

Stoffübersicht

1. Einführung

- 1.1 Stellung der Gewerbesteuer im Steuersystem
- 1.2 Wirtschaftliche Bedeutung
- 1.3 Rechtsgrundlagen
- 1.4 Zuständigkeiten für die Gewerbesteuer

2. Steuergegenstand

- 2.1 Gewerbebetrieb
 - 2.1.1.1 Selbständigkeit
 - 2.1.1.2 Nachhaltigkeit
 - 2.1.1.3 Gewinnerzielungsabsicht
 - 2.1.1.4 Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
 - 2.1.1.5 Abgrenzung zur Land- und Forstwirtschaft
 - 2.1.1.6 Abgrenzung zur selbständigen Arbeit
 - 2.1.1.7 Keine Vermögensverwaltung
 - 2.1.1.8. Gewerblicher Grundstückshandel
- 2.1.2 Stehender Gewerbebetrieb oder Reisegewerbebetrieb
- 2.1.3 Gewerbebetrieb kraft Rechtsform
- 2.1.4 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
- 2.1.5 Anzahl von Gewerbebetrieben
- 2.2 Betriebsstätte
- 2.3 Inland

3. Persönliche und sachliche Gewerbesteuerpflicht

- 3.1 Beginn der Steuerpflicht
- 3.2 Ende der Steuerpflicht

4. Steuerbefreiungen

5. Steuerschuldner

- 5.1 Begriff
- 5.2 Wechsel des Steuerschuldners

6. Besteuerungsgrundlagen

- 6.1 Gewerbeertrag
- 6.1.1 Begriff
- 6.1.2 Ermittlung
- 6.1.2.1 Hinzurechnungen
- 6.1.2.2 Kürzungen
- 6.1.3 Gewerbeertrag vor Gewerbeverlust
- 6.1.4 Gewerbeverlust
- 6.1.5 Maßgebender Gewerbeertrag

7. Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages

- 7.1 Messbetrag nach dem Gewerbeertrag
- 7.1.1 Freibetrag
- 7.1.2 Steuermesszahl

8. Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer

- 8.1 Hebesatz
- 8.2 Vorauszahlungen

9. Zerlegung

- 9.1 Begriff
- 9.2 Zerlegungsmaßstab

10. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG

Einführung in die Gewerbesteuer

1. Einordnung

Die Gewerbesteuer ist

- eine **Gemeindesteuer**, d. h. das Steueraufkommen fließt gem. Art. 106 Abs. 6 GG an die Gemeinden. Die Gewerbesteuer stellt die wichtigste direkte Einnahmequelle der Gemeinden dar;
- eine **Realsteuer** (§ 3 Abs. 2 AO). Eine Realsteuer ist eine **Objektsteuer** im engeren Sinne, d.h. sie knüpft an das Objekt „Gewerbebetrieb“ ohne Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an;
- eine **direkte Steuer**, da Steuerschuldner und wirtschaftlich Belasteter identisch sind;
- eine **Besitzsteuer**, da sie nicht Umsätze oder Rechtsübertragungen, sondern den durch Umsätze erlangten Besitz (= Ertrag) besteuert. Sie stellt somit eine **Ertragsteuer** dar;
- eine **betrieblische Steuer**, d. h. sie mindert als Aufwand den handelsrechtlichen Jahresüberschuss sowie den Gewinn laut Steuerbilanz. Gemäß § 4 Abs. 5b EStG (eingefügt mit Wirkung ab 2008) darf sie den steuerlichen Gewinn nicht mindern, so dass sie im Rahmen einer außerbilanziellen Korrektur bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns wieder hinzugerechnet wird. Analog werden eventuelle Erstattungen gewinnerhöhend verbucht und außerbilanziell abgezogen. Entsprechendes gilt auch für die auf sie entfallenden steuerlichen Nebenleistungen (z.B. Verspätungszuschlag, Zinsen u.a.).

2. Zuständigkeiten

- **Gesetzgebungshoheit**

Aufgrund der in Art. 105 Abs. 2 und Art. 72 Abs. 2 GG festgelegten **konkurrierenden Gesetzgebungshoheit** haben Bund und Länder das Recht zur Gesetzgebung. Der Bund hat von seinem Gesetzgebungsrecht Gebrauch gemacht. Für Änderungen des Gewerbesteuergesetzes ist gem. Art. 105 Abs. 3 GG die Zustimmung des Bundesrates erforderlich.

- **Verwaltungshoheit**

Die **Verwaltungshoheit** steht gemäß Art. 108 Abs. 2 GG an sich den Bundesländern zu; eine Übertragung auf die Gemeinden durch das jeweilige Land ist nach Art. 108 Abs. 4 möglich. Außer den Stadtstaaten machen alle Bundesländer hiervon Gebrauch, indem sie das Recht zur Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer auf die Gemeinden übertragen.

- **Ertragshoheit**

Das Steueraufkommen steht nach Art. 106 Abs. 6 GG und §§ 1 und 4 GewStG den Gemeinden zu.

3. Steueraufkommen

Jahr	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
Aufkommen in Mrd. €	54,3	52,88	50,10	45,74	43,76	43,03	42,34	40,42	35,71	32,42

4. Verfahrensrechtliche Anmerkungen

Das Verfahren zur Festsetzung der Gewerbesteuer ist **zweistufig** ausgestaltet (Beschluss des BVerfG vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, DStRE 2008 S. 1003):

Das **Finanzamt** setzt auf der Grundlage des ermittelten Gewerbeertrags durch Vervielfältigung mit der im Gewerbesteuergesetz festgelegten Steuermesszahl den Gewerbesteuermessbetrag durch Bescheid fest (§§ 11, 14 in Verbindung mit §§ 6, 7, 8, 10 GewStG). Dieser ist als die Gemeinde bindender (§ 184 Abs. 1, § 182 Abs. 1 AO) Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO) isoliert mit Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht angreifbar.

Die **Gemeinde** vervielfältigt auf der zweiten Stufe den Messbetrag mit dem in ihrer Satzung festgelegten Hebesatz und kommt so zum Gewerbesteuerbetrag (§ 16 GewStG). Gegen den Bescheid der Kommune sind Widerspruch und anschließende Klage zu den Verwaltungsgerichten gegeben (§ 40 Abs. 1 Satz 1 VwGO, § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO).

Aufgaben des Finanzamts

1. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und Festsetzung bzw. Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrags (**§§ 22 Abs. 1, 184 Abs. 1 und 2, 185 AO**)
2. Bekanntgabe des Gewerbesteuer-Messbetrags an den Steuerpflichtigen (**§§ 184 Abs. 1, 122 AO**)
3. Zuständig für das Rechtsbehelfsverfahren (**§§ 347 ff., 357 Abs. 2 S. 1 AO**)
4. Festlegung der Heheberechtigung der Gemeinde und Mitteilung des Messbetrags an die Gemeinde (**§ 184 Abs. 3 AO**)
5. Bekanntgabe des Zerlegungsbescheids an die Beteiligten (**§§ 186, 188 AO**)

Aufgaben der Gemeinde

1. Steuerfestsetzung (**§ 184 Abs. 3 AO**)
2. Einheitliche Festlegung des Hebesatzes für alle Gewerbetreibende (**§ 16 Abs. 2 u. 4 GewStG**)
beachte: § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG
Mindesthebesatz ab EZ 2004: 200 %, wenn die Gemeinde nicht einen höheren Hebesatz bestimmt.
3. Anwendung des Hebesatzes auf den Gewerbesteuer-Messbetrag (**§ 16 Abs. 1 GewStG**)
4. Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheids an den Steuerpflichtigen (**§§ 122, 124 AO i.V.m. § 5 GewStG**)
5. Erhebung der Gewerbesteuer einschließlich
 - Stundung (§ 222 i.V.m. § 1 Abs. 2 AO)
 - Erlass (§ 227 i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 5 AO)
 - Vollstreckung (§ 11 Nds. Kommunalabgabengesetz und § 77 AO)
 - Niederschlagung (§ 11 Abs. 1 Nr. 6b Nds. Kommunalabgabengesetz)

**Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb
von anderen Einkunftsarten**

§ 15 Abs. 2 EStG (§ 2 (1) GewStG) – Gewerbebetrieb -

- | | | |
|----|--|----------|
| 1. | Betätigung | |
| 2. | Selbständigkeit | positive |
| 3. | Nachhaltigkeit | |
| 4. | Gewinnerzielungsabsicht (wenn auch nur Nebenzweck) | Merkmale |
| 5. | Beteiligung am allgemeinen wirtschaftl. Verkehr | |
| 6. | Nicht Einkünfte aus L.u.F. | negative |
| 7. | Nicht Einkünfte aus selbst. Arbeit | Merkmale |
| 8. | Nicht Vermögensverwaltung | |

§ 13 EStG – Einkünfte aus L.u.F.

Einkünfte aus

1. nichtgewerbl. Bodenbewirtschaftung (das Gewinnen von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte);
2. Tierzucht und Tierhaltung, wenn die Tierbestände den in § 13 Abs. 1 Ziff. 1 EStG angegebenen Umfang nicht übersteigen;
3. Binnenfischerei, Teichwirtschaft;
4. Imkerei, Wanderschäferei;
5. Jagd, wenn sie mit dem Betrieb einer L.u.F. im Zusammenhang stehen;
6. Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften.

Die Einkünfte zu 1. werden zu Einkünften aus Gew-Betrieb, wenn der Zukauf fremder Erzeugnisse über den betriebsnotwendigen Rahmen hinausgeht, denn nach der Verkehrsanschauung rechnet nur der Verkauf selbst gezogener Erzeugnisse zu den Einkünften aus L.u.F.

Einkünfte aus GewB liegen vor, wenn der Nettoumsatz der zugekauften Waren 1/3 des Gesamtumsatzes oder 51.500 € übersteigt.

§ 18 EStG Einkünfte aus selbst. Arbeit

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

- a) wissenschaftl. künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit
- b) die Berufstätigkeit der Ärzte bis Lotsen
- c) Berufe, die den unter b) aufgezählten ähnlich sind
2. Staatliche Lotterieeeinnahmer, wenn nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb
3. Einkünfte aus sonst. selbst. Arbeit (eng auszulegen): z.B. Testamentsvollstrecker, Aufsichtsratsmitglied.
4. Bestimmte Einkünfte eines Beteiligten an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft / Gemeinschaft

Die Einkünfte zu 1.-3. werden zu Einkünften aus Gew-Betrieb, wenn der Berufsträger nicht aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist (§ 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG). Diese Regelung ist getroffen worden, weil nach der Verkehrsauffassung zum Wesen einer freiberuflichen Tätigkeit folgende Merkmale gehören:

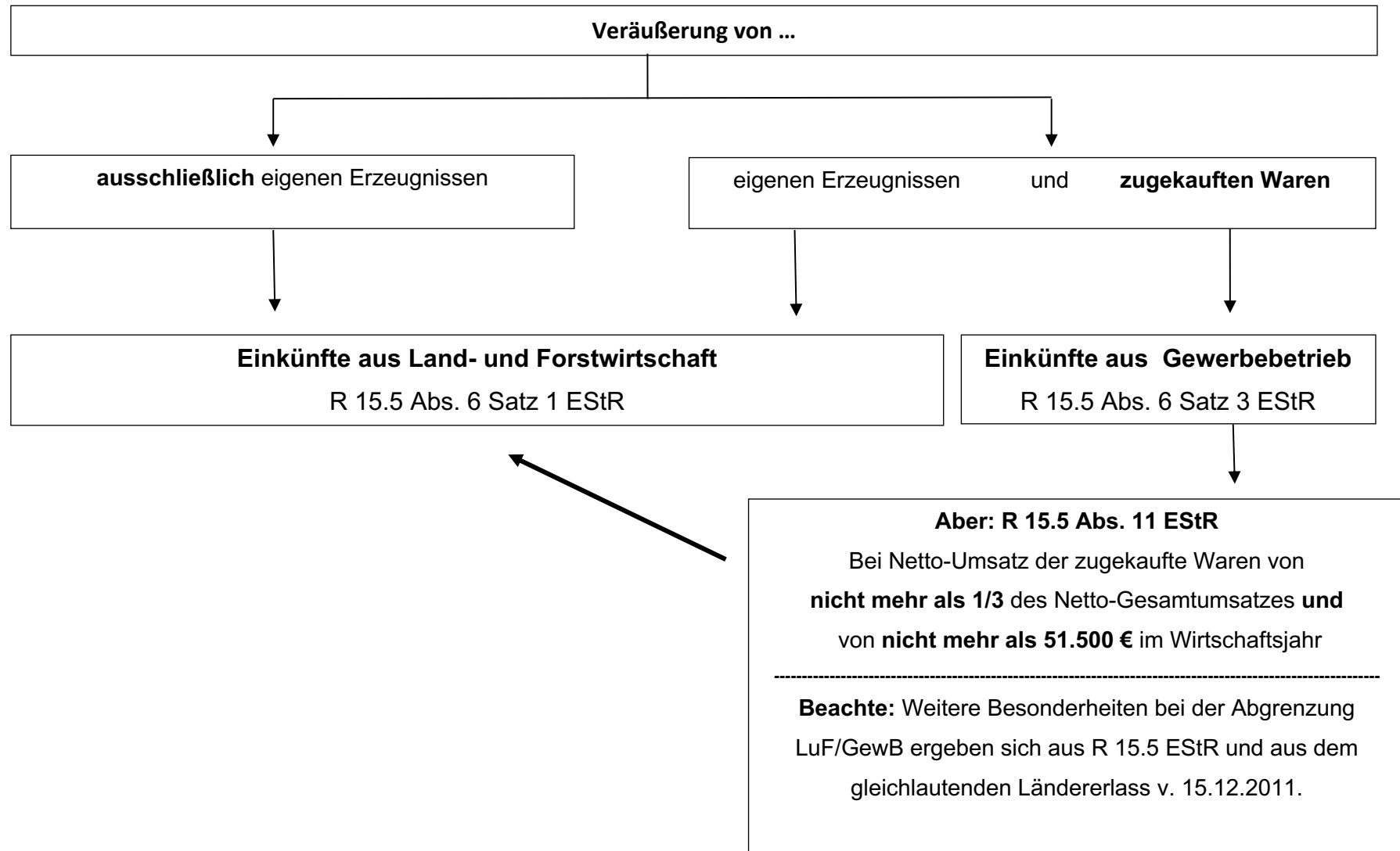
1. die eigene persönliche Arbeitskraft steht im Vordergrund.
2. Betriebsvermögen ist nicht von entscheidender Bedeutung.
3. Der Berufsträger hat eine gewisse wissenschaftliche Ausbildung.

<u>Merkmale für</u>	
Selbständigkeit	Unselbständigkeit
1. <u>Arbeitskraft</u> wird geschuldet (vgl. § 1 III, IV LStDV)	
2. <u>Arbeitserfolg</u> wird geschuldet	
3. <u>eigenes Geschäftsrisiko</u> – Unternehmerwagnis (bezüglich Gewinn, Haftung, Kosten u.a.)	
4. <u>Selbst entlohntes Personal</u>	
5. eigenes Büro (Selbsttragen der Kosten für Miete, Inventar etc.)	
6. Tätigkeit für nur einen Auftraggeber	
7. Feste Bezahlung (Lohn, Gehalt)	
8. Erfolgsbezahlung (Provision, Honorar)	
9. <u>Urlaubsanspruch</u> <u>soziale Einrichtungen</u>	
10. Bindung an bestimmten Arbeitsplan	
11. Vorschriften für Arbeitszeit	
12. Wahlberechtigung zur Personalvertretung	

Kreuzen Sie an, welche Merkmale für die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit einer Tätigkeit sprechen!

**Veräußerung von Produkten im Hofladen/ im Handelsgeschäft -
Eigenständiger GewB oder Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes?**

R 15.5 Abs. 5 – 11 EStR



Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 und 2 GewStG?

1. A betreibt eine Apotheke in Rinteln.

2. A und B betreiben ein Handelsgewerbe (Bekleidungseinzelhandel) in der Rechtsform einer OHG in Hameln.

3. Die X –GmbH betreibt einen Buchhandel in Rinteln.

4. a) Theo Tango betreibt eine Tanzschule. In den Pausen zwischen den Tänzen verkauft er Getränke zu einem über dem Selbstkostenpreis liegenden Preis an die Tanzschüler.

- b) Abwandlung: Die Tanzschule wird von Theo Tango und Frauke Foxtrott gemeinsam in der Rechtsform einer GbR betrieben.

- 5.a) Landwirt Alm betreibt einen Weidewirtschaftsbetrieb auf einer landwirtschaftlichen Nutzfläche von 21 ha.

Zu seinem Betrieb gehörten im letzten Wirtschaftsjahr durchschnittlich

160 Kühe,
40 Kälber unter 1 Jahr,
80 Mastkälber und
5 Zuchtbullen.

- b) Alm betreibt daneben noch einen Betrieb mit durchschnittlich 800 Legehennen.

6. Frau Schön unterhält einen Hofladen. Sie verkauft ihre selbst erzeugten Produkte in einem Ladengeschäft. Einen Teil ihres Angebotes kauft sie von anderen Betrieben hinzu, um ihr Produktangebot zu erweitern.

Im letzten Wirtschaftsjahr hat der Netto-Umsatz 240.000,- € betragen,

davon entfielen auf Eigenprodukte	80 v.H. =	192.000,- €
auf Fremdprodukte	20 v.H. =	48.000,- €

Frage:

Erzielt S Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft?

Besteuerung nach dem Gewerbeertrag (§§ 6 ff. GewStG)

Begriff des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG):

Gewinn nach EStG / Einkommen nach KStG
+ / - Berichtigungen nach R 7.1 I – R 7.1 VI GewStR
= Gewinn gem. § 7 GewStG
+ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
= Zwischensumme
./. Kürzungen (§ 9 GewStG)
= maßgebender Gewerbeertrag (§ 10 GewStG)
./. Gewerbeverlustr nach § 10a GewStG
= Gewerbeertrag (abzurunden auf volle 100 €
gem. § 11 Abs. 1 S. 3 GewStG)
./. Freibetrag für EinzelU/ PersG
24.500 (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr.1 GewStG)
= stpfl. Gewerbeertrag

x Steuermesszahl 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG)

= Steuermessbetrag

Besteuerungsgrundlagen der Gewerbsteuer (§ 6 GewStG)	
Gewinn / Verlust aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)	
+ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG), u.a.	
§ 8 Nr.1	Ansatz mit
a) Entgelte für Schulden	100 %
b) Renten/dauernde Lasten	100 %
c) Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100 %
d) Miet- u. Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	20 %
e) Miet- u. Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (bis 31.12.2009 Ansatz mit 65%)	50 %
f) Entgelte für zeitlich befristete Überlassung von Rechten (Lizenzen etc.)	<u>25 %</u>
Summe der Finanzierungsentgelte wird aus § 8 Nr.1a – 1f GewStG ./. Freibetrag 100.000 €	Summe a) – f) ./. Fb 100.000 €
Ergebnis wird mit 25 % angesetzt	mit 25 %
+	
§ 8 Nr.4 Komplementär-Bezüge KGaA	
§ 8 Nr.5 steuerfreie Gewinnanteile § 3 Nr. 40 EStG oder § 8 b (1) KStG	
§ 8 Nr.8 Verlustanteile MUG'n	
§ 8 Nr.9 Spenden (KapGes.)	
§ 8 Nr.10 TW-Abschreibungen etc.	
§ 8 Nr.12 best. ausl. Steuern, die nach § 34c EStG bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen wurden	
=====	
./. Kürzungen (§ 9 GewStG), u.a.	
§ 9 Nr.1 Grundbesitzabzug (1, 2 % EW)	
§ 9 Nr.2 Gewinnanteile MU-Ges.	
§ 9Nr.2a Schachteleträge aus Beteiligungen an KapG	
§ 9 Nr.5 Spenden	
§ 9 Nr.7 / 8 Gewinne DBA + bestimmte ausländische Gewinne	
=====	

= Gewerbeertrag (§ 10 GewStG - vor Gew-Verlust)	
./. Gewerbeverlust (§ 10 a GewStG)	
= Gewerbeertrag	
./. Freibetrag (PersGes, Einzeluntern. 24.500 €) § 11 (1) Nr. 1 GewStG	
= stpfl. Gewerbeertrag	
Einheitliche Messzahl 3,5 %	
=====	
= Steuermessbetrag Gewerbeertrag	

GewSt 09 Hinzurechnungen § 8 Nr. 1 GewStG.doc

Betr.: Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG

Die Regelungen zur Hinzurechnung von Entgelten für die Nutzung von Betriebskapital wurden durch die Neuregelung in § 8 Nr. 1 GewStG ab dem Erhebungszeitraum (EZ) 2008 ersetzt. Mit dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden vom 2. Juli 2012 (BStBl 2012 I S. 654) hat die Finanzverwaltung zu diesem Bereich Stellung genommen.

Sinn und Zweck der Hinzurechnungen

Die Ertragskraft des Gewerbebetriebs stellt die Besteuerungsgrundlage des GewStG dar (§ 6 GewStG).

Während der Gewinn – vereinfacht dargestellt – der Wert ist, der nach Abzug aller Kosten „übrig bleibt“, gehört zum Gewerbeertrag alles, was der Betrieb unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers einschließlich der von ihm gewählten (Eigen- oder Fremd-) Finanzierungsformen objektiv erwirtschaftet hat (BFH in BStBl II 1972, 586).

Mit den Hinzurechnungen wird der Vorgang der Gewinnermittlung in gesetzlich bestimmten Fällen wieder rückgängig gemacht.

Merke:

Das Gebot der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG stellt praktisch ein Verbot des Abzuges dar.

Fall 1

- Mietzahlungen für <u>un</u> bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	250.000 €
- Mietzahlungen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	150.000 €
- Zinsen für diverse Kredite	100.000 €
- Gewinnanteil eines typisch stillen Gesellschafters	20.000 €

Aufgabe: Ermitteln Sie den Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG.

Fall 2

Der bilanzierende Gewerbetreibende A zahlte im Jahr 04 für seine Kontokorrentkonten Zinsen i.H.v. insgesamt 60.000 €. Am 03.03.04 nahm er für den Kauf einer neuen Maschine ein Darlehn mit 5-jähriger Laufzeit auf. Das Darlehen beläuft sich auf 30.000 € und wurde zu 95 % ausgezahlt. A zahlte für das Darlehen Zinsen i.H.v. 2.000 €. Für die Vermittlung des Darlehens entrichtete A an einen Kreditvermittler eine Provision i.H.v. 1.000 €; zudem fielen vor der Auszahlung des Darlehens Bereitstellungszinsen i.H.v. 500 € an.

Aufgabe: Ermitteln Sie das Entgelt gem. § 8 Nr. 1a GewStG.

Fall 3:

Einzelunternehmer A hat folgende Aufwendungen bei der Ermittlung seines Gewinnes (100.000 €) gewinnmindernd berücksichtigt:

a) - Entgelte für betriebliche Schulden	25.000 €
b) - Zinsanteil einer Rentenzahlung (Leibrente) für die Anschaffung eines Betriebsgrundstück	32.000 €
c) - Gewinnanteile des „typisch“ stillen Gesellschafters	30.000 €
d) - Leasingraten für PKW (kein wirtschaftl. Eigentum des A)	15.000 €
e) - Miet- und Pachtzinsen für ein Betriebsgebäude	36.000 €

Aufgabe: Ermitteln Sie den Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG.

Gewinnanteile (Dividenden)
gem. § 8 Nr. 5 und § 9 Nr. 2a GewStG (I)

Fall 1

X hält **25% Anteile** an der A-GmbH im Betriebsvermögen seines gewerblichen Einzelunternehmens. Zur Finanzierung der Beteiligung hat X ein Darlehen aufgenommen und 4.000 € Schuldzinsen gezahlt. X erhält von der A-GmbH eine Ausschüttung i.H.v. 12.000 €.

Frage

Wie erfolgt die gewerbsteuerliche Erfassung?

Fall 2 (Abwandlung zu Fall 1)

X hält **5% der Anteile** an der A-GmbH im Betriebsvermögen seines gewerblichen Einzelunternehmens.

Frage

Wie ändert sich die Lösung?

Ermittlung von Kürzungsbeträgen gem. § 9 GewStG

Aufgabe

Ermitteln Sie jeweils den Kürzungsbetrag für den Erhebungszeitraum (EZ)!

Fall 1

Zum BV des U gehört ein Grundstück, für das wegen der teilweisen Nutzung (10 %) als öffentlicher Parkplatz insoweit Grundsteuerbefreiung besteht. Das Grundstück wird zu 90 % für eigenbetriebliche Zwecke genutzt (aktiviert sind 100 %; EW = 100.000 EUR).

Fall 2

Dina Dausch ist Eigentümerin eines Einfamilienhauses (EW= 40.000 EUR; gemeiner Wert = 100.000 EUR), das zu 20% eigenbetrieblichen Zwecken (Lagerraum) dient. Das Grundstück ist nicht im Anlageverzeichnis aufgenommen. Die Grundsteuer betrug 500 EUR.

Fall 3

Kaufmann K ist Gewerbetreibender und Eigentümer folgenden Grundbesitzes:

<u>A-Straße</u>	Das Grundstück ist in vollem Umfang zur gewerblichen Nutzung an verschiedene Kunden vermietet und in der Bilanz des K zulässigerweise mit 100 % als gewillkürtes BV behandelt. EW 01.01. des EZ = 80.000 EUR
<u>B-Straße</u>	Nutzung zu 40 % für den eigenen Gewerbebetrieb, zu 60 % für Wohnzwecke vermietet. In den Bilanzen des K zu 40 % als BV ausgewiesen. EW 01.01. des EZ = 20.000 EUR
<u>C-Straße</u>	100 % betriebliche Nutzung seit dem Erwerb am 01.07. des EZ. EW 01.01. des EZ = 10.000 EUR
<u>D-Straße</u>	Als betrieblicher Parkplatz genutztes Grundstück, das am 01.03. des Vor-EZ erworben und am 20.10. des EZ wieder veräußert wurde. EW 01.01. des EZ = 30.000 EUR

Ermittlung von Kürzungsbeträgen gem. § 9 Nr. 5 GewStG

Fall

Der Einzelunternehmer und Gewerbetreibende Meier aus Hannover leistet im Erhebungszeitraum 14 aus Mitteln seines Betriebes folgende Spenden / Mitgliedsbeiträge:

Spende 4.000 EUR	an Brot für die Welt
Spende 1.000 EUR	an den Handballklub Hannover e.V.
Mitgliedsbeiträge 200 EUR	an den Handballklub Hannover e.V.
Mitgliedsbeiträge 120 EUR	an das Deutsche Rote Kreuz
Spende 1.300 EUR	an die katholische Kirche
Spende 500 EUR	an die SPD

Im Wirtschaftsjahr (= Kj.) 14 beträgt der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Herrn Meier 100.000 EUR; die Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter beträgt 500.000 EUR.

Fragen:

1. Wie sind die Ausgaben einkommensteuerlich zu berücksichtigen?
2. Welche gewerbesteuerlichen Konsequenzen ergeben sich?

Gewerbeverlust (§ 10a GewStG)

Fall 1

Ein Einzelbetrieb erzielt in den Jahren 01 und 02 folgende Ergebnisse:

	01	02
Ergebnis lt. EStG:	./. 39.000 €	14.000 €
Hinzurechnungen, § 8 GewStG:	6.000 €	20.000 €
Kürzungen, § 9 GewStG:	1.000 €	1.000 €

Frage

Wie hoch ist der zum 31.12.02 gesondert festzustellende Verlust?

Fall 2a

B hat bis zum 31.12.13 eine „Verlust-Bäckerei“ betrieben. Der vortragsfähige Gewerbeverlust wurde i.H. von 100.000 EUR gesondert festgestellt.

Ab dem 2.1.14 führt er in den Räumen der früheren Bäckerei nur noch einen EDV-Betrieb.

Frage

Wie ist der Gewerbeverlust zu berücksichtigen?

Fall 2b

B betreibt eine „Verlust-Bäckerei“. Er entlässt seine bisherigen Arbeitnehmer, gibt die Backstube auf und eröffnet ein Café. Dort verkauft er hauptsächlich zugekaufte Torten und Kuchen.

Frage

Wie ist der Gewerbeverlust zu berücksichtigen?

Fall 2c

B betreibt die „Verlust-Bäckerei“ allerdings weiter und erweitert sie um das Café. Das Café wird der Umsatz- und Gewinnträger.

Frage

Wie ist der Gewerbeverlust zu berücksichtigen?

Fall 2d

Nach dem Tode des B führt sein Erbe die „Verlust-Bäckerei“ fort.

Frage

Wie ist der Gewerbeverlust zu berücksichtigen?

Fall 3

Dina Dausch erzielte im EZ 14 einen positiven Gewerbeertrag von 9,5 Mio. EUR. Der vortragsfähige Verlust auf den 31.12.13 belief sich auf 8 Mio. EUR.

Frage

Wie hoch ist der zum 31.12.14 gesondert festzustellende Verlust?

Ermittlung der Gewerbesteuer

Fall

Dina Dausch (D) hat im Erhebungszeitraum (EZ) 14 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb (Partyservice) i.H.v. 100.000 € rechtmäßig ermittelt. Gewerbesteuervorauszahlungen hat D nicht geleistet.

Folgende Vorgänge wurden bei der Einkünfteermittlung für 14 rechtmäßig berücksichtigt:

1. Im April 14 erwarb D eine 15% - ige Beteiligung an der Müller-Backwaren-GmbH. Im Oktober 14 erhielt D eine Dividende i.H.v. 20.000 €.
2. D mietete sich einen Kühlanhänger. Die Mietaufwendungen betrugen 3.000 €.
3. An Kontokorrentzinsen zahlte D an ihre Hausbank insgesamt 4.000 €.
4. Ihr Unternehmen betreibt D auf einem Grundstück, dass ihr und ihrem Ehemann zu je 50% gehört. Der EW beträgt 50.000 €.

Frage:

Wie hoch ist die festzusetzende Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 400%?

Übung / Gewerbesteuerrückstellung

Fall

Willi Werner (W) betreibt eine Marmeladenfabrik Hannover (Gewerbsteuer-Hebesatz 460 %). Er hat einen vorläufigen handelsrechtlichen Gewinn für 04 i.H.v. 1.295.000 € durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG ermittelt. In diesem Jahresergebnis sind Gewerbesteuer-Vorauszahlungen für dieses Jahr i.H.v. 76.000 € berücksichtigt.

Folgendes ist zu beachten:

1. Seit 04 beteiligte sich der Lieferant L mit einer Einlage von 50.000 € als „typisch“ stiller Gesellschafter an seinem Einzelunternehmen. Der Gewinnanteil für 04 beträgt 3.000 €. Diesen Betrag hat W als Betriebsausgabe abgezogen.
2. Weiterhin sind 400 € Grundsteuer gewinnmindernd berücksichtigt worden, weil W sein Geschäft auf einem eigenem Gebäude betreibt, dessen Einheitswert als Betriebsgrundstück mit 60.000 € festgestellt ist.
3. W hält seit Jahren im Betriebsvermögen eine Beteiligung von 20% an der Obstbau-GmbH in Stade. Er hat in 04 eine Gewinnausschüttung i.H.v. 100.000 € von der Obstbau-GmbH erhalten und handelsrechtlich rechtmäßig behandelt.
4. W spendet einen gebrauchten VW Transporter an eine als gemeinnützig anerkannte Organisation. Der Buchwert beträgt 5.000 €, der Teilwert 8.000 €. Der Transporter wurde seinerzeit von einem Privatmann erworben.
5. W zahlte Kontokorrentschuldzinsen i.H.v. 148.876 €.

Fragen/Aufgaben

1. Ermitteln Sie den festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag.
2. Wie hoch ist die Gewerbesteuer-Rückstellung für 04?
3. Wie ist ein Erstattungsanspruch von zu viel geleisteten GewSt-Vorauszahlungen zu behandeln?

Übung / Zerlegung

Brigitte Hundertwasser (H), die in Rinteln und Hameln Damenbekleidungsfilialen betreibt, legt Ihnen folgende G+V-Rechnung vor:

Gewinn- und Verlustrechnung für 03

Aufwendungen		Erträge	
Wareneinsatz	300.000 €	Umsatzerlöse	857.300 €
Personalkosten	250.000 €	Gewinnanteil KG-Beteiligung	42.700 €
Sonstige Kosten	130.000 €		
Mietaufwand Laden Hameln	40.000 €		
Darlehnszinsen	24.000 €		
Werbekosten	2.000 €		
Gewinn	154.000 €		

- Bei den Werbekosten handelt es sich um 20 Damenparfüms, die H an sehr gute Kundinnen verschenkt hat.
- In den sonstigen Kosten sind folgende Positionen enthalten:
 - Jahresmiete für eine Ladenausstattung vom Privatmann Muth in Höhe von 8.800 €
 - Jahresmiete für eine Beleuchtungsanlage für das Rintelner Ladengeschäft von der Firma Müller in Höhe von 2.200 €.
- H ist an der Ahlers-Feinstoff-KG mit 100.000 € beteiligt und hält diese Beteiligung im Betriebsvermögen.
- Die Darlehnszinsen stehen im Zusammenhang mit dem in 02 für 500.000 € erworbenen Ladenlokal in Rinteln (Einheitswert des Grundstücks 100.000 €).
- In den Personalkosten ist eine Tätigkeitsvergütung für H über 100.000 € enthalten.
- Von den Umsatzerlösen entfallen 25% auf die Filiale in Hameln und 75% auf das Ladengeschäft in Rinteln. Von den Lohnkosten (ohne H) sind in Hameln 40% und in Rinteln 60% angefallen.
- Frau H hält sich wegen der dortigen Ausbildung zweier Auszubildenden (Jahresvergütung 10.000 € pro Auszubildender in 03) fast ausschließlich im Rintelner Geschäft auf.

Aufgabe:

- Errechnen Sie den zutreffenden steuerlichen Gewinn. Auf etwaige umsatzsteuerliche Auswirkungen ist nicht einzugehen.
- Berechnen Sie den Gewerbesteuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag.
- Führen Sie die Gewerbesteuer - Zerlegung durch.

Steuerermäßigung nach § 35 EStG

(vgl. auch BMF-Schreiben vom 03.11.2016, BStBl 2016 I S. 1187, H 35 „Allgemeines“ EStH, und
BMF-Schreiben vom 17.04.2019, BStBl 2019 I S. XXXX)

1. Sinn und Zweck der Vorschrift

Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer durch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer bei Personenunternehmen.

Ein Grund für die Einführung der Regelung war die Entlastung der gewerbetreibenden natürlichen Personen, deren Steuerbelastungen damit an die der selbständig Tätigen (§ 18 EStG) bzw. die der Land- und Forstwirte (§ 13 EStG) angenähert werden sollte.

Ferner wurde durch die Absenkung der Steuerbelastung der gewerblichen Einkünfte von natürlichen Personen die Benachteiligung gegenüber den vom gesenkten Körperschaftsteuertarif profitierenden Kapitalgesellschaften kompensiert.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

- erstmalig **ab dem VZ 2001**

3. Persönl. Anwendungsbereich

alle einkommensteuerpflichtigen **natürlichen Personen** mit gewerblichen Einkünften u.a.:

- Einzelunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)
- unmittelbar beteiligter Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG)
- mittelbar beteiligter Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG)

4. Ermittlung des Anrechnungsbetrags

- der (anteilige) **Anrechnungsbetrag** ergibt sich gem. § 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus dem **3,8-fachen** des festgesetzten GewSt-Messbetrags des jeweiligen VZ.
- es erfolgt eine **Begrenzung** der Anrechnung **auf die tatsächlich zu zahlende GewSt** gem. § 35 Abs. 1 S. 5 EStG, der Begrenzungsbetrag **betriebsbezogen** zu ermitteln (BMF Tz. 9, BFH vom 20.03.2017, X R 12/15,
- die (anteilige) Anrechnung erfolgt bei der persönlichen Einkommensteuer des (Mit-) Unternehmers
 - Hinweis: die GewSt ist ab dem VZ 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 4 Abs. 5b EStG)

Absoluter Anrechnungshöchstbetrag (§ 35 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. R 2 EStR):

Maximalanrechnung i.H. der tariflichen ESt nach Verminderung um sonstige Steuerermäßigungen, aber vor Abzug u.a. von Parteispenden (§ 34g EStG) und Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bzw. Dienstleistungen (§ 35a EStG)

Relativer Anrechnungshöchstbetrag = **Ermäßigungshöchstbetrag** (§ 35 Abs. 1 S. 2 EStG)

Anrechnung erfolgt nur, soweit der absolute Anrechnungsbetrag anteilig auf im
z.v. Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 35 EStG entfällt

FORMEL gem. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG:

Summe der positiven gewerbl. Einkünfte i.S.d. § 35 Abs.1 S.3 EStG x (ggf. geminderte) tarifliche ESt
Summe aller positiven Einkünfte

Vgl. BMF, Tz 16 und 17, Bsp.

Positive Einkünfte im Sinne dieser Berechnungsformel sind die **positiven Einkünfte** aus der jeweiligen **Einkunftsart**. Positive und negative Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart sind zu saldieren (sog. horizontaler Verlustausgleich). Eine Saldierung zwischen den verschiedenen Einkunftsarten (sog. vertikaler Verlustausgleich) erfolgt hingegen nicht.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist für jeden Ehegatten getrennt zu prüfen, ob positive Einkünfte in diesem Sinne vorliegen. Eine Saldierung positiver und negativer Einkünfte zwischen Ehegatten ist nicht vorzunehmen (vgl. auch BFH vom 23.06.2015, BStBl 2016 II S. 871).

Hinweise:

- Durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG mindert sich die Bemessungsgrundlage des **Solidaritätszuschlags**, **nicht** jedoch die der **Kirchensteuer**.

5. Rechtsfolge

Die pauschalierte Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 EStG führt bei einem Spitzensteuersatz von 45 Prozent und einem bundesweit durchschnittlichen Hebesatz von 400 % annähernd zu einer Gleichbelastung von gewerblichen und nicht gewerblichen Einkünften.

6. Verfahrensrecht

Der **GewSt-Messbetrag** der Personengesellschaften, die **tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer** und die **auf die Mitunternehmer entfallenden Anteile am GewSt-Messbetrag** sind gem. § 35 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 EStG **gesondert und einheitlich festzustellen**.

Die Verteilung des Messbetrags erfolgt dabei nach dem **allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnen** (§ 35 Abs. 2 S. 2 EStG)

Die Festsetzung des GewSt-Messbetrages, die Festsetzung des Anteils an dem festzusetzenden GewSt-Messbetrags sind für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 Abs.1 EStG **Grundlagenbescheide** (§ 35 Abs.3 EStG). Gleiches gilt für die Aufteilung und Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 4 EStG).

Übung zu § 35 EStG

Dina Dausch (D) aus Hannover, ledig ermittelt 04 folgende Besteuerungsgrundlagen:

Gewerbebetrieb (§§ 15, 35 EStG) in Kremmen:	50.000 €
Gewerbebetrieb (§§ 15, 35 EStG) in Hannover:	50.000 €
<u>Andere Einkünfte:</u>	
§ 17 EStG:	80.000 €
Grundstück A (§ 21 EStG):	- 80.000 €
Grundstück B (§ 21 EStG):	10.000 €
Summe der Einkünfte:	110.000 €
Zu versteuerndes Einkommen:	100.000 €
Tarifliche ESt:	33.936,00 €
Gewerbesteuer-Messbetrag je Gewerbebetrieb:	2.650 €
Tatsächliche gezahlte Gewerbesteuer:	
- in 16766 Kremmen / Brandenburg (200%):	5.300 €
- in 30175 Hannover (460%):	12.190 €

Fragen

1. Wie hoch ist die festzusetzende ESt für den VZ 04?
2. Wie ist die Rechtslage zu 1., wenn die Einkünfte aus § 17 EStG Einkünfte aus verschiedenen Vorgängen des Kapitalvermögens (§ 20 Abs. 1 Nr. ... und Abs. 2 Nr. ... EStG) wären?
3. Wie ist die Rechtslage zu 1., wenn das Grundstück B ausschließlich aus einem vermieteten ZFH besteht (EG ./ 20.000 €; 1.OG +10.000)?
4. Wie ist die Rechtslage zu 1., wenn der Betrieb in Kremmen einen Verlust von 50.000 € und in Hannover einen Gewinn von 150.000 € erzielt?
5. Wie ist die Rechtslage zu 1., wenn D mit ihrem Ehemann zusammenveranlagt wird und er die Vermietungseinkünfte erwirtschaftet?
6. Wie ist die Rechtslage zu 5., wenn D Einkünfte in Kremmen von – 50.000 €, aus § 17 EStG sowie aus dem Grundstück B erzielt und ihr EM in Hannover + 150.000 € und aus dem Grundstück A?
7. Welche Art von Verwaltungsakt liegt mit dem GewSt-Messbetrags- und GewSt-Bescheid vor?
8. D zahlt nach einem erfolgten Erlass (§ 227 i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 5 AO) nur 50% der festgesetzten GewSt; wie ist die Rechtslage?