

---

# Wichtige Hinzurechnungen und Kürzungen in der GewSt

Jens Wingenfeld, StB



## Agenda

- 1 zum Warmmachen: Kurzeinführung GewSt
- 2 Die Ausgangsgröße: § 7 GewStG
- 3 Dauerbrenner § 8 Nr. 1 lit. a) bis f) GewStG
- 4 kleine kleiner Fall zu § 8 Nr. 1 lit. a) bis f) GewStG
- 5 Ausschüttungen und Gewerbesteuer !!!
- 6 restliche Vorschriften
- 7 Aufgabe angelehnt an Bibu-Klausur



## ▶ Grundzüge

- Wer oder was unterliegt der Gewerbesteuer?

Deutsche Bank AG?

Arzt Alfred aus  
Aachen?

Vermieter V, der eine  
Wohnhochhaus  
vermietet?

Handwerker H aus  
Hamm?

Die A-GmbH & Co.  
KG, deren alleinige  
Geschäftsführerin die  
A-GmbH ist?

Die I-Inc. aus Iowa  
(USA), die in  
Deutschland eine  
Betriebsstätte unterhält  
(Warenverkauf)?



## ► Schema zur Ermittlung der GewSt

	€
<b>Gewinn aus Gewerbebetrieb</b> (§§ 4, 5 EStG)	.....
+ <b>Hinzurechnungen</b> nach § 8 GewStG	.....
- <b>Kürzungen</b> nach § 9 GewStG	.....
<hr/>	
= <b>maßgebender</b> Gewerbeertrag (§ 7 Satz. 1 GewStG)	.....
- <b>Gewerbeverlust aus Vorjahren</b> nach § 10a GewStG uneingeschränkter Verlustabzug bis <b>1 Mio. Euro</b> eingeschränkter Verlustabzug ( <b>60%</b> des verbleibenden Gewerbeertrags)	.....
<hr/>	
= <b>vorläufiger</b> Gewerbeertrag (abzurunden auf volle 100 Euro)	.....
- <b>Freibetrag</b> nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 oder 2 GewStG <b>24.500€</b> bei natürlichen Personen und Personengesellschaften <b>5.000€</b> bei Vereinen für wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb <b>0€</b> bei Kapitalgesellschaften	.....
<hr/>	
= <b>endgültiger</b> Gewerbeertrag	.....
x (einheitliche) <b>Steuermesszahl</b> (3,5%) nach § 11 Abs. 2 GewStG	.....
<hr/>	
= <b>Steuermessbetrag</b> (auf volle € abzurunden, R 14.1 Satz 3 GewStR)	.....
x <b>Hebesatz</b> nach § 16 GewStG	.....
<hr/>	
= <b>Gewerbsteuer</b>	.....

} → unser Thema heute



## ▶ Ausgangsgröße: der Gewerbeertrag

### Rechtsgrundlagen

#### § 7 Gewerbeertrag

<sup>1</sup>Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge.



## ▶ Klassiker: § 8 Nr. 1 lit. a) bis f) GewStG

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1.  
Ein Viertel der Summe aus

Entgelte für Schulden (§ 8 <b>Nr. 1a</b> GewStG),
Renten und dauernde Lasten (§ 8 <b>Nr. 1b</b> GewStG),
Gewinnanteile des (echten) stillen Gesellschafters (§ 8 <b>Nr. 1c</b> GewStG),
Miet- und Pacht aufwendungen <b>beweglicher</b> WG des AV (§ 8 <b>Nr. 1d</b> GewStG),
Miet- und Pacht aufwendungen <b>unbeweglicher</b> WG des AV (§ 8 <b>Nr. 1e</b> GewStG),
Aufwendungen für zeitlich befristete Überlassung von Rechten (§ 8 <b>Nr. 1f</b> ),

soweit die Summe den Betrag von 200 000 Euro übersteigt;



**kein Druckfehler! wann wurde denn das beschlossen???**

Reihenfolge?

Freibetrag oder  
Freigrenze?



## Beispiel

1. Am 01. Februar 2019 hat der Großhändler G ein Darlehen i. H. v. 200.000 € zu nachfolgenden Bedingungen aufgenommen:
  - ▶ Zinssatz: 9 % p. a.
  - ▶ Auszahlung: 94 %
  - ▶ Laufzeit: 01. Februar 2019 bis 31. Januar 2024
  - ▶ Tilgung: 31. Januar 2024 in einer Summe
2. Darlehen der Commerzbank AG, Darlehensstand zum 01. Januar 2019: 15.000 €. Dieser Betrag wurde am 30. Juni 2019 einschließlich 11 % Zinsen getilgt.

## Frage:

**Wie hoch ist der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG, wenn durch weitere Buchstaben der Norm schon 210 TEUR aufgelaufen sind?**



## ▶ § 8 Nr. 1 lit. c) GewStG: Gewinnanteil des stillen Gesellschafters

typisch stiller Gesellschafter



(+)

Warum?

atypisch stiller Gesellschafter



(-)

Warum?





EL 145 Dezember 2018

## 2. Stille Gesellschafter

Die Regelungen des HGB über die stille Ges sind weitgehend dispositives Recht. Daher können durch den GesVertrag die R des stillen G'ters eingeschränkt oder ausgeweitet werden. Werden sie ausgeweitet und denen eines am Unternehmen unmittelbar beteiligten G'ters einer OHG, KG oder GbR angenähert – z. B. durch eine Beteiligung am Unternehmensvermögen, die allerdings weiterhin rein schuldrechtl. Natur ist –, wird die stille Ges nach der übl. Terminologie im StR als atypisch stille Ges und der stille G'ter als **atypisch stiller G'ter** bezeichnet. Er ist zwar ein stiller G'ter i. S. der Nr. 1 Buchst. c, seine Gewinnanteile werden aber nicht gemäß Nr. 1 Buchst. c hinzugerechnet. Denn der atypische stille G'ter ist MU i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und seine Gewinnanteile sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. BFH VIII R 364/83 v. 12.11.85, BStBl II 86, 311; s. a. § 15 EStG Rz. 317 f.; GewStH 8.1 Abs. 3 „atypisch stille Gesellschaften“). Sie werden bei der Ermittlung des Gewinns nicht abgesetzt und sind daher dem Gewinn auch nicht wieder hinzuzurechnen. Entspr. gilt für Gewinnanteile eines an einer MUschaft beteiligten typisch stillen G'ters, wenn die stille Beteili-

gung zu dessen SonderBV gehört (§ 15 EStG Rz. 458 f.). Relevant für Nr. 1 Buchst. c sind somit nur Gewinnanteile **typisch stiller G'ter**, die nicht zugleich MU des Gewerbebetriebs sind, an dem die stille Beteiligung besteht.

182



# Hinzurechnungen und Kürzungen GewSt

## § 8 Nr. 1 lit. d) GewStG

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1.

Ein Viertel der Summe aus

...

d)

einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen. <sup>2</sup>Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nur zur Hälfte vorzunehmen bei

aa)

Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge),

bb)

extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, für die sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 ergibt, dass das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt, und

cc)

Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind,

Woran erinnern uns  
die Buchstaben aa)  
bb) cc) ???



## § 8 Nr. 1 lit. d) GewStG

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1.

Ein Viertel der Summe aus

...

e)

der  Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, und

f)

einem  Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen). <sup>2</sup>Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nicht vorzunehmen auf Aufwendungen, die nach § 25 des Künstlersozialversicherungsgesetzes Bemessungsgrundlage für die Künstlersozialabgabe sind



### ▶ Eine kleine Aufgabe

Die A-GmbH und Co. KG mit Sitz in Aachen ist auf den Handel von Lebensmitteln spezialisiert. Im Erhebungszeitraum 2020 liegen folgende Daten vor bzw. haben sich folgende Sachverhalte abgespielt:

1. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des 7 GewStG betrug 500 TEUR.
2. Der Gesellschafter A hat der KG ein Darlehen gegeben, die KG hatte hierfür 10 TEUR Zinsaufwand.
3. An kurzfristigen Kontokorrentzinsen fielen 2 TEUR an.
4. An langfristigen Bankzinsen fielen 7 TEUR an.
5. Ein Freund von A, nämlich B, hat der Gesellschaft einen Betrag von 40 TEUR überlassen. Als Vergütung ist ein Anteil von 5 % des handelsrechtlichen JÜ vereinbart. Weitere Vereinbarungen enthält die Abrede nicht. Der JÜ nach HGB betrug 400 TEUR. Insofern hat die Gesellschaft an B 20 TEUR gezahlt.
6. Die KG ist groß in das Photovoltaikgeschäft eingestiegen, d. h. sie hat sich eine so genannte „Aufdach“-Anlage gepachtet, die auf dem Gebäude der Z-AG steht, Pachtzins in 2020: 500 TEUR.
7. Die Gesellschaft hat als Firmen-PKW ein Model 3 Tesla. Leasingraten hierbei je Monat 500 EUR (USt lassen wir mal außen vor).
8. Für das Firmengebäude, welches einem Immobilienfonds gehört, wurden 20 TEUR je Monat gezahlt.

**Aufgabe: Ermitteln Sie den Gewerbesteuermessbetrag für die KG aus den oben genannten Angaben.**



### ▶ Ausschüttungen und deren gewerbesteuerliche Behandlung

**1. Schritt: Behandlung im Rahmen der ESt/KSt**

**2. Schritt: Behandlung im Rahmen der GewSt**

**davon abhängig**



## ▶ Ausschüttungen und deren gewerbesteuerliche Behandlung

### Rechtsgrundlagen

#### § 8 Hinzurechnungen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

5. die nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes oder § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und erhaltenen Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs. 5 und 10 des Körperschaftsteuergesetzes unberücksichtigt bleiben.



## ▶ Ausschüttungen und deren gewerbesteuerliche Behandlung

### § 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

2a.

die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten **inländischen Kapitalgesellschaft** im Sinne des § 2 Abs. 2, einer Kredit- oder Versicherungsanstalt des öffentlichen Rechts, einer Genossenschaften oder einer Unternehmensbeteiligungsgesellschaft im Sinne des § 3 Nr. 23, wenn die Beteiligung **zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 Prozent** des Grund- oder Stammkapitals beträgt **und die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind.**

<sup>4</sup>Nach § 8b Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes nicht abziehbare Betriebsausgaben sind keine Gewinne aus Anteilen im Sinne des Satzes 1.

7.

die Gewinne aus Anteilen an einer **Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb** des Geltungsbereichs dieses Gesetzes, wenn die Beteiligung **zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 Prozent** des Nennkapitals beträgt und die **Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind.**



# ▶ Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft als Anteilseignerin => gewerbesteuerliche Auswirkung

### Sachverhalt

Die M-GmbH ist zu 14 % an ihrer Tochtergesellschaft, der T-GmbH, seit Jahren beteiligt. Die T-GmbH schüttet am 07.07.2020 eine Dividende von brutto 5 TEUR aus.

Frage: gewerbesteuerliche Behandlung?





# ▶ Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft als Anteilseignerin => gewerbesteuerliche Auswirkung

### Lösung

Schritt 1: wie wird in der KSt verfahren?

- Es handelt sich um einen Fall des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 20 Abs. 8 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG (= bei der GmbH mit Sitz im Inland sind alle EK solche aus GewB, siehe § 8 Abs. 2 KStG).
- Besonderer Steuersatz von 25 % gilt hier nicht, siehe § 32d Abs. 1 S. 1 EStG, sondern der normale KSt-Tarif von 15 %, siehe § 23 KStG.
- Hier gilt jedoch die Besonderheit des § 8b KStG:



## ▶ Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft als Anteilseignerin => gewerbesteuerliche Auswirkung

### Abrechnung der Bank

• Bruttodividende	5000,00 EUR
• Abzüglich 25 % KESt	- 1250,00 EUR
• <u>Abzüglich SolZ 5,5 %</u>	<u>-68,75 EUR</u>
• Auszahlungsbetrag netto	
	3681,25 EUR

### BS bei der KapGes:

Bank	3681,25	an Beteiligungserträge 5000,00
Steueraufwand	1250,00	
Aufwand SolZ	68,75	

100 Punkte Frage:  
Der KSt-Tarif beträgt 15 %!  
Kann die AG dies beim  
Quellensteuerabzug  
berücksichtigen lassen?



# ▶ Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft als Anteilseignerin => gewerbesteuerliche Auswirkung

- Ausgangsgröße: Bruttobeteiligungsertrag 5000,00 EUR
- Außerbilanzielle Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG, da § 8b Abs. 4 KStG dies uns nicht verbietet (Beteiligung zu Beginn des KJ unmittelbar nicht weniger als 10 % (am 01.01. nämlich 14 %)) - 5000,00 EUR
- Abzüglich 5 % pauschal, die nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden dürfen, § 8b Abs. 5 S. 1 ESTG +250,00 EUR

---

- 250,00 EUR  
der KSt unterliegen somit
  
- **=> erst jetzt kommen wir zur gewerbesteuerlichen Behandlung**
  
- **=> Ausgangsgröße für die GewSt für diesen SV, § 7 S. 1 GewStG** **250,00 EUR**



## Was wählt man hier aus für die gewerbesteuerliche Behandlung?

### § 8 Nr. 5 GewStG (+)



- Voraussetzung: kein Anwendungsfall der §§ 9 Nr. 2a oder 7 GewStG (keine Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums von  $\geq 15\%$ )
- Vorliegend ist der steuerfreie Teil nach § 8b KStG wieder hinzuzurechnen (4750,00 EUR)

### § 9 Nr. 2a GewStG (-)



- Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums von  $\geq 15\%$
- In Abgrenzung zu § 9 Nr. 7 GewStG inländische Beteiligung

### § 9 Nr. 7 GewStG (-)



- Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums von  $\geq 15\%$
- In Abgrenzung zu § 9 Nr. 2a GewStG ausländische Beteiligung



### ▶ Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft als Anteilseignerin => gewerbesteuerliche Auswirkung

- => Ausgangsgröße für die GewSt für diesen SV, § 7 S. 1 GewStG 250,00
  - => Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG (für den vorliegenden Fall: die 95 % der im Ergebnis nach §§ 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG steuerbefreiten Dividenden) + 4750,00
- Der Gewerbesteuer unterliegen somit 5000,00**



# ▶ weitere oft vorkommende Hinzurechnungen-Kürzungen

## § 8 Hinzurechnungen

8.

die Anteile am Verlust einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind;

9.

die Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes;



# ▶ weitere oft vorkommende Hinzurechnungen-Kürzungen

## § 9 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

1.

1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; maßgebend ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14) lautet.

2.

die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, wenn die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind.



# ▶ weitere oft vorkommende Hinzurechnungen-Kürzungen

## § 9 Kürzungen

5.

die aus den Mitteln des Gewerbebetriebs geleisteten Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt 20 Prozent des um die Hinzurechnungen nach § 8 Nummer 9 erhöhten Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 7) oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. 2Voraussetzung für die Kürzung ist, dass diese Zuwendungen...





▶ zum Ernstfall

**Und nun zur fröhlichen Klausuraufgabe  
(extra beiliegende Datei)!**

