



Sachstand

Schwellenwerte für die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen in verschiedenen Gesetzen Steuerrecht

Schwellenwerte für die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen in verschiedenen Gesetzen
Steuerrecht

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 013/23
Abschluss der Arbeit: 14.03.2023
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Grundsatz	4
2.	Einkommen- und Körperschaftsteuer	4
3.	Gewerbsteuer	5
4.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	6
5.	Umsatzsteuer	7
6.	Abgabenordnung	10

1. Grundsatz

Die Besteuerung von Unternehmen knüpft grundsätzlich nicht an der Anzahl der Beschäftigten oder am Gesamtumsatz an. Die Auferlegung von Steuern orientiert sich vielmehr am Prinzip der Lastengerechtigkeit, wonach grundsätzlich jeder nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu den öffentlichen Lasten beitragen soll. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts tritt in drei Grundformen auf und kann so dem staatlichen Steuerzugriff ausgesetzt sein. Die in Deutschland erhobenen Steuern knüpfen deshalb regelmäßig an das Einkommen, das Vermögen oder den Konsum des Steuersubjektes an und lassen sich deshalb in die Hauptgruppen Steuern auf den Hinzuwerb, auf den Vermögensbestand und auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen aufteilen.¹

2. Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die Besteuerung des Erwerbseinkommens der Einzelunternehmer und der Personengesellschaften, wie beispielsweise einer offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft, erfolgt nach dem Einkommensteuergesetz (EStG). Das Einkommensteuerobjekt „Summe der Einkünfte“ erfasst dabei das Erwerbseinkommen, also die Gesamtheit der Einkünfte, die der Steuerpflichtige durch eine mit Gewinnabsicht ausgeübte Erwerbstätigkeit erwirtschaftet hat.²

Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften oder sonstige juristische Personen des Privatrechts, sind gemäß § 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu besteuern. Als Ausgangsgröße wird bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage der Gewinn im Sinne der §§ 4, 5 EStG zugrunde gelegt.³ Darüber hinaus wird nach § 8 Abs. 1 S. 1 KStG auch auf die allgemeinen Vorschriften des EStG verwiesen.

Ungeachtet dessen finden sich aber im EStG auch Regelungen, die den Jahresumsatz oder die Anzahl der Mitarbeiter zum Gegenstand haben. Hierzu zählen insbesondere nachfolgende Vorschriften:

So sind INVEST-Zuschüsse für Wagniskapital nach § 3 Nr. 71 EStG unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei,⁴ wenn die Kapitalgesellschaft, deren Anteile erworben oder veräußert werden, weniger als 50 Mitarbeiter (Vollzeitäquivalente) und einen Jahresumsatz von höchstens 10 Millionen Euro hat.

Die vorläufige Nichtbesteuerung einer unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers im Sinne des § 19a Abs. 1 S. 1 EStG ist unter anderem nach § 19a Abs. 3 EStG nur bei kleinst-, kleinen oder mittleren Unternehmen mög-

1 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 23. Auflage, Rn. 60.

2 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Rn. 8.52.

3 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 23. Auflage, Rn. 1243.

4 Brandis/Heuermann/Valta EStG § 3 Nr. 71 Rn. 2.

lich. Die für die Definition maßgebenden Schwellenwerte ergeben sich aus Art. 2 Abs. 1 des Anhangs der Empfehlungen der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36) in der jeweils geltenden Fassung.⁵

Danach sind Kleinstunternehmen (Art. 2 Abs. 3 Empf. 2003/361/EG) Unternehmen, die weniger als zehn Personen beschäftigen und deren Jahresumsatz bzw. Jahresbilanz 2 Millionen Euro nicht überschreiten. Ein kleines Unternehmen (Art. 2 Abs. 2 Empf. 2003/361/EG) definiert sich als ein Unternehmen, das weniger als 50 Personen beschäftigt und dessen Jahresumsatz bzw. Jahresbilanz 10 Millionen Euro nicht übersteigt. Mittlere Unternehmen sind danach (Art. 2 Abs. 1 Empf. 2003/361/EG) Unternehmen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Millionen Euro erzielen oder deren Jahresbilanz sich auf höchstens 43 Millionen Euro beläuft.⁶

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 b) EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 KStG) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze von mehr als 350.000 Euro im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr hat.

Zum Lohnsteuer-Jahresausgleich ist der Arbeitgeber grundsätzlich nach § 42b Abs. 1 S. 1 EStG berechtigt. Gemäß § 42b Abs. 1 S. 2 EStG ist er dazu in der Regel auch verpflichtet, wenn er am 31. Dezember des Ausgleichsjahres mindestens zehn Arbeitnehmer beschäftigt.

3. Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer belastet den Gewerbeertrag und ist somit Ertragsteuer. Ausgangspunkt ist der nach EStG oder KStG ermittelte Gewinn.⁷ Sie tritt als allgemeine Unternehmensteuer einerseits zur Körperschaftsteuer und andererseits zur Einkommensteuer hinzu. Für Kapitalgesellschaften ist sie definitiv; für Personengesellschaften dagegen wegen der pauschalen Anrechnung auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG grundsätzlich nur ein temporäres Belastungselement.⁸

Aber auch hier stellen insbesondere die Regelungen in § 3 Nr. 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auf die Anzahl der Arbeitnehmer und § 11 Abs. 3 GewStG auf den Umsatz ab. So ist nach

5 Brandis/Heuermann/Valta EStG § 19a Rn. 90, 91.

6 https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2fges%2fEWG_EM_2003_361%2fcont%2fEWG_EM_2003_361%2eANH%2ehtm, abgerufen am 07.03.2023

7 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Rn. 12.1.

8 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Rn. 12.4.

§ 3 Nr. 7 GewStG die Hochsee- und Küstenfischerei von der Gewerbesteuer befreit, wenn sie unter anderem mit weniger als sieben im Jahresdurchschnitt beschäftigten Arbeitnehmern betrieben wird.

Die Steuermesszahlen ermäßigen sich nach § 11 Abs. 3 GewStG bei Hausgewerbetreibenden und ihnen gleichgestellten Personen auf 56 Prozent. Hausgewerbetreibende stellen im Auftrag von Gewerbetreibenden oder Zwischenmeistern Waren her, bearbeiten oder verpacken diese, überlassen aber die Verwertung der Arbeitsergebnisse dem auftraggebenden Gewerbetreibenden. Dabei dürfen sie allenfalls vorübergehend unmittelbar für den Absatzmarkt arbeiten.⁹ Die Ermäßigung bei den Hausgewerbetreibenden gleichgestellten Personen, deren Gleichstellung durch förmliche Entschließung der zuständigen Heimarbeitsausschüsse nach § 4 Heimarbeitsgesetz (HAG) erfolgt, wird aber nur gewährt, wenn deren Entgelte aus der Tätigkeit unmittelbar für den Absatzmarkt im Kalenderjahr nach § 14 S. 2 GewStG 25.000 Euro nicht übersteigen.¹⁰

4. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Erbschaftsteuer rechtfertigt sich durch die auf Grund des Erbes oder der Zuwendung im Sinne eines Mittlererwerbs eingetretene Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Empfängers. In ihrer derzeitigen Ausgestaltung knüpft sie als Bereicherungssteuer an die Vermögensmehrung beim Empfänger an. Besteuert wird also nicht das vom Erblasser hinterlassene Vermögen, sondern die Bereicherung, die der Erwerb von Erblasservermögen beim Erben bewirkt.¹¹ Von der Einkommensteuer unterscheidet sie sich dadurch, dass sie nicht an eine am Markt gebildete Wertschöpfung, nicht an das Markteinkommen, sondern an einen Vermögenstransfer anknüpft.¹²

Insbesondere in den Fällen des § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 2, S. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) finden sich aber auch Vorgaben, die die Anzahl der Beschäftigten betreffen.

Für die Gewährung eines Verschonungsabschlages nach § 13a Abs. 1 ErbStG ist grundsätzlich für begünstigtes Vermögen bis zu insgesamt 26 Millionen Euro in Form von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften bei unmittelbarer Beteiligung in Höhe von mehr als 25 Prozent, die Einhaltung einer Lohnsummenregelung erforderlich.¹³ Gemäß § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 2 ErbStG entfällt die Lohnsummenprüfung, wenn der Betrieb nicht mehr als fünf Beschäftigte hat. Bei Beschäftigtenzahlen von mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn wird die Mindestlohnsumme von 400 Prozent auf 250 Prozent nach § 13a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 ErbStG herabgesetzt, bzw. im Fall der Vollverschonung auf Antrag nach § 13a Abs. 10 S. 1

9 Brandis/Heuermann/Gosch GewStG § 11 Rn. 20, 23.

10 Brandis/Heuermann/Gosch GewStG § 11 Rn. 26, 27.

11 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Rn. 15.1.

12 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Rn. 15.3.

13 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Jülicher ErbStG § 13a Rn. 56.

Nr. 4 ErbStG von 700 Prozent auf 500 Prozent. Bei mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten erfolgt die Herabsetzung nach § 13a Abs. 3 S. 4 Nr. 2 ErbStG auf 300 Prozent, im Fall der Vollverschonung gemäß § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 5 ErbStG auf 565 Prozent. Die Regelgrundsätze von 400 Prozent nach § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG bzw. 700 Prozent nach § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 3 ErbStG greifen erst ab 16 Arbeitnehmern.¹⁴

Bei Überschreiten der Höchstgrenze des § 13a Abs. 1 ErbStG von 26 Millionen Euro greift die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG, der der Erwerber wiederum durch einen vorrangigen Antrag nach § 13c Abs. 1 oder Abs. 2 ErbStG ausweichen kann.¹⁵

5. Umsatzsteuer

Steuerobjekt der Umsatzsteuer sind die vom Endverbraucher getätigten geldwerten Aufwendungen für den Konsum von Gütern und Dienstleistungen.¹⁶ Die Konsumaufwendungen sind – ergänzend zum Erwerbseinkommen – ein geeigneter Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Das sozialstaatlich inspirierte Leistungsfähigkeitsprinzip ist demnach die übergreifende Fundamentalregel, die auch das Umsatzsteuerrecht trägt.¹⁷

Aber auch im Umsatzsteuergesetz (UStG) finden sich insbesondere nachfolgende Regelungen, die am jeweiligen Umsatz der Unternehmen anknüpfen:

So gilt nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG grundsätzlich als Kleinunternehmer, wessen Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird.¹⁸ Der Kleinunternehmer hat für seine an sich steuerpflichtigen Umsätze in der Regel keine Umsatzsteuer abzuführen. Daraus ergibt sich praktisch die volle Steuerfreiheit für alle diese Lieferungen und sonstigen Leistungen.¹⁹ Im Gegenzug ist ein Kleinunternehmer dafür auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.²⁰ Auch sind Kleinunternehmer von der Zusammenfassenden Meldung über innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 18a Abs. 4 UStG ausgenommen.

Nach § 1a Abs. 1 Nr. 3 b) UStG liegt darüber hinaus auch kein innergemeinschaftlichen Erwerb vor, sofern die Lieferung an den Erwerber durch einen Kleinunternehmer erfolgt. Für den Fall, dass aber ein Kleinunternehmer Erwerber ist, wird der innergemeinschaftliche Erwerb nach § 1a Abs. 3 Nr. 1 b) nur dann ausgeschlossen, wenn die Erwerbsschwelle gemäß § 1a Abs. 3 Nr. 2

14 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Jülicher ErbStG § 13a Rn. 69.

15 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Jülicher ErbStG § 13c Rn. 1.

16 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Rn. 17.11.

17 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, Rn. 17.13.

18 Bunjes/Korn UStG § 19 Rn. 6, 7.

19 Bunjes/Korn UStG § 19 Rn. 16.

20 Leicht, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 61 2022, Rn. 3.

UStG des Gesamtbetrages der Entgelte für Erwerbe von 12.500 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überstiegen wurde und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht überstiegen wird.²¹ Auf diese Regelung wird darüber hinaus im Rahmen der Lieferkettenfiktion des § 3 Abs. 3a S. 5 UStG für die Definition der Erwerberkreise zurückgegriffen.²²

Weiterhin gelten auch juristische Personen des öffentlichen Rechts nach § 2b UStG grundsätzlich nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen und eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG unter anderem dann nicht vor, wenn der erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 Euro jeweils nicht übersteigen wird. In diesem Fall wird unwiderlegbar vermutet, dass durch die Nichtbesteuerung keine größeren Wettbewerbsverzerrungen eintreten.²³

Nach § 3a Abs. 5 UStG werden sämtliche Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtunternehmer am Ort des Leistungsempfängers erbracht (Empfängerortprinzip). Dies gilt aber nicht, sofern ein Unternehmer nur in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist und dessen Dienstleistungen an nichtsteuerpflichtige Personen in anderen EU-Mitgliedstaaten einen Schwellenwert von 10.000 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreiten wird.²⁴

Eine vergleichbare Regelungen findet sich darüber hinaus in § 3c Abs. 4 UStG für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf. Hier gilt grundsätzlich nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet (Bestimmungslandprinzip).²⁵ Es bleibt auch hier beim Ursprungslandprinzip, wenn die Umsatzschwelle von 10.000 Euro nicht überschritten wird. Der Schwellenwert muss sowohl im vorangegangenen Kalenderjahr als auch im laufenden unterschritten sein.²⁶ Für die Definition des Erwerbers wird in § 3c Abs. 1 S. 3 UStG darüber hinaus unter anderem wieder auf § 1a Abs. 3 UStG und die dort normierte Erwerbsschwelle zurückgegriffen.²⁷

Nach § 4 Nr. 19 a) UStG sind Umsätze von Blinden grundsätzlich steuerfrei, sofern diese nicht mehr als zwei Arbeitnehmer beschäftigen. Auch die Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften durch juristische Personen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit

21 Bunjes/Robisch UStG § 1a Rn. 28.

22 Bunjes/Brandl UStG § 3 Rn. 165b.

23 Bunjes/Korn UStG § 2b Rn. 38.

24 Bunjes/Korn UStG § 3a Rn. 115, 131a.

25 Bunjes/Korn UStG § 3c Rn. 7.

26 Bunjes/Korn UStG § 3c Rn. 27, 28.

27 Bunjes/Korn UStG § 3c Rn. 19.

höchstens drei Vollarbeitskräften zur Überbrückung des Ausfalls des Betriebsinhabers oder dessen voll mitarbeitenden Familienangehörigen ist gemäß § 4 Nr. 27 b) UStG steuerfrei.

Für die Zusammenfassende Meldung über innergemeinschaftliche Warenlieferungen oder Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG nach § 18a Abs. 1 UStG besteht hinsichtlich des Meldezeitraums ein Grenzbetrag von bis zu 50.000 Euro im Kalendervierteljahr, bei dem nach § 18a Abs. 1 S. 2 UStG eine Zusammenfassende Meldung für das Kalendervierteljahr ausreicht. Ansonsten hat der Unternehmer gemäß § 18a Abs. 1 S. 3 UStG eine Zusammenfassende Meldung für den Kalendermonat zu übermitteln. Bei sonstigen Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG wird die vierteljährliche Anzeigepflicht nach § 18a Abs. 2 UStG zu einer monatlichen, wenn bereits die Verpflichtung zur monatlichen Mitteilung nach § 18a Abs. 1 UStG besteht. Zudem kommt auch die Möglichkeiten einer jährlichen Anzeige gemäß § 18a Abs. 9 UStG in Betracht, wenn der Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen/Vorauszahlungen befreit ist.²⁸ Die Summe der Lieferungen und sonstigen Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr dürfen dabei 200.000 Euro nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen. Die Summe der innergemeinschaftlichen Warenlieferungen oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführter Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG dürfen im vorangegangenen Kalenderjahr 15.000 Euro nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen.

Nach § 20 UStG kann das Finanzamt einen Unternehmer als Ausnahme zu dem in § 16 Abs. 1 UStG enthaltenden Grundsatz der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (sog. Soll-Besteuerung) die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (sog. Ist-Besteuerung) gestatten.²⁹ Unter anderem ist dies gemäß § 20 S. 1 Nr. 1 UStG möglich, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 Euro betragen hat.

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, haben gemäß § 23a UStG die Möglichkeit, ihre abziehbaren Vorsteuern durch Anwendung eines Pauschalbetrages von 7 Prozent auf ihre steuerpflichtigen Umsätze zu ermitteln. Dies ist aber unter anderen nur möglich, wenn nach § 23a Abs. 2 UStG der steuerpflichtige Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 45.000 Euro nicht überstiegen hat.³⁰

Darüber hinaus unterliegen gemäß § 24 UStG die Umsätze aus einem landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Betrieb grundsätzlich der Besteuerung mit Durchschnittssätzen.³¹ Der Anwendungsbereich der Durchschnittsbesteuerung ist gemäß § 24 Abs. 1 S. 1 UStG auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe solcher Unternehmer begrenzt, deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 Euro betragen hat.

28 Bunjes/Brandl UStG § 18a Rn. 20.

29 Bunjes/Korn UStG § 20 Rn. 1.

30 Bunjes/Heider UStG § 23a Rn. 2.

31 Bunjes/Brandl UStG § 24 Rn. 96, 105.

6. Abgabenordnung

Darüber hinaus lassen sich auch im Steuerschuld- und -verfahrensrecht insbesondere die nachfolgenden Bestimmungen finden, die am Umsatz anknüpfen:

So gilt hinsichtlich einer Voraussetzung der Selbstlosigkeit nach § 55 der Abgabenordnung (AO) grundsätzlich, dass die Mittel zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden. Eine Ausnahme hiervon besteht gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 Euro.³²

Weiterhin nimmt § 64 AO wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von steuerbegünstigten Körperschaften grundsätzlich von der Steuerbegünstigung aus. Abgemildert wird diese Regelung durch § 64 Abs. 3 AO, nach dem bis zu einer Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro aus dieser Anordnung keine Folgen gezogen werden.³³

§ 67a Abs. 1 AO definiert darüber hinaus sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins als Zweckbetrieb, sofern die Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze von insgesamt 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen.³⁴ Übersteigen die Einnahmen diese Grenze, sind alle sportlichen Veranstaltungen steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.³⁵

Die Mitwirkungspflichten der Beteiligten im Steuerverfahren umfassen bei Geschäftsbeziehungen nach dem Außensteuergesetz (AStG) gemäß § 90 Abs. 3 AO auch Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten. Dazu gehört bei multinationalen Unternehmen mit einem Umsatz von 100 Millionen Euro nach § 90 Abs. 3 S. 3, 4 AO auch die Darstellung der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe sowie die angewandte Verrechnungspreismethode.³⁶ Für kleinere Unternehmen, bei denen im laufenden Wirtschaftsjahr die Summe der Entgelte für die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen 6 Millionen Euro nicht übersteigt oder die Summe der Vergütungen für andere Leistungen nicht mehr als 600.000 Euro beträgt, gilt eine Ausnahme von der umfassenden Dokumentation nach § 6 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV).³⁷

Nach § 138a Abs. 1 AO haben Unternehmen, die einen Konzernabschluss aufzustellen haben, einen länderbezogenen Bericht zu erstellen und dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Voraussetzung für die Erstellung dieses sog. Country-by-Country-Reports (CbC-Report) ist unter anderem gemäß § 138a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, dass die konsolidierten Gesamterlöse des Konzerns

32 Klein/Gersch AO § 55 Rn. 65.

33 Klein/Gersch AO § 64 Rn. 1.

34 Klein/Gersch AO § 67a Rn. 1.

35 Klein/Gersch AO § 67a Rn. 10.

36 Klein/Rätke AO § 90 Rn. 50.

37 Klein/Rätke AO § 90 Rn. 59.

mindestens 750 Millionen Euro betragen.³⁸ Diese Umsatzgrenze ist auch für die Bestimmung einer MNE-Gruppe nach den OECD Model Rules (OECD-MR) zur Einführung einer effektiven globalen Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen vorgesehen.³⁹

Weiterhin begründet § 141 AO eine Buchführungspflicht für den Fall, dass keine Buchführungspflicht nach § 140 AO besteht.⁴⁰ Diese gilt aber gemäß § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 4, 5 AO nur für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte mit einem Gesamtumsatz von mehr als 600.000 Euro im Kalenderjahr oder einem Gewinn von mehr als 60.000 Euro im Wirtschafts- bzw. Kalenderjahr.

Nach § 147a Abs. 1 S. 1 AO wird eine Aufbewahrungspflicht für Aufzeichnungen und Unterlagen von sechs Jahren für Steuerpflichtige bestimmt, die Überschusseinkünfte von mehr als 500.000 Euro im Kalenderjahr erzielen. Im Fall der Zusammenveranlagung gilt der Schwellenwert von 500.000 Euro gemäß § 147a Abs. 1 S. 2 AO für jeden Ehegatten. Die Überschusseinkünfte sind für jeden Ehepartner gesondert zu ermitteln.⁴¹

Darüber hinaus kann gemäß § 200a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AO im Falle einer Mitwirkungsverzögerung ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden, wenn zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner Verpflichtung zur qualifizierten Mitwirkung nicht nachkommt. Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Umsatzerlöse in einem Kalenderjahr mindestens 12 Millionen Euro betragen oder der Steuerpflichtige einem Konzern angehört, dessen Umsatzerlöse im Kalenderjahr 120 Millionen Euro betragen haben.

38 Klein/Rätke AO § 138a Rn. 1, 7.

39 Schnitger/Gebhardt, Pillar Two: Anwendungsbereich und Erhebungsnorm der sog. GloBE Rules, IStR 2023, 113

40 Klein/Rätke AO § 141 Rn. 1.

41 Klein/Rätke AO § 147a Rn. 8.