



Skripte
6. Semester
1997

Steuern
Schaffer

by
Marc Siemes
Frank Siemes
Axel Gros
Kai Winkelhagen



Anmerkung:

Die ursprüngliche Fassung dieses Skriptes ist von Marc Siemes erstellt worden. Es sind lediglich Ergänzungen und Erweiterungen der Steuervorlesung von Herrn Prof. Dr. Schaffer im Sommersemester '97 gemacht worden.

Dieses Skript arbeitet die in der Vorlesung angeschnittenen Aspekte auf, versteht sich jedoch nicht als eigenständiges Werk; aus diesem Grund finden sich im Text Verweise auf die Arbeitsunterlagen, die wesentliche Informationen enthalten, die im Skript nicht explizit wiederholt sind.

Einführung in die aktuelle Steuergesetzgebung

0.1 Vermögenssteuer

Am 29.12.1996 wurde das Jahressteuergesetz veröffentlicht und damit gültig. Es wurden in diesem Gesetz keine Aussagen zur Vermögenssteuer gemacht und somit gibt es keine Erhebung der Vermögenssteuer ab dem 1.1.97. Problem war eine Entscheidung des Bundesverfassungsgericht, daß eine Versteuerung von mehr als 53% als nicht verfassungskonform ist. Somit ist das Gesetz immer noch existent, jedoch unwirksam und darf nicht erhoben werden. Grenze für die Vermögenssteuer sind 120.000 DM.

0.2 Erbschaft/Schenkung

Bei Grundstücken/Gebäude wurde bis zum 31.12.96 der Einheitswert aus dem Jahre 1964 genommen und dann mit einem Satz 40% multipliziert. So ergibt sich bei einem Grundstück mit dem Wert 100.000 DM im Jahre 1994 ein Wert von 140.000 DM von dem dann der Freibetrag von 90.000 DM abzuziehen ist, so daß ein zu versteuernder Betrag von 50.000 DM überbleibt. Bei einem Steuersatz von 3% ergibt dies Steuern in Höhe von 1.500 DM.

Ein Problem ist jedoch, daß der Verkehrswert ungleich dem Einheitswert ist. Wird nun ein Haus für 1.000.000 DM verkauft, dann bleiben nach Abzug des Freibetrags noch 910.000 DM übrig. Diese mit 11% versteuert ergeben 100.100 DM.

Aus diesem Grund gibt es eine neue Bewertungsnorm, die an folgendem Beispiel erklärt werden soll. Interessant ist festzustellen, daß sowohl für das Gebäude als auch für das Grundstück die Steuer ermittelt werden muß. Eine Villa wird von einem Eigentümer bewohnt und diese soll verschenkt werden.

Gebäude

800.000	Jahreskaltmiete (oder ortsüblich) * Faktor 12,5 (8% Verzinsung)
<u>-200.000</u>	Alterswertminderung: 0,5% pro Jahr max. 25%
600.000	
<u>120.000</u>	wegen der Größe des Grundstücks
720.000	
<u>-400.000</u>	Freibetrag; jedes Kind von jedem Elternteil alle 10 Jahre
320.000	steuerpflichtiger Betrag

22.400 ergibt sich aus dem Steuersatz von 7%

Grundstück (1000 qm)

5.000	Bodenrichtwert
<u>-1.000</u>	wegen Bahn oder Kindergarten in der Nähe (20%)
4.000	* 1000 qm
4.000.000	
<u>-400.000</u>	Freibetrag
3.600.000	steuerpflichtiger Betrag

540.000 ergibt sich aus Steuersatz von 15%



1. Standort des Steuerrechts

1.1 Grundaufgabe der BWL - Steuerlehre

In Bezug auf die Positionierung des Steuerrechts innerhalb der BWL hat sich seit dem 3. Semester nicht viel geändert: Als Teil der ABWL hat die BWL-Steuerlehre das Ziel, den Einfluß der Besteuerung zu analysieren. Grundlegende Kenntnisse sind notwendig, um diese Analyse durchführen zu können. In diesem Zusammenhang ist auf die enge Verzahnung des Steuerrechts mit anderen Rechtsgebieten hinzuweisen: Hier ist insbesondere auf das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hinzuweisen. In allen anderen Punkten sei auf die Ausführungen des 3. Semesters verwiesen.¹

1.2 Betriebsablauf und Steuerarten

Zunächst wird auf den Betriebsablauf und die Steuerarten einer Einzelunternehmung bzw. Personengesellschaft eingegangen (Seite 2). Hier muß unterschieden werden zwischen Steuern, die eine Differenz- bzw. eine Bestandsgröße besteuern. Ersteres ist z. B. bei der GrundErwSt der Fall (übrigens die einzige Steuer, die nicht im Preis enthalten ist und gesondert ausgewiesen werden muß): 3,5% vom notariell beglaubigten Verkaufspreis sind zu entrichten; die Steuerschuld muß mit dem Kaufpreis aktiviert werden. Letzteres ist z. B. bei der GewKapSt und der GrundSt der Fall. In diesem Fall muß man sich darüber klar sein, daß die Substanz besteuert wird. Die GrundSt bezieht sich auf den Einheitswert (1964) und wird umgelegt auf die Mieten. Die Grundsteuer geht an die Gemeinden. Die in der Übersicht noch erwähnte Lohnsummensteuer (LohnSSSt) ist abgeschafft (gab es bis 1978, wurde abgeschafft, da eine Verteuerung der Arbeitsplätze durch Verteuerung befürchtet wurde).

Die Gewerbesteuer ist nur von Gewerbebetrieben zu entrichten, daß sind alle Betriebe mit Ausnahme von freien Berufen und den Land- und Forstwirtschaftlichen Betrieben. Bemessungsgrundlage für die GewKapSt ist Eigenkapital zu 100% sowie langfristiges Fremdkapital zu 50%. Aus diesem Sachverhalt ergibt sich eine Diskriminierung des Eigenkapitals; dieser Sachverhalt ist deshalb geeignet, die Unterkapitalisierung vieler mittelständischer Unternehmen zumindest z. T. zu erklären. Weiterhin wird der Kontokorrentkredit vom Finanzamt als langfristig angesehen. Die Gewerbekapitalsteuer geht ebenfalls an die Gemeinden wird jedoch von den Ländern verhandelt. Weiterhin ist die Gewerbekapitalsteuer in Europa nur in Deutschland und Luxemburg zu finden und soll im Zuge der europäischen Anpassung eventuell am 31.12.97 abgeschafft werden. Steuermeßzahl für die GewKapSt sind 2 ‰. Der sich daraus ergebende Steuermeßbetrag wird mit dem von jeder Gemeinde individuell festgelegten Hebesatz multipliziert (=Steuerschuld).

Wie schon seit dem 1. Semester (Finanzbuchhaltung) bekannt, ist die USt ein durchlaufender Posten, d. h. die Nettodifferenz zur Vorsteuer wird abgeführt. Gemeinnützige Vereine und GmbHs sind hier ein Sonderfall. Die Umsatzsteuer ist Preisbestandteil und offen ausgewiesen, damit sich die Unternehmen die Steuer vom Finanzamt wiederholen können. Es gibt zwei verschiedene Sätze: 15% und 7%, wobei Grundnahrungsmittel und Kultur mit 7% versteuert werden.

Der Gewinn wird durch die GewErtrSt belastet. Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag:

$$\begin{aligned} & \text{Ausgangsgröße d. Gewinn EkSt} \\ & + \text{Hinzurechnungen (50\% der gezahlten Fremdkapitalzinsen)} \\ & \text{./. Kürzungen} \\ & = \text{Gewerbeertrag} \end{aligned}$$

Legt man z. B. einen Gewerbeertrag von DM 1,000,000 zu Grunde so ergibt sich folgende Rechnung:

$$\begin{aligned} & 1,000,000 * 5\% \text{ (einheitliche Steuermeßzahl in der BRD)} = 50,000 \\ & 50,000 * 505\% \text{ (kommunaler Hebesatz der Stadt Frankfurt/Main)} = 252,500. \end{aligned}$$

¹Vgl. Eilert, Jens: Skript Bilanzen, Oestrich-Winkel 1994; Olfert, Klaus/Körner, Werner/Langenbeck, Jochen: Bilanzen, 6. überarb. Auflage, Ludwigshafen 1992



Es ergibt sich folgende Situation:

Gewinn vor GewErtrSt	1,000,000
<u>./. GewErtrSt</u>	<u>252,500</u>
= zu versteuernder Gewinn	747,500

In einer OHG würde der Gewinn entsprechend den Gesellschaftsanteilen zugeordnet und der Besteuerung (EkSt) zugeführt. Geplant ist momentan den Freiheitsgrad auf 18.000 DM zu erhöhen (Verbreiterung des Nullzonenbereichs) dann 15% zu besteuern und progressiv bis 39% bei 90.000 DM ansteigen zu lassen.

Der Solidaritätszuschlag liegt momentan bei 7,5% und soll auf 5% gesenkt werden. Kirchensteuer beträgt 8% oder 9%.

Zur Vermögensteuer:

- Vermögen ab 120.000 ist steuerpflichtig (d. h. 120.000 ist Freibetrag)
- vermögensteuerpflichtig ist jede natürliche Person
- Steuersatz: 1,0% für schlechtes Vermögen
0,5% für gutes Vermögen
- gutes Vermögen ist risikobehaftet wie z. B. die Anlage in eine Kapitalgesellschaft oder Fonds; hingegen gelten z. B. Schatzbriefe, Bargeld oder Eigentumswohnungen als schlechtes Vermögen
- VSt ist stichtagsbezogen (z. B. 31.12.95) und gilt dann als Grundlage für 3 Jahre
- Darf momentan nicht erhoben werden (vgl. Einleitung)

Für Kapitalgesellschaften gelten folgende Regelungen (Seite 3):

- Kapitalgesellschaften fallen kraft Rechtsform unter die GewErtrSt, da sie als Gewerbe im Sinne des GewStG gelten (§2,2 GewStG)
- VSt beträgt 0,6% auf das Betriebsvermögen; es fällt auf, daß die VSt sowohl auf das Betriebs- als auch das Privatvermögen zu zahlen ist, d. h. hier liegt eine Doppelbesteuerung vor.
- Bei Kapitalgesellschaften wird der Jahresüberschuß um das Gehalt des Geschäftsführers oder des Vorstandes gekürzt, so daß die Berechnung wie folgt aussieht:

$$\begin{aligned} & \text{Jahresüberschuß - Gehalt (Geschäftsführer oder Vorstand)} \\ & + 50\% \text{ Fremdkapitalzinsen} \\ & \text{Bemessungsgrundlage} = \text{Gewerbeertrag} \end{aligned}$$

- Die Personengesellschaft darf lediglich 48.000 DM abziehen als Ausgleich des Geschäftsführergehalts.

Im folgenden wird von einer GmbH (Einzelgesellschafter) mit einem zu versteuerndem Einkommen von 1,000,000 ausgegangen:

1. Szenario: Ausschüttung

Gewinn	1,000,000
<u>./. 30% KSt</u>	<u>300,000</u>
=	700,000
<u>./. 25% KapitalErtrSt</u>	<u>175,000</u>
=	525,000

2. Szenario: Einbehalten

Gewinn	1,000,000
<u>./. 45% KSt</u>	<u>450,000</u>
<u>(Herstellung der Einbehaltungsbelastung)</u>	<u> </u>
=	550,000



Aus Sicht des Eigners/Inhabers:	
Einkünfte aus Kapitalvermögen	525,000
+ KSt Anrechnung	300,000
<u>+ KapitalErtrSt</u>	<u>175,000</u>
=	1,000,000
<u>./. Steuerschuld (53%)</u>	<u>530,000</u>
=	470,000

noch zu zahlen:

- 55,000 als Differenz zwischen Steuerschuld (530,000) und den bereits gezahlten Steuern in Höhe von 475,000 (KSt und KapitalErtrSt)
- evtl. KiSt und Solidaritätszuschlag

⇒ Thesaurierung ist günstiger als Schütt-aus-hol-zurück!

- Die Körperschaftssteuer soll im Falle der Ausschüttung von 30% auf 25% und im Falle der Einbehaltung von 45% auf 35% gesenkt werden.
- Weiteres Beispiel auf Seite 65!

Um einen Überblick über den Prozeß der Besteuerung mit allen Steuerarten sowie die Steuerbelastung zu gewinnen, sei auf den zweiten Umdruck zur „rechtlichen/nominalen Grenzsteuerbelastung einer Kapital- bzw. Personengesellschaft in den alten Bundesländern“ verwiesen.

2. Grundlagen des Steuerrechts

2.1 System und Prinzipien des Steuerrechts

2.1.1 Steuerzwecke und Steuerbegriff

Die Besteuerung dient zum einen der Deckung des Finanzbedarfs der öffentlichen Hand (Bund, Länder und Gemeinden) und erfüllt zum anderen eine sozialpolitische sowie wirtschaftspolitische Funktion, da über die Besteuerung eine Umverteilung von Einkommen bzw. Vermögen vorgenommen wird (Seite 5). Die Höhe der Steuern orientiert sich an den Ausgaben (was nicht sinnvoll ist, da statt Ausgabenkürzungen Steuererhöhungen durchgesetzt werden).

Zur allgemeinen Definition des Steuerbegriffes sei auf Seite 7 oder 8 verwiesen; zu Paragraph 3 Abs. 1 AO gibt es noch zwei Anmerkungen:

1. Es gibt Tatbestände, an die das Gesetz keine Steuerpflichtigkeit knüpft: z. B. ist in Deutschland keine EkSt auf Renn- und Wettgewinne zu zahlen, da diese nicht als steuerlicher Tatbestand definiert sind.
2. Abschöpfungen treten bei importierten Gütern auf, um diese künstlich zu verteuern.

Wie wichtig eine genaue Kenntnis des Steuerrechts ist, wird mit zwei Beispielen dokumentiert:

1. Eigenheimzulage

Bei einem Einkommen bis 120,000 steht jedem Steuerpflichtigen eine Eigenheimzulage in Höhe von 5,000 für 8 Jahre zu. Berechnungsgrundlage ist das Einkommen im Antragsjahr. Daraus folgt, daß das Einkommen im Antragsjahr unter 120,000 liegen muß, in den Folgejahren jedoch über diese Grenze steigen kann, ohne daß der Steuerzahler die Eigenheimzulage verliert. Deshalb ist es wichtig, geschickt den „richtigen“ Arbeitsvertrag auszuhandeln.

2. Subventionen / Förderungen

Subventionsgesetze sehen z. B. eine 20% steuerfreie Investitionszulage für Investitionen in den neuen Ländern vor. Es ergibt sich folgende Beispielrechnung:



	Personengesellschaft/ Einzelunternehmung	Kapitalgesellschaft
Investitionen	1,000,000	1,000,000
Subventionen	200,000	200,000
Subventionen gehen an	natürliche	juristische

Person

Bei den Kapitalgesellschaften müssen die Subventionen in der persönlichen Veranlagung der ESt angegeben werden.

Die Entlastung innerhalb der Steuergesetze sieht so aus (Nutzungsdauer 10 Jahre):

Abschreibung	100,000
50% Sonderabschreibung ² im Jahr der Anschaffung	500,000

==> Steuerverschiebungseffekt

==> Liquiditätseffekt

2.1.2 Probleme der Steuergerechtigkeit

2.1.2.1 Belastungsgerechtigkeit (Seite 9)

Es gibt verschiedene Wege, die Steuerlast auf die Bevölkerung abzuwälzen (Seite 6). Das Divisionsprinzip sieht eine Kopfsteuer vor. Dieses Modell ist sozial absolut unverträglich und selten implementiert.³

Das Äquivalenzprinzip, bei dem der Nutzenzugang aus der Staatsleistung dem individuellen Nutzenentgang aus der Steuerleistung entsprechen soll, ist in Deutschland teilweise - trotz der Erfassungsproblematik - realisiert. Ein Beispiel ist die KfzSt, die unabhängig von der Straßennutzung erhoben wird und somit eine fixe Kostenart darstellt, in Verbindung mit der Mineralölsteuer, die als variable Kostenart betrachtet werden kann.

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip soll jeder gemäß seiner wirtschaftlichen Kraft besteuert werden. Dieser Ansatz führt zu einer Reihe von Problemfeldern, die im folgenden näher betrachtet werden sollen:

- Steuersubjekte (wer?): in Betracht kommen Einzelpersonen, Ehepaare sowie Haushalte. In Deutschland sind Einzelpersonen sowie Ehepaare als Steuersubjekte denkbar. Bei zivilrechtlich getrauten Ehepaaren werden die Ehepartner A und B gemeinsam veranlagt. Das gesamte Einkommen wird durch 2 dividiert, die Steuerschuld bestimmt und anschließend mit 2 multipliziert. Dieses Vorgehen führt zu einer steuerlichen Besserstellung der Ehe.
- Steuerobjekte (was?): folgende Größen können als Bemessungsgrundlage dienen:
 - Einkommen / Vermögen (Deutschland)
 - Konsum / Vermögen
 - nur Einkommen

In der aktuellen Diskussion um nicht realisierte Gewinne wird erwogen, eine Steuerpflicht einzuführen. Dies hätte zur Konsequenz, daß z. B. Eltern, die ihr Kind in ihrem eigenen Mietshaus mietfrei wohnen lassen, Steuern auf den entgangenen Gewinn entrichten müssen.

- vertikale Steuergerechtigkeit:
 - Freistellung des Existenzminimums (Urteil BVG)
 - ab 12,000 setzt Besteuerung ein (26%)
 - ab 120,000: 53%
 - ==> progressive Besteuerung
 - Sonderstellung von Ehepaaren
 - Maxime des Enteignungsverbots, d. h. die vier Steuerarten (VSt, KSt, EkSt, GewerbeSt) dürfen nicht mehr als 50% ausmachen (Urteil des BVG 1995). Die Realität sieht aber anders aus... Deshalb wurde die VSt abgeschafft.

²Vgl. z. B. §4 FördG

³selbst die als „Iron Lady“ bezeichnete Maggie Thatcher mußte die *poll tax* nach diversen Unruhen streichen



- horizontale Steuergerechtigkeit

- örtliche Gleichheit: z. B. Firmen am gleichen Standort sollen identisch besteuert werden.
- Maxime der Wettbewerbsneutralität: Bemessungsgrundlage soll nicht manipuliert werden.⁴ Um dies zu erreichen müßten alle Bewertungsmöglichkeiten gestrichen werden: Das Bruttoeinkommen würde mit einem einheitlichen Steuersatz bewertet.⁵ Die Realität scheint jedoch weit vom Ideal entfernt zu sein...
- Maxime der Wettbewerbsneutralität: Leistungsfähigkeit sollte nicht gebremst werden sowie wettbewerbsneutral sein. Dies ist jedoch nicht der Fall, da die Steuerbelastung z. B. ein Entscheidungskriterium bei der Wahl der Rechtsform geworden ist: Gründen 3 Personen zusammen eine neue Unternehmung und erwarten sie Anlaufverluste in den ersten vier Jahren von jährlich 300,000 und ab Periode fünf Überschüsse von 600,000, so bietet sich an, die Unternehmung zunächst in der Rechtsform einer OHG bzw. KG zu führen und ab Periode fünf in eine Kapitalgesellschaft (GmbH) zu wandeln.

2.1.2.2 Verfahrensgerechtigkeit (Seite 10)

Zum Prinzip der Rechtssicherheit gehört das Prinzip der Tatbestandsbestimmtheit, d.h. es muß eine möglichst exakte Beschreibung des steuerauslösenden Tatbestands geben. Ist ein Grundstück im Besitz einer GmbH und wird diese in eine Einzelunternehmung umgewandelt, dann stellt sich die Frage, ob diese Umwandlung lediglich ein Wechsel der Rechtsform ist, oder ob es sich um einen Verkauf von A an B (GmbH an Einzelunternehmung) handelt. Dies würde die GrundErwSt in Höhe von 3,5% auslösen.

Die weiteren Aspekte der Verfahrensgerechtigkeit sind in Deutschland relativ gut beachtet. Deshalb sollen an dieser Stelle nur der Aspekt des Prinzips der Rechtssicherheit und des Steuergeheimnisses aufgegriffen werden. Die unechte Rückwirkung ist zulässig und könnte z. B. bei Lebensversicherungen eine Rolle spielen:

1998: Berufseintritt und Abschluß einer Lebensversicherung mit einer Laufzeit > 12 Jahre; Einzahlung von DM 1,000 monatlich (12,000 p. a.)

2000: Lebensversicherung wird steuerpflichtig ==> volle Besteuerung der Rückzahlung in 2011

⇒ Problem der Entscheidungsunsicherheit

D.h. die Differenz zwischen den kumulierten Einzahlungen und dem Auszahlungsbetrag soll voll steuerpflichtig werden.

Zum Analogieverbot soll nur bemerkt werden, daß der Staat nicht aufgrund unterschiedlicher Behandlung von Steuern in anderen EG-Mitgliedsstaaten eine Behandlung übernehmen darf (z.B. Steuerpflichtigkeit von Lottogewinnen).

Da das Steuergeheimnis nicht im Grundgesetz, sondern in der Abgabenordnung (§30 AO) verankert ist, genügt eine einfache Mehrheit um Änderungen vorzunehmen. Dies ist als Schwachstelle des deutschen Steuerrechts zu bewerten. Seit dem 1.1.96 hat sich ohnehin die Gesetzgebung (indirekt) verschärft. Bestechungsgelder können zwar wie bisher als nützliche Aufwendungen (N.A.) von der Steuer abgesetzt werden, jedoch ist der Name des Bestochenen anzugeben. Der Betriebsprüfer muß im Falle einer Betriebsprüfung diese relevanten Informationen an die Staatsanwaltschaft weiterleiten. In dieser Situation gibt es drei Alternativen:

1. Die Staatsanwaltschaft unternimmt nichts; der Fall verjährt.
2. Die Firma bezahlt eine Geldbuße; in diesem Moment kann das Bestechungsgeld nicht mehr abgesetzt werden und der Gewinn erhöht sich konsequenterweise. Dies führt zu einer Steuernachzahlung.
3. Ein Prozeß wird angestrengt, der mit einer Vorbestrafung und/oder Geldstrafe enden kann.

2.1.3 Gliederungen der Steuerarten

Die Steuern können in Besitz-, Verkehr-, Verbrauchsteuern sowie Zölle eingeteilt werden (Seite 15). Für Beispiele wird auf die Arbeitsunterlagen verwiesen.

⁴Vgl. Spiegel 12/96 vom 18.03.96: „Nur die Dummen zahlen“ (S.22-32). Dem Skript ist ein Beispiel angefügt, um zu zeigen, wie man die Bemessungsgrundlage „gestalten“ kann.

⁵Vgl. hierzu Steve Forbes' Vorschläge für eine *flat tax* im US-Präsidentenwahlkampf 1996



2.1.4 Rechtsquellen

Die wesentlichen Rechtsquellen werden im folgenden kurz erläutert (Seite 16).

- formelle Gesetze: schließen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ein. DBAs sind bilaterale Abkommen zwischen zwei Ländern, um eine Mehrfachbesteuerung zu verhindern (Beispiel Prof. Thommen). Sie modifizieren das Welteinkommensprinzip, welches besagt, das alle erzielten Einkommen in die Besteuerung eingehen.
- Bundesverfassungsgericht (BVG): Rechtsprechung hat keine unmittelbare Auswirkung, erzwingt aber Handeln des Gesetzgebers (siehe oben)
- Bundesfinanzhof (BFH) und Finanzgerichte: zweizügige Rechtsprechung; setzt Recht. Beispiel: Veräußerung von 3*2 Eigentumswohnungen mit Tiefgarage, die alle als Einzelobjekte betrachtet werden; ==> Gewerbe ==> Besteuerung⁶
- Bei Urteilssprüchen, die negative Auswirkungen für das Finanz-Ministerium befürchten lassen, kann dieses einen Nicht- Anwendungserlaß herausgeben. Dieses führt zu einer erneuten Bearbeitung durch den BFH.

2.1.5 Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Der Mißbrauch von rechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten wird geahndet (§42 AO, vgl. Seite 17). Dieser Paragraph besagt, daß nicht die rechtliche Konstruktion für die Besteuerung ausschlaggebend sein muß, sondern das Ziel, das erreicht werden soll. Beispiel: Vater will seinen zwei Kindern im Wege einer Schenkung Geld zukommen lassen. Um die Freibeträge der Mutter zu nutzen, schenkt er dieser 180,000 mit der notariellen Auflage, das Geld an die Kinder „durchzureichen“. Der Fiskus bewertet diese Konstruktion als Versuch, Steuern zu vermeiden und wird eine reguläre Besteuerung erzwingen. Lösung für dieses Problem:

1. keinen Vertrag
2. kein Notar
3. Vertrauen zur Ehefrau
4. „Schatzzeit“ von 3-6 Monaten bei der Weiterleitung des Geldes
==> Risiko bleibt jedoch bestehen

Ein weiteres Beispiel für Mißbrauch von rechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten liegt vor, wenn eine in Deutschland bestehende KG eine Einkaufsgesellschaft in der Schweiz in Form einer Personengesellschaft gründet (Steuersatz CH: 35%) und die geschäftliche Leitung von der Bundesrepublik aus vornimmt, um durch Rechnungsstellung an die deutsche Firma den Gewinn in der Schweiz anfallen zu lassen. In diesem Fall wird der Gewinn der schweizerischen Firma fiktiv der deutschen Firma zugeschlagen und der Besteuerung unterzogen. Würde jedoch die Leitung von der Schweiz aus ausgehen, was z. B. durch Reisen, Geschäftsführer oder Akten belegt werden kann, so liegt kein Mißbrauch vor.

Selbst bei unwirksamen Rechtsgeschäften bei denen z. B. durch sittenwidriges Handeln (Prostitution) Einkünfte erzielt werden, hält Vater Staat die Hand auf und unterwirft sie der Steuerpflicht. Es bleibt zu klären, wie in diesem Fall die Betriebsprüfung vorgeht...

Die wirtschaftliche Zurechnung (§39 AO) erfolgt bei dem Besitzer. Kauft z. B. jemand am 31.12.95 eine Maschine für 10 Mio. DM (Nutzungsdauer 10 Jahre) mit dem Zahlungsziel 1 Jahr, so können bei geometrisch-degressiver Abschreibung (1. Jahr: 30%) noch 1,5 Mio. als Abschreibungsaufwand für das 2. Halbjahr 1995 (=50%) geltend gemacht werden. Dieser Ansatz empfiehlt sich für ein finanziell solides Unternehmen.

2.2 Basisbegriffe der Besteuerung

Die Begriffe (Seite 18) sind hinlänglich erklärt, lediglich der Steuerdestinatar soll im folgenden kurz erläutert werden. Der Steuerdestinatar soll nach Auffassung des Gesetzgebers die Steuerlast tragen. Die Bedeutung des Steuerdestinatars ist insbesondere bei einer Erhöhung der Verbrauchsteuerarten relevant, da sich die Frage stellt,

⁶Wie die jüngere Rechtsprechung zeigt, ist die sogenannte „Drei-Objekt-Grenze“ nicht immer maßgebend: Bei einer Investition in Gewerbeobjekte (z. B. Supermarkt) gelten bereits zwei Objekte als Gewerbebetrieb. Vergleiche hierzu beigefügten Artikel „Bei zwei Supermärkten gilt: Gewerbebetrieb“ aus FAZ vom 28.05.96 S. 15



ob die Preiserhöhung auf die Verbraucher (=Destinatär) überwältigt wird, oder ob die Unternehmen einen Teil selber tragen.

3. Die Einkommensteuer

3.1 Vorbemerkungen

Die Einkommensteuer stellt eine Abgabe auf die Gesamtheit der Einkünfte dar. Es stellt sich also die Frage, wer (Steuerpflicht) auf welcher Grundlage (Einkünfte) wieviel zu bezahlen hat.

3.2 Grundlagen der Steuerpflicht

3.2.1 Persönliche Steuerpflicht

Alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihrem gewöhnlichen Aufenthalt (mehr als 183 Tage) haben unterliegen der Steuerpflicht (Seite 12). Diese unbeschränkte Steuerpflicht zieht das Welteinkommensprinzip (alle Einkünfte) als Grundlage heran. Um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, hat die BRD 64 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Es muß jedoch unterstrichen werden, daß nicht mit allen europäischen Ländern DBAs abgeschlossen wurden (z. B. Liechtenstein). DBAs stellen einen einseitigen, freiwilligen Verzicht des Staates auf Steuern durch einen bilateralen Vertrag dar.

3.2.2 Sachliche Steuerpflicht

In §2 EStG werden 7 Einkunftsarten definiert (Seite 30), die die Steuerpflicht auslösen. Daraus läßt sich schließen, daß Einkünfte, die nicht den 7 Arten zugerechnet werden können wie z. B. Renn- und Wettgewinne, steuerfrei sind. Darüber hinaus sieht das EStG auch steuerfreie Einnahmen vor (z. B. Doktorandenstipendien, vgl. §§ 3, 3a, 3b EStG).

Die Seiten 23 bis 26 stellen die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der festzusetzenden Einkommensteuer (beschrieben in §2 EStG) in strukturierter Form dar. Das Besteuerungsverfahren läuft in folgenden Schritten ab:

1. Steuerpflichtiger hat EStErklärung abzugeben
2. Fiskus erteilt EStbescheid (=Verwaltungsakt)
3. Bescheid wird nach 4 Wochen ohne Widerspruch rechtskräftig
4. zu entrichtende Steuerschuld wird sofort fällig

Daß die sofortige Fälligkeit z. T. sogar existentiell gefährdend sein kann, zeigt folgendes Beispiel:

Zahnarzt, Einkünfte aus selbständiger Arbeit 1993	500,000
<u>Steuern 60% (inkl. KiSt)</u>	<u>300,000</u>
	200,000

Abgabe der Steuererklärung bis 31.05.94; Hinauszögerung des Bescheids mit Hilfe des Steuerberaters bis 28.02.95 (!).

Einkommensteuerbescheid am 31.05.95:

1993	300,000
1994	300,000
<u>Vorauszahlung 1. Quartal 1995</u>	<u>75,000</u>
zu zahlen per 30.06.95	675,000

des weiteren Vorauszahlungen per 10.06., 10.09. und 10.12 je 75,000

==> Wer hat soviel nicht gebundenes Kapital?

==> Liquidität sicherstellen!

Wenn A und B eine OHG gründen um ihrem Hobby, der Jagd, nachzugehen, wird ein Steuerbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung ausgestellt. Wenn in den nächsten Jahren kein Gewinn gemacht wird, dann muß der



Laden geschlossen werden und alle Betriebsausgaben und die zurückgeholte USt. muß zurückgezahlt werden, da keine Gewinnerzielungsabsicht erkennbar ist, in diesem Fall waren es Einkünfte aus Liebhaberei (Seite 24).

Normalerweise sind die Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nicht steuerpflichtig und dürfen dementsprechend auch nicht vom zu versteuernden Einkommen beim Zuwender abgezogen werden. Ausnahme sind hier die Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten bis 27.000 DM p.a. Somit darf hier auch der Werbepauschbetrag von 200 DM abgezogen werden. Allerdings muß in diesem Fall der Empfänger nur dann zustimmen, wenn er die zu zahlende Steuer vom Unterhaltsleister erstattet bekommt (da er wahrscheinlich durch die Abzugsmöglichkeit erhebliche Vorteile hat).

Im Hinblick auf die persönliche Zurechenbarkeit ist insbesondere die Betrachtung der Unterhaltszahlungen bei unterschiedlichen Steuersätzen der ehemaligen Ehepartner interessant. Bei Wahl des Realsplittings kann der Ehemann bis zu 27.000 in Anrechnung auf seine Steuerschuld bringen, während die Ehefrau, die besagten 27.000 als SoE in ihrer Steuererklärung angeben muß. Durch die unterschiedlichen Steuersätze ergibt sich u. U. ein Vorteil, den die Ex-Ehepartner teilen können (Rechtsanwalt, StB fragen!).

Zu Seite 26a ist festzuhalten, daß im Falle des Verkaufs einer Einzelunternehmung lediglich der halbe Steuersatz genommen wird (meist 26,5%). Dies wird damit begründet, daß im Grunde die zukünftigen Gewinnpotentiale verkauft werden und man somit nie auf die 53% kommen würde. Außerdem kann der Verkaufspreis inflationäre Preissteigerungen beinhalten.

3.2.3 Zeitkomponente der Besteuerung

Da die ESt eine Jahressteuer ist, müssen die Grundlagen für ihre Festsetzung für ein Kalenderjahr ermittelt werden (§2, 7 EStG). Die Übersicht zeigt, wie die Zuordnung vorgenommen wird (Seite 16). Bemessungs- und Veranlagungszeitraum können z. B. bei der Gründung der Gesellschaft auseinanderfallen, wenn die Steuerveranlagung auf der Basis einer vierteljährlichen Geschäftstätigkeit vorgenommen wird. In der Regel fallen Bemessungs- und Veranlagungszeitraum jedoch zusammen.

3.3 Die Steuerbemessungsgrundlage

3.3.1 Die Einkünfte

3.3.1.1 Bedeutung von Einteilung und Abgrenzung der Einkunftsarten

Wie oben bereits angedeutet, liegt der Zuordnung der Einkünfte ein materielles Interesse zugrunde (Seite 17), da aus ihr erhebliche Konsequenzen folgen (wie z. B. Steuerfreiheit, wenn Einnahmen nicht zu den 7 Einkunftsarten gehören).

Die Einordnung von Einnahmen im Hinblick auf die ESt kann auch Auswirkungen auf andere Steuerarten haben. Im Falle von Einkünften aus Gewerbebetrieb wird durch die positive Anknüpfung automatisch die GewSt ausgelöst. Positive Anknüpfung bedeutet demnach, daß eine weitere Steuerart hinzukommt.

Darüber hinaus ist eine Zuordnung der Einkunftsarten auch für die ESt bedeutsam. Eine Aufzählung der Einkunftsarten dient z. B. der Überprüfung der sachlichen Steuerpflicht. Als Beispiel kann an dieser Stelle auf die Schenkung einer Forderung, aus der ein Sanierungsgewinn (steuerfrei ! - vgl. §3 (66) EStG) entsteht, verwiesen werden.

Bei verschiedenen Einkunftsarten fallen zudem unterschiedliche Freibeträge an:

- Arbeitnehmerpauschbetrag 2.000 p. a. bei EansA
- Zinsfreibetrag 6.000 p. a. bei EaKV sowie Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 100 p. a.

In Abhängigkeit der Einkunftsart erfolgt auch

- die Saldobildung, die die Grundlage für die anschließende Besteuerung darstellt;
- Erhebungsform. Manche Einnahmen werden direkt an der Quelle bzw. bei der Veranlagung besteuert (LohnSt bei EansA, ZinsabschlagSt von 35% bei Tafelgeschäften etc.). Die bereits bezahlte Steuerschuld wird später auf die EStschuld angerechnet.



Mit Blick auf die zeitliche Zuordnung gilt §11 EStG, der nach dem Zu- und Abflußprinzip die Einnahmen und Ausgaben dem Kalenderjahr zu dem sie wirtschaftlich gehören zurechnet.

Am Beispiel des Veräußerungsgewinns einer GmbH wird die Bedeutung der Abgrenzung deutlich. Im ersten Fall wird das Grundstück/Gebäude in die GmbH eingebracht; bei Veräußerung der GmbH muß natürlich der realisierte Gewinn, der den Veräußerungsgewinn der Immobilie einschließt, versteuert werden. Gehört das Grundstück der Frau des geschäftsführenden Gesellschafters, so ist auch eine andere Konstruktion denkbar: Die GmbH mietet das Grundstück (Kosten sind als Aufwand gelten zu machen), die Ehefrau erzielt EaVV, die sie in ihrer EStErklärung angeben muß. Wird in diesem Fall die GmbH verkauft, fällt der Veräußerungsgewinn der Immobilie nicht an.

3.3.1.2 Die sieben Einkunftsarten

Auf Seite 30 findet sich eine Übersicht über die sieben Einkunftsarten; wesentlich ist hier insbesondere die Abgrenzung der Gewinneinkünfte (EaLFW, EaGB, EasA) vor dem Hintergrund der Voraussetzungen für die Erfassung von Gewinnen (Seite 19).

Bei den fünf dargestellten Voraussetzungen handelt es sich um additive Bedingungen, die gleichzeitig erfüllt sein müssen, um in den Gewinneinkunftsarten erfaßt zu werden:

1. Selbständigkeit: z. B. Freiberufler, Gewerbebetriebe
2. Nachhaltigkeit: mindestens Wiederholungsabsicht
3. Gewinnerzielungsabsicht: Erträge > Aufwendungen. Diese Bedingung kann sich bei Beteiligungen an Schiffen bzw. Immobilienfonds (Abschreibungsmodelle !) zu einem Bumerang entwickeln: Bei Verlusten über mehrere Jahre sieht der Fiskus keine Gewinnerzielungsabsicht. In diesem Fall ist keine steuerliche Abzugsfähigkeit bzw. Verrechnung mehr gegeben und Steuernachzahlungen werden fällig.⁷
4. Hinausgehen über Vermögensverwaltung: Ausnutzung von Vermögenswerten durch Umschichtung
5. allgemeiner wirtschaftlicher Verkehr: Teilnahme für interessierte Kreise erkennbar (z. B. Cafeteria)

Seite 24 gibt einen Überblick über nicht steuerbare Zuflüsse. In Ergänzung zu den bisherigen Ausführungen sind noch einige Bemerkungen zur Liebhaberei und persönlichen Zurechenbarkeit anzuschließen. Entscheidend bei der Betrachtung von Liebhaberei ist, daß auf Dauer keine positive Bemessungsgrundlage zu erwarten sein darf (BFH 1968/69). In diesem Fall findet keine Verrechnung des Ergebnisses mit dem Ergebnis des Gewerbebetriebs statt. Es wird in manchen Fällen jedoch schwierig sein, keine positive Bemessungsgrundlage auszuweisen (z. B. Literatur-/Kunstsammlungen etc.).

Zu den unter 3.2.2 *Sachliche Steuerpflicht* (Seite 23) erwähnten steuerfreien Einnahmen finden sich in diesem Kapitel zusätzliche Ausführungen (Seite 21). Aufgrund ihres Charakters (steuerfreie Einnahmen fallen unter die sieben Einkunftsarten, sind jedoch ausdrücklich steuerbefreit), ist eine schnelle Änderung durch die Legislative möglich (und die Kassen sind leer...).

In die Kategorie der steuerfreien Einnahmen fallen z. B. Arbeitslosen-, Kurzarbeiter-, Schlechtwettergeld sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit. Die Steuerfreiheit der letzteren wird in der aktuellen Diskussion in Frage gestellt. Außerdem gilt es noch steuerfreie Jubiläumsumwendungen zu erwähnen, die an Mitarbeiter mit mindestens 15jähriger Unternehmenszugehörigkeit vergeben werden können sowie Investitionszulagen. Deutlich muß an dieser Stelle zwischen Zulage (steuerfrei) und Zuschuß (steuerpflichtig) unterschieden werden, da durch die unterschiedliche Behandlung eine Zulage wie langfristiger zusätzlicher Cash wirkt, während ein Zuschuß durch den Fiskus erheblich geschmälert wird.

3.3.1.21 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die Ausführungen auf Seite 22 erläutern die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (EaLFW) erschöpfend.

3.3.1.22 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Das EStG definiert in Anlehnung an die Voraussetzungen für die Erfassung von Gewinnen (vgl. 3.3.1.2 *Die sieben Einkunftsarten*) den Gewerbebetrieb (§15, 2 EStG). Insbesondere erzielen Einzelunternehmer und Mitunternehmer EaGB (Seite 23). Für die Mitunternehmer gilt dies, wenn sie atypischer stiller Gesellschafter einer

⁷für eine detaillierte Analyse der Urteils zur Vermutung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften vgl. Die Wirtschaftsprüfung Nr. 9 vom 01.05.96, 49 Jg., S. 359-361



OHG bzw. KG sind. Ein atypischer stiller Gesellschafter grenzt sich von einem typischen stillen Gesellschafter durch eine Beteiligung am Liquidationserlös ab. Ein typisch stiller Gesellschafter erhält demnach nur Kapitaleinkünfte, während der atypische stille Gesellschafter zusätzlich am eventuellen Liquidationserlös beteiligt ist. Dies kann für junge Gesellschafter im Falle eines Konkurses zu einem langfristigen Hemmnis werden, da gesamtschuldnerische Haftung vorliegt. Die Verjährungsfrist beträgt 30 Jahre, wird aber ab dem 01.01.97 aufgrund der Reform des Insolvenzrechts auf 7 Jahre verkürzt.

Wichtig ist hierbei auch, daß Handlungen von Rechtssubjekten schnell zu Einkünften aus Gewerbebetrieben werden können. Wenn A ein Grundstück kauft (10.000 qm) und dieses dann parzelliert und verkauft (mehr als 3 Grundstücke in 5 Jahren) sind alle Einkünfte gewerbsteuerpflichtig (da gewerblichen Grundstückshandel vorliegt).

Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, die EaGB erzielen, sind (Seite 34)

- Kapitalgesellschaften;
- Personengesellschaften, wenn die allgemeinen Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit vorliegen;
- gewerblich geprägte Personengesellschaften, bei denen ausschließlich mindestens eine Kapitalgesellschaft persönlich haftender Gesellschafter ist, wie z. B. die GmbH & Co.KG.

Einkünfte aus Mitunternehmerschaft (Seite 35) z. B. aus einer OHG werden wie folgt behandelt: Die OHG selbst ist nicht einkommensteuerpflichtig, sondern die Mitunternehmer. Deshalb wird der Gewinn den Gesellschaftern zugerechnet und anschließend der Besteuerung unterzogen.

Beispiel: Eine OHG mit zwei Gesellschaftern erzielt einen Gewinn von 1 Mio. Die beiden Gesellschafter erhalten als Geschäftsführer je ein Gehalt von 200.000. Darüber hinaus erhält der A von der OHG noch Zinsen in Höhe von 100.000 für einen zur Verfügung gestellten Kredit. Gesellschafter B erhält eine Vergütung in Höhe von 200.000 für die Verpachtung einer Immobilie.

Die Zurechnung sieht so aus:

	A	B
Tätigkeitsvergütung	200.000	200.000
<u>andere Vergütungen</u>	<u>100.000</u>	<u>200.000</u>
Zwischensumme	300.000	400.000
<u>zuzuordnender Gewinn wird nach Köpfen verteilt</u>	<u>150.000</u>	<u>150.000</u>
zu versteuernde Einkünfte	450.000	550.000

Bei Einkünften aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs (§16 EStG) oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung (§17 EStG) kann die Nutzung des §34 EStG (Außerordentliche Einkünfte) die Steuerlast erheblich senken. Dieser Paragraph sieht nur die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes) auf die außerordentlichen Einkünfte vor.

Wie eine wesentliche Beteiligung verhindert werden kann, zeigt folgendes Beispiel:

An einer GmbH mit 200.000 Eigenkapital sind Vater, Mutter und die nicht volljährigen Kinder K1 und K2 zu je 25% beteiligt (keine wesentliche Beteiligung ==> jede Veräußerung ist steuerfrei!). Um die Beteiligungen zu ermöglichen, hat der Vater eine Schenkung in Höhe von je 50.000 an Mutter, K1 und K2 vorgenommen. In einem Stimmenpoolvertrag hat der Vater festgelegt, daß K1 und K2 wie er stimmen müssen. Darüber hinaus ist die Schenkung unter Auflage vorgenommen worden: Bei Verkauf des Anteils fällt dieser an den Vater zurück.

3.3.1.23 Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Die Übersichten auf Seite 36 geben hinreichend Auskunft über die EasA, so daß nur noch der Verweis auf §18 EStG der Vollständigkeit wegen nötig ist. Hat man jedoch mehr als 10 Mitarbeiter, so steht keine selbständige Arbeit im Vordergrund, sondern die multiplikativen Fähigkeiten der zu beaufsichtigenden Mitarbeiter. Lösung: ein Steuerberater stellt einen weiteren ein, der dann wieder 10 Mitarbeiter beschäftigen darf usw.

3.3.1.24 Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit werden an Arbeitnehmer sowie Nicht-Arbeitnehmer mit Arbeitslohn gezahlt (Seite 37). Zu erwähnen sind hier Pauschbeträge und Freibeträge (vgl. auch Seite 36) wie z. B. der Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 2.000 p. a., der angesetzt werden kann, wenn ein Dienstverhältnis im



abzurechnenden Kalenderjahr bestanden hat. Wesentlich sind hier außerdem die Steuerfreiheit bestimmter Zahlungen (Heiratsbeihilfen, Sonntags- und Nachtzuschläge) und die Erhebungsform (einbehalten an der Quelle durch den Arbeitgeber und abführen an den Fiskus).

Die unterschiedliche Behandlung von Pensionären und Angestellten (beide 65 Jahre und ledig) läßt sich an einem Beispiel verdeutlichen:

Pensionär	36,000
LSt	8,288
Soli	672
<u>KiSt</u>	<u>746</u>
Netto	26,294
Angestellter	36,000
27% Ertragsanteil	9,720

Da der Angestellte während seines Berufslebens in die Rentenversicherung eingezahlt hat, wird vom Fiskus nur der Zinsanteil der Rückzahlung (hier 27%)⁸ und nicht die Kapitalrückzahlung der Besteuerung unterworfen. Da der Zinsanteil hier jedoch unter 12,000 liegt und demnach unter dem Existenzminimum liegt, müssen in diesem Fall keine Steuern entrichtet werden.

Herr Schaffer hat bei den nachgewiesenen Werbungskosten in unbegrenzter Höhe einen Sprung zur Seite 54 gemacht, in diesem Skript werden sie jedoch in chronologischer Reihenfolge abgearbeitet und sind deshalb später im Skript zu finden.

3.3.1.25 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Einkünfte aus Kapitalvermögen werden in §20 EStG definiert und lassen sich mit „Früchten aus der Anlage von Geldvermögen“ beschreiben (Seite 39). Zu diesen rechnen auch Beteiligungsgewinne aus einem partiarischem Darlehen, das eine gewinnabhängige Verzinsung des eingesetzten Kapitals vorsieht. Vorsicht ist hier geboten bei atypischen Gesellschafterverhältnissen, wegen der vollen Haftung des atypischen Gesellschafters (dieser erhält nicht nur bei Gewinn etwas, sondern auch im Falle einer Veräußerung) im Konkursfalle. Zu den Besonderheiten gehört die ZinsabschlagSt in Höhe von 30%, die an der Quelle einbehalten wird und auf die Einkommensteuerschuld angerechnet wird. In die Werbungskosten gehen Kontoführungs- und Depotgebühren und Schuldzinsen ein.

In Österreich existiert eine Zinsabgeltungssteuer (22%), die an der Quelle einbehalten wird und automatisch die VSt, ErbschaftSt und ESt abgilt. Zusätzlich hat das Gesetz eine Amnestie für in das Ausland transferiertes Kapital vorgesehen und so einen Kapitalrückfluß nach Österreich ausgelöst.

3.3.1.26 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Seite 31) ist insbesondere die Nichtexistenz eines Pauschbetrages hervorzuheben. Stattdessen räumt der Gesetzgeber dem Steuerzahler ein Wahlrecht ein: Entweder können 42,- pro Quadratmeter angesetzt werden oder alle Werbungskosten müssen en detail per Beleg nachgewiesen werden. Hat sich der Steuerzahler jedoch für die Belegmethode entschieden, so muß er bei dieser für fünf Jahre bleiben.⁹ Dies bedeutet, daß der Steuerzahler erst nach einem Jahr mühsamen Belegsammelns entscheiden kann, welcher Ansatz günstiger ist. Das deutsche SteuerR zeichnet sich wahrlich nicht durch Praktikabilität aus.

3.3.1.27 Sonstige Einkünfte

Die Sonstigen Einkünfte (Seite 41) lassen sich weiter in verschiedene Einkunftsarten untergliedern (vgl. §22 EStG). Zu den Einkünften aus wiederkehrenden Bezügen, insbesondere der Leibrente, wurde bereits oben Stellung genommen (vgl. 3.3.1.24 EansA); deshalb wird an dieser Stelle auf weitere Ausführungen verzichtet. Auch die Einkünfte aus Unterhaltsleistungen wurden bereits behandelt (Stichwort: Realsplitting). Eine weitere Einkunftsart

⁸Der Ertragsanteil ist abhängig vom Lebensjahr des Rentenberechtigten bei Beginn der Rente (§22 EStG)

⁹für eine detaillierte Darstellung des Wahlrechts sei auf DStR Nr. 18, 1996 vom 3. Mai 1996, S.706 verwiesen



sind die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften, die z. B. durch Kursgewinne bei Aktien realisiert werden können. Von einer Spekulation wird ausgegangen, wenn die Haltefrist weniger als sechs Monate beträgt (Grundstücke: 2 Jahre). Außerdem gibt es noch eine Freigrenze von 1.000 p. a. (wichtig ist hier die Unterscheidung Freibetrag und Freigrenze!!!). Weitere Einkunftsarten sind die Einkünfte aus sonstigen Leistungen sowie aus Abgeordnetenbezügen.

3.3.1.3 Methoden der Einkunftsermittlung

Bei den Methoden der Einkunftsermittlung muß zwischen der ordentlichen und der außerordentlichen Ermittlung unterschieden werden (Seite 46). Letztere erfolgt durch Schätzung und wird insbesondere bei Gastwirten angewandt. Innerhalb der ordentlichen Einkunftsermittlung wird wiederum differenziert:

Eine Überschussermittlung der Einnahmen über die Werbungskosten nach dem Zu-/Abfluß-Prinzip erfolgt bei Einkünften aus

- nicht selbständiger Arbeit
- Vermietung und Verpachtung
- Kapitalvermögen
- sowie Sonstigen Einkünften.

Die wirtschaftliche Periodenzurechnung ist hier nicht entscheidend, sondern der Moment des Zu-/Abflusses. Es gilt jedoch das 10-Tage-Prinzip (Dauerschuldverhältnis, §11 EStG), welches besagt, daß regelmäßige Zahlungen die kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, getätigt werden, auch diesem Kalenderjahr zugerechnet werden. Zu dieser Fallgruppe gehört auch das Beispiel des Steuerberaters Martin Matthies.

Im Gegensatz dazu erfolgt bei Kaufleuten mit Buchführungspflicht die Gewinnermittlung durch Periodenzurechnung nach dem Verursachungsprinzip.

3.3.1.31 Einkunftsmindernde Ausgaben

3.3.1.310 Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben

Da Betriebsausgaben Aufwendungen sind, die durch den Betrieb veranlaßt sind (§4 Abs 4 EStG), sind auch unsinnige Ausgaben absetzbar. Dies gilt nicht für Werbungskosten (siehe unten), die am Zweck orientiert sind.

Alle Betriebsausgaben sind voll, eingeschränkt oder nicht absetzbar (Seite 52). Die Differenzierung erfolgt so: Im Prinzip sind alle Aufwendungen absetzbar, sofern sie nicht an anderer Stelle eingeordnet sind. Einige Aufwendungen sind erst im Zeitablauf bzw. mit Abgang geltend zu machen wie z. B. Abschreibungen für Maschinen oder Veränderungen des Vorratsvermögens.

Eingeschränkt können Aufwendungen für die Bewirtung von Nicht-Arbeitnehmern abgesetzt werden (80%). Wichtig ist, daß die Rechnung maschinengeschrieben ist, alle Positionen enthält und zusätzlich vermerkt wird wann, wo mit wem und zu welchem Zweck die Bewirtung stattgefunden hat. Einzig ein Trinkgeld darf handschriftlich ergänzt werden. Zu den eingeschränkt abzugsfähigen Ausgaben gehören auch Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie ein Verpflegungsmehraufwand (siehe unten).

Nicht abzugsfähig sind Geschenke an Nicht-Arbeitnehmer, sobald die Freigrenze von DM 75,- pro Person und Jahr überschritten wird. Die Belege für die Geschenke müssen getrennt gebucht und aufbewahrt werden (§4 Abs 7 EStG). Ist dies nicht der Fall, so dürfen die Aufwendungen nicht angesetzt werden. Außerdem dürfen Aufwendungen für auswärtige Gasthäuser, Yachten etc. sowie Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder nicht abgesetzt werden. Entsprechende Regelungen finden sich in §4 EStG.

3.3.1.311 Werbungskosten

Um die erdrückende Steuerlast zu senken, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, Werbungskosten geltend zu machen (Seite 36, vgl. § 9 EStG). Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Im folgenden werden insbesondere Werbungskosten bei EansA betrachtet.

Arbeitsmittel können als Werbungskosten geltend gemacht werden. Hierzu zählen Werkzeuge, Berufskleidung (jedoch keine Anzüge) und Fachbücher (bei letzteren muß der Titel angegeben werden, sonst keine Anerkennung). Andere Werbungskosten sind Beiträge zu Berufsverbänden, Verpflegungsmehraufwand und



doppelte Haushaltsführung. Letztere gilt für 24 Monate; im Anschluß daran muß eine Unterbrechung von 12 Monaten hingenommen werden. Danach ist die doppelte Haushaltsführung wieder für 24 Monate ansetzbar.

Im Hinblick auf das häusliche Arbeitszimmer hat sich die Gesetzeslage stark verschärft: Bis 31.12.95 konnten alle Kosten (Strom, Miete, Einrichtung, Abschreibungen etc.) vollständig geltend gemacht werden. Seit 01.01.96 können weiterhin alle Kosten angesetzt werden, wenn das Arbeitszimmer der strahlende Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung ist. Ist dies nicht der Fall, wird jedoch mehr als 50% der Arbeitszeit im Arbeitszimmer gearbeitet, so können maximal 2.400 p. a. geltend werden. Folglich ist es bei einem 8-Std-Tag unmöglich, ein Arbeitszimmer geltend zu machen.¹⁰ Auch wenn das Arbeitszimmer nicht mehr absetzbar ist, gibt es noch die Möglichkeit Einrichtungsgegenstände wie z. B. einen Schreibtisch als Arbeitsmittel abzuschreiben und anzusetzen.

Im Gegensatz zu dieser beschränkten Möglichkeit, Werbungskosten geltend zu machen, ist der Gesetzgeber bei der Anerkennung von Umzugskosten weitaus großzügiger: Bei einem durch beruflichen Zwang ausgelösten Umzug anfallende Kosten sind voll abzugsfähig; dies gilt auch für Folgekosten wie z. B. Nachhilfe für die Kinder oder Einrichtungsgegenstände. Bei den Fortbildungskosten akzeptiert der Fiskus Aufwendungen für die Fort- und Weiterbildung, nicht jedoch für die Ausbildung. Entscheidend ist hier die finale Zweckorientierung. In der Regel akzeptiert der Fiskus auch Kosten für Sprachkurse, wenn der Arbeitgeber einen Teil übernimmt (hier gibt es natürlich Gestaltungsmöglichkeiten für Arbeitgeber und Arbeitnehmer).

Bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich DM 0,70 pro Entfernungskilometer (!) anzusetzen. Damit sind sämtliche Aufwendungen unabhängig vom Wagentyp abgegolten. Selbstverständlich muß für die Fahrt die kürzeste Strecke gewählt werden. Bei einem Unfall auf der Fahrt sind die entstehenden Aufwendungen voll abzugsfähig; eine eventuelle Vollkaskoversicherung muß angerechnet werden. Dasselbe gilt für Unfallfolgekosten. Ist jedoch Alkohol im Spiel, ist keine Anrechnung möglich. Dies gilt auch, wenn sich der Arbeitnehmer nicht auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befindet (selbstgewählter Umweg in Abgrenzung zur Umleitung).

Die Vorteile durch einen Dienst-Pkw müssen seit 01.01.96 wie folgt angesetzt werden:

Anschaffungsausgabe	100,000
+ USt	15,000
<hr/>	
= Listenpreis (auch bei Gebrauchtwagen)	115,000
Ansatz: 1% pro Monat:	1,150
+ 0,03% pro Entfernungskilometer (z. B. 50)	1,725
<hr/>	
= Bruttomehrbesteuerung pro Monat	2,875
./. Werbungskosten $0,70 * 50 * 20$ Arbeitstage	700
<hr/>	
= Nettomehrbesteuerung pro Monat	2,175

Besagte 2,175 werden dem monatlichen Gehalt zugeschlagen. Anschließend wird der Gesamtbetrag (!) der Besteuerung zugeführt. Vor dem Hintergrund dieser Regelung darf es nicht verwunderlich erscheinen, daß der Absatz der Mercedes S-Klasse im ersten Quartal 1996 um ca. 1/3 eingebrochen ist.¹¹

Bei den Reisekosten können die tatsächlichen Aufwendungen für den eigenen Pkw oder pauschal 0,52 DM pro Kilometer (!) angesetzt werden. Die Kosten für eine Unterkunft können vollständig abgesetzt werden. Beim Verpflegungsmehraufwand hat der Gesetzgeber die Pauschbeträge zum 01.01.96 deutlich nach unten korrigiert. Angesetzt werden können bei

10-14 Stunden Abwesenheit:	10,--
14-24 Stunden Abwesenheit:	20,--
mehr als 24 Stunden Abwesenheit:	46,--

Außerdem können Schuldzinsen als Werbungskosten geltend gemacht werden.

¹⁰Der genaue Wortlaut findet sich in §4,5 Nr. 6b EStG.

¹¹Die Regelung findet sich in §4 Abs. 5 Nr. 6, §6 Abs. 1 Nr. 4 und §8 Abs. 2 EStG



4. Die Körperschaftsteuer

4.1 Besondere Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaft

Die Körperschaftsteuer kann als ESt der juristischen Person aufgefaßt werden (Seite 37). Bis zum 31.12.76 fand eine Doppelbesteuerung statt, da die Unternehmen die KSt und die Privatpersonen die ESt zu entrichten hatten. Seit dem 01.01.77 gilt das Anrechnungsverfahren: Die KSt wird auf den gesamten Gewinn bezahlt, gilt jedoch als Vorauszahlung für die ESt und wird mit dieser verrechnet.

4.2 Persönliche Steuerpflicht

Die persönliche Steuerpflicht (Seite 38) der KSt gestaltet sich analog zur persönlichen Steuerpflicht der ESt. Bei der KSt sind jedoch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (KPV) betroffen. Unbeschränkt steuerpflichtig sind alle KPV, die ihren Sitz bzw. Geschäftsleitung im Inland haben. KPV ohne Geschäftsleitung/Sitz im Inland können das Anrechnungsverfahren nicht nutzen, d. h. das Welteinkommensprinzip kommt hier nicht zum Tragen.

4.3. Das körperschaftspflichtige Einkommen

Seite 39 zeigt, wie das zu versteuernde Einkommen ausgehend vom Steuerbilanz-Ergebnis (= Vorbilanzergebnis = handelsrechtlicher Abschluß) berechnet wird. Ausgehend vom Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz¹² werden alle Posten addiert, die zwar in der Handelsbilanz geltend gemacht werden dürfen, steuerlich aber nicht abzugsfähig sind. Hierzu gehören verdeckte Gewinnausschüttungen, auf die weiter unten eingegangen wird, sowie nichtabziehbare Steueraufwendungen z. B. für die KSt und VSt. Handelsrechtlich handelt es sich hier i. d. R. um Rückstellungen, die natürlich bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht geltend gemacht werden dürfen. Außerdem sind noch andere nichtabziehbare Aufwendungen (Spenden, Geldstrafen etc.) zuzusaddieren. Bei Aufsichts-/Bei- oder Verwaltungsratsvergütungen¹³ müssen jedoch nur 50% aufgeschlagen werden; selbstverständlich hat der Empfänger den ganzen Betrag (=100%) in der Steuererklärung als SoE anzugeben. Abgezogen werden dürfen steuerfreie Erträge wie z. B. eine Investitionszulage (siehe oben).

Aus diesen Berechnungen ergibt sich das Einkommen vor Verlustvortrag. Von diesem wird ein eventueller Verlustvortrag abgezogen. Ein Verlust kann bei der Steuerermittlung zwei Veranlagungszeiträume zurück (maximal 10 Mio DM) bzw. zeitlich und in der Höhe unbegrenzt nach vorne vorgetragen werden (§10d EStG). Von diesem Einkommen sind Einkommen, die den Organträgern zuzurechnen sind, abzuziehen. In diesem Zusammenhang sind insbesondere Ergebnisabführungsverträge nach §14 KStG zu erwähnen. Diese Verträge sehen vor, daß der Gewinn/Verlust an die Muttergesellschaft abgeführt wird, dort die Saldobildung erfolgt und eine entsprechende Besteuerung vorgenommen wird.

Das so berechnete zu versteuernde Einkommen wird bei Thesaurierung einer Besteuerung von 45% unterworfen, während bei Ausschüttung nur die Ausschüttungsbelastung in Höhe von 30% hergestellt wird. Diese Belastung ist selbstverständlich nur eine Zahlung, die auf die gesamte (persönliche) Einkommensteuerschuld angerechnet wird. Das ganze Prozedere nun an einem Beispiel:

¹²Vgl. hierzu die Bilanzen-Vorlesung im 3. Semester

¹³Eine GmbH muß einen Aufsichtsrat ab 500 Beschäftigte einrichten.



Vorbilanz (handelsrechtlich)	1,000,000
+ KSt	500,000
+ VSt	100,000
+ Geldstrafen	300,000
+ 50% Aufsichtsrat	<u>100,000</u>
	2,000,000
<u>./. steuerfreie Investitionszulage</u>	<u>500,000</u>
= zu versteuerndes Einkommen	1,500,000
• Thesaurierung: <u>./. 45%</u> <u>675,000</u>	
	es verbleiben 825,000
• Ausschüttung: <u>./. 30%</u> <u>450,000</u>	
	es verbleiben 1,050,000

Es ergibt sich folgende Einkommensteuererklärung:

EaKV	1,500,000
bereits gezahlte KSt	450,000
<u>noch zu zahlen (50%)</u>	<u>300,000</u>
Einkommen nach Steuern	750,000

Typische Fälle der oben bereits erwähnten verdeckten Gewinnausschüttung sind:

1. ein zu hohes Gehalt. Beispiel: In einer Einmann-GmbH zahlt sich der Gesellschafter als Geschäftsführer ein Gehalt von 500,000 (Voraussetzung: Selbstkontrahierung möglich, d. h. §181 BGB gilt nicht). Der Fiskus fragt an dieser Stelle: Was würde einem fremden Dritten an dieser Stelle gezahlt werden und stützt sich dabei auf vergleichende Studien (hier z. B. 200,00). Die Differenz wird dem zu versteuernden Einkommen zugeschlagen.
2. Kauf und Verkauf von Wirtschaftsgütern. Beispiel: Verkauf eines Grundstücks (Verkehrswert: 1 Mio) der Privatperson an die GmbH für 2 Mio.
3. Miete und Pacht. Beispiele: Anmietung zu zu niedrigen Entgelten bzw. Vermietung zu zu hohen Entgelten.
4. Beraterverträge