

Besteuerung von Unternehmen

Band I:
Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern

von

Dr. Wolfram Scheffler

o. Professor an der Universität Erlangen-Nürnberg

12., neu bearbeitete Auflage

} C.R Müller

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Schrifttum	XXV

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.	37
IV. Schema zur Ermittlung der Einkommensteuer.	38
B. Persönliche Steuerpflicht (natürliche Personen).	42
I. Unbeschränkte Steuerpflicht	42
II. Beschränkte Steuerpflicht	42
III. Beginn und Ende der Steuerpflicht	43
C. Sachliche Steuerpflicht (Summe der Einkünfte).	44
I. Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes.	44
1. Fehlen einer theoretischen Leitlinie.	44
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.	53
c) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb	53
d) Besonderheiten bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.	53
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.	54
a) Arten und Merkmale eines Gewerbebetriebs.	54
b) Gewerbliche Einkünfte aus laufender Geschäftstätigkeit	57
c) Gewerbliche Einkünfte aus aperiodischen Geschäfts vorfallen	58
d) Besonderheiten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.	63
4. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	64
a) Arten der Einkünfte aus selbständiger Arbeit	64
b) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb	64
c) Besonderheit bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit	67

5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	67
a) Kennzeichen einer nichtselbständigen Arbeit	67
b) Umfang der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	67
c) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit	70
d) Besonderheiten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	70
6. Einkünfte aus Kapitalvermögen.	75
a) Kennzeichen und Umfang der Einkünfte aus Kapitalvermögen	75
b) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb	77
c) Besonderheiten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	78
7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	85
a) Kennzeichen und Umfang der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	85
b) Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb und zur Liebhaberei.	86
c) Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	88
8. Sonstige Einkünfte iSd § 22 EStG.	88
a) Begriff der sonstigen Einkünfte.	88
b) Umfang der sonstigen Einkünfte iSd § 22 EStG.	89
c) Besonderheit bei den sonstigen Einkünften iSd § 22 EStG	93
9. Kriterien zur Abgrenzung zwischen den sieben Einkunftsarten	93
10. Nicht steuerbare Einkünfte.	94
11. Bedeutung des § 24 EStG.	95
12. Unterscheidung zwischen Haupt-und Nebeneinkunftsarten	96
III. Einkunftermittlungsmethoden.	98
1. Gemeinsame Prinzipien.	98
2. Einteilung der Einkunftsarten nach der Art ihrer Ermittlung	99
3. Gewinnermittlungsmethoden.	101
a) Betriebs Vermögensvergleich	101
b) Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	103
c) Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr.	104
d) Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.	105
e) Schätzung nach § 162 AO.	106
f) Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsmethoden.	106
g) Gewinnermittlungszeitraum.	107
h) Betriebliche Erträge und Aufwendungen (Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben).	108
4. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.	115
a) Einkunftermittlung	115
b) Einnahmen	116
c) Werbungskosten.	117

D. Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen)	120
I. Konzeptionelle Überlegungen	120
1. Ausgangspunkt: persönliche Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips	120
2. Zielsetzungen beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen	122
3. Abgrenzung gegenüber dem Verlustabzug	124
II. Sonderausgaben	125
1. Allgemeines	125
2. Unbeschränkt abziehbare Sonderausgaben	126
3. Beschränkt abziehbare Sonderausgaben	129
4. Sonderausgaben-Pauschbetrag und Vorsorgepauschale	138
III. Außergewöhnliche Belastungen	138
1. Allgemeines	138
2. Typisierte außergewöhnliche Belastungen	139
3. Nicht typisierte außergewöhnliche Belastungen	140
IV. Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter	141
E. Behandlung von Verlusten	142
I. Verlustausgleich	142
II. Verlustabzug	146
F. Steuertarif (tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer)	151
I. Normaltarif	151
II. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen	156
III. Progressionsvorbehalt	156
IV. Ermäßigter Steuersatz nach einem Multiplikator-Mischtarif	157
V. Ermäßigter Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG	160
VI. Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne	162
VII. Steuerermäßigungen	166
1. Überblick	166
2. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	167
G. Steuerzahlung	172
H. Veranlagung	174
I. AHerseinkünfte	180
J. Familienleistungsausgleich	189
I. Kindergeld	189
II. Kinderfreibetrag und Freibetrag für die Betreuung, Erziehung und Ausbildung des Kindes	190
III. Weitere steuerliche Maßnahmen der Familienförderung	192
Dritter Abschnitt	
Körperschaftsteuer	193
A. Überblick	193
I. Allgemeine Charakterisierung	193
II. Ertragshoheit	196

III. Aufbau des Körperschaftsteuergesetzes.	196
IV. Schema zur Ermittlung der Körperschaftsteuer.	197
B. Persönliche Steuerpflicht (juristische Personen).	199
I. Unbeschränkte Steuerpflicht	199
II. Beschränkte Steuerpflicht	200
III. Steuerbefreiungen.	201
IV. Beginn und Ende der Steuerpflicht.	202
C. Sachliche Steuerpflicht und Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen).	202
I. Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes.	202
II. Abziehbare Aufwendungen.	206
1. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA	206
2. Abziehbare Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge)	207
III. Nichtabziehbare Aufwendungen.	208
1. Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken.	208
2. Bestimmte Steuerzahlungen.	209
3. Geldstrafen und ähnliche Aufwendungen.	209
4. Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen.	209
IV. Steuerfreie Einnahmen.	210
D. Behandlung von Verlusten.	212
I. Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug	212
II. Einschränkungen des Verlustabzugs nach einem Gesellschafterwechsel	215
E. Steuertarif und Steuerzahlung.	217
F. Körperschaftsteuersystem.	218
I. Besteuerung von Gewinnausschüttungen	218
1. Ausschüttungen an eine natürliche Person	219
a) Anteile im Privatvermögen: Abgeltungsteuer.	219
b) Anteile im Betriebsvermögen: Teileinkünfteverfahren.	221
2. Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft: Dividendenfreistellung	223
II. Veräußerungsgewinne und -Verluste.	225
III. Eigene Aufwendungen des Gesellschafters.	226
IV. Ausnahmen von der Dividendenfreistellung	228
V. Beurteilung	229
1. Wirkung: Doppelbesteuerung in pauschalierter Form vermieden	229
a) Ausschüttungen an eine natürliche Person (Abgeltungsteuer)	230
b) Ausschüttungen an eine natürliche Person (Teileinkünfteverfahren).....	232
c) Ausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft (Dividendenfreistellung).	233
2. Nachteile eines Shareholder-Relief-Systems aus betriebswirtschaftlicher Sicht	234
3. Wirkungen bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen	237

4. Vor- und Nachteile gegenüber anderen Körperschaftsteuersystemen	238
a) Klassisches Körperschaftsteuersystem	238
b) Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren	239
c) Dividendenabzugsverfahren	242
d) Dividendenfreistellungsverfahren	244
e) Ergebnis	245
G. Besonderheiten bei Ermittlung der Körperschaftsteuer	247
I. Verdeckte Gewinnausschüttung	247
1. Begriff	248
2. Steuerliche Behandlung	251
II. Verdeckte Einlage	252
1. Begriff	252
2. Steuerliche Behandlung	255
III. Abzug von Zinsaufwendungen („Zinsschranke“)	256
IV. Sondervorschriften im Zusammenhang mit der Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens	262
Vierter Abschnitt	
Gewerbsteuer	263
A. Überblick	263
I. Allgemeine Charakterisierung	263
II. Ertragshoheit	267
III. Aufbau des Gewerbesteuergesetzes	268
IV. Schema zur Ermittlung der Gewerbesteuer	269
B. Steuergegenstand (Gewerbebetrieb)	271
I. Arten von Gewerbebetrieben, Inlandsbezug	271
II. Mehrheit von Betrieben (sachliche Selbständigkeit)	273
III. Beginn und Ende der sachlichen Steuerpflicht	274
IV. Steuerbefreiungen	275
V. Besonderheiten bei Arbeitsgemeinschaften	276
VI. Steuerschuldner	276
C. Bemessungsgrundlage	277
I. Steuerbilanzgewinn als Ausgangsgröße	277
II. Gewerbesteuerliche Modifikationen (Hinzurechnungen und Kürzungen)	279
1. Zielsetzungen	279
2. Aufwendungen für Fremdkapital	284
3. Gewinnanteile und Geschäftsführervergütungen von Komplementären einer KGaA	289
4. Grundstückserträge	290
5. Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Personen gesell schaft	291

6. Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft	292
a) Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne.	292
b) Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen	298
7. Beteiligung an einer KGaA	299
8. Auf ausländische Betriebsstätten entfallender Gewerbeertrag	299
9. Als Betriebsausgaben abgezogene ausländische Steuern.	300
10. Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge).	300
D. Behandlung von Verlusten.	301
E. Steuertarif und Steuerzahlung.	304
F. Ertragsteuerliche Behandlung.	307
G. Zerlegung.	307
Fünfter Abschnitt	
Zuschlagsteuern	308
A. Kirchensteuer.	308
B. Solidaritätszuschlag.	310

Dritter Teil

Die Besteuerung der Übertragung von Unternehmen

Erster Abschnitt

Zielsetzung der Besteuerung des Vermögenstransfers	313
A. Einordnung in das System der Steuerarten im Hinblick auf die Besteuerungsbasis.	313
B. Ausgestaltung als Erbanfallsteuer.	314
C. Konsequenzen aus der Einordnung als Erbanfallsteuer.	315
I. Bewertungsmaßstab: gemeiner Wert.	315
II. Voraussetzung für steuerliche Verschonungsregeln: transparente Ausgestaltung.	315

Zweiter Abschnitt

Erbschaft- und Schenkungsteuer	316
A. Überblick	316
I. Allgemeine Charakterisierung.	316
II. Ertragshoheit.	317
III. Aufbau des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes.	317
IV. Schema zur Ermittlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer.	318
B. Persönliche Steuerpflicht (natürliche und juristische Personen).	319
I. Unbeschränkte Steuerpflicht.	319

II. Beschränkte Steuerpflicht	320
III. Option zur unbeschränkten Steuerpflicht	320
C. Sachliche Steuerpflicht (steuerpflichtige Vorgänge).	321
I. Erwerb von Todes wegen.	321
II. Schenkungen unter Lebenden.	322
III. Zweckzuwendungen.	323
IV. Erbersatzsteuer.	324
D. Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb).	324
I. Zusammensetzung der Bemessungsgrundlage.	324
II. Bewertungsstichtag.	325
III. Bewertungsgrundsätze.	325
1. Land-und forstwirtschaftliches Vermögen.	326
2. Grundvermögen.	328
3. Anteile an Kapitalgesellschaften.	332
4. Betriebsvermögen.	335
5. Übrige Vermögenswerte.	336
6. Abziehbare Belastungen.	337
7. Kurzbeurteilung.	338
IV. Sachliche Steuerbefreiungen.	338
1. Nichtbesteuerung des Zugewinnausgleichs.	338
2. Begünstigung für Unternehmensvermögen.	339
3. Begünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke	343
4. Begünstigung für selbst genutzten Wohnraum und weitere Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG.	344
5. Kurzbeurteilung.	345
E. Steuertarif und Steuerzahlung.	348
I. Steuerklassen.	348
II. Persönliche Freibeträge.	348
1. Allgemeine Freibeträge.	348
2. Versorgungsfreibeträge.	350
III. Steuersatz.	350
IV. Tarifbesonderheiten.	352
1. Tarifbegrenzung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen	352
2. Berücksichtigung von früheren Erwerben.	354
3. Mehrfacher Erwerb derselben Vermögenswerte.	354
4. Besonderheiten für Familienstiftungen und -vereine.	355
V. Verfahrensrechtliche Regelungen.	355
F. Ertragsteuerliche Behandlung.	357
G. Zusammenhang zwischen Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Einkommensteuer.	357
I. Doppelbelastung von Wertsteigerungen.	357
II. Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer.	360

Vierter Teil

Die Besteuerung der Substanz eines Unternehmens

Erster Abschnitt

Zielsetzung von Substanzsteuern 362

A. Schwierigkeiten der Rechtfertigung von Substanzsteuern 362

B. Entwicklungen im Bereich der Substanzsteuern 363

Zweiter Abschnitt

Grundsteuer 364

A. Überblick 364

 I. Allgemeine Charakterisierung 364

 II. Ertragshoheit 366

 III. Aufbau des Grundsteuergesetzes 367

 IV. Schema zur Ermittlung der Grundsteuer 367

B. Steuergegenstand (Grundbesitz) 368

 I. Formen des Grundbesitzes 368

 II. Steuerbefreiungen 369

 III. Steuerschuldner 369

C. Bemessungsgrundlage (Einheitswert des Grundbesitzes) 370

D. Steuertarif und Steuerzahlung 374

E. Ertrag steuerliche Behandlung 375

Fünfter Teil

Verkehrsteuern

Erster Abschnitt

Überblick über die Verkehrsteuern und ihre Beziehungen zueinander 377

A. Zielsetzung von Verkehrsteuern 377

B. Aufbau von Verkehrsteuergesetzen 378

C. Vermeidung einer verkehrsteuerlichen Doppelbelastung 379

Zweiter Abschnitt

Grunderwerbsteuer 380

A. Überblick 380

 I. Allgemeine Charakterisierung 380

 II. Ertragshoheit 380

 III. Aufbau des Grunderwerbsteuergesetzes 380

 IV. Schema zur Ermittlung der Grunderwerbsteuer 381

B. Steuergegenstand (Erwerbsvorgänge) 381

C. Steuerbefreiungen	384
D. Bemessungsgrundlage (Wert der Gegenleistung)	384
E. Steuertarif, Steuerschuldner und Steuerzahlung	387
F. Verhältnis zur Umsatzsteuer und ertragsteuerliche Behandlung	387
Dritter Abschnitt	
Kleinere Verkehrsteuern	388
A. Versicherungsteuer	388
B. Feuerschutzsteuer	390
C. Rennwett- und Lotteriesteuer	392
D. Kraftfahrzeugsteuer	394
E. Spielbankabgabe	397
Vierter Abschnitt	
Umsatzsteuer	399
A. Überblick	399
I. Allgemeine Charakterisierung	399
1. Besteuerungsziel	399
2. Besteuerungskonzept: Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit sofortigem Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer)	400
a) Überblick über mögliche Umsatzsteuersysteme	400
b) Nachteil einer Bruttoumsatzsteuer: Kumulationswirkung	401
c) Merkmale einer Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit sofortigem Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer)	403
3. Besteuerungskonzept für grenzüberschreitende Lieferungen und sonstige Leistungen (Grundsatz: Bestimmungslandprinzip)	407
a) Methoden zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung	407
b) Konflikt zwischen dem Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer und dem Binnenmarktgedanken	408
c) Lieferungen in einen Drittstaat	411
d) Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union	411
e) Sonstige Leistungen an einen ausländischen Abnehmer	414
II. Ertragshoheit	415
III. Aufbau des Umsatzsteuergesetzes	416
IV. Schema zur Ermittlung der Umsatzsteuer	417
B. Unternehmer, Unternehmen und Gebietsbegriffe	418
I. Unternehmer	418
II. Unternehmen	421
1. Überblick	422
2. Organisatorischer Aufbau	422

3. Art und Umfang der Tätigkeit	423
4. Einordnung von Gegenständen	423
III. Gebietsbegriffe	424
C. Steuergegenstand (Umsätze)	424
I. Entgeltliche Leistungen	425
1. Leistungen als Oberbegriff	425
2. Lieferungen	426
a) Begriff der Lieferung	426
b) Ort der Lieferung	426
c) Spezielle Formen	428
3. Sonstige Leistungen	429
a) Begriff der sonstigen Leistung	429
b) Ort der sonstigen Leistung	431
4. Sonderfälle	434
5. Nicht steuerbare Vorgänge	434
II. Unentgeltliche Wertabgaben	435
1. Zwecksetzung	435
2. Unentgeltliche Abgabe von Gegenständen	436
3. Unentgeltliche Abgabe von Dienstleistungen	438
III. Einfuhr von Gegenständen im Inland (Einführen aus dem Drittlands gebiet).....	439
IV. Innergemeinschaftlicher Erwerb	440
D. Steuerbefreiungen	441
I. Formen und Ziele der Steuerbefreiungen	441
II. Belastungswirkungen von Steuerbefreiungen	445
1. Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug	445
2. Steuerfreie Umsätze ohne Optionsrecht	446
3. Steuerfreie Umsätze mit Optionsrecht	449
E. Bemessungsgrundlage (Grundsatz: Entgelt)	452
F. Steuertarif	455
G. Vorsteuerabzug	457
I. Persönliche und sachliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	457
II. Ausschlüsse und Einschränkungen beim Vorsteuerabzug	459
III. Berichtigung des Vorsteuerabzugs	461
H. Entstehung der Steuer, Steuerschuldner und Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Steuer	462
I. Besteuerungszeitraum und Rechnungslegungsverpflichtungen	464
J. Besonderheiten bei Ermittlung der Umsatzsteuer	467
I. Kleinunternehmer	467
II. Pauschalierte Vorsteuersätze	468
III. Durchschnittssätze für Land- und Forstwirte	468
IV. Reiseleistungen	469

V. Wiederverkäufer (Differenzbesteuerung)	469
VI. Anlagegold	470
K. Ertragsteuerliche Behandlung	471
I. Betriebsvermögensvergleich	471
II. Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	473
III. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten	473

Sechster Teil

Grundzüge der Konzernbesteuerung

Erster Abschnitt

Allgemeine Charakterisierung und Beurteilungsmaßstäbe	475
--	------------

Zweiter Abschnitt

Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft	477
--	------------

A. Voraussetzungen einer Organschaft bei den Ertragsteuern	477
B. Besteuerungskonzept	480
I. Körperschaftsteuer: Zurechnungstheorie	480
II. Gewerbesteuer: modifizierte Einheitsstheorie	483
C. Wirkungen einer Organschaft bei den Ertragsteuern	484
I. Gewinne der Organgesellschaft	484
1. Zuordnung der Erfolge der Organgesellschaft	484
2. Mutterkapitalgesellschaft	485
3. Mutterpersonenunternehmen	487
4. Von der Rechtsform des Organträgers unabhängige Rechtsfolgen	491
II. Verluste der Organgesellschaft	492
III. Verluste des Organträgers	495
IV. Eigene Aufwendungen des Organträgers, Bilanzierung der Beteiligung an der Organgesellschaft	497
V. Zinsaufwendungen, steuerfreie Einkünfte und Beteiligungserträge der Organgesellschaft	498
VI. Innerorganschaftliche Lieferungen und Leistungen	502
VII. Erweiterte Kürzung von Grundstückserträgen	504
VIII. Zerlegung des Steuermessbetrags	504
D. Zusammenfassung	506

Dritter Abschnitt

Umsatzsteuerliche Organschaft	509
--	------------

A. Voraussetzungen	509
B. Wirkungen	511
C. Vorteile	512

<i>Sachverzeichnis</i>	<i>515</i>
----------------------------------	------------