

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
Voraussetzungen	IX
Lehrzielbeschreibung	IX
Elektronische Fassung	IX
Arbeits- und Literaturhinweise	X
Moodle-Lernumgebung	XI
Beispiele und Übungsaufgaben	XII
Die Homepage des Lehrstuhls	XII
Inhaltsübersicht	XV
Inhaltsverzeichnis	XXX
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
1.3.2 Endvermögensmaximierung	8
§ 32651 - V3.7	XIX

INHALTSVERZEICHNIS

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 Be- messungsgrundlage	16
1.4.2.3	Abzug einer Ertragsteuer von ihrer eigenen Be- messungsgrundlage und der einer anderen	18
1.4.2.4	Abzug einer Ertragsteuer von der Bemessungs- grundlage einer anderen	21
1.4.2.5	Anrechnung oder teilweise Anrechnung einer Er- tragsteuer auf die Steuerschuld einer anderen	22
1.4.2.6	Zuschlag einer Steuer auf die Steuerschuld einer anderen	22
1.5	Nettokalkulationszinssätze	22
1.5.1	Einführung	22
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	26
1.5.3.2.1	Einführung	26
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 Zuschlagsteu- ersätze	37
1.5.5.3.3	Gewerbsteuerliche Einflüsse	38
1.5.5.3.4	Umfang der Anrechnung von Gewerbe- steuer 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 Finanzinvestition 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	60
2.2.2.2.3	Beginn der ersten Proportionalzone (unterer Plafond)	64
2.2.2.2.4	Proportionalzone	66
2.2.2.3	Einbezug von Ausschüttungen bzw. Entnahmen	67
2.2.2.3.1	Einordnung	67
2.2.2.3.2	Belastung des Gesellschafters	68
2.2.2.3.3	Belastungsdifferenz	69
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	75
2.2.3.4	Schuldzinsen	77
2.2.4	Beendigung unternehmerischer Betätigung	81
2.2.4.1	Überblick	81
2.2.4.2	Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge	81
2.2.4.2.1	Grundsätzliches	81

INHALTSVERZEICHNIS

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	99
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	105
2.3.3.1	Schuldrechtliche Verträge	105
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	106
2.3.3.2.3	Verluste bei beschränkt haftenden Gesellschaftern	110
2.3.3.2.3.1	Grundlegende Zusammenhänge .	110
2.3.3.2.3.2	Steuerplanerische Aspekte	114
2.3.3.3	Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen	115
2.3.4	Vorteilsvergleiche	118
2.3.4.1	Einordnung	118
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	126
2.3.4.5	Ausschüttungsgestaltung	126
2.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 2	127
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	150
3.2.4.4	Verrechenbare Verluste, Übernahmegewinn	151
3.2.4.5	Keine verrechenbaren Verluste, Übernahmeverlust	152
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

INHALTSVERZEICHNIS

3.3.1	Vorbemerkungen und gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten	158
3.3.2	Steuerfolgen	159
3.3.3	Steuerplanerische Aspekte	163
3.3.3.1	Entscheidungssituation	163
3.3.3.2	Aufdeckung stiller Reserven	163
3.4	Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft	164
3.4.1	Überblick	164
3.4.2	Ertragsteuerliche Folgen	168
3.4.2.1	Folgen im Zusammenhang mit der Einbringung .	168
3.4.2.2	Folgen bei der späteren Veräußerung der Anteile	170
3.4.2.3	Zusammenfassung	172
3.4.3	Sonstige steuerliche Folgen einer Einbringung	173
3.4.4	Vorteilhaftigkeitsüberlegungen im Zusammenhang mit der Buchwertfortführung	174
3.4.4.1	Entscheidungssituation und Fallunterscheidung .	174
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	185
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	202

4.2.3	Umfang der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Steuersätze	203
4.2.4	Zeitpunkt des Abzugs von Aufwendungen und der Erfassung von Erträgen	206
4.2.5	Besteuerung ausgeschütteter Gewinne	207
4.2.5.1	Überblick	207
4.2.5.2	Klassisches System der Doppelbelastung	208
4.2.5.3	System eines gespaltenen Körperschaftsteuersatzes	208
4.2.5.4	Voll- und Teilanrechnungssysteme	209
4.2.5.5	Freistellungssysteme	210
4.2.5.6	Systeme mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz	210
4.2.5.7	Kapitalgesellschaften als Ausschüttungsempfänger	211
4.2.5.8	Systemvergleich	212
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 Umfang nach)	215
4.3.4	Zusammenfassung	216
4.4	Doppelbesteuerung	217
4.4.1	Begriff der Doppelbesteuerung	217
4.4.2	Ursachen der Doppelbesteuerung	218
4.4.3	Methoden zur Vermeidung	220
4.4.3.1	Einordnung und Überblick	220
4.4.3.2	Anrechnungsmethode	221
4.4.3.3	Freistellungsmethode	223
4.4.3.4	Abzugsmethode	226
4.4.3.5	Pauschalierungsmethode	227
4.5	Besteuerung bei Auslandsbeziehungen	228
4.5.1	Einordnung	228
4.5.2	OECD-Musterabkommen	229
4.5.3	Einkommensteuer	233
4.5.3.1	Besteuerung ausländischer Einkünfte	233
4.5.3.2	Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland	236
4.5.4	Körperschaftsteuer	237
4.6	Ausgewählte Direktinvestitionen	237
4.6.1	Entscheidungsraum	237
4.6.2	Betriebsstätte	238
4.6.3	Tochterkapitalgesellschaft	239
4.7	Übungsaufgaben zu Kapitel 4	240

5 Entscheidungen zu Rechtsformkombinationen und zur Gruppenorganisation	243
5.1 Überblick	243
5.2 Wichtige Kombinationen	244
5.2.1 Überblick	244
5.2.2 GmbH & Co. KG	245
5.2.2.1 Einführung	245
5.2.2.2 Ertragsteuern	247
5.2.2.2.1 Grundsätzliches	247
5.2.2.2.2 Besteuerung der Komplementär-GmbH	250
5.2.2.2.3 Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH	251
5.2.2.2.4 Angemessene Gewinnverteilung	251
5.2.2.2.5 Beteiligung der GmbH an der KG	256
5.2.2.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	256
5.2.2.4 Umsatzsteuer	260
5.2.2.5 Einflussfaktoren auf die Vorteilhaftigkeit	260
5.2.2.5.1 Vergleichsfälle und Einflussfaktoren	260
5.2.2.5.2 Gewinn	261
5.2.2.5.2.1 Einführung	261
5.2.2.5.2.2 Steuerpflichtige, quasi dauerhaft einbehaltene Gewinne	261
5.2.2.5.2.3 Entnommene und ausgeschüttete Gewinne	262
5.2.2.5.2.4 Steuerfreie Gewinne	263
5.2.2.5.2.5 Ausschüttungsgestaltung	264
5.2.2.5.2.6 Auswirkungen des Schuldzinsenabzugs auf die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns	265
5.2.2.5.3 Leistungsvergütung	265
5.2.2.5.3.1 Einführung	265
5.2.2.5.3.2 Nur-GmbH-Gesellschafter	266
5.2.2.5.3.3 Sowohl-als-auch-Gesellschafter	267
5.2.2.5.4 Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge	268
5.2.2.5.4.1 Einführung	268
5.2.2.5.4.2 Erbschaft- und schenkungsteuerlicher Vergleich	268
5.2.2.5.4.3 Ertragsteuerliche Folgen	269
5.2.2.5.5 Zusammenfassung	270

5.2.3	Betriebsaufspaltung	270
5.2.3.1	Einführung	270
5.2.3.2	Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung	273
5.2.3.2.1	Sachliche Verflechtung	273
5.2.3.2.2	Personelle Verflechtung	274
5.2.3.3	Steuerfolgen einer Betriebsaufspaltung	275
5.2.3.4	Neuplanung einer Betriebsaufspaltung	276
5.2.3.4.1	Entscheidungssituation	276
5.2.3.4.2	Gestaltungsmaßnahmen	277
5.2.3.4.3	Vorteilsvergleich mit anderen Rechts- formen	278
5.2.3.4.3.1	Überblick	278
5.2.3.4.3.2	Fortführung als Personenunter- nehmen	278
5.2.3.4.3.3	Umwandlung in eine Kapitalge- sellschaft	279
5.2.3.4.3.4	Umwandlung in eine GmbH & Co. KG	280
5.2.3.5	Fortfall der Voraussetzungen und Gesamtwürdi- gung	282
5.3	Ertragsteuerliche Organschaft	282
5.3.1	Aktionsparameter im Zusammenhang mit der Herstellung einer Organschaft	282
5.3.1.1	Einführung	282
5.3.1.2	Herstellung oder Vermeidung einer Eingliederung	283
5.3.1.3	Abschluss und Durchführung eines Gewinnab- führungsvertrags	283
5.3.2	Vor- und Nachteile einer Organschaft	284
5.3.2.1	Überblick	284
5.3.2.2	Ertragsteuerliche Vor- und Nachteile	284
5.3.2.2.1	Fallunterscheidung	284
5.3.2.2.2	Gewinnsituation beider Unternehmen und Ausschüttung bzw. Abführung der Un- tergesellschaft	286
5.3.2.2.3	Gewinnsituation beider Unternehmen und Thesaurierung bei der Untergesellschaft	289
5.3.2.2.4	Gewinnsituation der einen und Verlust- situation der anderen Gesellschaft	290
5.3.2.3	Nicht steuerliche Vor- und Nachteile	291
5.3.2.4	Gesamtwürdigung	291
5.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	292

6	Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	295
6.1	Vorbemerkungen	295
6.2	Investitionsentscheidungen	296
6.2.1	Grundlagen	296
6.2.2	Kapitalwertmethode	297
6.2.3	Berücksichtigung von Steuern	302
6.2.3.1	Einführung	302
6.2.3.2	Berücksichtigung in der Zahlungsreihe	302
6.2.3.3	Berücksichtigung im Kalkulationszinssatz	305
6.2.4	Vorteilhaftigkeit von Realinvestitionen	305
6.2.4.1	Einführung und Ausgangsmodell	305
6.2.4.2	Vorteilsvergleich mehrerer Investitionsobjekte	308
6.2.4.3	Zur Verallgemeinerung der Ergebnisse	310
6.2.5	Vorteilhaftigkeit von Finanzinvestitionen	312
6.3	Finanzierungsentscheidungen	314
6.3.1	Grundlagen	314
6.3.2	Eigen- vs. langfristige Fremdfinanzierung bei nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften	316
6.3.2.1	Belastungen und Belastungsdifferenzen	316
6.3.2.2	Steuerbelastungsquoten	318
6.3.2.2.1	Einordnung	318
6.3.2.2.2	Eigenfinanzierung	319
6.3.2.2.3	Fremdfinanzierung	319
6.3.2.2.4	Zusammenfassung	320
6.3.3	Eigen- vs. Gesellschafterfremdfinanzierung personenbezogener Gesellschaften	320
6.3.3.1	Vergleichssituation und Arten des Vergleichs	320
6.3.3.2	Personenunternehmen	323
6.3.3.3	Kapitalgesellschaft mit inländischen Gesellschaftern	323
6.3.3.3.1	Mögliche Bezugsgrößen	323
6.3.3.3.2	Eigenfinanzierung	324
6.3.3.3.3	Gesellschafterfremdfinanzierung	326
6.3.3.3.4	Belastungsdifferenzen	328
6.3.3.3.4.1	Fallunterscheidung	328
6.3.3.3.4.2	Gleiche Einkommensteuersätze	330
6.3.3.3.4.3	Unterschiedliche Einkommensteuersätze	332

6.3.3.3.5	Zusammenfassung	334
6.4	Kombinierte Investitions- und Finanzierungsentscheidungen . . .	335
6.4.1	Vorbemerkungen	335
6.4.2	Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren und Thesaurierung . . .	335
6.4.2.1	Einführung	335
6.4.2.2	Hol-zurück in Form von Eigenkapital	336
6.4.2.3	Hol-zurück durch Darlehensgewährung	339
6.4.2.4	Schütt-aus in Form einer zusätzlichen Gehaltszahlung	340
6.4.2.4.1	Problemstellung	340
6.4.2.4.2	Vorteilsvergleich	340
6.4.2.4.3	Verluste	341
6.4.2.4.4	Beschränkungen durch andere Gesellschafter	343
6.4.2.4.5	Zusammenfassung	343
6.4.3	Leasing oder Investition mit Fremdfinanzierung	344
6.4.3.1	Einführung	344
6.4.3.2	Bilanzielle Behandlung	345
6.4.3.2.1	Vollamortisation	345
6.4.3.2.2	Teilamortisation	346
6.4.3.3	Steuerfolgen	348
6.4.3.4	Vorteilsvergleich aus Sicht des Leasingnehmers .	350
6.4.3.4.1	Einführung	350
6.4.3.4.2	Zurechnung beim Leasinggeber	350
6.4.3.4.3	Zurechnung beim Leasingnehmer	352
6.4.3.4.4	Indirekte Steuerfolgen	353
6.4.3.4.5	Arten des Vorteilsvergleichs	354
6.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	354
7	Hinweise zu den Übungsaufgaben	359
7.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	359
7.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	359
7.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	360
7.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 4	361
7.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	362
7.6	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	362

INHALTSVERZEICHNIS

8	Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	365
8.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	365
8.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	366
8.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	369
8.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 4	388
8.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	390
8.6	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	401
	Anhang	415
	Literaturverzeichnis	419
	Stichwortverzeichnis	431