

## 3.2 Steuerrechtliche Bestimmungen

### 3.2.1 Grundbegriffe des Steuerrechts

*»Stiura« lautet das althochdeutsche Wort für »Stütze«, »Hilfe« – oder auch »Steuern«, Abgaben also, die für verschiedene Sachverhalte erhoben werden, um das Gemeinwesen aufrechtzuerhalten. Bestanden diese ursprünglich in Naturalabgaben, etwa Anteilen des Ernteertrags, werden heute ausschließlich Geldleistungen erhoben. Wofür, wie viel, von wem, wie und wann, regelt das Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts. Mit über 100 Einzelgesetzen und fast ebenso vielen Rechtsverordnungen sowie mehreren tausend im Bundessteuerblatt veröffentlichten Schreiben des Bundesministers für Finanzen (BMF) gilt das deutsche Steuerrecht als eines der kompliziertesten weltweit und ist berühmt-berüchtigt für seine Intransparenz, aus der Ineffizienz und Ungerechtigkeiten resultieren. Den seit langem erhobenen Forderungen von Bürgern, Unternehmen und Verbänden nach radikalen Vereinfachungen schließen sich die meisten Politiker zwar an – echte Reformen sind aber für die nächsten Jahre nicht in Sicht.*

Nachfolgend wird häufig von Beteiligten am Besteuerungssystem die Rede sein, wobei diese je nach der ihnen zufallenden Rolle und den ihnen auferlegten Pflichten unterschiedlich (aber wiederum »zum Verwechseln ähnlich«) bezeichnet werden. Zugleich werden einige Begriffe immer wieder verwendet, deren Bedeutung sich nicht immer von selbst erschließt. Daher wird hier ein kurzes Glossar der wichtigsten Begriffe vorangestellt.

#### 3.2.1.1 Die »Beteiligten« am Besteuerungssystem und andere Grundbegriffe

Steuerbegriff	Erklärung
<b>Steuergläubiger</b>	Diejenigen Gebietskörperschaften, denen die Einnahmen aus dem Steueraufkommen je nach Steuerart allein oder anteilig zustehen: Bund, Land, Kommunen.
<b>Steueraufkommen</b>	Summe der Steuern, die einem bestimmten Steuergläubiger innerhalb einer bestimmten Periode zugeflossen sind.
<b>Steuertatbestand</b>	Der Gesetzgeber hat die Steuerpflicht vom Eintritt bestimmter Tatbestände abhängig gemacht, die in den jeweiligen Gesetzen aufgeführt sind. Tatbestände in diesem Sinn können Gegenstände, Vermögen und Einkommen sein.
<b>Steuerobjekt</b>	Wird der Steuertatbestand in qualitativer Hinsicht (d. h. nach Art, nach Eigenschaft) betrachtet, so spricht man auch vom Steuerobjekt.
<b>Bemessungsgrundlage</b>	Wird der Steuertatbestand in quantitativer Hinsicht betrachtet (d. h. Menge, Wert), wird von der Bemessungsgrundlage gesprochen. Auf die Bemessungsgrundlagen werden dann bei der Berechnung der Steuer(schuld) die per Gesetz vorgeschriebenen Steuertarife angewendet. Dabei sind ggf. Freibeträge und Freigrenzen zu berücksichtigen.
<b>Steuertarif</b>	Zusammenstellungen in Form von Tabellen oder Formeln, die für jede Bemessungsgrundlage den entsprechenden Steuersatz (Prozent-/Promillesätze) oder Steuerbetrag (Geldbetrag je Einheit) angeben.

<b>Freibetrag</b>	Bei einem Freibetrag wird ein im Gesetz festgelegter Betrag von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Dieser Betrag bleibt dadurch steuerfrei.
<b>Freigrenze</b>	Betrag, bis zu dem die Bemessungsgrundlage steuerfrei bleibt und erst bei dessen Überschreitung, dann aber in voller Höhe, besteuert wird.
<b>Steuerpflichtiger</b>	Derjenige, der durch eine steuerrechtliche Vorschrift verpflichtet ist, z. B. indem er eine Steuer schuldet – auch dadurch, dass er sie von einem Dritten einzubehalten und abzuführen hat –, oder für die Steuer haftet oder eine Steuererklärung abzugeben und bestimmte, ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.
<b>Steuerschuldner</b>	<p>Derjenige, der den Steuertatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die steuerliche Leistungspflicht bindet. Dieser ist meist, aber nicht zwangsläufig identisch mit dem Steuerzahler, der die Steuern tatsächlich abführt.</p> <p><i>Beispiel: Steuerschuldner der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer. Er zahlt diese Steuer aber nicht selbst an das Finanzamt; vielmehr behält der Arbeitgeber die Steuer ein und führt sie ab. Steuerzahler ist also der Arbeitgeber.</i></p> <p>Der Steuerschuldner muss die Steuer nicht unbedingt wirtschaftlich tragen, sondern kann diese auf den Steuerträger abwälzen, z. B. in Form einer Umlage auf den Kunden.</p> <p>Auch wer keine Steuern zu zahlen hat, kann Steuerschuldner sein, indem er formelle Steuerpflichten (Auskunftspflicht, Aufzeichnungspflicht) erfüllen muss.</p>
<b>Steuerträger</b>	Derjenige, der durch eine Steuer tatsächlich wirtschaftlich belastet ist.
<b>Steuerdestinatar</b>	Derjenige, der vom Gesetzgeber als letztendlicher Träger der Steuerlast vorgesehen ist. Dieser ist nicht zwangsläufig identisch mit dem Steuerträger.

### 3.2.1.2 Abgaben: Gebühren, Beiträge und Steuern

Die öffentliche Hand (Bund, Länder und Gemeinden) kann kraft Gesetzes zur Erzielung von Einnahmen **Finanzabgaben** erheben. Der Oberbegriff der **Abgaben** umfasst folgende Einzelabgaben:

<b>Abgabenart</b>	<b>Erklärung</b>
<b>Gebühren</b>	Diese werden als Gegenleistung für bestimmte <b>Einzelleistungen</b> der öffentlichen Hand erhoben, z. B. als Gebühr für die Erstellung eines Ausweises, als Müllabfuhrgebühr oder als Studiengebühr.
<b>Beiträge</b>	Diese werden von jedem erhoben, der einen dauerhaften Vorteil aus einer öffentlichen Leistung oder Einrichtung in Anspruch nehmen kann, unabhängig davon, ob er diesen Vorteil tatsächlich nutzt. Beispiele sind Straßenerschließungsbeiträge oder Arbeitgeber-/Arbeitnehmerbeiträge zur Krankenversicherung. Gebühren und Beiträge werden in ihrer Höhe nach der <b>Äquivalenztheorie</b> bemessen. Diese besagt, dass zwischen der zu leistenden Zahlung und der Gegenleistung grundsätzlich Gleichwertigkeit bestehen soll. Praktisch bedeutet dies, dass Gebühren und Beiträge so bemessen werden, dass mit ihnen die Kosten der jeweiligen öffentlichen Leistung gedeckt sind.
<b>Steuern</b>	Diese werden unabhängig von einer konkreten oder möglichen Gegenleistung erhoben. Steuern sind also grundsätzlich nicht zweckgebunden (Grundsatz der <b>Non-Affektation</b> ). Es gibt allerdings Ausnahmen: So wird die Mineralölsteuer teilweise für den Straßenbau und die Ökosteuer für die Senkung von Lohnnebenkosten verwendet. Der Steuererhebung wird die <b>Opfertheorie</b> zugrunde gelegt, nach der die Höhe der Zahlung so bemessen sein soll, dass das damit erbrachte »Opfer« jeden Betroffenen gleich schwer belastet. Damit erklärt sich die vielfach angewandte progressive Besteuerung, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen berücksichtigt.

### 3.2.1.3 Rechtsgrundlagen

Die gesetzlichen Grundlagen der Besteuerung sind in den Artikeln 105 ff. des Grundgesetzes, in allgemeinen Steuergesetzen und in den Einzelsteuergesetzen zu finden.

**Allgemeine Steuergesetze** enthalten Vorschriften, die für mehrere oder für alle Steuerarten gültig sind. Hierzu gehören

- die **Abgabenordnung**, die das steuerliche Verfahrensrecht beinhaltet,
- das **Bewertungsgesetz**, das die Anleitungen zur Ermittlung von Substanzwerten (vor allem Grundstücks- und Gebäudewerten) enthält, die in verschiedenen Einzelgesetzen Verwendung finden,
- die **Finanzgerichtsordnung**, die das Verfahren vor den Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof regelt.

**Einzelsteuergesetze** enthalten die Regelungen für jeweils eine Steuerart. Wichtige Einzelgesetze, auf die in den folgenden Abschnitten noch näher eingegangen wird, sind z. B.

- das Einkommensteuergesetz (EStG),
- das Körperschaftsteuergesetz (KStG),
- das Gewerbesteuergesetz (GewStG),
- das Umsatzsteuergesetz (UStG).

Außerdem finden sich steuerrechtliche Vorschriften in **Rechtsverordnungen (Durchführungsverordnungen)**, die zu einzelnen Gesetzen erlassen werden und durch die Behörden, Gerichte und Steuerpflichtige ebenso gebunden werden wie durch Gesetze. Beispiele sind

- die Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV),
- die Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV),
- die Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV).

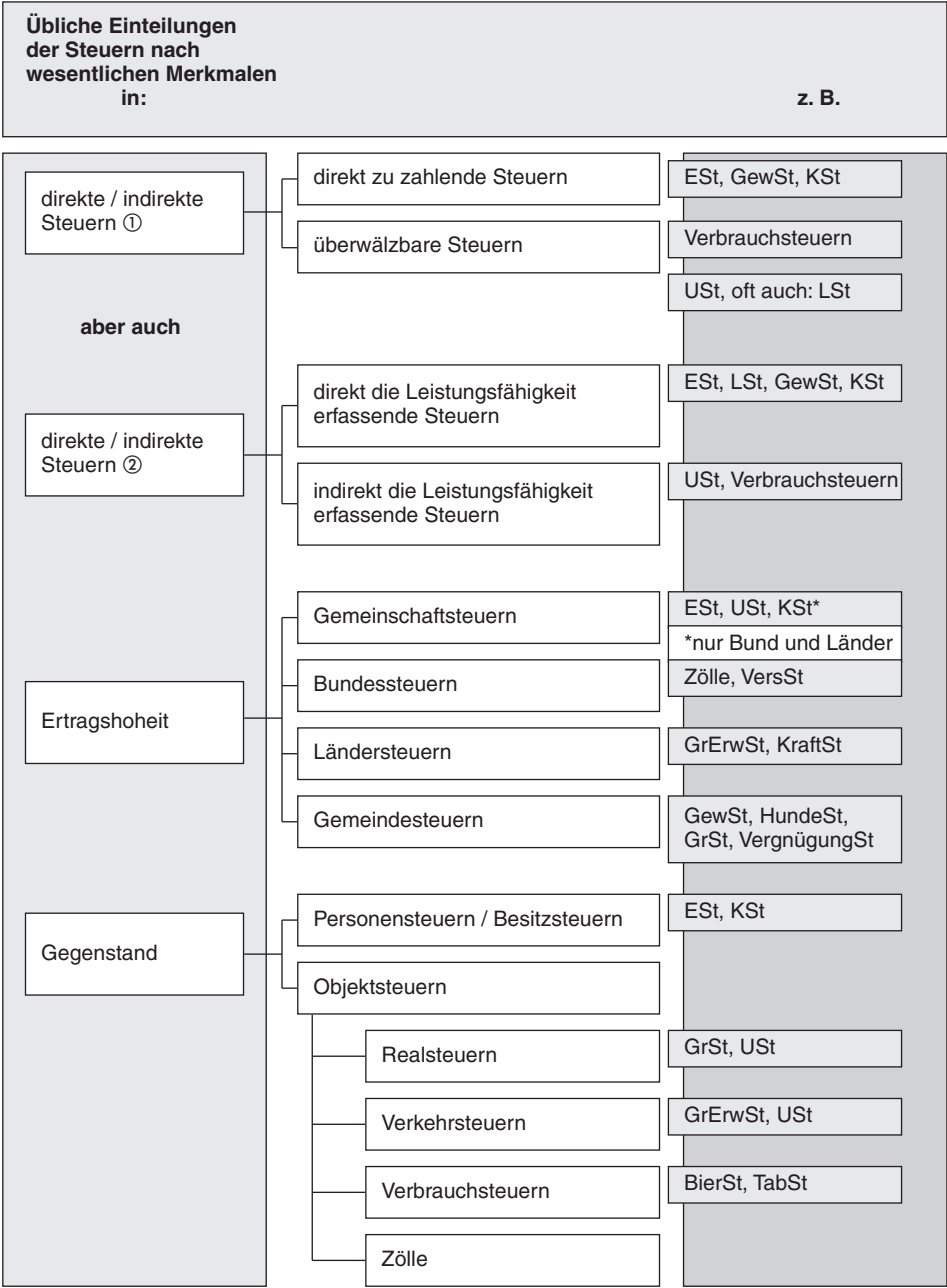
Die **Rechtsprechung** des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) entfaltet dieselbe Bindungswirkung wie Gesetze und Rechtsverordnungen. Die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) und der Finanzgerichte (FG) besitzen dagegen nur Bindungswirkung für die am konkreten Streitfall beteiligten Parteien. Sie sind aber richtungsweisend (»Präzedenzfälle«) für Entscheidungen in zukünftigen gleichartigen Fällen.

Lediglich für die Finanzbehörden verbindlich sind **Verwaltungsanweisungen** (Richtlinien, Erlasse und Verfügungen). Steuerpflichtige und ihre Berater nutzen diese Verwaltungsanweisungen (insbesondere die zu den Einzelsteuergesetzen erlassenen **Richtlinien**, z. B. die Einkommensteuerrichtlinie EStR) als Orientierungshilfen. Hierzu zählen auch die so genannten Nichtanwendungserlasse des BMF an die Finanzverwaltung, die (zunächst) die Anwendung einer (auch höchstrichterlichen) Entscheidung unterbinden.

### 3.2.1.4 Einteilung der Steuern

Bei der Vielzahl der Steuern und Steuerbegriffe geht leicht der Überblick verloren. Bestimmte Ordnungen/Gliederungen von Steuern können hier Abhilfe schaffen.

Die Einteilung von Steuern kann nach verschiedenen Kriterien erfolgen; hierzu die folgende Übersicht.



Einteilung der Steuern nach wesentlichen Merkmalen

### Direkte und indirekte Steuern

Die Herleitung der Abgrenzung von direkten und indirekten Steuern wird in der Literatur unterschiedlich vorgenommen;

- ① Nach der **Überwälzbarkeit** (bzw. nach der wirtschaftlichen **Auswirkung** beim Steuerschuldner): Einige Steuerarten zahlt der durch die Steuer Belastete (der Steuerdestinatar) direkt an die Finanzbehörden (etwa als Selbstständiger die Einkommensteuer); andere werden durch einen Dritten abgeführt (etwa die Umsatzsteuer, die nur den Endverbraucher wirtschaftlich belastet, aber nicht von diesem, sondern auf allen Stufen der Wertschöpfungskette von den vorgelagerten Stellen an das Finanzamt abgeführt wird). Dementsprechend unterscheidet man
  - direkte Steuer: Steuerschuldner und Steuerdestinatar sind identisch (z. B. Einkommensteuer, Gewerbesteuer);
  - indirekte Steuer: Steuerschuldner und Steuerdestinatar sind verschiedene Personen, sodass eine Überwälzung stattfindet (z. B. Umsatzsteuer, Versicherungsteuer, alle Verbrauchsteuern). Häufig wird auch die Lohnsteuer bzw. Einkommensteuer der Arbeitnehmer, die vom Bruttolohn einbehalten und vom Arbeitgeber abgeführt wird, als indirekte Steuer bezeichnet.
- ② Nach **Art der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**: Die Leistungsfähigkeit einer Person oder Sache drückt sich demnach unmittelbar im Einkommen (Löhne und Gehälter, Mieten und Zinsen) aus. Wird bei dessen Entstehen eine Steuer erhoben (z. B. Lohnsteuer, Gewerbesteuer), so wird von direkter Steuer gesprochen. Mittelbar zeigt sich die Leistungsfähigkeit in Aktionen am Markt. Die hierauf erhobenen Steuern (z. B. Umsatzsteuer, Mineralölsteuer) werden dementsprechend als indirekte Steuern bezeichnet.

Faktisch ergeben sich aus diesen unterschiedlichen Betrachtungsweisen Unterschiede lediglich bei der Zuordnung der Lohnsteuer. Das Bundesfinanzministerium zählt die Lohnsteuer zu den direkten Steuern<sup>1</sup>.

### Ertragshoheit

Nach den Steuergläubigern, denen die Einnahmen aus dem Steueraufkommen gemäß Art. 106 Grundgesetz zustehen, unterscheidet man

- **Gemeinschaftsteuern**: Die Steuereinnahmen werden nach gesetzlich bestimmten Schlüsseln auf Bund und Länder (Körperschaftsteuer) oder auf Bund, Länder und Gemeinden (Einkommen-, Umsatzsteuer) verteilt;
- **Bundessteuern** (z. B. Zölle, Versicherungsteuer, Solidaritätszuschlag, Kraftfahrzeugsteuer (seit 1.7.2009; vorher: Ländersteuer), Verbrauchsteuern außer Biersteuer);
- **Ländersteuern** (Biersteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer);
- **Gemeindesteuern** (Gewerbesteuer, Grundsteuer, Hundesteuer, Vergnügungsteuer).

Das Bundesfinanzministerium (BMF) und die Finanzministerien der Länder veröffentlichen regelmäßig die Höhe ihrer Einnahmen, gegliedert nach Steuer- bzw. Einnahmenart und ergänzt um wesentliche Vergleichszahlen aus früheren Zeiträumen.

Die nachfolgende Übersicht zeigt die Verteilung und Veränderungen der Gemeinschaft-, Bundes- und Ländersteuern in den Jahren 2013 bis 2015 (Angaben über reine Gemeindesteuern sind nicht enthalten):

<sup>1</sup> [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) im Bereich Service/Glossar: Einteilung der Steuern

Steuerart	2013	2014	2015
<b>Steuereinnahmen insgesamt</b>	<b>619 708</b>	<b>643 617</b>	<b>673 261</b>
Gemeinschaftssteuern	442 752	461 985	483 178
Lohnsteuer	158 198	167 983	178 891
Veranlagte Einkommensteuer	42 280	45 613	48 580
Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	17 259	17 423	17 945
Abgeltungsteuer (einschließlich ehemaliger Zinsabschlag)	8 664	7 812	8 259
Körperschaftsteuer	19 508	20 044	19 583
Umsatzsteuer	148 315	154 228	159 015
Einfuhrumsatzsteuer	48 528	48 883	50 905
<b>Bundessteuern</b>	<b>100 454</b>	<b>101 804</b>	<b>104 204</b>
Versicherungsteuer	11 553	12 046	12 419
Tabaksteuer	13 820	14 612	14 921
Kaffeesteuer	1 021	1 016	1 032
Branntweinsteuer	2 102	2 060	2 070
Alkopopsteuer	2	1	2
Schaumweinsteuer	434	412	429
Zwischenerzeugnissteuer	14	15	14
Energiesteuer	39 364	39 758	39 594
Stromsteuer	7 009	6 638	6 593
Kraftfahrzeugsteuer	8 490	8 501	8 805
Luftverkehrssteuer	978	990	1 023
Kernbrennstoffsteuer	1 285	708	1 371
Solidaritätszuschlag	14 378	15 047	15 930
Pauschalierte Einfuhrabgaben	2	2	2
Sonstige Bundessteuern	0	0	0
<b>Ländersteuern</b>	<b>15 723</b>	<b>17 556</b>	<b>20 339</b>
Vermögensteuer	-1	-3	-1
Erbschaftsteuer	4 633	5 452	6 290
Grunderwerbsteuer	8 394	9 338	11 249
Rennwett- und Lotteriesteuer	1 635	1 673	1 712
Feuerschutzsteuer	392	409	413
Biersteuer	669	684	676
<b>Zölle</b>	<b>4 231</b>	<b>4 552</b>	<b>5 159</b>

Quelle: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2016, destatis.de

### Gegenstand der Besteuerung / Steuerarten

Grundsätzlich lassen sich folgende Steuerkategorien unterscheiden:

- **Personensteuern (Subjektsteuern)** werden aufgrund der Leistungsfähigkeit bzw. bestimmter persönlicher Verhältnisse einer natürlichen Person (z. B. Einkommensteuer, Erbschaftsteuer) oder juristischen Person erhoben (z. B. Körperschaftsteuer);
- **Sachsteuern (Objektsteuern)** knüpfen an eine Sache, nicht eine Person an, und sind z. B. Realsteuern, aber auch KFZ-Steuer, Hundesteuer; die Umsatzsteuer ist ebenfalls eine Sachsteuer, weil der Umsatz Besteuerungsgrundlage ist.

Die Finanzverwaltungspraxis nimmt nach dem Gegenstand der Besteuerung folgende Unterscheidungen vor (wobei einzelne Steuerarten in mehrere Kategorien fallen können):

- **Besitzsteuern** erfassen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer natürlichen/juristischen Person (z. B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer);
- **Realsteuern** erfassen die Ertragsfähigkeit einer Sache, nicht der Person, der die Sache gehört (Grundsteuer, Gewerbesteuer);

- **Verkehrssteuern:** Besteuerung von Rechtsvorgängen und Vermögensverkehr in Zusammenhang mit der Teilnahme am Wirtschaftsverkehr (z. B. Grunderwerbsteuer, Umsatzsteuer; auch die KFZ-Steuer ist eine Verkehrssteuer);
- **Verbrauchssteuern:** Belastung bei Ge-/Verbrauch von Gegenständen (z. B. Energiesteuer; Genuss- und Nahrungsmittelsteuern wie Biersteuer, Tabaksteuer; auch die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Verbrauchssteuer);
- **Zölle:** Besteuerung von grenzüberschreitenden Warenbewegungen.

### Behandlung bei der Gewinnermittlung

Danach, wie eine Steuer bei der Gewinnermittlung eines Unternehmens zu behandeln ist, unterscheidet man

- **abzugsfähige Steuern:** Diese stellen **Betriebsausgaben** dar (z. B. die KFZ-Steuer auf Fuhrpark im Betriebsvermögen);
- **nicht abzugsfähige Steuern:** Hierzu zählen z. B. Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, die der Privatsphäre der Eigentümer zugerechnet werden.

## 3.2.1.5 Bedeutung und Wirkung der Steuern im Unternehmen

### 3.2.1.5.1 Zahlungstermine

*Unabhängig davon, ob sie aufwandswirksam – also vom Gewinn absetzbar – sind oder nicht, ob sie vom Unternehmen oder vom Unternehmer bzw. Anteilseigner in dessen Privatsphäre zu tragen sind: Steuern sind immer unerfreulich, weil sie zum Abfluss von Mitteln führen.*

*Deswegen werden Zahlungspflichtige bemüht sein, die Steuerzahlung im Rahmen des gesetzlich Machbaren zu spät wie möglich vorzunehmen:*

*»Steuerbarwertminimierung« ist angesagt!*

Steuerzahlungen führen zu Mittelabflüssen und wirken damit unmittelbar **liquiditätsverengend**. Durch die Notwendigkeit, auf die meisten Steuerarten regelmäßige Vorauszahlungen zu leisten, sind Verzögerungen der Steuerabflüsse kaum möglich.

**Vorauszahlungstermine** sind

- für die Umsatzsteuer: jeweils der 10. Kalendertag des Folgemonats (Ausnahmen: bis 7.500 € Vorjahreszahllast vierteljährlich, bis 1.000 € Vorjahreszahllast jährlich);
- für die Einkommen- und Körperschaftsteuer: jeweils der 10. des Monats März, Juni, September und Dezember;
- für die Gewerbe- und Grundsteuer: jeweils der 15. der Monate Februar, Mai, August und November;
- für die Verbrauchssteuern: jeweils der 15. Kalendertag des Folgemonats.

Unter Rentabilitätsgesichtspunkten muss gelten, dass alle Anstrengungen zu unternehmen sind, den **Steuerbarwert** zu minimieren, d. h. die Fälligkeit von Steuern so weit wie möglich in die Zukunft zu verlegen. Dies kann vor allem durch die Ausschöpfung von Wahlrechten bei der Bildung von Abschreibungen, Investitionsabzugsbeträgen und Rückstellungen erreicht werden.

### 3.2.1.5.2 Auswirkung der Steuern auf Aufwand und Kosten

Steuern stellen betriebliche Ausgaben und Aufwand dar, sofern sie nicht auf die Besteuerung natürlicher oder juristischer Personen abstellen.

**Aufwandswirksame Steuern** sind u. a.

- KFZ-Steuer,
- Grundsteuer,
- Verbrauchsteuern (z. B. Mineralölsteuer),
- Versicherungsteuer.

**Nicht aufwandswirksame Steuern** sind vor allem

- Einkommensteuer (mit Solidaritätszuschlag),
- Körperschaftsteuer (mit Solidaritätszuschlag),
- Gewerbesteuer (seit 1.1.2008),
- Kirchensteuer.

Körperschaften stellen die Körperschaftsteuer zwar als Aufwandsposition in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung dar; jedoch muss sie für Zwecke der Ertragsbesteuerung dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden. Personengesellschaften und Einzelunternehmungen verweisen die Einkommensteuer von vornherein in die Privatsphäre des Unternehmers bzw. der Gesellschafter; sie stellt in keinem Falle betrieblichen Aufwand dar.

Steuern können auch **Anschaffungsnebenkosten** darstellen. Dies gilt für

- Grunderwerbsteuer und
- Zölle.

Sie sind dem jeweiligen Bestandskonto zuzuschlagen.

Steuern, für die das Unternehmen nur Steuerschuldner, aber nicht wirtschaftlicher Steuerträger ist, stellen für das Unternehmen **durchlaufende Posten** dar. Dies gilt vor allem für

- Umsatzsteuer,
- von Arbeitnehmern einbehaltene Lohn- und Kirchensteuern zzgl. Solidaritätszuschlag,
- Verbrauchsteuern, die in die Verbrauchspreise einkalkuliert und so an den Verbraucher weitergegeben werden, z. B. Mineralölsteuer, Tabaksteuer.

Steuern, die vereinnahmt und erst später abgeführt werden (etwa die Mineralölsteuer in den Betrieben der Mineralölindustrie), können vorübergehend zinsbringend angelegt werden und dem Unternehmen damit sogar einen Vorteil einbringen; dem gegenüber steht der mit der Steuerabwicklung verbundene Verwaltungsaufwand und der Liquiditäts- und Renditenachteil bei zunächst vorzulegenden Steuern (insbesondere der Vorsteuer), die erst zu einem späteren Zeitpunkt wieder eingeworben werden können, sowie bei denjenigen Steuern, auf die Vorauszahlungen zu leisten sind.

Der Einbezug von nicht-aufwandswirksamen Steuern als Kosten in die Kosten- und Leistungsrechnung ist umstritten. Ein Vorschlag lautet, Steuern nur insoweit einzubeziehen, als sie unternehmerische Entscheidungen beeinflussen, was im Umkehrschluss bedeutet, dass sie nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie in ihrer Entstehung bzw. Höhe durch unternehmerische Entscheidungen beeinflusst werden.

### 3.2.1.5.3 Bedeutung der Steuern bei der Wahl der Rechtsform

Bei der Wahl der Rechtsform eines Unternehmens spielen neben Haftungs- und anderen Gesichtspunkten auch steuerliche Überlegungen eine Rolle. Unterschiede in der Besteuerung der Rechtsformen bestehen insbesondere zwischen Kapital- und Nicht-Kapitalgesellschaften und kommen in Abweichungen bei den anzuwendenden Steuerarten, bei Freibeträgen und Steuertarifen zum Ausdruck. Allerdings wird im Steuerrecht mehr und



mehr, zuletzt mit der Unternehmensteuerreform 2008, der – auch im Sinne der europäischen Harmonisierung wesentliche – Gedanke der rechtsformneutralen Besteuerung vorangetrieben.

Bedeutende Unterschiede bestehen in folgenden Bereichen:

- **Unterschiedliche Personensteuern: Kapitalgesellschaften** zahlen **Körperschaftsteuer** (durchgängiger Tarif seit 1.1.2008: 15 %); auf ausgeschüttete Gewinne wird in der privaten Sphäre der Ausschüttungsempfänger seit 1.1.2009 das **Abgeltungssteuerverfahren** angewendet. Eigentümer bzw. Gesellschafter von Personengesellschaften werden mit der vollen Höhe ihrer Gewinnanteile zur Einkommensteuer veranlagt.
- **Unterschiedliche Besteuerung thesaurierter Gewinne:** Thesaurierte (einbehaltene) Gewinne sind in Kapitalgesellschaften nur mit 15 % belastet, während Gewinnanteile, die auf Gesellschafter von Nichtkapitalgesellschaften entfallen, auch im Falle der Gewinneinbehaltung mit deren persönlichem Einkommensteuersatz belastet werden.
- **Unterschiedliche Behandlung** von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern: Vertragliche Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden steuerlich im Sinne des Vertragsgegenstandes anerkannt, d. h.
  - Mitarbeitende Gesellschafter werden wie Arbeitnehmer behandelt; sie erhalten ein aufwandswirksames Entgelt und entsprechende Sozialleistungen. In ihrer Privatsphäre wird das Arbeitseinkommen als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit behandelt;
  - Mietverträge führen auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene des Gesellschafters zu (positiven oder negativen) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung;
  - Ausschüttungen führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die in der privaten Sphäre des Empfängers der Abgeltungssteuer unterliegen.

Bei Personengesellschaften entstehen bei den Gesellschaftern in jedem Falle gewerbliche Einkünfte. Im Verlustfall werden ihnen Verlustanteile zugewiesen, die (mit Einschränkungen) mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden können und damit die Einkommensteuerbelastung des Gesellschafters schmälern können. Verluste von Kapitalgesellschaften werden nicht verteilt, sondern auf Ebene der Gesellschaft zurück- oder vorgetragen.

- **Freibetrag bei der Gewerbesteuer:** Kapitalgesellschaften werden durchgängig mit einer Steuermesszahl von 3,5 % auf den Steuermessbetrag belastet. Freibeträge stehen ihnen dabei nicht zu. Personengesellschaften erhalten einen Freibetrag von 24.500 €. Die übersteigenden Beträge werden mit 3,5 % Gewerbesteuer belegt.

### 3.2.1.5.4 Bedeutung der Steuern bei der Standortwahl

Bei der **nationalen Standortwahl** sind die **Hebesätze**, die die Gemeinde bei der Gewerbesteuer und der Grundsteuer autonom erhebt, ein Kriterium, das allerdings nicht überschätzt werden darf; denn die Kommunen können ihre Hebesätze jährlich ändern.

»Steuroasen« mit Hebesätzen von unter 200 % sind inzwischen ausgetrocknet (vgl. Abschn. 3.2.2.3.5). Die Hebesätze sind jedoch nach wie vor sehr unterschiedlich und reichen

- bei der Gewerbesteuer von 200 % in einigen Kleingemeinden bis über 500 %,
- bei der Grundsteuer B von 320 % bis 600 %.

Auch bei der **internationalen Standortwahl** steht die Frage der Besteuerung vielfach nicht im Vordergrund; vielmehr orientieren sich vor allem produzierende Unternehmen vorrangig an Arbeitskosten, Mitarbeiterverfügbarkeit und -qualifikation, Nähe zu Rohstoffen, Zuliefer- und Absatzmärkten. Ausnahmen stellen Unternehmenskonstrukte dar, die

als **Holding** bezeichnet werden und die Ausnutzung von Steuervorteilen als ein wesentliches Ziel betrachten. Ein nicht geringer Teil des internationalen Handels findet innerhalb derartig organisierter international tätiger Unternehmen statt, die ihre Leistungen so zwischen ihren multinationalen Niederlassungen zu verteilen und verrechnen bestrebt sind, dass Unternehmensgewinne dort anfallen, wo sie am geringsten besteuert werden. Mit einer »Zinsschrankenregelung« zur Begrenzung des steuerlichen Abzugs von Zinsaufwendungen wurde 2008 ein Schritt zur Unterbindung bestimmter Steuergestaltungen unternommen.

Während die Harmonisierungsbestrebungen im europäischen Binnenmarkt mehr und mehr zu einer Annäherung der Steuerbelastungen für Unternehmen führen und die Steuer als Niederlassungskriterium damit insgesamt neutralisieren, können im außereuropäischen Ausland durchaus sehr abweichende Besteuerungsbedingungen angetroffen werden. Mit vielen Staaten bestehen **Doppelbesteuerungsabkommen**, die vor allem die Einkommen- und Körperschaftsteuer betreffen und zum Inhalt haben, dass die betreffende Steuer nur in einem der Vertragsstaaten erhoben wird. In der Regel gilt für diese Einkommen in dem jeweils anderen Staat ein Progressionsvorbehalt.

### 3.2.1.6 Steuerliche Buchführungsvorschriften

Die Pflicht zur Führung von Büchern leitet die Abgabenordnung in § 140 aus Nicht-SteuerGesetzen ab:

#### **§ 140 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen**

*Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.*

Gemäß R 4.1 Abs. 4 der Einkommensteueränderungsrichtlinie 2012 (EStÄR 2012) können auch ausländische Rechtsnormen eine Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen. Die Gründung einer britischen »Limited« etwa, die in Deutschland ihren Geschäftssitz hat, „schützt“ also nicht vor der Pflicht, Bücher nach den in Deutschland geltenden Standards zu führen.

Diese Verpflichtung wird als **abgeleitete oder derivative Buchführungspflicht** bezeichnet. Ein solches »anderes Gesetz«, das Buchführungspflichten begründet, ist das Handelsgesetzbuch (HGB).

Unterliegen Gewerbetreibende nicht der abgeleiteten Buchführungspflicht, etwa weil ihr Unternehmen keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, so kann dennoch eine **originäre steuerliche Buchführungspflicht** bestehen, nämlich dann, wenn die in § 141 AO definierten Grenzen überschritten sind:

Bemessungsgrundlage	Originäre Buchführungspflicht
Umsatz einschließlich steuerfreier Umsätze (Ausnahmen gem. § 4 Nr. 1–8 UStG)	> 600.000 € im <b>Kalenderjahr</b>
Wirtschaftswert (nach § 46 BewG) selbst bewirtschafteter land- und forstwirtschaftlicher Flächen	> 25.000 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb	> 60.000 € im <b>Wirtschaftsjahr</b>
Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	> 60.000 € im <b>Kalenderjahr</b>

Für Land- und Forstwirte kommt in aller Regel nur eine originäre steuerliche Buchführungspflicht in Betracht.

Auf die für sie unter bestimmten Umständen anwendbare Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG soll hier nicht näher eingegangen werden.

Das wichtigste Verfahren zur Gewinnermittlung ist der **Betriebsvermögensvergleich**, der auch als **Bestandsvergleich** bezeichnet wird. Kein Bestandsvergleichsverfahren ist die – nur unter bestimmten Bedingungen zulässige – **Einnahmenüberschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG.

Wer seinen Gewinn gemäß § 140 AO oder 141 AO durch Buchführung ermitteln muss, unterliegt der Vorschrift zum **vollständigen Betriebsvermögensvergleich** des § 5 Abs. 1 EStG. Wer weder der abgeleiteten noch der originären steuerlichen Buchführungspflicht unterliegt (etwa weil er Kleingewerbetreibender ist) und dementsprechend auch keine Bücher im Sinne einer doppelten Buchführung führt, hat folgende Möglichkeiten, seinen Gewinn zu ermitteln:

- durch **freiwilliges Führen von Büchern** gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG;
- durch **Überschussrechnung** (oft als **Einnahmen-Überschussrechnung** bezeichnet) nach § 4 Abs. 3 EStG:

*Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.*

Führt er auch hierzu nicht die nötigen Aufzeichnungen seiner Einnahmen und Ausgaben, so schätzt das Finanzamt seinen Gewinn gem. § 162 AO nach den Grundsätzen der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 1 EStG.

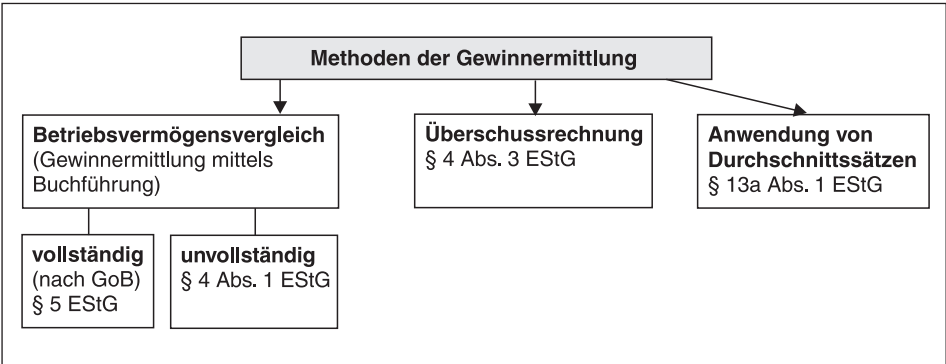
**Freiberufler** wie Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater usw. unterliegen weder der abgeleiteten noch der originären Buchführungspflicht. Sie können ihren Gewinn entweder

- freiwillig nach § 4 Abs. 1 EStG durch so genannten **unvollständigen Betriebsvermögensvergleich**, bei dem sie nicht den GoB unterworfen werden, oder
- mit Hilfe einer **Überschussrechnung** nach § 4 Abs. 3

ermitteln.

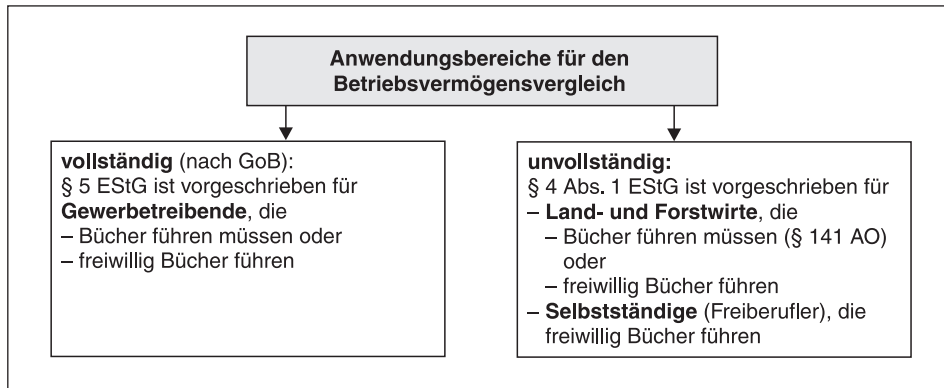
Bei Nichtvorliegen der erforderlichen Unterlagen erfolgt auch bei ihnen eine Schätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG.

Die nachfolgende Abbildung zeigt die Methoden der Gewinnermittlung im Überblick.



Gewinnermittlungsmethoden

Die Anwendungsbereiche für den Betriebsvermögensvergleich verdeutlicht die folgende Abbildung:



Vollständiger und unvollständiger Betriebsvermögensvergleich

## 3.2.2 Unternehmensbezogene Steuern

### 3.2.2.1 Einkommensteuer

*Die Einkommensteuer gehört zu den Ertragsteuern. Sie betrifft das zu versteuernde Einkommen natürlicher Personen und ist eine der bedeutendsten Einnahmequellen für Bund, Länder und Gemeinden, die sie sich als Gemeinschaftsteuer teilen: Je 42,5 % erhalten Bund und Länder, die restlichen 15 % stehen den Kommunen zu. Die Einkommensteuer ist eine Veranlagungssteuer und tritt in mehreren Erhebungsformen auf, deren wichtigste die Lohnsteuer ist. Als Jahressteuer wird sie auf das Ergebnis einer 12 Monate umfassenden Periode (die aber nicht zwangsläufig mit dem Kalenderjahr identisch ist) bezogen. An die Einkommensteuer knüpfen sowohl die Kirchensteuer als auch der Solidaritätszuschlag an.*

*Diejenigen Aspekte des Einkommensteuerrechts, die das **Rechnungswesen** und den **Jahresabschluss** betreffen, wurden bereits in Lehrbuch 1, Kapitel 2 ausführlich behandelt.*

#### 3.2.2.1.1 Grundlagen und Grundbegriffe

##### Einkommensteuerpflicht

Einkommensteuerpflicht besteht nach § 1 EStG für alle **natürlichen Personen** mit ihrem Einkommen, unabhängig von ihrer Geschäftsfähigkeit. Die Einkommensteuerpflicht ist **unbeschränkt**, wenn die Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt **im Inland** hat. Zum Inland gehören das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland, die von Schweizer Hoheitsgebiet umgebene deutsche Enklave Büsingen sowie Schiffe unter inländischer Flagge auf hoher See.

**Gewöhnlicher Aufenthalt** bedeutet, dass der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Jahr (Veranlagungszeitraum) im Inland verbringt. Es wird das **Welteinkommen** des Steuerpflichtigen der Besteuerung zugrunde gelegt, d. h. ausländische Einkünfte (z. B. Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen) werden ebenfalls besteuert. Besteht mit dem entsprechenden Land, aus dem die Einkünfte zufließen, ein **Doppelbesteuerungs-**

**abkommen**, so können unter bestimmten Voraussetzungen die eventuell bereits im Ausland auf die Einkünfte abgeführten Steuern auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden.

Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes unterliegen der **beschränkten Einkommensteuerpflicht**, wenn sie inländische Einkünfte beziehen. Nur diese sind dann steuerpflichtig (§ 49 EStG).

**Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte**

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet folgende Einkunftsarten:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

3. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

}

Gewinneinkünfte
4. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

5. Einkünfte aus Kapitalvermögen

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

7. Sonstige Einkünfte

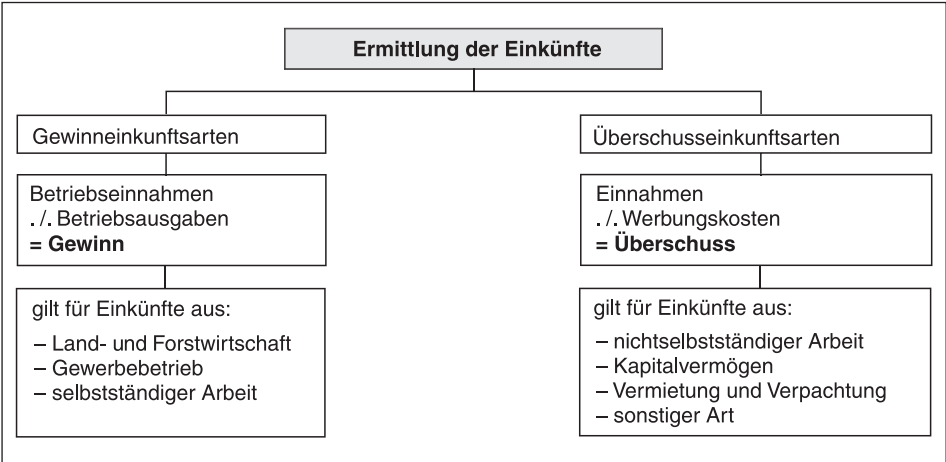
}

Überschusseinkünfte
8. Summe der Einkünfte

Diese **Einkunftsarten** werden nach Art der Ermittlung in Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte unterschieden:

Bei den **Gewinneinkünften** (Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG) werden im Rahmen der Gewinnermittlung die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben einander gegenübergestellt. Die Differenz ist der Gewinn.

Bei den **Überschusseinkünften** (Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG) werden Einnahmen und Werbungskosten gegeneinander aufgerechnet. Werbungskosten im Sinne des § 9 EStG sind Aufwendungen zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, die nur bei den Überschusseinkünften auftreten und nur dort abzugsfähig sind. Bei den Betriebsausgaben und den Werbungskosten treten häufig Probleme bei der Abgrenzung zu den Aufwendungen privater Lebensführung auf, weil sie sowohl privat als auch betrieblich/beruflich veranlasst sein können. Grenzfälle werden teilweise vom Gesetzgeber ausgeschlossen oder in ihrer Höhe begrenzt.



Einkunftsermittlung

Innerhalb einer Einkunftsart sind **Verlustausgleiche** durch Saldierung der positiven und negativen Ergebnisse desselben Veranlagungszeitraums unbeschränkt möglich (**horizontaler Verlustausgleich**). Dabei kann sich ein negativer Saldo ergeben. Ausnahmen bilden die privaten Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG): Diese dürfen nur bis zur Höhe des im gleichen Kalenderjahr aus derselben Einkunftsart erzielten Gewinns ausgeglichen und nicht in Verlustvor- und -rückträge gemäß § 10 d EStG einbezogen werden (§ 23 Abs. 3 S. 7 EStG). Ähnliches gilt für bestimmte Steuersparmodelle.

Die Salden aus den einzelnen Einkunftsarten werden miteinander verrechnet und sind uneingeschränkt ausgleichsfähig (**vertikaler Verlustausgleich**): Ein Verlust aus Gewerbebetrieb kann so z. B. durch positive Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ausgeglichen werden. Dann noch verbleibende Verluste können durch **Verlustrücktrag** in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder, wenn dies nicht möglich ist, durch **Verlustvortrag** in künftige Veranlagungszeiträume übertragen werden. Verlustrück- und -vorträge sind jedoch in ihrer Höhe jeweils begrenzt (vgl. § 10 d EStG).

### Einnahmen und Werbungskosten

Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 EStG sind Aufwendungen, die zum Erwerb, Erhalt und Sichern der Einnahmen im Rahmen der Überschusseinkünfte notwendig sind (die Gewinneinkünfte kennen diesen Begriff nicht: Dort gibt es stattdessen Betriebsausgaben). Sie werden zur Ermittlung der Einkünfte von den Einnahmen, mit denen sie im direkten Zusammenhang stehen, abgezogen.

Grundsätzlich werden nur tatsächliche und mit ordnungsgemäßem Beleg nachgewiesene Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt. Zur Vereinfachung führt das Einkommensteuergesetz jedoch verschiedene Pauschbeträge auf, mit denen die entsprechenden Werbungskosten abgegolten werden. Für den Ansatz der Pauschale bei tatsächlich geringeren Werbungskosten ist kein weiterer Nachweis erforderlich. Sind die Werbungskosten tatsächlich höher, so ist hierfür ein Nachweis zu erbringen, damit die höheren Aufwendungen vom Finanzamt anerkannt werden.

### Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen

Kosten der privaten Lebensführung sind grundsätzlich nicht abziehbar (§ 12 EStG). Ausnahmen stellen Aufwendungen dar, die als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Als **Sonderausgaben** nach § 10 EStG abzugsfähig sind nur solche Aufwendungen, die nicht bereits als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar sind. Unter die Sonderausgaben (§§ 10–10 i EStG) fallen

- **Vorsorgeaufwendungen** mit im Rahmen einer Höchstbetragsrechnung beschränktem Abzug:
  - Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung,
  - Freiwillige Aufwendungen zum Aufbau einer Altersversorgung (**»Rürup-Rente«, »Riester-Rente«**),
  - Beiträge zur Kranken-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung,
  - Beiträge zur Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherung,
  - Beiträge zum Aufbau einer kapitalgedeckten Altersvorsorge, die Rentenansprüche gewährt,
  - Beiträge zu Todesfall-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen;
- **allgemeine Sonderausgaben** mit unbeschränktem Abzug:
  - Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen,
  - gezahlte Kirchensteuer;

- **allgemeine Sonderausgaben** mit beschränktem Abzug, z. B.:
  - Unterhaltsleistungen für geschiedene/dauernd getrennt lebende Ehegatten (bis 13.805 €),
  - Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (bis 6.000 €),
  - Schulgeld für staatlich genehmigte Ersatz- oder Ergänzungsschulen zu 30 %, höchstens 5.000 €,
  - Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge; bis 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 4 % der Umsätze zzgl. Löhne und Gehälter),
  - Betreuungskosten (zu  $\frac{2}{3}$ , max. 4.000 € je Kind) für Kinder unter 14 Jahren, unter bestimmten Bedingungen bis 25 Jahren; seit dem Veranlagungszeitraum 2012 ist die Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten nicht mehr auf beruflich veranlasste Betreuung beschränkt (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

In jedem Falle werden 36 € (Ehepaare: 72 €) jährlich an allgemeinen Sonderausgaben ohne besonderen Nachweis abgezogen (**Sonderausgaben-Pauschbetrag** gemäß § 10 c EStG).

Absetzbar sind ferner **außergewöhnliche Belastungen**. Hierunter sind Aufwendungen gem. §§ 33, 33a EStG zu verstehen, die einem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, weil er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, und in größerem Maße erwachsen, d. h. im Verhältnis größer sind als bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommens-, Vermögens- und Familienverhältnissen. Dem Antrag dazu muss grundsätzlich der Nachweis folgen. Durch den Gesetzgeber wird eine vom Einkommen und Familienstand abhängige zumutbare Eigenbelastung gegengerechnet.

Außergewöhnliche Belastungen können Krankheits-, Unfall-, und Sterbekosten sein, ferner Aufwendungen für die Berufsausbildung von Kindern und bei Pflegebedürftigkeit und Behinderungen. Für die letztgenannten Fälle sind Pausch- und Freibeträge im Gesetz vorgesehen, die teilweise gestaffelt sind (etwa in Anbindung an den dauernden Grad der Behinderung, vgl. § 33 a EStG) und ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen in Ansatz gebracht werden können, wenn keine höheren Aufwendungen nachgewiesen werden. Je nach Anlass können Höchstbeträge oder gegenzurechnende Beträge zu beachten sein. Mit dem Veranlagungszeitraum 2012 ist die Einkommensüberprüfung für volljährige Kinder in Erstausbildung oder Erststudium bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs (ggf. verlängert um Grundwehrdienst- oder Zivildienstzeiten) entfallen: Für diese Kinder erhalten die Eltern fortan das volle Kindergeld und volle Freibeträge (§ 32 Abs. 4 EStG, § 2 Abs. 2 BKGG).

### Einkommensteuer als Maßstabsteuer

Die Einkommensteuer ist nach § 51 a EStG eine **Maßstabsteuer für Zuschlagsteuern (Annexsteuern)**, die als prozentualer Zuschlag auf die Einkommensteuer erhoben werden. Hierunter fallen derzeit

- die **Kirchensteuer**: Der Kirchensteuersatz richtet sich nach den Kirchensteuergesetzen der Bundesländer und beträgt 2012 in Bayern und Baden-Württemberg 8 %, in allen anderen Bundesländern 9 % der Einkommensteuer. In bestimmten Fällen (etwa wenn nur einer der gemeinsam veranlagten Ehegatten einer steuerberechtigten Kirche angehört, wenn Kinder steuerlich zu berücksichtigen sind, bei Einkünften aus Gewerbebetrieb oder Einkünften nach dem Teileinkünfteverfahren) muss die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer gesondert berechnet werden. Einige Kirchensteuergesetze der Länder sehen eine Mindestkirchensteuer vor.
- der **Solidaritätszuschlag**: Der Zuschlagssatz beträgt 5,5 % auf die Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer, wobei Kinderfreibeträge und bestimmte Freigrenzenregelungen mit gleitenden Übergängen bei Überschreitung der Freigrenzen zu beachten sind.