

Zeis/Deffland

Materielles Steuerrecht – Ertragsteuern

STEUERLEHRE

Studienbrief 2-030-0602

2. Auflage 2012



HDL

HOCHSCHULVERBUND DISTANCE LEARNING

Impressum

Verfasser: Prof. Dr. rer. pol. Jürgen **Zeis** (Autor der 1. Auflage)
Steuerberater
Professor für Allgemeine BWL und Betriebliches Rechnungswesen
im Fachbereich Wirtschaft
an der Hochschule Wismar

Dipl.-Kfm. (FH) Marc **Deffland** (Bearbeiter der 2. Auflage)
Dozent für Internes und Externes Rechnungswesen sowie Steuerlehre
an der TH Wildau und HTW Berlin

Der Studienbrief wurde auf der Grundlage des Curriculums für das Studienfach „Steuerlehre“ verfasst. Die Bestätigung des Curriculums erfolgte durch den

Fachausschuss für das modulare Fernstudienangebot Betriebswirtschaftslehre,

dem folgende Mitglieder angehören:

Prof. Dr. Arnold (TH Mittelhessen), Prof. Dr. Götze (FH Stralsund), Prof. Dr. Hofmeister (FH Erfurt), Prof. Dr. Nullmeier (em., HTW Berlin), Prof. Dr. Pumpe (Beuth HS für Technik Berlin), Rosemann M. A. (Ostfalia Hochschule), Prof. Schindler (HS Merseburg), Prof. Dr. Schmeisser (HTW Berlin), Prof. Dr. Schwill (FH Brandenburg), Prof. Dr. M. Strunz (HS Lausitz), Prof. Dr. H. Strunz (Westfälische HS Zwickau), Prof. Dr. Tippe (TH Wildau (FH)), Prof. Dr. C. D. Witt (em., HS Wismar).

2. Auflage 2012

ISBN 978-3-86946-125-0

Redaktionsschluss: April 2012

Studienbrief 2-030-0602

© 2012 by Service-Agentur des Hochschulverbundes Distance Learning.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form ohne schriftliche Genehmigung der Service-Agentur des HDL reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Service-Agentur des HDL
(Hochschulverbund Distance Learning)

Leiter: Dr. Reinhard Wulfert

c/o Agentur für wissenschaftliche Weiterbildung und Wissenstransfer e. V.

Magdeburger Straße 50, 14770 Brandenburg

Tel.: 0 33 81 - 35 57 40

E-Mail: kontakt-hdl@aww-brandenburg.de

Fax: 0 33 81 - 35 57 49

Internet: <http://www.aww-brandenburg.de>

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen	5
Einleitung	7
Literaturempfehlung.....	8
1 Grundlagen der Besteuerung.....	8
1.1 Definition und Gliederungsmöglichkeiten	8
1.2 Rechtliche Grundlagen des Steuerrechts.....	10
1.3 Grundlagen der Unternehmensbesteuerung.....	11
2 Die Einkommensteuer.....	14
2.1 Charakterisierung der Einkommensteuer.....	14
2.2 Die Steuerpflicht	14
2.2.1 Persönliche Steuerpflicht	15
2.2.2 Sachliche Steuerpflicht	17
2.3 Die Gewinneinkunftsarten	19
2.3.1 Methoden der Gewinnermittlung.....	19
2.3.1.1 Überblick.....	19
2.3.1.2 Betriebsvermögensvergleich	21
2.3.1.3 Einnahmen-Überschuss-Rechnung	22
2.3.1.4 Steuerliche Korrekturen.....	23
2.3.1.5 Besonderheiten bei Einkünften aus Gewerbebetrieb.....	24
2.3.2 Bestimmung und Abgrenzung der Gewinneinkunftsarten.....	25
2.3.2.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.....	25
2.3.2.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....	25
2.3.2.3 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	28
2.4 Die Überschusseinkunftsarten.....	29
2.4.1 Methode der Überschussermittlung	29
2.4.2 Bestimmung und Abgrenzung der Überschusseinkunftsarten	30
2.4.2.1 Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit	30
2.4.2.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen	30
2.4.2.3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	33
2.4.2.4 Sonstige Einkünfte.....	33
2.5 Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	34
2.5.1 Sonderausgaben	34
2.5.2 Außergewöhnliche Belastungen.....	35
2.6 Verlustverrechnung.....	35
2.6.1 Verlustausgleich	36
2.6.2 Verlustabzug	37

2.7	Veranlagungsformen, Tarif und Erhebung	37
2.7.1	Veranlagungsformen	37
2.7.2	Tarif	38
2.7.3	Erhebung der Einkommensteuer	39
3	Die Körperschaftsteuer	42
3.1	Charakterisierung der Körperschaftsteuer	42
3.2	Steuerpflicht	43
3.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	43
3.2.2	Beschränkte Steuerpflicht	43
3.2.3	Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht	44
3.3	Die sachliche Steuerpflicht	44
3.3.1	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	44
3.3.2	Außerbilanzielle Hinzurechnungen	45
3.3.3	Außerbilanzielle Kürzungen	47
3.3.4	Verlustabzug	48
3.4	Körperschaftsteuertarif und Steuerfestsetzung	49
3.5	Behandlung von Ausschüttungen	49
3.5.1	Ebene der Gesellschaft	49
3.5.2	Ebene der Gesellschafter	49
4	Die Gewerbesteuer	52
4.1	Charakterisierung der Gewerbesteuer	52
4.2	Steuergegenstand	52
4.3	Ermittlung des Gewerbeertrages	53
4.3.1	Gewinn aus Gewerbebetrieb	53
4.3.2	Hinzurechnungen	54
4.3.3	Kürzungen	55
4.3.4	Gewerbeverlust	56
4.4	Berechnung der Gewerbesteuer	56
	Antworten zu den Kontrollfragen und Lösungshinweise zu den Übungsaufgaben	58
	Literaturverzeichnis	65
	Sachwortverzeichnis	66

4 Die Gewerbesteuer

In diesem Kapitel sollen Sie lernen

Studienziele

- durch welche Eigenschaften sich die Gewerbesteuer kennzeichnen lässt,
- welche Arten des stehenden Gewerbebetriebs das Gewerbesteuerrecht unterscheidet,
- wie der Verlustabzug im Gewerbesteuerrecht erfolgt,
- wie sich die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ermittelt,
- welche Hinzurechnungen und Kürzungen in den Gewerbeertrag einfließen,
- welche Methoden zur Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung Anwendung finden,
- welche Aufgabe dem Finanzamt und welche Aufgabe der Gemeinde im Rahmen der Gewerbesteuerveranlagung zukommt.

4.1 Charakterisierung der Gewerbesteuer

Im ersten Kapitel wurden Steuern nach verschiedenen Kriterien gegliedert. Die Gewerbesteuer lässt sich nach diesen Kriterien, wie folgt, darstellen:

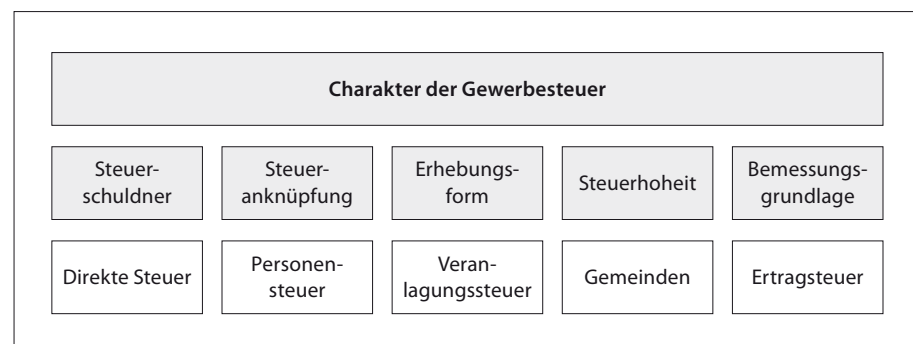


Bild 4.1 Kriterien zur Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist im Unterschied zu der Einkommen- und der Körperschaftsteuer keine Personen-, sondern eine Realsteuer, vielfach auch als Objektsteuer bezeichnet, da sie die Besteuerung eines Objektes, nämlich eines Gewerbebetriebes zum Gegenstand hat. Persönliche Verhältnisse, wie z. B. Familienstand des Eigentümers, bleiben wegen des Objektcharakters unberücksichtigt.

4.2 Steuergegenstand

Den Steuergegenstand der Gewerbesteuer bildet gemäß § 2 Abs. 1 GewStG jeder Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Die Gewerbesteuer unterscheidet damit nicht zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, vielmehr kann sie als Inlandsteuer bezeichnet werden, da sie ausschließlich die Ertragskraft inländischer Betriebsstätten erfasst. Als Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu

verstehen. Das Gewerbesteuerrecht differenziert zwischen stehenden Gewerbebetrieben (§ 1 GewStDV) und Reisegewerbebetrieben (§ 35a GewStG). Letztere erscheinen bedeutungslos; die stehenden Gewerbebetriebe können wiederum in drei Ausprägungen unterschieden werden:

- ▶ Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung (§ 2 Abs. 1 GewStG): Hierunter fallen alle Betriebe, die die Bedingungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen. Ferner zählen dazu Personengesellschaften, die ihren Gesellschaftern (Mitunternehmern) Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermitteln (vgl. Abschnitt 2.3.2.2).
- ▶ Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG): unabhängig von ihrer tatsächlichen Tätigkeit gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften stets als Gewerbebetrieb.
- ▶ Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 2 Abs. 3 GewStG): Erfasst werden die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts (z. B. eingetragene Vereine, privatrechtliche Stiftungen) und der nichtrechtsfähigen Vereine, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO unterhalten; dabei erstreckt sich die Gewerbesteuerpflicht aber nur auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (z. B. Vereinsgaststätte eines Sportvereins).

4.3 Ermittlung des Gewerbeertrages

Der Gewerbeertrag bildet die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (§ 6 Satz 1 GewStG). Überblicksartig ermittelt er sich wie folgt (s. Tab. 4.1):

	Gewinn aus Gewerbebetrieb, § 7 GewStG
+	Hinzurechnungen, § 8 GewStG
–	Kürzungen, § 9 GewStG
=	Gewerbeertrag vor Verlustabzug
–	Verlustabzug, § 10a GewStG
=	Gewerbeertrag
–	Freibetrag, § 11 Abs. 1 GewStG
=	Gewerbeertrag nach Freibetragsabzug

Tabelle 4.1 Ermittlung des Gewerbeertrages

4.3.1 Gewinn aus Gewerbebetrieb

Ausgangswert für die Ermittlung des Gewerbeertrages ist gemäß § 7 GewStG grundsätzlich der Gewinn aus Gewerbebetrieb, der sich nach den Vorschriften des EStG bzw. des KStG ermittelt. Materielle Unterschiede resultieren daraus, dass im Rahmen der Gewerbesteuer generell nur der laufende Gewinn erfasst wird; Veräußerungsgewinne nach § 16 und § 17 EStG gehören nicht zum Gewerbeertrag.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist um Hinzurechnungen zu erhöhen und um Kürzungen zu vermindern. Damit soll die objektive Ertragskraft der Besteue-

rung unterworfen werden, d. h. jene Ertragskraft, die der Betrieb losgelöst von persönlichen Verhältnissen des Unternehmers und von betriebsindividuellen Finanzierungsbedingungen erwirtschaftet. Nach Abzug eines etwaigen Gewerbeverlustes ist der Gewerbeertrag gemäß § 11 Abs. 1 GewStG auf volle 100 € abzurunden und bei Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften um einen Freibetrag in Höhe von 24.500 € zu kürzen. Der Freibetragsabzug darf allerdings nicht zu einem Gewerbeverlust führen.

4.3.2 Hinzurechnungen

Hinzurechnungen setzen voraus, dass diese Beträge zuvor den Gewinn aus Gewerbebetrieb gemindert haben. Die Hinzurechnungen sind abschließend in § 8 GewStG geregelt (unbedingt nachlesen!):

- 25 % der Summe aus bestimmten Finanzierungsaufwendungen, soweit die Summe den Betrag von 100.000 € (Freibetrag) übersteigt, § 8 Nr. 1 GewStG,
- Bezüge der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, § 8 Nr. 4 GewStG,
- steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG, § 8 Nr. 5 GewStG,
- Verlustanteile aus Mitunternehmerschaften, § 8 Nr. 8 GewStG,
- bestimmte Spenden, § 8 Nr. 9 GewStG,
- bestimmte Gewinnminderungen, § 8 Nr. 10 GewStG,
- ausländische Steuern unter bestimmten Bedingungen, § 8 Nr. 12 GewStG.

Die zwei in der Praxis wohl wichtigsten Hinzurechnungen sollen kurz erläutert werden, wobei § 8 Nr. 1 GewStG die bedeutsamste Hinzurechnungsvorschrift bildet.

Danach ist die Hinzurechnung von bestimmten Finanzierungsaufwendungen gem. des folgenden Schemas (vgl. Tab. 4.2) zu berechnen (Die Zahlen beziehen sich hier auf das folgende Beispiel B 4.1.):

100 %	Zinsen	150.000
20 %	Mieten/Pachten/Leasing, bewegliche Wirtschaftsgüter	8.000
50 %	Mieten/Pachten/Leasing, unbewegliche Wirtschaftsgüter	15.000
25 %	Konzessionen und Lizenzen	2.500
=	Summe Finanzierungsaufwendungen	175.500
–	Freibetrag 100.000 €	100.000
=	Summe Finanzierungsaufwendungen nach Freibetrag	75.500
× 25 %		18.875
=	Hinzurechnung zum Gewinn aus Gewerbebetrieb	18.875

Tabelle 4.2 Hinzurechnungen nach § 8 Abs. 1 GewStG

Beispiel

B 4.1 Die Alpha KG hat zu Beginn des Kalenderjahrs einen Betriebsmittelkredit in Höhe von 2.000.000 Euro zu einem Zinssatz von 7,5 % aufgenommen. Für die Fabrikhalle werden monatliche Mieten in Höhe von 30.000 Euro gezahlt. Weiterhin hat die KG einen Gabelstapler geleast, für den sich die jährlichen Leasingraten auf insgesamt 40.000 Euro belaufen. Daneben muss die Alpha KG für Konzessionen 10.000 Euro jährlich aufwenden.

Die Gesellschaft muss gem. § 8 Nr. 1 GewStG 18.875 € hinzurechnen (siehe Berechnung in Tabelle 4.2).

Gem. § 8 Nr. 5 GewStG müssen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibende Gewinnanteile (Dividenden) hinzugerechnet werden. Mit Gewinnanteil ist hierbei der Saldo aus den Ausschüttungen und den außer Ansatz gebliebenen Ausgaben gemeint. Diese Hinzurechnung ist nur notwendig, wenn die Beteiligung weniger als 15 % beträgt.

B 4.2 Die XPresso GmbH hat im Geschäftsjahr Dividenden von der Kaffee AG in Höhe von 50.000 € erhalten. Die XPresso GmbH hält eine Beteiligung in Höhe von 10 % an der Kaffee AG.

Gem. § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG sind 50.000 € steuerfrei und 2.500 € nichtabziehbare Betriebsausgabe.

Im Rahmen der gewerbesteuerlichen Gewinnermittlung muss daher eine Hinzurechnung in Höhe von 47.500 € erfolgen.

Beispiel

4.3.3 Kürzungen

Die Kürzungen bezwecken insbesondere Doppelbelastungen zu vermeiden, wenn die Erträge bereits anderweitig der Besteuerung unterlagen. Auch die nachstehenden Kürzungssachverhalte sollten Sie unbedingt im § 9 GewStG nachlesen:

- 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes, § 9 Nr. 1 GewStG,
- Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften, § 9 Nr. 2 GewStG,
- Gewinnanteile aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter bestimmten Bedingungen, § 9 Nr. 2a, Nr. 7 und Nr. 8 GewStG,
- Gewerbeertrag nicht im Inland gelegener Betriebsstätten, § 9 Nr. 3 GewStG,
- bestimmte Spenden, § 9 Nr. 5 GewStG.

Die wohl in praxi wichtigste Kürzungsvorschrift bildet § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG: Hält der Betrieb Grundbesitz in seinem Betriebsvermögen, so ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb um 1,2 % des um 40 % erhöhten Einheitswertes des Grundbesitzes zu kürzen. Die Vorschrift bezweckt, die Doppelbelastung der Grundstücke mit Gewerbe- und Grundsteuer zu mildern.

4.3.4 Gewerbeverlust

Resultiert nach Berücksichtigung der Hinzurechnungen und Kürzungen ein negativer Gewerbeertrag, also ein Verlust, so ist dieser gemäß § 10a GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrages der folgenden Erhebungszeiträume – zum frühestmöglichen Zeitpunkt und in höchstmöglichem Umfang – abzuziehen. Einen Verlustrücktrag, wie im Einkommensteuer- und im Körperschaftsteuerrecht, kennt das Gewerbesteuerrecht nicht. Zu bedenken ist, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a GewStG im Regelfall nicht mit dem einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Verlust übereinstimmt, da die Hinzurechnungen und Kürzungen nur Einfluss auf die Höhe des Gewerbeverlustes nehmen.

4.4 Berechnung der Gewerbesteuer

Ausgehend von der Bemessungsgrundlage, dem Gewerbeertrag nach Freibetragsabzug, berechnet sich die Gewerbesteuer wie folgt (s. Bild 4.2):

	Gewerbeertrag nach Freibetragsabzug
×	Steuermesszahl, § 11 Abs. 2 GewStG
=	Steuermessbetrag
×	Hebesatz, § 16 GewStG
=	Gewerbesteuer

Bild 4.2 Gewerbesteuerberechnung

Auf den Gewerbeertrag nach Abrundung und Abzug des Freibetrages gemäß § 11 Abs. 1 GewStG ist eine Steuermesszahl in Höhe vom 3,5 % gem. § 11 Abs. 2. GewStG anzuwenden.

Der auf diese Weise ermittelte Steuermessbetrag wird mit dem Hebesatz multipliziert. Der Hebesatz wird von den Gemeinden festgelegt. Er muss jedoch mindestens 200 % betragen (§ 16 Abs. 4 GewStG).

Kontrollfragen

- K 4.1** Warum lässt sich die Gewerbesteuer als Inlandsteuer kennzeichnen?
- K 4.2** Welche Formen von stehenden Gewerbebetrieben unterscheidet das Gewerbesteuerrecht?
- K 4.3** Stellen Sie die Ermittlung des Gewerbeertrages überblicksartig dar!
- K 4.4** Was bezweckt die Kürzungsvorschrift für den betrieblichen Grundbesitz?
- K 4.5** Welche Möglichkeiten der Verlustverrechnung bietet das Gewerbesteuerrecht?
- K 4.6** Warum unterscheiden sich die vortragsfähigen gewerbesteuerlichen Verluste in der Höhe regelmäßig von den vortragsfähigen einkommen- und körperschaftsteuerlichen Verlusten?

Ü 4.1

Horst Meier betreibt eine Videothek in Erfurt. Er ermittelt seinen Gewinn gemäß § 5 EStG. Für 2011 ergibt sich ein handelsrechtlicher Jahresüberschuss von 250.000 €, der dem Steuerbilanzgewinn entspricht. Für 2010 wurde ein gewerbsteuerlicher Verlust in Höhe von 40.000 € gesondert festgestellt. Die folgenden Sachverhalte sind gewerbsteuerlich zu berücksichtigen. Sie wurden erfolgswirksam gebucht.

1. Meier hat in verschiedenen Stadtteilen Verkaufsläden angemietet. Die gesamten Mietaufwendungen betragen 100.000 €. In den Mietaufwendungen entfielen jeweils 20 % der Gesamtmiete auf Einrichtungsgegenstände (z. B. Regale, Möbel).
2. Am 01.01. 2011 erhielt Meier ein betriebliches Darlehen von 40.000 € unter Abzug eines Disagios von 2.000 €. Die Darlehenslaufzeit beträgt 4 Jahre. Für 2011 wurden Zinsen in Höhe von 3.000 € gezahlt.
3. Im Betriebsvermögen ist ein Grundstück mit einem Einheitswert von 100.000 € (Wert 01. 01. 64) enthalten.
4. Meier ist noch an der Video-Produktions-KG beteiligt, von der er 2011 eine Gewinnbeteiligung von 10.000 € erhielt und als Betriebseinnahme erfasste.
5. Der Hebesatz in Erfurt beträgt 420 %.

Ermitteln Sie die Gewerbesteuer für 2011 unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen!

Übungsaufgabe