



Industrie- und Handelskammer
Chemnitz

MERKBLATT

Gewerbsteuer

Stand: Juli 2013

Ansprechpartner:

Dr. Marco Hietschold
Tel.:
(0371) 6900-1500
Fax:
(0371) 6900-191500
E-Mail:
marco.hietschold@chemnitz.ihk.de

Michael Thümmel
Tel.:
(0371) 6900-1530
Fax:
(0371) 6900-191530
E-Mail:
michael.thuemmel@chemnitz.ihk.de

Hinweis:
Dieses Merkblatt wurde mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt. Ungeachtet dessen können wir keine Gewähr übernehmen und schließen deshalb jede Haftung im Zusammenhang mit der Nutzung des Merkblattes aus.
Evtl. Verweise und Links stellen keine Empfehlung der Kammer dar.

Inhalt

1. Allgemeines
2. Bemessungsgrundlage Gewerbeertrag / Hinzurechnungen und Kürzungen
3. Freibetrag, Steuermesszahl und Steuermessbetrag
4. Hebesatz
5. Beispielrechnungen
6. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer
7. Wegfall der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe
8. Gewerbeverluste / Verlustvortrag bei Mantelkauf
9. Gewerbesteuerbescheid / Vorauszahlungen
10. Gewerbesteuerliche Zerlegung
11. Überblick altes Recht – neues Recht
12. Relevanz der Gewerbesteuer für die organisationsrechtliche Zuordnung zur IHK

1. Allgemeines

Die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer, die ausschließlich an das Besteuerungsobjekt (den Gewerbebetrieb), nicht aber an die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners anknüpft. Die Gewerbesteuer wird - ebenso wie die Realsteuern Grundsteuer A und Grundsteuer B - von den Gemeinden erhoben, die in ihrer jährlichen Haushaltssatzung den Hebesatz bestimmen, der auf den bundeseinheitlich festgestellten Gewerbesteuermessbetrag anzuwenden ist.

Rechtsgrundlage für die Erhebung der Gewerbesteuer ist das Gewerbesteuergesetz (GewStG), das insbesondere im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 in einigen wesentlichen Punkten geändert wurde. Damit haben sich die Bemessungsgrundlage und das relative Gewicht der Gewerbesteuer erheblich gewandelt.

Jedes gewerblich tätige Unternehmen im Sinne von § 15 Absatz 2 Satz 1 Einkommensteuergesetz¹ und jeder Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (z.B. Kapitalgesellschaften) nach § 2 Absatz 2 Satz 1 GewStG² unterliegen der Gewerbesteuerpflicht.

Ausnahmen von der Gewerbesteuerpflicht dem Grunde nach hat der Gesetzgeber in § 3 GewStG explizit geregelt. Hierzu zählen u.a. Krankenhäuser, Altenheime, Pflegeheime, private Schulen sowie Bildungs- und Forschungseinrichtungen, bestimmte Unternehmens- und Kapitalbeteiligungsgesellschaften sowie von der Körperschaftsteuer befreite Genossenschaften.

Ob ein (gewerbesteuerpflichtiges) Unternehmen tatsächlich auch Gewerbesteuer zahlen muss, hängt von verschiedenen Faktoren ab, insbesondere von der Höhe der Bemessungsgrundlage und der Rechtsform, an die wiederum eine Freibetragsregelung für natürliche Personen und Personengesellschaften (Gewerbeertrag ≤ 24.500 €) anknüpft (§ 11 GewStG).

Wir schildern im Folgenden (2.-10.) die aktuelle Rechtslage und geben abschließend (11.) einen Überblick über die Änderungen im Vergleich zu der bis 2007 geltenden Rechtslage.

Die letzte Modifizierung einiger gewerbesteuerrechtlicher Regelungen erfolgte durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie Änderung steuerlicher Vorschriften³ vom 26.06.2013.

¹ Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG)

² Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Genossenschaften einschließlich Europäischer Genossenschaften sowie der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit. (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG)

³ Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmG), BGBl. I S. 1809

2. Bemessungsgrundlage Gewerbeertrag / Hinzurechnungen und Kürzungen

Die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG).

Der Gewerbeertrag ist der (nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde) Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG), der um Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) vermehrt und um Kürzungen (§ 9 GewStG) vermindert wird.⁴

2.1 Hinzurechnungen

Bei den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG handelt es sich um Beträge, die bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abgesetzt worden sind. Sie sind im Gesetz abschließend aufgezählt.

Die wichtigsten Hinzurechnungen sind:

1. 25 % sämtlicher anfallender Zinsaufwendungen, Renten, dauernder Lasten und Gewinnanteile stiller Gesellschafter,
2. 25 % der folgenden pauschalierten Finanzierungsanteile:
 - 25 % der Lizenzen und Konzessionen,
 - 20 % der Mieten, Pachten und Leasingraten bei beweglichem Anlagevermögen,
 - 50 % der Mieten, Pachten und Leasingraten bei unbeweglichem Anlagevermögen.

Für die unter 1. und 2. genannten Hinzurechnungen gilt ein Freibetrag von insgesamt 100.000 €.

3. steuerbefreite, sogenannte Streubesitzdividenden, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft weniger als 10 % beträgt,
4. Spenden im Sinne von § 9 Absatz 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG).

Skonti, Boni und Rabatte im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie Vertriebslizenzen sind weiterhin von der Hinzurechnung ausgenommen.

Am 02.07.2012 wurde ein koordinierter Ländererlass veröffentlicht, der Anwendungsfragen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen von Finanzierungsanteilen klärt. Wenige Tage zuvor, am 21.06.2012 entschied der Bundesfinanzhof in einem Revisionsverfahren (IV 54/09), dass Rückstellungen, die in Verbindung mit einem Pachtvertrag stehen, unter bestimmten Voraussetzungen nicht hinzurechnungsfähig sind. Insoweit muss der Ländererlass vom 02.07.2012 in diesem Punkt als eingeschränkt betrachtet werden.

Der koordinierte Ländererlass vom 2. Juli 2012 präzisiert die hinzurechnungspflichtigen Sachverhalte **zu 1. und 2.** gemäß der Darstellung auf der nachfolgenden Seite:

⁴ Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

- des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
- des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
- des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

(§ 7 Satz 2 GewStG)

zu 1. 25 % sämtlicher anfallender Zinsaufwendungen

Hinzurechnung	Keine Hinzurechnung
Entgelte für Kredite (laufzeitunabhängig) <ul style="list-style-type: none"> - Zinsen für betriebliche Steuerschulden nach § 233 ff. AO - Kreditzinsen bei Kreditaufnahme und Weiterleitung desselben (keine Saldierung von Zinsaufwendungen und -erträgen außer bei Kreditinstituten) - geschäftsunübliche Abschläge auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (z.B. Abschläge aus dem Verkauf aktivierter Forderungen: echtes Factoring, echte Forfaitierung) 	<ul style="list-style-type: none"> - Aufwand aufgrund steuerlich zulässiger Teilwertabschreibung von Forderungen (auch im Falle des Forderungsverkaufs zum neuen Wert) - Aufzinsungsbeträge, die aufgrund von Pensionsrückstellungen entstehen

zu 2. 25 % der folgenden pauschalierten Finanzierungsanteile:

- 25 % der Lizenzen und Konzessionen,
- 20 % der Mieten, Pachten und Leasingraten bei beweglichem Anlagevermögen,
- 50 % der Mieten, Pachten und Leasingraten bei unbeweglichem Anlagevermögen.

Gemischte Verträge sollten gegebenenfalls getrennt werden, ansonsten ist der Gesamtvertrag hinsichtlich der prägenden Leistung zu prüfen (Beispiel: Aufwendungen für Zeit-Chartervertrag, bei dem Beförderungsleistung unter Einsatz des gestellten Personals im Vordergrund steht und nicht die Überlassung des beweglichen Wirtschaftsguts, sind nicht hinzurechnungsfähig).

Hinzurechnung	Keine Hinzurechnung
Aufwendungen für Miet- und Pachtverträge (laufzeitunabhängig): Faktor von 0,20 bei beweglichen Gütern Faktor von 0,50 bei unbeweglichen Gütern z.B.: <ul style="list-style-type: none"> - Mietaufwendungen eines Bauunternehmens für eine einmalige Anmietung von Baumaschinen - Aufwendungen für im direkten Zusammenhang mit der Unternehmens-tätigkeit stehende Anmietung von Unterkünften - Miet- und Pachtzinsen des Mieters/ Pächters bei Weitervermietung (keine Saldierung von Mietaufwendungen und -erträgen) - Miet- und Pachtzinsen sind auch Aufwendungen des Mieters/Pächters für Instandsetzung, Instandhaltung, Versicherung soweit Leistungen über gesetzl. Verpflichtung des Mieters/ Pächters nach BGB hinausgehen 	<ul style="list-style-type: none"> - Aufwendungen für kurzfristige Hotel-nutzung oder kurzfristige Pkw-Miet-verträge - Aufwendungen eines Eisenbahn-verkehrsunternehmens für die Nutzung von Netzinfrastruktur - Aufwendungen eines Telekom-Dienstleisters für die Teilnehmer-anchlussleitung, die an den Netz-betreiber zu entrichten sind - Aufwendungen in Form von Netzent-gelten für andere Versorgungsnetze (Gas, Strom)

Hinzurechnung	Keine Hinzurechnung
<ul style="list-style-type: none"> - Aufwendungen für die Anmietung von Fahrzeugflächen für Werbezwecke - Pachtzins des Netzbetreibers an den Netzeigentümer bei Netzinfrastrukturüberlassung (Telekom, Energie) 	
<ul style="list-style-type: none"> - Aufwendungen (Faktor 0,25) für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, jedoch gemäß Unterscheidung geschützte vs. ungeschützte immaterielle Wirtschaftsgüter (keine Hinzurechnung von Aufwendungen für entgeltliche Überlassung von ungeschützten Erfindungen, Know-how, Firmenwert, Kundenstamm) 	<ul style="list-style-type: none"> - Aufwendungen für entgeltliche Überlassung von ungeschützten Erfindungen, Know-how, Firmenwert, Kundenstamm
	<ul style="list-style-type: none"> - Mautgebühren gemäß Bundesfernstraßenmautgesetz vom 12.07.2011 - Rundfunkgebühren gemäß Rundfunkgebührenstaatsvertrag - Entgelte an das Duale System Deutschland für die Nutzung des Grünen Punkts
	<ul style="list-style-type: none"> - Aufwendungen für die befristete Überlassung von Rechten durch die öffentliche Hand (Glücksspiellizenzen an Spielbanken, Konzessionen für Nutzung öffentl. Verkehrsflächen an Energieversorger)

- Einschränkung des Ländererlasses vom 02.07.2012 durch BFH-Urteil vom 21.06.2012 (IV 54/09):

Der Bundesfinanzhof hat insoweit klargestellt, dass keine Hinzurechnung von Aufwendungen für Rückstellungen im Sinne von Pachtzinsen (vgl. 2.) zulässig ist, wenn die Rückstellungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen gebildet wurden, die Verpächter und Pächter gleichermaßen treffen, mithin also keine alleinige Zuordnungsmöglichkeit der Verpflichtung an eine der Pachtvertragsparteien besteht. Im konkreten Fall ging es um Aufwendungen/ Rückstellungen für die Rekultivierung nach dem Abbau von Sandvorkommen.

2.2 Kürzungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird um die in § 9 GewStG abschließend aufgezählten Kürzungssachverhalte vermindert.

Die wichtigsten Kürzungen sind:

- 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes (nur dann, wenn der Grundbesitz nicht grundsteuerbefreit ist),
- Anteile am Gewinn einer offenen Handelsgesellschaft (OHG), einer Kommanditgesellschaft (KG) oder einer anderen Gesellschaft soweit die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind und die Gewinnanteile bei der Gewinnermittlung berücksichtigt wurden.

3. Freibetrag, Steuermesszahl und Steuermessbetrag

Der aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzüglich der Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und abzüglich der Kürzungen (§ 9 GewStG) ermittelte Gewerbeertrag wird durch das Finanzamt festgestellt und auf volle 100 € nach unten abgerundet.

Für natürliche Personen und Personengesellschaften erfolgt zudem eine Kürzung in Höhe eines Freibetrages von 24.500 €, Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie bestimmte Vereine haben einen Freibetrag von 3.900 € (§ 11 Absatz 1 GewStG). Es wird auf die entsprechende Detailregelung im Gesetzestext verwiesen.

Kapitalgesellschaften (wie die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Aktiengesellschaft) erhalten keinen Freibetrag.

Der nach Abzug des Freibetrages verbleibende Gewerbeertrag wird mit der Steuermesszahl von 3,5 % multipliziert (§ 11 Absatz 2 GewStG).

Im Ergebnis erhält man den Steuermessbetrag. Dieser wird nach Ablauf des Erhebungszeitraums (Kalenderjahr) durch das Finanzamt festgesetzt (§ 14 GewStG).⁵ Darüber ergeht ein Festsetzungsbescheid, der sodann die Grundlage für die von der Gemeinde durchgeführte Gewerbesteuererhebung bildet.

4. Hebesatz

Stehende Gewerbebetriebe⁶ unterliegen der Gewerbesteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte zur Ausübung des Gewerbes unterhalten wird (§ 4 Absatz 1 Satz 1 GewStG). Befinden sich Betriebsstätten desselben Gewerbebetriebs in mehreren Gemeinden oder erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden, so wird die Gewerbesteuer in jeder Gemeinde nach dem Teil des Steuermessbetrags erhoben, der auf sie entfällt.⁷

Die insoweit heheberechtigte Kommune bestimmt im Rahmen ihrer Selbstverwaltung die Höhe des Hebesatzes für die Gewerbesteuer. Dieser (zwischen den Gemeinden durchaus variierende, innerhalb der Gemeinde aber einheitliche) Hebesatz wird mit dem Steuermessbetrag multipliziert; man erhält im Ergebnis die Höhe der festzusetzenden Gewerbesteuer (§ 16 Abs. 1 GewStG).

Die Gemeinde kann den (gemäß geltender Rechtslage mindestens 200 % betragenden)⁸ Hebesatz für ein Kalenderjahr oder für mehrere Kalenderjahre festlegen. Die in der Haushaltssatzung erfolgende Festsetzung bzw. Änderung des Hebesatzes ist prinzipiell bis zum 30.6. des laufenden Jahres/Erhebungszeitraums möglich; danach kann lediglich noch eine Absenkung erfolgen.⁹

⁵ Besteht die Gewerbesteuerpflicht nicht während des gesamten Kalenderjahres, so ist der Zeitraum der Steuerpflicht maßgeblich (abgekürzter Erhebungszeitraum gemäß § 14 Satz 3 GewStG).

⁶ Auch Reisegewerbebetreibende unterliegen der Gewerbesteuerpflicht (§ 35 a Absatz 1 GewStG); heheberechtigt ist insoweit die Gemeinde, in der sich der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit befindet (§ 35 a Absatz 3 GewStG).

⁷ § 4 Absatz 1 Satz 2 GewStG; siehe hierzu auch 10.

⁸ § 16 Absatz 4 Satz 2 GewStG

⁹ § 16 Absatz 3 GewStG

Die Gewerbesteuerhebesätze der drei größten Städte in Südwestsachsen lauten wie folgt:

	GewSt-Hebesatz 2011	GewSt-Hebesatz 2012	GewSt-Hebesatz 2013
Chemnitz	450 %	450 %	450 %
Plauen	410 %	410 %	410 %
Zwickau	450 %	450 %	450 %

Die Hebesätze der 34 größten Gemeinden Südwestsachsens (und ihre Entwicklung und Einordnung im regionalen Kontext) finden sich in unserer jährlichen Veröffentlichung zu den Kommunalfinanzien im IHK-Bezirk, die auch im Internet abrufbar ist unter:

http://www.chemnitz.ihk24.de/produktmarken/standortpolitik/Zahlen_und_Fakten/Zur_Region_Suedwestsachsen/index.jsp

Informationen zu den Hebesätzen kleinerer südwestsächsischer Gemeinden (Einwohnerzahl < 10.000) übermitteln wir gern auf Anfrage.

Die Realsteuerhebesätze aller deutschen Städte mit mehr als 20.000 Einwohnern finden sich in der Internet-Präsentation des Deutschen Industrie- und Handelskammertages unter:

<http://www.dihk.de/themenfelder/recht-steuern/steuern/finanz-und-haushaltspolitik/realsteuer-hebesaetze>

Informationen zu den Hebesätzen kleinerer Gemeinden halten grundsätzlich die Industrie- und Handelskammern vor und sind zudem auch entgeltlich beim Statistischen Bundesamt (<http://www.destatis.de>) erhältlich.

5. Beispielrechnungen

Wir wollen im Folgenden einige einfache Beispielrechnungen präsentieren, um die Gewerbesteuerbelastungen in Abhängigkeit der Unternehmensrechtsform sowie des Hebesatzes zu zeigen. Auf diese Weise sollen auch die vorstehenden, verbalen Ausführungen anschaulicher werden.

a) Einzelunternehmen oder Personengesellschaft mit einem Gewerbeertrag von 50.000 €¹⁰

Gewerbeertrag		50.000,00 €
Freibetrag	./.	<u>24.500,00 €</u>
korrigierter Gewerbeertrag		25.500,00 €
Multiplikation mit Steuermesszahl 3,5 %		
= Gewerbesteuermessbetrag		892,50 €
Multiplikation mit Hebesatz (Chemnitz, Zwickau 450 %)		
= Gewerbesteuer		<u>4.016,25 €</u>
[alternativ: Multiplikation mit Hebesatz (Plauen 410 %)]		
= Gewerbesteuer		<u>3.659,25 €]</u>
[alternativ: Multiplikation mit Hebesatz (kleinere Gemeinde 380 %)]		
= Gewerbesteuer		<u>3.391,50 €]</u>

b) Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) mit einem Gewerbeertrag von 50.000 €

Gewerbeertrag		50.000,00 €
Multiplikation mit Steuermesszahl 3,5 %		
= Gewerbesteuermessbetrag		1.750,00 €
Multiplikation mit Hebesatz (Chemnitz, Zwickau 450 %)		
= Gewerbesteuer		<u>7.875,00 €</u>
[alternativ: Multiplikation mit Hebesatz (Plauen 410 %)]		
= Gewerbesteuer		<u>7.175,00 €]</u>
[alternativ: Multiplikation mit Hebesatz (kleinere Gemeinde 380 %)]		
= Gewerbesteuer		<u>6.650,00 €]</u>

¹⁰ Hinsichtlich der hier ergänzend zu berücksichtigenden Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer wird auf 6. verwiesen.

6. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer

Das Einkommensteuerrecht kennt eine Steuerermäßigung für natürliche Personen und Personengesellschaften mit gewerblichen Einkünften in Höhe des 3,8-fachen des für den jeweiligen Erhebungszeitraum festgesetzten Gewerbesteuermessbetrages (§ 35 Absatz 1 Nr. 1 EStG). Insoweit ist also eine Anrechnung der Gewerbesteuerzahlung auf die Einkommensteuerschuld für Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit eine Entlastung des Steuerpflichtigen möglich.

Dies soll anhand des folgenden Beispiels illustriert werden:

Einzelunternehmen mit einem Gewerbeertrag von 50.000 €

Gewerbeertrag		50.000,00 €
Freibetrag	./.	<u>24.500,00 €</u>
korrigierter Gewerbeertrag		25.500,00 €

Multiplikation mit Steuermesszahl 3,5 %		
= Gewerbesteuermessbetrag		892,50 €

Multiplikation mit Hebesatz (Chemnitz, Zwickau 450 %)		
= Gewerbesteuer		4.016,25 €

./.

Pauschaler Anrechnungsbetrag		
<u>[3,8 x Gewerbesteuermessbetrag (892,50 €)]</u>		3.391,50 €
verbleibende, endgültige Gewerbesteuerbelastung		<u>624,75 €</u>

alternativ:

Multiplikation mit Hebesatz (Plauen 410 %)		
= Gewerbesteuer		3.659,25 €

./.

Pauschaler Anrechnungsbetrag		
<u>[3,8 x Gewerbesteuermessbetrag (892,50 €)]</u>		3.391,50 €
verbleibende, endgültige Gewerbesteuerbelastung		<u>267,75 €</u>

alternativ:

Multiplikation mit Hebesatz (kleinere Gemeinde 380 %)		
= Gewerbesteuer		3.391,50 €

./.

Pauschaler Anrechnungsbetrag		
<u>[3,8 x Gewerbesteuermessbetrag (892,50 €)]</u>		3.391,50 €
verbleibende, endgültige Gewerbesteuerbelastung		<u>0,00 €</u>

Die vorstehende Beispielrechnung zeigt, dass bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 380 % (unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlages: 400 %) die Gewerbesteuerbelastung auf 0,00 € sinkt, da diese dann vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann.

Allerdings ist zu beachten, dass von dieser Anrechnung ausschließlich Personenunternehmen¹¹ profitieren können und auch diese nur insoweit sie über entsprechendes Anrechnungspotential verfügen. Das ist jedoch gerade bei Unternehmen mit geringen und schwankenden Gewinnen oft nicht der Fall, da hier die Gewerbesteuerschuld auf Grund der bei der Gewerbeertragsermittlung zu berücksichtigenden, gewinnunabhängigen Hinzurechnungen die Einkommensteuerschuld übersteigen kann.

Zudem ist ein Vor- und/oder Rücktrag nicht genutzten Anrechnungsvolumens bisher nicht möglich.

Aus diesen Gründen ist dem zuweilen von Seiten der Politik vorgebrachten Argument, viele Unternehmen hätten auf Grund der Anrechnungsmöglichkeit kaum mehr nennenswerte Gewerbesteuerbelastungen, mit großer Vorsicht zu begegnen. Die IHK-Organisation hat auf diese Problematik in zahlreichen Stellungnahmen und Veröffentlichungen hingewiesen.

Wegen des zeitlichen Auseinanderfallens sollten alle Personenunternehmen, die anrechnen können, ggf. zeitnah einen (gegenwärtig formlosen) Antrag auf Anpassung ihrer Einkommensteuervorauszahlung (um den Betrag der anrechenbaren Gewerbesteuer) beim zuständigen Finanzamt stellen.

7. Wegfall der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe

Sowohl für Personenunternehmen als auch für Kapitalgesellschaften entfällt seit 2008 die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Die insoweit eintretende Erhöhung der Bemessungsgrundlage soll nach der Intention des Gesetzgebers durch die (für Kapitalgesellschaften und teilweise auch für Personenunternehmen relevante) Absenkung der Gewerbesteuermesszahl von 5 % auf 3,5 % kompensiert werden.

8. Gewerbeverluste / Verlustvortrag bei Mantelkauf

8.1 Gewerbeverluste

Werden bei der gewerblichen Tätigkeit Verluste realisiert (Gewerbeverluste), so sind diese grundsätzlich als Kürzungsbeträge von den in den Folgejahren erzielten positiven Gewerbeerträgen abzugsfähig. Man spricht insoweit auch vom Verlustvortrag.

Der aktuelle Gewerbeertrag wird damit um (noch nicht berücksichtigte) Gewerbeverluste früherer Erhebungszeiträume, höchstens jedoch um einen Betrag von 1 Mio. € vermindert (§ 10 a GewStG). Der 1 Mio. € übersteigende Gewerbeertrag ist um bis zu 60 % der bisher unberücksichtigten Verluste vorangegangener Erhebungszeiträume zu kürzen.

Ein Rücktrag von Verlusten ist bei der Gewerbesteuer nicht zulässig.

¹¹ Die weit verbreiteten Gesellschaften mit beschränkter Haftung können beispielsweise nicht anrechnen.

8.2 Verlustvortrag bei Mantelkauf¹² (§ 8c KStG i.V.m. § 10a Satz 10 GewStG)

Durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 wurde die Verlustabzugsbeschränkung in den Fällen des sog. Mantelkaufs neu geregelt.

Der neuen Regelung liegt der Gedanke zu Grunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners oder Anteilseignerkreises ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste bleiben unberücksichtigt, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfallen.

Gem. § 8c Satz 1 KStG gehen bei Übertragungen von Anteilen an eine Kapitalgesellschaft steuerliche Verlustvorträge der Gesellschaft beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ganz oder zum Teil unter.

Regel

Die Übertragung von mehr als 25 % und weniger als 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe innerhalb von fünf Jahren führt zu einem teilweisen Untergang der Verlustvorträge im Umfang der übertragenen Beteiligung (§ 8c Satz 1 KStG).

Unabhängig von dieser Regelung sind nicht genutzte Verluste vollständig nicht abziehbar, soweit innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden (§ 8c Satz 2).

Anteiliger Untergang des Verlusts, § 8c Satz 1 KStG

Liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, sind die bis zum Erwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verluste nicht mehr abziehbar, das heißt, der Verlust geht quotal entsprechend der Höhe der schädlichen Anteilsübertragung unter. Die Rechtsfolge tritt im Veranlagungszeitraum der schädlichen Anteilsübertragung ein. Bei mehreren Anteilerwerben beginnt die Fünfjahresfrist mit dem Tage des ersten Anteilerwerbes und endet mit dem entsprechenden Tag nach fünf Jahren. Die mehreren Anteilerwerbe werden innerhalb der Fünfjahresfrist zusammen gerechnet. Solange die 25 %-Grenze nicht überschritten ist, bleiben die Erwerbe unschädlich.

Vollständiger Untergang des Verlustes, § 8c Satz 2 KStG

Unabhängig von § 8c Satz 1 KStG sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesen nahe stehende Person übertragen werden.

Gegenstand der Übertragung

§ 8c KStG stellt ohne Differenzierung nach dem Rechtsgrund auf die Übertragung einer Beteiligung an einer Körperschaft ab. Erfasst werden demnach der entgeltliche und der unentgeltliche Beteiligungserwerb.

Gegenstand des Erwerbes können gem. § 8c Satz 1 das gekennzeichnete Kapital, die Mitgliedschaftsrechte, die Beteiligungsrechte und das Stimmrecht an einer Körperschaft (i. d. R. Kapitalgesellschaften; GmbH, AG) sein. Es genügt aber auch die Übertragung von Stimmrechten ohne Anteilsübertragung.

¹² Jens Gewinnus, DIHK, Mantelkauf - § 8c KStG

http://www.dihk.de/ressourcen/downloads/merkblatt_mantelkauf/at_download/file?mdate=1301476191869

Übertragung

Nach § 8c KStG führt allein die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von Anteilen, in den Stufen mehr als 25 % und mehr als 50 %, automatisch zum (teilweisen) Untergang der Verlustvorträge der betroffenen Gesellschaft. Maßgeblich ist somit nur der Wechsel der Anteilseigner.

Die Übertragung ist in mittelbarer und unmittelbarer Form schädlich. So kann die Mantelkaufregelung nicht dadurch umgangen werden, dass nicht Anteile an der Verlustgesellschaft selbst, sondern die Anteile an einer zwischengeschalteten, funktionslosen Kapitalgesellschaft veräußert werden.

Ausgenommen ist der Erwerb durch eine natürliche Person im Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbauseinandersetzung (BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008, BStBl.I 2008, 736).

Personenkreis

Schädlich ist die Übertragung auf einzelne Erwerber oder diesen nahestehende Person. Erwerber kann sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person sein. Zu den nahestehenden Personen gehören beispielsweise auch Tochtergesellschaften und Mitglieder eines Organkreises.

Übergangsregelung

Die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG a. F. wurde mit der Unternehmenssteuerreform 2008 aufgehoben und findet letztmalig Anwendung, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, übertragen werden und die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft vor dem 1. Januar 2013 entfällt.

Sanierungsklausel

Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung bei Sanierungsgewinnen sind seit einigen Jahren in einem entsprechenden BMF-Schreiben niedergelegt (BMF-Schreiben vom 27. März 2003, BStBl. I 2003, 240). Mit dem Bürgerentlastungsgesetz und dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat der Gesetzgeber eine Sanierungsausnahme für § 8c KStG geschaffen. Verlustvorträge sollen trotz schädlicher Anteilsübertragung nicht untergehen, wenn der Beteiligungserwerb zur Sanierung der Gesellschaft erfolgt, die wesentliche Betriebsstruktur erhalten bleibt und kein Branchenwechsel innerhalb der nächsten fünf Jahre vollzogen wird.

Die Sanierungsklausel findet jedoch bis auf weiteres keine Anwendung. Die Europäische Kommission sieht hierin eine unzulässige Beihilfe¹³, weshalb das Bundesfinanzministerium die Sanierungsklausel bis zu einer endgültigen Klärung bzw. einer gesetzlichen Neuregelung ausgesetzt hat¹⁴.

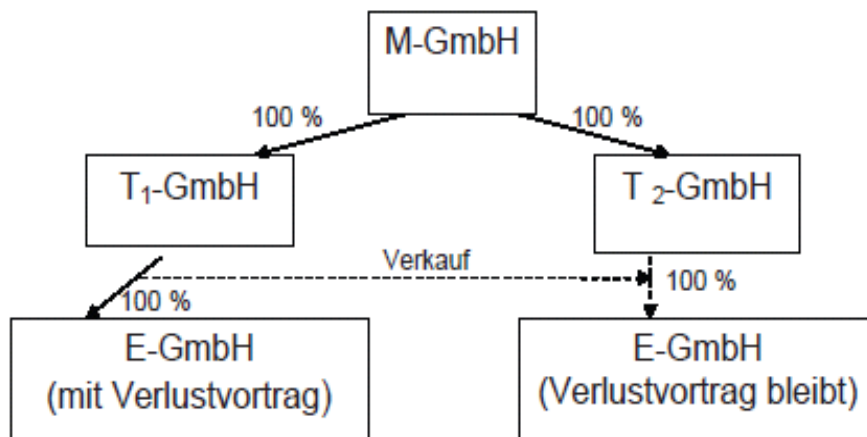
¹³ Das Gericht der Europäischen Union (EuG) wertet die „Sanierungsklausel“ des § 8c KStG als unzulässige Beihilfe und hat die Nichtigkeitsklage der Bundesregierung vom 07.04.2011 mit Beschluss vom 18.12.2012 – Rs. T-205/11 abgewiesen.

¹⁴ DStR 2010, 928, BMF: Sanierungsklausel gemäß § 8c Abs. 1a KStG; Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens durch die Europäische Kommission

Konzernklausel

Weitere Ausnahme zum Wegfall des Verlustvortrages beim qualifizierten Gesellschafterwechsel stellt die Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns dar. Ein sog. schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn am übertragenden (Verkäufer) und übernehmenden (Käufer) Rechtsträger dieselbe Person (i. d. R. Muttergesellschaft) zu 100 % beteiligt ist. Somit führt das „Umhängen“ von 100 %igen „Enkelgesellschaften“ nicht zum Wegfall des Verlustvortrages.

Beispiel:



Stille-Reserven-Klausel

Dritte Ausnahme zur Mantelkaufregelung ist die sog. Stille-Reserven-Klausel. Hiernach bleibt ein Verlustvortrag – trotz schädlichen Beteiligungserwerbes – bestehen, soweit in der übertragenen Gesellschaft stille Reserven vorhanden sind. Diese errechnen sich aus der (positiven) Differenz zwischen Kaufpreis und auf den übertragenen Anteil entfallenden Buchwert (anteiliges steuerliches Eigenkapital). Ist das steuerliche Eigenkapital negativ, so ist anstelle des Kaufpreises die Differenz zum gemeinen Wert der Anteile (Unternehmensbewertung notwendig) maßgeblich.

9. Gewerbesteuerbescheid / Vorauszahlungen

Für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sowie die Festsetzung des (Gewerbe-) Steuermessbetrages und den Erlass des (Gewerbe-)Steuermessbescheides ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich der Gewerbebetrieb befindet.

Der vom Finanzamt erlassene Gewerbesteuermessbescheid ist der Grundlagenbescheid für den von der (Betriebs-)Gemeinde auszufertigenden Gewerbesteuerbescheid.

Es wird insoweit auf unsere Ausführungen zu 3., 4. und 5. verwiesen.

Die Gewerbesteuer ist in der Regel einen Monat nach Erteilung des (kommunalen) Steuerbescheides zahlbar, soweit sie nicht bereits durch Vorauszahlungen ausgeglichen wurde.

Gemäß § 19 GewStG werden Gewerbesteuervorauszahlungen in Höhe eines Viertels der im Zuge der vorangegangenen Veranlagung festgesetzten Steuer erhoben, und zwar regulär zu folgenden Terminen:

- 15. Februar,
- 15. Mai,
- 15. August,
- 15. November.

Die Gemeinde kann die Gewerbesteuervorauszahlungen (bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats) anpassen.

Das Finanzamt kann (bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats) zu Vorauszahlungszwecken den Steuermessbetrag festsetzen, der sich voraussichtlich ergeben wird. An diese Festsetzung ist die Kommune bei der Anpassung der Vorauszahlungen gebunden.

Die Gewerbesteuervorauszahlung wird auf den nächsten vollen Euro-Betrag nach unten abgerundet; sie wird grundsätzlich nur dann erhoben, wenn sie mindestens 50 € beträgt (§ 19 Absatz 5 GewStG).

Die für den jeweiligen Erhebungszeitraum entrichteten Vorauszahlungen werden auf die (abschließend) festgesetzte Steuerschuld angerechnet (§ 20 Absatz 1 GewStG).

Ist die Steuerschuld größer als die Summe der entsprechenden Vorauszahlungen, wird der Unterschiedsbetrag nachgefordert und ist im Regelfall innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuer(festsetzungs-)bescheides zu entrichten (Abschlusszahlung; § 20 Absatz 2 GewStG).

Ist die Steuerschuld kleiner als die Summe der entsprechenden Vorauszahlungen, wird der Unterschiedsbetrag nach Bekanntgabe des Steuer(festsetzungs-)bescheides durch Aufrechnung oder Zurückzahlung ausgeglichen (§ 20 Absatz 3 GewStG).

10. Gewerbesteuerliche Zerlegung

Werden Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden unterhalten, so ist der (Gewerbe-)Steuermessbetrag in die auf die jeweiligen Gemeinden entfallenden Anteile zu zerlegen. Das gilt auch dann, wenn sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt oder innerhalb des Erhebungszeitraums von einer Gemeinde in eine andere verlegt wurde (§ 28 Absatz 1 GewStG).

Ausnahmen von der Zerlegung bestehen (gemäß § 28 Absatz 2 GewStG) für

- Verkehrsunternehmen, soweit diese in der betreffenden Gemeinde ausschließlich Gleisanlagen unterhalten,
- Anlagen zur bloßen Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe, soweit in der betreffenden Gemeinde keine Abgabe dieser Stoffe erfolgt,
- Bergbauunternehmen ohne oberirdische Anlagen.

Die genannten Ausnahmen gelten dann nicht, wenn dadurch auf keine Kommune ein Zerlegungsanteil mehr entfiel.

Maßstab für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages ist in der Regel das Verhältnis der Arbeitslöhne aller Betriebsgemeinden zu den Arbeitslöhnen der jeweiligen Betriebsgemeinde (im Erhebungszeitraum). Bei der Ermittlung der Verhältniszahlen werden die Arbeitslöhne auf volle 1.000 € abgerundet (§ 29 GewStG).

Hinsichtlich der für die Zerlegung maßgeblichen Definition des Begriffs der Arbeitslöhne wird auf § 31 GewStG in Verbindung mit § 19 Absatz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz verwiesen. Führt die Zerlegung nach dem Kriterium der Arbeitslöhne zu einem offenbar unbilligen Ergebnis,¹⁵ so ist nach einem anderen Maßstab zu zerlegen, der den tatsächlichen Verhältnissen besser entspricht (§ 33 Absatz 1 GewStG).

Abweichend von diesem Zerlegungsmaßstab gilt nach § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG für Windenergieanlagen und für die Erhebungszeiträume 2014 bis 2023 zusätzlich für Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus solarer Strahlungsenergie, die nach dem 01.07.2013 genehmigt wurden, folgender Zerlegungsmaßstab:

- 3/10 Verhältnis der Arbeitslöhne aller Betriebsgemeinden zu den Arbeitslöhnen der jeweiligen Betriebsgemeinde
- 7/10 Verhältnis des gesamten steuerlichen Sachanlagevermögens¹⁶ in allen Betriebsstätten zu den einzelnen Betriebsstätten.

Übersteigt der Gewerbesteuermessbetrag insgesamt 10 € nicht, so ist er in voller Höhe der Gemeinde zuzuweisen, in der sich die Geschäftsleitung befindet. Befindet sich die Geschäftsleitung im Ausland, so ist der Steuermessbetrag der (Inland-)Gemeinde mit der wirtschaftlich bedeutendsten Betriebsstätte zuzuweisen (§ 34 Absatz 1 GewStG).

Ist der Gewerbesteuermessbetrag insgesamt zwar größer als 10 €, übersteigt jedoch der Zerlegungsanteil für eine Gemeinde 10 € nicht, so ist dieser Anteil dann wiederum der Betriebsgemeinde zuzuweisen, in der sich die Geschäftsleitung befindet (§ 3 Absatz 2 GewStG).

Es ist allerdings zu beachten, dass auch in diesen Fällen die betreffenden Betriebsgemeinden weiterhin in der Zerlegungserklärung erfasst werden, da auch ein Zerlegungsanteil von 0 € steuerlichen Tatbestandscharakter hat.

Insoweit sollte konsequenterweise immer auch ein Gewerbesteuermessbetrag von 0 € zerlegt werden, wenn die o.g. Voraussetzungen für die gewerbesteuerliche Zerlegung erfüllt sind.

¹⁵ Entsprechend den Gewerbesteuerrichtlinien ist ein solches unbilliges Ergebnis in der Regel nur dann gegeben, wenn der Gemeinde durch die Betriebsstätte wesentliche Lasten erwachsen, indes jedoch kein Zerlegungsanteil zu ermitteln ist.

¹⁶ ausgenommen Betriebs- und Geschäftsausstattung, geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

11. Überblick altes Recht – neues Recht

Im Folgenden werden die wesentlichen Änderungen zwischen der bis 2007 und der ab 2008 geltenden Rechtslage kurz überblickartig dargestellt.

	Rechtslage bis 31.12.2007	Rechtslage ab 01.01.2008
Gewerbesteuermesszahl bei Kapitalgesellschaften	5 %	3,5 %
Messzahlstaffelung bei Personenunternehmen	Ja - für die ersten 12.000 € (Gewerbeertrag): 1 %, - für die weiteren 12.000 € (Gewerbeertrag): 2 %, - für die weiteren 12.000 € (Gewerbeertrag): 3 %, - für die weiteren 12.000 € (Gewerbeertrag): 4 %, - ab 48.000,01 €: 5 %.	Nein einheitlich 3,5 %
Freibetrag bei Personenunternehmen	ja (24.500 €)	ja (24.500 €)
Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei Personenunternehmen	1,8	3,8
Betriebsausgabenabzug	ja	nein
Hinzurechnungen		
Entgelte für Zinsen	Hinzurechnung von 50% der Dauerschuldzinsen	Hinzurechnung von 25% aller Zinsen
Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	Hinzurechnung der gesamten Aufwendungen (100%), wenn diese nicht beim Empfänger versteuert wurden	Hinzurechnung von 25% der gesamten Aufwendungen
Mieten, Pachten, Leasingraten	50 % der Mieten und Pachten für die Benutzung der - nicht im Grundbesitz stehenden - Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen; <u>Ausnahmen:</u> - soweit Miet- und Pachtzinsen bereits beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbesteuer herangezogen werden - soweit bei Vermietung oder Verpachtung eines Betriebs oder Betriebsteils der Betrag der Miet- oder Pachtzinsen 125.000 € nicht übersteigt	Hinzurechnung des pauschalierten Finanzierungsanteils in Höhe von 25 % bei beweglichen Wirtschaftsgütern mit einem Finanzierungsanteil von 20 % Hinzurechnung des pauschalierten Finanzierungsanteils in Höhe von 25 % bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern mit einem Finanzierungsanteil von 50 % (in 2008 und 2009: 65 %)
Lizenzen, Konzessionen	keine Hinzurechnung	Hinzurechnung des pauschalierten Finanzierungsanteils in Höhe von 25 % bei beweglichen Wirtschaftsgütern mit einem Finanzierungsanteil von 25 %; Ausnahme: Vertriebslizenzen u.a.
Freibetrag für Hinzurechnungen	kein Freibetrag	Freibetrag von 100.000 € für die Summe der Finanzierungsanteile

12. Relevanz der Gewerbesteuer für die organisationsrechtliche Zuordnung zur IHK

Der Gesetzgeber hat bei der Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern bewusst eine Verknüpfung mit dem Gewerbesteuerrecht hergestellt.

Insoweit ist für die Bestimmung der IHK-Mitgliedschaft die sogenannte objektive Gewerbesteuerpflicht maßgeblich. § 2 Absatz 1 IHKG¹⁷ lautet:

„Zur Industrie- und Handelskammer gehören, sofern sie zur Gewerbesteuer veranlagt sind, natürliche Personen, Handelsgesellschaften, andere Personenmehrheiten und juristische Personen des privaten und des öffentlichen Rechts, welche im Bezirk der Industrie- und Handelskammer eine Betriebsstätte unterhalten (Kammerzugehörige).“

Damit gehören alle gewerblich tätigen Unternehmen, mit Ausnahme der ausschließlich vollhandwerklichen Betriebe,¹⁸ der IHK an. Das pauschale Anknüpfungskriterium der Gewerbesteuerveranlagung wurde vom Gesetzgeber bewusst gewählt, um alle gewerblichen Unternehmen erfassen zu können und damit gleich zu behandeln. Es kommt insoweit auch nicht darauf an, ob tatsächlich Gewerbesteuer gezahlt wird, sondern nur, ob dem Grunde nach die Gewerbesteuerpflicht besteht. Hierzu verweisen wir auf unsere Ausführungen zu 1. Für die IHK ist daher immer die Entscheidung des Finanzamtes über die Einkunftserzielungsart, insbesondere hinsichtlich der Qualifizierung der Einkünfte als solche aus gewerblicher Tätigkeit, maßgeblich. Dies gilt auch dann, wenn Abgrenzungsentscheidungen zur freiberuflichen Tätigkeit (§ 18 Einkommensteuergesetz) getroffen werden bzw. wenn die Gewerbesteuerpflicht letztlich nur durch die Rechtsformwahl begründet wird (z.B. bei Freiberufler-GmbH's, landwirtschaftlichen GmbH's und Aktiengesellschaften oder vermögensverwaltenden GmbH's). Gewerbesteuerbefreite Unternehmen (Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime, private Schulen sowie Bildungs- und Forschungseinrichtungen) sind - auch dann, wenn sie in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften betrieben werden - auf Grund von § 3 GewStG in der Regel nicht gewerbesteuerpflichtig und gehören folglich auch nicht der IHK an. Juristische Personen des öffentlichen Rechts (z.B. Gemeinden, Zweckverbände) unterhalten zuweilen sogenannte Betriebe gewerblicher Art, d.h. Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (ohne jedoch über eine eigene Rechtspersönlichkeit zu verfügen). Soweit es sich dabei um gewerbesteuerpflichtige Eigenbetriebe der kommunalen Gebietskörperschaften handelt, sind diese nicht kraft Gesetzes kammerzugehörig, können aber nach § 2 Absatz 5 IHKG der IHK beitreten. Darüber hinaus unterhalten eingetragene Vereine nicht selten wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und unterliegen im Rahmen dieser dann auch der Gewerbesteuerpflicht, wobei hier regelmäßig eine IHK-Zugehörigkeit begründet wird. Da die gewerberechtliche Anzeigepflicht nach § 14 Gewerbeordnung nicht durchweg deckungsgleich mit der steuerlichen Bewertung ist,¹⁹ es jedoch vor allem auf letztere ankommt, sollten Sie sich bei Fragen zur Gewerbesteuerpflicht direkt an Ihr Finanzamt wenden. Auskünfte zur allgemeinen Orientierung, etwa nach Maßgabe der vorliegenden Rechtsprechung, erhalten Sie selbstverständlich auch bei Ihrer IHK.

¹⁷ Gesetz zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern vom 18. Dezember 1956 (BGBl. I S. 920), zuletzt geändert durch Artikel 17 des Gesetzes zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25. Juli 2013 (BGBl. I, S. 2749).

¹⁸ Ausnahme: § 2 Absatz 3 IHKG; Die betreffende Unternehmen gehören stattdessen der Handwerkskammer an.

¹⁹ Beispielsweise besteht für bestimmte Versicherungsunternehmen keine gewerberechtliche Anzeigepflicht, deren Tätigkeit wird jedoch durch das Finanzamt eindeutig als gewerblich eingestuft.