

Steuereinflüsse im Unternehmen

**an der
Fachhochschule Düsseldorf
Fachbereich Wirtschaft**

Rainer Jurowsky
Christoph Voos

Sommersemester 2018

VORWORT

Im Rahmen der Veranstaltung „**Steuereinflüsse im Unternehmen**“ (2. Semester) wird in didaktischer Hinsicht ein **integrativer Ansatz** verfolgt.

Wie auch in der betrieblichen Praxis Fragen der Unternehmensbesteuerung oftmals nicht ohne Rückgriff auf die Instrumente der Gewinnermittlung (Buchführung und Bilanzierung) gelöst werden können, so wird auch in diesem Modul auf die Inhalte anderer Module Bezug genommen. Hierdurch steigt das praxisrelevante Verständnis für die inhaltlichen Zusammenhänge und die organisatorischen Abläufe im Unternehmen.

Für Sie als Studierende bedeutet dies folgendes:

1. Schädlich ist – wie auch sonst – ein „Schubladendenken“. Sie sollten nicht in Fächern (1. Buchführung, 2. Bilanzierung, 3. Steuern), sondern in inhaltlichen Zusammenhängen (z.B. Verständnis für die steuerlichen Auswirkungen bestimmter Buchungssätze) denken. Nur dies entspricht einem Hochschulstudium, das auf die Erfordernisse der betrieblichen Praxis vorbereitet.
2. Detaillierte Buchführungs- und Bilanzierungskennnisse durch den Besuch des Moduls „**Dokumentationsfunktion der Bilanzierung**“ (1. Semester) sind für den erfolgreichen Besuch dieser Veranstaltung zwingende Voraussetzung. Sie werden erhebliche Schwierigkeiten haben, den Inhalten zu folgen, wenn Sie die entsprechenden Kenntnisse nicht mehr präsent haben. Sollten Sie merken, dass Sie Defizite haben, liegt es in Ihrer eigenen Verantwortung, diese Kenntnisse wieder aufzufrischen. Im Rahmen des Moduls „Betriebliche Steuerlehre“ werden hierzu keine Wiederholungen vorgenommen.
3. Der integrative Ansatz bestimmt nicht nur die Thematik selbst, sondern auch die abschließende Modulprüfung. Der Erfolg in dieser Modulprüfung wird maßgeblich dadurch beeinflusst, wie intensiv die in den Veranstaltungen dargestellten Zusammenhänge nachgearbeitet und durchdrungen werden. Es reicht erfahrungsgemäß nicht aus, Schemata auswendig zu lernen und diese auf die Klausurfälle anzuwenden. Wie in der Praxis können Schemata allenfalls eine Hilfe bei der vollständigen Erfassung von Daten oder bei der Abarbeitung wiederkehrender Prozesse sein, sie können aber keinesfalls das eigene Nachdenken ersetzen. Nachdenken wiederum kann nur derjenige, der die Inhalte – und damit auch die fachlichen Zusammenhänge – verstanden hat. Dies erfordert Zeit und damit eine angemessene und sorgfältige Klausurvorbereitung.

März 2018

Prof. Dr. Rainer Jurowsky
Prof. Dr. Christoph Voos

LITERATUREMPFEHLUNGEN

Allgemeiner Literaturhinweis

In der Veranstaltung „Steuereinflüsse im Unternehmen“ steht die Vermittlung und Umsetzung der steuerlichen Aspekte betrieblicher Entscheidungsprobleme (z.B. Rechtsformwahl, Investitionsalternativen, Finanzierungsalternativen) im Vordergrund. Hierzu gibt es relativ wenige einführende Lehrbücher, denn diese folgen überwiegend einer Strukturierung nach den Steuerarten (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer).

Aufgrund der speziellen entscheidungsorientierten Ausrichtung dieser Veranstaltung erfolgt ausdrücklich keine abschließende und in sich geschlossene Darstellung der einzelnen Steuerarten. Sofern Sie hinsichtlich der einzelnen Steuerarten Verständnisprobleme haben sollten, die sich auch durch Nachfrage bei den Dozenten nicht lösen lassen, entspricht es dem Anspruch eines Hochschulstudiums, dass diese Verständnisprobleme selbstständig gelöst werden. Der Begriff „Studium“ leitet sich letztlich aus dem lateinischen Verb „*studere*“ ab, welches übersetzt „sich bemühen (um)“ bedeutet. Hierzu bieten sich insbesondere folgende Lehrbücher an.

I. Einführende Gesamtdarstellungen (Steuerartenbezogen)

Stobbe, Thomas:

Steuern Kompakt, Sternenfels, 15. Auflage, 2017 (€ 12,00)

Grefe, Cord:

Unternehmenssteuern, Herne, 21. Auflage, 2018 (€ 31,90)

II. Gesetzestextvorschlag

Verlag Neue Wirtschaftsbriefe (NWB):

Wichtige Steuergesetze, Herne, 67. Auflage, 2018 (€ 9,90)

Verlag Neue Wirtschaftsbriefe (NWB):

Wichtige Wirtschaftsgesetze, Herne, 31. Auflage, 2018 (€ 10,40)

INHALTSVERZEICHNIS

1. Zum Inhalt dieses Moduls: Betriebliche Steuern als Entscheidungsproblem	1
2. Allgemeine Grundlagen	3
2.1. Rechtsgrundlagen	3
2.2. Begriff der Steuern	4
2.3. Steuerhoheit	4
2.4. Steueraufkommen	5
2.5. Einteilung der Steuern	5
2.6. Aufbau der Steuergesetze	7
3. Art der (unternehmerischen) Tätigkeit als steuerliches Entscheidungsproblem	7
4. Rechtsformwahl als steuerliches Entscheidungsproblem	12
4.1. Besteuerung von Einzelunternehmen.....	12
4.2. Besteuerung von Personengesellschaften	14
4.3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....	18
4.4. Zusammenfassung und Belastungsvergleich	22
5. Unternehmensstandort als steuerliches Entscheidungsproblem	23
5.1. Nationaler Kontext	23
5.2. Internationaler Kontext	24
6. Gewinnermittlungstechnik als steuerliches Entscheidungsproblem	26
6.1. Gewinnermittlungsarten.....	27
6.2. Betriebsvermögen und Privatvermögen	30
6.3. Entnahmen und Einlagen	32
6.4. Steuerfreie Erträge und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	33
6.5. Exkurs: Ermittlung der Einkünfte in den Überschusseinkunftsarten	34
6.6. Exkurs: Steuerlicher Verlustausgleich	37
7. Finanzierungsalternativen als steuerliches Entscheidungsproblem	39
7.1. Übersicht über mögliche Fallkonstellationen	39
7.2. Finanzierung eines Einzelunternehmens.....	40
7.3. Finanzierung einer Personengesellschaft.....	42
7.4. Finanzierung einer Kapitalgesellschaft	44
8. Investitionsalternativen als steuerliches Entscheidungsproblem	48
8.1. Übersicht über mögliche Fallkonstellationen	49

8.2.	Ursprungseinheit Personenunternehmen	49
8.3.	Ursprungseinheit Kapitalgesellschaft.....	52
9.	Umsatzsteuerliche Einflüsse im Unternehmen	56
9.1	Allgemeine Charakterisierung der Umsatzsteuer	56
9.1.1	Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und das Umsatzsteuersystem.....	56
9.1.2	Zur Umsatzbesteuerung im EU-Binnenmarkt.....	59
9.2	Steuergegenstand	60
9.3	Steuerbefreiungen	62
9.4	Bemessungsgrundlage	63
9.5	Steuersätze	64
9.6	Vorsteuerabzug	64
9.6.1	Voraussetzungen	64
9.6.2	Ausschluss vom Vorsteuerabzug.....	64
9.6.3	Aufteilung der Vorsteuerbeträge	65
9.7	Steuerentstehung	65
9.8	Veranlagung, Voranmeldung, Vorauszahlung.....	65
10.	Grunderwerbsteuerliche Einflüsse im Unternehmen	66
10.1	Allgemeine Grundlagen der Grunderwerbsteuer	66
10.1.1	Die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer.....	66
10.1.2	Steuergegenstand und Besteuerungsausnahmen.....	66
10.1.3	Bemessungsgrundlage und Steuersatz	67
10.1.4	Zum Verhältnis der Grunderwerbsteuer zur Umsatzsteuer und zu den Ertragsteuern.....	68
10.2	Gestaltungsmöglichkeiten und –grenzen der Restrukturierung von Grundbesitz haltenden Unternehmen, Unternehmensgruppen und Konzernen	68
10.2.1	Neben- und Ergänzungstatbestände nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG.....	68
10.2.2	Steuerbefreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG	70
10.2.3	Die „Konzernklausel“ nach § 6a GrEStG	70

1. Zum Inhalt dieses Moduls: Betriebliche Steuern als Entscheidungsproblem

Gegenstand der **Betrieblichen Steuerlehre** ist die Darstellung der Systematik, der Voraussetzungen und der Rechtsfolgen der steuerlichen Vorschriften, die im betrieblichen (d.h. unternehmerischen) Bereich zu beachten sind.

Reale Steuerfolgen sind dabei immer das Resultat realer betrieblicher Entscheidungen (z.B.: Investition, Finanzierung, Absatz, etc.). Wenn nun bestimmte Entscheidungen zu bestimmten Steuerfolgen führen, liegt der Gedanke nahe, dass zukünftige Steuerbelastungen aus zukünftig zu realisierenden Sachverhalten bereits im Rahmen der Unternehmensplanung berücksichtigt werden müssen, um diese Steuereinflüsse zu antizipieren und damit ggf. in die Entscheidungsfindung einzubeziehen. Die betriebliche Steuerlast wird dabei zu einem wichtigen Kriterium im Rahmen betrieblicher Entscheidungsprozesse. Sofern mehrere Entscheidungsalternativen bestehen, kann die Vorteilhaftigkeit der einzelnen Alternativen maßgeblich durch deren jeweilige steuerliche Folgen bestimmt werden.

Bei dieser Sichtweise ist die betriebliche Besteuerung also nicht ein **vergangenheitsorientiertes Ermittlungsproblem** (Erstellen der Steuererklärung, Berechnung der Steuerschuld), sondern vielmehr ein **zukunftsgerichtetes Entscheidungsproblem** (Steuergestaltung hinsichtlich zukünftiger Steuerbelastungen). Es kann hierbei unterstellt werden, dass von den Unternehmen eine Minimierung ihrer gesamten steuerlichen Belastung angestrebt wird, denn:

- Steuern belasten das buchhalterisch erfasste **Jahresergebnis** des Unternehmens. In der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung werden die Steuern als Aufwand erfasst (entweder als „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ oder als „sonstige Steuern“), so dass unter dem Ziel der Gewinnmaximierung eine Minimierung des Steueraufwands angestrebt wird.
- Steuern belasten die **Liquidität** des Unternehmens, denn Steuerschulden sind „in Geld“ zu erfüllen. Diese an die Finanzbehörden zu zahlende Liquidität steht dem Unternehmen nicht mehr für andere Zwecke (Investition, Schuldentilgung, Ausschüttungen, etc.) zur Verfügung.

Allerdings muss berücksichtigt werden, dass oftmals eine einperiodige Betrachtung der Steuerfolgen betrieblicher Entscheidungen nicht ausreicht. Betriebliche Entscheidungen führen idR. zu mehrperiodigen Folgewirkungen (z.B. Investitionen in Sachanlagevermögen führt über die Nutzung dieser Investitionsgüter zu Erträgen/Einzahlungen, denen die Abnutzung der Investitionsgüter gegenübersteht). Wird eine mehrperiodige Betrachtung der Steuerfolgen vorgenommen, ergeben sich unmittelbar Berührungspunkte der Betrieblichen Steuerlehre zur Investitionsrechnung. In diesem Zusammenhang steht nicht die Minimierung der Steuerbelastung einer Periode, sondern die Minimierung einer dynamisch ermittelten Besteuerungsgröße (z.B. des Barwertes oder des Endwertes der Steuerbelastung) im Mittelpunkt der Betrachtung.

Diese Minimierung kann nicht nur durch eine Verringerung des Absolutbetrages einer Steuerzahlung, sondern auch durch die zeitliche Struktur beeinflusst werden: Je später eine Steuerzahlung erfolgt, desto geringer ist z.B. der Einfluss dieser Steuerzahlung auf den Barwert aller Steuerzahlungen. Hinsichtlich der realwirtschaftlichen Alter-

Im Rahmen dieses Moduls sollen Sie erkennen, welchen konkreten steuerlichen Folgen an grundsätzliche betriebswirtschaftliche Entscheidungen geknüpft sind, um auf dieser Basis eine Alternativauswahl treffen zu können.

2. Allgemeine Grundlagen

Bevor die betriebswirtschaftlichen Entscheidungsprobleme mit ihren jeweiligen steuerlichen Folgewirkungen betrachtet werden, müssen einige allgemeine Grundlagen dargestellt werden. Hierzu gehört insbesondere die Darstellung des rechtlichen Rahmens, denn die konkreten steuerlichen Effekte von Entscheidungsalternativen lassen sich nur vorhersehen und damit in die Entscheidungsfindung einbeziehen, wenn die Rechtsgrundlagen bekannt sind.

2.1. Rechtsgrundlagen

Das Steuerrecht besteht aus:

- **dem allgemeinem Steuerrecht**, das Verfahrens-, Organisations- und Bewertungsvorschriften enthält: Abgabenordnung (AO), Finanzgerichtsordnung (FGO), Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG), Bewertungsgesetz (BewG), u.a.
- **dem Einzelsteuerrecht**, das die einzelnen Steuern regelt: Einkommensteuergesetz (EStG), Körperschaftsteuergesetz (KStG), Gewerbesteuerergesetz (GewStG), Umsatzsteuergesetz (UStG), u.a.

Rechtsquellen sind Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften:

- **Gesetze sind Rechtsnormen**, die in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen, ordnungsgemäß ausgefertigt und im Bundesgesetzblatt verkündet worden sind.
- **Rechtsverordnungen sind Rechtsnormen**, die ohne förmliches Gesetzgebungsverfahren von der Exekutive aufgrund einer besonderen gesetzlichen Ermächtigung i.S. des Art. 80 GG erlassen worden sind. Zu den Rechtsverordnungen zählen vor allem die zu den wichtigsten Steuergesetzen ergangenen Durchführungsverordnungen (z.B. EStDV, GewStDV, UStDV, KStDV).
- **Richtlinien** (z.B. EStR, KStR, GewStR), Erlasse und Verfügungen sind Verwaltungsvorschriften. Sie binden die nachgeordneten Behörden und Beamten, aber nicht die Steuerpflichtigen und die Gerichte.

Die **Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH)** und der **Finanzgerichte (FG)** stellt eine unentbehrliche Informationsquelle bei der Auslegung der Gesetze und Rechtsverordnungen dar. Zu beachten ist aber: Die Steuergerichte wenden das Recht nur an; sie setzen nicht selber Recht. Das einzelne Urteil erzeugt keine allgemeine Bindung, sondern nur eine Bindung der Beteiligten. Dennoch können aus der Rechtsprechung wichtige Erkenntnisse für die Lösungen gleich gelagerter Fälle abgeleitet werden. Die Kenntnis der Rechtsprechung ist daher in der Besteuerungspraxis von entscheidender Bedeutung – insbesondere im Bereich der Steuergestaltungsberatung.

2.2 Begriff der Steuern

Der Begriff der Steuern ist in § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) definiert:

"Steuern sind:

- Geldleistungen,
- die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und
- von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen
- zur Erzielung von Einnahmen
- allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft;

die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Zölle ... sind Steuern ..."

2.3 Steuerhoheit

Steuerhoheit ist das Recht des Staates oder einer sonstigen öffentlichen Körperschaft, Steuern zu erheben. Sie liegt nach dem Grundgesetz (GG) teils beim Bund, teils bei den Ländern und teils bei den Gemeinden.

Das GG unterscheidet:

- **Gesetzgebungshoheit (Art. 105)**

Sie steht im Wesentlichen dem Bund zu. Allerdings haben die Länder über den Bundesrat die Möglichkeit einer Einflussnahme hinsichtlich derjenigen Steuern, deren Aufkommen ihnen oder den Gemeinden ganz oder zum Teil zufließen (konkurrierende Gesetzgebung, Art. 105 Abs. 1 GG). Insbesondere in Zeiten unterschiedlicher Mehrheitsverhältnisse zwischen Bundestag und Bundesrat führt dieses Zustimmungserfordernis zu problematischen Abstimmungsprozessen mit Ergebnissen, die die Systematik des Steuerrechts zunehmend ignorieren. Die Gemeinden haben kein eigenes Gesetzgebungsrecht.

- **Verwaltungshoheit (Art. 108)**

Sie steht im Wesentlichen den Ländern zu (Art. 108 Abs. 1 GG).

- **Ertragshoheit (Art. 106, 106a und 107 GG)**

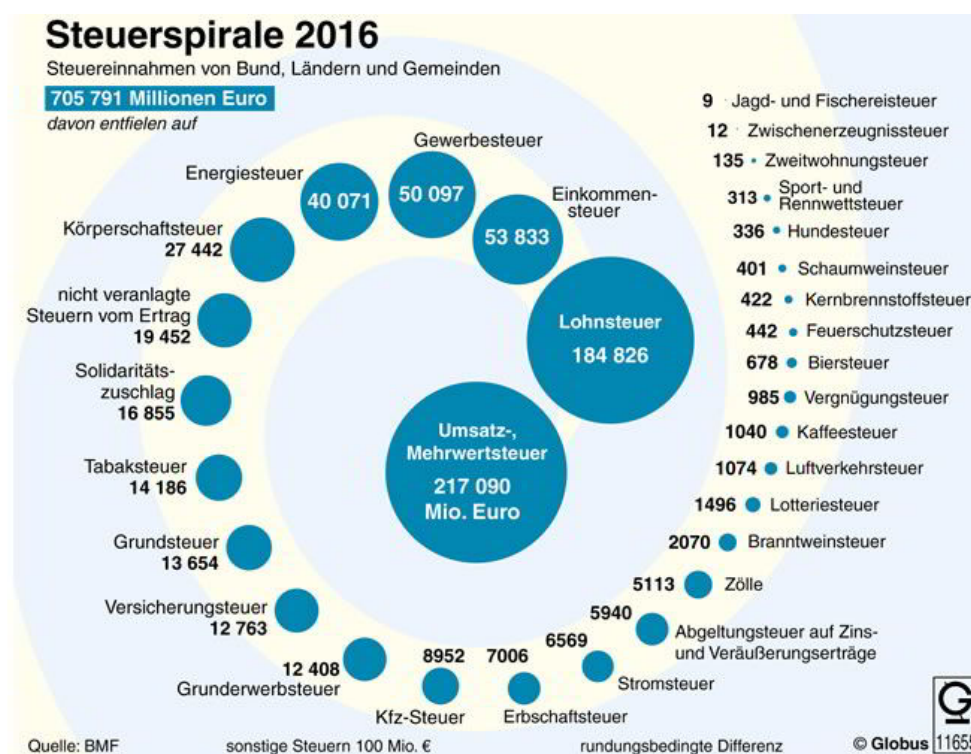
Die Regelung der Ertragshoheit, d.h. die Aufteilung der Einnahmen aus den einzelnen Steuern auf Bund, Länder und Gemeinden, ist besonders wichtig. Die entsprechend der föderalistischen Gliederung der Bundesrepublik durch das GG vorgenommene Aufgabenverteilung zwischen den Gebietskörperschaften wäre sinnlos, wenn den Gebietskörperschaften nicht die für die Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Einnahmen zugewiesen würden.

Nach Art. 106 GG gibt es:

- **Bundessteuern**, wie z.B. Zölle und die meisten Verbrauchsteuern.
- **Landessteuern**, wie z.B. Erbschaftsteuer und Kraftfahrzeugsteuer. Allerdings steht den Gemeinden ein Teil der Landessteuern zu.
- **Gemeindesteuern**, wie z.B. Grundsteuer und Gewerbesteuer. Allerdings sind Bund und Länder im Wege einer Umlage an der Gewerbesteuer beteiligt.
- **Gemeinschaftssteuern**, wie z.B. Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer. An der ESt partizipieren der Bund und die Länder mit je 42,5% und die Gemeinden mit 15%; von der KSt erhalten der Bund und die Länder je 50%; die Aufteilung der USt ist durch Gesetz geregelt.

2.4 Steueraufkommen

Wie sich das Aufkommen auf die einzelnen Steuern verteilt, ergibt sich aus der folgenden Übersicht (Angaben beziehen sich auf 2016):



2.5 Einteilung der Steuern

Eine Systematisierung der verschiedenen Steuerarten, die allen Aspekten Rechnung trägt, gibt es nicht. Grundlage der nachstehenden Gliederung ist die folgende Überlegung:

Die Besteuerung hat auf die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerträger** abzustellen. Die Steuerlast, die der Einzelne zu tragen hat, soll also umso größer (geringer) sein, je größer (geringer) seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist. Um dieses

Ziel zu erreichen, müssen die Steuern an Merkmale anknüpfen, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit widerspiegeln; nämlich der Ertrag (Einkommen, Gewinn), die Substanz (Vermögen, Kapital) und der Verbrauch der Steuerträger. Es liegt nahe, die Steuern nach diesen Merkmalen einzuteilen.

(1) Die Steuern nach dem Ertrag

knüpfen an das Einkommen, den Gewinn, den Ertrag des Steuerträgers als Ausdruck seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an. Sie haben gemeinsam, dass nach dem Willen des Gesetzgebers derjenige, der die Steuer zahlt (Steuerzahler, Steuerpflichtiger), die Steuer auch wirtschaftlich tragen soll (Steuerträger). Diese Steuern werden daher auch **direkte Steuern** genannt. Unter diese Kategorie fallen die

- **Einkommensteuer** (Ertragsteuer der natürlichen Personen)
- **Körperschaftsteuer** (Ertragsteuer insb. der juristischen Personen)
- **Gewerbesteuer** (zusätzliche Ertragsteuer bei natürlichen oder juristischen Personen, die „Gewerbebetriebe“ darstellen)

(2) Die Steuern nach der Substanz

knüpfen an das Vermögen und den Grundbesitz als Ausdruck der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerträgers an. Auch diese Steuern (Erbschaft- und Grundsteuer) sind **direkte Steuern**.

(3) Die Steuern nach dem Verbrauch

knüpfen an die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerträgers an. Ihnen ist gemeinsam, dass nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich Steuerzahler und Steuerträger verschiedene Personen sind, so dass es sich hier also um **indirekte Steuern** handelt: Steuerträger soll der Verbraucher sein. Da es aber vom Verwaltungsaufwand her unwirtschaftlich wäre, die Steuern auch von der Vielzahl der Verbraucher an den Fiskus zahlen zu lassen, werden die Verbrauchsteuern auf der Ebene der Produzenten und / oder Händler erhoben, deren Zahl naturgemäß viel geringer ist. Die Produzenten / Händler sollen die von ihnen gezahlte Steuer in einem erhöhten Verkaufspreis auf den Konsumenten überwälzen.

Nach der **Erhebungstechnik** lassen sich zwei Arten von Steuern nach dem Verbrauch unterscheiden:

- Die speziellen Steuern nach dem Verbrauch, die als **Verbrauchsteuern i.e.S.** bezeichnet werden, sind (idR. vom Produzenten, Verarbeiter oder Importeur) für bestimmte Verbrauchsgüter zu zahlen, z.B. für Mineralöl (Mineralölsteuer), Tabak (Tabaksteuer), Kaffee (Kaffeesteuer), Zölle, usw.
- Die Umsatzsteuer ist dagegen als allgemeine Steuer nach dem Verbrauch erhebungstechnisch als **Verkehrsteuer** ausgestaltet. Sie knüpft an bestimmte Verkehrsvorgänge an, nämlich an die Übertragung der Güter auf ihrem Weg vom Produzenten zum Verbraucher. Der wirtschaftliche Effekt ist hier der gleiche wie bei den Verbrauchsteuern i.e.S.: Der Verbraucher

hat die Steuer - über einen erhöhten Kaufpreis - wirtschaftlich zu tragen; an den Fiskus gezahlt wird die Steuer auf der Ebene der Produzenten und Händler.

(4) Die übrigen Steuern

knüpfen an unterschiedliche Merkmale an, die ebenfalls wirtschaftliche Leistungsfähigkeit widerspiegeln sollen.

2.6 Aufbau der Steuergesetze

Die Einzelsteuergesetze lassen grundsätzlich einen einheitlichen Aufbau erkennen, der sich an der Reihenfolge der Fragen orientiert, die im Rahmen einer steuerlichen Beurteilung zu beantworten sind. Dieser Aufbau bietet somit gleichzeitig die Grundstruktur zur Lösung steuerlicher Fälle. Regelmäßig ergibt sich folgende Gliederung:

Frage	Regelung des Gesetzes
Welche Personen fallen unter ein bestimmtes Einzelsteuergesetz?	Persönliche Steuerpflicht
Welche Sachverhalte fallen unter ein bestimmtes Einzelsteuergesetz?	Sachliche Steuerpflicht („Steuerbarkeit“)
Gibt es Ausnahmen von einer grds. festgestellten Steuerbarkeit bestimmter Sachverhalte?	Steuerbefreiungen
Welche mathematisch ermittelte Größe unterliegt der Besteuerung?	Steuerbemessungsgrundlage
Wie wird die Steuer rechnerisch ermittelt?	Steuersatz („Steuertarif“)
Wie wird die Steuerzahlung geleistet?	Entrichtungsform/Erhebungsform
Gibt es sonstige Besonderheiten?	Ausdrückliche Regelungen im Gesetz

Aus **Anlage 1** sind für die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer die Antworten auf die zuvor formulierten Fragen und damit gleichzeitig die wichtigsten Regelungen der entsprechenden Einzelsteuergesetze erkennbar.

3. Art der (unternehmerischen) Tätigkeit als steuerliches Entscheidungsproblem

Ausgangsfall

Werner Brösel (Wohnort: Düsseldorf) vermietet in Düsseldorf fünf Wohnungen und erzielt hierbei Überschüsse iHv. € 20.000 p.a. Drei dieser Wohnungen veräußert er 12 Jahre nach der Anschaffung mit einem Gewinn iHv. € 100.000.

Wird der unter 2.6. dargestellte grundsätzliche Aufbau der Steuergesetze zugrunde gelegt, ist zunächst zu klären, unter welches Einzelsteuergesetz Werner Brösel mit seinen Vermietungs- bzw. Veräußerungseinkünften fällt. Dies ist einerseits die Frage nach der subjektiven und andererseits die Frage nach der sachlichen Steuerpflicht.

Zur persönlichen Steuerpflicht

Der Einkommensteuer unterliegen natürliche Personen zwischen der Geburt und dem Tod. Da Werner eine natürliche Person mit Wohnsitz in Düsseldorf ist, unterliegt er der persönlichen Steuerpflicht des EStG (§ 1 EStG). Damit ist gleichzeitig ausgeschlossen, dass er auch der Körperschaftsteuer unterliegt, denn Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerpflicht schließen sich gegenseitig aus (§ 3 Abs. 1 KStG).

Zur sachlichen Steuerpflicht

Das EStG geht nicht etwa davon aus, dass der Einkommensteuer alle Einkünfte (= Unterschiedsbeträge zwischen den Einnahmen/Erträgen und den mit ihrer Erzielung zusammenhängende Ausgaben/Aufwendungen) unterworfen werden. Vielmehr unterliegen der Einkommensteuer nur solche Einkünfte, die sich einer der in § 2 I EStG aufgeführten Einkunftsarten zuordnen lassen.

Die Einkünfte lassen sich schematisch wie folgt einteilen:

Steuerbare Einkünfte	Nicht steuerbare Einkünfte
Einkünfte, die unter die folgenden Einkunftsarten fallen: 1. Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) 2. Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) 3. Selbständige Arbeit (§ 18 EStG) ----- 4. Nichtselbständige Arbeit (§ 19 EStG) 5. Kapitalvermögen (§ 20 EStG) 6. Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) 7. Sonstige Einkünfte iSd. § 22 EStG (anschließende Aufzählung)	Einkünfte, die nicht unter eine der nebenstehenden Einkunftsarten fallen (z.B. Erbschaften, Liebhaberei, Glückspielgewinne)
./ steuerfreie Einkünfte (insb. § 3 EStG)	
= steuerpflichtige Einkünfte	

Der Inhalt dieser sieben Einkunftsarten ist durch Gesetz (§§ 13 - 24 EStG) und ergänzende Rechtsprechung abgegrenzt. Das gilt auch für die 7. Einkunftsart " Sonstige Einkünfte ", die nur die in § 22 EStG abschließend aufgeführte Tatbestände erfasst und daher nicht im Sinne von " alles übrige " missverstanden werden darf. Nur wenn Einkünfte in eine der 7 Einkunftsarten einzureihen sind, unterliegen sie sachlich der Einkommensteuer.

Wie die Übersicht zeigt, sind **einmalige Vermögenszuflüsse**, wie private Lotterien-, Lotto- und Totogewinne, Schmerzensgelder und Schenkungen und Erbschaften nicht einkommenssteuerbar. Das gleiche gilt für **Vermögenszuflüsse aus Liebhaberei**, die

zwar ihrer Art nach unter eine der 7 Einkunftsarten fallen, bei denen es aber an der Absicht der Erzielung eines Gewinnes oder Überschusses fehlt; denn nur ernstlich erstrebte Einkünfte sind Einkünfte im steuerrechtlichen Sinne. Liebhaberei liegt vielfach bei Jagden, Landgütern, Rennställen, Hunde- und Brieffaubenzuchten, Briefmarkensammlungen etc. vor. Kriterien für das ernstliche Streben nach Einkünften (Gewinnerzielungsabsicht) können Umfang, Nachhaltigkeit und Planmäßigkeit des Verkaufs sein.

Einkünfte im Sinne des EStG sind:

- bei den Einkunftsarten § 13 EStG (Land- und Forstwirtschaft), § 15 EStG (Gewerbebetrieb) und § 18 EStG (Selbständige Arbeit) der **Gewinn / Verlust** (Gewinneinkunftsarten).

Das im Rahmen der Gewinneinkunftsarten eingesetzte Vermögen wird **Betriebsvermögen** genannt. Grundsätzlich gilt, dass stille Reserven im Betriebsvermögen immer steuerverhaftet sind, d.h. im Falle der Aufdeckung dieser stillen Reserven – z.B. durch Veräußerung – werden diese besteuert. Veräußerungsverluste mindern dementsprechend die Steuerlast.

- bei den Einkunftsarten § 19 EStG (Nichtselbständige Arbeit), § 20 EStG (Kapitalvermögen), § 21 EStG (Vermietung und Verpachtung) und § 22 EStG (Sonstige Einkünfte) der **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten / der Werbungskosten über die Einnahmen** (Überschusseinkunftsarten).

Das im Rahmen der Überschusseinkunftsarten eingesetzte Vermögen wird **Privatvermögen** genannt. Die Gewinne bzw. Verluste aus der Veräußerung von Privatvermögen sind grundsätzlich **nicht steuerbar**. Ausnahmen ergeben sich aus

- § 20 Abs. 2 EStG,
- § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG,
- § 17 EStG.

Die unterschiedliche Erfassung der stillen Reserven zwischen dem Betriebs- und dem Privatvermögen wird **Dualismus der Einkünfte** genannt. Allerdings ist hervorzuheben, dass sich insbesondere aufgrund der ab 2009 fristenunabhängigen Steuerbarkeit von Wertpapiergeschäften gem. § 20 Abs. 2 EStG dieser Dualismus der Einkünfte zunehmend aufhebt.

Da Werner im vorliegenden Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, sind die daraus erzielten Überschüsse sachlich steuerbar gem. § 21 EStG. Da keine Steuerbefreiungen bestehen, sind die Einkünfte auch steuerpflichtig.

Die Wohnungen, die ihm diese Einkünfte ermöglichen, stellen steuerliches Privatvermögen dar. Der Gewinn aus der Veräußerung dieser Wohnungen wäre daher nur unter den Voraussetzungen des § 22 Nr. 2 EStG, § 23 EStG steuerbar. Da die Frist von zehn Jahren seit der Anschaffung der Wohnungen im Veräußerungszeitpunkt bereits abgelaufen ist, unterliegen die Veräußerungsgewinne aus den Wohnungen nicht der sachlichen Steuerpflicht.

Alternativfall

Werner Brösel ist in Düsseldorf als Klempnermeister tätig. Er legt betriebliche Liquiditätsüberschüsse im Rahmen seines Einzelunternehmens in Immobilien an, die betreffenden Wohnungen sowie die Einkünfte hieraus (Mieteinnahmen, Aufwendungen) werden in der Buchhaltung des Einzelunternehmens erfasst.

Wiederum erzielt er aus der Vermietung der Wohnungen Einkünfte iHv. € 20.000 p.a. und aus der Veräußerung einen Gewinn iHv. € 100.000.

Gegenüber dem Ausgangsfall stellt sich hier nach Klärung der persönlichen Steuerpflicht Werners (die unverändert vorliegt) die Frage, ob sich die sachliche Steuerpflicht verändert hat.

Aufgrund der Tatsache, dass die Wohnungen dem Betriebsvermögen Werners (Einzelunternehmen) zugeordnet worden sind, liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG vor, denn diese stehen immer im Zusammenhang mit steuerlichem Privatvermögen. Aufgrund der Zuordnung der Wohnungen zum Betriebsvermögen werden die Einkünfte aus der Vermietung unter der gleichen Einkunftsart erfasst wie die übrigen Einkünfte des Klempnerbetriebs. Da es sich um ein Handwerksunternehmen handelt, liegen Einkünfte gem. § 15 EStG vor. Dies gilt auch für die Veräußerungsgewinne, die – im Gegensatz zum Ausgangsfall – steuerbar und mangels gesetzlicher Steuerbefreiungen auch steuerpflichtig sind.

Aus steuergestalterischen Gründen (Verhinderung der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen) sollte Werner daher die Immobilieninvestitionen nicht im Betriebs-, sondern im Privatvermögen tätigen. Dies lässt sich dadurch erreichen, dass er die liquiden Mittel zunächst aus seinem Einzelunternehmen entnimmt und die Immobilieninvestitionen dann in seinem Privatvermögen durchführt. Sowohl das Vermögen als auch die betreffenden Einkünfte werden dann nicht im Rahmen des Einzelunternehmens erfasst.

Allerdings muss betont werden, dass die „Verlagerung“ unternehmerischer Einkünfte in das Privatvermögen nur eingeschränkt möglich ist und sich im Wesentlichen auf die Vermietungseinkünfte und evtl. Kapitaleinkünfte beschränkt. Es ist natürlich nicht möglich, dass eigentliche „Kerngeschäft“ eines Unternehmens in das Privatvermögen zu verlagern, denn dieses „Kerngeschäft“ bzw. das entsprechende Vermögen ist zwingend sog. „notwendiges“ Betriebsvermögen. Folglich kann eine Gestaltungsalternative nur für diejenigen Wirtschaftsgüter in Betracht kommen, die keinen unmittelbaren und ausschließlichen Zusammenhang zum Betrieb haben (sog. „gewillkürtes Betriebsvermögen“, vgl. zu dieser Abgrenzung im Weiteren Kap. 6.2.).

Zusammenfassung

1. Unternehmerische Einkünfte fallen idR. im Rahmen der Gewinneinkunftsarten an.
2. Das in diesem Zusammenhang eingesetzte Vermögen heißt Betriebsvermögen. Stille Reserven, die im Betriebsvermögen aufgedeckt werden, unterliegen grds. der Besteuerung („Steuerverhaftung“). Verluste aus der Veräußerung dieses Vermögens mindern grds. die Steuerlast.

3. Im Privatvermögen, das den Überschusseinkunftsarten zugrunde liegt, sind realisierte stille Reserven und Veräußerungsverluste nur unter den Voraussetzungen der §§ 20 Abs. 2 EStG, § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG sowie § 17 EStG steuerbar.
4. Zudem unterliegt ein Teilbereich der Gewinneinkunftsarten – die gewerblichen Einkünfte gem. § 15 EStG – neben der Einkommensteuer auch der Gewerbesteuer. Die übrigen Gewinneinkunftsarten unterliegen – ebenso wie die Überschusseinkunftsarten – nicht der Gewerbesteuer.
5. Sofern Gestaltungsalternativen bestehen, sollte daher Betriebsvermögen vermieden und Privatvermögen begründet werden, damit die umfassende Steuerhaftung von stillen Reserven und gleichzeitig die Gewerbesteuerpflicht auf die betreffenden Einkünfte vermieden wird.
6. Diese Gestaltungsmöglichkeiten bestehen aber nur für diejenigen Wirtschaftsgüter, die nicht zwingend Betriebsvermögen sind. Sofern ein ausschließlicher und unmittelbarer betrieblicher Zusammenhang besteht, kann kein Privatvermögen angenommen werden (sog. „notwendiges Betriebsvermögen, z.B. Betriebseinrichtung, betriebliche Forderungen, Warenlager, etc.)

4. Rechtsformwahl als steuerliches Entscheidungsproblem

Ausgangsfall

Werner Brösel (allein stehend) möchte sich als Klempner selbständig machen. Hierzu stehen ihm folgende Rechtsformalternativen zur Verfügung:

1. Tätigkeit alleine im Rahmen eines Einzelunternehmens.
2. Tätigkeit mit Partnern im Rahmen einer Personengesellschaft (GbR, OHG oder KG).
3. Tätigkeit alleine im Rahmen einer Kapitalgesellschaft (insb. GmbH).

Werner erwartet, dass er aus seiner Tätigkeit einen (ggf. anteilig auf ihn entfallenden) handelsrechtlichen Jahresüberschuss iHv. € 100.000 p.a. (vor Ertragsteuern) erzielen kann. Da er ansonsten keine anderen Einkünfte besitzt, benötigt er einen Betrag iHv. € 60.000 zu Konsumzwecken, den er aus dem Unternehmen unabhängig von der Rechtsform entnehmen muss. Er kann sog. „Sonderausgaben“ (vgl. hierzu insb. § 10 EStG) iHv. € 5.000 geltend machen.

Die Gemeinde, innerhalb derer sein Unternehmen seinen Sitz hat, teilt ihm mit, dass der gewerbsteuerliche Hebesatz 400% beträgt (zum Hebesatz vgl. Kapitel 5.1).

Unternehmerische Tätigkeit bedarf stets einer Rechtsform, innerhalb derer sie ausgeübt wird. Von der gewählten Rechtsform sind nicht nur Fragen der Haftung (unbeschränkt oder beschränkt) oder der Rechnungslegung (Umfang, Offenlegung), sondern auch die steuerlichen Konsequenzen der unternehmerischen Einkünfte betroffen. Grundsätzlich kann unterschieden werden zwischen:

- **Personenunternehmen**
(Einzelunternehmen und Personengesellschaften, insb. GbR, OHG und KG) *oder*
- **Kapitalgesellschaften** (insb. GmbH und AG).

Je nach gewählter Rechtsform sind die steuerlichen Konsequenzen selbst bei identischer Ertragslage zwischen den einzelnen Rechtsformen unterschiedlich, so dass die Wahl der Rechtsform unter Berücksichtigung steuerlicher Aspekte ein sehr zentrales betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem ist.

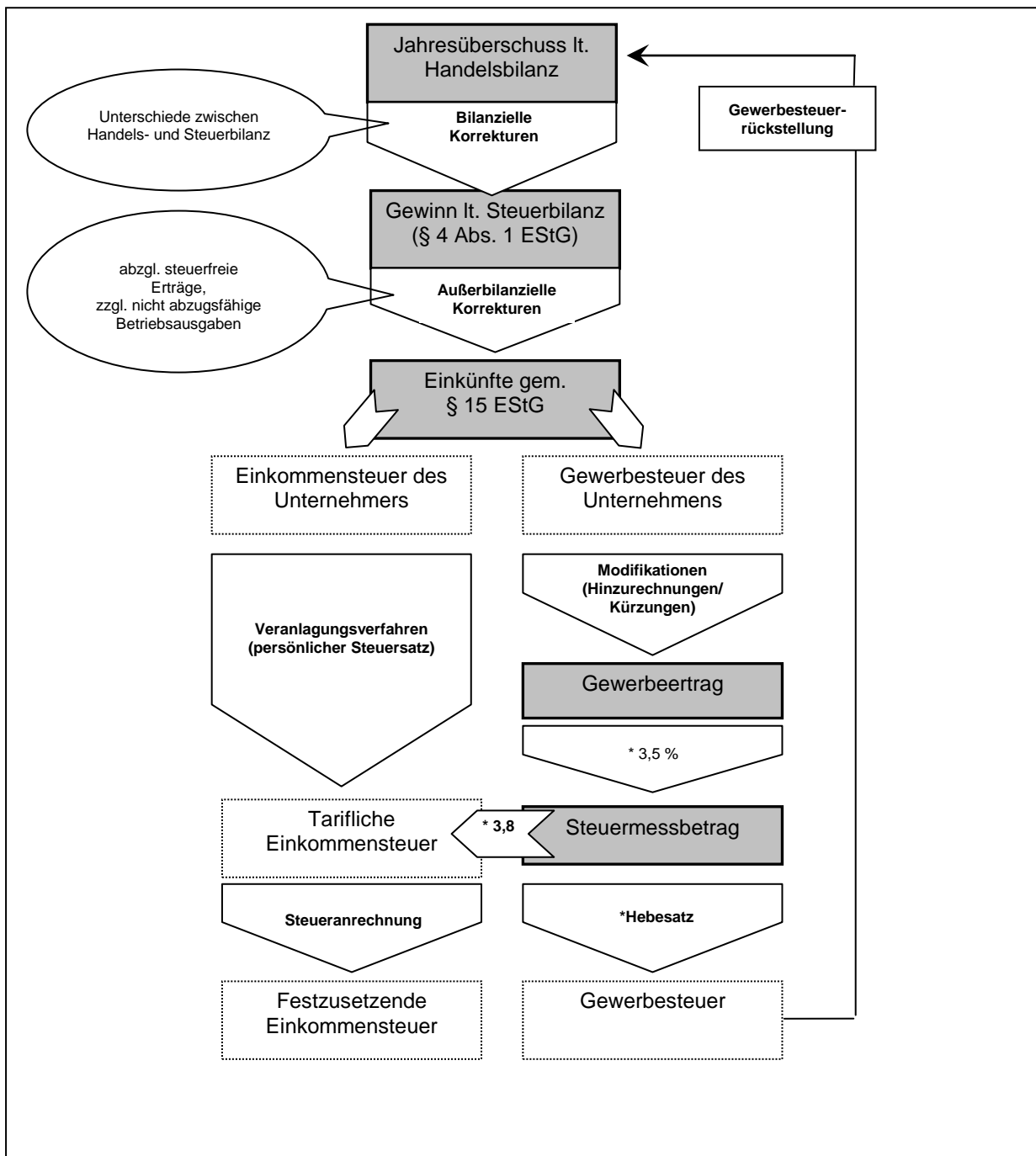
4.1. Besteuerung von Einzelunternehmen

Wird ein gewerbliches Unternehmen (mit Einkünften nach § 15 EStG) als Einzelunternehmen betrieben, dann unterliegt dieses einzelgewerbliche *Unternehmen* der **Gewerbsteuer** und der Gewinn des *Unternehmers* der **Einkommensteuer**. Der „gleiche“ Gewinn wird also sowohl der Einkommen- als auch der Gewerbesteuer unterworfen. Die Gewerbesteuer ist – unter weiteren Voraussetzungen – allerdings pauschal auf die Einkommensteuer anrechenbar (§ 35 EStG), so dass im Idealfall eine Doppelbelastung vermieden wird. Die Anrechnung der Gewerbesteuer gem. § 35 EStG findet im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer des Einzelunternehmers statt.

Handelt es sich nicht um ein gewerbliches Unternehmen, sondern erzielt der Unternehmer z.B. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit i.S.v. § 18 EStG, so fällt keine Gewerbesteuerbelastung an. Der Gewinn unterliegt dann ausschließlich der Einkommensteuer.

Besonders wichtig ist, dass die Besteuerung des unternehmerischen Gewinns grds. nicht davon abhängig ist, ob der Unternehmer seine Gewinne dem Unternehmen entnimmt oder nicht (sog. „**Transparenzprinzip**“). Selbst für den Fall, dass Gewinne anfallen, die aber mangels vorhandener Liquidität nicht in das Privatvermögen (z.B. zu Konsumzwecken) entnommen werden können, erfolgt eine reguläre Belastung mit Gewerbe- und Einkommensteuer. Auf die Besonderheiten der sog. „Thesaurierungsrücklage“ i.S.v. § 34a EStG wird an dieser Stelle nicht weiter eingegangen.

In einer Übersicht kann das Schema der Besteuerung bei gewerblichen Einzelunternehmen (ergänzt um die „vorgeschaltete“ Gewinnermittlung) wie folgt zusammengefasst werden:



4.2. Besteuerung von Personengesellschaften

Wird ein gewerbliches Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft betrieben, dann unterliegt das *Unternehmen* der **Gewerbsteuer** und die Anteile der Gesellschafter am Gewinn der Personengesellschaft der **Einkommensteuer** (soweit natürliche Personen beteiligt sind) bzw. der **Körperschaftsteuer** (soweit juristische Personen beteiligt). Auch hier kommt es – wie bei den Einzelunternehmen – daher zu einer zweifachen Belastung mit Ertragsteuern, allerdings besteht auch hier die Möglichkeit der pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer der Gesellschafter gem. § 35 EStG.

Erzielt die Personengesellschaft dagegen nichtgewerbliche Einkünfte – z.B. Einkünfte aus § 18 EStG bei einer Ärzte-GbR oder Einkünfte gem. § 21 EStG bei einer Vermietungs-GbR – so entfällt die Belastung mit Gewerbesteuer und die entsprechenden Gewinnanteile werden ausschließlich bei den Gesellschaftern mit Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer belastet.

Die Besteuerungssystematik der Personengesellschaften wird zudem von der Überlegung beherrscht, dass im deutschen Ertragssteuerrecht die Besteuerung der Gesellschafter einer Personengesellschaft der Besteuerung der Einzelunternehmer weitgehend gleichgestellt sein soll. Begrifflich wird diese Parallelität in den Besteuerungsfolgen dadurch erkennbar, dass man hinsichtlich der Gesellschafter von gewerblichen Personengesellschaften von **Mitunternehmern** spricht.

Bei Mitunternehmern zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht nur die Gewinnanteile an der Gesellschaft, sondern auch etwaige

"Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat".

Die Vergütungen aus Arbeits-, Miet- und Pachtverträgen, die der Gesellschafter – anders als ein Einzelunternehmer – zivilrechtlich wirksam (wg. § 124 HGB) mit der Gesellschaft abschließt, werden bei ihm steuerlich nicht als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen behandelt. Sie werden vielmehr als Entgelte angesehen, die er für Sonderbeiträge zum Gesellschaftszweck erhält, welche er in Form von Arbeitsleistung, Überlassung von Kapital, Überlassung von Grundstücken usw. erbringt. Sie werden daher umgedeutet und bei ihm als **Sonderbetriebseinnahmen** aus Gewerbebetrieb behandelt.

Das führt zu einer Umschichtung innerhalb der Einkunftsarten und hat die Konsequenz, dass keine Minderung der Gewerbesteuer erreicht werden kann. Der Betriebsausgabenabzug (Verminderung des Betriebsvermögens) in der Gewinn- und Verlustrechnung der Personengesellschaft selbst wird durch die Hinzurechnung der entsprechenden Zahlung als Sonderbetriebseinnahme des Gesellschafters zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb kompensiert, so dass im Ergebnis keine steuerliche Abzugsfähigkeit eintritt. Insofern wird erkennbar, dass über diesen „Umweg“ der gleiche steuerliche Effekt eintritt wie bei einem Einzelunternehmer, der bereits aufgrund der rechtlichen Unmöglichkeit mit sich selbst keinen Vertrag abschließen und daher auf dieser Weise auch keine steuermindernden Zahlungen an sich selbst leisten kann.

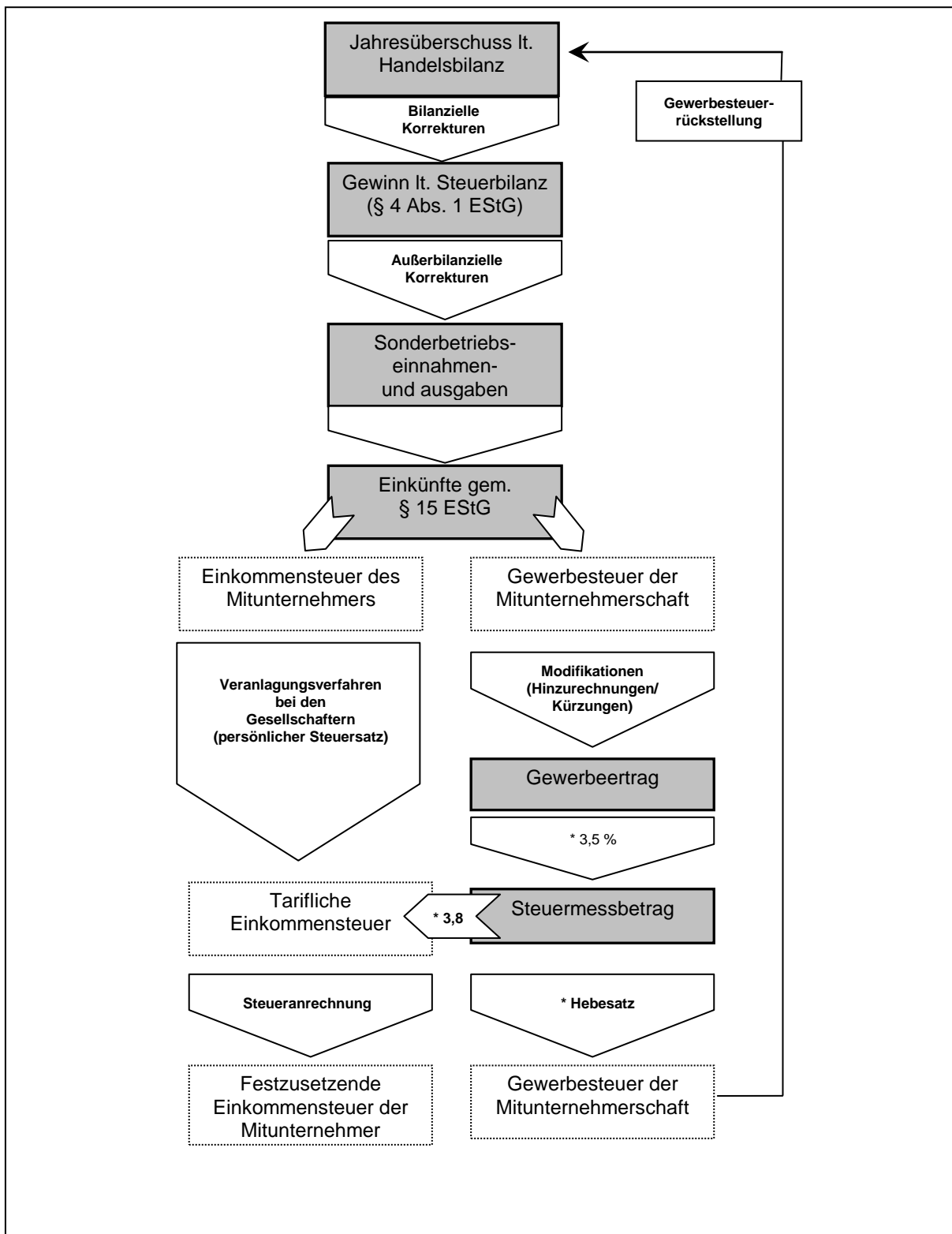
Da die genannten Vergütungen als (Sonder-) Betriebseinnahmen aufgefasst werden, stellen die mit ihrer Erzielung zusammenhängenden Ausgaben, die von den Gesellschaftern privat getragen werden, nach § 4 Abs. 4 EStG **(Sonder-) Betriebsausgaben** dar, welche die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und bei der Gewerbesteuer den Gewerbeertrag mindern.

Zu beachten ist ferner, dass z.B. auch das Grundstück selbst, das der Gesellschafter der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlassen hat, **(Sonder-) Betriebsvermögen** darstellt. Auch diese Umdeutung hat erhebliche Konsequenzen, denn Wertveränderungen bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens beeinflussen die steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, während Wertveränderungen an Wirtschaftsgütern des Privatvermögens grundsätzlich nicht steuerbar sind (Ausnahmen:

§§ 20 Abs. 2 EStG, 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 und § 17 EStG). Auch insoweit ist eine Gleichbehandlung zum Einzelunternehmer erreicht, denn dieser kann nicht durch Vertragsgestaltungen „mit sich selbst“ Wirtschaftsgüter aus seinem Betriebsvermögen heraushalten. Sobald er ein Wirtschaftsgut betrieblich nutzt, gehört dieses zu seinem Betriebsvermögen, so dass die stillen Reserven steuerverhaftet sind.

Verfahrensrechtlich zu beachten ist, dass die Einkünfte der Mitunternehmer nach § 180 AO in einem **gesonderten Verfahren** für alle Gesellschafter **einheitlich festgestellt** werden, und zwar vom Betriebsfinanzamt (§ 18 AO), während für die Einkommensteuerveranlagung der Mitunternehmer die einzelnen Wohnsitzfinanzämter zuständig sind (§ 19 AO). Insbesondere hinsichtlich der Sonderbetriebsausgaben ist daher zu beachten, dass diese im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung erfasst werden müssen, damit sie sich bei den Mitunternehmern steuerlich auswirken können. Eine „Nacherklärung“ im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärungen ist nicht möglich.

In der Übersicht kann das Schema der Besteuerung bei Mitunternehmerschaften (ergänzt um die Gewinnermittlung) wie folgt zusammengefasst werden:



4.3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

Wird das Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH) betrieben, dann unterliegt das *Unternehmen* der **Gewerbsteuer**. Der Gewinn wird zudem bei der *Kapitalgesellschaft* der **Körperschaftsteuer** iHv. 15 % unterworfen.

Als Besonderheit ist zu beachten, dass Kapitalgesellschaften unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit grds. nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben können (vgl. § 8 Abs. 2 KStG). Obwohl gem. § 8 Abs. 1 KStG das körperschaftsteuerliche Einkommen auch nach den Vorschriften des EStG zu berechnen ist, geht dieser Verweis hinsichtlich der Bedeutung der sieben möglichen einkommensteuerlichen Einkunftsarten ins Leere. Somit erzielt auch eine Kapitalgesellschaft, die ausschließlich Immobilien vermietet, keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern gewerbliche Einkünfte, die der Gewerbesteuer unterliegen. Gleichzeitig ergibt sich hieraus, dass eine Kapitalgesellschaft grds. nur Betriebsvermögen haben kann, so dass ihre stillen Reserven immer steuerverhaftet sind.

Aus der Eigenschaft der juristischen Personen ergibt sich, dass eine Kapitalgesellschaft mit jedem Dritten – auch mit ihren Gesellschaftern – Verträge wirksam abschließen kann. Anders als im Bereich der Personengesellschaften, die steuerlich im Bereich der Einkommensteuer nicht eigenständig sind, wird die juristische Eigenständigkeit der Kapitalgesellschaften in diesem Bereich auch steuerlich nachvollzogen. Daher sind Zahlungen aufgrund von wirksam abgeschlossenen Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerlich in vollem Umfang wirksam, d.h. eine Hinzurechnung als Sonderbetriebseinnahme findet nicht statt. Insofern entfällt auch die Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben und generell die Erfassung von Sonderbetriebsvermögen. Zahlt daher eine Kapitalgesellschaft an einen ihrer Gesellschafter ein Gehalt für dessen Tätigkeit als Geschäftsführer, so mindert dieses Gehalt der steuerlichen Gewinn der Kapitalgesellschaft und entsprechend die Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer. Der (Gesellschafter-)Geschäftsführer erfasst dieses Gehalt in seiner eigenen Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (§ 19 EStG).

Diese Beurteilung gilt aber nur, wenn die Vereinbarungen zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter dem sog. „Fremdvergleichsgrundsatz“ entsprechen, d.h. soweit entsprechende Vereinbarungen auch mit einem Nichtgesellschafter geschlossen worden wären. Ist dies nicht der Fall, unterstellt der Fiskus, dass der Grund der Zahlung nicht das Schuldrechtsverhältnis (z.B. der Anstellungsvertrag mit dem Geschäftsführer), sondern das Gesellschaftsverhältnis war. In solchen Fällen wird der Teil der Vergütung, der nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, als „verdeckte Gewinnausschüttung“ angesehen. Da auch „offene Gewinnausschüttungen“ den Gewinn einer Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen (keine Aufwandsbuchung von Dividendenzahlungen an die Gesellschafter), bestimmt § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, dass auch „verdeckte Gewinnausschüttungen“ das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen. Sofern daher der Gesellschafter-Geschäftsführer z.B. ein überhöhtes Gehalt bekommen hat, bleibt es zwar bei der Aufwandsbuchung der Gehaltszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, es erfolgt aber eine außerbilanzielle Hinzurechnung im Rahmen der Ermittlung des zVE. Natürlich ist die Frage, welches Gehalt als angemessen anzusehen ist, nicht verbindlich geregelt, so dass die Problematik von verdeckten Gewinnausschüttungen in der Praxis eines der größten steuerlichen Probleme von Kapitalgesellschaften darstellt.

Aufgrund der juristischen Eigenständigkeit einer Kapitalgesellschaft, die steuerlich nachvollzogen wird, treten darüber hinaus keine unmittelbaren steuerlichen Folgen für die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein. Gewinne einer Kapitalgesellschaft werden daher zunächst nur auf der Unternehmensebene wie beschrieben versteuert, Verluste der Kapitalgesellschaft können sich ebenfalls nur auf dieser Ebene auswirken. Diese strenge Unterscheidung zwischen der Gesellschafts- und Gesellschafterebene, die bei den Personenunternehmen aufgrund des Transparenzprinzips nicht besteht, wird als **Trennungsprinzip** bezeichnet.

Erst für den Fall, dass die Kapitalgesellschaft die bereits auf der Unternehmensebene mit Gewerbe- und Körperschaftsteuer belasteten Gewinne an die Gesellschafter ausschüttet, tritt bei diesen eine Steuerfolge ein, denn die Ausschüttung muss dort steuerlich erfasst und belastet werden. Aufgrund der Tatsache, dass die ausgeschütteten Gewinne in der Kapitalgesellschaft bereits steuerlich vorbelastet sind und die Ausschüttungen unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Transfer dieser versteuerten Gewinne auf die Gesellschafterebene darstellen, wird im deutschen Ertragsteuerrecht die Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaften bei den Gesellschaftern grds. ermäßigt besteuert. Dabei sind hinsichtlich der Art bzw. der Technik der Begünstigung folgende Fälle zu unterscheiden:

- Befindet sich der Anteil an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft im **Privatvermögen** des Gesellschafters (natürliche Person) und erzielt dieser daher Einkünfte aus § 20 EStG, werden die Dividenden grds. mit einem besonderen Steuersatz iHv. 25% belastet (§ 32d EStG). Da dieser Steuerabzug grds. abgeltende Wirkung hat, d.h. der Gesellschafter diese Dividende nicht mehr in seiner Einkommensteuererklärung angeben und individuell versteuern muss, wird diese Steuer auch „Abgeltungssteuer“ genannt. Die Begünstigung der Gewinnausschüttung wird in solchen Fällen also über einen (ggü. der „regulären“ Besteuerung) **begünstigten Steuersatz** erreicht.

In diesen Fällen können Ausgaben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einnahmen stehen, grds. nicht steuerlich geltend gemacht werden. Auch ein Veräußerungsgewinn hinsichtlich des Anteils an der Kapitalgesellschaft wird – sofern es sich um einen Fall des § 20 Abs. 2 EStG handelt – mit einem besonderen Steuersatz gem. § 32d EStG iHv. 25% belastet.

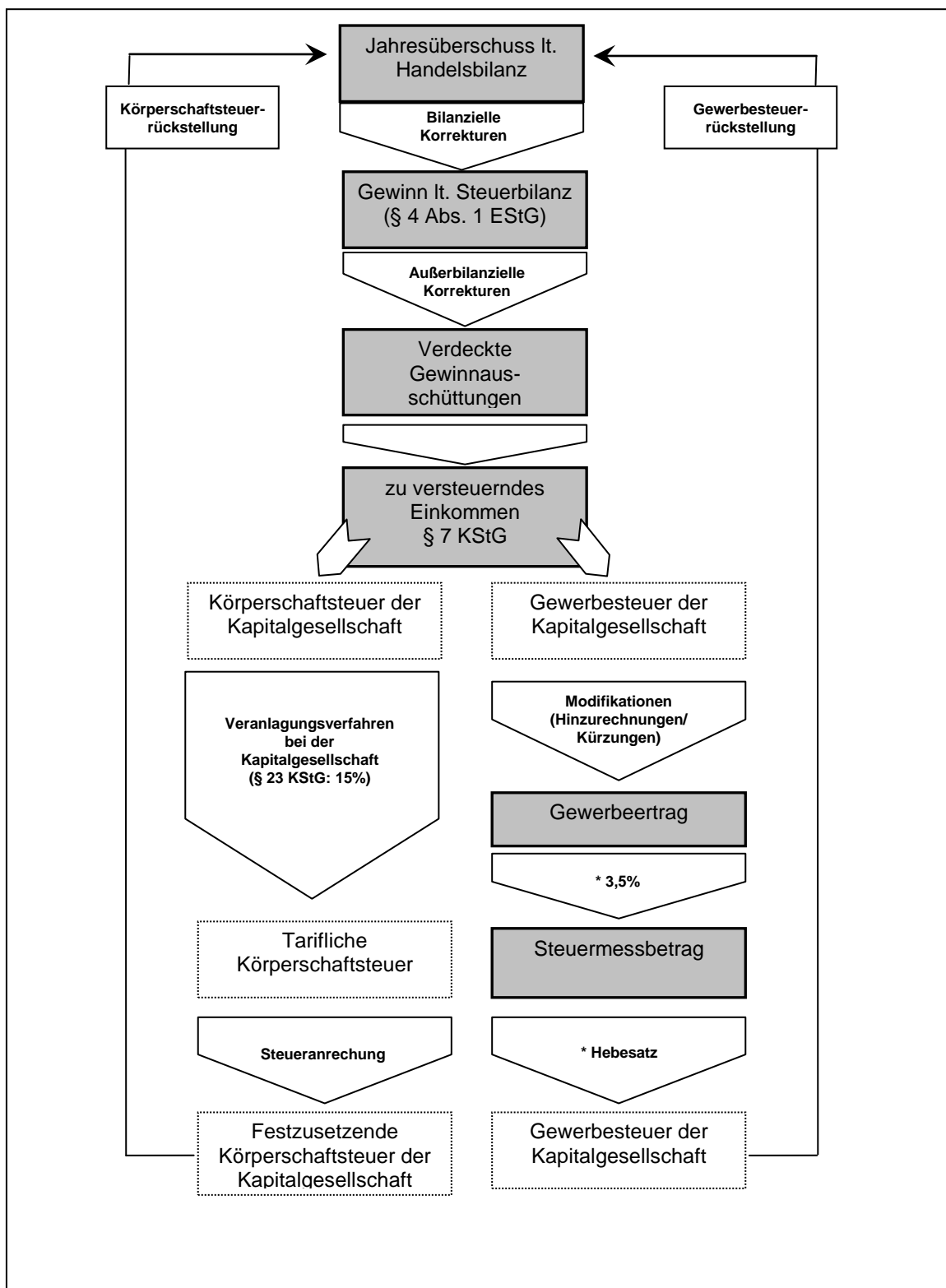
- Befindet sich der Anteil an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft dagegen im **Betriebsvermögen** des Gesellschafters (natürliche Person) und erzielt dieser daher Einkünfte aus §§ 13, 15 oder 18 EStG, wird die Dividende nur in einem Umfang von 60 % steuerlich erfasst und mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Gesellschafters versteuert (sog. „Teileinkünfteverfahren“). Die Begünstigung der Gewinnausschüttung wird in solchen Fällen also über eine **Verminderung der steuerpflichtigen Einkünfte** (40%ige Steuerfreiheit) erreicht.

In diesen Fällen dürfen auch Ausgaben, die mit der Dividende in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, steuerlich nur zu 60% berücksichtigt werden. Auch Veräußerungsgewinne werden in diesen Fällen zu 60% steuerlich belastet. Die gleiche Systematik gilt zudem für Veräußerungsgewinne von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen, die unter § 17 EStG fallen (mindestens 1%ige Beteiligungshöhe).

-
- Ist eine Kapitalgesellschaft Gesellschafter einer anderen **Kapitalgesellschaft**, reicht das Teileinkünfteverfahren nicht aus, um eine Doppelbesteuerung von Gewinnen und Ausschüttungen zu erreichen, denn in Konzernstrukturen (d.h. bei mehreren Stufen von Kapitalgesellschaften „übereinander“) würde die jeweils 60%ige Erfassung der Dividenden dazu führen, dass die an die Konzernspitze weitergeleiteten Ausschüttungen auf jeder Stufe erneut besteuert werden. Daher werden Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an andere Kapitalgesellschaften bei letzteren komplett von der Körperschaftsteuer befreit, sofern die Beteiligungsquote mindestens 10% beträgt (§ 8b Abs. 1, Abs. 4 KStG). Bei einer Beteiligungsquote unter 10% ist die Gewinnausschüttung bei der empfangenden Kapitalgesellschaft steuerpflichtig.

Auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften werden – allerdings unabhängig von der Beteiligungsquote – vollständig steuerfrei gestellt (§ 8b Abs. 2 KStG).

Um zu berücksichtigen, dass Ausgaben, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden oder Veräußerungsgewinnen stehen, nicht abzugsfähig sein dürfen, wird im Bereich der Körperschaftsteuer mit einer Pauschalisierung gearbeitet: Gem. § 8b Abs. 3, 5 KStG gelten (Fiktion!) 5% der steuerfreien Einnahmen als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Die tatsächlichen Betriebsausgaben, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Beteiligungserträgen stehen, bleiben abzugsfähig. Anders als in der Einkommensteuer ist hier ein konkreter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen und nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nicht erforderlich.



4.4. Zusammenfassung und Belastungsvergleich

Legt man die Daten des Ausgangsfalls zugrunde, so ergibt sich folgende Zusammenfassung und Rechtsformvergleich:

	EU €	PersG €	KapG €
Jahresüberschuss Handelsbilanz (vor Ertragsteuern, ggf. anteilig für Gesellschafter)	100.000	100.000	100.000
Bilanzielle Korrekturen (Unterschiede Handels-/Steuerbilanz)	0	0	0
Gewinn Steuerbilanz	100.000	100.000	100.000
Außerbilanzielle Korrekturen (steuerfreie Erträge, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben)	0	0	0
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG (EU)	100.000		
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (PersG)		100.000	
Zu versteuerndes Einkommen gem. § 8 KStG (KapG)			100.000
Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)	100.000	100.000	100.000
Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)	0	0	0
Gewerbesteuerliche Kürzungen (§ 9 GewStG)	0	0	0
Gewerbeertrag	100.000	100.000	100.000
Freibetrag in der GewSt	24.500	24.500	0
Steuermessbetrag (Steuermesszahl: 3,5%)	2.643	2.643	3.500
Gewerbesteuer (Hebesatz: 400%)	10.570	10.570	14.000
Körperschaftsteuer			15.000
Einkünfte aus Kapitalvermögen (Ausschüttung) besonderer Steuertarif gem. § 32d EStG ("flat tax")			60.000 15.000
Tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG Tarif 2016 (zvE i.S.v. § 2 Abs. 5 EStG: €95.000)	31.506	31.506	
Anrechnung der Gewerbsteuer auf die Einkommensteuer (3,8-facher Steuermessbetrag, vgl. § 35 EStG)	-10.042	-10.042	
Gesamtsteuerbelastung	32.034	32.034	44.000
Steuerbelastungsquote (bezogen auf "Vorsteuergewinn")	32,03%	32,03%	44,00%

Zusammenfassung

1. Die gewählte Rechtsform kann die Steuerbelastung unternehmerischer Tätigkeiten u.U. erheblich beeinflussen.
2. Gewerbliche Unternehmen – gleich welcher Rechtsform – unterliegen neben der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer einer zusätzlichen Belastung mit Gewerbesteuer.
3. Für Personenunternehmen kann die Gewerbesteuerbelastung durch eine Anrechnung auf die Einkommensteuer gemildert, u.U. auch vollständig kompensiert werden.
4. Bei den Kapitalgesellschaften besteht diese Möglichkeit nicht, allerdings ist bei diesen der Körperschaftsteuersatz auch im Vergleich zu den Einkommensteuersätzen vergleichsweise niedrig.
5. Personenunternehmen werden nach dem Transparenzprinzip, Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip versteuert.
6. Ein genauer Vorteilhaftigkeitsvergleich muss insbesondere auch die steuerliche Situation der Unternehmer (Gesellschafter) und das Ausschüttungs- bzw. Entnahmeverhalten umfassen. Allgemeine Aussagen lassen sich nur sehr eingeschränkt treffen.
7. Tendenziell ist aber die ausschüttende Kapitalgesellschaft (ohne weitere Gestaltungsansätze) aufgrund der Mehrfachbelastung der Gewinne (Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer mit besonderem Steuersatz) eine steuerlich unattraktive Rechtsform.

5. Unternehmensstandort als steuerliches Entscheidungsproblem

Ausgangsfall

Werner Brösel betreibt in Düsseldorf ein Handelsunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Er überlegt, ob er im Wege der Ausweitung seiner Aktivitäten und der damit zu erwartenden Gewinnsteigerung den Sitz seines Unternehmens an einen anderen Standort – ggf. auch in das Ausland – verlagert.

Der Unternehmensstandort beeinflusst die Besteuerung der unternehmerischen Tätigkeit im Wesentlichen aus zwei Gründen:

5.1. Nationaler Kontext

Während die Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersätze bundeseinheitlich sind, hängt die Höhe der Gewerbesteuer im Wesentlichen von der Gemeinde ab, in der das Unternehmen seinen Sitz hat, denn die Gemeinde beeinflusst mit den sog. „Hebesätzen“ die endgültige Höhe der Gewerbesteuer. Die Hebesätze variieren dabei zwischen 200% (Mindesthebesatz gem. § 16 Abs. 4 GewStG) bis zu 900% (höchste Hebesätze der Praxis). Im Durchschnitt beträgt der Hebesatz aller Gemeinden ca. 380%.

5.2. Internationaler Kontext

Im internationalen Kontext ist der Unternehmensstandort insoweit ein Entscheidungsproblem, als ausländische Staaten u.U. ein erheblich geringeres Steuerniveau haben als Deutschland. Wenn es also Unternehmen gelingt, ihre Gewinne durch Verlagerung von Produktionskapazitäten oder Umleitung von Lieferungs- und Leistungsströmen in das „niedrigbesteuernde“ Ausland zu verlagern, so wird hierdurch die Gesamtsteuerbelastung des Unternehmens verringert. An dieser Stelle kann nicht auf die vielfältigen Probleme eingegangen werden, die sich im Bereich des internationalen Steuerrechts stellen. Als ein – auch für die Praxis – wesentlicher Aspekt sollen aber das Problem und die Lösungsmöglichkeiten der sog. „Doppelbesteuerung“ herausgegriffen werden.

Von einer Doppelbesteuerung im Ertragsteuerrecht wird dann gesprochen, wenn zwei Staaten gleichzeitig auf die identischen Einkünfte eines Steuerpflichtigen zugreifen. Diese Situation tritt in der Praxis oftmals bei einem Zusammentreffen zwischen der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Staat („Wohnsitzstaat“) mit der beschränkten Steuerpflicht in einem anderen Staat („Quellenstaat“) auf. Daneben bestehen noch andere Konstellationen, in denen es zu einer Doppelbesteuerung kommen kann, diese sollen aber hier ebenfalls nicht näher betrachtet werden. Besteuern im Falle des Zusammentreffens von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht beide betroffenen Staaten unabhängig voneinander, so kann u.U. die Situation eintreten, dass die „Vorsteuereinkünfte“ des Steuerpflichtigen vollständig durch die Steuerlast beider Staaten aufgezehrt werden, wie folgendes Beispiel zeigt:

	€	€	
Einkünfte in dem ausländischen Staat A vor Steuern	100.000		
Steuerbelastung des ausländischen Quellenstaates A (=Staat der beschränkten Steuerpflicht)		50.000	(50%)
Steuerbelastung des inländischen Wohnsitzstaates (=Staat der unbeschränkten Steuerpflicht)		50.000	(50%)
Einkünfte nach Steuern		<u><u>0</u></u>	(0%)

Es bedarf keiner weiteren Erläuterung, dass bei einem derartigen Ergebnis von Aktivitäten deutscher Unternehmen im Ausland jeder internationale Wirtschaftsverkehr zum Erliegen käme. Aus diesem Grunde sehen sowohl die nationalen Steuergesetze als auch spezielle internationale Verträge zwischen Deutschland und anderen Staaten (sog. „Doppelbesteuerungsabkommen“) Wege vor, um die Doppelbesteuerung von Wirtschaftsaktivitäten mit grenzüberschreitendem Hintergrund zum vermeiden bzw. abzumildern. Im Wesentlichen erfolgen die Erleichterungen durch folgende Möglichkeiten:

- Bei der **Anrechnungsmethode** werden die Steuern des Quellenstaates in bestimmtem Umfang auf die Steuern des Wohnsitzstaates angerechnet. Diese Möglichkeit wird schon durch das nationale Steuerrecht eingeräumt (§ 34c Abs. 1

EStG, § 26 Abs. 1 KStG). Durch die Anrechnungsmethode wird zwar eine Doppelbesteuerung häufig vermieden, es gelingt aber nicht, ein ausländisches niedrigeres Steuerniveau im Inland zu halten, denn die ausländische niedrigere Steuerbelastung wird auf das inländische höhere Steuerniveau „hochgeschleust“, wie folgendes Beispiel verdeutlicht.

	€	€	
Einkünfte in dem ausländischen Staat A vor Steuern	100.000		
Steuerbelastung des ausländischen Quellenstaates A (=Staat der beschränkten Steuerpflicht)		10.000	(10%)
Steuerbelastung des inländischen Wohnsitzstaates (=Staat der unbeschränkten Steuerpflicht)		50.000	(50%)
Anrechnung der ausländischen Steuer, z.B. § 34c EStG		-10.000	
endgültige inländische Steuer		<u>40.000</u>	
Einkünfte nach Steuern		<u><u>50.000</u></u>	(50%)

Mit dieser Methode gelingt also keine „Steuerflucht“ in einen Staat mit einem niedrigen Steuerniveau. Zudem ist zu berücksichtigen, dass im Falle eines ausländischen höheren Steuerniveaus der inländische Staat keine Erstattung ausländischer Steuern vornimmt, da regelmäßig die ausländischen Steuern nur insoweit auf die inländischen Steuern angerechnet werden können, als die ausländischen Einkünfte im Inland auch mit inländischer Einkommensteuer belastet sind. Ein „Herabschleusen“ einer ausländischen höheren Steuerbelastung auf das inländische niedrigere Niveau findet daher nicht statt.

- Bei der **Freistellungsmethode** überlässt der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte gänzlich dem Quellenstaat und verzichtet auf deren Besteuerung. Dadurch gelingt es auch, ein ausländisches niedrigeres Steuerniveau im Inland zur Geltung zu bringen. Grundlage der Freistellungsmethode kann aber immer nur ein Doppelbesteuerungsabkommen sein, weder im Einkommensteuer- noch im Körperschaftsteuerrecht finden sich entsprechende Möglichkeiten. Lediglich für den Bereich der Gewerbesteuer ist noch zu beachten, dass ausländische Einkünfte aufgrund entsprechender Kürzungs- und Hinzurechnungsvorschriften (§§ 8,9 GewStG) von der Gewerbesteuer befreit sind. Dies ist historisch aus der Zwecksetzung der Gewerbesteuer begründet, den Gemeinden einen Ausgleich für die Belastung durch die Gewerbebetriebe zu verschaffen, die in der Gemeinde ihren Sitz haben (sog. „Äquivalenzprinzip“ der Gewerbesteuer). Da aber ausländische Teile eines Gewerbebetriebs keine inländische Gemeinde belasten, unterliegen ausländische Einkünfte i.d.R. nicht der Gewerbesteuer (sog. „Inlandsprinzip“) der Gewerbesteuer.

Das Prinzip der Freistellungsmethode auf der Grundlage einer entsprechenden Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen kann an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

	€	€	
Einkünfte in dem ausländischen Staat A vor Steuern	100.000		
Steuerbelastung des ausländischen Quellenstaates A (=Staat der beschränkten Steuerpflicht)		10.000	(10%)
Freistellung der ausländischen Einkünfte im Inland (=Staat der unbeschränkten Steuerpflicht)	-100.000		
Steuerbelastung des inländischen Wohnsitzstaates		0	(0%)
endgültige inländische Steuer		<u>0</u>	
Einkünfte nach Steuern		<u>90.000</u>	(90%)

6. Gewinnermittlungstechnik als steuerliches Entscheidungsproblem

Ausgangsfall

Werner Brösel – selbständiger Klempnermeister – sitzt vor seinen Einkommensteuererklärungsformularen, hat mit Mühe die Anlage G (Gewerbebetrieb) gefunden und fragt sich nun, wie er den Gewinn ermitteln soll, der als Einkünfte gem. § 15 EStG in das Formular einzutragen ist.

Im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten („Gewinneinkunftsarten“, §§ 13, 15 und 18 EStG) stellt der Gewinn die Einkünfte dar, die zu ermittelt sind. Es wurde bereits dargestellt, dass die Frage der Ermittlung dieser Einkünfte der eigentlichen Steuerberechnung (sowohl in der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als auch in der Gewerbesteuer) vorgelagert ist.

Fraglich ist daher, wie konkret der Gewinn als Besteuerungsgröße innerhalb der Gewinneinkunftsarten ermittelt wird und ob hierbei ebenfalls ein steuerliches Entscheidungsproblem besteht, weil Wahlrechte bestehen.

6.1. Gewinnermittlungsarten

Die wichtigsten Gewinnermittlungsarten sind:

- **Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG**

Beim Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG wird der Gewinn als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des aktuellen Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Betriebsvermögen = Reinvermögen = Eigenkapital), vermehrt um Entnahmen (privat veranlasste Betriebsvermögensminderungen) und vermindert um Einlagen (privat veranlasste Betriebsvermögensmehrungen) definiert. Da diese Gewinndefinition auf dem Vergleich zweier Bestandsgrößen (Betriebsvermögen) basiert, spricht man auch vom Betriebsvermögens- oder Bestandsvergleich.

Fasst man diese Definition in andere Worte, so ergibt sich, dass der Gewinn die betrieblich veranlasste Erhöhung des Betriebsvermögens im Laufe eines Wirtschaftsjahres darstellt. Als Verlust wird entsprechend die betrieblich veranlasste Betriebsvermögensminderung bezeichnet. In rechnungslegungsbezogener Terminologie handelt es sich bei dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG um den Gewinn lt. Gewinn- und Verlustrechnung, da privat veranlasste Vermögensüberführungen zwischen dem Betriebs- und dem Privatvermögen (Einlagen und Entnahmen) die Gewinn- und Verlustrechnung nicht berühren.

Als Besonderheit ist zu beachten, dass der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG nur für diejenigen Steuerpflichtigen in Betracht kommt, die nicht bereits nach Handelsrecht (aufgrund ihrer Kaufmannseigenschaft gem. § 1 HGB) verpflichtet sind, Bücher zu führen oder dies freiwillig tun, denn für diese Unternehmen besteht die besondere Gewinnermittlungsvorschrift gem. § 5 Abs. 1 EStG (vgl. unten). Somit können im Wesentlichen nur Land- und Forstwirte i.S.v. § 13 EStG und Selbständige i.S.v. § 18 EStG, die freiwillig Bücher führen (eine handelsrechtliche Buchführungspflicht besteht für diese Unternehmer, z.B. Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater, etc. nie, da es sich handelsrechtlich nicht um Kaufleute handelt) ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG berechnen.

Da keine vorhergehende handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungsverpflichtung besteht, kann der Unterschiedsbetrag des Betriebsvermögens nur aus den Bilanzen entnommen werden, die ausschließlich die steuerlichen Vorschriften (§ 4 ff. EStG) berücksichtigen.

- **Vermögensvergleich nach § 5 EStG**

Der Vermögensvergleich nach § 5 EStG unterscheidet sich vom Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG dadurch, dass nach § 5 EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auch für die Steuerbilanz maßgeblich sind (**Maßgeblichkeitsprinzip**), sofern dem nicht ausdrückliche steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalte entgegenstehen. Diese Gewinnermittlungsart hat die größte Bedeutung. Sie wird in erster Linie von Gewerbetreibenden angewandt, die aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften (da Kaufleute nach § 1 HGB) oder nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet

sind; sie kommt außerdem bei denjenigen Gewerbetreibenden zum Zuge, die freiwillig Bücher führen.

Das Maßgeblichkeitsprinzip sollte ursprünglich zu einer Vereinfachung führen, weil das Ergebnis der ohnehin notwendigen handelsrechtlichen Buchführung auch für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns herangezogen werden konnte. Aufgrund der zahlreichen gesetzlichen Abweichungen zwischen der handelsrechtlichen und steuerlichen Gewinnermittlung (z.B. im Bereich der Rückstellungen) und der von der Rechtsprechung entwickelten weiteren Ausnahmen kann aber in einer Vielzahl von Fällen eine sog. „Einheitsbilanz“ (d.h. eine Bilanz, die sowohl handels- als auch steuerrechtlichen Anforderungen genügt) nicht mehr erstellt werden. In diesen Fällen kommt es zu bilanziellen Korrekturen, die technisch in der Weise einer Überleitungsrechnung zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerlichem Gewinn gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG oder in Form einer eigenständigen Steuerbilanz dargestellt werden können (vgl. hierzu § 60 Abs. 2 EStDV bzw. für den heute regulären Fall der elektronischen Einreichung der Steuererklärungen sowie der ergänzenden Unterlagen § 5b EStG).

- **Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.**

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird zur Vereinfachung grundsätzlich auf die für den Vermögensvergleich typische Periodisierung der Betriebseinnahmen zu Erträgen und der Betriebsausgaben zu Aufwendungen verzichtet. Stattdessen wird weitgehend nach dem **Zufluss- und Abflussprinzip** (§ 11 Abs.1, S.1, § 11 Abs. 2 S.1 EStG) verfahren, das allerdings u.a. bei den Betriebsausgaben für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (z.B. Wertpapiere, Grundstücke und Gebäude) durchbrochen wird (§ 4 Abs. 3 S. 3, 4 EStG).

Diese vereinfachte Art der Gewinnermittlung wird von fast allen Freiberuflern angewandt; ferner ist sie zulässig bei anderen Gewinnermittlern, bei denen die Grenzen des § 141 AO nicht überschritten sind.

Zu beachten ist folgendes:

- § 4 Abs. 3 EStG prägt keinen eigenen Gewinnbegriff. Der Totalgewinn eines Unternehmens von der Gründung bis zur Liquidation ist grundsätzlich ebenso hoch wie beim Vermögensvergleich; das vereinfachte Verfahren führt lediglich zu zeitlichen Verschiebungen bei der Gewinnerfassung.
- Dass der Totalgewinn bei vereinfachter Gewinnermittlung grundsätzlich dem Totalgewinn beim Vermögensvergleich entspricht, bedeutet nicht, dass auch die Totaleinkommensteuer grundsätzlich identisch ist. Vielmehr führen die zeitlichen Verschiebungen bei der Gewinnerfassung wegen des progressiven Einkommensteuertarifs und aufgrund von Steuersatzänderungen meist zu einer unterschiedlichen Totalbelastung.

Wegen der unterschiedlichen zeitlichen Erfassung von Betriebseinnahmen und -ausgaben muss beim **Wechsel der Gewinnermittlungsart** verhindert werden, dass

- Betriebseinnahmen doppelt
- Betriebseinnahmen überhaupt nicht
- Betriebsausgaben doppelt
- Betriebsausgaben überhaupt nicht

erfasst werden. Zu diesem Zwecke sind bestimmte Korrekturen erforderlich, die im Regelfalle im Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsmethode vorgenommen werden müssen, aber zur Vermeidung von Härten u.U. auf 3 Jahre verteilt werden können (R 4.6 EStR, Anlage 1 EStR).

Zusammenfassung

1. Für Gewerbetreibende, die aufgrund ihrer handelsrechtlichen Kaufmannseigenschaft Bücher führen (oder dies freiwillig tun) besteht hinsichtlich der steuerlichen Gewinnermittlungstechnik kein Wahlrecht. Diese müssen zwingend ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG unter Beachtung des – in der Praxis allerdings eingeschränkten – Maßgeblichkeitsprinzips erstellen.
2. Insofern bestehen für diese Steuerpflichtigen nur Wahlrechte im Rahmen der handelsrechtlich bzw. steuerrechtlich ausdrücklich vorgesehenen Möglichkeiten (z.B. Ansatz- und Bewertungswahlrechte, „steuerstundende Rücklagen“, etc.).
3. Gewerbetreibende, die keine Kaufleute nach HGB sind („Kleinstgewerbetreibende“) und die daher keine handelsrechtliche Buchführungspflichten zu erfüllen haben und Selbständige i.S.v. § 18 EStG können zwischen einer Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG und einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG wählen.
4. Hierbei bietet die Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG tendenziell den höheren Gestaltungsspielraum, da durch bewusstes Vorziehen von Ausgaben bzw. das Aufschieben von Einnahmen eine Verlagerung von Einkünften in eine spätere Periode – u.U. unter Berücksichtigung von Steuersatzänderungen – erreicht werden kann.
5. Denkbar sind aber auch Situationen, in denen eine freiwillige Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG steuerlich vorteilhaft ist, insb. wenn Einnahmen nicht sofort steuerwirksam werden sollen (insb. erhaltene Anzahlungen) oder Ausgaben sich erst in späteren Perioden auswirken sollen (Vorauszahlungen von Mieten und Zinsen, Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens)

6.2. Betriebsvermögen und Privatvermögen

Ausgangsfall

Werner Brösel – selbständiger Klempnermeister – hat sich an der Börse mit Termingeschäften auf Getreide verspekuliert und insgesamt € 50.000 verloren. Er fragt sich, ob er diesen Verlust im Rahmen seiner betrieblichen Gewinnermittlung geltend machen und so mit den Gewinnen aus seiner Klempnerei verrechnen kann.

Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches gem. §§ 4 Abs.1 bzw. 5 Abs. 1 EStG wird die Veränderung des Betriebsvermögen im Laufe eines Wirtschaftsjahres ermittelt. Eine betrieblich veranlasste Erhöhung des Betriebsvermögens stellt Gewinn, eine betrieblich veranlasste Minderung des Betriebsvermögens stellt Verlust dar. Auch im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG werden nur diejenigen Einnahmen bzw. Ausgaben erfasst, die sich aus Betriebsvermögen ergeben. Daher ist für die Höhe des Gewinns entscheidend, welche (positiven und negativen) Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen anzusehen sind und daher in die Gewinnermittlung einzubeziehen sind.

Unter Betriebsvermögen (gemeint sind hier die einzelnen positiven und negativen Wirtschaftsgüter) ist grds. das für den Betrieb eingesetzte Vermögen zu verstehen.

Dazu gehören alle Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Diese Wirtschaftsgüter rechnen zum sog. **notwendigen Betriebsvermögen**, wie z.B. das betrieblich benutzte Grundstück des Einzelunternehmers und der Kredit, mit dem dieses Grundstück finanziert wurde. Diese müssen zwingend in die Gewinnermittlung einbezogen werden.

Entsprechend rechnen Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung erkennbar unmittelbar privaten Zwecken des Unternehmers zu dienen bestimmt sind, z.B. das vom Einzelunternehmer bewohnte Einfamilienhaus und der Kredit, mit dem dieses Einfamilienhaus finanziert worden ist, zum **notwendigen Privatvermögen**. Wird das Privatvermögen innerhalb der Überschusseinkunftsarten zur Erzielung von Einnahmen eingesetzt (z.B. vermietete Immobilie im Privatvermögen, privates Wertpapierdepot) so werden die Einnahmen und die Ausgaben (Werbungskosten) in diesen Einkunftsarten erfasst. Wird das Privatvermögen dagegen nicht zur Erzielung von steuerbaren Einnahmen im Rahmen der Überschusseinkunftsarten eingesetzt, handelt es sich bei den betreffenden Kosten (z.B. private Miete, Ausgaben für Kleidung und Nahrung, private Hobbys, etc.) um Kosten der privaten Lebensführung, die gem. § 12 Nr. 1 EStG nicht steuerlich geltend gemacht werden können.

Dazwischen stehen Wirtschaftsgüter, bei denen der Funktionszusammenhang mit dem Betrieb weniger eng ist als beim notwendigen Betriebsvermögen, die aber doch dem Betrieb zumindest zu dienen geeignet sind, wie z.B. vermietete Büroräume oder Aktien des Einzelunternehmers. Diese Wirtschaftsgüter rechnen zum sog. **gewillkürten Betriebsvermögen**, wenn der Steuerpflichtige sie in der Buchführung als Betriebsvermögen behandelt; ansonsten sind sie Privatvermögen.

Bei **gemischt genutzten Wirtschaftsgütern** gilt der Grundsatz, dass sie entweder ganz Betriebsvermögen oder ganz Privatvermögen darstellen. Eine Aufteilung in einen

betrieblich genutzten Teil und einen privat genutzten Teil kommt regelmäßig nicht in Betracht (**Aufteilungsverbot**). Vielmehr stellt ein Wirtschaftsgut (z.B. PKW), das zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird, notwendiges Betriebsvermögen dar. Ein maximal zu 50%, aber mindestens zu 10% betrieblich genutztes Wirtschaftsgut kann zum gewillkürten Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gerechnet werden; maßgebend ist die buchmäßige Behandlung. Ein zu weniger als 10% betrieblich genutztes Wirtschaftsgut stellt immer notwendiges Privatvermögen dar.

Lediglich bei Grundstücken gilt das **Aufteilungsgebot**:

- Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile sind grundsätzlich notwendiges Betriebsvermögen
- Privat genutzte Grundstücksteile sind grundsätzlich notwendiges Privatvermögen
- Grundstücksteile, die zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung an Dritte vermietet sind, können unter bestimmten Voraussetzungen als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Der Steuerpflichtige muss sie zu diesem Zweck allerdings in der Buchführung eindeutig als Betriebsvermögen ausweisen.

Zusammenfassung

1. Für Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens besteht kein Wahlrecht, da diese zwingend in die Gewinnermittlung einbezogen werden müssen.
2. Auf der anderen Seite dürfen Wirtschaftsgüter des Privatvermögens nicht in die Gewinnermittlung einbezogen werden, auch insoweit besteht kein Wahlrecht.
3. Bei Wirtschaftsgütern des gewillkürten Betriebsvermögens, bei denen sich im Zeitablauf stille Reserven bilden werden, sollte das Wahlrecht zur Bildung von Betriebsvermögen nicht ausgeübt werden, da die stillen Reserven ansonsten unabhängig von der Besitzdauer immer steuerverhaftet sind.
4. Bei „verlustträchtigen“ Wirtschaftsgütern des gewillkürten Betriebsvermögens wäre steuerlich eine Zuordnung zum Betriebsvermögen zu empfehlen, da die Verluste aus der Veräußerung sich im Rahmen des Betriebsvermögens grds. steuerlich auswirken. Allerdings wird die Finanzverwaltung die Zuordnung solcher Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen regelmäßig kritisch hinterfragen und eine zeitnahe Dokumentation fordern.
5. Bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern (außer Grundstücken) besteht ein Aufteilungsverbot, d.h. es gilt der Grundsatz „Alles oder nichts“. Wird das gemischt genutzte Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zugeordnet, wird die private Mitbenutzung steuerlich durch eine Nutzungsentnahme (insb. bei der privaten PKW-Nutzung) erfasst.
6. Bei gemischt genutzten Grundstücken besteht dagegen ein Aufteilungsgebot, so dass das zivilrechtlich eine einheitliche Sache darstellende Grundstück in unterschiedliche Wirtschaftsgüter entsprechend der unterschiedlichen Nutzungen aufgeteilt werden muss.

6.3. Entnahmen und Einlagen

Bei der Gewinnermittlung sind die Betriebsvermögensänderungen zu eliminieren, die nicht betrieblich verursacht sind. Daher ergibt der Unterschiedsbetrag des Betriebsvermögens erst nach Bereinigung um die Entnahmen und Einlagen den Gewinn.

Entnahmen sind in der sprachlich etwas verunglückten Definition des § 4 Abs. 1 S.2 EStG

"alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat".

Bewertet werden diese Entnahmen von Wirtschaftsgütern aus dem betrieblichen ins private (außerbetriebliche) Vermögen grundsätzlich mit dem Teilwert (§ 6 I Nr.4 EStG). Das ist der Betrag, den ein fiktiver Erwerber des ganzen Unternehmens, der das Unternehmen fortzuführen beabsichtigt, für das betreffende Wirtschaftsgut im Rahmen des Gesamtkaufpreises ansetzen würde (§ 6 I Nr.1 S.3 EStG); dieser Betrag deckt sich im Regelfalle mit den Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten.

Bsp.:

Der Einzelunternehmer A entnimmt ein unbebautes Grundstück, das mit den Anschaffungskosten von € 50.000 zu Buche steht, aber einen Teilwert von € 80.000 hat.

Privatentnahme	80.000	Ergebnisaustrwirkung
an Grundstücke	50.000	
an sonstige betriebliche Erträge/ Gewinne aus Anlagenabgängen	30.000	+ 30.000

Werden Wirtschaftsgüter von einem Betrieb in einen anderen inländischen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt, dann liegen bilanzsteuerrechtlich grundsätzlich keine Entnahmen i.S.d. § 4 I S.2 EStG vor, die mit dem Teilwert anzusetzen sind und daher zu einer Gewinnrealisation führen. Der überführende Betrieb bucht zwar über das Privatentnahmekonto und der empfangende Betrieb behandelt diesen Vorgang wie eine Privateinlage; die Buchungen

Privatentnahmen	50.000	
an Grundstücke	50.000	

bzw.

Grundstücke	50.000	
an Privateinlagen	50.000	

sind jedoch erfolgsneutral (sog. Buchwertfortführung).

Einlagen sind nach § 4 Abs. 1 S.5 EStG

"alle Wirtschaftsgüter (Barzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat".

Bewertet werden diese Einlagen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen grundsätzlich ebenfalls mit dem Teilwert, also regelmäßig mit den Wiederbeschaffungs- oder den Wiederherstellungskosten. Sie sind jedoch höchstens mit den ("historischen") Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn einer der beiden Ausnahmefälle des § 6 Abs. 1 Nr.5 EStG vorliegt.

Die Bewertung der Entnahmen und Einlagen mit dem Teilwert stellt sicher, dass die steuerliche Erfassung von stillen Reserven der steuerlichen Systematik entsprechend erfolgt. Da stille Reserven, die im Betriebsvermögen entstanden sind, grds. steuerbar sind, muss die steuerliche Aufdeckung dieser stillen Reserven und damit ihre Besteuerung sichergestellt werden, wenn die entsprechenden Wirtschaftsgüter das Betriebsvermögen durch Entnahmen verlassen. Wäre dies nicht gewährleistet, könnten die stillen Reserven in das Privatvermögen überführt und dort ggf. außerhalb der Steuerbarkeit realisiert werden. Umgekehrt müssen stille Reserven, die im Privatvermögen entstanden sind und die in diesem Bereich nicht mehr steuerverhaftet sind (weil z.B. die 10-Jahres-Frist für Grundstücke gem. § 23 EStG abgelaufen ist) vor einer Aufdeckung im Betriebsvermögen geschützt werden. Die Einlage zum Teilwert stellt sicher, dass bei einer anschließenden Veräußerung aus dem Betriebsvermögen heraus nur noch die stillen Reserven erfasst werden, die nach der Einlage im Betriebsvermögen entstanden sind.

6.4. Steuerfreie Erträge und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Es ist aber zu beachten, dass der auf der Grundlage eines Betriebsvermögensvergleiches bzw. im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte Unterschiedsbetrag noch nicht den Gewinnbegriff i.S.v. § 2 Abs. 2 EStG beschreibt. Vielmehr muss dieser Unterschiedsbetrag nochmals **außerbilanziell** um

- Betriebliche Erträge (Betriebseinnahmen) gemindert werden, die zwar das Reinvermögen erhöht haben, die aber nicht besteuert werden sollen (**steuerfreie Erträge**, insb. ausländische Gewinne, die im Inland nach der Freistellungsmethode steuerfrei sind oder Beteiligungseinkünfte, für das „Teileinkünfteverfahren“ gem. § 3 Nr. 40 EStG greift) bzw. um
- Betriebliche Aufwendungen (Betriebsausgaben) erhöht werden, die zwar das Reinvermögen vermindert haben, die aber keine steuermindernde Wirkung haben sollen (**nichtabzugsfähige Betriebsausgaben**, insb. Aufwendungen, die unter § 4 Abs. 5 EStG bzw. § 3c Abs. 2 EStG fallen).

6.5. Exkurs: Ermittlung der Einkünfte in den Überschusseinkunftsarten

Im Rahmen des Moduls „Betriebliche Steuerlehre“ werden die steuerlichen Entscheidungsprobleme im Zusammenhang mit einer unternehmerischen Tätigkeit dargestellt. Somit konzentriert sich die Thematik vorrangig auf die Gewinneinkunftsarten und in diesem Zusammenhang auf die Gewinnermittlungstechniken.

Um einen Vergleich zu den Überschusseinkunftsarten darzustellen, wird an dieser Stelle aber im Rahmen eines Exkurses ein kurzer Überblick über die Ermittlung der Einkünfte in den Überschusseinkunftsarten gegeben.

Zur Ermittlung der Einkünfte aus den Einkunftsarten § 19 EStG (Nichtselbständige Arbeit), § 20 EStG (Kapitalvermögen), § 21 EStG (Vermietung und Verpachtung) sowie § 22 EStG (sonstige Einkünfte) werden nach § 2 Abs. 2 EStG die (steuerpflichtigen) Einnahmen und die (abziehbaren) Werbungskosten gegenübergestellt.

Das geschieht grundsätzlich nach dem **Zufluss- und Abflussprinzip** (§ 11 Abs. 1 S.1 EStG und § 11 Abs. 2 S. 1 EStG), das allerdings u.a. durch die Erfassung der Ausgaben für langlebige Wirtschaftsgüter im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) durchbrochen wird.

Einnahmen sind alle Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten 4 - 7 zufließen (§ 8 Abs. 1 EStG):

Als im Rahmen einer bestimmten Einkunftsart zugeflossen sind nur solche Einnahmen anzusehen, die sich als unmittelbarer Ausfluss der betreffenden Einkunftsquelle darstellen. Dies ist bei Entgelten für Tätigkeiten oder Leistungen des Steuerpflichtigen der Fall, die unter die betreffende Einkunftsart fallen; bei Erlösen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die als Einkunftsquelle benutzt werden (wie Grundstücke) oder in anderer Weise der Einkünfterzielung gedient haben (wie der für berufliche Zwecke angeschaffte PKW eines Arbeitnehmers) dagegen nicht. Veräußerungen von Wirtschaftsgütern, die der Einkünfterzielung im Rahmen der Überschusseinkunftsarten dienen, bleiben daher – anders als bei den Gewinneinkunftsarten – grundsätzlich als nicht steuerbare "Vorgänge in der Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen" einkommenssteuerlich unberücksichtigt. Ausnahmen ergeben sich aus § 20 Abs. 2 EStG, § 22 Nr. 2 i.V.m.. § 23 EStG und § 17 EStG.

Einnahmen in geldwerten Gütern (Wohnung, Kost, Waren oder sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Endpreisen des Abgabeortes (§ 8 Abs. 2 EStG) anzusetzen, bei Arbeitnehmern ist der übliche Endpreis um 4% zu kürzen (§ 8 Abs. 3 EStG). Bloße Annehmlichkeiten (Freitrunke, Sportanlagen, geringfügige Sachzuwendungen bei Betriebsausflügen oder ähnlichen Veranstaltungen) sowie Wertsteigerungen bei dem der Einkünfterzielung dienenden Vermögen (bei Grundstücken oder Wertpapieren) sind keine Einnahmen in Geldeswert.

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der (im Rahmen einer der Überschusseinkunftsarten zufließenden) Einnahmen. Beispiele für Werbungskosten sind in § 9 Abs. 1 EStG aufgezählt. Der Begriff Werbungskosten wird von der Rechtsprechung bei den verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlich weit ausgelegt:

Eine besonders weitgehende Auslegung des Werbungskostenbegriffes wird bei der Einkunftsart "Nichtselbständige Arbeit" vorgenommen, so dass hier alle Ausgaben, welche die Ausübung des Dienstes mit sich bringt, als Werbungskosten zu behandeln sind, wenn ein ausreichend bestimmter Zusammenhang mit den laufenden oder gar späteren Einnahmen gegeben ist. Dabei ist die Antwort auf die Frage nach dem ausreichend bestimmten Zusammenhang im Zeitablauf durchaus Änderungen unterworfen: Während z.B. in früheren Jahren die Kosten eines Erststudiums als Ausbildungskosten allenfalls im Rahmen der Sonderausgabenregelung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) beschränkt abzugsfähig waren, hat die jüngste höchstrichterliche Rechtsprechung (BFH, Urteile vom 28.07.2011, Az.: VI R 38/10 und VI R 7/10) auch die Kosten eines Erststudiums unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten anerkannt. Der Gesetzgeber wiederum hat diese Rechtsprechung zum Anlass genommen, die Kosten eines Erststudiums, das zugleich eine Erstausbildung darstellt (also bei einem Studium unmittelbar nach Abschluss einer allgemeinbildenden Schule) vom steuerlichen Abzug grundsätzlich auszunehmen (§ 12 Nr. 5 EStG, § 9 Abs. 6 EStG), um der Rechtsprechung des BFH die Grundlage zu entziehen.

Auch bei der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" wird der Werbungskostenbegriff sehr weit gefasst. Er hat sich hier dem Betriebsausgabenbegriff so stark genähert, dass nicht nur Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb, der Sicherung und Erhaltung der Miet- und Pachteinnahmen stehen als Werbungskosten angesehen werden, sondern auch - über den Wortlaut der Vorschrift des § 9 Abs. 1 S.1 EStG hinaus - fast alle Aufwendungen, die durch die Einkunftsquelle (z.B. Grundstück) veranlasst sind.

Besondere praktische Probleme entstehen immer dann, wenn bestimmte Ausgaben sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind (Bsp.: Eine Auslandsreise dient sowohl einem beruflichen Aufenthalt als auch einem anschließenden oder vorhergehenden privaten Urlaub). Nach einer Änderung der Rechtsprechung des BFH (Beschluss v. 21.09.2009) hat auch die Finanzverwaltung ihre bislang sehr restriktive Sichtweise zu den Aufteilungsmöglichkeiten bei gemischt veranlassten Aufwendungen gelockert (BMF-Schreiben v. 06.07.2010). Insbesondere in den Fällen, in denen eine Aufteilung nur im Schätzungswege möglich ist (Bsp.: Aufteilung der Flugkosten bei einer gemischt veranlassten Auslandsreise nach den jeweiligen Zeitanteilen des beruflichen bzw. privaten Aufenthalts) und nach der früheren Sichtweise daher ein Aufteilungsverbot bestand, wird aktuell eine sachgerechte Schätzung des beruflichen bzw. privaten Veranlassungszusammenhangs anerkannt. Wie bei den Betriebsausgaben ist auch bei den Werbungskosten wie folgt zu unterscheiden:

- Aufwendungen, die ausschließlich der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen, sind auch dann in vollem Umfang Werbungskosten, wenn sie persönlichen Charakter haben: z.B. der schwarze Anzug des nichtselbständigen Leichenbestatters, Fahrkosten bei Dienstreisen.
- Aufwendungen, die nur z. T. der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen, können nur dann mit diesem Teil als Werbungskosten abgezogen werden, wenn zwei Bedingungen erfüllt sind: Der zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aufgewandte Teil darf nicht nur von untergeordneter Bedeutung sein (d.h. die berufliche Veranlassung muss mindestens 10% betragen) und er muss von dem der privaten Lebensführung dienenden Teil der Aufwendungen im Wege einer sachgerechten Schätzung getrennt werden können. Das ist z.B. bei den Kosten des dienstlich und privat genutzten PKW oder im Fall der oben dargestellten gemischt veranlassten Reisekosten der Fall. Auch ein privat ange-

schaffter PC, der zu einem wesentlichen Anteil beruflich genutzt wird, kann gem. der BFH-Rechtsprechung (Urteil v. 19.2.2004, VI R 135/01) grundsätzlich zu 50% als Werbungskosten angesetzt werden. Wollen entweder das Finanzamt oder der Steuerpflichtige von dieser pauschalen (hälftigen) Aufteilung abweichen, so müssen hierzu jeweils Nachweise über den Umfang der beruflichen Nutzung erbracht werden. Bei einer weniger als 10%igen privaten Mitbenutzung liegt eine überwiegend berufliche Nutzung vor, so dass die gesamten Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden können d.h. die geringfügige private Mitbenutzung ist unerheblich. Mit diesem Urteil hat der BFH auch entschieden, dass Peripheriegeräte (Drucker, Scanner, etc.) keine selbstständig nutzungs-fähigen Wirtschaftsgüter sind, so dass eine Behandlung als geringwertiges Wirtschaftsgut – mit der Möglichkeit der Sofortabschreibung bei AK bis max. €410 – ausscheidet. Vielmehr handelt es sich hierbei um (einheitliche) AK der gesamten PC-Anlage, die über die Nutzungsdauer (idR. drei Jahre) abzuschreiben sind. Lediglich sog. „Kombinationsgeräte“ (Drucker, Fax und Scanner in einem Gerät) stellen nach der Auffassung des BFH geringwertige Wirtschaftsgüter i.S.v. § 6 Abs. 2 EStG dar.

- Aufwendungen stellen in vollem Umfang Lebenshaltungskosten dar, wenn der durch die betreffende Einkunftsart veranlasste Teil von untergeordneter Bedeutung ist (kleiner als 10%) oder wenn eine Aufteilung im Wege der sachgerechten Schätzung nicht möglich ist. Das ist z.B. bei den Anschaffungskosten der „bürgerlichen Kleidung“ (Anzug, Kostüm) eines oder einer Angestellten der Fall, auch wenn es den Berufsausancen entspricht, dass während der Arbeitszeit bürgerliche (formelle) Kleidung getragen wird. Trotz der durch die zuvor angegebene großzügigere Rechtsprechung des BFH zu einer Aufteilung im Wege einer sachgerechten Schätzung hält der BFH für einzelne – besonders praxisrelevante – Bereiche an seiner restriktiven Sichtweise fest (vgl. z.B. zu einer fehlenden Aufteilungsmöglichkeit bei einem gemischt genutzten Arbeitszimmer: BFH vom 27.07.2015, GrS 1/14).

Bei einigen Einkunftsarten sind, wenn der Steuerpflichtige nicht höhere Werbungskosten nachweist, gem. § 9a EStG mindestens **Werbungskostenpauschbeträge** abzusetzen, nämlich:

- von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit € 1.000 bzw. € 102 (im Fall von Versorgungsbezügen),
- von den wiederkehrenden Bezügen i.S.d. § 22 Nr.1 EStG € 102.

Für die Kapitaleinkünfte wird ein Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG iHv. € 801 (bzw. € 1.602 im Falle der Zusammenveranlagung) gewährt. Hierbei ist aber zu berücksichtigen, dass – anders als bei den Pauschbeträgen gem. § 9a EStG – der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten mit der Gewährung dieses Sparer-Pauschbetrages grds. ausgeschlossen ist, auch wenn die tatsächlichen Werbungskosten höher sind. Begründet wird dies mit der Tatsache, dass die Kapitaleinkünfte durch den besonderen Steuersatz iHv. 25% bereits – im Vergleich zu einer regulären Versteuerung im Veranlagungsverfahren mit dem individuellen Steuersatz – ermäßigt besteuert werden und der ermäßigte Steuersatz das Vorliegen von Werbungskosten bereits rechnerisch berücksichtige.

Allerdings dürfen durch Pauschbeträge keine negativen Einkünfte entstehen. Dies schließt nicht aus, dass durch den Einzelnachweis von Werbungskosten die Einkünfte negativ werden können.

6.6. Exkurs: Steuerlicher Verlustausgleich

Da innerhalb aller Einkunftsarten auch negative Einkünfte entstehen können, stellt sich die Frage, inwieweit diese mit positiven Einkünften verrechnet werden können, damit es zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage und somit zu einer Steuerminderung kommt. Grundsätzlich ist hierbei zwischen

- einem **Verlustausgleich** (Verrechnung positiver und negativer Einkünfte innerhalb einer Periode) und
- einem **Verlustabzug** (Verrechnung positiver und negativer Einkünfte zwischen einzelnen Perioden) zu unterscheiden.

Verlustausgleich

Technisch sind zunächst die positiven und negativen Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart (**horizontaler Verlustausgleich**) auszugleichen, bevor nicht ausgeglichene negative Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart mit positiven Einkünften einer anderen Einkunftsart verrechnet werden dürfen (**vertikaler Verlustausgleich**).

Sofern negative Einkünfte nicht im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches verrechnet werden können, stehen sie grundsätzlich einem vertikalen Verlustausgleich zur Verfügung. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass aufgrund einzelner Regelungen sowohl der horizontale als auch der vertikale Verlustausgleich eingeschränkt werden, z.B.:

- Verluste aus Liebhaberei,
- Bestimmte ausländische Verluste gem. § 2a EStG,
- Verluste aus Steuerstundungsmodellen i.S.v. § 15b EStG,
- Verluste aus Beteiligungen mit beschränkter Haftung i.S.v. § 15a EStG,
- Verluste aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 6 EStG),
- Verluste aus sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG.

Verlustabzug

Soweit innerhalb einer Periode keine vollständige Verlustverrechnung gelungen ist, weil die verrechenbaren positiven Einkünfte nicht ausgereicht haben, wird der übergelassene Betrag der negativen Einkünfte wie folgt behandelt:

- Der (verbleibende) negative Gesamtbetrag der Einkünfte des Verlustjahres kann nach § 10d EStG bis zu einem Gesamtbetrag von € 511.500 (im Falle der Zusammenveranlagung bis zu einer Höhe von € 1.023.000) vom positiven Gesamtbetrag des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abgezogen werden (**Verlustrücktrag**, § 10d Abs. 1 EStG). Besonders zu erwähnen ist aber, dass der Steuerpflichtige auf die Anwendung des Verlustrücktrags nach entsprechendem Antrag ganz oder teilweise verzichten kann, um z.B. im Verlustrücktragsjahr den Grundfreibetrag oder die Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen zur steuerlichen Geltung kommen zu lassen.
- Soweit kein Verlustrücktrag durchgeführt wurde, wird der verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte von den positiven Gesamtbeträgen der Einkünfte der

folgenden Veranlagungszeiträume ebenfalls vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen gekürzt (**Verlustvortrag**, § 10d Abs. 2 EStG). Der Verlustvortrag darf nur bis zu einem Betrag i.H.v. 1 Mio. € (im Falle der Zusammenveranlagung 2 Mio. €) uneingeschränkt durchgeführt werden. Übersteigt der Verlustvortrag diesen Betrag, so kann vom verbleibenden positiven Gesamtbetrag der Einkünfte nur noch ein Betrag i.H.v. 60 % abgezogen werden. Selbst wenn demnach der Verlustvortrag ausreichen sollte, um in den Vortragsjahren eine vollständige Verlustverrechnung vorzunehmen, ist aus Sicht des Fiskus sichergestellt, dass ein Mindestbetrag i.H.v. 40 % des restlichen Gesamtbetrages der Einkünfte zu besteuern ist. Eine zeitmäßige Beschränkung des Verlustvortrages besteht nicht. Eine Beschränkung oder ein Verzicht auf dem Verlustvortrag ist – anders als beim Verlustrücktrag – nicht möglich.

7. Finanzierungsalternativen als steuerliches Entscheidungsproblem

Ausgangsfall

Werner Brösel leitet ein Maschinenbauunternehmen und plant eine betriebliche Erweiterungsinvestition. Nach den internen Kalkulationsunterlagen rechnet er aus der Investition mit einem nachhaltigen jährlichen EBIT (earnings before interest and taxes) iHv. € 100.000 Die Investition erfordert einen zusätzlichen Kapitalbedarf im Unternehmen iHv. € 500.000.

Es stellt sich die Frage, wie dieser Investitionsbedarf finanziert werden kann, wenn Werner das Unternehmen als Einzelunternehmen, Personengesellschaft oder als Kapitalgesellschaft führt und welche steuerlichen Konsequenzen sich aus den Finanzierungsalternativen ergeben.

Im Falle einer Fremdfinanzierung der Investition beträgt der Zinssatz 7% p.a. Die sonstigen Zinsaufwendungen des Unternehmens betragen € 100.000 p.a. Der gewerbesteuerliche Hebesatz soll 400% betragen. Der Gewerbeertrag des Unternehmens vor Berücksichtigung der Erweiterungsinvestition beträgt € 800.000. Werner hat aufgrund der Höhe seiner Einkünfte eine Grenzsteuerbelastung iHv. 42%.

7.1. Übersicht über mögliche Fallkonstellationen

Rechtsform	Unternehmensebene	Unternehmerebene Gesellschafterebene
Einzelunternehmen	Fremdkapital	
	Eigenkapital	
Personengesellschaft	Fremdkapital (Dritte)	--
	Fremdkapital (Gesellschafter)	Eigenkapital
	Fremdkapital (Gesellschafter)	Fremdkapital
	Eigenkapital	Fremdkapital
	Eigenkapital	Eigenkapital
Kapitalgesellschaft	Fremdkapital (Dritte)	--
	Fremdkapital (Gesellschafter)	Eigenkapital
	Fremdkapital (Gesellschafter)	Fremdkapital
	Eigenkapital	Fremdkapital
	Eigenkapital	Eigenkapital

7.2. Finanzierung eines Einzelunternehmens

Generell kann bei einem Einzelunternehmen für Finanzierungsaspekte nicht zwischen der Unternehmens- und der Unternehmerebene unterschieden werden, denn das Einzelunternehmen ist nicht selbst rechtsfähig. Wenn daher der Unternehmer ein Darlehen aufnimmt, das betrieblichen Zwecken (z.B. der Finanzierung einer Erweiterungsinvestition) dient, handelt es sich um notwendiges (negatives) Betriebsvermögen, so dass die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (insb. die Zinsen) als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Es ist in dieser Situation nicht denkbar, dass der Unternehmer dem Unternehmen Eigenkapital zur Verfügung stellt, das er selbst fremd (re-)finanziert hat. Eigenkapital des Unternehmens ist daher immer auch zwingend Eigenkapital des Unternehmers.

Nimmt der Unternehmer aus betrieblichen Gründen **Fremdkapital** auf und begründet somit negatives Betriebsvermögen, stellen die Zinsen hierfür Betriebsausgaben dar, die grds. im Rahmen der Gewinnermittlung abgezogen werden können und daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG mindern. Zwar bestehen auch einkommensteuerliche Vorschriften, die die Abzugsfähigkeit beschränken (z.B. § 4 Abs. 4a EStG), auf diese wird aber hier nicht näher eingegangen. Im Bereich der **Einkommensteuer** führen daher Zinsaufwendungen grds. zu einer Steuerersparnis iHd. persönlichen Grenzsteuerbelastung auf diese Zinsen. Im Bereich der **Gewerbsteuer** ist die Ausgangsgröße ebenfalls durch den Zinsaufwand gemindert, es ist aber zu beachten, dass gem. § 8 Nr. 1 GewStG Zinsen den Gewerbeertrag nur dann in vollem Umfang mindern, wenn diese (neben anderen in § 8 Nr. 1 GewStG aufgezählten Aufwendungen, z.B. Mieten und Leasingraten) nicht mehr als € 100.000 p.a. betragen. Wird dieser Freibetrag überschritten, so werden 25% des übersteigenden Betrags für die Zwecke der Gewerbsteuer (und nur für diese Zwecke!) hinzugerechnet, so dass insoweit keine gewerbsteuerliche Ersparnis eintritt.

Finanziert der Unternehmer die Investition mit **Eigenkapital**, so werden in diesem Fall keine Zinsen gezahlt werden und es entfällt die Steuerersparnis durch die Zinszahlungen. Natürlich ist aber dennoch der Nachsteuergewinn höher, da die nicht gezahlten Zinsen den entnahmefähigen Gewinn des Unternehmers erhöhen. Die Entnahme des Gewinns selbst ist – wie jede Entnahme von liquiden Mitteln – als Gewinnverwendung ohne steuerliche Auswirkungen.

Diese grundlegenden Zusammenhänge können mit folgender Übersicht verdeutlicht werden:

	Fremdfinanzierung	Eigenfinanzierung
EBIT der Investition	100.000	100.000
Finanzierungsaufwand (T€500 * 7% p.a.)	-35.000	0
Ergebnis der Investition nach Zinsen (= § 15 EStG)	65.000	100.000
Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)	65.000	100.000
Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG	8.750	0
Gewerbeertrag (abgerundet auf volle Hundert €)	73.700	100.000
Steuermessbetrag (kein Freibetrag, Steuermesszahl: 3,5%)	2.580	3.500
Gewerbesteuer (Hebesatz: 400%)	10.318	14.000
Tarifliche Einkommensteuer (42%)	27.300	42.000
Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (3,8-facher Steuermessbetrag, vgl. § 35 EStG)	-9.802	-13.300
Gesamtsteuerbelastung	27.816	42.700
Gewinn nach Zinsen und Steuern	37.184	57.300
Effektive Belastung durch Zinsen nach Steuern (= Unterschied im Gewinn nach Steuern und Zinsen)	20.116	
<u>Nachrichtlich:</u>		
Opportunitätskosten vor Steuern bei Eigenfinanzierung (unter Berücksichtigung der Abgeltungssteuer iHv. 25%)	26.821	
Dies entspricht einer notwendigen Rendite bei einem Kapitaleinsatz iHv. € 500.000	5,36%	

Von besonderem Interesse ist hierbei die Berechnung der effektiven Zinsbelastung nach Steuern, denn wie erkennbar ist, führen die Zinszahlungen zu einer Steuerentlastung, die die effektive Belastung durch die Zinszahlungen vermindert. Zwar verursacht die Fremdfinanzierung im Beispiel € 35.000 Zinsen, diese führen aber zu einer Steuerentlastung iHv. € 14.884, so dass effektiv „nur“ eine Belastung iHv. € 20.116 durch die Zinsen verursacht wird.

Von Bedeutung ist dieser Wert insbesondere vor dem Hintergrund von Opportunitätskosten durch den Einsatz des Eigenkapitals. Wird das Eigenkapital im Unternehmen eingesetzt, so steht es nicht mehr für andere Investitionszwecke zur Verfügung. Betriebswirtschaftlich ergibt der Einsatz des Eigenkapitals im Unternehmen dann keinen Sinn mehr, wenn der Unternehmer aus dem Eigenkapital außerhalb des Unternehmens einen Ertrag von mehr als € 20.116 nach Steuern erzielen könnte. Unterstellt man, dass die Anlage des Kapitals im Privatvermögen zu einer Steuerbelastung mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d EStG iHv. 25% führen würde, so entspricht ein „Nachsteuerertrag“ iHv. € 20.116 einem Vorsteuerertrag iHv. € 26.821, bezogen auf das eingesetzte Eigenkapital iHv. € 500.000 also einer Vorsteuerrendite iHv. 5,36% p.a.

Mit anderen Worten: Wenn es Werner gelingt, in seinem Privatvermögen sein Kapital zu mehr als 5,36 % p.a. vor Steuern anzulegen, ist der hieraus nach Steuern erzielte Ertrag höher als der Zinsaufwand im Unternehmen nach Steuern. Es kann also steuerlich durchaus sinnvoll sein, betriebliche Investitionen bewusst fremd zu finanzieren und die somit nicht betrieblich gebundene Liquidität außerhalb des Unternehmens zum besonderen Steuersatz gem. § 32d EStG anzulegen. Dieser Effekt ist umso größer, je geringer der Fremdfinanzierungszins (bzw. je höher der Anlagezins) und je höher der Steuersatz des Unternehmer ist.

7.3. Finanzierung einer Personengesellschaft

Da eine Personengesellschaft in eigenem Namen („unter ihrer Firma“ i.S.v. § 124 HGB) Verträge abschließen kann, muss in diesem Zusammenhang zwischen der Unternehmensebene und der Unternehmer(Gesellschafter-)ebene unterschieden werden.

Im Unterschied zum Einzelunternehmen ergibt sich die Besonderheit, dass das Fremdkapital einerseits durch die Personengesellschaft selbst (von einem Dritten oder vom Gesellschafter als Darlehensgeber), aber auch durch den Gesellschafter aufgenommen werden kann. Im letzteren Fall kann der Gesellschafter das aufgenommene Fremdkapital der Personengesellschaft als Eigenkapital oder als Fremdkapital zur Verfügung stellen. Die Anzahl der Fallkonstellationen ist daher wesentlich größer als bei einem Einzelunternehmen, aufgrund der Grundkonzeption der Besteuerung von Personengesellschaften („Gleiche Steuerfolgen wie bei einem Einzelunternehmer“) sind aber letztlich die steuerlichen Effekte weitgehend identisch.

Nimmt die Personengesellschaft **Fremdkapital** auf, so wird auf der Ebene der sog. „Gesamthandsbilanz“ (Bilanz der Personengesellschaft selbst = Handelsbilanz) negatives Betriebsvermögen begründet. Die Fremdfinanzierungsaufwendungen (Zinsen) stellen daher auf dieser Ebene grds. abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Im Weiteren ist danach zu unterscheiden, wer der Darlehensgeber ist:

- Ist der Darlehensgeber ein **Dritter**, so kann in vollem Umfang auf die bereits dargestellten Rechtsfolgen der Fremdfinanzierung bei einem Einzelunternehmen verwiesen werden. Die Zinsen mindern grds. in vollem Umfang die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und wirken sich daher im Rahmen der den Mitunternehmern zugerechneten Gewinnanteile aus der Mitunternehmerschaft bei diesen einkommensteuerlich aus. Im Bereich der Gewerbesteuer ist auf der Ebene der Personengesellschaft u.U. die Hinzurechnungsvorschrift gem. § 8 Nr. 1 GewStG zu beachten.
- Ist der Darlehensgeber dagegen ein **Gesellschafter** (Mitunternehmer), so fallen die von der Personengesellschaft an ihn gezahlten Zinsen unter die Hinzurechnung als Sonderbetriebseinnahmen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, d.h. die Aufwandsbuchung in der Gesamthandsbilanz wird durch eine Erfassung als Sonderbetriebseinnahme kompensiert. Im Rahmen der Gewinnverteilung wird dann dem betreffenden Gesellschafter die Sonderbetriebseinnahme zugerechnet. Da es in diesem Fall im Ergebnis nicht zu einer Minderung der Einkünfte gem. § 15 EStG kommt, ist auch die Ausgangsgröße gem. § 7 GewStG nicht vermindert worden. Daher entfällt in dieser Konstellation eine Hinzurechnung der Zinsen gem. § 8 Nr. 1 GewStG (Hinweis: Die Hinzurechnung nach § 8 GewStG ergibt nur dann einen Sinn, wenn die Ausgangsgröße nach § 7 GewStG gemindert worden ist). Hat der

Gesellschafter seinerseits das Kapital, das er der Personengesellschaft als Fremdkapital zur Verfügung gestellt hat, fremd (re-)finanziert, so stellt dieses Darlehen negatives Sonderbetriebsvermögen dar, so dass die entsprechenden Zinsen als Sonderbetriebsausgabe zu erfassen sind. Da diese Sonderbetriebsausgaben die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG mindern und damit auch die Ausgangsgröße der Gewerbesteuer gem. § 7 GewStG vermindert ist, ist für diese Zinsen ggf. wiederum § 8 Nr. 1 GewStG zu berücksichtigen.

Wird die Personengesellschaft dagegen mit **Eigenkapital** finanziert, so ist – anders als bei Einzelunternehmen – dahingehend zu differenzieren, ob diese Eigenfinanzierung auf Gesellschafterebene durch eine Fremdkapitalaufnahme (re-)finanziert worden ist oder nicht. Hat der Gesellschafter nämlich für das der Personengesellschaft zur Verfügung gestellte Eigenkapital selbst ein Darlehen aufgenommen, so ist letztlich auch dieses Darlehen betrieblich veranlasst, auch wenn der Darlehensschuldner nicht das Unternehmen ist. Eine Bilanzierung dieses Darlehens in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft scheidet aus, da die Personengesellschaft nicht Schuldner des Darlehens ist. Um aber dennoch eine gleiche steuerliche Behandlung zu einem Einzelunternehmen zu erreichen wird das betreffende Darlehen in die Gewinnermittlung der Personengesellschaft einbezogen. Das Darlehen stellt daher (negatives) Sonderbetriebsvermögen dar, die Zinsen sind als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen und mindern die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG und somit auch die Ausgangsgröße gem. § 7 GewStG. Daher ist in diesem Fall auch ggf. die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG zu beachten.

Da die Fälle der Eigenfinanzierung auf beiden Ebenen bzw. der Fremdfinanzierung durch Dritte der Lösung bei einem Einzelunternehmen entspricht, werden in folgender Übersicht die beiden Fälle dargestellt, die bei einem Einzelunternehmen nicht möglich sind (Fremdfinanzierung auf der Gesellschafterebene und Weiterreichung dieser Mittel an die Personengesellschaft als Fremd- oder als Eigenkapital):

Unternehmensebene:	Fremdfinanzierung (Gesellschafter)	Eigenfinanzierung
Gesellschafterebene:	Fremdfinanzierung	Fremdfinanzierung
EBIT der Investition (anteilig)	100.000	100.000
Finanzierungsaufwand Gesamthand (T€500 * 7% p.a.)	-35.000	0
Sonderbetriebseinnahme aus den Zinsen	35.000	0
Sonderbetriebsausgaben aus Refinanzierungszinsen	-35.000	-35.000
Ergebnis der Investition nach Zinsen (= § 15 EStG)	65.000	65.000
Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)	65.000	65.000
Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG	8.750	8.750
Gewerbeertrag (abgerundet auf volle Hundert €)	73.700	73.700
Steuermessbetrag (kein Freibetrag, Steuermesszahl: 3,5%)	2.580	2.580
Gewerbesteuer (Hebesatz: 400%)	10.318	10.318
Traifliche Einkommensteuer (42%)	27.300	27.300
Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (3,8-facher Steuermessbetrag, vgl. § 35 EStG)	-9.802	-9.802
Gesamtsteuerbelastung	27.816	27.816
Gewinn nach Zinsen und Steuern	37.184	37.184

Aus der Übersicht ist erkennbar, dass es für die Besteuerungsfolgen unerheblich ist, auf welcher Ebene letztlich die Fremdfinanzierung durchgeführt wird. Letztlich wirken sich sowohl die Zinsen als auch die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG nur einmal aus. Unter steuerlichen Gestaltungsgesichtspunkten ist es daher grds. unerheblich, wer das Darlehen aufnimmt und die Zinsen zahlt. Insofern ist dieser Fall in beiden Varianten vergleichbar mit dem Ergebnis der Fremdfinanzierung bei einem Einzelunternehmen.

7.4. Finanzierung einer Kapitalgesellschaft

Wie bei einer Personengesellschaft muss auch bei einer rechtlich eigenständigen juristischen Person wie einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich der möglichen Fallkonstellationen zwischen der Finanzierung auf der Unternehmens- und der Gesellschafterebene unterschieden werden.

Nimmt die Kapitalgesellschaft **Fremdkapital** auf, so stellt das Darlehen zwingend negatives Betriebsvermögen dar, so dass die Zinsen das zu versteuernde Einkommen i.S.v. § 7 KStG mindern. Unter den Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 GewStG sind die Zinsen ggf. für gewerbesteuerliche Zwecke wieder hinzuzurechnen. Diese Beurteilung gilt unabhängig davon, ob das Fremdkapital von einem Dritten oder einem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft aufgenommen wird, denn im Bereich der Kapitalgesellschaften werden schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern auch steuerlich nachvollzogen, solange die Vereinbarungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und daher keine verdeckte Gewinnaus-

schüttungen gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorliegen. Die Hinzurechnung der Zinszahlungen als Sonderbetriebseinnahmen findet hier nicht statt.

Etwas komplizierter ist die Behandlung der Zinsen auf der Ebene des Gesellschafters:

- Sofern die Zinszahlungen an einen Gesellschafter geleistet werden, der an der Kapitalgesellschaft **mit weniger als 10% beteiligt ist**, muss dieser die Zinsen (im Privatvermögen) als Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d EStG versteuern. Sollte er selbst die der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellten Mittel (re-)finanziert haben, ist aufgrund der niedrigeren Besteuerung der Zinseinnahmen mit dem besonderen Steuersatz ein Abzug der Refinanzierungskosten als Werbungskosten ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 EStG).
- Sofern die Zinszahlungen an einen Gesellschafter geleistet werden, der an der Kapitalgesellschaft **mit mindestens 10% beteiligt ist**, werden die Zinsen im Privatvermögen ausnahmsweise nicht mit dem besonderen Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG i.H.v. 25%, sondern mit dem individuellen Steuersatz versteuert (vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 1b) EStG). Hintergrund dieser Ausnahme ist die Verhinderung von Steuergestaltungen, die dazu führen würde, dass Gesellschafter ihre Kapitalgesellschaften vorzugsweise mit Fremdkapital ausstatten. Dieser Finanzierungsweg wäre deswegen steuerlich sehr attraktiv, weil die Zinsen einerseits – anders als Dividenden – auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu einer Minderung der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer führen und andererseits auf der Ebene des Gesellschafters aber dennoch – wie Dividenden – mit dem besonderen Steuersatz belastet werden (vgl. hierzu die unten dargestellte Berechnung).

Finanziert die Kapitalgesellschaft dagegen die Erweiterungsinvestition mit **Eigenkapital**, das der Gesellschafter z.B. über eine Kapitalerhöhung zur Verfügung gestellt hat, so fällt bei ihr kein Zinsaufwand an. Unterstellt man weiterhin eine vollständige Ausschüttung des Gewinns aus der Erweiterungsinvestition nach Steuerbelastung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter, so muss dieser die empfangene Dividende im Privatvermögen ebenfalls mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG versteuern. Grundsätzlich ist dann der Abzug der Zinsen als Werbungskosten ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 EStG). Um die hiermit u.U. verbundenen wirtschaftlichen Nachteile zu verhindern, lässt es § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zu, dass der Gesellschafter auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes verzichtet und die Gewinnausschüttungen mit einem steuerpflichtigen Teil i.H.v. 60% (Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG) versteuert. In diesem Fall können dann auch die Zinsen in einem Umfang von 60% als Werbungskosten abgezogen werden.

Unternehmensebene:	Fremdfinanzierung (Gesellschafter)	Eigenfinanzierung
Gesellschafterebene (Beteiligung < 10%):	Eigenfinanzierung	Eigenfinanzierung
EBIT der Investition (anteilig)	100.000	100.000
Finanzierungsaufwand (T€ 500 * 7% p.a.)	-35.000	0
Ergebnis der Investition nach Zinsen (= § 7 KStG)	65.000	100.000
Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)	65.000	100.000
Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG	8.750	0
Gewerbeertrag (abgerundet auf volle Hundert €)	73.700	100.000
Steuermessbetrag (kein Freibetrag, Steuermesszahl: 3,5%)	2.580	3.500
Gewerbesteuer (Hebesatz: 400%)	10.318	14.000
Körperschaftsteuer (§ 23 KStG: 15%)	9.750	15.000
Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	35.000	0
Dividenden bei Vollausschüttung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	44.932	71.000
	79.932	71.000
Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte	19.983	17.750
Gesamtsteuerbelastung	40.051	46.750
Gewinn nach Zinsen und Steuern	59.949	53.250

Wie aus dieser Übersicht erkennbar ist, ist eine Fremdfinanzierung der Investition bei einem Gesellschafter mit einer Beteiligungsquote von weniger als 10% einer Eigenfinanzierung vorzuziehen. Dies folgt aus der Tatsache, dass im Falle der Fremdfinanzierung die Zinsen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu einer Ersparnis von Körperschaft- und Gewerbesteuer iHv. insgesamt € 8.932 führen, die Zinsen aber dennoch – wie die Dividenden, die auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu keiner Steuerersparnis geführt haben – nur mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG belastet werden.

Ist der Gesellschafter dagegen zu mindestens 10% an der Kapitalgesellschaft beteiligt, gewährt der Gesetzgeber diese Vergünstigung nicht mehr und lässt die Anwendung des besonderen Steuersatzes gem. § 32d Abs. 1 EStG auf die Zinseinnahmen nicht mehr zu; diese sind statt dessen mit dem individuellen Steuersatz beim Gesellschafter (hier: 42%) zu versteuern, so dass die Entlastung von Körperschaft- und Gewerbesteuer auf der Ebene der Kapitalgesellschaft durch eine zusätzliche Belastung durch Einkommensteuer auf der Ebene des Gesellschafters fast vollständig kompensiert wird, wie folgende Übersicht zeigt:

Unternehmensebene:	Fremdfinanzierung (Gesellschafter)	Eigenfinanzierung
Gesellschafterebene (Beteiligung mind. 10%):	Eigenfinanzierung	Eigenfinanzierung
EBIT der Investition (anteilig)	100.000	100.000
Finanzierungsaufwand (T€ 500 * 7% p.a.)	-35.000	0
Ergebnis der Investition nach Zinsen (= § 7 KStG)	65.000	100.000
Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)	65.000	100.000
Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG	8.750	0
Gewerbeertrag (abgerundet auf volle Hundert €)	73.700	100.000
Steuermessbetrag (kein Freibetrag, Steuermesszahl: 3,5%)	2.580	3.500
Gewerbesteuer (Hebesatz: 400%)	10.318	14.000
Körperschaftsteuer (§ 23 KStG: 15%)	9.750	15.000
Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	35.000	0
Individuelle Einkommensteuer (42%)	14.700	0
Dividenden bei Vollausschüttung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	44.932	71.000
Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte	11.233	17.750
Gesamtsteuerbelastung	46.001	46.750
Gewinn nach Zinsen und Steuern	53.999	53.250

Zusammenfassung

1. Aussagen über steuerlich vorteilhafte Finanzierungsgestaltungen lassen sich nur unter Berücksichtigung der jeweils vorliegenden Rechtsform treffen, da hierbei auch die schuldrechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten sind.
2. Fremdfinanzierungszinsen mindern – anders als Vergütungen für die Überlassung von Eigenkapital in Form von Gewinnanteilen – grds. das steuerliche Ergebnis, so dass die Zinsbelastung grds. „nach Steuern“ berechnet werden muss.
3. Gewerbesteuerlich sind Fremdfinanzierungszinsen u.U. wegen der Hinzurechnungsvorschrift gem. § 8 Nr. 1 GewStG nicht vollständig abzugsfähig.
4. Steht auch Eigenkapital für eine betriebliche Investition zur Verfügung, muss auch die Nachsteuerrendite eines alternativen Eigenkapitaleinsatzes außerhalb des Unternehmens in die Vergleichsbetrachtung einbezogen werden (insbesondere vor dem Hintergrund der Möglichkeit zur Versteuerung dieser Erträge mit der „Abgeltungssteuer“). Tendenziell ist daher die Fremdfinanzierung betrieblicher Investitionen vorzuziehen.
5. Bei einer Personengesellschaft ist es grds. ohne Bedeutung, ob die Personengesellschaft selbst eine Fremdfinanzierung durchführt oder ob diese Fremdfinanzierung durch den Gesellschafter aufgenommen und die entsprechenden Mittel der Personengesellschaft als Eigen- oder Fremdkapital weitergeleitet werden.

6. Bei einer Kapitalgesellschaft besteht eine steuerlich günstige Gestaltung bei einem Gesellschafter, der mit weniger als 10% beteiligt ist, in der Überlassung von Fremd- statt Eigenkapital an die Gesellschaft. Bei einer Beteiligung ab 10% besteht praktisch kein steuerlicher Belastungsunterschied mehr zwischen einer Eigen- und Fremdfinanzierung.

8. Investitionsalternativen als steuerliches Entscheidungsproblem

Ausgangsfall

Werner Brösel leitet ein Maschinenbauunternehmen und plant eine betriebliche Erweiterungsinvestition. Nach den internen Kalkulationsunterlagen rechnet er aus der Investition mit einem nachhaltigen jährlichen EBIT (earnings before interest and taxes) iHv. € 100.000

Es stellt sich die Frage, ob er diese Investition ohne rechtliche Verselbständigung im Rahmen der Rechtsform der Ursprungseinheit (Personenunternehmen bzw. Kapitalgesellschaft) als **Direktinvestition** oder über die Gründung einer neuen **Tochterpersonen- oder Tochterkapitalgesellschaft** strukturieren soll. Sollte es zur Gründung einer neuen Tochtergesellschaft kommen, wäre zudem von Bedeutung, ob die Steuerfolgen in diesen Fällen davon abhängig sind, ob die Gewinne aus der Investition entnommen werden oder nicht.

Der gewerbsteuerliche Hebesatz soll in allen betrachteten Varianten 400% betragen, in der Ursprungseinheit soll der bereits vorhandene Gewerbeertrag € 800.000 betragen. Werner hat aufgrund der Höhe seiner Einkünfte einen persönlichen Grenzsteuersatz von 42%.

8.1. Übersicht über mögliche Fallkonstellationen

Rechtsform der Ursprungseinheit	Mit Gewinnentnahmen	Ohne Gewinnentnahme
Personenunternehmen	Direktinvestition (zwingend) Tochterpersonengesellschaft (fakultativ) Tochterkapitalgesellschaft (fakultativ)	Tochterpersonengesellschaft (fakultativ) Tochterkapitalgesellschaft (fakultativ)
Kapitalgesellschaft	Direktinvestition (zwingend) Tochterpersonengesellschaft (fakultativ) Tochterkapitalgesellschaft (fakultativ)	Tochterpersonengesellschaft (fakultativ) Tochterkapitalgesellschaft (fakultativ)

8.2. Ursprungseinheit Personenunternehmen

Im Rahmen des hier zu besprechenden steuerlichen Entscheidungsproblems der Investitionsalternativen können die Einzelunternehmen und Personengesellschaften als Ursprungseinheit zusammengefasst behandelt werden, da insoweit keine steuerlichen Unterschiede zu beachten sind.

Plant ein Personenunternehmen eine neue Investition, so stellt sich grds. die Frage, ob diese Investition im Rahmen des bereits bestehenden Personenunternehmens als Direktinvestition – also ohne rechtliche Verselbständigung – oder im Rahmen einer neu zu gründenden rechtlichen Einheit – also als Tochtergesellschaft – strukturiert wird. Neben (insb. haftungs-)rechtlichen und anderen betriebswirtschaftlichen Fragestellungen können auch steuerliche Erwägungen diese Entscheidung maßgeblich beeinflussen.

Wird die Investition ohne rechtliche Verselbständigung durchgeführt (**Direktinvestition**) so entsprechen die steuerlichen Folgen der Besteuerung der bereits vorhandenen Erträge der Ursprungseinheit (hier: Personenunternehmen). Grundsätzlich ist von einer zusätzlichen Belastung mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sowie mit Gewerbesteuer auszugehen. In diesem Zusammenhang kann auf die Darstellungen zu den Besteuerungsgrundsätzen der Personenunternehmen verwiesen werden (vgl. Kapitel 4.1/4.2). Werden Direktinvestitionen durchgeführt, wird der entsprechende Gewinn aus der Investition unmittelbar von der Ursprungseinheit vereinnahmt (und daher auch dort versteuert). Eine Unterscheidung danach, ob der Gewinn aus der Investition entnommen wird oder nicht, ist nicht möglich, da eben keine rechtliche Einheit neu geschaffen wird, innerhalb derer ein Gewinnentnahmebeschluss getroffen werden könnte.

Erfolgt die Investition im Rahmen einer **Tochterpersonengesellschaft**, so ist insbesondere das Transparenzprinzip der Besteuerung zu beachten, d.h. die Gewinne aus der Investition werden auf der Ebene der Tochterpersonengesellschaft mit Gewerbesteuer belastet, der Gewinn nach Gewerbesteuer wird den Gesellschaftern – also auch der Ursprungseinheit – für einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Zwecke zugewiesen. Gewerbesteuerlich ist zu beachten, dass die Tochterpersonengesellschaft eine eigenen gewerbesteuerlichen Freibetrag iHv. € 24.500 geltend machen kann, der in der Ursprungseinheit regelmäßig bereits durch die Höhe der übrigen Einkünfte ausgeschöpft ist. Da die Tochterpersonengesellschaft die Erträge aus der Investition mit ihrer eigenen Gewerbesteuer belastet hat, darf der Gewinnanteil, der aufgrund des Transparenzprinzips den Gesellschaftern zugerechnet wird, auf dieser Ebene nicht nochmals der Gewerbesteuer unterworfen werden; dies wird durch die gewerbesteuerliche Kürzung gem. § 9 Nr. 2 GewStG sichergestellt. Es kommt also – wie bei der Direktinvestition – nur zu einer einmaligen gewerbesteuerlichen Belastung der Gewinne aus der Investition. Da die Gewinne der Tochterpersonengesellschaft nach dem Transparenzprinzip unmittelbar dem Gesellschafter zugewiesen werden, sind die steuerlichen Folgen unabhängig von der Frage, ob der Gewinn aus der Investition ausgeschüttet wird oder nicht.

Erfolgt die Investition im Rahmen einer **Tochterkapitalgesellschaft**, so ist insbesondere das Trennungsprinzip der Besteuerung zu beachten, d.h. die Gewinne aus der Investition werden auf der Ebene der Tochterkapitalgesellschaft mit Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer belastet. Solange die Tochterkapitalgesellschaft ihren Gewinn nach Gewerbe- und Körperschaftsteuer nicht an den Gesellschafter (hier: das Personenunternehmen als Ursprungseinheit) ausschüttet, treten aufgrund des Trennungsprinzips bei diesem keine steuerlichen Folgen ein.

Erst im Falle einer Ausschüttung muss die Ursprungseinheit die Gewinnausschüttung versteuern. Hierbei ist wie folgt zu differenzieren:

- Da die Tochterkapitalgesellschaft auf den Gewinn aus der Investition bereits Körperschaftsteuer bezahlt hat, wird der ausgeschüttete Gewinn beim Gesellschafter nicht mehr in vollem Umfang erfasst. Sofern an dem Personenunternehmen ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind, greift das sog. „Teileinkünfteverfahren“, d.h. die Gewinnausschüttung wird nur iHv. 60% erfasst (40% bleiben also steuerfrei, § 3 Nr. 40 EStG). Es handelt sich hierbei um eine außerbilanzielle Kürzung, die grds. keine weiteren Voraussetzungen (Mindestbeteiligungsquote, Mindestbesitzdauer, etc.) erfordert.
- Hinsichtlich der Gewerbesteuer ist der ausgeschüttete Gewinn zwar ebenfalls bereits mit Gewerbesteuer in der Kapitalgesellschaft vorbelastet, es erfolgt aber keine voraussetzungslose Freistellung hinsichtlich der Gewerbesteuer in der Ursprungseinheit. Vielmehr ist in diesem Zusammenhang entscheidend, in welchem Umfang die Ursprungseinheit an der Tochterkapitalgesellschaft beteiligt ist. Beträgt die Beteiligungsquote weniger als 15% (sog. „Streubesitzanteil“), so soll nach dem Willen des Gesetzgebers keine Gewerbesteuerfreiheit der Gewinnausschüttung in der Ursprungseinheit eintreten. Da aber in der Ausgangsgröße der Gewerbesteuer aufgrund der außerbilanziellen Kürzung um 40% (Teileinkünfteverfahren, vgl. zuvor) die Dividenden nur noch zu 60% enthalten ist, erfolgt gem. § 8 Nr. 5 GewStG eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung der steuerfrei gestellten Dividende iHv. 40%. Im Ergebnis wird also das Teileinkünfteverfahren für gewerbesteuerliche Zwecke wieder rückgängig gemacht.

Beträgt die Beteiligung der Ursprungseinheit an der Tochterkapitalgesellschaft dagegen mehr als 15% (sog. „Schachtelbeteiligung“), so soll nach dem Willen des Gesetzgebers die gewerbsteuerliche Vorbelastung der Gewinnausschüttung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft dazu führen, dass die Gewinnausschüttung bei der Ursprungseinheit vollständig von der Gewerbesteuer befreit ist. Berücksichtigt man auch hier die 40%ige Steuerfreiheit aufgrund des Teileinkünfteverfahrens, so ist die Gewinnausschüttung in der Ausgangsgröße der Gewerbesteuer noch zu 60% enthalten. Entsprechend muss in diesem Fall nach § 9 Nr. 2a GewStG dieser steuerpflichtige Teil der Gewinnausschüttung speziell für die Zwecke der Gewerbesteuer gekürzt werden.

Fasst man diese Darstellungen zusammen und unterstelle weiterhin, dass die Ursprungseinheit ein Einzelunternehmen ist, das im Falle der Gründung einer Tochtergesellschaft an dieser zu 100% beteiligt ist, so ergibt sich folgende Übersicht:

	Direktinvestition	Tochter-PersG	Tochter-KapG (ohne Ausschüttung)	Tochter-KapG (Ausschüttung)
EBIT der Investition (anteilig)	100.000	100.000	100.000	100.000
Steuerbelastung Tochtergesellschaft				
./. Gewerbesteuerlicher Freibetrag = Gewerbebeitrag		-24.500 75.500	0 100.000	0 100.000
Gewerbesteuer (HS: 400%)		10.570	14.000	14.000
Körperschaftsteuer			15.000	15.000
Steuerbelastung Ursprungseinheit (EU)				
Erhöhung der Einkünfte gem. § 15 EStG (= Erhöhung der Ausgangsgröße gem. § 7 GewStG)	100.000 100.000	100.000 100.000	0 0	42.600 42.600
Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)				
- § 8 Nr. 5 GewStG	0	0	0	0
Kürzungen (§ 9 GewStG)				
- § 9 Nr. 2 GewStG	0	-100.000	0	0
- § 9 Nr. 2a GewStG	0	0	0	-42.600
Erhöhung Gewerbebeitrag	100.000	0	0	0
Erhöhung Gewerbesteuer (HS: 400%)	14.000	0	0	0
Erhöhung tarifliche Einkommensteuer	42.000	42.000	0	17.892
Erhöhung GewSt-Anrechnung (§ 35 EStG)	-13.300	-10.042	0	0
Gesamtsteuerbelastung	42.700	42.529	29.000	46.892
Steuerbelastungsquote (bezogen auf EBIT)	42,70%	42,53%	29,00%	46,89%

8.3. Ursprungseinheit Kapitalgesellschaft

Auch bei einer Kapitalgesellschaft stellt sich im Falle einer geplanten neuen Investition die Frage, ob diese Investition im Rahmen der Ursprungseinheit (also ohne rechtliche Verselbständigung) oder in einer Tochterpersonen- oder –kapitalgesellschaft (also mit rechtlicher Verselbständigung) durchgeführt wird. Auch in diesem Zusammenhang werden neben rechtlichen und anderen betriebswirtschaftlichen Erwägungen auch steuerliche Aspekte die Entscheidung beeinflussen.

Wird die Investition ohne rechtliche Verselbständigung durchgeführt (**Direktinvestition**) so entsprechen die steuerlichen Folgen der Besteuerung der bereits vorhandenen Erträge der Ursprungseinheit (hier: Kapitalgesellschaft). Grundsätzlich ist von einer zusätzlichen Belastung mit Körperschaftsteuer sowie mit Gewerbesteuer auszugehen. In diesem Zusammenhang kann auf die Darstellungen zu den Besteuerungsgrundsätzen der Kapitalgesellschaften verwiesen werden (vgl. Kapitel 4.3.). Werden Direktinvestitionen durchgeführt, wird der entsprechende Gewinn aus der Investition unmittelbar von der Ursprungseinheit vereinnahmt (und daher auch dort versteuert). Eine Unterscheidung danach, ob der Gewinn aus der Investition entnommen wird oder nicht, ist nicht möglich, da eben keine rechtliche Einheit neu geschaffen wird, innerhalb derer eine Gewinnentnahmebeschluss getroffen werden könnte.

Erfolgt die Investition im Rahmen einer **Tochterpersonengesellschaft**, so ist insbesondere das Transparenzprinzip der Besteuerung zu beachten, d.h. die Gewinne aus der Investition werden auf der Ebene der Tochterpersonengesellschaft mit Gewerbesteuer belastet, der Gewinn nach Gewerbesteuer wird den Gesellschaftern – also auch der Ursprungseinheit – für körperschaftsteuerliche Zwecke zugewiesen. Gewerbesteuerlich ist zu beachten, dass die Tochterpersonengesellschaft eine eigenen gewerbesteuerlichen Freibetrag iHv. € 24.500 geltend machen kann. Da die Tochterpersonengesellschaft die Erträge aus der Investition mit ihrer eigenen Gewerbesteuer belastet, darf der Gewinnanteil, der aufgrund des Transparenzprinzips den Gesellschaftern zugerechnet wird, auf dieser Ebene nicht nochmals der Gewerbesteuer unterworfen werden; dies wird durch die gewerbesteuerliche Kürzung gem. § 9 Nr. 2 GewStG sichergestellt. Es kommt also – wie bei der Direktinvestition – nur zu einer einmaligen gewerbesteuerlichen Belastung der Gewinne aus der Investition. Da die Gewinne der Tochterpersonengesellschaft nach dem Transparenzprinzip unmittelbar dem Gesellschafter zugewiesen werden, sind die steuerlichen Folgen unabhängig von der Frage, ob der Gewinn aus der Investition ausgeschüttet wird oder nicht.

Erfolgt die Investition im Rahmen einer **Tochterkapitalgesellschaft**, so ist insbesondere das Trennungsprinzip der Besteuerung zu beachten, d.h. die Gewinne aus der Investition werden auf der Ebene der Tochterkapitalgesellschaft mit Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer belastet. Solange die Tochterkapitalgesellschaft ihren Gewinn nach Gewerbe- und Körperschaftsteuer nicht an den Gesellschafter (hier: die Kapitalgesellschaft als Ursprungseinheit) ausschüttet, treten aufgrund des Trennungsprinzips bei diesem keine steuerlichen Folgen ein. Erst im Falle einer Ausschüttung muss die Ursprungseinheit die Gewinnausschüttung versteuern. Hierbei ist wie folgt zu differenzieren:

- Da die Tochterkapitalgesellschaft auf den Gewinn aus der Investition bereits Körperschaftsteuer bezahlt hat, muss – um eine wirtschaftliche Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns zu verhindern – wie bei einem Personenunternehmen als Ursprungseinheit eine steuerliche Entlastung eintreten. Diese steuerliche Entlastung kann sich aber nicht darin erschöpfen, dass nur ein Teil der Gewinnausschüttung steuerfrei gestellt wird. Würde bei einer Kapitalgesellschaft als Gesellschafterin einer anderen Kapitalgesellschaft nur ein Teil der Gewinnausschüttung steuerfrei gestellt werden, so käme es zu einer echten Doppelbelastung. Im Falle einer weiteren Ausschüttung unterläge der von ihr an ihren eigenen Gesellschafter ausgeschüttete Gewinn wiederum dort eine Ertragsbesteuerung, so dass bereits eine Versteuerung auf der dritten Ebene erfolgte. Wäre dieser Gesellschafter wiederum eine Kapitalgesellschaft, der die Gewinnausschüttung an den eigenen Gesellschafter weiter ausschüttet, träte eine erneute Ertragsteuerbelastung auf der vierten Stufe ein (usw.). In Konzernstrukturen mit „tiefen Beteiligungsketten“ träte dann der Effekt ein, dass auf jeder Stufe zwar nur ein Teil des Gewinns versteuert würde, in der Gesamtschau wäre dann aber schnell eine kumulierte Steuerquote von deutlich über 50% erreicht. Um diesen Effekt zu verhindern, wird eine Gewinnausschüttung, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft (allerdings erst ab einer Beteiligungsquote von mindestens 10%) erzielt, bei der empfangenen Kapitalgesellschaft nicht nur zum Teil, sondern vollständig von der Körperschaftsteuer befreit (§ 8b Abs. 1, Abs. 4 KStG). Sofern die Beteiligungsquote weniger als 10% beträgt, wird für Gewinnausschüttungen, die nach dem 28.02.2013 zufließen, die Steuerfreiheit nicht mehr gewährt, d.h. diese sind – trotz der steuerlichen Vorbelastung auf der Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft – bei der empfangenden Kapitalgesellschaft voll steuerpflichtig,

Um aber zu berücksichtigen, dass Aufwendungen, die mit vollständig steuerfreien Gewinnausschüttungen in Zusammenhang stehen, nicht steuerlich abzugsfähig sein dürfen (Grundgedanke gem. § 3c Abs. 1 EStG), arbeitet das KStG in diesem Zusammenhang mit einer Pauschalisierung: 5% der steuerfreien Gewinnausschüttungen gelten (Fiktion!) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, so dass insoweit eine außerbilanzielle Hinzurechnung erfolgt. Auf den tatsächlichen Umfang der mit den steuerfreien Gewinnausschüttungen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (z.B. Zinsen aus der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbs, Kosten des Beteiligungscontrollings, etc.) kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Soweit die Gewinnausschüttung bei einer Beteiligungsquote unter 10% steuerpflichtig ist (§ 8b Abs. 4 KStG), kommt die Pauschalregelung nicht zur Anwendung, sondern die korrespondierenden Betriebsausgaben sind vollständig abzugsfähig.

Das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG wird also erst dann angewendet, wenn eine Gewinnausschüttung erstmals eine „Kapitalgesellschaftskette“ verlässt und an eine natürliche Person als Gesellschaftern gezahlt wird, denn diese kann die empfangene Gewinnausschüttung nicht mehr an ihren eigenen Gesellschafter weiter ausschütten.

- Hinsichtlich der Gewerbesteuer kann auf die Darstellungen zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften bei Personenunternehmen zurückgegriffen. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der Umfang der steuerlichen Freistellung der Gewinnausschüttung in der Ausgangsgröße eben nicht durchgängig 40%, sondern abhängig von der Beteiligungsquote 0% oder 100% beträgt. Daher gilt hinsichtlich der Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG folgende Unterscheidung:

- Beträgt die Beteiligungsquote weniger als 10%, ist die Dividende vollständig körperschaftsteuerpflichtig (§ 8b Abs. 1, 4 KStG). Da in diesen Fällen die Dividende in der Ausgangsgröße enthalten ist, erfolgt keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG.
- Beträgt die Beteiligungsquote mindestens 10%, aber höchstens 15%, ist die Dividende vollständig von der Körperschaftsteuer befreit (§ 8b Abs. 1 KStG). Da in diesen Fällen die Dividende in der Ausgangsgröße nicht enthalten ist, erfolgt eine vollständige Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG.

Bei einer Schachtelbeteiligung gem. § 9 Nr. 2a GewStG (mehr als 15%) kann keine Kürzung mehr erfolgen, weil die Dividende in der Ausgangsgröße der Gewerbesteuer nicht mehr enthalten ist.

	Direktinvestition	Tochter-PersG	100%ige Tochter-KapG (ohne Ausschüttung)	100 %ige Tochter-KapG (Ausschüttung)
EBIT der Investition (anteilig)	100.000	100.000	100.000	100.000
Steuerbelastung Tochtergesellschaft				
./. Gewerbesteuerlicher Freibetrag = Gewerbebeitrag		-24.500 75.500	0 100.000	0 100.000
Gewerbesteuer		10.570	14.000	14.000
Körperschaftsteuer			15.000	15.000
Steuerbelastung Ursprungseinheit (KapG)				
Erhöhung der Einkünfte gem. § 7 KStG (= Erhöhung der Ausgangsgröße gem. § 7 GewStG)	100.000 100.000	100.000 100.000	0 0	3.550 3.550
Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)				
- § 8 Nr. 5 GewStG	0	0	0	0
Kürzungen (§ 9 GewStG)				
- § 9 Nr. 2 GewStG - § 9 Nr. 2a GewStG	0 0	-100.000 0	0 0	0 0
Erhöhung Gewerbebeitrag	100.000	0	0	3.550
Erhöhung Gewerbesteuer	14.000	0	0	497
Erhöhung tarifliche Körperschaftsteuer	15.000	15.000	0	533
Gesamtsteuerbelastung	29.000	25.570	29.000	30.030
Steuerbelastungsquote (bezogen auf EBIT)	29,00%	25,57%	29,00%	30,03%

Zusammenfassung

1. Die steuerliche Behandlung von Direktinvestitionen ohne rechtliche Verselbständigung richtet sich nach der Besteuerungssystematik der Ursprungseinheit (Personenunternehmen oder Kapitalgesellschaft).
2. Erfolgt die Gründung einer Tochterpersonengesellschaft, ist insb. das „Transparenzprinzip“ von Bedeutung, d.h. Gewinne aus der Tochterpersonengesellschaft werden unmittelbar mit der Steuerbelastung in der Ursprungseinheit belastet. In diesem Zusammenhang ist aber der neu entstehende gewerbsteuerliche Freibetrag bei der Tochterpersonengesellschaft steuermindernd zu berücksichtigen.
3. Erfolgt die Gründung einer Tochterkapitalgesellschaft, so ist im Falle eines Personenunternehmens als Ursprungseinheit ggf. der Thesaurierungsvorteil der Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen, wenn die Tochterkapitalgesellschaft ihren Gewinn nicht ausschüttet und der Gesellschafter eine hohe Einkommensteuerbelastung hat.

9. Umsatzsteuerliche Einflüsse im Unternehmen

9.1 Allgemeine Charakterisierung der Umsatzsteuer

9.1.1 Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und das Umsatzsteuersystem

Die Umsatzsteuer ist eine **Objektsteuer**, denn im Mittelpunkt steht der Steuergegenstand, nicht die Person des Steuerpflichtigen. Innerhalb der Objektsteuern wird sie den **Verkehrssteuern** zugerechnet, weil das Steuerobjekt ein rechtlicher Verkehrsvorgang, der "Umsatz", ist.

Gemeinsames Merkmal der Verkehrssteuern ist, dass sie nicht an den wirtschaftlichen Erfolg anknüpfen, sondern an Vorgänge des Rechtsverkehrs wie beispielsweise Lieferungen von Gütern, Erwerb von Grundstücken oder die Zahlung eines Versicherungsentgelts. Die Umsatzsteuer wird als **allgemeine Verkehrsteuer** bezeichnet, während z. B. die Grunderwerbsteuer, die Versicherungsteuer, die Feuerschutzsteuer, die Rennwett- und Lotteriesteuer sowie die Kraftfahrzeugsteuer als **spezielle Verkehrssteuern** gelten.

Das Nebeneinander der verschiedenen Verkehrssteuerarten kann grundsätzlich dazu führen, dass ein bestimmter Tatbestand gleichzeitig von zwei oder mehr Steuerarten erfasst wird. Um jedoch eine **verkehrsteuerliche Doppelbelastung** zu vermeiden, wird der Besteuerungstatbestand durch eine Steuerbefreiung bei einer der Verkehrssteuern von der Besteuerung ausgenommen, und zwar in der Regel bei der Umsatzsteuer. Das bedeutet, dass die speziellen Verkehrssteuern regelmäßig der Umsatzsteuer als allgemeiner Verkehrssteuer vorgehen

► **Bitte lesen Sie die Befreiungen in §§ 4 Nr. 9 bis Nr. 11 UStG!**

Steuerschuldner der Verkehrssteuern ist im Regelfall der leistende Unternehmer, der diese an das Finanzamt abzuführen hat (§ 13a UStG). Für bestimmte Umsätze ist der Leistungsempfänger der Steuerschuldner (§ 13b UStG, sog. *reverse charge*).

Wirtschaftlich gesehen sollen diese Steuerarten, insbesondere die Umsatzsteuer, hingegen die **Verwendung von Einkommen** belasten, z. B. für Konsumzwecke. Der Konsum wird als Zeichen einer **objektiven Leistungsfähigkeit** betrachtet. Die Besteuerung trifft somit die Abnehmer als „Verbraucher“, die wegen ihrer wirtschaftlichen Belastung daher auch als **Steuerträger** bezeichnet werden.

Bei der Umsatzsteuer sind somit Steuerschuldner und Steuerträger in der Regel **nicht** identisch. Insofern wird hier von einer **indirekten Steuer** gesprochen. Voraussetzung ist, dass es dem Unternehmer als Steuerschuldner gelingt, die Verkehrssteuern über die Preise auf die Abnehmer (Steuerträger) zu überwälzen.

Sind die Abnehmer dagegen selbst Unternehmer, welche z. B. von Vorlieferanten Leistungen für ihr Unternehmen beziehen, werden sie infolge der Möglichkeit des **Vorsteuerabzugs** nicht mit der Umsatzsteuer belastet. Vielmehr erstattet ihnen das Finanzamt die von einem anderen Unternehmer in Rechnung gestellte (Vor-) Steuer bzw. rechnet sie auf die Umsatzsteuerschuld der Unternehmer (als Abnehmer) an.

Nach der Belastungswirkung für den Verbraucher wird die Umsatzsteuer daher auch als **allgemeine Verbrauchsteuer** bezeichnet. Spezielle Verbrauchsteuern sind z. B. die Mineralölsteuer, die Stromsteuern, die Steuer auf Alkohol und alkoholische Getränke sowie die Tabaksteuer.

Die Umsatzsteuer belastet fast den gesamten Verbrauch privater und öffentlicher Haushalte mit einem Preisaufschlag von 19% oder 7% (z. B. € 100 + € 19 = € 119 oder € 100 + € 7 = € 107), so dass die USt im Verbraucherpreis (von beispielsweise € 119 oder € 107) mit 19/119 oder 7/107 enthalten ist. Ab dem 1. 1. 2007 beträgt der allgemeine Steuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 %, während der ermäßigte Steuersatz bei 7 % bleibt.

Die Umsatzsteuer ist eine **Jahressteuer**. Die Erhebung beim Steuerschuldner, dem Unternehmer, erfolgt kalenderjährlich.

► **Bitte lesen Sie § 16 Abs. 1 UStG!**

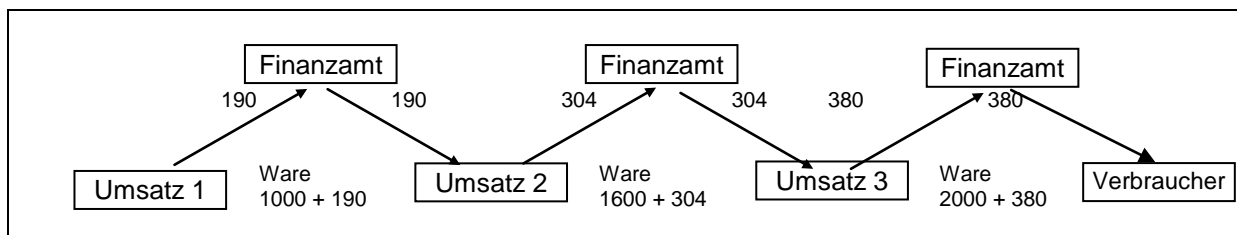
Vorher hat der Unternehmer in der Regel monatliche oder vierteljährliche Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, in denen er die Vorauszahlungen selbst zu berechnen und elektronisch zu übermitteln hat (vgl. § 18 UStG).

Die Umsatzsteuer hat eine **erhebliche fiskalische Bedeutung** und erbringt ca. 30% des gesamten Steueraufkommens. Die Umsatzsteuer betrug im Jahre 2008 ca. 176,0 Mrd. Euro. Dieses steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (vgl. aber auch Art. 106 Abs. 4ff. GG, wonach die Gemeinden berücksichtigt werden können).

Das geltende Umsatzsteuerrecht basiert auf einem System, das als "**Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug**" charakterisiert werden kann.

Die Bezeichnung „**Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug**“ bedeutet:

- a. Es handelt sich um eine **Allphasen-Umsatzsteuer**: Nicht der Einzelhändler allein ist steuerpflichtig, sondern auch z.B. der Produzent oder der Großhändler, die an den Einzelhändler verkaufen.
- b. Es handelt sich um eine **Netto-Umsatzsteuer**: Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 1 S.1 UStG das Entgelt. "*Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch **abzüglich der USt***".
- c. Es wird das **Vorsteuerabzugssystem** angewandt: Obwohl nicht nur die Nettoumsätze der Einzelhändler mit 19 % besteuert werden, sondern beispielsweise auch bereits die Umsätze der Produzenten und Großhändler, soll der Endverbraucherpreis nur 19/119 bzw. 7/107 enthalten. Das wird dadurch erreicht, dass auf jeder Stufe (z. B. Produzent, Großhändler, Einzelhändler) lediglich der **Mehrwert** besteuert wird, also die Differenz zwischen den Erlösen der verkauften Erzeugnissen und den Aufwendungen für die eingekauften Waren und Leistungen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Maschinen, Reparaturen usw., aber nicht Löhne). Die Besteuerung nur des Mehrwertes geschieht, indem auf jeder Stufe 19 % bzw. 7% der Nettovorumsätze an das Finanzamt abgeführt werden. Vergleiche hierzu das folgende **Beispiel mit 19 % Umsatzsteuer**:



Diese schematische Darstellung zeigt, dass es für die Umsatzsteuerbelastung des **Verbrauchers** normalerweise keine Rolle spielt, aus wie vielen Gliedern die Unternehmenskette besteht, weil die Umsatzsteuerbelastung i. d. R. 19/119 (bzw. 7/107) des Preises entspricht.

Dem **Fiskus** verbleibt – ähnlich einer Einzelhandelssteuer - nur die vom letzten Glied der Unternehmenskette gezahlte Steuer. Die Umsatzsteuer, die das Finanzamt von den übrigen Unternehmern erhält, wird jeweils den nachfolgenden Unternehmern als Vorsteuer erstattet.

Die **Unternehmer** zahlen auf das Nettoentgelt für die von ihnen getätigten Lieferungen und sonstigen Leistungen 19% bzw. 7% Umsatzsteuer. Da sie diese Umsatzsteuer ihrem Abnehmer weiterberechnen und der Abnehmer, sofern er Unternehmer ist, den durch diese USt hervorgerufenen Mehrpreis vom Finanzamt als **Vorsteuer** erstattet bekommen, hat die USt für den Unternehmer in der Regel weder Kosten- noch Aufwandscharakter. **Sie wird daher oft auch als „durchlaufender Posten“ bezeichnet.**

Sollte der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG auch für den Unternehmer verboten sein, geht die Umsatzsteuer in die Anschaffungskosten ein und erhöht die einkommensteuerliche Abschreibungsbemessungsgrundlage gem. § 9b EStG. Wenn z. B. ein Mehrfamilienhaus zur Vermietung von Wohnungen (steuerfrei nach § 4 Nr. 12 a ohne Optionsmöglichkeit) errichtet wird und die Baukosten 1 Mio. Euro zzgl. 19 % USt betragen, ist die Vorsteuer nicht abziehbar, so dass die Abschreibungsbemessungsgrundlage für den Bauherrn 1.190.000 Euro beträgt.

Außerdem ist bei der Umsatzbesteuerung im Verhältnis zwischen Unternehmer und Abnehmer zu beachten, dass z. B. die vom Einzelhändler an das FA gezahlte USt den **Endverkaufspreis** der Güter für den Verbraucher erhöht und daher möglicherweise die Absatzmenge beeinflusst. Je nach Nachfragesituation auf dem Absatzmarkt kann es sein, dass dem Unternehmer die Überwälzung einer Umsatzsteuererhöhung auf die Preise nicht immer in vollem Umfang gelingt und daher eine Umsatzsteuererhöhung sich bei dem Unternehmer selbst gewinnmindernd auswirkt.

Rechtsgrundlagen sind

- das Umsatzsteuergesetz (UStG) und
- die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV).

Daneben gibt es die Umsatzsteuer-Richtlinien als allgemeine Verwaltungsvorschrift, die für die Finanzverwaltung bindend sind.

9.1.2 Zur Umsatzbesteuerung im EU-Binnenmarkt

Wenn Güter als Importe die Grenzen zu einem sog. Drittland überschreiten, wird nach dem **Bestimmungslandprinzip** bei der Einfuhr an der Grenze zum Bestimmungsland eine Einfuhrumsatzsteuer in Höhe des Steuersatzes des Bestimmungslandes erhoben, um eine Wettbewerbsneutralität zwischen den eingeführten und den im Bestimmungsland hergestellten Gütern zu erreichen (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

Mit der Einführung des EU-Binnenmarktes ab 1.1.1993 sind die innergemeinschaftlichen Grenzkontrollen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) weggefallen. Dadurch wurde ein neues System der Besteuerung der Im- und Exporte innerhalb der EU erforderlich.

Nach dem Umsatzsteuergesetz sind folgende **Gebietsbegriffe** zu unterscheiden:

- Inland
- Ausland
- Gemeinschaftsgebiet, bestehend aus dem Inland **und** dem übrigen Gemeinschaftsgebiet der EU – sog. Binnenmarkt
- Drittlandsgebiet (Ausland **ohne** Gemeinschaftsgebiet).

► **Bitte lesen Sie § 1 Abs. 2 und Abs. 2a UStG!**

Bei der Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen und sonstiger Leistungen innerhalb der EU wird grundsätzlich zwischen dem Ursprungslandprinzip und dem Bestimmungslandprinzip unterschieden; je nachdem, in welchem Staat die Leistungen der Besteuerung unterworfen werden.

- Das **Ursprungslandprinzip** kommt im Wesentlichen nur im nichtkommerziellen Reiseverkehr innerhalb der EU zur Anwendung, z. B. wenn private Verbraucher aus Frankreich in Deutschland Waren zur Verwendung in Frankreich erwerben: Die Waren werden in diesen Fällen mit der USt des Ursprungslands (Deutschland) belastet; ein Grenzausgleich findet nicht statt. Das gleiche gilt im Rahmen des § 3c UStG für grenzüberschreitende Versandhandelsumsätze an den im Gesetz genannten Abnehmerkreis, wenn die Umsätze bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten.
- Dagegen wird das **Bestimmungslandprinzip** beim gewerblichen Binnenhandel zwischen Unternehmern aus verschiedenen EU-Staaten als Übergangsregelung beibehalten, d.h. die Besteuerung erfolgt durch Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen im Ursprungsland und Belastung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (vgl. § 1 a UStG) im Bestimmungsland mit dem dort geltenden Steuersatz. Damit wird den unterschiedlichen Steuersätzen in den EU-Staaten Rechnung getragen. Umsatzsteuerlich bedingte Wettbewerbsverzerrungen werden vermieden. Die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb berechnete Erwerbsteuer ist als Vorsteuer abziehbar (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Unternehmer in der EU, die am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr teilnehmen, benötigen eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die aus 2 Buchstaben zur Kennzeichnung des Mitgliedstaates und danach aus 8-12 Ziffern be-

steht (für Deutschland DE und 9 Ziffern). Die USt-ID-Nr. spielt sowohl in materiell-rechtlicher Hinsicht als auch bei der Abwicklung und Kontrolle des Besteuerungsverfahrens eine bedeutsame Rolle!

9.2 Steuergegenstand

Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr.1 sowie Nr. 4 und 5 UStG nennt drei Arten steuerbarer Umsätze (Haupttatbestand und Ergänzungstatbestände), die bestimmte Tatbestandsmerkmale aufweisen müssen.

1. Lieferungen oder sonstige Leistungen,
2. Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Zollgebiet
3. Innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Diese Tatbestände werden nachstehend näher erläutert.

(1) Lieferungen und sonstige Leistungen

Oberbegriff für Lieferungen und sonstige Leistungen ist der Begriff der Leistung. **Leistung ist alles, was Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann.**

Eine Lieferung liegt vor, wenn der Abnehmer oder ein von ihm beauftragter Dritter die Verfügungsmacht über einen Gegenstand erhält (§ 3 Abs. 1 UStG). Alle anderen Leistungen, die z.B. auch in einem Unterlassen oder Dulden bestehen können, werden als sonstige Leistungen bezeichnet (§ 3 Abs. 9 UStG).

Gem. § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG sind nur solche Leistungen **steuerbar**, die

- ein Unternehmer
- im Rahmen seines Unternehmens
- im Inland
- gegen Entgelt

ausführt.

Wenn nur eine dieser Voraussetzungen fehlt, ist die betreffende Leistung nicht steuerbar. Die sog. Tatbestandsmerkmale müssen somit kumulativ vorliegen!

Unternehmer ist gem. § 2 Abs. 1 UStG jeder, der eine nachhaltige Tätigkeit zwecks Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt.

Das **Unternehmen**, in dessen Rahmen diese Tätigkeit fallen muss, umfasst dabei die gesamte (gewerbliche oder berufliche) Betätigung des Unternehmers; es kann also z. B. ein Einzelhandelsgeschäft und eine Vermietungstätigkeit einschließen.

Maßgeblich für die Frage, ob eine Leistung im **Inland** (§ 1 Abs. 2 UStG) erbracht wird, ist der Ort der Lieferung (§ 3 Abs. 5a, Abs. 6, Abs. 7, Abs. 8 UStG) bzw. der Ort der sonstigen Leistung (§§ 3a, 3b UStG). Es muss daher jeweils der Ort der Leistung festgestellt werden, um zu bestimmen, ob umsatzsteuerrechtliche Leistungen steuerbar sind oder nicht!

Schließlich ist eine Leistung nur dann steuerbar, wenn ihr auch eine konkrete Gegenleistung in Form eines **Entgelts** gegenübersteht (Voraussetzung des Leistungsaustauschs). Die Gegenleistung kann in Geld, aber auch in einer anderen Lieferung oder sonstigen Leistung bestehen (§ 3 Abs. 12 UStG; sog. Tausch oder tauschähnlicher Umsatz).

► **Bitte lesen Sie § 3 Abs. 12 UStG!**

Daneben erfolgt eine Besteuerung fiktiver Leistungen. Es handelt sich dabei um bestimmte unentgeltliche Abgaben von Gegenständen oder die Erbringung bestimmter sonstiger Leistungen, die entgeltlichen Leistungen gleichgestellt werden: § 3 Abs. 1b UStG (u. a. „Gegenstandsentnahme“) und § 3 Abs. 9a UStG (u. a. „Leistungsentnahme“), und zwar jeweils für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen.

► **Bitte lesen Sie § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG!**

Diese Regelungen ersetzen die frühere Besteuerung des Eigenverbrauchs. Sie werden unter der Bezeichnung „**unentgeltliche Wertabgaben**“ zusammengefasst und beinhalten u. a. folgende Tatbestände:

- die Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, sowie außerdem bestimmte unentgeltliche Zuwendungen. Diese werden als fiktive Lieferungen gegen Entgelt behandelt und sind genauso wie andere Lieferungen auf ihre Steuerbarkeit hin zu prüfen (§ 3 Abs.1b UStG).
- Der Ort der Lieferung ist gem. § 3f UStG dort, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.
- Eine Besteuerung der Entnahme erfolgt aber nur, sofern der Erwerb des Gegenstandes zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.
- Unter der gleichen Voraussetzung des Vorsteuerabzugs wird die Verwendung eines Gegenstandes aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt (§ 3 Abs. 9a Nr.1 UStG). Daneben wird die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung für unternehmensfremde Zwecke oder für den privaten Beruf des Personals einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt (§ 3 Abs. 9a Nr.2 UStG).
- Der Ort derartiger sonstiger Leistungen ist ebenfalls in § 3f UStG geregelt.

(2) Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Zollgebiet

Die Einfuhr ist gem. § 1 Abs. 1 Nr.4 UStG ein weiterer Ergänzungstatbestand, der entsprechend dem sog. Bestimmungslandprinzip dazu dient, die importierte Ware, die von der ausländischen Umsatzsteuer entlastet worden ist, mit der deutschen Umsatzsteuer zu belasten. Diese **Einfuhrumsatzsteuer** (EUSt) wird durch den Zoll erhoben und vereinnahmt. Sie ist als Vorsteuer abziehbar (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

(3) Innergemeinschaftlicher Erwerb

Der Besteuerungstatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist in § 1a UStG definiert. Er entspricht dem Einfuhrtatbestand für den Fall, dass es sich um eine Lieferung aus einem anderen EU-Staat in das Inland handelt. Die anfallende USt wird auch als Erwerbsteuer bezeichnet. Vorsteuerabzugsberechtigte Erwerber können die Erwerbsteuer gem. § 15 Abs. 1 Nr.3 UStG als Vorsteuer abziehen.

Neben dem Grundfall des Erwerbs von Gegenständen aus anderen Mitgliedstaaten der EU gilt noch das Verbringen eines Gegenstandes in das Inland (vgl. § 1a Abs. 2 UStG) als innergemeinschaftlicher Erwerb. Außerdem fällt gem. § 1b UStG der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge durch einen bestimmten Personenkreis, insbesondere durch Privatpersonen, auch unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr.5 UStG.

9.3 Steuerbefreiungen

Wenn eine Leistung umsatzsteuerbar i. S. d. § 1 Abs. 1 UStG ist, muss sie nicht zwangsläufig auch steuerpflichtig sein. Vielmehr ist jede steuerbare Leistung zunächst daraufhin zu prüfen, **ob sie unter einen der Befreiungstatbestände des § 4 UStG fällt. Wenn das der Fall ist, ist der Umsatz steuerfrei!**

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges ist zu unterscheiden zwischen Befreiungen, bei denen der leistende Unternehmer einen Vorsteuerabzug geltend machen kann, und Befreiungen, bei denen der Vorsteuerabzug entfällt.

(1) Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug

Hier handelt es sich um die Befreiungen gem. § 4 Nr.1 - 7 UStG. Dabei sind insbesondere Ausfuhrleistungen in das Drittlandsgebiet (§ 6 UStG) und innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu nennen

► **Bitte lesen Sie §§ 6 und 6a UStG!**

Diese Leistungen sind nach § 4 Nr. 1a und Nr. 1b UStG von der deutschen USt befreit, weil sie nach dem Bestimmungslandprinzip im Einfuhrland der dortigen EUST bzw. Erwerbsteuer unterliegen.

Die mit den Ausfuhrleistungen bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen in Zusammenhang stehende Vorsteuer ist im Rahmen des § 15 UStG voll abziehbar.

(2) Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug bzw. mit Option

Die Steuerbefreiungen gem. § 4 Nr. 8 - 28 UStG führen überwiegend zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs.

Bei einigen befreiten Leistungen besteht jedoch für den leistenden Unternehmer die Möglichkeit, für die Steuerpflicht zu optieren (§ 9 UStG), wenn es sich um Umsätze handelt, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden. Zusätzlich müssen bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück die Leis-

tungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer sein (vgl. § 9 Abs. 2 UStG).

So kann z.B. ein Vermieter, der einen Laden oder ein Büro an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer vermietet, auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr.12 UStG verzichten.

Die Option nach § 9 UStG hat zur Folge, dass die Umsätze aus der Vermietung steuerpflichtig sind und die auf das betreffende Mietobjekt entfallende Vorsteuer beim Vermieter abziehbar ist. Wenn der Vermieter sich für die Option zur steuerpflichtigen Vermietung entscheidet, ist er bei Gebäuden zehn Jahre, bei anderen Gegenständen fünf Jahre lang daran gebunden. Vermietet der Vermieter in diesem Zeitraum das Objekt nicht mehr steuerpflichtig, muss er die Vorsteuer für die Dauer der steuerfreien Vermietung anteilig an das Finanzamt zurückzahlen (vgl. § 15a UStG).

9.4 Bemessungsgrundlage

(1) Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

Bemessungsgrundlage ist hier gem. § 10 Abs. 1 UStG das Entgelt. Entgelt ist nach dieser Vorschrift alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der USt. Zum Entgelt gehören auch die Zuschüsse Dritter.

(2) Bemessungsgrundlage bei den unentgeltliche Wertabgaben gem. §§ 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG

Es ist zu unterscheiden:

- Bei fiktiven Lieferungen in Form von Entnahmen gem. § 3 Abs. 1b UStG bilden der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten oder die Selbstkosten die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 4 Nr.1 UStG).
- Bei fiktiven sonstigen Leistungen gem. § 3 Abs. 9a Nr.1 UStG stellen die bei der Ausführung dieser Umsätze entstanden Kosten die Bemessungsgrundlage dar, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG).
- Bei den übrigen sonstigen Leistungen nach § 3 Abs. 9 Nr.2 UStG sind die bei Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten als Bemessungsgrundlage maßgeblich (§ 10 Abs. 4 Nr.3 UStG). Gemäß § 10 Abs. 4 Satz 2 UStG gehört die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage.

(3) Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr

Bemessungsgrundlage ist hier der Zollwert (§ 11 UStG).

(4) Bemessungsgrundlage beim innergemeinschaftlichen Erwerb

Bemessungsgrundlage ist hier gem. § 10 Abs. 1 UStG in der Regel das Entgelt zuzüglich etwaiger Verbrauchsteuern, die vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden.

9.5 Steuersätze

Der Steuersatz beträgt seit dem 1. Januar 2007 grundsätzlich 19 % der Bemessungsgrundlage (§ 12 Abs. 1 UStG). Er ermäßigt sich in bestimmten Fällen auf 7%.

► **Bitte lesen Sie § 12 Abs. 1 und Abs. 2 UStG!**

9.6 Vorsteuerabzug

9.6.1 Voraussetzungen

Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehen:

- die ihm von anderen Unternehmern
- gesondert
- in Rechnung gestellte Steuer
- für Lieferungen und sonstige Leistungen, die er für sein Unternehmen bezogen hat

Die Ausstellung von Rechnungen muss bestimmte Anforderungen erfüllen, die in §§ 14, 14 a UStG angegeben sind. Z. B. muss die Rechnung neben dem Namen und der Anschrift des leistenden Unternehmers auch dessen Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und eine fortlaufende Rechnungsnummer enthalten (§ 14 Abs. 4 Nr. 2 und 4 UStG).

Enthält eine Rechnung diese und die übrigen gesetzlich vorgeschriebenen Angaben nicht, kann der Rechnungsempfänger in diesem Fall die Vorsteuer nicht abziehen, obwohl er grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

► **Bitte lesen Sie §§ 14, 14a UStG!**

Die Vorsteuer auf entrichtete Anzahlungen i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr.1a S.4 und 5 UStG für künftige Leistungen darf der Unternehmer abziehen, wenn ihm die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 letzter Satz UStG).

Bei Importen kann der Importeur nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG die entrichtete EUSt und gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb abziehen, und zwar für Gegenstände, die für sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sind.

9.6.2 Ausschluss vom Vorsteuerabzug

Wie sich aus § 15 Abs. 2 UStG ergibt, ist der Vorsteuerabzug bei fast allen **steuerfreien Umsätzen** gem. § 4 Nr. 8 ff. UStG ausgeschlossen.

Nicht vom Abzug ausgeschlossen und daher abziehbar sind - dem "Bestimmungslandprinzip" entsprechend - vor allem die mit steuerbefreiten Ausfuhrleistungen (§ 4

Nr. 1-7 UStG) und nicht steuerbaren Umsätzen im Ausland zusammenhängenden Vorsteuerbeträge.

9.6.3 Aufteilung der Vorsteuerbeträge

Werden sowohl Umsätze getätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen als auch Umsätze, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen (insbesondere steuerfreie Umsätze i.S.d. § 4 Nr.8 ff UStG), so sind die Vorsteuern gem. § 15 Abs. 4 UStG **im Wege der sachgerechten Schätzung** aufzuteilen. Eine alleinige Aufteilung nach dem Verhältnis der jeweiligen Umsätze ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

► **Bitte lesen Sie § 15 UStG!**

9.7 Steuerentstehung

Grundsätzlich entsteht die Steuer mit Ablauf des Monats (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG i. V. m. § 18 Abs. 1 UStG), in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

Allerdings gibt es zu diesem Grundsatz eine wichtige **Ausnahme**: Werden bereits vor diesem Zeitpunkt **Anzahlungen** vereinnahmt, so entsteht die Steuer bereits mit Ablauf dieses Monats. In diesem Fall ist der Unternehmer auf Verlangen seines Abnehmers verpflichtet, über die Anzahlung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis zu erstellen.

9.8 Veranlagung, Voranmeldung, Vorauszahlung

Obwohl der Endverbraucher die Umsatzsteuer über einen erhöhten Preis wirtschaftlich tragen soll, wird die Umsatzsteuer vom Unternehmer an das Finanzamt gezahlt. Der Unternehmer ist also Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die Veranlagung (Steuerfestsetzung) wird gem. § 18 UStG grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) durchgeführt:

- Der Unternehmer gibt eine Steuererklärung ab, in der er die Steuer **selbst berechnet**. Nach Überprüfung der Erklärung wird die Jahressteuerschuld vom Finanzamt in einem Steuerbescheid festgesetzt.
- Bereits während des Jahres hat der Unternehmer grundsätzlich für jedes Quartal oder jeden Monat, eine Voranmeldung abzugeben, in der er die Umsatzsteuervorauszahlung selbst zu berechnen hat; gleichzeitig hat er die Vorauszahlung zu entrichten. Voranmeldung und Vorauszahlung müssen grundsätzlich **binnen 10 Tagen nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes** erfolgen. Ergibt sich in der Voranmeldung ein Überschuss zugunsten des Unternehmers, so wird dieser vom Finanzamt erstattet.
- Übersteigt die Jahressteuerschuld die geleisteten Vorauszahlungen, so ist der überschießende Betrag binnen eines Monats nach Abgabe der Steuererklärung bzw. eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zu entrichten. Ein Überschuss der Vorauszahlungen über die Jahressteuerschuld wird an den Unternehmer zurückgezahlt (§ 18 Abs. 4 UStG).

Damit eine innereuropäische Kontrolle der Besteuerung der innergemeinschaftlichen Umsätze möglich wird, muss gem. § 18a UStG jeder Unternehmer, **sofern er innergemeinschaftliche Warenlieferungen** ausgeführt hat, neben der Umsatzsteuer-Voranmeldung vierteljährlich eine "Zusammenfassende Meldung" auf einem amtlichen Vordruck abgeben. In dieser Meldung müssen alle innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und Warenbewegungen angegeben werden, und zwar unter Nennung der USt-ID-Nr. des Erwerbers und der Summe der Bemessungsgrundlagen.

► **Bitte lesen Sie § 18 UStG!**

10. Grunderwerbsteuerliche Einflüsse im Unternehmen

10.1 Allgemeine Grundlagen der Grunderwerbsteuer

10.1.1 Die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer

Die Grunderwerbsteuer ist eine **spezielle Verkehrsteuer**, die Rechtsvorgänge bezüglich inländischer Grundstücke betrifft, und zwar vor allem Grundstückskaufverträge **inländischer Grundstücke** (vgl. § 1 GrEStG). Hier zeigt sich die Anknüpfung des Steuersystems an das Zivilrecht, insbesondere an das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB) besonders deutlich.

Rechtsgrundlage ist das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG). Es handelt sich um eine Verkehrsteuer, die den Ländern zusteht (Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG). Ihr Aufkommen betrug im Jahre 2008 ca. 5,7 Mrd. Euro.

10.1.2 Steuergegenstand und Besteuerungsausnahmen

Gegenstand der Besteuerung sind nach § 1 GrEStG verschiedene Erwerbsvorgänge (Rechtsgeschäfte) inländischer Grundstücke, insbesondere der notarielle Grundstückskaufvertrag (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Der Grundstücksbegriff schließt bebaute und unbebaute Grundstücke, Erbbaurechte sowie Gebäude auf fremdem Grund und Boden ein (§ 2 GrEStG). Dagegen gehören Betriebsvorrichtungen jeglicher Art nicht dazu.

Eine Steuerpflicht besteht nur, wenn keine Befreiungen gewährt werden. Nach §§ 3, 4 ff. GrEStG gibt es allgemeine und besondere **Ausnahmen von der Besteuerung**. So wird die Grunderwerbsteuer z. B. nicht erhoben, wenn es sich um einen Erwerbsvorgang bis zu 2.500 Euro handelt (Freigrenze für „Bagatellfälle“) handelt, wenn ein Erwerber mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt ist oder wenn Erwerber und Veräußerer Ehegatten sind oder sonstige Besonderheiten nach §§ 3, 4 GrEStG vorliegen.

► **Bitte lesen Sie §§ 1 - 4 GrEStG!**

10.1.3 Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Bemessungsgrundlage ist der **Wert der Gegenleistung**, die für das inländische Grundstück geleistet wird.

► **Bitte lesen Sie § 8 Abs. 1 GrEStG!**

Nach § 9 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG besteht die Gegenleistung aus:

- dem eigentlichen Kaufpreis;
- den dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen, z. B. Nießbrauch oder Wohnrecht, soweit zusätzlich zum Kaufpreis gewährt,
- und den vom Käufer zusätzlich zum Kaufpreis übernommenen sonstigen Leistungen, z. B. Übernahme von Grundschulden des Veräußerers.

► **Bitte lesen Sie § 9 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG!**

Grundsätzlich ist die Gegenleistung auch dann für die Besteuerung maßgeblich, wenn sie vom tatsächlichen - oft schwer nachweisbaren - Wert (Verkehrswert) des Grundstücks nach unten oder nach oben abweicht.

Würde allerdings bewusst von den Beteiligten eine niedrigere Gegenleistung vereinbart, als dem wirklichen Wert entspricht, so ist letzterer trotzdem für die Besteuerung maßgeblich.

Sollten bei einem Erwerbsvorgang nachträglich vereinbarte Leistungen vorliegen, gehen auch diese in die Bemessungsgrundlage ein.

Der **Steuersatz** beträgt nach § 11 GrEStG grundsätzlich **3,5 %**, wobei die Steuer auf volle Euro abzurunden ist. Da die Länder die Befugnis haben, den Steuersatz festzusetzen, hat das Land Berlin davon abweichend den Steuersatz ab dem 1. Januar 2007 auf 4,5 % erhöht und Hamburg zum 1. Januar 2009 ebenso.

Steuerschuldner (Gesamtschuldner) der Grunderwerbsteuer sind nach § 13 GrEStG die an dem Erwerbsvorgang beteiligten Personen, also z. B. Erwerber und Veräußerer, wobei in den notariellen Kaufverträgen in der Regel vereinbart wird, dass der Erwerber die Steuer zu tragen hat. Für diesen gehört die Grunderwerbsteuer zu den Anschaffungsnebenkosten.

Gerichte, Behörden und Notare haben gegenüber dem zuständigen Finanzamt eine Anzeigepflicht über alle derartigen Rechtsvorgänge (§ 18 GrEStG). Das gleiche gilt für den Steuerschuldner selbst, der zusätzlich eine umfassende Anzeigepflicht hat (§ 19 GrEStG).

Zuständig ist das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück liegt (§ 17 GrEStG). Dieses erteilt dann einen Grunderwerbsteuerbescheid. Die Steuer wird einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids **fällig** (§ 15 GrEStG).

Erst wenn die Freigabe durch das zuständige Finanzamt erteilt ist, wird der Erwerber in das Grundbuch als Eigentümer eingetragen. Voraussetzung ist, dass er beim Grundbuchamt die sog. **Unbedenklichkeitsbescheinigung** vorlegen kann, die das Finanzamt erteilt, wenn keine Bedenken mehr bestehen, d. h. z. B. wenn die Steuer entrichtet bzw. gestundet ist oder wenn Steuerfreiheit besteht (§ 22 Abs. 1 GrEStG).

10.1.4 Zum Verhältnis der Grunderwerbsteuer zur Umsatzsteuer und zu den Ertragsteuern

Nach § 4 Nr. 9a UStG sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der **Umsatzsteuer befreit**, um eine Doppelbelastung mit Verkehrssteuern zu vermeiden.

Eine **Option für die Steuerpflicht** ist aber möglich, „wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird“ (§ 9 Abs. 1 UStG) und dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 9 Abs. 2 UStG).

Die Option ist immer dann von Bedeutung für die **Steuergestaltung**, wenn die Befreiung nach § 4 Nr. 9a UStG dazu führen würde, dass Vorsteuern nicht abgezogen werden dürfen oder die Befreiung von der Umsatzsteuer eine Berichtigung des vorherigen Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG zur Folge hätte.

Im Falle der Option erhöht sich der Kaufpreis um die gesetzliche Umsatzsteuer, die dann grunderwerbsteuerlich Teil der Gegenleistung wird, wobei die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beim Käufer als Vorsteuer abgezogen werden kann.

Ertragsteuerlich dagegen gehört die Grunderwerbsteuer zu den **Anschaffungskosten** des erworbenen Grund und Bodens sowie des Gebäudes und erhöht, wenn und soweit es sich um abnutzbares Anlagevermögen (Gebäude) handelt, die Abschreibungsbemessungsgrundlage. Rückwirkungen auf die Ertragsteuern ergeben sich somit über höhere Gebäudeabschreibungen oder durch eine Verminderung eines etwaigen Veräußerungsgewinns.

Würde dagegen der Verkäufer die Grunderwerbsteuer übernehmen, ist sie bei ihm als Betriebsausgabe abzugsfähig, sofern das Grundstück ertragsteuerlich zu seinem **Betriebsvermögen** gehört. Bei Grundstücken des **Privatvermögens** zählt die Grunderwerbsteuer nur dann zu den Werbungskosten, wenn z. B. ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG vorläge.

10.2 Gestaltungsmöglichkeiten und –grenzen der Restrukturierung von Grundbesitz haltenden Unternehmen, Unternehmensgruppen und Konzernen

10.2.1 Neben- und Ergänzungstatbestände nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG

Auf die **Nebentatbestände** des Eigentumsübergangs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2-4 GrEStG kommt es nur an, wenn kein (wirksames) Rechtsgeschäft vorliegt.

Die zivilrechtliche Übereignung setzt regelmäßig die Einigung über den Eigentumsübergang (sog. Auflassung nach § 925 BGB) und die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch voraus. Unter der im Rahmen der „betrieblichen Steuerlehre“ alleine

interessierenden **§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG** werden Fälle erfasst, in denen weder ein (wirksames) obligatorisches Rechtsgeschäft vorliegt, noch es einer Auflassung bedarf, das Eigentum somit kraft Gesetzes übergeht. Dieser Übergang vollzieht sich ohne Eigentumsumschreibung, es wird vielmehr das durch den Eigentumswechsel kraft Gesetzes unrichtig gewordene **Grundbuch berichtigt**.

Unter diese Regelung fallen v. a. die Gesamtrechtsnachfolge der Erben nach § 1922 Abs. 1 BGB und die Anwachsung (§ 738 BGB) sowie die **Umwandlungen nach dem UmwG**, da in diesen Fällen *qua legem* das jeweilige Vermögen, also auch die Grundstücke, auf den neuen Rechtsträger übergehen.

► **Bitte lesen Sie § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG!**

Der Ergänzungstatbestand nach **§ 1 Abs. 2a GrEStG** unterwirft Gestaltungen der Besteuerung, bei denen innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar **mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen**. Die Regelung betrifft diejenigen Grundstücke, die während des Zeitraums, in dem sich der Gesellschafterbestand um mindestens 95% der Anteile geändert hat, durchgängig zum Vermögen der Personengesellschaft gehören. Dabei kommt es nicht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern allein auf das Erreichen der Grenze von 95% an. Dabei sind allerdings die Steuerbefreiungen der §§ 3, 5 und 6 GrEStG zu beachten.

► **Bitte lesen Sie § 1 Abs. 2a GrEStG!**

Als besonderen Ersatztatbestand regelt § 1 Abs. 3 GrEStG die **Vereinigung** (Nr. 1 und Nr. 2) und die **Übertragung** (Nr. 3 und Nr. 4) von Anteilen an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft, wenn durch die Übertragung mindestens 95% der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt bzw. durch die Übertragung mindestens 95% der Anteile der Gesellschaft übertragen werden.

Die **Anteilsvereinigung** und die **Anteilübertragung** unterscheiden sich darin, dass im Fall der Anteilsübertragung der Veräußerer der Anteile selbst bereits 95% der Gesellschaftsanteile inne hatte und ihm damit das Grundstück grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen war, während bei der Anteilsvereinigung der Veräußerer der Gesellschaftsanteile eine solche Position gerade nicht besaß, sondern die – fingierte – grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des Grundstücks erstmals bei dem Erwerber der Anteile eintreten kann.

Dieser Unterschied hat nicht nur für die Bestimmung des Steuerschuldners, sondern auch für die Anwendbarkeit von Befreiungsvorschriften eine **entscheidende Bedeutung**.

► **Bitte lesen Sie § 1 Abs. 3 GrEStG!**

10.2.2 Steuerbefreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG

Das Grunderwerbsteuerrecht kennt – anders als z. B. das Einkommensteuerrecht – keine persönlichen, sondern ausschließlich sachliche Steuerbefreiungen bzw. Befreiungen im Zusammenhang mit Gesamthandsgemeinschaften.

Die §§ 5, 6 GrEStG regeln die Besteuerung von Übertragungsvorgängen zwischen einer Gesamthand und den an ihr beteiligten Personen. In diesen Fällen soll die Steuer auf den Teil begrenzt werden, der auch **wirtschaftlich betrachtet** einen Rechtsträgerwechsel bedeutet. Zu den Gesamthandsgemeinschaften i. S. d. § 5 GrEStG gehören die OHG, die KG, die GbR, die Partnerschaftsgesellschaft sowie die Erben- und Gütergemeinschaft.

► **Bitte lesen Sie §§ 5, 6 GrEStG!**

10.2.3 Die „Konzernklausel“ nach § 6a GrEStG

Grundstücksübergänge im Rahmen von Umstrukturierungen sind Grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt, wenn es sich um einen Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) handelt und die Maßnahme im Konzern stattfindet.

Dazu wurde im zweiten Abschnitt („Steuervergünstigungen“) des Grunderwerbsteuergesetzes § 6a neu eingefügt.

► **Bitte lesen Sie § 6a GrEStG!**

Da diese Norm nur Umschichtungen innerhalb des Konzerns ermöglichen soll, um lt. Gesetzgebung „flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können“, greift dieses Steuerprivileg nur, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich

- ein **herrschendes** Unternehmen und
- ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängende Gesellschaften beteiligt sind.

§ 6a GrEStG betrifft somit Mutter-Tochter-Verschmelzungen in jeder Richtung, sowie die Verschmelzung von Tochtergesellschaften eines Unternehmens.

Da eine teils mittelbare und teils unmittelbare Beteiligung genügt (vgl. § 6a S. 4 GrEStG), sind auch **mehrstufige Konzernverhältnisse** (Mutter-Tochter-Enkel usw.) von der Steuerbefreiung des § 6a GrEStG erfasst, sofern 95 % der Anteile kontrolliert werden.

Da nur eine „ununterbrochene“ und keine „unveränderliche“ Beteiligung verlangt wird, können wohl nach dem Rechtsvorgang Beteiligungen innerhalb des Konzerns auf Un-

tergesellschaften übertragen werden, denn nur dadurch wird die in der Gesetzesbegründung hervorgehobene „Flexibilität“ der Unternehmen gewährleistet.

Zudem wechselt der wirtschaftliche Eigentümer auch bei der Übertragung der Beteiligung auf Untergesellschaften nicht, solange die Beteiligungsquote des herrschenden Unternehmens insgesamt nicht unter 95 % sinkt.

Zu beachten ist hier, dass die Voraussetzung „abhängiges Unternehmen“ nicht nur einen **zeitlichen Vorlauf** von 5 Jahren, sondern zusätzlich voraussetzt, dass das Abhängigkeitsverhältnis noch 5 Jahre nach dem Rechtsvorgang besteht.

Mit dieser Einschränkung korrespondiert die neu in § 19 Abs. 2 Nr. 4 a GrEStG eingeführte Mitteilungspflicht des Steuerschuldners selbst, der nunmehr gemäß der vorgenannten Vorschrift **jegliche Änderungen von Beherrschungsverhältnissen** im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG anzuzeigen hat.

Regelungspunkt	EStG	KStG	GewStG
<p>Persönliche Steuerpflicht (wer ist steuerpflichtig?)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Unbeschränkte Steuerpflicht:</u> Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (§ 1 Abs. 1 EStG, § 8 AO, § 9 AO, Welteinkommensprinzip). 2. <u>Beschränkte Steuerpflicht:</u> Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland mit ihren inländischen Einkünften (§ 1 Abs. 4, § 49 EStG, Territorialprinzip). 3. <u>Sonderformen:</u> insb. in §§ 1 Abs. 2, 3 EStG, § 2 AStG 	<ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Unbeschränkte Steuerpflicht:</u> Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.v. § 1 Abs. 1 KStG (insb. Kapitalgesellschaften) mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (§ 1 Abs. 1 KStG, § 10 AO, § 11 AO, Welteinkommensprinzip). 2. <u>Beschränkte Steuerpflicht:</u> Insb. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland mit ihren inländischen Einkünften (§ 2 Nr. 1 KStG, § 49 EStG). 3. <u>Sonderformen:</u> § 2 Nr. 2 KStG 	<p><u>Hinweis:</u></p> <p>Da die GewSt als Objektsteuer das Objekt „Gewerbebetrieb“ besteuert, ist die Frage, wer als Unternehmer den Gewerbebetrieb unterhält, grds. ohne Bedeutung. Insofern fehlen im GewStG auch Regelungen zur persönlichen Steuerpflicht.</p>
<p>Sachliche Steuerpflicht = Steuerbarkeit (Welche Sachverhalte werden versteuert?)</p>	<p>Einkünfte (Einnahmen abzgl. Ausgaben in den sieben Einkunftsarten; § 2 Abs. 1 EStG)</p>	<p>Einkünfte (Einnahmen abzgl. Ausgaben, Verweis auf die Vorschriften des KStG und des EStG, § 8 Abs. 1 KStG)</p> <p><u>Aber:</u> Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften gelten alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb (daher immer auch Betriebsvermögen, vgl. § 8 Abs. 2 KStG).</p>	<p><u>Gewerbebetriebe</u>, soweit sie <u>im Inland</u> betrieben werden:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gewerbebetrieb aufgrund gewerblicher Einkünfte i.S.v. § 15 EStG (für EU und PersG: § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG) 2. Gewerbebetrieb kraft Rechtsform unabhängig von der Tätigkeit (insb. für KapG, § 2 Abs. 2 GewStG) 3. Sonderformen (§ 2 Abs. 3 GewStG)

<u>Regelungspunkt</u>	<u>EStG</u>	<u>KStG</u>	<u>GewStG</u>
Steuerbemessungsgrundlage	Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)	Zu versteuerndes Einkommen (§ 7 Abs. 1, 2 KStG, § 8 KStG)	<p>Gewerbeertrag (§ 6 GewStG), ermittelt gem. § 7 GewStG:</p> <p>Gewinn aus Gewerbebetrieb (Ausgangsgröße)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Für EU: § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ➤ Für PersG: § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ➤ Für KapG: § 7 Abs. 1, 2 KStG <p>Zzgl. Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG, insb.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Zinsen unter bestimmten Voraussetzungen (§ 8 Nr. 1 GewStG) ➤ Streubesitzdividenden (§ 8 Nr. 5 GewStG) <p>Abzgl. Kürzungen gem. § 9 GewStG, insb.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Einheitswertkürzung bei betrieblichen Grundstücken (§ 9 Nr. 1 GewStG) ➤ Schachteldividenden (§ 9 Nr. 2a GewStG)

<u>Regelungspunkt</u>	<u>EStG</u>	<u>KStG</u>	<u>GewStG</u>
Steuersatz/Steuertarif	<ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Individueller Steuersatz:</u> § 32a Abs. 1 Nr. 1 bis 5 EStG (progressiver Steuersatz), ggf. „Splittingverfahren“ bei Zusammenveranlagung von Ehegatten bzw. Lebenspartnern (§ 2 Abs. 8 EStG) 2. <u>Besonderer Steuersatz für Kapitaleinkünfte:</u> § 32d Abs. 1 EStG 	Linearer Steuersatz iHv. 15% (§ 23 Abs. 1 KStG)	Steuermesszahl: 3,5% (§ 11 GewStG) (Gewerbeertrag * Steuermesszahl = Steuermessbetrag) Anwendung eines Hebsatzes der Gemeinde auf den Steuermessbetrag
Entrichtungsform/Erhebungsform	Veranlagungsverfahren <ol style="list-style-type: none"> 1. Grds. <u>Einzelveranlagung</u> nach den individuellen Gegebenheiten des einzelnen Steuerpflichtigen (§ 25 Abs. 1 EStG) 2. Möglichkeit zur <u>Ehegattenveranlagung</u> unter den Voraussetzungen des § 26 EStG (Einzelveranlagung § 26a oder Zusammenveranlagung § 26b EStG), auch anwendbar auf Lebenspartnerschaften (§ 2 Abs. 8 EStG). Steuerabzugsverfahren, insb. <ol style="list-style-type: none"> 1. Lohnsteuerabzugsverfahren bei den Einkünften aus § 19 EStG (§§ 38 ff. EStG) 2. Kapitalertragsteuerabzugsverfahren bei Einkünften aus § 20 EStG (§§ 43 ff. EStG, u.U. abgeltende Wirkung gem. § 43 Abs. 5 EStG). 	Veranlagungsverfahren (§ 31 KStG)	Zweistufiges Veranlagungsverfahren: <ol style="list-style-type: none"> 1. Festsetzung des Steuermessbetrages durch das zuständige Finanzamt (§§ 14 ff. GewStG) 2. Festsetzung der Gewerbesteuer durch die heheberechtigte Gemeinde (§§ 16 ff. GewStG); Anwendung eines Hebesatzes auf den Steuermessbetrag (vgl. 1.)

