

Überblick über die Finanzpolitik in Deutschland

- ⇒ **trotz nachhaltig steigenden Einnahmen des Staates nachhaltig defizitärer Haushalt**
- ⇒ **stetig steigende Staatsverschuldung durch Neuverschuldung und dadurch Zinsen als strukturelle Last**
- ⇒ **gestiegene Bedeutung der indirekten Steuern**
- ⇒ **Veranlagte ESt und KSt nur mehr Restposten. Lohnsteuer und Umsatzsteuer Haupteinnahmequellen**

Fazit: Staat benötigt dringend weitere Einnahmen, jedoch ist Spielraum ausgeschöpft durch

- ⇒ **hohe allgemeine Abgabenbelastung (Steuern und Sozialabgaben) und der Gefahr der Abwanderung in die Schattenwirtschaft bzw. Minderung der Steuermoral**
- ⇒ **Steuerwettbewerb in Europa, der bei der Körperschaftsteuer zu einer erheblichen Reduzierung der Steuersätze geführt hat**

Kennzeichen der Steuergesetzgebung

- ⇒ **regelmäßige Steuergesetzänderungen**
- ⇒ **Versuch, durch Steuern gewisse Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen zu fördern bzw. zu vermeiden**
- ⇒ **Versuch, Mißbräuche abzuwenden**
- ⇒ **Versuch, Einzelfallgerechtigkeit zu erzielen**

Internationale Belastungsvergleiche

⇒ **prohibitive nominale Steuersätze, schlechtes Steuermarketing**

aber: sehr großzügige Abzugsmöglichkeiten

⇒ **geringere Bemessungsgrundlage**

Beziehungen Finanzverwaltung - Steuerpflichtiger

- ⇒ **Finanzverwaltung trotz aller schlechten Erfahrungen international sehr gut ausgebildet und effizient**
- ⇒ **Korruption praktisch unbekannt**
- ⇒ **geringer Ermessensspielraum aufgrund konsequenter Durchsetzung des Rechtsstaatsprinzips**
- ⇒ **Ungleichbehandlung der Steuerdurchsetzung bei selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit durch Lohnsteuer u.v. Betriebsprüfungen und Lohnsteuerprüfungen im Unterschied zu Einkünften aus Kapitalvermögen**

Vermutung: international sehr hohe Zahl an Steuerstrafverfahren begründet die nach wie vor hohe Steuermoral

Eigenschaften des Steuersystems

- **Gewichtigkeit**
 - ⇒ **Bedeutende Höhe der Einzelsteuern**
 - ⇒ **Vielfalt der Steuerarten ("Vielsteuerartensystem")**
 - ⇒ **Dependenzen und Interdependenzen der Steuerarten**

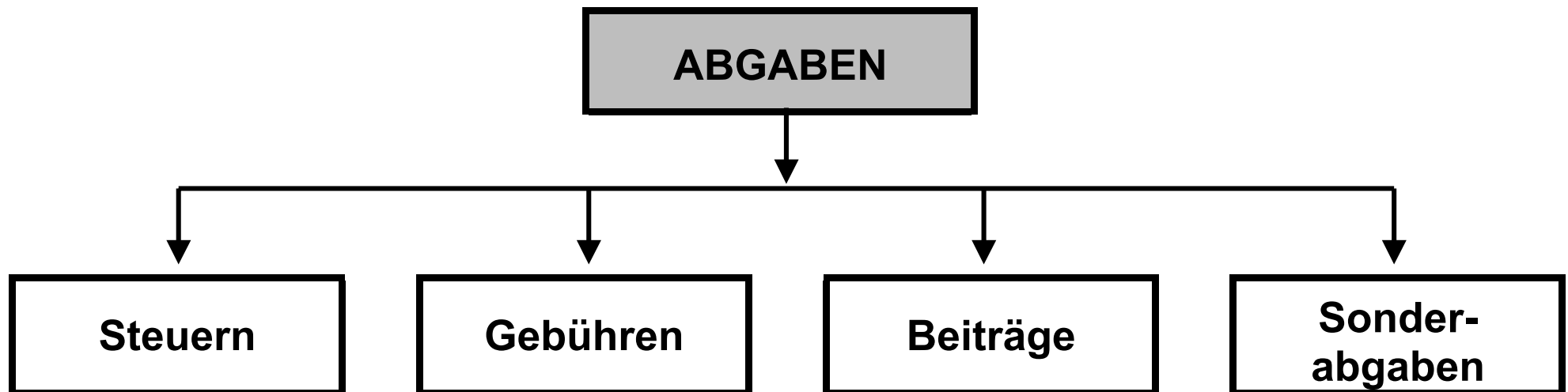
- **Gestaltbarkeit**
 - ⇒ **Standortwahl**
 - ⇒ **Rechtsformwahl**
 - ⇒ **Sachzielwahl (Gewerbebetrieb/Vermögensverwaltung)**

- **Ungewißheit**
 - ⇒ **Komplexität der Materie**
 - ⇒ **Unbestimmtheit der Rechtsnormen**
 - ⇒ **Unbeständigkeit der Normen und Norminterpretationen**

Definition der Steuern gem. § 3 Abs. 1 AO

"Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Zölle und Abschöpfungen sind Steuern im Sinne dieses Gesetzes."

Überblick über verschiedene Abgaben



Rechtsquellen des Steuerrechts I

Gesetze

alle Rechtsnormen gem. § 4 AO; bindend für Steuerpflichtige, Behörden und Gerichte

Grundgesetz

als übergeordnete Verfassung, insbesondere Art. 1 ff. zu den Grundrechten und Art. 104a ff zum Finanzwesen

Rechtsquellen des Steuerrechts I

Formelle Steuergesetze

in einem verfassungsmäßigen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen:

- für alle Steuergesetze verbindlich (z.B. Abgabenordnung (AO)), ergänzt u.a. durch das Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) Finanzgerichtsordnung (FGO)
- für eine Steuerart (Einzelsteuergesetze: z.B. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Umsatzsteuergesetz u.ä.) oder mehrere Steuerarten verbindlich (z.B. Bewertungsgesetz)

Rechtsquellen des Steuerrechts I

Rechtsverordnungen

von der Exekutive aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassen

- Durchführungsverordnungen, z.B. EStDV, KStDV, GewStV, UStDV

Autonome Satzungen

z.B. Festsetzung der Hebesätze für die Realsteuern durch die Gemeinden

Rechtsquellen des Steuerrechts I

Doppelbesteuerungsabkommen

völkerrechtliche Verträge zur Vermeidung von Doppelbesteuerung; sie gehen als Spezialnormen anderen Steuergesetzen vor und erhalten durch Transformation (Zustimmungsgesetz) innerstaatliche Rechtsnormqualität

Supranationales Recht

von supranationalen Organisationen erlassen, z.B. Verordnungen und Richtlinien der Europäischen Union

Rechtsquellen des Steuerrechts II

Rechtsprechung

schließt Gesetzeslücken und legt allgemeine steuergesetzliche Begriffe aus, in dem sie auf den Einzelfall bezogene Urteile fällt

Urteile des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG)

bindend für alle Verfassungsorgane, Steuerpflichtige, Behörden und Gerichte; unter bestimmten Voraussetzungen Gesetzeskraft

Rechtsquellen des Steuerrechts II

Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) und der Finanzgerichte (FG)

bindend für die Beteiligten im konkreten Fall; BFH-Urteile finden Beachtung als Präjudizien; soweit ihre Beachtung nicht auf den entschiedenen Einzelfall beschränkt bleibt, finden sie zumeist Aufnahme in die Steuerrichtlinien.

Urteile des Europäischen Gerichtshofes (EuGH)

deutsche Gerichte können (FG) oder müssen (BFH) den EuGH durch das Vorlageverfahren gem. Art. 177 EWG-Vertrag anrufen, soweit für die Anwendung deutschen Rechts EU-Recht maßgeblich ist.

Rechtsquellen des Steuerrechts III

Verwaltungsvorschriften

von übergeordneten Verwaltungsbehörden erlassen; binden formal nur die Verwaltungsbehörden, besitzen jedoch für die Gesetzesauslegung vor Gericht erhebliche Bedeutung

Richtlinien der Bundesregierung

zur allgemeinen Anwendung eines Gesetzes, z.B. EStR, KStR, GewStR, UStR

Rechtsquellen des Steuerrechts III

Erlasse und Schreiben von Ministerien

Klärung bestimmter Einzelfälle

Verfügungen von Oberfinanzdirektionen

Rechtsquellen des Steuerrechts IV

Schrifttum

sind zwar nicht bindend, können aber zu einer Beeinflussung der Rechtsprechung und Gesetzgebung führen

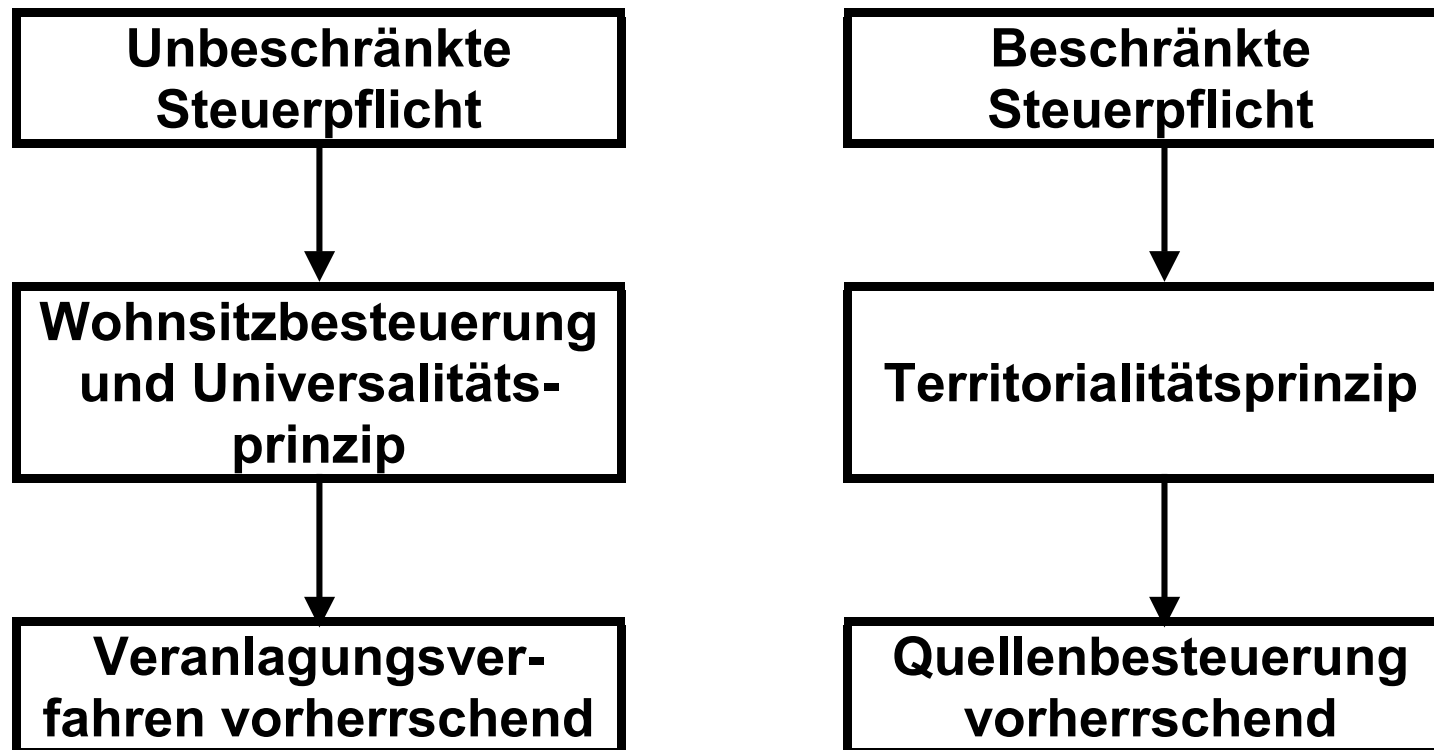
Klassifizierung betrieblich relevanter Steuern - nach Einheitlichkeit der Besteuerungsbasis -

Ertragsteuern	Substanzsteuern	Verkehrsteuern
Gewinn, Ertrag, Erfolg, Überschuß, Ergebnisgröße	Substanzgröße, Roh- oder Reinvermögen	Transaktions-, Umsatz- bzw. Verkehrsvorgänge
<ul style="list-style-type: none"> • Einkommensteuer (EStG) • Kirchensteuer (KiSt) • Körperschaftsteuer (KSt) • Gewerbeertragsteuer (GewErtrSt) • Solidaritätszuschlag 	<ul style="list-style-type: none"> • Vermögensteuer (VSt) • Gewerbesteuer (GewSt) • Grundsteuer (GrSt) • Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt) 	<ul style="list-style-type: none"> • Umsatzsteuer (USt) • Grunderwerbsteuer (GrErwSt) • Versicherungsteuer (VersSt) • Kraftfahrzeugsteuer (KfZSt)

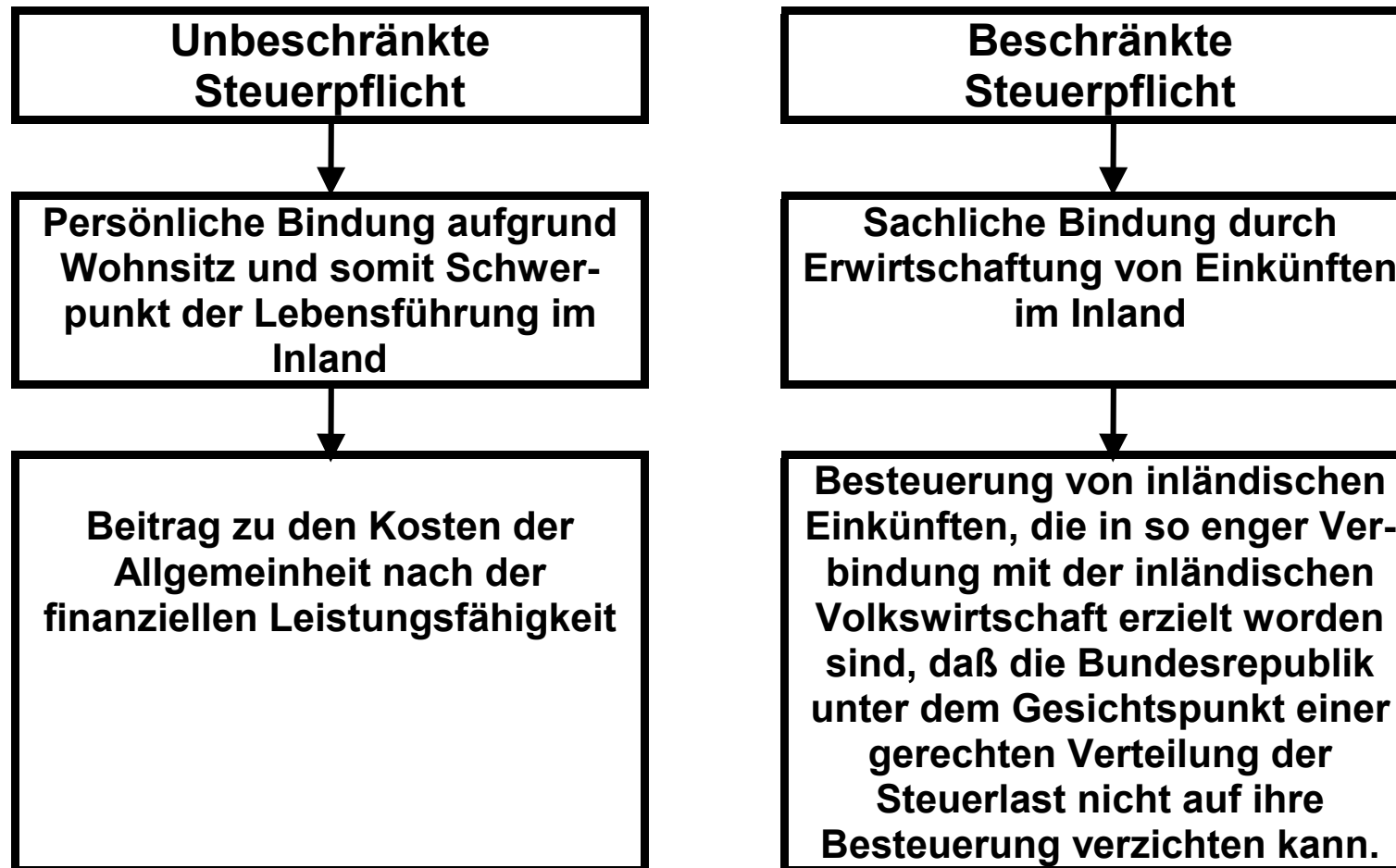
Klassifizierung betrieblich relevanter Steuern - nach den Steuergläubigern -

Bundessteuern	Landessteuern	Gemeindesteuern	Gemeinschaftssteuern
<ul style="list-style-type: none"> • Versicherungsteuer (VersSt) • Solidaritätszuschlag (SolZ) • Mineralölsteuer • Tabaksteuer • Zölle 	<ul style="list-style-type: none"> • Vermögensteuer (VSt) • Erbschaftsteuer • Grunderwerbsteuer (GrErwSt) • Kraftfahrzeugsteuer (KfZSt) 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsteuer • Gewerbesteuer 	<ul style="list-style-type: none"> • Lohnsteuer (LSt) • veranlagte Einkommensteuer • Kapitalertragsteuer • Zinsabschlagsteuer • Körperschaftsteuer • Umsatzsteuer (USt)

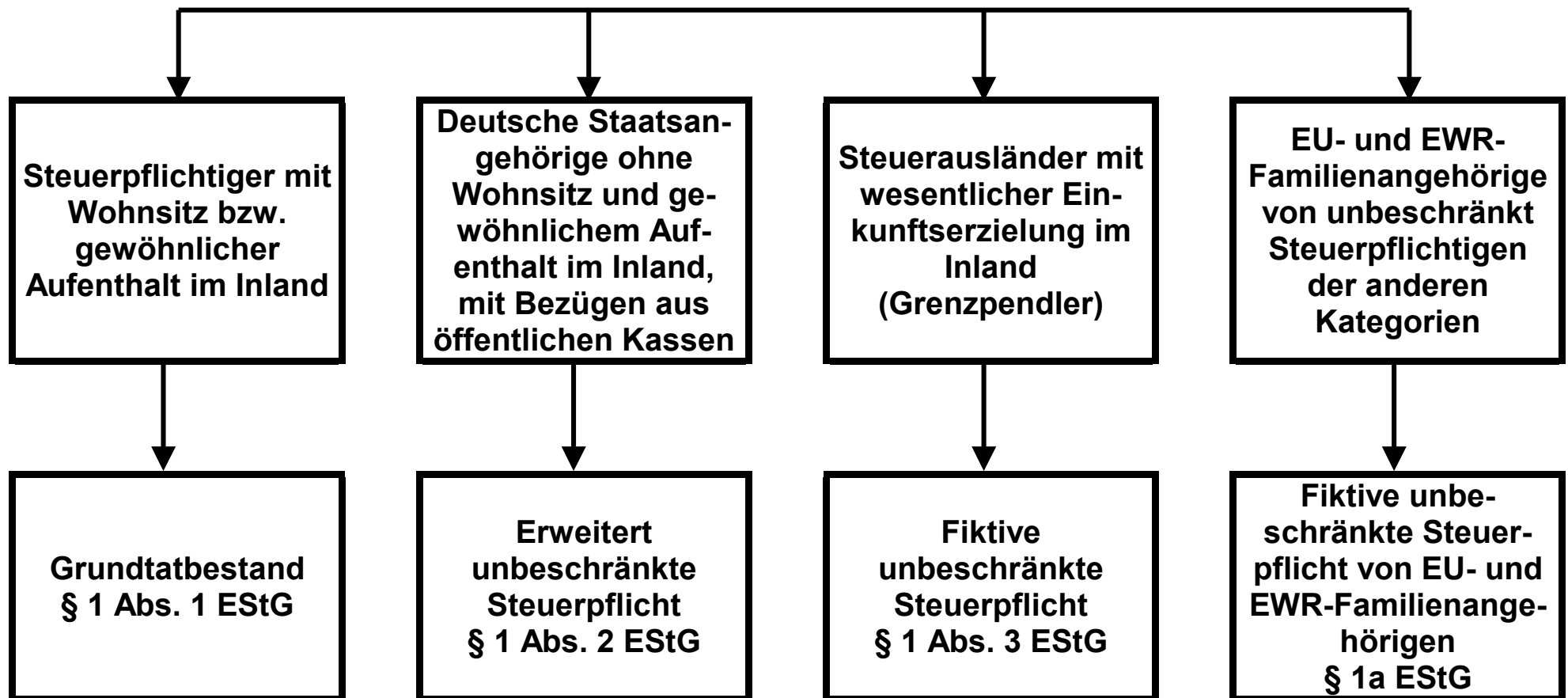
Grundprinzipien der Besteuerung I



Grundprinzipien der Besteuerung II



Tatbestände der unbeschränkten Steuerpflicht



Vereinfachte Darstellung der persönlichen Einkommensteuerpflicht

Persönliche Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Natürliche Personen

unabhängig vom Alter, Staatsangehörigkeit etc.

Mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland

weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt im Inland

Alle Einkünfte aus dem In- und Ausland (Welteinkommen)

nur bestimmte inländische Einkünfte (§ 49 EStG)

Wohnsitz gem. § 8 AO

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

⇒ **Wohnung:**

- objektiv zum Wohnen geeignete, auch bescheidene Wohnräume
- mehrere Wohnungen und damit auch mehrere Wohnsitze möglich

⇒ **... Innehaben**

- rechtliche oder faktische Verfügungsmacht
- Stichwort "Schlüsselgewalt"

⇒ **Beibehaltung und Nutzung**

- Tatbestand der Nachhaltigkeit bei 6 Monaten anzunehmen
- kurze Nutzung über mehrere Jahre ausreichend

Gewöhnlicher Aufenthalt gem. § 9 AO

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Satz 2 gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

Gewöhnlicher Aufenthalt gem. § 9 AO

- ⇒ **Subsidiär zu § 8 AO**
- ⇒ **6-Monatsfrist auch über zwei Kalenderjahre möglich**
- ⇒ **bei Unterbrechungen Prüfung, ob ein einheitlicher oder mehrere getrennte Aufenthalte**
- ⇒ **Dauer der kurzfristigen Unterbrechung wird nicht zur 6-Monatsfrist hinzugerechnet**
- ⇒ **Aufenthalt bedeutet körperliche Anwesenheit im Inland**
- ⇒ **Ausnahme: Aufenthalte zu Besuchs- Erholungs-, Kur- oder ähnlichen Zwecken bis ein Jahr**
- ⇒ **Grenzpendler haben keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland!**

Klassifizierung der Einkunftsarten nach der Einkunftsermittlungsmethode

Einkunftsarten	Nettogröße	Einkunfts- ermittlung	Grundkom- ponenten
Gewinneinkunftsarten 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	„Gewinn“ bzw. „Verlust“	im Regelfall durch Betriebsvermö- gensvergleich Verursachungs- prinzip	Betriebseinnahmen Betriebsausgaben
Überschußeinkunftsarten 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 7. Sonstige Einkünfte	Überschuß als Saldo aus Einnahmen und Werbungskosten	durch Überschuß- rechnung Zufluß- Abflußprinzip	Einnahmen Werbungskosten

Schema zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens I

Einkünfte aus

1. Land und Forstwirtschaft (§ 13 – 14a EStG)
- + 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 – 17 EStG)
- + 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)
- + 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)
- + 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)
- + 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)
- + 7. Sonstige Einkünfte (§ 22 – 23 EStG)

= Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten

- Ausländische Verluste bei DBA

= Summe der Einkünfte

Schema zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens II

= **Summe der Einkünfte**

- Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
-

= **Gesamtbetrag der Einkünfte**

- Sonderausgaben (§§ 10 – 10c EStG)
 - Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 – 33c EStG)
 - Verlustabzug (§ 10d EStG)
-

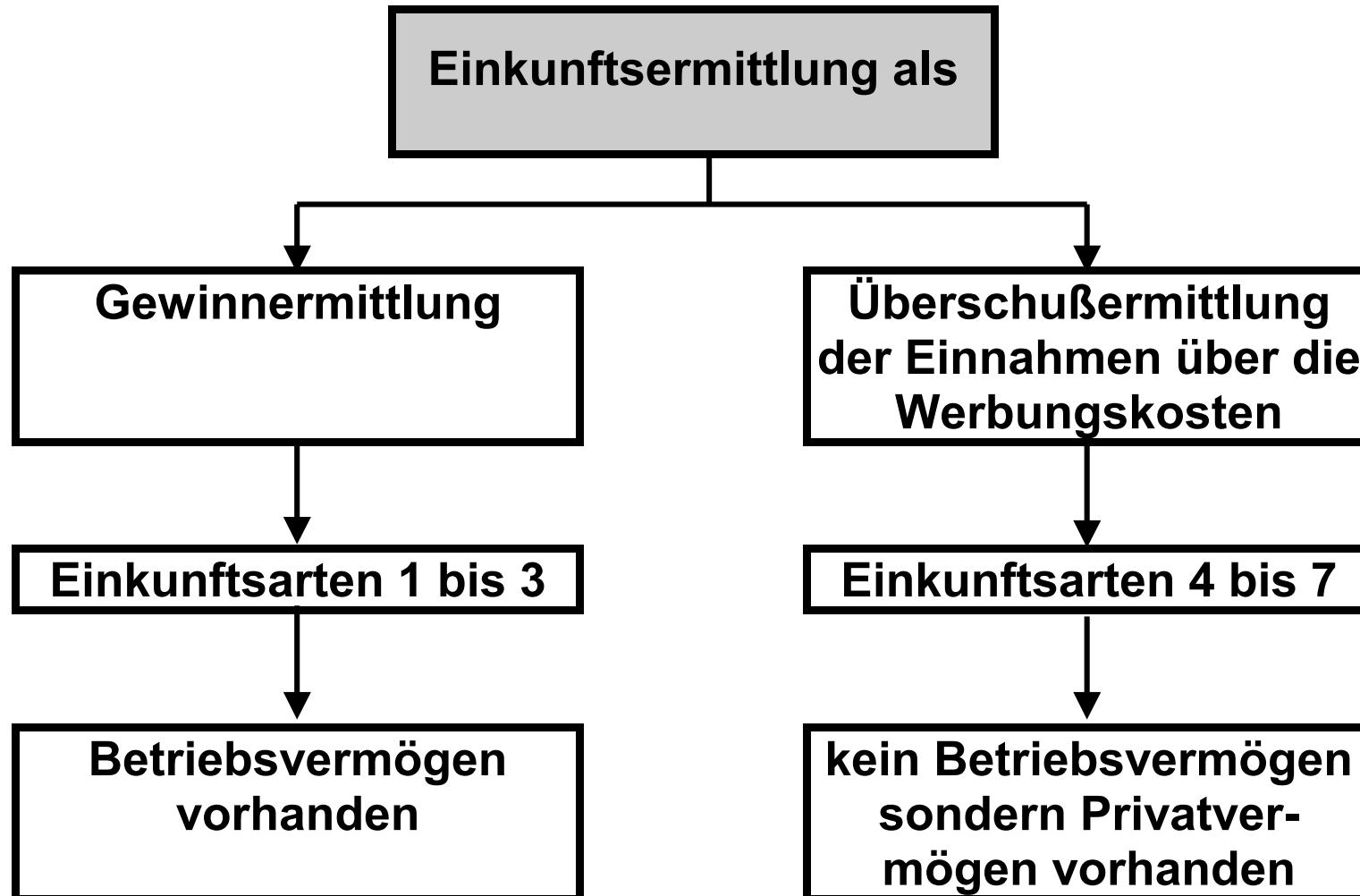
= **Einkommen**

- Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG)
 - Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG)
 - Sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge
-

= **zu versteuerndes Einkommen**

Ableitung der Summe der Einkünfte

Zuflüsse			
nicht steuerbare Zuflüsse	steuerbare Zuflüsse in den 7 Einkunftsarten		
	steuerfreie Zuflüsse	steuerpflichtige Zuflüsse = steuerliche „(Roh)-Einnahmen“ = Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen	
		einkunftsbedingte Abflüsse (= Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten) sowie Freibeträge	Einkünfte (= Reinertrag) aus den sieben Einkunftsarten
			verrechenbare negative Einkünfte
			Summe der Einkünfte



Gewinnermittlungsmethoden I

- **Ermittlung des Gewinns nach Betriebsvermögensvergleich**

$$\begin{array}{l} \text{Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres} \\ \text{./. Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen WJ} \\ + \text{ Wert von Entnahmen} \\ \text{./. Wert von Einlagen} \\ \hline \end{array}$$

Gewinn/Verlust

⇒ **Periodenzurechnung nach Verursachungsprinzip**

Gewinnermittlungsmethoden II

- **Ermittlung des Gewinns nach Überschußrechnung**

$$\begin{array}{r} \text{Summe der Betriebseinnahmen} \\ \text{./. Summe der Betriebsausgaben} \\ \hline \text{Gewinn/Verlust} \end{array}$$

Ausnahmen vom Zufluß-Abflußprinzip:

- **Ausgaben für Anschaffung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur anteilig als AfA-Beträge absetzbar**
- **Ausgaben für nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen**
- **Darlehen keine Betriebseinnahme!**

Gewinnermittlungsmethoden im Einkommensteuerrecht

	§ 4 Abs. 1 EStG	§ 5 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
Land- und Forstwirte	steuerrechtlich nach § 141 Abs. 1 AO buchführungspflichtig		Überschreitung der Grenzen gem. § 13 Abs. 1 EStG und Gewinnermittlung nicht nach § 4 Abs. 1 EStG
	freiwillig buchführend		freiwillig Betriebseinnahmen und –ausgaben aufzeichnend
Gewerbetreibende		nach § 140 AO buchführungspflichtig	weder buchführungspflichtig noch freiwillig buchführend
		steuerrechtlich nach § 141 Abs. 1 AO buchführungspflichtig	
		freiwillig buchführend	
Freiberufler	freiwillig buchführend		nicht freiwillig buchführend

Unterschiede zwischen den Gewinnermittlungsmethoden I

- in der Totalperiode Gewinn bei den verschiedenen Methoden gleich hoch
- Bei § 4 Abs. 1 EStG genügt gem. § 141 AO für den Betriebsvermögensvergleich die Erstellung der Vermögensübersicht, d.h. nur der Bestandskonten. Eine GuV-Rechnung ist nicht erforderlich. Somit entfällt die Notwendigkeit einer doppelten Buchführung.
- Umfang des Betriebsvermögens bei § 5 aufgrund weiterer handelsrechtlicher Auslegung größer als bei rein steuerlicher Beurteilung gem. § 4 Abs. 1 EStG (vgl. H 143 „Betriebsvermögen“ EStR).
- Gewerbetreibende ohne gesetzliche Buchführungspflicht müssen sich nach den GoB richten; implizit somit Notwendigkeit, die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften (Maßgeblichkeit) zu beachten, auch wenn nur originäre Steuerbilanz zu erstellen ist.

Unterschiede zwischen den Gewinnermittlungsmethoden II

- Land- und Forstwirte können gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 EStG auch den über den Anschaffungs- und Herstellungskosten liegenden Teilwert ansetzen.
- Hauptunterschied bis 1970/71: die Veräußerung oder Entnahme von zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens war für Land- und Forstwirte, Kleingewerbetreibende und selbständig Tätige mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG steuerfrei.
- Unterschiede heute vernachlässigbar; daher Vorschläge, die Vorschriften des § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG zusammenzulegen.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13-14a EStG)

Definition: Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse

- **sehr schwierige Vorschrift aufgrund vieler Ausnahmen und Sondervorschriften sowie versteckten Subventionen**
- **Möglichkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG**
- **Sonderbereich, der nur von Spezialisten bearbeitet wird.**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 - 17 EStG

Tatbestände eines Gewerbebetriebs:

- **Selbständigkeit (Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr)**
- **Nachhaltigkeit (auf längere Dauer ausgerichtet, zumindest Wiederholungsabsicht)**
- **Gewinnerzielungsabsicht (Absicht, auf langer Sicht einen Überschuß zu erzielen, ansonsten Liebhaberei)**
- **Beteiligung am Allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (Leistungen, die der Allgemeinheit gegen Entgelt angeboten werden)**

und

- **keine Land- und Forstwirtschaft und keine selbständige Arbeit**
- **keine private Vermögensverwaltung**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 - 17 EStG II

- **Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG)**
- **Einkünfte aus Mitunternehmerschaften (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)**
- **Einkünften als persönlich haftender Gesellschafter der KGaA (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG)**
- **Einkünfte aus der Veräußerung und Aufgabe eines Gewerbebetriebs (§ 16 EStG)**
- **Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung (§ 17 EStG)**

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) I

Tatbestände der „selbständigen Arbeit“

- **Selbständigkeit (Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr)**
- **Einsatz der eigenen Arbeitskraft (persönliche Fachkenntnisse des Berufsträgers, die ihn befähigen, leitend und eigenverantwortlich tätig zu sein)**
- **Gewinnerzielungsabsicht (Absicht, auf langer Sicht einen Überschuß zu erzielen, ansonsten Liebhaberei)**
- **Beteiligung am Allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (Leistungen, die der Allgemeinheit gegen Entgelt angeboten werden)**
- **eingeschränkte Nachhaltigkeit (Tätigkeit darf zwar „vorübergehend“, nicht aber nur „gelegentlich“ erfolgen)**

und

- **keine Land- und Forstwirtschaft und kein Gewerbebetrieb**
- **keine private Vermögensverwaltung**

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) II

Selbständige Tätigkeiten abschließend aufgezählt

- **Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit**
 - ⇒ **Selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit**
 - ⇒ **Katalog-Berufstätigkeit (Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte, Ärzte, Architekten)**
- **sonstige selbständige Arbeit (Testamentsvollstrecker, Aufsichtsratsmitglieder)**

Unterschiede zwischen gewerblicher und selbständiger Tätigkeit

Gewerbebetrieb:

- **Gewerbesteuerpflicht**
- **Spitzensteuersatz 47 %**
- **Bilanzierungspflicht entweder automatisch oder ab gewissen Größenmerkmalen (§§ 140, 141 AO)**
- **Steuerliche Vergünstigungen oftmals an Gewerblichkeit geknüpft**

Selbständige Tätigkeit:

- **keine Gewerbesteuerpflicht**
- **Spitzensteuersatz 53 %**
- **keine Bilanzierungspflicht, nur freiwillig**
- **Subsidiarität zu Einkünften aus Gewerbebetrieb zu beachten!!**

Unterschiede zwischen Vermögensverwaltung und Gewinneinkunftsarten

Vermögensverwaltung

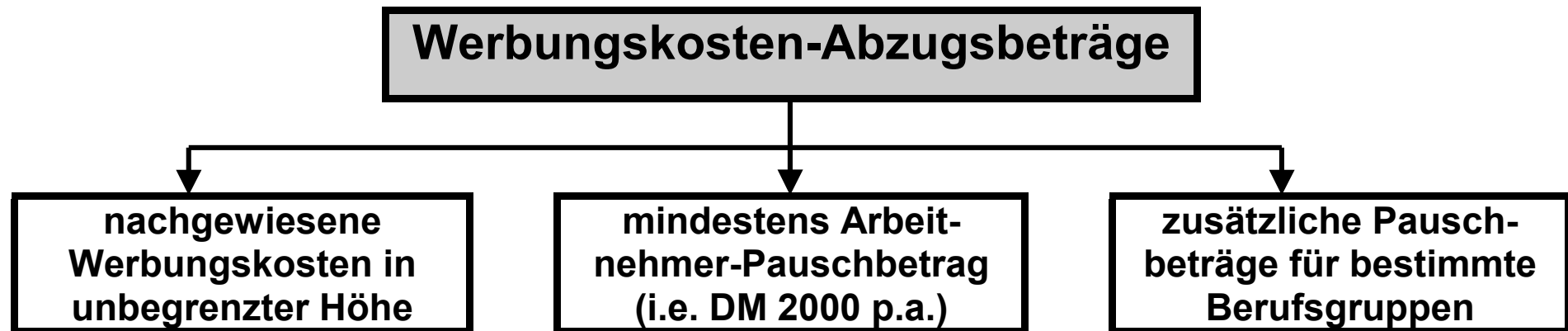
Vermögensverwaltung liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt.

- ⇒ Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern bei der Vermögensverwaltung nicht steuerbar
- ⇒ Gewerbesteuerpflicht nur bei gewerblicher Betätigung
- ⇒ Investitionsvergünstigungen oftmals an Gewerblichkeit gekoppelt
- ⇒ Vermögensverwaltung subsidiär zu Gewinneinkunftsarten

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) I

- **Vorliegen eines Dienstverhältnisses, d.h. wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, z.B.**
 - ⇒ **in der Betätigung des geschäftlichen Willen unter der Leitung des Arbeitgebers oder**
 - ⇒ **die Verpflichtung, im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen.**
- **Erhebung der Einkommensteuer als Lohnsteuer im Quellenabzugsverfahren**

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) II



Unterschiede zwischen selbständiger und nichtselbständiger Arbeit

- **Steuererhebung in Form**
 - ⇒ der Veranlagung bei **Selbständiger Tätigkeit (Steuererklärung und Steuerbescheid mit vierteljährlichen Einkommensteuer-Vorauszahlungen)**
 - ⇒ der Lohnsteuer, d.h. **Quellenbesteuerung durch monatliche Abführpflicht des Arbeitgebers**
- **Ermittlung der Einkünfte aus Selbständiger Tätigkeit durch:**
 - * **Gewinnermittlung durch Zuflußprinzip gem. § 4 Abs. 3 EStG (Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben)**
 - * **Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) gem. § 4 Abs. 1 EStG**
- **Ermittlung der Einkünfte aus Nichtselbständiger Tätigkeit durch:**
 - * **Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten gem. § 8 ff EStG**

Unterschiede zwischen selbständiger und nichtselbständiger Arbeit II

- **Sozialversicherungspflicht bei Nichtselbständiger Tätigkeit**
- **bei Selbständiger Tätigkeit ist die Person selbst für Sozialversicherung verantwortlich (teilweise Ausnahmen z.B. bei Kammerpflichtversicherung von Rechtsanwälten), aber Möglichkeit der Vermeidung der Arbeitslosenversicherung**
- **Hauptunterscheidungsmerkmal: Selbständig ist, wer im wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann (§ 84 Abs. 1 HGB)**

Das Lohnsteuer-Erhebungsverfahren I

- I. **Feststellung der Besteuerungsgrundlage auf der Lohnsteuerkarte durch die Gemeindeverwaltung**
 - **Persönliche Daten des Arbeitnehmers**
 - **Freibeträge**
 - **Steuerklassen:**
 - I. **Ledige**
 - II. **Ledige mit mindestens 1 Kind**
 - III. **Verheiratete, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, bei denen ein Ehegatte keinen Arbeitslohn bezieht, bzw. Kombination III/V**
 - IV. **Verheiratete, die beide Arbeitslohn beziehen ohne Kombination III/V**
 - V. **Ergänzung für Kombination III/V**
 - VI. **Arbeitslohn aus weiteren Arbeitsverhältnissen**

Das Lohnsteuer-Erhebungsverfahren II

II. Berechnung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber anhand

- des Arbeitslohnes, den der Arbeitgeber im Kalenderjahr bezieht
- der Daten der Lohnsteuerkarte
- der Lohnsteuertabellen

III. Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, der hierfür haftet

IV. Gegebenenfalls Durchführung einer Veranlagung

Das Lohnsteuer-Erhebungsverfahren III

- durch Lohnsteuer soll bereits die ganze Jahreseinkommensteuer abdecken, d.h. Lohnsteuer \approx Einkommensteuer
- im Grundsatz möglich, Probleme bei verschiedenen Einkunftsarten sowie monatlich unterschiedlichen Gehältern

Vorteile für Finanzverwaltung:

- zeitnahe Vereinnahmung der Gelder
- kaum Möglichkeit zur Steuerumgehung
- Arbeitgeber werden Erfüllungsgehilfen durch Lohnsteuer-Haftung

Vorteile für Steuerpflichtigen

- kein Schock, sondern regelmäßige Zahlung der Einkommensteuer

Die Sozialabgaben

	Gesamt	Arbeitnehmer	Arbeitgeber
Rentenversicherung	19,5 %	50 %	50 %
Arbeitslosenversicherung	6,5 %	50 %	50 %
Krankenversicherung	ca. 13,6 %	50 %	50 %
Pflegeversicherung	1,7 %	50 %	50 %
Unfallversicherung		0 %	100 %

Beispiel für eine Gehaltsabrechnung

Bruttogehalt:	5.972,61 DM
./. Sozialabgaben (BMG 6223,83 DM)	
• Rentenversicherung	./. 631,72 DM
• Arbeitslosenversicherung	./. 202,27 DM
• Krankenversicherung	./. 216,35 DM
• Pflegeversicherung	./. <u>25,49 DM</u>
Gehalt nach Sozialabgaben:	4.896,78 DM
./. Lohnsteuer (BMG 6.182 DM)	./.1.442,91 DM
Solidaritätszuschlag	./. 79,36 DM
Kirchensteuer	./. <u>115,43 DM</u>
Nettogehalt:	3.259,08 DM

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

Grundsatz: Einkünfte aus der Nutzung von Privatem Geldvermögen

Einnahmen aus Kapitalvermögen:

- ⇒ **Einnahmen aus Kapitalanlagen in Kapitalgesellschaften**
- ⇒ **Körperschaftsteuer-Anrechnungsbetrag**
- ⇒ **Zinsen**
- ⇒ **Einnahmen aus einer stillen Beteiligung**

Abzugsbeträge:

- ⇒ **Sparer-Freibetrag in Höhe von DM 6.000 (ab 1.1.2000 DM 3.000)**
- ⇒ **Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von DM 100**

KSt-Anrechnungsverfahren I

Gesellschaft:

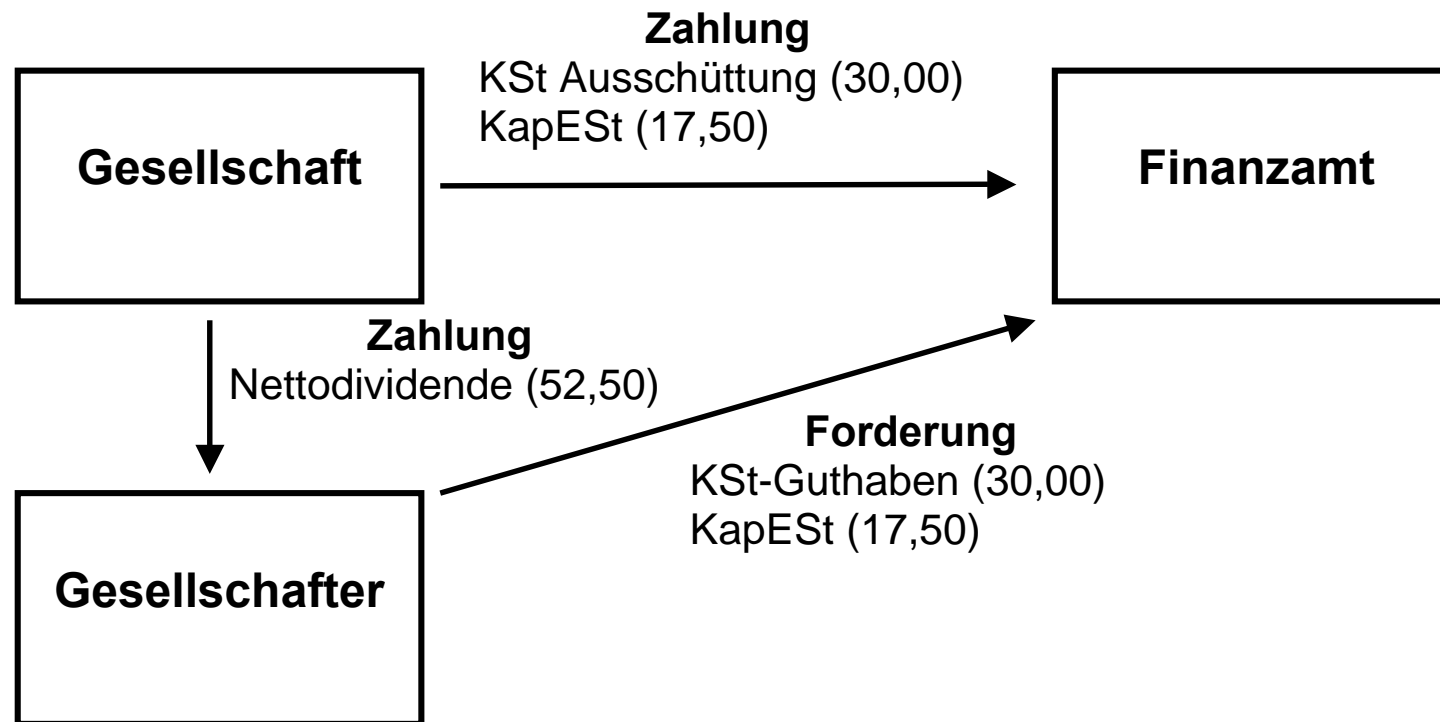
Gewinn vor KSt	100,00
./. Tarifbelastung (40%)	<u>./. 40,00</u>
= zur Ausschüttung verwendbares Eigenkapital	<u>60,00</u>
+ Minderung der KSt	<u>+ 10,00</u>
= Bardividende	<u>70,00</u>
./. KapESt	<u>./. 17,50</u>
= Nettodividende	<u>52,50</u>

KSt-Anrechnungsverfahren II

Gesellschafter:

Nettodividende	52,50
+ KapESt	+ 17,50
= Bardividende	<u>70,00</u>
+ KSt-Guthaben	+ 30,00
= Bruttodividende	<u>100,00</u>
./. ESt-Schuld (z.B. ESt-Satz: 40%)	./. 40,00
./. KapESt	./. 17,50
./. KSt-Guthaben	./. 30,00
= ESt-Erstattung	<u>7,50</u>

KSt-Anrechnungsverfahren III



Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

Definition:

Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von nicht-geldlichen Vermögensteilen (insbes. von Sachen und Rechten) durch Vermietung, Verpachtung oder aufgrund einer ähnlichen Abrede zur Nutzung durch andere Personen oder Institutionen.

Einkünfte aus der Überlassung von

- unbeweglichem Vermögen
- Sachinbegriffen
- von Rechten

Sonstige Einkünfte (§ 22-23 EStG)

- **Auffangvorschrift durch Abschließende Aufzählung von Einkünften unterschiedlicher Art:**
 - ⇒ **Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (v.a. Renten § 22 Nr. 1 EStG)**
 - ⇒ **Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)**
 - ⇒ **Abgeordnetenbezüge (§ 22 Nr. 4 EStG)**

 - ⇒ **private Veräußerungsgeschäfte gem. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG**
Spekulationsfrist von
 - **1 Jahr für bewegliche Wirtschaftsgüter (Wertpapiere)**
 - **10 Jahren für Grundstücke**

Grundsätze der Einkunftsermittlung

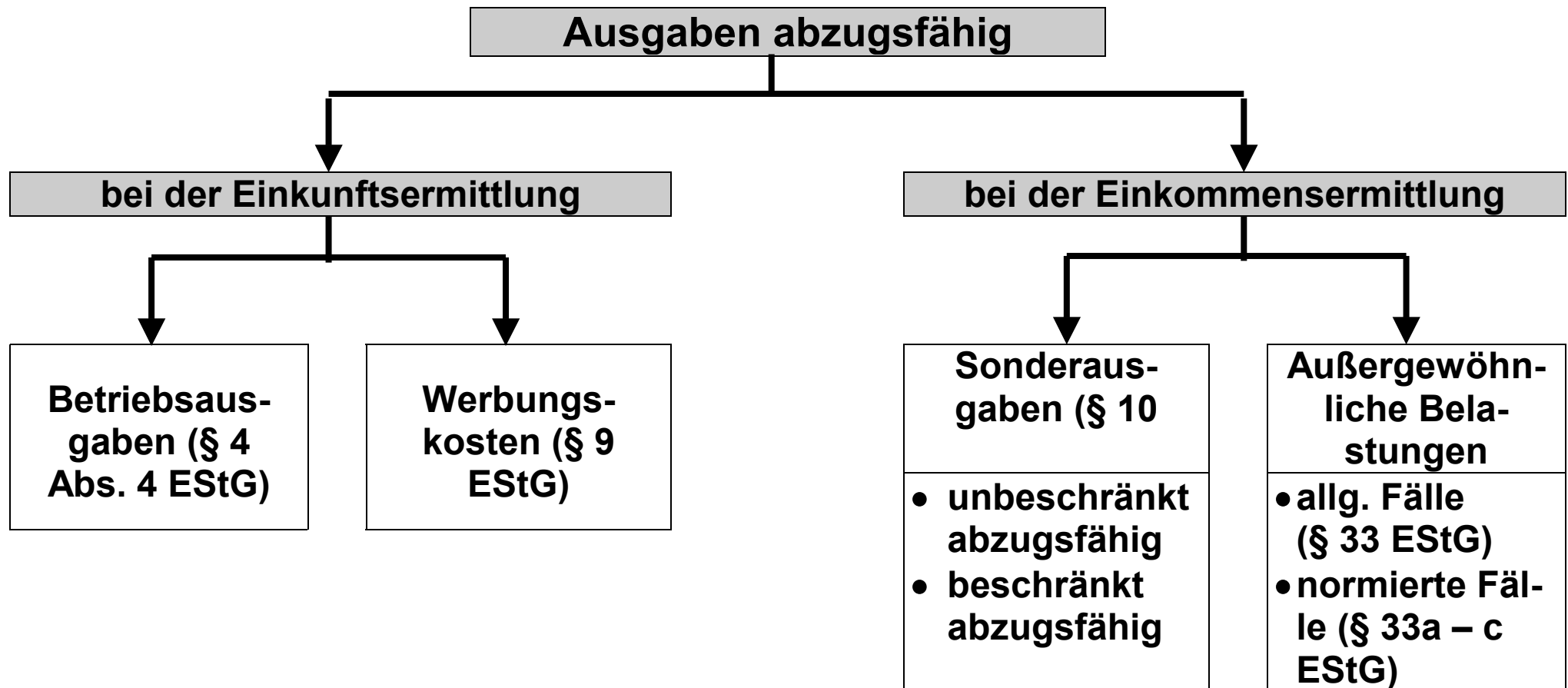
**Verfassungsmäßiges Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem.
Art. 3 GG**

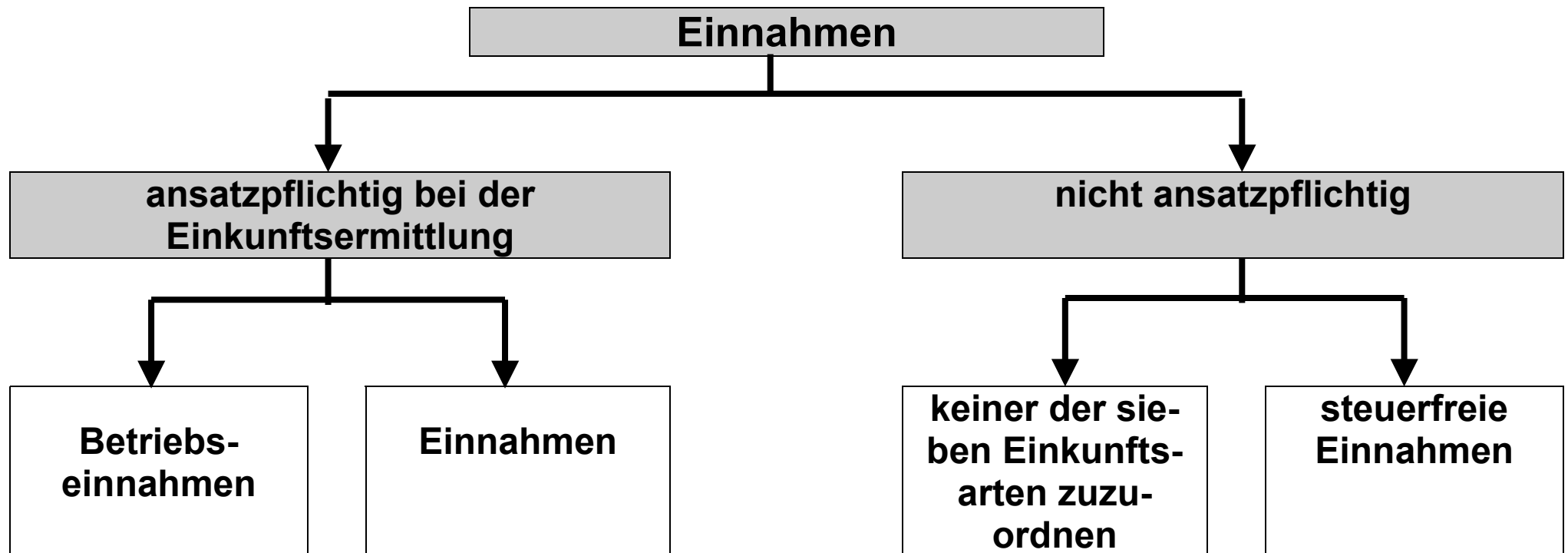


Leistungsfähigkeit als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung



Objektives und subjektives Nettoprinzip als Ausfluß





Nicht abzugsfähige Ausgaben

- **bestimmte Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG)**
 - **Geschenke über 75 DM**
 - **20 % der Bewirtungsaufwendungen**
 - **Aufwendungen für Jagd, Segeljachten u.ä.**
 - **Schmiergelder**
- **bestimmte Aufwendungen gem. § 12 EStG**
 - **Steuern v. Einkommen**
 - **Geldstrafen**
 - **Kosten der allgemeinen Lebensführung**
- **Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 3c EStG)**

Sonderausgaben gem. § 10 EStG

= bestimmte gesetzlich fixierte (Privat-) Aufwendungen, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, wenn sie nicht Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind

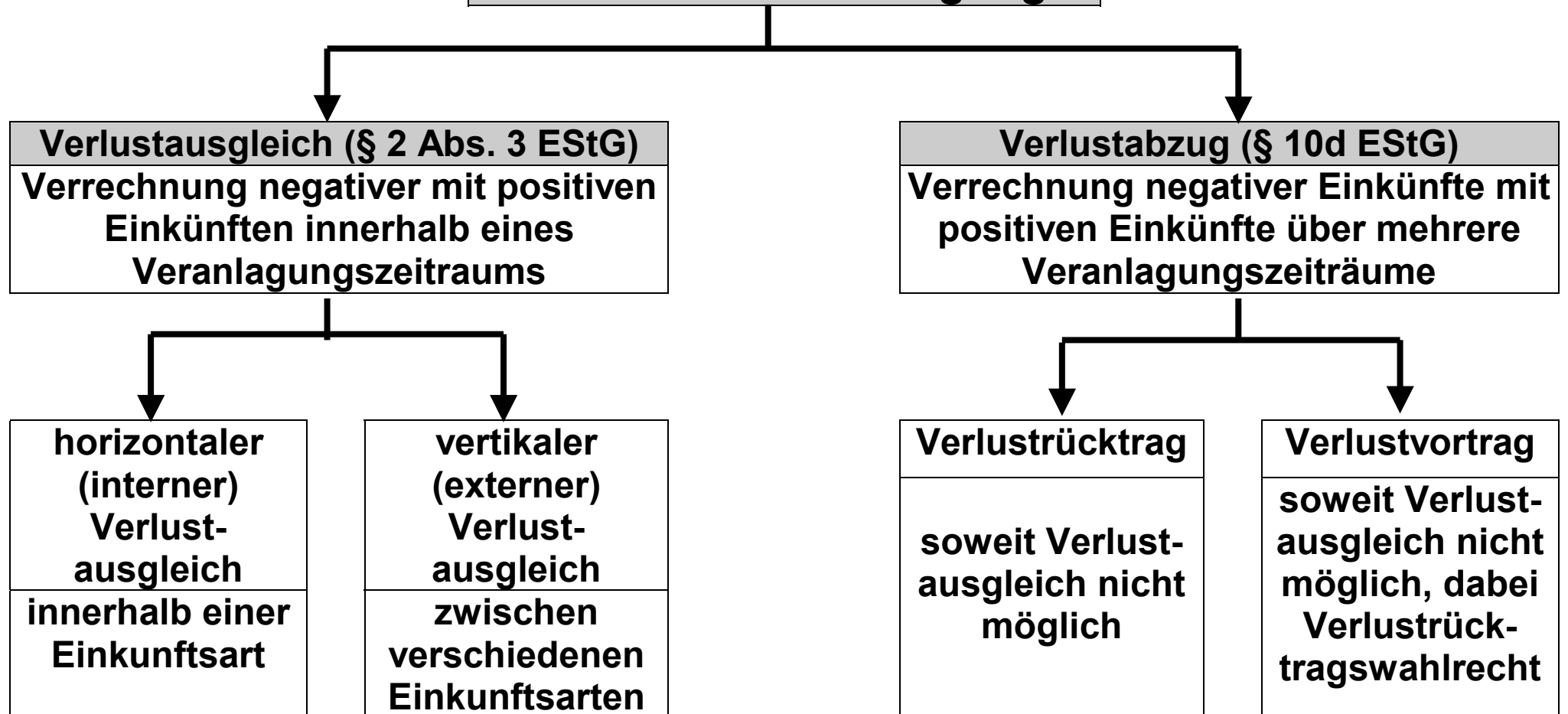
Unbeschränkt abzugsfähig	beschränkt abzugsfähig
<ul style="list-style-type: none"> • private Renten • Kirchensteuer • Steuerberatungskosten 	<ul style="list-style-type: none"> • Unterhaltsleistungen an geschiedenen Ehegatten • Vorsorgeaufwendungen (Sozialversicherung und Lebensversicherung) • Eigene Berufsausbildungskosten bis DM 1.800 bzw. DM 2.400 • Beiträge und Spenden

Außergewöhnliche Belastungen

= **zwangsläufig erwachsende größere Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, die bei der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes nicht anfallen**

allgemeine Fälle (§ 33 EStG)	normierte Fälle (§§ 33a-c EStG)
Kennzeichnung: der Steuerpflichtige kann sich den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen (z.B. Krankheitskosten, Brandschäden)	<ul style="list-style-type: none"> • Höchstbeträge im Gesetz festgelegt •- in den Fällen der §§ 33a, b EStG keine zumutbare Belastung
Abzug nur insoweit, als sie <ul style="list-style-type: none"> • keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, • den Umständen nach notwendig sind, • die zumutbare Belastung, d.h. Eigenbeteiligung übersteigen 	<ul style="list-style-type: none"> • Unterhaltsleistungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (§ 33a Abs. 1 EStG • Ausbildungsfreibeträge für Kinder (§ 33a Abs. 2 EStG) • Aufwendungen für Haushaltshilfe (§ 33a Abs. 3 EStG) • Pauschbeträge für Behinderte (§ 33b EStG • Kinderbetreuungskosten (§ 33c EStG)

Verlustberücksichtigung



Einkommensteuertarif

⇒ linear-progressiver Einkommensteuer-Tarif mit 5 Progressionszonen

- von 0 bis 13.067: Existenzminimum (Grundfreibetrag)
- von 13.067 – 17.063: $(350,35 \times y_1 + 2.390) \times y_1$
- von 17.064 – 66.365: $(191,31 \times y_2 + 2.670) \times y_2 + 1.011$
- von 66.366 – 120.041: $(151,93 \times z + 3.669) \times z + 16.637$
- von mehr als 120.042: $0,53 \times - 22.886$

wobei

y_1 = 1/10.000 des DM 13.014 übersteigenden Betrags

y_2 = 1/10.000 des DM 17.010 übersteigenden Betrags

z = 1/10.000 des DM 66.312 übersteigenden Betrags

Veranlagungsformen

Grundsatz: Einzerveranlagung gem. § 25 Abs. 1 EStG

Ausnahme: Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. § 26 EStG

⇒ **Anwendung des Splitting-Tarifs**

- **Kein Haushalts-Splitting wie in Frankreich**
- **Berücksichtigung von Kinder nur im Rahmen des Kinder-Freibetrages und der Ausbildungskosten**

Unterschiede Deutschland - Frankreich

- in Frankreich viel bessere Berücksichtigung von Familien
⇒ in Frankreich viele Haushalte de facto steuerbefreit
- in Deutschland keine Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit viel höherer Pauschbetrag
- in der Spitze in Frankreich höhere Einkommensteuer
- in Frankreich mehr Verwendung von Steuerguthaben, in Deutschland Berücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage
- Lohnsteuer in Deutschland
- in Frankreich höhere Sozialabgaben (vor allem für Arbeitgeber)

Umfang und Abgrenzung des Betriebsvermögens

Wirtschaftsgüter	Vermögenszuordnung	Vermögensart	
die ihrer objektiven Eignung und Zweckbestimmung nach im Einzelfall nicht Betriebsvermögen sein können (z.B. Hausrat, Kleidung)	Verpflichtung zur Vermögenszuordnung	notwendiges Privatvermögen	Privatvermögen
die im Einzelfall sowohl zum BV als auch zum PV gehören können (Wertpapiere, PKW, Grundstücke)	Wahlrecht der Vermögenszuordnung	Zuordnung zum PV (gewillkürtes PV)	
		Zuordnung zum BV (gewillkürtes BV)	Betriebsvermögen
die ihrer Wesensart nach dem Betrieb zugehören, insbesondere eine wesentliche Grundlage des Betriebs bilden, eine betriebliche Funktion ausüben oder im Betrieb geschaffen werden	Verpflichtung zur Vermögenszuordnung	notwendiges Betriebsvermögen	Betriebsvermögen

Bewertung der Wirtschaftsgüter nach § 6 EStG

Wirtschaftsgüter	Bewertungsmaßstab
positive Wirtschaftsgüter (Vermögen) a) abnutzbar (Teile des Anlagevermögens)	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ./.. Absetzung für Abnutzung (AfA) oder niedrigerer Teilwert
b) nicht abnutzbar (Umlaufvermögen, Teile des Anlagevermögens)	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder niedrigerer Teilwert
negative Wirtschaftsgüter (Verbindlichkeiten und Rückstellungen)	Anschaffungskosten oder höherer Teilwert

Absetzung für Abnutzung (AfA) I

- Anlagevermögen:** alle Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen
- Umlaufvermögen:** alle Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind, insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Erzeugnisse und Waren, Kassenbestände

Absetzung für Abnutzung (AfA) II

Regelmäßige (planmäßige) Abschreibungen

Absetzung für Abnutzung (AfA)	Absetzung für Substanzverringerung (AfS)
<ul style="list-style-type: none"> • nur abnutzbare Wirtschaftsgüter • am Zeit- oder Leistungsablauf ausgerichtet • planmäßig • Verteilung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten • geschätzte Nutzungsdauer • mehr als einjährige Nutzungsdauer • betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 	<ul style="list-style-type: none"> • nur bei Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz aufweisen (z.B. Steinbruch) • am Substanzverbrauch ausgerichtet • durch Ausschöpfung bedingt

Absetzung für Abnutzung (AfA) III

Unregelmäßige (außerplanmäßige) Abschreibungen

Teilwertabschreibung

Absetzung für außergewöhnliche
technische oder wirtschaftliche
Abnutzung
Substanzverringerung (AfS)

Sonderabschreibungen

neben der AfA
= Sonderabschreibung i.e.S.

statt der AfA
= „erhöhte Abschreibung“

Absetzung für Abnutzung (AfA) IV

Lineare Absetzung für Abnutzung = grundlegende Methode

- betragsmäßig gleichbleibende Verteilung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

Sonderfall Gebäude:

- a) - Gebäude im BV
 - die nicht Wohnzwecken dienen \Rightarrow 4 %
- b) - alle übrigen Gebäude \Rightarrow 2 %

Absetzung für Abnutzung (AfA) V

Geometrisch-degressive AfA

Anwendung: bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Voraussetzung: AfA-Satz = 30 % des Restbuchwerts

Das Maßgeblichkeitsprinzip I

Gewinnermittlung

„Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen..., das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.“

⇒ **Die Handelsbilanz ist maßgeblich für die Besteuerung, soweit dem nicht zwingende steuerliche Bestimmungen entgegenstehen.**

Das Maßgeblichkeitsprinzip II

Bei Fehlen zwingender steuerrechtlicher Vorschriften		
	Steuerliche Wahlrechte	keine expliziten steuerrechtlichen Vorschriften
Zwingende handelsrechtliche Vorschriften	Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften	
Handelsrechtliche Wahlrechte	<p>Der Ansatz in der Handelsbilanz ist maßgebend für den Ansatz in der Steuerbilanz; die Ausschöpfung der steuerbilanziellen Wahlrechte setzt somit einen entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz voraus (Umkehrung der Maßgeblichkeit)</p>	<p>a) Bilanzierung</p> <ul style="list-style-type: none"> • handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht führt zur steuerrechtlichen Aktivierungspflicht • handelsrechtliches Passivierungswahlrecht führt zum steuerrechtlichen Passivierungsverbot <p>b) Bewertung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Übernahme der Wertansätze aus der Handelsbilanz

Das Maßgeblichkeitsprinzip III

Korrekturen der Handelsbilanz zur Erstellung der Steuerbilanz

- **Derivativer Firmenwert**
 - Nachaktivierung wegen Aktivierungspflicht
 - Korrektur überhöhter oder zu geringer planmäßiger Abschreibung
 - Teilwertabschreibung
- **Herstellungskosten**
 - Korrektur, wenn notwendige Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Werteverzehr des Anlagevermögens, nicht aktiviert
- **Disagio**
 - Nachaktivierung und planmäßige Abschreibung
- **Pensionsrückstellungen**

Die Steuerbilanz

Grundsatz: Die Handelsbilanz ist maßgeblich für die Besteuerung, soweit dem nicht zwingende steuerliche Bestimmungen entgegenstehen

Arten der Steuerbilanz

- **originäre Steuerbilanz:** ohne Erstellung einer Handelsbilanz
- **derivative Steuerbilanz:** aus der Handelsbilanz abgeleitet oder mit ihr identisch

Formen der Steuerbilanz

- **eigenständige Bilanz in Kontoform**
- **Handelsbilanz und eine Korrekturrechnung zur Berücksichtigung abweichender steuerlicher Vorschriften**

Die Besteuerung von Personengesellschaften I

- **Personengesellschaft als klassische Rechtsform des Mittelstandes herausragende Bedeutung**
- **Personengesellschaften sind:**
 - **Gesellschaft bürgerlichen Rechts (BGB-Gesellschaft oder GbR)**
 - **Offene Handelsgesellschaft (OHG)**
 - **Kommanditgesellschaft (KG)**
 - **stille Gesellschaft**
- **Personengesellschaften handelsrechtlich keine juristische Person, Personenhandelsgesellschaften besitzen jedoch partielle Rechtsfähigkeit („...kann unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden...“)**

Die Besteuerung von Personengesellschaften II

- **Personengesellschaften kein eigenständiges Steuersubjekt; nur natürliche Personen, d.h. Gesellschafter sind Steuersubjekte**
- ⇒ **Transparenz der vermögensverwaltenden Personengesellschaft**

Problem Zebragesellschaft:

- **vermögensverwaltende GbR, mit Gesellschaftern:**
 - **Kapitalgesellschaft**
 - **gewerbliche Personengesellschaft (bilanzierend)**
 - **Einzelunternehmen (Einnahmen-Überschußrechnung)**
 - **Privatperson**
- ⇒ **Gesellschafter beeinflusst die Einkunftsart, daher max. drei verschiedene Einkunftsermittlungen möglich**

Die Besteuerung von Personengesellschaften III

gewerbliche Personengesellschaften (Mitunternehmerschaft)

- ⇒ Ermittlung des Gewinns auf Ebene der Gesellschaft, unabhängig von Gesellschafter
- ⇒ Besteuerung der gewerblichen Gewinne der Gesellschaft anteilig bei Gesellschafter

Oberstes Ziel der Besteuerung von Personengesellschaften

- ⇒ der Gesellschafter soll genauso behandelt werden, wie ein Einzelunternehmer

Die Besteuerung von Personengesellschaften IV

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG

- (1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind...
2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

Die Besteuerung von Personengesellschaften V

Rechtsfolge einer gewerblichen Personengesellschaft:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

- **der Gewinnanteil**
- **die Tätigkeitsvergütungen**
- **Darlehensverzinsungen**
- **Vergütungen für Überlassung von Wirtschaftsgütern**

jedoch nur, wenn Steuerpflichtiger als Mitunternehmer qualifiziert wird

Die Besteuerung von Personengesellschaften VI

Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer ist, wer aufgrund eines Gesellschaftsverhältnisses zusammen mit anderen Personen eine Unternehmerinitiative entfalten kann und ein Unternehmerrisiko trägt. Damit ist die Mitunternehmerstellung i.w. gekennzeichnet durch

- **Gesellschafterstellung**
- **Mitunternehmerrisiko**
- **Mitunternehmerinitiative**

Alle drei Merkmale müssen mehr oder weniger stark ausgeprägt vorliegen, damit eine Mitunternehmerschaft gegeben ist.

Die Besteuerung von Personengesellschaften VI

Betriebsvermögen einer Personengesellschaft

Gesamthandsvermögen

Zum notwendigen BV der PG rechnen die WG des Gesamthandsvermögens, die unmittelbar dem Betrieb der PG dienen oder zu dienen bestimmt sind

Sonderbetriebsvermögen I

WG, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören und nicht Gesamthandsvermögen sind, aber unmittelbar für betriebliche Zwecke der PG genutzt werden

Sonderbetriebsvermögen II

WG, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören und nicht Gesamthandsvermögen sind, aber unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der PG eingesetzt werden sollen

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb eines Mitunternehmers I

1. Stufe	Gesamt	A	B
Handelsbilanzergebnis einer OHG	X	X	X
• Vorweggewinn A	X	X	--
• Restgewinn z.B. 60 : 40	X	X	X
+/- bilanzsteuerrechtliche Modifikationen (§§ 4-7k EStG)	X	X	X
z.B.: • steuerlich zu aktivierender Aufwand (Herstellungskosten; AfA, die steuerlich niedriger ist; Firmenwert)	X	X	X
• steuerlich nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (Bewirtungsaufw.)	X	X	X
= steuerlicher Gewinn aus der Gesellschaftsbilanz	X	X	X
+/- Gewinn oder Verlust aus der Ergänzungsbilanz B	X	--	X
= Gewinn der 1. Stufe	X	X	X

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb eines Mitunternehmers II

2. Stufe	Gesamt	A	B
+ Sondervergütungen			
z.B.: • Geschäftsführerbezüge A	X	X	
• Zinsen für Gesellschafter-Fremdfinanzierung A	X	X	
• Miete für ein von B der Gesellschaft zur Verfügung gestelltes Haus	X		X
+ Sonderbetriebsausgaben			
z.B.: • Zinsen für von A aufgenommenes Darlehen zur Finanzierung der Beteiligung an der Personengesellschaft	X	X	
• AfA und Grundsteuer für ein Gebäude von B	X		X
<u>• Miete für an Dritte vermietete Grundstücksteile</u>	X		X
= Gewinn der 2. Stufe	X	X	X
+ Gewinn der 1. Stufe	X	X	X
<u>= gesondert und einheitlich festgestellter Gewinn der Mitunternehmerschaft</u>	X		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer		X	X

Die Besteuerung von Personengesellschaften VII

- **Ziel der Rechtsformneutralität erreicht**
- **Komplexität der deutschen Behandlung von Personengesellschaften**
- **Rechtsfolgen von Sonderbetriebsvermögen:**
 - ⇒ **Vergütungen sind gewerbsteuerpflichtig**
 - ⇒ **Wirtschaftsgüter werden steuerverhaftet, daher Veräußerungsgewinne steuerpflichtig**
- **Vermeidungsstrategien von Sonderbetriebsvermögen:**
 - ⇒ **Betriebsaufspaltung**
 - ⇒ **doppelstöckige Personengesellschaft**

Unterschiede der Behandlung der Personengesellschaften I

- **keine Option in Deutschland zur Körperschaftsteuer**
- **in Frankreich kein Sonderbetriebsvermögen (aber FK-Zinsen)**
- **Umqualifizierung in Frankreich:**
 - **Tätigkeitsvergütung**
 - **Gesellschafter-Fremdfinanzierung**
 - **acte anormal de gestion**
- **in Deutschland auch steuerliche Transparenz bei beschränkter Haftung (z.B. Kommanditisten)**
- **in Deutschland Entstehen von hybriden Formen (GmbH & Co KG)**

Unterschiede der Behandlung der Personengesellschaften II

- **Gründe für unterschiedliche Behandlung**
 - ⇒ **Personengesellschaften in Frankreich juristische Person**
 - ⇒ **Problemfall deutsche Gewerbesteuer**
 - ⇒ **Besteuerung von privaten Veräußerungsgewinne in Deutschland praktisch nicht vorhanden (bis 1999)**
- **große Verbreitung der Personengesellschaft mit unterschiedlichen Ausprägungen Teilgrund für Entwicklung in Deutschland**

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Privatvermögen

- **Betriebliche Veräußerungsgewinne:**
immer steuerpflichtig als laufender Gewinn; kein Spezialtarif (jedoch Vergünstigung bei Reinvestition möglich (§ 6b EStG))
- **Private Veräußerungsgewinne**
Grundsatz: Bei der privaten Vermögensverwaltung steht die Fruchtziehung im Vordergrund; Veränderungen in der Vermögenssphäre steuerlich unbeachtlich

⇒ private Veräußerungsgewinne grundsätzlich nicht steuerbar

Ausnahmen:

- ⇒ **Spekulationsgeschäfte:** Wertpapiere 1 Jahr
Immobilien: 10 Jahre
- ⇒ **Veräußerung wesentlicher Beteiligungen (mind. 10 %) an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG)**
- ⇒ **Gewerblicher Grundstückshandel: 3-Objektgrenze in 5 Jahren**

Vor und Nachteile des KSt-Anrechnungsverfahrens

Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, um dadurch

- ⇒ **Rechtsformneutralität herzustellen**
- ⇒ **Anreize für Aktiensparen von Privatpersonen zu bieten**
- ⇒ **Gewinnverwendungsneutralität und**
- ⇒ **Finanzierungsneutralität herzustellen.**

Aber:

- **Gestaltungsanfälligkeit**
- **EU-rechtliche Bedenken aufgrund Diskriminierung ausländischer Anteilseigner (kein Anrechnungsguthaben über die Grenze)**

Vereinfachte Darstellung der Körperschaftsteuerpflicht

Persönliche Körperschaftsteuerpflicht

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Körperschaften/Personenvereinigungen/Vermögensmassen

Mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) im Inland

weder Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch Sitz (§ 11 AO) im Inland

Alle Einkünfte aus dem In- und Ausland (Welteinkommen)

nur inländische Einkünfte gem. § 49 EStG (Territorialitätsprinzip)

Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen

Keine Teilnahme am Anrechnungsverfahren

Körperschaftsteuerpflicht

**Unbeschränkte Kör-
perschaftsteuerpflicht**

Körperschaften u.ä. nach
§ 1 Abs. 1 KStG mit Ge-
schäftsleitung oder Sitz im
Inland)

Besteuerung sämtlicher
Einkünfte nach dem
Welteinkommensprinzip

**Beschränkte Körper-
schaftsteuerpflicht**

Körperschaften u.ä., die
weder Geschäftsleitung
noch Sitz im Inland haben
(§ 2 Abs. 1 KStG)

Besteuerung inländischer
Einkünfte i.S.d. § 49 EStG

Sonstige Körperschaften u.ä.,
die nicht unbeschränkt
steuerpflichtig sind (§ 2 Nr. 2
KStG)

Besteuerung inländischer Ein-
künfte, von denen ein Steuer-
abzug vorzunehmen ist

Die Körperschaftsteuer (KSt)

Körperschaftsteuersubjekte

- **Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH) (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG)**
- **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG)**
- **Versicherungsvereine aG (VVG) (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG)**
- **Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen, andere Zweckvermögen, sonstige juristische Personen des Privaten Rechts (z.B. eingetragene Vereine) (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG)**
- **Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG)**

Die Körperschaftsteuer (KSt)

Bemessungsgrundlage § 8 Abs. 1 KStG

„...Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften

- **des Einkommensteuergesetzen und**
- **den besonderen Vorschriften des KStG...“**

Einkünftequalifikation gem. § 8 Abs. 2 KStG

„...Für handelsrechtlich buchführungspflichtige Körperschaften sind sämtliche Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu ermitteln...“

Schema zur Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens

Steuerbilanzgewinn vor Körperschaftsteuer

- + Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)**
- + Nichtabziehbare Aufwendungen**
- steuerfreie Erträge**
- Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA**

= zu versteuerndes Einkommen vor Verlustabzug

- Verlustabzug**
- + Einkommen der Organgesellschaft, welches dem Organträger zuzurechnen ist**

= Zu versteuerndes Einkommen

Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)

verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

„...Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen das Einkommen nicht mindern...“

Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) II

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist

- **jede Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung**
- **die sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt**
- **die nicht auf einem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverwendungsbeschluß beruht**
- **die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat, d.h. ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte den Vermögensvorteil einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt (sog. arm's length principle oder Fremdvergleich)**

Hauptursache der vGA: Verzerrungen durch die Gewerbesteuer!

Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

- ⇒ außerbilanzielle Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung und
- ⇒ dadurch Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage der KSt
- ⇒ (Nach-) Erhebung von Körperschaftsteuer auf die vGA
- ⇒ auf Gesellschafter-Ebene Berücksichtigung der vGA als Einnahmen aus Kapitalvermögen
- ⇒ Anspruch auf Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben
- ⇒ Keine Strafe für den Auslöser der vGA

Verdeckte Gewinnausschüttungen - Beispiele

- ⇒ **Gesellschafter gewährt Gesellschaft Darlehen**
vereinbarter Zinssatz: 15 %
angemessenen Zinssatz: 7 %

- ⇒ **Gesellschaft gewährt Gesellschafter Darlehen**
vereinbarter Zinssatz: 2 %
angemessener Zinssatz: 7 %

- ⇒ **Gesellschafter-Geschäftsführer bekommt Gehalt**
vereinbartes Gehalt: 200.000
angemessenen Gehalt: 150.000

- ⇒ **Gesellschaft verkauft Gesellschafter ein Haus:**
vereinbarter Kaufpreis: 150.000
angemessener Kaufpreis: 200.000

Das verwendbare Eigenkapital

Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals				
Mit KSt belastet		Nicht mit KSt belastet		
Ungemildert = normal besteuertes		Unbelastet = unbesteuertes EK		
EK 45	EK 30	EK 0		
		EK 01	EK 02	EK 03
			EK 04	

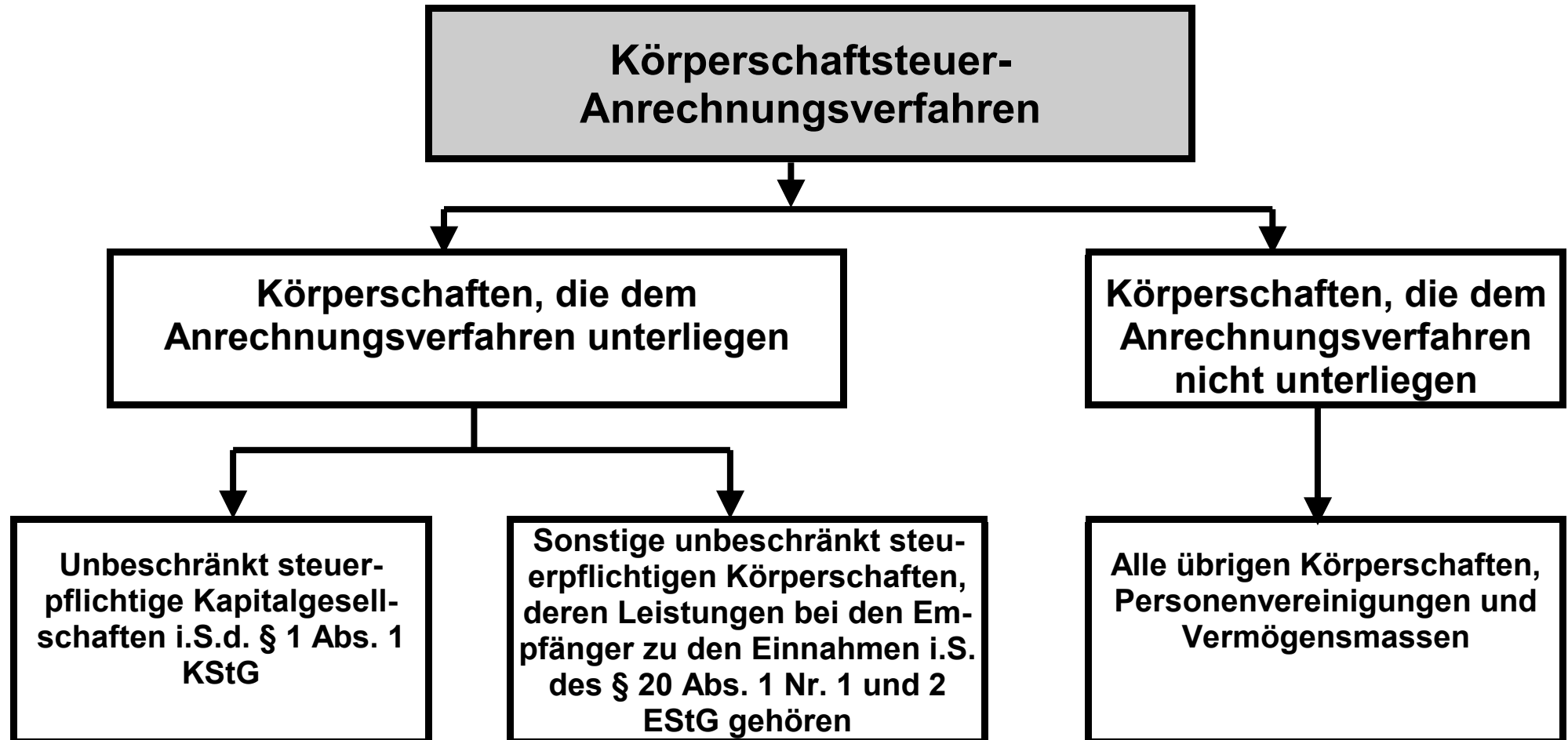
Unbelastetes verwendbares Eigenkapital

EK 01 = Ausland	=	Eigenkapitalanteile aus steuerfreien ausländischen Einkünften
EK 02 = Sonstiges	=	nicht mit KSt belastete sonstige Vermögensmehrungen (Investitionszulagen)
EK 03 = Alt-Kapital	=	bis Ende 1976 entstandene Alt-Rücklagen
EK 04 = Einlagen	=	Einlagen der Anteilseigner ab 1977 außerhalb von Nennkapitalerhöhungen

Das Anrechnungsverfahren

Ziel: Vermeidung der Doppelbelastung auf Ebene der Körperschaft und der Anteilseigner

Anwendungsbereich: Nur für Körperschaften, deren Leistungen zu Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen



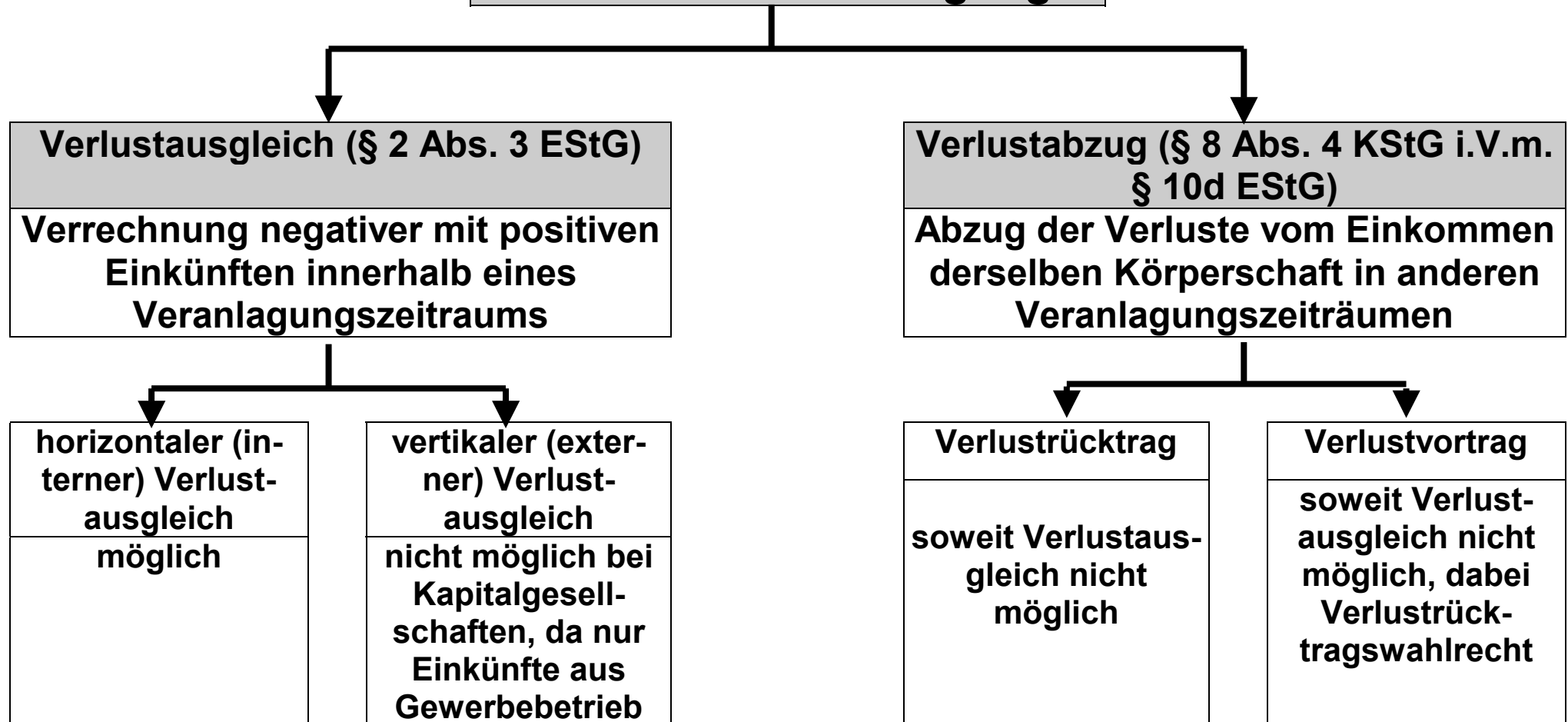
Das Anrechnungsverfahren

Rechtsfolgen des Anrechnungsverfahrens:

- ⇒ Anwendung des gespaltenen KSt-Tarifs, ansonsten ein proportionaler KSt-Tarif
- ⇒ Bei Ausschüttung bereits besteuertter Gewinne Herabschleusen auf die Ausschüttungsbelastung i.H.v. 30 %
- ⇒ Bei Ausschüttung steuerfreier Gewinne (EK 02 und EK 03) Herstellen der Ausschüttungsbelastung
- ⇒ Bei EK 01-Ausschüttungen keine Ausschüttungsbelastung, aber auch kein Anrechnungsguthaben

Vgl. hierzu die selben Grundsätze beim „Précompte Mobilier“

Verlustberücksichtigung



Der Mantelkauf gem. § 8 Abs. 4 KStG I

- ⇒ **Anti-Mißbrauchsregel gegen den „Handel“ mit Verlusten**
- ⇒ **Ansatzpunkt: Verluste auf Ebene der Gesellschaft unabhängig von Gesellschafter unbeschränkt vortragsfähig**
- ⇒ **Kauf von Kapitalgesellschaften mit Verlustvortrag ohne eigene Geschäftstätigkeit möglich**
- ⇒ **gem. § 8 Abs. 4 KStG Nutzung des Verlustvortrags nicht möglich, wenn Körperschaft, die Verlustvortrag nutzt, wirtschaftlich nicht identisch ist mit Körperschaft, die Verlust erlitten hat. Dies ist der Fall**
 - **Übertragung von mehr als 50 % der Anteile**
 - **Kapitalgesellschaft führt ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fort und nimmt ihn neu auf**

Der Mantelkauf gem. § 8 Abs. 4 KStG II

⇒ **Außer:**

- **neues Betriebsvermögen dient ausschließlich der Sanierung des Geschäftsbetriebs, der Verlust erlitten hat und**
- **Körperschaft führt Geschäftsbetrieb in nach wirtschaftlichen Verhältnissen vergleichbaren Umfang in den folgenden 5 Jahren fort**

Verbundene Unternehmen – Anrechnungsmethode I

TG	
Gewinn	100,00
KSt	./. <u>30,00</u>
Dividende:	70,00

⇒
Ausschüttung

MG	
Verlust:	./. 100,00
Dividende:	+ 70,00
KSt-Erst.	+ <u>30,00</u>
Gesamt:	0,00

Gesamtgewinn: 0
 Gesamtsteuerbelastung: 0
 Beurteilung: Systemgerecht

Verbundene Unternehmen – Anrechnungsmethode II

TG		
Verlust	./. 100,00	
KSt		<u>0,00</u>
Dividende:		0,00

⇒
Ausschüttung

MG		
Verlust:		100,00
Dividende:		0,00
KSt.	./. 30,00	<u>30,00</u>
Gesamt:		70,00

Gesamtgewinn: 0
 Gesamtsteuerbelastung: 30,00
 Beurteilung: Nicht systemgerecht

Verbundene Unternehmen – Freistellungsmethode I

TG	
Gewinn	100,00
KSt	./.
	<u>30,00</u>
Dividende:	70,00

⇒
Ausschüttung

MG	
Verlust:	./.
	100,00
steuerfreie Dividende:	+ 70,00
KSt-Erst.	<u>0,00</u>
Gesamt:	./.
	100,00

Gesamtgewinn: 0
 Gesamtsteuerbelastung: 30,00
 Beurteilung: Nicht systemgerecht

Verbundene Unternehmen – Freistellungsmethode II

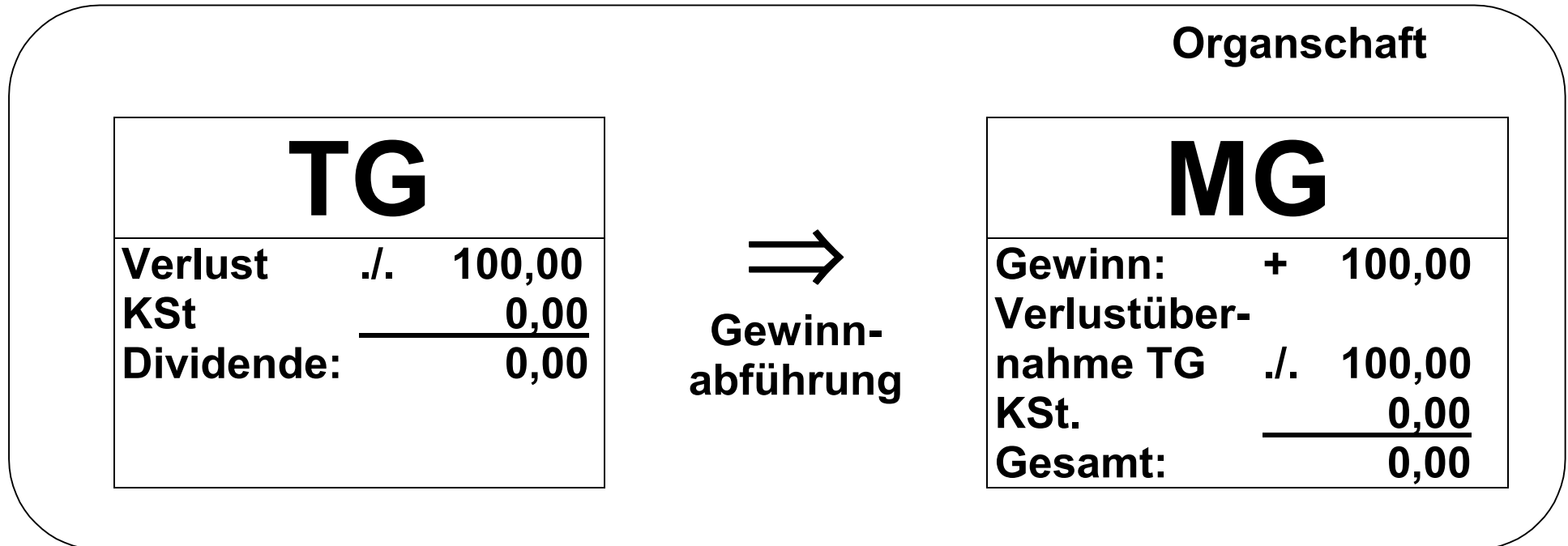
TG		
Verlust	./. 100,00	
KSt	<u>0,00</u>	
Dividende:	0,00	

⇒
Ausschüttung

MG		
Gewinn:	+ 100,00	
steuerfreie Dividende:	0,00	
KSt.	<u>30,00</u>	
Gesamt:	./. 70,00	

Gesamtgewinn: 0
 Gesamtsteuerbelastung: 30,00
 Beurteilung: Nicht systemgerecht

Verbundene Unternehmen – Organschaft



Gesamtgewinn: 0,00
Gesamtsteuerbelastung: 0,00
Beurteilung: Systemgerecht

Organschaft – Voraussetzungen I

Organgesellschaft (OG):

- **Jede Kapitalgesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland**

Organträger (OT):

- **Jedes gewerbliche Unternehmen**
- **bei ausländischen Unternehmen ein in das Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung**

Organschaft – Voraussetzungen II

Eingliederung:

- **Finanziell:**
mehr als 50 % der Stimmrechte der Organgesellschaft
- **Wirtschaftlich:**
Organgesellschaft wird nach Art einer wirtschaftlich unselbständigen Geschäftsabteilung des Organträgers geführt und fördert oder ergänzt in dieser Funktion die gewerbliche Betätigung des Organträgers
- **Organisatorisch:**
Vermutung bei Beherrschungsvertrages oder Eingliederung; sonst Gewährleistung, daß Wille des Organträgers in der Geschäftsführung der Organgesellschaft tatsächlich durchgeführt wird (z.B. Personalunion oder laufende Weisungen)

Organschaft – Voraussetzungen III

Zeitliche Voraussetzungen

- **Voraussetzungen müssen ununterbrochen während des gesamten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorgelegen haben**

Gewinnabführungsvertrag

- **durch Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages de facto Wahlrecht**
- **Verpflichtung zur Abführung des gesamten Gewinns, daher auch Verpflichtung zur Verlustübernahme**
- **Mindestlaufzeit 5 Jahre**

Organschaft – Vor- und Nachteile III

Vorteile:

- ⇒ **Verlustausgleich im Organkreis**
- ⇒ **Vermeidung gewerbesteuerlicher Mehrfacherfassungen**
- ⇒ **Vermeidung der nachteiligen Folgen einer vGA**
- ⇒ **Transport von Bemessungsgrundlagen-Elementen und Steueranrechnungspotential in die ESt-Sphäre**
- ⇒ **Verringerung nicht abzugsfähiger Vorsteuer**

Nachteile:

- ⇒ **Keine echte Organschaft über die Grenze**
- ⇒ **Keine Neutralisierung von Zwischengewinnen**
- ⇒ **Tarifbegrenzung des § 32c EStG nicht anwendbar**

Tatbestandsmerkmale	Körperschaftsteuer	Gewerbsteuer	Umsatzsteuer
1. Subjektive Merkmale			
• Organträger (OT)	inl. gewerbl. Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland oder im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung		inl. Unternehmen
• Organgesellschaft (OG)	KapG mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland	inl. KapG oder ausl. KapG mit inl. Gewerbebetrieb	inl. juristische Person
2. Eingliederungsmerkmale	finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung		
• sachlich	zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft		nicht erforderlich
• zeitlich	für wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung		für alle Eingliederungsmerkmale
• Maßgeblichkeit des Gesamtbildes			
3. Vertragsmerkmal	Gewinnabführungsvertrag nach § 291 AktG; Mindestlaufzeit 5 Jahre	nicht erforderlich	
Rechtsfolgen	OG bleibt subjektiv steuerpflichtig; 2 Steuererklärungen; additive Zusammenrechnung der getrennt ermittelten Einkommen ohne Korrekturen (Zurechnungstheorie)	Betriebsstättenfiktion; subj. Steuerpflicht: OG wird OT zugerechnet; eine Steuererklärung; additive Zusammenrechnung der getrennt ermittelten BMG; Vermeidung von Doppelerfassungen (eingeschränkte Einheitstheorie)	nur OT ist Unternehmer; eine Steuererklärung; Inenumsätze zwischen inl. Unternehmensteilen nicht steuerbar (Einheitstheorie)

Holdingprivileg gem. § 8b Abs. 2 KStG

- ⇒ Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Gesellschaft steuerfrei
- ⇒ großer Vorteil gegenüber den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes
- ⇒ Steuerfreiheit wird gewährt bei Vorliegen der Voraussetzungen
 - Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 2 KStG, oder
 - eines DBA-Schachtelprivilegs
- ⇒ Gem. § 8b Abs. 5 KStG unilaterale Absenkung der erforderlichen Beteiligungshöhe auf mind. 10 % (normalerweise 25 %)

Thin-Capitalization-Rules gem. § 8a KStG I

- ⇒ **Stichworte „Unterkapitalisierung“, Gesellschafter-Fremdfinanzierung**
- ⇒ **weder betriebswirtschaftliche Theorie noch zivilrechtliche Vorschriften geben Anhaltspunkte für eine optimale Finanzierung**

Aber:

- ⇒ **Fremdkapitalfinanzierung i.d.R. steuerlich vorteilhafter als Eigenkapitalfinanzierung**

Thin-Capitalization-Rules gem. § 8a KStG II

- ⇒ **Repatriierung von Gewinnen einer Tochterkapitalgesellschaft eines ausländischen Konzerns:**
- **bei Eigenkapitalfinanzierung durch in Deutschland besteuerte Dividenden (Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung)**
 - **bei Fremdkapitalfinanzierung durch in Deutschland abzugsfähige Darlehenszinsen; Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung**
 - **Vermeidung des Nachteils der Nichtanrechnung des KSt-Anrechnungsguthabens für beschränkt Steuerpflichtige**

Thin-Capitalization-Rules gem. § 8a KStG III

⇒ **Mißbrauchsvorschrift, eingeführt durch das Standortsicherungsgesetz 1994**

⇒ **Tatbestandsmerkmale:**

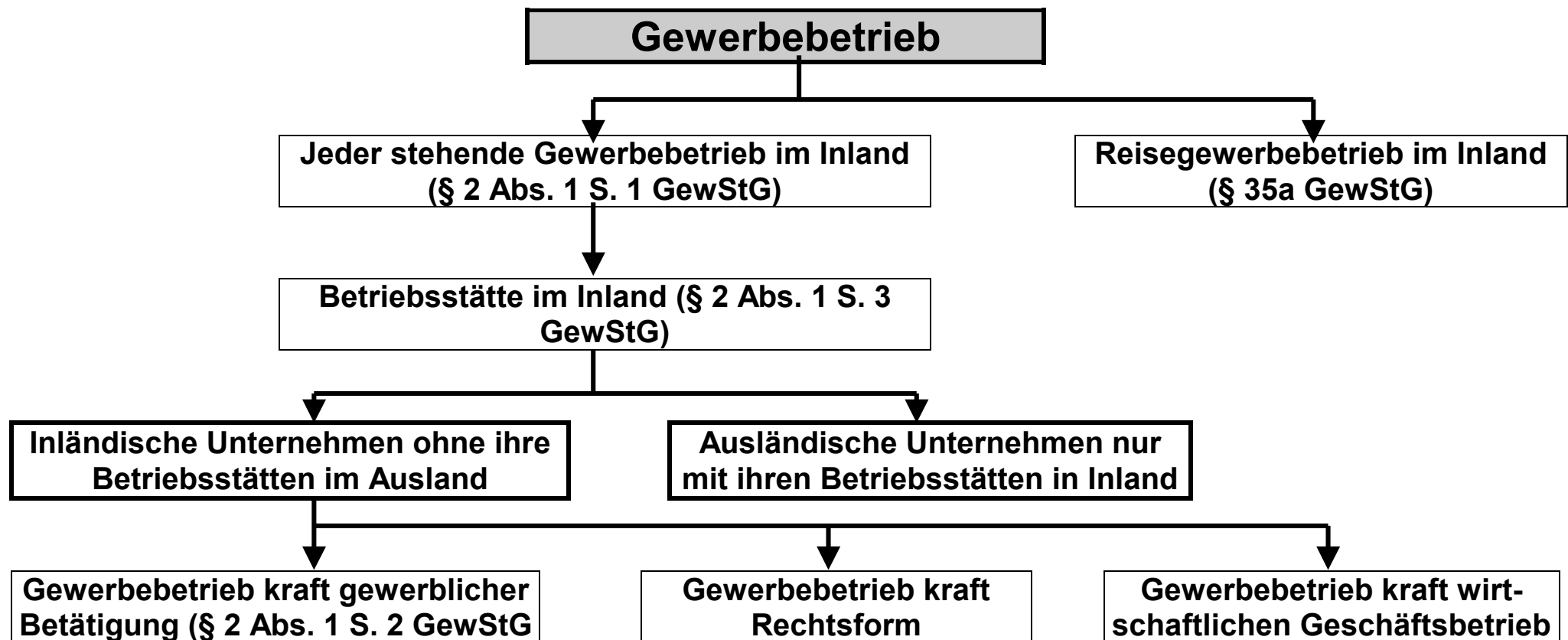
- **eine wesentliche Beteiligung, d.h. zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital mittelbar und unmittelbar an unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft**
- **durch einen nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner**
- **die Gesellschafter-Fremdfinanzierung darf nicht übersteigen (= safe haven)**
 - a) **das 3-fache des anteiligen Eigenkapitals bei einer Vergütung in Form eines Bruchteils des Darlehens**
 - b) **das 0,5-fache des anteiligen Eigenkapitals bei einer Vergütung in einer anderen Form (v.a. gewinnabhängige Verzinsung)**
- **anteiliges Eigenkapital als handelsrechtliches Eigenkapital zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahr**

Thin-Capitalization-Rules gem. § 8a KStG IV

⇒ **Rechtsfolgen:**

- **soweit der Safe-haven überschritten wird, werden die auf den übersteigenden Darlehensbetrag entfallenden Zinsen in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert**

Die Gewerbesteuer



Die Gewerbesteuer

Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung

- **Selbständigkeit (Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr)**
- **Nachhaltigkeit der Betätigung (Wiederholungsabsicht)**
- **Gewinnerzielungsabsicht**
- **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**
(erfordert, „...daß die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt, er sich mit ihr an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet...“)
- **keine Land- und Forstwirtschaft und keine selbständige Arbeit**
- **keine private Vermögensverwaltung**

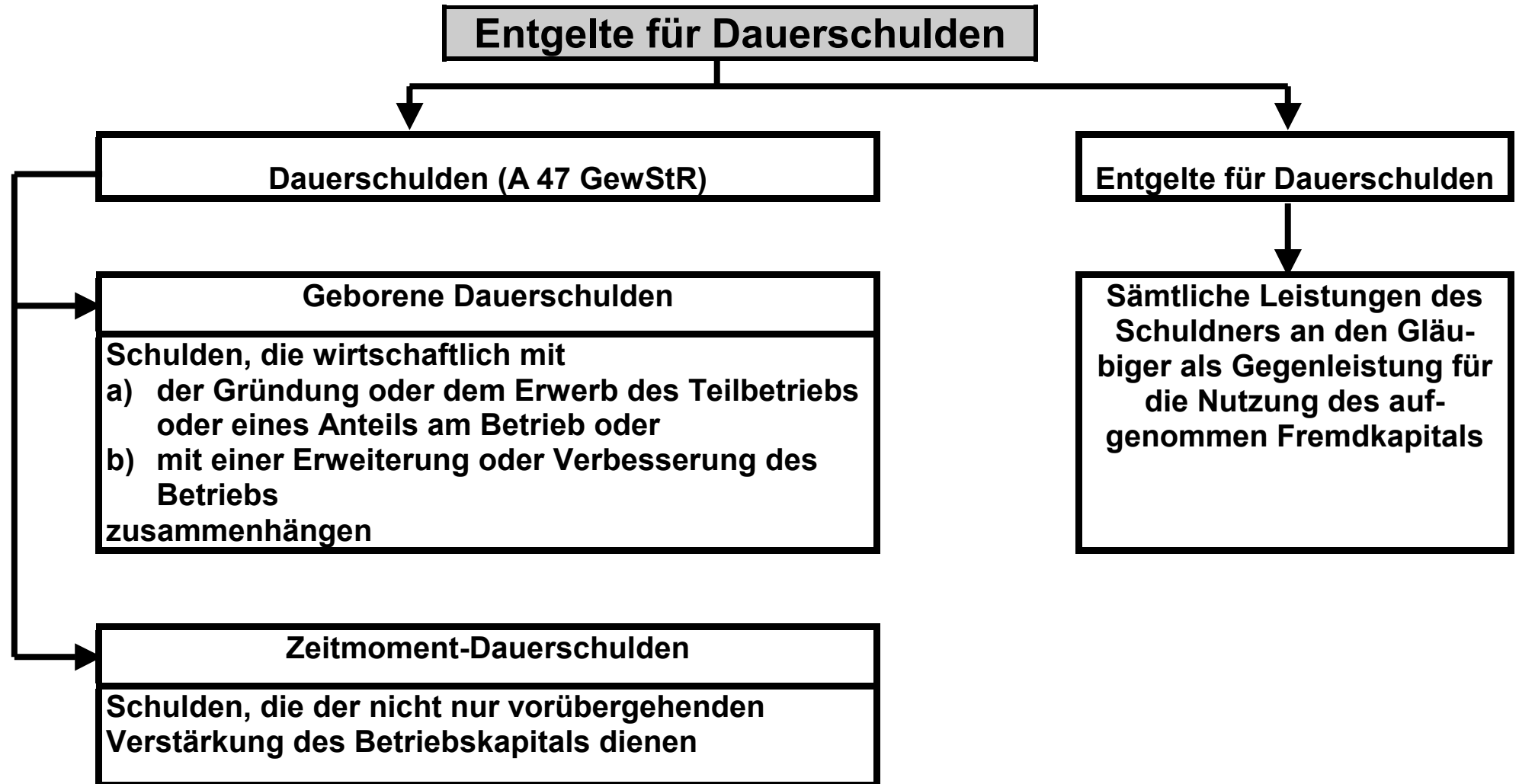
Gewerbebetrieb kraft Rechtsform

Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die Tätigkeit von

- Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit
- Personengesellschaften, auch wenn nur ein Teil ihrer Tätigkeit gewerblich i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 1)
- gewerblich geprägte Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) (= Personengesellschaften, bei denen ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind)

Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

- **selbständige nachhaltige Tätigkeit**
- **Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen (Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich)**
- **keine reine Vermögensverwaltung**
- **keine Land- oder Forstwirtschaft**



Schema zur Ermittlung des Gewerbeertrags

Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieben nach EStG/KStG

+ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)

./. Kürzungen (§ 9 GewStG)

= Gewerbeertrag vor Verlustabzug, Rundung und Freibetrag

./. Gewerbeverlustrücktrag aufs Vorjahr (§ 10a GewStG)

./. Rundungsbetrag auf voll 100 DM (§ 11 Abs. 1 GewStG)

./. Freibetrag 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

= Gewerbeertrag

x Steuermeßzahl

= Steuermeßbetrag nach dem Gewerbeertrag = Einheitlicher Steuermeßbetrag

x Hebesatz

= Gewerbesteuer nach Ertrag

Belastungsunterschiede zwischen gewerblicher und anderer Einkünfte

	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Nichtgewerbliche Einkünfte
Gewinn/Überschuß vor Steuern	100,00	100,00
Gewerbsteuer (500 % Hebesatz)	<u>./. 20,00</u>	--
Gewinn nach Gewerbsteuer	80,00	100,00
Einkommensteuer (45 bzw. 51 %)	./. 34,84	./. 49,14
Kirchensteuer (8 %)	./. 2,58	./. 3,64
Solidaritätszuschlag (5,5 %)	<u>./. 1,92</u>	<u>./. 2,70</u>
verfügbares Einkommen nach Steuern	40,66	44,52

Ursachen der Internationalen Doppelbesteuerung I

⇒ Juristische Doppelbesteuerung

- **Identität des Steuerpflichtigen (Steuersubjektidentität)**
- **Identität des Tatbestandes, an den die Besteuerung anknüpft (Steuerobjektidentität)**
- **Gleichartigkeit der Besteuerung**
- **Identität des Besteuerungszeitraums**
- **Konkurrierende Besteuerungsansprüche von 2 Staaten**

Ursachen der Internationalen Doppelbesteuerung II

⇒ **Wirtschaftliche Doppelbesteuerung:**

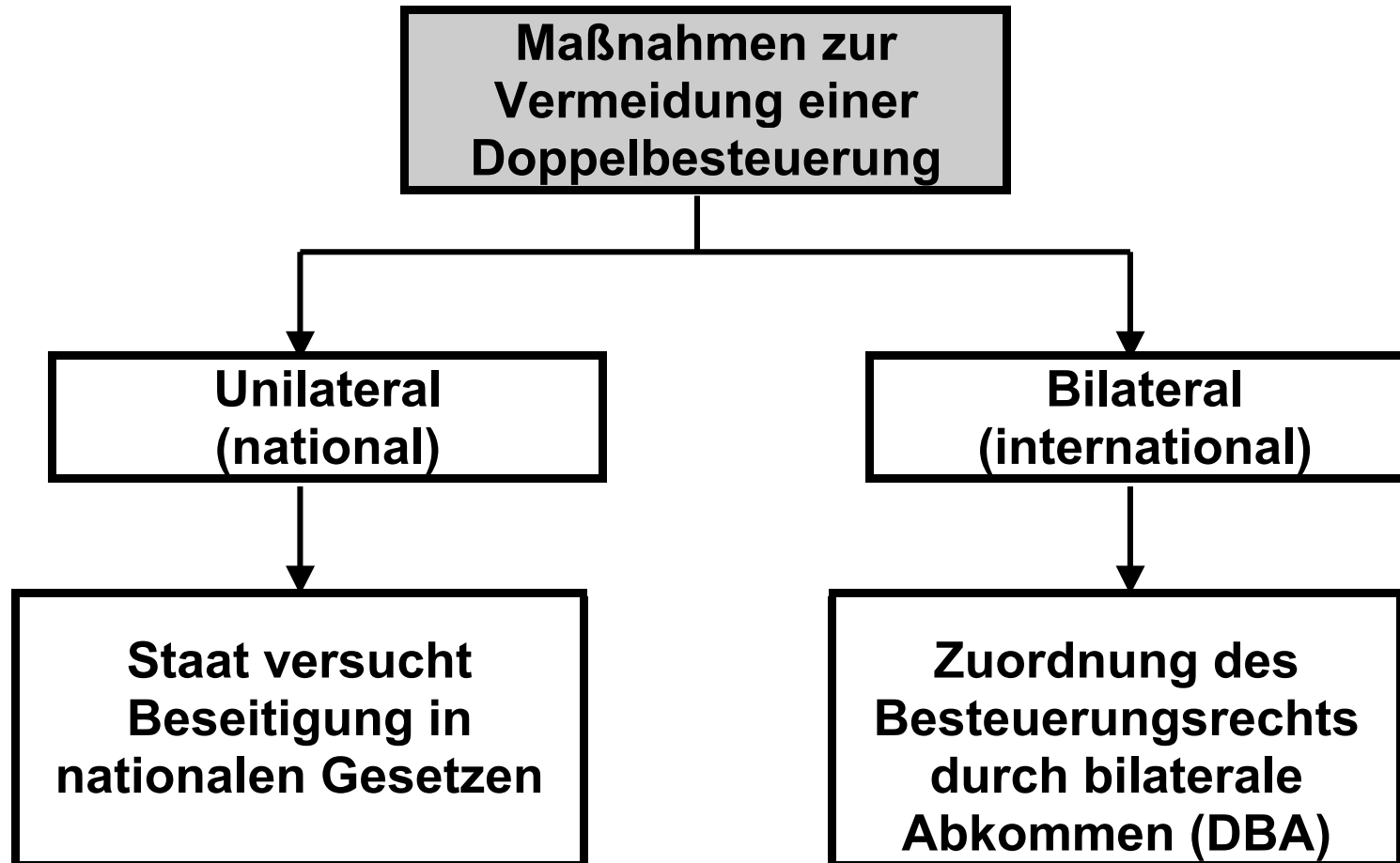
Besteuerung der selben Einkunftsteile bei verschiedenen Steuersubjekten

⇒ **Virtuelle Doppelbesteuerung**

"denkbare" Doppelbesteuerung

⇒ **Formelle Doppelbesteuerung**

Pflicht zur Abgabe mehrerer Steuererklärungen



Nationale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

⇒ grundsätzlich nach innerstaatlichem Recht nur Anrechnungsmethode

- Regelfall: Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 1 EStG)

⇒ Sonderfälle:

- Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte (§ 34c Abs. 3 EStG)
- Anrechnung einer fiktiven ausländischen Steuer (§ 26 Abs. 3 KStG)
- Pauschalierung der inländischen Steuer (§ 34c Abs. 5 EStG)
- Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes (§ 5a EStG)

⇒ Ausnahme von Anrechnungsmethode:

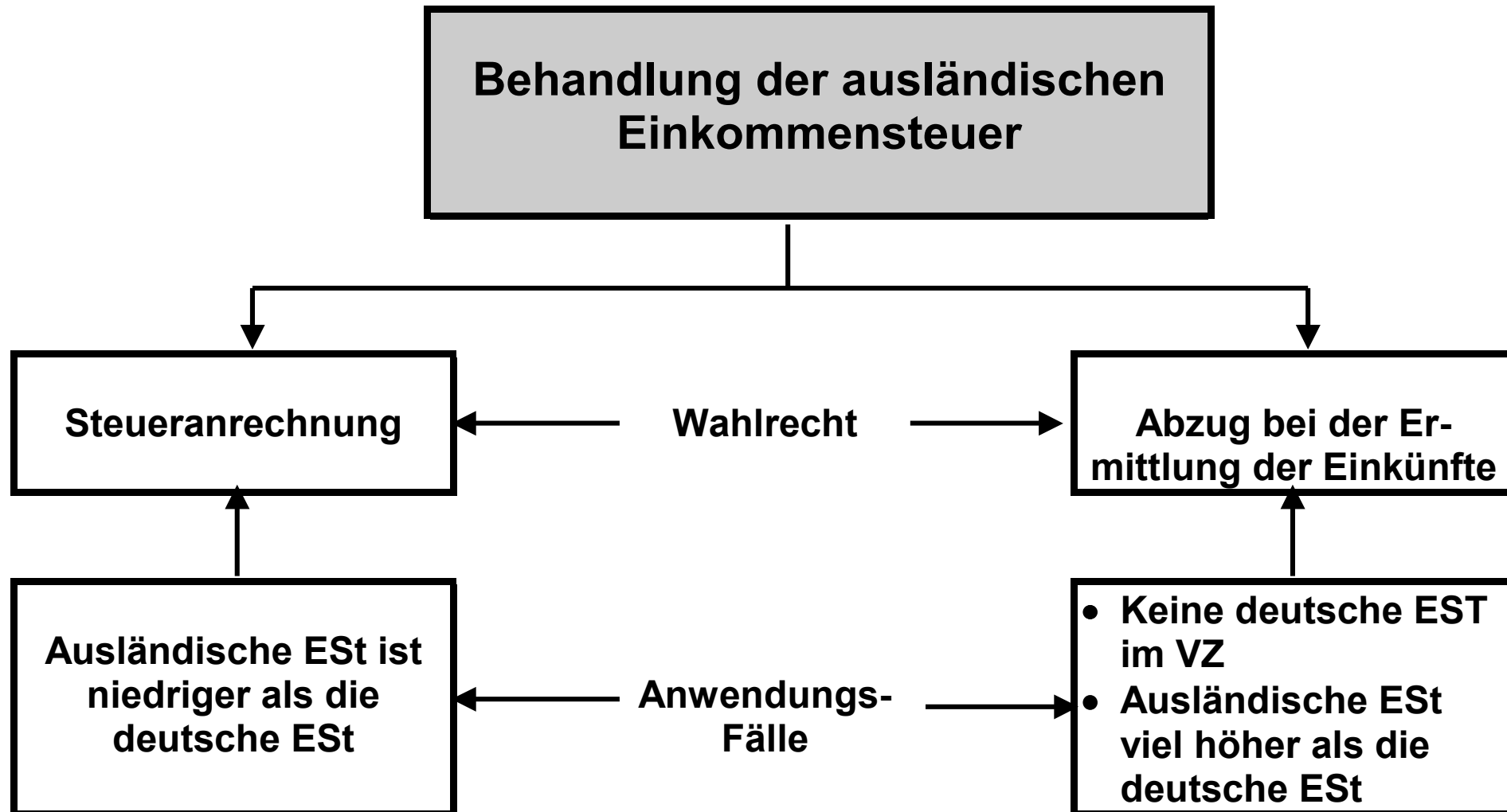
- Freistellung unter Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) durch Auslandstätigkeitserlaß

Voraussetzung für die Steueranrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG

Sie muß in dem Staat erhoben werden, aus dem die Einkünfte stammen

Sie muß der deutschen Einkommensteuer entsprechen

Sie muß festgesetzt und gezahlt sein und darf keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegen



Bilaterales Internationales Steuerrecht – Recht der DBA

⇒ **Hauptunterschied zu unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:**

Ansatzpunkt

- **unilateral: Besteuerung im Quellenstaat gegeben, Vermeidung der Doppelbesteuerung nur unilateral im Wohnsitzstaat**
- **bilateral: Einschränkung des Territorialitätsprinzips im Quellenstaat, d.h. Besteuerung im Quellenstaat durch DBA eingeschränkt**

Gründe für Vereinbarung eines DBA

- **Förderung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen durch Vermeidung (Begrenzung) der Doppelbesteuerung**
- **Bekämpfung der internationalen Steuerumgehung sowie unerwünschte Gestaltungen**
- **Förderung der Rechtssicherheit**

Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen I

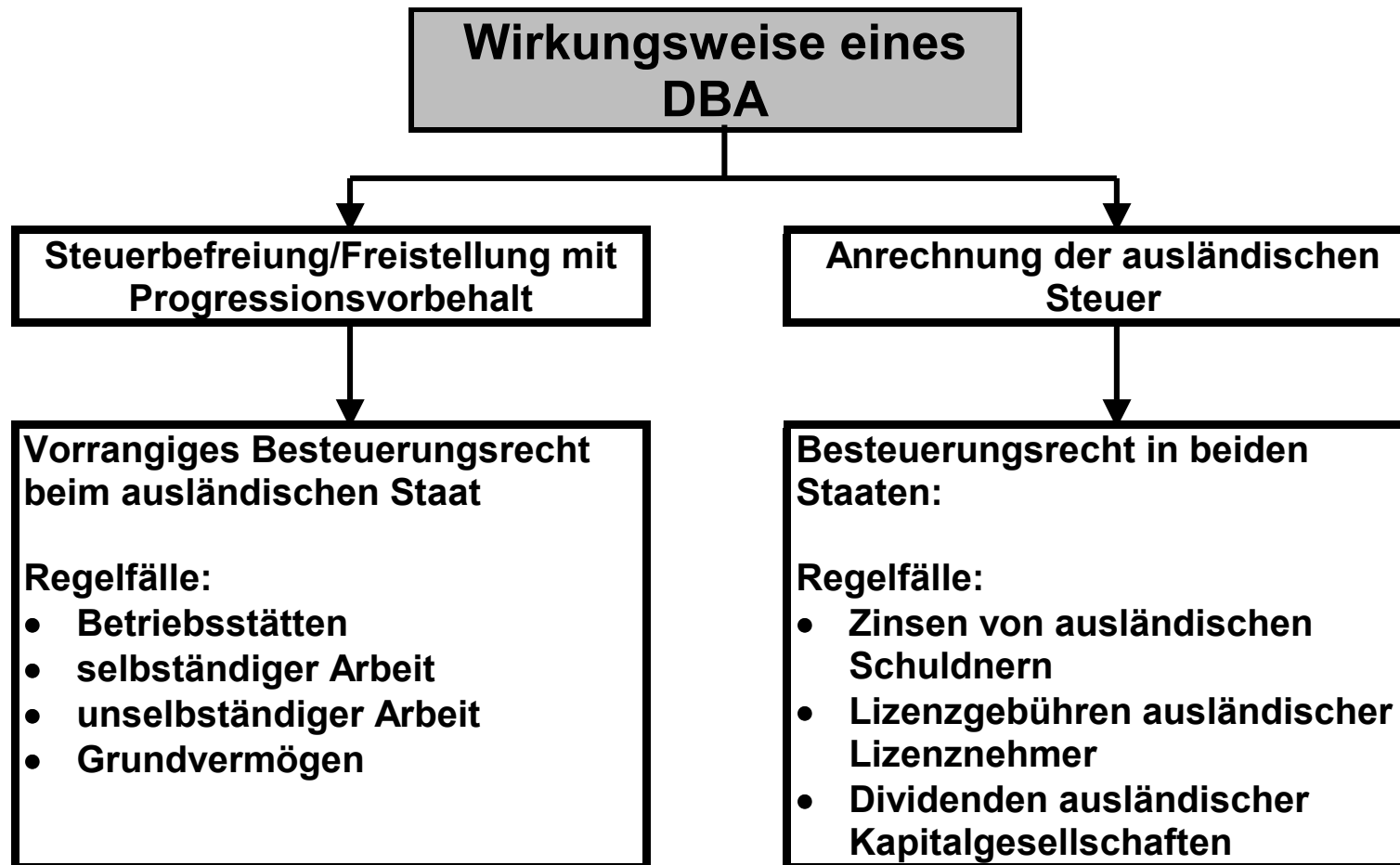
- **DBAs sind völkerrechtliche Verträge, die gem. § 2 AO Vorrang vor dem nationalen Recht haben**
- **DBA haben nach Inkrafttreten einen self-executing-Charakter, d.h. sie sind als lex specialis aufgrund des Zustimmungsgesetzes ohne direkte gesetzliche Transformation anzuwenden**
- **Schrankenwirkung der DBAs, indem Steueransprüche aufgrund des innerstaatlichen Steuerrechts begrenzt oder aufgehoben werden und gleichzeitig keine Steueransprüche ausgeweitet oder neu begründet werden.**

Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen II

- **Zuweisung des Besteuerungsrechts durch die Verteilungsnormen (Art. 6-21 OECD-MA) auf die Vertragsstaaten, ohne das Ob und Wie der Besteuerung zu beeinflussen; dies richtet sich ausschließlich nach nationalem Recht**

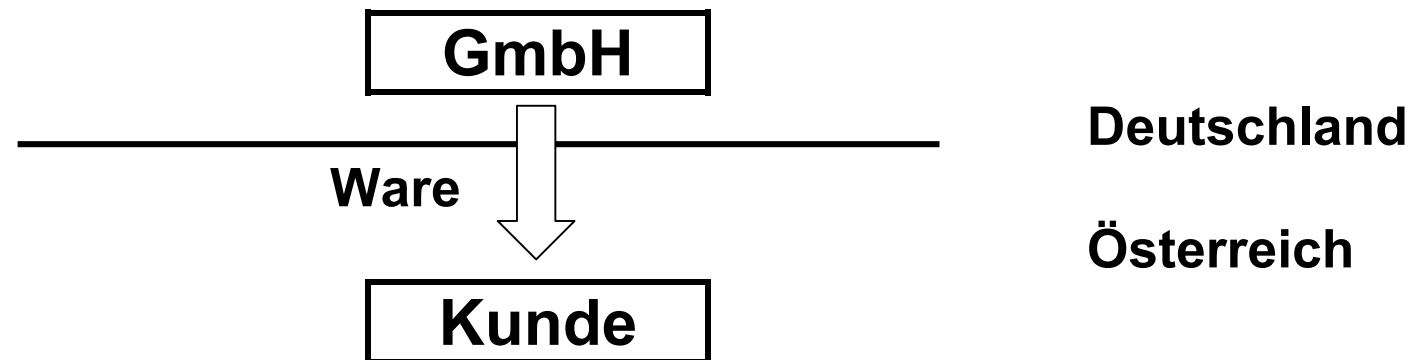
Beispiel:

Deutschland kann Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen besteuern (Art. 6 OECD-MA), macht hiervon jedoch nur im Rahmen der Spekulationsgeschäfte tatsächlich Gebrauch



Direktgeschäfte – Direktinvestitionen I

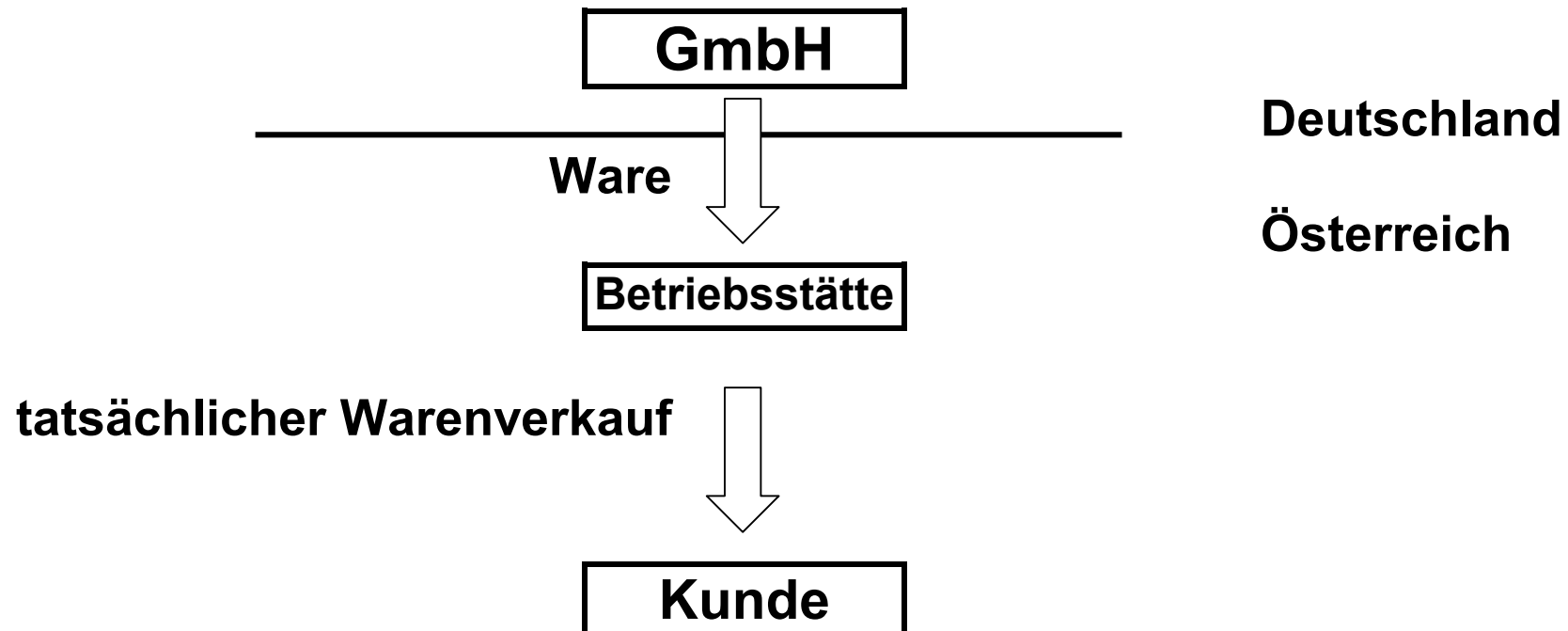
Direktgeschäft:



- Keine Begründung einer beschränkten Steuerpflicht im Ausland
- Steuerliche Behandlung wie ein Inlandsfall
- Ausnahme: Umsatzsteuer, Bestimmungslandprinzip; d.h. Entlastung von deutscher USt und Belastung mit ausländischer USt

Direktgeschäfte – Direktinvestitionen II

Direktinvestition in Form einer ausländischen Betriebsstätte



Direktgeschäfte – Direktinvestitionen III

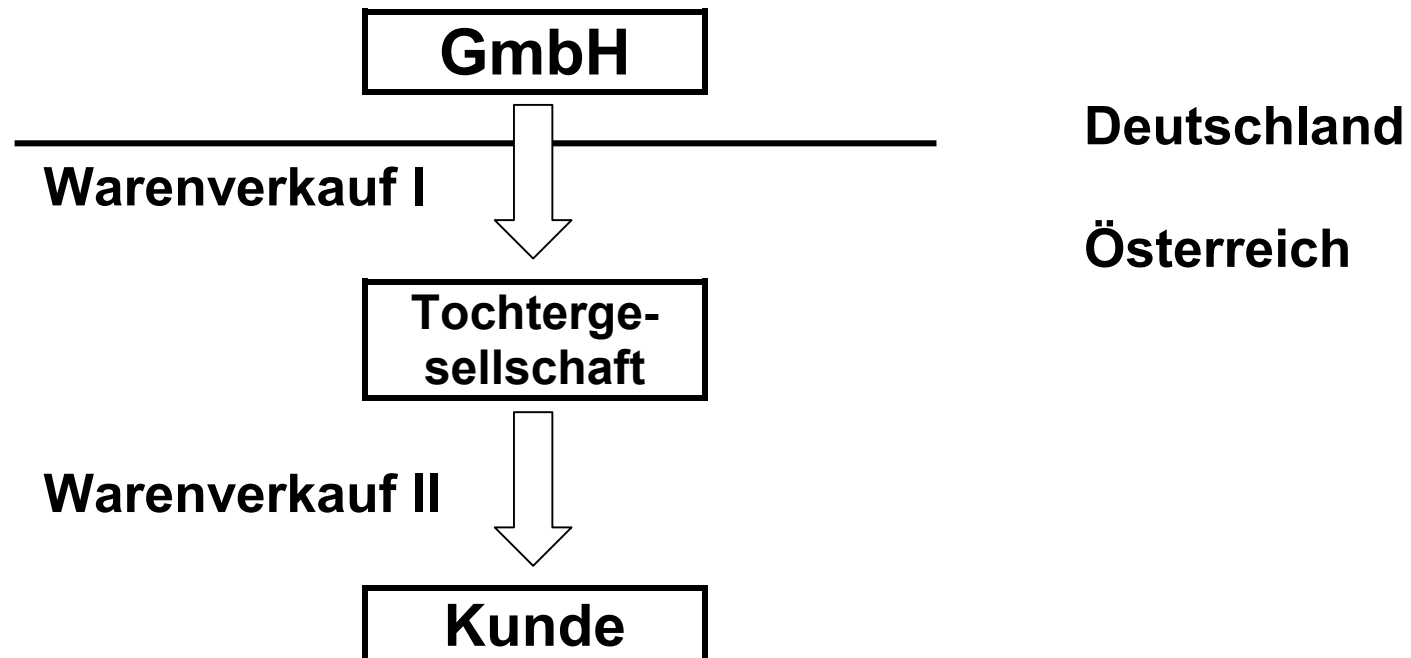
Direktinvestition in Form einer ausländischen Betriebsstätte

- Errichtung der ausländischen Betriebsstätte begründet beschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Österreich
- Österreich besteuert den Gewinn der Betriebsstätte
- Aufteilung des gesamten Warengewinns auf Produktionsgewinn (steuerpflichtig in Deutschland) und Liefergewinn (steuerpflichtig in Österreich); Aufteilung praktisch sehr schwierig
- daher ausländische Einkünfte gem. § 34d EStG
- Grundsatz: Anrechnung der österreichischen Steuer gem. § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Steuer

Aber: DBA mit Österreich sieht bei ausländischen Betriebsstätteneinkünften Freistellungsmethode vor!

Direktgeschäfte – Direktinvestitionen IV

Direktinvestition in Form einer Vertriebs-Tochtergesellschaft (TG)



Direktgeschäfte – Direktinvestitionen IV

Direktinvestition in Form einer Vertriebs-Tochtergesellschaft (TG)

- **TG wird in Österreich als eigenständiges Rechts- und Steuersubjekt unbeschränkt steuerpflichtig**
- **Besteuerung der TG in Österreich mit Körperschaftsteuer**
- **innerhalb der EU keine Quellensteuer zwischen Kapitalgesellschaften**
- **die Dividendenausschüttungen sind auf Ebene der GmbH schachtelprivilegiert, d.h. steuerfrei**
- **Dividenden auf Ebene der deutschen Endanteileseigner bei Weiterausschüttung steuerpflichtig**

Belastungswirkung der Direktinvestition einer deutschen MG in Form einer ausl. TG

	Nicht-DBA-Fall (oder DBA-Portfoliodividenden)	Zahlenbeispiel	DBA-Fall	Zahlenbeispiel
I. Ebene der ausl. TG		Gew. 100,00		Gew. 100,00
• Körperschaftsteuerpflicht	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG im ausländischen Staat	<u>KSt</u> <u>./. 35,00</u> 65,00	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG im ausländischen Staat	<u>KSt</u> <u>./. 35,00</u> 65,00
• Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen	Beschränkte KSt-Pflicht der MG im ausländischen Staat		Beschränkte KSt-Pflicht der MG im ausländischen Staat	
• Höhe der Quellensteuer	Regelsteuersatz, i.d.R. 25 %, UK 0 %, Schweiz 35 %; bei DBA-Portfoliodividenden i.d.R. 15 %	<u>QSt</u> <u>./. 16,25</u>	DBA-Sätze, i.d.R. 5 % bei Schachteldivid.	<u>QSt</u> <u>./. 3,25</u>
II. Ebene der deutschen MG		48,75		61,75
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode		Freistellungsmethode	
• Quellensteuer	Originäre Steuer der MG im Ausland, daher Anrechnung gem. § 26 Abs. 1 KStG (sog. "direkte Steueranrechnung")	Nettodiv. 48,75 <u>QSt</u> <u>+ 16,25</u> 65,00	Keine deutsche Steuer auf ausländische Schachteldividenden; daher auch keine Anrechnung	0,00
• Ausländische Körperschaftsteuer	Bei Erfüllung des § 26 Abs. 2 KStG (Mindestbeteiligung, Mindesthaltungsdauer und Aktivitätsklausel) Anrechnung der ausl. KSt (sog. "indirekte Steueranrechnung"); bei Nichterfüllen ggf. Anrechnung der KSt der EG gem. § 26 Abs. 5 KSt ("mittelbare Schachtelvergünstigung")	<u>+ 35,00</u> 100,00	Aufgrund Freistellung durch Schachtelprivileg gem. DBA i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG keine deutsche Steuer, daher keine Anrechnungsmöglichkeit	<u>0,00</u>
• inländische KSt	Tarifbelastung i.H.v. 40 % unter Anrechnung der ausl. KSt	<u>KSt</u> <u>./. 40,00</u> 60,00		<u>0,00</u>
• Berücksichtigung beim vEK	Aufteilung der erhaltenen Beträge je nach Vorbelastung in EK 45 und EK 30, bzw. EK 30 und EK 01 (A 86-88 KStR)	EK 30 = 11,66 EK 01 = 48,34	Einstellung der empfangenen Dividenden in EK 01	EK 01 = 61,75
III. Ebene des deutschen AE				
• Ausschüttung an Endanteilseigner	Bei EK 01-Ausschüttungen kein Herstellen der Ausschüttungsbelastung gem. § 40 Nr. 1 KStG		Da EK 01-Ausschüttungen keine Ausschüttungsbelastung gem. § 40 Nr. 1 KStG	
• Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	Besteuerung der erhaltenen Nettodividende; Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben	EK 30 = 11,66 + 3/7 = 5,00 <u>+ EK 01 = 48,34</u> 65,00	Besteuerung der Nettodividenden; kein Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben	EK 01 = 61,75
• Ermittlung der Einkommensteuerschuld (50 %)		65 x 50 % = 32,50 <u>./. 5,00</u>		61,75 x 50 % = 30,87
IV. Verfügbares Einkommen		32,50		30,87

Belastungswirkung einer Direktinvestition einer deutschen MG in Form einer ausl. BS

	Nicht-DBA-Fall	Zahlenbeispiel	DBA-Fall	Zahlenbeispiel
I. Ebene der ausl. BS		Gew. 100,00		Gew. 100,00
<ul style="list-style-type: none"> • Körperschaftsteuerpflicht 	Beschränkte KSt-Pflicht des Stammhauses im ausländischen Staat	<u>KSt ./. 35,00</u> 65,00	Beschränkte KSt-Pflicht des Stammhauses im ausländischen Staat	<u>KSt ./. 35,00</u> 65,00
<ul style="list-style-type: none"> • Quellensteuer auf Gewinntransfer 	innerhalb der EU nein, aber z.B. in den USA üblich		normalerweise durch DBA ausgeschlossen	
<ul style="list-style-type: none"> • Höhe der Quellensteuer 	wenn ja, dann i.d.R. Steuersatz wie für Schachteldividenden		wenn ja, dann i.d.R. Steuersatz wie für Schachteldividenden.	
II. Ebene der deutschen MG		65,00		65,00
<ul style="list-style-type: none"> • Vermeidung der Doppelbesteuerung 	Anrechnungsmethode		Freistellungsmethode (Progressionsvorbehalt aufgrund linearen Steuersatzes unbeachtlich!)	
<ul style="list-style-type: none"> • Anrechnung Quellensteuer 	Originäre Steuer des Stammhauses im Ausland, daher Anrechnung gem. § 26 Abs. 1 KStG (sog. "direkte Steueranrechnung")		Anrechnung mangels deutscher Steuer nicht möglich	0,00
<ul style="list-style-type: none"> • Anrechnung ausländische Körperschaftsteuer 	Originäre Steuer des Stammhauses im Ausland, daher Anrechnung gem. § 26 Abs. 1 KStG	<u>+ 35,00</u> 100,00	Anrechnung mangels inländischer Steuer nicht möglich	<u>0,00</u>
<ul style="list-style-type: none"> • inländische KSt 	Tarifbelastung i.H.v. 40 % unter Anrechnung der ausl. KSt	<u>KSt ./. 40,00</u> 60,00		<u>0,00</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Berücksichtigung beim vEK 	Aufteilung der erhaltenen Beträge je nach Vorbelastung in EK 45 und EK 30, bzw. EK 30 und EK 01 (A 86-88 KStR)	EK 30 = 11,66 EK 01 = 48,34	Einstellung der Betriebsstättengewinne in EK 01	EK 01 = 65,00
III. Ebene des deutschen AE				
<ul style="list-style-type: none"> • Ausschüttung an Endanteilseigner 	Bei EK 01-Ausschüttungen kein Herstellen der Ausschüttungsbelastung gem. § 40 Nr. 1 KStG		Da EK 01-Ausschüttungen keine Ausschüttungsbelastung gem. § 40 Nr. 1 KStG	
<ul style="list-style-type: none"> • Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 	Besteuerung der erhaltenen Nettodividende; Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben	EK 30 = 11,66 + 3/7 = 5,00 <u>+ EK 01 = 48,34</u> 65,00	Besteuerung der Nettodividenden; kein Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben	EK 01 = 65,00
<ul style="list-style-type: none"> • Ermittlung der Einkommensteuerschuld (50 %) 		65 x 50 % = 32,50		65,00 x 50 % = 32,50
IV. Verfügbares Einkommen		32,50		32,50

Belastungswirkung der Direktinvestition einer deutschen PG in Form einer ausl. TG

	Nicht-DBA-Fall	Zahlenbeispiel	DBA-Fall	Zahlenbeispiel
I. Ebene der ausl. TG		Gew. 100,00		Gew. 100,00
• Körperschaftsteuerpflicht	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG im ausländischen Staat	<u>KSt ./. 35,00</u> 65,00	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG im ausländischen Staat	<u>KSt ./. 35,00</u> 65,00
• Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen	Beschränkte ESt-Pflicht der PG/Endanteilseigner im ausländischen Staat		Beschränkte ESt-Pflicht der PG/Endanteilseigner im ausländischen Staat	
• Höhe der Quellensteuer	Regelsteuersatz, i.d.R. 25 %, UK 0 %, Schweiz 35 %;	<u>QSt ./. 16,25</u>	DBA-Sätze, i.d.R. 15 %, da kein Schachtelprivileg.	<u>QSt ./. 9,75</u>
II. Ebene der deutschen PG/Endanteilseigner		48,75		55,25
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode		Anrechnungsmethode	
• Quellensteuer	Originäre Steuer der PG/Endanteilseigner im Ausland, daher Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG (sog. "direkte Steueranrechnung")	Nettodiv. 48,75 <u>QSt + 16,25</u> 65,00	Originäre Steuer der PG/Endanteilseigner, daher Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG	Nettodiv. 55,25 <u>QSt + 9,75</u>
• Ausländische Körperschaftsteuer	keine indirekte Steueranrechnung bei natürlichen Personen!		keine indirekte Steueranrechnung bei natürlichen Personen	
• Ermittlung des zu versteuernden Einkommens		65,00		65,00
• Ermittlung der Einkommensteuerschuld (50 %)	individueller ESt-Satz	<u>ESt ./. 32,50</u>		<u>ESt ./. 32,50</u>
IV. Verfügbares Einkommen		32,50		32,50

Belastungswirkung der Direktinvestition einer deutschen PG in Form einer ausl. BS

	Nicht-DBA-Fall	Zahlenbeispiel	DBA-Fall	Zahlenbeispiel
I. Ebene der ausl. Betriebsstätte		Gew. 100,00		Gew. 100,00
• Einkommensteuerpflicht	Beschränkte ESt-Pflicht der PG-Gesellschafter Stammhauses im ausländischen Staat	<u>ESt</u> <u>./. 35,00</u> 65,00	Beschränkte ESt-Pflicht der PG-Gesellschafter im ausländischen Staat	<u>ESt</u> <u>./. 35,00</u> 65,00
• Quellensteuer auf Gewinntransfer	innerhalb der EU nein, aber z.B. in den USA üblich		normalerweise durch DBA ausgeschlossen	
• Höhe der Quellensteuer	wenn ja, dann i.d.R. Steuersatz wie für Schachteldividenden		wenn ja, dann i.d.R. Steuersatz wie für Schachteldividenden.	
II. Ebene der deutschen PG/Endanteilseigner		65,00		65,00
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode		Freistellungsmethode (Progressionsvorbehalt aufgrund linearen Steuersatzes unbeachtlich!)	
• Anrechnung Quellensteuer	Originäre Steuer des Stammhauses/Endanteilseigner im Ausland, daher Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG (sog. "direkte Steueranrechnung")		Anrechnung mangels deutscher Steuer nicht möglich	0,00
• Anrechnung ausländische Einkommensteuer	Originäre Steuer des Stammhauses/Endanteilseigner im Ausland, daher Steueranrechnung	<u>+ 35,00</u>	Anrechnung mangels inländischer Steuer nicht möglich	<u>0,00</u>
• zu versteuerndes Einkommen		100,00		<u>0,00</u>
• Ermittlung der Einkommensteuerschuld (50 %)	Individueller ESt-Satz des Gesellschafters	<u>100x50 %=50,00</u>	aber Progressionsvorbehalt beachten	<u>0,00</u>
IV. Verfügbares Einkommen		50,00		65,00

Die Steuerbelastung einer Direktinvestition in Form einer ausländischen TG

	Nicht-DBA-Fall (oder DBA-Portfoliodividenden)		DBA-Fall (Schachteldividenden)	
I. Ebene der Auslands-TG				
• Körperschaftsteuerpflicht	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG		Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG	
• Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen	Beschränkte KSt-/ESt-Pflicht der MG im Ausland		Beschränkte KSt-/ESt-Pflicht der MG im Ausland	
• Höhe der Quellensteuer	Regelsteuersatz, i.d.R. 25 %, DBA-Portfoliodividenden i.d.R. 15 %		Regelsteuersatz, jedoch max. DBA-Satz, d.h. 5 % bei Schachteldividenden	
II. Ebene der deutschen Muttergesellschaft	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft/ natürliche Person	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft/ natürliche Person
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode	Anrechnungsmethode	Freistellungsmethode (bei Schachteldividenden)	Anrechnungsmethode
• Anrechnung Quellensteuer	ja (§ 26 Abs. 1 KStG)	ja (§ 34c Abs. 1 EStG)	nein	ja (§ 34c Abs. 1 EStG)
• Anrechnung ausländische Körperschaftsteuer	ja (§ 26 Abs. 2 und 5 KStG)	nein!	nein	nein
• Gliederung vEK	Aufteilung EK 01/30 bzw. EK 30/40	entfällt	EK 01	entfällt
• Ausschüttung/Entnahme steuerlich beachtlich	ja, Trennungsprinzip	nein, Einheitsprinzip	ja, Trennungsprinzip	nein, Einheitsprinzip
• wirtschaftliche Doppelbelastung	nein	ja	nein	ja
III. Ebene des deutschen Endanteilseigners				
• Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	Zuflußprinzip	Feststellungsprinzip	Zuflußprinzip	Feststellungsprinzip
• Anrechnungsguthaben	ja, soweit kein EK 01	-	ja, soweit kein EK 01	-
• wirtschaftliche Doppelbelastung	ja	entfällt	ja	entfällt

Die Steuerbelastung einer Direktinvestition in Form einer ausländischen BS

	Nicht-DBA-Fall		DBA-Fall	
I. Ebene der Auslands-BS				
• Steuerpflicht	Beschränkte KSt-/ESt-Pflicht des Stammhauses		Beschränkte KSt-/ESt-Pflicht des Stammhauses	
• Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen	in der Regel nein		in der Regel nein	
II. Ebene des deutschen Stammhauses	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft/ natürliche Person	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft/ natürliche Person
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode	Anrechnungsmethode	Freistellungsmethode	Freistellungsmethode (Progressionsvorbehalt)
• Anrechnung Quellensteuer	ja (§ 26 Abs. 1 KStG)	ja (§ 34c Abs. 1 EStG)	nein	nein
• Anrechnung ausländische KSt/ESt	direkte Steueranrechnung (§ 26 Abs. 1 KStG)	ja, direkte Steueranrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG)	nein	nein
• Gliederung vEK	Aufteilung EK 01/30 bzw. EK 30/40	entfällt	EK 01	entfällt
• Ausschüttung/Entnahme steuerlich beachtlich	ja, Trennungsprinzip	nein, Einheitsprinzip	ja, Trennungsprinzip	nein, Einheitsprinzip
• wirtschaftliche Doppelbelastung	nein, da Anrechnung	nein, da Anrechnung	nein	nein
III. Ebene des deutschen Endanteilseigners				
• Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	Zuflußprinzip	Feststellungsprinzip	Zuflußprinzip	Feststellungsprinzip
• Anrechnungsguthaben	ja, soweit kein EK 01	-	ja, soweit kein EK 01	-
• wirtschaftliche Doppelbelastung	ja	entfällt	ja	entfällt

Übersicht der verschiedenen Handlungsalternativen im DBA-Fall

Handlungsalternative	Direktgeschäft	Betriebsstätte	Tochterkapitalgesellschaft
Besteuerung Ausland: <ul style="list-style-type: none"> • ESt/KSt • Quellensteuer 	nein	ja	ja
	--	grds. nein	grds. ja
Besteuerung Inland: <ul style="list-style-type: none"> • natürliche Person • Kapitalgesellschaft 	ja	nein, Freistellung (ggf. Progressionsvorbehalt)	ja, Anrechnungsmethode
			nein, Schachtelprivileg
Besteuerungszeitpunkt	Entstehungsjahr	Entstehungsjahr	Zuflußjahr
Verlustberücksichtigung: <ul style="list-style-type: none"> • natürliche Person • Kapitalgesellschaft 	ja ja	nein nein	nein, ggf. TW-AfA
wirtschaftliche Doppelbelastung: <ul style="list-style-type: none"> • Thesaurierung <ul style="list-style-type: none"> I. natürliche Person II. Kapitalgesellschaft • (Weiter)-Ausschüttung <ul style="list-style-type: none"> I. natürliche Person II. Kapitalgesellschaft 	-- nein	-- nein	nein nein
	--	--	ja, (kein KSt-Anrechnungsguthaben)
	nein, (KSt-Anrechnungsguthaben)	ja, (kein KSt-Anrechnungsguthaben)	

Nichtsteuerliche Unterschiede zwischen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft

	Zweigniederlassung/ Betriebsstätte	Tochterkapitalgesellschaft
Rechtsform	rechtlich unselbständig	rechtlich selbständig
Gründung	weniger aufwendig	aufwendig
Haftung	Durchgriff auf Stammhaus	Risikoabschirmung durch Tochterkapitalgesellschaft
Akzeptanz im ausländischen Staat	niedrig	hoch
Liquidation	relativ einfach	aufwendig
Kontrollmöglichkeiten und Einflußnahme der deutschen Spitzeneinheit	unmittelbar	mittelbar
Rechnungswesen	eigene Zweigniederlassungsbilanz und Erfassung in Handelsbilanz des Stammhauses	zwei getrennte Buchungskreise
Abgrenzung des Leistungsaustausches zwischen Inland und Ausland	schwierig	einfach