

DER PRAKTISCHE FALL

Raus aus der Gewerbesteuerose – wie eine Mehrbelastung dennoch verhindert werden kann

von Prof. Dr. David Eberhardt, Lemgo

| Für die Gewerbesteuer lautet eine gängige Gestaltungsoption, betriebliche Aktivitäten in Gemeinden mit niedrigen Gewerbesteuersätzen zu verlagern. Was ist aber zu tun, wenn sich das Unternehmen bereits in einer Gewerbesteuerose befindet, die betrieblichen Aktivitäten aber ausweiten und sich daher Produktionskapazitäten in einer Gemeinde mit höherem Hebesatz erschließen will? Kann die drohende steuerliche Mehrbelastung zumindest etwas eingedämmt werden? Der Beitrag stellt diese Problematik anhand eines praktischen Falls dar und zeigt Gestaltungsansätze auf. |

1. Ausgangsfall

Die M-GmbH betreibt in Monheim am Rhein (Gewerbesteuerhebesatz 250 %) ein gut laufendes Möbelgeschäft. Als Reaktion auf die wachsende Nachfrage nach den Produkten der M-GmbH beschließt die Geschäftsführung, in zusätzliche Produktionskapazitäten zu investieren. Für einen effizienten Produktionsablauf ist es wünschenswert, dass sich der neue Standort in räumlicher Nähe zur bestehenden Fabrik befindet. Am bisherigen Firmenstandort stehen jedoch keine geeigneten Flächen zur Verfügung. Im nahegelegenen Dormagen (Gewerbesteuerhebesatz 450 %) befindet sich hingegen ein geeignetes Grundstück. Nach Erwerb wird dort die neue Fabrik errichtet und die Produktion wird aufgenommen.

Die Geschäftsführung geht von einer Summe der Arbeitslöhne pro Jahr von 1,2 Mio. EUR aus, von der ein Drittel auf die Mitarbeiter der Fabrik in Dormagen entfallen und zwei Drittel auf die Belegschaft am Stammsitz in Monheim. Der Gewerbeertrag der M-GmbH beträgt 600.000 EUR.

2. Steuerliche Problemstellung

Die Ausweitung der Produktionskapazitäten der M-GmbH führt grundsätzlich dazu, dass die Gewerbesteuerbelastung der Gesellschaft steigt. Dies liegt darin begründet, dass nunmehr unternehmerische Aktivitäten nicht mehr nur in der Niedrigsteuergemeinde Monheim ausgeübt werden, sondern auch in Dormagen, wo der Gewerbesteuerhebesatz das 1,8-Fache beträgt.

Fraglich ist nun, ob und wie die gewerbesteuerliche Mehrbelastung auf ein Minimum begrenzt werden oder gegebenenfalls sogar die Steuerbelastung reduziert werden kann. Im Blickpunkt steht dabei nicht die steuerliche Standortwahl, weil diese Entscheidung bereits anderweitig aufgrund betrieblicher Erfordernisse determiniert wurde. Entscheidend wird in einer solchen Situation vielmehr die Rechtsformwahl, durch die die gewerbesteuerliche Mehrbelastung wesentlich beeinflusst werden kann.

Neue Fabrik in
Nachbargemeinde
mit deutlich höherem
GewSt-Hebesatz

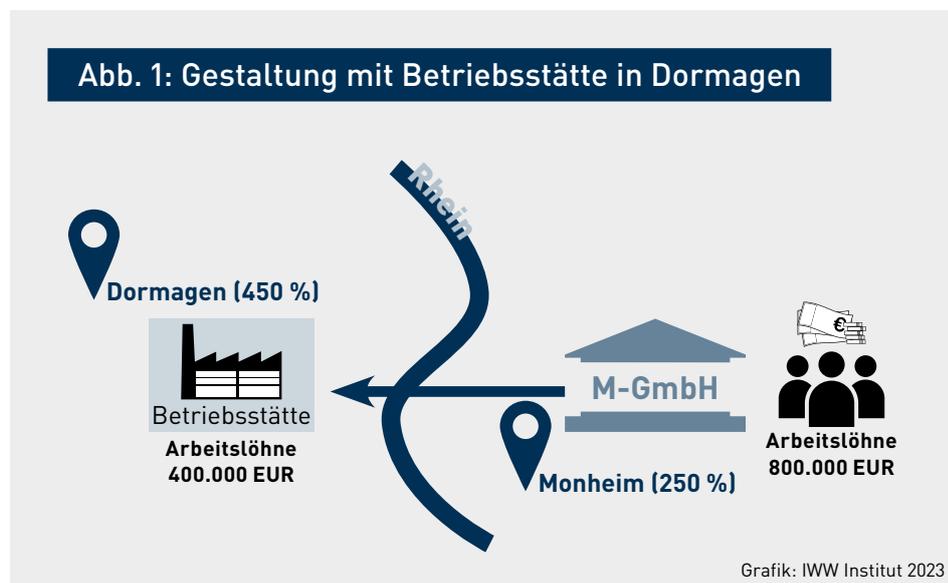
Summe der
Arbeitslöhne dürfte
zu 1/3 auf den neuen
Standort entfallen

Gewerbesteuerliche
Mehrbelastung durch
Rechtsformwahl zu
beeinflussen

3. Steuerliche Gestaltungsalternativen

3.1 Fabrikstandort in Dormagen als Betriebsstätte

In der ersten Gestaltungsalternative wird der neue Fabrikstandort in Dormagen als rechtlich unselbstständiger Teil des Gesamtunternehmens geführt. Dies ist der Fall, wenn keine weitere rechtliche Strukturierung vorgenommen wird, sondern die Wirtschaftsgüter der neuen Fabrik wie Grundstück, Gebäude und Maschinen von der M-GmbH erworben werden und die Fabrik auch von ihr betrieben wird. Es liegt dann eine Betriebsstätte i. S. d. § 12 S. 2 Nr. 4 AO vor (vgl. Klein/Gersch, 16. Aufl. 2022, AO § 12 Rn. 13).



Für die Gewerbesteuerbelastung spielt in dieser Konstellation die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags nach den §§ 28 ff. GewStG eine große Rolle. Mit der Zerlegung soll sichergestellt werden, dass jede Gemeinde dem Äquivalenzprinzip folgend einen finanziellen Ausgleich der Lasten erhält, die durch eine Betriebsstätte in ihrem Gebiet entstehen, auch wenn der Gewerbeertrag einheitlich für den gesamten Gewerbebetrieb ermittelt wird (vgl. Brandis/Heuermann/Baldauf, GewStG, § 28 Rn. 3). Die Zerlegung wird im Falle der M-GmbH gemäß § 28 Abs. 1 S. 1 GewStG vorgenommen, weil sie im Erhebungszeitraum Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhalten hat. Maßstab für die Zerlegung ist regelmäßig und auch im vorliegenden Fall der M-GmbH das Verhältnis der Arbeitslöhne gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG. Was unter Arbeitslöhnen in diesem Sinne zu verstehen ist, gibt § 31 GewStG vor.

Beachten Sie | Auch im Hinblick auf die maßgebliche Höhe der Arbeitslöhne als Zerlegungsmaßstab gibt es oftmals Gestaltungspotenzial (siehe dazu z. B. Eichfelder/Zander, DStR 18, 1313, 1317; Urbahns, StuB 10, 425). Diese Überlegungen sind jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Beitrags.

Da der Gesetzgeber die mit der Gewerbesteuer nach dem Äquivalenzprinzip auszugleichenden Lasten als kaum genau ermittelbar ansieht, hat er diesen indirekten und groben Maßstab zur Vereinfachung gewählt (BFH 5.11.14, IV R 30/11, DStR 15, 414). Die Zerlegung hat somit insbesondere nicht das Ziel, den

Gründung einer Betriebsstätte als eine mögliche Variante

Verhältnis der Arbeitslöhne als Maßstab für die GewSt-Zerlegung



INFORMATION
Zusätzliches Gestaltungspotenzial

beteiligten Gemeinden den wirtschaftlich zutreffenden Anteil am Gesamtergebnis als Besteuerungssubstrat zuzuordnen, was mittels des Verhältnisses der Arbeitslöhne auch regelmäßig nicht der Fall ist.

■ Für die M-GmbH ergeben sich folgende Belastungsfolgen:

Gewerbeertrag		600.000 EUR
Gewerbemessbetrag (§ 11 GewStG)	$600.000 \text{ EUR} \times 3,5 \% =$	21.000 EUR
Zerlegung gem. §§ 28 ff. GewStG:		
Betriebsstätte Monheim	$21.000 \text{ EUR} \times 2/3 =$	14.000 EUR
Betriebsstätte Dormagen	$21.000 \text{ EUR} \times 1/3 =$	7.000 EUR
Gewerbsteuerbelastung:		
Betriebsstätte Monheim	$14.000 \text{ EUR} \times 250 \% =$	35.000 EUR
Betriebsstätte Dormagen	$7.000 \text{ EUR} \times 450 \% =$	31.500 EUR
Gewerbsteuerbelastung M-GmbH (abs.)		66.500 EUR
Gewerbsteuerbelastung M-GmbH (in %)		11,08 %

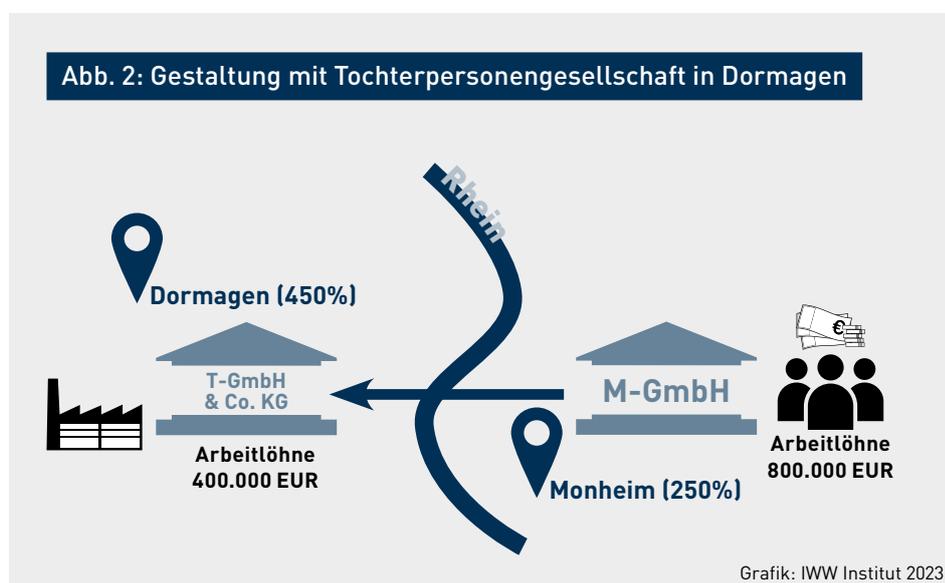
GewSt-Belastung der M-GmbH von rd. 66.500 EUR

Aus der Berechnung wird deutlich, in welchem Ausmaß die Erweiterung der Produktion als Betriebsstätte in eine Hochsteuergemeinde die Gewerbesteuerbelastung beeinflusst. So ist die Belastung mit 11,08 % um 2,33 Prozentpunkte im Vergleich zur ausschließlichen unternehmerischen Aktivität in Monheim gestiegen, obwohl lediglich ein Drittel der maßgeblichen Arbeitslöhne der Betriebsstätte in Dormagen zuzuordnen ist. Zudem beträgt die Gewerbesteuer der Gemeinde Dormagen 47,37 % der Gesamtgewerbesteuerbelastung der M-GmbH, obwohl dieser Gemeinde aufgrund der Zerlegung lediglich ein Drittel des Steuermessbetrags zugewiesen wurde.

GewSt-Anteil der „Hochsteuergemeinde“ macht fast 48 % aus

3.2 Fabrikstandort in Dormagen als Tochterpersonengesellschaft

In der zweiten Gestaltungsalternative wird der neue Fabrikstandort in Dormagen von einer rechtlich selbstständigen Gesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG (T GmbH & Co. KG) betrieben.



Gründung einer Tochter-PersG als zweite Option

PRAXISTIPP | Zur Vermeidung zusätzlicher Transaktionskosten und Steuerzahlungen ist es empfehlenswert, die Struktur in der Weise aufzusetzen, dass die Tochtergesellschaft direkt die Wirtschaftsgüter erwirbt. Dies setzt eine entsprechende Kapitalausstattung voraus. Denkbar ist aber grundsätzlich auch, die dargestellte Gestaltung in historisch gewachsenen Strukturen vorzunehmen. Für eine steuerneutrale Übertragung nach § 24 UmwStG ist dann insbesondere wichtig, dass ein Teilbetrieb mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wird. Unschädlich ist dabei, wenn einige Wirtschaftsgüter lediglich Sonderbetriebsvermögen werden (Tz. 24.05 UmwStE). Bei einer separaten Betriebsstätte wird die Teilbetriebseigenschaft regelmäßig gegeben sein, auch wenn sie nur eine betriebliche Funktion (z. B. Produktion) ausübt (siehe dazu auch Wrede/Eberhardt, GStB 19, 257). Im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer kann eine steuerneutrale Übertragung unter den Voraussetzungen des § 5 GrEStG erfolgen.

Für gewerbsteuerliche Zwecke werden Personengesellschaften nicht transparent behandelt und haben einen separaten Gewerbebetrieb, der getrennt von dem Gewerbebetrieb ihrer Gesellschafter zu betrachten ist (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Eine Doppelerfassung wird durch die Kürzung des § 9 Nr. 2 GewStG beim Gesellschafter sichergestellt. Der Einsatz einer Personengesellschaft bietet zudem den Vorteil des Freibetrags gem. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG i. H. v. 24.500 EUR.

Die Leistungsbeziehungen zwischen dem Stammhaus in Monheim und der Fabrik in Dormagen sind nun – anders als im Betriebsstättenfall – rechtlich relevant und keine reinen Innentransaktionen. Steuerlich werden diese Leistungsbeziehungen anerkannt, soweit sie fremdüblich sind.

Um das Ziel einer Minimierung der zusätzlichen Gewerbesteuerbelastung durch die Fabrik in Dormagen zu erreichen, ist es notwendig, möglichst wenig Gewerbeertrag der T-GmbH & Co. KG zuzuweisen. Eine vollständige Allokation auf die M-GmbH ist aber nicht möglich, weil es nicht fremdüblich ist, eine Leistung zu erbringen, mit der man (mittelfristig) keinen Gewinn erzielt.

Bei der konkreten Ausgestaltung der Verrechnungspreise zwischen der M-GmbH und der T-GmbH & Co. KG kann man sich daran orientieren, was auch im grenzüberschreitenden Kontext üblich und anerkannt ist. So wird die T-GmbH & Co. KG als reiner Lohnfertiger ausgestaltet. Das bedeutet, dass die Gesellschaft die notwendigen Materialien für die Produktion von der M-GmbH gestellt bekommt, kaum Risiken trägt und lediglich Produktions-tätigkeiten ausübt (siehe Elbert/von Jesche in: Vögele/Borstel/Bernhardt, Verrechnungspreise (Aktualisierung 2), Kap. N Rn. 538). Für ein solches Routineunternehmen ist es fremdüblich, eine Vergütung in Höhe der Kosten zuzüglich eines geringen Gewinnaufschlags vorzusehen.

PRAXISTIPP | Das Funktions- und Risikoprofil der T-GmbH & Co. KG sollte nachvollziehbar dokumentiert werden. Zudem sollte der Nachweis unter Anwendung einer anerkannten Verrechnungspreismethode geführt werden können, dass der vereinbarte Gewinnaufschlag fremdüblich ist.

Tochtergesellschaft sollte idealerweise die Wirtschaftsgüter direkt erwerben

Freibetrag von 24.500 EUR als ein wichtiger Vorteil

T-GmbH & Co. KG sollte möglichst wenig Gewerbeertrag zugewiesen werden

Funktions- und Risikoprofil unbedingt nachvollziehbar dokumentieren!

Unter den Annahmen, dass ein Gewinnaufschlag i. H. v. 5 % fremdüblich ist, die sonstigen Kosten der T-GmbH & Co. KG 25 % der Arbeitslöhne betragen und der handelsrechtliche Gewinn dem Gewerbeertrag entspricht, ergibt sich folgende Rechnung. Die Ebene der Komplementär-GmbH wird dabei aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt.

■ T-GmbH & Co. KG (Dormagen)

Gewerbeertrag	$500.000 \text{ EUR} \times 5 \% =$	25.000 EUR
Gewerbsteuerermessbetrag (§ 11 GewStG)	$(25.000 \text{ EUR} \div 24.500 \text{ EUR}) \times 3,5 \% =$	17,50 EUR
Gewerbsteuerbelastung T GmbH	$17,50 \text{ EUR} \times 450 \% =$	79 EUR
M-GmbH (Monheim):		
Gewerbeertrag	$600.000 \text{ EUR} \cdot 25.000 \text{ EUR} =$	575.000 EUR
Gewerbsteuerermessbetrag (§ 11 GewStG)	$575.000 \text{ EUR} \times 3,5 \% =$	20.125 EUR
Gewerbsteuerbelastung M-GmbH	$20.125 \text{ EUR} \times 250 \% =$	50.313 EUR
Gewerbsteuerbelastung M-GmbH + T GmbH (absolut)		50.392 EUR
Gewerbsteuerbelastung M-GmbH + T GmbH (in %)		8,40 %

Die Rechnung zeigt, dass sich bei Einsatz einer Tochterpersonengesellschaft in der Hochsteuergemeinde eine zusätzliche Gewerbsteuerbelastung vollständig vermeiden lässt. Im Beispielfall liegt die gewerbsteuerliche Gesamtbelastung sogar 0,35 Prozentpunkte unter derjenigen bei voller unternehmerischer Tätigkeit in Monheim. Von Bedeutung ist dabei der gewerbsteuerliche Freibetrag, dessen Wirkung jedoch bei steigendem Gewerbeertrag sinkt.

Beachten Sie | Denkbar ist auch eine Strukturierung mit einer Kapitalgesellschaft. Schädlich ist dabei aber die Etablierung einer ertragsteuerlichen Organgesellschaft. Denn in diesem Fall gilt die Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG als Betriebsstätte des Organträgers (Eichfelder/Zander, DStR 18, 1313, 1314). In der Folge wäre eine Zerlegung vorzunehmen mit den oben dargestellten Konsequenzen des Betriebsstättenfalls.

3.3 Vergleich der Gestaltungsalternativen

■ Der Vergleich der beiden dargestellten Optionen ergibt folgendes Bild:

	Betriebs- stätte	Tochterperso- nengesellschaft	Differenz
Gewerbsteuerbelastung (abs.)	66.500 EUR	50.392 EUR	16.108 EUR
Gewerbsteuerbelastung (in %)	11,08 %	8,40 %	2,68 %-Punkte

Gewinnaufschlag von 5 % als fremdüblich unterstellt

Gesamtbelastung mit GewSt ca. 16.000 EUR geringer

...

... und sogar niedriger als bei voller Produktion am bisherigen Standort

GewSt-Belastungen auf einen Blick

Die Gestaltung mit einer Tochterpersonengesellschaft führt im Beispielsfall zu einer deutlich geringen Gewerbesteuerbelastung (- 24,22 %), die sogar unter der Belastung in der Ausgangssituation liegt. Die Effekte würden sich noch vergrößern, wenn der Betriebsstätte in der Hochsteuergemeinde ein höherer Anteil der Arbeitslöhne zuzuweisen wäre. Zwar würde in diesem Fall auch der Gewinn der Tochtergesellschaft bei einer kostenbasierten Vergütung steigen, aufgrund des geringen Gewinnaufschlags jedoch in weitaus geringem Maße.

Im Ergebnis ist somit die Strukturierung über eine Tochtergesellschaft regelmäßig dann besonders ratsam, wenn insgesamt hohe Gewinne erzielt werden und der Anteil der Arbeitslöhne in der Betriebsstätte der Hochsteuergemeinde ebenfalls hoch ist. Ob die Wahl auf eine Personen- oder Kapitalgesellschaft fällt, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Rein aus steuerlicher Sicht ist die Personengesellschaft zu bevorzugen, weil sie den Vorteil des gewerbesteuerlichen Freibetrags zur weiteren Reduktion der gewerbesteuerlichen Mehrbelastung bietet. Gleichwohl nimmt die relative Wirkung des Freibetrags mit steigendem Gewerbeertrag naturgemäß ab.

FAZIT | Die Ausweitung unternehmerischer Aktivitäten in Gemeinden, die hohe Gewerbesteuerhebesätze haben, stellt eine Herausforderung für die Steuerplanung dar. Im Betriebsstättenfall lässt sich eine gewerbesteuerliche Mehrbelastung lediglich über eine Anpassung des Zerlegungsfaktors Arbeitslöhne reduzieren. Allerdings sind dieser Art von Gestaltung faktisch oftmals Grenzen gesetzt. Durch die Implementierung einer Tochtergesellschaft lässt sich in gewissen Konstellationen wie dem Beispielsfall sogar eine Minderung der Gewerbesteuerlast erreichen. In jedem Fall kann man dadurch zusätzliche Gewerbesteuer im Vergleich zur Betriebsstätte deutlich reduzieren.

ZUM AUTOR | Prof. Dr. David Eberhardt, M.Sc. ist Professor für Allgemeines und Besonderes Steuerrecht an der Hochschule für Finanzen NRW. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die private Meinung des Autors wieder.

Effekte können sich je nach Zuweisung der Arbeitslöhne sogar noch erhöhen

Personengesellschaft rein steuerlich oft die attraktivste Wahl

In bestimmten Fällen lässt sich die GewSt-Gesamtbelastung sogar mindern