

4

Die erste Seite

Elektronische Rechnungen künftig einfacher?

Stefan Groß

StB-Rechtsprechungsreport

97 Aktuelle Rechtsprechung des BFH in Leitsätzen

Einkommensteuer/Erbschaftsteuer

106 Erbauseinandersetzung unter Beachtung der Auswirkungen auf die Verschonungsregelungen bei der Erbschaftsteuer (Teil II)

Professor Bernd Neufang und Wolfgang Merz

Erbschaftsteuer

112 Die Abhängigkeit der Verschonung unternehmerischen Vermögens bei der Erbschaftsteuer von der Lohnsumme

Dr. Ralf Birnbaum

Bilanzrecht/Abgabenordnung

115 Die Berücksichtigung von Steuern in der Investitionsrechnung

Professor Dr. Heinz Kußmaul und Dennis Weiler

120 Gewinnermittlung der ausländischen Personenhandels-gesellschaft ohne inländische Betriebsstätte für Zwecke des Proportionsvorbehaltes nach § 32b EStG

Johannes Weßling

Berufsrecht

123 FG Baden-Württemberg: Voraussetzungen für die Zulassung als Syndikus-Steuerberater

StB-Literaturreport

126 Regierungsdirektor a. D. Friedrich-Karl Mittelstaedt

IV. Fazit

Der vorliegende Beitrag beleuchtet das Erfordernis der Berücksichtigung von Steuern in der Investitionsrechnung. Der grundsätzlichen Einordnung der Wirkung von Steuern auf die Entscheidungssituation eines Investors folgt eine gesonderte Betrachtung für Ertragsteuern und gewinnabhängige Steuern. Nach einer Darstellung der Notwendigkeit einer Modifizierung des verwendeten Kalkulationszinsatzes wird auf die Möglichkeiten der Berücksichtigung von

Steuerzahlungen bei der Kapitalwertmethode eingegangen, wobei drei verschiedene Modelle unterschieden werden – die Nettomethode I, die Nettomethode II sowie die Bruttomethode. Im Anschluss an diese theoretische Aufarbeitung der Wirkung von Steuern auf die Vorteilhaftigkeit eines Investitionsobjektes gehen die Verfasser in einem Folgebeitrag beispielhaft auf die Anwendung der verschiedenartigen Investitionsrechnungen ein. Hierbei erfolgt insbesondere eine mathematische Verknüpfung der Nettomethode I und der Nettomethode II.



Bilanzrecht/Abgabenordnung

Dipl.-Kfm. Johannes Weßling, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Münster*

Gewinnermittlung der ausländischen Personenhandels-gesellschaft ohne inländische Betriebsstätte für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nach § 32b EStG

I. Einleitung

Die Gewinne und Verluste ausländischer Personenhandels-gesellschaften betreffen die Besteuerung der inländischen Gesellschafter in der Regel durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes des § 32b EStG, wenn die Ergebnisse der Personenhandels-gesellschaft nach den Regeln des jeweiligen DBA freigestellt sind¹. Der Progressionsvorbehalt gilt sowohl für positive als auch für negative Ergebnisse der Personenhandels-gesellschaft² und kann den anzuwendenden inländischen Steuersatz auf 0 senken³. Der Gewinn der ausländischen Personenhandels-gesellschaft ist für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nach inländischen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln⁴. Nachfolgend soll untersucht werden, welche steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften hier Anwendung finden können. Bevor die einzelnen Gewinnermittlungsvorschriften beleuchtet werden, soll zunächst auf die für die Subsumtion unter die Gewinnermittlungsvorschriften entscheidende Frage eingegangen werden, ob die ausländische Personenhandels-gesellschaft verpflichtet ist, Bücher und Abschlüsse zu erstellen.

II. Aufzeichnungs- und Abschlusspflicht

Die in Frage kommenden Vorschriften für eine Aufzeichnungs- und Abschlusspflicht sind die §§ 140, 141 AO, die die Aufzeichnungs- und Abschlusspflichten für steuerliche Zwecke regeln. Nach § 140 AO sind Steuerpflichtige, die „... nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen...“⁵ verpflichtet sind, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind⁶, auch für inländische steuerliche Zwecke verpflichtet, diese Aufzeichnungspflichten zu erfüllen. Nach § 141 AO sind gewerbliche Un-

ternehmen bei Überschreiten bestimmter Größenordnungen verpflichtet, Bücher zu führen und zusätzlich Abschlüsse nach den Vorschriften der §§ 238 ff. HGB unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorschriften zu erstellen.

1. Aufzeichnungspflicht nach § 140 AO

Gemäß § 140 AO hat derjenige, der nach „anderen Gesetzen als den Steuergesetzen“⁷ Bücher und Aufzeichnungen führen muss, die „... für die Besteuerung von Bedeutung sind...“⁸, diese auch für inländische steuerliche Zwecke zu führen. Hinzuweisen ist darauf, dass sich aus § 140 AO lediglich die Verpflichtung ergibt, die ausländischen Aufzeichnungen und Bücher auch für die inländische Besteuerung zur Verfügung zu stellen; eine Verpflichtung zur Abschlusserstellung enthält § 140 AO nicht.

a) Handelsrechtliche Aufzeichnungs- und Abschlusspflicht

aa) Ausländisches Recht

Fraglich ist, ob ausländische handelsrechtliche Vorschriften zu einer Aufzeichnungspflicht nach § 140 AO führen können, da diese ausländischen Vorschriften unter den Begriff der „... anderen Gesetze als Steuergesetze...“⁹ subsumiert

* Der Autor ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht und Master of International Taxation.

1 Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 32b Anm. 33.

2 Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 32b Anm. 5.

3 BFH, 25. 5. 1970 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660.

4 BFH, 13. 9. 1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; BFH, 22. 5. 1991 – I R 32/90, BStBl. II 1992, 94.

5 § 140 1. Halbsatz AO.

6 § 140 2. Halbsatz AO.

7 § 140 1. Halbsatz AO.

8 § 140 2. Halbsatz AO.

9 § 140 1. Halbsatz AO.

werden können¹⁰. Zweifelsohne haben ausländische Personenhandelsgesellschaften nach jeweils lokalen und auch nach den sich durchsetzenden internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen ihr Vermögen und ihre Schulden aufzuzeichnen, so dass es auf den ersten Blick vorstellbar ist, dass diese Aufzeichnungen „... für die Besteuerung von Bedeutung sind...“¹¹. Auf den zweiten Blick sind sie für die Besteuerung jedoch nicht von Bedeutung. Denn einerseits wird durch die lokalen und internationalen Rechnungslegungsgrundsätze kein Betriebsvermögen i. S. des § 4 Abs. 1 EStG aufgezeichnet, da sich dieses nach den inländischen steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften richtet, die mit ausländischen handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften in keiner Weise übereinstimmen. Auch werden diese ausländischen Aufzeichnungen nicht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nach § 238 Abs. 1 HGB geführt, sondern nach den jeweiligen lokalen handelsrechtlichen Vorschriften.

Die ausländischen Aufzeichnungen führen bei ausländischen Personenhandelsgesellschaften ohne Zweigniederlassung auch in keiner Weise zu einer Vereinfachung¹², indem etwa nach den ausländischen Vorschriften erstellte Aufzeichnungen und Bücher in inländisches Recht „umgerechnet“ werden; denn dazu müsste jeder Geschäftsvorfall und dessen Behandlung nach den jeweiligen Ansatz- und Bewertungsvorschriften (auch von der Finanzverwaltung) einem Rechtsvergleich zwischen ausländischem und inländischen Recht unterzogen werden, während bei einer eigenen Gewinnermittlung nach inländischem Recht lediglich die inländischen Vorschriften herangezogen werden müssten¹³.

Im Ergebnis sind daher nach ausländischen Vorschriften erstellte handelsrechtliche Bücher und Aufzeichnungen für die inländische Besteuerung ohne Bedeutung, da sie eben nicht den inländischen handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften entsprechen.

Eine Aufzeichnungspflicht nach § 140 AO kann daher für ausländische Personenhandelsgesellschaften ohne inländische Niederlassung aus einer bestehenden Aufzeichnungspflicht nach ausländischem Handelsrecht nicht abgeleitet werden¹⁴.

bb) Inländisches Recht

Die ausländische Personen(handels)gesellschaft könnte auch nach den §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig sein, weil sie ein Handelsgewerbe betreibt und deshalb Kaufmann i. S. der §§ 1, 6 HGB ist¹⁵. Allerdings wird die Rechtsordnung, die für die ausländische Personenhandelsgesellschaft gilt, grundsätzlich durch ihr Gesellschaftsstatut bestimmt¹⁶, so dass die ausländische Personenhandelsgesellschaft als solche im Inland nach handelsrechtlichen Vorschriften nicht buchführungspflichtig ist.

Dies gilt nur dann nicht, wenn die ausländische Personenhandelsgesellschaft eine inländische Zweigniederlassung betreibt, da die Beurteilung der Buchführungspflicht der Zweigniederlassung ausnahmsweise nicht nach dem Gesellschaftsstatut bestimmt wird, sondern für diese nach §§ 13 dff. HGB deutsches Recht gilt¹⁷. Eine ausländische Personenhandelsgesellschaft ohne inländische Zweigniederlassung ist daher nach inländischem Handelsrecht nicht zur Buchführung verpflichtet¹⁸.

b) Ausländische steuerliche Aufzeichnungs- und Abschlusspflichten

Es stellt sich die Frage, ob die „... anderen Gesetze ...“ i. S. des § 140 AO auch ausländische Steuergesetze sein, können, die die ausländische Personenhandelsgesellschaft zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichten. Auch hier ist wiederum der Zweck des § 140 AO zu beleuchten. Dieser Zweck ist die Vereinfachung, da möglichst viele Informationen aus den sowieso zu führenden Büchern und Aufzeichnungen auch für inländische steuerliche Zwecke nutzbar gemacht werden sollen¹⁹. Ganz unzweifelhaft bezieht sich der Begriff des § 141 AO „... für die Besteuerung von Bedeutung sind ...“ auf die Bedeutung für die inländische Besteuerung, da nur diese Regelungsgegenstand der Abgabenordnung ist. Ausländische Aufzeichnungspflichten, die lediglich für die ausländische Besteuerung von Bedeutung sind, können mithin nicht unter diese Vorschrift fallen, da diese für die inländische Besteuerung nicht interessieren. Insofern führen Aufzeichnungspflichten nach ausländischen steuerlichen Vorschriften nicht zu einer Aufzeichnungspflicht nach § 140 AO.

Im Ergebnis kann aus § 140 AO keine Buchführungs- und Abschlusspflicht für die ausländische Personenhandelsgesellschaft abgeleitet werden.

2. Steuerrechtliche Buchführungs- und Abschlusspflicht nach § 141 AO

Nach § 141 AO besteht u. a. für gewerbliche Unternehmer eine Buchführungspflicht, wenn diese bestimmte in § 141 definierte Größenmerkmale überschreiten. Die Buchführungspflicht gilt gem. § 141 Abs. 2 AO von dem Wirtschaftsjahr an, welches dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzverwaltung den Unternehmer auf seine beginnende Buchführungspflicht hingewiesen hat.

Maßgeblich für das Überschreiten der in § 141 AO definierten Größenmerkmale „Umsatz“ und „Gewinn“ sind grundsätzlich die im Inland erzielten Umsätze und steuerlichen Gewinne²⁰. Da die ausländische Personenhandelsgesellschaft ohne inländische Betriebsstätten derartige Merkmale

10 *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand September 2009, § 140 Anm. 7.

11 § 140 Z. 2 Halbsatz AO.

12 Anders bei ausländischen Personenhandelsgesellschaften mit inländischen Zweigniederlassungen, vgl. *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand September 2009, § 140 Anm. 7.

13 Dies ist bei inländischer Zweigniederlassungen anders, da auch die Geschäftsvorfälle inländischer Zweigstellen ausländischer Unternehmen regelmäßig der inländischen Rechtsordnung unterliegen.

14 Gegen eine Transformation ausländischer Rechnungslegungsvorschriften über § 140 AO auch *Trzaskalik*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO (Stand März 2003), § 146 Anm. 36; vgl. auch aktuell: *Hessisches FG*, 29. 10. 2010 – 11 V 252/10, DStRE 2011, 267 unter 2. b. aa am Ende.

15 So wohl *Wachter*, Die englische private limited company im deutschen Steuerrecht (Teil 2), FR 2006, 393 ff. (394), allerdings beschränkt auf ausländische Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz.

16 *Hüffer*, in: *Canaris/Schillig/Ulmer* (Hrsg.), HGB, Großkommentar, 4. Aufl., Anm. 13.

17 *Hüffer*, in: *Canaris/Schillig/Ulmer* (Hrsg.), HGB, Großkommentar, 4. Aufl., § 13b Anm. 15 und § 238 Anm. 24.

18 So auch *Streck*, Bilanzierungs- und Buchführungspflichten bei ausländischen Betriebsstätten und Personenhandelsgesellschaften zum Zweck der deutschen Besteuerung, BB 1972, 1363 (1364); a. A. wohl nur *FG Münster*, 30. 9. 2010 – 10 V 1749/10 F, n. V.

19 *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand September 2009, § 140 Anm. 7.

20 *Görke*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO-Kommentar, § 141 Anm. 17; *BFH*, 17. 12. 1997 – I R 96/96 BStBl. II 1998, 260; *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 141 Anm. 6.

nicht erfüllt, kommt also § 141 AO nach der Rechtsprechung des BFH²¹ zunächst nicht in Betracht. Allerdings wird dies vom BFH²² – auf den Urteilsfall bezogen – damit begründet, dass sich die Steuerbarkeit bei der Ermittlung der im Urteilsfall vorliegenden beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nach § 49 EStG auf die inländischen Einkünfte beschränkt und von einer ausländischen Gesellschaft nicht verlangt werden kann, für die Ermittlung dieser auf die inländische Niederlassung entfallenden Gewinne den gesamten Gewinn des ausländischen Unternehmens nach inländischen steuerlichen Vorschriften zu ermitteln²³. Dieses Argument trifft jedoch auf die Gewinnermittlung für Zwecke des § 32b EStG nicht zu, da hier gerade die gesamten ausländischen Einkünfte des ausländischen Unternehmens (anteilig) auf die inländischen Anteilseigner verteilt werden müssen. Dies funktioniert nur, wenn der gesamte Gewinn der ausländischen Personenhandelsgesellschaft nach inländischen steuerlichen Vorschriften ermittelt wird, um diesen dann anteilig auf die inländischen Gesellschafter zu verteilen.

Insofern wird danach die ausländische Personenhandelsgesellschaft bei Überschreiten der in § 141 AO genannten Größenmerkmale auch buchführungs- und abschlusspflichtig, wenn die Merkmale des § 141 AO nur durch nicht im Inland erzielte Umsätze und steuerliche Gewinne überschritten werden. Härtefälle bei lediglich marginaler inländischer Beteiligung kann durch die Finanzverwaltung begegnet werden, indem diese auf eine Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO verzichtet.

Im Ergebnis kann daher die ausländische Personenhandelsgesellschaft über § 141 AO nach Mitteilung der Finanzverwaltung nach § 141 Abs. 2 AO buchführungs- und abschlusspflichtig werden. Die Buchführung und der Jahresabschluss unterliegt dann nach § 141 Abs. 1 Satz 2 AO auch den inländischen handelsrechtlichen Vorschriften und über § 243 Abs. 1 HGB den inländischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

III. Die Gewinnermittlungsarten

1. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Grundsätzlich sind Gewinne für steuerliche Zwecke, also auch diejenigen der ausländischen Personenhandelsgesellschaft nach § 4 Abs. 1 EStG als Betriebsvermögensvergleich unter Berücksichtigung der inländischen steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu ermitteln²⁴. Diese Vorschrift gilt unabhängig davon, ob eine Buchführungs- oder Abschlusspflicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften besteht. Zu erstellen ist eine Vermögensübersicht (Bilanz = § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG), die den steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften entspricht. Aus dem Unterschied des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres und demjenigen am Anfang des Wirtschaftsjahres ist der für § 32b EStG maßgebliche steuerliche Gewinn zu ermitteln.

2. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Gemäß § 4 Abs. 3 EStG besteht auch die Möglichkeit, den Gewinn durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und -ausgaben der ausländischen Personenhandelsgesellschaft zu ermitteln. Dies ist möglich, wenn die ausländische Personenhandelsgesellschaft nicht aufgrund gesetzlicher

Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und diese Bücher auch nicht freiwillig führt und die Abschlüsse nicht freiwillig erstellt. Hinzuweisen ist darauf, dass eine alleinige Buchführungspflicht oder das alleinige freiwillige Führen von Büchern die Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG nicht ausschließt, da zusätzlich eine Pflicht zur Erstellung eines Abschlusses bzw. das freiwillige Erstellen eines Abschlusses hinzukommen muss²⁵. Unter Abschluss i. S. des § 4 Abs. 3 EStG ist die nach § 4 Abs. 1 EStG zu erstellende Steuerbilanz zu verstehen. Nicht unter diesen Begriff fallen daher die evtl. nach ausländischem Recht zu erstellenden „Abschlüsse“, da diese nicht den inländischen Steuerbilanzen nach § 4 Abs. 1 EStG entsprechen²⁶.

Die ausländische Personenhandelsgesellschaft kann mithin ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, wenn sie nicht nach § 141 AO buchführungs- und abschlusspflichtig ist.

3. Gewinnermittlung nach § 5 EStG

Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG schreibt für Gewerbetreibende, also auch für Personenhandelsgesellschaften vor, dass dann, wenn eine Buchführungs- und Abschlusspflicht besteht oder wenn freiwillig Bücher geführt und Abschlüsse erstellt werden, auch für steuerliche Zwecke das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Wenn die ausländische Personenhandelsgesellschaft zur Buchführung und zur Abschlusserstellung analog der inländischen handelsrechtlichen Vorschriften gem. § 141 AO verpflichtet ist, kommt für sie daher nur eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG in Betracht.

Auch hier hat allerdings die Personenhandelsgesellschaft die Möglichkeit, freiwillig Bücher und Abschlüsse nach den inländischen handelsrechtlichen Vorschriften zu führen, so dass sie ebenfalls freiwillig ihren Gewinn auch nach § 5 EStG ermitteln kann.

IV. Zusammenfassung

Die ausländische Personenhandelsgesellschaft ohne inländische Betriebsstätte ist nicht aufzeichnungspflichtig nach § 140 AO. Sie kann allerdings nach § 141 AO buchführungs- und abschlusspflichtig werden. Liegt dies vor, ermittelt sie ihren Gewinn für Zwecke des § 32b EStG zwingend nach § 5 EStG.

Ist die ausländische Personenhandelsgesellschaft nicht nach § 141 AO buchführungs- und abschlusspflichtig, hat sie über die Möglichkeit der freiwilligen Erstellung von Buchführung und Abschluss nach inländischen steuerlichen Vorschriften faktisch ein Wahlrecht, ihren Gewinn für Zwecke des § 32b EStG nach §§ 4 Abs. 1, Abs. 3 oder 5 EStG zu ermitteln.

21 BFH, 17. 12. 1997 – I R 96/96, BStBl. II 1998, 260.

22 BFH, 17. 12. 1997 (Fn. 21).

23 BFH, 17. 12. 1997 (Fn. 21).

24 Vgl. BFH, 13. 9. 1989 (Fn. 4).

25 BFH, 19. 3. 2009 – IV R 57/07, DStR 2009, 1252.

26 Vgl. zum Begriff *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 4 Anm. 44.