

Gewerbesteuergesetz : GewStG

Kommentar

Bearbeitet von
Georg Güroff, Dr. Johannes Selder, Dr. Ludwig Wagner

9. Auflage 2017. Buch. Rund 1270 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 68871 3

Format (B x L): 12,8 x 19,4 cm

[Steuern > Gewerbesteuer](#)

Zu [Leseprobe](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

beck-shop.de

Glanegger/Güroff
Gewerbesteuergesetz

beck-shop.de

beck-shop.de

Gewerbesteuergesetz

Kommentar

von

Georg Güroff

Vors. Richter am Finanzgericht a. D.

Dr. Johannes Selder

Richter am Bundesfinanzhof

Dr. Ludwig Wagner

Richter am Finanzgericht Nürnberg

9., völlig neubearbeitete Auflage

2017



Es haben bearbeitet:

Georg Güroff

§§ 1–3, 6, 7a–13, 16–34, Anlage

Dr. Johannes Selder

§§ 4, 5, 7, 14–15, 35a–36

Dr. Ludwig Wagner

§ 7 Anhang (Umwandlungsvorgänge)

Zitievorschlag: [Autor] in Glanegger/Güroff, GewStG, § ... Rn ...

www.beck.de

ISBN 978 3 406 68871 3

© 2017 Verlag C.H.BECK oHG

Wilhelmstraße 9, 80801 München

Druck und Bindung: Druckerei C.H.Beck Nördlingen

(Adresse wie Verlag)

Satz: Meta Systems Publishing & Printservices GmbH, Wustermark

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort zur 9. Auflage

Der englische Soziologe N.C. Parkinson formulierte im Jahre 1955 einige der nach ihm benannten Gesetze, u.a. „Arbeit dehnt sich nach dem Maße der für ihre Erledigung zur Verfügung stehenden Zeit“ und „Tätigkeit dehnt sich, um die durch menschliches Versagen entstandene Leere zu füllen“. Soweit ersichtlich, hat er sich nicht mit dem Wachstum von Gesetzesmaterie befasst. Aber einschlägige Erfahrungen lassen (den Einfluss von Lobbyismus einmal beiseite lassend) die Vermutung reifen, dass Parkinsons Lehrsätze – leicht abgewandelt – auch hier Anwendung finden können, nämlich „Gesetze wachsen nach dem Maße, in dem Personal und Zeit für ihren Ausbau zur Verfügung stehen“ und „Gesetze wachsen, um durch fehlerhafte (unsystematische) Normen entstandene Lücken zu füllen“.

Nehmen wir als Beispiel die Verlustverrechnungsvorschrift des § 10a GewStG, der seit seiner Einfügung bis zum EZ 1988 – für heutige Gesetzestexte unvorstellbar – aus zwei überschaubaren Sätzen bestand. Doch mit der Änderung der Mantelkaufrechtsprechung des BFH, der Reaktion des Gesetzgebers durch Einfügung des § 8 Abs 4 KStG a.F. und der entsprechenden Anwendungsregelung in § 10a Satz 4 GewStG a.F. sowie dem „Bedürfnis“, die vortragsfähigen Verluste gesondert festzustellen, nahm das Wachstum der Vorschrift Fahrt auf. Heute umfassen die gewerbesteuerrechtlich bedeutsamen Verlustvorschriften, über die Verweisungen in § 10a Sätze 9 und 10 GewStG auf § 8 Abs 8 und 9 Sätze 5 bis 8 KStG sowie auf §§ 8c und 8d KStG zusammen gelesen, knapp fünf Seiten, wobei insbesondere die an die Stelle des § 8 Abs 4 KStG a.F. getretene Verlustvernichtungsvorschrift des § 8c KStG ins Gewicht fällt. Hierzu lohnt sich ein Seitenblick auf die Äußerung in der BR-Drucksache 544/16, Seite 7, zur Einführung des § 8d KStG, es seien „Fälle aufgetreten“, in denen der trotz der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel durch Anwendung des § 8c KStG eingetretene Verlustuntergang „aus wirtschaftlichen Erwägungen und steuersystematischer Sicht nicht erforderlich“ erscheine. Loriot hätte dazu wohl gesagt, „das hätte er sich zwei Akte früher überlegen sollen“. Aber da er das nicht getan hat, folgte auf den § 8 Abs 4 KStG der § 8c KStG mit einigen (zum Teil fehlgeschlagenen) Nachbesserungsversuchen und nunmehr der § 8d KStG. Der aber lässt mit der Einführung des undeutlich und nicht unbedingt sachgerecht konturierten Begriffs „Geschäftsbetrieb“ so manche Frage offen und wird sich – wie der aufgehobene § 8 Abs 4 KStG a.F. – als nicht wenig streitanfällig erweisen, abgesehen von einer in ihm versteckten Verlustuntergangsfälle.

Dieser Entwicklung nicht unähnlich sind die Verhältnisse, die, ausgehend von einem Nicht-Zusammenspiel der Organschaftsregelung des § 15 Satz 1 Nr 2 KStG mit § 8b Abs 1 KStG und § 9 Nr 2a, 7 u 8 GewStG, nach dem BFH-Urteil I R 39/14, BStBl II 2015, 1052 zur Einführung des neuen § 7a GewStG, einem steuerrechtlichen Hybridgewächs, geführt haben.

Auch im Übrigen, verehrte Leserin und verehrter Leser, war der **Gesetzgeber** seit Erscheinen der Voraufgabe nicht untätig. Soweit für unsere Zwecke interessant, gab es:

- G v 25.7.2014, BGBl I 2014, 1266: GewSt-Befreiung nach § 3 Nr 20 Buchst e GewStG für Einrichtungen zur ambulanten oder stationären Rehabilitation; Erweiterung des Inlandsbegriffs unter Einbeziehung der ausschließlichen Wirtschaftszone; Aufhebung des § 19 Abs 3 Satz 5 GewStG (Berücksichtigung von Änderungen durch das UntStRefG beim GewSt-Messbetrag zum Zwecke von Vorauszahlungen); Neufassung des Zerlegungsmaßstabs für Einrichtungen der Energie- und Wärmeerzeugung mittels Wind- und Solarenergie durch Übernahme der Anwendungsbestimmungen in § 36 Abs 9d GewStG a.F. nach § 29 Abs 1 Nr 2 GewStG.

Vorwort

- G v 22.12.2014, BGBl I 2014, 2417: GewSt-Befreiung nach § 3 Nr 31 GewStG für die Global Legal Identifier Stiftung.
- G v 2.11.2015, BGBl I 2015, 1834: Weitere Neufassung des Inlandsbegriff durch erweiternde Bezugnahme auf den Gegenstand von Tätigkeiten.
- G v 20.12.2016, BGBl I 2016, 2998: Einführung des § 8d KStG zur Vermeidung der Anwendung des § 8c KStG mit entsprechender Anwendungsregel in § 10a Satz 10 GewStG; zentrale Anknüpfungspunkte sind ein neuer Begriff „Geschäfts-betrieb“ und bei dessen eingeschränktem und unverändertem Bestand ein „fort-führungsgebundener Verlustvortrag“.
- G v 20.12.2016, BGBl I 2016, 3000: Anfügung der Sätze 7 bis 9 in § 7 GewStG mit Zuordnung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 10 Abs 1 AStG und (mit Ausnahmen) Einkünften nach § 20 Abs 2 Satz 1 AStG zu einer inländischen Betriebstätte (Reaktion auf BFH I R. 10/14 BStBl II 2015, 1049) mit Ergänzungen in § 9 Nr 2 und 3 GewStG; Einführung der neuen Vorschrift § 7a GewStG mit einer „Sonderregelung zur Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesell-schaft“ mit dem Ziel der Übernahme der körperschaftsteuerlichen „Schachtel-straße“ nach § 8b Abs 5 KStG in die Gewerbesteuererzung; keine unmittelbare Anwendung von § 9 Nrn 2a, 7 bzw 8 GewStG sowie bei entsprechenden Aufwen-dungen § 8 Nr 1 GewStG, jedoch entsprechende Anwendung der Einkommens-ermittlungsvorschrift des § 15 Satz 1 Nr 2 Sätze 2 bis 4 KStG und jetzt (!) § 9 Nrn 2a, 7 bzw 8 GewStG sowie ggf § 8 Nr 1 GewStG (Reaktion auf BFH I R. 39/14 BStBl II 2015, 1052).
- G gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (Datum und BGBl-Fundstelle noch nicht fixiert): Einführung eines neuen § 7b GewStG zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, als Reaktion auf den BFH-Beschluss GrS 1/15 (DStR 2017, 305), mit dem der BFH den sog Sanierungserlass (BMF BStBl I 2003, 240) verworfen hat.

In der **Rechtsprechung** ist von vorrangigem Interesse wohl die Entscheidung des **BVerfG** zur (unzulässigen) Richtervorlage durch das FG Hamburg zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr 1 Buchst a, d und e GewStG. Die detaillierten Darle-gungen lassen annehmen, dass das BVerfG die verfassungsrechtliche Problematik der Gewerbesteuer derzeit für ausgeurteilt ansieht (1 BvL 8/12). Bedeutsam sind der Nichtannahmebeschluss zur Mindestbesteuerung, mit dem Hinweis, dass die Frage der Verfassungsmäßigkeit einer Norm nicht Gegenstand des Billigkeitsverfahrens ist (1 BvR 1103/15), sowie die Verwerfung des § 8c KStG als partiell verfassungswidrig (2 BvL 6/11).

Entscheidungen des **BFH** von Interesse betreffen den (auch gewerbesteuerlichen) Teilbetrieb (IV R. 17/12), die Mehrheit von Betrieben nacheinander bei einer Personengesellschaft (IV R. 10/12), die Nichtgewerblichkeit der Vermietung eines Einkaufszentrums (IV R. 34/13), beim Grundstückshandel den Begriff der Nach-haltigkeit (X R. 25/13), den Objektbegriff (wirtschaftliche Betrachtungsweise, X R. 56-57/14) und die Einbringung von Grundstücken in eine Personengesellschaft (X R. 22/13), die Gewerblichkeit der Photovoltaik (III R. 27/12), des Wertpapier-handels (I R. 46/10) und – bei händlertypischem Verhalten – auch von Private Equity Fonds (I R. 46/10), bei der Abgrenzung der freiberuflichen Tätigkeit die (weitere) Lockerung der Zügel der Eigenverantwortung (VIII R. 41/12, zu Ärzten), die Einführung einer Bagatellgrenze zur Vermeidung der Abfärbung (VIII 16/11, VIII R. 41/11, VIII R. 6/12), die Abhängigkeit der Abfärbung von der Zuweisung eines Gewinnanteils (IV R. 5/11), bei der Betriebsaufspaltung die Verpachtung an einen Gewerbetrieb kraft Rechtsform (IV R. 11/13) sowie die (nicht gegebene) „Merkmalübertragung“ für die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr 1 Satz 2 GewStG (X R. 54/14), bei der Besteuerung der Mitunternehmerschaften die doppelstöckige Struktur durch stille Beteiligung des Kommanditisten (IV R. 34/10), bei der Organ-

Vorwort

schafft ihr Nichtbestehen bei Beginn des Wj der Organgesellschaft (I R 40/12), die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages (I R 45/12), die (nicht gegebene) körperschaftsteuerliche Schachtelstrafe im Gewerbeertrag der Organgesellschaft (I R 39/14), beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Berücksichtigung von gemischten Aufwendungen (I R 38/14), Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht insbesondere bei einer Einschiffsgesellschaft (IV R 12/10; IV R 45/11; IV R 10/12), zum Betriebsstättenbegriff die einheitliche Anwendung und der gewerbesteuerrechtliche Vorrang des § 12 AO (I R 10/14; I R 50/15) sowie die Möglichkeit von mehreren Geschäftsleitungsbetriebsstätten (IV R 30/11), bei den Befreiungen zur Gemeinnützigkeit die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichtaufgaben (I R 17/12), die Maßgeblichkeit innerstaatlichen Rechts bei Auslandsbezug (I 16/12; X R 7/13; I R 54/14), die Nichtanerkennung einer „Vorstiftung“ (X R 36/11), die Befreiung einer Krankenhausapotheke auch bei ambulanter Versorgung (I R 82/12), zur Unterstützungskasse die Vermögensbindung und (auch segmentbezogene) Überdotierung (I R 37/13; I R 66/13), zu Wirtschaftsförderungsgesellschaften deren schädliche Betätigungen (I R 91/12), zu den Hinzurechnungen die Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr 1 GewStG (I R 21/12; I R 70/12), die Zulässigkeit und den Umfang negativer Hinzurechnungen (I R 4/14) und deren Unabhängigkeit vom Freibetrag nach § 8 Nr 1 GewStG (I R 15/15), die Anwendung auch auf den Zwischenvermieter (I R 21/13), den konkreten Geschäftsgegenstands bei der Qualifizierung des fiktionalen Anlagevermögens (I R 57/15), bei der erweiterten Kürzung die unterjährige Veräußerung des letzten Grundstücks (I R 6/13; I R 47/13), die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten Personengesellschaft (IV R 26/14, Vorlage an den GrS), die (nicht gegebene) Kürzung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (IV R 22/12), zu den übrigen Kürzungen das strenge Stichtagsprinzip nach § 9 Nr 2a GewStG (I R 44/13), bei § 9 Nr 3 GewStG die Berücksichtigung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 10 Abs 1 Satz 1 AStG (I R 10/14) und den Begriff des Handelsschiffs im internationalen Verkehr (I R 60/14; I R 40/15), den (nicht gegebenen) Korrespondenzausgleich bei einer Teilwertaufholung (I R 9/15), zum Verlustausgleich nach § 10a GewStG die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung (I R 59/12, Vorlage zum BVerfG), die Bindungswirkung von Gewerbesteuermessbescheid (IV R 31/13) und Verlustfeststellungsbescheid (III R 12/13) sowie zur Zerlegung die Berücksichtigung des Unternehmerlohns (IV R 30/11).

Natürlich hat auch die **Finanzverwaltung** – wie gewohnt – mit einer Vielzahl von Erlassen und Schreiben das Gewerbesteuerrecht bereichert. Allen voran steht wohl die erst jüngst ergangene Änderung der Gewerbesteuerhinweise. Zu Weiterem verweisen wir hier auf die jeweiligen Kommentierungen.

In eigener Sache weisen wir darauf hin, dass Sie **in der Anlage** eine Kurzkommentierung des neuen § 7b GewStG (eingeführt durch das erst nach Redaktionsschluss bekanntgewordene G gegen schädliche Steuerpraktiken, s. oben) finden können; zudem erste Hinweise zu BVerfG 2 BvL 6/11 zur partiellen Verwerfung des § 8c KStG.

Ihnen, verehrte Leserin, verehrter Leser, danken wir – wie immer – für Ihr Interesse an diesem Kommentar. Wir hoffen, dass wir Ihre Erwartungen erfüllen können und freuen uns weiterhin über Ihre Anregungen und Hinweise.

Schließlich danken wir – ganz besonders herzlich – den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Verlags, allen voran Frau Monika Pfeifer, für ihre unermüdliche, kompetente und charmante Unterstützung beim Zustandekommen dieser Auflage.

beck-shop.de

Vorwort zur 1. Auflage

Ihre Verwegenheit, dem geneigten Publikum einen neuen Kommentar anzubieten, sei rational kaum zu erklären, so die Verfasser des von L. Schmidt herausgegebenen Kommentars zum EStG vor sechs Jahren, wiewohl ihnen auf zukunftssicherem Terrain ein großer Wurf gelungen war. Aberwitzige Kühnheit, so scheint es, muß dann wohl im Spiele sein, wagt sich in diesen Tagen jemand noch an die Neukommentierung des GewStG heran. Denn von der Parteien Gunst und Haß gebeutelt blickt die Gewerbesteuer ungewiß nur in die Zukunft (vgl. die neueren Meldungen in der Süddeutschen Zeitung: Bangemann kündigt Abschaffung der Gewerbesteuer nach 1990 an [4.2.1988]; Späth kritisiert dies als nicht ungefährlichen Schnellschuß [5.2.1988]; Apel kritisiert die Ankündigung als Konjunkturhindernis; Schmalstieg nennt sie ungeheuerlich [8.2.1988]; Kohl erneuert vorläufige Gewerbesteuer-Garantie [12.2.1988]; Strauß hält Bangemanns Äußerungen für völlig verfehlt [25.2.1988]; DGB will Gewerbesteuer erhalten [26.2.1988] ...). Wenn wir uns dennoch in ein solches Unterfangen verstiegen haben, so gründet dies auf dem vorsichtigen Optimismus, dass der Gewerbesteuer noch einige Jahre beschieden sein werden, und auf der festen Überzeugung, dass im gegenwärtigen System der öffentlichen Finanzen und Finanzverfassung auf die Gewerbesteuer – wenn auch in veränderter Gestalt – letztlich nicht verzichtet werden kann.

Vor diesem Hintergrund war es unser Anliegen, eine Handkommentierung zum GewStG zu erstellen, die in übersichtlicher Form seine Probleme und die Möglichkeiten ihrer Lösungen so knapp wie möglich und so ausführlich wie zum Verständnis nicht nur des Fachmannes nötig aufzeigt. Hierbei haben wir uns bemüht, die Rechtsprechung insbesondere des Bundesfinanzhof und die einschlägige Literatur möglichst erschöpfend zu erfassen und darzustellen. Dabei wird allerdings auch mit kritischen Anmerkungen nicht völlig hinterm Berg gehalten.

Gewisse Schwerpunkte bei der Bearbeitung und damit verbunden umfangreichere Darstellungen waren wegen der Bedeutung einzelner Vorschriften oder wegen der ihnen immanenten Probleme unumgänglich. Sie liegen insbesondere bei den Vorschriften über die Gewerbesteuerpflicht von Gewerbebetrieben, über die Freistellung von der Gewerbesteuer vor allem der gemeinnützigen Vereinigungen sowie der Pensions- und Unterstützungskassen sowie über die Ermittlung des Gewerbeertrags und hier insbesondere über die Hinzurechnung von Dauerschulden und Dauerschuldzinsen sowie von Miet- und Pachtzinsen. Um dem Benutzer die Arbeit mit dem Kommentar zu erleichtern, werden eine Reihe von Erläuterungen in ABC-Form dargestellt, z. B. für Abgrenzungsfragen der gewerblichen Tätigkeit, des Betriebs gewerblicher Art, der Gemeinnützigkeit, der Dauerschulden, der Miet- und Pachtzinsen etc.

Die Abschnitte bei § 7 über die Grundzüge des Umwandlungssteuergesetzes und der Mitunternehmerschaft sowie Hinweise zur Unternehmensform und zur Vertragsgestaltung sind nicht nur wegen ihrer gewerbesteuerrechtlichen Bezüge, sondern auch zu dem Zweck eingefügt worden, dem Berater bei Vertragsabschlüssen eine Hilfe zu sein.

In einem eigenen Anhang werden die Änderungen des GewStG, die der kürzlich veröffentlichte Entwurf des Steuerreformgesetzes 1990 vorsieht, kurz dargestellt.

Nie völlig zu vermeidende Schwachstellen bitten wir mit Nachsicht zu bedenken. Für Anregungen und Hinweise zur Vervollkommenung des Konzepts und seiner Ausführung sind wir jederzeit dankbar.

Dankbar sind wir dem Verleger, der die Kommentierung ermöglicht hat, sowie den Mitarbeitern des Verlags für ihre tatkräftige Unterstützung, insbesondere Herrn

beck-shop.de

Vorwort

Theismann. Nicht vergessen wollen wir mit unserem Dank unsere Ehefrauen, die an der Last der Gewerbesteuer mitgetragen haben.

München, im März 1988

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 9. Auflage	V
Vorwort zur 1. Auflage	IX
Abkürzungsverzeichnis	XIII

Erläuterungen zum Gewerbesteuergesetz (GewStG) *Detaillierte Übersichten zu Beginn jedes Paragraphen*

Abschnitt I. Allgemeines

§ 1 Steuerberechtigte	3
§ 2 Steuergegenstand	30
§ 2a Arbeitsgemeinschaften	267
§ 3 Befreiungen	270
§ 4 Hebeberechtigte Gemeinde	435
§ 5 Steuerschuldner	441
§ 6 Besteuerungsgrundlage	453

Abschnitt II. Bemessung der Gewerbesteuer

§ 7 Gewerbeertrag	456
Anhang zu § 7: Vorgänge nach dem UmwG und dem UmwStG	544
§ 7a Sonderregelung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft	802
§ 8 Hinzurechnungen	805
§ 8a Hinzurechnung des Gewerbeertrags bei niedriger Gewerbesteuerbelastung (aufgehoben)	901
§ 9 Kürzungen	901
§ 10 Maßgebender Gewerbeertrag	993
§ 10a Gewerbeverlust	996
§ 11 Steuermesszahl und Steuermessbetrag	1077

Abschnitt III.

§§ 12, 13 (weggefallen)	1089
-------------------------------	------

Abschnitt IV. Steuermessbetrag

§ 14 Festsetzung des Steuermessbetrags	1090
§ 14a Steuererklärungspflicht	1094
§ 14b Verspätungszuschlag	1097
§ 15 Pauschfestsetzung	1098

Abschnitt V. Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer

§ 16 Hebesatz	1101
§ 17 (weggefallen)	1109
§ 18 Entstehung der Steuer	1109
§ 19 Vorauszahlungen	1111
§ 20 Abrechnung über die Vorauszahlungen	1117
§ 21 Entstehung der Vorauszahlungen	1119
§§ 22 bis 27 (weggefallen)	1120

Inhaltsverzeichnis

Abschnitt VI. Zerlegung

§ 28 Allgemeines	1121
§ 29 Zerlegungsmaßstab	1130
§ 30 Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten	1138
§ 31 Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung	1145
§ 32 (weggefallen)	1151
§ 33 Zerlegung in besonderen Fällen	1151
§ 34 Kleinbeträge	1156
§ 35 (weggefallen)	1157

Abschnitt VII. Gewerbesteuer der Reisegewerbebetriebe

§ 35a Gewerbesteuer der Reisegewerbebetriebe	1158
--	------

Abschnitt VIII. Änderung des Gewerbesteuermessbescheids von Amts wegen

§ 35b Änderung des Gewerbesteuermessbescheids von Amts wegen	1162
--	------

Abschnitt IX. Durchführung

§ 35c Ermächtigung	1170
--------------------------	------

Abschnitt X. Schlussvorschriften

§ 36 Zeitlicher Anwendungsbereich	1172
§ 37 (weggefallen)	1176

Sachregister	1177
---------------------------	------

Anlage

Änderungen durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen sowie Anmerkung zu BVerfG 2 BvL 6/11 (DStR 2017, 1094)	1235
---	------