

master of arts

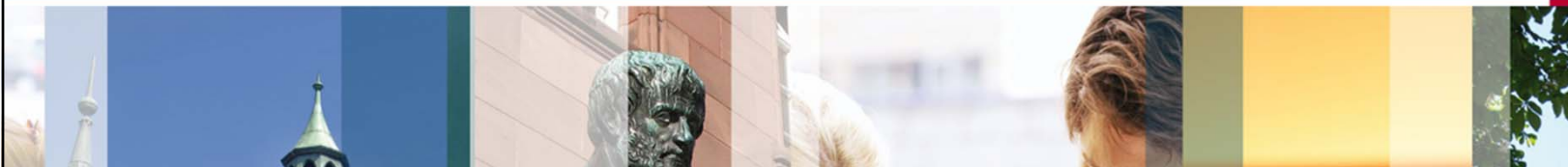
TAXATION

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

D. Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit



Methoden der Steuerbelastungsmessung



1 Methoden der Steuerbelastungsmessung



2 Steuerlast der Unternehmen



3 Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung

1 Grobquantifizierungsmethoden



1 Grobquantifizierungsmethoden



2 Detaillierte Quantifizierungsmethoden



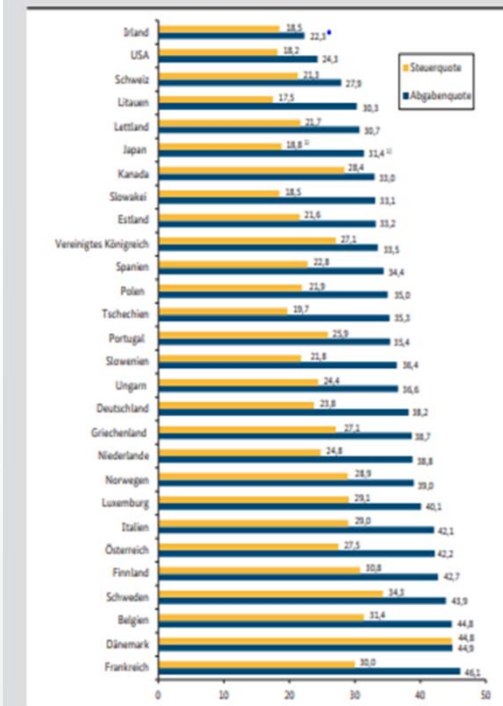
3 Alternative Methoden der Steuerbelastungsmessung



Steuer- und Abgabenquote

- Die Belastung mit Steuern und Abgaben wird international in der Regel durch die Steuerquote und die Abgabenquote (Fiskalquote) angegeben.
- Dabei handelt es sich um den Quotienten aus Steuern und Bruttoinlandsprodukt (Steuerquote) bzw. aus Steuern zuzüglich Sozialabgaben und Bruttoinlandsprodukt (Abgabenquote).
- Das Bruttoinlandsprodukt (BIP) gibt die Summe der zu Marktpreisen bewerteten Güter und Dienste an, die im Inland erstellt wurden.
- Die genannten Belastungsquoten - sie lagen gemäß Statistischem Bundesamt in den vergangenen Jahren in D zwischen 22 % und 23 % bzw. zwischen 35 und 37 % - sind wenig geeignet, die Belastung der in einem Lande erwirtschafteten Einkommen mit Steuern und Abgaben wiederzugeben.

Grafik 1: Steuer- und Abgabenquoten 2018 (in Prozent)



¹⁾ Stand 2017

Quelle: OECD (Hrsg.), Revenue Statistics 1960-2018, Paris 2019



Methodische Probleme:

- Im **Einzelabschluss** werden die nationalen Steuern auf das Welteinkommen bezogen.
- Das Welteinkommen umfasst aber auch beispielsweise im Inland steuerfreie Auslandsgewinne.
- Im **Konzernabschluss** werden die weltweiten Steuern auf das Welteinkommen bezogen.
- Die nationale Steuerbelastung ist nicht isolierbar.
- Dies kann ggf. näherungsweise aus entsprechenden Anhangsangaben im Jahresabschluss ermittelt werden. Künftig wird für große Unternehmen das „Country by Country – Reporting“ Veränderungen mit sich bringen.



- Steuern im internationalen Vergleich



1 Grobquantifizierungsmethoden



1 Grobquantifizierungsmethoden



2 Detaillierte Quantifizierungsmethoden



3 Alternative Methoden der Steuerbelastungsmessung

2 Detaillierte Quantifizierungsmethoden



1 Kasuistische Veranlagungssimulation



2 Teilsteuerrechnung



Ermittlung individueller Steuerbelastungen

- Sorgfältige Analyse der konkreten Besteuerungsgegebenheiten
- Die Modellrechnungen arbeiten mit der Annahme, dass die Planungen tatsächlich verwirklicht werden
- Die kasuistische Veranlagungssimulation liefert zuverlässige Werte und unterscheidet sich dadurch von grobquantifizierenden Berechnungen
- Die ökonomische Aussagefähigkeit ist durch die steuerartenbezogenen Aussagen nicht optimal



Veranlagungssimulation am Beispiel der Kapitalgesellschaft



Beispiel*:

Die Autohandel SGE GmbH erzielt vor Berücksichtigung als Betriebsausgabe abziehbaren Steuerarten steuerpflichtige Einkünfte von € 100.000 in 2025.

Der Grundsteuerwert des Betriebsgrundstück beläuft sich auf € 2.000.000.

Die Gemeinde setzte den Hebesatz der Grundsteuer auf 420% und den der Gewerbesteuer auf 400% fest.

Der Körperschaftsteuersatz beträgt 15%, der Solidaritätszuschlagssatz 5,5%.

Freibeträge und -grenzen sowie die Besteuerung auf Ebene des Gesellschafters bleiben unberücksichtigt.

*Quelle: Scheffler: Besteuerung von Unternehmen, Band III: Steuerplanung, 3. Aufl. 2020, S. 8.



Gewinn vor Steuern:

100.000 €





**Berechnung der
nicht ertrags-
bezogenen
Steuern**

Berechnung der
Gewerbsteuer

Berechnung der
verbleibenden
Ertragssteuern

Die Darstellung der Ergebnisse erfolgt anhand der einzelnen Steuerarten.

Veranlagungssimulation am Beispiel der Kapitalgesellschaft



1. Berechnung der nicht ertragsbezogenen Steuern, die unabhängig von anderen ermittelt werden können und die in die Berechnungsgrundlage für weitere Steuerarten eingehen (Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und Grundsteuer)
2. Berechnung der Gewerbesteuer
3. Berechnung der verbleibenden Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Einkommensteuer, SolZ, Kirchensteuer)
4. Zusammenfassung der zu zahlenden Steuern

Die Darstellung der Ergebnisse erfolgt anhand der einzelnen Steuerarten.



Veranlagungssimulation am Beispiel der Kapitalgesellschaft



1. Berechnung der nicht ertragsbezogenen Steuern, die unabhängig von anderen ermittelt werden können und die in die Berechnungsgrundlage für weitere Steuerarten eingehen - Grundsteuer

	Grundsteuerwert (§ 13 Abs. 1 GrStG)	2.000.000 €
x	Steuermesszahl (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 GrStG)	0,034%
=	Steuermessbetrag (§ 13 Abs. 1 i.V.m. § 16 GrStG)	680 €
x	Hebesatz der Gemeinde (§ 25 GrStG)	420,00%
=	Grundsteuer	2.856 €



2. Berechnung der Gewerbesteuer (EZ 2025)

	Gewinn vor Steuern	100.000 €
./.	Grundsteuer	-2.856 €
=	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Satz 1 GewStG)	97.144 €
./.	pauschale Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 S.1 GewStG	2.200 €
=	Gewerbeertrag	94.944 €
x	Steuermesszahl (§ 11 Abs. 2 GewStG)	3,50%
=	Steuermessbetrag (§ 11 Abs. 1 iVm § 14 GewStG)	3.323 €
x	Hebesatz der Gemeinde (§ 16 GewStG)	400,00%
=	Gewerbesteuer	13.292 €



Veranlagungssimulation am Beispiel der Kapitalgesellschaft



3. Berechnung der verbleibenden Ertragsteuern (Körperschaftsteuer/Solz)

	Gewinn vor Steuern	100.000 €
./. Grundsteuer		-2.856 €
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 1 KStG)		97.144 €
x Körperschaftsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG)		15,00%
= Körperschaftsteuer		14.572 €

	festzusetzende Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 SolzG)	14.572 €
x Steuersatz des Solidaritätszuschlags (§ 4 SolzG)		5,50%
= Solidaritätszuschlag		801 €



4. Zusammenfassung der zu zahlenden Steuern

	Grundsteuer	2.856 €
+	Gewerbesteuer	13.292 €
+	Körperschaftsteuer	14.572 €
+	Solidaritätszuschlag	801 €
=	Summe der zu zahlenden Steuern	31.521 €



Die Darstellung der Ergebnisse erfolgt anhand der einzelnen Steuerarten.



Das Für und Wider



Steuerbelastung wird nach Steuerarten ausgewiesen

Hohe Anschaulichkeit

Nichtlineare Tarife, Verlustabzug etc. sind integrierbar.



Keine Aussage über Anteil einer bestimmten betriebswirtschaftlichen Größe an der Gesamtsteuerbelastung

Datenvariation erfordern Neuberechnungen



2 Detaillierte Quantifizierungsmethoden



1 Kasuistische Veranlagungssimulation



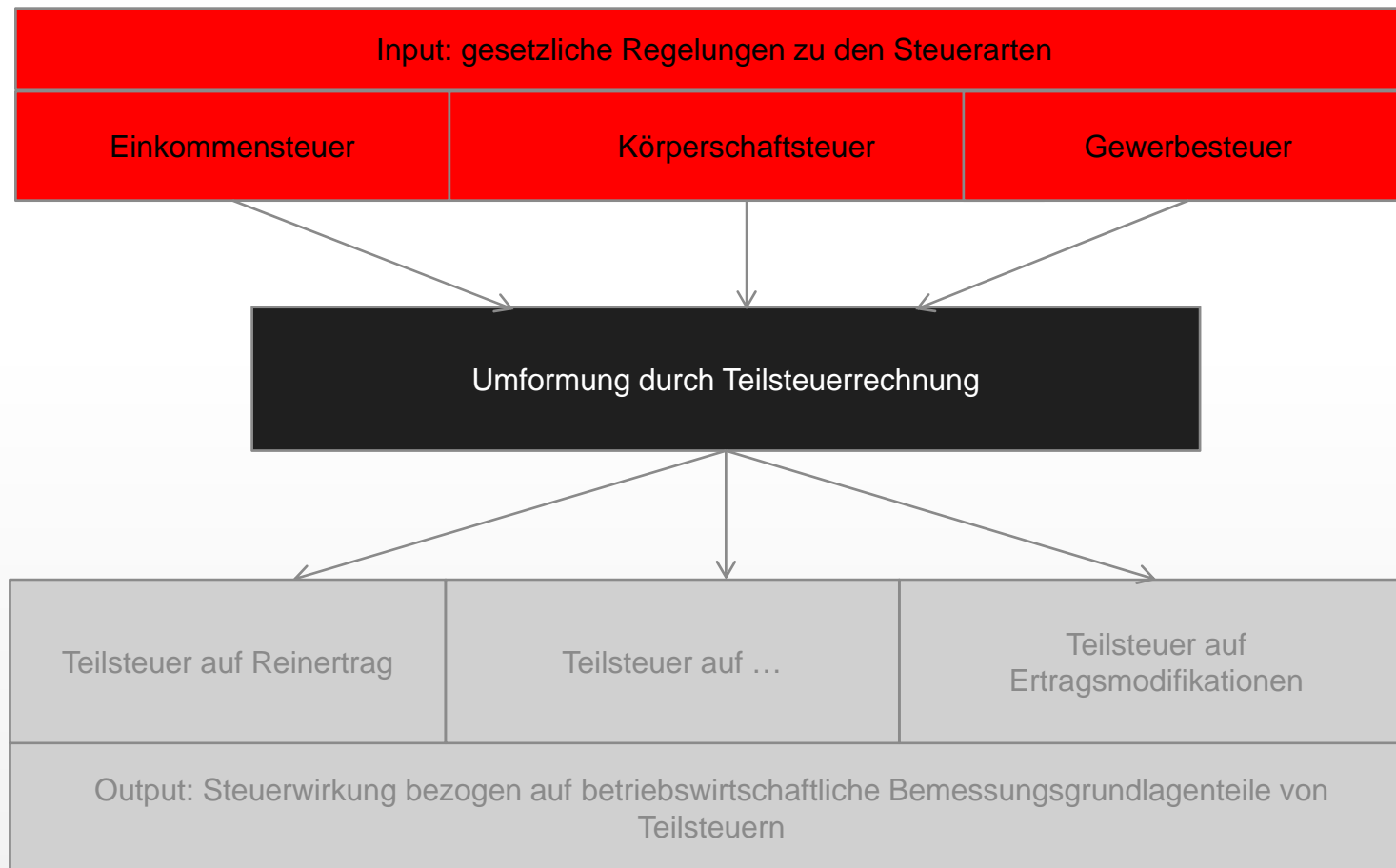
2 Teilsteuerrechnung



Steuerfaktoren

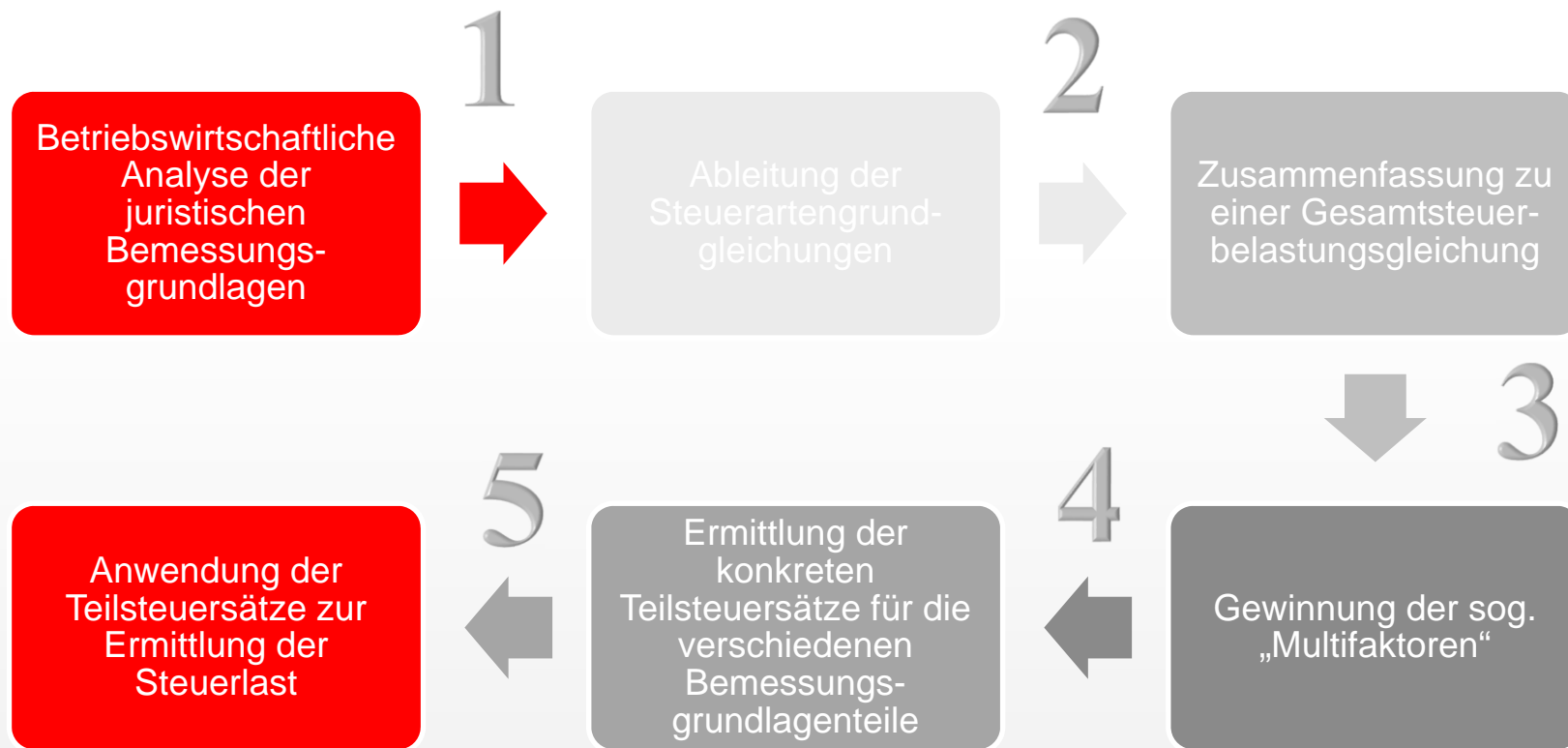
- Für betriebswirtschaftliche Entscheidungs- bzw. Planungsgrößen werden zugehörige Steuerwirkungen bzw. -faktoren abgeleitet.
- Der Umweg über die Steuerarten wird überflüssig.
- Darstellung bei Rose, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., 1992, S. 38 – 43.
- In der Praxis konnte sich die Teilsteuerrechnung (TSR) besonders für den steuerlichen Rechtsformvergleich durchsetzen.
- Weitere interessante Anwendung zum Beispiel: Zur Belastungswirkungen von vGA vgl. Bareis, DStR 2009, S. 600 – 604.

Teilsteuerrechnung am Beispiel der Kapitalgesellschaft





5 Schritte der Teilsteuerrechnung nach Rose:



Teilsteuerrechnung am Beispiel der Kapitalgesellschaft

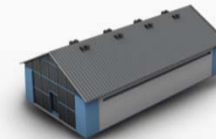


1. Betriebswirtschaftliche Analyse der juristischen Bemessungsgrundlage, um festzustellen, welche betriebswirtschaftlichen Größen darin enthalten sind. Dazu erfolgt eine Zerlegung der BMG in betriebswirtschaftliche Teilgrößen wie z.B. Einheitswert des Betriebsgrundstücks, Gewinn vor Steuern.

G = Gewinn des Unternehmens vor Steuern



GrStW = steuerlicher Wert der Betriebsgrundstücke



Teilsteuerrechnung am Beispiel der Kapitalgesellschaft

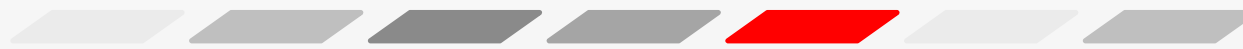


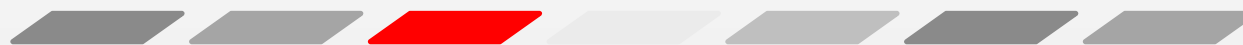
2.1 Aufstellung einer Grundgleichung für jede Steuerart. In den Grundgleichungen werden die gesetzlichen BMG durch die im vorherigen Schritt gewonnenen Bemessungsgrundlageanteile ausgedrückt.

A row of seven slanted rectangular bars in various shades of gray and red, used as a decorative element above the first equation.
$$GrSt = s^{GrSt} \cdot GrStW$$

A row of seven slanted rectangular bars in various shades of gray and red, used as a decorative element above the second equation.
$$GewSt = s^G \cdot (G - GrSt - 0,11\% \cdot GrStW)$$

A row of seven slanted rectangular bars in various shades of gray and red, used as a decorative element above the third equation.
$$KSt = s^K \cdot (G - GrSt)$$


A row of seven slanted rectangular bars in various shades of gray and red, used as a decorative element above the fourth equation.
$$SolZ = s^{SolZ} \cdot KSt$$




Teilsteuerrechnung am Beispiel der Kapitalgesellschaft




2.2 Aufstellung einer Grundgleichung für jede Steuerart. In den Grundgleichungen werden die gesetzlichen BMG durch die im vorherigen Schritt gewonnenen Bemessungsgrundlagenteile ausgedrückt.




$$GrSt = s^{GrSt} \cdot GrStW$$



$$GewSt = s^G \cdot (G - s^{GrSt} \cdot GrStW - 0,11\% \cdot GrStW)$$



$$KSt = s^K \cdot (G - s^{GrSt} \cdot GrStW)$$

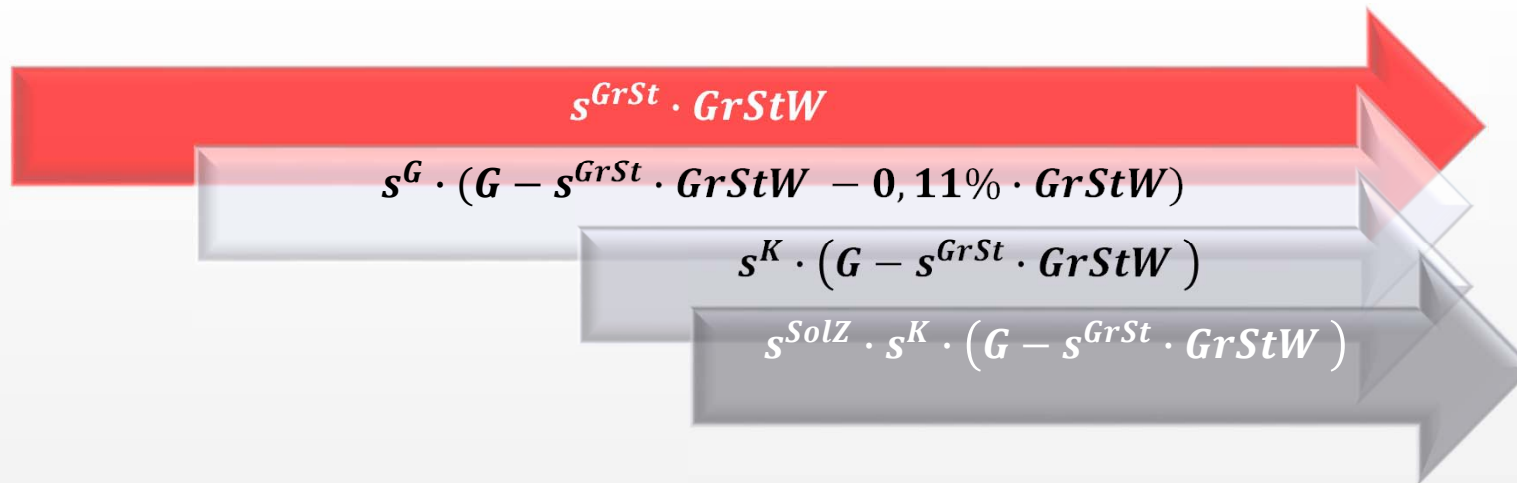


$$SolZ = s^{SolZ} \cdot s^K \cdot (G - s^{GrSt} \cdot GrStW)$$

Teilsteuerrechnung am Beispiel der Kapitalgesellschaft



3. Zusammenfassung der Grundgleichungen zu einer Gesamtbelastungsgleichung



Teilsteuerrechnung am Beispiel der Kapitalgesellschaft



4.1 Ordnung der Gesamtbelastungsgleichung nach den Bemessungsgrundlagenteilen.

Aus den Summen, Differenzen und Produkten der einzelnen Steuersätze sind die Teilsteuersätze zu berechnen.

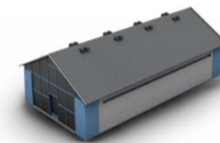
Teilsteuersatz 1 - G

- $s^G + s^K + s^{SolZ} \cdot s^K$



Teilsteuersatz 2 - GrStW

- $s^{GrSt} - s^G \cdot s^{GrSt} - s^G \cdot 0,11\% - s^K \cdot s^{GrSt} - s^{SolZ} \cdot s^K \cdot s^{GrSt}$



Teilsteuerrechnung am Beispiel der Kapitalgesellschaft



4.2 Die Teilsteuersätze sind unter Rückgriff auf die Einzelsteuersätze zu ermitteln

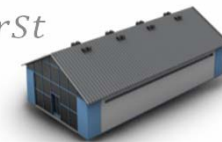
Teilsteuersatz 1 - G

- $s^G + s^K + s^{SolZ} \cdot s^K$
- $14\% + 15\% + 0,825\% = 29,825\%$



Teilsteuersatz 2 - GrStW

- $s^{GrSt} - s^G \cdot s^{GrSt} - s^G \cdot 0,11\% - s^K \cdot s^{GrSt} - s^{SolZ} \cdot s^K \cdot s^{GrSt}$
- $0,08481\%$



Teilsteuerrechnung am Beispiel der Kapitalgesellschaft

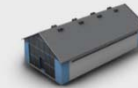


5. Multiplikation der Bemessungsgrundlagenteile mit den Teilsteuersätzen

$$G: t_1 \cdot 100.000 \text{ €} = 29,825\% \cdot 100.000 \text{ €} = 29.825 \text{ €}$$



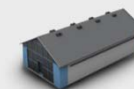
$$\text{GrSW: } t_2 \cdot 2.000.000 \text{ €} = 0,08481\% \cdot 2.000.000 \text{ €} = 1.696 \text{ €}$$



6. Addition der so errechneten „Teilsteuern“ zu einer Gesamtbelastung



$$29.825 \text{ €} + 1.696 \text{ €} = 31.521 \text{ €}$$





Das Für und Wider



Effektivbelastung für jede
Bemessungsgrundlage
erkennbar

Ermöglicht
Variationsrechnungen

Fördert das Verständnis über
die Zusammenhänge
zwischen einzelnen
Steuerarten



Keine Aussage über
Steuerarten, aus denen die
Effektivbelastung resultiert

Modifikationen notwendig, um
steuerrechtliche
Bemessungsgrundlagen in
betriebswirtschaftliche Größen
zu überführen



Nichtlineare Tarife,
Verlustabzug nicht integrierbar

1 Grobquantifizierungsmethoden



1 Grobquantifizierungsmethoden



2 Detaillierte Quantifizierungsmethoden



3 Alternative Methoden der Steuerbelastungsmessung

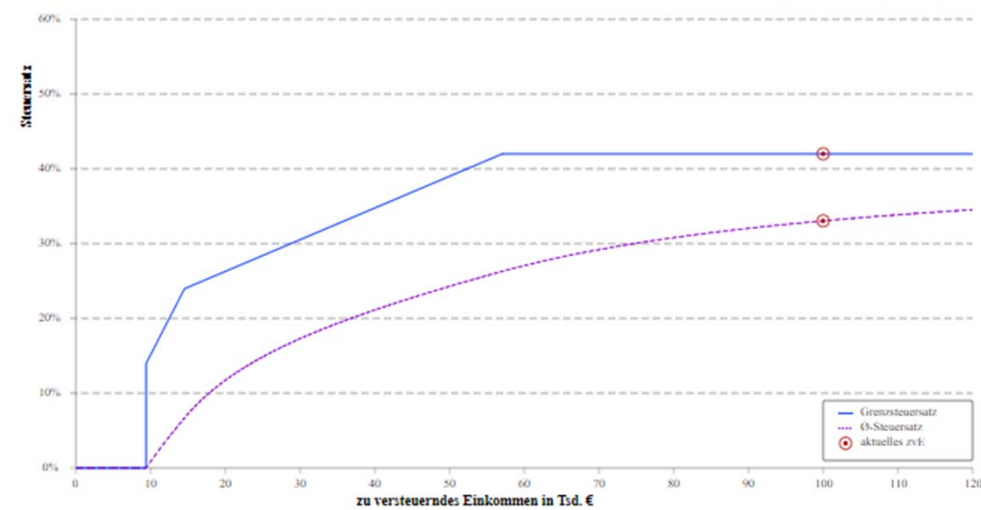


Steuertarif nach § 32a EStG – Tarifliche Steuersätze

Formel nach §32a EStG

Alternative	zu versteuerndes Einkommen	Formeln
a)	bis 9.408 Euro	$ESt = 0$
b)	von 9.409 Euro bis 14.532 Euro	$ESt = (972,87 * y + 1.400) * y$ $y = (zvE - 9.408) / 10.000$
c)	von 14.533 Euro bis 57.051 Euro	$ESt = (212,02 * z + 2.397) * z + 972,79$ $z = (zvE - 14.532) / 10.000$
d)	von 57.052 Euro bis 270.500 Euro	$ESt = 0,42 * zvE - 8.963,74$
e)	ab 270.501 Euro	$ESt = 0,45 * zvE - 17.078,74$

Grenz- und durchschnittlicher Steuersatz auf der Grundlage der eingegebenen Daten (alleinstehend):



Durchschnittssteuersatz



Steuertarif nach § 32a EStG - Durchschnittssteuersatz

- Ableitung der ESt - Durchschnittssteuersatz - Funktion
- Interpretation
- Bedeutung

Sabine Schwarz



zu versteuerndes Einkommen von 100.000 €

→ 33.036 €

Wie hoch ist der Durchschnittssteuersatz von Sabine Schwarz?

33,04%

Wie verändert sich die Steuerbelastung, wenn sich das zvE um 10.000 € erhöht?

33.036 € + 4.200 € = 37.236 €



Steuertarif nach § 32a EStG - Grenzsteuersatz

- Ableitung der ESt - Grenzsteuersatz - Funktion
- Interpretation
- Bedeutung

Sabine Schwarz



zu versteuerndes Einkommen von 100.000 €

Wie verändert sich die Steuerbelastung, wenn sich das zvE um 10.000 € erhöht?

Wie hoch ist der Grenzsteuersatz von Sabine Schwarz?

$$ES'(\text{zvE}) = 42\%$$



Steuertarif nach § 32a EStG - Grenzsteuersatz

- Ableitung der ESt – Grenzsteuersatz - Funktion
- Interpretation
- Bedeutung



Gabriel Weiß

zu versteuerndes Einkommen von 50.000 €

$$ESt(50.000) = 12.141 \text{ €} ; 24,28\% ; 39,00\%$$

Wie verändert sich die Steuerbelastung, wenn sich das zvE um 10.000 € erhöht?

$$ESt(60.000) = 16.236 \text{ €} ; 27,06\% ; 42\%$$

Wie hoch ist der Grenzsteuersatz von Gabriel Weiß?

Grenzsteuersatz



Steuertarif nach § 32a EStG - Differenzsteuersatz

- Interpretation
- Bedeutung

$$\frac{\text{ESt}(\text{zvE}_2) - \text{ESt}(\text{zvE}_1)}{\text{zvE}_2 - \text{zvE}_1}$$



Gabriel Weiß

zu versteuerndes Einkommen von 50.000 €

Wie verändert sich die Steuerbelastung, wenn sich das zvE um 10.000 € erhöht?

Wie hoch ist der Differenzsteuersatz von Gabriel Weiß?

$$\frac{16.236 - 12.141}{60.000 - 50.000} = \frac{4.095}{10.000} = 40,95\%$$

Besonderheiten beim Einbezug der Kirchensteuer



Spezialproblem: Kombination von ESt und KiSt

- Mustergültige Modelldarstellung bei Rose, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 46 – 47; Scheffler, Besteuerung von Unternehmen III, S. 16

- Formel: $s^{\text{eff}} = \frac{s^{\text{est}} (1 + s^{\text{kist}})}{1 + s^{\text{est}} \cdot s^{\text{kist}}} = \frac{0,4905}{1,0405} = 47,14\%$

- KiSt wird im Folgenden vernachlässigt

Bsp. $s^{\text{E}} = 45\%$, $s^{\text{KiSt}} = 9\%$

\Rightarrow Mehrbelastung $= \frac{47,14\%}{2,14\%} - 45,00\%$



Aufgabe 1: Steuersätze



Aufgabe 01: Steuersätze



A erzielt als Angestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die 17.500 € Lohnsteuer abgeführt wurden. Da er Werbungskosten und Sonderausgaben geltend machen möchte, beantragt er eine Veranlagung zur Einkommensteuer. Es ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 50.000 €

1. Ermitteln Sie die Höhe der Einkommensteuererstattung, mit der A rechnen kann!

$$1. \quad \begin{array}{r} 17.500 \\ 12.141 \\ \hline 5.359 \\ \hline \hline \end{array} \Rightarrow \text{CESt}(50') = 12.141$$

Aufgabe 01: Steuersätze



A erzielt als Angestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die 17.500 € Lohnsteuer abgeführt wurden. Da er Werbungskosten und Sonderausgaben geltend machen möchte, beantragt er eine Veranlagung zur Einkommensteuer. Es ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 50.000 €

2. Wie hoch ist der Grenzsteuersatz von A? Interpretieren Sie kurz Ihr Ergebnis!

$$EST'(X) \Rightarrow 39\%$$

3. Wie verändert sich jeweils der Grenzsteuersatz (c. p.), wenn der Ausgangsfall wie folgt modifiziert wird?

➤ Das Finanzamt erkennt einen Teil der von A geltend gemachten Werbungskosten nicht an.

$ZVE \uparrow \Rightarrow \text{Grenzsteuersatz} \uparrow$

➤ A hat sich auf seiner LSt-Karte einen Freibetrag eintragen lassen; es wurden daher lediglich 10.000 € Lohnsteuer abgeführt.

ZVE unverändert
 \hookrightarrow Grenzsteuersatz
unverändert

Aufgabe 01: Steuersätze



A erzielt als Angestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die 17.500 € Lohnsteuer abgeführt wurden. Da er Werbungskosten und Sonderausgaben geltend machen möchte, beantragt er eine Veranlagung zur Einkommensteuer. Es ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 50.000 €

4. Wie hoch ist der Durchschnittssteuersatz von A? Interpretieren Sie kurz Ihr Ergebnis!

29,28%

5. Angenommen Herr A erzielt zusätzliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 10.000 €. Wie hoch ist die Steuerbelastung auf das zusätzliche Einkommen?

⇒ Mehrsteuer 4.095 €
Mehreinkommen 10.000 €

⇒ Differenzsteuersatz 40,95%

Die Steuerlast der Unternehmen



1 Die gewerbliche Personenunternehmung



2 Die Kapitalgesellschaft und ihre Anteilseigner



3 Rechtsformwahl als bwl. Entscheidungsproblem

1 Kombinierte Steuerfaktoren



1 Kombinierte Steuerfaktoren



2 Teilsteuerrechnung



3 Veranlagungssimulation

Die gewerbliche Personenunternehmung - Interdependenzen




Die Belastung durch die Gewerbesteuer soll bei Personenunternehmen durch eine **Steuerermäßigung** bei der Einkommensteuer reduziert werden.

Die Steuerermäßigung soll der Tatsache Rechnung tragen, dass andere (nicht gewerbliche) Einkünfte keiner zusätzlichen Besteuerung unterliegen. Kapitalgesellschaften erhalten (wegen der niedrigeren Körperschaftsteuer) die Steuerermäßigung nicht.

Ermäßigung nach § 35 EStG



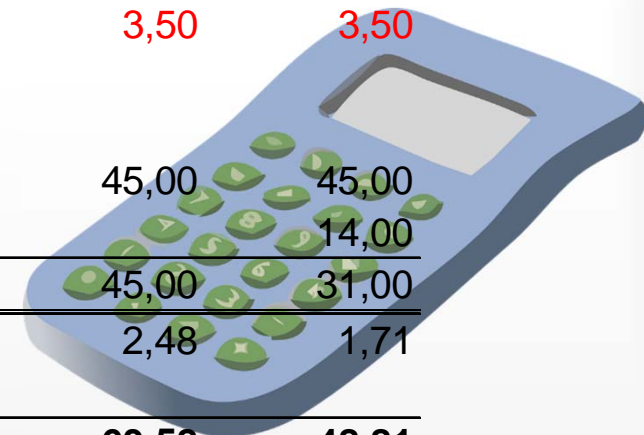
	Hebesatz	460%	460%
	Gewerblicher Gewinn vor Steuern	100,00	100,00
./. Gewerbesteuer		16,10	16,10
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb		100,00	100,00

Gewerbesteuerermessbetrag (3,5%)

3,50

3,50

	tarifliche ESt (vereinfachend 45%)	45,00	45,00
./. Ermäßigung § 35 EStG: 4,0 x 3,5			14,00
= festzusetzende ESt		45,00	31,00
Solidaritätszuschlag 5,5%		2,48	1,71
Steuerlast (Gew St, ESt, Solz)		63,58	48,81



kumulierter Steuersatz, § 35 EStG

63,5750%

48,8050%

Spitzensteuersatz inklusive Solz

47,4750%

47,4750%

Abweichung

16,1000%

1,3300%

Ermäßigung nach § 35 EStG

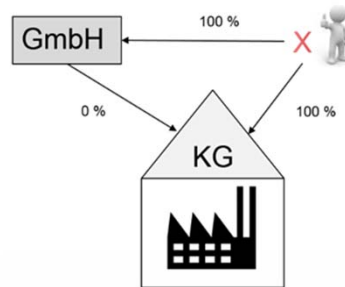


	Hebesatz	380%	400%	422%	460%
Gewerblicher Gewinn vor Steuern		100,00	100,00	100,00	100,00
./. Gewerbesteuer		13,30	14,00	14,77	16,10
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb		100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbesteuermessbetrag (3,5%)		3,50	3,50	3,50	3,50
tarifliche ESt (vereinfachend 45%)		45,00	45,00	45,00	45,00
./. Ermäßigung § 35 EStG: 4,0 x 3,5		13,30	14,00	14,00	14,00
= festzusetzende ESt		31,70	31,00	31,00	31,00
Solidaritätzuschlag 5,5%		1,74	1,71	1,71	1,71
Steuerlast (GewSt, ESt, Solz)		46,74	46,71	47,48	48,81
kumulierter Steuersatz, § 35 EStG		46,7435%	46,7050%	47,4750%	48,8050%
Spitzensteuersatz inklusive Solz		47,4750%	47,4750%	47,4750%	47,4750%
Abweichung		-0,7315%	-0,7700%	0,0000%	1,3300%

Ermittlung des kombinierten Steuerfaktors



Entwickeln Sie den kombinierten Steuerfaktor von gewerblichen Personenunternehmen bei Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags.



Gesellschaftsebene	Annahmen: Reichensteuersatz und Hebesatz von 400 %	
Gewinn vor Steuern (G)	100.000 €	G
Gewerbsteuer 14 %	- 14.000 €	- G x s ^G
Tarifliche Einkommensteuer	- 45.000 €	- G x s ^E
Ermäßigung nach § 35 EStG	+14.000 €	+ G x (Min (M x H, M x 4))
Solidaritätszuschlag	- 1.705 €	- G x (s ^E - (Min (M x H, M x 4))) x s ^{Solz}
Gewinn nach Steuern	53.295 €	G x (1- s^G - s^E x (1+ s^{Solz})) + (Min (M x H, M x 4) x (1+ s^{Solz}))

*) Freibetrag nach § 11 Abs. 1 GewStG wird vereinfachungsbedingt nicht berücksichtigt.

Analyse der Steuerbelastung anhand des kombinierten Steuerfaktors



Problembereiche des § 35 EStG



- Steuerermäßigung ist neben der Beschränkung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG) auch auf die tatsächliche ESt, soweit diese anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt, beschränkt (§ 35 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Ermäßigungsüberhänge werden somit nicht erstattet (anders bei der Anrechnung, z.B. LSt, KapESt).

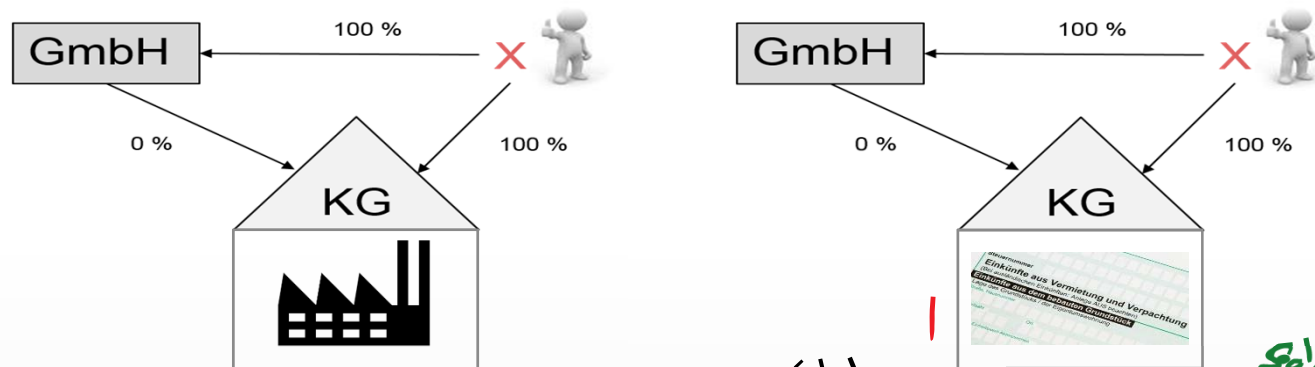
⇒ § 35 EStG verfehlt seine Entlastungswirkung bei

- a) **unterproportional geringen gewerblichen Einkünften** oder
 - b) **unterproportional geringer tariflicher Einkommensteuer**
- Bei **Mitunternehmerschaften** sind der anteilige Gewerbesteuermessbetrag sowie die anteilige tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer gemäß § 35 Abs. 2 EStG nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel – somit nicht nach den anteiligen Einkünften aus Gewerbebetrieb – auf die MitU aufzuteilen und gesondert festzustellen.

Die gewerbliche Personenunternehmung



Ermitteln Sie den Hebesatz, für den die Steuerbelastung von gewerblichen und nicht gewerblichen Einkünften gleich ist:



$$S^G + S^E (1 + S^{SolZ}) - \mu \cdot \min(\mu \cdot H, \mu \cdot Y) (1 + S^{SolZ}) = S^E (1 + S^{SolZ})$$

$$S^G - \mu \cdot \min(\mu \cdot H, \mu \cdot Y) (1 + S^{SolZ}) = 0$$

$$S^G = \mu \cdot \min(\mu \cdot H, \mu \cdot Y) (1 + S^{SolZ})$$

$$\mu \cdot H = \mu \cdot Y \cdot (1 + S^{SolZ})$$

$$H = Y \cdot (1 + S^{SolZ}) \Rightarrow H = 422\%$$

2 Teilsteuerrechnung



1 Kombinierte Steuerfaktoren



2 Teilsteuerrechnung

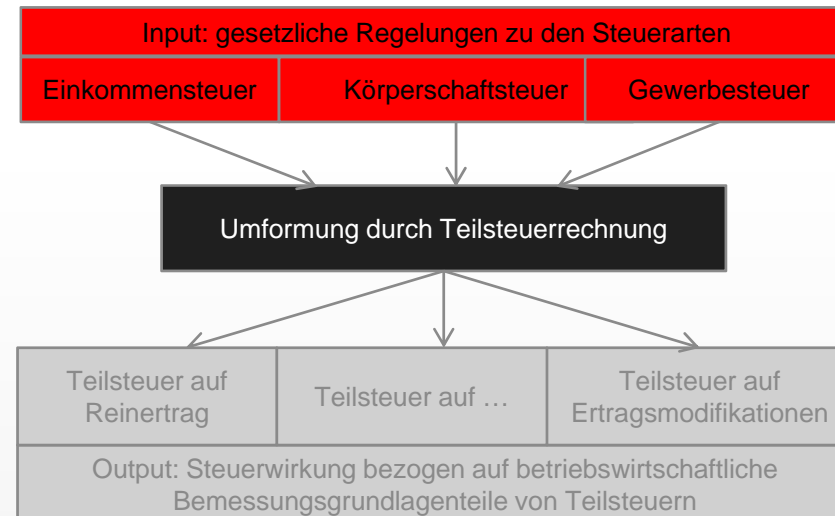


3 Veranlagungssimulation



Teilsteuerrechnung

1. Betriebswirtschaftliche Analyse der juristischen Bemessungsgrundlage, um festzustellen, welche betriebswirtschaftlichen Größen darin enthalten sind. Dazu erfolgt eine Zerlegung der BMG in betriebswirtschaftliche Teilgrößen wie z.B. Einheitswert des Betriebsgrundstücks, Gewinn vor Steuern.
2. Aufstellung einer Grundgleichung für jede Steuerart. In den Grundgleichungen werden die gesetzlichen BMG durch die im vorherigen Schritt gewonnenen Bemessungsgrundlagenteile ausgedrückt.
3. Zusammenfassung der Grundgleichungen zu einer Gesamtbelastungsgleichung.
4. Ordnung der Gesamtbelastungsgleichung nach den Bemessungsgrundlagenteilen. Aus den Summen, Differenzen und Produkten der einzelnen Steuersätze sind die Teilsteuersätze zu berechnen.
5. Multiplikation der Bemessungsgrundlagenteile mit den Teilsteuersätzen.
6. Addition der so errechneten „Teilsteuern“ zu einer Gesamtbelastung





Umorientierung der Betrachtung: weg von Steuerarten und hin zu Teilsteuern

- Zerlegung der juristischen Bemessungsgrundlagen
- Basisgrößen: R(einertrag), L(eistung), A(usschüttung)
- Modifikationen: M^{est} , M^{kst} , M^{gewst}
- Freibeträge: F^{est} , F^{gewst}
-

Vom Steuerfaktor zur Teilsteuerverrechnung



Steuerfaktor bei Personenunternehmen:

$$S^G \cdot G + S^E (1 + S^{Solz}) - \text{Min}(M.H, M.4) (1 + S^{Solz})$$

Erweiterung um Bemessungsgrundlageneffekte

$$\begin{aligned}
 & S^E (1 + S^{Solz}) \times (R + M^{EST} - F^{EST}) \\
 & + S^G \times (R + M^{EST} + M^{GewSt} - F^{GewSt}) \\
 & + S^{35} (1 + S^{Solz}) \times (R + M^{EST} + M^{GewSt} - F^{GewSt})
 \end{aligned}$$

Vom Steuerfaktor zur Teilsteuerrechnung



Erweiterung um Bemessungsgrundlageneffekte:

Gesamtsteuergleichung:



Personenunternehmen

BMG-Teile	Multifaktoren
R, M^{est}	$S^G + S^E (1 + s^{Solz}) - \mu \cdot \min(\mu \cdot H, \mu \cdot U) \cdot (1 + s^{Solz})$
M^{gewst}	$\mu \cdot H - \mu \cdot \min(\mu \cdot H, \mu \cdot U) \cdot (1 + s^{Solz})$
F^{gewst}	$-\mu \cdot H + \mu \cdot \min(\mu \cdot H, \mu \cdot U) \cdot (1 + s^{Solz})$
F^{est}	$-S^E (1 + s^{Solz})$

$$S^G = \mu \cdot H$$



Personenunternehmen

$$H = 400\% ; S^E = 42\%$$

BMG-Teile	Ohne Solz	Mit Solz
R	42 %	43,54 %
M ^{GewSt}	0 %	- 0,77 %
M ^{ESt}	42 %	43,54 %
F ^{GewSt}	0 %	+ 0,77 %
F ^{ESt}	- 42 %	- 44,31 %
Gesamtsteuerlast		

3 Veranlagungssimulation



1 Kombinierte Steuerfaktoren



2 Teilsteuerrechnung



3 Veranlagungssimulation

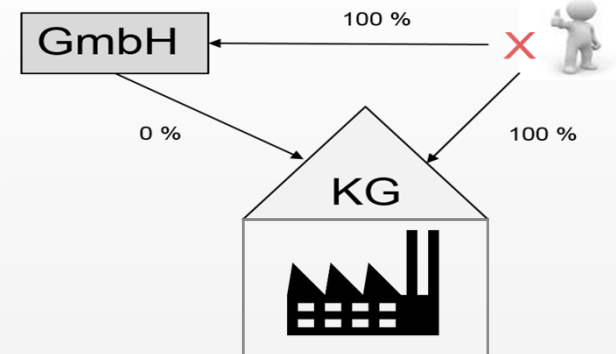


Fallstudie zum Vergleich von Kasuistischer Veranlagungssimulation und Teilsteuerverrechnung

Sachverhalt:

- Mitunternehmer X (l. ledig) plant eine Investition
- Gewinn vor Steuern p.a. 200.000 € **R**
- Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (ohne GewSt): 50.000 € **M ESt**
- Hinzurechnungen (§ 8 GewStG): 125.000 €
- Kürzungen (§ 9 GewStG): 25.000 €

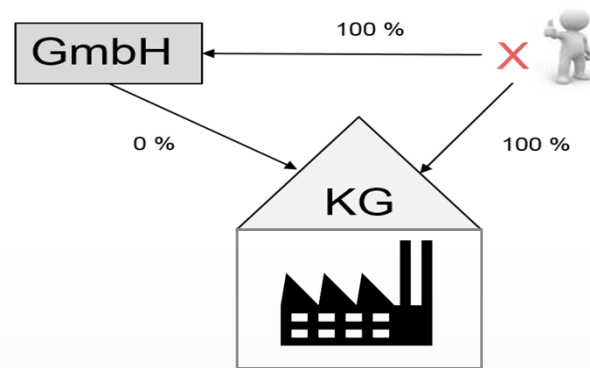
$$M^{GewSt} = 100.000$$



Wie hoch ist die Gesamtsteuerbelastung (ESt, Soli, GewSt)?



Fallstudie zum Vergleich von Kasuistischer Veranlagungssimulation und Teilsteuerverrechnung



Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 250.000 €

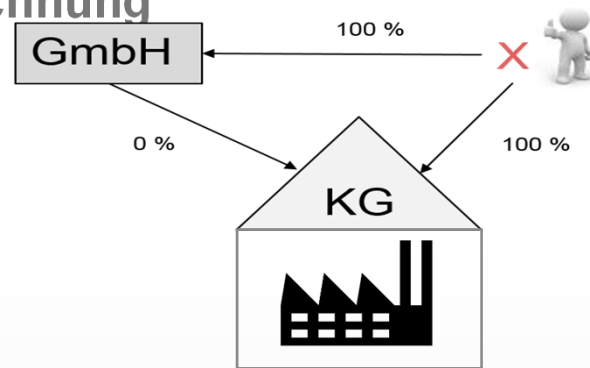
Gewerbeertrag: 325.500 €

Gewerbesteuer: 45.570 €

Veranlagungssimulation



Fallstudie zum Vergleich von Kasuistischer Veranlagungssimulation und Teilsteuerrechnung



JK (ESt)
⇒ 250.000 €

Tarifliche Einkommensteuer:
 ./ Ermäßigung nach § 35 EStG:
 = Einkommensteuerlast:

96.036,26
1.45.570,00

50.466,26

Solidaritätszuschlag:

2.775,64

Gesamtsteuerlast:

98.811,90

GruSt
ESt
SolZ

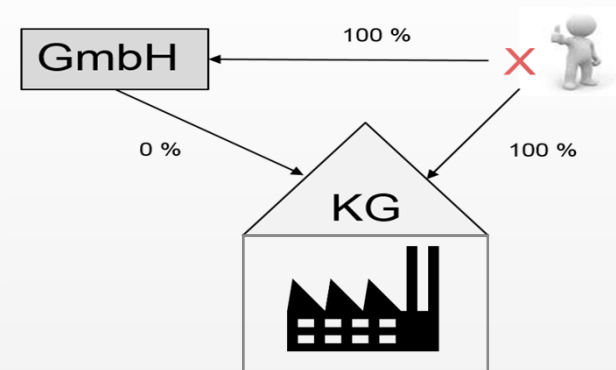
Und jetzt noch einmal mit der Teilsteuerverrechnung



Fallstudie zum Vergleich von Kasuistischer Veranlagungssimulation und Teilsteuerverrechnung

Sachverhalt:

- Mitunternehmer X (l. ledig) plant eine Investition
- Gewinn vor Steuern p.a. 200.000 €
- Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (ohne GewSt): 50.000 €
- Hinzurechnungen (§ 8 GewStG): 125.000 €
- Kürzungen (§ 9 GewStG): 25.000 €



Wie hoch ist die Gesamtsteuerbelastung (ESt, Soli, GewSt)?

Und jetzt noch einmal mit der Teilsteuerrechnung



Personenunternehmen

	BMG-Teile	Teilsteuersätze	Teilsteuern
R	200.000	43,54 %	87.080,00
M ^{GewSt}	100.000	- 0,77 %	- 770,00
M ^{ESt}	50.000	43,54 %	21.770,00
F ^{GewSt}	24.500	0,77 %	188,65
F ^{ESt}	21.342,24	- 44,31 %	- 9.456,75
Gesamtsteuerlast			98.811,90 €

Fragen zur Teilsteuerverrechnung bei Personenunternehmen



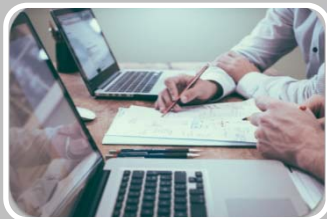
Die Steuerlast der Unternehmen



1 Die gewerbliche Personenunternehmung



2 Die Kapitalgesellschaft und ihre Anteilseigner



3 Rechtsformwahl als bwl. Entscheidungsproblem

1 Kombinierte Steuerfaktoren



1 Kombinierte Steuerfaktoren



2 Teilsteuerrechnung

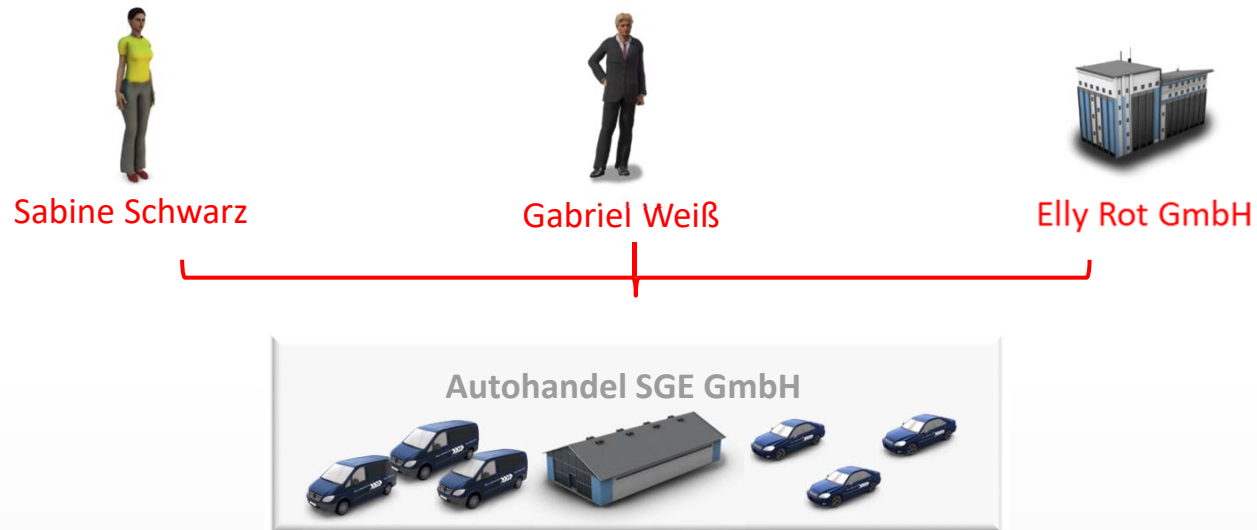


3 Veranlagungssimulation

Interdependenzen der Steuerarten



Gesellschafter, zu gleichen Teilen beteiligt



Gesellschaftsebene

Gewinn vor Steuern (G)	100.000 €	G
Gewerbesteuer 14 %	- 14.000 €	- $G \times s^G$
Körperschaftsteuer 15 %	- 15.000 €	- $G \times s^K$
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 825 €	- $G \times s^K \times s^{\text{Solz}}$
Gewinn nach Steuern	70.175 €	$G \times (1 - s^G - s^K \times (1 + s^{\text{Solz}}))$



Die Kapitalgesellschaft und ihre Anteilseigner



Gesellschaftsebene	
Gewinn vor Steuern (R)	100.000 €
Gewerbesteuer 14 %	- 14.000 €
Körperschaftsteuer 15 %	- 15.000 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 825 €
Gewinn nach Steuern	70.175 €

Anteilseignerebene	
Ausschüttungsbetrag	70.175,00 €
Einkommensteuer	?
Solidaritätszuschlag	
Gewinn nach Steuern	
Steuerlast	



Besteuerung der Anteiligner



Wer ist Gesellschafter?

Kapitalgesellschaft
(immer Betriebsvermögen)

Natürliche Person
im Betriebsvermögen 

Natürliche Person
im Privatvermögen

Wie hoch ist die Beteiligung?

10 % und mehr
für KSt

kleiner 10%
für KSt

Keine sonstigen
Voraussetzungen

Grundsatz

95 %
Freistellung

volle
Steuerpflicht

Teileinkünfteverfahren

Abgeltungssteuer

Ausschüttungsbelastung - Abgeltungssteuer

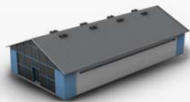


Sabine Schwarz

Div.



Autohandel
SGE GmbH



$$G \cdot (1 - S^E - S^A (1 + S^{SolZ})) = G (1 - S^{ER})$$

Anteilseignerebene

Ausschüttungsbetrag	70.175,00 €	
Einkommensteuer 25 %	- 17.543,75 €	S^A
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 964,90 €	$S^A \cdot S^{SolZ}$
Gewinn nach Steuern	51.666,35 €	
Steuerlast	48,33 %	

$$G \cdot (1 - S^{ER}) \cdot S^A \cdot (1 + S^{SolZ})$$

$$\Rightarrow G \cdot (1 - S^{ER}) \cdot (1 - S^A (1 + S^{SolZ}))$$

Ausschüttungsbelastung - Teileinkünfteverfahren

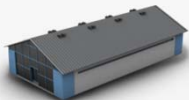


Gabriel Weiß

Div.



Autohandel
SGE GmbH



Anteilseignerebene	
Ausschüttungsbetrag	70.175,00 €
Einkommensteuer 27 %	- 18.947,25 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 1.042,10 €
Gewinn nach Steuern	50.185,65 €
Steuerlast	49,81 %

$0,6 \cdot S^E$
 $0,6 \cdot S^E \cdot S^{ZL}$

$$\hookrightarrow G(1 - S^{EZ}) \cdot (1 - 0,6 \cdot S^E \cdot (1 + S^{ZL}))$$

Besteuerung der Anteilseigner - § 8b KStG

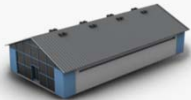


Elly Rot GmbH

Div.



Autohandel
SGE GmbH



Anteilseignerebene	
Ausschüttungsbetrag	70.175,00 €
Körperschaftsteuer	- 526,31 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 28,95 €
Gewerbsteuer	- 491,22 €
Gewinn nach Steuern	69.128,52 €
Steuerlast	30,87 %

Handwritten notes in the table:
 - Next to Körperschaftsteuer: S^K
 - Next to Solidaritätszuschlag: $S^K \cdot S^{Salz}$
 - Next to Gewerbesteuer: S^G
 - To the right of the first three rows: $0,05$
 - To the right of the second row: $0,05$
 - To the right of the third row: $0,05$

$$G(1 - S^{EK}) \cdot (1 - 0,05 S^K \cdot (1 + S^{Salz}) - 0,05 S^G)$$

Die Kapitalgesellschaft und ihre Anteilseigner



Steuerfaktor bei Gewinnthesaurierung

$$S^{ER} = S^G + S^Z (1 + S^{SdZ})$$

Steuerfaktor bei Ausschüttungsbelastung

Anteilseignerebene

Abgeltungssteuer

$$S^G + S^Z (1 + S^{SdZ}) + (1 - S^{ER}) \cdot S^A \cdot (1 + S^{SdZ})$$

Teileinkünfteverfahren

$$S^G + S^Z (1 + S^{SdZ}) + (1 - S^{ER}) \cdot 0,16 \cdot S^E (1 + S^{SdZ})$$

§ 8b Abs. 1, 5 KSt

$$S^G + S^Z (1 + S^{SdZ}) + (1 - S^{ER}) \cdot 0,105 \cdot S^{ER}$$

Analyse der Steuerbelastung anhand des kombinierten Steuerfaktors



2 Teilsteuerrechnung



1 Kombinierte Steuerfaktoren



2 Teilsteuerrechnung

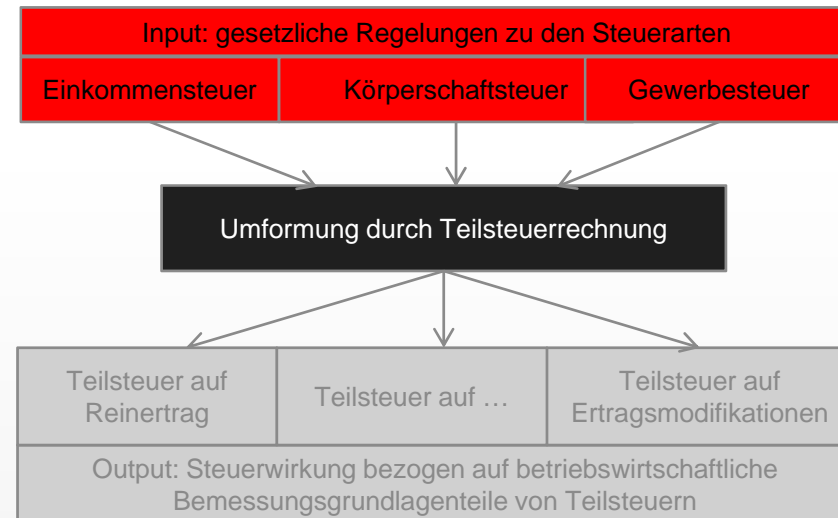


3 Veranlagungssimulation



Teilsteuerrechnung

1. Betriebswirtschaftliche Analyse der juristischen Bemessungsgrundlage, um festzustellen, welche betriebswirtschaftlichen Größen darin enthalten sind. Dazu erfolgt eine Zerlegung der BMG in betriebswirtschaftliche Teilgrößen wie z.B. Einheitswert des Betriebsgrundstücks, Gewinn vor Steuern.
2. Aufstellung einer Grundgleichung für jede Steuerart. In den Grundgleichungen werden die gesetzlichen BMG durch die im vorherigen Schritt gewonnenen Bemessungsgrundlagenteile ausgedrückt.
3. Zusammenfassung der Grundgleichungen zu einer Gesamtbelastungsgleichung.
4. Ordnung der Gesamtbelastungsgleichung nach den Bemessungsgrundlagenteilen. Aus den Summen, Differenzen und Produkten der einzelnen Steuersätze sind die Teilsteuersätze zu berechnen.
5. Multiplikation der Bemessungsgrundlagenteile mit den Teilsteuersätzen.
6. Addition der so errechneten „Teilsteuern“ zu einer Gesamtbelastung





Umorientierung der Betrachtung: weg von Steuerarten und hin zu Teilsteuern

- Zerlegung der juristischen Bemessungsgrundlagen
- Basisgrößen: R(einertrag), L(eistung), A(usschüttung)
- Modifikationen: M^{est} , M^{kst} , M^{gewst}
- Freibeträge: F^{est} , F^{SPB}
-

Vom Steuerfaktor zur Teilsteuerrechnung



Steuerfaktor bei Kapitalgesellschaften und Anteilseigner (Abgeltungssteuer):

$$S^G + S^Z (1 + S^{solz}) + (1 - S^G - S^Z (1 + S^{solz})) \cdot S^A (1 + S^{solz})$$

Erweiterung um Bemessungsgrundlageneffekte

$$S^Z (1 + S^{solz}) \times [Q - L + \mu^{EST} + \mu^{KSt}]$$

$$S^G \times [Q - L + \mu^{EST} + \mu^{KSt} + \mu^{GewSt}]$$

$$S^A (1 + S^{solz}) \times [A - \bar{T}^{SPD}]$$

$$S^E (1 + S^{solz}) \times [L - \bar{T}^{EST}]$$

Neu!

Vom Steuerfaktor zur Teilsteuerrechnung



Erweiterung um Bemessungsgrundlageneffekte:

Gesamtsteuergleichung:



Kapitalgesellschaft

BMG-Teile	Multifaktoren
R, M ^{EST} , M ^{KSt}	$S^2 (1 + S^{Sclz}) + S^G$
M ^{GewSt}	S^G
L	$- S^2 (1 + S^{Sclz}) - S^G + S^E (1 + S^{Sclz})$
A	$S^A (1 + S^{Sclz})$
F ^{SPB}	$- S^A (1 + S^{Sclz})$
F ^{EST}	$- S^E (1 + S^{Sclz})$

Teilsteuerrechnung - Teilsteuersätze



$$H = 4001; 5\% = 421.$$

Kapitalgesellschaft

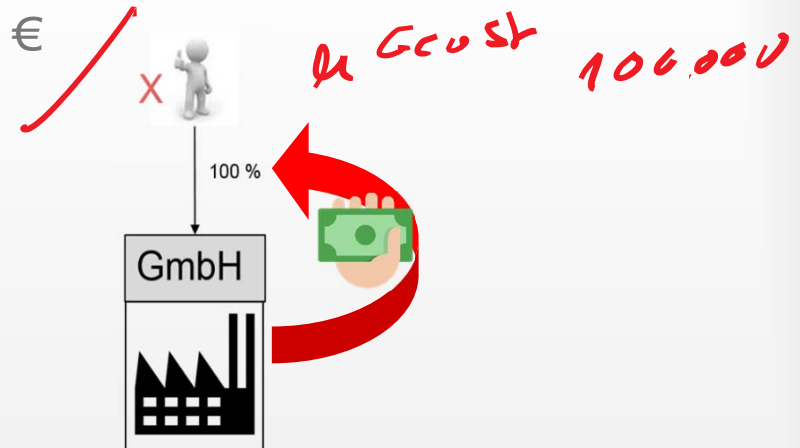
BMG-Teile	Ohne Solz	Mit Solz
R, M ^{Est} , M ^{KSt}	29,001.	29,0251.
M ^{GewSt}	14,001.	14,001.
L	131.	14,4851.
A	251	26,3751.
F ^{SPB}	- 251.	- 26,3751.
F ^{Est}	- 421.	- 44,311.



Fallstudie zum Vergleich von Kasuistischer Veranlagungssimulation und Teilsteuerrechnung

Sachverhalt:

- Herr X (l. ledig) plant eine Investition mittels seiner Kapitalgesellschaft
- Gewinn vor Steuern und Leistungsvergütungen p.a. 200.000 €
- Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (ohne GewSt): 50.000 €
- Hinzurechnungen (§ 8 GewStG): 125.000 €
- Kürzungen (§ 9 GewStG): 25.000 €
- Geschäftsführergehalt: 80.000 €
- Ausschüttung: 50.000 €



Wie hoch ist die Gesamtsteuerbelastung (KSt, GewSt, ESt und SolZ)?

Teilsteuerrechnung – Ermittlung der Steuerlast



	BMG-Teile	Teilsteuersätze	Teilsteuern
R	200 000	29,825%	59.650,00
M ^{Est}	50.000	29,825%	14.912,50
M ^{KSt}	—	29,825%	0,00
M ^{GewSt}	100.000	14%	14000,00
L	80 000	14,485%	11588,00
A	50.000	26,375%	13.187,50
FSPB	801	-26,375%	-211,26
F ^{Est}	21.342,24	-44,31%	-9.456,75
Gesamtsteuerlast			103.669,99

Fragen, Fragen, Fragen ... und Antworten!



3 Veranlagungssimulation



1 Kombinierte Steuerfaktoren



2 Teilsteuerrechnung



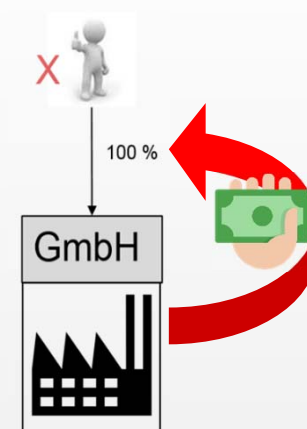
3 Veranlagungssimulation



Fallstudie zum Vergleich von Kasuistischer Veranlagungssimulation und Teilsteuerrechnung

Sachverhalt:

- Herr X (l. ledig) plant eine Investition mittels seiner Kapitalgesellschaft
- Gewinn vor Steuern und Leistungsvergütungen p.a. 200.000 €
- Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (ohne GewSt): 50.000 €
- Hinzurechnungen (§ 8 GewStG): 125.000 €
- Kürzungen (§ 9 GewStG): 25.000 €
- Geschäftsführergehalt: 80.000 €
- Ausschüttung: 50.000 €



Wie hoch ist die Gesamtsteuerbelastung (KSt, GewSt, ESt und SolZ)?

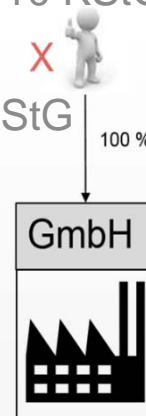
Veranlagungssimulation - Körperschaftsteuer



- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach HGB (§ 5 Abs. 1 EStG)
- +./.. Bilanzkorrekturen § 60 Abs. 2 EStDV
- = Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz
- + verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
- ./.. verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)
- + nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. § 4 Abs. 5 EStG, 10 KStG)
- + Spenden und Beiträge (vgl. R 12.5 EStR)
- ./.. außer Ansatz bleibende Einnahmen nach § 8b Abs. 1, 2 KStG
- + nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Abs. 3, 5 KStG
- ./.. steuerfreie Einnahmen
- +./.. Hinzurechnungen/Kürzungen aufgrund eines DBA
- = Summe der Einkünfte
- ./.. abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
- +./.. Einkommenszurechnung bei Organschaft
- = Gesamtbetrag der Einkünfte
- ./.. Verlustabzug (§ 10d EStG)
- = zu versteuerndes Einkommen

120.000

50.000



170.000

170.000

170.000

Veranlagungssimulation



Der Körperschaftsteuertarif beträgt gem. § 23 Abs. 1 KStG einheitlich 15 %. Dabei wird die KSt gem. § 31 Abs. 1 S. 2 KStG zugunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro gerundet.

$$170.000 \times 15\%$$

Tarifliche Körperschaftsteuer: $\Rightarrow 25.500$

Kapitalgesellschaften unterliegen gem. § 2 Nr. 3 SolZG mit ihrem Einkommen dem Solidaritätszuschlag, der nach der festzusetzende Körperschaftsteuer bemessen wird. Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zu einer nichtabziehbaren Personensteuer und mindert daher nicht das Einkommen.

Solidaritätszuschlag: $25.500 \cdot 5,5\%$

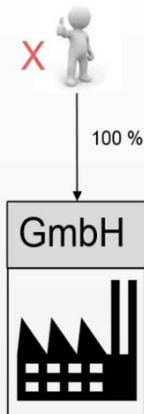
$$\Rightarrow 1.402,50$$

A tilted image of a German tax form titled 'Körperschaftsteuererklärung' (Corporate Tax Return). The form includes fields for 'An den Finanzamt', 'Steuernummer', and 'Allgemeine Angaben'. It also contains the text 'Erklärung zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags' and 'Für wachsende Steuerpflichtige'. The form is partially obscured by handwritten red numbers and symbols.

Veranlagungssimulation - Gewerbesteuerlast



Wie hoch ist Gewerbeertrag der GmbH?



Einkommen der GmbH	170.000
+ Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG	+ 125.000
- Kürzungen nach § 9 Nr. 1 GewStG	- 25.000
- Kürzungen nach § 9 Nr. 2a GewStG	
= Maßgebender Gewerbeertrag	270.000
- Abrundungsbetrag	—
- Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)	—
= verbleibender Gewerbeertrag	270.000
x Steuermaßzahl (§ 11 Abs. 2 GewStG) 3,5%	
= Steuermessbetrag abgerundet	9.450
x Hebesatz — 400%	
= Gewerbesteuer	37.800



Wie hoch ist die Steuerbelastung des Anteilseigners?

Besteuerung der Leistungsbezüge	80.000		
Tarifliche Einkommensteuer	⇒ 24.636,26		
Solidaritätszuschlag	⇒ 1.254,99		
Besteuerung der Ausschüttung	50.000 - 801 = 49.199		
Abgeltungssteuer	12.299,75		
Solidaritätszuschlag	676,49		
Gesamtsteuerlast ESt	36.936,01	kSt	GesSt
Gesamtsteuerlast Solz	2.631,44	25.300	37.800
		1402,50	
		⇒	103.669,94

Die Steuerlast der Unternehmen



1 Die gewerbliche Personenunternehmung



2 Die Kapitalgesellschaft und ihre Anteilseigner



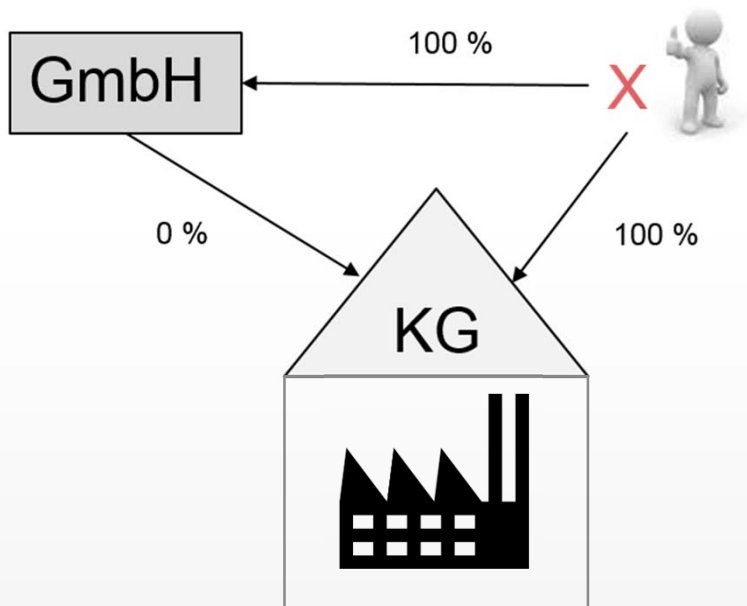
3 Rechtsformwahl als bwl. Entscheidungsproblem



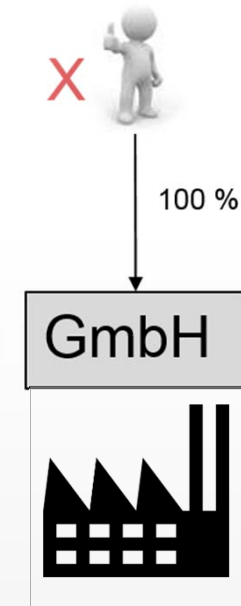
Personengesellschaft vs. Kapitalgesellschaft

Was ist die richtige Rechtsform?

Personenunternehmung



Kapitalgesellschaft



Gewinn vor Steuern:
100.000 €





	Besteuerung auf Gesellschaftsebene
Körperschaftsteuer	<ul style="list-style-type: none">• 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG)• 15,825 % (§ 23 Abs. 1 KStG, § 4 SolzG)
Gewerbsteuer	<ul style="list-style-type: none">• Steuermesszahl: 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG)• kein Betriebsausgabenabzug für die Gewerbsteuer (§ 4 Abs. 5b EStG, § 7 GewStG)• nomineller Steuersatz bei einem Hebesatz von 400 %:• $14,00 \% = 3,5 \% \times 400 \%$

Einkommen-
steuerBesteuerung auf Ebene der Gesellschafter
Besteuerung von ausgeschütteten Gewinnen

Ausschüttung an natürliche Personen (Anteile im BV)

- Teileinkünfteverfahren:
- Steuerbefreiung i.H.v. 40% der Dividenden (§ 3 Nr. 40 EStG)
- 60% iger Abzug eigener Aufwendungen (§ 3c Abs. 2 EStG)

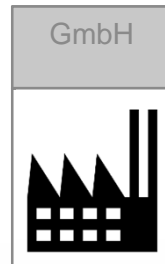
Ausschüttung an natürliche Personen (Anteile im PV)

- Abgeltungssteuer: Besteuerung der Kapitalerträge mit einem einheitlichen Steuersatz von 25% zzgl. SolZ (§ 32d Abs. 1 EStG)
- kein Abzug der tatsächlich angefallenen Aufwendungen (Bruttobesteuerung) (§ 20 Abs. 9 EStG)
- Option zum Teileinkünfteverfahren unter bestimmten Voraussetzungen möglich (§ 32d Abs. 2 EStG)

Die Steuerlast der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner



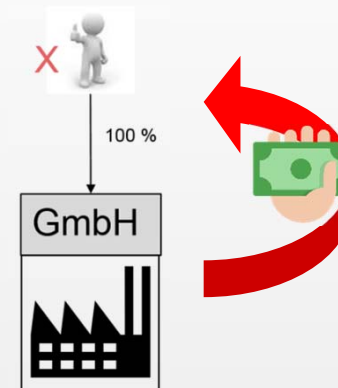
Was ist die richtige Rechtsform?



Gesellschaftsebene	
Gewinn vor Steuern	100.000 €
Gewerbsteuer 14 %	- 14.000 €
Körperschaftsteuer 15 %	- 15.000 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 825 €
Gewinn nach Steuern	70.175 €

Abgeltungssteuer

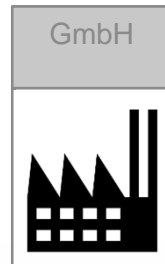
Anteilseignerebene	
Ausschüttungsbetrag	70.175,00 €
Einkommensteuer 25 %	- 17.543,75 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 964,90 €
Gewinn nach Steuern	51. 666,35 €
Steuerlast	48,33 %



Die Steuerlast der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner



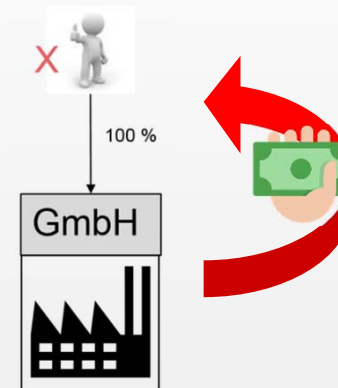
Was ist die richtige Rechtsform?



Gesellschaftsebene	
Gewinn vor Steuern	100.000 €
Gewerbsteuer 14 %	- 14.000 €
Körperschaftsteuer 15 %	- 15.000 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 825 €
Gewinn nach Steuern	70.175 €

Teileinkünfteverfahren

Anteilseignerebene	
Ausschüttungsbetrag	70.175,00 €
Einkommensteuer 45 % x 60%	- 18.947,25 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 1.042,10 €
Gewinn nach Steuern	50.185,65 €
Steuerlast	49,81 %





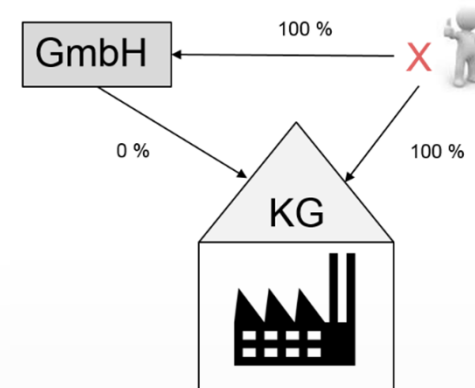
Gewerbesteuer	Besteuerung auf Gesellschaftsebene <ul style="list-style-type: none">• Steuermesszahl: 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG)• nomineller Steuersatz bei einem Hebesatz von 400 %:• 14,00 % = 3,5 % x 400 %
Einkommensteuer	Besteuerung auf Gesellschafterebene <ul style="list-style-type: none">• 0-45% (§ 32a Abs. 1 EStG)• Steuerermäßigung i.H.d. 4-fachen des GewSt-Messbetrags (§ 35 EStG)• Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)

Die Steuerlast der gewerblichen Personengesellschaft



Was ist die richtige Rechtsform?

Gesellschaftsebene	
Gewinn vor Steuern	100.000 €
Gewerbsteuer 14 %	- 14.000 €
Einkommensteuer 45 %	- 31.000 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 1.705,00 €
Gewinn nach Steuern	53.295,00 €



$$[s^G + (s^E - M \cdot \min\{H; 4,0\}) \cdot (1 + s^{Solz})] = 46,705 \%$$

Steuerlast im Vergleich



Was ist die richtige Rechtsform?

Es kommt darauf an ...

	Belastung Thesaurierung	Belastung Ausschüttung	Gesamt- belastung	Nachteil Persges bei Thesaurierung	Nachteil Kappes bei Ausschüttung
Personengesellschaft	46,705 %	0,00 %	46,705 %	16,88 %	
Kapitalgesellschaft	29,83 %	19,98 %	48,33 %		1,625 %

Worauf kommt es an?

Darauf kommt es an ...

Aufgabe 2: Rechtsformvergleich



Aufgabe 02: Rechtsformvergleich



Die erfolgreiche Geschäftsfrau Y bittet Sie um Rat. Ihr bietet sich die Möglichkeit, im Jahr X1 ein Investitionsvorhaben zu realisieren, das einen (gewerblichen) Gewinn vor Steuern in Höhe von € 100.000 verspricht. Sie möchten von Ihnen wissen, welche Ertragsteuerbelastung sich inklusive des Solidaritätszuschlags ergäbe, wenn Sie das Investitionsvorhaben entweder über eine gewerbliche Personengesellschaft an der sie zu 100% als Kommanditistin beteiligt ist, oder über eine Kapitalgesellschaft, an der sie 100% der Anteile hält realisiert. Da Frau Y ohnehin über ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von € 1.000.000 verfügt, soll eine Grenzbetrachtung erfolgen.

Der relevante Gewerbesteuerhebesatz beträgt 500%. Die gewerbesteuerlichen Kürzungen und Hinzurechnungen heben sich gegeneinander auf. Der gewerbesteuerliche Freibetrag nach § 11 Abs.1 Nr. 1 GewStG ist nicht zu berücksichtigen. Die Anrechnung der GewSt nach § 35 EStG ist zu 100% möglich. Zudem soll eine „Vollausschüttung“ unterstellt werden. Die Kirchensteuer ist nicht zu berücksichtigen.

Aufgabenstellung:

1. Ermitteln Sie die Ertragsteuerbelastung für den Fall der Investition als 100% Mitunternehmerin. Verdeutlichen Sie Ihren Rechenweg.
2. Ermitteln Sie die Ertragsteuerbelastung (inklusive Ausschüttungsbelastung) für den Fall der Kapitalgesellschaft. Unterscheiden Sie zwischen Anteilen im Betriebsvermögen **und Privatvermögen. Verdeutlichen Sie Ihren Rechenweg.**

Steuerbelastungsidentität PersGes/Anteile im PV



$$s^G + (s^E - \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\}) \cdot (1 + s^{\text{Solz}}) = s^{\text{ER}} + (1 - s^{\text{ER}}) \cdot s^A \cdot (1 + s^{\text{Solz}})$$

$$\cancel{s^G} + (s^E - \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\}) \cdot (1 + s^{\text{Solz}}) = \cancel{s^G} + s^K \cdot (1 + s^{\text{Solz}}) + (1 - s^{\text{ER}}) \cdot s^A \cdot (1 + s^{\text{Solz}}) \quad / -s^{\text{ER}}$$

$$(s^E - \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\}) \cdot (1 + s^{\text{Solz}}) = s^K \cdot (1 + s^{\text{Solz}}) + (1 - s^{\text{ER}}) \cdot s^A \cdot (1 + s^{\text{Solz}}) \quad / : (1 + s^{\text{Solz}})$$

$$(s^E - \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\}) = s^K + (1 - s^{\text{ER}}) \cdot s^A \quad / + \min(M \cdot H, 4 \cdot 4)$$

$$s^E = s^K + (1 - s^{\text{ER}}) \cdot s^A + \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\} \quad / s^{\text{ER}} \text{ auflösen}$$

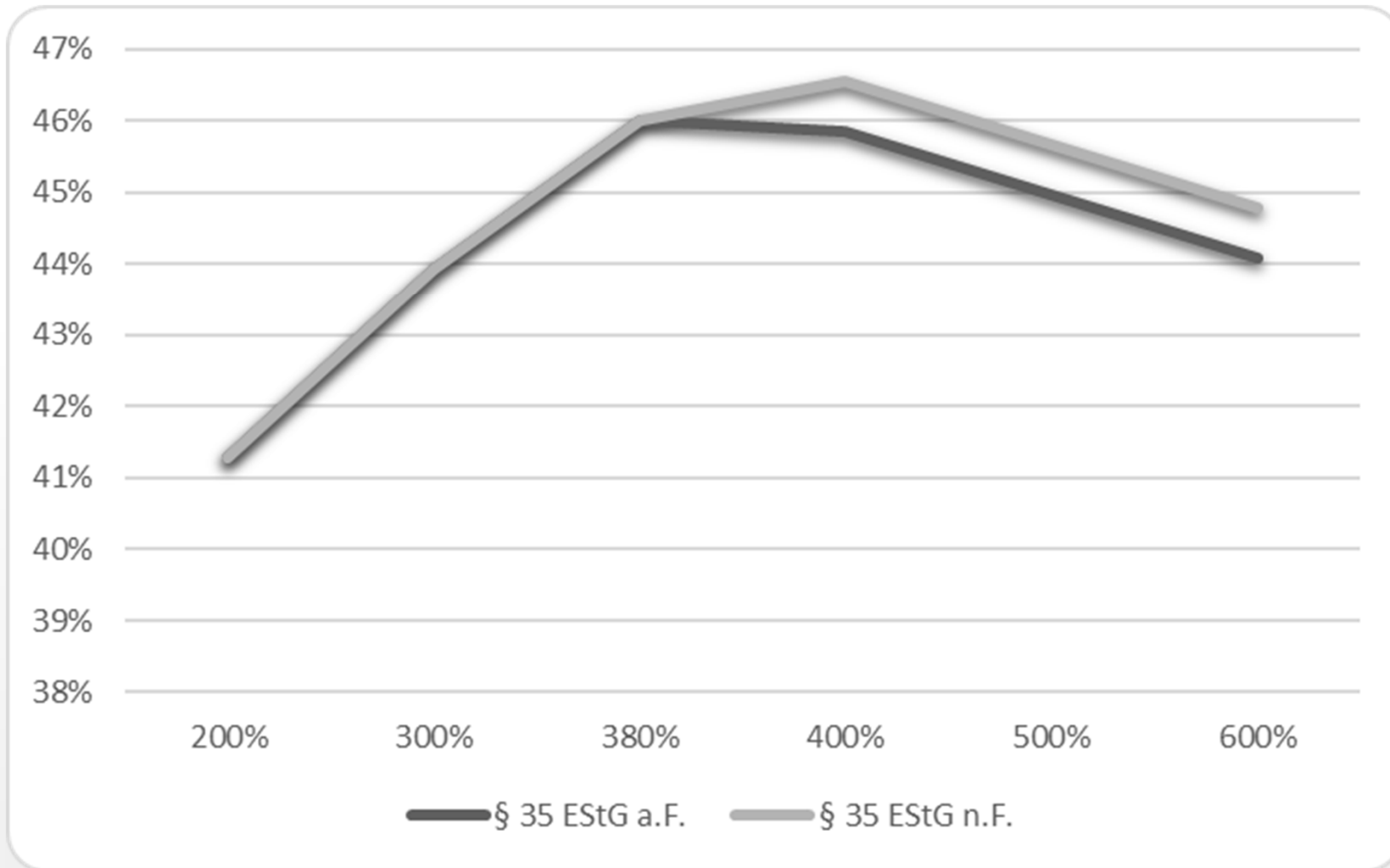
$$s^E = s^K + (1 - s^G - s^K \cdot (1 + s^{\text{Solz}})) \cdot s^A + \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\} \quad / \text{Klammer auflösen}$$

$$s^E = s^K + (1 - s^K \cdot (1 + s^{\text{Solz}})) \cdot s^A - s^G \cdot s^A + \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\} \quad \text{Nach } s^E \text{ auflösen!}$$

$$s^E = s^K + (1 - s^K \cdot (1 + s^{\text{Solz}})) \cdot s^A - M \cdot H \cdot s^A + \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\}$$

$$s^E = 0,15 + (1 - 0,15 \cdot (1,055)) \cdot 0,25 - M \cdot H \cdot 0,25 + \min\{M \cdot H; M \cdot 4,0\}$$

Steuerbelastungsidentität PersGes/Anteile im PV



Steuerbelastungsidentität PersGes - KapGes bei Ausschüttung



Hebesatz	§ 35 EStG a.F.	§ 35 EStG n.F.	Abweichung
200,00%	41,29%	41,29%	0,00%
300,00%	43,92%	43,92%	0,00%
340,00%	44,97%	44,97%	0,00%
380,00%	46,02%	46,02%	0,00%
385,00%	45,98%	46,15%	-0,18%
390,00%	45,93%	46,28%	-0,35%
395,00%	45,89%	46,41%	-0,53%
400,00%	45,84%	46,54%	-0,70%
405,00%	45,80%	46,50%	-0,70%
410,00%	45,76%	46,46%	-0,70%
440,00%	45,49%	46,19%	-0,70%
450,00%	45,41%	46,11%	-0,70%
496,00%	45,00%	45,70%	-0,70%
500,00%	44,97%	45,67%	-0,70%
550,00%	44,53%	45,23%	-0,70%
576,00%	44,30%	45,00%	-0,70%
600,00%	44,09%	44,79%	-0,70%

Fragen zum Rechtsformvergleich



Methoden der Steuerbelastungsmessung



1 Methoden der Steuerbelastungsmessung



2 Steuerlast der Unternehmen



3 Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung

Modelltheoretische Steuerwirkungen



Solange die Irrelevanz von Steuern nicht erwiesen ist, ist die Vernachlässigung von Steuern nicht zu rechtfertigen (Risiko von Fehlentscheidungen).

Bedeutung durch Zins-, Progressions- und Bemessungsgrundlageneffekte (dazu: Ott/Wagner, zfbf 2012, S. 392 – 427).

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre hat sich bislang auf Analyse von mehrperiodigen Investitionen sowie von Finanzierungswegen und Rechtsformen konzentriert.

Ökonomie hat bislang die Erforschung der optimalen Breite der Bemessungsgrundlage nicht vorangetrieben.

Musterform eines Modells in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre:

Standardmodell der Investitionsrechnung

Steuerwirkungen in Investitionskalkülen



Musterform einer modelltheoretischen Abbildung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

- Annahme der Übereinstimmung von Einzahlungen und Betriebseinnahmen
- Annahme der Übereinstimmung von Auszahlungen und Betriebsausgaben
- Aber: Abschreibungen (hier liegen zeitlich definierte Verteilungsregeln vor)
- Regeln, die auf Bestandsänderungen basieren und Regeln, die auf dem Imparitätsprinzip basieren, werden regelmäßig ausgeklammert



Unterschiedliche Finanzierungswege können zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führen

- Unternehmensebene oder Einbeziehung der Gesellschafterebene?
- Rechtsform
- Grenzüberschreitende Finanzierungswege
- Alternative Finanzanlage

Steuerliche Suboptimierung



In der Praxis sind maßgebliche Entscheidungen häufig schon getroffen, wenn der Steuerpflichtige eine Optimierung erwägt.

Dann geht es häufig um eine steuerliche Suboptimierung.

Wie ist in diesem Zusammenhang die Zielsetzung einer Steuerminimierung zu beurteilen?

Steuersystementwürfe und Neutralität



- Herstellung von gewollten Wirkungen (Investitionsanreize)
- Herstellung von Neutralität
- Niveauinvarianz => Ökonomischer Gewinn
- (kritisch dazu: Diller/Grottko, Grenzen und Erweiterungsmöglichkeiten der investitionsneutralen Besteuerung nach dem ökonomischen Gewinn, ZfB 2010, S. 123 – 146)
- Rangfolgeinvarianz

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
Prof. Dr. Michael Scheel, StB

