

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch
Überarbeitung: Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

32651

Betriebliche Steuerplanung

Fakultät für
Wirtschafts-
wissenschaft

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Weitere Lehrangebote des Lehrstuhls	V
Bearbeitungshinweise	IX
Lehrziel und Voraussetzungen	IX
Literatur- und Arbeitshinweise	IX
Steuerrechtliche Änderungen	XI
Moodle-Lernumgebung	XII
Einsendearbeiten, Beispiele und Übungsaufgaben	XII
Abschlussklausur	XIII
Die Homepage des Lehrstuhls	XIV
Barrierefreier Zugang	XIV
Inhaltsübersicht	XV
Inhaltsverzeichnis	XVIII
Abbildungsverzeichnis	XXXIII
Beispielverzeichnis	XXXVIII
Abkürzungsverzeichnis	XXXIX
Symbolverzeichnis	XLIII
1 Grundlagen der betrieblichen Steuerplanung	1
1.1 Einführung	1
1.2 Begriff und steuerliche Aktionsparameter	4
1.3 Handlungsmotive, Ziele, Vorteilskriterien	6
1.3.1 Überblick	6
§ 32651 - V3.83	XIX

INHALTSVERZEICHNIS

1.3.2	Endvermögensmaximierung	8
1.3.3	Steuerendwert- und Steuerbarwertminimierung	11
1.3.4	Vereinfachende Kriterien und allgemeingültige Aussagen	13
1.4	Modellierung von Steuerbelastungen	14
1.4.1	Überblick	14
1.4.2	Einfache und kombinierte Ertragsteuersätze bei Abzug und Anrechnung von Steuern	16
1.4.2.1	Grundsätzliches	16
1.4.2.2	Abzug einer Ertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage	17
1.4.2.3	Abzug einer Ertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage und der einer anderen	18
1.4.2.4	Abzug einer Ertragsteuer von der Bemessungsgrundlage einer anderen	20
1.4.2.5	Anrechnung oder teilweise Anrechnung einer Ertragsteuer auf die Steuerschuld einer anderen	22
1.4.2.6	Zuschlag einer Steuer auf die Steuerschuld einer anderen	22
1.5	Nettokalkulationszinssätze	23
1.5.1	Einführung	23
1.5.2	Kapitalgesellschaften	24
1.5.3	Natürliche Personen und Personenunternehmen	26
1.5.3.1	Einführung und Fallunterscheidung	26
1.5.3.2	Allgemeiner Tarif des § 32a EStG	28
1.5.3.2.1	Einführung	28
1.5.3.2.2	Gewerbliche Personenunternehmen	28
1.5.3.3	Besonderer Steuersatz des § 32d EStG	30
1.5.3.4	Andere Fälle	31
1.5.3.5	Zusammenfassung der Ergebnisse	32
1.5.4	Nicht mathematische Ermittlung	33
1.5.5	Einflussfaktoren	34
1.5.5.1	Einführung	34
1.5.5.2	Kapitalgesellschaften	35
1.5.5.3	Natürliche Personen	36
1.5.5.3.1	Übersicht über die Einflussfaktoren auf die Höhe der Nettozinssätze	36
1.5.5.3.2	Einkommensteuersatz und Zuschlagsteuersätze	37
1.5.5.3.3	Gewerbsteuerliche Einflüsse	38

1.5.5.3.4	Umfang der Anrechnung von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer	39
1.5.5.3.5	Verhältnis der Netto- zur Bruttoverzinsung	40
1.5.6	Von der Art des Investors und von der Art der Finanzierung abhängige Nettozinssätze	42
1.5.7	Mischkalkulationszinssätze	45
1.6	Grenzen und Probleme der Steuerplanung	50
1.6.1	Überblick	50
1.6.2	Planungs- und Vergleichszeitraum	50
1.6.3	Unsichere Erwartungen	51
1.7	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	53
2 Entscheidungen zur Wahl der Rechtsform		55
2.1	Einführung	55
2.2	Vorteilsvergleiche zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft	58
2.2.1	Besteuerung der Gründung	58
2.2.2	Laufende Besteuerung	59
2.2.2.1	Überblick	59
2.2.2.2	Thesaurierung	60
2.2.2.2.1	Ausgangsgleichungen und Fallunterscheidung	60
2.2.2.2.2	Unterer Einkommensbereich	61
2.2.2.2.3	Beginn der ersten Proportionalzone (unterer Plafond)	64
2.2.2.2.4	Proportionalzone	67
2.2.2.3	Einbezug von Ausschüttungen bzw. Entnahmen	68
2.2.2.3.1	Einordnung	68
2.2.2.3.2	Belastung des Gesellschafters	68
2.2.2.3.3	Belastungsdifferenz	70
2.2.2.3.4	Analyse	70
2.2.3	Erweiterungen des Ausgangsfalls	73
2.2.3.1	Steuerfreie Gewinne	73
2.2.3.2	„Unternehmerische“ Beteiligung	74
2.2.3.3	Berücksichtigung mehrerer Gesellschafter	77
2.2.3.4	Schuldzinsen	77
2.2.4	Beendigung unternehmerischer Betätigung	81
2.2.4.1	Überblick	81

INHALTSVERZEICHNIS

2.2.4.2	Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge	81
2.2.4.2.1	Grundsätzliches	81
2.2.4.2.2	Erbschaft- und Schenkungsteuer	82
2.2.4.2.3	Ertragsteuern	84
2.2.4.2.4	Grunderwerbsteuer	85
2.2.4.3	Veräußerung und Aufgabe des Unternehmens bzw. von Anteilen	85
2.2.4.3.1	Fallunterscheidung	85
2.2.4.3.2	Ertragsteuern	86
2.2.4.3.3	Grunderwerbsteuer	89
2.2.5	Zusammenfassung	90
2.3	Gestaltungsmaßnahmen zwischen Unternehmen und Unternehmer	92
2.3.1	Einführung	92
2.3.2	Kapitalgesellschaft	94
2.3.2.1	Gehalt oder Ausschüttung	94
2.3.2.1.1	Grundsätzliches	94
2.3.2.1.2	Allgemeine Ableitung	95
2.3.2.1.3	Konkrete Berechnungen	97
2.3.2.1.4	Schlussfolgerungen	100
2.3.2.2	Gesellschafterdarlehen	100
2.3.2.3	Miet- oder Pachtvertrag	100
2.3.2.4	Ausschüttungsgestaltung	102
2.3.2.5	Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen	102
2.3.3	Personenunternehmen	106
2.3.3.1	Schuldrechtliche Verträge	106
2.3.3.2	Entnahme- und Einlagepolitik, Schuldzinsenabzug	106
2.3.3.2.1	Überblick	106
2.3.3.2.2	Besonderheiten beim betrieblichen Schuldzinsenabzug	107
2.3.3.2.3	Verluste bei beschränkt haftenden Gesellschaftern	108
2.3.3.2.3.1	Grundlegende Zusammenhänge	108
2.3.3.2.3.2	Steuerplanerische Aspekte	113
2.3.3.3	Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen	117
2.3.4	Vorteilsvergleiche	117
2.3.4.1	Einordnung	117
2.3.4.2	Gehaltsvereinbarung	118

2.3.4.2.1	Belastungsgleichungen	118
2.3.4.2.2	Einflussfaktoren auf die Vorteilhaftigkeit	119
2.3.4.2.3	Konkrete Belastungsdifferenzen	120
2.3.4.3	Gesellschafterdarlehen	122
2.3.4.3.1	Allgemeine Ableitung und Einflussfaktoren	122
2.3.4.3.2	Konkrete Belastungsdifferenzen	123
2.3.4.4	Miet- und Pachtvertrag	125
2.3.4.5	Ausschüttungsgestaltung	126
2.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 2	126
3	Entscheidungen zum Wechsel der Rechtsform	129
3.1	Einführung	129
3.1.1	Allgemeiner Überblick	129
3.1.2	Zivilrecht	131
3.1.3	Steuerrecht, insb. Eigenart und Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes	133
3.2	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen	137
3.2.1	Vorbemerkungen	137
3.2.2	Ertragsteuerliche Folgen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern	139
3.2.2.1	Übertragende Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter	139
3.2.2.2	Übernehmendes Personenunternehmen	142
3.2.3	Sonstige Steuerfolgen	145
3.2.4	Buchwertfortführung vs. Aufstockung in der Übertragungsbilanz	146
3.2.4.1	Allgemeine Ableitung der Vorteilhaftigkeitsbedingung	146
3.2.4.2	Fallunterscheidung	149
3.2.4.3	Verrechenbare Verluste, verbleibender Übernahmeverlust	151
3.2.4.4	Verrechenbare Verluste, Übernahmegewinn	152
3.2.4.5	Keine verrechenbaren Verluste, Übernahmeverlust	153
3.2.4.6	Keine verrechenbaren Verluste, Übernahmegewinn	153
3.2.4.7	Zusammenfassung	153
3.2.5	Umwandlung vs. Verzicht hierauf	154
3.2.5.1	Entscheidungssituation	154
3.2.5.2	Beispielhafte Durchführung des Vergleichs	155

3.3	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft	158
3.3.1	Vorbemerkungen und gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten	158
3.3.2	Steuerfolgen	160
3.3.3	Steuerplanerische Aspekte	163
3.3.3.1	Entscheidungssituation	163
3.3.3.2	Aufdeckung stiller Reserven	164
3.4	Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft	164
3.4.1	Überblick	164
3.4.2	Ertragsteuerliche Folgen	167
3.4.2.1	Folgen im Zusammenhang mit der Einbringung .	167
3.4.2.2	Folgen bei der späteren Veräußerung der Anteile	170
3.4.2.3	Zusammenfassung	173
3.4.3	Sonstige steuerliche Folgen einer Einbringung	174
3.4.4	Vorteilhaftigkeitsüberlegungen im Zusammenhang mit der Buchwertfortführung	175
3.4.4.1	Entscheidungssituation und Fallunterscheidung .	175
3.4.4.2	Keine spätere Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile	176
3.4.4.3	Veräußerung der Anteile nach Ablauf von sieben Jahren	177
3.4.4.4	Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren	178
3.5	Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft	180
3.5.1	Einordnung und steuerliche Folgen	180
3.5.2	Bilanzielle Darstellung	186
3.5.3	Vorteilhaftigkeitsüberlegungen	188
3.5.3.1	Entscheidungssituation	188
3.5.3.2	Buchwertfortführung vs. Aufdeckung stiller Reserven	189
3.5.3.3	Einbeziehung möglicher späterer Umwandlungszeitpunkte	191
3.6	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	191

4 Internationale Aspekte der Besteuerung	199
4.1 Vorbemerkungen	199
4.2 Unterschiedliche Systeme der Unternehmensbesteuerung	200
4.2.1 Einführung	200
4.2.2 Gewinnabhängige Steuern und ihre Beziehungen zueinander	201
4.2.3 Umfang der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Steuer- ersätze	202
4.2.4 Zeitpunkt des Abzugs von Aufwendungen und der Erfas- sung von Erträgen	205
4.2.5 Besteuerung ausgeschütteter Gewinne	206
4.2.5.1 Überblick	206
4.2.5.2 Klassisches System der Doppelbelastung	207
4.2.5.3 System eines gespaltenen Körperschaftsteuersatzes	208
4.2.5.4 Voll- und Teilanrechnungssystem	209
4.2.5.5 Freistellungssystem	209
4.2.5.6 System mit einem ermäßigten Einkommensteu- ersatz	210
4.2.5.7 Kapitalgesellschaften als Ausschüttungsempfänger	211
4.2.5.8 Systemvergleich	211
4.3 Prinzipien des Internationalen Steuerrechts	212
4.3.1 Souveränitätsprinzip	212
4.3.2 Anknüpfungsmerkmale der Besteuerung (Besteuerung dem Grunde nach)	213
4.3.3 Sachlicher Umfang der Besteuerung (Besteuerung dem Um- fang nach)	214
4.3.4 Zusammenfassung	215
4.4 Zwischenstaatliche Regelungen (insb. OECD-Musterabkommen) .	216
4.4.1 Einordnung	216
4.4.2 Definitionen	217
4.4.3 Verteilungsnormen	217
4.4.4 Methodenartikel	220
4.5 Fehlende Abstimmung zwischen Systemen der Unternehmensbe- steuerung	221
4.5.1 Überblick	221
4.5.2 Nicht- bzw. Minderbesteuerung	221
4.5.3 Doppelbesteuerung	225
4.5.3.1 Begriff der Doppelbesteuerung	225
4.5.3.2 Ursachen der Doppelbesteuerung	228
4.5.3.3 Methoden zur Vermeidung bzw. Reduzierung . .	229

INHALTSVERZEICHNIS

4.5.3.3.1	Einordnung und Überblick	229
4.5.3.3.2	Freistellungsmethode	230
4.5.3.3.3	Anrechnungsmethode	230
4.5.3.3.4	Vergleich von Freistellungs- und Anrechnungsmethode	233
4.5.3.3.5	Abzugsmethode	236
4.6	Deutsches internationales Steuerrecht (Außensteuerrecht)	236
4.6.1	Überblick	236
4.6.2	Beschränkte und unbeschränkte Ertragsteuerpflicht	237
4.6.2.1	Einkommensteuer	237
4.6.2.1.1	Ausländische Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger	237
4.6.2.1.2	Im Inland beschränkt Steuerpflichtige	240
4.6.2.2	Körperschaftsteuer	241
4.6.3	Außensteuergesetz und weitere Korrekturvorschriften	242
4.6.4	Gewinnabgrenzung im Konzern	244
4.6.5	Dokumentations- und Transparenzpflichten	246
4.7	Ausgewählte Direktinvestitionen	247
4.7.1	Entscheidungsraum	247
4.7.2	Betriebsstätte	248
4.7.3	Tochterkapitalgesellschaft	248
4.8	Übungsaufgaben zu Kapitel 4	249
5	Entscheidungen zu Rechtsformkombinationen und zur Gruppenorganisation	253
5.1	Überblick	253
5.2	Wichtige Kombinationen	254
5.2.1	Überblick	254
5.2.2	GmbH & Co. KG	255
5.2.2.1	Einführung	255
5.2.2.2	Ertragsteuern	257
5.2.2.2.1	Grundsätzliches	257
5.2.2.2.2	Besteuerung der Komplementär-GmbH	260
5.2.2.2.3	Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH	261
5.2.2.2.4	Angemessene Gewinnverteilung	261
5.2.2.2.5	Beteiligung der GmbH an der KG	266
5.2.2.3	Erbschaft- und Schenkungsteuer	266
5.2.2.4	Umsatzsteuer	270

5.2.2.5	Einflussfaktoren auf die Vorteilhaftigkeit	270
5.2.2.5.1	Vergleichsfälle und Einflussfaktoren . .	270
5.2.2.5.2	Gewinn	271
5.2.2.5.2.1	Einführung	271
5.2.2.5.2.2	Steuerpflichtige, quasi dauerhaft einbehaltene Gewinne	271
5.2.2.5.2.3	Entnommene und ausgeschüt- te Gewinne	272
5.2.2.5.2.4	Steuerfreie Gewinne	273
5.2.2.5.2.5	Ausschüttungsgestaltung	274
5.2.2.5.2.6	Auswirkungen des Schuldzinsen- abzugs auf die Höhe des steuer- pflichtigen Gewinns	275
5.2.2.5.3	Leistungsvergütung	275
5.2.2.5.3.1	Einführung	275
5.2.2.5.3.2	Nur-GmbH-Gesellschafter	276
5.2.2.5.3.3	Sowohl-als-auch-Gesellschafter .	277
5.2.2.5.4	Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge	278
5.2.2.5.4.1	Einführung	278
5.2.2.5.4.2	Erbschaft- und schenkungsteuer- licher Vergleich	278
5.2.2.5.4.3	Ertragsteuerliche Folgen	279
5.2.2.5.5	Zusammenfassung	280
5.2.3	Betriebsaufspaltung	280
5.2.3.1	Einführung	280
5.2.3.2	Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung . . .	283
5.2.3.2.1	Sachliche Verflechtung	283
5.2.3.2.2	Personelle Verflechtung	284
5.2.3.3	Steuerfolgen einer Betriebsaufspaltung	285
5.2.3.4	Neuplanung einer Betriebsaufspaltung	286
5.2.3.4.1	Entscheidungssituation	286
5.2.3.4.2	Gestaltungsmaßnahmen	287
5.2.3.4.3	Vorteilsvergleich mit anderen Rechts- formen	288
5.2.3.4.3.1	Überblick	288
5.2.3.4.3.2	Fortführung als Personenunter- nehmen	288
5.2.3.4.3.3	Umwandlung in eine Kapitalge- sellschaft	289

INHALTSVERZEICHNIS

5.2.3.4.3.4	Umwandlung in eine GmbH & Co. KG	290
5.2.3.5	Fortfall der Voraussetzungen und Gesamtwürdigung	292
5.3	Ertragsteuerliche Organschaft	292
5.3.1	Aktionsparameter im Zusammenhang mit der Herstellung einer Organschaft	292
5.3.1.1	Einführung	292
5.3.1.2	Herstellung oder Vermeidung einer Eingliederung	293
5.3.1.3	Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags	293
5.3.2	Vor- und Nachteile einer Organschaft	294
5.3.2.1	Überblick	294
5.3.2.2	Ertragsteuerliche Vor- und Nachteile	294
5.3.2.2.1	Fallunterscheidung	294
5.3.2.2.2	Gewinnsituation beider Unternehmen und Ausschüttung bzw. Abführung der Untergesellschaft	296
5.3.2.2.3	Gewinnsituation beider Unternehmen und Thesaurierung bei der Untergesellschaft	299
5.3.2.2.4	Gewinnsituation der einen und Verlustsituation der anderen Gesellschaft . . .	300
5.3.2.3	Nicht steuerliche Vor- und Nachteile	301
5.3.2.4	Gesamtwürdigung	301
5.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	302
6	Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	305
6.1	Vorbemerkungen	305
6.2	Investitionsentscheidungen	306
6.2.1	Grundlagen	306
6.2.2	Kapitalwertmethode	307
6.2.3	Berücksichtigung von Steuern	312
6.2.3.1	Einführung	312
6.2.3.2	Berücksichtigung in der Zahlungsreihe	312
6.2.3.3	Berücksichtigung im Kalkulationszinssatz	315
6.2.4	Vorteilhaftigkeit von Realinvestitionen	315
6.2.4.1	Einführung und Ausgangsmodell	315
6.2.4.2	Vorteilsvergleich mehrerer Investitionsobjekte . .	318
6.2.4.3	Zur Verallgemeinerung der Ergebnisse	320
6.2.5	Vorteilhaftigkeit von Finanzinvestitionen	322

6.3	Finanzierungsentscheidungen	324
6.3.1	Grundlagen	324
6.3.2	Eigen- vs. langfristige Fremdfinanzierung bei nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften	326
6.3.2.1	Belastungen und Belastungsdifferenzen	326
6.3.2.2	Steuerbelastungsquoten	328
6.3.2.2.1	Einordnung	328
6.3.2.2.2	Eigenfinanzierung	329
6.3.2.2.3	Fremdfinanzierung	329
6.3.2.2.4	Zusammenfassung	330
6.3.3	Eigen- vs. Gesellschafterfremdfinanzierung personenbezogener Gesellschaften	330
6.3.3.1	Vergleichssituation und Arten des Vergleichs	330
6.3.3.2	Personenunternehmen	333
6.3.3.3	Kapitalgesellschaft mit inländischen Gesellschaftern	333
6.3.3.3.1	Mögliche Bezugsgrößen	333
6.3.3.3.2	Eigenfinanzierung	334
6.3.3.3.3	Gesellschafterfremdfinanzierung	336
6.3.3.3.4	Belastungsdifferenzen	338
6.3.3.3.4.1	Fallunterscheidung	338
6.3.3.3.4.2	Gleiche Einkommensteuersätze	340
6.3.3.3.4.3	Unterschiedliche Einkommensteuersätze	342
6.3.3.3.5	Zusammenfassung	344
6.4	Kombinierte Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	345
6.4.1	Vorbemerkungen	345
6.4.2	Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren und Thesaurierung	345
6.4.2.1	Einführung	345
6.4.2.2	Hol-zurück in Form von Eigenkapital	346
6.4.2.3	Hol-zurück durch Darlehensgewährung	349
6.4.2.4	Schütt-aus in Form einer zusätzlichen Gehaltszahlung	350
6.4.2.4.1	Problemstellung	350
6.4.2.4.2	Vorteilsvergleich	350
6.4.2.4.3	Verluste	351
6.4.2.4.4	Beschränkungen durch andere Gesellschafter	353
6.4.2.4.5	Zusammenfassung	353

INHALTSVERZEICHNIS

6.4.3	Leasing oder Investition mit Fremdfinanzierung	354
6.4.3.1	Einführung	354
6.4.3.2	Bilanzielle Behandlung	355
6.4.3.2.1	Vollamortisation	355
6.4.3.2.2	Teilamortisation	356
6.4.3.3	Steuerfolgen	358
6.4.3.4	Vorteilsvergleich aus Sicht des Leasingnehmers	360
6.4.3.4.1	Einführung	360
6.4.3.4.2	Zurechnung beim Leasinggeber	360
6.4.3.4.3	Zurechnung beim Leasingnehmer	362
6.4.3.4.4	Indirekte Steuerfolgen	363
6.4.3.4.5	Arten des Vorteilsvergleichs	364
6.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	364
7	Hinweise zu den Übungsaufgaben	369
7.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	369
7.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	369
7.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	370
7.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 4	371
7.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	372
7.6	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	372
8	Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	375
8.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	375
8.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	376
8.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	379
8.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 4	398
8.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	400
8.6	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	411
	Anhang	425
	Quellenverzeichnis	431
	Stichwortverzeichnis	445