohnsitzes oder seiner gewerblichen Niederlassung ausübt, keiner Reisegewerbekarte, sofern die Gemeinde nicht mehr als 10 000 Einwohner zählt.

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

(1) <sup>1</sup>Die Vorschrift des § 35b GewStG enthält eine selbständige Rechtsgrundlage für die Aufhebung oder Änderung von Gewerbesteuermessbescheiden und Verlustfeststellungsbescheiden. <sup>2</sup>Ihre Anwendung setzt nicht voraus, dass sich die Änderungsbefugnis aus anderen Vorschriften, z. B. aus § 173 Abs. 1 oder § 164 Abs. 2 AO, ergibt. <sup>3</sup>Sind jedoch zugleich die Voraussetzungen des § 164 Abs. 2 AO gegeben, geht diese Änderungsvorschrift dem § 35b GewStG vor. <sup>4</sup>Die Vorschrift des § 35b GewStG kommt hiernach zur Anwendung, wenn

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

<sup>5</sup>Eine Aufhebung oder Änderung des Einkommensteuerbescheids, des Körperschaftsteuerbescheids oder des Feststellungsbescheids ist eine unerlässliche Voraussetzung für die Anwendung des § 35b Abs. 1 GewStG.

<sup>6</sup>Dabei ist es einerlei, aus welchen Gründen der Bescheid aufgehoben oder geändert wird (Rechtsbehelfsentscheidung, Berichtigung nach § 129 AO, Aufhebung oder Änderung nach §§ 164 Abs. 2, 172 und 173 AO).

(2) <sup>1</sup>Sind die in Absatz 1 Satz 4 bezeichneten drei Voraussetzungen erfüllt, wird die Änderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb in dem neuen Gewerbebesteuermessbescheid oder Verlustfeststellungsbescheid von Amts wegen insoweit berücksichtigt, als sie die Höhe des Gewerbeertrags beeinflusst (>§ 35b Abs. 1 Satz 2 GewStG). <sup>2</sup>Der bestandskräftige Verlustfeststellungsbescheid kann nur nach § 35b Abs. 2 Satz 2 und 3 GewStG geändert werden, wenn der Gewerbebesteuermessbescheid für denselben Erhebungszeitraum nach den Änderungsvorschriften der Abgabenordnung oder nach § 35b Abs. 1 GewStG zumindest dem Grunde nach geändert werden könnte. <sup>3</sup>Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG ist nicht nur ein geänderter Gewinn, sondern sind auch geänderte Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträge zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Gegen Bescheide, durch die ein Antrag auf Aufhebung oder Änderung des Gewerbebesteuermessbescheids oder des Verlustfeststellungsbescheides nach § 35b GewStG abgelehnt wird, ist der Einspruch nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

## Anlage

### **Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Abs. 1 NKR-Gesetz:**

#### **Nr. 1176: Allg. Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbesteuerrechts Gewerbesteuer-Richtlinien 2009**

Der Nationale Normenkontrollrat hat den o.a. Entwurf auf Bürokratiekosten geprüft, die durch Informationspflichten begründet werden.

Mit dem Entwurf werden die bisherigen Richtlinien an die zwischenzeitlich geänderte Rechtslage angepasst. Mit dem Entwurf werden keine neuen Informationspflichten eingeführt, aber die gegenüber der alten Fassung eingetretenen Veränderungen konkretisiert. Für den Normenkontrollrat sind die Auswirkungen dieser Änderungen auf die Bürokratiekosten des Gewerbesteuerrechts nicht erkennbar.

Der Nationale Normenkontrollrat hat dennoch im Rahmen seines gesetzlichen Prüfauftrages keine Bedenken gegen das Regelungsvorhaben, weil es sich überwiegend um materiellrechtliche Regelungen handelt. Er bittet jedoch für die Zukunft darum, auch bei Verwaltungsvorschriften darzulegen, in wieweit diese Auswirkungen auf die Ergebnisse der vom Statistischen Bundesamt durchgeführten Bestandsmessung haben.

Dr. Ludewig  
Vorsitzender

Prof. Dr. Färber  
Berichterstatteerin