

IWW –Studienprogramm

Vertiefungsstudium

Modul VI

Steuern und Bilanzen

von

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch

I. Gliederung

1	Umsatzsteuer	1
1.1	System der Umsatzbesteuerung	1
1.2	Steuerbare Umsätze	4
	1.2.1 Gemeinsame Voraussetzungen	4
	1.2.2 Lieferung und sonstige Leistung	5
	1.2.3 Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb	6
1.3	Steuerbefreiungen	7
1.4	Bemessungsgrundlagen und Steuersätze	9
1.5	Vorsteuerabzug	10
1.6	Entstehung, Festsetzung und Entrichtung der Umsatzsteuer	13
1.7	Buchhalterische Behandlung der Umsatzsteuer	14
1.8	Übungsaufgaben 1 und 2	14
2	Ertragsbesteuerung der Unternehmen und ihrer (Mit-)Unternehmer bzw. Gesellschafter	16
2.1	Grundsätzliches	16
2.2	Gewerbsteuer	18
2.3	Einkommen- und Körperschaftsteuer	21
2.4	Zuschlagsteuern	23
2.5	Zusammenfassende Würdigung	24
3	Besteuerung beim Vorliegen qualifizierter Beteiligungen	24
3.1	Einführung	24
3.2	Schachtelbeteiligungen	24
3.3	Organschaft	25
	3.3.1 Arten der Organschaft und Voraussetzungen	25
	3.3.2 Organträger und Organ	26
	3.3.3 Gewinnabführungsvertrag	27
	3.3.4 Steuerfolgen	27
	3.3.5 Vorteilhaftigkeitsüberlegungen	28
4	Steuerliche Gewinnermittlung	30
4.1	Steuerliche Gewinnermittlung und Handelsbilanz	30
	4.1.1 Einführung	30
	4.1.2 Steuerlicher Gewinn	31
	4.1.3 Maßgeblichkeitsgrundsatz, Bewertungsvorbehalt und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	32
4.2	Grundzüge der Bilanzierung	34
	4.2.1 Bilanzierungsgegenstände	34
	4.2.2 Begriff des Wirtschaftsgutes und Einteilung der Wirtschaftsgüter	35
	4.2.3 Bilanzierungsgebote, Bilanzierungsverbote und Bilanzierungswahlrechte	36

4.3	Bewertung	37
4.3.1	Bewertungsvorbehalt und Maßgeblichkeitsgrundsatz	37
4.3.2	Wertbegriffe	38
4.3.2.1	Überblick	38
4.3.2.2	Anschaffungskosten	38
4.3.2.3	Herstellungskosten	39
4.3.2.4	Teilwert	40
4.3.2.5	Gemeiner Wert	41
4.3.3	Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens	42
4.3.4	Bewertung des nichtabnutzbaren Anlagevermögens	45
4.3.5	Bewertungsregeln zur Bewertung des Umlaufvermögens	47
4.3.6	Steuerliche Abschreibungen	49
4.3.6.1	Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung	49
4.3.6.2	Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	52
4.3.7	Bewertung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und steuerfreien Rücklagen	53
4.3.7.1	Bewertung von Verbindlichkeiten	53
4.3.7.2	Bewertung von Rückstellungen	54
4.3.8	Bewertung von Entnahmen und Einlagen, Bewertung bei Eröffnung und Erwerb eines Betriebes	55
4.3.9	Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten	58
4.3.10	Zusammenfassende Darstellung der Bewertungsvorschriften	59
4.4	Besonderheiten bei Personengesellschaften	61
4.5	Übungsaufgaben 3 bis 8	62
5	Grundfragen der betrieblichen Steuerpolitik	65
5.1	Steuerpolitik im Rahmen der Unternehmenspolitik	65
5.1.1	Betriebliche Steuerpolitik, steuerliche Aktionsparameter	65
5.1.2	Steuerliche Partialplanung und integrierte Steuerplanung	66
5.1.2.1	Problemstellungen und Begriffe	66
5.1.2.2	Anwendungsbereiche	67
5.1.3	Zur Ermittlung der Steuerzahlungen im Rahmen der Steuerplanung	68
5.1.4	Planungszeitraum - Vergleichszeitraum	70
5.1.5	Unsichere Erwartungen im Rahmen der Steuerpolitik	71
5.2	Ziele und Vorteilskriterien im Rahmen der Steuerplanung	72
5.2.1	Endvermögensmaximierung, Konsummaximierung, Wohlstandsmaximierung	72
5.2.2	Endvermögensmaximierung	73
5.2.3	Kapitalwertmaximierung	75
5.2.4	Steuerendwert- und Steuerbarwertminimierung	77
5.2.5	Vereinfachende Ersatzkriterien des Vorteilsvergleichs und allgemeingültige Aussagen	79
5.3	Übungsaufgaben 9 und 10	80

6	Bilanzpolitik	80
6.1	Grundlagen	80
6.2	Ziele der Jahresabschlusspolitik	83
6.2.1	Zielarten und Zielebenen	83
6.2.2	Ziele der Kapitalbeschaffung	84
6.2.3	Ziele bei der Auszahlungsbeeinflussung	86
6.2.3.1	Handelsbilanzielle Ziele	86
6.2.3.2	Ziele der Steuerbilanzpolitik	87
6.3	Aktionsparameter der Bilanzpolitik	91
6.3.1	Überblick	91
6.3.2	Aktionsparameter bei der Bilanzierung	91
6.3.3	Bewertungsparameter	93
6.3.3.1	Bewertungswahlrechte	93
6.3.3.2	Ermessensspielräume bei der Bewertung	94
6.4	Jahresabschlusspolitische Maßnahmen bei ausgewählten Subzielen	95
6.4.1	Einführung	95
6.4.2	Ausweis eines hohen Gewinns, Vermögens und Eigenkapitals	96
6.4.3	Maßnahmen zur Erreichung einer maximalen steuerlichen Gewinnachverlagerung	97
6.4.4	Zur Vereinbarkeit der Maßnahmen miteinander und Zielkonflikte	98
6.5	Übungsaufgabe 11	99
7	Lösungen zu den Übungsaufgaben	101
8	Anhang	109
Anhang 1:	Einbeziehungsspflichten, -wahlrechte und -verbote bei der Ermittlung der Herstellungskosten	109
Anhang 2:	Übersicht über erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	110
Anhang 3:	Tarif nach § 32a EStG in der für das Jahr 2010 geltenden Fassung nach dem Rechtsstand im Herbst 2009	111

II. Vorbemerkungen und Lehrziele

Ziel dieses Kurses ist es, die aus dem Grundlagenstudium bereits vorhandenen Kenntnisse aus den Bereichen „Steuern und Bilanzen“ zu erweitern und zu vertiefen. Der Kurs baut auf dem Grundlagenstudium auf. Die dort erworbenen Kenntnisse sind für das Studium dieses Kurses unbedingt erforderlich. Das gilt insbesondere hinsichtlich des Inhalts der Kurse 2 bis 6 des Grundlagenstudiums.

Nach dem Studium des ersten Kapitels sollten Sie

- das System der Umsatzbesteuerung verstanden haben,
- die Inhalte der Begriffe der steuerbaren, der steuerpflichtigen und der steuerfreien Umsätze kennen,
- die Bemessungsgrundlagen und Steuersätze der Umsatzsteuer erlernt sowie Kenntnisse des Vorsteuerabzugs haben,
- wissen, wann die Umsatzsteuer entsteht, wann sie festgesetzt wird und wann sie zu entrichten ist,
- Kenntnisse der buchhalterischen Behandlung der Umsatzsteuer besitzen.

Nach der Lektüre des **zweiten Kapitels** sollten Sie

- die Grundzüge der Ertragsbesteuerung der Unternehmen und der Unternehmer bzw. Gesellschafter verstanden haben,
- die grundlegenden Unterschiede zwischen der Ertragsbesteuerung der Personenunternehmen einerseits und der Kapitalgesellschaften andererseits kennen,
- die unterschiedliche Besteuerung der Leistungsvergütungen kennen.

Nach Durcharbeitung des **dritten Kapitels** sollten Sie

- die Rechtsinstitute der Schachtelbeteiligung, der Organschaft und des Gewinnabführungsvertrages sowie die mit ihnen verknüpften Steuerfolgen kennen,
- einfache Vorteilhaftigkeitsüberlegungen zur Herstellung einer Organschaft und zum Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages anstellen können.

Nach dem Studium des **vierten Kapitels** sollten

- Ihnen die Zusammenhänge zwischen der steuerlichen Gewinnermittlung einerseits und der handelsbilanziellen Bilanzierung und Bewertung andererseits geläufig sein,
- Sie die Grundzüge der steuerlichen Bilanzierung und die Bewertungsregeln für die Erstellung der Steuerbilanz kennen,
- Ihnen die Besonderheiten der steuerlichen Gewinnermittlung von Personengesellschaften bekannt sein.

Nach dem Durcharbeiten des **fünften Kapitels** sollten

- Sie die betriebliche Steuerpolitik in den Rahmen der Unternehmenspolitik einordnen können und die Struktur der wichtigsten Probleme der betrieblichen Steuerpolitik kennen,
- Ihnen die Ziele und Vorteilskriterien der betrieblichen Steuerpolitik bekannt sein.

Nach dem Studium des **sechsten Kapitels** sollten Sie

- Grundkenntnisse der Ziele der Bilanzpolitik besitzen,
- einen Überblick über die wichtigsten Aktionsparameter der Bilanzpolitik haben,
- jahresabschlusspolitische Maßnahmen bei ausgewählten Subzielen beurteilen können.

Zum Schluss noch ein wichtiger Hinweis: Zum Verständnis dieses Lehrbriefs ist es unerlässlich, dass Sie die Gesetzestexte des Handelsgesetzbuchs, des Umsatzsteuergesetzes, des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und des Gewerbesteuerergesetzes vorliegen haben. Wichtig ist hierbei, dass es sich um Gesetzestexte in der aktuell gültigen Fassung handelt. Sie sollten unbedingt jeden zitierten Paragraphen im Originaltext nachlesen. Bringen Sie bitte auch zu dem Seminar die genannten Gesetzestexte mit.

III. Leseprobe

-
-
-

1 Umsatzsteuer

...

1.2 Steuerbare Umsätze

1.2.1 Gemeinsame Voraussetzungen

Die **steuerbaren Umsätze** sind in § 1 Abs. 1 UStG definiert. Hierbei handelt es sich um

**Steuerbare
Umsätze**

- *Lieferungen* und *sonstige Leistungen* im Inland,
- die *Einfuhr* von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Zollgebiet und
- den *innergemeinschaftlichen Erwerb* im Inland.

Alle Tatbestände des § 1 Abs. 1 UStG haben grundsätzlich folgende Voraussetzungen gemeinsam:

1. Der Umsatz muss von einem Unternehmer ausgeführt werden,
2. der Umsatz muss die Unternehmenssphäre berühren,
3. der Umsatz muss im Inland erfolgen.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. *Gewerblich* oder *beruflich* ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. *Selbständig* ist eine Tätigkeit dann, wenn sie auf eigene Rechnung und Verantwortung, d. h. auf eigenes Risiko, vorgenommen wird. Die Unternehmereigenschaft ist an keine bestimmte Rechtsform geknüpft. Als Unternehmer i. S. d. UStG kommen vor allem in Betracht:

Unternehmer

- Natürliche Personen (Gewerbetreibende, Freiberufler, Mietshausbesitzer),
- Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & CoKG),
- Kapitalgesellschaften (GmbH, AG).

Im Gegensatz zum Einkommen- kennt das Umsatzsteuerrecht *keine* Zusammenveranlagung von Ehegatten. Hat z. B. der Ehemann eine Metzgerei, die Ehefrau eine andere Metzgerei, so handelt es sich um zwei verschiedene Unternehmen.

Steuerbar können Umsätze nach § 1 Abs. 1 UStG nur dann sein, wenn sie im Rahmen eines Unternehmens ausgeführt werden. Das **Unternehmen** umfaßt nach § 2 Abs. 1 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Es umfaßt hingegen *nicht* die *private* Sphäre.

Unternehmen

Beispiel

Rechtsanwalt R veräußert eine von seinem Onkel ererbte Violine. R ist infolge seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt Unternehmer. Die Veräußerung der Violine fällt nicht in seine unternehmerische, vielmehr in seine private Sphäre. Die Veräußerung ist nicht steuerbar.

Umsätze sind nach § 1 Abs. 1 UStG nur dann steuerbar, wenn sie im Inland erfolgen. Das **Inland** ist nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG weitgehend deckungsgleich mit dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Das Gebiet, das nicht Inland ist, wird in § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG als **Ausland** bezeichnet.

Inland
Ausland

...

4.5 Übungsaufgaben 3 bis 8

...

Aufgabe 8

A, B und C sind die Gesellschafter einer KG. Die KG erzielt im Jahr 1 einen Gewinn von 100 T€. Den Gewinn haben folgende Aufwendungen gemindert:

- a) Gehaltszahlungen an den Geschäftsführer A in Höhe von 300 T€,
- b) Zinsen an B in Höhe von 50 T€ für dessen der KG gewährtes Darlehen von 500 T€,
- c) Pachtzinsen an C für die Zurverfügungstellung eines Grundstücks 70 T€. Das Grundstück dient dem Betrieb der KG zu 100 %.

Die Gewinnverteilung lt. Gesellschaftsvertrag beträgt nach Abzug der sich aus a) bis c) ergebenden Gehalts-, Zins- und Pachtaufwendungen 40 : 30 : 30. Beurteilen Sie den Sachverhalt unter steuerlichen Gesichtspunkten.

...

5 Grundfragen der betrieblichen Steuerpolitik

5.1 Steuerpolitik im Rahmen der Unternehmenspolitik

5.1.1 Betriebliche Steuerpolitik, steuerliche Aktionsparameter

Die **betriebliche Steuerpolitik** (nachfolgend meist nur „Steuerpolitik“ genannt) ist Teil der allgemeinen Unternehmenspolitik. Sie ist zugleich der Kernbereich des universitären Faches „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“, das mittlerweile an fast allen wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten bzw. Fachbereichen gelehrt wird. Die betriebliche Steuerpolitik kann als die *zielgerichtete*, d. h. *planmäßige Ausnutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten* verstanden werden. Anstelle des Begriffs der betrieblichen Steuerpolitik wird deshalb häufig auch der der **betrieblichen Steuerplanung** (nachfolgend meist nur „Steuerplanung“ genannt) verwendet.

**Betriebliche
Steuerpolitik,
betriebliche
Steuerpla-
nung**

Die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten (**steuerliche Aktionsparameter**) lassen sich in drei Gruppen gliedern, und zwar in

1. steuerliche Wahlrechte,
2. steuerliche Ermessensspielräume und
3. steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltungen.

Ermessensspielräume sind Wahlmöglichkeiten, die nicht ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sind, sich aber faktisch ergeben. Sie können auf unbestimmten Rechtsbegriffen, aber auch auf einer ungeklärten Rechtslage beruhen. Von Ermessensspielräumen soll hier nur dann gesprochen werden, wenn der Rahmen des rechtlich Vertretbaren nicht gesprengt wird. Ein bewußter Verstoß gegen eine Rechtsnorm hingegen soll als illegale Praktik bezeichnet werden. Illegale Praktiken werden grundsätzlich nicht behandelt.

**Steuerliche
Wahlrechte**

Steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltungen können sowohl alle betrieblichen Aufbauelemente als auch die betrieblichen Funktionen betreffen. So hat die Besteuerung häufig Einfluss auf die Wahl der Rechtsform (Aufbauelement) oder auch auf die Art der Finanzierung (Funktion).

...

6 Bilanzpolitik

...

6.2 Ziele der Jahresabschlusspolitik

6.2.1 Zielarten und Zielebenen

Die mit der Bilanzpolitik verfolgten Ziele sind i. d. R. nicht Selbstzweck, sondern lediglich Mittel bei der Verfolgung übergeordneter unternehmenspolitischer Ziele. Die bilanzpolitischen Ziele sind somit **Subziele**, d. h. abgeleitete Ziele der Unternehmenspolitik.

Subziele

Unternehmenspolitische Ziele unterschiedlicher Art gibt es auf verschiedenen Zielebenen. Als Ziele auf *einer* oberen Zielebene können z. B. genannt werden:

Unternehmenspolitische Ziele

- Erhaltung oder Steigerung der Ertragskraft des Unternehmens,
- Erhaltung oder Mehrung der Unternehmenssubstanz,
- Erhaltung oder Steigerung des Marktanteils,
- Erhaltung oder Steigerung der Kapitalbeschaffungsmöglichkeiten,
- Steuerung, i. d. R. Senkung der ertragsabhängigen Auszahlungen.

Es ist offensichtlich, dass mit bilanzpolitischen Maßnahmen zwar einige, keinesfalls aber alle unternehmenspolitischen Ziele verfolgt werden können. Von den soeben beispielhaft benannten Zielen auf einer oberen Zielebene kommen in diesem Zusammenhang

- die *Erhaltung* oder *Steigerung der Kapitalbeschaffungsmöglichkeiten* und
- die *Steuerung*, i. d. R. *Senkung der ertragsabhängigen Auszahlungen*

in Betracht. So kann z. B. versucht werden, durch eine möglichst niedrige Bewertung in der Steuerbilanz zum 31.12.01 die Steuerzahlungen für das Jahr 01 möglichst niedrig zu halten. Die Ziele einer Beeinflussung der Kapitalbeschaffungsmöglichkeiten und einer Beeinflussung der ertragsabhängigen Auszahlungen werden häufig unter dem Begriff der *finanzpolitischen Ziele* zusammengefasst.

Finanzpolitische Ziele

Neben finanzpolitischen können mit Hilfe bilanzpolitischer Maßnahmen auch bestimmte *informationpolitische Ziele* verfolgt werden. Sie lassen sich unterscheiden

Informationpolitische Ziele

- in das Ziel, Informationen möglichst zu vermeiden (*Ziel der Informationsvermeidung*), und
- in das Ziel, Informationen in einer bestimmten Weise zu gestalten (*Ziel der Informationsgestaltung*).

...