

A. Bestandsaufnahme steuerrechtlicher Erleichterungen für Gründungen / Betriebsübergaben

I. Aktuelle steuerrechtliche Rahmenbedingungen in Deutschland

Das deutsche Steuerrecht besteuert – allen ökonomischen Argumenten für Rechtsformneutralität¹⁴ zum Trotz – die Rechtsträger von Unternehmen rechtsformabhängig¹⁵. Steuerpflichtig und Steuerschuldner sind natürliche oder juristische Personen (§ 1 EStG, § 1 und 2 KStG, § 5 GewStG, § 13a UStG). Die Einführung einer wettbewerbsneutralen Betriebssteuer ist früher vorgeschlagen¹⁶, aber rechtspolitisch nicht aufgegriffen worden. Steuersubjekt ist der Unternehmensrechtsträger bzw. bei Personengesellschaften der einzelne Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)¹⁷. Dies gilt auch dann, wenn steuerrechtliche Regelungen im Tatbestand an „Betriebe“ (z.B. § 4h Abs. 1 S. 1 EStG), „Gewerbebetriebe“ als „gewerbliche Unternehmen“ (z.B. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG oder § 2 Abs. 2 S. 1 und 2 GewStG¹⁸), „(Klein)Unternehmer“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 und § 19 UStG) oder ähnliche Merkmale anknüpfen. Solche Anknüpfungen konkretisieren lediglich den (persönlichen bzw. sachlichen) Anwendungsbereich oder den Steuergegenstand bestimmter Steuerarten bzw. spezifischer steuerrechtlicher Regelungen. Mangels entsprechender Einschränkungen erfassen steuerrechtliche Regelungen grundsätzlich¹⁹ alle Wirtschaftszweige

14 Dazu *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre⁷, 2015, S. 263 ff.

15 Zum „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“ *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 10.1.

16 Zu den verschiedenen Modellen und rechtspolitischen Vorschlägen einer Betriebssteuer näher *Frotscher/Drüen*, KStG/GewStG/UmwStG, Vor § 1 KStG Rz. 86 ff. (Sept. 2017).

17 Besteuerung nach dem Transparenzprinzip des Gesellschafters und nicht der Personengesellschaft selbst.

18 Gemeint sind Produktion, Dienstleistung, Handel (*Wacker*, in *Schmidt*, EStG³⁹, 2020, § 15 Rz. 8), so dass die Betriebe der Industrie, des Handels und des Handwerks traditionell typische Gewerbebetriebe sind (vgl. schon Begründung zum Gewerbesteuergesetz, RStBl. 1937, 696).

19 Eine gewisse Wirtschaftszweig-/Branchenabhängigkeit besteht freilich insoweit als das Einkommensteuerrecht sieben Einkunftsarten unterscheidet, von denen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18

oder Branchen und damit auch das Handwerk, das in einkommen- und gewerbesteuerrechtlichen „Betrieben“ oder „Gewerbebetrieben“ („gewerblichen Unternehmen“) bzw. von umsatzsteuerrechtlichen „Unternehmern“ ausgeübt werden kann. Diese Wirtschaftszweig- und Branchenunabhängigkeit gilt auch für die steuerrechtlichen Regelungen, die Gründungen und Betriebsübergaben erleichtern sollen oder können.

1. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die Gründung von Unternehmen

Für die steuerrechtlichen Folgen der Gründung ist zwischen dem Gründungsvorgang und der „laufenden“ Besteuerung nach erfolgter Gründung und Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit bei den unternehmensbezogenen Steuerarten zu unterscheiden.

a) Gründungsvorgang bei den Ertragsteuern

Spezifische „Erleichterungen“ für neu gegründete Unternehmen gibt es weder bei Personenunternehmen noch bei Kapitalgesellschaften. Der Gründungsvorgang als solcher ist bei einer echten Neugründung einkommen- und gewerbesteuerrechtlich unproblematisch. Die durch die Aufnahme einer steuerbaren, insbesondere einer gewerblichen, Tätigkeit verursachten Aufwendungen können als vorweggenommene Betriebsausgaben nur bei der Einkommensteuer abgezogen werden (§ 4 Abs. 4 EStG)²⁰. Die Gewerbesteuer besteuert den „stehenden Gewerbebetrieb“ als Steuerobjekt, so dass vor Beginn der werbenden Tätigkeit entstandene Betriebsausgaben bei ihr nicht den Gewerbeertrag mindern²¹.

EStG) allesamt selbstständige Betätigungen betreffen. Auch innerhalb der Einkunftsarten gibt es einzelne Regelungen, die nur für bestimmte Wirtschaftszweige oder Branchen gelten, wie z.B. die Regelung über die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a EStG; sog. Tonnagebesteuerung).

20 Allgemein zu vorweggenommenen Betriebsausgaben H 4.7 EStR 2012, mit Nachweisen zur Rechtsprechung; Bode, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 4 Rz. 163.

21 H.M. (Drüen, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 138 [Juni 2020] m.w.N.); a.A. Roser, Vor- und Nachlaufkosten – Gewerbesteuerliches Niemandsland?, Ubg 2015, 582.

Werden dagegen im Rahmen der Gründung anderweitig „steuerverstrickte“ Wirtschaftsgüter überführt oder übertragen, können aus Anlass der Betriebsgründung Steuerbelastungen entstehen. So sind ggfs. bei Gründung und in der Folge die in „umgewidmeten“ Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven (als Differenz zwischen Verkehrs- und steuerbilanziellen Buchwert²²) beim übertragenden Gründer aufzudecken und zu besteuern. Das Einkommen- und das Gewerbesteuerrecht enthält jedoch ein ausdifferenziertes System von Regelungen, die unter im Einzelnen normierten Voraussetzungen eine steuerneutrale Überführung bzw. Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern (z.B. § 6 Abs. 5 EStG), aber auch von Sachgesamtheiten in Gestalt von (Teil-)Betrieben (z.B. § 6 Abs. 3 EStG oder Regelungen des UmwStG) ermöglichen. In diesen Fällen kommt es teilweise schon zu keinem Rechtsträgerwechsel, etwa im Falle einer Überführung von Wirtschaftsgütern von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG), so dass eine Besteuerung nicht sachgerecht wäre. In anderen Fällen, insbesondere nach den Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes, will der Gesetzgeber betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht verhindern²³, obwohl solche Vorgänge überwiegend²⁴ als Veräußerung eingeordnet werden, die nach allgemeinen Grundsätzen zur Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven führen würden. Ob und in welcher Höhe bei unechten Neugründungen unter Überführung oder Übertragung von bestehendem Betriebsvermögen eine Steuerbelastung durch den Gründungsvorgang anfällt, hängt mithin von der „Gründungsvorgeschichte“, der konkreten rechtlichen Gestaltung, aber auch von der Ausübung bestehender (Ansatz-)Wahlrechte ab²⁵. Allgemeine Aussagen verbieten sich insoweit.

Für die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit unter Einschluss eines Handwerks durch eine körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) gelten in Bezug auf den Gründungsvorgang grundsätzlich dieselben Regeln wie bei der Einkommen- und Gewerbesteuer. Allerdings beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht rechtsformabhängig ungeachtet der bei Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Perso-

22 *Henrichs*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁴, 2020, Rz. 9.401.

23 BT-Drs. 16/2710, S. 25.

24 BFH, Urt. v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686; BMF, Schreiben v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 0.02; kritisch zu dieser Einordnung *Henrichs*, *Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität von Umstrukturierungen*, DStJG 43 (2020), S. 145 (154 ff., 157–168).

25 Zu Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen jüngst der Tagungsband *Henrichs* (Hrsg.), *Umstrukturierungen und Steuerrecht*, DStJG 43 (2020).

nengesellschaften) entscheidenden Aufnahme der werbenden Tätigkeit bereits mit der Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister²⁶. Darum stellt sich das Gründungshemmnis, dass vorweggenommene Betriebsausgaben dem „gewerbesteuerlichen Niemandsland“ zugerechnet werden²⁷, bei ihnen nicht.

b) Gründungsvorgang bei der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist keine Unternehmenssteuer, sondern eine indirekte Verbrauchsteuer, die den Konsum des Endverbrauchers belasten soll, aber zur Vereinfachung von Festsetzung, Erhebung und Kontrolle den Unternehmer als „Steuereinsammler“ instrumentalisiert²⁸. Der Vorgang der Gründung eines Unternehmens im umsatzsteuerrechtlichen Sinne (§ 2 Abs. 1 UStG), zu denen auch Handwerksbetriebe gehören, wirft keine umsatzsteuerrechtlichen Probleme auf, die diesen Vorgang erschweren. Die Unternehmereigenschaft beginnt mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen beabsichtigt ist (Verwendungsabsicht) und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird²⁹. Damit kann auch die aufgrund von Vorbereitungs-handlungen anfallende Vorsteuer abgezogen werden³⁰. Wegen des Grundsatzes der Unternehmenseinheit (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG) ist die Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter, die schon vor der Gründung zum umsatzsteuerrechtlichen Unternehmen des Gründers, aber zu einer anderen Einheit gehörten, umsatzsteuerrechtlich irrelevant. War ein Wirtschaftsgut bislang nicht dem Unternehmen zugeordnet, ist eine Vorsteuerberichtigung allerdings nicht (mehr) möglich³¹. Wird im Rahmen der Gründung eines Unternehmens ein „Unternehmen“ im umsatzsteuerrechtlichen Sinne oder ein „gesondert geführter Betrieb“ (entgeltlich oder unentgeltlich) übertragen, ist dies beim übertragenden Gründer als Geschäftsveräußerung im Ganzen (im Sinne einer „Übertragung der we-

26 *Driën*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 2 GewStG Rz. 84, 235 ff., 241 (Aug. 2018) m.w.N.

27 So die berechtigte Kritik von *Roser*, Ubg 2015, 582.

28 *Jakob*, Umsatzsteuer⁴, 2009, Rz. 23.

29 A 2.6 Abs. 1 S. 1 UStAE; *Korn*, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 2 Rz. 163.

30 *Korn*, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 2 Rz. 163.

31 BT-Drs. 17/2249, S. 78; *Heidner*, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 15a Rz. 33.

sentlichen Grundlagen eines Unternehmens³²⁾ kein steuerbarer Vorgang (§ 1 Abs. 1a S. 1 und 2 UStG).

2. Relevante steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die „laufende“ Besteuerung von Unternehmen

a) Größenabhängige „Erleichterungen“ bei der „laufenden“ Ertragsbesteuerung

Die „laufende“, rechtsformabhängige Besteuerung von Unternehmen basierend auf dem traditionsreichen „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“³³ kann und muss an dieser Stelle nicht entfaltet werden³⁴. Für die „laufende“ Besteuerung gibt es keine gründungsspezifischen Regelungen, sondern nur solche mit mittelbarer Gründungsrelevanz, wenn sie über die Steuerbelastung Auswirkungen auf die Rentabilität der unternehmerischen Betätigung haben. Mittelbar könnten dabei bestimmte, im Ausgangspunkt überwiegend rechtsformunabhängige Regelungen als „Erleichterung“ für die Unternehmensgründung verstanden werden, wenn diese an Größenmerkmale anknüpfende Differenzierungen³⁵ und Sonderregelungen (etwa für Abschreibungen) enthalten. Auch wenn solche nicht speziell für neu gegründete Unternehmen begünstigende Wirkungen vorsehen, befinden sich solche häufig in einer Situation (z.B. als zunächst „kleines“ Unternehmen oder Unternehmen mit einem erhöhten Investitionsbedarf), in der sie in besonderem Maße von solchen größenorientierten Steuerregelungen profitieren.

Größenabhängig ist schon die Bestimmung der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs. 1 und 3 EStG). Die weniger arbeitsintensive Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG mit der zahlungsorientierten Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben kommt anstelle der aufwendigeren, auf der wirtschaftlichen Periodisierung von Erträgen und Aufwendungen (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) aufbauenden Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 (i.V.m. mit § 5 Abs. 1) EStG in Betracht, wenn keine Buch-

32 A 1.5 Abs. 1 S. 1 UStAE.

33 Näher *Drüen*, Ad Legendum 2015, 284.

34 Umfassend *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band I¹³, 2016; Band II⁹, 2018; Band III³, 2020.

35 Dazu *Möhlenbrock*, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 23 ff.

führungspflicht besteht. Eine derivative und größenabhängige Buchführungspflicht wird namentlich durch die Kaufmannseigenschaft begründet (§ 140 AO i.V.m. § 238 Abs. 1 HGB), die nach § 1 Abs. 2 HGB grundsätzlich³⁶ einen „nach Art und Umfang ... in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb erfordert“. Für eine originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO müssen konkret bezifferte Schwellenwerte überschritten sein (Umsätze i.H.v. 600.000 € oder ein Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 60.000 €; § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder 4 AO), wobei die Finanzbehörde zuvor auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen haben muss (§ 141 Abs. 2 S. 1 AO). Werden nach der Gründung diese durch Auslegung zu bestimmenden oder bezifferten Schwellen (zunächst) nicht überschritten, können neu gegründete Unternehmen, insbesondere Handwerksbetriebe, bei der Gewinnermittlung entlastet werden.

Mit den Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen stehen steuerlich auch Handwerksbetrieben bestimmte Begünstigungen zur Verfügung, sofern sie die tatbestandlichen Voraussetzungen der Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG erfüllen (zur Vorgängerregelung s. noch I. 2. a)). Danach können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu 40 v.H. der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten³⁷ gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge), wenn der Betrieb, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen, am Schluss des Wirtschaftsjahres bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet. Bei Gewerbebetrieben oder der selbstständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, ist dies ein Betriebsvermögen von 235.000 €, bei Betrieben, die ihren Gewinn durch eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge ein Gewinn von 100.000 €. Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können bei Unterschreiten derselben Größenmerkmale im Jahr der Anschaffung oder Herstellung

36 Einzelkaufleute, die grundsätzlich nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB der Buchführungspflicht unterliegen, sind nach § 241a HGB von den handelsrechtlichen Buchführungs- und Inventarisierungsvorschriften befreit, wenn sie bestimmte Schwellenwerte hinsichtlich des Jahresüberschusses und der Umsatzerlöse nicht überschreiten (dazu zuletzt *Drüen*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schuppen, Bilanzrecht², 2020, § 241a HGB Rz. 2 ff. m.w.N.).

37 Aktuell wird die Erhöhung auf 50 v.H. der begünstigten Investitionskosten rechtspolitisch diskutiert (FAZ v. 3.9.2020, Erleichterungen für Handwerker, Selbstständige und kleine Betriebe, S. 19).

und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 und 2 EStG Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Durch Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen wird den berechtigten Steuerpflichtigen zusätzliche Liquidität verschafft, was gerade neu gegründeten Unternehmen die Anschaffung bzw. Herstellung von betriebswichtigen Wirtschaftsgütern erleichtern kann³⁸.

b) Größenabhängige „Erleichterungen“ bei der „laufenden“ Umsatzbesteuerung

Bei der „laufenden“ Besteuerung kennt auch das Umsatzsteuerrecht größenabhängige Differenzierungen³⁹. § 19 UStG enthält im Abschnitt V. „Besteuerung“ eine besondere Regelung zur Besteuerung als sog. Kleinunternehmer⁴⁰. Kleinunternehmer ist nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG ein Unternehmer, bei dem der (Brutto-)Umsatz⁴¹ weder im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € überstiegen hat noch im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich übersteigen wird. Die allgemeine Kleinunternehmerregelung wurde jüngst ausgeweitet, indem die Grenze des Gesamtumsatzes im vorangegangenen Jahr (von 17.500 €) auf 22.000 €⁴² als Anpassung an die allgemeine Preisentwicklung erhöht wurde⁴³. Der Kleinunternehmer wird aus Praktikabilitätsgründen aus dem Umsatzsteuersystem ausgegliedert⁴⁴

38 BT-Drs. 16/4841, S. 51; *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g Rz. 1 (Nov. 2019); *Möhlenbrock*, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 37.

39 Dazu *Heuermann*, Die Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 103; vorab *ders.*, BB 2017, 2583.

40 Näher *Korn*, MwStR 2014, 232; *Mensch*, UR 2014, 472; *Meurer*, NWB 2013, 2016.

41 Der Umsatzbegriff richtet sich nach § 19 Abs. 1 S. 2 und Abs. 3 UStG und umfasst den nach vereinnahmten Entgelten berechneten Gesamtumsatz, folglich alle nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsätze, abzüglich der Umsätze aus dem Verkauf von Anlagevermögen und einiger steuerbefreier Umsätze (§ 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UStG).

42 Art. 16 Abs. 1 des Dritten Bürokratieentlastungsgesetzes v. 22.11.2019, BGBl. I 2019, 1746.

43 Dazu *Sterzinger*, UR 2020, 1 (23).

44 *Jakob*, Umsatzsteuer⁴, 2009, Rz. 170.

und bei Anwendung des § 19 UStG wie ein Nichtunternehmer behandelt⁴⁵. § 19 UStG ist eine Sondervorschrift gegenüber dem allgemeinen, größenunabhängigen Unternehmerbegriff des § 2 UStG⁴⁶ und schließt die daran regulär anknüpfenden Umsatzsteuerfolgen aus (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG). Kleinunternehmer haben folgerichtig wie Nichtunternehmer kein Vorsteuerabzugsrecht⁴⁷. Materiell wirkt § 19 UStG wie eine umsatzabhängige Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug⁴⁸. Die Kleinunternehmerregelung lässt sich als Vereinfachung der Steuererhebung zur Gewähr von Praktikabilität für die Verwaltung und den Kleinunternehmer rechtfertigen⁴⁹. Die Kleinunternehmerregelung ist Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsgebotes, weil andernfalls kleine Unternehmen mit der Erfüllung von Unternehmerpflichten bei der Umsatzsteuer (insbesondere § 22 UStG) überfordert würden⁵⁰.

Auch die liquiditätsschonende Soll-Versteuerung (§ 20 UStG) statt der Regel-Ist-Versteuerung mit unternehmerischer Vorfinanzierungspflicht wurde allgemein Ende 2019 auf Unternehmen mit einem Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr (§ 19 Abs. 3 UStG) (von bisher 500.000 €) auf 600.000 € erweitert⁵¹. Die Anpassung an die Buchführungsgrenzen des § 141 AO soll den Bürokratieaufwand absenken⁵². Insbesondere neu gegründete Unternehmen unter Einschluss von Handwerksbetrieben können von diesen „Erleichterungen“ profitieren. Die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 UStG eröffnet unter seinen tatbestandlichen Voraussetzungen einen Antrag auf Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (= Ist-Besteuerung). Darin liegt eine Ausnahme von der Regelberechnung der Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 S. 1 UStG). Die antragsabhängige Ist-Besteuerung nach § 20 UStG vermeidet demgegenüber Liquiditätsnachteile⁵³

45 Korn, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 19 UStG Rz. 1–3; Friedrich-Vache, in Reiß/Krausel/Langer, § 19 UStG Rz. 1 (Sept. 2018).

46 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht²², 2019, Rz. 1655.

47 Korn, in Bunjes, UStG¹⁹, 2020, § 19 UStG Rz. 3.

48 FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849); Stadie, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 17.3.

49 FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849) m.w.N.; zu verfassungsrechtlichen Zweifeln Stadie, in Rau/Dürnwächter, § 19 UStG Rz. 21 ff. (Juli 2019).

50 Zuletzt Mrosek, in Wäger, UStG, 2020, § 19 Rz. 1.

51 Art. 7 des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2875.

52 Sterzinger, UR 2020, 1 (24).

53 Schüler-Täsch, in Sölch/Ringleb, § 20 UStG Rz. 4 (März 2017).

und den Vorfinanzierungszwang des Unternehmers,⁵⁴ weil die Steuerzahlungspflicht nicht bereits an die Leistungserbringung und die Rechnungsstellung, sondern erst an die Begleichung anknüpft. Sie vereinfacht zudem das Verfahren, weil sie eine spätere Berichtigung der vereinbarten Entgelte bei Zahlungsausfall nach § 17 UStG vermeidet⁵⁵. Allerdings steht auch diese steuerentlastende und -vollzugsvereinfachende Regelung nicht allen, sondern – größenabhängig – nur den genannten Unternehmen unter Einschluss von Handwerksbetrieben offen.

3. Relevante steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die Betriebsübergabe

Die steuerrechtliche Behandlung einer Betriebsübergabe hängt von zahlreichen Parametern ab, insbesondere von „Ob“ und „Höhe“ einer Gegenleistung und vom Gegenstand der Übertragung (Betrieb oder Anteile am Unternehmensträger). Der Wirtschaftszweig oder die Branche des Betriebs des Steuerpflichtigen ist auch insoweit grundsätzlich⁵⁶ unerheblich. Betriebe können entgeltlich im Rahmen einer Veräußerung, unentgeltlich im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden bzw. eines Erwerbs von Todes wegen oder teilentgeltlich übergeben werden. Die an „Ob“ und „Höhe“ einer Gegenleistung für die Übergabe anknüpfende Differenzierung nach entgeltlich, unentgeltlich und teilentgeltlich gilt auch für Betriebsübergaben in „vorweggenommener Erbfolge“⁵⁷ mit „warmer“ Hand, auch wenn dabei die Übertragung regelmäßig zumindest teilweise schenkweise erfolgt⁵⁸. Die steuerrechtliche Qualifikation ist unabhängig von der zivilrechtlichen Einordnung, so dass z.B. eine Schenkung unter Auflagen zivilrechtlich als unentgeltlich, steuerrechtlich aber als entgeltlich zu qualifizieren sein kann⁵⁹. Steuerrechtlich ist ein voll entgeltliches Veräußerungsgeschäft anzunehmen, wenn die Werte der Leistung und Gegenleistung wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander ab-

54 *Frye*, in Rau/Dürrewächter, § 20 UStG Rz. 69 (Okt. 2016).

55 *Friedrich-Vache* in Reiß/Kraeusel/Langer, § 20 UStG Rz. 4 (Sept. 2018).

56 Die Unterscheidung der (sieben) Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) gilt freilich insoweit, wobei durch Verweisungen häufig dieselben Regelungen greifen (z.B. Verweisung in § 18 Abs. 3 S. 2 EStG auf § 16 Abs. 4 EStG zum Freibetrag für einen Veräußerungsgewinn).

57 *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 45.

58 BMF, Schreiben v. 13.1.1993, IV B 3-S 2190–37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 1 f.

59 Allgemein BFH, Beschl. v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847.

gewogen sind⁶⁰. Die Einzelheiten zu den vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten der Unternehmensnachfolge und ihren Steuerfolgen sind an dieser Stelle nicht auszubreiten⁶¹. Stattdessen beschränken sich die folgenden Ausführungen auf einen Überblick über die wichtigsten Fragestellungen im Bereich der Einkommensteuer, der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer.

a) Einkommen- und gewerbesteuerrechtliche Rahmenbedingungen der Betriebsübergabe

(1) Entgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs

Erhält der Unternehmer für die Übergabe eines (Handwerks-)Betriebs oder Teilbetriebs eine Gegenleistung in Höhe seines Verkehrswerts, ist der Vorgang schon nach allgemeinen Grundsätzen als entgeltliche „Veräußerung“ zu qualifizieren. Folge ist, dass stille Reserven aufgedeckt und als Veräußerungsgewinn besteuert werden. Die Regelung in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Hs. 1 EStG stellt die Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns lediglich klar⁶². Ihre Funktion besteht darin, einen Anknüpfungspunkt für begünstigende Regelungen zu definieren, welche die mit der geballten Aufdeckung von stillen Reserven einhergehende Erhöhung des Einkommens samt Progressionswirkung abmildern sollen⁶³.

Dieses Ziel wird zunächst durch einen antragsgebundenen Freibetrag bei Vollendung des 55. Lebensjahres oder bei Berufsunfähigkeit des Steuerpflichtigen erreicht (§ 16 Abs. 4 S. 1 EStG). Er wird nur einmal („im Leben“⁶⁴) und nur für einen „Betrieb“ oder „Teilbetrieb“ gewährt (§ 16

60 BMF, Schreiben v. 13.1.1993, IV B 3-S 2190–37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 2, im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge; allgemein *Schallmoser*, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG Rz. 22 (Juni 2019).

61 Dazu *Crezelius*, Unternehmenserbrecht², 2009, §§ 4 ff.; *Scherer*, Unternehmensnachfolge⁶, 2020, Kap. 7; zu Besonderheiten von kleinen und mittleren Unternehmen sowie Handwerksbetrieben bei der Unternehmensnachfolge *Riedel*, Praxishandbuch Unternehmensnachfolge², 2018, § 28 Rz. 1 ff. unter Betonung der Besonderheiten im Bereich der Unternehmensbewertung (ebd., Rz. 11–43).

62 *Seer*, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 16 Rz. 7 („konkretisiert ... die Grundsatznorm des § 2 Abs. 1 S. 2 iVm. § 15“); *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 161 („stellt klar“).

63 *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 6.

64 *Seer*, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 16 Rz. 10; *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 581.

Abs. 4 S. 2 EStG). Durch diese Beschränkungen hat der Freibetrag vor allem in Fällen Bedeutung, in denen sich der Inhaber „zur Ruhe“ setzen will. Der Freibetrag beträgt 45.000 € (§ 16 Abs. 4 S. 1 EStG). Er ermäßigt sich jedoch um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt (§ 16 Abs. 4 S. 3 EStG), so dass bei einem Veräußerungsgewinn (nicht: -preis) ab 181.000 € kein Freibetrag verbleibt. Veräußerungsgewinn ist der Veräußerungserlös abzüglich des Werts des Betriebsvermögens sowie der Veräußerungskosten (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG). Unabhängig vom Freibetrag ist der Veräußerungsgewinn auch i.H.v. 40 Prozent steuerfrei, soweit er auf die Veräußerung von zum Betrieb oder Teilbetrieb gehörenden Anteilen an einer Kapitalgesellschaft entfällt (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. b) und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG; sog. Teileinkünfteverfahren).

Der – ggf. nach Abzug des Freibetrags verbleibende – Veräußerungsgewinn wird als „außerordentliche Einkünfte“ qualifiziert (§ 34 Abs. 2 EStG). Diese werden entweder nach der sog. „Fünftelregelung“⁶⁵ (§ 34 Abs. 1 EStG) oder auf Antrag des Steuerpflichtigen und unter weiteren Voraussetzungen mit einem ermäßigten Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG) besteuert. Nach der „Fünftelregelung“ wird das zu versteuernde Einkommen zunächst um die außerordentlichen Einkünfte vermindert (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen). Das verbleibende zu versteuernde Einkommen wird dann um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöht. Für das verbleibende zu versteuernde Einkommen wird im Anschluss die an sich darauf zu entrichtende Einkommensteuer ebenso ermittelt wie für das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte (Veräußerungsgewinn) erhöhte verbleibende zu versteuernde Einkommen. Die auf die außerordentlichen Einkünfte entfallende Steuer ist dann der fünffache Betrag der Differenz zwischen den ermittelten Einkommensteuerbeträgen. Diese Technik ermöglicht es, die Auswirkungen des progressiven Einkommensteuertarifs abzumildern. Denselben Effekt hat die Anwendung des ermäßigten Tarifs, der auf Antrag bei Vollendung des 55. Lebensjahres oder einer Berufsunfähigkeit auf die außerordentlichen Einkünfte bis zu einem Betrag von fünf Millionen € angewendet wird. Er beträgt 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche (progressive) Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen (unter Einschluss des Veräußerungsgewinns) zu bemessen wäre, mindestens jedoch 14 Prozent (also dem Eingangssteuersatz). Der Veräußerungsgewinn unterliegt trotz Verweisung auf die einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften in § 7 S. 1 GewStG nicht der Gewer-

65 Zum Begriff *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 34 Rz. 56.

besteuer, weil diese nur den Gewinn aus dem laufenden Gewerbebetrieb erfasst⁶⁶. Steuerbar ist dagegen der Veräußerungsgewinn, soweit der nicht unmittelbar auf eine natürliche Person, sondern insbesondere auf eine Kapitalgesellschaft als Veräußerer entfällt (§ 7 S. 2 GewStG)⁶⁷.

Betreibt ein Steuerpflichtiger ein Unternehmen, namentlich ein Handwerksunternehmen, nicht allein, sondern zusammen mit anderen durch eine Personengesellschaft, gelten hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der gesamten Personengesellschaftsanteile in Bezug auf den Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und die Einordnung als außerordentliche Einkünfte (§ 34 Abs. 1 bis 3 EStG) dieselben Folgen wie für die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), wenn die Personengesellschaft i.S.d. Steuerrechts gewerblich ist und der veräußernde Steuerpflichtige (Mit-)Unternehmerrisiko trägt und (Mit-)Unternehmerinitiative entfaltet (Personengesellschaftsanteile als sog. Mitunternehmeranteile). Wegen des der Besteuerung von Personengesellschaften zu Grunde liegenden Transparenzprinzips⁶⁸ werden bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen für steuerrechtliche Zwecke die dem Mitunternehmer zustehenden Anteile an den Wirtschaftsgütern veräußert. Wie bei der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebes unterliegt die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils nur der Gewerbesteuer, soweit er nicht auf natürliche Personen entfällt (§ 7 S. 1 und 2 GewStG⁶⁹). Wird nicht der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert, wird der Veräußerungsgewinn nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert.

Wird ein Unternehmen nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einer juristischen Person (insbesondere einer Kapitalgesellschaft, ggf. auch als Einpersonengesellschaft) betrieben und werden die Anteile an dieser veräußert, gilt auch eine das gesamte Nennkapital umfassende und im Betriebsvermögen gehaltene⁷⁰ Beteiligung als Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG). In diesem Fall gelten für den Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung dieselben einkommensteuerrechtlichen Folgen wie für die Veräußerung eines Betriebs, jedoch mit der Maßgabe, dass 40 Pro-

66 R 7.1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 GewStR.

67 Näher *Drüen*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 128 ff. (Juni 2020) m.w.N.

68 Dazu *Krumm*, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 15 Rz. 162 f.

69 Zu Einzelheiten bei Veräußerungs- und Aufgabegewinnen an Personengesellschaften näher *Drüen*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 130 ff. (Juni 2020) m.w.N.

70 Zum Erfordernis der Zuordnung zum Betriebsvermögen *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 161.

zent des Veräußerungsgewinns steuerfrei sind (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. b) und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG; sog. Teileinkünfteverfahren). Dagegen unterliegt der Gewinn aus der Veräußerung einer solchen Beteiligung als lediglich „fiktiver“ Teilbetrieb der Gewerbesteuer⁷¹. Die Veräußerung von anderen im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung mit Einkommensteuer, wobei auch insoweit 40 Prozent des Veräußerungsgewinns steuerfrei bleiben (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a) und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG; sog. Teileinkünfteverfahren), und Gewerbesteuer (§ 7 S. 1 GewStG).

Für im Privatvermögen gehaltene Anteile richten sich die Folgen nach der Höhe der Beteiligung: Bei Beteiligungen von mindestens einem Prozent am Nennkapital zu (irgendeinem) Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre gehört der Veräußerungsgewinn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG), jedoch nur i.H.v. 40 Prozent (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c) und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG). Gewerbesteuer fällt nicht an⁷². Der Gewinn aus der Veräußerung geringerer Beteiligungen rechnet zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG), so dass eine Einbeziehung in den gewerbesteuerrechtlichen Gewerbeertrag von vornherein ausscheidet. Auf den Veräußerungsgewinn wird der gesonderte Tarif i.H.v. 25 Prozent angewendet (§ 32d Abs. 1 S. 1 EStG; sog. „Abgeltungsteuer“⁷³).

(2) Unentgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden⁷⁴ oder eines

71 BFH. Urt. v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742; *Seer*, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, § 16 Rz. 13.

72 R 7.1 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 GewStR.

73 Soweit der Veräußerungsgewinn – im hiesigen Zusammenhang wohl eher selten – dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt, hat dieser grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 43 Abs. 5 S. 1 EStG). Wegen des Kapitalertragsteuersatzes i.H.v. 25 ebenfalls Prozent, der wie der gesonderte Tarif auch für andere Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt, wird in Bezug auf die Steuerbelastung solcher Einkünfte mit einheitlich 25 Prozent terminologisch unsauber von „Abgeltungsteuer“ gesprochen.

74 *Schallmoser*, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG Rz. 141 (Juni 2019); *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 35.

Erwerbs von Todes wegen⁷⁵ ist mangels Gegenleistung⁷⁶ keine Veräußerung. Nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG werden beim Erwerber die Buchwerte der Wirtschaftsgüter fortgeführt, wenn bei diesem die Besteuerung der stillen Reserven (als Differenz zwischen ihren Verkehrs- und ihren Buchwerten) sichergestellt ist. Im Interesse einer Erhaltung von wirtschaftlichen Einheiten (und Arbeitsplätzen) lässt es der Gesetzgeber zu, dass abweichend vom Grundsatz der Individualbesteuerung stille Reserven interpersonell übertragen werden⁷⁷. Sie werden nicht bei dem Steuerpflichtigen besteuert, bei dem sie entstanden sind. Wegen der von § 6 Abs. 3 EStG gewollten Erleichterung der unentgeltlichen Betriebsübertragung⁷⁸ ist das Einkommensteuerrecht in der Folge grundsätzlich kein Hindernis für eine unentgeltliche Betriebsübergabe. Ohne die Regelung in § 6 Abs. 3 S. 1 EStG würde beim Übertragenden eine Steuerbelastung eintreten, weil vor einer unentgeltlichen Übertragung der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil unter Aufdeckung stiller Reserven zum gemeinen Wert⁷⁹ (entspricht dem Verkehrswert⁸⁰) aufgegeben wird (§ 16 Abs. 3 S. 1 und 7 EStG)⁸¹. Die unentgeltliche Übertragung einer 100-prozentigen Beteiligung wäre dagegen nicht steuerneutral, obwohl sie als Teilbetrieb i.S.d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG aufgegeben werden kann (§ 16 Abs. 3 S. 1 EStG). Sie ist jedoch nicht in den Anwendungsbereich von § 6 Abs. 3 S. 1 EStG einbezogen⁸².

(3) Teilentgeltliche Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil teilentgeltlich, mithin gegen eine nicht seinem Verkehrswert entsprechende Gegenleistung, übertragen, ist der Vorgang nach der überwiegend vertretenen Ein-

75 Schallmoser, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 16 EStG Rz. 24 (Juni 2019); Wacker, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 25.

76 Erblasserschulden sind kein Entgelt (Wacker, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 26).

77 Kulosa, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 6 Rz. 695.

78 Dazu BFH, Urt. v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; BFH, Urt. v. 10.3.2016 – IV R 14/12, BStBl. II 2016, 763 – Rz. 17 m.w.N.

79 Die allgemeine und auch konkret maßgebliche Legaldefinition enthält § 9 Abs. 2 BewG.

80 Henrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 9.265.

81 BFH, Urt. v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

82 BFH, Urt. v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; Kulosa, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 6 Rz. 703.

heitstheorie⁸³ nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, sondern einheitlich als (wenn auch nur teil-)entgeltliche Übertragung (Veräußerung) zu behandeln. Bleibt der Wert der Gegenleistung hinter dem Buchwert des übergebenen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils zurück, soll eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG anzunehmen sein, ohne dass beim Übertragenden ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Wert der Gegenleistung entsteht⁸⁴. Im umgekehrten Fall entsteht ein Gewinn⁸⁵.

(4) Weitere Steuerfolgen bei Übertragung eines (Handwerks-)Betriebs

Neben diesen unmittelbaren steuerrechtlichen Folgen aus der Betriebsübertragung beim Übertragenden können auch Steuerfolgen beim Erwerber ausgelöst werden, die an dieser Stelle nur zur Verdeutlichung der Komplexität beispielhaft benannt werden⁸⁶. Wie die unmittelbaren steuerrechtlichen Folgen aus der Übertragung können gestaltungsabhängig weitere steuerrechtliche Belastungen entstehen (z.B. Steuerbarkeit von Versorgungsleistungen in Gestalt von Leibrenten beim Übertragenden im Falle einer für steuerrechtliche Zwecke unentgeltlichen⁸⁷ Übertragung nach § 22 Nr. 1 S. 1 i.V.m. S. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. b) EStG), für die wiederum punktuelle Erleichterungen denkbar sind (z.B. Abziehbarkeit von Versorgungsleistungen beim Erwerber nach § 10 Abs. 1a S. 1 i.V.m. S. 2 Buchst. a) und b) EStG). Solche „Erleichterungen“ sind mehr noch als beispielsweise der Freibetrag eines Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 4 EStG) oder die an die Einordnung eines Veräußerungsgewinns als außerordentliche Einkünfte anknüpfenden Entlastungen darauf gerichtet, eine Besteue-

83 BFH, Urt. v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158.

84 BFH, Urt. v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436; *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 58.

85 *Wacker*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 16 Rz. 58.

86 Bei entgeltlichen Übertragungen stellt sich die Frage des Wertansatzes beim Erwerber und die Erbringung der Gegenleistung durch wiederkehrende Leistungen. Bei unentgeltlichen Übertragungen stellt sich ebenso die Frage des Wertansatzes beim Erwerber und die Behandlung wiederkehrender Leistungen (z.B. Versorgungsleistungen) beim Übertragenden und beim Erwerber.

87 Eine Übertragung gegen Versorgungsleistungen ist unentgeltlich, weil – anders als bei Veräußerungsleistungen (insbesondere Veräußerungskosten) – die beiderseitigen Leistungen nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind (BMF, Schreiben v. 13.1.1993 – IV B 3-S 2190–37/92, BStBl. I 1993, 80, Tz. 4 und 5; *Krüger*, in Schmidt, EStG³⁹, 2020, § 10 Rz. 112).

nung nach dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht⁸⁸ sicherzustellen. Denn die Leistungsfähigkeit des Empfängers von Versorgungsleistungen wird erhöht und die des Leistenden vermindert. Wegen dieser Zielsetzung stellt die am Korrespondenzprinzip ausgerichtete Ausgestaltung des Abzugstatbestands dagegen eher eine „Erschwerung“ von Betriebsübergaben dar. Denn ein Abzug ist beim Leistenden nur möglich, wenn der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig ist, so dass die Versorgungsleistungen in Deutschland besteuert werden können, obwohl die Besteuerung beim Empfänger keinen Einfluss auf die Minderung der Leistungsfähigkeit beim Erwerber hat⁸⁹.

b) Umsatzsteuer und Betriebsübergabe

Weniger Probleme wirft die Betriebsübergabe bei der Umsatzsteuer auf: Umsatzsteuerrechtlich fehlt es im Falle einer unentgeltlichen Übertragung regelmäßig schon an einem besteuertungsfähigen Umsatz⁹⁰. Die entgeltliche Übertragung könnte zwar als Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG eingeordnet werden. Jedoch ist eine (entgeltliche oder unentgeltliche) Übertragung als Geschäftsveräußerung im Ganzen (Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens⁹¹) häufig nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG).

II. Frühere branchen- und größenabhängige Steuerregelungen in Deutschland

Für die Frage, ob das deutsche Steuerrecht (wieder) Erleichterungen für die Gründung und die Übergabe von (Handwerks-)Betrieben vorsehen sollte, ist auch ein interperiodischer Rechtsvergleich mit früheren Regelungen in Deutschland erhellend.

88 Allgemein Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 8.1, 8.42.

89 Kritisch auch Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2020, Rz. 8.24.

90 Lüdicke/Oppel, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht², 2018, § 16 Rz. 140.

91 UStAE 1.5 Abs. 1 S. 1.

1. Frühere Existenzgründerförderung nach § 7g EStG a.F.

Die aktuelle Regelung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (s. bereits A. I. 2. a.) hatte eine Vorgängerregelung in § 7g EStG a.F. zu Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe⁹². Anders als die aktuelle Fassung enthielt § 7g EStG in Absatz 7 EStG eine Sonderregelung für Existenzgründer, die durch das Jahressteuergesetz 1997 eingefügt wurde⁹³. Durch das Kleinunternehmerförderungsgesetz wurde in Abs. 2 Nr. 3 EStG ein zweiter Satz angefügt, der das allgemeine Erfordernis einer Rücklagenbildung für Existenzgründer im Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung ausschließt⁹⁴. § 7g EStG wurde durch das Unternehmenssteuerreformgesetz (UntStRefG 2008) unter Wegfall der Sonderregelung für Existenzgründer neu gefasst⁹⁵. Mit der (erneuten) Neufassung von § 7g Abs. 1 bis 4 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2015⁹⁶ hat der Gesetzgeber die Sonderregelung für Existenzgründer nicht wieder eingeführt.

Bis zum Veranlagungszeitraum 1994 gab es nur eine Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 1 und 2 EStG a.F.), die im Wesentlichen auch heute noch besteht (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG n.F.). Durch das Standortsicherungsgesetz⁹⁷ wurde die Möglichkeit einer der Investition vorgegreifenden Ansparabschreibung eingeführt (§ 7g Abs. 3 bis 6 EStG a.F.⁹⁸). Im Unterschied zum Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1 EStG n.F.) wurde ein bestimmter Betrag nicht einfach nur abgezogen, sondern es wurde eine gewinnmindernde Rücklage gebildet (§ 7b Abs. 3 S. 1 EStG a.F.; sog. Ansparabschreibung). Die dadurch erlangte Steuerersparnis sollte die Fi-

92 Näher zur Rechtsentwicklung *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG a.F. Rz. 3 ff. (Nov. 2019); eingehend zur a.F. *Daller*, Die steuerliche Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG, 2005.

93 Art. 8 Nr. 8 Buchst. c) des Jahressteuergesetzes 1997 (JStG 2007) v. 20.12.1996.

94 Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Förderung von Kleinunternehmern und zur Verbesserung der Unternehmensfinanzierung (Kleinunternehmerförderungsgesetz) v. 31.7.2003, BGBl. I 2003, 1550.

95 Art. 1 Nr. 11 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.7.2007, BGBl. I 2007, 1912.

96 Art. 3 Nr. 4 des Steueränderungsgesetzes 2015 v. 2.11.15, BGBl. I 15, 1834.

97 Art. 1 Nr. 5 des Standortsicherungsgesetzes (StandOG) v. 13.9.1993, BGBl. I 1993, 1571; dazu *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG a.F. Rz. 3 (Nov. 2019).

98 Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1994 begannen (§ 52 Abs. 12b i. d. F. des StandOG).

finanzierung der anstehenden Investition fördern⁹⁹. Die Ansparabschreibung durfte für geplante Anschaffungen oder Herstellungen von Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, die innerhalb der nächsten zwei folgenden Wirtschaftsjahre erfolgen sollten (§ 7g Abs. 3 S. 2 EStG a.F.). Sie war auf 40 Prozent (bis. 31.12.2000: 50 Prozent¹⁰⁰) der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt (§ 7g Abs. 3 S. 2 EStG a.F.). Der Höchstbetrag für die Rücklage belief sich auf 154.000 € (§ 7g Abs. 3 S. 4 EStG a.F.). Erfolgte die Investition nicht in den zwei folgenden Wirtschaftsjahren, so war die Rücklage zu diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen (§ 7g Abs. 4 S. 2 EStG a.F.). Der Steuerstundungsvorteil wurde typisierend durch einen Zuschlag zum Gewinn in Höhe von sechs Prozent des aufgelösten Rücklagenbetrags ausgeglichen (§ 7g Abs. 5 EStG a.F.). Die Rücklage war ebenso, aber ohne Ausgleich durch einen Gewinnzuschlag (Umkehrschluss aus § 7g Abs. 5 EStG a.F.) bei Anschaffung des Investitionsobjektes aufzulösen (§ 7g Abs. 4 S. 1 EStG a.F.). Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Ansparabschreibung war unter anderem, dass der Steuerpflichtige den Gewinn nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften ermittelt und bestimmte Größenmerkmale erfüllt (§ 7g Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG a.F.).

Um dem Ziel, neu gegründete und kleine Unternehmen mit Blick auf den besonders hohen Investitionsbedarf zu fördern, gerecht zu werden, galten für Existenzgründer günstigere Regelungen¹⁰¹. Existenzgründer waren nach § 7g Abs. 7 S. 2 Nr. 1 EStG a.F. natürliche Personen, die innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung weder an einer Kapitalgesellschaft mittelbar zu mehr als 10 Prozent beteiligt waren noch Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG) erzielt hatten. Die Förderung galt auch für Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, an denen nur solche natürlichen Personen beteiligt sind (§ 7g Abs. 7 S. 2 Nr. 2 und 3 EStG a.F.). Die Übernahme eines Betriebes im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge oder der Erbauseinandersetzung galt nicht als Existenzgründung (§ 7g Abs. 7 S. 3 EStG a.F.). Ausgeschlossen waren mit Blick auf das europäische Beihilferecht (s. noch B. II.) sog. sensible Sektoren (§ 7g Abs. 8 EStG a.F.). Für die Existenzgründer galt

99 *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG a.F. Rz. 1 (Nov. 2019); *Wendt*, DStZ 2005, 777 (778).

100 Art. 1 Nr. 6 Buchst. b) des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1435.

101 BT-Drs. 13/4839, 77; *Brandis*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG a.F. Rz. 101 (Nov. 2019); *Wendt*, DStZ 2005, 779.

eine Investitionsfrist von fünf (folgenden) Wirtschaftsjahren und der Höchstbetrag war auf 307.000 € erhöht (§ 7g Abs. 7 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG a.F.).

In der neuen Fassung des § 7g EStG wurde der Begriff „Ansparabschreibung“ durch „Investitionsabzugsbetrag“ ersetzt. Früher wurden durch den § 7g EStG a.F. dem Wortlaut nach nur „neue“ Wirtschaftsgüter begünstigt. Diese Einschränkung ist in § 7g Abs. 1 EStG entfallen, so dass seither auch gebrauchte Wirtschaftsgüter begünstigt sind¹⁰². Entgegen der früheren Fassung ist der Investitionsabzugsbetrag nicht innerbilanziell durch die Bildung einer Rücklage geltend zu machen, sondern außerbilanziell im Rahmen der Steuerveranlagung zu berücksichtigen. Die Auflösung bei Anschaffung oder Nichtinvestition erfolgt ebenfalls außerbilanziell. Ein Gewinnzuschlag ist in der neuen Fassung entfallen, weil die Verzinsung der Steuernachforderung an seine Stelle getreten ist¹⁰³. Ausdrücklich wurde die zuvor umstrittene Investitionsabsicht als Voraussetzung in den Gesetzeswortlaut aufgenommen und eine Nutzungsabsicht neu eingeführt. Danach muss das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich mindestens bis zum Ende des der Anschaffung bzw. Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte überwiegend betrieblich genutzt werden. Weiterhin wurde der Höchstbetrag von 154.000 € auf 200.000 € erhöht. Neu hinzugekommen ist die Möglichkeit der Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im tatsächlichen Anschaffungsjahr bis zur Höhe des hinzuzurechnenden Investitionsabzugsbetrags gewinnmindernd herabgesetzt werden können.

Die Sonderregelungen für Existenzgründer sind entfallen, so dass Existenzgründer nur noch von den allgemeinen Regelungen profitieren können, die jedoch im Vergleich zur früheren Fassung die beschriebenen Vorteile aufweisen. Als Begründung für den Wegfall der Sonderregelung nennt der Gesetzesentwurf¹⁰⁴ des UntStRefG 2008 mehrere Gründe: Zunächst weist er darauf hin, dass Existenzgründer im Gründungsjahr regelmäßig Anlaufverluste erzielen, so dass sich eine weitere Gewinnminderung nicht auswirkt. In Gewinnfällen soll der reguläre Abzug nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. zur Förderung ausreichend sein. Zudem soll die Anwendung des § 7g EStG a.F. durch den Wegfall der komplizierten Sektorenregelung des § 7g Abs. 8 EStG a.F. vereinfacht werden. Die durchaus nachvollziehbaren Argumente können nicht verdecken, dass die Abschaf-

102 Weßling/Romswinkel, Stbg. 2007, 177.

103 Weßling/Romswinkel, Stbg. 2007, 177.

104 BT-Drs. 16/4841, 51.

fung der Existenzgründerregelung zumindest teilweise dem allgemeinen Zweck des § 7g EStG a.F. widerspricht, die Wettbewerbssituation kleinerer und mittlerer Betriebe durch eine Steuerstundung zu verbessern, indem sie das Ansparen von Mitteln ermöglicht und so die Finanzierung von Investitionen erleichtert¹⁰⁵.

2. Größen- und branchenabhängige Investitionsförderung nach den InvZulG 1990–2007/2010

Beispiele für größen- und zum Teil auch branchenspezifische Förderung von Unternehmen bietet die frühere Investitionsförderung. Die Investitionszulage wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2014 abgeschafft (§ 4 InvZulG 2010). Ziel des Gesetzes war die Förderung von Investitionen in den „neuen“ deutschen Ländern, um die wirtschaftliche Entwicklung in Ostdeutschland zu stärken und dadurch Arbeitsplätze und eine industrielle Basis zu schaffen¹⁰⁶. Begünstigte Investitionen waren die Anschaffung und Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 2 Abs. 1 InvZulG) im Rahmen eines Erstinvestitionsvorhabens (§ 2 Abs. 3 InvZulG). Erstinvestitionsvorhaben waren namentlich die Errichtung einer neuen Betriebsstätte oder die Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte. Fördergegenstand waren nach dem InvZulG 2007 als auch nach dem späteren InvZulG 2010 das Erstinvestitionsvorhaben und nicht die Erstinvestition als solche¹⁰⁷. Das Erstinvestitionsvorhaben gab Beginn und Ende der Investitionen an und bestimmte somit den Förderungszeitraum. Die Zuordnung einer Investition zu einem Erstinvestitionsvorhaben war darum für die Förderung von zentraler Bedeutung¹⁰⁸. Teilweise war es aber schwierig, klar abzugrenzen, welche Investitionen zusammenhängen und noch zu einem Erstinvestitionsvorhaben zählten¹⁰⁹. Im InvZulG 2010 wurde ausdrücklich der Kreis der begünstigten Betriebe in § 3 aufgenommen, der weitestgehend den bereits nach dem InvZulG 2007 begünstigten Betrieben entsprach. Begünstigt waren insbesondere Betriebe des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen und des Beherbergungsgewerbes. Der wohl größte Unterschied zwischen den

105 BT-Drs. 16/4841, 51.

106 BT-Drs. 16/10291, 12.

107 Roth, SteuK 2010, 489.

108 Roth, SteuK 2010, 489 (490).

109 Haupt, DStR 2009, DStR 2009, 1070 (1071).

Investitionszulagengesetzen ist der Fördersatz (§ 6 InvZulG 2010), der 2007 noch als Grundzulage 12,5 v.H. und als erhöhte Zulage für KMU 25 v.H. betrug. Ab dem InvZulG 2010 wurden die Grundzulage und die erhöhte Zulage je nach Investitionszeitpunkt (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InvZulG 2010) jährlich schrittweise bis zum Ende des InvZulG (1.1.2014) abgebaut (§ 6 Abs. 1 u. 2 InvZulG 2010).

Das ausgelaufene Recht der Investitionsförderung kannte auch eine erhöhte Investitionszulage a.F. für Handwerksbetriebe oder handwerksähnliche Betriebe¹¹⁰. Bei der früheren Investitionsförderung nach dem InvZulG 1993 erhöhte sich die Investitionszulage von 8 v.H. auf 20 v.H. der Bemessungsgrundlage, wenn (neben weiteren Voraussetzungen) die begünstigten Wirtschaftsgüter mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung zum *Anlagevermögen des Betriebes eines Gewerbetreibenden, der in die Handwerksrolle oder in das Verzeichnis handwerksähnlicher Betriebe eingetragen ist*, oder eines Betriebes des verarbeitenden Gewerbes gehören und in einem solchen Betrieb verbleiben (§ 5 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 a und b InvZulG 1993)¹¹¹. Diese Regelung führte zu einzelnen Rechtstreiten über ihren Anwendungsbereich¹¹².

3. Früherer Steuerabzugsbetrag für Neueröffnung eines (Handwerks-)Betriebs

Ein Beispiel der Förderung der Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs enthält das Übergangsrecht aus dem Einigungsvertrag im Zuge der Herstellung der Einheit Deutschlands vor 30 Jahren. § 58

110 Zur (derzeitigen) Definition *Leisner*, Handwerksordnung, 2016, § 18 Rz. 7 ff.

111 Dazu BFH, Urt. v. 6.8.1998 – III R 28/97, BStBl. II 2000, 144 – Rz. 17.

112 Zu einzelnen Auslegungsfragen: Die erhöhte Investitionszulage wird grundsätzlich nur gewährt, wenn der Anspruchsberechtigte zum Zeitpunkt der Investition in die Handwerksrolle eingetragen war oder zumindest schon die Eintragung beantragt hatte (BFH, Urt. v. 12. 11. 1996 – III R 17/96, BStBl. II 1998, 29). Übt ein Handwerker mehrere Gewerke aus, ist er jedoch nur mit einem Handwerk eingetragen, ist das Tatbestandsmerkmal der Eintragung in die Handwerksrolle i.S. des § 5 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. a InvZulG 1993 nur erfüllt, wenn die angeschafften Wirtschaftsgüter dem eingetragenen Gewerk im Sinne der HwO überwiegend dienen (BFH, Urt. v. 10.5.2001 – III R 68/97, BFH/NV 2001, 1453 – Rz. 14 ff.). Zur Frage der personenbezogenen Erlaubnis zur Ausübung eines Handwerks nach formwechselnder Umwandlung von einer GmbH in eine GmbH & Co. KG vgl. BFH, Urt. v. 30.9.2003 – III R 6/02, BStBl. II 2004, 85.

Abs. 3 EStG sah für die ostdeutschen Länder einen Steuerabzugsbetrag für Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs vor¹¹³. Danach war eine einmalige personenbezogene Steuerbefreiung bis zu 10.000 DM bei Neueröffnung eines Betriebs oder einer hauptberuflichen selbstständigen, insbesondere freiberuflichen Tätigkeit¹¹⁴, möglich. Die Steuerbefreiung, die sich als Abzug von der Steuer auswirkt, bleibt bestehen, wenn unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtige i. S. d. EStG und KStG sowie Personengesellschaften vor dem 1.1.1991 im beigetretenen Gebiet eine Betriebsstätte begründet haben, von der aus sie mindestens zwei Jahre lang die Tätigkeit ausüben, die Gegenstand dieser Betriebsstätte ist. Die lediglich formale Begründung einer Betriebsstätte (z. B. Anmietung und Herrichtung eines Büroraumes) im Rahmen von Vorbereitungsmaßnahmen reichte dagegen nicht aus¹¹⁵. Die Steuerbefreiung musste bereits für das Jahr der Neueröffnung in Anspruch genommen werden. Soweit sie nicht ausgenutzt werden konnte, konnte sie für das folgende Jahr (letztmals im Veranlagungszeitraum 1992), beansprucht werden. Ist der Betrieb z. B. am 1.10.1990 eröffnet worden, war der Steuerabzug für 1990, 1991 und 1992 möglich, sofern der Betrieb nicht innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums wieder eingestellt wurde. Die Steuerbefreiung führte für das Jahr 1990 zur Kürzung der Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Vermögen- und Umsatzsteuer (1. Halbjahr), für die Jahre 1991 und 1992 zur Kürzung der Einkommen- und Körperschaftsteuer, die auf im Beitrittsgebiet erzielte Einkünfte entfiel¹¹⁶.

III. Anreize und Erleichterungen für Unternehmensgründer und -übernehmer im ausländischen Steuerrecht

Um weitere Ansätze einer steuerlichen Förderung von Unternehmensgründung und -übernahme zu erkunden, ist im Folgenden im Rahmen eines (bewusst) exemplarischen europäischen Rechtsvergleichs nach ggfs. auch in Deutschland aufzugreifenden Instrumenten Ausschau zu halten.

113 Einzelheiten, auch zum Folgenden bei *Riehl*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 58 EStG Rz. 4 (Aug. 2019) m.w.N.

114 I.S. von § 9 Abs. 1 DB z. StÄndG v. 16.3.1990.

115 BFH, Urt. v. 13.11.1996 – XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293 m.w.N.

116 Insgesamt *Riehl*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 58 EStG Rz. 4 (Aug. 2019) m.w.N.

1. Österreich

Österreich bietet seinen Steuerpflichtigen und insbesondere kleinen und mittelständischen Unternehmen einige Bürokratierleichterungen sowie Investitionsanreize, von denen der Gewinnfreibetrag, die Pauschalierung der Betriebsausgaben und die Kleinunternehmerregelung des Umsatzsteuergesetzes nähere Betrachtung in diesem Kontext verdienen.

a) Gewinnfreibetrag

Durch das Kleinunternehmerförderungsgesetz 2006 wurde ein investitionsbedingter Freibetrag eingeführt¹¹⁷. Ziel war die Stärkung des Eigenkapitals kleinerer und mittlerer Unternehmen und ein Investitionsanreiz für den Erwerb begünstigter Güter¹¹⁸. Den Gewinnfreibetrag können nur natürliche Personen bei ihren betrieblichen Einkünften in Gewinnjahren geltend machen¹¹⁹. Jedem Steuerpflichtigen, der diese Voraussetzungen erfüllt, wird ein Grundfreibetrag bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 € gewährt. Die Berechnung des Freibetrages erfolgt gestaffelt: Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 175.000 € beträgt er 13 % (maximaler Grundfreibetrag somit 3.900 €¹²⁰, § 10 Abs. 1 Z 3 öEStG), für die nächsten 175.000 € 7 % und für die nächsten 230.000 € 4,5 % (§ 10 Abs. 1 Z 2 öEStG). Damit ergibt sich ein Höchstbetrag von 45.350 €.

Darüber hinaus kann nur ein investitionsbedingter Freibetrag geltend gemacht werden. Der Gewinnfreibetrag kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter bis zur Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten erhöht werden (§ 10 Abs. 1 Z 4, 5 öEStG). Die Absetzung für Abnutzung wird dabei nicht berührt. Bei einer pauschalen Gewinnermittlung nach § 17 öEStG scheidet eine investitionsbedingte Erhöhung aus (§ 10 Abs. 1 Z 6 öEStG). Begünstigte Wirtschaftsgüter sind abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die mindestens eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren aufweisen, und einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind

117 Dazu Überblick bei *Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 462/1 ff. m.w.N.

118 *Kanduth-Kristen*, in Jakom, EStG¹², 2019, § 10 Rz. 1.

119 *Kanduth-Kristen*, in Jakom, EStG¹², 2019, § 10 Rz. 6 f., 9; *Mühlebner*, in Hofstätter/Reichel, EStG, § 10 Rz.2.2, Rz.4.2. (Dez. 2015).

120 *Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 462/2.

(§ 10 Abs. 3 Z 1 öEStG). Nicht begünstigt sind insbesondere gebrauchte Wirtschaftsgüter, geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 13 öEStG und Wirtschaftsgüter, die im Rahmen eines Beherrschungsverhältnisses erworben wurden (§ 10 Abs. 4 öEStG). Die Haltensfrist beträgt vier Jahre (§ 10 Abs. 5 öEStG). Scheidet ein Wirtschaftsgut vor Ende dieser Frist aus, ist der Gewinnfreibetrag im Ausscheidensjahr nachzuersteuern (§ 10 Abs. 5 Z 1 öEStG).

b) Betriebsausgabenpauschalierung bei den Ertragsteuern

Bei gewerblichen oder selbstständigen Einkünften können die Betriebsausgaben nach § 17 öEStG pauschal ermittelt werden¹²¹. Voraussetzung ist die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 öEStG, welche im Wesentlichen mit der deutschen Überschussrechnung vergleichbar ist. Steuerpflichtige, die zur Buchführung verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen, können die Pauschalierung nicht in Anspruch nehmen (§ 17 Abs. 2 Z 1 öEStG). Außerdem darf der Umsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr 220.000 € nicht überschritten haben und es muss aus der Steuererklärung hervorgehen, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch machen möchte (§ 17 Abs. 2 Z 2 öEStG)¹²². Die Durchschnittssätze betragen 6 % bzw. 12 % der Umsätze. Die pauschalierten Betriebsausgaben dürfen maximal 13.200 € bzw. 26.400 € betragen (§ 17 Abs. 1 S. 2 öEStG). Für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen können durch Verordnung besondere Durchschnittssätze bestimmt werden (§ 17 Abs. 4 öEStG)¹²³. Neben den pauschalierten Betriebsausgaben dürfen insbesondere nur noch Ausgaben für den Wareneingang, für Löhne und für Pflichtbeiträge zu den gesetzlichen Sozialversicherungen geltend gemacht werden (§ 17 Abs. 1 S. 3 öEStG).

121 Sog. Basispauschalierung (dazu *Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 236 ff.).

122 Eine nachträgliche Basispauschalierung oder ein Verzicht darauf ist aber bis zur Rechtskraft des Bescheides zulässig (*Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 239 m.w.N.).

123 Näher *Kirchmayr/Bodis/Hammerl*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I¹², 2019, Rz. 241 ff.

c) Entbürokratisierung der Umsatzsteuer für Kleinunternehmer

Durch Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2020 wurde die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer (Art. 4 Nr. 3 SteuerreformG 2020; § 6 Abs. 1 Z 27 öUStG) von 30.000 € auf 35.000 € angehoben. Die Umsätze von Kleinunternehmern sind in Österreich steuerfrei und sie sind von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nach § 21 Abs. 6 öUStG befreit. Die Kleinunternehmerregelung in Österreich führt zur verfahrensrechtlichen Entlastung der Kleinunternehmer, weil diese nur noch steuerfreie Umsätze erzielen und keine Steuererklärung abgeben müssen. In Deutschland hingegen besteht auch als Kleinunternehmer noch weiterhin eine Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung¹²⁴ und die Umsätze bleiben steuerbar, jedoch wird die Umsatzsteuer nicht erhoben.

2. Schweiz

Die Schweiz bietet auch einige Steuererleichterungen für Klein- und Mittelstandunternehmen sowie für Existenzgründer, wie Steuererleichterungen (sog. „Tax Holidays“) und die besonderen Abschreibungsverfahren.

a) Steuererleichterungen („Tax Holidays“)

Nach den Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG (Steuerharmonisierungsgesetz vom 14.12.1990) können die Kantone der Schweiz Gesetze mit Steuererleichterungen für neu gegründete Unternehmen im Gründungsjahr und den folgenden neun Jahren erlassen. Über die Ausgestaltung, insbesondere Art und Umfang der Steuererleichterungen, entscheidet der jeweilige Kanton¹²⁵. Das aktuelle Anwendungsgebiet umfasst laut dem Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) 93 regionale Zentren in 19 Kantonen der Schweiz¹²⁶. Die wesentlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuererleichterungen sind die Neueröffnung des Unternehmens und das wirtschaftliche Interesse des Kantons (Art. 5, 23 Abs. 3 StHG). Als Neuer-

124 BFH, Urt. v. 24.7.2013 – XI R 14/11, BStBl. II 2014, 210 – Rz. 34; *Mrosek*, in Wäger, UStG, 2020, § 19 Rz. 27.

125 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 178.

126 https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Standortfoerderung/KMU-Politik/Steuererleichterungen_im_Rahmen_der_Regionalpolitik.html [14.10.2020].

öffnung werden von der Verwaltung auch die Neugründung, der Neueintritt in die kantonale Steuerpflicht und die Sitzverlegung anerkannt¹²⁷. Missbrauchsregelungen werden den Kantonen nicht vorgegeben. Im Fall von offensichtlichen Missbräuchen („Tax holiday shopping“) müssen die Steuererleichterungen jedoch nachträglich zurückbezahlt werden¹²⁸.

Aber auch auf Bundesebene können Steuererleichterungen gewährt werden. Art. 12 BR (Bundesgesetz zur Regionalpolitik vom 6.10.2006) erlaubt die Gewährung von Steuererleichterungen auch bei der direkten Bundessteuer, wenn bereits die Kantone nach Art. 23 Abs. 3 StHG Erleichterungen gewähren (Art. 12 Abs. 1 BR). Die weiteren Voraussetzungen ergeben sich aus Art. 12 Abs. 2 BR und der zugehörigen Verordnung über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik (VO BR). Begünstigungsfähig sind nur industrielle und produktionsnahe Unternehmen (Art. 12 Abs. 2 BR, Art. 1, 6 VO BR). Grundsätzlich kann der Bund Steuererleichterungen nur gewähren, wenn über die Gewährung von Steuererleichterungen durch den Kanton hinaus das Unternehmen neue Arbeitsplätze geschaffen oder langfristig erhalten hat (Art. 12 Abs. 2 BR, Art. 6 Abs. 1 Buchst. a) und b) VO BR). Die Höchstdauer richtet sich nach der kantonalen Förderung und beträgt maximal zehn Jahre (Art. 10 VO BR). Der Höchstbetrag wird durch das Department für Wirtschaft, Bildung und Forschung (WBF) in einer gesonderten Verordnung festgelegt (Art. 11 Abs. 3 VO BR). Dieser beträgt derzeit laut Art. 9 Abs. 3 der Verordnung des WBF über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik 95.000 CHF für jeden neuen Arbeitsplatz und 47.500 CHF für jeden erhaltenen Arbeitsplatz.

b) Flexible Abschreibungsverfahren

Die regulären Abschreibungsmethoden entsprechen zu großen Teilen den deutschen steuerrechtlichen Prinzipien. Art. 28 DBG regelt die Abschreibungen von Aktiva. Neben der linearen Abschreibungsmethode bietet die Schweiz die Möglichkeit einer degressiven Abschreibung vom Restbuchwert. In der Praxis wird die degressive Methode vorgezogen¹²⁹. Die Abschreibungssätze ergeben sich aus den wirtschaftszweigspezifischen Merk-

127 Kubaile/Suter, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 178 f.

128 Kubaile/Suter, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 179.

129 Kubaile/Suter, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 139; Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 22.

blättern A 1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung¹³⁰. Einige Kantone wenden zulässigerweise auch eigene Abschreibungssätze und -verfahren an, die von den bundessteuerrechtlichen Regelungen abweichen können¹³¹. Besonders hervorzuheben sind im hiesigen Zusammenhang das Sofortabschreibungsverfahren und die Überabschreibungen. Darüber hinaus bieten wenige Kantone dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, unter Beachtung bestimmter Endwerte selbst den Abschreibungsbetrag zu bestimmen¹³². Unterlassene Abschreibungen wegen eines schlechten Geschäftsjahres können unabhängig vom Periodizitätsprinzip nachgeholt werden¹³³.

Das Sofortabschreibungsverfahren erlaubt den Unternehmen bestimmte Neuinvestitionen bereits im Anschaffungsjahr auf den Endwert abzuschreiben¹³⁴. Die Kantone Zürich, Aargau, Uri und Basel-Stadt beispielsweise sehen Sofortabschreibungen für laufend zu ersetzende, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vor¹³⁵. In anderen Kantonen ist auch die Sofortabschreibung von immateriellen Rechten sowie beweglichen Betriebseinrichtungen, namentlich Maschinen, Fahrzeugen, Mobiliar und EDV, möglich¹³⁶. Aber auch langfristige Anlagegüter können in manchen Kantonen sofort abgeschrieben werden¹³⁷.

Zur Korrektur von überhöhten Abschreibungen, die weder den bundesrechtlichen oder kantonalen Normalsätzen entsprechen noch anderweitig geschäftsmäßig begründet sind (Überabschreibungen), bedient man sich zweier Verfahren. Einerseits gibt es das Aufrechnungsverfahren, andererseits das Einmal erledigungsverfahren. Beim Aufrechnungsverfahren findet zunächst eine Aufrechnung des überhöhten Abschreibungsbetrages beim steuerbaren Geschäftsertrag statt¹³⁸. Gleichzeitig werden die korrigierten Buchwerte – in Ergänzung zur Handelsbilanz – in einer separaten Steuerbilanz aufgeführt und bilden die steuerliche Bemessungsgrundlage für die

130 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 139.

131 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 139; *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 17; Botschaft über die Steuerharmonisierung (25.5.1983), S. 168.

132 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 140.

133 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 40 ff.; *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 29.

134 *Kubaile/Suter*, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz³, 2015, S. 139;

Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 33.

135 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 34.

136 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 34.

137 *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 37.

138 *Reich/Züger*, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 36.

nachfolgenden Abschreibungen¹³⁹. Im Gegensatz zum Aufrechnungsverfahren wird beim Einmalerledigungsverfahren der Buchwert des betreffenden Anlageguts nicht korrigiert. Der vorgezogene Abschreibungsaufwand wird durch einen Ausgleichszuschlag auf den steuerbaren Geschäftsertrag im Überabschreibungsjahr ausgeglichen¹⁴⁰.

Durch die Steuerpraxis anerkannt ist auch die „Zürcher Methode“. Diese erlaubt diskontinuierliche Abschreibungssätze und somit neben den bereits beschriebenen Sofortabschreibungen auch Abschreibungen in unregelmäßigen Abständen und Höhen¹⁴¹. Die Abschreibungen dürfen den Endwert als Abschreibungsgrenze nicht unterschreiten. Der Endwert entspricht dem Wert, den das Abschreibungsobjekt im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen haben wird¹⁴². Der Endwert ist vor allem bei Wirtschaftsgütern zu beachten, die nicht bis zur Wertlosigkeit genutzt werden¹⁴³.

3. Italien

In der Vergangenheit wurden in Italien verschiedene Abschreibungsmethoden angeboten, um gerade auch kleineren Unternehmen einen Investitionsanreiz zu bieten. Aktuell gültig sind zudem einige Sonderregelungen für sog. Start-up-Unternehmen.

a) Sonderregelungen bei Abschreibungen

Bis 2007 ermöglichte Art. 102 Abs. 3 TUIR a.F. (TUIR = Testo Unico delle Imposte sui Redditi, übersetzt: Vereinheitlichter Gesetzestext der Steuern auf das Einkommen) beschleunigte Abschreibungen (*ammortamento accelerato*) und vorgezogene Abschreibungen (*ammortamento anticipato*). Durch das Haushaltsgesetz 2008 wurden diese Abschreibungsverfahren aber abge-

139 Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 37.

140 Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 38.

141 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 31, 35.

142 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 34; Reich/Züger, in Zweifel/Athanas, DBG³, 2017, Art. 28 Rz. 20.

143 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, DBG³, 2016, Art. 28 Rz. 34.

schafft¹⁴⁴. Die beschleunigte Abschreibung erlaubte, die Abschreibungshöchstsätze bei einer intensiven Abnutzung zu überschreiten. Die erhöhte Abnutzung musste nachgewiesen werden¹⁴⁵. Die vorgezogene Abschreibung erlaubte es, für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Jahr der Inbetriebnahme und den folgenden zwei Wirtschaftsjahren das Zweifache des Abschreibungsbetrages laut AfA¹⁴⁶-Tabelle in Anspruch zu nehmen¹⁴⁷.

Durch das Haushaltsgesetz 2016 (als nicht originäres Steuergesetz)¹⁴⁸ wurde zur Förderung von Investitionen vorübergehend¹⁴⁹ die Erhöhung der Abschreibungsvolumina um 40 % ermöglicht. Für Wirtschaftsgüter, die zwischen dem 15.10.2015 und dem 31.12.2016 angeschafft wurden, war es somit möglich, 140 % der steuerlichen Anschaffungskosten abzuschreiben. Ausgenommen waren Wirtschaftsgüter, deren AfA-Satz laut der amtlichen Tabelle weniger als 6,5 % p.a. beträgt¹⁵⁰. Die Regelung wurde unter Einschränkungen noch auf das Jahr 2017 verlängert¹⁵¹.

Ähnlich wie § 6 Abs. 2 EStG gibt es im italienischen Steuerrecht eine Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter. Nach Art. 105 Abs. 5 TUIR können selbstständig nutzbare, individualisierte Wirtschaftsgüter, deren Preis 516,46 € nicht übersteigt, im Anschaffungsjahr sofort abgeschrieben werden¹⁵². Es besteht ein Wahlrecht des Unternehmers, ob er die Sofortabschreibung in Anspruch nehmen möchte oder die reguläre Abschreibung beansprucht¹⁵³.

144 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 119; *Romani/Grabbe/Imbrenda*, IStR 2008, 210 (212).

145 *Romani/Grabbe/Imbrenda*, IStR 2008, 210 (212).

146 = Absetzung für Abnutzung.

147 *Romani/Grabbe/Imbrenda*, IStR 2008, 210 (212).

148 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 123.

149 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 123 („vorübergehender Investitionsanreiz“).

150 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 124.

151 *Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I⁵, 2017, S. 246.

152 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 119 f.

153 *Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I⁵, 2017, S. 320.

b) Spezielle Regelungen für Start-up-Unternehmen

Art. 84 Abs. 2 TUIR begünstigt neugegründete Unternehmen unabhängig von deren Rechtsform mit einem zeitlich und betragsmäßig unbegrenzten Verlustvortrag¹⁵⁴. Demnach können Verluste, die in den ersten drei Wirtschaftsjahren nach Gründung des Unternehmens erzielt werden, ohne zeitliche Beschränkung vorgetragen werden. Der Abzug kann in den darauffolgenden Jahren bis zur vollen Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte ausgeschöpft werden¹⁵⁵.

Eine indirekte Förderung von Start-up-Unternehmen erfolgt durch Art. 15 ET. Dieser gestattet für bestimmte Aufwendungen einen prozentual begrenzten Abzugsbetrag von der Bruttosteuer¹⁵⁶. Zu den begünstigten Aufwendungen zählen auch Investitionen in innovative Start-ups. Ab dem Jahr 2017 gilt die folgende Rechtslage: Grundsätzlich können 30 % des Investitionsaufwands als Absetzbetrag geltend gemacht werden. Maximal können jedoch 1.000.000 € pro Veranlagungszeitraum abgesetzt werden. Die Investition muss dabei in eine nicht börsennotierte Kapitalgesellschaft, welche vor weniger als 48 Monaten gegründet wurde und keine Gewinne ausschüttet, erfolgen. Die Investition muss darüber hinaus drei Jahre gehalten werden¹⁵⁷.

154 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 268 f.

155 *Staccioli*, Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage deutscher und italienischer Unternehmen im Rechts- und Systemvergleich, 2017, S. 268.

156 *Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I³, 2017, S. 61.

157 *Hipold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts I⁵, 2017, S. 75 f., S. 82 f.