

Recht verstehen



www.nwb.de

nwb E-BOOK

Marx · Kläne · Korff · Schlarmann

Unternehmens- besteuerung

2. Auflage

Recht verstehen

Unternehmens- besteuerung

Von

Steuerberater Prof. Dr. Franz Jürgen Marx

Dipl.-Kaufmann Steuerberater Dr. Sebastian Kläne

Dipl.-Kaufmann Steuerberater Dr. Matthias Korff

Dipl.-Kaufmann Dr. Bernd Schlarmann

2., vollständig überarbeitete Auflage

ISBN 978-3-482-**65381-0**

eISBN 978-3-482-00079-9

2., vollständig überarbeitete Auflage 2015

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2008

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH & Co. KG, Hamm

Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

VORWORT ZUR 2. AUFLAGE

Unternehmen sind mit vielfältigen steuerlichen Pflichten konfrontiert. Das sind zum einen die Steuern, die das Unternehmen als Steuerschuldner wirtschaftlich trägt (z. B. Körperschaft- und Gewerbesteuer). Zum anderen sind jene Steuern zu beachten, die das Unternehmen entrichten muss, bei denen es jedoch nicht die materielle Belastung trägt (z. B. Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer). Gleichwohl sind auch hier Liquiditäts- und Zinseffekte sowie Dokumentations-Prüfungspflichten und Haftungsrisiken zu beachten. Neben den laufenden Steuern kommen einmalige Abgaben hinzu, etwa die Grunderwerbsteuer oder die Erbschaftsteuer.

Dieses Lehrbuch konzentriert sich auf die wichtigsten Steuerarten, die die Unternehmen betreffen (können) und zeigt Steuerwirkungen und Steuergestaltungen auf. Neben den Steuerarten, die unmittelbar an das Unternehmen anknüpfen, werden auch Steuerwirkungen auf Gesellschafterebene unterschiedlicher Rechtsformen einbezogen.

Steuern sind relevant und materiell gewichtig. Studierende der Wirtschafts- und Rechtswissenschaften benötigen daher ein Grundlagenwissen, das ihre fachspezifischen Kenntnisse für die spätere Berufstätigkeit sinnvoll ergänzt. Fach- und Führungskräfte werden auch dann mit steuerlichen Fragen konfrontiert, wenn sie sich in anderen Bereichen spezialisieren. Daher ist das Buch sowohl für Studierende als auch für Praktiker gleichermaßen geeignet.

Für die zweite Auflage haben wir am bewährten Aufbau festgehalten, der die Erfolgsbesteuerung von Unternehmen in den Mittelpunkt stellt, darüber hinaus aber auch die Besteuerung von Unternehmensverbindungen und Grundzüge der internationalen Unternehmensbesteuerung erfasst. Zu Beginn des Buches werden ferner Grundbegriffe erklärt, Strukturen erläutert und die wichtigsten Steuerarten skizziert.

Wir danken Frau Ina Kronenberger und Frau Marilena Rustler für die wertvolle Unterstützung bei der Überarbeitung des Lehrbuchs. Ihre umsichtige und sorgfältige Arbeit hat sehr zum Gelingen der Neuauflage beigetragen. Wir danken auch Frau M. A. Andrea-Alexandra Krause für die stets angenehme und konstruktive Zusammenarbeit mit dem Verlag.

Für Anregungen und Kritik sind wir dankbar.

Bremen, Ganderkesee und München
September 2014

Franz Jürgen Marx
Sebastian Kläne
Matthias Korff
Bernd Schlarmann

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort zur 2. Auflage	V
Abbildungsverzeichnis	XI
Tabellenverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XVII

Kapitel 1: Einordnung und Standortbestimmung	1
---	----------

1.1 Zielsetzung des Buches	1
1.2 Betriebswirtschaftslehre und Steuerwissenschaft	2
1.3 Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	5
1.4 Unternehmensformen	6

Kapitel 2: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung	13
---	-----------

2.1 Perspektive der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	13
2.2 Anforderungen an die Unternehmensbesteuerung aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	19
2.3 Grundbegriffe der Besteuerung	22
2.3.1 Abgaben, Steuern, Gebühren und Beiträge	22
2.3.2 Steuersubjekt, Steuerschuldner, Steuerzahler, Steuerträger und Steuerdestinatar	25
2.3.3 Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage	26
2.3.4 Steuertarife	26
2.3.5 Steuerverflechtungen und Steuerwirkungen	29
2.3.6 Besteuerungsverfahren, Rechtsquellen und Rechtsanwendung	32
2.3.6.1 Besteuerungsverfahren	32
2.3.6.2 Rechtsnormen, Rechtsquellen und Rechtsanwendung	37

Kapitel 3: Skizze der wichtigsten Steuerarten für Unternehmen und Gesellschafter	45
3.1 Besteuerung von Markterfolgen	45
3.1.1 Einkommensteuer	45
3.1.2 Körperschaftsteuer	55
3.1.3 Gewerbesteuer	61
3.2 Die Besteuerung von Verkehrsvorgängen	67
3.2.1 Umsatzsteuer	67
3.2.2 Grunderwerbsteuer	75
3.2.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	78
Kapitel 4: Die laufende Besteuerung einzelner Unternehmen	85
4.1 Die Gewerbesteuer bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften	85
4.1.1 Ermittlung des Gewerbeertrags	85
4.1.2 Ermittlung der Gewerbesteuer	94
4.1.3 Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG)	97
4.2 Erfolgs- und Einkommensermittlung bei Personenunternehmen	99
4.2.1 Überblick über erfasste Rechtsformen	99
4.2.2 Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen	100
4.2.3 Die laufende Erfolgs- und Einkommensermittlung von Einzelunternehmen	102
4.2.3.1 Ermittlung der Einkünfte	102
4.2.3.2 Betriebsvermögen	105
4.2.3.3 Entnahmen und Einlagen	107
4.2.3.4 Die Ermittlung der Einkommensteuer für Einzelunternehmer	108
4.2.4 Besteuerung aperiodischer Geschäftsvorfälle bei Einzelunternehmen	112
4.2.4.1 Gründung	112
4.2.4.2 Erwerb	117
4.2.4.3 Veräußerung	118
4.2.4.4 Betriebsverpachtung im Ganzen	122
4.2.4.5 Liquidation: Betriebsabwicklung und -aufgabe	124
4.2.4.6 Vererbung und Verschenkung	125

4.2.5	Einkünfte aus gewerblichen Mitunternehmerschaften	126
4.2.6	Die laufende Erfolgs- und Einkommensermittlung von Personengesellschaften	127
4.2.6.1	Die Mitunternehmerkonzeption (zweistufige Gewinnermittlung)	127
4.2.6.2	Die erste Stufe der Gewinnermittlung	128
4.2.6.3	Die zweite Stufe der Gewinnermittlung	131
4.2.6.4	Die Ermittlung der Einkommensteuer für die Personengesellschafter	135
4.2.7	Besteuerung aperiodischer Geschäftsvorfälle bei Personengesellschaften	136
4.2.7.1	Gründung	136
4.2.7.2	Erwerb	139
4.2.7.3	Veräußerung	142
4.2.7.4	Liquidation: Aufgabe eines Mitunternehmeranteils	142
4.2.8	Thesaurierungsbegünstigung	143
4.2.9	Zinsschranke	148
4.2.10	Besonderheiten bei Familiengesellschaften	151
4.3	Die laufende Erfolgs- und Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften	153
4.3.1	Überblick	153
4.3.1.1	Ermittlung des Steuerbilanzergebnisses	156
4.3.1.2	Ermittlung des steuerlichen Gewinns (Verlusts)	158
4.3.1.2.1	Überblick	158
4.3.1.2.2	Zinsschranke	158
4.3.2	Modifikationen bedingt durch das Gesellschaftsverhältnis	162
4.3.2.1	Überblick und Abgrenzung	162
4.3.2.2	Verdeckte Gewinnausschüttung	163
4.3.2.3	Verdeckte Einlage	170
4.3.3	Modifikationen bedingt durch das Körperschaftsteuersystem	176
4.3.3.1	Vorbemerkung	176
4.3.3.2	Freistellung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen aus Anteilen nach § 8b KStG	177
4.3.4	Modifikationen bedingt durch die Natur der juristischen Person	185
4.3.4.1	Abziehbare Aufwendungen	185
4.3.4.2	Nicht abziehbare Aufwendungen	187
4.3.5	Einkommen aus Organgesellschaften sowie Verlustabzug	189
4.3.6	Ermittlung der Körperschaftsteuer	192
4.3.7	Besteuerung von Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft	195

4.3.8	Besteuerung aperiodischer Geschäftsvorfälle bei Kapitalgesellschaften	199
4.3.8.1	Gründung	199
4.3.8.2	Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen	199
4.3.8.3	Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen	204
4.3.8.4	Liquidation: Auflösung und Abwicklung	208
Kapitel 5: Die laufende Besteuerung bei Unternehmensverbindungen		211
5.1	Organschaft	211
5.1.1	Vorbemerkung	211
5.1.2	Körperschaftsteuerliche Organschaft	211
5.1.3	Gewerbesteuerliche Organschaft	216
5.1.4	Umsatzsteuerliche Organschaft	218
5.2	GmbH & Co. KG	220
5.3	Betriebsaufspaltung	225
5.4	Verflechtungen ohne Beherrschung (Unternehmensbeteiligungen)	229
5.5	Verflechtungen mit Beherrschung (Konzerne)	231
Kapitel 6: Internationale Unternehmensbesteuerung		235
6.1	Internationale Steuerplanung der Unternehmen	235
6.2	Rechtsgrundlagen	237
6.2.1	Außensteuerrecht	237
6.2.2	Verfahrensrechtliche Sonderregelungen	238
6.2.3	Doppelbesteuerungsabkommen	239
6.2.4	Multinationale Regelungen	241
6.2.4.1	EU-Recht	241
6.2.4.2	OECD-Initiativen	242
6.3	Steuerrechtliche Determinanten verschiedener Engagementformen	244
6.3.1	Strukturierung des Auslandsengagements	244
6.3.2	Direktgeschäft	245
6.3.3	Betriebsstätte	245
6.3.4	Tochterunternehmen	247
6.3.4.1	Tochterkapitalgesellschaft	247
6.3.4.2	Tochterpersonengesellschaft	250
Stichwortverzeichnis		253

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1.1:	Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	3
ABB. 1.2:	Wesentliche Aufgaben der Steuerberatung	4
ABB. 1.3:	Rechtseinflüsse auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen	5
ABB. 1.4:	Zielsetzungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	6
ABB. 2.1:	Besteuerungsgrundsätze	20
ABB. 2.2:	Eigner und Staat als Anspruchsberechtigte	22
ABB. 2.3:	Abgabensystem	24
ABB. 2.4:	Verhältnis direkte und indirekte Steuern 2014	25
ABB. 2.5:	Übersicht zu Steuertarifen	27
ABB. 2.6:	Funktionsverlauf der Steuertarife	28
ABB. 2.7:	Liquiditätswirkungen der Besteuerung	30
ABB. 2.8:	Besteuerungsverfahren in Stichworten	33
ABB. 2.9:	Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern von 2005–2012	36
ABB. 2.10:	Anwendungsfälle wirtschaftlicher Betrachtungsweise	41
ABB. 2.11:	Überkreuzvermietung	42
ABB. 3.1:	Lohn- und Einkommensteuerzahler 2011	45
ABB. 3.2:	Einkommensbegriffe	48
ABB. 3.3:	Tatbestand der Einkommensteuer	50
ABB. 3.4:	Methoden der Einkunftsermittlung	51
ABB. 3.5:	Rechtfertigung des Abzugs bestimmter einkommensmindernder Beträge	52
ABB. 3.6:	Grenz- und Durchschnittssteuersatz	54
ABB. 3.7:	Beitrag der Steuerpflichtigen zum Einkommensteueraufkommen 2013	55
ABB. 3.8:	Umfang der Steuerpflicht bei Körperschaften	57
ABB. 3.9:	Übersicht unbeschränkte Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften	58
ABB. 3.10:	Körperschaftsteuerpflicht im Gründungsprozess	59
ABB. 3.11:	Gewerbebetriebe	63
ABB. 3.12:	Gewerbesteuer	64

ABB. 3.13: Gewerbesteuerhebesätze in deutschen Großstädten (≥ 500.000 Einwohner)	65
ABB. 3.14: Übersicht über durchschnittliche Hebesätze der Gewerbesteuer 2012	66
ABB. 3.15: Wirkung des Vorsteuerabzugs	68
ABB. 3.16: Umsatzsteuerlicher Karussellbetrug	74
ABB. 3.17: Besteuerungsvorgänge der GrESt	75
ABB. 3.18: Vereinfachtes Ertragswertverfahren für Einzelunternehmen	80
ABB. 3.19: Optionsverschonung und Regelverschonung	81
ABB. 3.20: Steuerklassenbezogene Freibeträge	83
ABB. 3.21: Erbschaftssteuertarif	83
ABB. 4.1: Schema zur Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags	85
ABB. 4.2: Finanzierungsaufwendungen gem. § 8 Nr. 1 GewStG	87
ABB. 4.3: Ermittlung der Gewerbesteuer	94
ABB. 4.4: Zerlegung des einheitlichen Steuermessbetrags	96
ABB. 4.5: Begrenzung der pauschalisierten Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 EStG	98
ABB. 4.6: Überblick über gewerbliche Einkünfte	100
ABB. 4.7: Betriebsvermögensvergleich	103
ABB. 4.8: Aufteilung sonstiger selbständiger Gebäudeteile in verschiedene Wirtschaftsgüter	106
ABB. 4.9: Umfang des Betriebsvermögens beim Einzelunternehmer	107
ABB. 4.10: Einkommensteuerliche Verlustverrechnung	109
ABB. 4.11: Wirkungsweise der Mindestbesteuerung	110
ABB. 4.12: Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG	118
ABB. 4.13: Berechnungsschritte der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG	119
ABB. 4.14: Berechnungsschritte der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG	119
ABB. 4.15: Vergleich der Tarifiermäßigungen nach § 34 Abs. 1 und § 34 Abs. 3 EStG	120
ABB. 4.16: Gewinnermittlung bei gewerblich tätigen Mitunternehmerschaften	128
ABB. 4.17: Betriebsvermögen von Personengesellschaften	133
ABB. 4.18: Zweistufige Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft	135
ABB. 4.19: Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	145
ABB. 4.20: Die Zinsschrankenregelung im Überblick	150

ABB. 4.21: Angemessenheit des Gewinnanteils eines Kommanditisten bei Familienpersonengesellschaften	152
ABB. 4.22: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei Kapitalgesellschaften	155
ABB. 4.23: Abgrenzung verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung	163
ABB. 4.24: Gesamtsteuerbelastung bei der Umqualifizierung einer Leistungsvergütung	169
ABB. 4.25: Vermögensvorteil bei der verdeckten Einlage	171
ABB. 4.26: Grundsätzlicher Anwendungsbereich des § 8b KStG	178
ABB. 4.27: Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuerrückstellung	193
ABB. 4.28: Dividendeneinnahmen und ihre steuerliche Behandlung	198
ABB. 4.29: Abwicklungsgewinn nach § 11 Abs. 2 KStG	208
ABB. 5.1: Identische und nicht identische GmbH & Co. KG	221
ABB. 5.2: Konstruktion der Betriebsaufspaltung	226
ABB. 6.1: Methoden zur Bestimmung von Verrechnungspreisen	249

TABELLENVERZEICHNIS

TAB. 1.1:	Unternehmen nach der Rechtsform in Deutschland	9
TAB. 1.2:	Unternehmen nach Umsatzgrößenklassen	10
TAB. 2.1:	Transparenz und Trennungsprinzip	15
TAB. 2.2:	Rechtsformvergleich – Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaft – I	17
TAB. 2.3:	Rechtsformvergleich – Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaft – II	18
TAB. 2.4:	Rechtsformvergleich – Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaft – III	18
TAB. 3.1:	Definitionsabschnitte des Einkommensteuertarifs 2014	53
TAB. 3.2:	Klassisches System versus Vollanrechnungssystem	60
TAB. 3.3:	Gewerbesteueranteil am Gesamtaufkommen	62
TAB. 3.4:	Gewerbesteuerentwicklung 2008–2013	64
TAB. 3.5:	Umsatzsteuersätze in den Mitgliedstaaten 2014	70
TAB. 3.6:	Grunderwerbsteuersätze in den Bundesländern	76
TAB. 3.7:	Kapitalisierungsfaktor für die Jahre 2007–2014	81
TAB. 4.1:	Gründe für Hinzurechnungen und Kürzungen	86
TAB. 4.2:	Unterschiede in der Berücksichtigung der Vergütung im Rahmen des Gewerbeertrags	88
TAB. 4.3:	Bewertung der Einlagen bei Gründung eines Einzelunternehmens	115
TAB. 4.4:	Bewertung der Sacheinlagen bei Gründung einer Personengesellschaft	137
TAB. 4.5:	Beispielrechnung im Thesaurierungszeitpunkt	146
TAB. 4.6:	Beispielrechnung im Nachversteuerungszeitpunkt	147
TAB. 4.7:	Kaskadeneffekt des § 8b Abs. 5 KStG bei mehrstufigen Konzernen	180
TAB. 4.8:	Besteuerung von Streubesitzdividenden	182
TAB. 4.9:	Untergang des Verlustvortrags nach § 8c KStG	201
TAB. 4.10:	Ertragsteuerliche Behandlung der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Betriebsvermögen	205
TAB. 4.11:	Ertragsteuerliche Behandlung der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Privatvermögen	207

TAB. 5.1:	Merkmale der körperschaftsteuerlichen Organschaft	214
TAB. 5.2:	Merkmale der gewerbesteuerlichen Organschaft	217
TAB. 5.3:	Merkmale der umsatzsteuerlichen Organschaft	219

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. a. O.	am angegebenen Ort
a. F.	alte Fassung
a. G.	auf Gegenseitigkeit
A ₀	Anschaffungsauszahlung
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfA _t	periodischer Abschreibungsbetrag
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
APA(s)	Advanced Pricing Agreement(s)
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
A _t	periodische Auszahlungen

B

BA	Betriebsausgabe
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BDI	Bundesverband der deutschen Industrie e.V.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt

BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
bzw.	beziehungsweise

C

ca.	circa
-----	-------

D

d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Dez.	Dezember
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)

E

e.V.	eingetragener Verein
EBITDA	Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization
EG	Europäische Gemeinschaften
EK	Eigenkapital
engl.	englisch
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
Est	Einkommensteuer
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinie
E_t	periodische Einzahlungen
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EU	Einzelunternehmer

EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft

F

f.	folgend
FB	Freibetrag
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
FGr	Freigrenze
FK	Fremdkapital

G

GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GE	Gewerbeertrag
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinie
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gerichtskostengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH Rundschau (Zeitschrift)
GrESt	Grunderwerbsteuer
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

H

H	Hebesatz
h. M.	herrschende Meinung
Halbs.	Halbsatz
HB	Handelsbilanz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
HR	Handelsregister
Hrsg.	Herausgeber

I

i. d. R.	in der Regel
i. H.	in Höhe
i. R. d.	im Rahmen des/der
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
inkl.	inklusive
i _s	Kalkulationszinsfuß nach Steuern

J

J	Jahre
JStG	Jahressteuergesetz

K

KapG	Kapitalgesellschaft
KESt	Kapitalertragsteuer
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Ks	Kapitalwert nach Steuern
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien

L

L _n	Liquidationserlös
LSt	Lohnsteuer
Ltd.	Limited

M

M	Messzahl
max.	maximal
Mio.	Million(en)
mtl.	monatlich
MU	Mitunternehmer

XX

N

n	Nutzungsdauer des Investitionsobjekts
Nr.	Nummer

O

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OHG	Offene Handelsgesellschaft

P

PersG	Personengesellschaft
PV	Privatvermögen

R

R	Richtlinie
RBW	Restbuchwert
rd.	rund
Rz.	Randziffer

S

s	kombinierter Ertragsteuersatz
S.	Seite
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SE	Societas Europea
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
sog.	sogenannt(er/e/es)
SolZ	Solidaritätszuschlag
Stb	Steuerbilanz
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
stpfl.	steuerpflichtig
StSenkG	Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
StVergAbG	Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen

T

T	Tausend
TW	Teilwert

U

u. a.	unter anderem
u. ä./u. Ä	und ähnlich
u. U.	unter Umständen
u. d. N.	unter der Nebenbedingung
UN	United Nations
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter

V

vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VuV	Vermietung und Verpachtung
VZ	Veranlagungszeitraum

W

WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)

Z

z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
z. Zt.	zur Zeit
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
zvE	zu versteuerndes Einkommen
zzgl.	zuzüglich

Kapitel 1: Einordnung und Standortbestimmung

1.1 Zielsetzung des Buches

Deutschland verfügt wie alle entwickelten Industriestaaten über ein stark verzweigtes Steuersystem mit mehr als 40 Einzelsteuerarten und einem Gesamtaufkommen von rd. 640 Mrd. € (im Jahr 2014). Das Steuer-ABC reicht derzeit von der Alkopopsteuer bis zur Zweitwohnungssteuer. Einige Steuerarten kommen neu hinzu (City-Tax, Kernbrennstoffsteuer, Luftverkehrssteuer, evtl. bald Finanztransaktionssteuer), andere wurden abgeschafft oder werden nicht mehr erhoben (Salz- und Teesteuer, Gewerbekapitalsteuer, Börsenumsatzsteuer, Vermögensteuer). Der Staat wählt ganz unterschiedliche Ansatzpunkte für die Erfassung von Transaktionen am Markt, von Beständen oder Eigenschaften. Die Folge ist eine Steuerartenvielfalt und zahlreiche Verflechtungen der Steuerarten untereinander. Ob das Steuersystem seinen Namen noch verdient, wird indes vielfach bezweifelt. Begriffe wie Steuerlabyrinth, Steuerdickicht oder -konglomerat drücken aus, dass kein geordnetes Ganzes existiert, sondern vielmehr ein historisch gewachsenes, mit Mehrfachbelastungen, Überschneidungen und unterschiedlichen Zielsetzungen durchsetztes, für Laien und oftmals auch für Experten schwer durchschaubares Gefüge.

Für die Unternehmen ist die Erfolgsbesteuerung von wesentlicher Bedeutung, die durch Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer für juristische Personen und Einkommensteuer für natürliche Personen determiniert ist. Steuern stellen einen negativen Zielbeitrag dar. Der Ertragsteueraufwand verringert die unternehmerische Rendite, sodass Optimierungen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit erforderlich werden. Der Beachtung von Besteuerungsvorgängen und -zuständen kommt angesichts der Belastungshöhe, der Gestaltbarkeit und der Sanktionen bei Fehlverhalten große Bedeutung zu. Im Wesentlichen konzentriert sich das Buch auf die für Unternehmen und ihre Gesellschafter relevanten Ertragsteuerarten. Darüber hinaus werden Grundzüge anderer maßgebender Steuerarten (u.a. Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer) vermittelt. Auch nach langjährigen Reformbemühungen ist die Besteuerung nicht entscheidungsneutral, also weder rechtsform-, finanzierungs- noch gewinnverwendungsneutral. Das heißt, die Steuerbelastung von Unternehmen kann maßgebend durch unternehmerische Entscheidungen beeinflusst werden. Dieses Buch gibt einen Überblick über die Steuerarten, die Unternehmen und ihre Gesellschafter betreffen (können). Im Mittelpunkt stehen dabei die Strukturen der Erfolgsbesteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften von deren Gründung bis zur Liquidation.

Als Leser sollen Sie nach der Lektüre den Aufbau und die Funktionsweise der Unternehmensteuern kennen und deren betriebswirtschaftliche Eigenschaften beschreiben können. Für elementare betriebswirtschaftliche Steuerwirkungen auf Liquidität, Reinertrag

und Vermögen haben Sie dann ein Verständnis entwickelt. Sie wissen, mit welchen Wirkungen die Besteuerung verbunden ist. Sie können einfache Besteuerungssachverhalte lösen, d. h. ihre Rechtsfolgen bestimmen und die Ergebnisse interpretieren. Auch sind Sie in der Lage, Hinweise für Sachverhaltsgestaltungen zu geben.

Unser Ziel ist es, Ihr Problembewusstsein für Steuerwirkungen zu schärfen und ein Verständnis für steuerorientierte Gestaltungen bei unternehmerischen Entscheidungen zu entwickeln. Als künftige Fach- und Führungskräfte in Unternehmen benötigen Sie – gleichgültig in welchem Bereich und für welches Unternehmen oder als Freiberufler Sie tätig werden – ein wissenschaftlich geprägtes Verständnis für die Unternehmensbesteuerung. Sie stehen künftig in Dialog mit Kollegen, Beratern und Behörden und werden immer wieder mit steuerlichen Fragestellungen konfrontiert. Vielleicht ist die Beschäftigung mit Steuern im Studium auch der Anfang Ihrer beruflichen Spezialisierung, die dann später mit dem Steuerberaterexamen weitergeführt wird.

Das Steuerrecht weist – wie viele andere Rechtsbereiche – eine große Dynamik auf, so dass die „Halbwertszeit“ des Faktenwissens kurz ist. Im Buch wird dieser Änderungsgeschwindigkeit entgegengewirkt, indem verstärkt die Grundlagen vermittelt und Besonderheiten, Ausnahmen und Rückausnahmen nur streng dosiert dargestellt werden. Das Buch basiert auf dem Rechtsstand 1. 1. 2014.

1.2 Betriebswirtschaftslehre und Steuerwissenschaft

Die Besteuerung gehört zum Untersuchungsbereich vor allem dreier Wissenschaftsdisziplinen. Neben der Steuerrechtswissenschaft und der Finanzwissenschaft beschäftigt sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre seit fast einhundert Jahren systematisch und kritisch mit dem Steuereinfluss auf Unternehmen und Gesellschafter. Im Rahmen einer **ökonomischen Analyse der Besteuerung** werden ökonomische Wirkungen positiv und normativ erforscht. Dabei fragen wir einerseits nach den tatsächlichen Wirkungen unterschiedlicher Ausgestaltungen der Sachverhalte und andererseits nach Wertungen und Diskussionsvorschlägen.

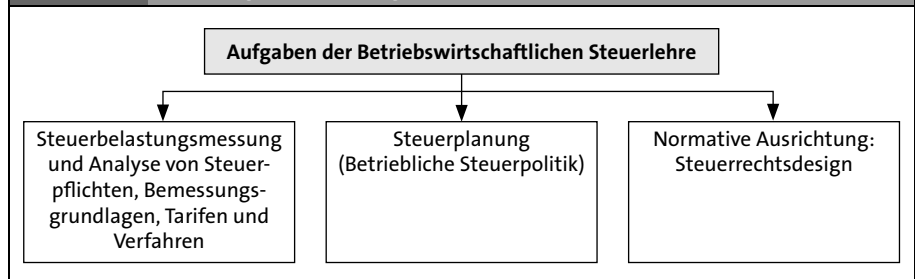
Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre gliedert sich üblicherweise in drei Teilbereiche auf:

► Steuerwirkungslehre

Im Bereich der Steuerwirkungslehre werden zunächst die für Unternehmen und Gesellschafter in Betracht kommenden Steuerarten mit ihren jeweiligen Bemessungsgrundlagen und Tarifen identifiziert. Dazu ist es notwendig, den Faktenrahmen der Besteuerung zusammen mit dem Rechnungswesen und dem Bilanzrecht, dem Handels- und Gesellschaftsrecht und dem Steuerarten- und Verfahrensrecht zu kennen. Aufbauend

auf diesem Faktenrahmen werden im Bereich der Steuerwirkungslehre dann Messungen der Steuerbelastung durchgeführt und deren Bestimmungsfaktoren erforscht. Fragen der Erfolgs- und Vermögensmessung stehen seit jeher im Blickfeld der Betriebswirtschaftslehre (Rechnungswesen, Finanzierung, Unternehmensbewertung), sodass die Messmethoden auch für die Besteuerung eingesetzt werden können.

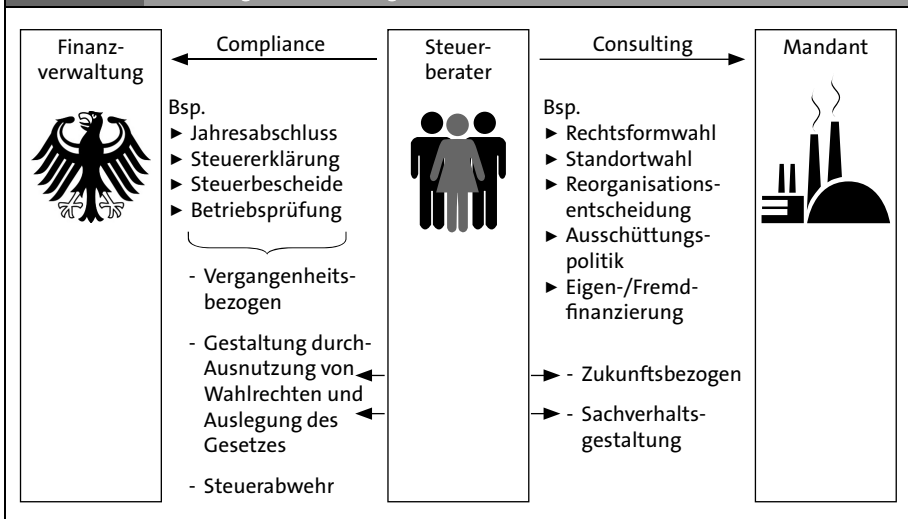
ABB. 1.1: Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre
Quelle: Eigene Darstellung.



► Steuerplanungslehre

Die Steuerplanungslehre als zweiter Aufgabenbereich zielt auf die Ermittlung von Verhaltensregeln, um die Besteuerung in die Optimierung betriebswirtschaftlicher Entscheidungen einzubeziehen. Hierfür finden sich auch die Termini „Steuerplanung“ oder „Betriebliche Steuerpolitik“. Betrachtet werden genetische (konstitutive) Entscheidungen, beispielsweise über Standort, Rechtsform oder Zusammenschlüsse, daneben Entscheidungen, die die betrieblichen Funktionen betreffen, und Entscheidungen bei der (steuerlichen) Rechnungslegung. Entscheidungswirkungen können auf modellanalytischem Weg erforscht werden, wobei die komplexe Realität, die steuerrechtlich zudem zum Sachverhalt verdichtet wird, nur mehr oder weniger stark vereinfacht im Modell abgebildet werden kann. Um Steuerwirkungen auf Investitionsentscheidungen zu messen, werden etwa das Kapitalwertkriterium, das Endwertkriterium oder vollständige Finanzpläne zugrunde gelegt. Dabei werden regelmäßig vollkommene und vollständige Kapitalmärkte und Sicherheit vorausgesetzt. Mit der Unsicherheit in den Zahlungsströmen lässt sich umgehen – etwa mittels Simulationsrechnungen –, nur schwer hingegen mit der Unsicherheit bei der Entwicklung des Steuerrechts. Die Betriebswirtschaftslehre gibt das methodische Rüstzeug für steuerberatende Berufe, die nicht nur bei der Befolgung der gesetzlichen Pflichten tätig werden, sondern auch Mandaten bei der Steuergestaltung unterstützen. Die dargestellten Aufgaben zeigen sich in den facettenreichen Arbeitsfeldern, die hier nur ansatzweise abgebildet werden können.

ABB. 1.2: Wesentliche Aufgaben der Steuerberatung
 Quelle: Eigene Darstellung.



Die empirische Überprüfung, ob in der Realität tatsächlich die Entscheidungswirkungen der Besteuerung festzustellen sind, gehört ebenfalls in den Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Unser Wissen über die tatsächlichen Entscheidungsstrukturen und -prozesse in Unternehmen ist begrenzt. Leitbild in der Ökonomie war lange Zeit der *homo oeconomicus*, der rationale Entscheidungsträger, der individuelle Nutzenmaximierung betreibt. Es zeigen sich in der Lebenswirklichkeit aber auch andere Verhaltensmuster, sodass diese wissenschaftliche Blickverengung aufgegeben worden ist. Deutlich geworden ist auch, dass Menschen aufgrund ihrer begrenzten kognitiven Ressourcen nur sehr beschränkt Informationen aufnehmen und verarbeiten können. Experten sind in Situationen großer Ungewissheit Entscheidungsanomalien stärker ausgesetzt als Laien, da sie sehr auf ihre Modelle und Daten der Vergangenheit vertrauen. Inwieweit dies auf steuerliche Entscheidungsprozesse übertragen werden kann, ist Gegenstand der Forschung.

► Gestaltung des Steuerrechts

Ein dritter Zweig der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre beschäftigt sich mit der Gestaltung des Steuerrechts. Hier werden aus ökonomischer Sicht Vorschläge zur Weiterentwicklung des Steuerrechtes gemacht. Neben der Integration von Steuern in unternehmerische Planungsprozesse liegt es nahe, steuerliche Normen und Reformvorhaben

zu analysieren und den Gesetzgeber auf (Fehl-)Wirkungen aufmerksam zu machen. In die prinzipiengeleitete Diskussion von steuerlichen Regelungen und Systementwürfen kann die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre eigene Sichtweisen und nachprüfbare Kriterien einbringen. Unterschiedliche Ansätze aus der betriebswirtschaftlichen Theorie können nutzbringend auf steuerliche Problembereiche übertragen werden. Rechtswissenschaft und Ökonomie können von ihren unterschiedlichen Sichtweisen und Methoden profitieren und zu einer Problemlösung beitragen.

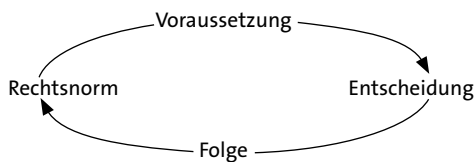
1.3 Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Im Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre kommen verschiedene methodische Ansätze zum Tragen. Zunächst sind **Rechtsanwendungsmethoden** zu nennen, die sich auf die Sachverhaltsanalyse und Alternativenentwicklung beziehen.

Die betriebliche Realität wird untersucht und gefiltert, um Gemeinsamkeiten und Unterschiede verschiedener Strukturen in Aufbau und Ablauf von Prozessen herauszustellen, Typen zu bilden und zu differenzieren. Für die Sachverhaltsanalyse und Alternativengenerierung ist betriebswirtschaftliches und juristisches Wissen nötig. Die BWL erfasst und verarbeitet (steuerliche) Rechtseinflüsse auf betriebswirtschaftliche Entscheidungsprozesse. So entstehen neue Vertrags- und Rechtsformen oder Unternehmensverbindungen.

ABB. 1.3: Rechtseinflüsse auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen

Quelle: Eigene Darstellung.

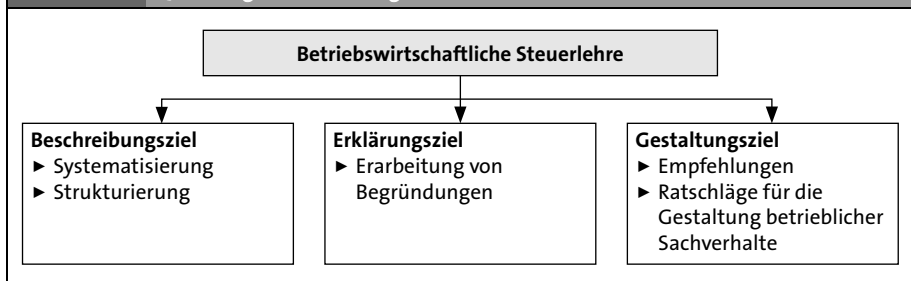


Fragen der Gesetzesauslegung obliegen der Steuerrechtswissenschaft, dennoch muss auch der Betriebswirt die gängigen Auslegungsmethoden beherrschen, um zu erkennen, ob ein gegebener oder geplanter Sachverhalt unter den gesetzlichen Tatbestand zu subsumieren ist. Betriebswirtschaftliche Entscheidungen sind unter Berücksichtigung der Besteuerung zu planen. Ein wesentlicher Punkt im Bereich der Rechtsanwendung ist aus ökonomischer Sicht auch die **Gestaltung des Rechtsschutzes**. Welches steuerliche Risiko besteht? Wie ist damit zu verfahren? Hier gilt es, verschiedene Entscheidungsalternativen (Absicherung, Überwälzung, Teilung) gegenüberzustellen und zu bewerten, sich also systematisch mit den rechtlichen Folgen des Handelns zu beschäftigen.

Neben Rechtsanwendungsmethoden kommen **Quantifizierungsmethoden** zum Einsatz, die die Höhe der Steuerbelastung bestimmen. Dabei gibt es verschiedene Quantifizierungsverfahren (Grobquantifizierung, Veranlagungssimulation, analytische Belastungsrechnungen). Bei internationalen Steuerbelastungsvergleichen sind effektive Grenz- oder Durchschnittssteuersätze, die Besonderheiten von Finanzierung, Rechtsform, Investitionsgütern, Branchen und Anteilseignern berücksichtigen, zu ermitteln. Neben Quantifizierungsmodellen werden auch Entscheidungsmodelle entwickelt, also vereinfachte Abbilder der betrieblichen Realität, die Entscheidungsempfehlungen generieren (z. B. Lineare Programmierung, Simulationsverfahren). In dynamischen Modellen finden stochastische Prozesse Berücksichtigung, um Unsicherheit angemessen abzubilden. Des Weiteren sind empirische Arbeiten über die Wirkungen steuerrechtlicher Regelungen auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen zu nennen, auch Arbeiten auf dem Feld experimenteller Forschung. Methodenvielfalt und die Befruchtung aus verschiedenen Wissenschaftsbereichen stellen eine Stärke des anwendungsbezogenen Fachs dar, das vom ständigen Dialog zwischen Theorie und Praxis entscheidend gestützt wird.¹ Eine Abwertung einzelner Methoden oder gar eine Begrenzung auf bestimmte methodische Zugänge sind abzulehnen.

ABB. 1.4: Zielsetzungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Quelle: Eigene Darstellung.



1.4 Unternehmensformen

Unsere liberale Rechts- und Wirtschaftsordnung gestattet es Unternehmen im Allgemeinen, in verschiedenen Rechtsformen tätig zu werden. Im Bereich der Unternehmensrechtsform des privaten Rechts kennen wir **Grundformen** (Einzelunternehmung, Personen- oder Kapitalgesellschaft), **Sonderformen** (Europäische Wirtschaftliche

¹ Gottfried Wilhelm Leibniz, Theoria cum Praxi, 1696.

Interessenvereinigung, Reederei, Stiftung) und **Mischformen** (GmbH & Co. KG, Betriebsaufspaltung, GmbH & Still). Auch die öffentliche Hand ist unternehmerisch tätig. Hier sind sog. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu identifizieren, die aus Gründen der Wettbewerbsneutralität der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unterliegen. Daneben gibt es weitere Rechtsformen des privaten Rechts mit Unternehmensbezug, so z. B. die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), die Unterbeteiligung oder die Societas Europea (SE). Seit Mitte 2013 ist die Wahl der Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung für Freiberufler wählbar. Sie stellt eine Rechtsformvariante der Partnerschaftsgesellschaft (PartG) dar, bei der die Haftung für aus fehlerhafter Berufsausübung entstehende Schäden auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist.

Aufgrund europarechtlicher Vorgaben sind auch **nach ausländischem Recht gegründete Rechtsformen** zu beachten. Für deren Einordnung – als Personen- oder Kapitalgesellschaft – ist ein Strukturvergleich durchzuführen. Die englische Rechtsform Private Limited Company by Shares (kurz: Limited) hat in Deutschland als Rechtsformalternative zur GmbH inzwischen eine gewisse Verbreitung. Den verschiedenen Vorzügen (fast and cheap) stehen aber auch gewichtige Nachteile gegenüber, etwa in Form erhöhter Publizität, der strengen Einhaltung von formalen Regelungen und laufender Rechtsformkosten. Hat die Limited ihren Satzungssitz in England, übt sie ihre Geschäftsleitung aber in Deutschland aus (Verwaltungssitz), so ist sie nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i. V. m. § 10 AO in Deutschland mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Sie unterliegt auch der Gewerbesteuer, wenn sie eine inländische Betriebsstätte unterhält (§ 2 Abs. 2 GewStG). Bei Doppelansässigkeit sieht das DBA Deutschland-Großbritannien die sog. Tie-Breaker-Rule vor, nach der die Gesellschaft allein in dem Staat als ansässig gilt, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

Bedingt durch die mögliche Wahl der Limited wurde das GmbH-Recht modifiziert und die haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft (§ 5a GmbHG) eingeführt. Sie kann mit einem Mindestkapital von 1 € gegründet werden und ist damit erkennbar auf Existenzgründer ausgerichtet. Gewinne dürfen hier zunächst nicht vollständig ausgeschüttet werden. 25 % des Gewinns müssen in eine gesetzliche Rücklage eingestellt werden, bis das Mindeststammkapital von 25.000 € erreicht ist.

Die Offenheit unseres Rechtssystems gegenüber neuen Entwicklungen zeigen auch **mezzanine² Finanzierungsformen**, die eine Mittelstellung zwischen Eigenkapital und

2 *mezzanino*, ital. Zwischengeschoss.