



Textversion zum Tax-Podcast: Koordinierter Ländererlass zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach Paragraph 8 Nr. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG)

Herzlich willkommen beim Tax-Podcast von KPMG in Deutschland. Hier haben wir für Sie aktuelle Steuerinformationen hörbar gemacht. Alle wissenswerten Neuerungen der deutschen Steuergesetzgebung können Sie nun regelmäßig abrufen und anhören, wann und wo immer Sie möchten.

Koordinierter Ländererlass zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach Paragraph 8 Nr. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG)

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ist die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten deutlich erweitert worden. Die Änderungen sind erstmals im Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

In einem koordinierten Ländererlass vom 4. Juli 2008 haben die obersten Finanzbehörden der Länder zu der Neuregelung Stellung genommen. Im Folgenden stellen wir Ihnen die wesentlichen Inhalte des Erlasses dar.

1) Allgemeine Hinweise des Erlasses

Bei der Auslegung des neuen § 8 Nr. 1 GewStG sind die Grundsätze der Gewerbesteuerrichtlinien 1998 und der Rechtsprechung weiterhin sinngemäß anzuwenden.

Finanzierungsentgelte sind grundsätzlich nur hinzuzurechnen, wenn die Beträge bei der Gewinnermittlung abgesetzt worden sind. Aus diesem Grund unterliegen Sondervergütungen eines Mitunternehmers nicht der Hinzurechnung. Auch Gewinnanteile eines atypisch stillen Gesellschafters sind nicht hinzuzurechnen.

Aufwendungen sind nach dem Erlass unabhängig von der vertraglichen Gestaltung hinzuzurechnen, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nach einen der Hinzurechnungstatbestände erfüllen. Dies kann z.B. Aufwendungen aus Umlageverträgen bei verbundenen Unternehmen betreffen.

Für die Hinzurechnungen von Finanzierungsentgelten ist die gewerbsteuerliche Behandlung beim Überlasser des Kapitals unerheblich.

© 2008 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Zur Organschaft nimmt der Erlass ebenfalls Stellung. Danach wird der Gewerbeertrag für Unternehmen eines Organkreises weiterhin gesondert ermittelt. Zur Vermeidung einer doppelten Belastung durch eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung sind auch künftig die Grundsätze des Abschnitts 41 GewSt-Richtlinien 1998 anzuwenden. Dies bedeutet, dass zum Beispiel Zinsaufwendungen aus einer Darlehensgewährung des Organträgers an die Organgesellschaft nicht hinzuzurechnen sind.

Unter den allgemeinen Hinweisen enthält der Erlass Regeln zur Aufteilung von gemischten Verträgen. Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn ein Vertrag Vereinbarungen über mehrere Leistungskomponenten enthält. In diesem Fall ist jede Leistungskomponente gesondert nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 GewStG zu beurteilen. Dies gilt jedoch nur, wenn die Leistungskomponenten trennbar sind. Das Entgelt ist auf die verschiedenen Leistungskomponenten aufzuteilen. Dies muss gegebenenfalls durch eine Schätzung erfolgen.

Eine Aufteilung des Vertrags ist nicht vorzunehmen, wenn das Vertragsverhältnis ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt. In diesem Fall ist darauf abzustellen, ob eine Leistung derart im Vordergrund steht, dass sie dem Gesamtvertrag das Gepräge gibt. Fällt die prägende Leistung nicht unter einen Hinzurechnungsstatbestand, findet für den Gesamtvertrag keine Hinzurechnung statt.

Die allgemeinen Hinweise abschließend geht der Erlass auf die Folgen der Einordnung einer Nutzungsüberlassung als Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ein. Eine Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Aufwendungen für die Überlassung von Rechten setzt eine zeitlich befristete Überlassung voraus. Geht durch die Nutzungsvereinbarung das wirtschaftliche Eigentum über, liegt keine zeitliche befristete Überlassung vor. Allerdings handelt es sich dann um einen Ratenkauf, der eine Hinzurechnung von Zinsanteilen auslösen kann.

2) Entgelte für Schulden gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG

Entgelte für Schulden sind zu 25 % hinzuzurechnen. Der Erlass erläutert für zahlreiche Einzelfälle, ob Entgelte für Schulden vorliegen.

Durchlaufende Kreditgewährung

Nach bisherigem Recht liegt kein hinzuzurechnender Zinsaufwand vor, wenn ein Kredit aufgenommen und weitergeleitet wird. Gemäß Erlass soll ein solcher

durchlaufender Kredit künftig zu hinzurechnungspflichtigem Zinsaufwand führen.

Aufzinsungsbeträge und aktivierte Zinsen

Aufwand aus der Aufzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten und von Rückstellungen sind keine hinzurechnungspflichtigen Entgelte. Gleiches gilt für aktivierte Bauzeitzinsen und die Aktivierung von Erbbauzinsen.

Zinsswap

Aufwendungen für einen Zinsswap unterliegen nicht der Hinzurechnung. Dies gilt jedoch nur, wenn der Zinsswap nicht mit dem kreditgebenden Institut, sondern mit einem Dritten abgeschlossen wird.

Skonti und Teilwertabschreibung

Aufwand aus der vorzeitigen Erfüllung von Forderungen aus Lieferung und Leistung wird dem Entgelt für Schulden gleichgestellt. Geschäftsübliche Skonti und Abschläge aus anderen Gründen fallen nicht unter die Hinzurechnung. Damit sind z.B. Abschläge durch Menge- und Treuerabatte nicht hinzurechnungspflichtig. Skonti sind z.B. dann geschäftsunüblich, wenn ein unüblich langes Zahlungsziel vereinbart wird.

Aufwand durch eine Teilwertabschreibung ist nicht hinzuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn das Unternehmen die abgeschriebene Forderung im Folgenden zu diesem Wert verkauft.

Factoring / Forfaitierung

Gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 GewStG unterliegen auch Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen der Hinzurechnung. Hierzu zählen insbesondere die Abschläge aus dem Verkauf von aktivierten Forderungen.

Nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 GewStG fällt auch der Aufwand im Zuge der Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen unter die Hinzurechnung. Der hinzuzurechnende Aufwand ergibt sich aus der Differenz zwischen der Summe der zu erwartenden Raten zum Nominalwert und des Verkäuferlöses. Da der Erlös aus der Forfaitierung verteilt über die Restlaufzeit zu berücksichtigen ist, soll auch der Aufwand ratierlich hinzuzurechnen sein. Eine

© 2008 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Hinzurechnung soll jedoch für Sachverhalte unterbleiben, bei denen die Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Geschäften vor dem 1. Januar 2008 erfolgte.

Im Rahmen von Factoring- und Forfaitierungsgeschäften unterliegen Entgelte für die Wertermittlung oder vergleichbare Gebühren nicht der Hinzurechnung.

Versicherungstechnische Rückstellungen

Versicherungstechnische Rückstellungen in der Anwartschaftsphase und der gesamten Leistungsphase der Versicherungsverträge unterfallen weiterhin nicht der Hinzurechnung. Dies soll u. a. auch für Pensionskassen bzw. -fonds gelten, soweit sie nicht steuerbefreit sind. Für Schulden des laufenden Geschäftsverkehrs findet hingegen eine Hinzurechnung statt. Dies betrifft z. B. Verbindlichkeiten aus verzinslichen Beitragsdepots.

3) Renten und dauernden Lasten gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe b GewStG

Renten und dauernde Lasten sind zu 25 % hinzuzurechnen. Nicht als dauernde Lasten gelten Aufwendungen für Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung und Erbbauzinsen. Erbbauzinsen sind jedoch Entgelte für die Überlassung von Grund und Boden und unterliegen daher der Hinzurechnung für Miet- und Pachtentgelte.

4) Gewinnanteile des stillen Gesellschafters gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe c GewStG

Gewinnanteile des stillen Gesellschafters sind zu 25 % hinzuzurechnen. Der Erlass erläutert, dass die Gewinnanteile unabhängig von der gewerbesteuerlichen Behandlung beim Empfänger hinzuzurechnen sind.

5) Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter gemäß § 8 Nr. 1 Buchstaben d und e GewStG

Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind zu 5 % hinzuzurechnen. Entgelte für die Überlassung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind zu 16,25 % hinzuzurechnen. Zu den Miet- und Pachtzinsen gehören auch Leasingraten.

Der Erlass zählt zu den Miet- und Pachtzinsen auch Aufwendungen, die der Mieter bzw. Pächter über die gesetzliche Lastenverteilung des Bürgerlichen

© 2008 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Gesetzbuchs hinaus übernimmt. Dies können z.B. Aufwendungen für Instandsetzung, Instandhaltung und Versicherungen des Mietgegenstandes sein. Nicht hinzuzurechnen sind reine Betriebskosten wie Wasser, Strom oder Heizung.

Bei einem Mietvertrag über ein Gebäude oder Gebäudeteil ist zu prüfen, ob auch Wirtschaftsgüter überlassen werden, die sog. Mietereinbauten wären, wenn der Mieter hierfür Herstellungskosten getragen hätte. Soweit dies der Fall ist, ist das Entgelt als Entgelt für die Überlassung von beweglichen Wirtschaftsgütern hinzuzurechnen.

6) Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG

Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten sind zu 6,25 % hinzuzurechnen.

Der Erlass zählt folgende Rechte auf, die unter die Hinzurechnung fallen: Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenzrechte und Namensrechte.

Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten können auch dann vorliegen, wenn das Recht durch die öffentliche Hand überlassen wird (z. B. Konzession für die Nutzung öffentlicher Verkehrsflächen). Entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung soll eine Konzessionsabgabe für die Nutzung öffentlicher Verkehrsflächen nicht mehr in eine Grundstücksüberlassung und in eine Überlassung von beweglichen Wirtschaftsgütern aufgeteilt werden. Stattdessen soll der Gesamtvertrag unter den Hinzurechnungstatbestand für die Überlassung von Rechten fallen.

Zwingende Voraussetzung des Hinzurechnungstatbestandes nach § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG ist, dass die Überlassung des Rechts zeitlich befristet ist. Entsprechend der BFH-Rechtsprechung soll hierfür ausreichend sein, dass bei Abschluss des Vertrages noch ungewiss ist, ob und wann die Überlassung endet. Auch eine nur kurzfristige Überlassung führt zu einer gewerbsteuerlichen Hinzurechnung.

Lizenzaufwendungen für Durchleitungsrechte sind nicht hinzuzurechnen. Durchleitungsrechte berechtigen ausschließlich dazu, Dritten aus der Lizenz abgeleitete Rechte zu überlassen. Die Hinzurechnung erfolgt damit erst auf der letzten Stufe der Überlassungskette.

Nach dem Erlass ist die Ausnahme von der Hinzurechnung für Durchleitungsrechte über ihren Wortlaut hinaus nicht nur auf Lizenzen, sondern auch bei jedem anderen überlassenen Recht anzuwenden. Voraussetzung der Behandlung als Durchleitungsrechte ist jedoch, dass die zur Weiterüberlassung vorgesehenen Rechte ihrerseits nur zur Weiterüberlassung verwendet werden dürfen. Soweit eine Veränderung oder Bearbeitung des Rechtes bei der Weiterüberlassung erfolgt, unterfällt es nicht mehr der Ausnahmeregelung.

7) Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG

Bei der Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten gewährt § 8 Nr. 1 GewStG einen Freibetrag von 100.000 €. Der Erlass erläutert, dass die Summe der Finanzierungsentgelte die Bemessungsgrundlage des Freibetrags sind. Diese Summe, vermindert um den Freibetrag von 100.000 €, ist die Ausgangsgröße für die Anwendung des Faktors von einem Viertel.

Der Freibetrag wird in jedem Wirtschaftsjahr gewährt. Dies gilt auch, wenn im Erhebungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre enden.

Bei einer Organschaft wird der Freibetrag nicht nur einmal für den Organkreis, sondern für jedes Unternehmen im Organkreis einmal gewährt.

Bei Abwicklung oder Insolvenz ist für einen gesamten Abwicklungs- und Insolvenzzeitraum nur ein Gewerbeertrag zu ermitteln. Somit wird in diesen Fällen der Freibetrag auch nur einmal gewährt.

Dies war der aktuelle Tax-Podcast von KPMG in Deutschland mit den wichtigsten Neuerungen zum deutschen Steuerrecht. Sie können alle hier enthaltenden Informationen gerne noch einmal nachlesen. Schicken Sie dazu einfach eine E-Mail an DE-Tax@kpmg.com. Sie erhalten dann umgehend unser aktuelles Mandantenrundschreiben.

Vielen Dank für Ihr Interesse und auf Wiederhören beim Tax-Podcast von KPMG.