

ESV

Gewerbesteuer (GewStG)

Kommentar

Von

Martin Kronawitter

Dipl.-Volkswirt, Dipl.-Handelslehrer,

Dipl.-Betriebswirt (FH)

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 14173 9](http://ESV.info/978_3_503_14173_9)

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 14173 9
eBook: ISBN 978 3 503 14175 3

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2012
www.ESV.info

Dieses Buch erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Gesetzt aus 9/10 A Caslon

Satz: multitext, Berlin
Druck und Weiterverarbeitung: Hubert & Co., Göttingen

Vorwort

Die Gewerbesteuer ist die aufkommensstärkste eigene Einnahmequelle der Städte und Gemeinden. Steuergegenstand ist die objektive Ertragskraft eines Gewerbebetriebs, unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers. Die Tatsache, dass die Besteuerung nicht – wie Personensteuern – an die Leistungsfähigkeit einer Person, sondern an den jeweiligen Gewerbebetrieb anknüpft, wird von Unternehmensverbänden wiederkehrend zum Anlass genommen, eine Abschaffung oder zumindest eine umfassende Reform der Gewerbesteuer zu fordern. Die Kommunen stehen angesichts ihres Finanzbedarfs grundlegenden Veränderungen jedoch ablehnend gegenüber.

Der Gewerbesteuer unterliegt jedes gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuerrechts, soweit es im Inland betrieben wird. Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag, d. h. der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um bestimmte Beträge, die insbesondere dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung tragen und z. B. eine Doppelbelastung mit Grund- und Gewerbesteuer vermeiden sollen. In einem zweiten Schritt wendet eine Gemeinde ihren prozentualen Hebesatz auf den errechneten Gewerbesteuermessbetrag an.

Mit vorliegendem Buch wird dem Leser ein schneller und dennoch umfassender Überblick über grundlegende sowie aktuelle Problemstellungen im Bereich der Gewerbesteuer an die Hand gegeben. Dem Werk liegen das Gewerbesteuerengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002, zuletzt geändert durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7. 12. 2011, sowie die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung vom 15. Oktober 2002, zuletzt geändert durch die Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 17. 11. 2010, zugrunde. Auf die (geplanten) Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2013 wird bei den jeweiligen Vorschriften nachrichtlich hingewiesen. Die Verwaltungsmeinung spiegelt sich in den Gewerbesteuerrichtlinien 2009 wider. Schließlich finden in der Erläuterung sämtliche wesentlichen Entscheidungen der Finanzrechtsprechung Berücksichtigung.

Zielgruppe der Darstellung sind alle Fach- und Führungskräfte der Steuerabteilungen in öffentlichen Einrichtungen/Betrieben und in privaten Unternehmen ebenso wie Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer.

Untergriesbach, Juli 2012

Martin Kronawitter

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	17
Abschnitt I Allgemeines	23
§ 1 Steuerberechtigte	25
1. Historie der Gewerbesteuer	29
2. Aktuelle Reformüberlegungen	30
3. Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer	31
3.1 Verfassungsmäßigkeit der Gewerbeertragsteuer und der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	31
3.2 Verfassungsmäßigkeit des Mindesthebesatzes	34
4. Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem EU-Recht	37
5. Gewerbesteuer als Realsteuer	38
6. Gewerbesteuer als Gemeindesteuer	40
7. Erhebung und Festsetzung der Gewerbesteuer	42
7.1 Anzeigepflicht	42
7.2 Zusammenarbeit von Landesfinanzbehörden und Gemeinden	43
7.2.1 Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags	43
7.2.2 Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags	45
7.2.3 Festsetzung des Gewerbesteuerbetrags	45
7.3 Betriebsprüfung	46
7.4 Verspätungs- und Säumniszuschläge, Billigkeitsmaßnahmen, Stundung, Niederschlagung und Erlass	47
7.4.1 Verspätungs- und Säumniszuschläge	47
7.4.2 Billigkeitsmaßnahmen	47
7.4.3 Stundung, Niederschlagung und Erlass	48
7.5 Aussetzung der Vollziehung	49
§ 2 Steuergegenstand	51
1. Überblick	62
2. Stehender Gewerbebetrieb	63
2.1 Kein Reisegewerbe	63
2.2 Gewerbebetrieb	63
2.2.1 Originär gewerbliche Tätigkeit	65
2.2.1.1 Selbständigkeit	65
2.2.1.2 Nachhaltigkeit	67

	Seite
2.2.1.3 Gewinnerzielungsabsicht	68
2.2.1.4 Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	70
2.2.1.5 Keine Land- und Forstwirtschaft	71
2.2.1.6 Keine freiberufliche Tätigkeit	72
2.2.1.7 Keine Vermögensverwaltung.	73
2.2.1.8 Keine Hoheitsbetriebe.	75
2.2.2 Gewerbliche Inifizierung	77
2.2.3 Gewerbliche Prägung	79
2.2.4 Betriebsaufspaltung	80
3. Gewerbebetrieb kraft Rechtsform	83
3.1 Kapitalgesellschaften	83
3.2 Organschaft	85
4. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	88
5. Umfang eines Gewerbebetriebs	89
6. Beginn und Ende eines Gewerbebetriebs	93
6.1 Beginn der Steuerpflicht	93
6.2 Ende der Steuerpflicht	95
6.3 Betriebsunterbrechung	96
6.4 Betriebsverpachtung.	97
6.5 Betriebsveräußerung.	99
7. Inlandsbezug der Betriebsstätte bzw. bei Schiffen	100
7.1 Inlandsbegriff.	100
7.2 Betriebsstätte	101
7.2.1 Stehende Betriebe	101
7.2.2 Schifffahrt	103
7.2.3 Steuerbefreiung für inländische Betriebsstätten von Unternehmen aus nicht DBA-Ländern	104
§ 2a Arbeitsgemeinschaften	105
1. Überblick	105
2. Wesen und Zweck einer Arbeitsgemeinschaft	105
3. Verlagerung der Gewerbesteuerpflicht auf die Mitglieder einer ARGE.	107
§ 3 Befreiungen	108
1. Überblick	114
2. Beginn und Ende der Steuerbefreiung	115
3. Steuerbefreite Betriebe und Tätigkeiten	116
3.1 Staatsbetriebe, Lotterieurunternehmen, Spielbanken, Erdölbevorratungsverband	116
3.2 Öffentlich-rechtliche Kreditinstitute und Anstalten	119

	Seite
3.3 Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden	120
3.4 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften	120
3.5 Hochsee- und Küstenfischerei	123
3.6 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften	125
3.7 Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen	126
3.8 Berufsverbände	128
3.9 Öffentlich-rechtliche Versorgungswerke	128
3.10 Gemeinschaftliche Tierhaltung	129
3.11 Privatschulen	129
3.12 Land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften.	131
3.13 Gemeinnützige Siedlungsunternehmen.	131
3.14 Pensionssicherungsvereine	132
3.15 Krankenhäuser und andere soziale Einrichtungen.	132
3.16 Entschädigungseinrichtung von Kreditinstituten und Versicherern	133
3.17 Bürgschaftsbanken.	134
3.18 Unternehmensbeteiligungsgesellschaften.	134
3.19 Kapitalbeteiligungsgesellschaften.	135
3.20 Wirtschaftsförderungsgesellschaften	135
3.21 Gesamthafenbetriebe	137
3.22 Zusammenschlüsse zur Umlage von Versorgungslasten.	137
3.23 Medizinischer Dienst	138
3.24 Gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien	138
3.25 Auftragsforschung	138
3.26 Kleine Versicherungsvereine	138
4. Steuerbefreiung im Rahmen einer Organschaft	139
5. Steuerbefreiung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung	141
§ 4 Heheberechtigte Gemeinde	143
1. Überblick	144
2. Heheberechtigung der Gemeinden.	144
3. Mehrgemeindliche Betriebsstätte.	145
4. Gemeindefreie Betriebsstätte	146
5. Grenzüberschreitendes Gewerbegebiet	146
6. Gewerbebetriebe auf Schiffen.	147
§ 5 Steuerschuldner	148
1. Überblick	149
2. Steuerschuldnerschaft.	149
2.1 Einzelunternehmer und juristische Personen.	149
2.2 Personengesellschaft	150

	Seite
2.3 Atypisch stille Gesellschaft	151
2.4 Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)	152
2.5 Betrieb gewerblicher Art bzw. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	153
3. Übergang eines Gewerbebetriebs	153
§ 6 Besteuerungsgrundlage	155
1. Überblick	155
2. Berechnung des Gewerbeertrags	155
Abschnitt II Bemessung der Gewerbesteuer	157
§ 7 Gewerbeertrag	159
1. Überblick	163
2. Ermittlung des Gewerbeertrags	163
2.1 Verfahrensrechtliche Selbständigkeit	164
2.2 Ermittlung des Gewinns	165
2.3 Besteuerung kleiner Körperschaften	167
2.4 Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften	167
2.5 Besonderheiten bei Körperschaften	170
2.6 Besonderheiten bei Eigengesellschaften der öffentlichen Hand	171
2.7 Besonderheiten bei Organschaften	172
2.8 Abwicklung und Insolvenz	174
3. Aufgabe- und Veräußerungsgewinne	175
3.1 Veräußerung von Anteilen an Mitunternehmerschaften	175
3.2 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	177
4. Gewerbeertrag bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr	179
4.1 Laufender Gewinn	179
4.2 Veräußerungs- und Aufgabegewinne	179
5. Gewerbeertrag bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten	181
§ 8 Hinzurechnungen	182
1. Überblick	190
2. Hinzurechnung von Entgelten für Schulden	191
2.1 Rahmenbedingungen	191
2.2 Gegenleistung für Fremdkapital	192
2.3 Aufwand aus gewährten Skonti	193
2.4 Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen	194
2.5 Keine Entgelte für Schulden	195
2.6 Umfang der Hinzurechnung	197
3. Hinzurechnung von Renten und dauernden Lasten	197
4. Hinzurechnung von Gewinnanteilen stiller Gesellschafter	199

	Seite
4.1 Wesen einer stillen Gesellschaft.	199
4.2 Typisch versus atypisch stille Gesellschaft.	200
4.2.1 Abgrenzung.	200
4.2.2 Hinzurechnung von Gewinnanteilen typisch stiller Gesellschafter.	201
4.2.3 Keine Hinzurechnung von Gewinnanteilen atypisch stiller Gesellschafter.	201
4.3 Umfang der Hinzurechnung.	202
5. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.	202
6. Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, Konzessionen und Lizenzen.	206
7. Freibetrag für die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG.	208
8. Hinzurechnung von den Gewinnanteilen persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA.	209
9. Hinzurechnung von außer Ansatz gebliebenen Gewinnanteilen.	212
10. Hinzurechnung von Verlusten einer in- oder ausländischen Mitunternehmerschaft.	214
11. Hinzurechnung von Spenden.	215
12. Hinzurechnung von Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste.	216
13. Hinzurechnung von ausländischen Steuern.	218
§ 9 Kürzungen.	219
1. Überblick.	229
2. Kürzung um den anteiligen Einheitswert von Grundstücken.	230
2.1 Kürzung im Regelfall.	230
2.2 Erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen.	233
2.2.1 Begünstigte Tätigkeiten.	234
2.2.2 Erlaubte, aber nicht begünstigte Tätigkeiten.	236
2.2.2.1 Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen.	237
2.2.2.2 Betreuung von Wohnbauten.	238
2.2.2.3 Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen und Teileigentum.	239
2.2.2.4 Gesonderte Gewinnermittlung bezüglich der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes.	240
2.2.3 Schädliche Tätigkeiten.	241
2.2.3.1 Grundbesitz dient dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen.	241
2.2.3.2 Sondervergütungen an Mitunternehmer.	243
2.2.3.3 Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven.	243

	Seite
2.2.3.4 Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils an einer Personengesellschaft	244
2.2.4 Umfang der Kürzung	244
3. Kürzung um Gewinnanteile einer in- oder ausländischen Mitunternehmerschaft	244
4. Kürzung um Gewinnanteile an bestimmten Körperschaften	246
5. Kürzung um Gewinnanteile einer KGaA	250
6. Kürzung um den Gewerbeertrag ausländischer Betriebsstätten bzw. bei Unternehmen der Seeschifffahrt	251
6.1 Kürzung um den Gewerbeertrag ausländischer Betriebsstätten	251
6.2 Kürzung für Unternehmen der Seeschifffahrt	252
7. Kürzung um geleistete Spenden und Mitgliedsbeiträge	253
8. Kürzung um Gewinne aus Schachtelbeteiligungen an Auslandstochtergesellschaften	258
8.1 Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft	259
8.2 Beteiligung an einer ausländischen Enkelgesellschaft	261
8.3 Nachweis der Kürzungsvoraussetzungen	262
9. Kürzung um nach einem DBA steuerbefreite Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft	263
§ 10 Maßgebender Gewerbeertrag	265
1. Überblick	265
2. Erhebungszeitraum bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr	265
3. Zuordnung des Gewerbeertrags bei kalenderjahrabweichendem Wirtschaftsjahr	265
§ 10a Gewerbeverlust	267
1. Überblick	273
2. Beschränkungen beim Verlustabzug	273
3. Unternehmensidentität und Unternehmeridentität	275
3.1 Definition der Unternehmensidentität	275
3.2 Unternehmensidentität bei Einzelunternehmern	276
3.3 Unternehmensidentität bei Personengesellschaften	277
3.4 Zurechnung des Fehlbetrags auf einzelne Mitunternehmer	278
3.5 Wirtschaftliche Identität bei Körperschaften	282
3.6 Unternehmeridentität	284
4. Besonderheiten bei Organschaften	288
5. Spartenrechnung bei Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften	291
6. Gesonderte Feststellung	292
§ 11 Steuermesszahl und Steuermessbetrag	295
1. Überblick	297

	Seite
2. Abrundung des Gewerbeertrags	298
3. Freibetrag für natürliche Personen und Personengesellschaften	298
4. Freibetrag für bestimmte Körperschaften	299
5. Besonderheit bei Organschaften	301
6. Steuermesszahl	301
7. Ermäßigung für Hausgewerbetreibende und diesen gleichgestellten Personen	302
7.1 Hausgewerbetreibende	302
7.2 Hausgewerbetreibenden gleichgestellte Personen	305
 Abschnitt IV Steuermessbetrag	 307
§ 14 Festsetzung des Steuermessbetrags	309
1. Überblick	309
2. Form und Inhalt des Steuermessbescheids	310
3. Rechtsbehelfsverfahren	312
§ 14a Steuererklärungspflicht	314
1. Überblick	315
2. Gewerbesteuererklärung und Zerlegungserklärung	316
3. Erklärungspflichtiger	317
4. Form der Gewerbesteuererklärung und Zerlegungserklärung	318
5. Frist zur Abgabe der Gewerbesteuererklärung	319
§ 14b Verspätungszuschlag	320
1. Überblick	320
2. Höhe des Verspätungszuschlags	320
3. Festsetzung des Verspätungszuschlags	321
4. Ertragshoheit über den Verspätungszuschlag	321
§ 15 Pauschfestsetzung	323
1. Überblick	323
2. Verhältnis zur Pauschalierung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer	323
3. Anwendungsbereiche zur Pauschalierung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer	324
 Abschnitt V Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer	 325
§ 16 Hebesatz	327
1. Überblick	327
2. Höhe des Hebesatzes	328

	Seite
2.1 Mindesthebesatz	328
2.2 Eingeschränkte Gestaltungsfreiheit	329
2.3 Höchsthebesatz	329
3. Festsetzung des Hebesatzes	330
4. Anfechtung des Hebesatzes	331
§ 18 Entstehung der Steuer	332
1. Überblick	332
2. Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer	332
§ 19 Vorauszahlungen	335
1. Zeitpunkte der Vorauszahlungen	339
2. Höhe der Vorauszahlungen	340
3. Festsetzung der Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid	340
4. Anpassung der Vorauszahlungen	341
5. Erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen	344
6. Verlegung von Betriebsstätten	344
§ 20 Abrechnung über die Vorauszahlungen	345
1. Überblick	345
2. Anrechnung der Vorauszahlungen	345
3. Ausstehende Vorauszahlungen und Abschlusszahlung	346
4. Erstattungsanspruch	346
§ 21 Entstehung der Vorauszahlungen	348
1. Überblick	348
2. Entstehung der Vorauszahlungen	348
Abschnitt VI Zerlegung	351
§ 28 Allgemeines	353
1. Überblick	354
2. Zerlegung nach Betriebsstätten	354
3. Betriebsstätten in mehreren Gemeinden bzw. Verlegung einer Betriebsstätte	356
4. Zerlegungsverbote	356
4.1 Gleisanlagen von Verkehrsunternehmen	357
4.2 Anlagen zur Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie	357
4.3 Unterirdische Anlagen von Bergbauunternehmen	357
5. Zerlegungsverfahren	358

	Seite
§ 29 Zerlegungsmaßstab	360
1. Überblick	361
2. Regelmaßstab	361
3. Sondermaßstab für Windenergieunternehmen	363
§ 30 Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten	365
1. Überblick	365
2. Mehrgemeindliche Betriebsstätte	366
3. Zerlegungsmaßstab	368
§ 31 Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung	369
1. Überblick	371
2. Begriff des Arbeitslohns	371
2.1 Anknüpfung an lohnsteuerpflichtige Vergütungen	371
2.2 Abfindungszahlungen	373
2.3 Vergütungen an Auszubildende und Praktikanten	373
2.4 Vergütungen an Arbeitnehmer in bestimmten steuerbefreiten Betrieben und Betriebsteilen	374
2.5 Nach dem Gewinn berechnete einmalige Vergütungen	375
2.6 Sonstige Vergütungen über 50.000 €	376
3. Unternehmerlohn	376
§ 33 Zerlegung in besonderen Fällen	378
1. Überblick	379
2. Offenbare Unbilligkeit der Zerlegung	379
3. Zerlegung unter besserer Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse	381
4. Vereinbarter Zerlegungsmaßstab	381
§ 34 Kleinbeträge	383
1. Steuermessbetrag von maximal 10 €	383
2. Zerlegungsanteil von maximal 10 €	385
3. Änderung bzw. Berichtigung des Zerlegungsbescheids	385
4. Verlegung der Geschäftsleitung	385
Abschnitt VII Gewerbesteuer der Reisegewerbebetriebe	387
§ 35a	389
1. Überblick	390
2. Reisegewerbebetrieb	391
2.1 Gewerbsmäßigkeit	391
2.2 Keine vorhergehende Bestellung	393

	Seite
2.3 Außerhalb einer oder ohne eine Niederlassung	394
2.4 Warenvertrieb und Leistungsangebot, unterhaltende Tätigkeit.	394
3. Inland	394
4. Einheitlicher Gewerbebetrieb.	395
5. Heheberechtigung der Gemeinden.	395
Abschnitt VIII Änderung des Gewerbesteuermessbescheids	397
§ 35b	399
1. Überblick	400
2. Tatbestandsvoraussetzungen der Aufhebung oder Änderung des Steuermessbescheids.	401
2.1 Aufhebung oder Änderung anderer Bescheide	402
2.2 Änderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb	402
2.3 Beeinflussung der Höhe des Gewerbeertrags.	405
3. Umfang der Aufhebung oder Änderung des Steuermessbescheids.	405
4. Erlass, Aufhebung, Änderung und Korrektur des Verlustfeststellungsbescheids	406
Abschnitt IX Durchführung	409
§ 35c Ermächtigung	411
1. Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen und Vorschriften	412
2. Ermächtigung zur Neubekanntmachung des GewStG und der GewStDV.	414
Abschnitt X Schlussvorschriften	415
§ 36 Zeitlicher Anwendungsbereich	417
1. Zeitlicher Anwendungsbereich des GewStG	422
2. Zeitlicher Anwendungsbereich der GewStDV.	424
Literaturverzeichnis	427
Stichwortverzeichnis.	429