

Leseprobe zu



Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann

Gewerbsteuergesetz

Kommentar

2018, 1007 Seiten, gebunden, Kommentar, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-25081-2

139,00 €

Abschnitt II
Bemessung der Gewerbesteuer

§ 7 Gewerbeertrag

¹Gewerbeertrag 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.

²Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,

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

³Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1. ⁴§ 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft anzuwenden, soweit an der Mitunternehmerschaft natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind; im Übrigen ist § 8b des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden. ⁵Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Kapitalgesellschaft, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden ist, ist § 8 Abs. 9 Satz 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; ein sich danach bei der jeweiligen Sparte im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes ergebender negativer Gewerbeertrag darf nicht mit einem positiven Gewerbeertrag aus einer anderen Sparte im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeglichen werden. ⁶§ 50d Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden. ⁷Hinzurechnungsbeträge im Sinne des § 10 Absatz 1 des Außensteuergesetzes sind Einkünfte, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen. ⁸Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 des Außensteuergesetzes gelten als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt; das gilt auch, wenn sie nicht von einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erfasst werden oder das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung selbst die Steueranrechnung anordnet. ⁹Satz 8 ist nicht anzuwenden, soweit auf die Einkünfte, würden sie in einer Zwischengesellschaft im Sinne des § 8 des Außensteuergesetzes erzielt, § 8 Absatz 2 des Außensteuergesetzes zur Anwendung käme.

§ 16 GewStDV, abgedruckt und kommentiert bei § 10 GewStG

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	V. Verfahrensrechtliche Aspekte	7
I. Regelungsgegenstand und -zweck	1	1. Rechtlich selbstständige Gewinnermittlung	7
II. Anwendungsbereich	2	2. Rechtsbehelfe	8
III. Rechtsentwicklung	3		
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4	B. Gewinnermittlung für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags (Satz 1)	11
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des GewStG	4	I. Begriff des Gewerbeertrags	11
2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG und KStG	5	1. Ermittlungsschema	11
3. Gewinnermittlungsvorschriften in weiteren Gesetzen	6	2. Rückgriff auf die Gewinnermittlung des EStG und KStG	12
		3. Konkrete Maßgeblichkeit der Gewinnermittlung für einkommen-/körperschaftsteuerliche Zwecke?	19

4. Gewerbeertrag bei abweichendem Wirtschaftsjahr	22	ee) Tätigkeitswechsel auf Ebene einer Mitunternehmerschaft	68
5. Abweichende Gewinnermittlung aufgrund des Objektsteuercharakters	24	ff) Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)	72
a) Korrektur des nach den Vorschriften des EStG/KStG ermittelten Gewinns?	24	gg) In-sich-Geschäfte iSd. § 16 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5 EStG und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG	73
b) Beginn der sachlichen Steuerpflicht – Abgrenzung von Vorbereitungshandlungen	25	hh) Realteilung einer Mitunternehmerschaft	74
c) Beschränkung auf das Inland	29	ii) Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG)	76
d) Vermeidung von Doppelerfassungen durch Gewinn und Hinzurechnungen	32	jj) Einstellung eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns in eine § 6b-Rücklage	78
e) Veräußerungs-/Aufgabegewinne	33	kk) Sondermitunternehmeranteil iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG	79
6. Rechtsformspezifische Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags	34	ll) Veräußerungs- und Aufgabegewinne einer Organgesellschaft	80
a) Einzelunternehmen	34	f) Ermittlung des begünstigten Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns/Berücksichtigung von Verlusten	81
b) Personengesellschaften	38	g) Besteuerungsebene bei gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungs- und Aufgabegewinnen bei Mitunternehmerschaften	84
c) Kapitalgesellschaften	39		
d) Besteuerung kleiner Körperschaften	40	C. Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne (Satz 2)	85
e) Ermittlung des Gewerbeertrags bei Organschaftsverhältnissen	41	I. Vorbemerkung zum Verhältnis zu § 7 Satz 1 GewStG	85
7. Gewerbesteuerliche Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen nach § 7 Satz 1 GewStG	48	II. Grundaussagen der Vorschrift	86
a) Vorbemerkung zum Verhältnis zu § 7 Satz 2 GewStG	48	1. Regelungsgegenstand und -zweck	86
b) Keine Gewerbesteuerpflicht bei Gewinnrealisation vor Beginn oder nach Ende der sachlichen Gewerbesteuerpflicht	49	2. Anwendungsbereich	87
c) Prüfungsschema/-reihenfolge	50	3. Entstehungsgeschichte	88
d) Voraussetzungen für die Steuerfreistellung	51	4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	89
aa) Rechtfertigung im Objektsteuerprinzip	51	a) Verhältnis zum Verfassungsrecht	89
bb) Besonderheiten bei sachlich Gewerbesteuerpflichtigen gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GewStG	55	b) Verhältnis zu anderen Vorschriften des GewStG	90
cc) Abgrenzung zur einkommensteuerlichen Behandlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen nach §§ 16, 34 EStG	57	c) Verhältnis zu Vorschriften des EStG	91
dd) Beurteilung nach Maßgabe der bei der sachlichen Gewerbesteuerpflicht geltenden Grundsätze und der Merkmale Unternehmens-/Unternehmeridentität iSd. § 10a GewStG	58	d) Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG	92
ee) Wegfall der persönlichen Steuerpflicht als Betriebseinstellung	61	III. Anwendungsbereich	93
e) Einzelfälle/-aspekte	62	1. Keine Einschränkung der Gewerbesteuerpflicht von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen iSd. § 7 Satz 1 GewStG durch § 7 Satz 2 GewStG	93
aa) Entnahmegewinn bei unentgeltlicher Übertragung iSd. § 6 Abs. 3 EStG	62	2. Keine Gewerbesteuerpflicht bei Gewinnrealisation vor Beginn oder nach Ende der sachlichen Gewerbesteuerpflicht	94
bb) Allmähliche Betriebs-/Teilbetriebs-einstellung	63	3. Prüfungsschema/-reihenfolge	95
cc) 100-prozentige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	65	4. Veräußerungs- und Aufgabebetbestände iSd. § 7 Satz 2 GewStG	96
dd) Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils/Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen	66	a) Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft (Satz 2 Nr. 1)	96

b) Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist (Satz 2 Nr. 2)	99	3. Rechtsfolge: Anwendung der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bzw. des § 8b KStG	141
c) Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Satz 2 Nr. 3)	103	a) Vorbemerkung	141
5. Ausnahme von Betriebsveräußerungs- und Aufgabegewinnen von natürlichen Personen	104	b) Anwendung des sog. Teileinkünfteverfahrens	142
IV. Rechtsfolge	110	c) Anwendung der Steuerbefreiung gem. § 8b KStG	147
D. Tonnagebesteuerung gem. § 5a EStG und Einkommensermittlung bei Werbesendungen öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten gem. § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG (Satz 3)	114	F. Ermittlung des Gewerbeertrags bei sog. Eigengesellschaften (Satz 5)	150
I. Grundaussagen der Vorschrift	114	I. Hintergrund und allgemeiner Regelungsgehalt von § 7 Satz 5 GewStG	150
1. Regelungsgegenstand und -zweck	114	II. Einzelheiten der Norm	153
2. Anwendungsbereich	115	1. Eigengesellschaft im Sinne von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG	153
3. Entstehungsgeschichte	116	2. Rechtsfolge: entsprechende Anwendung des § 8 Abs. 9 Sätze 1 bis 3 KStG	154
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	117	a) Spartenrennung innerhalb der Eigengesellschaft	154
a) Verhältnis zu anderen Vorschriften des GewStG	117	b) Getrennte Ermittlung des Gewerbeertrags einzelner Sparten	156
b) Verhältnis zu Vorschriften des EStG und des KStG	118	G. Grenzüberschreitende Sondervergütungen im DBA-Fall (Satz 6)	159
II. Anwendungsbereich	119	I. Hintergrund und allgemeiner Regelungsgehalt von § 7 Satz 6 GewStG	159
III. Rechtsfolge	121	II. § 50d Abs. 10 EStG im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags	162
E. Beteiligungserträge von Mitunternehmerschaften (Satz 4)	122	1. Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG im Inbound-Fall	162
I. Kapitalerträge im Rahmen der Gewerbesteuer – allgemeine Einführung und Überblick	122	2. Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG im Outbound-Fall	165
II. Allgemeiner Regelungsgehalt von § 7 Satz 4 GewStG	126	H. Gewerbesteuerliche Einbeziehung von Hinzurechnungsbeträgen (Sätze 7 bis 9)	166
III. Hintergrund der gesetzlichen Regelung	133	I. Hintergrund der Regelung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	166
IV. Weitere Einzelheiten der Norm	137	II. Erfassung der Hinzurechnungsbeträge (Satz 7)	168
1. Differenzierung nach der Eigenschaft des Mitunternehmers	137	III. Erfassung der Betriebsstätten Einkünfte (Satz 8)	169
2. Gemischte Mitunternehmerstrukturen	139	IV. Ausnahmetatbestände (Satz 9)	171

Literatur: *Glanegger*, ausgewählte Fragen des Gewerbesteuerrechts, FR 1990, 469; *Gosch*, Zur Gewerbesteuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen, StBp 1994, 243; *Wendt*, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; *Hidien*, Sind vorweggenommene Betriebsausgaben im Gewerbesteuerrecht abzugsfähig?, StBp. 2008, 125; *Kessler/Philipp*, Zur gemeinschaftsrechtlichen Notwendigkeit der inländischen Berücksichtigung „finaler“ Verluste aus EU-Betriebsstätten, IStR 2010, 865; *Ley*, Ausgewählte Fragen und Probleme der Besteuerung doppelstöckiger Personengesellschaften, KÖSDI 2010, 17148; *Behrendt/Gaffron/Krohn*, Zur Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch natürliche Personen, DB 2011, 1072; *Krohn/Schell*, Ausgewählte praxisrelevante „Fallstricke“ des UmwStE 2011 (Teil 3), DB 2012, 1172; *Neu/Hamacher*, Beendigung einer Personengesellschaft: (Keine) Betriebsaufgabe iSv. § 7 Satz 2 GewStG? – Zugleich Anm. zu BFH v. 30.8.2012 – IV R 54/10 (BStBl. II 2012, 2180 = FR 2013, 294), FR 2013, 843; *Nöcker*, Im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 Gewerbesteuerpflicht auch bei Betriebsveräußerung gegen Leibrente, FR 2013, 1009; *Selder*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Gewerbesteuer als Objektsteuer, FR 2014, 174; *Marcziniak/Gebhardt/Buchholz*, Zur Neuregelung in § 6b Abs. 2a EStG iRd. Steueränderungsgesetzes 2015, Ubg 2015, 685; *Roser*, Vor- und Nachlaufkosten – Gewerbesteuerliches Niemandsland?, Ubg 2015, 582.

Verwaltungsanweisungen: R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009; H 7.1 Abs. 3 und 4 GewStH 2016.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand und -zweck

- 1 Neben § 2 GewStG als zentraler Vorschrift zum Steuerobjekt ist § 7 GewStG die **grundlegende Vorschrift für die Ermittlung des Gewerbeertrags**. Inhaltlich wird die Vorschrift allerdings ergänzt durch die §§ 8 und 9 GewStG zu den Hinzurechnungen und Kürzungen und die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und KStG.

Im Überblick enthält § 7 GewStG folgende Regelungen:

- Satz 1 definiert den Begriff des Gewerbeertrags als Besteuerungsgrundlage der GewSt (§ 6). Der Gewerbeertrag berechnet sich nach folgendem Ermittlungsschema: (1) nach den Vorschriften des EStG/KStG ermittelter Gewinn aus Gewerbebetrieb, (2) zzgl. Hinzurechnungen nach § 8 GewStG, (3) abzgl. Kürzungen nach § 9 GewStG. Hinsichtlich dieser drei maßgeblichen Ermittlungsgrößen verweist Satz 1 auf die entsprechenden Vorschriften.
- Satz 2 unterwirft Veräußerungsgewinne iSd. § 16 EStG bei Mitunternehmerschaften ausdrücklich der GewSt, soweit sie nicht auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen.
- Satz 3 übernimmt Sonderregelungen aus dem EStG und dem KStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a EStG) und bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten (§ 8 Abs. 1 Satz 3 KStG).
- Satz 4 bestimmt die Anwendbarkeit des § 3 Nr. 40 und des § 3c Abs. 2 EStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags von Mitunternehmerschaften, soweit natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind. Soweit an der Mitunternehmerschaft Körperschaften unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, kommt § 8b KStG zur Anwendung.
- Satz 5 bestimmt, dass die Spartenrechnung für Eigengesellschaften nach § 8 Abs. 9 KStG entsprechend für die Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden ist. Demnach ist für jede der sich nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG ergebenden Sparten zunächst ein gesonderter Gewerbeertrag zu ermitteln und sodann der Gewerbeertrag der KapGes. als Summe der positiven Gewerbeerträge der jeweiligen Sparten anzusetzen.¹
- Satz 6 erklärt die Fiktion des § 50d Abs. 10 EStG, die Sondervergütungen zu Unternehmensgewinnen für DBA umqualifiziert, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für entsprechend anwendbar.
- Satz 7 bestimmt, dass Hinzurechnungsbeträge iSd. § 10 Abs. 1 AStG als Einkünfte gelten, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.
- Satz 8 fingiert Einkünfte einer passiven ausländischen Betriebsstätte iSd. § 20 Abs. 2 AStG für die GewSt als Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte.
- Satz 9 schließt die gewstl. Erfassung einer ausländischen Betriebsstätte nach Satz 8 aus, sofern eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit nach § 8 Abs. 2 AStG nachgewiesen wird.

Deutlich wird, dass Satz 1 die zentrale Regelung darstellt. Insbesondere die Sätze 3 bis 6 ergänzen den Satz 1 dahingehend, dass Sonderregelungen des EStG bzw. des KStG zur Ermittlung der stl. Bemessungsgrundlage auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung für anwendbar erklärt werden.

II. Anwendungsbereich

- 2 Die Vorschrift setzt das Vorliegen eines **inländischen Gewerbebetriebs** voraus, sodass sich der sachliche Anwendungsbereich der Vorschrift aus §§ 2 und 35a GewStG iVm. §§ 1 bis 8 GewStDV und § 15 EStG ergibt. Die Vorschrift ist demnach sowohl auf stehende Gewerbebetriebe als auch auf Reisegewerbebetriebe anzuwenden. Bei Personengesellschaften fällt auch das Sonderbetriebsvermögen in den Anwendungsbereich von § 7 GewStG.²

1 R 7.1 Abs. 4 Sätze 5–6 GewStR 2009.

2 Vgl. *Schnitter* in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 13 und 15 (Stand: März 2017).

III. Rechtsentwicklung

Im Kern beruht der Rückgriff auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG/KStG auf einer langen 3
Gesetzestradition.¹

Durch das **UntStFG v. 20.12.2001**² wurden mit Wirkung erstmals für den EZ 2002 Veräußerungs-
gewinne durch Einfügung des neuen Satzes 2 bei Mitunternehmensschaften ausdrücklich der GewSt
unterworfen, soweit sie nicht auf natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen.³

Durch das **SFG v. 20.12.2001**⁴ wurde die Fiktion des Gewerbeertrags nach Satz 3 auf öffentlich-recht-
liche Rundfunkanstalten erweitert. Ein auf der Verkündungsreihenfolge zweier Gesetze beruhendes
redaktionelles Versehen, aufgrund dessen das Gesetz „überschrieben“ worden war,⁵ wurde durch das
5. StBeamAusbÄndG v. 23.7.2002⁶ rückwirkend behoben.⁷

Durch das **EURLUMsG v. 9.12.2004**⁸ wurde die Vorschrift um Satz 4 ergänzt.⁹

Durch das **JStG 2009 v. 19.12.2008**¹⁰ wurde mit Wirkung erstmals ab dem EZ 2009 Satz 5 angefügt,
der die in § 8 Abs. 9 KStG eingeführte Spartenrechnung für Dauerverlustbetriebe der öffentlichen
Hand für die Ermittlung des Gewerbeertrags übernimmt, und des Weiteren Satz 6 angefügt, der die
entsprechende Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG zu Tätigkeits- und Sondervergütungen in DBA-
Fällen vorsieht; die Neuregelung gilt auch für EZ vor 2009 (§ 36 Abs. 5 Satz 2 GewStG idF des JStG
2009).

Durch das **Anti-BEPS-Gesetz I v. 20.12.2016**¹¹ wurden Sätze 7 bis 9 angefügt, die die gewstl. Erfas-
sung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 1 AStG bei ausländischen Zwischengesellschaften
(Satz 7) und im Wege einer Fiktion die Einkünfte einer passiven ausländischen Betriebsstätte iSd.
§ 20 Abs. 2 AStG erfassen sollen (Satz 8), sofern nicht eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit nach
§ 8 Abs. 2 AStG nachgewiesen wird (Satz 9). Damit soll den Wirkungen des BFH-Urt. v. 11.3.2015¹²
begegnet werden.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des GewStG

Die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn aus Gewerbebetrieb folgenden Berechnungs- 4
größen des Gewerbeertrags ergeben sich aus § 8 (**Hinzurechnungen**) und § 9 (**Kürzungen**), auf die
§ 7 Satz 1 GewStG ausdrücklich verweist. § 10 GewStG enthält die Regelung des „maßgebenden Ge-
werbeertrags“, also die zeitliche Zuordnung, wobei diese Vorschrift neben § 7 GewStG vor allem klar-
stellende Bedeutung hat.¹³ Bereits in § 7 Satz 1 GewStG wird bestimmt, dass die Ermittlung des Ge-
werbeertrags für den EZ an die Ermittlung des Gewinns für den entsprechenden VZ anknüpft, sodass
der Gewinnermittlungszeitraum bei der GewSt derselbe ist wie bei der ESt oder KSt.

1 Ausf. *Drüen* in Blümich, § 7 GewStG Rz. 5 ff. (Stand: April 2017); *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 1
(Stand: April 2017).

2 BGBl. I 2001, 3858.

3 Vgl. BT-Drucks. 14/6882, 67 und BT-Drucks. 14/7344, 29.

4 Solidarpaktfortführungsgesetz v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3955.

5 Vgl. *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 374a.

6 Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen
v. 23.7.2002, BGBl. I 2002, 2715.

7 Vgl. BT-Drucks. 14/8887, 26.

8 BGBl. I 2004, 3310, 3843.

9 Zur Gesetzesbegründung vgl. BT-Drucks. 15/4050.

10 BGBl. I 2008, 2794.

11 BGBl. I 2016, 3000.

12 BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049 = FR 2015, 719 m. Anm. *Klein*.

13 Vgl. *Drüen* in Blümich, § 7 GewStG Rz. 28 (Stand: April 2017).

2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG und KStG

- 5 § 7 Satz 1 GewStG verweist hinsichtlich der Ermittlung des Gewerbeertrags ausdrücklich als Ausgangsgröße auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb, der sich nach den Vorschriften des EStG oder KStG ergibt. Der BFH deutet diese Verknüpfung soweit, dass eine **Bindung an die einkommensteuerrechtlich zulässigen konkreten Ansätze in der Steuerbilanz** besteht.¹ Mithin dürfen bilanzsteuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung für Zwecke der GewSt nicht anders als für Zwecke der ESt ausgeübt werden.² Dabei finden jedoch die Gewinnermittlungsvorschriften keine Anwendung, die dem Objektsteuercharakter der GewSt entgegenstehen.³ Aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb sind alle Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auszuschneiden, die nicht mit der Unterhaltung eines laufenden Gewerbebetriebs zusammenhängen.

3. Gewinnermittlungsvorschriften in weiteren Gesetzen

- 6 Zu beachten sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung auch folgende Vorschriften:⁴
- §§ 18 und 19 UmwStG;
 - § 7 Abs. 1 des Entwicklungsländer-Steuergesetzes und
 - § 6 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft.
 - Investmentfonds sind im Regelfall nach § 15 Abs. 2 InvStG 2018 von der GewSt befreit. Soweit diese eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, bestimmt sich die Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 15 Abs. 4 InvStG 2018.

V. Verfahrensrechtliche Aspekte

1. Rechtlich selbstständige Gewinnermittlung

- 7 § 7 Satz 1 GewStG verweist ausdrücklich auf den nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb, sodass **materiell-rechtlich eine Bindung an diese Gewinnermittlungsvorschriften** besteht. Verfahrensrechtlich besteht aber keine Bindung an den für Zwecke der ESt oder KSt tatsächlich ermittelten Gewinn, vielmehr ist die gewstl. Bemessungsgrundlage selbstständig zu ermitteln.⁵ Der ESt-Bescheid ist kein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für den GewSt-Messbescheid, sodass die Bindungswirkung des § 182 AO sowie die Korrektornorm für Folgebescheide (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) nicht greifen. Dies gilt gleichermaßen für den KSt-Bescheid und den Feststellungsbescheid bei der Personengesellschaft.⁶

Die fehlende verfahrensrechtliche Bindung an den ESt- bzw. KSt-Bescheid führt zu einer vom Verfahrensstand iRd. ESt- bzw. KSt-Veranlagung unabhängigen Korrekturmöglichkeit bei der GewSt. Das gilt hinsichtlich der Art der Einkünfte und ihrer Höhe.⁷ Insofern ist allerdings zu beachten, dass § 35b GewStG eine vereinfachte Folgekorrektur des GewSt-Messbescheids eröffnet, was vor allem eine Verdopplung von Rechtsbehelfsverfahren vermeiden soll.⁸

1 BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 = FR 1990, 113.

2 BFH v. 27.10.2015 – X R 44/13, BStBl. II 2016, 278 = FR 2016, 633, Rz. 16; v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 = FR 1990, 113; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350 = FR 1985, 537.

3 BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, FR 2010, 896 Rz. 25 mwN.

4 H 7.1 Abs. 1 „Eigenständige Ermittlung des Gewerbeertrags“ GewStH 2009.

5 BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681 = FR 2008, 1017; v. 20.4.2006 – III R 1/05, BStBl. II 2007, 375 = FR 2007, 247; v. 17.12.2003 – XI R 83/00, BStBl. II 2004, 699; v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299 = FR 2001, 186; v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 106 (107) = FR 2001, 148; v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 = FR 1990, 113; zur Bindung des FA nach Treu und Glauben vgl. BFH v. 21.7.1988 – V R 97/83, BFH/NV 1989, 356.

6 BFH v. 31.5.2010 – X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082 (2084).

7 Vgl. BFH v. 17.12.2003 – XI R 83/00, BStBl. II 2004, 699; v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BStBl. II 2010, 799 = FR 2010, 490.

8 BFH v. 23.6.2004 – X R 59/01, BStBl. II 2004, 901 = FR 2004, 1287.

2. Rechtsbehelfe

Da der Steuermessbetrag nach § 14 GewStG gesondert festgesetzt wird, müssen Einwendungen gegen das Vorliegen eines Gewerbebetriebs an sich, den vom FA angesetzten Gewinn und die angesetzten Hinzurechnungen und Kürzungen im **Verfahren gegen den GewSt-Messbescheid** geltend gemacht werden. Rechtsbehelf ist der Einspruch (§§ 347 ff. AO) bzw. im weiteren Verfahren der Finanzrechtsweg (§§ 40 ff. FGO). Im Verfahren gegen den GewSt-Bescheid können die im GewSt-Messbescheid getroffenen Feststellungen nicht überprüft werden. Wird die Vollziehung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids wegen strittiger Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgesetzt, so ist auch die Aussetzung der Vollziehung des bestandskräftigen GewSt-Messbescheids zulässig.¹

§ 35b ermöglicht grds. eine Änderung des GewSt-Messbescheids **ohne eigenen Rechtsbehelf**, soweit die gleichen Einwände wie gegen den ESt-, KSt- oder Feststellungsbescheid erhoben werden. Allerdings handelt es sich bei § 35a GewStG um eine eng begrenzte Änderungsvorschrift, die nur dann eingreift, wenn die Aufhebung oder Änderung des ESt-Bescheides auf eine Änderung speziell der Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb zurückzuführen ist.²

Ein **Rechtsbehelf gegen den GewSt-Messbescheid** ist erforderlich, soweit eine Beschwerde nur bei der GewSt eintritt, so bspw. bei einer Korrektur der Hinzurechnungen oder Kürzungen nach den §§ 8 und 9 GewStG, wenn sich die Einstufung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb bei der ESt materiell nicht auswirkt³ oder wenn aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Änderung nur bei der GewSt möglich ist.⁴

B. Gewinnermittlung für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags (Satz 1)

I. Begriff des Gewerbeertrags

1. Ermittlungsschema

Der Gewerbeertrag ist seit dem EZ 1998 die **einzige Besteuerungsgrundlage** für die GewSt und ist damit die maßgebliche Ausgangsgröße für die Ermittlung der GewSt. Aus § 7 Satz 1 GewStG ergibt sich folgendes Ermittlungsschema für den Gewerbeertrag:

Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG für den Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, der dem nach § 14 GewStG maßgebenden Erhebungszeitraum entspricht;

+ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

./. Kürzungen nach § 9 GewStG

Dies verdeutlicht, dass die Ausgangsgröße für die Berechnung der ESt bzw. KSt bezogen auf die gewerbliche Einkunftsquelle, nämlich der Gewinn aus Gewerbebetrieb, und die Bemessungsgrundlage der GewSt, nämlich der Gewerbeertrag, betragsmäßig nicht identisch sind. Die gewstl. Hinzurechnungen führen in der Praxis selbst bei einem negativen Gewinn aus Gewerbebetrieb (Verlust) nicht selten zu einer Gewerbesteuerbelastung.

Wesentlicher Ausgangspunkt für die Korrekturen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags mittels Hinzurechnungen und Kürzungen war der Objektsteuercharakter der GewSt. Der Objektsteuercharakter wurde allerdings im Laufe der Zeit abgeschwächt.⁵ Das FG Hamburg hält den Begriff gar für „inhaltsleer“.⁶ Der BFH führt in dem Urteil v. 15.6.2004⁷ aus: „Das Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer kann rechtliche Wirkung aber nur insoweit entfalten, als dem nicht ausdrückliche gesetzliche Vorschriften entgegenstehen; es steht dem Gesetzgeber frei, neben dem objektiv-betriebsbezogenen auch das personelle Element zu berücksichtigen und Rechtsfolgen an die fehlende oder fortbestehende Un-

1 BFH v. 23.8.1966 – I B 1/66, BStBl. III 1966, 651.

2 BFH v. 10.3.1999 – XI R 28/98, BStBl. II 1999, 475 = FR 1999, 862.

3 BFH v. 23.10.1975 – VIII R 60/70, BStBl. II 1976, 152.

4 BFH v. 10.3.1999 – XI R 28/98, BStBl. II 1999, 475 = FR 1999, 862.

5 BFH v. 18.9.2003 – X R 2/00, BStBl. II 2004, 17 = FR 2004, 82 m. Anm. Keß.

6 FG Hbg. v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, DStRE 2012, 478.

7 BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 = FR 2004, 997.

ternehmeridentität zu knüpfen.“ Das Objektsteuerprinzip scheint also in der Willkür des Gesetzgebers zu stehen und kann nicht als Grundprinzip der GewSt angesehen werden.

2. Rückgriff auf die Gewinnermittlung des EStG und KStG

- 12 Die Ermittlung des Gewerbeertrags fußt maßgeblich auf dem „nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb“. Insoweit besteht eine enge **materielle Bindung zwischen diesen Rechtsgebieten**. Verfahrensrechtlich ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb für Zwecke der GewSt allerdings selbstständig zu ermitteln (Rz. 7). Allerdings bestimmt § 184 Abs. 2 Satz 2 AO, dass Billigkeitsmaßnahmen betr. die gewerblichen Einkünfte als Grundlage für die Festsetzung der Steuer vom Einkommen auch für den Gewerbeertrag als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gelten.¹ Soweit § 7 Satz 1 GewStG auf die Vorschriften des EStG über die Ermittlung des gewerblichen Gewinns verweist, sind sämtliche Bestimmungen des EStG angesprochen, die die Gewinnermittlung zum Gegenstand haben, also die §§ 4 bis 7h und §§ 15, 16 EStG. Über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG haben diese Vorschriften auch weitgehend Bedeutung für KStPfl.
- 13 Der Rückgriff auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG/KStG hat zur Konsequenz, dass im Falle der Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleichs **alle handelsrechtlichen GoB**, die über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für Zwecke der stl. Gewinnermittlung gelten, auch bei der GewSt zu beachten sind.² Zu erfassen sind bei der Ermittlung der Ausgangsgröße für den Gewerbeertrag alle Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben iSd. EStG,³ sodass auf die Abgrenzung dieser Begriffe im EStG verwiesen werden kann. Ebenso werden außerbilanzielle Gewinnkorrekturen gewstl. berücksichtigt.⁴ Maßgeblich ist hinsichtlich der bei der GewSt zur Anwendung kommenden Vorschriften des EStG/KStG nur, ob diese der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb dienen.
- 14 Die Ermittlung des Gewerbeertrags bezieht sich auf den Gewerbebetrieb (§ 7 iVm. § 2 GewStG), welcher von der Abgrenzung mit dem gewerblichen Unternehmen iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG übereinstimmt,⁵ sodass sich hinsichtlich der **Abgrenzung des BV und der zu erfassenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben grds. keine Differenzen** ergeben.⁶ Auch die **Willkür von BV** soll sich auf die GewSt auswirken (s. hierzu Rz. 21).⁷
- 15 Auch die **Abgrenzung der Entnahmen und Einlagen** erfolgt grds. nach einkommensteuerlichen Maßstäben. Insoweit ist allerdings zu beachten, dass die Rspr. eine gewinnrealisierende Entnahme im Grundsatz nur dann annimmt, wenn die Versteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt ist. Insbesondere § 6 Abs. 5 EStG eröffnet vielfache Möglichkeiten des Transfers von WG von einem BV in ein anderes BV. Denkbar sind Vorgänge, bei denen die einkommensteuerliche Erfassung der stillen Reserven sichergestellt ist und daher keine gewinnrealisierende Entnahme iSv. § 4 EStG angenommen wird, die gewstl. Erfassung jedoch nicht sichergestellt ist.⁸ So erfasst § 6 Abs. 5 EStG auch Fälle, bei dem abgebendes und aufnehmendes BV einer unterschiedlichen Einkunftsart angehören,⁹ sodass es bei uneingeschränkter Anwendung dieser Vorschrift auch für Zwecke des § 7 Satz 1 GewStG zu einer gewstl. Entstrickung¹⁰ oder auch einer gewstl. Verstrickung kommen kann.¹¹ Selbst bei der

1 Bestätigend BFH v. 14.9.2017 – IV R 51/14, juris; hierzu auch FG Berlin-Bdb. v. 13.4.2016 – 1 K 5322/14, EFG 2016, 1701 – Rev. VI R 48/16.

2 So nur BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670 Rz. 11 = FR 2017, 390 m. Anm. Scheifele; v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 19.

3 Nur BFH v. 20.1.2015 – X R 49/13, BFH/NV 2015, 704.

4 FG Hess. v. 17.5.2011 – 4 K 2561/09, EFG 2012, 75; BFH v. 28.11.2001 – I R 86/00, BFH/NV 2002, 675; ebenso bspw. *Schnitter* in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 26 (Stand: Mai 2017).

5 BFH v. 21.2.1980 – I R 95/76, BStBl. II 1980, 465.

6 Ebenso *Drüen* in Blümich, § 7 GewStG Rz. 46 (Stand: Mai 2016).

7 BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120 = FR 1987, 65; ebenso *Drüen* in Blümich, § 7 GewStG Rz. 56 (Stand: Mai 2016).

8 Hierzu *Bode* in Kirchhof¹⁷, § 4 EStG Rz. 92 ff.; auch BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187.

9 Vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/1002, BStBl. I 2011, 1279 Rz. 5.

10 Insoweit im Einzelfall einen Gestaltungsmissbrauch prüfend: *Gragerl/Wissborn*, NWB 2012, 972 (975).

11 Hierzu ausf. *Niehus/Wilke* in H/H/R, § 6 EStG Anm. 1540 „Geltung auch für die Gewerbesteuer“ (Stand: September 2015); aus der Rspr. FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 E,G, rkr., EFG 2011, 542; BFH v. 14.6.1988

Überführung zwischen zwei Gewerbebetrieben können sich hebesatzbedingte Vor- oder Nachteile ergeben. Auch bei einem Strukturwandel eines Gewerbebetriebs in einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft liegt keine Entnahme iSd. § 4 EStG vor und wird von der Rspr. auch keine Erfassung der stillen Reserven für gewstl. Zwecke vorgenommen, sodass es zu einer gewstl. Entstrickung kommt.¹ UE muss der Begriff der Entnahme insofern für Zwecke des § 7 Satz 1 GewStG ggf. abweichend vom EStG ausgelegt werden, um einerseits eine gewstl. Erfassung sicherzustellen und andererseits aber auch keine ungerechtfertigte gewstl. Erfassung zu bewirken.²

Auf folgende Aspekte hinsichtlich der Anwendung der **Gewinnermittlungsvorschriften des EStG** sei 16 hingewiesen:

- Die gewinnmindernde Berücksichtigung eines **Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG** wirkt sich auch mindernd auf den Gewerbeertrag aus.³
- Die **Auflösung einer Ansparrücklage nach § 7g EStG aF** (bis VZ 2006), die vor Betriebseröffnung (= Beginn der GewStPfl.) gebildet wurde, unterliegt der GewSt. Die Finanzverwaltung gewährt allerdings einen Billigkeitserlass.⁴
- Erlöse aus der **Veräußerung von Kapitalbeteiligungen iSd. § 17 EStG** werden bei der ESt per gesetzlicher Fiktion als gewerbliche Einkünfte erfasst. Diese Fiktion schlägt nicht auf die GewSt durch, da insoweit kein stehender Gewerbebetrieb vorliegt.⁵
- Erträge, die dadurch anfallen, dass zulasten 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. In R 7.1 Abs. 1 Satz 2 GewStR 2009 wird klargestellt, dass zur Vermeidung einer doppelten stl. Erfassung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Gewinn um jene Erträge zu mindern ist, welche bereits mit Bildung der Rückstellung oder bei ihrer Entrichtung nach § 8 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet worden sind. Der Umfang der Minderung richtet sich dabei nach der Höhe der tatsächlichen Hinzurechnung.
- Die **Rechtsfolgen des § 6 Abs. 5 EStG** (Buchwertübertragung in ein anderes BV usw.) gelten grds. auch für § 7 Satz 1 GewStG, zumindest dann, wenn abgebendes und aufnehmendes BV Gewerbebetrieb iSd. § 2 Abs. 1 GewStG ist.⁶ S. hierzu auch Rz. 15.
- **Steuerfreie Einnahmen iSd. § 3 EStG** gehören grds. nicht zum Gewerbeertrag iSd. § 7 Satz 1 GewStG, da sie nicht in die Gewinnermittlung nach dem EStG eingehen.⁷ Eine Steuerbefreiung gem. dieser Vorschrift gilt aber nicht iRd. GewStG, soweit sie mit dem besonderen Charakter der GewSt als Objektsteuer nicht in Einklang steht oder wenn sich aus dem GewStG unmittelbar etwas anderes ergibt.⁸ Aus diesem Grunde muss es sich um sachliche und nicht um persönliche Steuerbefreiungen handeln.
- Die Teilfreistellung nach **§ 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren)** wirkt sich über § 7 Satz 1 GewStG auch auf die Ermittlung des Gewerbeertrags aus.⁹ Dies gilt auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags von Personengesellschaften, soweit an diesen natürliche Personen beteiligt sind. Insoweit kommt § 3 Nr. 40 EStG als Vorschrift des EStG zur Einkommensermittlung zur Anwendung; § 7

– VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187 = FR 1988, 671; ebenso H 7.1 Abs. 1 „Überführung von Einzelwirtschaftsgütern“ GewStH 2009.

1 BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168.

2 Möglicherweise kann auch eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht kommen, vgl. FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 E, G, rkr., EFG 2011, 542.

3 Nur FG Nürnberg v. 13.10.2016 – 4 K 146/15, EFG 2016, 2066.

4 BFH v. 28.11.2001 – I R 86/00, BFH/NV 2002, 675, zu vGA; R 7.1 Abs. 1 GewStR 2009.

5 Roser in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 33 (Stand: Juni 2017).

6 Vgl. Niehus/Wilke in H/H/R, § 6 EStG Anm. 1507 „Verhältnis zu § 7 GewStG“ (Stand: September 2015).

7 BFH v. 17.11.1992 – VIII R 10/90, BFH/NV 1993, 560; R 7.1 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 GewStR 2009; ebenso Selder in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG Rz. 5.

8 BFH v. 29.11.1960 – I 73/59, BStBl. III 1961, 51; v. 12.1.1978 – IV R 84/74, BStBl. II 1978, 267; v. 17.11.1992 – VIII R 10/90, BFH/NV 1993, 560.

9 Zu § 8b KStG bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279 = FR 2007, 150.

- Satz 4 GewStG hat nur klarstellende Bedeutung.¹ Die sich daraus ergebende 40-prozentige Steuerfreiheit wird allerdings teilweise durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG wieder rückgängig gemacht.
- § 37b EStG gilt im Falle der **Pauschalierung** auch für die GewSt mit der Folge, dass bei einem gewstpfl. Empfänger der Zuwendung die Zuwendungen nach § 37b Abs. 3 Satz 1 EStG außer Ansatz bleiben.² § 37b Abs. 3 EStG ist insoweit als Einkommensermittlungsvorschrift anzusehen.
 - Die **Übertragung aufgedeckter stiller Reserven** auf neu angeschaffte WG nach § 6b EStG wirkt sich im Grundsatz auch auf die GewSt aus. Zur Verhinderung einer gewstl. Nichterfassung dient § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG.
 - § 6b Abs. 2a EStG³ lässt bei der **Reinvestition in einer EU-/EWR-Betriebsstätte** eine Steuerstundung über fünf Jahre zu.⁴ Diese Stundungsregelung wirkt über § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für die KSt, nicht aber für die GewSt, da diese Regelung nicht die Ermittlung des stl. Gewinns, sondern explizit eine Stundung der ESt zum Gegenstand hat.⁵
 - **Investitionszulagen** gehören nach § 12 Satz 1 InvZulG 2007 bzw. § 13 Satz 1 InvZulG 2010 nicht zu den Einkünften iSd. EStG und damit nach § 7 GewStG auch nicht zu den gewstpfl. Einkünften.
 - Die **Betriebsausgabenabzugsverbote nach § 4 Abs. 5 EStG** sind uneingeschränkt auch für die GewSt zu beachten.⁶
 - Das **Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 4 Abs. 5b EStG** für die GewSt und die darauf entfallenden Nebenleistungen (betreffend EZ ab 2008) gilt als Gewinnermittlungsvorschrift auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags.⁷ Mithin haben auch die Auflösung einer GewSt-Rückstellung und die Erstattung von GewSt keine Erhöhung von Gewinn oder Gewerbeertrag zur Folge.
 - **Gewerbesteuerumlagen**, soweit sie im Rahmen einer gewstl. Organschaft veranlasst sind, sind stl. nbeachtlich.⁸
 - Ebenso gelten **Abzugsbeschränkungen nach § 3c EStG** auch für die GewSt.⁹ Hat sich § 3c EStG auf den Gewinn als Ausgangsgröße der Ermittlung des Gewerbeertrags ausgewirkt und greift insoweit korrigierend eine Hinzurechnung (§ 8 GewStG) oder Kürzung (§ 9 GewStG), so betrifft die Korrektur nur die in den Gewinn eingeflossene, also nach Anwendung von § 3c EStG ermittelte Größe,¹⁰ so bspw. bei der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG.
 - **Betriebsausgaben mindern den Gewinn und damit den Gewerbeertrag** auch dann, wenn sie iZm. Beträgen stehen, die nach § 9 GewStG zu kürzen sind. Ein nach § 3c EStG bei der ESt geltender Grundsatz, wonach die stl. Behandlung von Betriebsausgaben jener der korrespondierenden Betriebseinnahmen folgt, kann für die GewSt mangels gesetzlicher Grundlage nicht hergeleitet werden.¹¹ Allerdings hat § 3c EStG darüber hinaus keine eigenständige Bedeutung bei der GewSt. So sind die Gewinne aus Anteilen, um die der Gewinn aus Gewerbebetrieb gem. § 9 Nr. 2a GewStG zu kürzen ist, nicht um Beteiligungsaufwendungen zu mindern, die mit dem Erwerb der Beteiligungen in unmittelbarem Zusammenhang stehen.¹² § 3c EStG kann insoweit nicht greifen, da sich diese Vorschrift immer nur auf steuerbefreite Einnahmen bezieht.
 - Für die GewSt ist auch die als Gewinnermittlungsvorschrift ausgestaltete **Zinsschranke nach § 4h EStG** zu beachten.¹³ Soweit der Betriebsausgabenabzug nach § 4h EStG versagt wird, ist § 8 Nr. 1

1 So auch *Drüen* in Blümich, § 7 GewStG Rz. 72 (Stand: Mai 2016).

2 Vgl. *Lingemann* in H/H/R, § 37b EStG Anm. 30; *Lindberg* in Frotscher/Geurts, § 37b EStG Rz. 15.

3 In der Fassung des G v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

4 Entsprechend EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, GmbHR 2014, 210 = FR 2014, 466 m. Anm. *Musil*.

5 Vgl. *Marcziniak/Gebhardt/Buchholz*, Ubg 2015, 685.

6 Ausf. *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 42 (Stand: Juni 2017).

7 Ebenso *Schnittler* in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 40 (Stand: Mai 2017).

8 Vgl. dazu *Gosch* in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2016, § 8 Rz. 876 ff.

9 BFH v. 22.2.2006 – I R 30/05, BFH/NV 2006, 1659; vgl. *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 43 f. (Stand: Juni 2017), und *Desens* in H/H/R, § 3c EStG Anm. 26 (Stand: Juni 2016).

10 Vgl. *Desens* in H/H/R, § 3c EStG Anm. 26 (Stand: Juni 2016).

11 Vgl. *Drüen* in Blümich, § 7 GewStG Rz. 67 (Stand: Mai 2016).

12 BFH v. 25.1.2006 – I R 104/04, BStBl. II 2006, 844 = FR 2006, 519.

13 Vgl. *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 45 (Stand: Juni 2017).

Buchst. a GewStG nicht anzuwenden.¹ Entsprechend greift § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG allerdings bei der Nutzung des Zinsvortrags.

- Die **Verlustabzugsbeschränkungen** nach § 15 Abs. 4 EStG und §§ 15a und 15b EStG gelten für die GewSt als Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens und nicht des Gewinns, da der Verlustabzug im GewStG mit § 10a GewStG eigenständig geregelt ist.²
- **Ausländische Steuern**, die nach § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden, mindern den Gewerbeertrag nicht, weil sie sich nicht auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb auswirken.³
- **Nachträgliche Betriebseinnahmen**, die nach Einstellung des Gewerbebetriebs anfallen, unterliegen mangels Anfall in einem werbenden Gewerbebetrieb nicht der GewSt, auch wenn diese einkommensteuerlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen.⁴ Gleiches gilt, wenn die nachträglichen Einkünfte dem StPfl. als Rechtsnachfolger zufließen. Nachträgliche Einkünfte liegen nur dann vor, wenn die Erträge oder Aufwendungen weder Bestandteil der Schlussbilanz geworden noch dem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zuzuordnen sind.⁵ Dies gilt auch dann, wenn ein Freiberufler vor der Einbringung seiner Praxis den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, hinsichtlich zurückbehaltener Forderungen, die im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 24 Nr. 2 EStG einkommensteuerlich zu erfassen sind, aber nicht der GewSt unterliegen.⁶ Entsprechend sind auch nachträgliche Betriebsausgaben, so insbes. Schuldzinsen, bei der GewSt nicht zu berücksichtigen. Anders ist dies bei KapGes., die nach § 2 Abs. 2 GewStG kraft Rechtsform als Gewerbebetrieb eingestuft werden.

Hinsichtlich der **Gewinnermittlungsvorschriften des KStG** ist auf folgende Besonderheiten hinzuweisen: 17

- Die **Besonderheiten bei BgA**, wonach eine Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist (§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG), hat für die GewSt keine Bedeutung. Bei der GewSt werden BgA nur dann und insoweit erfasst, als diese die Merkmale eines Gewerbebetriebs erfüllen, was eine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt. Die Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG wirkt sich auch auf die GewSt aus, wie ausdrücklich in § 7 Satz 5 klargestellt wird. Ebenso ist – vorbehaltlich des Vorliegens eines Gewerbebetriebs – § 8 Abs. 7 KStG bei der GewSt zu beachten, da es sich insoweit um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt.
- **§ 8 Abs. 3 Satz 3 ff. KStG** ist als Gewinnermittlungsvorschrift auch bei der GewSt zu beachten.
- **§ 8a KStG** ist als ergänzende Vorschrift zur Zinsschrankenregelung des § 4h EStG auch für die GewSt von Bedeutung.
- **§ 8b Abs. 1 KStG** schlägt als **sachliche Steuerbefreiung** auf die GewSt durch.⁷ Für KStPfl. gilt § 8b KStG auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer zwischengeschalteten Personengesellschaft.⁸ Gewerbesteuerlich ist allerdings ggf. die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG zu beachten.
- Auch die **Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne** nach § 8b Abs. 2 KStG greift nach § 7 Satz 4 GewStG bei der GewSt. Insoweit verdrängt dieser als Spezialregelung § 7 Satz 2 GewStG.⁹
- Abziehbare Aufwendungen sind nach § 9 Nr. 2 KStG auch die Ausgaben zur Förderung begünstigter Zwecke (**Spenden**). Allerdings werden diese Ausgaben dem gewerblichen Gewinn nach § 8 Nr. 9 GewStG wieder hinzugerechnet und unter Heranziehung der speziellen Abzugsregelung des GewStG für Spenden in § 9 Nr. 5 GewStG gekürzt.

1 Ebenso Roser in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 45 (Stand: Juni 2017).

2 Ebenso Schmitter in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 43 (Stand: Mai 2017); Intemann/Paul/Rätke/Stapperfend/Witt in H/H/R, § 15 EStG Anm. 47 (Stand: August 2017) – zu § 15 Abs. 4 EStG; Selder in Glanegger/Güroff, § 7 GewStG Rz. 4.

3 Ebenso Drüen in Blümich, § 7 GewStG Rz. 148 „Ausländische Steuern“ (Stand: Mai 2016).

4 BFH v. 31.3.1977 – IV R 111/76, BStBl. II 1977, 618; v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288 Rz. 29.

5 Zu den Anwendungsfällen Mellinghoff in Kirchhof¹⁷, § 24 EStG Rz. 28 ff.

6 BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288 Rz. 29.

7 BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279 = FR 2007, 150.

8 BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279 = FR 2007, 150; anders noch BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 Rz. 57 f.

9 Hierzu Roser in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 77 (Stand: Juni 2017).

- Das Abzugsverbot für Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nach § 10 Nr. 2 KStG gilt auch für die GewSt.
- Die **Aufzinsung des Körperschaftsteuerguthabens** ist nach Umwandlung einer KapGes. in eine Personengesellschaft bei der Festsetzung des GewSt-Messbetrags nicht gewinnerhöhend zu erfassen.¹
- Die **Abzugsverbote für Ausgaben iZm. Beteiligungen an KapGes.** nach § 3c EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG werden durch die Pauschalierung nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG verdrängt. Diese Bestimmungen gelten auch für die GewSt.

18 Aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung gelten für die GewSt auch einzelne **Gewinnermittlungsvorschriften außerhalb des EStG/KStG**:

- Nach § 18 Abs. 1 UmwStG gelten die Vorschriften der §§ 3 bis 9 und 16 UmwStG – vorbehaltlich einer sich aus § 18 Abs. 2 UmwStG ergebenden Ausnahme – auch für die GewSt. Geht das Vermögen der übertragenden Körperschaft auf eine andere Körperschaft über, so gelten nach § 19 UmwStG auch die §§ 11 bis 15 UmwStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags.
- Die Vorschriften der §§ 7 bis 14 AStG sowie die **Sonderregelungen der DBA** sind auf die Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden. S. hierzu aber die Erläuterungen zu § 7 Satz 7 GewStG in Rz. 168.

3. Konkrete Maßgeblichkeit der Gewinnermittlung für einkommen-/körperschaftsteuerliche Zwecke?

- 19 Fraglich ist, ob § 7 Satz 1 GewStG lediglich auf die Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften des EStG/KStG verweist oder aber der konkret für Zwecke der ESt/KSt ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung zugrunde zu legen ist. Nach bislang hM in Rspr.² und Schrifttum³ ist **Ausgangsgröße des Gewerbeertrags der konkret für Zwecke der ESt/KSt ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb**. Dies ungeachtet der Tatsache, dass Gewinn und Gewerbeertrag verfahrensrechtlich selbstständig zu ermitteln sind⁴ und damit keine formale Bindungswirkung für die GewSt an den einkommensteuerrechtlichen Gewinn besteht.⁵
- 20 Dies bedeutet zunächst, dass die **Wahl der Gewinnermittlungsmethode** (Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG) bei der ESt/KSt auch für die GewSt maßgebend ist, es mithin nicht zulässig ist, bei der ESt und der GewSt unterschiedliche Gewinnermittlungsarten zu verwenden.⁶ Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart sind die Zu- und Abrechnungen (Übergangsgewinn) auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen, da diese zum laufenden Gewinn des Gewerbebetriebs zählen.⁷ Auch die Billigkeitsmaßnahme nach R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012, wonach der Übergangsgewinn auf Antrag gleichmäßig auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre verteilt werden kann, gilt für die Ermittlung des Gewerbeertrags.⁸ Zum Gewerbeertrag gehört der Übergangsgewinn auch dann, wenn er auf einem iRd. Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 16 EStG vorzunehmenden Wechsel der Gewinnermittlungsart beruht.⁹

1 FG Köln v. 16.6.2016 – 15 K 3894/12, EFG 2016, 1925 – Rev. I R 56/16.

2 So BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350 = FR 1985, 537 unter 4); v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195.

3 Nur *Schnitter* in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 29 (Stand: Mai 2017); *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 56 (Stand: Juni 2017).

4 BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 = FR 1990, 113.

5 BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 = FR 1992, 726.

6 BFH v. 5.11.2015 – III R 12/13, BStBl. II 2016, 420 = FR 2016, 682, Rz. 16; v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BStBl. II 2010, 799 = FR 2010, 490; v. 21.7.2009 – X R 46/08, BFH/NV 2010, 186; ebenso *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 50 ff. (Stand: Juni 2017); *Drüen* in Blümich, § 7 GewStG Rz. 48 (Stand: Mai 2016).

7 BFH v. 24.10.1972 – VIII R 32/67, BStBl. II 1973, 233; R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009; ebenso *Schnitter* in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 41 (Stand: Mai 2017); *Selder* in Glanegger/Güroff⁹, § 7 GewStG Rz. 7.

8 R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009; BFH v. 1.10.2015 – X R 32/13, BStBl. II 2016, 139 = FR 2016, 224.

9 *Schnitter* in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 41 (Stand: Mai 2017).