

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergesellschaft

Sandor | *Steuerberater*
Welcel | *Diplom-Kaufmann*

Maschmühlenweg 8

37073 Göttingen

Tel.: 0551/4921680

Mail: kanzlei@stb-welcel.de

Inhaltsverzeichnis

1. Unternehmergeellschaft	3
1.1 Einführung der Unternehmergeellschaft	3
1.2 Besteuerung der Unternehmergeellschaft	3
2. Körperschaftsteuer	4
2.1 Allgemeines	4
3. Gewinnermittlung	5
3.1 Gewinnermittlungszeitraum	5
3.2 Die Gewinnermittlung nach HGB bei Körperschaften	5
3.3 Grundsätzliches	5
4. Einkommensermittlung	6
4.1 Der erste Schritt: Ermittlung des Steuerbilanz-Gewinns	6
4.2 Rekonstruktion des § 268 HGB	6
4.3 Das richtige Jahresergebnis (Veranlagungszeitraum und Einkommensermittlungszeitraum)	6
4.4 Der zweite Schritt: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	7
4.4.1 Überblick	7
4.4.2 Erläuterungen zum Schema	8
5. Verdeckte Gewinnausschüttung	10
5.1 Übersicht/Grundlagen	10
5.2 Folgen für die Kapitalgesellschaft	10
5.3 Folgen für den Gesellschafter	11
5.5 Option zum Teileinkünfteverfahren bei Anteilen im Privatvermögen	12
5.5.1 Der Ausnahmefall	12
5.5.2 Antragsvoraussetzungen	12
5.5.3 Wirkungsweise der Option	13
5.5.4 Zeitpunkt der Antragstellung	13
6. Gewerbesteuer	14
6.1 Steuergegenstand	14
6.2 Wirkung der Gewerbesteuer	14
6.3 Beginn der Steuerpflicht	14
6.4 Erlöschen der Steuerpflicht	14
6.5 Besteuerung nach dem Gewerbeertrag	15
6.6 Hebesatz	15
6.7 Zuständigkeiten	15
7. Umsatzsteuer	16
7.1 Umsatzsteuer als indirekte Steuer	16
7.2 Das Allphasen-Nettoumsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug	16
7.3 Voranmeldungsverfahren	17
7.4 Steuererklärungsverfahren	17
7.5 Besteuerungsformen	18
7.6 Umsatzarten	18
7.7 Steuerbarkeit der Umsatzarten	18

1. Unternehmergesellschaft

1.1 Einführung der Unternehmergesellschaft

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) wird das GmbH-Recht modernisiert und dereguliert. Existenzgründungen werden erleichtert, die Registereintragung von GmbHs beschleunigt und die internationale Wettbewerbsfähigkeit der GmbH verbessert. Insbesondere die Kapitalaufbringung wird durch das MoMiG erleichtert.

Die Unternehmergesellschaft gem. § 5a GmbHG ist eine Einstiegsvariante der GmbH. Rechtlich handelt sich um keine neue Rechtsform, sondern um eine GmbH mit erleichterten Kapitalerbringungsvoraussetzungen. Insbesondere Existenzgründer können mit wenig Eigenkapital die Vorzüge der Haftungsbeschränkung nutzen, ohne auf ausländische Modelle wie beispielsweise die britische Limited o.ä. ausweichen zu müssen.

1.2 Besteuerung der Unternehmergesellschaft

Die Unternehmergesellschaft ist steuerlich eine Kapitalgesellschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und wird steuerlich wie eine GmbH behandelt (Gewerbebetrieb kraft Rechtsform i.S.v. § 8 Abs. 2 KStG und ebenso bei der Gewerbesteuer).

Die Steuerpflicht für die Körperschaft- und die Gewerbesteuer beginnt mit Beurkundung des Gesellschaftsvertrags, d.h. mit Entstehung der Vorgesellschaft.

Betätigungen vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages, d.h. im Rahmen der Vorgründungsgesellschaft, stellen Betätigungen im Rahmen eines Personenunternehmens (GbR, OHG) dar. Die Besteuerung geschieht über die Gewinnanteile der Gesellschafter zum individuellen Einkommensteuersatz.

Besonderheiten ergeben sich infolge der gesetzlichen Rücklage nach § 5 Abs. 3 GmbHG und deren Auflösung. Zunächst erfolgt die Nennkapitalerhöhung auf 25.000 € und die damit verbundene "Umwandlung" einer Unternehmergesellschaft in eine GmbH zwingend zum Buchwert.

Die Verwendung der gesetzlichen Rücklage zur Kapitalerhöhung führt beim Anteilseigner nicht zu weiteren Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile.

2. Körperschaftsteuer

2.1 Allgemeines

Die KSt ist eine besondere Art der ESt für juristische Personen (insbesondere Kapitalgesellschaften, z.B. AG und GmbH). Wie die ESt gehört die KSt zu den direkten Steuern und ist eine Personensteuer, die nicht vom Einkommen abgezogen werden darf.

ESt und KSt bestehen nebeneinander. Ein von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteter Gewinn rechnet daher zur Bemessungsgrundlage der KSt der Kapitalgesellschaft und im Falle der Weiterausschüttung ebenfalls zur Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer der natürlichen Person.

Im Körperschaftsteuerrecht gelten weitgehend die Grundsätze und Vorschriften des Einkommensteuerrechts, so insbesondere für die Gewinnermittlung, für die Veranlagung und für die Steuerentrichtung.

Der KSt-Satz beträgt aktuell nach § 23 Abs. 1 KStG 15 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag.

3. Gewinnermittlung

3.1 Gewinnermittlungszeitraum

Die KSt ist eine Jahressteuer. Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kj. zu ermitteln. Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr (§ 25 Abs. 1 EStG, § 31 Abs. 1 KStG). Der Gewinn eines Wj. muss aber mit dem Gewinn des Kj. nicht übereinstimmen.

3.2 Die Gewinnermittlung nach HGB bei Körperschaften

3.3 Grundsätzliches

Wie bei den buchführungspflichtigen Personenunternehmen, so wird auch der Gewinn bei den buchführungspflichtigen durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt (Bilanz) (§ 4 Abs. 1 EStG).

Beim reinen Betriebsvermögensvergleich einer Kapitalgesellschaft werden das Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres mit dem Kapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres verglichen (= Betriebsvermögensvergleich i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG). Diese Differenz wird um die Entnahmen (Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)) erhöht und um die Einlagen gemindert. Damit steht der Handelsbilanz-Gewinn einer Kapitalgesellschaft fest.

4. Einkommensermittlung

Für den Hauptfall, d.h. für die Besteuerung der Kapitalgesellschaften (GmbH/AG), gibt es gem. § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte, die auf dem Ergebnis der Handelsbilanz basieren. Diese werden sodann nach dem Dogma der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG) zum Steuerbilanzergebnis transformiert. Der erste Schritt der Einkommensermittlung gilt folglich der Rekonstruktion des Gewinns aus der Handelsbilanz aus dem handelsrechtlichen Jahresergebnis und dessen (geringfügiger) Modifikation durch die Steuerbilanz.

In einem zweiten Schritt wird das Steuerbilanzergebnis umfangreichen rein steuerrechtlichen außerbilanziellen Korrekturen durch das KStG unterzogen, bevor es als zu versteuerndes Einkommen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Körperschaftsteuer bildet (§ 23 Abs. 1 KStG).

4.1 Der erste Schritt: Ermittlung des Steuerbilanz-Gewinns

4.2 Rekonstruktion des § 268 HGB

Nachfolgend wird der Weg aufgezeigt, wie ein üblicher Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft zur Ausgangsgröße »Steuerbilanz-Gewinn« führt.

	Handelsbilanzgewinn
/.	Gewinnvortrag
+	Verlustvortrag
/.	Entnahmen aus Rücklagen
+	Einstellungen in Rücklagen
	<hr/>
	Handelsrechtliches Jahresergebnis (Jahresüberschuss)
+/.	Anpassungskorrekturen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz
	<hr/>
	Steuerbilanz-Gewinn

Abb.: Ableitung des StB-Gewinns aus dem handelsrechtlichen Jahresergebnis

4.3 Das richtige Jahresergebnis (Veranlagungszeitraum und Einkommensermittlungszeitraum)

Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer, d.h. sie wird - unabhängig von der Gewinnermittlungsperiode - für das Kalenderjahr erhoben. Bei Körperschaften, die zur Buchführung verpflichtet sind, ergibt sich der Einkommensermittlungszeitraum (Wirtschaftsjahr) nach dem Gesellschaftsvertrag. Der Gesellschaftsvertrag kann ein

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergesellschaft

abweichendes Wirtschaftsjahr bestimmen, das für die Ermittlung des Einkommens zugrunde zu legen ist. Veranlagungszeitraum ist in diesen Fällen das Kalenderjahr, in welchem das Wirtschaftsjahr endet (§ 7 Abs. 4 Satz 2 KStG).

4.4 Der zweite Schritt: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

4.4.1 Überblick

Die - in der Praxis wesentlichen - Korrekturen des Steuerbilanzgewinns werden auf der 2. Stufe außerhalb der Bilanz vorgenommen. Bei einer Kapitalgesellschaft, die nur eine betriebliche Sphäre hat, sind alle Ausgaben Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG. Wenn diese Ausgaben nach handelsbilanz- und steuerbilanzrechtlichen Gesichtspunkten zu hoch angesetzt worden sind, hat eine entsprechende Korrektur innerhalb der Bilanz zu erfolgen. Wenn diese Ausgaben nach steuerrechtlichen Grundsätzen gesellschaftsrechtlich veranlasst sind (z.B. verdeckte Gewinnausschüttung, dann ändert dies nichts an der betrieblichen Veranlassung auf der 1. Stufe, die Korrekturen haben auf der 2. Stufe außerhalb der Bilanz zu erfolgen.

Zweiter Schritt

Gewinn lt. Steuerbilanz

- + steuerlich nicht abzugsfähige Gewinnminderungen (z.B. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG)
- + nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§§ 3c Abs. 1, 4 Abs. 5 EStG, § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 KStG)
- + steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen (§ 10 KStG)
- + steuerlich nicht ausgleichsfähige Verluste (vor allem § 8 Abs. 4 Satz 4 KStG)
- + Spenden (unabhängig von der Abzugsfähigkeit)
- + vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
- + vGA gem. § 8a KStG
- + Hinzurechnungsbeträge nach dem AStG
- /./ steuerfreie Dividenden und Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 1 und 2 KStG)
- /./ Gewinnanteile und Vergütungen an den Komplementär einer KGaA (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG)
- /./ verdeckte Einlagen
- /./ steuerfreie Vermögensmehrungen (z.B. Investitionszulage)
- + Verlustübernahme in Organschaftsverhältnissen
- /./ Gewinnabführung in Organschaftsverhältnissen

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bei Kapitalgesellschaften = Summe der Einkünfte)

- /./ abzugsfähige Spenden und Beiträge (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
- /./ abzugsfähige Großspenden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 und 5 KStG)
- +/. Einkommensteuerzurechnung in Organschaftsfällen

Gesamtbetrag der Einkünfte

- /./ Verlustabzug (§ 10d EStG, § 8 Abs. 4 KStG)

Einkommen

- /./ (→) Freibetrag (§§ 24, 25 KStG)

zu versteuerndes Einkommen (z.v.E.)

Abb.: Berechnung des z.v. Einkommen (aus Maurer in Preißer, Die Steuerberaterprüfung, Bd. 2. 6. Aufl., Teil C III 2.2.)

4.4.2 Erläuterungen zum Schema

Die körperschaftsteuerlichen Besonderheiten der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich aus der Tatsache, dass die Kapitalgesellschaft keine private Sphäre hat, d.h. alle Ausgaben auf der 1. Stufe betrieblich veranlasst sind. An dieser Stelle werden nur die notwendigen Korrekturen beim zweiten Schritt angesprochen, die außerhalb der Bilanz vorzunehmen sind. Bezüge, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft erhält, bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Betracht (§ 8b Abs. 1 KStG). Dies resultiert aus der Erkenntnis, dass Gewinne von Kapitalgesellschaften nur auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und der natürlichen Person besteuert werden sollen.

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergesellschaft

Zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften« sollen keine zusätzlichen steuerlichen Folgen auslösen.

5. Verdeckte Gewinnausschüttung

5.1 Übersicht/Grundlagen

Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden grundsätzlich anerkannt. Mit der Folge das die Auszahlungen bei der Kapitalgesellschaft Betriebsausgaben darstellen. Auf Ebene der Gesellschafter werden den Einkunftsarten entsprechende Einnahmen erzielt (z.B. Geschäftsführer Anstellungsvertrag -> Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Vermietung einer Immobilie an die GmbH -> Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Darlehenshingabe -> Einkünfte aus Kapitalvermögen).

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) sind gesetzlich nicht definiert, sondern werden von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorausgesetzt.

Eine vGA (gem. KSt-Richtlinien) liegt dann vor, wenn

1. bei der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung vorliegt,
2. die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und
3. sich auf die Höhe des Einkommens der Kapitalgesellschaft auswirkt und (gleichzeitig)
4. in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.

Den Maßstab für die Bewertung bildet der interne oder externe Fremdvergleich.

Beispiele:

Die Kapitalgesellschaft erwirbt einen Gegenstand von einem Gesellschafter zu einem erhöhten Kaufpreis.

Ein Gesellschafter nutzt einen Betriebs-PKW unentgeltlich auch für Privatfahrten, wobei keine Vereinbarung über die Nutzung vorliegt.

Das Gehalt eines angestellten Gesellschafter-Geschäftsführers besteht nur aus Tantiemen (Gewinnanteilen).

5.2 Folgen für die Kapitalgesellschaft

Die Betriebsausgaben für den „überhöhten“ Teil werden nicht zum Abzug zugelassen. Die Vorteile für die Gesellschafter werden als Gewinnausschüttung behandelt.

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergesellschaft

5.3 Folgen für den Gesellschafter

Umwidmung der Einkünfte (z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Einkünften aus Kapitalvermögen).

Die Besteuerung erfolgt dann nach der Abgeltungsteuer bzw. dem Teileinkünfteverfahren.

5.4 Teileinkünfteverfahren

Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 ist es gleichzeitig zur Einführung eines völlig neuen Besteuerungssystems für Kapitalerträge mit Wirkung ab dem 1.1.2009 gekommen.

Es wird ab diesem Zeitpunkt für originäre Erträge im Privatvermögen eine Abgeltungsteuer eingeführt, wonach für Einkünfte aus Kapitalvermögen ein gesonderter Steuertarif gilt. Gemäß § 32d Abs. 1 EStG n.F. erfolgt grundsätzlich eine Besteuerung von Kapitalerträgen, die aus Zinsen, Dividenden, Investmenterträgen, Zertifikaterträgen usw. stammen, mit einem Steuersatz von 25 %.

Eine Zwitterstellung nehmen Anteile i.S.d. § 17 EStG (mind. 1% Beteiligung in den letzten fünf Jahren) ein. Während die laufenden Dividendenerträge der Abgeltungsteuer unterliegen, sind Substanzgewinne (Veräußerungsgewinne i.S.d. § 17 EStG) im Teileinkünfteverfahren zu erfassen.

Dabei werden die Gewinn aus einer Anteilsveräußerung nur noch im Umfang von 40 % steuerbefreit. Korrespondierend dazu vermindert sich auch der Umfang der Abzugsbeschränkung nach § 3c Abs. 2 EStG auf 40 %, der Prozentsatz der abziehbaren Betriebsausgaben folglich auf 60 %.

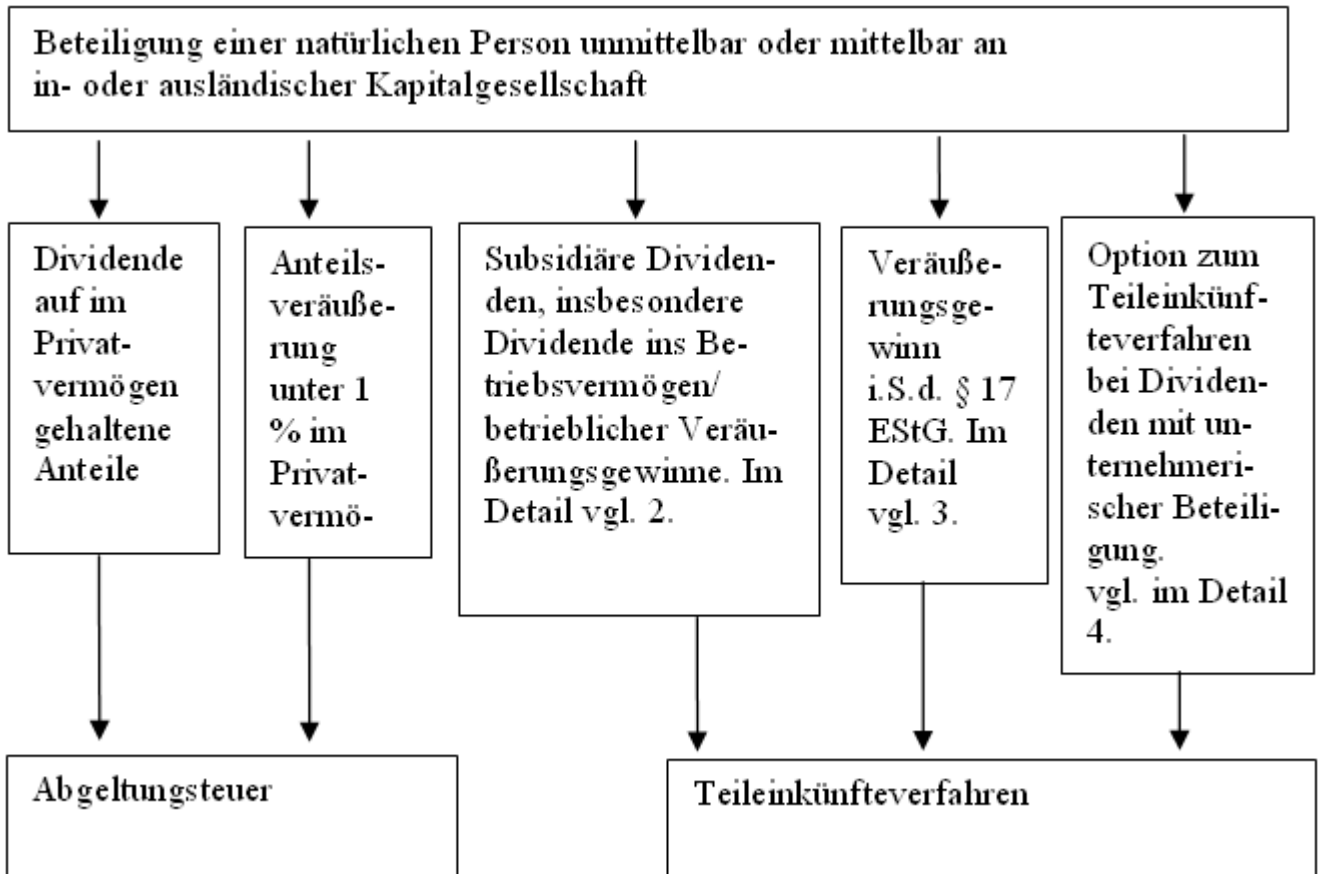
Ein wesentliches Element der Abgeltungsteuer ist, wie bereits der Name sagt die definitive Quellensteuerwirkung zu einem niedrigen Steuersatz allerdings auch ohne Möglichkeit des Abzugs von Werbungskosten.

Zu diesem Zweck wurden der bisher in § 20 Abs. 4 EStG geregelte Sparer-Freibetrag von 750 € (1.500 € bei zusammen veranlagten Ehegatten) und der in § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG geregelte Werbungskosten-Pauschbetrag von 51 € (102 € bei zusammen veranlagten Ehegatten) in § 20 Abs. 9 EStG 2009 zu einem Sparer-Pauschbetrag von 801 € (1.602 € bei Ehegatten) zusammengefasst. Anders als dies die Bezeichnung "Pauschbetrag" vermuten lässt, ist aber künftig ein Abzug der den Pauschbetrag übersteigenden tatsächlichen Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen (!).

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde diese Abgeltungswirkung teilweise eingeschränkt und für Teilbereiche des Bezugs von Dividenden die alternative Option zum Teileinkünfteverfahren eingeführt.

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergesellschaft

Es ergeben sich damit zusammenfassend folgende Anwendungsbereiche des Teileinkünfteverfahrens:



5.5 Option zum Teileinkünfteverfahren bei Anteilen im Privatvermögen

5.5.1 Der Ausnahmefall

Gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG 2009 kann für Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (im Wesentlichen Dividenden) die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beantragt werden. Dies ist insbesondere von Bedeutung, wenn Werbungskosten im Zusammenhang mit der Beteiligung in Abzug gebracht werden sollen, denn § 20 Abs. 9 EStG findet im Falle einer Option zum Teileinkünfteverfahren keine Anwendung.

5.5.2 Antragsvoraussetzungen

Der Antrag ist nur zulässig, wenn der Gesellschafter irgendwann im Veranlagungszeitraum der "erstmaligen" Antragstellung folgende Voraussetzungen erfüllt:

- mindestens 25 %ige unmittelbare Beteiligung an der Kapitalgesellschaft oder

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergesellschaft

- mindestens 1 %ige unmittelbare Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und "berufliche Tätigkeit" für die Kapitalgesellschaft.

Die Regelung setzt nicht voraus, dass für die Beteiligung Finanzierungskosten angefallen sind. Eine Antragstellung ist also auch dann zulässig, wenn keine Werbungskosten vorliegen, aber die 60 %-Besteuerung sich als günstiger erweist als die Abgeltungsteuer von 25 %. Dies ist abhängig vom persönlichen Steuersatz des Anteilseigners.

Die Regelung setzt auch keine aktuellen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG voraus. Die Option kann auch nur dazu dienen, die tatsächlich entstandenen Werbungskosten zu 60 % im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen (Rz. 143 Anwendungsschreiben).

5.5.3 Wirkungsweise der Option

Im Falle einer wirksamen Antragstellung sind § 32d Abs. 1 EStG d.h. der 25 %ige Sondersteuersatz (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG, Beschränkung des Teileinkünfteverfahrens auf den betrieblichen Bereich) und § 20 Abs. 9 EStG (Abzugsverbot für Werbungskosten im Zusammenhang mit der Beteiligung) nicht anzuwenden. Daraus folgt die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens

- a. mit 60 %iger Steuerpflicht der Dividenden (Teileinkünfteverfahren);
- b. und § 3c Abs. 2 EStG findet Anwendung auf Werbungskosten, die mit den Vermögensmehrungen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) in Zusammenhang stehen. Dies ist nach der Antragstellung der Fall, denn die Einnahmen unterliegen infolge der Nichtanwendung des § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG dem Teileinkünfteverfahren).
- c. mit 60 %iger Abziehbarkeit der Werbungskosten gem. § 3c Abs. 2 EStG;
- d. mit Versteuerung des steuerpflichtigen Teils der Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG mit dem persönlichen Steuersatz;
- e. und kein Abzug des Sparerpauschbetrags nach § 20 Abs. 9 EStG.

5.5.4 Zeitpunkt der Antragstellung

Der Antrag muss gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG spätestens zusammen mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gilt, beim Finanzamt eingereicht werden. Hierbei müssen die Antragsvoraussetzungen für diesen Veranlagungszeitraum belegt werden. Die Finanzverwaltung fordert ausdrücklich, dass der Antrag spätestens mit der Einkommensteuer-Erklärung für diesen Veranlagungszeitraum gestellt werden muss; eine Antragstellung im Rechtsbehelfsverfahren ist also nicht mehr möglich. Es handelt sich um eine Ausschlussfrist (Rz. 141 Anwendungsschreiben).

6. Gewerbesteuer

6.1 Steuergegenstand

Steuergegenstand bei der GewSt ist der Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 GewStG), soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. EStG zu verstehen (§ 2 Abs. 1 GewStG).

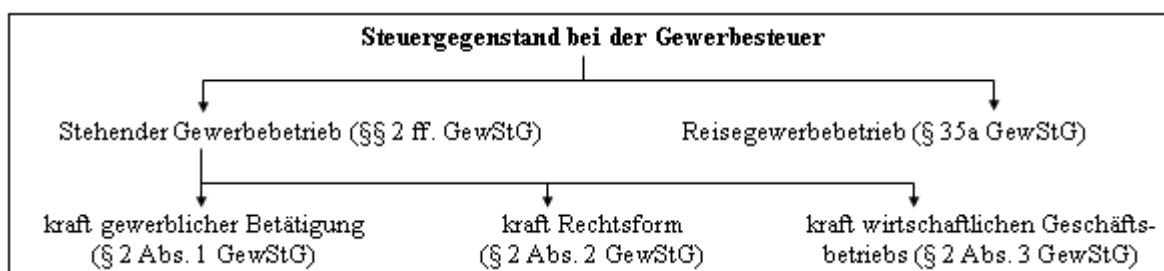


Abb.: Steuergegenstand bei der Gewerbesteuer

6.2 Wirkung der Gewerbesteuer

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007 (BGBl I 2007, 1912) wird in § 4 Abs. 5b EStG geregelt, dass die GewSt keine Betriebsausgabe darstellt (gilt auch für Kapitalgesellschaften).

Trotz dieses Abzugsverbots ist die handelsrechtlich zu passivierende Gewerbesteuerrückstellung aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch in der Steuerbilanz auszuweisen.

6.3 Beginn der Steuerpflicht

Die Steuerpflicht kraft Rechtsform beginnt bei Kapitalgesellschaften mit der Eintragung in das Handelsregister. Von diesen Zeitpunkten ab kommt es auf Art und Umfang der Tätigkeit nicht an.

Die nach außen tätig gewordene Vorgesellschaft bildet zusammen mit der später eingetragenen Kapitalgesellschaft oder einem anderen Unternehmen i.S.d. § 2 Abs. 2 GewStG einen einheitlichen Steuergegenstand.

6.4 Erlöschen der Steuerpflicht

Bei den Kapitalgesellschaften und den anderen Unternehmen i.S.d. § 2 Abs. 2 GewStG erlischt die Gewerbesteuerpflicht - anders als bei Einzelkaufleuten und

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergeellschaft

Personengesellschaften - nicht schon mit dem Aufhören der gewerblichen Betätigung, sondern mit dem Aufhören jeglicher Tätigkeit überhaupt. Das ist grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem das Vermögen an die Gesellschafter verteilt worden ist.

6.5 Besteuerung nach dem Gewerbeertrag

Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Bei der Berechnung der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag (§ 7 und 10 GewStG) ist von einem Steuermessbetrag (§ 11 GewStG) auszugehen. Dieser ist durch Anwendung eines Hundertsatzes (Steuermesszahl) auf den Gewerbeertrag zu ermitteln.

Übersicht über die Ermittlung der GewSt:

Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)

+ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)	
= Summe	
/ . Kürzungen (§ 9 GewStG)	
= Gewerbeertrag (abrunden auf volle 100 €; § 11 Abs. 1 GewStG)	
/ . 24 500 € Freibetrag	
= verbleibender Betrag	
× Steuermesszahl (§ 11 Abs. 2 GewStG)	
= Steuermessbetrag × Hebesatz der Gemeinde (§ 16 GewStG)	
= Gewerbesteuer	

6.6 Hebesatz

Die Steuer wird auf Grund des Steuermessbetrags (§ 14 GewStG) mit einem Hundertsatz (Hebesatz) festgesetzt und erhoben, der von der hebeberechtigten Gemeinde (§§ 4, 35a GewStG) zu bestimmen ist (§ 16 Abs. 1 GewStG).

Der Hebesatz für Göttingen beträgt 430 %.

6.7 Zuständigkeiten

Für die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen und für die Festsetzung Nach § 184 AO wird der Steuermessbetrag durch einen Steuermessbescheid festgesetzt.

Die Steuer wird aufgrund des Steuermessbetrages von der Gemeinde mit einem Hundertsatz (Hebesatz) festgesetzt und erhoben (§ 4 GewStG).

7. Umsatzsteuer

7.1 Umsatzsteuer als indirekte Steuer

Die USt ist eine Verkehrsteuer, mit der grundsätzlich der gesamte private und öffentliche Verbrauch belastet wird. Wirtschaftlich wird die USt vom Verbraucher getragen (Steuerschuldner). Steuerschuldner ist jedoch der Unternehmer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Weil die USt vom Verbraucher auf dem Umweg über den Unternehmer erhoben wird, zählt sie zu den indirekten Steuern. In bestimmten Fällen wird jedoch die Steuerschuldnerschaft umgekehrt, indem der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird (§ 13b UStG; Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers).

7.2 Das Allphasen-Nettoumsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug

Die USt ist so gestaltet, dass bei gleichem Steuersatz alle Waren und Dienstleistungen, wenn sie beim Endverbraucher ankommen, in gleicher Höhe belastet sind, unabhängig davon, wie viel Wirtschaftsstufen eine Ware oder Dienstleistung auf ihrem Weg zum Endverbraucher durchlaufen hat. Eine Erhebung der Steuer von der Steuer ist grundsätzlich ausgeschlossen. Dies wird durch den Vorsteuerabzug des § 15 UStG erreicht. Er berechtigt den Unternehmer, von der Steuer, die er für seine Umsätze schuldet, die Umsatzsteuerbeträge (Vorsteuern) abzuziehen, die ihm andere Unternehmer für ihre an ihn ausgeführten steuerpflichtigen Umsätze offen in Rechnung gestellt haben (§ 14 UStG).

Der Unternehmer hat die von ihm geschuldete USt auch dann zu entrichten, wenn sie vom Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen wird, bei ordnungsgemäßer Inrechnungstellung von ihm aber als Vorsteuer abgezogen werden könnte. Es ist nicht sachlich unbillig, dass der leistende Unternehmer unabhängig vom Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zur USt veranlagt wird (BFH Beschluss vom 4.4.2003, V B 212/02, BFH/NV 2003, 1098).

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergeinschaft

Beispiel 1:

Händler A liefert		Händler B liefert		Händler C liefert		Endverbraucher D
für 100 € + 19 € USt		für 200 € + 38 € USt		für 300 € + 48 € USt		zahlt 357 € an C
↓ zahlt 19 € an FA.		↑ B erhält 19 € Vor- steuer vom FA	↓ zahlt 38 € an FA.	↑ C erhält 38 € Vor- steuer vom FA	↓ zahlt 57 € an FA.	Der Endverbraucher hat keinen Vorsteuerabzug und trägt somit die USt.
Diesen Betrag hat A von B bei der Zahlung des Kaufpreises erhalten.		Diesen Betrag hat B von C bei der Zahlung des Kauf- preises erhalten.		Diesen Betrag hat C vom Endver- braucher D bei der Zah- lung des Kaufpreises erhalten.		
FA:	+ 19	/ . 19	+ 38	/ . 38	+ 57	insgesamt + 57
Durch die Belastung beim Endverbraucher erhält der Fiskus 57 € USt. Die Unternehmer in den einzelnen Wirtschaftsstufen sind mit der USt nicht belastet. Dies wird durch den Vorsteuerabzug erreicht.						

Abb.: Wirkungsweise der USt

Aus dem Beispiel wird deutlich, dass die USt eine nur beim Verkauf an den Letztverbraucher sich realisierende Steuer ist. Verdirbt eine Ware oder kann sie aus anderen Gründen nicht verkauft werden, so erhält der Fiskus keine Steuer.

7.3 Voranmeldungsverfahren

In der Praxis hat jeder Unternehmer eine Vielzahl sog. Vorumsätze, denen eine mehr oder weniger große Zahl von ausgeführten Umsätzen gegenübersteht. Die Verrechnung der Vorsteuer mit der Steuer wird im Rahmen der monatlich bzw. vierteljährlich von den Unternehmern abzugebenden Voranmeldungen vorgenommen. Der Voranmeldungszeitraum ist grundsätzlich das Kalendervierteljahr (§ 18 Abs. 2 UStG).

Die Voranmeldung ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums abzugeben. Gem. § 46 UStDV wird dem Unternehmer aber eine Dauerfristverlängerung gewährt werden. Die Umsatzsteuervoranmeldung kann dann einen Monat später abgegeben und gezahlt werden.

7.4 Steuererklärungsverfahren

Der Unternehmer hat nach § 18 Abs. 3 UStG für das Kj. eine Steuererklärung abzugeben.

Beispiel 2:

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergesellschaft

Ein Unternehmer hat im Voranmeldungszeitraum Juli 07 Umsätze i.H.v. 100 000 € ausgeführt, die dem Steuersatz von 19 % unterliegen, und hat im gleichen Zeitraum selbst Rechnungen über empfangene Leistungen erhalten, in denen Vorsteuerbeträge von insgesamt 10 200 € ausgewiesen sind.

Lösung 2:

Die Zahllast für den Voranmeldungszeitraum Juli errechnet sich wie folgt:

Gesamtbetrag der Entgelte	100 000 €
darauf 19 % Umsatzsteuer	19 000 €
abzugsfähige Vorsteuer	<u>10 200 €</u>
an das FA zu zahlen	8 800 €

7.5 Besteuerungsformen

Besteuerungsformen	
Regelbesteuerung (§§ 1–18 UStG) Normalfall Kleinunternehmerbesteuerung (§ 19 Abs. 1 und 2 UStG)	Besondere Besteuerungsformen <ul style="list-style-type: none"> • Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG); • Differenzbesteuerung (§ 25a UStG); • Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG); • Besteuerung nach allgemeinen Durchschnittssätzen (§ 23 UStG).

Abb.: Besteuerungsformen bei der Umsatzsteuer

7.6 Umsatzarten

Das UStG kennt die drei folgenden Umsatzarten:

1. Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG),
2. Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG; (Einfuhrumsatzsteuer) und
3. innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG; Inngemeinschaftlicher Erwerb).

7.7 Steuerbarkeit der Umsatzarten

Je nach Umsatzart müssen bestimmte Tatbestandsmerkmale erfüllt sein.

Steuerlicher Rahmen der Unternehmergesellschaft

Lieferungen, sonstige Leistungen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Unternehmer, 2. im Rahmen seines Unternehmens, 3. im Inland, 4. gegen Entgelt oder 5. unentgeltlich Lieferungen gem. § 3 Abs. 1b UStG oder sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9a UStG
Einfuhr	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gegenstand, 2. Einfuhr, 3. Warenweg: Drittlandsgebiet – Zollgebiet
Inneregemeinschaftliche Erwerbe	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eingangslieferung bzw. gleichgestellte Tatbestände (§ 1a Abs. 2 UStG), 2. Warenweg: Gemeinschaftsgebiet – Inland, 3. Erwerb von einem Unternehmen für ein Unternehmen oder von erwerbssteuerpflichtigen Rechtssubjekten i.S.v. § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG, 4. Erwerb im Inland.

Abb.: Steuerbare Umsätze

Obwohl diese Zusammenfassung der Steuern sehr sorgfältig erarbeitet wurde, kann ich auf Grund des Umfangs des Themengebietes keine Garantie über die Richtigkeit der Angaben übernehmen.