

Unternehmensbesteuerung in Deutschland

- No. 150 -

*Ulrich Herfurth / Regina Thums, Rechtsanwälte in Hannover
Heinz Kottik, Steuerberater in Göttingen*

Eine geschäftliche Tätigkeit in Deutschland löst je nach Art und Ausgestaltung insbesondere nach der Wahl der Rechtsform verschiedene Steuerpflichten aus. Dabei ist grundsätzlich zu unterscheiden nach Ertragssteuern (Lohnsteuer, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbeertragssteuer), Verkehrssteuern (z. B. Grunderwerbsteuer, Umsatzsteuer) und Verbrauchssteuern (Mineralölsteuer, Alkoholsteuer usw.). Die Grundlagen des Besteuerungsrechts in Deutschland sind in der Abgabenordnung (AO) gelegt.

Für Unternehmen bedeutsame Änderungen des Steuerrechts wurden in den letzten zehn Jahren durch die Einführung des Umwandlungssteuergesetzes 1994, die Steuerreform 1999/2000/2001 und das Steuersenkungsgesetz 2001 mit Ergänzungen bewirkt.

Steuerpflicht in Deutschland

Unbeschränkte Steuerpflicht

Der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht unterliegen alle Personen, die in Deutschland entweder ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Dabei hat eine Person dann ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, wenn sie sich – auch ohne eine Wohnung zu nehmen – zeitlich zusammenhängend länger als sechs Monate in Deutschland aufhält. Kurze (Urlaubs-) Auslandsaufenthalte unterbrechen diese Sechs-Monatsfrist nicht. Für natürliche Personen, die in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber inländische Einkünfte beziehen, gelten Sonderregelungen.

Beschränkte Steuerpflicht

Andere Personen im Ausland können in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sein, wenn sie hier

Einkünfte erzielen, etwa aus Kapitalvermögen, Grundbesitz oder gewerblicher Tätigkeit. Die Frage der beschränkten Steuerpflicht stellt sich also regelmäßig bei geschäftlicher oder unternehmerischer Tätigkeit ausländischer Unternehmen in Deutschland.

Doppelbesteuerungsabkommen

Zur Vermeidung doppelter Besteuerung bei internationalen Aktivitäten und grenzüberschreitenden Investitionen hat Deutschland eine Vielzahl von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf dem Gebiet der Ertragsteuern abgeschlossen; solche Abkommen bestehen mit allen größeren Industrieländern. Die verschiedenen DBA folgen zunehmend dem von der OECD entworfenen Vertragsmuster und regeln im Grundsatz, welchem der beiden Abkommenstaaten das Recht zur Besteuerung zugewiesen ist; der andere Staat muß diese Besteuerung dann bei seiner eigenen Erhebung berücksichtigen.

Demgegenüber sind die Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe in Steuerangelegenheiten bisher nur von wenigen Staaten ratifiziert.

Ertragssteuern

Einkommensteuer

Die Einkommensteuer betrifft im Grundsatz alle Personen, im Ergebnis aber natürliche Personen und auf diese Weise auch Personengesellschaften wie GbR, OHG, KG und die Mischformen, wenn sie als Personengesellschaft ausgebildet sind (zum Beispiel die GmbH & Co KG)

Das Einkommensteuergesetz (EStG) unterscheidet sieben Einkunftsarten:

- Gewerbebetrieb
- selbständige Arbeit
- Land- und Forstwirtschaft
- nichtselbständige Arbeit
- Kapitalvermögen.
- Vermietung und Verpachtung
- sonstige Einkünfte

Es gilt das sogenannte Welteinkommensprinzip. Dies bedeutet, dass unbeschränkt steuerpflichtige Personen der deutschen Besteuerung sowohl hinsichtlich der inländischen als auch ihrer ausländischen Einkünfte unterliegen. Für die ausländischen Einkünfte gilt dies vorbehaltlich der Doppelbesteuerungsabkommen.

Für den vertikalen Verlustausgleich und den Verlustrücktrag bzw. Verlustvortrag sind ab 1999 zahlreiche Einschränkungen in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden. Daher können Gewinne und Verluste einer Person aus verschiedenen Einkunftsarten nur noch sehr begrenzt miteinander verrechnet werden.

Die Einkommensteuer fällt für natürliche Personen bei allen der oben genannten Einkunftsarten mit jeweils gleichen Steuersätzen an.

Dabei steigt die Einkommensteuer mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens progressiv an und liegt beispielsweise bei unverheirateten Personen zwischen 19,9 % (ab 14.093 DM zu versteuerndes Einkommen p.a.) und 48,5 % (ab 107.600 DM zu versteuerndes Einkommen p.a.). Das Steuersenkungsgesetz 2001 sieht bis 2005 eine Absenkung des Spitzensteuersatzes auf 42 % vor.

Strukturveränderungen von Unternehmen läßt das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) seit 1995 in bestimmten Fällen steuerneutral zu. Dazu gehören Rechtsformwechsel, Unternehmensverschmelzung, Unternehmensspaltung und andere Maßnahmen nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG). Das Umwandlungssteuerrecht geht nicht mehr davon aus, daß derartige Strukturwechsel Veräußerungen darstellen; stille Reserven müssen also nicht aufgedeckt und als realisierter Gewinn versteuert werden. Allerdings sind derartige Umwandlungen an strenge Formvorschriften gebunden; zur Vermeidung von Mißbrauch gelten

verschiedene Sperrfristen für weitere Transaktionen, in der Regel fünf Jahre.

Veräußerungsgewinne aus der Abtretung von Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen waren bis 1998 bis zu bestimmten Grenzen mit dem halben Steuersatz steuerbegünstigt; der halbe Steuersatz war ab 1999 entfallen, weswegen zahlreiche Unternehmensverkäufe unterlassen wurden. Er wird aber für Fälle, in denen der Unternehmer sein Lebenswerk veräußert, ab 2002 wieder eingeführt. Dadurch unterliegt lediglich die Hälfte des Veräußerungsgewinns der Einkommensbesteuerung.

Im übrigen werden gewerbliche Einkünfte natürlicher Personen ab 2002 nur mit der Hälfte ihres Betrages berücksichtigt (sogenanntes Halbeinkünfteverfahren). Allerdings kann der Steuerpflichtige Aufwand zur Erzielung dieses Einkommens, also etwa Zinsen für die Finanzierung des Erwerbs eines Unternehmens, auch nur zur Hälfte steuerlich geltend machen.

Für die inländische Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Personen gilt ein Mindeststeuersatz von 25 %. Dieser wird in Deutschland dadurch realisiert, daß die Finanzverwaltung bei der Ertragsquelle unmittelbar Beträge als Kapitalertragssteuer einzieht. Sollte jedoch aufgrund eines DBA mit dem betreffenden Land ein niedrigerer Satz an Quellensteuer vereinbart sein, gilt im Ergebnis nur dieser.

Aus Sicht inländischer Steuerpflichtiger ist in Fällen von Geschäftsverkehr und Beteiligungen im Ausland das Außensteuergesetz (AStG) zu beachten. Dieses richtet sich im Kern darauf, an sich in Deutschland steuerpflichtige und in das Ausland verlagerte Erträge zu erfassen. Daher unterstellt das Gesetz in bestimmten Fällen Einkünfte, die in Deutschland besteuert werden, etwa bei zwischengeschalteten Gesellschaften in Niedrigsteuergeländern. In dem Fall werden sogar nicht ausgeschüttete Gewinn der ausländischen Gesellschaft in Deutschland als Ertrag behandelt.

Steuerpflichtige unterliegen einer strengen Informations- und Auskunftspflicht für Sachverhalte nach dem Außensteuergesetz.

Allerdings kollidiert das Gesetz in mehreren Regelungen mit Europarecht, insbesondere im Zusammenhang mit den Änderungen der letzten Steuerreform. Es bestehen daher Bestrebungen, zur Änderung.

Körperschaftsteuer

Juristische Personen, also insbesondere GmbH und AG, unterliegen der Körperschaftsteuer; sie ist eine besondere Form der Einkommensteuer und im Körperschaftsteuergesetz (KStG) geregelt.

Die Körperschaftsteuer beträgt aufgrund des neuen Steuersenkungsgesetzes 2001 sowohl für ausgeschüttete als auch für einbehaltene Gewinne seit 2001 grundsätzlich 25 %. Damit ist die frühere Privilegierung ausgeschütteter Gewinne bzw. Benachteiligung thesaurierter Gewinne beseitigt.

Ausschüttungen auf GmbH-Gewinne und Dividenden auf Aktien werden im Rahmen der persönlichen Besteuerung des Gesellschafters besteuert. Das 25 Jahre lang geltende System zur Anrechnung von gezahlter Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuerpflicht des Gesellschafters fällt mit dem Jahr 2002 ersatzlos weg. Das neue System entspricht den Körperschaftsteuersystemen der meisten ausländischen Staaten und beseitigt die bisherige Benachteiligung ausländischer Gesellschafter, bei denen eine solche Anrechnung nicht erfolgte.

Effektiv wird eine Doppelbesteuerung von Erträgen einer Körperschaft auch nach dem neuen System vermieden. Nach dem neu eingeführten Halbeinkünfteverfahren unterliegt nun nur noch die Hälfte der Einnahmen (des ausgeschütteten Gewinns) der persönlichen Einkommensteuer des Dividendenempfängers. Die Gewinne werden jedoch bereits bei der Gesellschaft vor ihrer Ausschüttung mit 25 % versteuert (s.o.).

Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch natürliche Personen unterliegen ebenfalls dem Halbeinkünfteverfahren.

Einschränkungen bestehen für einbringungsgeborene Anteile an Kapitalgesellschaften. Einbringungsgeborene Anteile sind solche, die z. B. aus der Umwandlung oder Einbringung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft hervorgegangen sind. Für diese Anteile gilt eine siebenjährige Sperrfrist. Veräußerungsgewinne, die deutsche Kapitalgesellschaften aus der Veräußerung von Anteilen an anderen in- und ausländischen Kapitalgesellschaften erzielen, werden ab 2002 bzw. 2001 von der Besteuerung freigestellt. Für einbringungsgeborene Anteile gilt ebenfalls die siebenjährige Sperrfrist.

Dividendenausschüttungen einer Tochterkapitalgesellschaft an eine Mutterkapitalgesellschaften sind faktisch zu 95 % bei dieser freigestellt; innerhalb eines Konzerns wird ein und derselbe Ertrag also nicht etwa mehrfach besteuert.

Sofern zwischen Mutter- und Tochterunternehmen ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen ist, kommt es im übrigen nur auf der Ebene des Organträgers zur Besteuerung, da auch nur dort Ergebnisse anfallen, weil diejenigen der Organgesellschaft dorthin übertragen werden.

Gewerbsteuer

Mit Gewerbesteuer werden alle gewerblichen Unternehmen, unabhängig von ihrer Rechtsform belegt. Grundlage ist das Gewerbesteuergesetz (GewStG). Nicht der Gewerbesteuer unterliegen dagegen freiberufliche Selbständige, auch etwa große Sozietäten von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern etc. (nicht aber in der Rechtsform einer GmbH oder AG).

Die Gewerbesteuer wird von der Gemeinden erhoben, ursprünglich zur Finanzierung des besonderen Aufwands für Infrastruktur, und besteht inzwischen nur noch in einer Besteuerung der Erträge (Gewerbeertragsteuer); die frühere Besteuerung des Kapitalvermögens (Gewerkekapitalsteuer) ist entfallen.

Die Gemeinden haben das Recht, die Höhe der Gewerbesteuer anhand eines sogenannten Hebesatzes festzulegen, der bei kleineren Gemeinden bei 360, bei größeren bei 400 und mehr Punkten liegen kann. Die Gewerbesteuer kann damit zwischen 10 und 20 % des Gewinns betragen. Die gezahlte Gewerbesteuer ist allerdings als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage für die Einkommen- und Körperschaftsteuer abziehbar; wenn das Unternehmen Gewinne erzielt, liegt die Belastung effektiv bei ca. 7 %.

Bei natürlichen Personen wird die Gewerbesteuerbelastung durch eine pauschalierte Anrechnung in Höhe des 1,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrages auf die Einkommenssteuer angerechnet. Erzielt der Steuerpflichtige aber kein Einkommen, bleibt es also bei der vollen Belastung.

Unternehmen im Konzern können einen sogenannten gewerbesteuerlichen Organkreis bilden, in dem sie ihre Erträge saldieren dürfen, um nicht an einem Standort auf Erträge Gewerbesteuer zu ent-

richten, während an einem anderen Verluste vorliegen.

Derzeit bestehen Vorschläge, die Gewerbesteuer abzuschaffen und das entsprechende Steueraufkommen im Rahmen der Einkommensteuer zu erheben.

Lohnsteuer

Die Lohnsteuer ist ebenso wie die Körperschaftsteuer eine besondere Art der Einkommensteuer, die auf nichtselbständige Tätigkeit erhoben wird. Anders als die Körperschaftsteuer ist sie aber mit im Einkommensteuergesetz geregelt.

Mit der Lohnsteuer als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Arbeitnehmer sind die Unternehmen insoweit befaßt, als sie die Lohnsteuer für die Arbeitnehmer berechnen und an das Finanzamt abführen müssen. Geringfügige Beschäftigungen ohne weiteres Beschäftigungsverhältnis (zum Beispiel bis zu 630 DM Monatslohn) sind von der Lohnsteuer befreit.

Die Lohnsteuer deckt den größten Teil des staatlichen Steueraufkommens in Deutschland ab.

Verkehrssteuern

Mehrwertsteuer / Umsatzsteuer

Das Mehrwertsteuersystem ist im Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelt und darauf angelegt, die Wertschöpfung in den einzelnen Verarbeitungs- oder Handelsstufen zu besteuern. Dabei wird auf die abgegebenen Leistungen die Umsatzsteuer aufgeschlagen; diese kann in der nächsten Wirtschaftsstufe grundsätzlich wiederum als Vorsteuer von deren Umsatzsteuerverpflichtung abgezogen werden. Letztlich wird also nur die Differenz, also der geschaffene Mehrwert versteuert. Im Ergebnis zahlt die Umsatzsteuer der Verbraucher, der die Vorsteuer nicht mehr von einer anderen Steuerverpflichtung absetzen kann.

Die Umsatzsteuer beträgt im Normalfall in Deutschland 16 %. Bestimmte Leistungen wie Literatur, Druckwerke oder Leistungen der öffentlichen Versorgung werden jedoch mit 7 % besteuert. Die Umsatzsteuer muß monatlich berechnet und an das Finanzamt abgeführt werden. Diese Frist kann bei geringen Umsätzen durch einen An-

trag auf eine viertel- oder -jährliche Periode verlängert werden.

Grunderwerbsteuer

Neben der Umsatzsteuer ist die Grunderwerbsteuer eine wichtige Verkehrssteuer; sie hat ihre Grundlage im Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG). Jede dingliche Verfügung über ein inländisches Grundstück wird mit 3,5 % seines Wertes besteuert.

Im Juni 2001

www.caston.info

Mehrere tausend Beiträge zu Recht & Wirtschaft International finden Sie kostenfrei im Internet bei caston.info. Dort können Sie nach Schlagwort und Sachgebieten recherchieren.

Unsere Titelliste erhalten Sie auch per Fax.

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

HERFURTH & PARTNER, Rechtsanwälte GbR
Hannover · Göttingen · Brüssel; www.herfurth.de

REDAKTION (Hannover)

verantwortl.: Ulrich Herfurth, Rechtsanwalt; Klaus J. Soyka, Dipl. rer. pol.; Heike Thürnagel, Rechtsanwältin; Anja Dexheimer;

unter Mitarbeit von Kenneth S. Kilimnik, LL.M., M.IUR., Attorney at Law (USA); Angelika Herfurth, Rechtsanwältin; Claudia Beckert, Rechtsanwältin; Jens-Uwe Heuer, Rechtsanwalt; Véronique Demarne, Juriste (F); Regina Thums, Rechtsanwältin; Dr. jur. Konstadinos Massuras, Rechtsanwalt u. Dikigoros (GR); Susana Crisol Díaz, Abogada (E); Joachim Grouven, LL.M., Rechtsanwalt; Christine Klein, Rechtsanwältin; Thomas Gabriel, Rechtsanwalt; Michail B. Chidekel, LL.M., Adwokat (RUS); JUDr. Yvona Rampáková, Juristin (CR); Dr. jur. Xiaqing Zheng, Juristin (CHIN); Tobia Birnbickel; Christian Holst, Dipl.-Kfm. (FH).

KORRESPONDENTEN (Ausland)

in Amsterdam, Athen, Bangkok, Barcelona, Bombay, Brüssel, Budapest, Bukarest, Helsinki, Kiew, Kopenhagen, Lissabon, London, Luxemburg, Madrid, Mailand, Moskau, New York, Oslo, Paris, Peking, Prag, Singapur, Sydney, Stockholm, Tokio, Warschau, Wien, Zürich.

VERLAG

CASTON Wirtschaftsdienst GmbH,
Luisenstr. 5, D - 30159 Hannover,
Telefon 0511 - 30756-50, Telefax 0511 - 30756-60
eMail info@caston.info; Internet www.caston.info

Alle Angaben erfolgen nach bestem Wissen; die Haftung ist auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt. Wiedergabe, auch auszugsweise, nur mit Genehmigung der Herausgeber.