

Einführung

Mit den folgenden Ausführungen soll versucht werden, wesentliche Übersichten in einen größeren Zusammenhang zu stellen, um damit die „Lesbarkeit“ zu erhöhen. Dabei kann aus Platzgründen nicht auf jede Übersicht einzeln eingegangen werden.

Grundlagen

§ 3 I Abgabenordnung (AO) definiert Steuern als Geldleistungen, die der Staat auf gesetzlicher Grundlage, insbesondere zur Deckung seiner Ausgaben erhebt, ohne hierfür eine direkte Gegenleistung zu erbringen. Diejenigen, die die entsprechenden Steuern schulden, werden als Steuerpflichtige (§ 33 AO) bezeichnet; sie können natürliche oder juristische Personen sein. Damit eine Steuer entstehen kann, muss der Steuerpflichtige einen im jeweiligen Gesetz genannten Tatbestand – z.B. im Rahmen der Umsatzsteuer eine Warenlieferung – verwirklichen.

Dieser so genannte Besteuerungsanlass knüpft in Deutschland an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an, gemessen an Vermögensaufbau, –bestand oder –umschichtung. So unterliegt in Deutschland zunächst der Vermögensaufbau – z.B. durch die Erzielung von Einkommen – unterschiedlichen Ertragsteuern. Auch wenn die eigentliche Vermögenssteuer derzeit nicht erhoben wird, wird dennoch der Besitz von bestimmtem Vermögen, wie z.B. von Immobilien, mit Substanzsteuern belastet. Wird Vermögenssubstanz umgeschichtet, d.h. getauscht oder verbraucht, werden hierauf Verkehrsteuern oder Verbrauchsteuern erhoben.

Derjenige, der eine Steuer zu zahlen hat, ist nicht immer durch diese belastet. Nur die so genannten direkten Steuern wie die Körperschaftsteuer, werden von denjenigen Steuerpflichtigen erhoben und gezahlt, die sie nach dem Willen des Gesetzgebers wirtschaftlich tragen sollen (Steuerträger).

Indirekte Steuern werden von Steuerpflichtigen erhoben, die nach dem Willen des Gesetzgebers hierdurch nicht belastet werden sollen. Deshalb werden diese Steuern von den Steuerpflichtigen auf die Steuerträger überwält. Prominentes Beispiel hierfür ist die Umsatzsteuer, die von den Unternehmen erhoben, letztlich jedoch von den Endverbrauchern getragen wird.

Neben den Steuerpflichtigen sind die Finanzbehörden am Besteuerungsverfahren beteiligt, das zunächst aus drei obligatorischen Komponenten besteht. Im Ermittlungsverfahren (§§ 78 – 117; 134 – 154 AO) werden Steuerpflichtiger und Besteuerungsgrundlagen festgestellt. die darauf entfallende Steuer im Festsetzungsverfahren (§§ 155 – 190 AO) mit Hilfe eines Steuerbescheides (§ 157 AO), eines besonderen Verwaltungsaktes (§ 118 AO) festgesetzt bzw. fehlerhafte

Einführung

Festsetzungen korrigiert (§§ 129, 172 ff. AO). Mit dem Ausgleich der Steueransprüche im Erhebungsverfahren (§§ 218 – 248 AO) endet im Regelfall das Besteuerungsverfahren.

Vier fakultative Bestandteile können das Besteuerungsverfahren ergänzen: Im (außer-) gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (§§ 347 – 367 AO) kann der Steuerpflichtige gegen Entscheidungen der Finanzbehörden vorgehen. Ungesetzliches Verhalten des Steuerpflichtigen wird im Falle des Zahlungsverzuges im Vollstreckungsverfahren (§§ 249 – 346 AO) bzw. im Fall der Steuerhinterziehung / -verkürzung im Strafverfahren (§§ 369 – 371, 378 AO) geahndet.

Als Unternehmen sind alle juristischen oder privaten Personen zu verstehen, die Einkünfte aus der Herstellung und / oder dem Vertrieb von Gütern oder Dienstleistungen beziehen. Aufgrund der Systematik des deutschen Steuerrechts kann die Besteuerung der Unternehmen nicht losgelöst von der ihrer Eigentümer gesehen werden, so dass diese z.T. in die Betrachtung mit einzubeziehen sind.

Bei der Darstellung der für Unternehmen – in Abhängigkeit von ihrer Rechtsform – wesentlichen Ertragsteuern ist zunächst auf die Einkommensteuer (ESt) einzugehen, da ihre Vorschriften grundlegend für die weiteren unternehmensspezifischen Ertragsteuern, die Körperschaftsteuer (KSt) und die Gewerbesteuer (GewSt) sind. Abschließend wird mit der Umsatzsteuer (USt) die für Unternehmen – unabhängig von der Rechtsform – wichtigste Verkehrsteuer dargestellt.

Einkommensteuer (ESt)

Im Rahmen der ESt unbeschränkt steuerpflichtig (§ I I EStG) sind diejenigen natürlichen Personen, die in Deutschland ansässig sind, d.h. hier ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben (§§ 8–9 AO). Sie unterliegen mit ihrem gesamten Einkommen (Welteinkommensprinzip) der deutschen Steuer. Nicht in Deutschland Ansässige haben – beschränkte Steuerpflicht (§ I IV EStG) – ihre inländischen Einkünfte (§ 49 EStG) der ESt zu unterwerfen.

Damit können grundsätzlich Steueransprüche von Steuersystemen mit Welteinkommensprinzip und beschränkter Steuerpflicht im Inland kollidieren. Eine Doppelbesteuerung wird jedoch in vielen Fällen durch zwischenstaatliche Verträge, so genannte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), vermieden, indem die entsprechenden Einkünfte entweder von der inländischen Steuer freigestellt werden oder die gezahlte ausländische Steuer angerechnet wird.

Einführung

Von den Unternehmen werden nur Einzelkaufleute unmittelbar zu ESt herangezogen. Personengesellschaften (z.B. oHG, KG) und Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH, AG) sind als (quasi-) juristische Personen zunächst nicht einkommensteuerpflichtig. Allerdings werden die Einkünfte aus diesen Gesellschaften bei den Gesellschaftern der ESt unterworfen. Auf Ebene der Gesellschaft können Personengesellschaften zusätzlich der GewSt (§ 2 I GewStG) unterliegen, Kapitalgesellschaften unterliegen immer der GewSt und der KSt (§ 2 II GewStG; § 1 KStG).

Besteuerungsgegenstand der ESt ist das so genannte zu versteuernde Einkommen, das sich aus den in § 2 EStG abschließend aufgezählten sieben Einkunftsarten ableitet. Andere Einkünfte bleiben steuerfrei. Als Einkünfte sind dabei (§ 2 II EStG) bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit Gewinne – als Saldo der Betriebseinnahmen und –ausgaben (§§ 4 bis 7k EStG) – zu ermitteln. Im Gegensatz zu diesen Gewinneinkunftsarten ergeben sich bei den anderen (Überschuss-) Einkunftsarten die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a EStG). Hierunter fallen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) und die sonstigen Einkünfte (§ 22 EStG).

Zur Einkunftsermittlung sind somit zunächst die (Betriebs-) Einnahmen den entsprechenden Einkunftsarten zuzuordnen. Unternehmen betätigen sich i.d.R. selbständig und nachhaltig am wirtschaftlichen Verkehr, um Gewinne zu erzielen. Einkünfte aus einer so gearteten unternehmerischen Tätigkeit sind grundsätzlich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen (§ 15 I EStG). Allerdings wurden bestimmten Berufsgruppen – in erster Linie Landwirten (§ 13 EStG) und Freiberuflern (z.B. Ärzten oder Rechtsanwälten; § 18 EStG) – eigene Gewinneinkunftsarten zugestanden. Diese Abgrenzung ist insbesondere für die Frage der Gewerbesteuerpflicht von Bedeutung.

Als Betriebseinnahmen sind dabei alle Güter in Geld oder Geldeswert (z.B. beim Tausch) zu berücksichtigen, die dem Steuerpflichtigen aus einer Gewinneinkunftsart zufließen. Dabei zählen bei Personengesellschaften – steuerlich als Mitunternehmerschaften bezeichnet – neben dem Gewinnanteil auch alle Vergütungen für Leistungen eines Gesellschafters (Mitunternehmers) an die Gesellschaft (z.B. für Geschäftsführung oder Darlehenshingabe) zu seinen Betriebseinnahmen.

Zur Ermittlung der Einkünfte, d.h. des Gewinnes, sind von den Betriebseinnahmen die Betriebsausgaben abzuziehen. Die hierzu erforderliche Abgrenzung von den gewinnneutralen Entnahmen (§§ 4 I Satz 6, 5 VI EStG) erfolgt im Rahmen unterschiedlicher Gewinnermittlungsarten.

Einführung

(Gewerbliche) Unternehmen vergleichen im Regelfall mit Hilfe steuerlicher Jahresabschlüsse ihr Betriebs(rein)vermögen (=Eigenkapital) am Jahresende (§§ 4 I, 5 EStG) mit demjenigen des Vorjahres. Die um Entnahmen und Einlagen bereinigte Differenz stellt dann den steuerlichen Gewinn dar.

Steuerpflichtige, die keinen steuerlichen Jahresabschluss aufstellen, z.B. Freiberufler, ermitteln ihren Gewinn durch eine vereinfachte Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR) als Saldo der grundsätzlich nach dem Zuflussprinzip (§ 1 I EStG) erfassten Betriebseinnahmen und -ausgaben (§ 4 III EStG).

Das Gesetz definiert Betriebsausgaben als „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind“ (§ 4 IV EStG). Als Aufwendungen sind dabei grundsätzlich periodisierte Ausgaben durch Abgang, Verbrauch, Gebrauch oder Wertverlust positiver Wirtschaftsgüter sowie Zugang oder Wertzuwachs negativer Wirtschaftsgüter zu verstehen. Trotz der Bezugnahme auf den handelsrechtlichen Begriff der Aufwendungen, sind die Begriffe Aufwendungen und Betriebsausgaben nicht deckungsgleich. Begründet ist dies darin, dass bestimmte handelsrechtliche Aufwendungen nicht oder nur beschränkt zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen werden (§ 4 V EStG). Dies gilt auch für die in § 12 Nr. 1 EStG normierten Aufwendungen der privaten Lebensführung, die grundsätzlich einem Aufteilungs- und Abzugsverbot unterliegen.

Im Jahr 2008 neu eingeführt wurden die Regelungen der sogenannten Zinsschranke (§ 4h EStG). Hiernach sind Zinsaufwendungen zunächst nur bis zur Höhe der Zinserträge als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Der die Zinserträge übersteigende „Nettozinsaufwand“ ist nur bis zu 30 % des um die Zinsaufwendungen und Abschreibungen erhöhten und die Zinserträge verminderten steuerlichen Gewinns (=steuerliches EBITDA) abzugsfähig. Nichtabzugsfähiger Zinsaufwand ist außerbilanziell dem Gewinn hinzuzurechnen und als gesondert festzustellender „Zinsvortrag“ unbegrenzt vortragsfähig, nicht „genutztes“ EBITDA kann bis zu 5 Jahre kumuliert vorgetragen werden.

Die Zinsschranke greift nicht, wenn der Nettozinsaufwand unter der Freigrenze von € 3 Mio. liegt oder der Betrieb keinem Konzern angehört („stand alone“ Klausel). Gleiches gilt, wenn bei Konzernzugehörigkeit die nach IFRS ermittelte Eigenkapitalquote am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags um nicht mehr als zwei Prozentpunkte schlechter ist als die des Konzerns.

Sowohl zur Bestimmung der Höhe der Betriebseinnahmen als auch der Betriebsausgaben müssen im steuerlichen Jahresabschluss Fragen des Ansatzes und der Bewertung der dort verzeichneten Posten, der positiven und negativen Wirtschaftsgüter, geklärt werden.

Einführung

Dabei ist grundsätzlich das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 I EStG) zu beachten. Dies bedeutet, dass der steuerliche Gewinn zunächst nach den Vorschriften des HGB zu ermitteln ist; anschließend ist er ggf. nach steuerrechtlichen Vorschriften zu korrigieren.

So werden u.a. die Möglichkeiten planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibungen eingeschränkt (§ 253 HGB / §§ 6 – 7 EStG). Dies gilt sowohl für die Wahl der bei der planmäßigen Absetzung für Abnutzung (AfA) zulässigen Methode und der zu unterstellenden Nutzungsdauer als auch für den Ausschluss außerplanmäßiger Teilwertabschreibungen bei nur vorübergehender Wertminderung.

Unterschiede bei der Bilanzierung negativer Wirtschaftsgüter auf der Passivseite der Steuerbilanz im Vergleich zu den handelsrechtlichen Schulden durch explizite steuerliche Regelungen sind z.B. beim Ansatz(verbot) von Drohverlustrückstellungen (§§ 249 I HGB / § 5 IVa EStG) sowie bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB / § 6a EStG) festzuhalten. Insbesondere das Ansatzverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, das mit einer handelsrechtlichen Bilanzierungspflicht korreliert, zeigt, dass das Maßgeblichkeitsprinzip inzwischen ausgehöhlt wurde.

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass durch die steuerlichen Vorschriften der Gewinn und damit die Besteuerungsgrundlage erhöht werden soll. Um dieses Ziel auch beim Fehlen expliziter steuerlicher Regelungen zu erreichen, sind handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte gemäß eines Urteiles des Bundesfinanzhofes steuerlich so auszuüben, dass der Gewinn erhöht wird. Dies bedeutet grundsätzlich, dass aus handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten (z.B. Disagio, § 250 III HGB) steuerliche Aktivierungspflichten werden.

Sind die Betriebsausgaben höher als die entsprechenden Betriebseinnahmen, so ergibt sich steuerlich ein Verlust. Treffen innerhalb unterschiedlicher Einkunftsquellen einer Einkunftsart (z.B. Einkünfte aus zwei Gewerbebetrieben) in einem Jahr Gewinne (des einen Betriebes) und Verluste (des anderen Betriebes) zusammen, so können diese grundsätzlich unbegrenzt miteinander verrechnet werden (horizontaler Verlustausgleich).

Treten bei verschiedenen Einkunftsarten Gewinne (z.B. aus Landwirtschaft) und Verluste (z.B. aus einem Gewerbebetrieb) in einem Jahr gleichzeitig auf, so können auch diese miteinander saldiert werden (vertikaler Verlustausgleich). Verbleiben danach Verluste, „verfallen“ diese nicht, können jedoch

Einführung

nur in beschränktem Umfang durch Verlustrücktrag in das Vorjahr oder durch Verlustvortrag in künftigen Jahren steuermindernd abgezogen werden (Verlustabzug, § 10 d EStG).

Während die Einkünfte der Gesellschafter von Personengesellschaften von der Betätigung der Gesellschaft (z.B. gewerblich, § 15 EStG oder freiberuflich, § 18 EStG) abhängig sind (s.o.), erzielen Gesellschafter von Kapitalgesellschaften unabhängig von der Tätigkeit des Unternehmens immer Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). Hierzu zählen u.a. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge (z.B. verdeckte Gewinnausschüttungen) aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 20 I Nr. 1 EStG).

Für diese Einkünfte gilt ab 2009 eine Kapitalertragssteuer (KESt) von 25 % (§ 43a I EStG) mit der im Privatvermögen grundsätzlich die Steuerschuld abgegolten ist (Abgeltungsteuer § 43a V EStG). Gleichzeitig wurde jedoch der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ausgeschlossen, die mit dem Sparer-Pauschbetrag abgegolten werden (€ 801 / € 1602; § 20 IX EStG).

Werden die Einkünfte als subsidiäre Einkunftsart im Betriebsvermögen natürlicher Personen oder Personengesellschaften erzielt (§ 3 Nr. 40 EStG) oder besteht bei einer Beteiligung einer natürlichen Person ein möglicher unternehmerischer Einfluss (§ 32d II Nr. 3 EStG), so unterliegen sie (ggf. auf Antrag) im Teileinkünfteverfahren nur zu 60% der ESt, 40% bleiben steuerfrei. Im Gegenzug dürfen dann Werbungskosten, die mit den Einnahmen wirtschaftlich zusammenhängen, bei der Ermittlung der Einkünfte bis zu 60% abgezogen werden (§ 3c II EStG), der Sparer-Pauschbetrag (§ 20 IX EStG) entfällt.

Auf das sich – ggf. nach weiteren Abzugsbeträgen – ergebende zu versteuernde Einkommen ist zur Ermittlung der Einkommensteuerschuld der entsprechende Tarif anzuwenden (§ 32a I EStG). Auch im Tarifaufbau zeigt sich die Orientierung des deutschen Steuerrechts an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. So bleiben für Ledige („Grundtabelle“) in der Nullzone bis € 8.004 als Grundfreibetrag völlig steuerfrei. In der Progressionszone von € 8.005 – € 52.881 steigt der Grenzsteuersatz linear von 14 % (Eingangssatz) bis 42 % an. In der sich anschließenden Proportionalzone ab € 52.882 bleibt der Spitzen(grenz)steuersatz mit 42 % konstant. Ab € 250.731 gilt der mit der „Reichensteuer“ eingeführte Spitzensteuersatz von 45 %.

Einführung

Für Einzel-/Mitunternehmer wurde mit der Unternehmenssteuerreform 2008 eine Thesaurierungsbegünstigung für nicht entnommene Gewinne eingeführt, die auf Antrag einem ermäßigten Steuersatz von 28,25% unterliegen, jedoch bei späterer Entnahme mit 25% nachzuversteuern sind (§ 34a I, VI EStG).

Bei zusammenveranlagten Verheirateten ist das so genannte Splitting-Verfahren anzuwenden. Hierzu wird das kumulierte gemeinsame zu versteuernde Einkommen zunächst fiktiv auf beide Ehepartner verteilt, dann für jeden Ehepartner die Steuer berechnet und addiert („Doppelte Steuer auf halbes Einkommen“, § 32a V EStG). Durch den progressiven Steuertarif können sich hierdurch – insbesondere wenn beide Ehepartner unterschiedlich hohe Einkommen haben – Steuervorteile ergeben.

Auf die so berechnete Einkommensteuerschuld sind u.a. die geleisteten vierteljährlichen ESt-Vorauszahlungen sowie ggf. gezahlte Kapitalertragssteuer (KESt) anzurechnen. Darüber hinaus wird bei Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften die Steuerschuld um das 3,8-fache des (anteiligen) Gewerbesteuer-Messbetrags gemindert (§ 35 I EStG), um eine (weitgehende) Entlastung dieser Unternehmen von der Gewerbesteuer zu erreichen.

Auf die ESt und auch auf die Körperschaftsteuer wird seit 1995 ein 5,5 %iger Solidaritätszuschlag (SolZ) erhoben (§ 1 SolZG).

Körperschaftsteuer (KSt)

Die KSt kann – vereinfacht – als Einkommensteuer juristischer Personen gesehen werden. Insoweit überrascht es nicht, dass sich wesentliche Vorschriften beider Steuerarten stark ähneln.

So sind diejenigen juristischen Personen im Rahmen der KSt unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 I KStG), die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§§ 10–11 AO) in Deutschland haben. Sie unterliegen mit ihrem gesamten Einkommen (Welteinkommensprinzip) der deutschen Steuer. Nicht in Deutschland Ansässige haben dennoch – beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG) – ihre inländischen Einkünfte der KSt zu unterwerfen. Die Doppelbesteuerungsproblematik entspricht der der Einkommensteuer.

Juristische Personen im Sinne des KStG sind u.a. (§ 1 I KStG) Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (e.G.) sowie sonstige juristische Personen des privaten Rechts (insbesondere rechtsfähige Vereine [e.V.]), sofern sie nicht, wie z.B. gemeinnützige Vereine, von der KSt befreit sind (§ 5 I Nr. 9 KStG).

Einführung

Dabei wird grundsätzlich jede Gesellschaft einzeln zur KSt herangezogen, es sei denn mehrere Unternehmen bilden eine so genannte Organschaft (§§ 14 – 19 KStG). Die in eine Organschaft einbezogenen Unternehmen bezeichnet man als Organkreis, er besteht aus dem Organträger, einem inländischen Gewerbebetrieb (§ 14 I S. 1 Nr. 2 KStG) und mindestens einer Organgesellschaft, einer inländischen Kapitalgesellschaft (§§ 14, 17 KStG).

Das Bestehen einer Organschaft bedeutet, dass der Organkreis steuerlich wie eine Gesellschaft behandelt wird. Die Organgesellschaft wird als Betriebsstätte des Organträgers angesehen, ihr Einkommen somit dem Organträger zugerechnet und vom ihm versteuert. Hierdurch ist ein sofortiger Verlustausgleich zwischen den einbezogenen Gesellschaften möglich.

Voraussetzung für eine Organschaft ist die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaften (§ 14 I S. 1 Nr. 1 KStG). Sie setzt eine unmittelbare oder auf allen Ebenen eine mittelbare Stimmenmehrheit des Organträgers an der Organgesellschaft voraus. Weiterhin ist ein langfristiger Ergebnisabführungsvertrag abzuschließen und durchzuführen (§ 14 I S. 1 Nr. 3 KStG).

Besteuerungsgegenstand der KSt ist das innerhalb eines Kalenderjahres bezogene (Veranlagungszeitraum, § 7 III KStG) zu versteuernde Einkommen (§ 7 I KStG), das zunächst nach den Vorschriften des EStG zu ermitteln ist (§ 8 I KStG). Das KStG fordert hieran allerdings Modifikationen, deren Wesentliche im Folgenden erläutert werden sollen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) sind überhöhte Leistungen der Gesellschaft an einen Gesellschafter, die wirtschaftlich eine Gewinnausschüttung darstellen, aber rechtlich nicht als Gewinnausschüttung gestaltet sind, d.h. in schuldrechtliche Verträge gekleidet werden.

Sie entstehen, wenn eine Gesellschaft Verträge mit Gesellschaftern eingeht, die unter Dritten nicht oder nur zu anderen Konditionen abgeschlossen worden wären. Hierzu gehört z.B. die Vereinbarung überhöhter Geschäftsführer-Gehälter oder überhöhter Zinsen für Gesellschafter-Darlehen. Durch den hiermit (handelsrechtlich) verbundenen Aufwand soll der Gewinn und damit die Steuerlast gemindert werden. Steuerlich wird dieser schuldrechtliche Vertrag nicht anerkannt, so dass der Gewinn steuerlich um die vGA zu erhöhen ist (§ 8 III S. 2 KStG).

Die Regelungen der Zinsschranke (§ 4h EStG) gelten auch für Körperschaften. Allerdings gilt die „stand alone“ Klausel nur, wenn Fremdkapitalvergütungen an zu mehr als 25% beteiligte Anteilseigner oder Nahestehende oder Dritte (z.B. kreditgebende Banken), die auf Anteilseigner zurückgreifen kön-

Einführung

nen, nicht mehr als 10% des Nettozinsaufwandes ausmachen (§ 8a II KStG). Analog wirkt der Vergleich der Eigenkapitalquote bei Konzernzugehörigkeit nur, wenn alle Konzerngesellschaften diese Bedingung erfüllen (§ 8a III KStG).

Verdeckte Einlagen stellen das Gegenstück zur vGA dar (R 40 KStR), der Gesellschaft werden zu Lasten der Gesellschafter Vorteile zugewandt, die Korrektur erfolgt durch eine Verminderung des Gewinnes um die verdeckte Einlagen.

Im Rahmen der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wurde ein generelles „Dividendenprivileg“ und „Veräußerungsprivileg“ eingeführt. Dies bedeutet, dass in- und ausländische Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne so lange steuerfrei bleiben, bis sie den Bereich der Körperschaften verlassen (§ 8b I–2 KStG). Aufgrund der Fiktion (nicht abzugsfähiger) Betriebsausgaben iHv. 5 % (§ 8b V KStG) bleiben jedoch letztlich nur 95 % dieser Erträge steuerfrei.

Auch im Rahmen der KSt sind bestimmte Aufwendungen nur teilweise abzugsfähig oder vom Abzug gänzlich ausgeschlossen (§§ 9 – 10 KStG). Hierzu gehören z.B. Spenden (§ 9 I Nr. 2 KStG), Geldstrafen (§ 10 Nr. 3 KStG) sowie 50 % der Aufsichtsratsvergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG).

Um den „Handel“ mit Verlustvorträgen zwischen Gesellschaften zu erschweren, setzt die Nutzung von Verlusten neben rechtlicher auch wirtschaftliche Identität zwischen der Körperschaft, die den Verlust erzielt hat, und der Körperschaft, die den Verlust „nutzt“, voraus (§ 8c KStG).

Auf das zu versteuernde Einkommen ist der Körperschaftsteuersatz von 15 % anzuwenden (§ 23 I KStG). Dabei sind die von der Gesellschaft geleisteten vierteljährlichen KSt-Vorauszahlungen sowie die gezahlte Kapitalertragsteuer (KESt) anzurechnen.

Gewerbsteuer (GewSt)

Die GewSt wird von den Gemeinden erhoben (§ 1 GewStG), die über den Hebesatz (§ 16 GewStG) auch die Höhe der Steuerbelastung in der jeweiligen Kommune festlegen. Im Gegensatz zu den Personensteuern ESt und KSt ist die GewSt eine Objektsteuer, der inländische Gewerbebetriebe unterliegen (§ 2 I GewStG). Hierzu gehören zunächst Einzelkaufleute und Personengesellschaften, die eine gewerbliche Tätigkeit ausüben (§ 15 I EStG). Bei Personengesellschaften mit mehreren Geschäftsfeldern reicht es dabei aus, wenn auch nur ein unbedeutendes als gewerblich zu werten ist. Es „infiziert“ die gesamte Mitunternehmerschaft, die dann komplett als Gewerbebetrieb anzusehen ist (§ 15 III Nr. 1 EStG).

Einführung

Juristische Personen (z.B. Kapitalgesellschaften; § 2 II GewStG) gelten ebenso wie Personengesellschaften ohne natürlichen Vollhafter (z.B. GmbH & Co. KG; § 15 III Nr. 2 EStG) unabhängig von den genannten Merkmalen immer als Gewerbebetrieb.

Grundsätzlich wird jeder Gewerbebetrieb einzeln der GewSt unterworfen; dabei bildet jede Personen- / Kapitalgesellschaft einen Gewerbebetrieb. Darüber hinaus können auch bei der GewSt Organisationsformen gebildet werden, deren Voraussetzungen (finanzielle Eingliederung, Ergebnisabführungsvertrag, s.o.) denen bei der Körperschaftsteuer entsprechen (§ 2 II S. 2 GewStG, analog §§ 14 ff. KStG).

Um die Steuerlast der GewSt zu senken und im Konkursfall die Haftungsmasse zu vermindern, zerschlagen die Gesellschafter ihr Unternehmen häufig in zwei Gesellschaften. Dabei wird das Anlagevermögen in eine Personengesellschaft (Besitzunternehmen) eingebracht, die es an eine den eigentlichen Betrieb weiterführende Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) vermietet.

Beim Betriebsunternehmen würde der Mietaufwand die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage vermindern, die Tätigkeit des Besitzunternehmens wäre demgegenüber als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren und damit nicht gewerblich. Insgesamt betrachtet würde die Gewerbesteuerlast sinken. Dies gelingt jedoch nur dann, wenn diese Gestaltung nicht als Betriebsaufspaltung qualifiziert wird. Dies wird von der Rechtsprechung immer dann angenommen, wenn hinter beiden Gesellschaften die gleichen Gesellschafter stehen (personelle Verflechtung) und die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden (sachliche Verflechtung).

Liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wird das Besitzunternehmen als Gewerbebetrieb behandelt und seine Einkünfte als gewerbliche Einkünfte (zurück-) qualifiziert. Damit wird das Ziel einer Steuerersparnis grundsätzlich nicht erreicht, allerdings steht der Besitzgesellschaft als Personengesellschaft ein eigener Freibetrag bei der GewSt zu (§ 11 I GewStG).

Der GewSt unterliegt der Gewerbeertrag, d.h. der zunächst nach den Vorschriften des EStG bzw. des KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der jedoch im Sinne des GewStG Korrekturen unterliegt (§ 7 – 9 GewStG).

Die vom GewStG geforderten Hinzurechnungen, von denen nur die wesentlichen erläutert werden, sollen insbesondere unterschiedliche Finanzierungsrelationen der Gewerbebetriebe ausgleichen. Ansonsten würden Unternehmen, die ihre Finanzierung mit Eigenkapital durch andere – Betriebsausgaben verursachende und damit steuermindernde – Finanzierungsformen substituieren, bevorzugt.

Einführung

Insoweit ist es folgerichtig, wenn zumindest 25% der einen Freibetrag von T€ 100 übersteigenden Finanzierungsaufwendungen dem Gewinn hinzuzurechnen ist. Zu diesen Aufwendungen gehören zunächst u.a. alle Zinsen, Renten und dauernden Lasten sowie die Gewinnanteile typischer stiller Gesellschafter. Auch Entgelte für andere Finanzierungsformen sind (jedoch nur anteilig) den Finanzierungsaufwendungen zuzurechnen (u.a. 20% der Leasingaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter und 50% der Mietaufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter).

Aus steuersystematischen Gründen ist der Gewinn weiterhin um Verlustanteile an gewerblichen Personengesellschaften zu erhöhen. Sie würden sonst mehrfach – sowohl bei der defizitären Personengesellschaft als auch bei ihren Gesellschaftern – steuermindernd erfasst (§ 8 Nr. 8 GewStG). Analog sind entsprechende Gewinnanteile zu kürzen, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern (§ 9 Nr. 2 GewStG). Um eine Doppelbelastung betrieblichen Grundbesitzes durch GewSt und Grundsteuer zu vermeiden, können darüber hinaus 1,2 % seines Einheitswerts abgezogen werden (§ 9 Nr. 1 GewStG).

Ein Gewerbeverlust kann nicht zurückgetragen werden (§ 10a GewStG), er mindert in den Folgejahren – ggf. beschränkt – den Gewerbeertrag. Voraussetzung hierfür ist (§ 10a GewStG; § 8c KStG) neben der Unternehmensgleichheit insbesondere bei Personengesellschaften eine Unternehmergleichheit, d.h. der an die Person des Mitunternehmers gebundene Verlust ist grundsätzlich nicht auf andere Personen übertragbar.

Auf den so ermittelten Gewerbeertrag ist die nunmehr rechtsformunabhängige Steuermesszahl (§ 11 II GewStG) von 3,5% anzuwenden, es ergibt sich der Steuermessbetrag (§ 11 I GewStG). Für natürliche Personen / Personengesellschaften ist vorab ein Freibetrag von € 24.500 zu berücksichtigen. Liegen die Betriebsstätten eines Gewerbebetriebes in mehreren Gemeinden, wird der Steuermessbetrag im Verhältnis ihrer Arbeitslöhne in die Anteile der einzelnen Gemeinden zerlegt (§ 29 III GewStG).

Die auf die Gemeinde(n) entfallende Gewerbsteuer ergibt sich durch Multiplikation des Steuermessbetrages mit dem jeweiligen Hebesatz (§ 16 GewStG), der i.d.R. zwischen 200 % (Mindesthebesatz; § 16 IV GewStG) und 500 % liegt. Bei voller Steuermaßzahl von 3,5 % beträgt die GewSt damit zwischen 7 % und 17,5 % des vorläufigen Gewerbeertrages. Auf die entsprechend ermittelte Gewerbe-steuerschuld sind die geleistete Vorauszahlungen anzurechnen.

Einführung

Umsatzsteuer (USt)

Die USt ist als indirekte Steuer im eigentlichen Sinne keine „Unternehmenssteuer“. Zwar ist der Unternehmer / Lieferant grundsätzlich als Steuerschuldner anzusehen, durch die USt belastet werden letztlich jedoch nur private Endverbraucher als Steuerträger. Da Unternehmer gezahlte USt als Vorsteuer abziehen können, ergibt sich ihre Zahllast (= abzuführende USt) auf Basis der Wertschöpfung.

Steuergegenstand der USt (§ 1 UStG) sind alle im Inland (=Deutschland) steuerbaren Umsätze, sofern sie nicht explizit steuerbefreit sind, sie werden demgemäß als steuerpflichtige Umsätze bezeichnet. Hierzu zählen Lieferungen oder sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausführt. Die Erfüllung eines Verpflichtungsgeschäftes gilt als Lieferung (§ 3 I UStG), wenn sie durch die Übertragung der Verfügungsmacht, d.h. des Eigentums an einem Gegenstand von einem Unternehmer (=Lieferer) an einen Abnehmer erfolgt. Geschieht dies wie z.B. bei Dienstleistungen oder Kreditvergaben nicht, spricht man von einer sonstigen Leistung (§ 3 IX UStG).

Daneben sind als innergemeinschaftliche Erwerbe entgeltliche Lieferungen aus der EU in das Inland steuerpflichtig, sofern hieran sowohl als Lieferant als auch als Abnehmer Unternehmer beteiligt sind (§ 1a UStG). Unabhängig von den Beteiligten und von einem eventuellen Entgelt unterliegt die Verbringung eines Gegenstandes aus einem Land außerhalb der EU (=Drittland) über die Grenze in das Inland als Einfuhr immer der USt (§ 1 I Nr. 4 UStG).

Als Unternehmer (§ 2 I UStG) gelten alle rechtsfähigen (natürlichen und juristischen) Personen, die auf Dauer einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit mit Einnahmen–(nicht Gewinn–!)erzielungsabsicht selbständig, d.h. nicht weisungsgebunden, nachgehen.

Jeder Unternehmer hat nur ein Unternehmen, das seine gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit umfasst. Leistungen innerhalb des Unternehmens gelten ebenso als nicht steuerbare Innenumsätze, wie Umsätze zwischen Unternehmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 II Nr. 2 UStG). Sie setzt eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft voraus, bei der letztlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen ist, ob die Geschäftsführung der Organgesellschaft dem Willen des Organträgers folgt (A 21 IV–6 UStR).

Einführung

Gegen Entgelt erfolgt ein Umsatz, wenn ein Leistungsaustausch (Leistung und Gegenleistung) zwischen mindestens zwei Beteiligten vorliegt. Kein Leistungsaustausch und damit auch kein Umsatz liegt mangels mehrerer Beteiligter z.B. bei Innenumsätzen vor. Gleiches gilt bei einer echten Schenkung, der es am Entgelt und bei einem echten Schadensersatz, dem es an einer Leistung fehlt.

Umsätze sind in Deutschland dann steuerbar, wenn sich der Umsatzort im Inland befindet. Ein Lieferort liegt dann im Inland, wenn sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt des Eigentumsüberganges im Inland befindet (§ 3 Va, 7 S.1 UStG); dies ist in der Regel der Ort, an dem sein Transport beginnt (§ 3 VI UStG). Demgegenüber liegt der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs dort, wo sich der Gegenstand am Ende seines Transportes befindet (Bestimmungslandprinzip, § 3d UStG). Analoges gilt für die Einfuhr (§ 3 VIII UStG). Mit diesen Regelungen wird sichergestellt, dass der Umsatzort sowohl bei ausgehenden als auch bei eingehenden Lieferungen im Inland liegt.

Leistungsort (§ 3a I, II UStG) bei Leistungen an Unternehmer ist grundsätzlich der Unternehmenssitz des Empfängers, bei Leistungen an andere Empfänger der Ort des Unternehmenssitzes des Leistenden bzw. der Ort der ausführenden Betriebsstätte. Von diesen Regelungen gibt es allerdings zahlreiche Ausnahmen (§ 3a III UStG): So finden sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (z.B. Architektenleistungen), im Zusammenhang mit Kunst, Sport, Wissenschaft (z.B. Rockkonzerte) dort statt, wo die Leistung bewirkt wird, also z.B. auf dem entsprechenden Grundstück oder in der Westfalenhalle.

Aufwendiger ist die Bestimmung des Leistungsortes für bestimmte sonstige Leistungen (§ 3 IV UStG); hierzu gehören z.B. Beratungsleistungen rechtlicher, wirtschaftlicher oder technische Art. Sind Leistender und Empfänger Unternehmer, ist der Leistungsort der Sitzort des Empfängers, gleiches gilt wenn der Empfänger Privatmann aus einem Drittland ist. Ist dagegen der Empfänger Privatmann aus der EU, so gilt der Sitzort des Leistenden als Umsatzort.

Liegen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen vor oder sind diese mangels Entgelt nicht steuerbar, ist der Ersatztatbestand der unentgeltlichen Wertabgaben zu prüfen (§ 3 Ib UStG). Er greift dann, wenn der Unternehmer Gegenstände oder Leistungen aus dem Unternehmen entnimmt, um sie privat zu nutzen oder sie – bei Überschreiten einer Geringfügigkeitsgrenze – unentgeltlich Personal oder Dritten zu Werbezwecken zuzuwenden. Ort der unentgeltlichen Wertabgabe ist regelmäßig der Ort, an dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3f UStG).

Einführung

Nicht alle steuerbaren Umsätze sind auch steuerpflichtig; so werden im Sinne des Bestimmungslandprinzips innergemeinschaftliche Lieferungen (§§ 4 Nr. 1b; 6a UStG) von der USt befreit. Voraussetzung hierfür ist, dass ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen im Inland erwirbt, in das übrige EU-Gebiet transportiert und der Erwerb dort der USt unterliegt. Analoges gilt für Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1a UStG / § 6 UStG), wenn ein Unternehmer oder ein sonstiger ausländischer Abnehmer Gegenstände in Drittländer verbringt.

Auch bestimmte inländische Umsätze sind von der USt befreit. Hierzu gehören u.a. wesentliche Teile des Bankgeschäfts (z.B. Kreditgewährung oder Einlagengeschäft, § 4 Nr. 8 UStG), sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (z.B. Vermietung und Verpachtung, § 4 Nr. 12 UStG) sowie die Umsätze der Heilberufe (§ 4 Nr. 14 UStG).

Die USt bemisst sich in der Regel nach dem zugrundeliegenden Entgelt (§ 10 I UStG). Liegt bei unentgeltlichen Wertabgaben und Lieferungen / sonstigen Leistungen an nahe stehende Personen das Entgelt unter den dem Unternehmer entstandenen Ausgaben, so sind diese als Mindestbemessungsgrundlagen der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 10 IV–V UStG).

Auf die Bemessungsgrundlage ist der allgemeine Steuersatz von 19% bzw. der ermäßigter Steuersatz von 7%, z.B. für Bücher und Lebensmittel anzuwenden (§ 12 I–2 UStG). Von dieser Steuerlast kann der Unternehmer die in seinen Lieferantenrechnungen gesondert ausgewiesene USt als Vorsteuer abziehen (§ 15 I S. 1 Nr. 1 UStG), sofern die Rechnung strengen gesetzlichen Formvorschriften entspricht (§ 14 UStG) und kein Vorsteuerauschluss besteht (§§ 15 Ia–3 UStG).

Sind Aufwendungen nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen (z.B. § 12 Nr. 1 EStG), so ist auch die hierauf entfallende Vorsteuer nicht abzugsfähig (§ 15 Ia UStG). Analoges gilt, wenn Lieferungen und sonstige Leistungen für steuerfreie Umsätze (z.B. von Ärzten) verwendet werden (§ 15 II Nr. 1 UStG). Der Vorsteuerabzug ist demgegenüber möglich, wenn die Umsätze aufgrund einer Ausfuhr oder innergemeinschaftlichen Lieferung steuerbefreit sind (§ 15 III Nr. 1 UStG) oder der Unternehmer zur Regelbesteuerung optiert hat (§ 9 UStG) und z.B. damit an sich steuerfreie Umsätze (z.B. Vermietung, § 4 Nr. 12 UStG) der USt unterwirft.

Die sich so ergebende Umsatzsteuerzahllast ist vom Steuerpflichtigen selbständig zu ermitteln und monatlich bzw. vierteljährlich durch Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 I – IIa UStG) an das Finanzamt zu melden.