


## Axer: Steuern und unternehmerische Entscheidungen, #07

08.12.2004

	<ul style="list-style-type: none"><li>• Jochen Axer</li><li>• Prof. Dr. jur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer</li><li>• zugelassen beim Amtsgericht, Landgericht und beim Oberlandesgericht Köln</li><li>• geboren 1954 in Köln</li><li>• Rechtswissenschaftliches Studium in Köln und Bonn</li><li>• Anwaltstätigkeit seit 1982, zunächst in forensisch orientierter Kanzlei</li><li>• Promotion im Handelsrecht (1985)</li><li>• Mehr als zehnjährige Tätigkeit in internationaler Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerpartner und Niederlassungsleiter, Branchenschwerpunkt Versicherungen</li><li>• Mehrjährige Tätigkeit als Finanzvorstand einer mittelständischen Verlagsgruppe</li><li>• Fach Betriebswirtschaftslehre, insbes. betriebliche Steuerlehre am Institut für Versicherungswesen der Fachhochschule Köln</li></ul>
---	--

### Rechtsform und Besteuerung

- Ab sofort alle Vorlesungen in Raum II Hauptgebäude
- **Personengesellschaften**
  - Gemeinsames Agieren**
    - => automatisch **GbR**
    - => bspw. Lottogemeinschaft
    - => Verbund zur **Erreichung eines gemeinsamen Zwecks**
  - GbR wird zur **OHG**
    - => wenn zum gemeinsamen Agieren ein **unternehmerischer Zweck** verfolgt wird
    - => **Gewerbe**
  - OHG wird zur **KG**
    - => wenn ein **Geldgeber** dazukommt
- **Kapitalgesellschaften**
  - => immer **eigenes Rechtssubjekt**
  - => wichtig sind wesentlich **GmbH, AG, KGaA<sup>1</sup>**
- Die **Steuerpflicht** ergibt sich aus **§ 1 EStG (Steuerpflicht)** bei Pers.g.  
bzw. **§ 1 KStG (Unbeschränkte Steuerpflicht)** bei Kap.g.
- Der Begriff der „Mitunternehmerschaft“ bedeutet steuerlich, daß man Einkünfte aus dieser Tätigkeit als Kapitalerträge entrichtet und ist definiert durch die Merkmale
  - i) **Kapital riskieren** („Mitunternehmerisiko“)
  - ii) **Entscheidungskompetenz**

---

<sup>1</sup> *KGaA* Die **Kommanditgesellschaft auf Aktien** ist besonders für den Börsengang im Mittelstand oder von Vereinen sowie für die Nachfolgeregelung in Familienunternehmen interessant. Hier haftet ein Komplementär (natürliche Person, GmbH, AG oder andere Kapital- bzw. Personengesellschaft) persönlich und unbeschränkt, die übrigen Gesellschafter (Kommanditaktionäre) sind mit Aktien am Grundkapital beteiligt. Der Aufsichtsrat hat im Gegensatz zur AG keine Möglichkeit, die Geschäftsführung zu entlassen.

- **§ 15 I 1 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)** regelt die steuerliche Behandlung von Miteigentum
  - => dabei wird an den einzelnen **Gewinnanteil** des Mitunternehmers angeknüpft
  - => der **einkommensteuerliche Zugriff** erfolgt bei **Personengesellschaften** auf der Basis der **natürlichen Person**
    - => **Transparenzprinzip**
  - => bei **Kapitalgesellschaften** ist die **juristische Person steuerpflichtig**
    - => **Trennungsprinzip**

Es werden also in der Tat 2x Steuern bezahlt

- => echte **Doppelbesteuerung**
- => Versuch in Deutschland, das abzufangen:
  - => bis 2000: „**Anrechnungsverfahren**“
    - => Anrechnung der KSt auf die EkSt
    - => Problem: grenzüberschreitende Geschäfte (z.B. franz. Beteiligung an deutscher AG)
  - => seit 2001: „**Definitivbesteuerung**“
    - => 25% Steuer fallen an, unabhängig davon, ob eine Ausschüttung erfolgt oder ob nicht
    - => z.B.: 25% KSt zzgl. 45% EkSt auf Rest (mithin insgesamt 58,75%)
      - => **das ist zuviel!**
        - => daher Sonderregelungen
        - => solche Bezüge nach § 20 Z 1 EStG (*Kapitalvermögen*) und **§§ 3, 40 EStG** (*Steuerfreie Einnahmen, Gewinnbegriff*) sind nur **hälftig** zu versteuern

#### Beispielrechnung **Personengesellschaft**

Gesellschafter A und B, Gewinn der **Gesellschaft** beträgt **1.000,--**

- => jeder Gesellschafter hat dann **500,-- zu versteuerndes Einkommen** und unterliegt den **normalen EkSt Normen** mit Progression des Tarifs etc.
- => dabei gibt es **keine Möglichkeit**, den **Gewinnzufluß** zu bestimmen (!!)
- => die Firma existiert steuerlich nicht
- => z.B. Freibetrag 7.000,--
  - => Steuern = 0,-- / **Gewinn = 5.000,--**

#### Beispielrechnung **Kapitalgesellschaft**

wie gehabt: Gesellschafter A und B, Gewinn der **Gesellschaft** beträgt **1.000,--**

- => nach **§ 23 KStG (Steuersatz)** beträgt der **proportionale** Tarif 25% ohne Grundfreibetrag und ohne Progression
- => dann besteht grundsätzlich die Möglichkeit der **Thesaurierung**, wodurch der Gewinn im Unternehmen verbleibt
- => wird der Gewinn **ausgeschüttet** (Übergang des Gewinns auf die Gesellschafter), so werden diese **Dividenden erneut besteuert**
  - => in der EkSt-Erklärung sind das dann „**Einkünfte aus Kapitalvermögen**“ anstelle den „Einkünften aus Gewerbebetrieb“ (mithin andere Steuerkategorie)
- => z.B. 7.000,-- persönlicher Grundfreibetrag
  - => Steuern 25% durch Unternehmen
    - => verbleiben 3.750,--
  - => Steuern = 0,-- / **Gewinn = 3750,--**

- Im Fall von bspw. 5.000,-- **Verlust**
  - => Personengesellschaft: der Verlust **reduziert vollständig** das zu versteuernde Einkommen
  - => Der Verlust kann nur auf der **Ebene der Gesellschaft** geltend gemacht werden und **reduziert** das zu **versteuernde Einkommen** des Gesellschafters **nicht**

- 3. Art der Steuer bei der Einkommenentstehung (vgl. Grafik v. 1.12.): **Gewerbesteuer**
  - => dient der **Fiskalhoheit** der Kommunen
  - => wurde schon mehrfach erfolglos abzuschaffen versucht
  - => vgl. dazu auch: Art. 28 GG<sup>2</sup> und Art. 106 GG<sup>3</sup>

---

**2 Art. 28 (1)** Die verfassungsmäßige Ordnung in den Ländern muß den Grundsätzen des republikanischen, demokratischen und sozialen Rechtsstaates im Sinne dieses Grundgesetzes entsprechen. In den Ländern, Kreisen und Gemeinden muß das Volk eine Vertretung haben, die aus allgemeinen, unmittelbaren, freien, gleichen und geheimen Wahlen hervorgegangen ist. Bei Wahlen in Kreisen und Gemeinden sind auch Personen, die die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft besitzen, nach Maßgabe von Recht der Europäischen Gemeinschaft wahlberechtigt und wählbar. In Gemeinden kann an die Stelle einer gewählten Körperschaft die Gemeindeversammlung treten.

(2) Den Gemeinden muß das Recht gewährleistet sein, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln. Auch die Gemeindeverbände haben im Rahmen ihres gesetzlichen Aufgabenbereiches nach Maßgabe der Gesetze das Recht der Selbstverwaltung. Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfaßt auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung; zu diesen Grundlagen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle.

(3) Der Bund gewährleistet, daß die verfassungsmäßige Ordnung der Länder den Grundrechten und den Bestimmungen der Absätze 1 und 2 entspricht.

**3 Art. 106 (1)** Der Ertrag der Finanzmonopole und das Aufkommen der folgenden Steuern stehen dem Bund zu:

1. die Zölle,
2. die Verbrauchsteuern, soweit sie nicht nach Absatz 2 den Ländern, nach Absatz 3 Bund und Ländern gemeinsam oder nach Absatz 6 den Gemeinden zustehen,
3. die Straßengüterverkehrssteuer,
4. die Kapitalverkehrssteuern, die Versicherungsteuer und die Wechselsteuer,
5. die einmaligen Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben,
6. die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer,
7. Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften.

(2) Das Aufkommen der folgenden Steuern steht den Ländern zu:

1. die Vermögensteuer,
2. die Erbschaftsteuer,
3. die Kraftfahrzeugsteuer,
4. die Verkehrssteuern, soweit sie nicht nach Absatz 1 dem Bund oder nach Absatz 3 Bund und Ländern gemeinsam zustehen,
5. die Biersteuer,
6. die Abgabe von Spielbanken.

(3) Das Aufkommen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Gemeinschaftsteuern), soweit das Aufkommen der Einkommensteuer nicht nach Absatz 5 und das Aufkommen der Umsatzsteuer nicht nach Absatz 5a den Gemeinden zugewiesen wird. Am Aufkommen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer sind der Bund und die Länder je zur Hälfte beteiligt. Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer werden durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, festgesetzt. Bei der Festsetzung ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1. Im Rahmen der laufenden Einnahmen haben der Bund und die Länder gleichmäßig Anspruch auf Deckung ihrer notwendigen Ausgaben. Dabei ist der Umfang der Ausgaben unter Berücksichtigung einer mehrjährigen Finanzplanung zu ermitteln.
2. Die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder sind so aufeinander abzustimmen, daß ein billiger Ausgleich erzielt, eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gewahrt wird. Zusätzlich werden in die Festsetzung der Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer Steuermindereinnahmen einbezogen, die den Ländern ab 1. Januar 1996 aus der Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuerrecht entstehen. Das Nähere bestimmt das Bundesgesetz nach Satz 3.

(4) Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer sind neu festzusetzen, wenn sich das Verhältnis zwischen den Einnahmen und Ausgaben des Bundes und der Länder wesentlich anders entwickelt; Steuermindereinnahmen, die nach Absatz 3 Satz 5 in die Festsetzung der Umsatzsteueranteile zusätzlich einbezogen werden, bleiben hierbei unberücksichtigt. Werden

- => die **GSt** soll zweckgerichtete Aufwendungen für Gewerbebetriebe ausgleichen
- => nach **§ 2 GewStG (Steuergegenstand)** ist der Bezug die **Betriebsstätte**
  - => **egal**, ob von jurist. oder nat. Person betrieben
- => neben diesem Fall der Anknüpfung an ein Objekt sind die **anderen Steuern personenbezogen**
- => die Objektbezogenheit wird auch als Begründung genutzt, daß mehrfach besteuert werden dürfe
  - => allerdings ist die Basis nicht dieselbe
  - => **Gewinnermittlung** nach **§§ 4 ... 7k EStG (Gewinn)**
    - => Ermittlung Betriebsvermögen zu 2 Stichtagen (jeweils 31.12.) und Vergleich dieser Massen
      - => **Differenz** dieses **Betriebsvermögen-Vergleichs** ergibt
        - => bei Zunahme des **Gewinn** und
        - => bei Abnahme den **Verlust**
  - => **Gewinnermittlung** nach **§ 5 EStG (Gewinn bei Vollkaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden)** fordert eine Handelsbilanz
    - => nach den **GOB (Gesetze ordnungsgemäßer Buchführung)**

den Ländern durch Bundesgesetz zusätzliche Ausgaben auferlegt oder Einnahmen entzogen, so kann die Mehrbelastung durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, auch mit Finanzausweisungen des Bundes ausgeglichen werden, wenn sie auf einen kurzen Zeitraum begrenzt ist. In dem Gesetz sind die Grundsätze für die Bemessung dieser Finanzausweisungen und für ihre Verteilung auf die Länder zu bestimmen.

(5) Die Gemeinden erhalten einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Es kann bestimmen, daß die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen.

(5a) Die Gemeinden erhalten ab dem 1. Januar 1998 einen Anteil an dem Aufkommen der Umsatzsteuer. Er wird von den Ländern auf der Grundlage eines orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssels an ihre Gemeinden weitergeleitet. Das Nähere wird durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, bestimmt.

(6) Das Aufkommen der Grundsteuer und Gewerbesteuer steht den Gemeinden, das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern steht den Gemeinden oder nach Maßgabe der Landesgesetzgebung den Gemeindeverbänden zu. Den Gemeinden ist das Recht einzuräumen, die Hebesätze der Grundsteuer und Gewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen. Bestehen in einem Land keine Gemeinden, so steht das Aufkommen der Grundsteuer und Gewerbesteuer sowie der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern dem Land zu. Bund und Länder können durch eine Umlage an dem Aufkommen der Gewerbesteuer beteiligt werden. Das Nähere über die Umlage bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Nach Maßgabe der Landesgesetzgebung können die Grundsteuer und Gewerbesteuer sowie der Gemeindeanteil vom Aufkommen der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlagen für Umlagen zugrunde gelegt werden.

(7) Von dem Länderanteil am Gesamtaufkommen der Gemeinschaftsteuern fließt den Gemeinden und Gemeindeverbänden insgesamt ein von der Landesgesetzgebung zu bestimmender Hundertsatz zu. Im übrigen bestimmt die Landesgesetzgebung, ob und inwieweit das Aufkommen der Landessteuern den Gemeinden (Gemeindeverbänden) zufließt.

(8) Veranlaßt der Bund in einzelnen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) besondere Einrichtungen, die diesen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) unmittelbar Mehrausgaben oder Mindereinnahmen (Sonderbelastungen) verursachen, gewährt der Bund den erforderlichen Ausgleich, wenn und soweit den Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) nicht zugemutet werden kann, die Sonderbelastungen zu tragen. Entschädigungsleistungen Dritter und finanzielle Vorteile, die diesen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) als Folge der Einrichtungen erwachsen, werden bei dem Ausgleich berücksichtigt.

(9) Als Einnahmen und Ausgaben der Länder im Sinne dieses Artikels gelten auch die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden (Gemeindeverbände).

- **Sondernormen**

- => Nach **§ 5 II ff** (*Befreiungen*) handelsrechtliche / einkommensteuerrechtliche **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** (Zustand, zu dem noch keine Seite erfüllt hat)
  - => z.B. 300.000 t Kakao an Aldi verkauft für Termin in 1/2 J.
    - => schlechte Preisentwicklung: 5,--/t Ertrag  
6,--/t Kosten
    - => für solche potentiellen Verluste macht man beim Abschluß des Vertrages deshalb Rückstellungen, die aber steuerrechtlich nicht ansatzfähig sind
- => **Bewertungsabweichung** nach **§ 6 EStG** (*Bewertung*) langfristige Verpflichtungen (>12 Monate) werden abgezinst
  - => z.B. 50.000,-- in 3 Jahren
  - => **handelsrechtlich** sofort voll eingebucht
  - => **steuerlich** 5,5% Verzinsung (ist im Gesetz festgelegt)
    - => mithin nur ca. 43.000,-- berücksichtigt, weil man davon ausgeht, daß das Kapital sich ja in den 3 Jahren mehrt (50.000,-- / 1,055<sup>3</sup>)
- => Abschreibungsregeln nach **§ 7 EStG** (*Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung*)
  - => z.B. Kauf einer Firma (= immaterieller Wert)
    - => **handelsrechtlich** (Vorsichtsprinzip!) auf **4 J.** abschreiben
    - => **steuerlich** darf der Fa.-Wert nur über **15 J.** abgeschrieben werden
  - => 2. Effekt: „**latente Steuer**“ (taucht auch in der Handelsbilanz auf)
    - => eigtl. wurden schon „zu viele“ Steuern bezahlt, weil die steuerliche Abschreibung geringer ist
- Wahl der **Rechtsform**
  - => auch das Ende einer Firma steuerlich wichtig
  - => Fusionen etc. sind steuerlich anders behandelt
  - => steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Geschäfte wichtig
  - => deshalb sollte bei der Festlegung der Rechtsform auch die **2. Ebene** der steuerlichen Behandlung dieser und anderer **Strukturänderungen** beachtet werden
- Der **Grenzsteuersatz** beträgt 2004 noch 45%, ab dem 1.1.2005 dann 42%