

Besteuerung von Unternehmen

Band I:
Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern

von

Dr. Wolfram Scheffler

o. Professor an der Universität Erlangen-Nürnberg

11., neu bearbeitete Auflage



C.F. Müller Verlag
Heidelberg

Inhaltsverzeichnis

<i>Vorwort</i>	V
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	XIX
<i>Schrifttum</i>	XXIII

Erster Teil Einführung

Erster Abschnitt	
Wichtige Begriffe	1
A. Steuer	1
B. Steuerarten	4
C. Steuergesetzgebungshoheit	7
D. Steuerertragshoheit	7
E. Steuerverwaltungshoheit	9
F. Steuersubjekt, Steuerschuldner, Steuerzahler, Steuerträger, Steuerdestinatär, Steuergläubiger	10
G. Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage	11
H. Steuertarif, Steuersatz	12

Zweiter Abschnitt	
Merkmale des deutschen Steuersystems	15
A. Fehlen einer eigenständigen Unternehmensbesteuerung	15
B. Abhängigkeiten und Interdependenzen	17
C. Anknüpfung an zivilrechtliche Wertungen	17
D. Wertungsabhängigkeit	19
E. Spezielle steuerliche Ungewissheit	20

Dritter Abschnitt	
Rechtsquellen	22

Zweiter Teil

Die Besteuerung des Erfolgs eines Unternehmens

Erster Abschnitt

Überblick über die Ertragsteuern und ihre Beziehungen zueinander	30
A. Gemeinsamkeiten	30
B. Unterschiede	31
C. Nebeneinander der drei Ertragsteuern	32

Zweiter Abschnitt

Einkommensteuer	33
A. Überblick	33
I. Allgemeine Charakterisierung	33
II. Ertragshoheit	36
III. Aufbau des Einkommensteuergesetzes	36
IV. Schema zur Ermittlung der Einkommensteuer	38
B. Persönliche Steuerpflicht (natürliche Personen)	41
I. Unbeschränkte Steuerpflicht	42
II. Beschränkte Steuerpflicht	42
III. Beginn und Ende der Steuerpflicht	43
C. Sachliche Steuerpflicht (Summe der Einkünfte)	43
I. Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes	43
1. Fehlen einer theoretischen Leitlinie	43
2. Einkunftserzielungsabsicht als Voraussetzung der Steuerbarkeit	47
II. Einkunftsarten	49
1. Bedeutung der richtigen Zuordnung der Einkünfte	49
2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	52
a) Arten der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe	52
b) Arten der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	52
c) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb	53
d) Besonderheiten bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	53
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	53
a) Arten und Merkmale eines Gewerbebetriebs	53
b) Arten von gewerblichen Einkünften aus laufender Geschäftstätigkeit	56
c) Gewerbliche Einkünfte aus aperiodischen Geschäftsvorfällen	58
d) Besonderheiten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb	62
4. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	63
a) Arten der Einkünfte aus selbständiger Arbeit	63
b) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb	63
c) Besonderheit bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit	65

5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	66
a) Kennzeichen einer nichtselbständigen Arbeit	66
b) Umfang der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	66
c) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit	68
d) Besonderheiten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	69
6. Einkünfte aus Kapitalvermögen	73
a) Kennzeichen und Umfang der Einkünfte aus Kapitalvermögen	73
b) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb	75
c) Besonderheiten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	76
7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	82
a) Kennzeichen und Umfang der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	82
b) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb und zur Liebhaberei	83
c) Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	85
8. Sonstige Einkünfte iSd § 22 EStG	85
a) Begriff der sonstigen Einkünfte	85
b) Umfang der sonstigen Einkünfte iSd § 22 EStG	86
c) Besonderheit bei den sonstigen Einkünften iSd § 22 EStG	90
9. Kriterien zur Abgrenzung zwischen den sieben Einkunftsarten	90
10. Nicht steuerbare Einkünfte	91
11. Bedeutung des § 24 EStG	92
12. Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebeneinkunftsarten	92
III. Einkunftsermittlungsmethoden	94
1. Gemeinsame Prinzipien	94
2. Einteilung der Einkunftsarten nach der Art ihrer Ermittlung	96
3. Gewinnermittlungsmethoden	97
a) Betriebsvermögensvergleich	97
b) Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	99
c) Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr	100
d) Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	101
e) Schätzung nach § 162 AO	101
f) Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsmethoden	102
g) Gewinnermittlungszeitraum	103
h) Betriebliche Erträge und Aufwendungen (Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben)	103
4. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten	110
a) Einkunftsermittlung	110
b) Einnahmen	111
c) Werbungskosten	112

D. Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen)	116
I. Zielsetzung und Abgrenzung gegenüber dem Verlustabzug	116
II. Sonderausgaben	118
1. Allgemeines	118
2. Unbeschränkt abziehbare Sonderausgaben	120
3. Beschränkt abziehbare Sonderausgaben	121
4. Sonderausgaben-Pauschbetrag und Vorsorgepauschale	126
III. Außergewöhnliche Belastungen	127
1. Allgemeines	127
2. Typisierte außergewöhnliche Belastungen	127
3. Nicht typisierte außergewöhnliche Belastungen	128
IV. Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter	129
E. Behandlung von Verlusten	130
I. Verlustausgleich	130
II. Verlustabzug	134
F. Steuertarif (tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer)	138
I. Normaltarif	139
II. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen	142
III. Progressionsvorbehalt	142
IV. Ermäßigter Steuersatz nach einem Multiplikator-Mischtarif	143
V. Ermäßigter Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG	145
VI. Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne	148
VII. Steuerermäßigungen	152
1. Überblick	152
2. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	152
G. Steuerzahlung	158
H. Veranlagung	160
I. Alterseinkünfte	165
J. Familienleistungsausgleich	173
I. Kindergeld	174
II. Kinderfreibetrag und Freibetrag für die Betreuung, Erziehung und Ausbildung des Kindes	174
III. Weitere steuerliche Maßnahmen der Familienförderung	176
 Dritter Abschnitt	
Körperschaftsteuer	177
A. Überblick	177
I. Allgemeine Charakterisierung	177
II. Ertragshoheit	180
III. Aufbau des Körperschaftsteuergesetzes	180
IV. Schema zur Ermittlung der Körperschaftsteuer	181
B. Persönliche Steuerpflicht (juristische Personen)	183
I. Unbeschränkte Steuerpflicht	183

II. Beschränkte Steuerpflicht	184
III. Steuerbefreiungen	185
IV. Beginn und Ende der Steuerpflicht	186
C. Sachliche Steuerpflicht und Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen)	186
I. Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes	186
II. Abziehbare Aufwendungen	189
1. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA	190
2. Abziehbare Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge)	190
III. Nichtabziehbare Aufwendungen	192
1. Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken	192
2. Bestimmte Steuerzahlungen	192
3. Geldstrafen und ähnliche Aufwendungen	193
4. Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen	193
IV. Steuerfreie Einnahmen	194
D. Behandlung von Verlusten	195
I. Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug	195
II. Einschränkungen des Verlustabzugs nach einem Gesellschafterwechsel	198
E. Steuertarif und Steuerzahlung	199
F. Körperschaftsteuersystem	200
I. Besteuerung von Gewinnausschüttungen	200
1. Ausschüttungen an eine natürliche Person	201
a) Anteile im Privatvermögen: Abgeltungsteuer	201
b) Anteile im Betriebsvermögen: Teileinkünfteverfahren	202
2. Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft	204
a) Grundfall: Dividendenfreistellung	204
b) Besonderheiten: Ausnahmen von der Dividendenfreistellung	206
II. Veräußerungsgewinne und -verluste	207
III. Eigene Aufwendungen des Gesellschafters	208
IV. Beurteilung	209
1. Wirkung: Doppelbesteuerung minderndes Körperschaft- steuersystem	209
a) Ausschüttungen an eine natürliche Person (Anteile im Privatvermögen)	210
b) Ausschüttungen an eine natürliche Person (Anteile im Betriebsvermögen)	212
c) Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft	213
2. Nachteile aus betriebswirtschaftlicher Sicht	214
3. Vorteile bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen	216
G. Besonderheiten bei Ermittlung der Körperschaftsteuer	221
I. Verdeckte Gewinnausschüttung	221
1. Begriff	222
2. Steuerliche Behandlung	225

II. Verdeckte Einlage	226
1. Begriff	226
2. Steuerliche Behandlung	228
III. Abzug von Zinsaufwendungen („Zinsschranke“)	230
IV. Sondervorschriften im Zusammenhang mit der Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens	234
 Vierter Abschnitt	
Gewerbsteuer	235
A. Überblick	235
I. Allgemeine Charakterisierung	235
II. Ertragshoheit	239
III. Aufbau des Gewerbesteuergesetzes	240
IV. Schema zur Ermittlung der Gewerbesteuer	241
B. Steuergegenstand (Gewerbebetrieb)	243
I. Arten von Gewerbebetrieben	243
II. Mehrheit von Betrieben (sachliche Selbständigkeit)	245
III. Beginn und Ende der sachlichen Steuerpflicht	246
IV. Steuerbefreiungen	247
V. Besonderheiten bei Arbeitsgemeinschaften	247
VI. Steuerschuldner	248
C. Bemessungsgrundlage	248
I. Steuerbilanzgewinn als Ausgangsgröße	248
II. Gewerbesteuerliche Modifikationen (Hinzurechnungen und Kürzungen)	251
1. Zielsetzungen	251
2. Aufwendungen für Fremdkapital	256
3. Gewinnanteile und Geschäftsführervergütungen von Komplementären einer KGaA	261
4. Grundstückserträge	261
5. Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Personengesellschaft	262
6. Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft	263
a) Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne	263
b) Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen	268
7. Beteiligung an einer KGaA	269
8. Auf ausländische Betriebsstätten entfallender Gewerbeertrag	270
9. Als Betriebsausgaben abgezogene ausländische Steuern	270
10. Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge)	271
D. Behandlung von Verlusten	272
E. Steuertarif und Steuerzahlung	274
F. Ertragsteuerliche Behandlung	277
G. Zerlegung	278

Fünfter Abschnitt	
Zuschlagsteuern	278
A. Kirchensteuer	279
B. Solidaritätszuschlag	281
Sechster Abschnitt	
Effektive Steuerbelastung des Erfolgs eines Unternehmens	283
A. Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Regelbesteuerung)	283
B. Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Thesaurierungsbegünstigung)	285
C. Kapitalgesellschaften	288
D. Vergleich der Rechtsformen	290
I. Ausschüttungsfall	290
II. Thesaurierungsfall	291
Dritter Teil	
Die Besteuerung der Übertragung von Unternehmen	
Erster Abschnitt	
Zielsetzung der Besteuerung des Vermögenstransfers	293
A. Einordnung in das System der Steuerarten im Hinblick auf die Besteuerungsbasis	293
B. Ausgestaltung als Erbanfallsteuer	294
C. Konsequenzen aus der Einordnung als Erbanfallsteuer	295
I. Bewertungsmaßstab: gemeiner Wert	295
II. Voraussetzung für steuerliche Verschonungsregeln: transparente Ausgestaltung	295
Zweiter Abschnitt	
Erbschaft- und Schenkungsteuer	296
A. Überblick	296
I. Allgemeine Charakterisierung	296
II. Ertragshoheit	297
III. Aufbau des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	297
IV. Schema zur Ermittlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer	298
B. Persönliche Steuerpflicht (natürliche und juristische Personen)	299
I. Unbeschränkte Steuerpflicht	299
II. Beschränkte Steuerpflicht	300
C. Sachliche Steuerpflicht (steuerpflichtige Vorgänge)	300
I. Erwerb von Todes wegen	301

II. Schenkungen unter Lebenden	301
III. Zweckzuwendungen	302
IV. Erbersatzsteuer	303
D. Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb)	304
I. Zusammensetzung der Bemessungsgrundlage	304
II. Bewertungsstichtag	304
III. Bewertungsgrundsätze	304
1. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	305
2. Grundvermögen	307
3. Anteile an Kapitalgesellschaften	311
4. Betriebsvermögen	313
5. Übrige Vermögenswerte	315
6. Abziehbare Belastungen	316
7. Kurzbeurteilung	317
IV. Sachliche Steuerbefreiungen	317
1. Nichtbesteuerung des Zugewinnausgleichs	317
2. Begünstigung für Unternehmensvermögen	318
3. Begünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke	322
4. Begünstigung für selbst genutzten Wohnraum und weitere Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG	323
5. Kurzbeurteilung	324
E. Steuertarif und Steuerzahlung	326
I. Steuerklassen	326
II. Persönliche Freibeträge	327
1. Allgemeine Freibeträge	327
2. Versorgungsfreibeträge	328
III. Steuersatz	328
IV. Tarifbesonderheiten	330
1. Tarifbegrenzung bei der Übertragung von Unternehmens- vermögen	330
2. Berücksichtigung von früheren Erwerben	332
3. Mehrfacher Erwerb derselben Vermögenswerte	333
4. Besonderheiten für Familienstiftungen und -vereine	333
V. Verfahrensrechtliche Regelungen	333
F. Ertragsteuerliche Behandlung	335
G. Zusammenhang zwischen Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Einkommensteuer	335
I. Doppelbelastung von Wertsteigerungen	335
II. Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer	338

Vierter Teil

Die Besteuerung der Substanz eines Unternehmens

Erster Abschnitt

Zielsetzung von Substanzsteuern	340
A. Schwierigkeiten der Rechtfertigung von Substanzsteuern	340
B. Entwicklungen im Bereich der Substanzsteuern	341

Zweiter Abschnitt

Grundsteuer	342
A. Überblick	342
I. Allgemeine Charakterisierung	342
II. Ertragshoheit	344
III. Aufbau des Grundsteuergesetzes	345
IV. Schema zur Ermittlung der Grundsteuer	345
B. Steuergegenstand (Grundbesitz)	346
I. Formen des Grundbesitzes	346
II. Steuerbefreiungen	347
III. Steuerschuldner	347
C. Bemessungsgrundlage (Einheitswert des Grundbesitzes)	348
D. Steuertarif und Steuerzahlung	350
E. Ertragsteuerliche Behandlung	352

Fünfter Teil

Verkehrsteuern

Erster Abschnitt

Überblick über die Verkehrsteuern und ihre Beziehungen zueinander	353
A. Zielsetzung von Verkehrsteuern	353
B. Aufbau von Verkehrsteuergesetzen	354
C. Vermeidung einer verkehrsteuerlichen Doppelbelastung	355

Zweiter Abschnitt

Grunderwerbsteuer	356
A. Überblick	356
I. Allgemeine Charakterisierung	356
II. Ertragshoheit	356
III. Aufbau des Grunderwerbsteuergesetzes	356
IV. Schema zur Ermittlung der Grunderwerbsteuer	357
B. Steuergegenstand (Erwerbsvorgänge)	357
C. Steuerbefreiungen	360

D. Bemessungsgrundlage (Wert der Gegenleistung)	360
E. Steuertarif, Steuerschuldner und Steuerzahlung	362
F. Verhältnis zur Umsatzsteuer und ertragsteuerliche Behandlung	363
Dritter Abschnitt	
Kleinere Verkehrsteuern	364
A. Versicherungsteuer	364
B. Feuerschutzsteuer	366
C. Rennwett- und Lotteriesteuer	368
D. Kraftfahrzeugsteuer	369
E. Spielbankabgabe	373
Vierter Abschnitt	
Umsatzsteuer	374
A. Überblick	374
I. Allgemeine Charakterisierung	374
1. Besteuerungsziel	374
2. Besteuerungskonzept: Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit sofortigem Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer)	375
a) Überblick über mögliche Umsatzsteuersysteme	375
b) Nachteil einer Bruttoumsatzsteuer: Kumulationswirkung	376
c) Merkmale einer Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit sofortigem Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer)	378
3. Besteuerungskonzept für grenzüberschreitende Lieferungen und sonstige Leistungen (Grundsatz: Bestimmungslandprinzip)	382
a) Methoden zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung	382
b) Konflikt zwischen dem Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer und dem Binnenmarktgedanken	383
c) Lieferungen in einen Drittstaat	386
d) Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union	386
e) Sonstige Leistungen an einen ausländischen Abnehmer	389
II. Ertragshoheit	390
III. Aufbau des Umsatzsteuergesetzes	391
IV. Schema zur Ermittlung der Umsatzsteuer	392
B. Unternehmer, Unternehmen und Gebietsbegriffe	393
I. Unternehmer	393
II. Unternehmen	396
1. Überblick	397
2. Organisatorischer Aufbau	397
3. Art und Umfang der Tätigkeit	398
4. Einordnung von Gegenständen	398
III. Gebietsbegriffe	398

C. Steuergegenstand (Umsätze)	399
I. Entgeltliche Leistungen	399
1. Leistungen als Oberbegriff	399
2. Lieferungen	400
a) Begriff der Lieferung	400
b) Ort der Lieferung	401
c) Spezielle Formen	403
3. Sonstige Leistungen	404
a) Begriff der sonstigen Leistung	404
b) Ort der sonstigen Leistung	406
4. Sonderfälle	411
5. Nicht steuerbare Vorgänge	411
II. Unentgeltliche Wertabgaben	412
1. Zwecksetzung	412
2. Unentgeltliche Abgabe von Gegenständen	413
3. Unentgeltliche Abgabe von Dienstleistungen	415
III. Einfuhr von Gegenständen im Inland (Einfuhren aus dem Drittlandsgebiet)	416
IV. Innergemeinschaftlicher Erwerb	417
D. Steuerbefreiungen	419
I. Formen und Ziele der Steuerbefreiungen	419
II. Belastungswirkungen von Steuerbefreiungen	422
1. Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug	422
2. Steuerfreie Umsätze ohne Optionsrecht	423
3. Steuerfreie Umsätze mit Optionsrecht	426
E. Bemessungsgrundlage (Grundsatz: Entgelt)	429
F. Steuertarif	432
G. Vorsteuerabzug	434
I. Persönliche und sachliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	434
II. Ausschlüsse und Einschränkungen beim Vorsteuerabzug	436
III. Berichtigung des Vorsteuerabzugs	438
H. Entstehung der Steuer, Steuerschuldner und Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Steuer	439
I. Besteuerungszeitraum und Rechnungslegungsverpflichtungen	441
J. Besonderheiten bei Ermittlung der Umsatzsteuer	444
I. Kleinunternehmer	444
II. Pauschalierte Vorsteuersätze	445
III. Durchschnittssätze für Land- und Forstwirte	445
IV. Reiseleistungen	446
V. Wiederverkäufer (Differenzbesteuerung)	446
VI. Anlagegold	448

K. Ertragsteuerliche Behandlung	448
I. Betriebsvermögensvergleich	448
II. Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	450
III. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten	450
Sechster Teil	
Grundzüge der Konzernbesteuerung	
Erster Abschnitt	
Allgemeine Charakterisierung und Beurteilungsmaßstäbe	452
Zweiter Abschnitt	
Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft	454
A. Voraussetzungen einer Organschaft bei den Ertragsteuern	454
B. Besteuerungskonzept	456
I. Körperschaftsteuer: Zurechnungstheorie	456
II. Gewerbesteuer: modifizierte Einheitstheorie	459
C. Wirkung einer Organschaft bei den Ertragsteuern	460
I. Gewinne der Organgesellschaft	460
1. Zuordnung der Erfolge der Organgesellschaft	460
2. Mutterkapitalgesellschaft	461
3. Mutterpersonenunternehmen	463
4. Von der Rechtsform des Organträgers unabhängige Rechtsfolgen	467
II. Verluste der Organgesellschaft	468
III. Verluste des Organträgers	470
IV. Eigene Aufwendungen des Organträgers	472
V. Zinsaufwendungen, steuerfreie Einkünfte und Beteiligungserträge der Organgesellschaft	473
VI. Innerorganschaftliche Lieferungen und Leistungen	476
VII. Erweiterte Kürzung von Grundstückserträgen	478
VIII. Zerlegung des Steuermessbetrags	478
D. Zusammenfassung	480
Dritter Abschnitt	
Umsatzsteuerliche Organschaft	483
A. Voraussetzungen	483
B. Wirkungen	485
C. Vorteile	486
<i>Sachverzeichnis</i>	<i>489</i>