

Grundlagen der Unternehmensbesteuerung

WP/StB Prof. Dr. Bettina Schneider, Aachen /
StB Prof. Dr. Wilhelm Schneider, Rheinbach

Das deutsche Steuerrecht ist kompliziert, seine Wirkungen sind schwer zu durchschauen. Um sich nicht im Dickicht der Einzelfallregelungen zu verirren, müssen zuerst die begrifflichen Grundlagen und grundsätzlichen systematischen Zusammenhänge geklärt werden.

I. Grundlagen

Die Abgabenordnung definiert Steuern als **Geldleistungen**, die der Staat aufgrund von Gesetzen zur Deckung seiner Ausgaben erhebt, **ohne** den Steuerpflichtigen (natürliche oder juristische Personen) dafür eine **direkte Gegenleistung** zu erbringen.

Besteuerungsanlässe

Steuerpflichtige Tatbestände, d.h. Besteuerungsanlässe, knüpfen an die Leistungsfähigkeit (Vermögensaufbau, -bestand oder -umschichtung) der Steuerpflichtigen an und müssen gesetzlich geregelt sein. So unterliegt zunächst der **Vermögensaufbau** (z.B. durch die Erzielung von Einkommen) unterschiedlichen Ertragsteuern. Auch wenn die eigentliche Vermögensteuer seit einiger Zeit nicht erhoben wird, werden dennoch bestimmte Vermögensarten (z.B. Immobilien) mit Substanzsteuern belastet. Wird Vermögen umgeschichtet, d.h. getauscht oder verbraucht, werden darauf **Verkehrsteuern oder Verbrauchsteuern** erhoben (vgl. Bornhofen, S. 15).

Direkte vs. indirekte Steuern

Wer eine Steuer zahlen muss, wird nicht immer durch sie belastet. Nur die direkten Steuern (z.B. die **Körperschaftsteuer**) werden von denjenigen Steuerpflichtigen erhoben und gezahlt, die sie auch wirtschaftlich tragen sollen (**Steuerträger**). Hingegen werden die indirekten Steuern bei Steuerpflichtigen erhoben, die dadurch nicht belastet werden sollen. So wird die **Umsatzsteuer** zwar bei den Unternehmen erhoben, wirtschaftlich aber auf die Endverbraucher überwält.

Besteuerungsverfahren

Am Besteuerungsverfahren sind auch die Finanzbehörden beteiligt. Es besteht aus drei Komponenten: Im **Ermittlungsverfahren** werden der Steuerpflichtige und die Besteuerungsgrundlagen festgestellt. Im **Festsetzungsverfahren** wird die anfallende Steuer durch den Steuerbescheid festgesetzt, falsche Festsetzungen werden korrigiert. Durch den Ausgleich der Steueransprüche im **Erhebungsverfahren** endet im Regelfall das Besteuerungsverfahren.

Das Besteuerungsverfahren kann auf dreifache Weise ergänzt werden: Im (außer-)gerichtlichen **Rechtsbehelfsverfahren** kann sich der Steuerpflichtige gegen Entscheidungen der Finanzbehörden wenden. Bei Zahlungsverzug des Steuerpflichtigen kommt es zum **Vollstreckungsverfahren**, während ungesetzliches Verhalten wie Steuerhinterziehung/-verkürzung im **Strafverfahren** geahndet wird.

Frage 1: Grenzen Sie die direkten von den indirekten Steuern ab.

II. Einkommensteuer

Steuerpflicht

Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, sind hier **unbeschränkt steuerpflichtig**. Sie unterliegen mit ihrem gesamten Einkommen (**Welteinkommensprinzip**) der deutschen Steuer. Nicht in Deutschland Ansässige müssen ihre inländischen Einkünfte aufgrund ihrer **beschränkten Steuerpflicht** der deutschen Einkommensteuer (ESt) unterwerfen. Von den Unternehmen werden nur Einzelkaufleute unmittelbar zur ESt herangezogen. Personengesellschaften (z.B. OHG, KG) und Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH, AG) sind selbst nicht einkommensteuerpflichtig. Die Einkünfte aus diesen Gesellschaften unterliegen bei ihren Gesellschaftern der ESt.

Doppelbesteuerung

Das **Welteinkommensprinzip** und die **beschränkte Steuerpflicht** im Inland können grundsätzlich dazu führen, dass das Einkommen eines Steuerpflichtigen in zwei Staaten besteuert wird (Doppelbesteuerung). Durch zwischenstaatlichen Verträge (**Doppelbesteuerungsabkommen**) wird dies vermieden: Entweder werden die im Ausland erzielten Einkünfte von der inländischen Steuer freigestellt werden, oder die bereits im Ausland gezahlte Steuer wird bei der inländischen Steuer angerechnet.

Sieben Einkunftsarten

Besteuerungsgegenstand der ESt ist das **zu versteuernde Einkommen**, das sich aus den im Gesetz abschließend aufgezählten sieben Einkunftsarten ableitet. Andere Einkünfte bleiben steuerfrei. Bei den **Gewinneinkunftsarten** Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständige Arbeit sind die Einkünfte der Gewinn. Im Gegensatz dazu ergeben sich bei den **Überschusseinkunftsarten** die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Darunter fallen die Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie die sonstigen Einkünfte.

Einkunftsermittlung

Zur Einkunftsermittlung sind somit zunächst die (Betriebs-)Einnahmen den entsprechenden Einkunftsarten zuzuordnen. Unternehmen betätigen sich in der Regel selbstständig und nachhaltig am öffentlichen Verkehr, um Gewinne zu erzielen. Ihre Einkünfte sind somit grundsätzlich den **Einkünften aus Gewerbebetrieb** zuzuordnen. Allerdings wurden bestimmten Berufsgruppen (z.B. Landwirten und Freiberuflern) eigene Gewinneinkunftsarten zugestanden. Diese Abgrenzung ist insbesondere bei der Gewerbesteuerpflicht (s. unten IV.) von Bedeutung.

Gewinnermittlungsarten

Zur Ermittlung der Einkünfte sind von den Betriebseinnahmen die Betriebsausgaben im Rahmen unterschiedlicher Gewinnermittlungsarten abzuziehen. (Gewerbliche) Unternehmen vergleichen in der Regel mithilfe von **Steuerbilanzen** ihr Betriebs(rein)vermögen (Eigenkapital) am Jahresende mit demjenigen des Vorjahres. Die um Entnahmen und Einlagen bereinigte Differenz stellt den steuerlichen Gewinn dar.

Steuerpflichtige, die keine Steuerbilanz erstellen (z.B. Freiberufler) ermitteln ihren Gewinn grundsätzlich nach dem Zuflussprinzip, d.h. durch eine vereinfachte **Einnahmen-/Überschussrechnung**.

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Als Betriebseinnahmen sind alle Güter in Geld oder Geldeswert zu berücksichtigen, die dem Steuerpflichtigen aus einer Gewinneinkunftsart zufließen. Dazu zählen bei Personengesellschaften — steuerlich als Mitunternehmer bezeichnet — neben dem Gewinnanteil auch alle Vergütungen für ihre Leistungen an die Gesellschaft (z.B. für die Geschäftsführung).

Das Gesetz definiert Betriebsausgaben als durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen, d.h. grundsätzlich periodisierte Ausgaben. Da bestimmte handelsrechtliche Aufwendungen nicht oder nur beschränkt zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen werden, sind Aufwendungen und Betriebsausgaben nicht deckungsgleich.

Maßgeblichkeitsprinzip

Für die Steuerbilanz müssen **Ansatz und Bewertung der positiven und negativen Wirtschaftsgüter** geklärt werden. Dabei ist prinzipiell die **Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich**. Dies bedeutet, dass die Wirtschaftsgüter grundsätzlich wie in der Handelsbilanz angesetzt und bewertet werden, sofern Steuervorschriften nicht etwas anderes verlangen. Sie schränken z.B. bei der Absetzung für Abnutzung (AfA) die planmäßigen Abschreibungen ein oder verbieten es, bei drohenden Verlusten Rückstellungen zu bilden.

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass — auch wenn dadurch das **Maßgeblichkeitsprinzip ausgehöhlt** wird — Steuervorschriften darauf abzielen, den auszuweisenden Gewinn und damit die Besteuerungsgrundlage zu erhöhen. Um dies auch zu erreichen, wenn explizite steuerliche Regelungen fehlen (z.B. bei der Bilanzierung eines Disagios), hat der Bundesfinanzhof in einem Urteil entschieden, dass handelsrechtliche Wahlrechte so auszuüben sind, dass sie den Gewinn erhöhen.

Frage 2: Welche Auswirkungen hat das Maßgeblichkeitsprinzip?

Verlustverrechnung

Sind die Betriebsausgaben höher als die Betriebseinnahmen, ergibt sich steuerlich ein **Verlust**. Treten bei unterschiedlichen Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart (z.B. Einkünfte aus zwei Gewerbebetrieben) in einem Jahr Gewinne (eines Betriebs) und Verluste (eines anderen Betriebs) auf, werden diese grundsätzlich unbegrenzt miteinander verrechnet (**horizontaler Verlustausgleich**).

Treten bei verschiedenen Einkunftsarten gleichzeitig Gewinne (z.B. aus Landwirtschaft) und Verluste (z.B. aus einem Gewerbebetrieb) in einem Jahr auf, werden auch diese saldiert (**vertikaler Verlustausgleich**). Verbleiben danach Verluste, können diese in beschränktem Umfang durch **Verlustrücktrag** in das Vorjahr oder durch **Verlustvortrag** in künftige Jahre steuermindernd abgezogen werden (**Verlustabzug**).

Gesellschaftereinkünfte	Während die Einkunftsart der Gesellschafter von Personengesellschaften von der Betätigung der Gesellschaft (z.B. gewerblich oder freiberuflich) abhängig ist, erzielen Gesellschafter von Kapitalgesellschaften unabhängig von der Tätigkeit des Unternehmens immer Einkünfte aus Kapitalvermögen (z.B. aus Dividenden).
Kapitalertragsteuer	Für diese Einkünfte wird die Steuerschuld durch die Kapitalertragsteuer (KESt) von 25 Prozent beim Privatvermögen abgegolten (Abgeltungsteuer). Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist ausgeschlossen, da durch den Sparer-Pauschbetrag abgegolten. Demgegenüber unterliegen diese (subsidiären) Einkünfte beim Betriebsvermögen natürlicher Personen oder Personengesellschaften im Teileinkünfteverfahren nur zu 60 Prozent der ESt, 40 Prozent bleiben steuerfrei. Im Gegenzug können entsprechende Werbungskosten nur zu 60 Prozent abgezogen werden, der Sparer-Pauschbetrag entfällt.
Steuertarif	Auf das sich — gegebenenfalls nach weiteren Abzugsbeträgen — ergebende zu versteuernde Einkommen ist zur Ermittlung der Einkommensteuerschuld der entsprechende Tarif anzuwenden. Sein progressiver Aufbau zeigt, dass sich das deutsche Steuerrecht an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen orientiert. Für Einzel-/Mitunternehmer wurde eine Begünstigung für nicht entnommene Gewinne eingeführt (Thesaurierungsbegünstigung), die auf Antrag einem ermäßigten Steuersatz von 28,25 Prozent unterliegen, jedoch bei späterer Entnahme mit 25 Prozent nachzuversteuern sind. Bei zusammenveranlagten Verheirateten ist das Splitting-Verfahren anzuwenden. Dazu wird das kumulierte gemeinsame zu versteuernde Einkommen zunächst fiktiv auf beide Ehepartner verteilt, dann für jeden Ehepartner die Steuer berechnet und addiert. Dadurch können sich, bedingt durch den progressiven Steuertarif — insbesondere, wenn die Ehepartner unterschiedlich hohe Einkommen haben —, Steuervorteile ergeben. Auf die so berechnete Einkommensteuerschuld wird bei Einzel-/Mitunternehmern das 3,8-fache des (anteiligen) Gewerbesteuer-Messbetrags angerechnet, um eine (weitgehende) Entlastung von der GewSt zu erreichen.

III. Körperschaftsteuer

Die Körperschaftssteuer (KSt) kann — vereinfacht — als Einkommensteuer juristischer Personen gesehen werden, wesentliche Vorschriften beider Steuerarten ähneln sich stark.

Steuerpflicht	So sind diejenigen juristischen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in Deutschland haben (Welteinkommensprinzip). Dazu zählen unter anderem Kapitalgesellschaften (z.B. AG, GmbH) sowie Genossenschaften, sofern sie nicht (z.B. gemeinnützige Vereine) von der KSt befreit sind. Inländische Einkünfte nicht in Deutschland Ansässiger unterliegen dennoch der KSt (beschränkte Steuerpflicht).
----------------------	---

Frage 3: Unterscheiden Sie beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht in der ESt und KSt.

Organschaft	Grundsätzlich wird jede Gesellschaft einzeln zur KSt herangezogen, es sei denn, mehrere Unternehmen bilden eine Organschaft. Ihr Bestehen bedeutet, dass die einbezogenen Unternehmen (Organkreis) steuerlich wie eine Gesellschaft zu behandeln sind und zwischen ihnen somit ein sofortiger Verlustausgleich erfolgt.
Zu versteuerndes Einkommen und Steuersatz	Besteuerungsgegenstand der KSt ist zunächst das nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde und zu versteuernde Einkommen, das einem Steuersatz von 15 Prozent unterliegt. Das KStG erfordert allerdings einige Modifikationen, die wesentlichen werden hier erläutert: Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) sind überhöhte Leistungen der Gesellschaft an Gesellschafter, die wirtschaftlich eine Gewinnausschüttung darstellen, obwohl sie rechtlich anders gestaltet sind. Sie entstehen, wenn eine Gesellschaft Verträge mit Gesellschaftern schließt, die mit Dritten nicht oder nur zu anderen Konditionen abgeschlossen worden wären (z.B. überhöhte Geschäftsführergehälter). Durch den damit (handelsrechtlich) verbundenen Aufwand soll der Gewinn und damit die Steuerlast gemindert werden. Steuerlich wird dieser Vertrag nicht anerkannt, sodass der Gewinn steuerlich um die vGA zu erhöhen ist.

Verdeckte Einlagen sind das Gegenstück zur vGA, der Gesellschaft werden zu Lasten der Gesellschafter Vorteile zugewandt. Die Korrektur erfolgt durch eine entsprechende Verminderung des Gewinns.

Im Rahmen der KSt gelten ein generelles **Dividenden- und Veräußerungsprivileg**. Dies bedeutet, dass Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne solange steuerfrei bleiben, bis sie den Bereich der Körperschaften verlassen. Aufgrund der gesetzlichen Fiktion nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben in Höhe von fünf Prozent bleiben letztlich nur 95 Prozent dieser Erträge steuerfrei.

Frage 4: Wie sind verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen in der KSt zu behandeln?

Auch im Rahmen der KSt sind bestimmte Aufwendungen vom Abzug ganz oder zum Teil ausgeschlossen (z.B. Geldstrafen und die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen).

Um den „Handel“ mit Verlustvorträgen zwischen Gesellschaften zu erschweren, setzt die Nutzung von Verlusten neben der rechtlichen auch die wirtschaftliche Identität zwischen der Körperschaft, die den Verlust erzielt hat, und derjenigen, die den Verlust „nutzt“, voraus.

Auf die ESt und auf die KSt werden seit 1995 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag (SolZ) erhoben.

IV. Gewerbesteuer

Steuerpflicht

Die Gewerbesteuer (GewSt) wird von den Gemeinden erhoben, die mittels des Hebesatzes die Höhe der Steuerbelastung festlegen. Im Gegensatz zu den Personensteuern ESt und KSt ist die GewSt eine **Objektsteuer**, der inländische Gewerbebetriebe unterliegen. Dazu gehören Einzelkaufleute und Personengesellschaften, die eine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Bei Personengesellschaften mit mehreren Geschäftsfeldern reicht es aus, wenn selbst ein unbedeutendes Geschäftsfeld als gewerblich zu werten ist. Es „infiziert“ die gesamte Mitunternehmerschaft, die dann insgesamt als Gewerbebetrieb anzusehen ist. Juristische Personen (z.B. Kapitalgesellschaften) gelten ebenso wie Personengesellschaften ohne eine natürliche Person als voll Haftender (z.B. GmbH & Co. KG) unabhängig von den genannten Merkmalen stets als Gewerbebetrieb.

Grundsätzlich ist jeder Gewerbebetrieb einzeln der GewSt unterworfen. Analog zur KSt können jedoch Organschaften gebildet werden.

Betriebsaufspaltung

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

Beim Betriebsunternehmen vermindert der Mietaufwand die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage, während die Tätigkeit des Besitzunternehmens als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren und damit nicht gewerblich ist. Insgesamt betrachtet sinkt dadurch die Gewerbesteuerlast. Das ist jedoch dann nicht möglich, wenn dies als Betriebsaufspaltung eingestuft wird. Davon wird dann ausgegangen, wenn hinter beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter stehen (**personelle Verflechtung**) und die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden (**sachliche Verflechtung**). In diesen Fällen wird auch das Besitzunternehmen als Gewerbebetrieb mit entsprechenden Einkünften behandelt. Damit kommt es nicht zur angestrebten Steuerersparnis, der Besitzgesellschaft als Personengesellschaft steht jedoch ein eigener Freibetrag bei der GewSt zu.

Gewerbeertrag

Maßgebend für die GewSt ist der Gewerbeertrag, d.h. der zunächst nach den Vorschriften des EStG bzw. des KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der jedoch entsprechend dem GewStG gewissen Korrekturen unterliegt.

Hinzurechnungen

Die vom GewStG geforderten Hinzurechnungen — hier werden nur die wesentlichen erläutert — sollen insbesondere **unterschiedliche Finanzierungsrelationen** der Gewerbebetriebe ausgleichen. Andernfalls würden Unternehmen bevorzugt, die statt einer Finanzierung durch Eigenkapital andere Finanzierungsformen nutzen, da diese zu Betriebsausgaben und damit Steuererminderungen führen.

Um eine Gleichbehandlung der unterschiedlichen Finanzierungsformen zu gewährleisten, werden 25 Prozent der einen Freibetrag von 100.000 Euro übersteigenden Finanzierungsaufwendungen (z.B. der Zinsen) dem Gewinn hinzugerechnet. Auch Entgelte für andere Finanzierungsformen (z.B. Miete oder Leasing) gelten — anteilig — als Finanzierungsaufwendungen (vgl. Grefe, S. 336 ff.).

Aus **steuersystematischen Gründen** ist der Gewinn um Verlustanteile an gewerblichen Personengesellschaften zu erhöhen. Sie würden sonst mehrfach — sowohl bei der defizitären Personengesellschaft als auch bei ihren Gesellschaftern — steuermindernd erfasst.

Frage 5: Was ist eine Betriebsaufspaltung?

Kürzungen

Analog sind entsprechende **Gewinnanteile** zu kürzen, um Doppelbesteuerungen zu verhindern. Um eine Doppelbelastung betrieblichen Grundbesitzes durch GewSt und Grundsteuer zu vermeiden, können 1,2 Prozent seines Einheitswerts abgezogen werden.

Ein Gewerbeverlust kann nicht zurückgetragen werden, er mindert in den Folgejahren — gegebenenfalls beschränkt — den Gewerbeertrag. Voraussetzung ist neben der Unternehmensgleichheit, insbesondere bei Personengesellschaften, Unternehmergleichheit, d.h. der an die Person des Mitunternehmers gebundene Verlust ist grundsätzlich nicht auf andere Personen übertragbar.

Steuerberechnung

Auf den so ermittelten Gewerbeertrag wird die **Steuermesszahl** von 3,5 Prozent angewendet, was den **Steuermessbetrag** ergibt. Bei natürlichen Personen/Personengesellschaften ist ein Freibetrag von 24.500 Euro zu berücksichtigen. Liegen die Betriebsstätten eines Gewerbebetriebes in mehreren Gemeinden, wird der Steuermessbetrag im Verhältnis der Arbeitslöhne in die Anteile der einzelnen Gemeinden zerlegt.

Die auf die Gemeinde entfallende GewSt ergibt sich durch Multiplikation des Steuermessbetrages mit dem jeweiligen **Hebesatz**, der in der Regel zwischen 200 (Mindesthebesatz) und 500 Prozent liegt (vgl. Statistische Ämter 2011).

V. Umsatzsteuer

Umsätze

Steuergegenstand der Umsatzsteuer (USt) sind alle im Inland (Deutschland) steuerbaren Umsätze, sofern sie nicht steuerbefreit sind (**steuerpflichtige Umsätze**). Dazu zählen **Lieferungen oder sonstige Leistungen**, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausführt. Die Erfüllung eines Verpflichtungsgeschäftes gilt als Lieferung, wenn sie durch die Übertragung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand von einem Unternehmer an einen Abnehmer erfolgt. Geschieht dies nicht (z.B. bei Dienstleistungen oder Kreditvergaben), spricht man von sonstiger Leistung.

Innergemeinschaftlicher Erwerb und Einfuhr

Daneben sind als innergemeinschaftliche Erwerbe entgeltliche Lieferungen **aus der EU** in das Inland steuerpflichtig, sofern sowohl der Lieferant als auch als Abnehmer als Unternehmer beteiligt sind. Unabhängig von den Beteiligten und von einem eventuellen Entgelt unterliegt die Einfuhr eines Gegenstandes aus einem Land **außerhalb der EU** (Drittland) immer der Einfuhrumsatzsteuer.

Unternehmer und Unternehmen

Als Unternehmer, d.h. als **Steuerschuldner**, gelten alle rechtsfähigen (natürlichen und juristischen) Personen, die auf Dauer einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht (nicht Gewinnerzielungsabsicht) selbständig, d.h. nicht weisungsgebunden, nachgehen.

Jeder Unternehmer hat umsatzsteuerlich nur ein Unternehmen, das seine gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit umfasst (vgl. Lippross, S. 103). Leistungen innerhalb des Unternehmens gelten ebenso als nicht steuerbare Innenumsätze wie Umsätze zwischen Unternehmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft.

Entgelt

Gegen Entgelt erfolgt ein Umsatz dann, wenn ein **Leistungsaustausch** (Leistung und Gegenleistung) zwischen mindestens zwei Beteiligten vorliegt. Kein Leistungsaustausch und damit auch kein Umsatz liegt z.B. mangels Entgelt bei einer echten Schenkung oder mangels Leistung bei einem echten Schadensersatz vor.

Lieferort

Umsätze sind in Deutschland dann **steuerbar**, wenn sich der Umsatzort im Inland befindet. Dies ist bei einer **Lieferung** dann der Fall, wenn sich der Lieferort, d.h. in der Regel der Ort, an dem der Transport des Liefergegenstandes beginnt, im Inland befindet. Demgegenüber liegt der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs dort, wo sich der Ge-

genstand am Ende seines Transportes befindet (Bestimmungslandprinzip). Entsprechendes gilt für die Einfuhr. Mit diesen Regelungen wird sichergestellt, dass der Umsatzort sowohl bei ausgehenden als auch bei eingehenden Lieferungen im Inland liegt.

Leistungsort

Leistungsort bei Leistungen an Unternehmer ist grundsätzlich der **Sitz des Empfängers**, bei Leistungen an andere Empfänger der Sitz des Leistenden bzw. der Ort der ausführenden Betriebsstätte. Von diesen Regelungen gibt es zahlreiche Ausnahmen: So finden sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (z.B. Architektenleistungen) und Kunst, Sport, Wissenschaft (z.B. Rockkonzerte) dort statt, wo die Leistung bewirkt wird.

Aufwändiger ist die Bestimmung des Leistungsortes bei bestimmten sonstigen Leistungen (z.B. Beratungsleistungen wirtschaftlicher oder technischer Art). Ist der Empfänger Unternehmer, ist der Leistungsort sein Sitz. Gleiches gilt, wenn der Empfänger Privatmann aus einem Drittland ist. Ist dagegen der Empfänger Privatmann aus der EU, so gilt der Sitz des Leistenden als Umsatzort (vgl. Stobbe, S. 60 ff.).

Frage 6: Welche umsatzsteuerlichen Regelungen gelten beim Leistungsort?

Unentgeltliche Wertabgaben

Liegen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen vor oder sind diese mangels Entgelt nicht steuerbar, ist der **Ersatztatbestand** der unentgeltlichen Wertabgaben zu prüfen. Dies gilt dann, wenn Unternehmer Gegenstände oder Leistungen aus dem Unternehmen entnehmen, um sie privat zu nutzen oder sie — bei Überschreiten einer Geringfügigkeitsgrenze — unentgeltlich Personal oder Dritten zu Werbezwecken zuzuwenden. Ort ist hier regelmäßig der Sitz des Unternehmers.

Steuerbefreite Umsätze

Nicht alle steuerbaren Umsätze sind steuerpflichtig, im Sinne des Bestimmungslandprinzips werden z.B. **innergemeinschaftliche Lieferungen** von der USt befreit. Voraussetzung 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. Entsprechendes gilt für **Ausfuhrlieferungen**, wenn ein Unternehmer oder ein sonstiger ausländischer Abnehmer Gegenstände in Drittländer verbringt.

Auch bestimmte inländische Umsätze sind von der USt befreit. Dazu gehören unter anderem wesentliche Teile des Bankgeschäfts (z.B. Kreditgewährung oder Einlagengeschäft), sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (z.B. Vermietung und Verpachtung) sowie die Umsätze der Heilberufe.

Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Die USt bemisst sich in der Regel nach dem zugrunde liegenden Entgelt, gegebenenfalls nach der Mindestbemessungsgrundlage, wenn das Entgelt unter den entstandenen Ausgaben liegt. Auf die Bemessungsgrundlage ist der **allgemeine Steuersatz von 19 Prozent** bzw. der **ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent** (z.B. für Bücher und Lebensmittel) anzuwenden.

Vorsteuerabzug

Von dieser Steuer kann der Unternehmer die in seinen — den gesetzlichen Formvorschriften entsprechenden — Lieferantenrechnungen gesondert ausgewiesene USt als Vorsteuer abziehen, sofern kein **Vorsteuerausschluss** besteht.

Sind Aufwendungen nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen, so ist auch die darauf entfallende Vorsteuer grundsätzlich nicht abzugsfähig. Entsprechendes gilt, wenn Lieferungen und sonstige Leistungen für steuerfreie Umsätze (z.B. von Ärzten) verwendet werden. Der Vorsteuerabzug ist hingegen möglich, wenn die Umsätze aufgrund einer Ausfuhr oder innergemeinschaftlichen Lieferung steuerbefreit sind oder der Unternehmer zur Regelbesteuerung optiert hat und z.B. damit an sich steuerfreie Umsätze der USt unterwirft.

Zahllast

Die sich so auf Grundlage der Wertschöpfung ergebende Umsatzsteuerzahllast ist vom Steuerpflichtigen selbständig zu ermitteln und monatlich bzw. vierteljährlich durch Umsatzsteuervoranmeldung an das Finanzamt zu melden.

Literatur:

- Bornhofen, M.: Steuerlehre 1/2, Rechtslage 2012/11. 33./32. Aufl., Wiesbaden 2012.
 Grefe, C.: Unternehmenssteuern. 15. Aufl., Ludwigshafen 2012.
 Lippross, O.-G.: Umsatzsteuer. 22. Aufl., Achim 2008.
 Schneider, B./Schneider W.: Die Besteuerung des Unternehmens — Grundlagen und Einkommensteuer. In WISU 36. Jg. (2007a), S. 476 - 480.

Schneider, B./Schneider W.: Die Besteuerung des Unternehmens — Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer. In: WISU, 36. Jg. (2007b), S. 652 - 655.

Schneider B./Schneider W.: Einführung in die Unternehmensbesteuerung. 4. Aufl., Göttingen 2011.

Statistische Ämter des Bundes und der Länder (Hrsg.): Hebesätze der Realsteuern. Ausgabe 2010, Düsseldorf 2011 (www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Publikationen/Fachveroeffentlichungen/FinanzenSteuern/Steuern/Realsteuer/HebesaetzeRealsteuern,templateId=renderPrint.psmI)

Stobbe, T.: Steuern Kompakt. 11. Aufl., Sternenfels 2012.

Die Fragen werden im WISU-Repetitorium beantwortet.