

# VORLESUNGSUNTERLAGEN BETRIEBLICHE STEUERLEHRE TEIL VI: GEWERBESTEUER

## INHALT:

- 1. Einführung in die Gewerbesteuer**
  - 1.1. Steuergegenstand, § 2
  - 1.2. Befreiungen, § 3
  - 1.3. heheberechtigte Gemeinde, § 4
  - 1.4. Steuerschuldner, § 5
  - 1.5. Abzugsfähigkeit als BA
- 2. Ermittlung des Gewerbeertrages**
  - 2.1. Hinzurechnungen, § 8
  - 2.2. Kürzungen, § 9
- 3. Berechnung des Gewerbesteuermessbetrages, § 11**
- 4. Berechnung der Gewerbesteuer, § 16**
- 5. Zerlegung, §§ 28 ff**
- 6. Wiederholungsfälle**

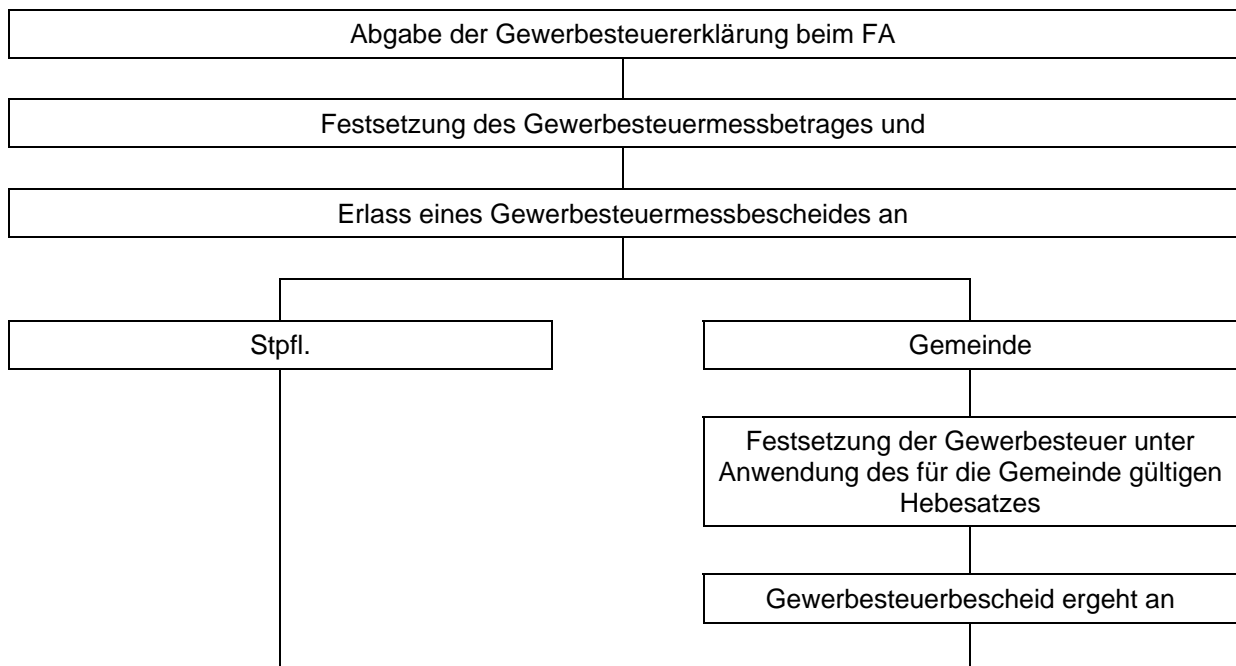
# 1. Einführung in die Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer wird von den Gemeinden erhoben, § 1 GewStG<sup>1</sup>.

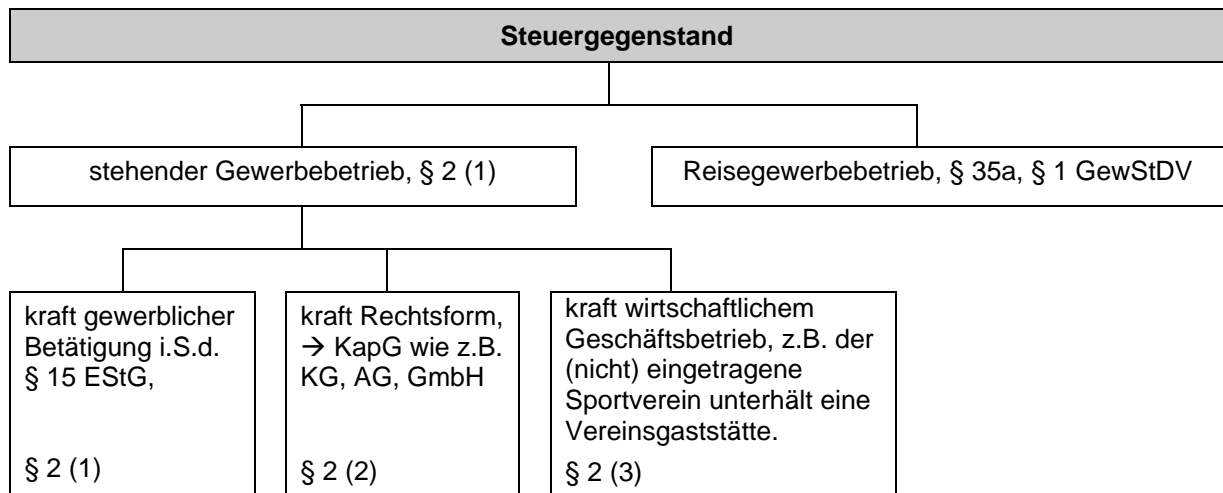
Bemessungsgrundlage für die GewSt ist der Gewerbeertrag. Dieser wird ermittelt, in dem der (einkommen- oder körperschaftsteuerliche) Gewinn um bestimmte Hinzurechnungen (§ 8) erhöht und um bestimmte Kürzungen (§ 9) gemindert wird.

Auf diesen so ermittelten Gewerbeertrag die Steuermesszahl (§ 11) angewendet. Das Ergebnis ist ein „Gewerbesteuermessbetrag“.

Das Finanzamt erlässt einen Gewerbesteuermessbescheid, welcher Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuerbescheid der heheberechtigten Gemeinde ist. Diese wendet den für die Gemeinde gültigen Hebesatz zur Ermittlung der Gewerbesteuer an.



## 1.1. Steuergesamt, § 2



<sup>1</sup> Alle §§ ohne weitere Erläuterung sind §§ des GewStG.

## 1.2. Befreiungen, § 3

Gemäß § 3 sind einige gewerbliche Unternehmen von der GewSt befreit. Hierunter fallen u.a. die Deutsche Bundesbank, staatliche Lotterieu Unternehmen, i.d.R. Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime, private Schulen, sofern sie von der USt befreit sind, Gemeinnützige Körperschaften, ausgenommen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe etc.

## 1.3. Heheberechtigte Gemeinde, § 4

ist die Gemeinde, in der die Betriebsstätte unterhalten wird. Werden mehrere Betriebsstätten unterhalten, so wird der Steuermessbetrag und damit die GewSt aufgeteilt → Zerlegung

## 1.4. Steuerschuldner, § 5

**Steuerschuldner** ist gem. § 5 GewStG der Unternehmer.

Einzelgewerbetreibender → Einzelunternehmer  
PG / Mitunternehmer → die Gesellschaft  
KapG → die Gesellschaft

## 1.5. Abzugsfähigkeit als BA

Bis 2007 war die Gewerbesteuer als BA abzugsfähig.

Die GewSt, die nach dem 31.12.2007 entstanden ist, ist keine BA mehr (§ 4 (5)b EStG).

Für VZ vor 2008 ist die GewSt noch als BA bei Abfluss (und als BE bei Erstattungen) anzusetzen, § 52 (12) letzter Satz. Dies bedeutet, dass die GewSt des VZ 2007, die im Jahr 2008, 2009 oder später festgesetzt wird, noch im Jahr 2008/2009 BA ist, da sie einen VZ betrifft, der vor 2008 liegt.

**Nur zur Kenntnis:** Im Zeitpunkt der Berechnung der als BA abzugsfähigen GewSt ist lediglich der Gewinn vor Abzug der Gewerbesteuer bekannt. Deshalb ist die auf dieser Grundlage berechnete Gewerbesteuer zu hoch. Dieses Problem wird mathematisch entweder durch

⇒ die "5/6-tel Methode" oder  
⇒ die "Divisormethode" gelöst.

Hierdurch kann mit dem bekannten Gewerbeertrag vor GewSt jene Gewerbesteuer berechnet werden, die bereits auf dem um die (noch unbekannt) GewSt geminderten Gewinn beruht. In Höhe des so errechneten GewSt-Betrages ist dann eine Rückstellung zu bilanzieren.

Zur Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung sind die Hebesätze des § 11 in der Fassung bis zum VZ 2007 erforderlich. Da diese in Ihrer Textausgabe nicht abgedruckt sind, setze ich die Kenntnis der genauen Anwendung von 5/6tel - oder Divisormethode nicht voraus.

→ Nachfolgende Darstellung daher nur zur Kenntnis:

### 1.5.1. 5/6tel Methode

Nach R 4.9 (2) EStR 2005 wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, die GewSt mit 5/6 des Betrages der GewSt anzusetzen, die sich ohne Berücksichtigung der GewSt als BA ergeben würden. Diese Methode führt nur dann zu einem genauen Ergebnis, wenn der Hebesatz der Gemeinde 400 % und die anzurechnende Steuermesszahl 5 % beträgt.

### 1.5.2. Divisor Methode

Auch hier wird die GewSt vor Abzug der voraussichtlichen GewSt als BA berechnet. Um die tatsächliche GewSt zu errechnen, wird dieser Betrag durch einen Divisor geteilt:

**Divisor für KapG**

$$\text{Divisor} = 1 + \frac{5 \times \text{Hebesatz}}{10.000}$$

**Divisor für PG / EU**

$$\text{Divisor} = 1 + \frac{\text{höchste Staffelzahl} \times \text{Hebesatz}}{10.000}$$

## 2. Ermittlung des Gewerbeertrages

BMG für die GewSt ist der "**Gewerbeertrag**". Dieser ist der nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt um die Hinzurechnungen gem. § 8 und vermindert um die Kürzungen gem. § 9 GewStG.

|   |
|---|
| Gewinn aus Gewerbebetrieb (nach EStG oder KStG) |
| + Hinzurechnungen, § 8                          |
| - <u>Kürzungen, § 9</u>                         |
| = Gewerbeertrag, §§ 6, 7                        |

Maßgeblich für die Berechnung des Gewerbeertrages ist gem. § 10 (1) grundsätzlich das KJ. Im Falle eines abweichenden WJ gilt der Gewerbeertrag in dem Erhebungszeitraum als bezogen, in dem das WJ endet, § 10 (2).

### 2.1. Hinzurechnungen, § 8

Dem Gewinn werden die in § 8 genannten Beträge wieder hinzugerechnet, sofern sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt worden sind:

- § 8 Nr. 1 Es werden jeweils 1/4 des Finanzierungsanteils der jeweiligen Vergütung für die Überlassung von Geld und Sachkapital hinzugerechnet.  
Im Einzelnen werden **25 %** folgender Beträge hinzugerechnet:
- a Entgelte für Schulden (Finanzierungsanteil 100 %). Unbeachtlich für die Hinzurechnung ist es, ob es sich um Zinsen eines langfristigen Kredites handelt oder ob es sich z.B. um einen kurzfristigen Kontokorrentkredit handelt.
  - b Renten und dauernde Lasten. Wiederkehrende Leistungen, die den gewerblichen Gewinn gemindert haben, sind insbesondere betriebliche Kaufpreisrenten.<sup>2</sup>
  - c Gewinnanteile des stillen Gesellschafters<sup>3</sup>.
  - d 1/5tel der Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für die Benutzung von *beweglichen* WG des AV.  
Der Gesetzgeber geht davon aus, dass der Finanzierungsanteil lediglich 1/5 tel bzw. 20% beträgt. Da die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 insgesamt nur zu 1/4 erfolgen, verbleibt real eine Hinzurechnung von 5 % der Miete/Pacht/Leasingraten (1/4 von 20 % der Miete sind 5 % der Miete).
  - e 13/20tel der Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für die Benutzung der *unbeweglichen* WG des AV.  
Hierbei kann es sich auch um ein immaterielles WG wie insbesondere den pachtweise überlassenen Geschäfts- oder Firmenwert handeln. Der Finanzierungsanteil wurde vom Gesetzgeber pauschal mit 13/20 = 65 % festgelegt, so dass real 1/4 von 65 % = 16,25 % der Miete/ Pacht/Leasingraten oder Erbbauzinsen hinzugerechnet werden.
  - f 1/4tel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (Lizenzen, Konzessionen, Urheberrechte, ungeschützte Erfindungen und/oder Ideen).

<sup>2</sup> Es besteht ein Meinungsstreit, ob es sich bei Erbbauzinsen um dauernde Lasten handelt (so Abschn. 49 (2) GewStR) oder um Miete / Pacht gem. § 8 Nr. 1 e (siehe dort). Der Unterschied besteht in der Höhe des Finanzierungsanteils: nach Nr. 1b wird die volle Erbbaulast (x 1/4) hinzugerechnet, nach Nr. 1e werden lediglich 65 % der Erbbaulast (= Finanzierungsanteil) x 1/4 hinzugerechnet. Der Streit dürfte durch BFH-Urt. v. 07.03.2007, Az. I R 60/06, BStBl II 2007, 654 zu Gunsten der Miete/Pacht entschieden worden sein.

<sup>3</sup> Der Verlustanteil des "Stillen" ist als Ertrag des Inhabers des Handelsgeschäftes auszuweisen und mindert in voller Höhe dessen Gewerbeverlust.

**Freibetrag 100.000 €**

Zur Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen werden die Hinzurechnungen nach § 1 Nr. 1 a-f zu 1/4 nur vorgenommen, soweit "die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt". Es handelt sich um einen FB, der sich auf die Summe der in den betroffenen Vergütungen enthaltenen Finanzierungsanteile bezieht. Der danach verbleibende Betrag unterliegt zu einem Viertel der Hinzurechnung:

| § 8 Nr. 1 | Aufwand für                                  | Finanzierungsanteil           |
|-----------|--|-------------------------------|
| a         | Entgelte für Schulden                        | 100 %                         |
| b         | Renten und dauernde Lasten                   | Zinsanteil 100 %              |
| c         | Gewinnanteile des stillen Gesellschafters    | 100 %                         |
| d         | Mieten, Pachten Leasingraten - bewegliche WG | 20 %                          |
| e         | " - unbewegliche WG                          | 65 %                          |
| f         | Lizenzgebühren                               | 25 %                          |
|           | =  | Summe                         |
|           | - Freibetrag                                 | .....- 100.000                |
|           | = übersteigender Betrag                      | Summe                         |
|           | davon 1/4 =                                  | x ¼ =<br><b>Hinzurechnung</b> |

§ 8 Nr. 4 Tantiemenzahlungen an den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA für die Geschäftsführung

§ 8 Nr. 5 Hinzurechnung der Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligung von mindestens 15 % zu Beginn des WJ (bzw. erstmalig zum 01.01.2008) bei

⇒ **natürlichen Personen** der nach § 3 Nr. 40 EStG zu **50 %** bzw **ab VZ 2009 zu 40 %** steuerfrei gebliebene Teil der Gewinnausschüttung

⇒ **Kapitalgesellschaften** die nach § 8b (1) i.V.m. (5) KStG zu **95 %** steuerfrei gebliebene Gewinnausschüttung.

Die mit den Gewinnanteilen zusammenhängenden und nach § 3c (2) EStG bzw. § 8b (5) KStG nicht abziehbaren BA sind gegen zu rechnen.

→ vgl. auch nachstehend zum korrespondierenden Kürzungstatbestand § 9 Nr. 2a.

§ 8 Nr. 8 Wenn die Beteiligung an einer (in- oder ausländischen) PG im BV gehalten wird, muss ein ggf. entstandener Verlustanteil dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden.

**2.2. Kürzungen, § 9**

Die Summe des Gewinnes und der Hinzurechnungen wird gekürzt um:

§ 9 Nr. 1 1,2 % des Einheitswertes für Grundbesitz (140 %), der zum BV gehört.

Diese Kürzung erfolgt, um eine Doppelbelastung durch die Grundsteuer zu vermeiden. Daher gilt die Kürzung nicht für Grundstücke, die von der Grundsteuer befreit sind.

Die Einheitswerte von Grundstücken wurden letztmalig auf den 01.01.1964 festgestellt. Um die mittlerweile eingetretenen Werterhöhungen von Grundvermögen aufzufangen, werden gem. §§ 70, 121a BewG die Einheitswerte vom 01.01.1964 mit 1,4 multipliziert (= 140 % des ursprünglichen Einheitswertes).

⇒ Einheitswert x 1,4 = BMG x 1,2 % = Kürzungsbetrag

- § 9 Nr. 2 Gewinnanteile an einer im BV gehaltenen Beteiligung an einer PG
- § 9 Nr. 2a Gewinnanteile an einer im BV gehaltenen Beteiligung an einer KapG, wenn die Beteiligung mindestens 15 % beträgt. Vgl. im Übrigen die korrespondierende Hinzurechnungsvorschrift bei Verlusten an KapG, § 8 Nr. 5.
- § 9 Nr. 2b Nach § 8 Nr. 4 hinzugerechnete Tantiemen / Gewinnanteile
- § 9 Nr. 3 Gewinn einer ausländischen Betriebsstätte
- § 9 Nr. 5 Spenden bis zu einem Höchstbetrag von  
⇒ 20 % des Gewinnes zuzüglich Spenden (§ 8 Nr. 9) oder  
⇒ von 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze, Löhne und Gehälter.

### 3. Berechnung des Gewerbesteuermessbetrages, § 11

Seit dem VZ 2008 beträgt die Steuermesszahl einheitlich 3,5 %<sup>4</sup>. Die Steuermesszahl wird auf den ermittelten Gewerbeertrag angewendet.

- Dabei wird der Gewerbeertrag auf voll 100 € nach unten abgerundet.
- FB in Höhe von 24.500 € für natürliche Personen und PG
- FB in Höhe von 3.900 € bei Vereinen für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
- (kein FB für KapG)

**Berechnungsbeispiel:** Der Gewerbeertrag der A+B OHG beträgt 84.578,66 €.

abgerundet: 84.500  
- FB - 24.500  
= maßgeblicher Gewerbeertrag 60.000 x Steuermesszahl 3,5 % = **2.100 € Gewst-messbetrag**

### 4. Berechnung der Gewerbesteuer, § 16

Die hebeberechtigte Gemeinde wendet auf den Gewerbesteuermessbetrag den für die Gemeinde zuständigen Hebesatz an.

Die Hebesätze werden von den Gemeinden per Satzung festgelegt. So beträgt der Gewerbesteuerhebesatz der Stadt Köln im Jahr 2008 (seit 1988) 450 %. Zum Vergleich: die Hebesätze von Düsseldorf und Aachen betragen 445 %, Berlin: 410 % und von München 490 %.

**Bsp:** der durch das FA festgestellte Gewerbesteuermessbetrag beträgt 600.

- Stadt Köln: 600 x Hebesatz 450 % = 2.700 € GewSt
- Stadt München: 600 x Hebesatz 490 % = 2.940 € GewSt

<sup>4</sup> Bis VZ 2007 betrug die Steuermesszahl für KapG einheitlich 5 %, wohingegen bei PersG die Steuermesszahl beginnend mit 1 % in ein-Prozent-Schritten pro 12.000 € Gewerbeertrag gestaffelt war (ab 48.000 € Gewerbeertrag: 5 %).

## 5. Zerlegung, §§ 28 ff

Hat ein Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden, so wird der (einheitliche) Gewerbesteuermessbetrag des Unternehmens „zerlegt“, d.h. es wird berechnet, welcher Anteil vom GewStMessbetrag den jeweiligen Gemeinden zusteht.

Aufteilungs- bzw. Zerlegungsmaßstab ist § 29 das Verhältnis der Summe der Arbeitslöhne iSv § 31.

### Arbeitslohn i.S.v. § 31 für die Zerlegung:

- Bruttolöhne
- + Zuschläge für Mehrarbeit und Sonntags-, Feiertags- u. Nachtarbeit
- Ausbildungsvergütungen
- einmalige Vergütungen (Tantiemen, Gratifikationen)
- sonstige Vergütungen, sofern sie bei dem einzelnen AN 50.000 € übersteigen
- + fiktiver Unternehmerlohn bei nicht juristischen Personen von insgesamt 25.000 € jährlich
- = Arbeitslöhne für die Zerlegung (abzurunden auf volle 1.000 €)

Die Summe der Arbeitslöhne wird ins Verhältnis gesetzt zu den Arbeitslöhnen, die bei den einzelnen Betriebsstätten gezahlt werden.

## 6. Wiederholungsfälle

### 1. Fall (Hinzurechnungen / Kürzungen)

|   |         |
|---|---------|
| Ein Betrieb erzielt einen Gewinn von        | 200.000 |
| Er hat Zinsaufwendungen von                 | 100.000 |
| Die Mieten für Geschäftsräume betragen      | 40.000  |
| Leasingzahlungen für bewegliche WG betragen | 50.000  |

Wie hoch ist der Gewerbeertrag?

### 2. Fall (Hinzurechnungen / Kürzungen)

Die Lupinenverarbeitungswerke GmbH erzielt einen Gewinn von 100.000

Im VZ wurden Leasinggebühren für drei betrieblich genutzte KfZ in Höhe von insgesamt 30.000 € gezahlt. Ferner wurden 55.000 € Zinsen für ein betriebliches Darlehen gezahlt.

Zum BV gehört ein Betriebsgrundstück (Einheitswert zum 01.01.1964 = 123.456 €).

Ferner wurden 5.000 € für mildtätige und wissenschaftliche Zwecke gespendet. Der Umsatz hat 700.000 € betragen, die Löhne- und Gehälter betragen im VZ 300.000 €.

Wie hoch ist der Gewerbeertrag?

### 3. Fall (Gewerbsteuerermessbetrag)

Für die Lupinenverarbeitungswerke GmbH wurde ein Gewerbeertrag von 92.926 € ermittelt.  
Wie hoch ist der Gewerbebesteuerermessbetrag?

### 4. Fall (Gewerbsteuer)

Für die Lupinenverarbeitungswerke GmbH mit Sitz in Köln wurde ein Gewerbebesteuerermessbetrag von 3.251,50 ermittelt. Wie hoch ist die Gewerbsteuer?

### 5. Fall (Zerlegung)

Die Fa. Esser Transporte hat ihren Hauptsitz in Köln und eine Filiale in Düsseldorf. Die Inhaberin Frau Esser verbringt ca. 80 % ihrer Arbeitszeit in Köln und 20 % in Düsseldorf. Der Gewerbebesteuerermessbetrag beträgt 1.564 €

Folgende Arbeitslöhne wurden gezahlt:

|  | Köln    | Düsseldorf |
|--|---------|------------|
| Bruttolöhne                                    | 280.000 | 170.000    |
| Sozialaufwendungen                             | 26.000  | 19.000     |
| Ausbildungsvergütungen                         | 27.000  | 0          |
| Tantieme (im Bruttolohn enthalten)             | 10.000  | 3.000      |
| Nachtzuschläge (nicht im Bruttolohn enthalten) | 25.000  | 7.000      |

Wie hoch ist die Gewerbsteuer für Köln und Düsseldorf?