

Checkliste zur Gewerbesteuererklärung 2019

1. Allgemeines

	Geprüft	Nicht erforderlich
<p>Liegt überhaupt ein Gewerbebetrieb vor? Für die weitere Bearbeitung ist die zutreffende Beantwortung dieser Frage von entscheidender Bedeutung. Oft ist die Feststellung, ob ein gewerblicher Betrieb überhaupt vorliegt nicht einfach und zweifelsfrei zu beantworten. Eine Vielzahl von gerichtlichen Entscheidungen befasst sich mit diesem Thema.</p>		
<p>Wurde die Abgrenzung zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 13 EStG) bzw. zur selbständigen oder freiberuflichen Tätigkeit (§ 18 EStG) geprüft?</p>		
<p>Zur Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit vgl. auch BFH vom 06.03.2013, II R 55/11, BStBl II 2013, 518. Nach Auffassung des BFH liegt ein Gewerbebetrieb insbesondere dann vor, wenn ein Land- oder Forstwirt seine gesamte Ernte zur Energieerzeugung in einer Biogasanlage einsetzt und die erzeugte Energie entgeltlich an Dritte abgibt.</p>		
<p>Abgrenzung zu § 18 EStG: Bei der im Rahmen der Ähnlichkeitsprüfung erforderlichen berufstypischen Tätigkeit und der erforderlichen Vorbildung eines Autodidakten handelt es sich um kumulative Voraussetzungen des Vorliegens eines ähnlichen Berufs. Ein Autodidakt, der zwar zum Teil wie ein Diplom-Wirtschaftsinformatiker berufstypisch tätig ist, dem es aber an Kenntnissen fehlt, die in ihrer Gesamtheit mit den Kenntnissen eines Diplom-Informatikers vergleichbar sind, ist nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig (BFH-Urteil vom 16.09.2014, VIII R 8/12 unter Rz. 15 ff.). Urteil, BFH vom 03.05.2016, VIII R 4/13 (NV), BFH/NV 2016, 1275; zur Wissensprüfung bei im EDV Bereich tätigen Autodidakten, vgl. auch BFH vom 19.01.2017, III R 3/14, BFH/NV 2017, 732. Ein Autodidakt, der wie ein Diplom-Informatiker oder Wirtschaftsinformatiker tätig ist, kann einen ingenieurähnlichen Beruf ausüben. Dies setzt aber voraus, dass er sich das Wissen eines Diplom-Informatikers/Wirtschaftsinforma-</p>		

	Geprüft	Nicht erforderlich
tikers in vergleichbarer Breite und Tiefe angeeignet hat. Der Nachweis dafür kann auch durch eine sog. Wissensprüfung geführt werden. Ein international tätiger Fußballschiedsrichter ist im Inland gewerbesteuerpflichtig, s. BFH vom 20.12.2017, I R 98/15, BFH/NV 2018, 497-501 (Leitsatz und Gründe).		
Ist darüber hinaus gegenüber der vermögensverwaltenden Tätigkeit abgegrenzt worden? Siehe hierzu auch die Ausführungen in R 15.7 EStR. Siehe zum Beispiel FG Hamburg vom 14.08.2013, 2 K 242/12 zur Abgrenzung gewerblicher Vermietung von privater Vermögensverwaltung. Vergleiche nachfolgend BFH, Urteil vom 08.06.2017, IV R 30/14, BStBl II 2017, 1061. Besteht das Geschäftskonzept einer Fondsgesellschaft (GmbH & Co. KG) in dem Ankauf, der Vermietung und dem Verkauf beweglicher Wirtschaftsgüter, ist eine Verklammerung dieser Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit rechtlich nur dann zulässig, wenn bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten (verleasten) Wirtschaftsgüter erzielen lässt (insoweit inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 08.06.2017, IV R 6/14). Die Verklammerung der Teilakte bedingt, dass die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird.		
Ist geprüft worden, ob die bisherigen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) bzw. Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) bzw. sonstige Einkünfte (§ 22 EStG) ein Gewerbebetrieb sein können? Die Vermietung einer Vielzahl von Unterkunftsplätzen an Subunternehmer zur Unterbringung von Arbeitnehmern ist jedenfalls dann als gewerblich einzustufen, wenn nicht die Immobilien die Grundlage der Vermietungstätigkeit bilden, sondern die vom Vermieter selbst eingerichteten Unterkunftsplätze, FG Münster Urteil vom 13.05.2015, 10 K 1207/13 E, G.		
Ob der Ankauf und Verkauf von Gold als Gewerbebetrieb oder als private Vermögensverwaltung anzusehen ist, muss anhand der Besonderheiten von Goldgeschäften beur-		

	Geprüft	Nicht erforderlich
teilt werden. Die Grundsätze des Wertpapierhandels sind auf den Handel mit physischem Gold nicht übertragbar (Anschluss an BFH-Urteil vom 19.01.2017, IV R 50/14, BStBl II 2017, 456), BFH, Urteil vom 11.07.2017, I R 34/14.		
Liegt ein einheitlicher gewerblicher Betrieb vor? Z.B. sind Eiscafé und Imbiss kein einheitlicher Gewerbebetrieb (s. FG Münster, Urteil vom 10.10.2017, 7 K 3662/14 G). Die Revision wurde zugelassen. Das Beschwerdeverfahren wird unter dem Az. X R 15/18 als Revisionsverfahren fortgeführt (BFH Beschluss vom 08.05.2018, X B 148/17, nicht dokumentiert). Der BFH muss nun über die folgenden in der Praxis sehr bedeutsamen Fragen entscheiden: Stellen der gleichzeitige Betrieb eines Eiscafés und eines Imbisses desselben Unternehmers in demselben Gebäude unter Verwendung derselben Außengastronomie gleichartige Betätigungen i.S.v. § 2 Abs. 1 GewStG dar? Wie ist der wirtschaftliche Zusammenhang bei identischen, gleichartigen und ungleichartigen/sich ergänzenden Tätigkeiten zu beurteilen? Ist es für die Annahme des Sich-Ergänzens wirtschaftlicher Betätigungen i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG erforderlich, dass bei Vorliegen mehrerer gewerblicher Betätigungen desselben Unternehmers Produkte des einen Unternehmens in dem anderen Unternehmen mitverkauft werden? Kann die statistische Klassifikation der Gewerbezweige ein wesentliches Abgrenzungskriterium darstellen?		
Veräußerung eines Liebhabereibetriebes 1. Der Übergang von einem Gewerbebetrieb zur einkommensteuerlich unbeachtlichen Liebhaberei ist keine Betriebsaufgabe (ständige BFH-Rechtsprechung). 2. Die Veräußerung oder Aufgabe eines Liebhabereibetriebs ist eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 16 Abs. 1, Abs. 3 EStG. 3. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn hieraus ist steuerpflichtig, soweit er auf die einkommensteuerlich relevante Phase des Betriebs entfällt. 4. Der steuerpflichtige Teil des Gewinns ist im Jahr der Veräußerung oder Aufgabe zu versteuern.		

	Geprüft	Nicht erforderlich
<p>5. Er entspricht der Höhe nach im Grundsatz den nach § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei gesondert festgestellten stillen Reserven.</p> <p>6. Eine negative Wertentwicklung während der Liebhabereiphase berührt die Steuerpflicht des auf die einkommensteuerlich relevante Phase entfallenden Gewinnanteils nicht. Die Veräußerung eines Liebhabereibetriebs kann daher auch dann zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen, wenn der erzielte Erlös die festgestellten stillen Reserven nicht erreicht.</p> <p>BFH vom 11.05.2016, X R 15/15, BStBl II 2017, 112.</p>		
<p>Beginn der Gewerbesteuerpflicht:</p> <p>Zum Beginn der Gewerbesteuerpflicht vgl. FG Nürnberg vom 03.07.2013, 3 K 1635/12.</p> <p>Der Gewerbebetrieb ist noch nicht in Gang gesetzt, wenn nur Vorbereitungshandlungen ergriffen werden, aber die Entwicklung des Produkts ist dann keine Vorbereitungshandlung, sondern bereits die eine sachliche Gewerbesteuerpflicht auslösende gewerbliche Tätigkeit, wenn die Entwicklung des Produkts geschuldet ist.</p> <p>Die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe beginnt erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes erfüllt sind. Dies gilt für Personengesellschaften unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter, BFH Urteil vom 30.08.2012, IV R 54/10, BStBl II 2012, 927.</p> <p>Eine gewerbliche Grundstückstätigkeit beginnt zu dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die Handlungen vornimmt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte gerichtet sind, FG Saarland vom 08.11.2013, 1 K 1284/10, EFG 2013, 385-388 (red. Leitsatz und Gründe).</p> <p>Nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg vom 23.03.2017, 4 K 4153/16 (Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: IV B 21/17). Das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren wurde nach Rücknahme der Beschwerde eingestellt (BFH-Beschluss vom 06.06.2017 IV B 21/17, nicht dokumentiert) beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht</p>		

Zeilen 33 bis 40b GewSt 1 A: Gewinn aus Gewerbebetrieb

Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeilen 33 bis 60 und 63 bis 80: Nicht ausfüllen in den Fällen der Zeilen 81 und 82; Zeilen 33, 34, 36, 36a und 40a: negative Beträge mit Minuszeichen eintragen)		21
33	Gewinn aus Gewerbebetrieb vor Anwendung des § 7 Satz 4 GewStG (ohne Beträge lt. Zeilen 38 bis 39a und 80) ④ ⑤	10
34	Nur bei Personengesellschaften: Nach § 7 Satz 4 GewStG abzuziehende steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG bzw. hinzurechnende Beträge nach § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG	18
35	Der Gewerbebetrieb ist nach folgender Nummer des § 3 GewStG partiell von der Gewerbesteuer befreit:	51
36	Von der Gewerbesteuer befreiter Anteil am Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. Zeile 33	52
36a	Von der Gewerbesteuer nach § 13 GewStDV befreiter Anteil am Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. Zeile 33	55
37	Korrektur des Gewinns aus Gewerbebetrieb aufgrund der Erstattung von Aufwendungen, die in einem vorangegangenen Erhebungszeitraum der Hinzurechnung unterlegen haben (Eintrag mit negativem Vorzeichen) ⑥ ⑦	21
38	Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG	27
39	Sondervergütungen nach § 5a Abs. 4a EStG	28
39a	Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 15 Abs. 4 InvStG Nur bei Personengesellschaften: Abzug von Kapitalertragsteuer gemäß Antrag nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG	29
40	Abzuziehende nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer nach § 36a Abs. 1 Satz 3 EStG	20
40a	Anwendung des § 20 Abs. 5 (ggf. i. V. mit § 45 Abs. 2) InvStG: Gesamtbetrag der bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb vorgenommenen Teilstreifstellungen aus unmittelbaren Beteiligungen nach §§ 20, 21 InvStG (ggf. i. V. mit § 43 Abs. 3 und § 44 InvStG) ⑧ ⑨	53
40b	Anwendung des § 45 Abs. 1 InvStG: Korrekturbetrag nach § 45 Abs. 1 InvStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags beim Anleger	54

In Zeile 33 GewSt 1 A ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb als Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags einzutragen. Allerdings ohne die Beträge lt. den Zeilen 38 und 39 GewSt 1 A (Gewinnermittlung nach § 5a EStG) und 80 GewSt 1 A (Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a EStG und um das Einkommen öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten aus Werbesendungen, das nach § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG pauschal mit 16 % der Entgelte aus Werbesendungen ermittelt wird).

Hinweis! Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften fallen vorbereitende Aufwendungen vor Aufnahme der gewerbesteuerpflichtigen Tätigkeit und nachträgliche Aufwendungen nach Beendigung der gewerbesteuerpflichtigen Tätigkeit nicht unter die Gewerbesteuerpflicht, werden gewerbesteuerlich also nicht berücksichtigt. Dies gilt sowohl für Gewinne als auch für Verluste.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist nach § 7 GewStG nach den Vorschriften des EStG bzw. des KStG zu ermitteln. Diese Beträge könnten zwar aus der Einkommensteuererklärung, der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung oder der Körperschaftsteuererklärung entnommen werden, es sind jedoch die gewerbesteuerlichen Besonderheiten zu beachten. Der Gewerbesteuer unterliegen nur die laufenden Gewinne aus Gewerbebetrieb. Bei gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmern werden Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs sowie aus Teilbetriebsveräußerungen i.S.d. § 16 EStG nicht von der Gewerbesteuerpflicht erfasst. Der von einer Mitunternehmerschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils oder des Komplementäranteils an einer KGaA ist jedoch nur insoweit gewerbe-

steuerfrei, als er auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt.

Bei der Ermittlung des Gewinns sind für Zwecke der Gewerbesteuer nach R 7.1 Abs. 3 GewStR insbesondere die folgenden Vorschriften nicht anzuwenden:

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

Es ist darauf zu achten, dass bei der Ermittlung des Gewinns ggf. die Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 2 AStG und die nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG als Betriebsausgaben abziehbaren Steuern berücksichtigt worden sind. Außerdem ist der Gewinn um die nach § 13 GewStDV steuerfreien Ergebnisse der Einnehmer einer staatlichen Lotterie zu bereinigen.

Veräußert eine GmbH unterjährig ihren Kommanditanteil an einer KG, an der auch natürliche Personen unmittelbar beteiligt sind, unterliegt der von der GmbH dafür erzielte Veräußerungsgewinn in vollem Umfang und nicht entsprechend dem für die Mitunternehmerschaft geltenden Gewinnverteilungsschlüssel nur zeitanteilig und im Verhältnis seiner Beteiligung der Gewerbesteuer, FG Düsseldorf vom 26.05.2015, 10 K 1590/14 G, Revision eingelegt, Az. des BFH: IV R 31/15. Nach Ansicht des BFH, im Urteil vom 19.07.2018, BFH/NV 2018, 1282, IV R 31/15 entfällt der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in vollem Umfang auf den Mitunternehmer, in dessen Person er entsteht. Er ist in vollem Umfang gewerbesteuerbar, sofern es sich bei dem seinen Anteil veräußernden Mitunternehmer nicht um eine unmittelbar beteiligte natürliche Person handelt. Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 19.07.2018, IV R 39/10, BStBl II 2019, 77) gehört bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft zum Gewerbeertrag der Untergesellschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der Gewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils auch dann, wenn die Obergesellschaft nur in Folge ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt und an ihr ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind. Der in § 52 Abs. 32a EStG angeordnete zeitliche Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG i.d.F. des JStG 2007 verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

Hinweis!

BVerfG, Urteil vom 10.04.2018, 1 BvR 1236/11

Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft (§ 7 S. 2 Nr. 2 GewStG) sowie rückwirkendes Inkraftsetzen dieser Vorschrift verfassungsgemäß – keine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG (Leistungsfähigkeitsprinzip, Benachteiligung bestimmter Mitunternehmerschaften), des Rückwirkungsverbots oder der prozessualen grundrechtsgleichen Rechte der Beschwer-

deführerin – lediglich funktionale Identität des Spruchkörpers bei Entscheidung über Anhörungsruge nicht zu beanstanden.

Die Freistellung des auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallenden Veräußerungsgewinns von der Gewerbesteuerpflicht in § 7 Satz 2 Hs. 2 GewStG ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

Bei Personengesellschaften werden Gewinne und Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen sowie den Ergänzungsbilanzen von der Gewerbesteuerpflicht erfasst.

Erzielt eine Personengesellschaft Einkünfte aus Anteilen an Kapitalgesellschaften, sind auf ihrer Ebene § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, soweit die Mitunternehmer natürliche Personen sind; § 8b KStG ist anzuwenden, soweit die Mitunternehmer Körperschaften sind.

Zur Ermittlung des Gewerbeertrags im Fall der Organschaft siehe R 7.1 Abs. 5 GewStR.

Organträger und Organgesellschaft bilden trotz der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG kein einheitliches Unternehmen. Demnach ist für jedes der sachlich selbständigen Unternehmen im Organkreis der Gewerbeertrag unter Berücksichtigung der in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge getrennt zu ermitteln. Es unterbleiben aber Hinzurechnungen nach § 8 GewStG, soweit die Hinzurechnungen zu einer doppelten steuerlichen Belastung führen.

Der Gewinn muss auch um die gewerbesteuerfreien Einkünfte eines staatlichen Lotterieeinnehmers nach § 13 GewStDV vermindert sein. Die Tätigkeit der Einnehmer einer staatlichen Lotterie unterliegt auch dann nicht der Gewerbesteuer, wenn sie im Rahmen eines Gewerbebetriebs ausgeübt wird.

Für die Ausgangsgröße aus Gewerbebetrieb aller Unternehmen gilt, dass ausländische Steuern, die nach § 34c Abs. 2, 3 EStG bzw. § 26 Abs. 1 KStG von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden sollen, den Gewinn gemindert haben müssen.

Zeile 33: Gewinn aus Gewerbebetrieb

Gewinn aus Gewerbebetrieb (Zeilen 33 bis 60 und 63 bis 80: Nicht ausfüllen in den Fällen der Zeilen 81 und 82; Zeilen 33, 34, 36, 36a und 40a: negative Beträge mit Minuszeichen eintragen)		21
EUR		
33	Gewinn aus Gewerbebetrieb vor Anwendung des § 7 Satz 4 GewStG (ohne Beträge lt. Zeilen 38 bis 39a und 80) 4 5	10
		,

1. Allgemeines

Für gewerbesteuerliche Zwecke ist der Gewinn verfahrensrechtlich selbständig zu ermitteln. Dabei sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und der Durchführungsverordnungen über die Ermittlung des Gewinns anzuwenden. Sie sind nur insoweit nicht anzuwenden, als sie ausdrücklich auf die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) beschränkt sind oder ihre Nichtanwendung sich unmittelbar aus dem Gewerbesteuergesetz oder aus dem Wesen der Gewerbesteuer ergibt.

In der Regel wird der für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) maßgebende Gewinn mit dem für die Ermittlung des Gewerbeertrags festzustellenden Gewinn übereinstimmen. Eine rechtliche Bindung besteht aber nicht.

Nach Auffassung des BVerwG mit Urteil vom 04.05.2016, 9 B 72.15, BFH/NV 2016, 1423 ist die Aufhebung oder Änderung des Gewerbesteuermessbescheids nach Änderung oder Aufhebung des Einkommensteuerbescheids, wenn die Änderung oder Aufhebung den Gewinn aus Gewerbebetrieb berührt (§ 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG), ausgeschlossen, soweit über die Rechtmäßigkeit des Gewerbesteuermessbescheids rechtskräftig entschieden worden ist (wie BFH, Beschluss vom 24.10.1979, I S 8/79, BFHE 129, 11 ff.).

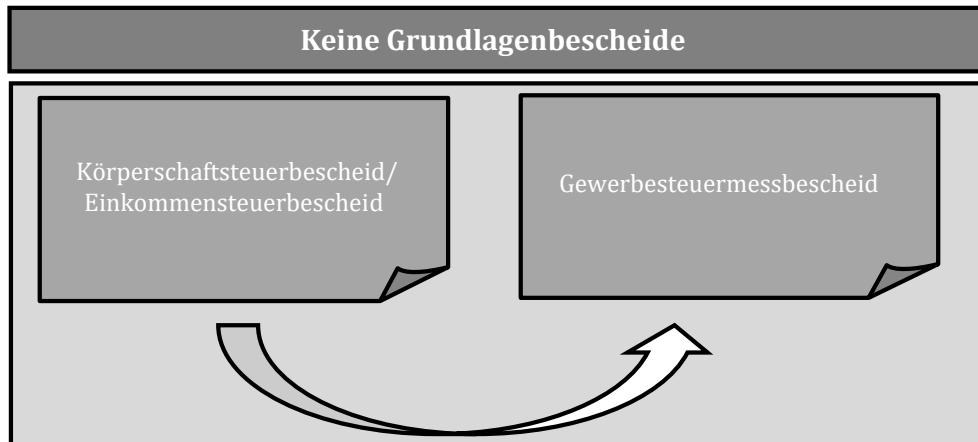


Abbildung 10: Körperschafts- und Einkommensteuerbescheide sind keine Grundlagenbescheide

2. Gewinn bei Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften

Von dem Grundsatz, dass der bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anzusetzende Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb gewöhnlich mit den für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) oder die gesonderte und einheitliche Feststellung maßgebenden Einkünften aus Gewerbebetrieb übereinstimmt, gibt es bei Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften einige wichtige Ausnahmen. Diese hängen mit dem Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer zusammen. Als Objektsteuer beschränkt sich die Gewerbesteuer auf die Erfassung des durch die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erwirtschafteten laufenden Gewinns.

Alle Einkünfte, die einkommensteuerlich als gewerbliche Einkünfte anzusehen sind, aber nicht mit einem bestehenden Gewerbebetrieb zusammenhängen, müssen aus dem Gewinn ausgeschieden werden. Dazu gehören insbesondere Verluste, die **vor der Eröffnung eines Gewerbebetriebs** anfallen und einkommensteuerlich als vorweggenommene Betriebsausgaben behandelt werden. Bloße Vorbereitungshandlungen begründen die Gewerbesteuerpflicht noch nicht (vgl. R 2.5 Abs. 1 Satz 2 GewStR). Die dadurch verursachten Kosten können dementsprechend gewerbesteuerlich nicht berücksichtigt werden.

Siehe hierzu auch LfSt Niedersachsen 12.08.2019, G 1421 – 17 – St 25/St 251.

Im Gegensatz zur einkommensteuerlichen Behandlung dürfen Vorgänge, die in die Zeit vor Betriebseröffnung und vor Beginn der sachlichen Steuerpflicht fallen, den Gewerbeertrag nicht berühren. Demzufolge sind vorbereitende Betriebsausgaben beim

Gewerbeertrag nicht abzugsfähig (BFH vom 19.08.1977, BStBl II 1978, 23). Gewerbesteuerlich können nur solche Betriebsausgaben den Gewerbeertrag mindern, die durch den bereits in Gang gesetzten Gewerbetrieb veranlasst worden sind. Dieser Unterschied gegenüber der einkommensteuerlichen Behandlung beruht auf dem Objektcharakter der Gewerbesteuer. Aufwendungen aufgrund von Vorbereitungshandlungen werden als Anlauf-, Organisations-, Vorbereitungskosten oder als sogenannte Vorwegbetriebsausgaben bezeichnet.

Darunter fallen alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Gewerbetriebes stehen (auch Abschreibungsbeträge, die auf die Zeit vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit entfallen). Beispiele für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einrichtung des Betriebes: Anwaltskosten, Beratungskosten, Inseratskosten, Telefon- und Reisekosten, Schulungskosten für Angestellte und Arbeiter, Mieten und sonst. Aufwendungen für noch herzurichtende Geschäftsräume etc. Für die gewerbesteuerliche Behandlung dieser Aufwendungen sind allein der Anlass und der Zeitpunkt ihrer Entstehung, nicht aber der Zeitpunkt der Zahlung maßgebend. Unbeachtlich ist deshalb, ob die Aufwendungen vor oder nach Beginn der Gewerbesteuerpflicht in Rechnung gestellt und beglichen werden und ob der Gewerbetreibende seinen Gewinn durch Bestandsvergleich oder Einnahme- Überschuss-Rechnung ermittelt.

Die Gewerbesteuerpflicht endet mit der tatsächlichen Einstellung der werbenden Tätigkeit (vgl. R 2.6 GewStR). Daher sind Gewinne oder Verluste, die erst bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs erwirtschaftet wurden, generell nicht mehr Gegenstand der Gewerbesteuer.

Gewerbesteuerpflichtig ist allerdings der laufende Gewinn, der im Veräußerungsjahr vor dem Veräußerungszeitpunkt erzielt wurde. Zum laufenden Gewinn gehören dabei auch evtl. aus einem Räumungsverkauf erzielte Gewinne (BFH-Urteil vom 29.11.1988, BStBl II 1989, 602).

Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des Betriebs/Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft oder eines Mitunternehmeranteils unterliegen allerdings nur insoweit nicht der Gewerbesteuer, soweit sie auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallen (§ 7 Satz 2 GewStG). Soweit ein entsprechender Gewinn bzw. anteiliger Gewinn auf eine Personengesellschaft entfällt, gehört dieser Gewinn zum Gewerbeertrag (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11.03.1982, BStBl II 1982, 707). Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe des Betriebs/Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft oder eines Mitunternehmeranteils mindern im Umkehrschluss den Gewerbeertrag, soweit sie anteilig nicht auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallen.

Nach § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG und BFH-Urteil vom 15.06.2004 (BStBl II 2004, 754) gelten **Veräußerungsgewinne** auch **insoweit als laufende Gewinne**, als auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer bzw. Mitunternehmer sind. Insoweit besteht auch Gewerbesteuerpflicht.

Zum Umfang der Gewerbesteuerbarkeit eines Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils hat sich der BFH mit Urteil vom 19.07.2018, IV R 31/15, geäußert. Nach Auffassung des BFH ist der Gewinn der aus der Veräußerung eines Mit-

Zeitraum der Totalgewinnprognose bei Vermietung einer Ferienwohnung

Das FG Nürnberg weist in seiner Entscheidung vom 11.02.2016, 4 K 1104/14, EFG 2016, 902 darauf hin, dass bei gewerblicher Vermietung einer Ferienwohnung auf die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht nicht verzichtet werden kann, wobei die Totalgewinnprognose über einen Zeitraum von 30 Jahren vorzunehmen ist. In den Zeitraum sind auch die ersten Jahre nach Betriebsgründung einzubeziehen.

Zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht beim Betrieb von Photovoltaik-Anlagen siehe FG Baden-Württemberg, Urteil vom 09.02.2017, 1 K 841/15, EFG 2017, 913. Nach Auffassung des FG setzt die Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht eine Prognose über den während der gesamten betrieblichen Tätigkeit (sog. Totalperiode) erzielbaren Totalgewinn voraus. Beim Betrieb von Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen) kann als Prognosezeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren zugrunde zu legen sein. Weiter führt das FG aus, soweit die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht auf einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motiven besteht und sich der Steuerpflichtige wie ein Gewerbetreibender verhält, in dem er – im Rahmen seiner Möglichkeiten – alles unternimmt, um die Verluste gering zu halten, ist die Gewinnerzielungsabsicht auch dann zu bejahen, wenn die Ergebnisprognose ergibt, dass ein Totalgewinn selbst bei Zugrundelegung aller für den Steuerpflichtigen günstigen Annahmen nicht erzielt werden kann.

Einkunftszielungsabsicht für Ferienwohnung bei Nichtfeststellbarkeit einer regionalen Vermietungsquote

Das FG Nürnberg vertritt im Urteil vom 26.04.2016, 1 K 852/15, Revision eingelegt (Az. des BFH: IX R 23/16) die Auffassung, dass das Erzielen von Verlusten aus der Vermietung einer Ferienwohnung (hier: Wohneinheit für bis zu 6 Personen) bei Nichtfeststellbarkeit einer regionalen Vermietungsquote nicht zwangsläufig zu einer Verneinung der Einnahmeüberschussabsicht führen muss.

Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen beabsichtigen, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (vgl. das BFH-Urteil vom 26.10.2004, IX R 57/02, BStBl II 2005, 388 m.w.N.).

Etwas anderes gilt nur, wenn nach der tatsächlichen Gestaltung des Sachverhaltes kein üblicher Fall der Dauervermietung vorliegt, z.B. weil sich die Steuerpflichtigen nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen haben oder die Vermietungstätigkeit nach den bei Beginn ersichtlichen Umständen von vornherein befristet ist.

Nach Ansicht des FG Nürnberg, a.a.O. sind diese Grundsätze auch beim Vermieten von Ferienwohnungen anzuwenden, wenn diese von den Steuerpflichtigen ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden. Nach Zurückverweisung durch den BFH (Urteil vom 31.01.2017, IX R 23/16) wurde der Rechtsstreit in der mündlichen Verhandlung beim FG übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt. Die Kosten des Verfahrens wurden gegeneinander aufgehoben. (Az. des FG: 1 K 587/17). Nach Auffassung des BFH kommt es für die Beurteilung der Absicht, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht darauf an, aus welchen Gründen der Steuerpflichtige den Werbungskostenüberschuss hin-

nimmt. Denn wenn bei objektiver Betrachtung ein Totalüberschuss nicht zu erwarten ist, kann die Einkünfteerzielungsabsicht nicht deshalb bejaht werden, weil private Motive oder persönliche Neigungen für die Renovierung und den Ausbau der Ferienwohnung nicht feststellbar sind.

Eine Erfindertätigkeit wird nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben, wenn der Erfinder keine zielgerichteten, nachhaltigen Vermarktungsanstrengungen zur Nutzung seiner Patente ergreift und es an einer konkreten wirtschaftlichen Vermarktungsmöglichkeit fehlt (hier: die Betätigung des Klägers entspricht seinem wissenschaftlichen Forschungseifer und damit seiner privaten Neigung), FG Nürnberg, Urteil vom 27.01.2017, 4 K 1687/16. Die eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde (Az. des BFH: VIII B 35/17) wurde zurückgenommen.

Bei einem nebenberuflich selbstständig tätigen Dachdecker, der seine selbstständige Erwerbstätigkeit wegen seiner Vollzeiterwerbstätigkeit als angestellten Dachdecker in einem weit entfernten anderen Bundesland nur an den Wochenenden sowie an Urlaubstagen ausüben kann, ist zu berücksichtigen, dass sich positive Einkünfte aus dem Dachdeckerbetrieb mangels der Möglichkeit, größere Aufträge auszuführen, vielfach erst nach einer längeren Anlaufzeit erzielen lassen. Deshalb lässt sich allein aus der Tatsache einer über mehrere Jahre anhaltenden Verlusterzielung noch nicht der Schluss ziehen, es fehle an einer Gewinnerzielungsabsicht, siehe FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19.12.2016, 9 K 9193/15. Ein selbstständiger Dachdecker kann daher auch dann noch in Einkunftszielungsabsicht handeln, wenn er Lagerräumlichkeiten im Anwesen der Eltern in seinem Heimatbundesland unentgeltlich nutzen kann, er deswegen zur Vermeidung von Mietkosten für Lagerräume sein nebenberuflich ausgeübtes Dachdecker gewerbe nicht an seinem Arbeitsort als Arbeitnehmer, sondern nur an den Wochenende und im Urlaub von seinem weit entfernten Heimatort aus ausübt, (entgeltliche) Dienstleistungen nur gegenüber Freunden und Verwandten erbringt, keine nach außen gerichtete Werbemaßnahmen unternimmt und erst nach einer zehnjährigen Verlustphase mit jährlichen Verlusten zwischen 1.000 € und 7.000 € erstmalig Gewinne erzielt.

Nach Ansicht des FG München, Urteil vom 03.06.2019, 15 K 2481/17, Nichtzulassungs beschwerde eingelegt (Az. des BFH: X B 109/19) ist der bei neu gegründeten Gewerbe betrieben während einer Anlaufzeit von in der Regel fünf Jahren bestehende Anschein beweis für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht erschüttert, wenn der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art der Betriebsführung bei objektiver Betrachtung von vornherein nicht in der Lage ist, nachhaltig Gewinne zu erzielen. Im Streitfall ist die nebenberuflich und im Wesentlichen am Wochenende, abends nach der nichtselbstständigen Arbeit sowie teilweise während des Urlaubs verfolgte Geschäftsidee im Planungsstadium steckengeblieben, ohne je zu Einnahmen geführt zu haben. Gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprachen im Streitfall auch die Kostenstruktur (überwiegend Personalkosten für eine Geschäftsführerin) sowie der Umstand, dass keine Maßnahmen zur Beseitigung der Verlustursachen getroffen wurden. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt voraus, dass der Unternehmer als Anbieter von entgeltlichen Leistungen für andere Abnehmer am allgemeinen Markt auftritt.

Nach Ansicht des FG Berlin-Brandenburg, 7 K 7100/16, Urteil vom 24.01.2018 ist für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht einer Feng-Shui-Beraterin, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, ist unabhängig davon, ob sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, von den Grundsätzen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auszugehen. Dabei ist Privataufwand aus den erklärten Betriebsausgaben zu eliminieren. Die Gewinnerzielungsabsicht bei einer unternehmerischen Tätigkeit kann, solange der Anlaufzeitraum, der individuell zu bestimmen ist, regelmäßig aber mindestens fünf Jahre beträgt, nicht abgeschlossen ist, nur in Ausnahmefällen die steuerliche Anerkennung versagt werden.

Nach Ansicht des FG Nürnberg vom 14.11.2018, 5 K 732/17, sind sog. Anlaufverluste steuerlich nicht als Verluste eines gewerblichen Betriebs i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG anzuerkennen, wenn der Betrieb (ein Kutschbetrieb) nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung bei objektiver Betrachtung von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltig Gewinne zu erzielen, und damit eine Gewinnerzielungsabsicht von Anfang an nicht gegeben war.

„Segmentierung“ verschiedener, wirtschaftlich eigenständiger gewerblicher Betätigungen

Schleswig-Holsteinisches FG mit Urteil vom 09.03.2016, 2 K 180/12

Soweit verschiedene, wirtschaftlich eigenständige Betätigungen vorliegen, ist die Gewinnerzielungsabsicht nicht einheitlich für die gesamte Tätigkeit, sondern gesondert für die jeweilige Betätigung zu prüfen (sog. **Segmentierung**).

Eine wirtschaftlich eigenständige Betätigung ist anzunehmen bei einem selbständigen Tätigkeitsbereich, der keine bloße Hilfstatigkeit oder Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit ist.

Um eine solche Segmentierung vorzunehmen, ist es nicht erforderlich, dass es sich bei den Tätigkeiten um selbständige Teilbetriebe handelt. Notwendig, aber auch ausreichend, ist, dass die beiden Tätigkeiten von einander trennbar sind. Bedingen sich die Tätigkeiten allerdings dergestalt, dass die verlustbringende Tätigkeit die andere Tätigkeit maßgeblich fördert, muss eine Segmentierung unterbleiben.

Bei einer Lagerhandelsgeschäftstätigkeit kann es sich gegenüber einem daneben betriebenen Yachtgeschäft um eine eigenständige wirtschaftliche Betätigung handeln.

Auch wenn ein Yachtgeschäft mehrere Tätigkeiten umfasst (hier: Yachtvercharterung, Handel mit Yachtzubehör, Yachtreparatur und Yachtwartung), kann das Yachtgeschäft ein einheitliches gewerbliches Unternehmen darstellen (hier: keine Segmentierung im Yachtbereich).

Übt der Steuerpflichtige eine Tätigkeit aus, **die nicht typischerweise in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln ist**, können im Falle einer längeren Verlustperiode die Reaktionen des Steuerpflichtigen auf die Verluste die Bedeutung wichtiger äußerer Beweisanzeichen erlangen. So spricht vor allem das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, für sich genommen schon dafür, dass langjährige Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden.

Anhang Gewerbesteuerliche Änderungen in der Corona-Krise

1. Allgemeines

Das Bundesministerium der Finanzen und die obersten Finanzbehörden der Länder haben verschiedene steuerliche Erleichterungen beschlossen, um die von der Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich betroffenen Steuerpflichtigen zu entlasten und die Liquidität bei Unternehmen zu verbessern, die durch die Corona-Krise in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sind.

1.1 BMF-Schreiben vom 19.03.2020

Mit dem BMF-Schreiben vom 19.03.2020, IV A 3 – S 0336/19/10007 :002 wurden folgende steuerliche Erleichterungen beschlossen:

- **Erleichterte Gewährung von Steuerstundungen.** Steuerpflichtige, die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich von der Krise betroffen sind, können bis zum 31. Dezember 2020 unter Darlegung Ihrer Verhältnisse Stundungsanträge für bis zu diesem Zeitpunkt bereits fällige oder fällig werdende Steuern die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden stellen. Stundungs- und Erlassanträge die Gewerbesteuer betreffend sind grundsätzlich an die Gemeinden zu richten. Sie sind nur dann an das zuständige Finanzamt zu richten, wenn die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht den Gemeinden übertragen worden ist. An die Nachprüfung der Stundungsvoraussetzungen sollen keine strengen Anforderungen gestellt werden. Auf die Erhebung von Stundungszinsen wird in der Regel verzichtet. Eine Stundung ist erst nach Festsetzung bzw. Anmeldung der entsprechenden Steuerforderungen möglich. Stundungsanträge können daher **erst dann eingereicht werden, wenn die aus einer Festsetzung bzw. Anmeldung resultierende Zahllast feststeht.** Das heißt, es können keine pauschalen Stundungsanträge für erst künftig fällige Steuern gestellt werden.
- **Anpassung/Herabsetzung von Steuervorauszahlungen**
Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich betroffenen Steuerpflichtigen können **bis zum 31.12.2020** unter Darlegung ihrer Verhältnisse beim zuständigen Finanzamt Anträge auf **Anpassung der Vorauszahlungen** auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer stellen. Ferner können Steuerpflichtige in diesen Fällen Anträge auf Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlung stellen. Nimmt das Finanzamt eine Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen vor, ist die betreffende Gemeinde hieran bei der Festsetzung ihrer Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden. Zu diesen Zwecken können die von den Finanzverwaltungen der Länder bereitgestellten Vordrucke genutzt werden, die die Antragsbearbeitung erleichtern und beschleunigen. Sind für den Veranlagungszeitraum 2020, also für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer zum 10. März 2020 bzw. für die Gewerbesteuer zum 15. Februar 2020, bereits Vorauszahlungen geleistet worden, kann - in Abhängigkeit vom erwarteten zu versteuernden Einkommen 2020 - die Herabsetzung dazu führen, dass bereits entrichtete