



## Hinzurechnungen von Finanzierungsanteilen

### Anlage zum steuerlichen Merkblatt „Die Gewerbesteuer“ (Dok.-Nr. 4987)

Nachfolgend sind die wesentlichen Inhalte, die das Bundesfinanzministerium (BMF) am 4. Juli 2008 durch ein Anwendungsschreiben zu den **Hinzurechnungen von Finanzierungsanteilen** nach § 8 Nr. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) veröffentlicht hat, zusammengefasst:

#### 1. Allgemeine Hinweise

- Die Hinzurechnungen bewirken eine Substanzbesteuerung.
- Die Grundsätze der Gewerbesteuer-Richtlinien 2009 (GewStR 2009) und die von der Rechtsprechung gebildeten Grundsätze sind weiterhin bei der Auslegung des § 8 Nr. 1 GewStG anzuwenden.
- Generell sind Beträge nach § 8 Nr. 1 GewStG hinzuzurechnen, die bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Sondervergütungen eines Mitunternehmers im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und Gewinnanteile eines atypisch stillen Gesellschafters unterliegen deshalb weiterhin nicht der Hinzurechnung, vgl. Abschn. H 8.1 Abs. 3 GewStR 2009.
- Abgesetzte Aufwendungen, die ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach unter die Tatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG fallen, sind hinzuzurechnen, unabhängig davon ob sie Bestandteil von vertraglichen Gestaltungen sind.
- In einem Organkreis wird der Gewerbeertrag weiterhin jeweils gesondert für jedes Unternehmen ermittelt und der Freibetrag jeweils gesondert für jedes Unternehmen berücksichtigt.
- Nutzungsentgelte für Betriebskapital sind unabhängig von der gewerbesteuerlichen Behandlung der Beträge beim Überlasser des Betriebskapitals hinzuzurechnen. Bei einer Betriebsaufspaltung unterliegen daher die vom Betriebsunternehmen an das Besitzunternehmen gezahlten Nutzungsentgelte für überlassenes Betriebskapital der Hinzurechnung.
- Sieht ein Vertrag mehrere trennbare Leistungen vor, sog. gemischter Vertrag, so ist jede Leistung für sich dahingehend zu beurteilen, ob sie unter § 8 Nr. 1 lit. a – f GewStG einzuordnen ist und eine Hinzurechnung zu erfolgen hat, das gilt z.B. bei Franchise-Verträgen. Dabei ist das Nutzungsentgelt auf die jeweiligen Leistungen aufzuteilen, notfalls durch Schätzung, es sei denn eine Leistung allein gibt dem gesamten gemischten Vertrag sein Gepräge. Dann entscheidet allein die Einordnung dieser Leistung, ob eine Hinzurechnung erforderlich ist oder nicht.
- Zu beachten sind die Folgen, wenn die Nutzungsvereinbarung zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führt. Dann liegt ein Ratenkauf vor, der nach den allgemeinen bilanzsteuerlichen Grundsätzen zu behandeln ist. Der Zinsanteil in der Rate ist hinzuzurechnen, wenn für einen Kaufpreis eine Verbindlichkeit passiviert wird.

- Bzgl. des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasingnehmer sind die Grundsätze in den BMF-Schreiben vom 19. April 1971, 21 März 1972, 22. Dezember 1975 und vom 23. Dezember 1991 heranzuziehen.
- Weicht das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr ab, so ist der Gewerbeertrag maßgebend, der auf das im Erhebungszeitraum endende Wirtschaftsjahr entfällt, § 10 Abs. 2 GewStG. Enden bei Umstellung des Wirtschaftsjahres im Erhebungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre, ist für jedes dieser Wirtschaftsjahre ein Gewinn zu ermitteln, der sich jeweils um Hinzurechnungen des § 8 GewStG erhöht.
- Nach 16 Gewerbesteuerdurchführungsverordnung (GewStDV) ist für den gesamten Abwicklungs- und Insolvenzzeitraum ein Gewerbeertrag zu ermitteln. Der Freibetrag wird nur einmal gewährt.

## 2. Einzeltatbestände:

<p>§ 8 Nr. 1 a S. 1: Hinzurechnung von Entgelten für Schulden <b>Zinsen, Disagio</b></p>	<p>Ob ein Entgelt für eine Schuld vorliegt, s. Abschn. R 8.1 GewStR 2009, z.B. Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital, Zinsen, Vergütungen für partiarische Darlehen, Genussrechte, Gewinnobligationen, Disagio, Vorfälligkeitsentschädigungen</p> <p>Neuerdings ist auch eine Verbindlichkeit des laufenden Geschäftsjahres hinzuzurechnen, da das Ausschlusskriterium der Dauerhaftigkeit mit der Novellierung des § 8 Nr. 1 GewStG weggefallen ist.</p> <p>Die Zahlung von höheren monatlichen Teilbeträgen anstatt eines fälligen Jahresbeitrags für die Versicherungsprämie stellt keinen hinzurechenbaren Finanzierungsanteil dar.</p> <p>Ein aufgenommener und weitergeleiteter Kredit stellt einen hinzurechnungspflichtigen Zinsaufwand dar.</p> <p>Aufzinsungsbeträge nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3 a EStG stellen weiterhin keine Hinzurechnungen dar.</p>
<p><b>Zins-Swap-Geschäfte</b></p>	<p>Die Aktivierung von Bauzeit- oder Erbbauzinsen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind keine Entgelte für Schulden und nicht hinzurechnungspflichtig.</p> <p>Bei Zins-Swap-Geschäften ist im Einzelfall zu prüfen, ob diese Aufwendungen als Entgelt für Schulden zu beurteilen sind. Generell lässt sich dies von vornherein nur in dem Fall ausschließen, wenn der Zins-Swap mit einem Dritten und nicht mit dem kreditgebenden Institut geschlossen wird (vgl. BFH Urteil vom 4. Juni 2003, BStBl. 2004 II S. 517).</p>
<p>§ 8 Nr. 1 a S. 2: Hinzurechnungsfiktion z.B. <b>Factoring</b></p>	<p>Gewährt ein Betrieb Abschläge bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die vorzeitig erfüllt werden, so wird dieser Aufwand dem Entgelt für Schulden gleichgestellt und ist hinzuzurechnen. Dasselbe gilt für den Verkauf von anderen Geldforderungen (echtes Factoring), bspw. Bei Abschlägen aus dem Verkauf von aktivierten Forderungen.</p>

<p><b>Geschäftsübliche Skonti</b></p> <p><b>Teilwertabschreibung</b></p>	<p>Geschäftsübliche Skonti, Boni, und Abschläge aus anderen Gründen (z.B. Treuerabatte und Mengenrabatte) unterfallen nicht dieser Hinzurechnungsfiktion. Entscheidend dafür ist, dass diese im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gewährt werden.</p> <p>Eine Teilwertabschreibung auf eine Forderung fällt nicht unter die Hinzurechnung.</p>
<p>§ 8 Nr. 1 a S. 3: Hinzurechnung des Aufwands bei <b>Forfaitierung</b> (=Ankauf von Forderungen bei größeren Finanzierungsgeschäften unter Verzicht auf Rückgriffsmöglichkeiten gegenüber dem bisherigen Forderungsinhaber) von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen</p>	<p>Der hinzurechenbare Aufwand ergibt sich aus der Differenz zwischen Summe der zu erwartenden Raten und des vom Käufer der Ansprüche erhaltenen Erlös. Der Aufwand ist linear über die Restlaufzeit des schwebenden Vertrags hinzuzurechnen, da der Erlös nicht im Zeitpunkt der Vereinnahmung, sondern verteilt über die Restlaufzeit des schwebenden Vertrags berücksichtigt wird.</p> <p>Als Übergangsregelung gilt, dass eine Hinzurechnung nach den vorangestellten Grundsätzen in den Fällen unterbleibt, in denen die Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen vor dem 01.01.2008 erfolgt ist.</p> <p>Nebenkosten beim Factoring und bei der Forfaitierung unterfallen nicht der Hinzurechnung (z.B. Wertermittlungskosten, Gebühren etc.).</p> <p>Weiterhin gilt, dass Versicherungsunternehmen mit ihren versicherungstechnischen Rückstellungen und mit ihren aus den Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten gegenüber Versicherungsnehmern in der Anwartschafts- und der gesamten Leistungsphase der Versicherungsverträge nicht der Hinzurechnung unterliegen, wenn diese von Vermögenswerten des gebundenen Vermögens i.S.d. § 54 Abs. 1 S. 1 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) gedeckt werden. Gleiches gilt für Pensionskassen bzw. -fonds und entsprechend für die versicherungstechnischen Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen in der Pflegeversicherung.</p>
<p>§ 8 Nr. 1 b S. 1 Hinzurechnung für <b>Renten und dauernde Lasten</b></p> <p>§ 8 Nr. 1 b S. 2 <b>Pensionszahlungen</b></p>	<p>Die Neuregelung verzichtet auf einen Zusammenhang der Renten und dauernden Lasten mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs. Unerheblich ist ferner, wie die Beträge beim Empfänger gewerbesteuerlich behandelt werden.</p> <p>Aufwendungen für Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung sind keine dauernden Lasten und nicht hinzuzurechnen. Das Gleiche gilt für Arbeitgeber oder nach § 17 Abs. 1 S. 2 Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersvorsorge (BetrAVG) Verpflichteten für Zusagen über eine Direktversicherung, eine Pensionskasse oder -fonds oder eine Unterstützungskasse.</p>
<p>§ 8 Nr. 1 c Hinzurechnung von <b>Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters</b></p>	<p>Die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters sind hinzuzurechnen, s. auch Abschn. R 8.1 Abs. 3 S. 1 und 2 GewStR 2009.</p>

<p>§ 8 Nr. 1 d und e Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter</p> <p><b>Erbbauzinsen Schiffe/Flugzeuge</b></p>	<p>Zur Abgrenzung von Miet- und Pachtverträgen zu anderen Vertragstypen gelten die bisherigen Grundsätze weiter, s. BFH Urteil vom 15. Juni 1983, BStBl. 1984 II S. 17. Untermietverträge gelten als Miet- und Pachtverträge.</p> <p>Zwischen Mietverträgen über bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter ist zu trennen, insbesondere wenn ein einheitlicher Vertrag über unbewegliche Wirtschaftsgüter vorliegt (z.B. Vermietung von Ladenlokalen), der Vertragsbestandteile über die Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern beinhaltet, dann können Herstellungskosten anfallen, die als Mietereinbauten (H 4.2 (3) EStH 2007) gelten.</p> <p>Die Hinzurechnung ist unabhängig von der gewerbsteuerlichen Behandlung beim Empfänger der Zinsen. Unter die Regelung fallen auch Aufwendungen, die über die gesetzliche Verpflichtung hinausgehen und aufgrund vertraglicher Verpflichtung übernommen wurden, z.B. Instandsetzungs-, Instandhaltungskosten, Versicherung des Wirtschaftsguts. Reine Betriebskosten (Strom, Wasser, Heizung) sind dagegen nicht inbegriffen.</p> <p>Erbbauzinsen unterliegen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 e. Schiffe und Flugzeuge sind bewegliche Wirtschaftsgüter.</p>
<p>§ 8 Nr. 1 f S. 1 Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten</p> <p><b>Vertriebslizenzen</b></p> <p><b>Durchleitungsrechte</b></p>	<p>Rechte sind: Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenzrechte und Namensrechte. Die zeitliche Dauer der Überlassung spielt keine Rolle für die Hinzurechnung.</p> <p>Entgelte für das Duale System oder ähnliche Einrichtungen nach der Verpackungsverordnung werden nicht erfasst.</p> <p>Vertriebslizenzen sind von der Hinzurechnung weiterhin ausgenommen.</p> <p>Zahlungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts für überlassene Rechte werden ebenso hinzugerechnet. Hier fällt künftig eine Gesamtvergütung an, wenn Abgaben in der Vergangenheit aufgeteilt worden sind.</p> <p>Es muss eine zeitlich befristete Überlassung vorliegen. Das zeitliche Ende kann zu Beginn noch unbestimmt sein. Sobald nach wirtschaftlicher Betrachtung ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums anzunehmen ist, liegt keine zeitliche Befristung i.S.d. Regelung vor. Dies ist insbesondere bei Verlagsverträgen (z.B. wenn die Überlassung die gesamte Schutzfrist des Rechts umfasst, z.B. § 64 Urhebergesetz, oder während der Dauer der Überlassung verbraucht wird) und Lizenzverträgen zu beachten. Bei Letzteren bleibt anzumerken, dass Unterlizenzverträge wie Lizenzverträge behandelt werden.</p> <p>Sehen Lizenzen nur vor, dass daraus abgeleitete Recht Dritten zu überlassen (sog. Durchleitungsrechte), so erfolgt keine Hinzurechnung. Diese <b>Ausnahmeregelung</b> ist auf jedes überlassene Recht anzuwenden. Sie findet auf der letzten Stufe der Überlassungskette keine Anwendung.</p>

	So muss ein Buchverleger, der aufgrund eines Lizenzvertrages mit dem Rechteinhaber Bücher o.ä. über ein Werk produziert oder verkauft seine Aufwendungen hinzurechnen; wohingegen jemand, der ein Werk nur vorträgt, aufführt oder vorführt (z.B. in einem Kino), nicht als in der letzten Stufe der Überlassungskette erbracht betrachtet wird.
§ 8 Nr. 1 f S. 2 Künstlersozialabgabe	Aufwendungen, die Bemessungsgrundlage für die Künstlersozialabgabe sind, werden nicht hinzugerechnet.
§ 8 Nr. 1 <b>Freibetrag</b>	Die Summe aus § 8 Nr. 1 lit. a – f ist die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag, die vermindert um 100.000 € die Ausgangsgröße für die Anwendung des Faktors 25% ist.

Die neuen gesetzlichen Regelungen für die Gewerbesteuer sind am **1.1.2008** in Kraft getreten.

**Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an Ihre zuständige IHK.**

Trotz sorgfältiger Prüfung können wir für die Richtigkeit der Angaben keine Gewähr übernehmen.

Bitte wenden Sie sich im Zweifelsfall an das für Sie zuständige Finanzamt.

**Stand:** August 2021