

WIRTSCHAFTS-
INGENIEURWESEN



THOMAS MEIER

STEUERPLANUNG & STEUERGESTALTUNG

Lehrbücher

- Kaminski/Strunk, Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen, 2. Aufl., Wiesbaden 2012.
- Scheffler, Besteuerung von Unternehmen III: Steuerplanung, 2. Aufl., Heidelberg 2013.

Handbuch

- Grotherr: Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne/Berlin 2011.

Weitere Quellen

- Steuergesetz, Steuersteuerrichtlinien und Steuerhinweise zur Einkommen-, Körperschaft, Gewerbe- und Erbschaftsteuer in der jeweils aktuellen Fassung
- ggf. BMF-Schreiben zu einzelnen Themen
- OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Ertrag- und Vermögensteuern

- | | |
|---|--|
| 1 | Einführung in Steuerplanung & -gestaltung |
| 2 | Methoden steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleiche |
| 3 | Nationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen |
| 4 | Internationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen |
| 5 | Steuerplanung natürlicher Personen |

1	Einführung in Steuerplanung & -gestaltung
1.1	Bedeutung der Steuerplanung
1.2	Ziele der Steuerplanung
1.3	Instrumente der Steuergestaltung
1.4	Grenzen der Steuergestaltung
1.5	Steuergestaltung und Steuergerechtigkeit
2	Methoden steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleiche
3	Nationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
4	Internationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
5	Steuerplanung natürlicher Personen

Im Anschluss an diesen Themenblock sollen Sie

- Die wesentlichen Ziele und Gestaltungsinstrumente der Steuerplanung und Steuergestaltung benennen können,
- Die Bedeutung der einzelnen Steuerarten für die Steuerplanung und Steuergestaltung beurteilen können,
- Die Grenzen der Steuerplanung und die Vorschriften gegen Steuergestaltungen aufzeigen können.

- Steuern stellen **Kosten** dar, die dem Ziel der Maximierung des Gewinns entgegenwirken.
- Steuern sind **materiell gewichtig**, d. h. keine quantitativ vernachlässigbare Kostengröße.
- Steuern sind **gestaltungsabhängig**, d. h. nicht entscheidungsneutral → Steuern können Rangfolge betriebswirtschaftlicher Entscheidungsalternativen ändern.
- Steuerrecht unterliegt häufigen **Änderungen** → Gestaltungen müssen ständig auf Vorteilhaftigkeit überprüft werden.

Voraussetzungen für Einfluss einer Steuerart auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen

- Das Unternehmen bzw. der Unternehmer ist durch die Steuer **effektiv belastet**:
 - Unternehmen bzw. der Unternehmer ist Steuerträger, d. h. kann die Steuer nicht weiterreichen.
 - Steuer kann nicht oder nicht vollständig auf andere Steuern angerechnet werden.
- Höhe der Steuer ist **materiell gewichtig**.
- Höhe der Steuer ist **gestaltungsabhängig**, d. h. unterschiedlich hoch bei verschiedenen Gestaltungen.

Steuerart	Abführende Unternehmen	Steuerträger	Anrechnung	Gestaltbarkeit
ESt	keine (nur Unternehmer/Mitunternehmer)	Unternehmer/Mitunternehmer	nein	hoch
KSt	KapG, sonstige Körperschaften	Unternehmen	nein	hoch
GewSt	KapG, gewerblich tätige/geprägte Personenunternehmen	Unternehmen	ggf. auf ESt	hoch
LSt	alle Unternehmen mit Arbeitnehmern	Arbeitnehmer	auf ESt der Arbeitnehmer	mittel
KapESt	Banken, KapG (auf Ausschüttungen)	Empfänger der Kapitalerträge	ggf. auf ESt/KSt	gering
USt	alle Unternehmen, die stpfl. Umsätze haben	Endverbraucher	nein	gering
Zölle	Unternehmen, die Waren im-/exportieren	Unternehmen/Auftraggeber	nein	gering
GrESt	Unternehmen, die Grundvermögen erwerben	Unternehmen	nein	mittel
GrSt	Unternehmen, die Grundvermögen besitzen	Unternehmer/Mieter	nein	gering
KFZ-Steuer	Unternehmen, die KFZ besitzen/leasen	Unternehmen	nein	gering
ErbSt	nur Stiftungen und Unternehmen, die erben	Erbe/Beschenkter	ggf. auf ESt	hoch
SolZ	Körperschaften/Banken/alle Unternehmen mit Arbeitnehmern	Unternehmen/ Empfänger der Kapitalerträge/ Arbeitnehmer	nein	gering
KiSt	Banken/alle Unternehmen mit kirchensteuerpflichtigen Arbeitnehmern	Empfänger der Kapitalerträge/ Arbeitnehmer	nein	gering

Maximierung der Gewinne nach Steuern durch **relative Minimierung der Ertragssteuerbelastung** →
Ertragssteuerbelastung kann auf unterschiedliche Weise quantifiziert werden:

- Barwert der Steuerzahlungen:

$$B_0 = \sum_{t=1}^T [S_t \times (1 + i_s)^{-t}] = \sum_{t=1}^T \frac{S_t}{(1 + i \times (1 - s))^t}$$

B_0 = Belastungsbarwert bezogen auf Periode 0

t = Periode/Jahr

T = Planungszeitraum

S_t = Steuerzahlungen in Periode t

i_s = Kalkulationszinssatz nach Steuern

s = Kombiniertes Ertragsteuersatz

- Steuerquote des Unternehmens/des Konzerns:

$$\text{Steuerquote} = \frac{\text{tatsächlicher Steueraufw.} + \text{latenter Steueraufw.}}{\text{Jahresüberschuss vor Ertragsteuern}}$$

Ziel der Steuerplanung ist i.d.R. nicht die Minimierung einzelner Steuerbelastungen, sondern die **Minimierung der Gesamtbelastung**, d. h. es sind zu berücksichtigen:

- Verschiedene Steuerarten
- Steuern des Unternehmens und des Unternehmers/Gesellschafters
- Steuern im In- und Ausland
- Bei Konzernen Steuern aller Konzerngesellschaften

Um das Hauptziel der Minimierung der Steuerbelastung zu verfolgen, ist es zweckmäßig ...

- Die Tatbestandsmerkmale **steuerlich vorteilhafter Vorschriften** zu verwirklichen (z. B. Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG)
- Die Tatbestandsmerkmale **steuerlich nachteiliger Vorschriften** zu vermeiden (z. B. Zinsschranke nach § 4h EStG)

Dies erfordert genaue **Analyse der Tatbestandsmerkmale** steuerlicher Vorschriften und der möglichen Instrumente um die Tatbestandsmerkmale zu verwirklichen bzw. zu vermeiden.

- Minimierung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen durch ...
 - Minimierung steuerpflichtiger Einkünfte/Einnahmen, insbesondere Vermeidung von Doppel- und Mehrfachbesteuerungen
 - Nutzung aller Abzugsmöglichkeiten für Aufwendungen
 - Optimale Nutzung von Freibeträgen
 - Optimale Verlustnutzung
- Minimierung der relevanten Steuersätze
- Nutzung von Steuerermäßigungen
- Verschiebung von Steuerzahlungen

- **Minimierung steuerlicher Risiken:**
 - Minimierung von Planungsrisiken (z. B. Planungsfehler, Rechtsänderungen im Planungszeitraum, Nichtanerkennung von Gestaltungen)
 - Minimierung von Veranlagungsrisiken (z. B. Fristverletzungen, fehlerhafte Angaben)
- **Maximierung steuerlicher Flexibilität:**
 - Maximierung zeitlicher Flexibilität (z. B. Bindungsdauer der Gestaltungen)
 - Maximierung quantitativer Flexibilität (z. B. Autonomie der Gestaltungen, Teilbarkeit der Gestaltungsmittel)
- **Minimierung steuerlicher Verwaltungskosten:**
 - Minimierung von Steuerplanungskosten (intern und extern)
 - Minimierung von Veranlagungskosten (intern und extern)
- **Vermeidung von Schädigungen des Unternehmensrufs:**
 - Einhaltung formeller Steuervorschriften (Fristen, Mitwirkungsvorschriften)
 - Einhaltung materieller Steuervorschriften (keine rechtswidrigen Gestaltungen, keine falschen Angaben)
 - Einhaltung von Rechnungslegungsstandards (alle erforderlichen Angaben im Jahresabschluss)
 - Vermeidung exzessiver Steuergestaltungen
 - Kooperation mit Finanzverwaltung

Sachverhaltsgestaltungen

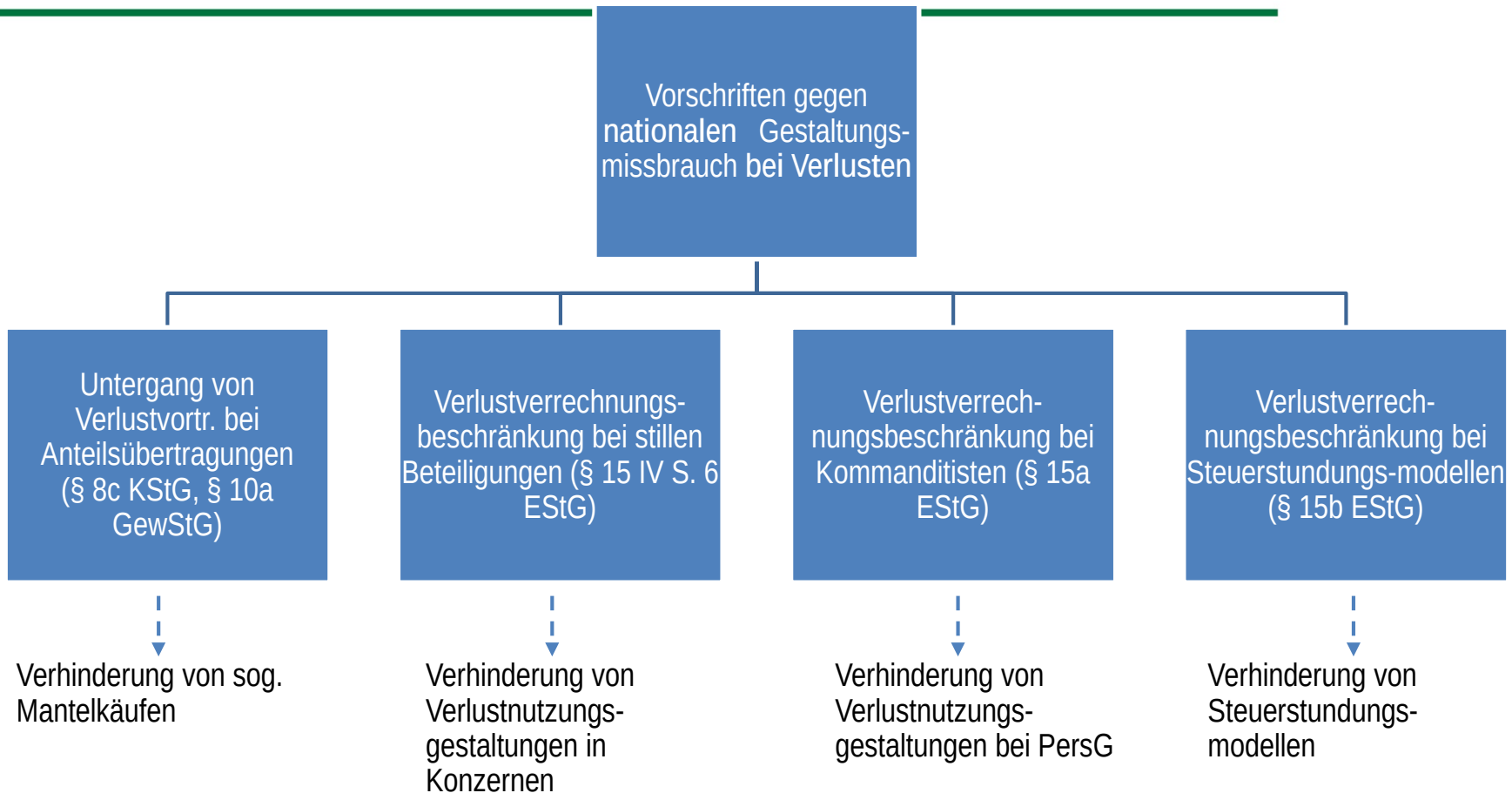
- Standortwahl
- Rechtsformwahl
- Konzernstrukturentscheidungen
- Finanzierungsentscheidungen
- Gestaltung von Leistungsvergütungen
- Vermögensstrukturentscheidungen (bei Privatpersonen)
- Steuerbilanzpolitik (vor Bilanzstichtag)

Sachverhaltsabbildungen

- Steuerbilanzpolitik (nach Bilanzstichtag)
- Ausübung steuerlicher Wahlrechte im Veranlagungsverfahren

- **Entgegenstehende zivilrechtliche Vorschriften**
z. B. Mindestkapital bei KapG
- **Entgegenstehende nichtsteuerliche Ziele**
z. B. Haftungsbegrenzung bei Rechtsformwahl, qualifizierte Arbeitskräfte bei Standortwahl
- **Einmalige Kosten zur Erreichung steuerlich optimaler Gestaltungen**
z. B. infolge der Aufdeckung stiller Reserven bei Umstrukturierungen, Verlagerungskosten bei Standortverlagerungen

- **Tatbestandsmerkmale:**
 - Unangemessene rechtliche Gestaltung
 - Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil beim Steuerpflichtigen oder bei einem Dritten
 - Keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die Gestaltung
 - Keine Vorschriften gegen diese Art von Gestaltung in den Einzelsteuergesetzen
- **Rechtsfolgen:**
 - Die Gestaltung wird steuerlich nicht anerkannt
 - Stattdessen treten die steuerlichen Folgen ein, die sich bei einer angemessenen Gestaltung ergeben würden





Sonstige Vorschriften gegen nationalen Gestaltungs- missbrauch

Nichtanerkennung von vGA
(§ 8 III S. 2 KStG)

Verhinderung
übermäßiger Leistungs-
vergütungen an
Gesellschafter

Hinzurechnung von Zinsen
bei Überentnahmen
(§ 4 IVa EStG)

Verhinderung des
Abzugs privat
veranlasster Zinsen als
Betriebsausgaben

Zurechnung von
Wirtschaftsgütern zum
wirtschaftlichen Eigentümer
(§ 39 AO)

Verhinderung der
Steuerminimierung
durch rein rechtliche Ge-
staltungen mit
abweichender
wirtschaftlicher
Gestaltung

Nichtanerkennung von
Scheingeschäften (§
41 II AO)

Verhinderung von
Scheingeschäften zur
Steuer-minderung

Vorschriften gegen internationalen Gestaltungsmissbrauch im EStG

Zinsschranke (§ 4h EStG
i.V.m. § 8a KStG)

↓
Verhinderung der übermäßigen Gewinnminderung durch Zinsen

Lizenzschranke (§ 4j EStG)

↓
Verhinderung der übermäßigen Gewinnminderung durch Lizenzgebühren

Sonderbetriebsausgabenabzug bei Auslandsbezug (§ 4i EStG)

↓
Verhinderung der Ausnutzung von Qualifikationskonflikten bei PersG

Nichtabzug passiver ausländischer Verluste (§ 2a EStG)

↓
Verhinderung von grenzüberschreitenden Verlustgestaltungen

Vorschriften gegen internationalen Gestaltungsmissbrauch bei DBA

Subject-to-Tax-Clause (Art.
23A IV OECD-MA)

Anti Treaty Shopping-
Rules (§ 50d III EStG)

Switch-over-Clauses in
DBA und § 50d IX EStG

Sondervergütungen bei DBA
(§ 50d X EStG)

↓
Sicherstellung einer
Einmal- besteuering
von Erträgen

↓
keine Gewährung von
Quellen-steuervorteilen
bei Zwischen-schaltung
von ausländ. Holdings

↓
Anrechnung statt
Freistellung, wenn
keine Besteuerung im
Quellenstaat

↓
Sicherstellung einer
Einmal- besteuering
bei Sonderver-
gütungen einer PersG

Vorschriften gegen internationalen Gestaltungsmissbrauch im AStG

Korrektur unangemessener
Verrechnungspreise
(§ 1 AStG)

↓
Verhinderung von
Einkünfte-
verlagerungen in
Konzernen

Erweiterte beschränkte Stpfl.
nach Wohn-sitzverlegung (§
2 ff. AStG)

↓
Verhinderung von
Wohnsitz-verlegungen
aus steuerl. Gründen

Wegzugsbesteuerung bei
Wohnsitzverlegung (§
6 AStG)

↓
Sicherstellung der
Einmal-bestuerung
stiller Reserven

Hinzurechnungs-bestuerung
(§ 7 ff. AStG)

↓
Verhinderung von
Gestaltungen über
Niedrigsteuer-länder

Definition der Steuergerechtigkeit im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips

Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen **Leistungsfähigkeit**:

- **Horizontale Steuergerechtigkeit**: Steuerpflichtige mit einer gleich hohen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sollen etwa gleich hohe Steuern bezahlen:
 - Gleichmäßige Steuerbelastung unterschiedlicher Einkunftsarten
 - Gleichmäßige Steuerbelastung in- und ausländischer Einkünfte
- **Vertikale Steuergerechtigkeit**: Steuerpflichtige mit einer höheren Leistungsfähigkeit sollen (angemessen) höhere Steuern zahlen:
 - Keine Kopfsteuern oder degressiven Steuertarife
 - Lineare oder progressive Steuertarife

Unterschiedliche Möglichkeiten zur Steuergestaltung und Steuerhinterziehung

Arbeitnehmer:

- **Legal:** kaum Möglichkeiten
- **Illegal:** Schwarzarbeit, falsche Angaben zu Werbungskosten

Unternehmer und Freiberufler:

- **Legal:** verschiedene Möglichkeiten (insbesondere durch Nutzung gesetzlicher Wahlrechte und Ermessensspielräume)
- **Illegal:** Nichtangabe von Bareinnahmen, betrieblicher Abzug privat veranlasster Ausgaben, ...

Konzerne:

- **Legal:** zahlreiche Möglichkeiten (insbesondere durch internationale Gestaltungen)
- **Illegal:** kaum Möglichkeiten (da hohes Entdeckungsrisiko)

- Aus **Unternehmenssicht** dienen Steuergestaltungen der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Konkurrenzunternehmen (durch Senkung der Steuerbelastung und somit der Kosten)
- Aus **sozialer und volkswirtschaftliche Sicht** sind Steuergestaltungen jedoch problematisch:
 - **Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**: aufgrund von Steuergestaltungen werden Unternehmens- und Kapitaleinkünfte häufig geringer besteuert als Arbeitnehmereinkünfte
 - **Verteilungseffekte**: Großteil der Steuerbelastung wird von Arbeitnehmern über die LSt und Konsumenten über die USt getragen, da diese kaum Steuergestaltungsmöglichkeiten haben
 - **Wettbewerbsverzerrungen**: Aufgrund der internationalen Gestaltungsmöglichkeiten unterliegen Konzerne häufig einer niedrigeren Steuerbelastung als kleine und mittlere Unternehmen
 - **Minderung des Steueraufkommens** und damit der Staatseinnahmen

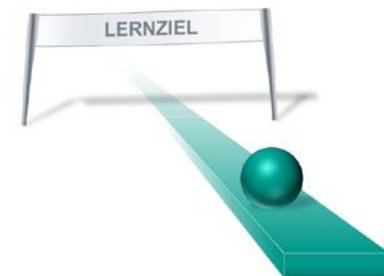
Wiederholungsfragen

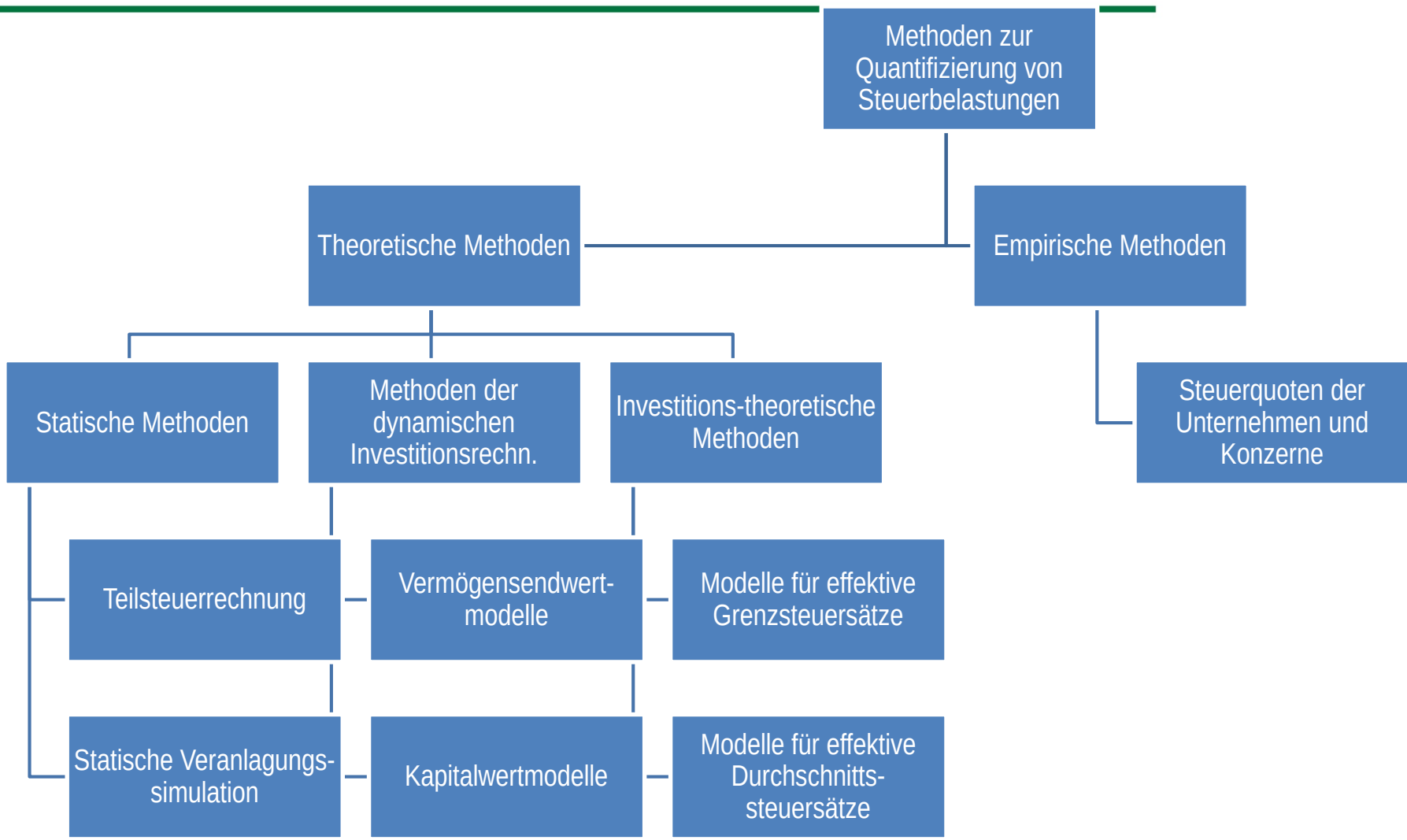
- Welche **Haupt- und Nebenziele** hat die Steuerplanung?
- Welche **Gestaltungsbereiche** lassen sich bei der Steuergestaltung unterscheiden?
- Welche **Vorschriften gegen Gestaltungsmissbrauch** sieht das deutsche Recht vor?

1	Einführung in Steuerplanung & -gestaltung
2	Methoden steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleiche
2.1	Methodenüberblick
2.2	Statische Veranlagungssimulation
2.3	Teilsteuerrechnung
2.4	Vermögensendwertmodelle
2.5	Kapitalwertmodelle
2.6	Steuerquoten von Unternehmen und Konzernen
3	Nationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
4	Internationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
5	Steuerplanung natürlicher Personen

Im Anschluss an diesen Themenblock sollen Sie

- Die wesentlichen Methoden zum Vergleich von Steuerbelastungen und deren Vorteile und Probleme benennen können,
- Veranlagungssimulationen für verschiedene Steuergestaltungen erstellen können,
- Vermögensendwerte und Kapitalwerte für verschiedene Steuergestaltungen berechnen können.





- **Periodische steuerlichen Veranlagungen**, die sich bei Realisation der Handlungsalternativen ergeben würden, werden für jede Steuerart und jedes Steuersubjekt detailgetreu abgebildet.
- Bemessungsgrundlage und Steuerschuld verschiedener Ertragssteuerarten werden mit Hilfe eines **Berechnungsschemas** für eine Periode berechnet (Aufbau abhängig vom Entscheidungsproblem).
- Berechnungsschema ist stufenartig aufgebaut, um die **Interdependenzen der Steuerarten** zu berücksichtigen → es ist mit Steuerarten zu beginnen, deren Höhe unabhängig von anderen ermittelt werden kann.
- Die für jede Steuerart getrennt ermittelten Steuerzahlungen werden zu einer **Gesamtsteuerbelastung** addiert.
- **Rangfolge** der Handlungsalternativen ergibt sich aus der Höhe der periodischen Gesamtsteuerbelastung bei den verschiedenen Handlungsalternativen

Beispiel: GrSt und Ertragsteuern einer KapG

GrSt:

Einheitswert des Betriebsgrundstücks	200.000
x Steuermesszahl	0,35%
= Steuermessbetrag	700
x Hebesatz	420%
= GrSt	2.940

GewSt:

Gewinn vor Steuern	100.000
– GrSt	– 2.940
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb	97.060
– Kürzung § 9 Nr. 1 GewStG	
– (1,2% x 200.000 x 1,4)	– 3.360
= GewE	93.700
x Steuermesszahl	3,5%
= Steuermessbetrag	3.279
x Hebesatz	400%
= GewSt	13.118

KSt:

Gewinn vor Steuern	100.000
~~= GrSt~~	~~– 2.940~~
= Einkünfte	97.060
~~x Steuersatz~~	~~15%~~
= KSt	14.559

SolZ:

KSt	14.559
~~x Steuersatz~~	~~5,5%~~
= SolZ	801

Gesamtbelastung: 31.418

Vorteile

- Jede steuerrechtliche Vorschrift kann abgebildet werden.
- Berechnungsschema ist anschaulich und nachvollziehbar.
- Komplexe Berechnungen lassen sich in nachvollziehbare Teilberechnungen zerlegen.
- Nichtlineare Tarife (progressiver ESt-Tarif, Freibeträge, Freigrenzen) sind problemlos erfassbar.

Nachteile

- Zur Ermittlung der Rangfolge von Handlungsalternativen muss für jede Handlungsalternative, jede Periode und jede Veränderung der Ausgangsdaten eine neue Berechnung erstellt werden.
- Ermittlung "kritischer Werte" für die Vorteilhaftigkeit der Handlungsalternativen (z. B. ESt-Satz, ab dem eine Handlungsalternative vorteilhaft ist) ist nicht möglich.
- Bei gleichzeitiger Variation mehrerer Ausgangsdaten sind Einzeleffekte kaum erkennbar.
- Mehrere Perioden betreffende rechtliche Vorschriften (z. B. Verlustvortrag) können nicht berücksichtigt werden.

- Bemessungsgrundlagen der Steuern werden in betriebswirtschaftlich interpretierbare **Teilgrößen** zerlegt (z. B. Reinertrag, Ausschüttungen, Leistungsvergütungen an Gesellschafter, Einheitswert des Betriebsgrundstücks).
- Für jede Teilgröße wird mit Hilfe von Gleichungen ein kombinierter Steuersatz (sog. **Multifaktor**) berechnet, der die prozentuale Steuerbelastung der verschiedenen Steuerarten unter Berücksichtigung von deren Interdependenzen zusammenfasst.
- Der numerische Belastungssatz (**Teilsteuersatz**) ergibt sich durch Einsetzen der realen Steuersätze in den Term des Multifaktors.
- In **Gesamtbelastungsgleichungen** werden die Produkte aus den verschiedenen Teilgrößen und den dazugehörigen Multifaktoren bzw. Teilsteuersätzen zusammengefasst.
- **Rangfolge** der Handlungsalternativen ergibt sich aus den Ergebnissen dieser Gesamtbelastungsgleichungen.

Beispiel:

Steuerbelastung einer KapG mit einer Immobilie:

- Grundgleichungen der Steuerarten:

$$\text{GrSt} = s_{\text{GrSt}} \times \text{EW}$$

$$\text{GewSt} = s_{\text{GewSt}} \times (G - \text{GrSt} - 0,012 \times \text{EW} \times 1,4)$$

$$\text{KSt} = s_{\text{KSt}} (G - \text{GrSt})$$

$$\text{SolZ} = s_{\text{SolZ}} \times \text{KSt}$$

- Gesamtbelastung:

$$s_{\text{GrSt}} \times \text{EW}$$

$$+ s_{\text{GewSt}} \times (G - s_{\text{GrSt}} \times \text{EW} - 0,012 \times \text{EW} \times 1,4)$$

$$+ s_{\text{KSt}} (G - s_{\text{GrSt}} \times \text{EW})$$

$$+ s_{\text{SolZ}} \times s_{\text{KSt}} (G - s_{\text{GrSt}} \times \text{EW})$$

- Belastung des Gewinns (G):

$$s_{\text{GewSt}} + s_{\text{KSt}} + s_{\text{SolZ}} \times s_{\text{KSt}} = s_{\text{GewSt}} + s_{\text{KSt}} \times (1 + s_{\text{SolZ}})$$

- Belastung des Einheitswerts des Betriebsgrundstücks (EW):

$$s_{\text{GrSt}} \times (1 - s_{\text{GewSt}} - s_{\text{KSt}} \times (1 + s_{\text{SolZ}})) - s_{\text{GewSt}} \times 0,012 \times 1,4$$

Vorteile

- Bei einfachen steuerlichen Berechnungen lassen sich anhand der Formeln die Interdependenzen zw. den Steuerarten und den einzelnen steuerrechtlichen Vorschriften nachvollziehen.
- Mit Hilfe der Formeln lassen sich "kritische Werte" für die Vorteilhaftigkeit der Handlungsalternativen berechnen (z. B. ESt-Satz, ab dem eine Handlungsalternative vorteilhaft ist).

Nachteile

- Komplizierte steuerliche Vorschriften (insb. nichtlineare Tarife und Freibeträge bzw. Freigrenzen) lassen sich nur durch sehr komplexe, schwer nachvollziehbare Formeln oder stark vereinfachende Annahmen berücksichtigen.
- Mehrperiodige Berechnungen lassen sich kaum abbilden.

- **Mehrperiodige Berechnungen** auf Grundlage eines **vollständigen Finanzplans**, in den für alle betrachteten Perioden alle mit den Handlungsalternativen zusammenhängenden Ein- und Auszahlungen eingehen
- Überschuss bzw. Fehlbedarf an liquiden Mitteln wird für jede Periode berechnet, durch Finanzanlage oder Kreditaufnahme ausgeglichen und von Periode zu Periode unter Berücksichtigung der **Zinswirkungen** fortgeschrieben.
- Für jede Periode werden die Daten in steuerliche Bemessungsgrundlagen transformiert und daraus mit Hilfe einer **Veranlagungssimulation** die Steuerzahlungen berechnet.
- **Rangfolge** der Handlungsalternativen ergibt sich aus den Vermögensendwerten.

Für jede Periode erfolgt folgende **Berechnung der Cashflows**:

- Saldo zu Beginn der Periode (= Saldo zum Ende der Vorperiode)
 - + mit Investition zusammenhängende Einzahlungen (gem. Finanzpl.)
 - mit Investition zusammenhängende Auszahlungen (gem. Finanzpl.)

 - + Erträge (Habenzinsen) aus der Anlage der Liquiditätsüberschüsse
 - Aufwendungen (Sollzinsen) zur Deckung der Liquiditätsdefizite

 - Steuerzahlungen (gem. separater Veranlagungssimulation)
 - + Steuererstattungen (gem. separater Veranlagungssimulation)

 - Entnahmen (gem. Finanzplan)
 - + Einlagen (gem. Finanzplan)
-
- = Saldo am Ende der Periode

Vorteile

- Jede steuerrechtliche Vorschrift kann abgebildet werden.
- Komplexe steuerliche Berechnungen lassen sich in nachvollziehbare Teilberechnungen zerlegen.
- Auch nichtlineare Tarife (progressiver ESt-Tarif, Freibeträge, Freigrenzen) sind erfassbar.
- Auch periodenübergreifende Regelungen (Verlustvortrag, Zinsvortrag) sind erfassbar.
- Es können unterschiedliche Soll- und Habenzinssätze berücksichtigt werden.
- Für jede Periode wird die Liquidität berechnet, wodurch Alternativen ausgeschlossen werden können, die wegen mangelnder Liquidität nicht realisierbar sind.
- Die Modelle lassen sich beliebig verfeinern und ausbauen.

Nachteile

- Aufgrund der Komplexität der Modelle ist zur Durchführung der Berechnungen eine EDV-Anwendung erforderlich (z. B. Tabellenkalkulationsprogramm).
- Es ist eine genaue Planung der zukünftig zu erwartenden Ein- und Auszahlungen erforderlich.
- Interdependenzen zwischen den einzelnen Steuerarten werden nicht transparent.
- Die Modelle ermöglichen keine Aussage über die Vorteilhaftigkeit einer einzelnen Investition → es bedarf immer eines Vergleichs mit einer Alternativinvestition.

Kapitalwert einer Investition ohne Berücksichtigung von Steuern:

$$C_0 = -A_0 + \sum_{t=1}^n (E_t - A_t) \times (1 + i)^{-t} + L_n \times (1 + i)^{-n}$$

C_0 = Kapitalwert bezogen auf Periode 0

A_0 = Anfangsauszahlung

E_t = Einzahlungen der Periode t

A_t = Auszahlungen der Periode t

t = Periode

n = Nutzungsdauer des Investitionsprojektes

i = Kalkulationszinssatz = Zinssatz der Alternativanlage

L_n = Liquidationserlös

Kapitalwert einer Investition mit Berücksichtigung von Steuern (sog. Standardmodell):

$$C_{0s} = -A_0 + \sum_{t=1}^n \left[(E_t - A_t) - s \times (E_t - A_t - AfA_t) \right] \times (1 + i_s)^{-t} \\ + \left[L_n - s \times (L_n - RB_n) \right] \times (1 + i_s)^{-n}$$

- s = kombinierter Ertragssteuersatz
- AfA_t = Abschreibungen in der Periode t
- i_s = Kalkulationszinssatz nach Ertragsteuern
- RB_n = Restbuchwert am Ende der Nutzungsdauer

Investitionen sind **bei Berücksichtigung von Steuern häufig vorteilhafter** als ohne deren Berücksichtigung, weil ...

- Die anfänglich hohen Abschreibungen bei häufig noch geringen Umsätzen zu Anfangsverlusten und Steuererstattungen führen, die mit einem hohen Faktor in den Kapitalwert eingehen
- Die späteren Gewinne aus gestiegenen Umsätzen und damit verbundenen Steuerzahlungen mit einem niedrigeren Faktor in den Kapitalwert eingehen

Vorteile

- Kapitalwertmodelle ermöglichen eine Aussage über die Vorteilhaftigkeit einer einzelnen Investition, da automatisch ein Vergleich mit einer zum Kalkulationszinssatz verzinsten Investition erfolgt.
- Die Berechnungen für jede einzelne Periode sind nachvollziehbar und unabhängig von einander.

Nachteile

- Nichtlineare Tarife (progressiver ESt-Tarif, Freibeträge, Frei-grenzen) sind nur schwer erfassbar.
- Periodenübergreifende Regelungen (z. B. Verlustvortrag, Zinsvortrag) lassen sich nicht abbilden.
- Kalkulationszinsfuß hat erheblichen Einfluss auf das Ergebnis (angemessener Kalkulationszinsfuß lässt sich jedoch nur schwer bestimmen).
- Im Kalkulationszinsfuß können nicht unterschiedliche Soll- und Habenzinssätze berücksichtigt werden.
- Es lässt sich nicht feststellen, welche Alternativen wegen mangelnder Liquidität möglicherweise nicht realisierbar sind.

- Verglichen werden die **tatsächlich realisierten Steuerquoten** verschiedener Unternehmen → in Frage kommen insbesondere Konzernsteuerquoten aus Konzernabschlüssen
- **Berechnung der Konzernsteuerquote:**

$$\text{KStQ} = \frac{\begin{array}{l} \text{(tatsächlicher Steueraufw. aller Konzernges.} \\ \text{+ latenter Steueraufw. laut Konzernabschluss)} \\ \text{Jahresüberschuss laut Konzernabschluss vor Ertragsteuern} \end{array}}{\text{Jahresüberschuss laut Konzernabschluss vor Ertragsteuern}}$$

Langfristige Einflussfaktoren:

- Operative Gegebenheiten des Konzerns (insb. weltweite Verteilung der operativen Tätigkeiten)
- Langfristige Steuergestaltungsstrategien (insb. Holding- und Finanzierungsstrukturen, Lizenzvereinbarungen)

Kurzfristige Einflussfaktoren:

- Externe Ereignisse (Änderungen der Rechnungslegungsstandards und des Steuerrechts)
- Operative Unternehmensentscheidungen (insb. Umstrukturierungen, Unternehmenskäufe und -verkäufe)
- Kurzfristige Steuerpolitik des Konzerns

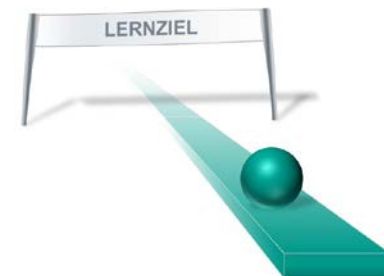
- Konzernsteuerquote bezieht sich immer auf ganzen Konzern → nicht geeignet zum Vergleich einzelner Handlungsalternativen
- Konzernsteuerquoten werden durch kurzfristige Sondereinflüsse verzerrt → dadurch schwanken Steuerquoten stark
- In Konzernsteuerquoten gehen sowohl Faktoren ein, die durch Steuerplanung und -gestaltung beeinflusst werden können, als auch solche, die nicht beeinflusst werden können.
- Verschiebung von Steuerzahlungen wirkt sich aufgrund der Nichtabzinsung latenter Steuern nicht auf die Konzernsteuerquote aus
- Große Ermessensspielräume bei latenten Steuern → große Unsicherheit bezüglich Werthaltigkeit latenter Steuern

- Welche **wesentlichen Methoden** zum Vergleich von Steuerbelastungen gibt es?
- Was sind die wesentlichen Vorteile und Probleme finanzplangestützter **Vermögensendwertmodelle**?
- Was sind die wesentlichen Vorteile und Probleme von **Kapitalwertmodellen**?
- Welche Probleme gibt es bezüglich der Aussagekraft der **Konzernsteuerquote**?

1	Einführung in Steuerplanung & -gestaltung
2	Methoden steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleiche
3	Nationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
3.1	Ziele und Gestaltungen der nationalen Ertragsteuerplanung
3.2	Standortwahl
3.3	Rechtsformwahl
3.4	Finanzierungspolitik
3.5	Leistungsvergütungsgestaltungen
3.6	Ausübung steuerlicher Wahlrechte im Veranlagungsverfahren
3.7	Steuerbilanzpolitik
4	Internationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
5	Steuerplanung natürlicher Personen

Im Anschluss an diesen Themenblock sollen Sie

- Die wesentlichen Kriterien der nationalen **Standortwahl** eines Unternehmens benennen können,
- Die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vor- und Nachteile verschiedener **Rechtsformen** aufzeigen können,
- Verschiedene **Finanzierungsalternativen** hinsichtlich ihrer steuerlichen Auswirkungen beurteilen können,
- Die steuerlichen Folgen von **Leistungsvergütungen** einer GmbH an ihre Gesellschafter bewerten können,
- Die Vor- und Nachteile für den Steuerpflichtigen bei der Ausübung verschiedener **steuerlicher Wahlrechte** erläutern können,
- Die Instrumente der Steuerbilanzpolitik benennen können.



Mögliche Gestaltungen:

- Bei KapG teilweise Finanzierung durch **Gesellschafterdarlehen** oder Vereinbarung angemessener **Leistungsvergütungen** (z. B. Geschäftsführungsvergütungen), da Zinsen und Leistungsvergütungen anders als Gewinnausschüttungen keiner doppelten Besteuerung (bei Gesellschaft und Gesellschafter) unterliegen
- Im Konzern Begründung einer ertragsteuerlichen **Organschaft** (§§ 14, 17 KStG) um teilweise Doppelbesteuerung bei Ausschüttungen im Freistellungsverfahren bzw. Teileinkünfteverfahren zu vermeiden (§ 8b V KStG, § 3 Nr. 40 EStG)
- **Erhöhung von Minderheitsbeteiligungen** an KapG auf 10% bzw. 15%, um körperschaft- und gewerbsteuerliches Schachtelprivileg zu nutzen (§ 8b KStG, § 9 Nr. 2a GewStG)

Mögliche Gestaltungen:

- Bei Personenunternehmen Nutzung des Wahlrechts zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum **gewillkürten Betriebsvermögen** (R 4.2 I EStR), um zugehörige Aufwendungen (insbesondere AfA) geltend zu machen
- **Vermeidung nicht abziehbarer Ausgaben** i.S.d. § 4 V EStG
- **Vermeidung von Überentnahmen**, um die Hinzurechnung von Schuldzinsen nach § 4 IVa EStG zu vermeiden
- Nutzung von **Betriebsausgabenpauschalen**
- Bei Gesellschaftern von KapG Antrag auf **Anwendung des Teileinkünfteverfahrens** gem. § 32 d II Nr. 3 EStG, um Werbungskosten im Zusammenhang mit der Beteiligung zu 60% abziehen zu können
- In Konzernen Begründung einer ertragsteuerlichen **Organschaft** (§§ 14, 17 KStG), um bei konzerninternen Zahlungen die Anwendung der Zinsschranke (§ 4h EStG), verdeckte Gewinnausschüttungen, die Hinzurechnung nicht abzugs-fähiger Betriebsausgaben (§ 8b V KStG bzw. § 3c II EStG) und gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Finanzierungskosten zu vermeiden (§ 8 Nr. 1 GewStG)
- In Konzernen **Anpassung der Finanzierungsstruktur** (z. B. durch Leasingverträge), Vorziehen von Betriebseinnahmen oder Verschiebung von Betriebsausgaben (zur Erhöhung des EBITDA) um ein Eingreifen der Zinsschranke (§ 4h EStG) zu vermeiden

Mögliche Gestaltungen:

- Bei kleinen Unternehmen **Wahl der Rechtsform** eines Personenunternehmens zur Nutzung des Grundfreibetrags der ESt (§ 32a I EStG) und des GewSt-Freibetrags (§ 11 I GewStG)
- Bei nicht buchführungspflichtigen Personenunternehmen in Jahren mit geringen Gewinnen **Vorziehen von Betriebseinnahmen und Verschiebung von Betriebsausgaben** (z. B. durch Wahl des Zahlungszeitpunkts) zur Nutzung des Grundfreibetrags der ESt (§ 32a I EStG) und des GewSt-Freibetrags (§ 11 I GewStG)
- Nutzung des **Freibetrags des § 16 IV EStG** bei Veräußerung bzw. Aufgabe von Personenunternehmen

Mögliche Gestaltungen:

- **Wahl der Rechtsform** Personenunternehmen, um Verluste des Unternehmens bei der ESt der Unternehmer bzw. Mitunternehmer nutzen zu können
- Im Konzern Begründung einer ertragsteuerlichen **Organschaft** (§§ 14, 17 KStG), um konzerninterne Gewinn- und Verlustverrechnung zu ermöglichen
- Im Konzern ohne Organschaft **Gewinnverlagerungen** zur Vermeidung von Verlusten einzelner Konzerngesellschaften
- **Erhöhung der Einlagen bzw. der Haftungssumme** bei einer KG oder GmbH & Co. KG, um Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG zu vermeiden
- Bei KapG vor Anteilsverkäufen, die zum Untergang von Verlustvorträgen führen (§ 8c KStG, § 10a GewStG) **vorzeitige Gewinnrealisierungen** (z. B. durch Verkauf von Wirtschaftsgütern mit hohen stillen Reserven), um Verlustvortrag noch nutzen zu können

Mögliche Gestaltungen:

- **Wahl von Standorten** mit niedrigen GewSt-Hebesätzen oder Verlagerung von Arbeitsplätzen an solche Standorte (aufgrund Zerlegung nach Lohnsummen, §§ 28, 29 GewStG)
- Im Konzern Begründung einer ertragsteuerlichen **Organschaft** (§§ 14, 17 KStG), falls dadurch eine günstigere Verteilung der Lohnsummen auf Standorte mit unterschiedlichen GewSt-Hebesätzen erreicht werden kann
- **Wahl der Rechtsform Personenunternehmen**, falls die Unternehmer bzw. Mitunternehmer niedrige ESt-Sätze haben
- **Wahl der Rechtsform KapG**, falls die Unternehmer bzw. Mitunternehmer hohe ESt-Sätze haben und die Gewinne größtenteils thesauriert werden
- Bei Gesellschaftern von KapG Antrag auf **Anwendung des Teileinkünfteverfahrens** auf Dividenden gem. § 32 d II Nr. 3 EStG, um niedrige ESt-Sätze nutzen zu können
- Bei Personenunternehmen **zeitliche Verlagerung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben** zur Vermeidung von Einkommensschwankungen bei der ESt (wegen Progressionswirkung)
- **Vorziehen von Betriebseinnahmen und Verschiebung von Betriebsausgaben** vor Steuersatzerhöhungen (z. B. Erhöhung des GewSt-Hebesatzes) und umgekehrt vor Steuersatzsenkungen
- Nutzung des **ermäßigten Steuersatzes des § 34 III EStG** bei Veräußerung bzw. Aufgabe von Personenunternehmen

Mögliche Gestaltungen:

- Bei Unternehmern/Mitunternehmern von Personenunternehmen Vorziehen von nicht gewerblichen Einnahmen, Beantragung der vorzeitigen Nachversteuerung begünstigt besteuerten Gewinne (§ 34a EStG) oder Antrag auf Begrenzung eines Verlustrücktrags (§ 10d II EStG), soweit sonst die vollständige Anrechnung der GewSt (§ 35 EStG) nicht möglich ist

Mögliche Gestaltungen:

- Bei Personenunternehmen Thesaurierung von Gewinnen und Nutzung der **Thesaurierungsbegünstigung** des § 34a EStG bei vorheriger Vollentnahme früherer Gewinne (damit später keine Entnahmen begünstigt besteuert werden)
- Bei KapG **Thesaurierung von Gewinnen**
- Im Konzern mit Mutter-PersG Gründung einer **Holding-KapG** zur Nutzung des Freistellungsverfahrens des § 8b KStG bei Dividendenbezügen und Beteiligungsveräußerungen (statt des Teileinkünfteverfahrens)
- Inanspruchnahme des **Investitionsabzugsbetrags** des § 7g I EStG
- Nutzung schneller **Abschreibungsmöglichkeiten** (z. B. § 6 II EStG, § 7g V EStG, § 7h EStG, § 7i EStG)
- Nutzung von **Ansatzwahlrechten, Bewertungswahlrechten und Ermessensspielräumen** bei der Erstellung der Steuerbilanz (nach § 248 ff. HGB und § 5 ff. EStG) zur Verschiebung von Steuerbilanzgewinnen
- **Verschiebung von Betriebseinnahmen** und **Vorziehen von Betriebsausgaben**
- **Übertragung stiller Reserven** nach § 6b EStG zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven bei Veräußerung von Betriebsvermögen
- **Übertragung stiller Reserven** nach R 6.6 EStR zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven bei Enteignungen oder Versicherungsentschädigungen
- Optimale rechtliche Gestaltung von Umwandlungen und Umstrukturierungen zur Nutzung der Möglichkeiten der **Buchwertfortführung** (§ 6 I Nr. 5 Halbsatz 2, III, V EStG und Vorschriften des UmwStG), um die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden

Welche nichtsteuerlichen Kriterien können bei der nationalen Standortwahl eines Unternehmens von Bedeutung sein?

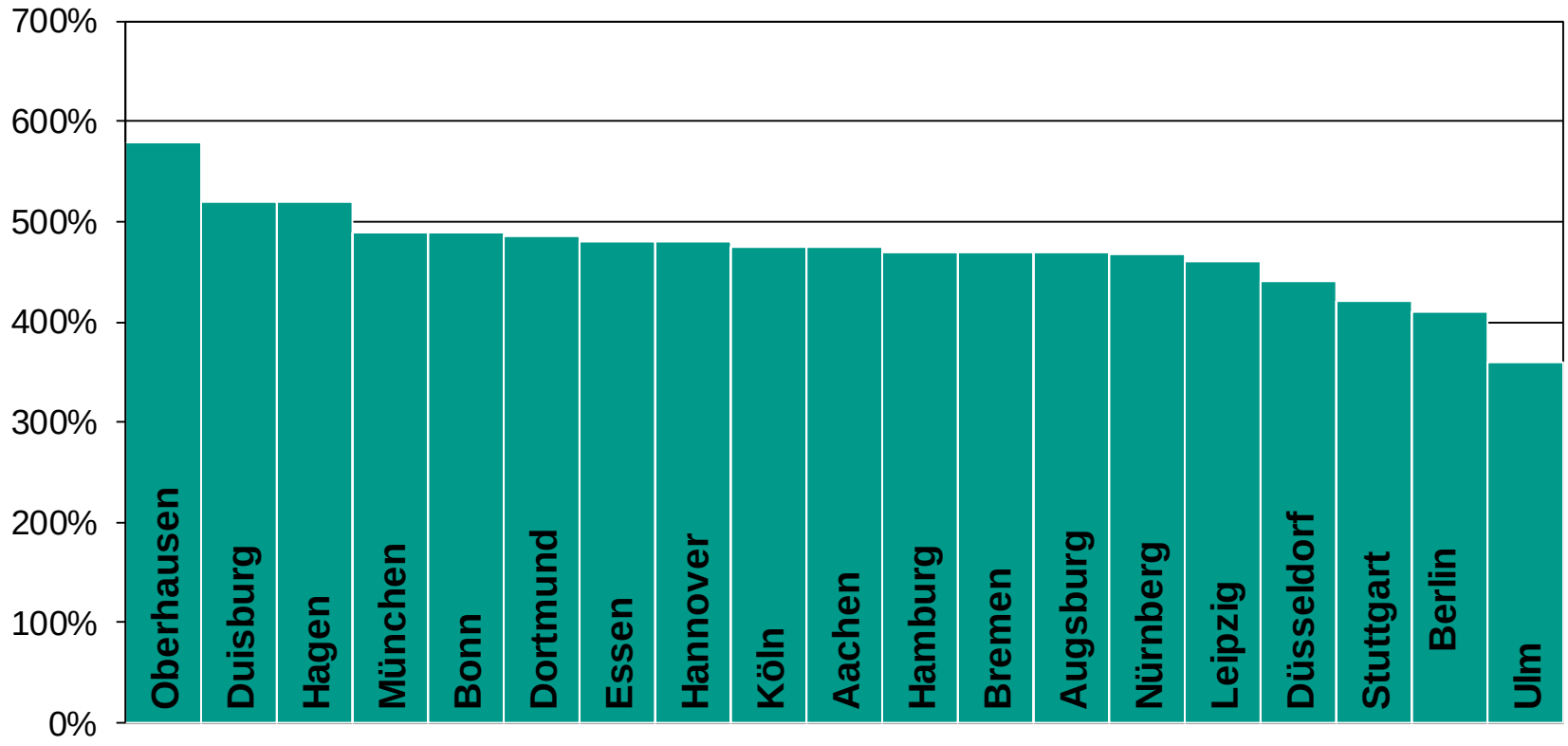
Lösung

- Nähe zu Beschaffungsmärkten (z. B. Rohstoffangebot/-preise)
- Nähe zu Absatzmärkten
- Wettbewerbsintensität durch Konkurrenzunternehmen
- Angebot und Lohnniveau geeigneter Arbeitskräfte
- Attraktivität für Arbeitnehmer (z. B. Freizeitangebot, Lebenshaltungskosten, Bildungsangebot)
- Angebot und Preis geeigneter Betriebsgrundstücke/-gebäude
- Infrastruktur (Verkehrsanbindung, Telekommunikation)
- Subventionen

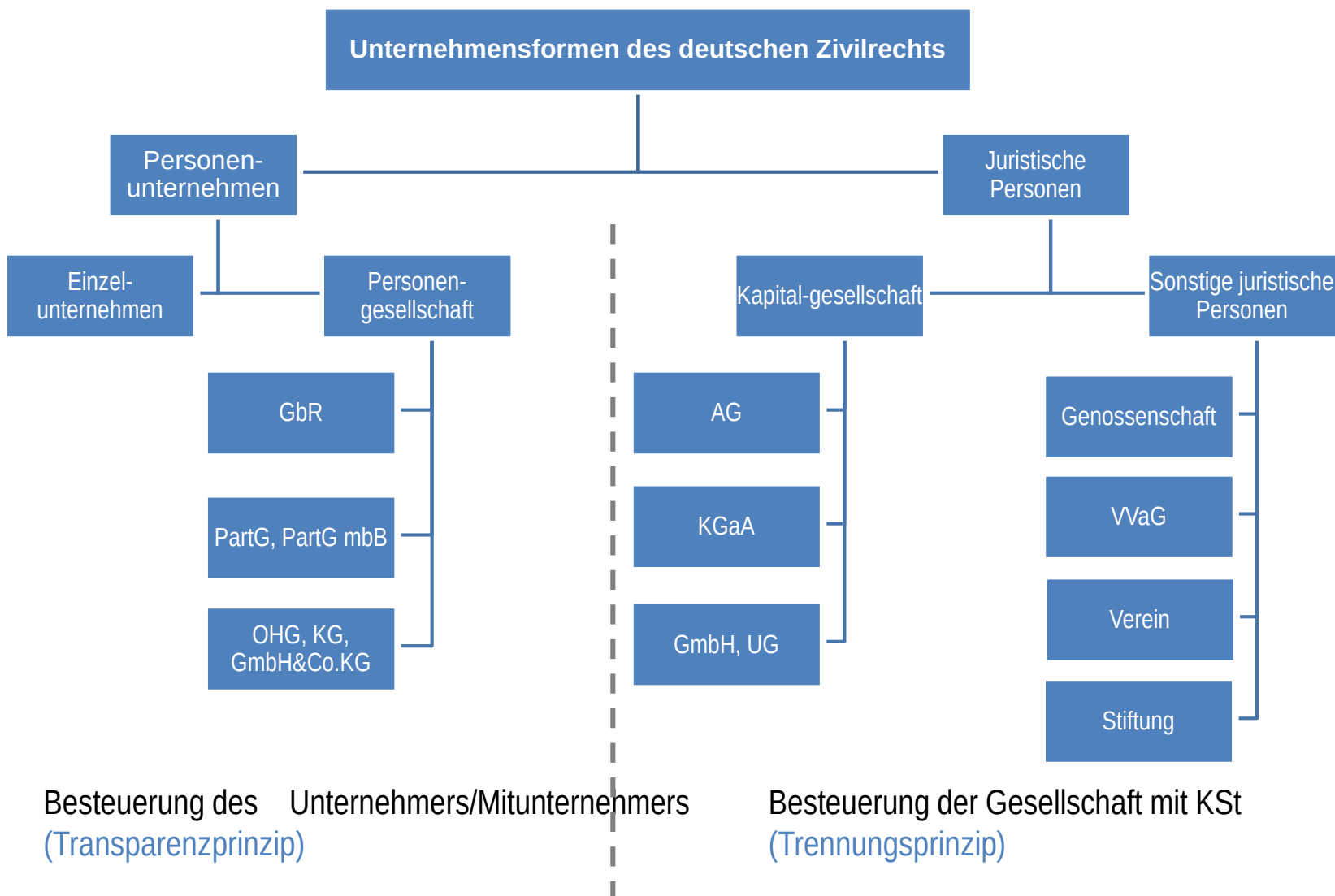
Welche steuerlichen Kriterien können bei der nationalen Standortwahl eines Unternehmens von Bedeutung sein?

Lösung

- GewSt-Hebesatz der Gemeinde
- GrSt-Hebesatz der Gemeinde
- GrESt-Satz des Landes
- Höhe spezieller kommunaler Steuern (z. B. Vergnügungssteuer, Hotelsteuer)
- Sonderabschreibungen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG)



Quelle: DIHK (2018)



Kapitalgesellschaften:

- Europäische Gesellschaft (Societas Europaea - SE) (EG-Verordnung 2157/2001)
- Europäische Einpersonengesellschaft (Societas Unius Personae - SUP) (in Planung)

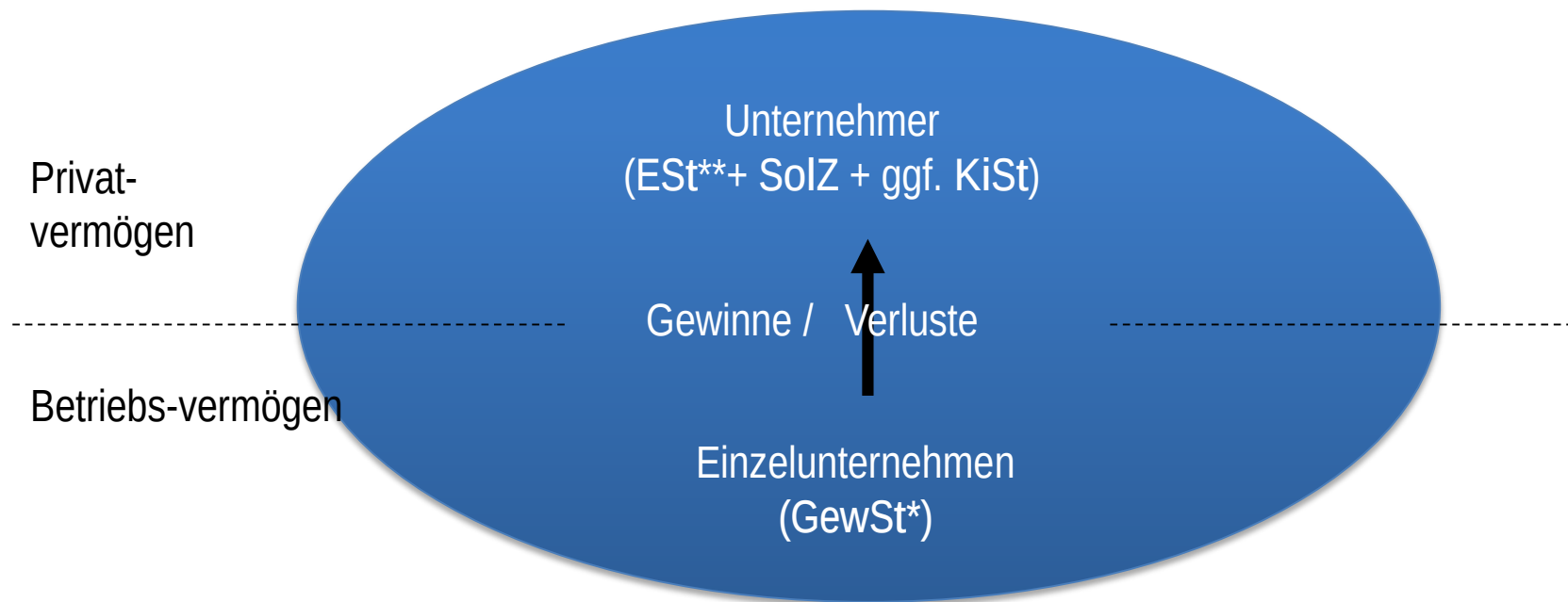
Andere Körperschaften:

- Europäische Genossenschaft (Societas Cooperativa Europaea - SCE) (EG-Verordnung 1435/2003)
- Europäische Stiftung (Fondatio Europaea - FE) (in Planung)

- **EuGH-Urteil:** Eine Gesellschaft, die in einem Staat gegründet wurde (Sitzstaat), muss auch in anderen EU-Staaten anerkannt werden, wenn sie ihre tatsächliche Geschäftsführung in diesen Staat verlegt und das Recht des Sitzstaates eine solche Verlegung zulässt (EuGH vom 05.11.2002 - Rs. C-280/00 – „Überseering“).
- **Rechtsfolgen:**
 - Rechtsformen einiger EU-Staaten (z. B. niederländische Rechtsformen NV und BV) können auch für Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsführung in Deutschland verwendet werden.
 - Seit 2008 lässt auch deutsches Recht eine Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland zu, so dass deutsche Rechtsformen auch im Ausland verwendet werden können.
 - Für solche Rechtsformen ist weiterhin das Gesellschaftsrecht des Sitzstaates anwendbar.
 - Jedoch ist das Steuerrecht des Staates anwendbar, indem das Unternehmen seine tatsächliche Geschäftsführung hat.

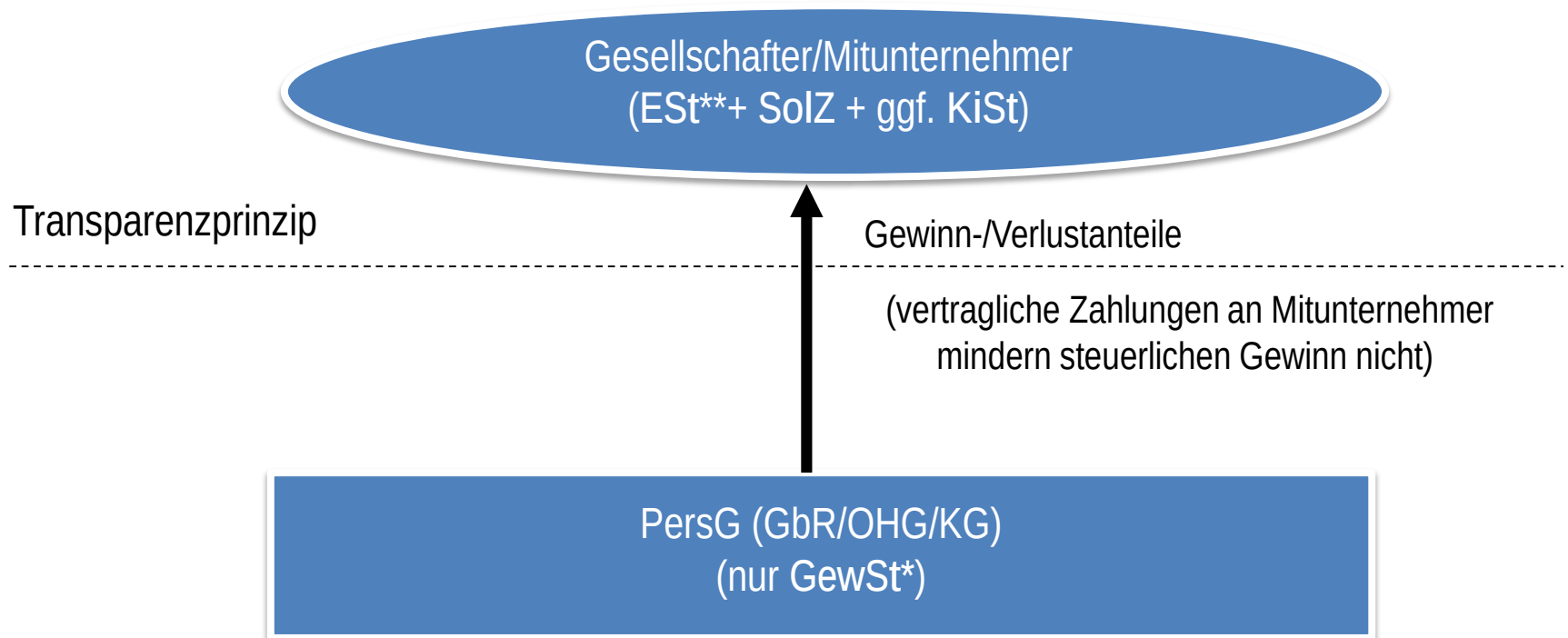
- Betriebswirtschaftliche, zivilrechtliche und steuerliche Aspekte
- Besteuerung des Unternehmens und Besteuerung der Unternehmer/Gesellschafter
- Laufende Besteuerung und Besteuerung aperiodischer Vorgänge (insbesondere Unternehmens- bzw. Beteiligungsverkäufe)
- Finanzierungsform des Unternehmens (die steuerlichen Folgen der Rechtsform hängen stark von der Finanzierungsform ab)

	PersG	KapG	Vorteilhaftig-keit
Haftung	GbR/OHG: volle Haftung KG: Haftung des Komplementärs GmbH & Co. KG: beschränkte Haftung	AG/GmbH/GmbH & Co. KGaA: beschränkte Haftung KGaA: Haftung des Komplementärs	GmbH & Co. KG, KapG
Geschäftsführung	GbR/OHG/KG: nur durch Gesellschafter GmbH & Co. KG: durch Geschäftsführer (Fremdorganschaft möglich)	AG/GmbH/GmbH & Co. KGaA: durch Vorstand/Geschäftsführer (Fremdorganschaft möglich) KGaA: nur durch Komplementär	GmbH & Co. KG, KapG
Mitbestimmung der Arbeitnehmer	GbR/OHG/KG: keine GmbH & Co. KG: ab 2000 Arbeitn.	ab 500 Arbeitnehmer	PersG
Gestaltungsfreiheit der Satzung	hoch	GmbH: mittel AG: gering	PersG
Formerfordernisse für Gründung und Gesellschafterbeschlüsse	niedrig	GmbH: mittel AG: hoch	PersG
Offenlegungs- und prüfungspflichten	GbR/OHG/KG: gering GmbH & Co. KG: je nach Umsatz, Bilanzsumme und Arbeitnehmerzahl	je nach Umsatz, Bilanzsumme und Arbeitnehmerzahl	PersG
Mindestkapital	GbR/OHG/KG: Null GmbH & Co. KG: 25.000 €	UG: 1 € GmbH: 25.000 € AG/KGaA: 50.000 €	PersG
Finanzierung über den Kapitalmarkt	nur über Anleihen	GmbH: nur über Anleihen AG/KGaA: über Aktien und Anleihen	AG/KGaA



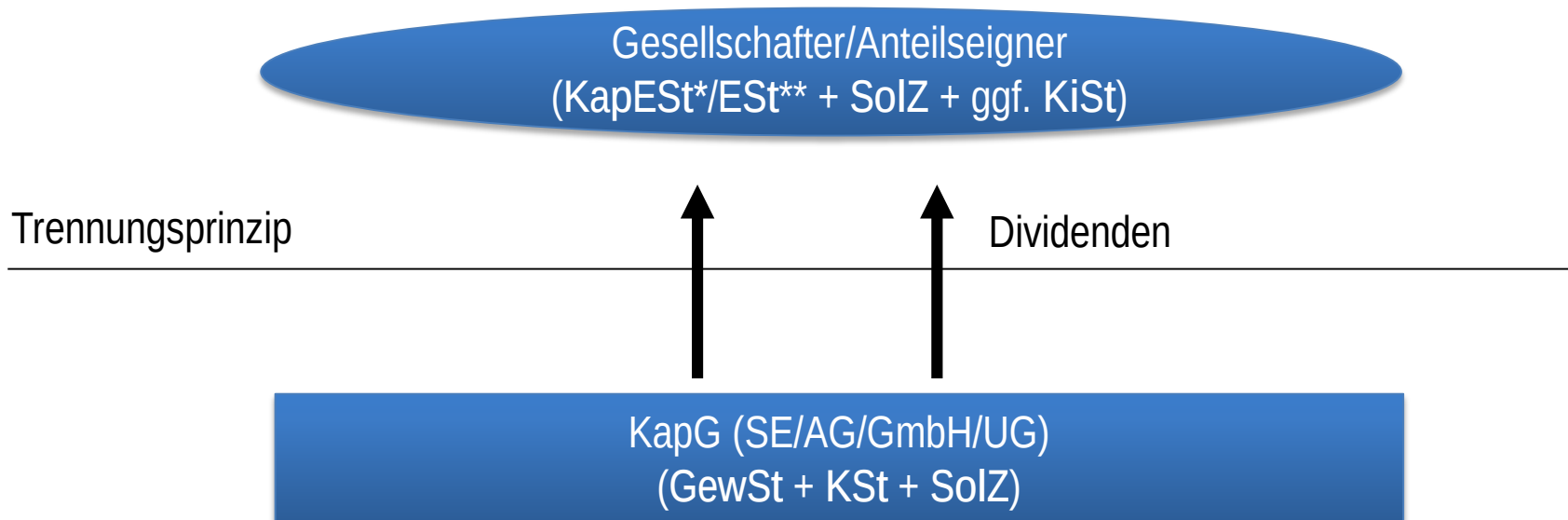
* Freibetrag von 24.500 € (§ 11 I GewStG)

** pauschalierte Anrechnung der GewSt (§ 35 EStG), ggf. niedrigerer Thesaurierungssteuersatz (§ 34a EStG)



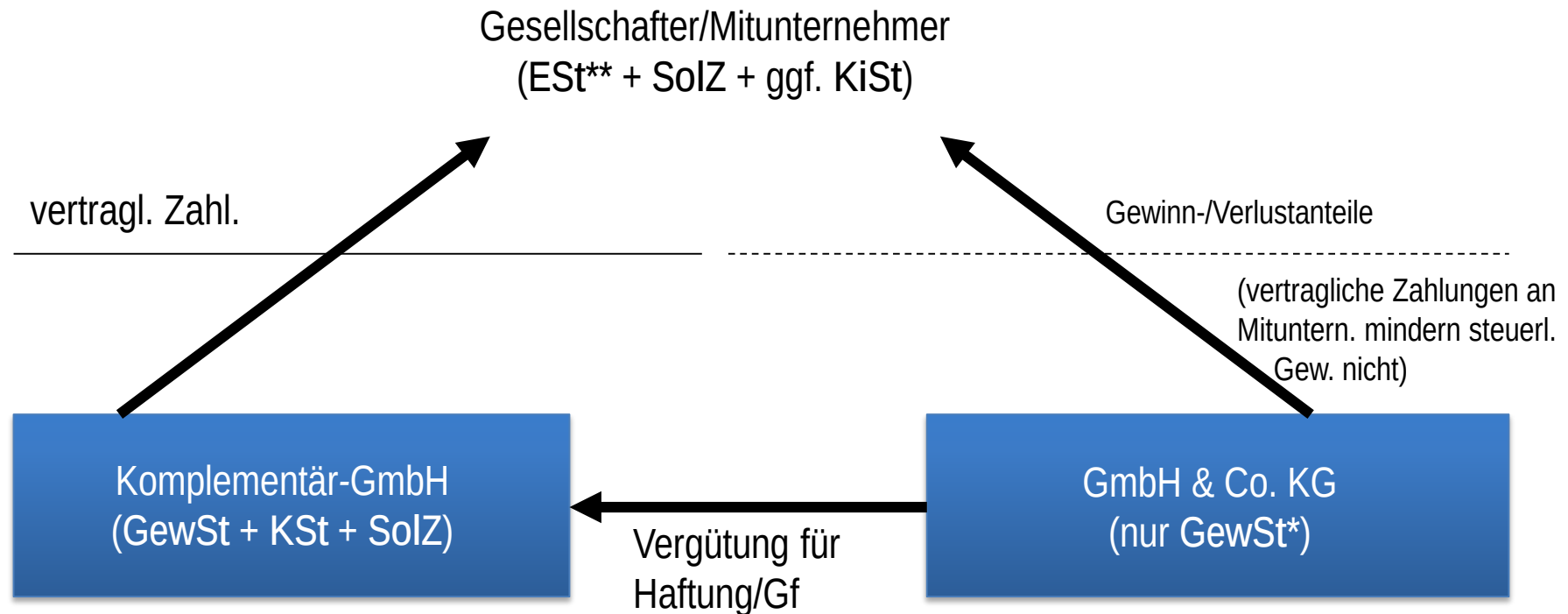
* Freibetrag von 24.500 € (§ 11 I GewStG)

** pauschal. Anrechnung der anteiligen GewSt der PersG (§ 35 EStG), ggf. niedrigerer Thesaurierungssteuersatz (§ 34a EStG)



* bei Dividendenbezügen im Privatvermögen

** bei vertraglichen Zahlungen (z. B. GF-Gehalt, Mieten, Zinsen)



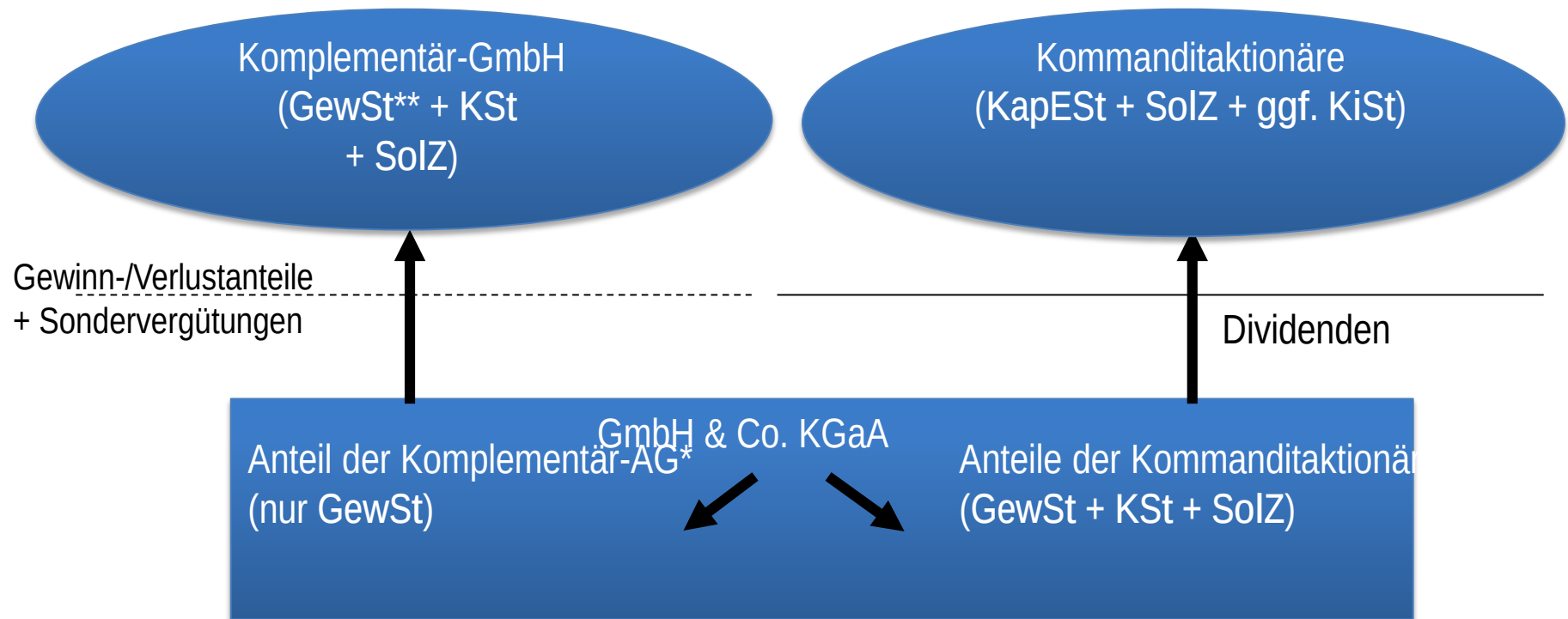
* Freibetrag von 24.500 € (§ 11 I GewStG)

** anteilige pauschal. Anrechnung der GewSt der KG (§ 35 EStG), ggf. niedrigerer
34a EStG)

Thesaurierungssteuersatz (§

Besonderheiten einer typischen GmbH & Co. KG im Vergleich zur GbR bzw. OHG

- Mitunternehmer haben immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 III Nr. 2 EStG)
- Es besteht immer GewSt-Pflicht (§ 2 I GewStG i.V.m. § 15 III Nr. 2 EStG)
- Es gelten die strengen Buchführungspflichten der KapG (§ 264a HGB i.V.m. § 140 AO)
- Kommanditisten können Verluste bei negativem Kapitalkonto nicht geltend machen (§ 15a EStG)
- Kommanditisten haben immer Sonderbetriebsvermögen (Anteile an Komplementär-GmbH → Sonderbilanzen müssen erstellt werden)



* Gewinnanteile und Sondervergütungen mindern KSt-Einkommen der KGaA (§ 9 Nr. 1 KStG), nicht jedoch Gewerbeertrag (§ 8 Nr. 4 GewStG)

** Kürzung gem. § 9 Nr. 2a GewStG (führt i.d.R. zu gewerbesteuerlichem Verlust)

Welche nichtsteuerlichen Vorteile können aus Sicht der Gründungsgesellschafter für eine GmbH & Co. KGaA im Vergleich zu den anderen Rechtsformen für Kapitalgesellschaften sprechen?

Lösung

- Im Gegensatz zur GmbH ist eine leichtere Übertragbarkeit der Anteile und eine Börsennotierung möglich.
- Anders als bei normaler KGaA ist keine natürliche Person erforderlich, die unbeschränkt haftet.
- Nach einer Börsennotierung können die Gründungsgesellschafter ihren dominierenden Einfluss sichern, indem sie alleinige Gesellschafter der Komplementär-GmbH bleiben (dieser kann Geschäftsführungsbefugnis bei KGaA nicht entzogen werden)

ESt-Satz	PersG (Regel- besteuerung)	PersG (The- saurierungsbeg.)	KapG
0,00	0,00	nicht empfehlenswert	29,83
10,00	10,55	nicht empfehlenswert	29,83
20,00	21,07	nicht empfehlenswert	29,83
25,00	26,34	nicht empfehlenswert	29,83
28,25	29,77	29,77	29,83
28,42	29,95	29,83	29,83
30,00	31,62	30,33	29,83
40,00	42,17	33,99	29,83
42,00	44,28	34,82	29,83
45,00	47,44	36,16	29,83

Annahme: GewSt-Hebesatz 400%

ESt-Satz	PersG (Regelbesteuerung)	PersG (The-saurierungsbeg.)	KapG
0,00	0,00	nicht empfehlenswert	29,83
10,00	10,55	nicht empfehlenswert	37,23
20,00	21,07	nicht empfehlenswert	44,63
25,00	26,34	nicht empfehlenswert	48,33
28,25	29,77	42,77	48,33
30,00	31,62	43,23	48,33
40,00	42,17	46,21	48,33
42,00	44,28	46,89	48,33
45,00	47,44	47,98	48,33

Annahme: GewSt-Hebesatz 400%

	PersG	KapG	Vorteilhaftigkeit
Ertragsteuern bei Thesaurierung	GewSt + ESt (Anrechnung GewSt, ggf. Thesaurierungs- begünstigung) + SolZ + ggf. KiSt	GewSt + KSt + SolZ	i.d.R. KapG
Ertragsteuern bei Entnahme / Ausschüttung	keine (außer bei Nachversteuerung)	KapESt (Abgeltung) oder ESt (ggf. TEV) + SolZ + ggf. KiSt	i.d.R. PersG
GewSt-Freibetrag	Freibetrag von 24.500 €	kein Freibetrag	PersG

	PersG	KapG	Vorteilhaftigkeit
Leistungs- vergütungen an Gesellschafter	mindern GewE und Einkommen nicht	mindern GewE und Einkommen der KapG (soweit keine vGA), gehen in Einkommen der Gesellschafter ein	KapG
Refinanzierungs- aufwendungen der Gesellschafter	mindern GewE und Einkommen	mindern GewE und Einkommen der KapG nicht, mindern Einkom-men der Gesellschafter nicht (bei Abgeltung) oder nur zu 60% (bei TEV)	PersG
Anteilsverkäufe der Gesellschafter	steuerpflichtig (ggf. Freibetrag und Tarif- ermäßigung)	voll steuerpflichtig (bei Abgeltung) oder zu 60% steuerpflichtig (TEV)	abhängig vom Einzelfall
Beteiligungs-erträge der Gesellschaft	zu 60% steuerpflichtig (TEV)	zu 5% steuerpflichtig (Freistellungs-verfahren)	KapG

	PersG	KapG	Vorteilhaftigkeit
Inner-periodische Verlust-verrechnung	Verluste mindern Eink. der Gesellschafter	Verluste mindern Eink. der Gesellschafter nicht	PersG
Verlust-rücktrag	je Gesellschafter bis 1 Mio. €/2 Mio. €	insgesamt nur bis 1 Mio. €	PersG
Verlustvortrag	Abzug je Gesellschafter bis 1 Mio. €/2 Mio. €, darüber hinaus nur zu 60%	Abzug insgesamt bis 1 Mio. €, darüber hinaus nur zu 60%	PersG

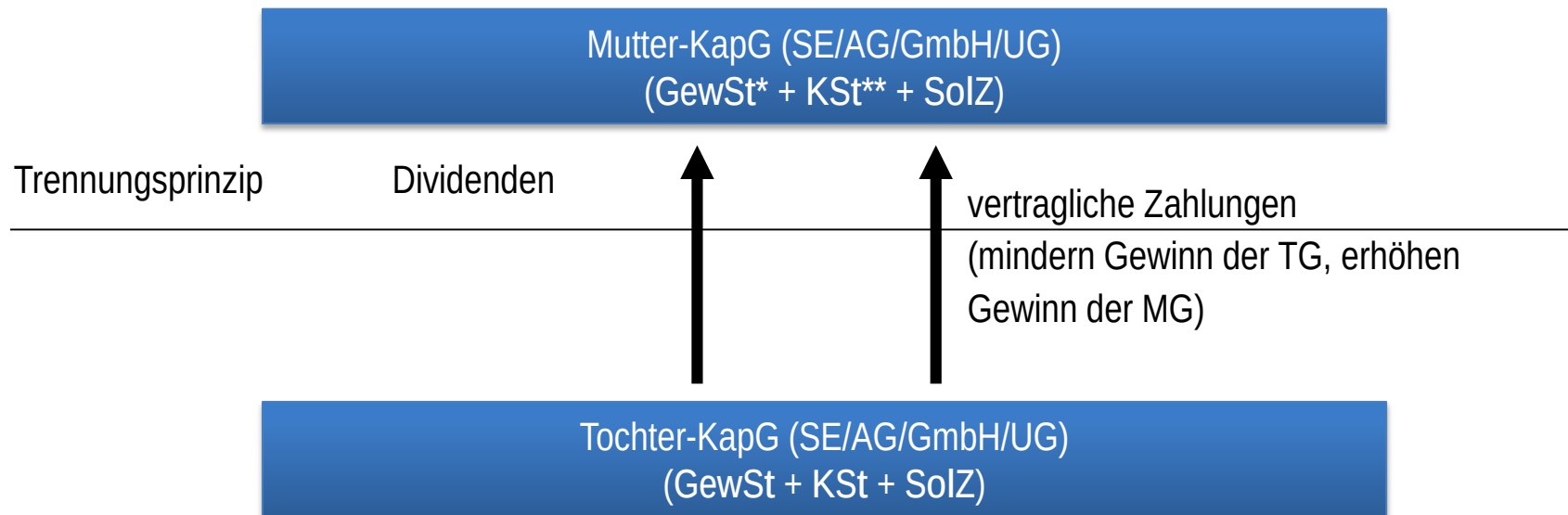
Welche Informationen benötigt ein Steuerberater um für ein Unternehmen die steuerlich vorteilhafte Rechtsform zu bestimmen?

Lösung

- Art der Geschäftstätigkeit (insb. gewerblich/nicht gewerblich)
- Höhe der Beteiligungen der Gesellschafter
- Voraussichtliche Höhe der erwarteten Gewinne/Verluste und der sonstigen Einkünfte der Gesellschafter
- Voraussichtliche Gewinnverwendung (Reinvestition im Unternehmen oder Ausschüttung/Entnahme)
- Voraussichtliche Höhe der Refinanzierungskosten der Gesellschaft und der Gesellschafter
- Leistungsbeziehungen zw. Gesellschaft und Gesellschafter
- Voraussichtliche Höhe der Beteiligungserträge des Unternehmens
- Geplante Anteilsübertragungen der Gesellschafter (Verkäufe, Vererbungen, Schenkungen)

- **Entscheidungsdeterminanten sind häufig gegenläufig** → Gewichtung erforderlich, Gewichtung ist jedoch schwierig, da:
 - Einige Entscheidungsdeterminanten nur schwer quantifizierbar sind
 - Unterschiedliche persönliche Präferenzen bei Gesellschaftern bestehen können
 - Persönliche Präferenzen sich im Zeitablauf ändern können
- **Häufige gesetzliche Änderungen** können dazu führen, dass steueroptimale Rechtsform schon nach wenigen Jahren nicht mehr optimal ist

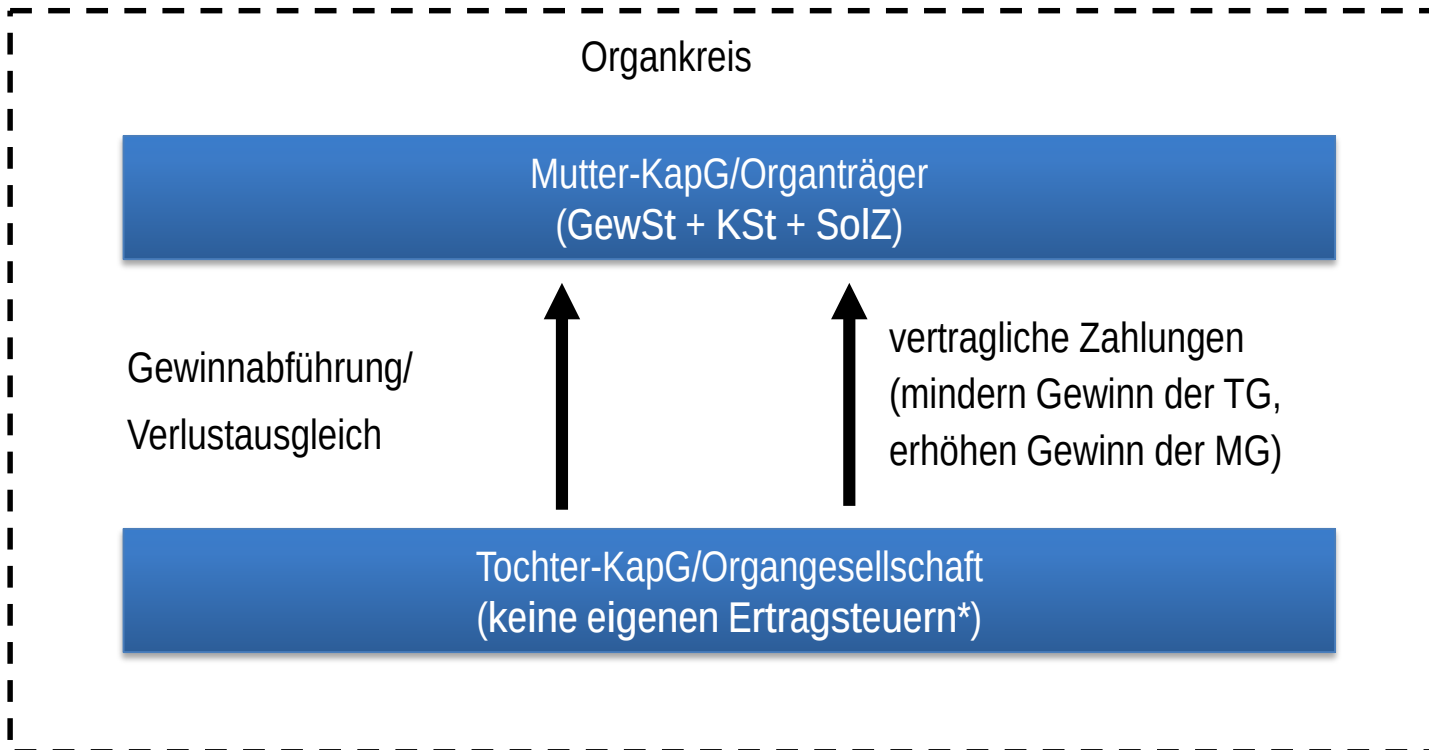
Grundstruktur der Besteuerung eines Kapitalgesellschaftskonzerns ohne Organschaft



* Dividenden ab Beteiligung von 15% zu 95% freigestellt (§ 8b I, V KStG i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG)

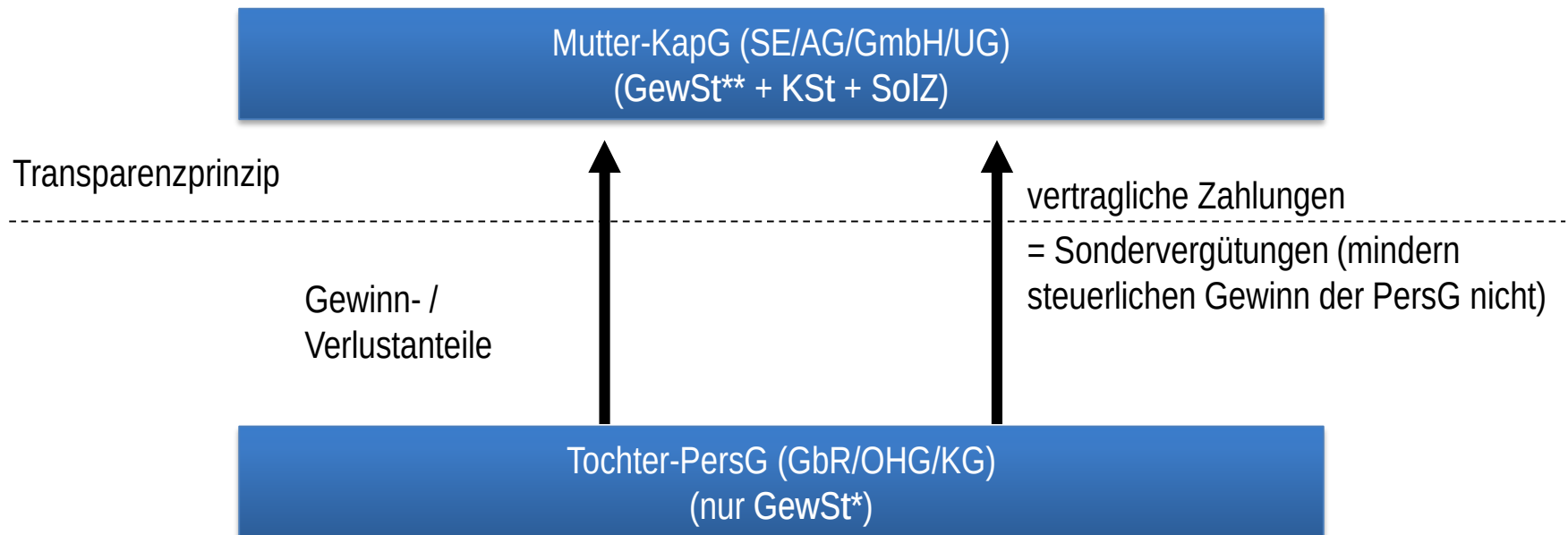
** Div. ab Beteiligung von 10% zu 95% freigestellt (§8b I, IV, V KStG)

Grundstruktur der Besteuerung eines Kapitalgesellschaftskonzerns ohne Organschaft



* jedoch Ermittlung der Einkünfte und des Gewerbeertrags

Grundstruktur der Besteuerung eines Konzerns mit Mutter-Kapitalgesellschaft und Tochter-Personengesellschaft



* Freibetrag von 24.500 € (§ 11 I GewStG)

** Kürzung um Gewinnanteile aus Tochter-PersG (§ 9 Nr. 2 GewStG), Hinzurechnung von Verlustanteilen (§ 8 Nr. 8 GewStG)

Rechtsformvergleich bezügl. Steuerarten und Steuertarife (bei Konzern mit Mutter-Kapitalgesellschaft)

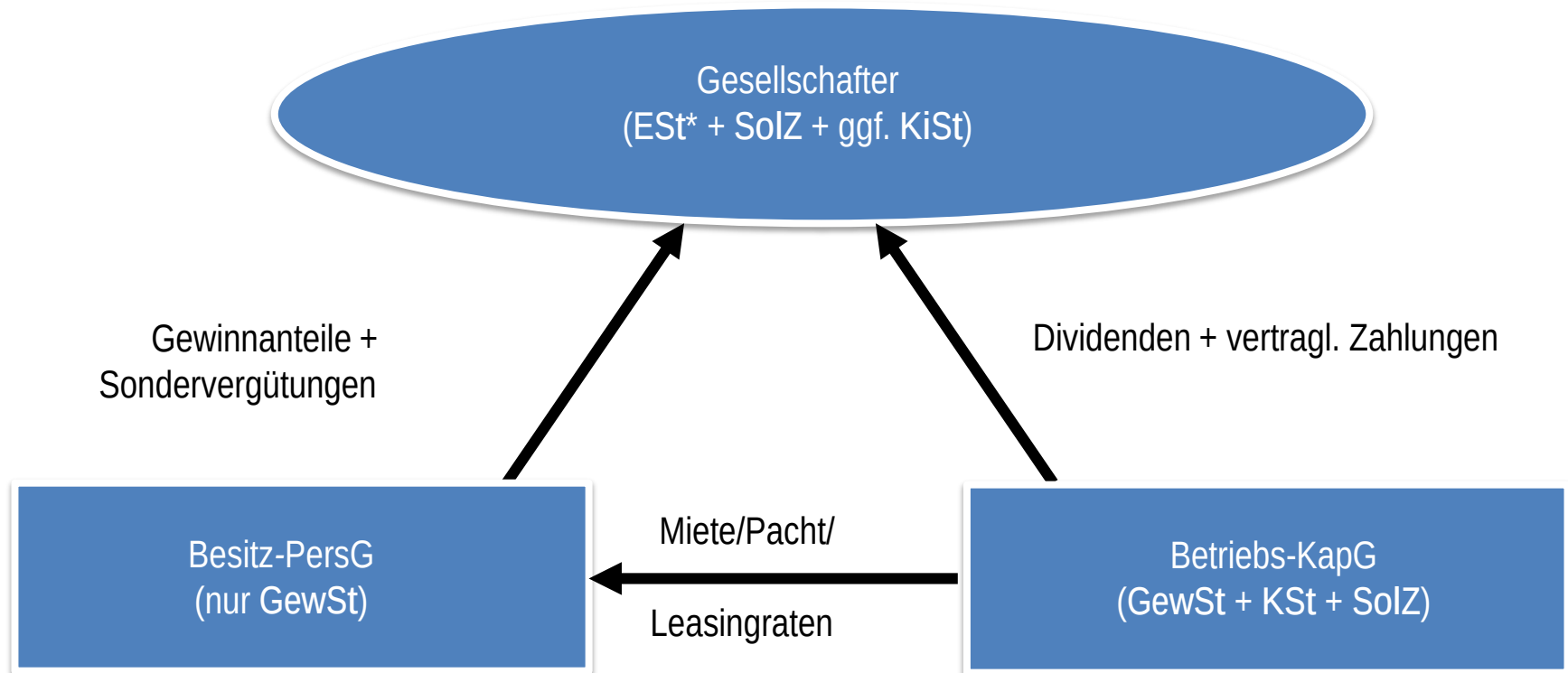
	Tochter-PersG	Tochter-KapG	Tochter-OG
Ertragsteuern bei Thesaurierung	GewSt + KSt + SolZ		
Ertragsteuern bei Entnahme/Ausschüttung	keine	5% der Ausschüttungen unterliegen KSt + GewSt (Freistellungsverfahren)	keine
GewSt-Tarif	Freibetrag von 24.500 €	kein Freibetrag	
GewSt-Zerlegung	Getrennte Zerlegung für MG und TG		einheitl. Zerlegung für Organkreis

Rechtsformvergleich bezügl. Bemessungsgrundlagen (bei Konzern mit Mutter-Kapitalgesellschaft)

	Tochter-PersG	Tochter-KapG	Tochter-OG
Leistungs- vergütungen an MG	mindern GewE und Eink. der TG nicht	mindern GewE (ggf. gewerbest. Hinzu-rechn.) und Eink. der TG, gehen in GewE und Eink. der MG ein	mindern GewE (keine gewerbest. Hinzu-rechn.) und Eink. der TG, gehen in GewE und Eink. der MG ein
Verkauf der Beteiligung an TG	voll steuerpflichtig bei GewSt und KSt	zu 95% bei GewE und Eink. freigestellt (Freistellungsverfahren)	

Rechtsformvergleich bezüglich Verlustverrechnung (bei Konzern mit Mutter-Kapitalgesellschaft)

	Tochter-PersG	Tochter-KapG	Tochter-OG
innerperio-dische Verlust-verrechnung	keine Verlustver-rechnung bei GewSt, sofortige Verlustverrechnung bei KSt	keine Verlustver-rechnung	sofortige Verlust-verrechnung bei GewSt und KSt
Verlust-rücktrag bei KSt	zusammen nur bis 1 Mio. €	bei MG und TG jeweils bis 1 Mio. €	zusammen nur bis 1 Mio. €



* pauschal. Anrechnung der GewSt der Besitz-PersG (§ 35 EStG), Dividenden sind zu 40% freigestellt (EStG)

(TEV, § 3 Nr. 40)

Welche nichtsteuerlichen Vorteile können aus Sicht der Gesellschafter für eine Betriebsaufspaltung sprechen?

Lösung

- Schutz des wesentlichen Betriebsvermögens vor betriebsbedingten Haftungs- und Insolvenzrisiken
- Trennung von Vermögensverwaltung und unternehmerischer Verantwortung
- Schutz vor unerwünschter Einsichtnahme und Einflussmöglichkeiten Dritter in das Vermögen (z. B. durch Fremdgeschäftsführer, Aufsichtsrat)
- Vermeidung von Offenlegungspflichten bezüglich des wesentlichen Betriebsvermögens
- Erreichung der Einstufung des Betriebsunternehmens als Kleinst-Kapitalgesellschaft oder kleine Kapitalgesellschaft (aufgrund der geringeren Bilanzsumme) und somit Verringerung der Prüfungs- und Offenlegungspflichten
- Erleichterung des Unternehmensverkaufs (ggf. getrennter Verkauf der Betriebs-KapG und des wesentlichen Betriebsvermögens)
- Erleichterung der Unternehmensnachfolge (ggf. Übertragung der Betriebs-KapG und des wesentlichen Betriebsvermögens auf unterschiedliche Nachfolger oder zu unterschiedlichen Zeitpunkten)

- **Sachliche Verflechtung** (H 15.7 IV, V EStH): Besitz-PersG überlässt Betriebs-KapG mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage miet- oder pachtweise
- **Personelle Verflechtung** (R 15.7 VIII EStR; H 15.7 IV, VI EStH): hinter Besitz- und Betriebsunternehmen stehende Personen haben einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen
➔ Personen, die die Besitz-PersG beherrschen, sind in der Lage, in Betriebs-KapG ihren Willen durchzusetzen

- Besitz-PersG ist über Betriebs-KapG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt
 - ➔ Besitz-PersG erzielt trotz rein vermögensverwaltender Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb (H 15.7 IV EStH)
 - ➔ Besitz-PersG unterliegt GewSt
- Anteile an Betriebs-KapG gehören bei Besitz-PersG zum notwendigen BV oder zum SBV der Mitunternehmer
 - ➔ Dividenden unterliegen nicht Abgeltungsteuer sondern TEV
 - ➔ Verkäufe von Anteilen an Betriebs-KapG unterliegen GewSt

- Beteiligung an fremdem Handelsgewerbe (z. B. an Einzelunternehmen, OHG, GmbH) in Form einer **Vermögenseinlage**
- Sowohl natürliche Personen als auch juristische Personen und Personengesellschaften können stiller Gesellschafter sein
- **Innengesellschaft** bürgerlichen Rechts:
 - Tritt nach außen i.d.R. nicht in Erscheinung
 - Ist nicht rechtsfähig
- Stiller Gesellschafter **haftet nur mit seiner Einlage**
- Stiller Gesellschafter ist entweder nur am Gewinn/Verlust des Unternehmens beteiligt (typisch stille Gesellschaft) oder auch am Vermögen und somit an den stillen Reserven (atypisch stille Gesellschaft) → **Mitunternehmerisiko**
- Stiller Gesellschafter hat entweder keinen Einfluss auf Geschäftsführungsentscheidungen (typisch stille Gesellschaft) oder beschränkten Einfluss (atypisch stille Gesellschaft) → **Mitunternehmerinitiative**

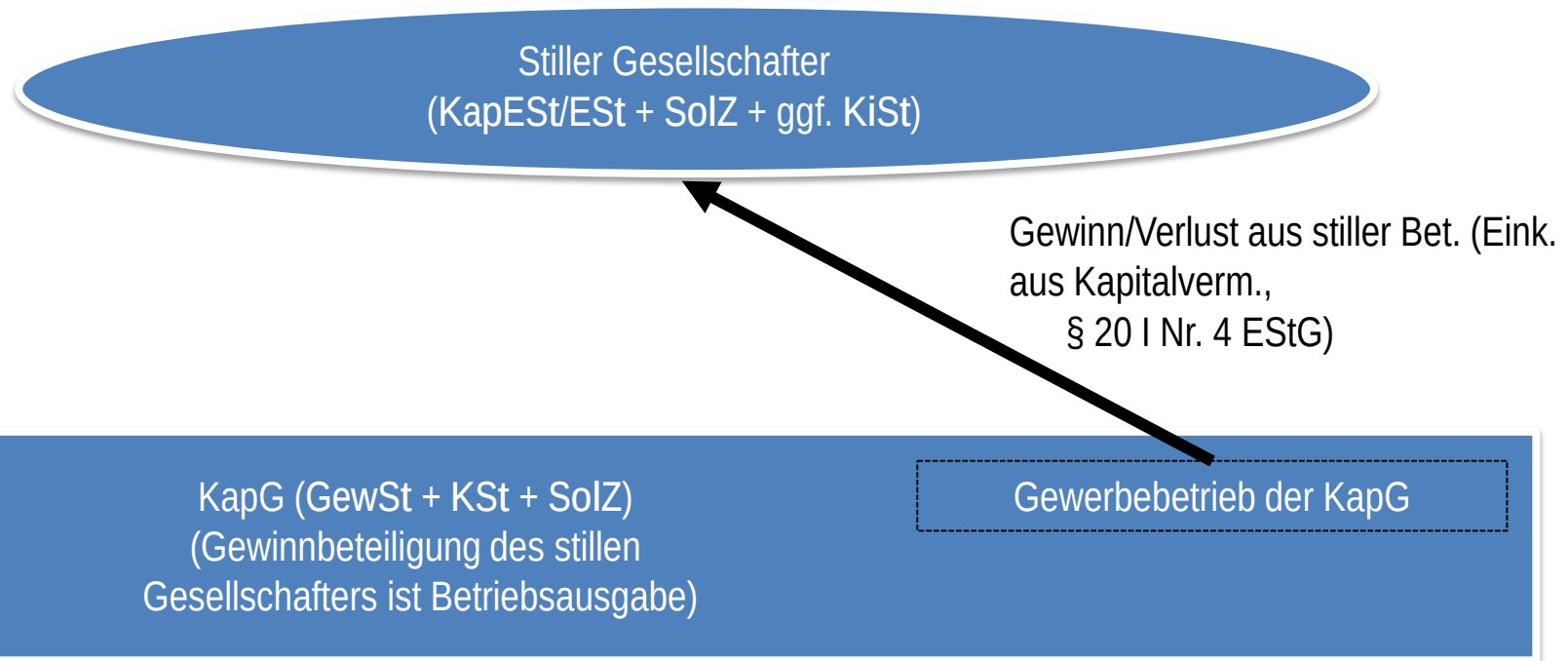
Welche nichtsteuerlichen Vorteile können aus Sicht der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft für eine stille statt eine offene Beteiligung eines neuen Kapitalgebers sprechen?

Lösung

- Stiller Gesellschafter tritt nach außen nicht in Erscheinung
- EK des Unternehmens kann sehr kurzfristig erhöht werden (kaum Formvorschriften)
- Beteiligung des stillen Gesellschafters kann sehr frei gestaltet werden (kaum Einengung durch zwingendes Recht)
- Stiller Gesellschafter hat keinen oder nur geringen Einfluss auf die Geschäftsführung des Unternehmens
- Einsichtsrechte des stillen Gesellschafters können begrenzt werden

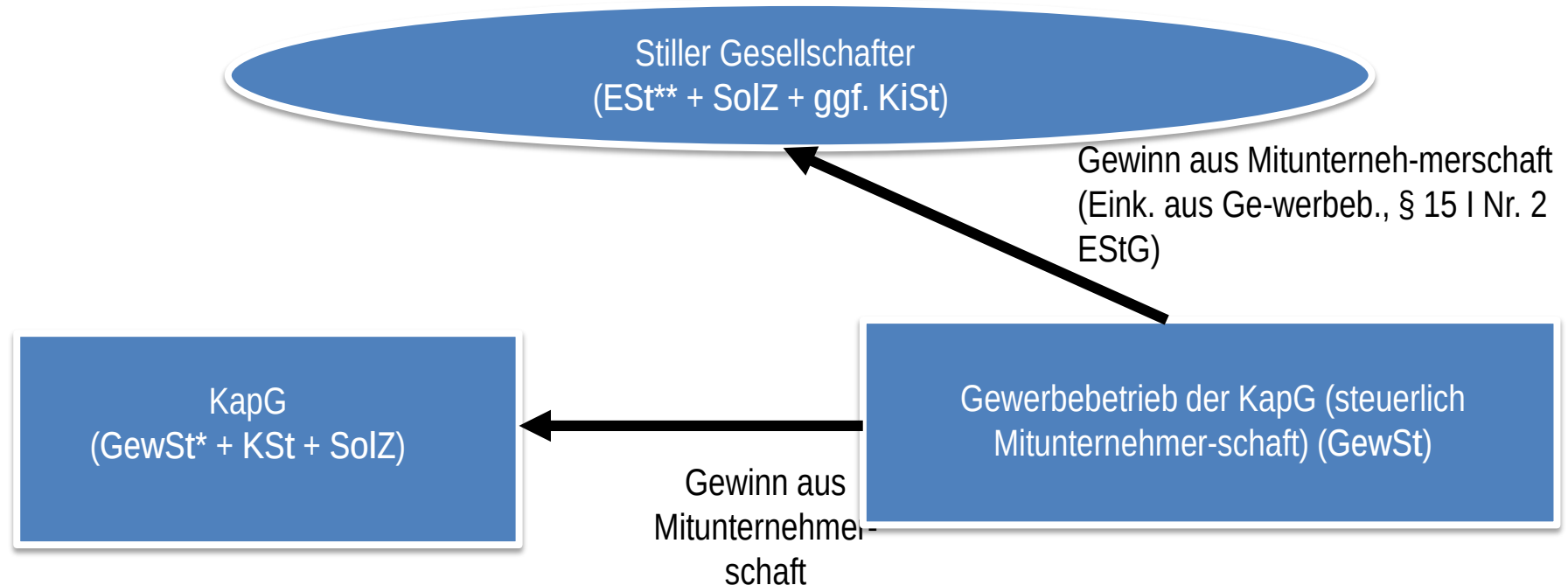
- **Keine Mitunternehmerschaft**, da kein Mitunternehmerrisiko und keine Mitunternehmerinitiative
- Stiller Gesellschafter erzielt
 - Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 I Nr. 4 EStG, falls er Anteile im Privatvermögen hält → unterliegen i.d.R. Steuersatz von 25%
 - bei stiller Beteiligung des Gesellschafters einer KapG an seiner Gesellschaft (bei Beteiligung von mind. 10%) gehen sie jedoch in die SdE ein und unterliegen somit dem individuellen ESt-Satz (§ 32d II Nr. 1 Buchst. b EStG)
 - Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, falls er Anteile im Betriebsvermögen hält
- Gewinnanteile des stillen Gesellschafters mindern als **Betriebsausgaben** den Gewinn
 - bei GewSt jedoch 25%ige Hinzurechnung (gem. § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG bei Überschreiten des Freibetrags von 100.000 €)

Grundstruktur der Besteuerung bei typisch stiller Beteiligung an Kapitalgesellschaft



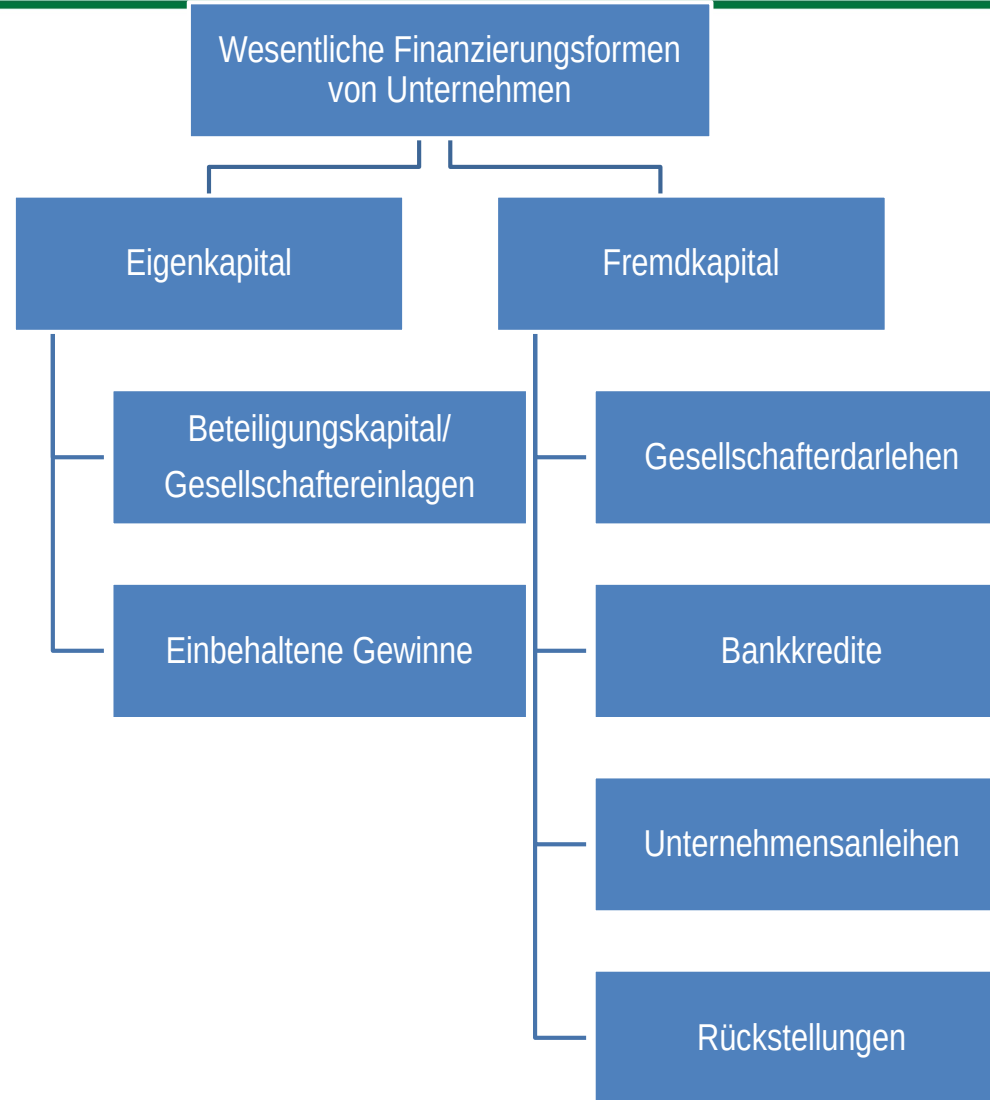
- Stille Gesellschaft wird als **Mitunternehmerschaft** besteuert, da Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative → gilt auch für GewSt (somit Freibetrag von 24.500 €)
- Stiller Gesellschafter wird als **Mitunternehmer** besteuert

Grundstruktur der Besteuerung bei atypisch stiller Beteiligung an Kapitalgesellschaft



* Kürzung um Gewinnanteile aus Mituntern. (§ 9 Nr. 2 GewStG)

** pauschal. Anrechnung der anteiligen GewSt (§ 35 EStG), ggf. niedrigerer Thesaurierungssteuersatz (§ 34a EStG)



- **Einzelunternehmen:** kann mit Unternehmer keine Verträge schließen
 - Finanzierung über Gesellschafterdarlehen nicht möglich
 - Unternehmer kann nur Einlagen leisten
- **PersG:** kann mit Gesellschaftern Darlehensverträge schließen
 - Zinszahlungen an Mitunternehmer mindern zwar den Gesamthandsgewinn der PersG, werden jedoch bei Ermittlung des steuerlichen Gesamtgewinns als Sonderbetriebseinnahmen wieder hinzugerechnet
 - Gesellschafterdarlehen haben weder bei GewSt noch bei ESt/KSt Vorteile gegenüber Gesellschaftereinlagen

	Beteiligungskapital	einbehaltene Gewinne	Gesellschafterdarlehen
Betriebsausgaben der KapG	keine		Zinsen, bei GewE ggf. Hinzurechnung von $\frac{1}{4}$ (§ 8 Nr. 1 GewStG)
Einkünfte der Gesellschafter	Div. unterliegen Abgeltungsteuer (im PV) oder TEV (im BV und bei Antrag nach § 32d II Nr. 3 EStG)	keine Besteuerung	Zinsen unterliegen Abgeltungsteuer (im PV bei Bet. < 10%) oder sind voll steuerpflichtig (§ 32d II Nr. 1 Buchst. b EStG)
Refinanzierungskosten	nicht abzugsfähig (im PV) oder zu 60% abzugsfähig (im BV und bei Antrag nach § 32d II Nr.3 EStG)		kein Abzug bei Abgeltungsverfahren, sonst volle Abzugsfähigkeit

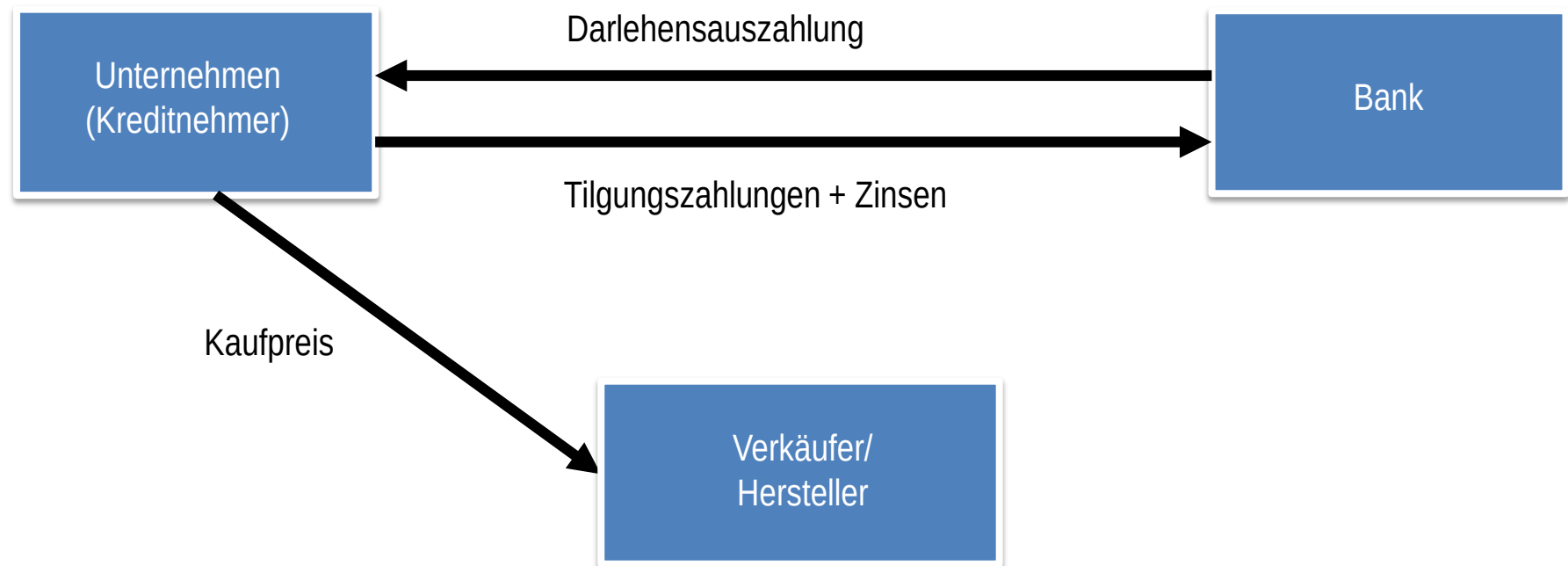
Welche Informationen benötigt ein Steuerberater, um für eine Kapitalgesellschaft die steuerlich vorteilhafte Finanzierung einer Neuinvestition zu bestimmen?

Lösung

- Finanzierungsdauer: kurz- oder langfristige Finanzierung
- Bisherige Finanzierungsstruktur (z. B. EK-Quote)
- Wird Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten
- Beteiligungshöhe der Gesellschafter (wegen 10%-Grenze des § 32d II Nr. 1 Buchst. b EStG und 1%/25%-Grenze des § 32d II Nr. 3 EStG)
- Höhe der Einkünfte oder Höhe der ESt-Sätze der Gesellschafter
- Voraussichtliche Gewinnverwendung (Reinvestition im Unternehmen oder Ausschüttung/Entnahme)
- Voraussichtliche Ertragsschwankungen (insbesondere Häufigkeit und Höhe von Verlusten des Unternehmens)
- Vorhandenes Kapital der Gesellschafter oder Refinanzierungskosten der Gesellschafter
- Voraussichtliche Höhe der Betriebsausgaben, die unter § 8 Nr. 1 GewStG fallen (wegen Freibetrag von 100.000 €)
- Zinssatz, den das Unternehmen für Bankkredite bezahlen müsste (wegen Gefahr von vGA bei unangemessenem Zinssatz)

Vergleich der Finanzierungsalternativen für Tochtergesellschaften im Kapitalgesellschaftskonzern

	Beteiligungskapital	einbehaltene Gewinne	Gesellschafterdarlehen
Betriebsausgaben der TG	keine		Zinsen, bei GewE ggf. Hinzurechnung von $\frac{1}{4}$ (§ 8 Nr. 1 GewStG, nicht bei Organschaft)
Einkünfte/ GewE der MG	5% der Ausschüttungen unterliegen KSt + GewSt (§ 8b V KStG, nicht bei Organschaft)	keine Besteuerung	Zinsen voll steuerpflichtig
Refinanzierungskosten	volle Abzugsfähigkeit, bei GewE ggf. Hinzurechnung von $\frac{1}{4}$ (§ 8 Nr. 1 GewStG)		



$$B_0(K) = \sum_{t=1}^n [-T_t - FK_{t-1} \times z \times (1 - s_z) + AfA_t \times s](1 + i_s)^{-t}$$

B_0 = Belastungsbarwert bezogen auf Periode 0

T_t = Tilgung in Periode t

FK_{t-1} = Stand des Fremdkapitals zum Ende der Periode t-1

z = Bruttozinssatz des Darlehns

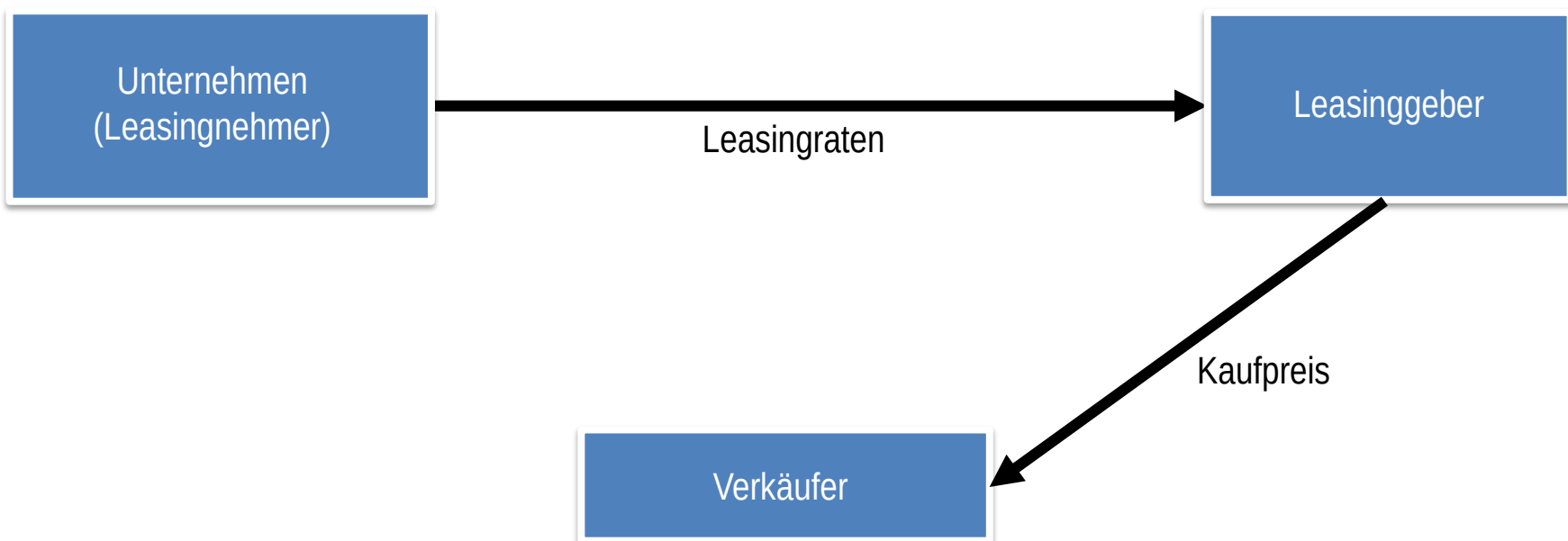
s = kombinierter Ertragssteuersatz

s_z = kombinierter Ertragssteuersatz unter Berücksichtigung der gew.steuerlichen Hinzurechnung bei Zinsen

AfA_t = Abschreibungen in Periode t

i_s = Kalkulationszinssatz nach Steuern

n = Nutzungsdauer des Investitionsobjektes



Bilanzierung bei Zurechnung zum Leasinggeber

Bilanzierung des Leasinggebers:

- Leasingobjekt wird mit AK/HK aktiviert und planmäßig über Nutzungsdauer abgeschrieben.
- Vereinbarte Leasingraten werden periodisch als Einnahme erfasst (keine Aktivierung noch nicht fälliger künftiger Leasingraten).
- Sonderzahlung zu Beginn der Grundmietzeit ist als passiver RAP zu behandeln und über Grundmietzeit ertragswirksam aufzulösen.

Bilanzierung des Leasingnehmers:

- Die gezahlten Leasingraten stellen Aufwand dar (keine Passivierung der noch nicht fälligen künftigen Leasingraten).
- Sonderzahlung zu Beginn der Grundmietzeit ist als aktiver RAP zu behandeln und über Grundmietzeit ertragswirksam aufzulösen.

$$B_0(L) = \sum_{t=1}^n [-L_t \times (1 - s_L) \times (1 + i_s)^{-t}]$$

L_t = Leasingrate in Periode t

s_L = kombinierter Ertragssteuersatz unter Berücksichtigung
der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung bei Leasingraten

Bei einer KapG gilt für die kombinierten Ertragssteuersätze:

$$S = S_{\text{GewSt}} + S_{\text{KSt}} \times (1 + s_{\text{SolZ}})$$

$$s_Z = \frac{3}{4} \times S_{\text{GewSt}} + S_{\text{KSt}} \times (1 + s_{\text{SolZ}})$$

$$s_L = \frac{19}{20} \times S_{\text{GewSt}} + S_{\text{KSt}} \times (1 + s_{\text{SolZ}})$$

Welche Arten von Leistungsvergütungen können zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern vereinbart werden?

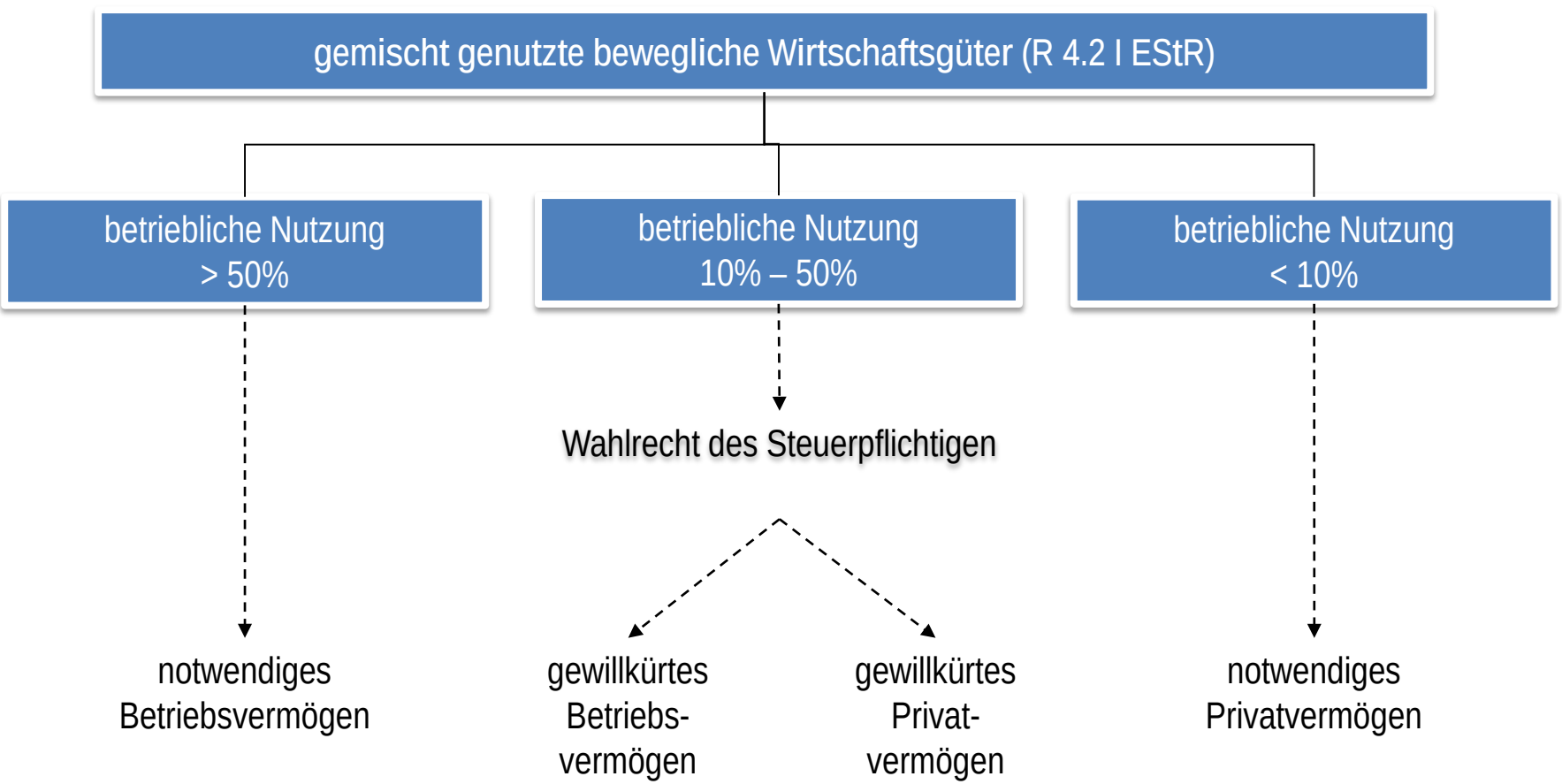
Lösung

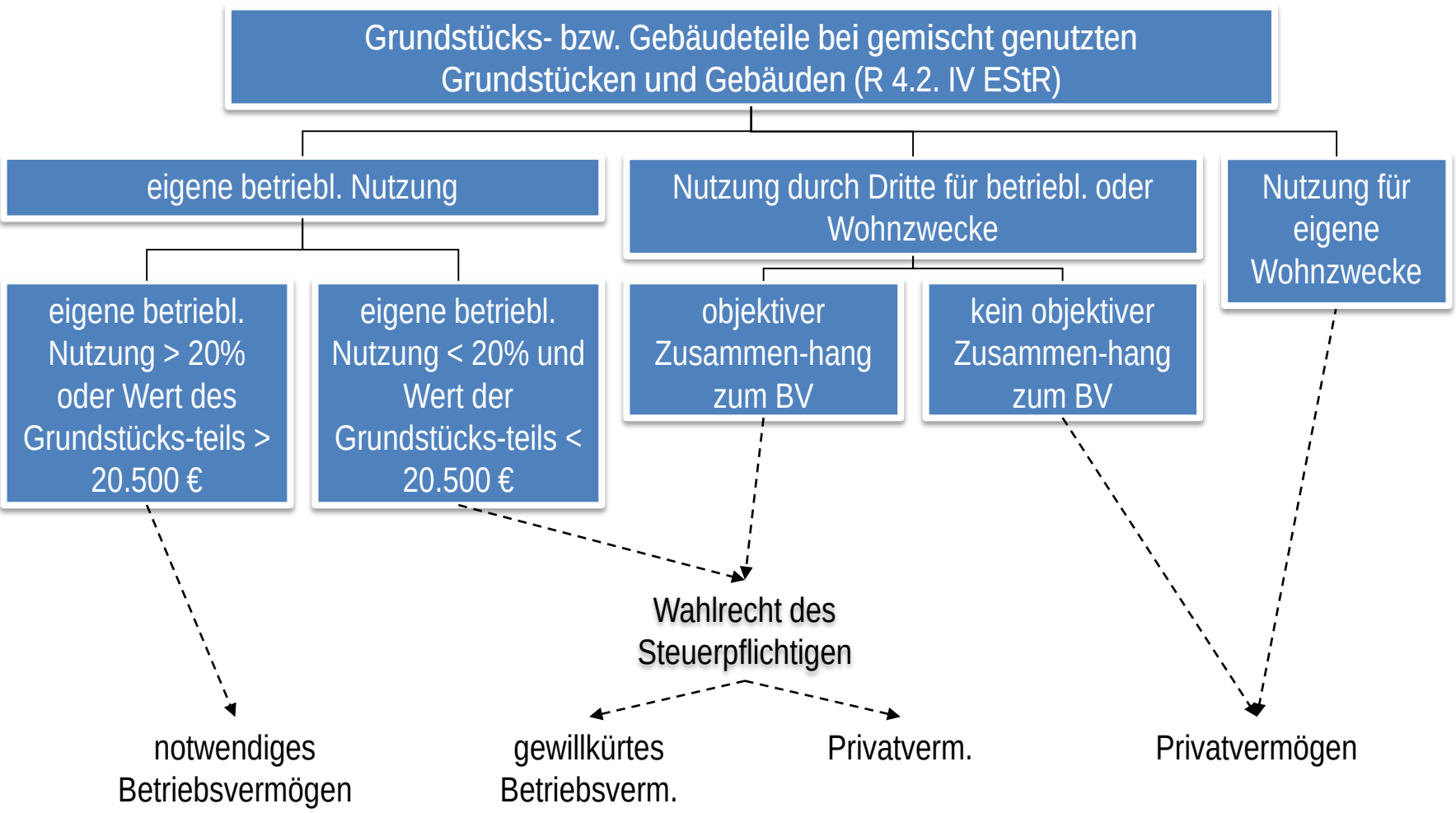
- Zinsen
- Miete/Pacht/Leasing
- Geschäftsführungs- /Arbeitnehmergehälter und Tantiemen
- Aufsichtsrats-/Beiratsvergütungen
- Beraterhonorare
- Lizenzgebühren
- Pensionszahlungen
- Provisionen

Vergleich von Zahlungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter (bei Beteiligung im Privatvermögen)

	Dividenden	Zinsen	Mieten	GF-Vergütung
Betriebs-ausgaben der KapG	nein	ja, jedoch bei GewE ggf. Hinzurechnung von ¼ (§ 8 Nr. 1 GewStG)	ja, jedoch bei GewE ggf. Hinzurechnung von 1/8 bzw. 1/20 (§ 8 Nr. 1 GewStG)	ja
Einkünfte des Gesellschafters	Abgeltungsteuer oder TEV (Antrag nach § 32d II Nr. 3 EStG)	voll steuerpflichtig, kein Abgeltungsverfahren (§ 32d II Nr. 1 Buchst. b EStG)	voll steuerpflichtig	
Ausgaben des Gesellschafters	nicht abzugs-fähig (bei Abgeltungs-verfahren) oder zu 60% abzugs-fähig (bei An-trag nach § 32d II Nr.3 EStG)	voll abzugsfähig		

- Wahl der Gewinnermittlungsart (Bilanz oder EÜR), falls keine Buchführungspflicht besteht
- Bei Personenunternehmen Wahl der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder Privatvermögen (gewillkürtes Betriebsvermögen, R 4.2 I EStR)
- Ansatz- und Bewertungswahlrechte in der StB und zum Teil auch in der EÜR (sog. Steuerbilanzpolitik, § 248 ff. HGB, § 5 ff. EStG)
- Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags des § 7g I EStG
- Wahl der Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen (§ 34a EStG)
- Antrag auf vorzeitige Nachversteuerung von begünstigt besteuerten Gewinnen (§ 34a EStG)
- Antrag auf Begrenzung des Verlustrücktrags (§ 10d I EStG)
- Antrag auf Anwendung des TEV gem. § 32 d II Nr. 3 EStG bei Beteiligungen an KapG



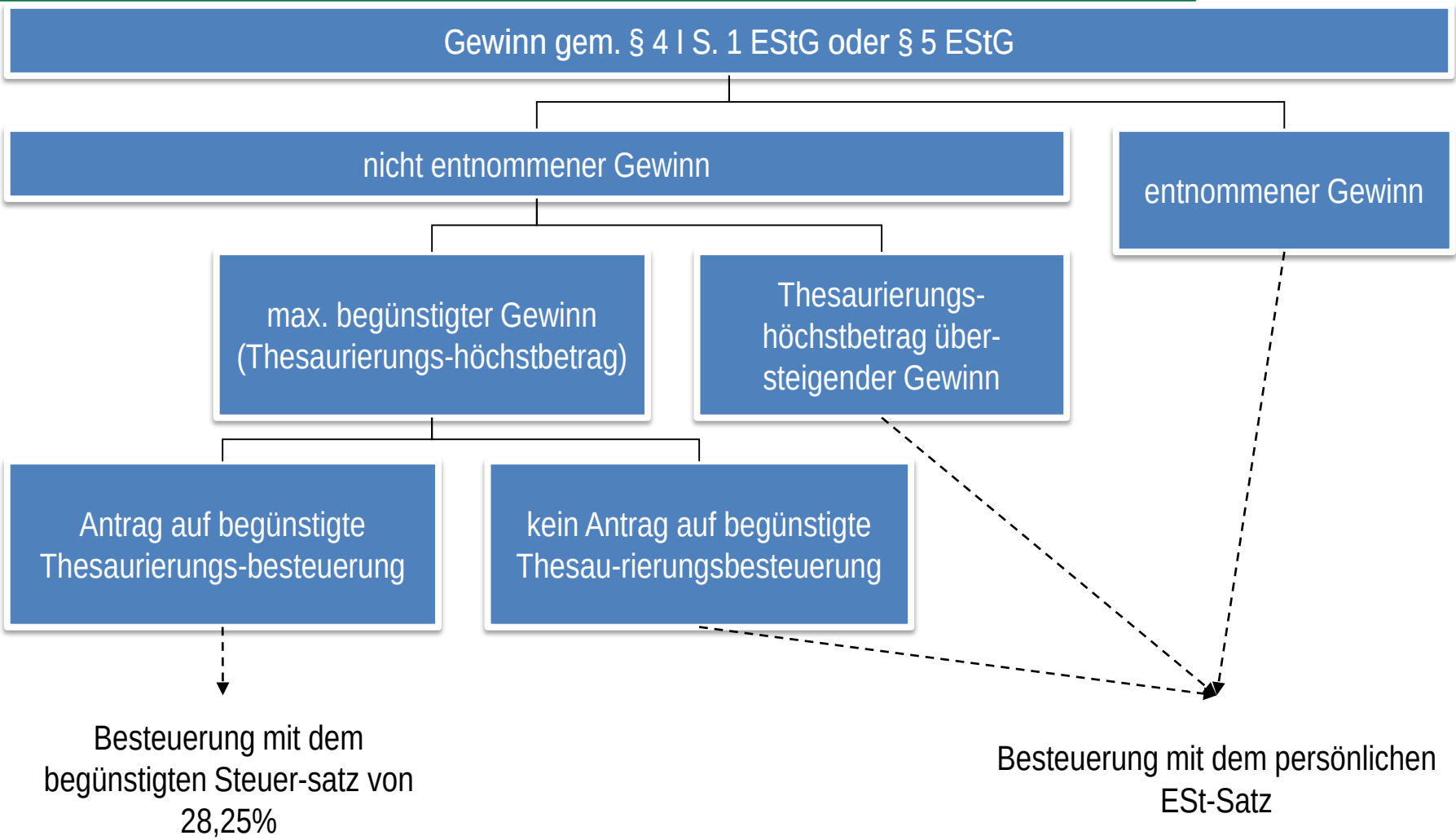


Rechtsfolgen der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- bzw. Privatvermögen

	Zuordnung zum Betriebsvermögen	Zuordnung zum Privatvermögen
Veräußerungs-gewinne	steuerpflichtig	steuerfrei (außer §§ 17, 20 II, 22 Nr. 2 EStG)
Abzug zugehöriger Betriebsausgaben (insb. AfA)	abzugsfähig abzüglich Privatanteil (Entnahme)	betrieblicher Anteil abzugsfähig (Einlage)

	Bilanz	EÜR	Vorteilhaftigkeit
Erfassung der Erträge	bei wirtschaftlicher Verursachung	bei Zahlung	in EÜR spätere Erfassung
Erfassung der Aufwendungen	bei wirtschaftlicher Verursachung	bei Zahlung	in Bilanz frühere Erfassung
Erfassung der USt und Vorsteuer	keine Erfassung	Erfassung bei Zahlung	Bilanz
Gestaltbarkeit der Erfassungszeitpunkte	niedrig	hoch	EÜR
Rückstellungen	ja	nicht möglich	Bilanz
Teilwertabschreibungen	bei abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern	nur bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern	Bilanz
Zulässigkeit der Thesaurierungsbeg.	ja	nein	Bilanz
Erstellungsaufwand/ Kosten	hoch	niedrig	EÜR
Überblick über Vermögenslage	ja	nein	Bilanz

- Auf Antrag eines Unternehmers oder Mitunternehmers wird auf nicht entnommene Gewinne eines Personenunternehmens ein **ermäßigter Steuersatz** i.H.v. 28,25% (zzgl. SolZ) angewendet (§ 34a I S. 1 EStG),
- Werden die zunächst begünstigt besteuerten Gewinne in späteren VZ entnommen, erfolgt ein **Nachversteuerung** i.H.v. 25% (zzgl. SolZ) (§ 34a IV S. 2 EStG) → nachversteuert werden nur früher begünstigt besteuerte Nettogewinne (ESt und SolZ mindern nachversteuerungspflichtigen Betrag)



- **Steuerersparnis** kann reinvestiert werden → Liquiditäts- und Zinsvorteile
- Vorzeitige **Nachversteuerung** kann jederzeit beantragt werden → z. B. um Abzugspotential für Steuerermäßigungen zu schaffen

- **Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben** (einschl. GewSt) mindern den Thesaurierungshöchstbetrag → i.d.R. kann nur für einen Teil der Gewinne die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden
- **ESt** wird vom Unternehmer bzw. den Gesellschaftern getragen
 - Es bedarf häufig einer Entnahme, um ESt zahlen zu können
 - Dadurch sinkt Thesaurierungshöchstbetrag zusätzlich
- **Thesaurierungsbelastung** liegt bei 28,25% → Thesaurierungsbegünstigung nur bei hohen ESt-Sätzen vorteilhaft
- **Gesamtbelastung** einschließlich Nachversteuerung liegt über dem Spitzensteuersatz der ESt → Thesaurierungsbegünstigung nur bei langer Thesaurierung vorteilhaft
- Wird in späteren Jahren mehr als der laufende Gewinn entnommen, so gelten für die **Überentnahmen** zunächst die früher begünstigt besteuerten Gewinne als entnommen, so dass es sofort zu einer Nachversteuerung kommt
 - Thesaurierungsbegünstigung lohnt sich nur, wenn sicher ist, dass über viele Jahre keine Überentnahmen erfolgen
 - Ggf. Vollentnahme früherer Gewinne vor erstmaliger Antragstellung sinnvoll

Minimierung des Barwerts der Steuerzahlungen:

$$B_0 = \sum_{t=1}^T [S_t \times (1+i_s)^{-t}] = \sum_{t=1}^T \frac{S_t}{(1+i \times (1-s))^t}$$

B_0 = Belastungsbarwert bezogen auf Periode 0

t = Periode/Jahr

T = Laufzeit des Unternehmens

S_t = Steuerzahlungen in Periode t

i_s = Kalkulationszinssatz nach Steuern

s = kombinierter Ertragssteuersatz

- Zeitliche Verlagerung von Geschäftsvorfällen:
 - Reparatur, Wartung vor/nach Bilanzstichtag
 - Investitionen im Anlagevermögen vor/nach Bilanzstichtag
 - Erteilung von Pensionszusagen vor/nach Bilanzstichtag
- Originär bilanzpolitisch motivierte Handlungen:
 - Sale-and-lease-back im Anlagevermögen
 - Aufdeckung von stillen Reserven durch Veräußerung nicht betriebsnotwendiger Wirtschaftsgüter (ggf. innerhalb des Konzerns)

- Ansatzwahlrechte
 - z. B. Garantierückstellung, H 5.7 EStH
- Bewertungswahlrechte
 - z. B. Sofortabschreibung, § 6 II EStG
- Ermessensspielräume
 - z. B. Rückstellungsbildung, -bewertung und -auflösung, Wertberichtigung von Forderungen

Welche Bewertungswahlrechte gibt es in der Steuerbilanz?

Lösung

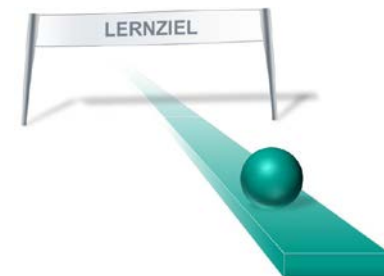
- Einbeziehung bestimmter Kosten in HK (Allgemeine Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen, Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung, herstellungsbezogene FK-Zinsen) (§ 255 II HGB)
- Einzel- oder Gruppenbewertung (§ 240 IV i.V.m. § 256 HGB)
- Durchschnitts- oder Lifo-Methode (§ 6 I Nr. 2a EStG)
- Festbewertung (§ 240 III i.V.m. § 256 HGB)
- AfA-Methoden (§§ 7 I, II, 6 II, IIa EStG)
- Sonderabschreibungen gem. § 7g V EStG
- Teilwertabschreibungen bei dauerhafter Wertminderung (§ 6 I Nr. 1 S. 2 EStG)
- Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG bei Veräußerung von Anlagevermögen
- Übertragung stiller Reserven nach R 6.6 EStR bei Enteignungen und Versicherungsleistungen

- Welche Kriterien sind für die nationale Standortwahl eines Unternehmens von Bedeutung?
- Welche gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vor- und Nachteile bietet eine GmbH im Vergleich zu einer KG?
- Wie wirkt sich eine Gesellschafterdarlehen auf die Besteuerung der GmbH und ihres Gesellschafters aus?
- Welche Leistungsvergütungen kann eine GmbH an ihre Gesellschafter zahlen und wie unterscheiden sich die steuerlichen Folgen dieser Leistungsvergütungen?
- Welche Wahlrechte sieht das deutsche Steuerrecht vor, und welche Vor- und Nachteile ergeben sich bei deren Ausübung?
- Welche Instrumente der Steuerbilanzpolitik gibt es?

1	Einführung in Steuerplanung & -gestaltung
2	Methoden steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleiche
3	Nationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
4	Internationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
4.1	Ziele und Gestaltungen der internationalen Ertragsteuerplanung
4.2	Standortwahl
4.3	Rechts- und Konzernstrukturentscheidungen
4.4	Finanzierungspolitik
4.5	Leistungsvergütungsgestaltungen
5	Steuerplanung natürlicher Personen

Im Anschluss an diesen Themenblock sollen Sie

- Die wesentlichen **Ziele und Gestaltungsbereiche** der internationalen Steuerplanung und Steuergestaltung benennen können,
- Die wesentlichen Kriterien der internationalen **Standortwahl** eines Unternehmens aufzeigen können,
- Die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vor- und Nachteile einer ausländischen **Tochterkapitalgesellschaft** im Vergleich zu einer ausländischen **Betriebstätte** erläutern können,
- Verschiedene **Finanzierungsalternativen** für ausländische Direktinvestitionen hinsichtlich ihrer steuerlichen Auswirkungen beurteilen können.



Mögliche Gestaltungen:

- Vermeidung **doppelt unbeschränkter Steuerpflichten** (z. B. wenn Sitz und Ort der Geschäftsführung in unterschiedlichen Staaten sind)
- **Direktlieferung ins Ausland statt Direktinvestitionen** zur Vermeidung beschränkter Steuerpflichten
- Errichtung von ausländischen Betriebstätten oder Personengesellschaften zur Nutzung von **Freistellungsregelungen** der DBA (Art. 23A OECD-MA)
- Erhöhung von **Minderheitsbeteiligungen**, um gewerbe- und körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg (§ 8b KStG, § 9 Nr. 7, 8 GewStG) sowie Schachtelprivilegien der DBA zu nutzen
- Vermeidung der **Hinzurechnungsbesteuerung** (§ 7 ff. AStG)
- Vermeidung einschlägiger **Qualifikations- und Zurechnungskonflikte** (zwei Staaten rechnen dieselbe Einkunftsquelle jeweils sich zu)

Mögliche Gestaltungen:

- Vermeidung der **Nichtabziehbarkeit inländischer Betriebsausgaben** (z. B. Finanzierungskosten) im Zusammenhang mit freigestellten ausländischen Gewinnen (wegen Abzugsverbot des § 3c I EStG)
- Vermeidung des Eingreifens von **Zinsabzugsbeschränkungen** im Ausland
- Wahl angemessener **Verrechnungspreise** bei konzerninternen Lieferungen und Leistungen zur Vermeidung von Korrekturen beim Betriebsausgabenabzug (§ 1 AStG)
- Antrag auf Abzug ausländischer Steuern (§ 32c II, III EStG), falls Anrechnung nicht oder nur teilweise möglich ist
- Vermeidung negativer **Zurechnungskonflikte** (zwei Staaten rechnen die selben Aufwendungen jeweils dem anderen Staat zu)

Mögliche Gestaltungen:

- Gewinnverlagerungen zur Vermeidung von Verlusten einzelner Konzerngesellschaften
- Vermeidung des Eingreifens von Abzugsbeschränkungen für ausländische Verluste (z. B. § 2a EStG)
- Errichtung von internationalen Holdinggesellschaften in Staaten, die eine internationale Gruppenbesteuerung vorsehen (z. B. Österreich), um grenzüberschreitende Verlustverrechnung zu ermöglichen
- Errichtung von Landesholdings in Staaten, in denen mehrere Tochter-KapG bestehen, um in diesen Staaten eine nationale Gruppenbesteuerung zu ermöglichen
- Vermeidung des Verfalls von Verlustvorträgen im Ausland (falls Vortrag zeitlich befristet ist oder Mantelkaufregelungen greifen könnten)

Mögliche Gestaltungen:

- Wahl von Standorten mit niedrigen Ertragssteuersätzen
- Wahl von Standorten, deren DBA niedrige Quellensteuersätze vorsehen (insbesondere bei Holding- Finanzierungs- und Rechtgesellschaften)
- Nutzung einschlägiger ausländischer Steuervergünstigungen für Neuinvestitionen (z. B. ermäßigte Steuersätze)
- Finanzierung von Tochter-KapG in Hochsteuerländern über FK und in Niedrigsteuerländern über EK
- Übertragung von Rechten (Markenrechte, Patentrechte, etc.) auf konzerneigene Rechtgesellschaften in Staaten mit steuerlichen Vergünstigungen für Lizenzeinnahmen (z. B. Niederlande) und Zahlung von Lizenzgebühren durch die weltweiten konzerneigenen Landesgesellschaften
- Zentralisierung des weltweiten Einkaufs auf konzerneigene Einkaufsgesellschaften in Niedrigsteuerländern (Einkauf zu Erzeugerpreisen) und Vereinbarung des Weiterverkaufs an die konzerneigenen Landesgesellschaften (zu Großhandelspreisen)
- Gestaltung der Verrechnungspreise bei Lieferungen und Leistungen zw. Konzerngesellschaften bzw. Betriebstätte, so dass möglichst wenig Gewinne in Hochsteuerländern anfallen
- Für inländische Mutter-PersG Errichtung von ausländischen Tochter-KapG oder bei ausländischen Betriebstätten bzw. Tochter-PerG Zwischenschaltung einer inländischen Organgesellschaft, damit die Gewinne im Ausland der KSt und nicht der ESt unterliegen
- Vorziehen von Betriebseinnahmen und Verschiebung von Betriebsausgaben vor Steuersatzerhöhungen im Ausland und umgekehrt vor Steuersatzsenkungen

Mögliche Gestaltungen:

- Bei Unternehmern/Mitunternehmern von Personenunternehmen **Vorziehen von Einnahmen**, Beantragung der **vorzeitigen Nachversteuerung** begünstigt besteufter Gewinne (§ 34a EStG) oder Antrag auf **Begrenzung eines Verlustrücktrags** (§ 10d II EStG), soweit sonst die vollständige Anrechnung ausländischer Steuern (§ 32c I EStG) nicht möglich ist
- Nutzung von DBA-Regelungen zur **fiktiven Anrechnung**
- Errichtung von **Landesholdings** in Staaten mit mehreren Konzerngesellschaften, falls nur so eine vollständige Anrechnung von Quellensteuern möglich ist

Mögliche Gestaltungen:

- Bei Personenunternehmen mit Beteiligungen an ausländischen KapG Gründung einer **inländischen Holding-KapG** zur Nutzung des Freistellungsverfahrens des § 8b KStG für Beteiligungserträge (statt des Teileinkünfteverfahrens)
- Nutzung von **Ansatzwahlrechten, Bewertungswahlrechten und Ermessensspielräumen** bei der Erstellung der Steuerbilanz zur Verschiebung von Steuerbilanzgewinnen
- **Verschiebung von Betriebseinnahmen und Vorziehen von Betriebsausgaben**
- Optimale **rechtliche Gestaltung grenzüberschreitender Umwandlungen und Umstrukturierungen**, um die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden

Welche nichtsteuerlichen Kriterien können bei der internationalen Standortwahl eines Unternehmens von Bedeutung sein?

Lösung

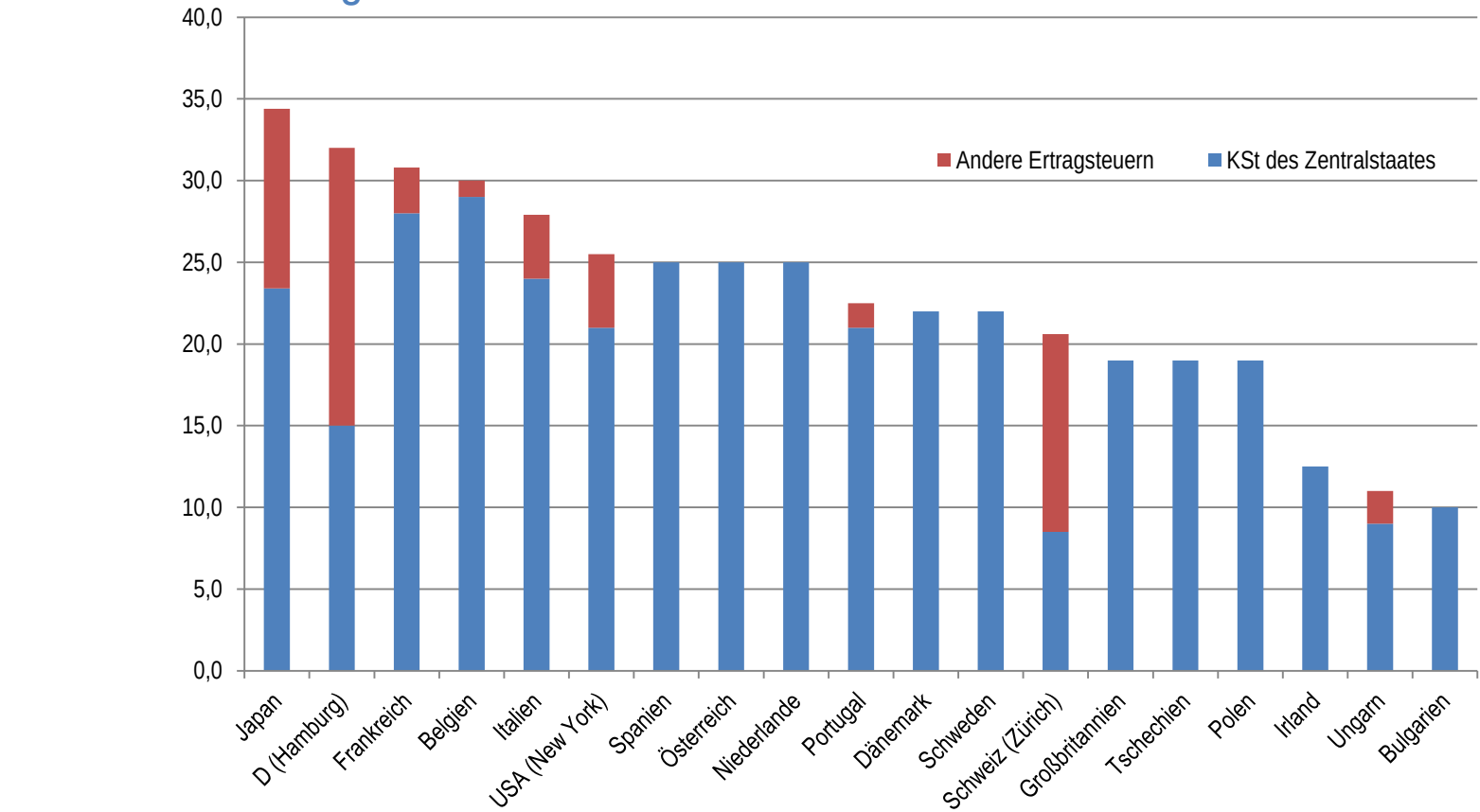
- Politische Stabilität und Sicherheit
- Rechtssicherheit, verlässliche und schnelle Verwaltung, geringe Korruption
- geringe Kriminalität
- Angebot und Lohnniveau geeigneter Arbeitskräfte
- Angebot und Preis geeigneter Betriebsgrundstücke oder -gebäude
- Infrastruktur (Verkehrsanbindung, Telekommunikationsnetze, Energieversorgung, Wasserversorgung)
- Nähe zu Beschaffungsmärkten
- Nähe zu Absatzmärkten
- Wettbewerbssituation durch Konkurrenzunternehmen
- Währungskursstabilität
- Sprache
- Klima
- Energiekosten
- Umweltauflagen, Arbeitsauflagen, Regulierungsauflagen
- Subventionen

Welche steuerlichen Kriterien können bei der internationalen Standortwahl eines Unternehmens von Bedeutung sein?

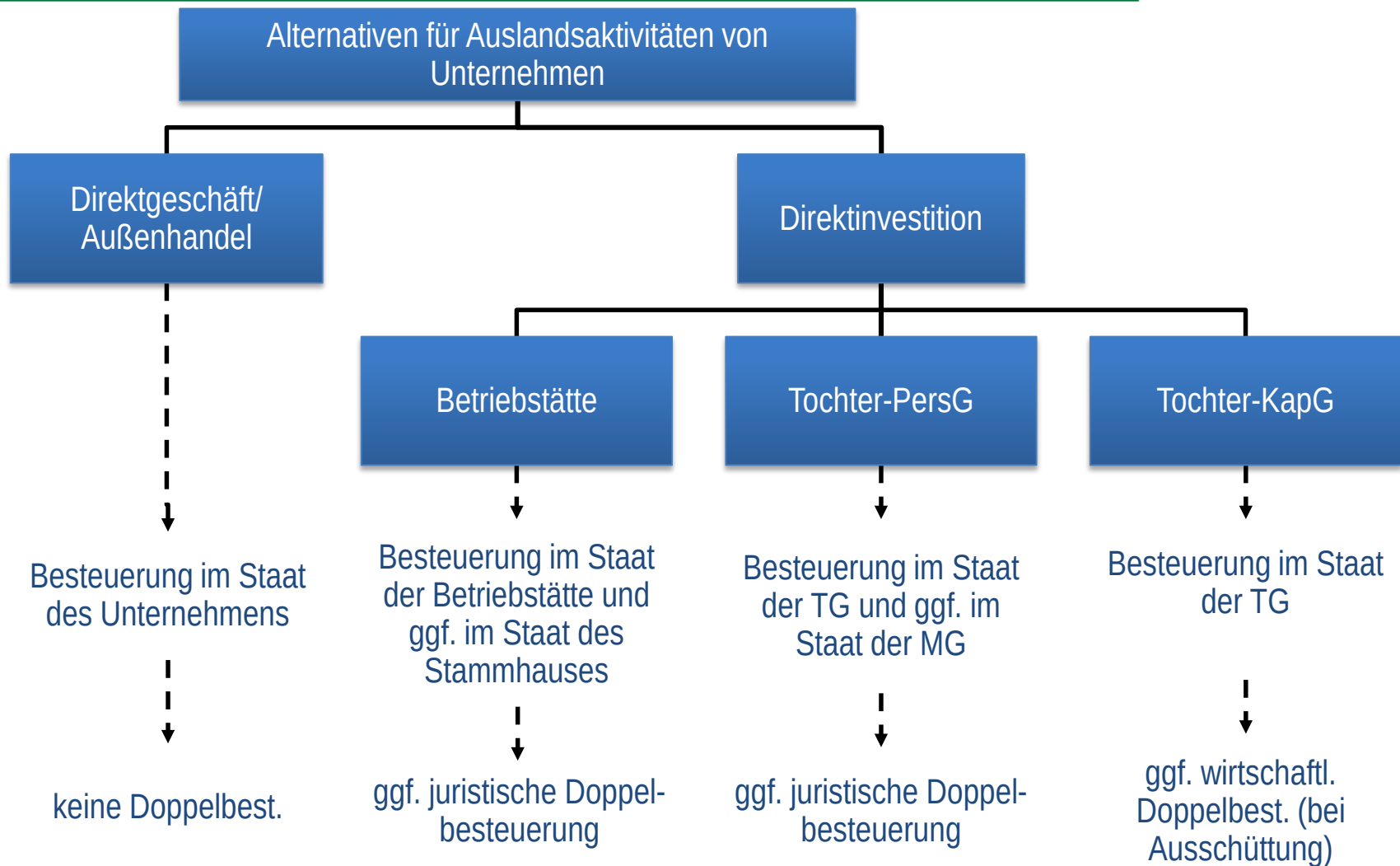
Lösung

- Steuersätze der veranlagten Ertragsteuern
- Bemessungsgrundlagen der veranlagten Ertragsteuern
- Erhebung und Sätze von Quellensteuern (insb. auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren)
- Bestehen von DBA und deren Regelungen, insbesondere zur Begrenzung der Quellensteuern
- Erhebung, Bemessungsgrundlagen und Sätze ertragsunabhängiger Steuern
- Bestehen von Qualifikations- und Zurechnungskonflikten

Tarifliche Steuerbelastung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich 2018



Quellen: BMF (2018), eigene Recherchen



- Betriebswirtschaftliche, zivilrechtliche, und steuerliche Aspekte
- Besteuerung im Ausland und Besteuerung im Inland
- Besteuerung auf Ebene der Tochterges. bzw. Betriebstätte und Besteuerung auf Ebene der Mutterges. bzw. des Stammhauses
- Laufende Besteuerung und Besteuerung aperiodischer Vorgänge (insbesondere Verkäufe von Betriebstätten bzw. Beteiligungen)
- Finanzierungsform (die steuerlichen Vorteilhaftigkeit einer ausl. KapG hängt stark von der Finanzierungsform ab)

Welche nichtsteuerlichen Vorteile können aus Sicht eines inländischen Unternehmens bei Auslandsaktivitäten für die Errichtung einer Tochterkapitalgesellschaft statt einer Betriebstätte sprechen?

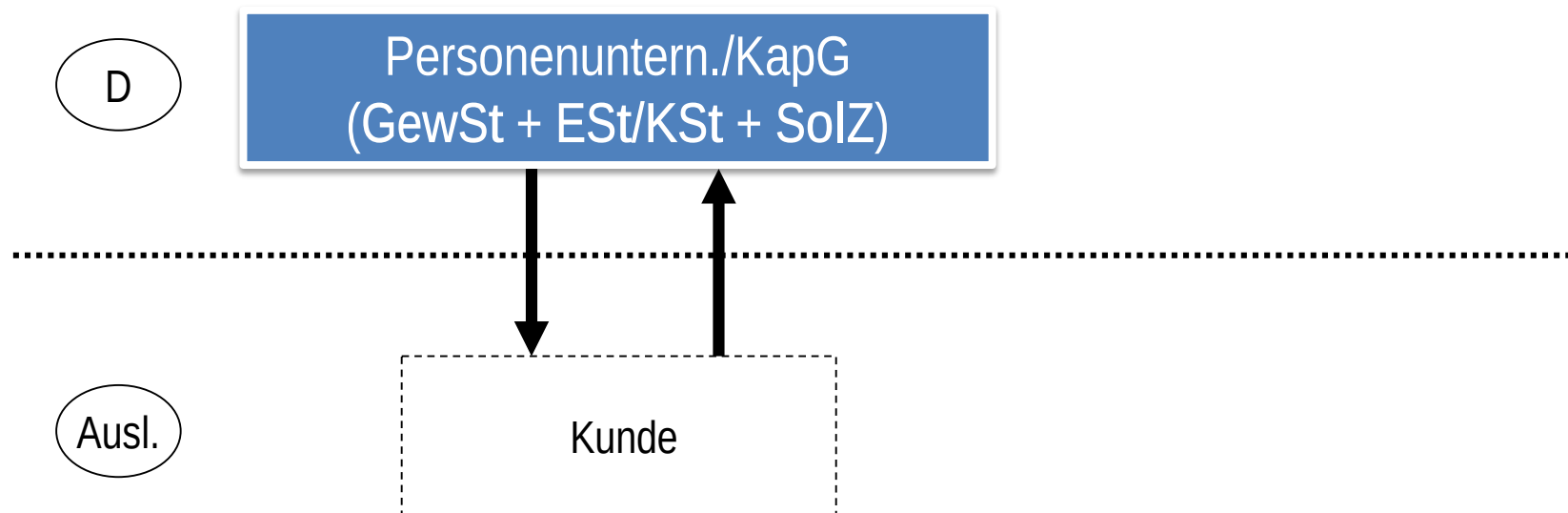
Lösung

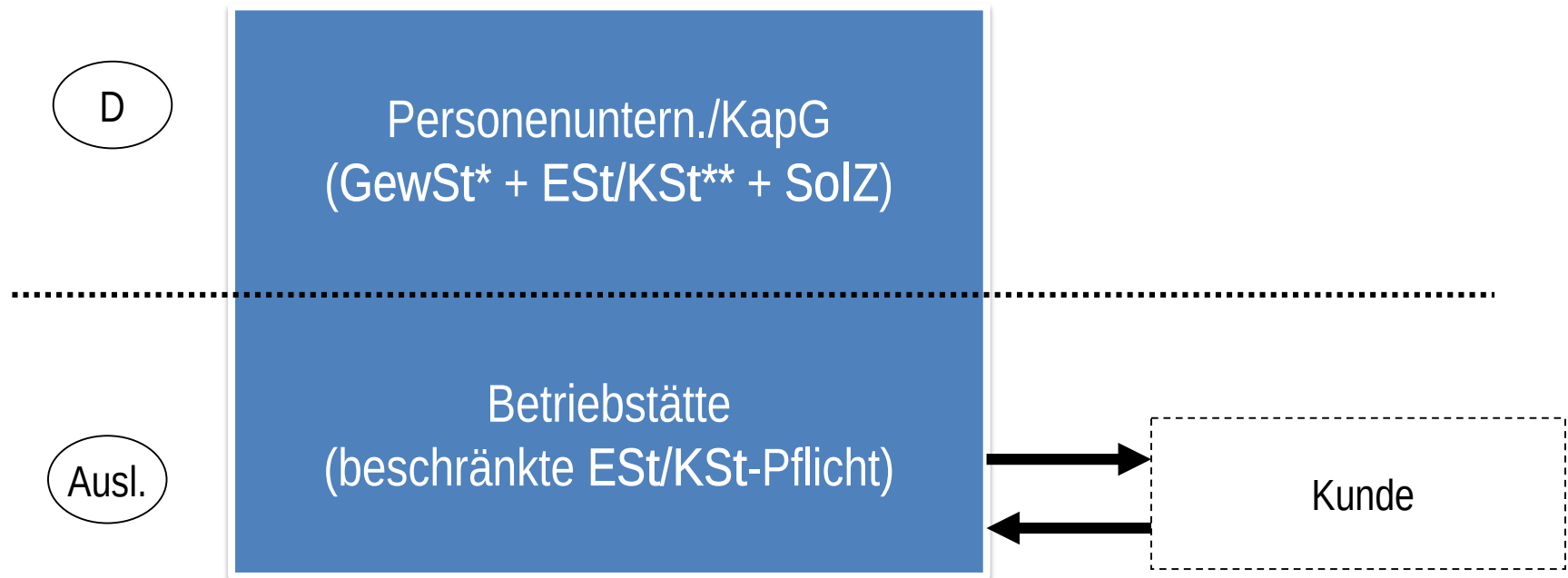
- Haftungsbeschränkung
- Eigenständige Geschäftsführung im Tätigkeitsstaat
- Eigenständiger Marktauftritt, da eigenständiges Unternehmen mit Sitz im Tätigkeitsstaat und einheimischer Rechtsform
- Klar getrennte Rechnungslegung der Tochtergesellschaft
- Leichter Verkauf von Gesellschaftsanteilen als Verkauf von Betriebstätten

Welche nichtsteuerlichen Nachteile können aus Sicht eines inländischen Unternehmens bei Auslandsaktivitäten gegen die Errichtung einer Tochterkapitalgesellschaft statt einer Betriebsstätte sprechen?

Lösung

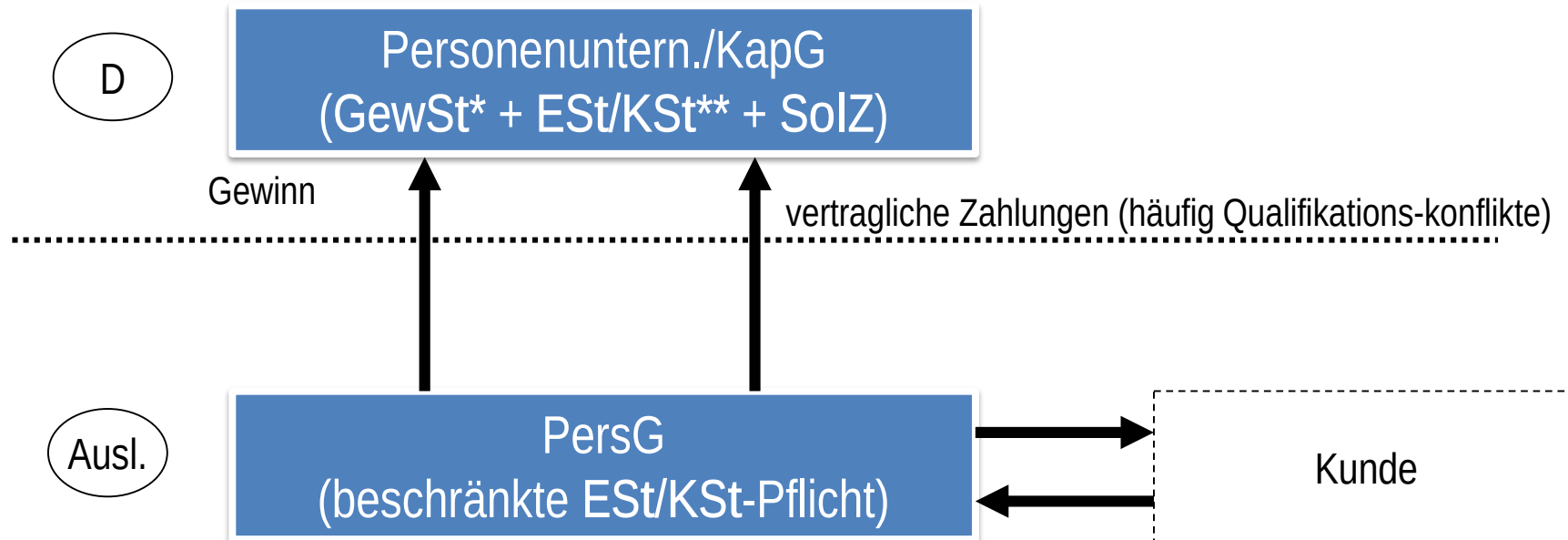
- Gründungsaufwand
- Veröffentlichungspflichten
- Prüfungspflichten





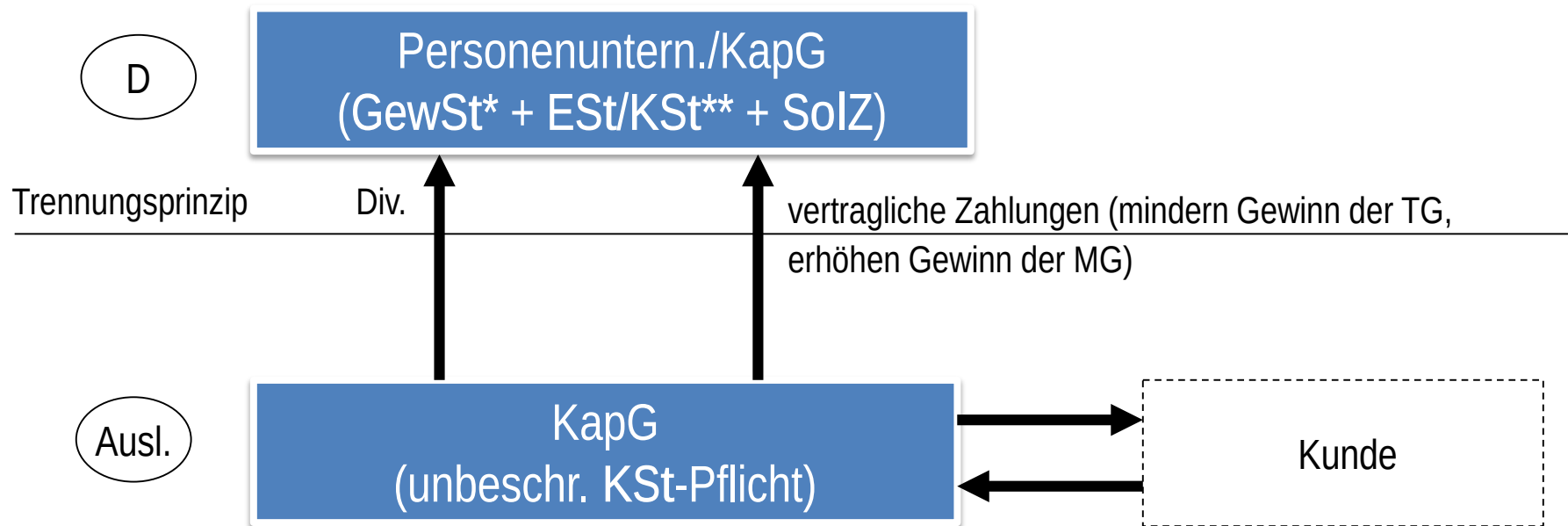
* Freistellung (§ 9 Nr. 3 GewStG)

** Freistellung falls DBA mit Freistellungsmethode



* Freistellung (§ 9 Nr. 2 GewStG)

** Freistellung falls DBA mit Freistellungsmethode



* Div. ab Beteiligung von 15% freigestellt (§9 Nr. 7, 8 GewStG)

** Dividenden zu 40% (§ 3 Nr. 40 EStG) bzw. 95% (§ 8b KStG) freigestellt

	Betriebstätte	Tochter-KapG	Vorteilhaftigkeit
veranlagte ausl. Ertragsteuern	EST/KSt (je nach Rechtsform des Stammhauses)	KSt	abhängig vom Einzelfall
inländische Ertragsteuern	im DBA-Fall Freistellung, sonst EST/KSt (Anrechnung ausl. Steuern) + SolZ + ggf. KiSt	bei Mutter-KapG unterliegen 5% der Div. KSt + GewSt (Freistellungsverfahren), sonst unterliegen 60% der Div. EST (TEV)	
ausl. Quellensteuern auf Zahlungen an Mutteruntern.	nein	ggf. auf Div., Zinsen, Lizenzgeb.(Anrechnung im Inland, außer bei Freistell.)	Betriebstätte

	Betriebstätte	Tochter-KapG	Vorteilhaftigkeit
Leistungs- vergütungen an Mutterunter-nehmen	vertragliche Leistungs- vergütungen nicht möglich	mindern grundsätzlich Eink. der Tochterges. und gehen in GewE und Eink. des Mutteruntern. ein (jedoch ist Fremdvergleichs-grundsatz zu beachten)	Tochter-KapG
Refinan- zierungskosten des Mutter- unternehmens	im DBA-Fall nicht abzugsfähig, sonst schon	zu 100% (Frei- stellungsverfahren) bzw. zu 60% (TEV) abzugsfähig	Tochter-KapG
Verkauf des Auslands- engagements	im DBA-Fall steuerpflichtig nur im BS-Staat, sonst auch im Inland (Anrechnung der ausl. Steuern)	i.d.R. im Ausland nicht steuer- pflichtig (Art. 13 IV, V OECD- MA), im Inland zu 95% (Freistellungs-verfahren) bzw. zu 40% (TEV) freigestellt	Tochter-KapG

	Betriebstätte	Tochter-KapG	Vorteilhaftigkeit
Leistungs- vergütungen an Mutterunter-nehmen	vertragliche Leistungs- vergütungen nicht möglich	mindern grundsätzlich Eink. der Tochterges. und gehen in GewE und Eink. des Mutteruntern. ein (jedoch ist Fremdvergleichs-grundsatz zu beachten)	Tochter-KapG
Refinan- zierungskosten des Mutter- unternehmens	im DBA-Fall nicht abzugsfähig, sonst schon	zu 100% (Frei- stellungsverfahren) bzw. zu 60% (TEV) abzugsfähig	Tochter-KapG
Verkauf des Auslands- engagements	im DBA-Fall steuerpflichtig nur im BS-Staat, sonst auch im Inland (Anrechnung der ausl. Steuern)	i.d.R. im Ausland nicht steuer- pflichtig (Art. 13 IV, V OECD- MA), im Inland zu 95% (Freistellungs-verfahren) bzw. zu 40% (TEV) freigestellt	Tochter-KapG

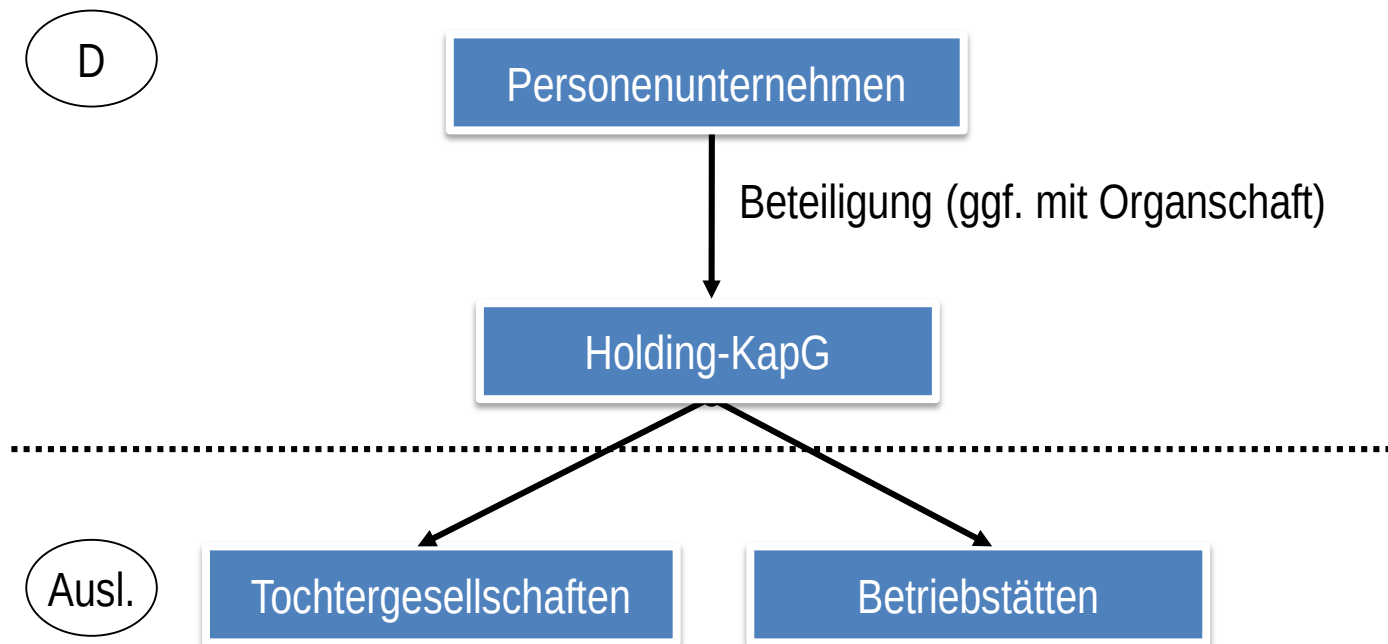
	Betriebstätte	Tochter-KapG	Vorteilhaftigkeit
Verlust-verrechnung im Ausland	nur mit anderen Einkünften aus BS-Staat	nur bei Gruppenbesteuerung im Staat der TG	i.d.R. Betriebstätte
Verlust-verrechnung im Inland	nur wenn kein DBA und nur unter Voraussetzungen des § 2a EStG	nicht möglich	ggf. Betriebstätte

Welche Informationen benötigt ein Steuerberater um ein inländische Kapitalgesellschaft bei der Wahl der Rechtsstruktur für Auslandstätigkeiten beraten zu können?

Lösung

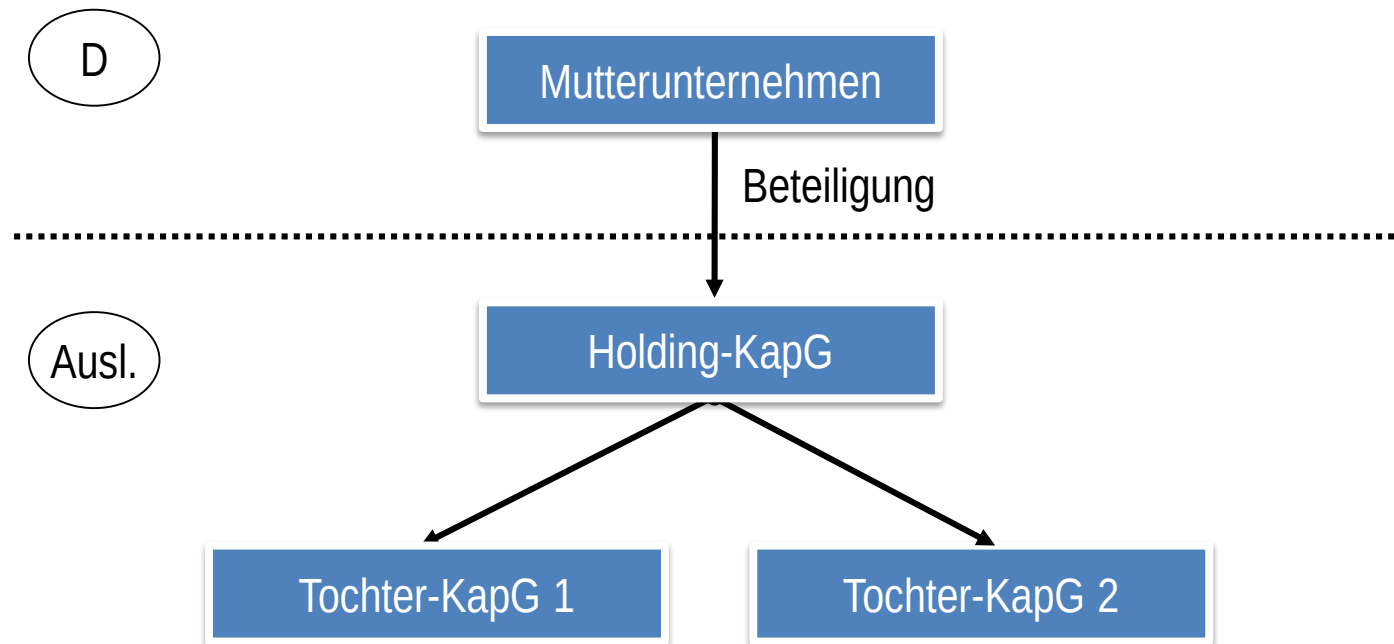
- Land des Auslandsengagements
- Art der Auslandstätigkeit (Erforderlichkeit einer festen Einrichtung, Erfüllung von Aktivitätsvorbehalten)
- Alleinige Tätigkeit oder Joint Venture mit Partnern (dann Betriebsstätte nicht möglich)
- Bedeutung der Haftungsbegrenzung
- Bedeutung von eigenständiger Geschäftsführung und eigenständigem Marktauftritt
- Voraussichtliche Gewinnverwendung (Reinvestition im Ausland oder Transfer ins Inland)
- Voraussichtliche Höhe und Art der Leistungsvergütungen an das Mutterunternehmens
- Voraussichtliche Höhe der Refinanzierungskosten des Mutterunternehmens
- Dauer des Auslandsengagements (vorübergehend oder dauerhaft, geplanter späterer Verkauf)

Inländische Zwischenholding für Auslandstätigkeiten eines Personenunternehmens

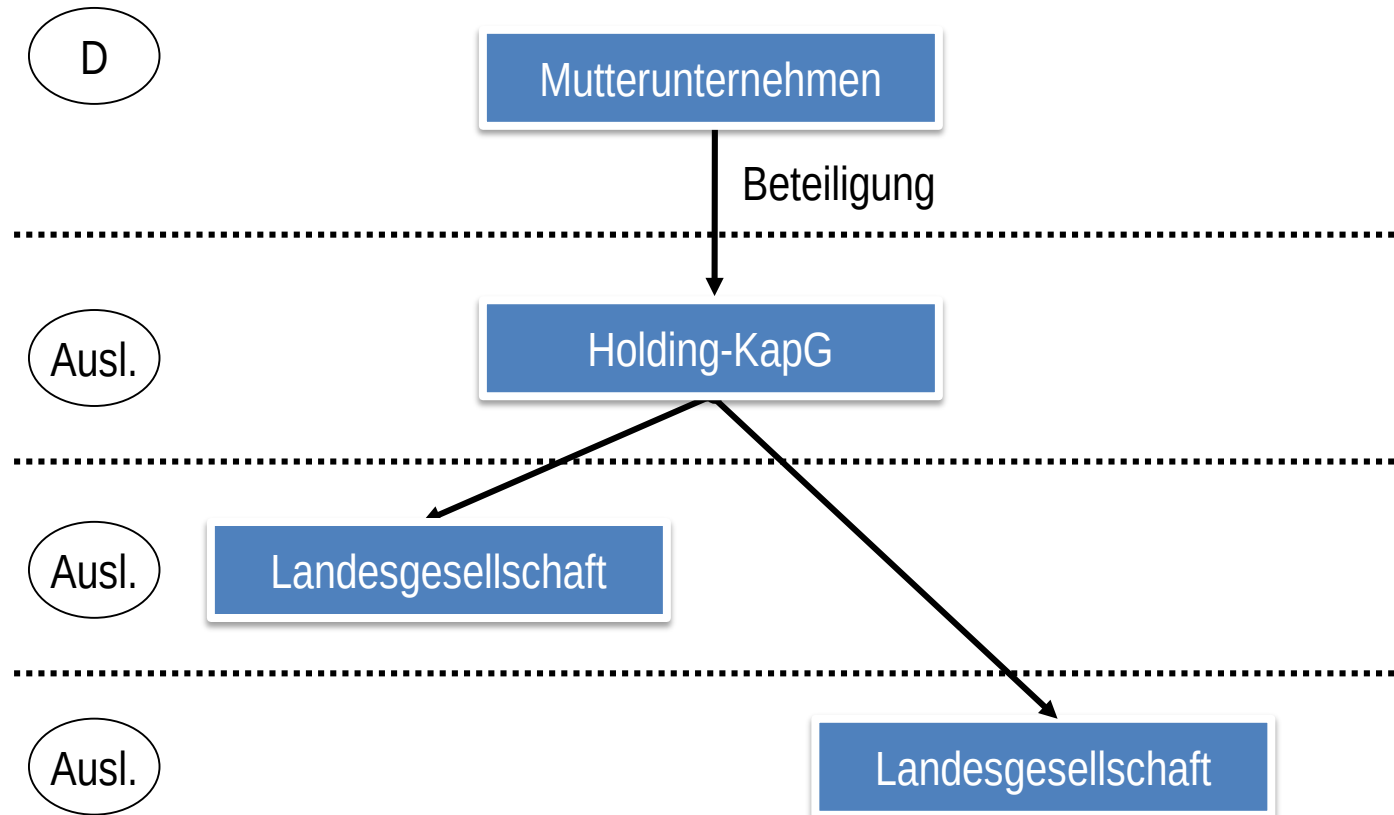


Potentielle Vorteile einer inländischen Zwischenholding für Auslandstätigkeiten eines Personenunternehmens

- Vermeidung der beschränkten ESt-Pflicht aller Unternehmer/Mitunternehmer im Ausland
- Anwendung des in der Regel niedrigeren KSt-Satzes statt des ESt-Satzes in Staaten mit Betriebsstätte oder Tochter-PersG
- Bei Vererbung Vermeidung der Erbschaftsteuerpflicht der Unternehmer/Mitunternehmer im Ausland

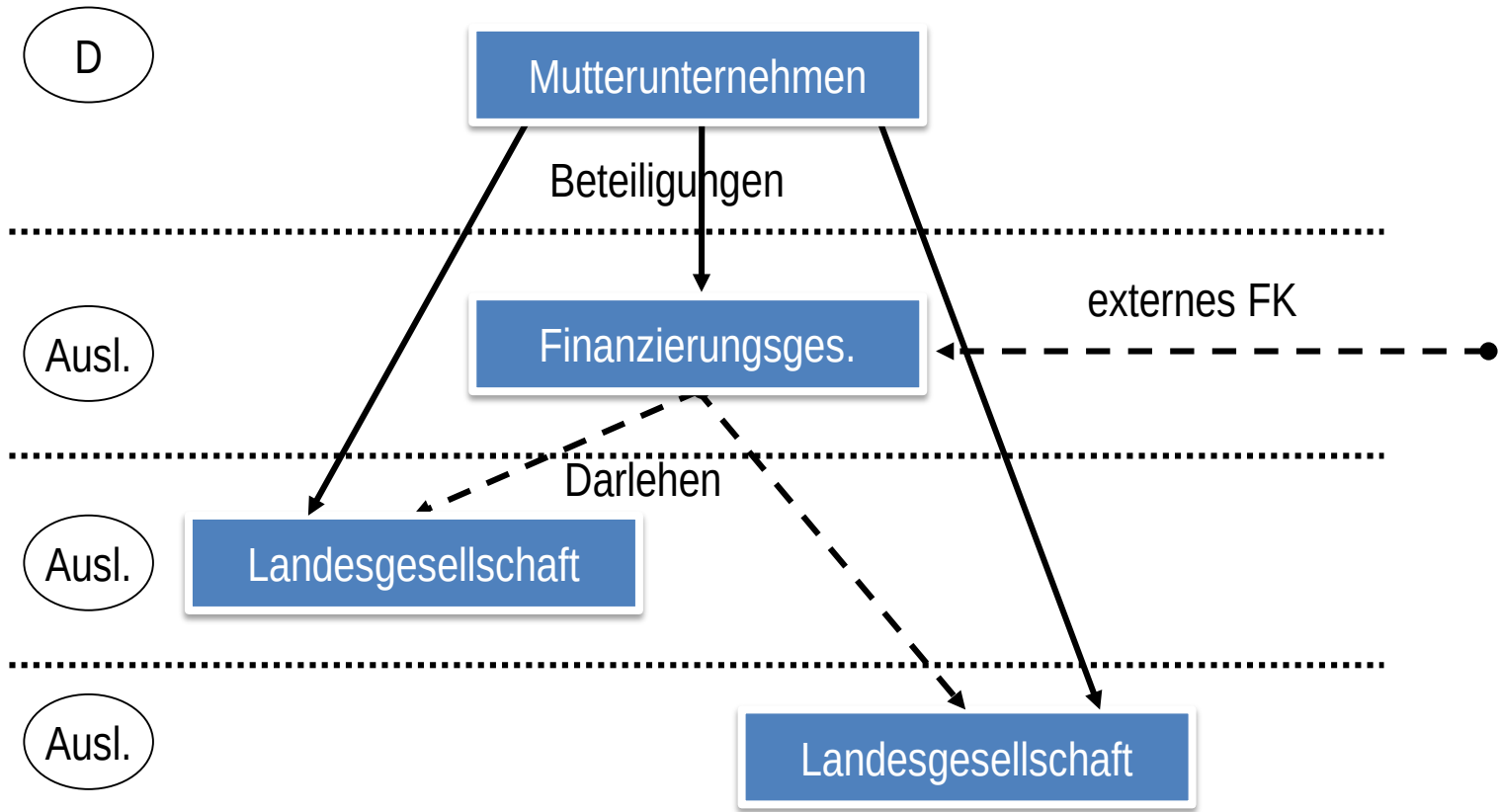


- Vollständige Freistellung von Dividendenbezügen und Anteilsverkäufen bei der Landesholding
- Vollständige Anrechnung von Quellensteuern bei der Landesholding
- Nutzung einer nationalen Gruppenbesteuerung zur Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen den Gesellschaften im selben Staat



- Keine oder nur geringe **Quellensteuern**, wenn DBA des Staates der Zwischenholding nur geringe Quellensteuersätze zulassen
- Vollständige Freistellung von **Dividendenbezügen** und **Anteilsverkäufen** bei der Holding
- Nutzung einer **internationalen Gruppenbesteuerung** zur Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Gesellschaften in verschiedenen Staaten (z. B. bei Holding in Österreich)

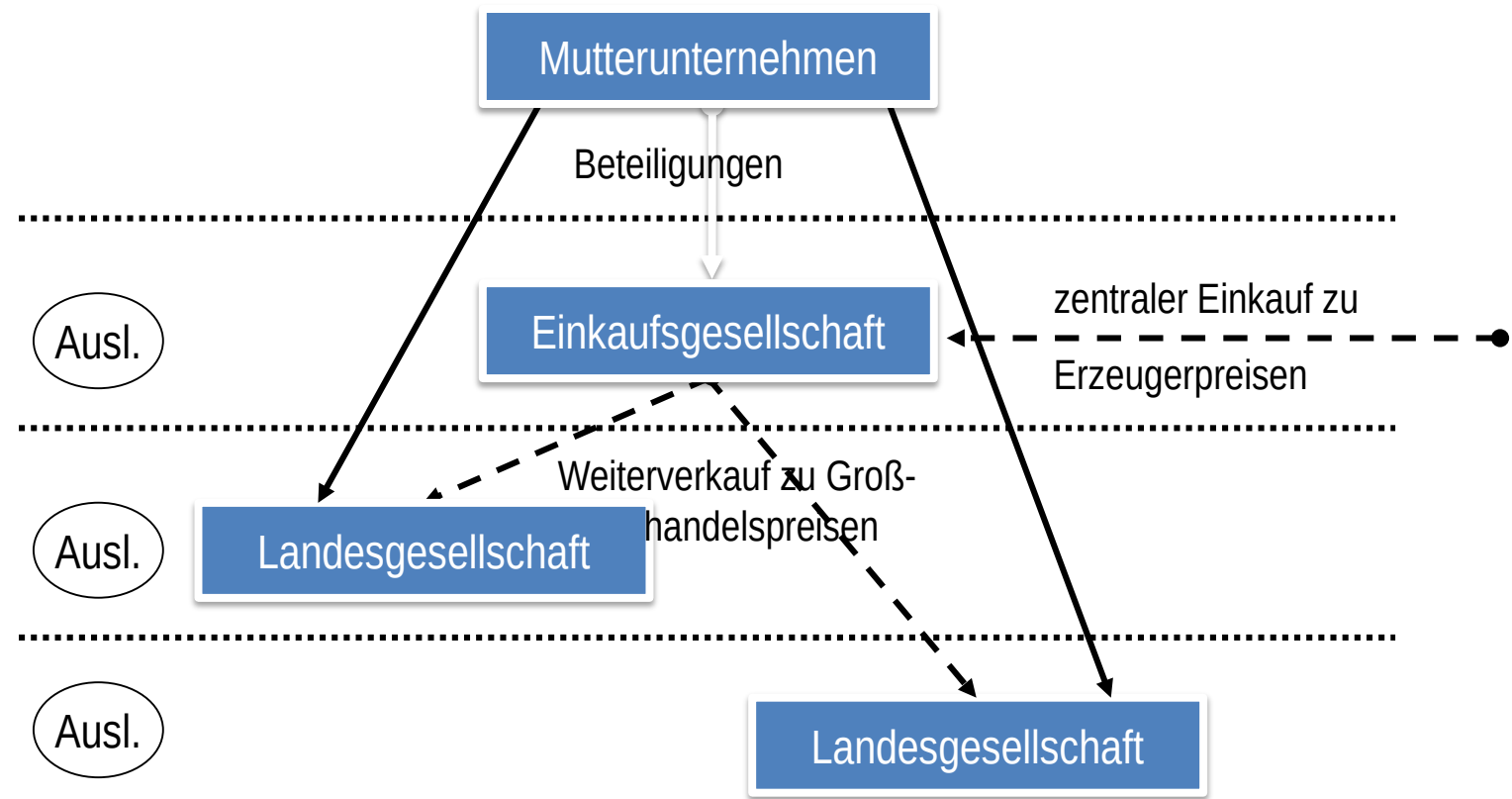
	Beteiligungskapital	einbehaltene Gewinne	Gesellschafterdarlehen
Betriebsausgaben der Tochterges.	keine		Zinsen (ggf. Eingreifen von Zinsabzugs-beschränkungen)
Quellen-steuern auf Zahlungen an Mutterges.	ggf. Quellensteuer auf Div. (aufgrund Freistellungs-verfahren im Inland nicht anrechenbar)	keine	ggf. Quellensteuer auf Zinsen (im Inland anrechenbar)
Einkünfte/ GewE der Mutterges.	5% der Aus-schüttungen unterliegen KSt + GewSt (Frei-stellungsverfahren)	keine Besteuerung	Zinsen voll steuerpflichtig
Refinan-zierungs-kosten der Mutterges.	volle Abzugsfähigkeit, bei GewE ggf. Hinzurechnung von $\frac{1}{4}$ (§ 8 Nr. 1 GewStG)		



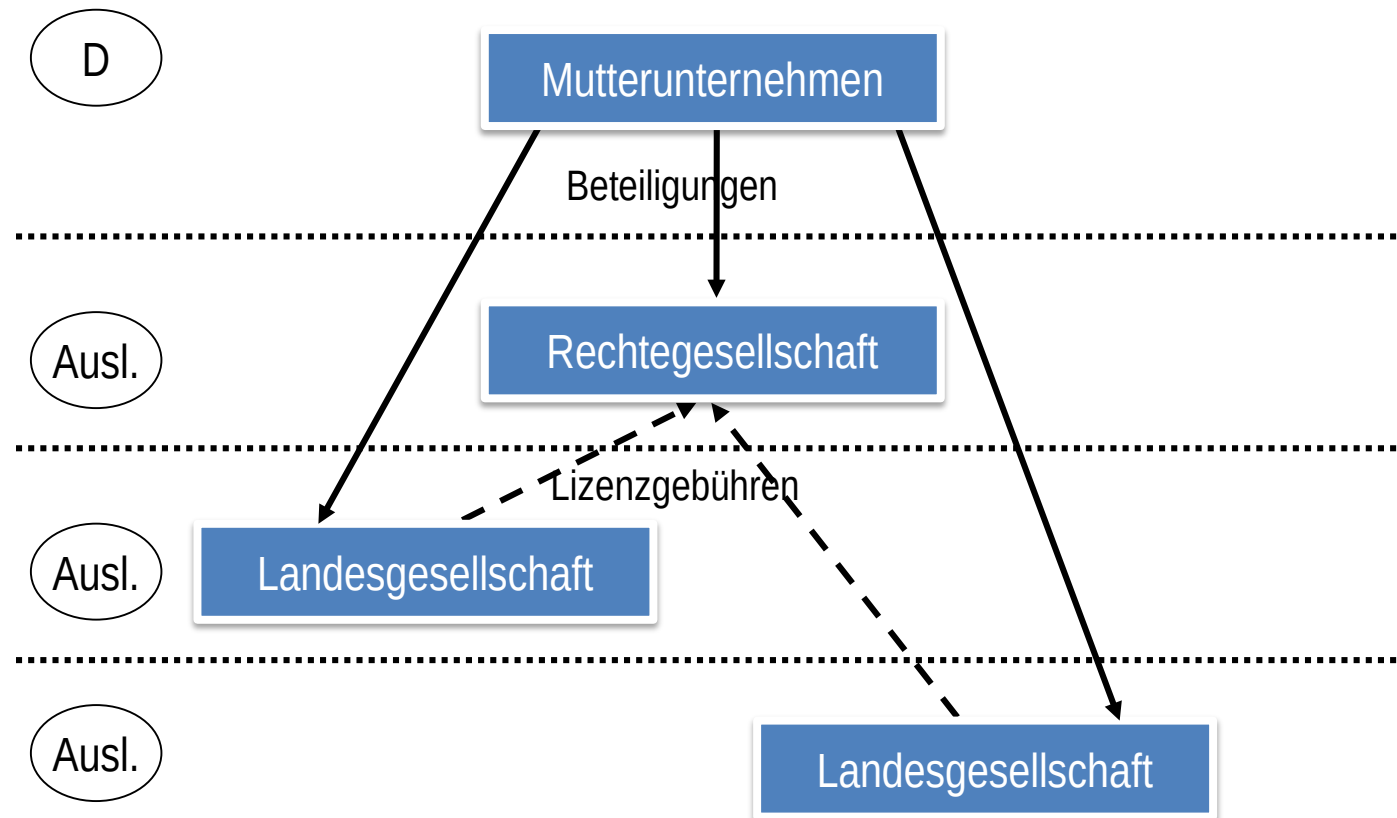
- Liberales und gefestigtes Recht der Emission von Unternehmensanleihen
- Viele DBA, die keine oder nur geringe Quellensteuern auf Zinsen erlauben
- Keine Einschränkungen der Abziehbarkeit der Betriebsausgaben der Finanzierungsgesellschaft (insb. volle Abziehbarkeit aller Finanzierungskosten)

- Verrechnungspreise für Leistungsvergütungen zw. Konzerngesellschaften und zw. Stammhaus und Betriebsstätte können in begrenztem Maß genutzt werden, um steuerliche Bemessungsgrundlagen **von Hoch- in Niedrigsteuerrländer zu verschieben**
- Jedoch müssen Verrechnungspreise **Fremdvergleichsgrundsatz** (Arm's Length Principle) entsprechen
 - Sonst werden sie im Hochsteuerland steuerlich nicht anerkannt
 - Außerdem können Strafzuschläge erhoben werden

Ziel: Gewinnverlagerung in niedrig besteuerte Einkaufsgesellschaft



Ziel: Gewinnverlagerung in niedrig besteuerte Rechtsgesellschaft

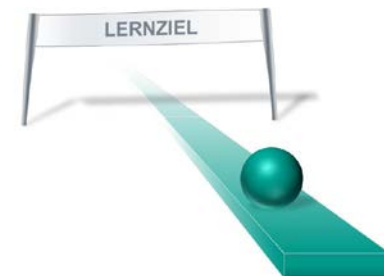


- Welche wesentlichen **Ziele und Gestaltungsbereiche** gibt es bei der internationalen Steuerplanung und Steuergestaltung?
- Welche Kriterien sind bei der internationalen **Standortwahl** eines Unternehmens zu berücksichtigen?
- Welche gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vor- und Nachteile bietet eine ausländische **Tochterkapitalgesellschaft** im Vergleich zu einer ausländischen **Betriebstätte**?
- In welchen Fällen kann es steuerlich vorteilhaft sein, eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft über **FK** statt über **EK** zu finanzieren, soweit keine Zinsabzugsbeschränkungen greifen?
- Inwiefern ermöglichen **Leistungsvergütungen** konzerninterne Gewinnverlagerungen?

1	Einführung in Steuerplanung & -gestaltung
2	Methoden steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleiche
3	Nationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
4	Internationale Ertragsteuerplanung der Unternehmen
5	Steuerplanung natürlicher Personen
5.1	Ertragsteuerplanung von Freiberuflern
5.2	Ertragsteuerplanung von Arbeitnehmern
5.3	Ertragsteuerplanung von Kapitalanlegern
5.4	Ertragsteuerplanung von Vermietern
5.5	Steuerplanung hinsichtlich Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Steuerermäßigungen
5.6	Erbschaftsteuerplanung

Im Anschluss an diesen Themenblock sollen Sie

- Die wesentlichen Steuergestaltungsmöglichkeiten und steuerlichen Wahlrechte für **Freiberufler**, **Arbeitnehmer**, **Kapitalanleger** und **Vermieter** aufzeigen können,
- Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich des Abzugs von **Sonderausgaben**, **außergewöhnlichen Belastungen** und **Steuerermäßigungen** benennen können,
- **Erbschaftsteuerliche Wahlrechte** und die wesentlichen Vor- und Nachteile bei der Ausübung dieser Wahlrechte erläutern können.



Mögliche Gestaltungen:

- Vermeidung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern, bei denen mit hohen Veräußerungsgewinnen zu rechnen ist, zum **gewillkürten Betriebsvermögen** (Wahlrecht gem. R 4.2 I EStR)
- **Führung eines Fahrtenbuchs** statt Berechnung des geldwerten Vorteils mit der 1%-Methode bei privater Nutzung eines betrieblichen PKW (§ 6 I Nr. 4 S. 2 EStG)

Mögliche Gestaltungen:

- Nutzung des Wahlrechts zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum **gewillkürten Betriebsvermögen** (R 4.2 I EStR), um zugehörige Aufwendungen (insbesondere AfA) geltend zu machen
- Vermeidung **nichtabziehbarer Ausgaben** i.S.d. § 4 V EStG
- **Vermeidung von Überentnahmen**, um die Hinzurechnung von Schuldzinsen nach § 4 IVa EStG zu vermeiden
- Finanzierung betrieblicher Immobilien über **Kredite** und privat genutzter Immobilien über Eigenkapital
- Nutzung von **Betriebsausgabenpauschalen**

Mögliche Gestaltungen:

- Zeitliche Verlagerung von Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten i.S.d. § 3 Nr. 26 EStG zur optimalen Nutzung des Freibetrags von 2.400 € (sog. **Übungsleiterpauschale**)
- Nutzung des **Freibetrags des § 16 IV EStG** (i.V.m. § 14 bzw. § 18 III EStG) bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe
- **Vorziehen von Betriebseinnahmen und Verschiebung von Betriebsausgaben** (z. B. durch Wahl des Zahlungs-zeitpunkts) zur Nutzung des Grundfreibetrags der ESt (§ 32a I EStG) in Jahren mit geringem Gewinn

Mögliche Gestaltungen:

- Zeitliche Verlagerung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zur Vermeidung von Einkommensschwankungen bei der ESt (wegen Progressionswirkung)
- Nutzung des ermäßigten Steuersatzes des § 34 III EStG bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe

Mögliche Gestaltungen:

- Freiwillige **Bilanzierung** (z. B. um Rückstellungen bilden zu können und Thesaurierungsbegünstigung zu nutzen)
- Nutzung der **Thesaurierungsbegünstigung** des § 34a EStG bei vorheriger Vollentnahme früherer Gewinne (damit später keine Entnahmen begünstigt besteuert Gewinne erforderlich sind)
- Inanspruchnahme des **Investitionsabzugsbetrags** des § 7g I EStG
- Nutzung schneller **Abschreibungsmöglichkeiten** (z. B. § 6 II EStG, § 7g EStG, § 7h EStG, § 7i EStG)
- **Verschiebung von Betriebseinnahmen** und **Vorziehen von Betriebsausgaben**
- Übertragung stiller Reserven nach § 6c EStG bei Veräußerung von Betriebsvermögen

Mögliche Gestaltungen:

- Führung eines **Fahrtenbuchs** statt Berechnung des geldwerten Vorteils mit der 1%-Methode bei privater Nutzung eines betrieblichen PKW (§ 8 II S. 2 EStG i.V.m. § 6 I Nr. 4 S. 2 EStG)
- Vereinbarung **steuerfreier Sachbezüge** (§§ 3, 8 II EStG)
- Vereinbarung **steuerfreier Zuschläge** zu Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3b EStG)

Mögliche Gestaltungen:

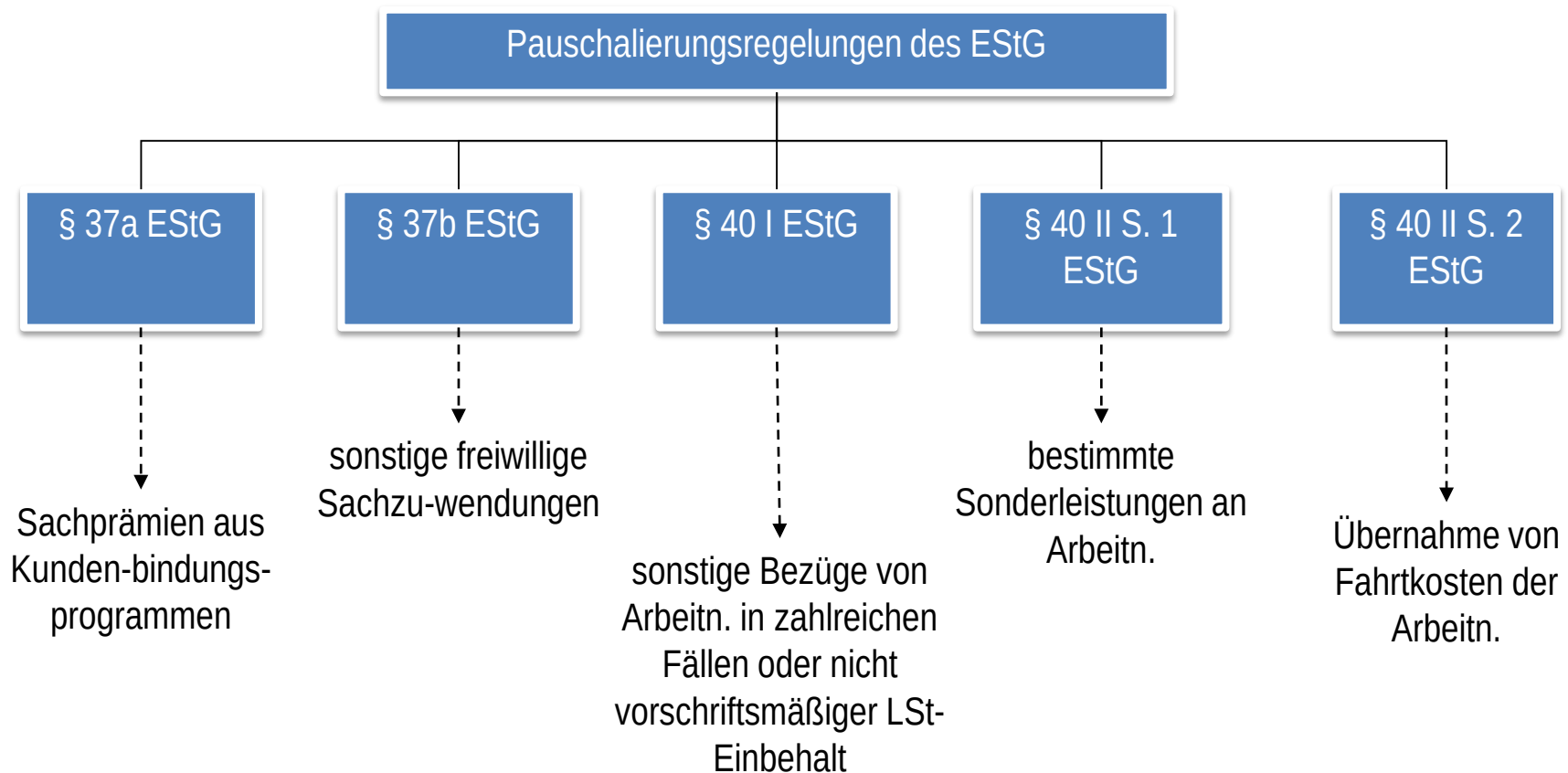
- Bündelung von Werbungskosten in einem Jahr, wenn in normalen Jahren die Werbungskosten unter dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag liegen
- Nutzung von Werbungskostenpauschalen (z. B. Kontoführungsgebühr, Umzugskostenpauschale)
- Geltendmachung von mehr Kilometern für längere, aber schnellere Strecke bei Entfernungspauschale (§ 9 I Nr. 4 EStG)
- Geltendmachung höherer Kosten für öffentliche Verkehrsmittel als Entfernungspauschale (§ 9 II EStG)

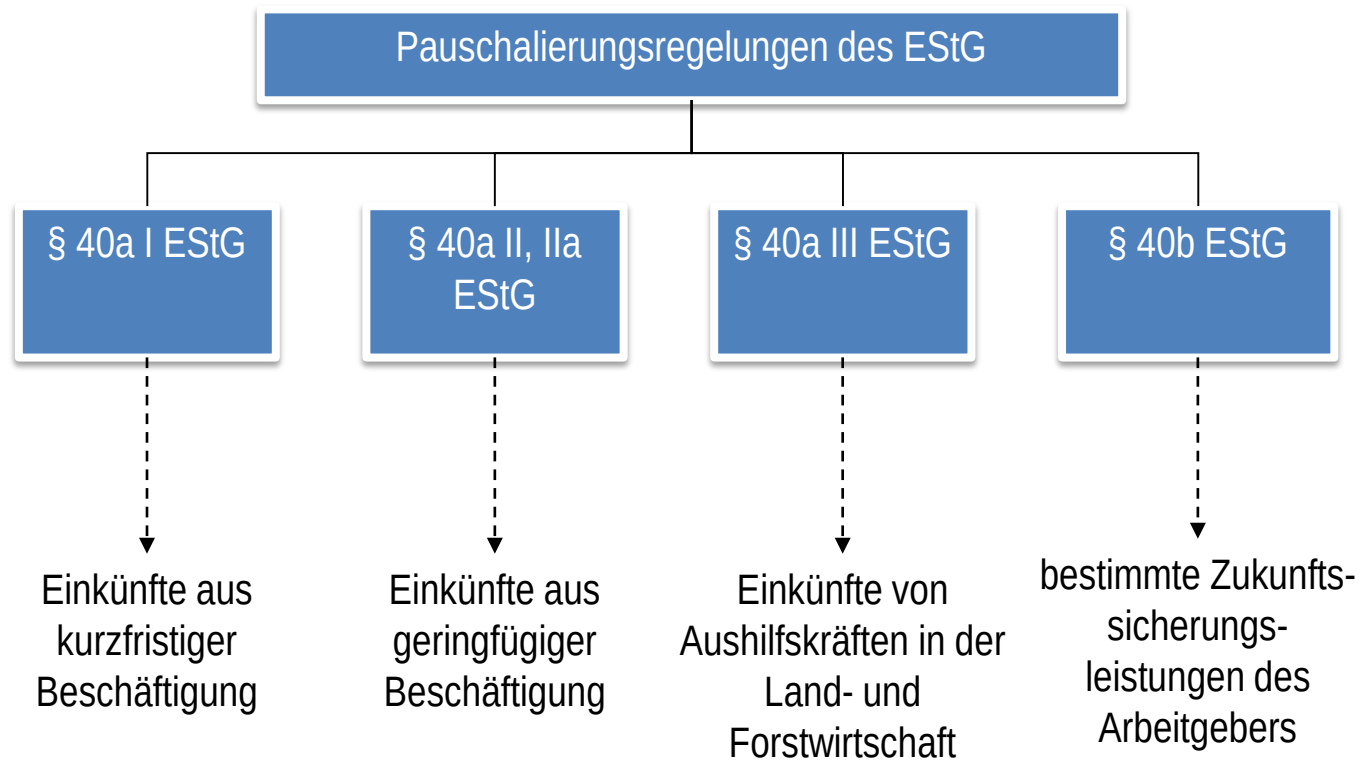
Mögliche Gestaltungen:

- Gewährung von **Personalrabatten** zur Nutzung des Freibetrags des § 8 III EStG

Mögliche Gestaltungen:

- Vereinbarung pauschal besteuelter Bezüge (§§ 37a, 37b, 40, 40a, 40b EStG)
- Zeitliche Verlagerung von Werbungskosten zur Vermeidung von Einkommensschwankungen bei der ESt (wegen Progressionswirkung)
- Nutzung der Fünftelregelung des § 34 I EStG bei außerordentlichen Einkünften (z. B. Abfindungen)





Mögliche Gestaltungen:

- Eintragung von Lohnsteuerfreibeträgen auf elektronischer Lohnsteuerkarte (§ 39a EStG)
- Wahl der Lohnsteuerklassen bzw. des Faktorverfahrens bei Ehegatten (§ 38b EStG, § 39f EStG)
- Nutzung der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 II EStG)
- Vorziehen von Werbungskosten

Mögliche Gestaltungen:

- Antrag auf **Anwendung des Teileinkünfteverfahrens** gem. § 32 d II Nr. 3 EStG um Werbungskosten im Zusammenhang mit Beteiligungen zu 60% abziehen zu können
- Übertragung von Beteiligungen auf eine **vermögensverwaltende KapG**, um Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Beteiligungen zu 100% abziehen zu können (bei KSt gilt für diese Betriebsausgaben weder § 20 IX EStG noch § 3c EStG)

Mögliche Gestaltungen:

- Einreichung von **Freistellungsaufträgen** (§ 44a EStG) bis zur Höhe des Sparerpauschbetrags (§ 20 IX EStG) bei Banken (ggf. optimale Verteilung auf mehrere Banken)
- **Zeitliche Verlagerung von Wertpapierverkäufen** zur optimalen Nutzung des Sparerpauschbetrags (§ 20 IX EStG)
- **Antrag auf Neuberechnung der ESt** auf Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32 d IV EStG, falls Sparerpauschbetrag durch Freistellungsaufträge nicht optimal genutzt wurde
- **Übertragung von Kapitalvermögen auf Kinder** zur Nutzung von deren Sparerpauschbetrag (§ 20 IX EStG) und Grundfreibetrag (§ 32a I EStG)

Mögliche Gestaltungen:

- **Vorzeitige Verlustrealisierung** durch Verkauf von im Wert gefallen Wertpapieren zur Verrechnung mit Gewinnen aus dem Verkauf anderer Wertpapiere
- Übertragung von Beteiligungen in ein **Betriebsvermögen** oder auf eine **vermögensverwaltende KapG**, um Einschränkungen der Verlustverrechnung gem. § 20 VI EStG zu vermeiden (§ 20 VI EStG gilt nur bei Einkünften aus Kapitalvermögen, nicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb)

Mögliche Gestaltungen:

- Antrag auf Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung gem. § 32d VI EStG (sog. [Günstigerprüfung](#)), um niedrige ESt-Sätze nutzen zu können
- Antrag auf [Anwendung des Teileinkünfteverfahrens](#) auf Dividenden gem. § 32 d II Nr. 3 EStG, um niedrige ESt-Sätze nutzen zu können
- Übertragung von Kapitalvermögen auf Kinder zur Nutzung der niedrigen Eingangssteuersätze der ESt

Veranlagungsoptionen bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Antrag nach § 32d VI EStG



voller Einbezug aller Kapitalerträge in SdE (nach Günstigerprüfung), Anrechnung der KapESt

Antrag nach § 32d IV EStG



Nacherhebung/ Erstattung von 25% ESt (z. B. zur Nutzung des Sparerpausch-betrags oder zur Verlustverrechnung)

Antrag nach § 32d II Nr. 3 EStG



Einbezug von Dividenden in SdE nach dem TEV, Anrechnung der KapESt

Mögliche Gestaltungen:

- Übertragung von Beteiligungen auf eine **vermögensverwaltende KapG** zur Nutzung des Freistellungsverfahrens des § 8b KStG bei Dividendenbezügen und Veräußerungsgewinnen verbunden mit einer Thesaurierung und Reinvestition in der KapG

Mögliche Gestaltungen:

- Verschiebung des Verkaufs vermieteter Immobilien auf einen Zeitpunkt 10 Jahre nach dem Kauf (zur Vermeidung von privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG)

Mögliche Gestaltungen:

- Finanzierung vermieteter Immobilien über **Kredite** und privat genutzter Immobilien über Eigenkapital
- Vermeidung von Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.H.v. mehr als 15% der Anschaffungskosten eines Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb zur **Vermeidung anschaffungsnaher Herstellungskosten** i.S.d. § 6 I Nr. 1a EStG

Mögliche Gestaltungen:

- Übertragung vermieteter Immobilien auf Kinder zur Nutzung von deren Grundfreibetrag (§ 32a I EStG)

Mögliche Gestaltungen:

- **Vorzeitige Verlustrealisierung** durch Verkauf von im Wert gefallen Immobilien innerhalb der 10-Jahresfrist zur Verrechnung mit Gewinnen aus dem Verkauf anderer Immobilien bei Vorliegen von privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG

Mögliche Gestaltungen:

- Verteilung von Erhaltungsaufwendungen für vermietete Immobilien auf mehrere Jahre (§ 82b EStDV) und zeitliche Verlagerung von Werbungskosten zur Vermeidung von Einkommensschwankungen bei der ESt (wegen Progressionswirkung)
- Übertragung vermieteter Immobilien auf Kinder zur Nutzung der niedrigen Eingangssteuersätze der ESt
- Übertragung vermieteter Immobilien auf eine vermögensverwaltende KapG zur Nutzung des niedrigen KSt-Satzes und der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung für Immobilienunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Mögliche Gestaltungen:

- Nutzung schneller **Abschreibungsmöglichkeiten** (z. B. § 6 II EStG, § 7g EStG, § 7h EStG, § 7i EStG)
- Übertragung vermieteter Gewerbeimmobilien in ein **Betriebsvermögen** oder auf eine **vermögensverwaltende KapG** zur Nutzung der höheren AfA im Betriebsvermögen (§ 7 IV EStG)
- Thesaurierung von Gewinnen in **vermögensverwaltender KapG**
- **Option zur USt** bei vermieteten Gewerbeimmobilien, so dass Vorsteuer sofort als Werbungskosten abzugsfähig ist und nicht nur über AfA verteilt wird
- **Vorziehen von Werbungskosten**

Mögliche Gestaltungen:

- Zusammenveranlagung von Ehegatten (§§ 26, 26b EStG) zur Nutzung der gemeinsamen Höchstbeträge für Sonderausgaben der §§ 10, 10a und 10b EStG
- Zeitliche Verteilung von Sonderausgaben, so dass Höchstbeträge der §§ 10, 10a und 10b EStG optimal genutzt werden
- Vorziehen von Einnahmen oder Antrag auf Begrenzung eines Verlustrücktrags (§ 10d II EStG), soweit sonst der Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen nicht möglich ist
- Bündelung von außergewöhnlichen Belastungen in einem Jahr, um die zumutbare Belastung zu übertreffen

Mögliche Gestaltungen:

- Bezahlung von haushaltsnahen Beschäftigungen, haushalts-nahen Dienstleistungen und Handwerkern durch **Überweisung** auf das Konto des Erbringers der Leistung, um Voraussetzungen für Steuerermäßigung nach § 35a EStG zu erfüllen
- **Verteilung umfangreicher Handwerkerkosten** auf mehrere Jahre, um Höchstbetrag der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen gem. § 35a EStG optimal zu nutzen
- **Vorziehen von Einnahmen** oder Antrag auf **Begrenzung eines Verlustrücktrags** (§ 10d II EStG), soweit sonst der Abzug von Steuerermäßigungen nicht möglich ist

Mögliche Gestaltungen:

- Überspringen von Erbfällen, z. B. direkte Übertragungen auf Enkel statt erst auf Kinder (die „übersprungene“ Generation kann ggf. durch Nießbrauchsrechte abgesichert werden)
- Bei inländischen Personenunternehmen mit ausländischen Beteiligungen **Zwischenschaltung einer inländischen Holding-KapG** zur Vermeidung der Erbschaftsteuerpflicht der Unternehmer/Mitunternehmer im Ausland

Mögliche Gestaltungen:

- Nutzung von Steuerbefreiungen für bestimmte Gegenstände oder bestimmte Zuwendungen gem. § 13 I ErbStG (z. B. Familienheim)
- Nutzung der Optionsverschonung (§ 13a X EStG) oder zumindest der Regelverschonung (§ 13a I ErbStG) für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften
- Nutzung des Abschlags des § 13a IX ErbStG für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften
- Nutzung von Möglichkeiten der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b ErbStG
- Nutzung des Bewertungsabschlags des § 13d EStG bei zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien
- Nutzung von Nachweismöglichkeit für niedrigere Werte bei der Grundstücksbewertung gem. § 198 BewG und bei der Unternehmensbewertung gem. § 11 II i.V.m. § 199 BewG (z. B. durch Einholung von Wertgutachten)
- Frühzeitige Vermögensübertragungen zu Lebzeiten, damit zukünftige Wertsteigerungen nach der Übertragung auf Seiten des Erwerbers realisiert werden

Mögliche Gestaltungen:

- Frühzeitige Vermögensübertragungen zu Lebzeiten, um alle 10 Jahre die Freibeträge des ErbStG neu nutzen zu können (**10-Jahresfrist** des § 14 I ErbStG)
- **Adoptionen**, um höhere Freibeträge nach § 16 EStG nutzen zu können
- Optimierung der **Vermögensverteilung zwischen Ehegatten** zu Lebzeiten und ggf. Verzicht auf sog. Berliner Testament, damit Wert der Erbschaft unter Freibetrag des § 16 ErbStG bleibt

Mögliche Gestaltungen:

- Vermögensübertragungen zu Lebzeiten, um alle 10 Jahre die niedrigen Eingangssteuersätze der ErbSt (§ 19 ErbStG) neu nutzen zu können (**10-Jahresfrist** des § 14 I ErbStG)
- Nutzung der **Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG** bei Erwerb von Betriebsvermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personen, die nicht zur Steuerklasse I gehören
- **Adoptionen**, um niedrige Steuersätze der Steuerklasse I nutzen zu können (§§ 15, 19 EStG)

Mögliche Gestaltungen:

- Nutzung der Stundungsmöglichkeiten des § 28 ErbStG

Welche Informationen benötigt ein Steuerberater für die Beratung bezüglich der Nachfolgeplanung eines Einzelunternehmers?

Lösung

- Art der Nachfolgeregelung (Nachfolger aus der Familie, Umwandlung in Gesellschaft mit Fremdgeschäftsführung, Errichtung einer Familienstiftung oder Verkauf des Unternehmens)
- Geplanter Zeitraum der Nachfolgeregelung
- Vermögensaufstellung mit Angabe, auf wen welche Vermögenswerte übertragen werden sollen
- Angaben zu den Erben/Beschenkten (Verwandtschaftsgrad, Einkommenshöhe, Vorschenkungen in letzten zehn Jahren)
- Angaben zum Unternehmen (Gewinne mit Zukunftsprognose, Mitarbeiterzahl mit Zukunftsprognose, Lohnsumme mit Zukunftsprognose, Verwaltungsvermögen)
- Geplante Alterssicherung des Unternehmers

- Welche wesentlichen Steuergestaltungsmöglichkeiten gibt es für **Freiberufler**?
- Welche wesentlichen Steuergestaltungsmöglichkeiten gibt es für **Arbeitnehmer**?
- Welche wesentlichen Steuergestaltungsmöglichkeiten gibt es für **Kapitalanleger**?
- Welche wesentlichen Steuergestaltungsmöglichkeiten gibt es für **Vermieter**?
- Welche wesentlichen Steuergestaltungsmöglichkeiten gibt es hinsichtlich der Inanspruchnahme von **Sonderausgaben**, **außergewöhnlichen Belastungen** und **Steuerermäßigungen**?
- Welche **Wahlrechte** sieht das Erbschaftsteuerrecht vor, und welche Vor- und Nachteile ergeben sich bei deren Ausübung?