

III. Reichweite der Entscheidung

Nicht ganz klar ist m. E. die Reichweite der Entscheidung. Der VI. Senat verlangt, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen müssen. Sollte diese Voraussetzung so zu verstehen sein, dass sie durch jedes zielorientierte Studium erfüllt werden kann, bedeutet die Entscheidung im Ergebnis ein gewaltiges Arbeitsbeschaffungsprogramm für die Finanzverwaltung. Jeder Student wäre gezwungen, die **Kosten seiner Ausbildung festzuhalten**. Er müsste Belege sammeln, Aufzeichnungen machen, er müsste eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG beim FA einreichen. Und das jedes Jahr aufs Neue, von Vereinfachung keine Spur – das genaue Gegenteil – die Bürokratisierung der Jugend, eine fürchterliche Vorstellung.

Allerdings könnte es auch sein, dass der VI. Senat nur die Fälle im Auge hatte, in denen – wie im Streitfall – der Kläger mit einer bestimmten Gesellschaft als seinem künftigen Arbeitgeber einen Schulungsvertrag abgeschlossen hatte; der künftige Arbeitgeber müsste also schon feststehen. Aber auch diese Einschränkung lässt noch genügend **Gestaltungsmöglichkeiten** offen, etwa wenn der Sohn oder die Tochter in die elterliche Praxis eintreten wollen oder wenn die Berufsausbildung mit dem klaren Ziel einer freiberuflichen Tätigkeit unter-

nommen wird. Konsequenterweise hätten wir es dann mit **vorweggenommenen Betriebsausgaben** zu tun.

Zusätzliche Probleme ergeben sich – was der VI. Senat auch selbst andeutet – aus der Anwendung des § 3c EStG, aus dem (vorübergehenden) Aufenthalt im Ausland und aus der Beurteilung des Verhältnisses zu §§ 31, 32 i. V. mit §§ 62 ff. EStG. Auch entstehen ganz neue Drittaufwandsprobleme im Verhältnis zwischen Eltern und Kindern. Und schließlich sind auch fehlgeschlagene Aufwendungen grundsätzlich abziehbar. Selbst wenn das Studium oder die Ausbildung also nicht zum Erfolg führt, bliebe eine Abzugsmöglichkeit als vorab entstandene, aber fehlgeschlagene Werbungskosten.

IV. Fazit

Mit der Beurteilung erstmaliger Berufsausbildungskosten als vorab entstandene Werbungskosten besteht die Gefahr, dass das gesamte System mit seinen aufeinander abgestimmten Regelungen aus den Angeln gehoben wird. Vielleicht ist hier doch – in gutgemeinter Absicht – ähnlich wie bei der doppelten Haushaltsführung für Nicht-Verheiratete³ – der Bogen etwas überspannt worden, so dass sich kurz über lang der Gesetzgeber zum Einschreiten veranlasst sehen wird.

3 BFH-Urteil vom 5. 10. 1994 – VI R 62/90, BFHE 175 S. 430 = BStBl 1995 II S. 180.

Neue Steuerstrategien für den Mittelstand

– Bericht zur Tagung der „Nürnberger Steuergespräche e. V.“ am 24. 6. 2003 –

von Dipl.-Kfm. Michael Glaschke, Nürnberg

StB/vBP Manfred Dehler (Vorsitzender des Vorstands der Nürnberger Steuergespräche e. V.)¹ begrüßte zum dritten Tagesseminar „Neue Steuerstrategien für den Mittelstand – ‚klassische‘ Empfehlungen gelten nicht mehr“ der Nürnberger Steuergespräche e. V. knapp 200 Teilnehmer². Die Steueränderungen der letzten Jahre machen es notwendig, die „klassischen“ Beratungsempfehlungen zu überdenken. In dem Tagesseminar wurde in Form von Kurzvorträgen mit anschließender Diskussion ein Überblick über die Neuausrichtung der Steuerberatung für mittelständische Unternehmen gegeben. Ziel der Tagung war es, steuerliche Gestaltungsempfehlungen für die Geschäftstätigkeit mittelständischer Unternehmen aufzuzeigen.

I. Der Mittelstand als Verlierer der Steuerreform

Hans-Peter Schmidt (Präsident der IHK Nürnberg für Mittelfranken) kommentierte die Steuerreformen der letz-

ten Jahre aus der Sicht der Wirtschaft. Er verdeutlichte, dass sich der Mittelstand – insbesondere die Personengesellschaften – wegen der offensichtlichen Differenz zwischen ESt- und KSt-Satz als Verlierer der Steuerreformen sieht und forderte eine **Senkung des ESt-Satzes**. Zudem verunsichert die politische Diskussion im Vorfeld von Änderungen der Steuergesetzgebung die Unternehmer. Aus Sicht des Mittelstands muss durch eine konsequente Steuerpolitik Vertrauen bei Verbrauchern und Investoren geschaffen werden.

1 Manfred Dehler ist Präsident der Steuerberaterkammer Nürnberg und Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer. Der Verein „Nürnberger Steuergespräche e. V.“ wird getragen von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, der Steuerberaterkammer Nürnberg und den Lehrstühlen für Steuerlehre, Steuerrecht und Prüfungswesen (Studienbereich Steuern und Prüfung, www.sb-stup.de) der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Erlangen-Nürnberg. Für weiterführende Informationen siehe <http://www.nuernberger-steuergespraech.de>.

2 Zu den beiden vorangehenden Tagesseminaren siehe o. V., StB 1999 S. 306, sowie Geiger, StuB 2001 S. 914-918.

Die Kernthesen:

- ▶ **Stellt man Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Vollausschüttungsfall gegenüber, haben Personengesellschaften eine geringere Steuer- grenzbelastung als Kapitalgesellschaften ohne schuldrechtliche Vergütungen. Bei einer Betrachtung von Geschäftsführervergütungen dreht die Vorteilhaftigkeit.**
- ▶ **Unternehmen und Berater müssen sich künftig früher als bisher mit Gedanken um Organschaften beschäftigen bzw. spezielle Gestaltungen (z. B. Vorratsgesellschaften mit Vorratsorganschaften) vorhalten.**
- ▶ **Die Unterscheidung zwischen der echten und unechten Rückwirkung verliert immer mehr an Gewicht.**

II. Reicher Gesellschafter – Arme Gesellschaft

Prof. Dr. Norbert Krawitz (Universität Siegen, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre II, insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen) konzentrierte sich in seinem Vortrag auf Unternehmen, bei denen Eigentümer bzw. Gesellschafter unmittelbaren Einfluss ausüben können und stellte die Konsumpräferenz bzw. das Einkommenstreben der Gesellschafter – und nicht die Thesaurierung der Gewinne – in den Mittelpunkt. Er verglich die steuerlichen Wirkungen von Vergütungen für die Überlassung von Eigenkapital (Entnahmen/Gewinnausschüttungen) bzw. Fremdkapital (Zins) und Leistungsvergütungen (Gehalt, Miete, Pacht) bei Personen- und Kapitalgesellschaften.

Bei Personengesellschaften besteht aufgrund der Gleichbehandlung von Gewinnanteilen und Sondervergütungen (Dienstvertrag, Darlehensvertrag, Mietvertrag) in Kombination mit einer transparenten Besteuerung nach dem Feststellungsprinzip nur ein geringes steuerliches Handlungspotenzial, da die Besteuerung an den Gewinnausweis anknüpft und die Gewinnverwendung keinen Einfluss auf die Steuerbelastung hat. Differenzierter gestaltet sich die **steuerliche Optimierung bei Kapitalgesellschaften**. Auf Gewinnausschüttungen lasten die KSt und die GewSt der Kapitalgesellschaft sowie die hälftige ESt des Anteilseigners. Zinsen und Gehälter hingegen unterliegen einerseits der vollen einkommensteuerlichen Erfassung beim Gesellschafter. Andererseits besteht für sie im Vergleich zu Dividenden die Abzugsfähigkeit bei der KSt sowie die volle (Geschäftsführervergütung) bzw. hälftige (Zinsen) Minderung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage auf Unternehmens-

ebene. Bei Vergleich der aktuellen Grenzsteuersätze führt die Geschäftsführervergütung (Zinszahlung) zu einer geringeren (höheren) Steuerbelastung als Gewinnausschüttungen, da die Entlastungswirkung (Belastungswirkung) überwiegt. Für Mietverträge gelten vergleichbare Wirkungen.

Stellt man Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Vollausschüttungsfall gegenüber, haben Personengesellschaften eine geringere Steuer- grenzbelastung als Kapitalgesellschaften ohne schuldrechtliche Vergütungen. Bei einer Betrachtung von Geschäftsführervergütungen dreht die Vorteilhaftigkeit.

III. Probleme des Halbeinkünfteverfahrens

Probleme des Halbeinkünfteverfahrens zeigte Prof. Dr. Peter Bareis (Universität Hohenheim, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen) auf. Er erläuterte, dass sich die steuerliche Belastung von Kapitalgesellschaften – mit Ausnahme von Publikumsgesellschaften – nach den dahinterstehenden Anteilseignern richten sollte, da eine Kapitalgesellschaft lediglich ein Vertragsgeflecht von Individuen symbolisiert, deren Leistungsfähigkeit besteuert werden soll. Für mittelständische Kapitalgesellschaften folgt daraus, dass diese (bzw. deren Anteilseigner) solange keine Steuerbelastung zu tragen hätten, wie auch ein vergleichbarer Einzelunternehmer noch keine Steuern zahlen muss. Dieser Forderung wird das Halbeinkünfteverfahren im Gegensatz zum Anrechnungsverfahren nicht gerecht.

Vor diesem Hintergrund verdeutlichte Bareis, dass er es im Halbeinkünfteverfahren zwar systemkonform findet, dass Ausschüttungen von Tochtergesellschaften bei der Muttergesellschaft wegen der Vorbelastung steuerfrei vereinnahmt werden können. Allerdings entstehen beim **Verkauf einer Tochtergesellschaft** systematische Probleme. Veräußert der Gesellschafter eine Tochtergesellschaft, die lediglich Zukunftsaussichten (keine Rücklagen, keine stillen Reserven) besitzt, fallen nach geltendem Recht trotz Gewinnrealisation keine Ertragsteuern an. Diese müssen erstens von der falschen Personengruppe, nämlich den Erwerbern, und zweitens zum falschen Zeitpunkt in der Zukunft bezahlt werden.

Unerklärlich erscheint weiterhin, warum Werbungskosten nur hälftig abgezogen werden dürfen. Wird das erwerbswirtschaftliche Handeln der Kapitalgesellschaften auf Gesellschaftsebene mit Definitiv-KSt belastet, ist es systemkonform, dass bei Ausschüttungen an den Anteilseigner wegen der Vorbelastung eine Entlastung (hälftige Befreiung) gewährt wird. Allerdings ist es nicht nachvollziehbar, weshalb z. B. die Refinanzierungsaufwendungen eines Ein-Mann-GmbH-Gesellschafters in diesem Zusammenhang trotz fehlender Steuervorentlastung nur hälftig abziehbar sind (§ 3c Abs. 2 EStG). Insofern ist dem Unternehmer zu empfehlen, diese Aufwendungen in den betrieblichen Bereich zu bringen.

IV. Einfluss der Steuern auf den Unternehmenswert

Der Einfluss von Steuern auf den Unternehmenswert stand im Mittelpunkt des Vortrags von Prof. Dr. Volker H. Peemöller (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Prüfungswesen). Für Unternehmensbewertungen nach dem IDW S 1 können in Deutschland das Ertragswertverfahren des IDW oder ein **Discounted-Cash-Flow-Verfahren** (DCF) angewandt werden. Beide Ansätze basieren auf dem Kapitalwertkalkül. Nach dem IDW S 1 ist eine Steuerberücksichtigung unabhängig vom Bewertungsanlass verpflichtend. Im Rahmen der objektivierten Wertermittlung ist mit einem typisierten Ertragsteuersatz von 35 % zu rechnen, bei der Ermittlung von subjektiven Unternehmenswerten ist auf den individuellen Ertragsteuersatz abzustellen. Auch wenn alle Bewertungsverfahren zum gleichen Ergebnis führen (sollten), hat die Steuerberücksichtigung einen erheblichen Einfluss auf die Verfahrenswahl. Beim Ertragswertverfahren nach IDW S 1 und dem Equity-Ansatz DCF ist eine Steuerrechnung z. B. deutlich einfacher als nach dem WACC-Ansatz DCF auf Basis von Free-Cash-Flows.

Bei der Ermittlung von objektivierten Unternehmenswerten werden allerdings die finanziellen Überschüsse aus dem Bewertungsobjekt niedriger besteuert (Kapitalgesellschaften: Halbeinkünfteverfahren die Hälfte von 35 %; Personengesellschaften: pauschale Anrechnung der GewSt) als die Alternativinvestition in risikolose Anlagen (35 %). Derartige Steuersatzunterschiede in Zähler und Nenner der Berechnungen führen i. d. R. dazu, dass objektivierte Unternehmenswerte nach Steuern höher sind als vor deren Berücksichtigung (Steuerparadoxon). Bei der Ermittlung von subjektiven Entscheidungswerten bestehen gleichfalls gewisse Spielräume, aus denen erhebliche Auswirkungen auf den Unternehmenswert resultieren. Peemöller stellte weiterhin dar, dass auch bei der Plausibilitätsbeurteilung der ermittelten Unternehmenswerte mittels Multiplikatoren Anpassungen zur Nachsteuerbetrachtung vorgenommen werden müssen³.

V. Steuerplanerische Überlegungen zur Organschaft

Dr. Rolf Füger (RA, FAStR, Freshfields Bruckhaus Deringer, München) erläuterte steuerplanerische Überlegungen, die sich durch die Änderungen der Vorschriften zur ertragsteuerlichen Organschaft nach dem StVergAbG ergeben. Schwerpunkte bildeten die **eingeschränkte Möglichkeit der rückwirkenden Begründung und die erhöhten Anforderungen an die Tätigkeit der Personengesellschaft als Organträger**. Während nach der bisherigen Rechtslage das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger bereits in dem Jahr zugerechnet wurde, in dem der Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen wurde, ist dies nunmehr frühestens in dem Jahr möglich, in dem der Gewinnabführungsvertrag

wirksam wird. Wirksamkeit verlangt neben dem Abschluss auch die Eintragung ins Handelsregister. Dadurch entsteht ein erheblicher Zeitdruck sowie eine Abhängigkeit von den Registergerichten. Unternehmen und Berater müssen sich künftig früher als bisher mit Gedanken um Organschaften beschäftigen bzw. spezielle Gestaltungen (z. B. Vorratsgesellschaften mit Vorratsorganschaften) vorhalten. Zudem kommt zukünftig eine nur gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht mehr als Organträger in Betracht. Füger verdeutlichte, dass zur Aufrechterhaltung der Organschaft jede nicht völlig geringfügige gewerbliche Tätigkeit des Organträgers ausreichen muss. Der Organträger ist auch dann gewerblich tätig, wenn er eine geschäftsleitende Holding ist oder spezielle Dienstleistungen bereitstellt. Wurde versäumt, die gewerbliche Tätigkeit rechtzeitig herzustellen, kann die Organschaft beispielsweise durch einen rückwirkenden Formwechsel des Organträgers zur Kapitalgesellschaft (Gewerbebetrieb kraft Rechtsform) gerettet werden.

- ▶ Verfahren zur Unternehmensbewertung
- ▶ Änderungen bei der Organschaft
- ▶ Kapitalistische Betriebsaufspaltung

VI. Reiche Gesellschaft – Arme Gesellschafter

Prof. Dr. Wolfram Reiß (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lehrstuhl für Deutsches und Internationales Steuerrecht, Finanz- und Haushaltsrecht) stellte die unterschiedliche Behandlung von thesaurierten *Unternehmensgewinnen* und ausgeschütteten *Unternehmergewinnen* in den Mittelpunkt seines Vortrags. Er erläuterte, dass die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die Trennung von Unternehmer und Unternehmen verstärkt hat. Aus der Nutzung des Steuersatzgefälles folgt grundsätzlich, dass Kapitalgesellschaften bei hohen Gewinnen und langfristiger Thesaurierung gegenüber Personengesellschaften zu bevorzugen sind. Reiß beurteilte kritisch die **(kapitalistische) Betriebsaufspaltung** als Gestaltung der Trennung von entnehmbaren und zu thesaurierenden Gewinnen und zeigte die Möglichkeit auf, vermögensverwaltende Einkünfte vorteilhaft in grundstücks- bzw. wertpapierverwaltenden Kapitalgesellschaften anfallen zu lassen. Des Weiteren kritisierte er, dass gewerbliche und nicht gewerbliche Einkünfte nicht gleich behandelt werden.

Die steuerliche Bevorzugung von Betriebs- gegenüber Privatvermögen besteht auch bei der ErbSt und SchenkSt. Auswirkungen ergeben sich insbesondere aus dem Ansatz von Steuerbilanzwerten, dem Freibetrag sowie dem Bewertungsabschlag bei Betriebsvermögen.

3 Das Vortragsmanuskript ist zur Veröffentlichung in der neuen Zeitschrift Unternehmensbewertung & Management (UM) vorgesehen.

Diese Differenzierung ist ungerechtfertigt, da die Begründung, dass ein Betrieb nach dem Tod in der Familie erhalten bleiben soll, auch für private Immobilien gelten muss. Eine Förderung von privilegiertem Betriebsvermögen und Benachteiligung von Privatvermögen muss aufgegeben und stattdessen konsequent der Steuerersatz gesenkt werden.

- ▶ Optimierung der Verrechnungspreispolitik
- ▶ Sicherung von Investitionszulagen
- ▶ Verlässlichkeit der Gesetzgebung?

VII. Reiches Ausland – Armes Inland

Über die steuerlichen Effekte einer operativ sinnvollen Funktionsverlagerung ins niedriger besteuerte Ausland referierte *Prof. Dr. Dieter Endres* (StB, Mitglied des Vorstands bei PwC Deutsche Revision, Frankfurt, und Honorarprofessor an der Universität Mannheim).

Wichtige Voraussetzungen an das Ausland sind hierbei, dass eine **Abschirmwirkung der Tochterkapitalgesellschaften** besteht bzw. dass Dividenden und ausländische Betriebsstättengewinne im Inland freigestellt werden. Zur Optimierung kann zum einen bei gegebenen Strukturen die **Verrechnungspreispolitik** eingesetzt oder zum anderen eine steuereffiziente Reallokation der Wertschöpfungsketten durchgeführt werden. *Endres* verdeutlichte, dass nicht die Verlegung des Sitzes des Unternehmens, sondern die Verlagerung von Funktionen und Risiken zu einer Transformation von Steuersubstrat ins Ausland führt. Beispiele hierfür sind Verlagerung von Produktion, Vertrieb, Forschung und Entwicklung, Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter, Begründung von Dienstleistungszentren oder eine Maßnahmenkombination. Grenzen der Gestaltung stellen das AStG, die Angemessenheit der Verrechnungspreise sowie die einmalige Besteuerung des Verlagerungsvorgangs dar. Für die steuerliche Anerkennung genügt kein „Briefkasten“, sondern es bedarf tatsächlicher Substanz im Ausland, einer sinnvollen Nutzung im Rahmen des Geschäftsmodells und der genauen Dokumentation.

VIII. Vorteile einer Gewinnvorverlagerung

Prof. Dr. Wolfram Scheffler (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre) erläuterte Situationen, in denen es – entgegen der traditionellen Empfehlung der Steuerbilanzpolitik – günstiger ist, die Instrumente der Steuerbilanzpolitik so einzusetzen, dass Aufwendungen später verrechnet bzw. Erträge früher ausgewiesen werden. Voraussetzung dafür ist, dass der Zinsnachteil einer Gewinnvorverlagerung durch Vorteile in anderen Bereichen kompensiert wird⁴.

Zur **Sicherung von Investitionszulagen** kann es sinnvoll sein, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglichst hoch auszuweisen, um die Bemessungs-

grundlage für die Investitionszulage zu erhöhen. Zudem kann durch Gewinnvorverlagerung der Betriebsausgabenabzug gesichert werden. Ein Beispiel hierfür ist der Einbezug von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten und die daraus resultierende Senkung der Hinzuverrechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG. Durch den früheren Anfall von Gewinnen ist es weiterhin möglich, Steuerermäßigungen wie die Anrechnung ausländischer Steuern oder die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG zu sichern. Gewinnvorverlagerung ist auch vorteilhaft, wenn der Untergang des Verlustvortrags einer Kapitalgesellschaft bei Gesellschafterwechsel (**Mantelkauf**) droht. Ein weiterer Anwendungsfall besteht in einer Ausweitung der Mindestbesteuerung, wie sie im Rahmen des StVergAbG diskutiert wurde.

IX. Planen mit Verfassungsrang

Die Verlässlichkeit der Gesetzgebung aus steuerjuristischer Sicht stellte *Prof. Dr. Johanna Hey* (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht) dar. Im Mittelpunkt ihres Vortrags stand die **Entwicklung der Rückwirkungsrechtsprechung**. Während in früheren Phasen Entscheidungen des BVerfG zu Steuersatzerhöhungen (1961) und Änderungen der Bemessungsgrundlage (1986) durch die Veranlagungszeitraumrechtsprechung gekennzeichnet waren⁵, wendet sich das Gericht seit 1997 einem einheitlichen, dispositionsbezogenen Rückwirkungs begriff hin⁶. Es stellt nicht mehr auf das Ende des Veranlagungszeitraums als Zeitpunkt der Steuerentstehung ab, sondern auf die Dispositionshandlung (Investitions-, Umstrukturierungshandlung) des Stpfl. Mit dem Wandel wurden allerdings gleichzeitig die Rechtfertigungsmöglichkeiten für Rückwirkungen ausgeweitet und diese bei zwingenden Gründen des Gemeinwohls (Vermeidung von Ankündigungseffekten, Haushaltslage) akzeptiert. Seit der Änderung der Rechtsprechung des BVerfG ist inzwischen auch beim BFH wieder eine Aufbruchstimmung bei Rückwirkungsentscheidungen feststellbar. *Hey* analysierte, dass der Rechtfertigungsgrund „zwingender Grund für das Gemeinwohl“ auch für die echte Rückwirkung Anwendung finden kann und somit die Garantiefunktion geltender Gesetze sinkt. Die **Unterscheidung echte und unechte Rückwirkung verliert damit an Gewicht**. Die Probleme der Rechtsunsicherheit wurden erst kürzlich im Rahmen der Diskussion um das StVergAbG deutlich. Zum einen ergaben sich in der Diskussionsphase Vorauswirkungen wegen angekündigter Rückwirkungen. Zu anderen bestehen verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich des zeitlichen Anwendungsbereichs der rückwirkend in Kraft getretenen Gesetzesänderungen.

4 Vgl. *Scheffler*, BB 2003 S. 1719.

5 Vgl. BVerfG vom 19.12.1961, BVerfGE 13 S. 261; vom 14.5.1986, BVerfGE 72 S. 200.

6 Vgl. BVerfG vom 3.12.1997, BVerfGE 97 S. 67; vom 5.2.2002, BVerfGE 105 S. 17.