

Univ. Prof. Dr. Dieter Schneeloch
Überarbeitung:
Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

Modul 31681

Grundlagen der Besteuerung und des Instrumentariums der betrieblichen Steuerpolitik

Kurs 41680
Grundlagen der Besteuerung und des
Instrumentariums der betrieblichen Steuerpolitik

LESEPROBE

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Der Inhalt dieses Dokumentes darf ohne vorherige schriftliche Erlaubnis durch die FernUniversität in Hagen nicht (ganz oder teilweise) reproduziert, benutzt oder veröffentlicht werden. Das Copyright gilt für alle Formen der Speicherung und Reproduktion, in denen die vorliegenden Informationen eingeflossen sind, einschließlich und zwar ohne Begrenzung Magnetspeicher, Computerausdrucke und visuelle Anzeigen. Alle in diesem Dokument genannten Gebrauchsnamen, Handelsnamen und Warenbezeichnungen sind zumeist eingetragene Warenzeichen und urheberrechtlich geschützt. Warenzeichen, Patente oder Copyrights gelten gleich ohne ausdrückliche Nennung. In dieser Publikation enthaltene Informationen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

Kapitel 3

Ertragsteuern



3.1 Überblick

Steuern, deren (Haupt-) Bemessungsgrundlage eine Ertragsgröße ist, haben wir in Abschnitt 2.4 auf S. 57 als Steuern auf das Einkommen bezeichnet. Diese Steuern werden auch Ertragsteuern genannt. Als Ertragsgrößen kommen dabei bspw. der steuerliche Gewinn oder der später noch zu definierende Gewerbeertrag in Betracht. Ertragsteuern sind die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer. Mit diesen werden wir uns in diesem Kapitel beschäftigen.

Ertragsteuern

Bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer unterliegt eine Person, bei der Gewerbesteuer hingegen eine Sache der Besteuerung. Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Personensteuern, die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer, also eine Sachsteuer i. e. S.

Personen- und Sachsteuern

Der Einkommensteuer unterliegen natürliche Personen, die bestimmte in § 1 EStG genannte Voraussetzungen erfüllen. Der Körperschaftsteuer unterliegen die in den §§ 1 und 2 KStG genannten Körperschaften. Hierzu gehören vor allem Kapitalgesellschaften (insb. Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Körperschaften können nicht der Einkommen-, natürliche Personen nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht schließen einander somit aus.

Einkommen- vs. Körperschaftsteuer

Sowohl die Einkommen- als auch die Körperschaftsteuer unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Unbeschränkte Steuerpflicht bedeutet, dass die Steuerpflichtigen der Besteuerung ohne Beschränkung auf bestimmte Einkünfte unterliegen; bei der beschränkten Steuerpflicht erfolgt hingegen eine Beschränkung der Besteuerung auf bestimmte inländische Einkünfte:

unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

- Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen im Inland ansässige Personen.
- Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen im Ausland ansässige Personen mit bestimmten inländischen Einkünften.

Da sowohl die unbeschränkte als auch die beschränkte Steuerpflicht an persönliche Voraussetzungen anknüpfen, werden sie auch unter dem Oberbegriff der persönlichen Steuerpflicht zusammengefasst.

Gewerbebetrieb

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder im Inland betriebene Gewerbebetrieb. Im Ausland betriebene Gewerbebetriebe unterliegen also nicht der Besteuerung. Die Gewerbesteuer unterscheidet nicht zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

Gewerbe- und
Einkommen- bzw.
Körperschaftsteuer

Die Besteuerung eines Gewerbebetriebs mit Gewerbesteuer ist unabhängig von der Besteuerung der hinter dem Gewerbebetrieb stehenden Personen mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Dies hat zur Folge, dass einzelne Teil-Bemessungsgrundlagen, insb. der steuerliche Gewinn, in aller Regel sowohl der Gewerbe- als auch der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer unterliegen.

steuerliche
Leistungsfähigkeit

Personensteuern sollen die steuerliche Leistungsfähigkeit von Personen, Sachsteuern hingegen die steuerliche Leistungsfähigkeit von Sachen erfassen. Als Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit wird sowohl bei der Einkommen- als auch bei der Körperschaftsteuer das zu versteuernde Einkommen angesehen. Der entsprechende Besteuerungsmaßstab der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, der aber auf Grund des Realsteuer-Charakters der Gewerbesteuer eine andere Zusammensetzung aufweist.

Bemessungsgrundlage der
Einkommensteuer

Einkommensteuerlich ergibt sich das zu versteuernde Einkommen aus den im Einkommensteuergesetz näher definierten Einkünften. Nur diese Einkünfte sind nach dem Willen des Gesetzgebers (be-)steuerbar. Bei der Definition der steuerbaren Einkünfte folgt das Gesetz keiner bestimmten finanzwissenschaftlichen Steuerrechtfertigungstheorie. Die abschließende Aufzählung von insgesamt sieben Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 EStG ist vielmehr rein pragmatischer Natur. Von der Summe der sieben Einkunftsarten sind bestimmte, im Gesetz abschließend definierte, Ausgaben und Freibeträge abzugsfähig. Erst nach Abzug dieser Ausgaben und Freibeträge ergibt sich die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage (das sog. zu versteuernde Einkommen). Der sachliche Umfang der Besteuerung, nachfolgend auch sachliche Einkommensteuerpflicht genannt, wird somit begrenzt durch die sieben Einkunftsarten einerseits und bestimmte von der Summe der Einkünfte abzugsfähige Ausgaben und Freibeträge andererseits.

Bemessungsgrundlage der
Körperschaftsteuer

Das körperschaftliche zu versteuernde Einkommen wird grundsätzlich nach denselben einkommensteuerlichen Vorschriften ermittelt wie das einkommensteuerliche. Dieser Grundsatz wird allerdings in zweifacher Hinsicht durchbrochen. Zum einen sind die einkommensteuerlichen Vorschriften nur insoweit bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen zu versteuernden Einkommens anwendbar, als sie nicht auf natürliche Personen zugeschnitten sind. Zum anderen enthält das Körperschaftsteuergesetz eine Reihe von Spezialvorschriften, die nur auf Körperschaften, nicht hingegen auf natürliche Personen anwendbar sind.

Ausschüttungen von
Kapitalgesellschaften

Erzielen Kapitalgesellschaften Gewinne, unterliegen diese – wie bereits ausgeführt – bei der Gesellschaft selbst der Körperschaftsteuer. Werden diese Gewinne (teilweise) ausgeschüttet, unterliegen die Ausschüttungen bei den Gesellschaftern (Aktionären) zusätzlich der Einkommensteuer (siehe hierzu auch Abschnitt 1.4.5 auf S. 19). Doch soll deren Besteuerung nach dem Willen des Gesetzgebers – verglichen mit der Besteuerung der anderen Einkünfte des Ausschüttungsempfängers – nur in gemildeter Form erfolgen: Ausschüttungen werden beim Empfänger in voller Höhe erfasst, sie unterliegen dann aber regelmäßig

einem ermäßigten Steuersatz von lediglich 25 %. Technisch geschieht dies in der Weise, dass die ausschüttende Kapitalgesellschaft für ihre Gesellschafter 25 % der Ausschüttung einbehält und an das Finanzamt abführt. Mit dieser Steuer, die das Gesetz als Kapitalertragsteuer bezeichnet, gilt die Einkommensteuer grundsätzlich als abgegolten (sog. Abgeltungsteuer), d. h. die Ausschüttungen werden bei dem Gesellschafter nicht mit seinen anderen Einkünften gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt.

Abgeltungsteuer

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll es nur in den Fällen zu einer Besteuerung der Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft bei deren Gesellschaftern kommen, in denen es sich bei den Gesellschaftern um natürliche Personen bzw. um Personengesellschaften handelt. Ist der Empfänger einer derartigen Ausschüttung hingegen eine Kapitalgesellschaft, unterliegt die Ausschüttung bei dieser nicht nochmals der Körperschaftsteuer. Sie bleibt bei der die Ausschüttung empfangenden Kapitalgesellschaft vielmehr steuerfrei. Gewollt ist also vom Gesetzgeber eine lediglich einmalige Besteuerung eines Gewinns mit Körperschaftsteuer. Erst bei einer Ausschüttung an eine natürliche Person bzw. an eine Personengesellschaft kommt es zu einer zusätzlichen Besteuerung des Gewinns, dann aber nicht mit Körperschaftsteuer, sondern mit Einkommensteuer (in der im vorhergehenden Absatz dargestellten Weise).

einmalige Besteuerung
mit Körperschaftsteuer

Wichtigste Teilbemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dies ist grundsätzlich der nach einkommensteuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn. Ebenso wie für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer ist das Einkommensteuergesetz also auch für die Gewerbesteuer von großer Bedeutung. Entsprechend dem mit der Gewerbesteuer verfolgten Ziel, die steuerliche Leistungsfähigkeit des Betriebs und nicht die steuerliche Leistungsfähigkeit der hinter diesem stehenden Personen zu erfassen, werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zur Ermittlung des Gewerbeertrags bestimmte Beträge hinzurechnet und andere abgezogen.

Gewinn aus
Gewerbebetrieb

Hinzurechnungen und
Kürzungen

Bereits seit Jahrzehnten gibt es Bestrebungen zur Abschaffung der Gewerbesteuer. Als Begründung wird u. a. angeführt, dass es eine der Gewerbesteuer vergleichbare Steuer in den meisten anderen Staaten nicht gibt, was zu einer Benachteiligung der deutschen Unternehmen im internationalen Wettbewerb führen soll. Bisher sind alle Bestrebungen, die Gewerbesteuer abzuschaffen, am Widerstand der Gemeinden gescheitert. Um die deutschen Unternehmen weitgehend von einer Belastung durch Gewerbesteuer zu verschonen, hat der Gesetzgeber angeordnet, dass die Einkommensteuer der Gewerbetreibenden um einen in pauschaler Weise ermittelten Betrag an Gewerbesteuer ermäßigt wird. Faktisch läuft dies darauf hinaus, dass Gewerbesteuer in pauschaler Weise auf die Einkommensteuer der einzelnen Gewerbetreibenden angerechnet wird. Durch diese Anrechnung kommt es tatsächlich zu einer weitgehenden Entlastung eines Teils der Wirtschaft von der Gewerbesteuer. Beschränkt ist die Anrechnung von Gewerbesteuer aber auf Einzelunternehmer und die Gesellschafter von Personengesellschaften. Im Fall von Kapitalgesellschaften findet hingegen keine Anrechnung von Gewerbesteuer statt (weder bei der Körperschaftsteuer der Gesellschaft noch bei der Einkommensteuer der Gesellschafter). Begründet wird diese Verweigerung einer Anrechnung von Gewerbesteuer damit, dass der Körperschaftsteuersatz mit 15 % so niedrig sei, dass eine kombinierte Belastung aus Gewerbe- und Körperschaftsteuer nicht zu einer im internationalen Vergleich übermäßig hohen Ertragsteuerbelastung führe.

Anrechnung der
Gewerbesteuer

3.2 Einkommensteuer

3.2.1 Ermittlungsschema

Für die im Folgenden zunächst im Mittelpunkt stehende Einkommensteuer ist das in Abbildung 3.1 auf der gegenüberliegenden Seite dargestellte Ermittlungsschema von großer Bedeutung. In ihm wird in verkürzter Form die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, der Jahressteuerschuld und der Abschlusszahlung (bzw. des Erstattungsanspruchs) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen dargestellt.

Es empfiehlt sich, vor dem Studieren der folgenden Ausführungen zunächst die Grundstruktur dieses Schemas zu erfassen. Während des Studiums sollten Sie die Ausführungen immer auch anhand des Schemas nachvollziehen.

3.2.2 Persönliche und sachliche Steuerpflicht

3.2.2.1 Persönliche Steuerpflicht

3.2.2.1.1 Grundtatbestände unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind gem. § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Natürliche Personen sind alle Menschen von ihrer Geburt bis zum Tod. Für die Steuerpflicht ohne Belang sind Nationalität, Alter und Geschäftsfähigkeit.

unbeschränkte
Steuerpflicht

Nicht der Einkommensteuer unterliegen juristische Personen und Zusammenschlüsse natürlicher Personen in Form von Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), von BGB-Gesellschaften im Sinne der §§ 705 bis 740 BGB und Gemeinschaften (bspw. Erbengemeinschaften). Während eine Vielzahl juristischer Personen, insb. die Kapitalgesellschaften, der Körperschaftsteuer unterliegen (hierzu kommen wir in Abschnitt 3.3 auf S. 140), werden die Einkünfte von Personengesellschaften und -gemeinschaften für alle beteiligten Personen gemeinsam ermittelt und die Anteile dann den Beteiligten zugerechnet (hierauf werden wir in Abschnitt 3.2.3.4 auf S. 113 eingehen).

Inland

Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Zum Inland gehört auch der der Bundesrepublik zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient oder dort Naturschätze erforscht oder ausgebeutet werden (§ 1 Abs. 1 S. 2 EStG).

Wohnsitz

Einen Wohnsitz hat jemand nach § 8 AO dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er sie beibehalten oder benutzen wird. Ein Wohnsitz liegt demnach nur dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Es muss eine eingerichtete, zum Aufenthalt des Steuerpflichtigen geeignete Wohnung vorhanden sein. Die Wohnung muss einen oder mehrere Räume enthalten, die den Lebensverhältnissen des Steuerpflichtigen entsprechen. Betriebliche oder geschäftliche Räume, Gemeinschaftslager und einfache Notunterkünfte sind in der Regel keine Wohnungen.

Einkünfte

1. aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)
2. aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)
3. aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)
4. aus nicht selbstständiger Arbeit (§ 19 EStG)
5. aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG; grundsätzlich keine Berücksichtigung der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünfte)
6. aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)
7. sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)

= **Summe der Einkünfte** (§ 2 Abs. 2 EStG)

- ./. Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
- ./. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)
- ./. Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
- ./. ggf. Abzug ausländischer Steuern (§ 34c EStG)

= **Gesamtbetrag der Einkünfte** (§ 2 Abs. 3 EStG)

- ./. Verlustabzug (§ 10d EStG)
- ./. Sonderausgaben (§§ 10 bis 10c, 10e bis 10i EStG)
- ./. außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG)

= **Einkommen** (§ 2 Abs. 4 EStG)

- ./. ggf. Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)
- ./. Härteausgleich (§ 46 Abs. 3 EStG i. V. m. § 70 EStDV)

= **zu versteuerndes Einkommen** (§ 2 Abs. 5 EStG)

→ Steuer auf das zu versteuernde Einkommen gem. Grund- oder Splittingtarif (§ 32a Abs. 1 und 5 EStG), ggf. korrigiert um den Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG), ggf. unter Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)

+ Steuer auf außerordentliche Einkünfte gem. § 34 EStG

= **tarifliche Einkommensteuer** (§ 32a Abs. 1 und 5 EStG)

./. Steuerermäßigungen

- Anrechnung von Gewerbesteuer (§ 35 EStG)
- andere Steuerermäßigungen (z. B. §§ 34a, 34c, 34f, 34g EStG)

+ Altersvorsorgezulage in den Fällen des § 10a Abs. 2 S. 1 EStG

+ ggf. Kindergeld in den Fällen des § 31 S. 4 EStG

= **festzusetzende Einkommensteuer** (§ 2 Abs. 6 EStG) = **Jahressteuerschuld** (§ 2 Abs. 7 EStG)

./. Vorauszahlungen (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG)

./. Lohnsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG)

./. Kapitalertragsteuer einschl. Zinsabschlag (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG; grundsätzlich keine Berücksichtigung der Abgeltungsteuer)

= **Abschlusszahlung oder Erstattungsanspruch** (§ 36 Abs. 3 und 4 EStG)

Abb. 3.1: Einkommensteuer: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, der Jahressteuerschuld und der Abschlusszahlung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen

2. Der Steuerpflichtige muss die Wohnung innehaben, d. h. er muss über sie rechtlich oder tatsächlich verfügen und sie tatsächlich benutzen können.
3. Es müssen Umstände vorliegen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und nutzen will.

gewöhnlicher Aufenthalt

Seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand an dem Ort, an dem er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er dort nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 S. 1 AO). Der gewöhnliche Aufenthalt ist somit ein Zustandsverhältnis, das durch einen längeren Aufenthalt begründet wird. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Inland ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten anzusehen. Kurzfristige Auslandsaufenthalte während dieser Sechsmonatsfrist verhindern nicht die Begründung eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland (§ 9 S. 2 AO). Dient ein Aufenthalt im Inland ausschließlich Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken, verlängert sich die Halbjahres- zu einer Jahresfrist (§ 9 S. 3 AO). Der gewöhnliche Aufenthalt braucht nur für solche Personen geprüft zu werden, die im Inland keinen Wohnsitz haben.

beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt steuerpflichtig sind alle natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Während unbeschränkt Steuerpflichtige ihre gesamten in- und ausländischen Einkünfte, d. h. ihr Welteinkommen, der deutschen Einkommensteuer unterwerfen müssen, werden bei beschränkt Steuerpflichtigen nur bestimmte – in § 49 EStG aufgeführte – inländische Einkünfte von der Einkommensteuer erfasst.

DBA

Bei Einkünften, die ein unbeschränkt Steuerpflichtiger aus dem Ausland oder ein beschränkt Steuerpflichtiger aus dem Inland bezieht, entsteht das Problem der doppelten Besteuerung derselben Einkünfte (durch den inländischen und durch den ausländischen Fiskus). Zur Vermeidung einer derartigen Doppelbelastung hat Deutschland mit einer Vielzahl ausländischer Staaten DBA abgeschlossen. In ihnen ist geregelt, welchem der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die einzelnen Einkunftsarten zusteht und wie eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll. Hiermit werden wir uns in Abschnitt 3.2.2.1.3 auf der gegenüberliegenden Seite beschäftigen.

Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse

3.2.2.1.2 Ergänzungstatbestände zur unbeschränkten Steuerpflicht
Unbeschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 2 EStG deutsche Staatsangehörige, auch wenn sie im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Dies gilt aber nur für solche deutschen Staatsangehörigen, die zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse beziehen. Weitere Voraussetzung ist, dass diese Personen in dem ausländischen Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu der ausländischen Einkommensteuer herangezogen werden.

Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger

Nach § 1 Abs. 3 EStG können auf Antrag auch solche natürlichen Personen als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben. Voraussetzung ist allerdings, dass diese Steuerpflichtigen inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG beziehen. Weitere Voraussetzung ist, dass ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der

deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nicht überschreiten. Voraussetzung ist ferner, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. Durch diese Regelung wird es insb. Personen, die in einem Deutschland benachbarten Staat ansässig sind, ermöglicht, in den Genuss solcher steuerbegünstigenden Vorschriften zu kommen, die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzen. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insb. die Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG und die Anwendung des hieran geknüpften Splittingtarifs des § 32a Abs. 5 EStG. Hiermit werden wir uns in Abschnitt 3.2.9.1 auf S. 133 befassen.

Für Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums beinhaltet § 1a EStG eine weitere Begünstigung. Sie gilt allerdings nur für solche Steuerpflichtige, die nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind oder die nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Derartige Steuerpflichtige können bestimmte Begünstigungsvorschriften, die grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht beider Ehegatten oder des Steuerpflichtigen und seiner Kinder voraussetzen, auch dann beanspruchen, wenn der andere Ehegatte bzw. das Kind nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Anzuwenden sind demnach unter im Gesetz näher bezeichneten Voraussetzungen insb. die Vorschriften über das Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und die Ehegattenbesteuerung (§ 26 Abs. 1 EStG), insb. das Ehegattensplitting. Auf diese Vorschriften werden wir erst an späteren Stellen eingehen (siehe Abschnitt 3.2.5.3.2 auf S. 118, Abschnitt 3.2.7.2 auf S. 127 und Abschnitt 3.2.9.1 auf S. 133).

Wohnsitz eines Ehegatten im anderen EU-Land

3.2.2.1.3 Besteuerung bei Auslandsbeziehungen

3.2.2.1.3.1 Überblick Bei wirtschaftlichen Auslandsbeziehungen können steuerliche Probleme vielfältiger Art auftreten. Hierbei kann eine Besteuerung in Betracht kommen:

Art der Probleme

- im Inland oder
- im Ausland oder
- im In- und im Ausland.

Häufig spielt sowohl das nationale Recht der beteiligten Staaten als auch zwischenstaatliches Recht in Form der DBA eine Rolle (siehe Abschnitt 3.2.2.1.1 auf S. 76).

Nachfolgend werden wir in äußerst knapper Form auf die Besteuerung im Inland und auf das zwischenstaatliche Recht der DBA eingehen.

Hinsichtlich des deutschen Rechts beschränkt sich die nachfolgende Darstellung auf die allgemeinen Regelungen des Einkommensteuergesetzes. Steuerverstärkende Bestimmungen, die sich aus dem Außensteuergesetz ergeben, werden nicht berücksichtigt. Behandelt werden nachfolgend die Besteuerung ausländischer Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger und die Besteuerung inländischer Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger.

Unterscheidungsmerkmal
DBA bzw. kein DBA

Für die Besteuerung im Inland ist es von großer Bedeutung, ob mit dem konkreten ausländischen Staat ein DBA abgeschlossen worden ist oder nicht. Besteht kein derartiges Abkommen, richtet sich die Besteuerung im Inland ausschließlich nach deutschem Recht. Existiert hingegen ein DBA, haben dessen Vorschriften Vorrang vor dem deutschen Recht. Da Deutschland mit mehr als 90 Staaten ein DBA abgeschlossen hat,¹ ist es nicht möglich, hier auf alle diese Abkommen einzugehen. Dies ist zum Verständnis der Probleme und deren Lösung auch nicht erforderlich, da alle Abkommen weitgehend dem sog. OECD-Musterabkommen² (OECD-MA) entsprechen. Im folgenden Abschnitt werden wir daher kurz einige zentrale Normen dieses Musterabkommens ansprechen. Klargestellt sei, dass diese nicht für die Lösung eines konkreten Einzelfalls maßgebend sind. Hierfür sind vielmehr ausschließlich die Bestimmungen des jeweiligen konkreten Abkommens mit dem entsprechenden Partnerland bindend.

OECD-Musterabkommen

3.2.2.1.3.2 OECD-Musterabkommen Das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) enthält in sieben Abschnitten insgesamt 31 Artikel. Für die hier zu behandelnde Frage sind die Abschnitte III (Art. 6 bis 21) und V (Art. 23 A und 23 B) von zentraler Bedeutung. Nachfolgend gehen wir nur auf einige wenige der in ihnen enthaltenen Artikel ein. Bei Bedarf wird zusätzlich auf in Abschnitt II des OECD-Musterabkommens enthaltene Begriffsbestimmungen Bezug genommen.

Abschnitt III des OECD-Musterabkommens regelt, welchen der jeweiligen beiden Vertragsstaaten eines konkreten DBA das Besteuerungsrecht aus Sicht der OECD zustehen, und wie dieses ggf. auf diese Staaten verteilt werden soll. Abschnitt V regelt die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

nachfolgend behandelte
Probleme

Innerhalb der umfangreichen Regelungen des dritten Abschnitts wird hier lediglich eingegangen auf die Besteuerung:

- der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen,
- der Unternehmensgewinne,
- der Dividenden,
- der Zinsen und
- der Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit.

Einkünfte aus
unbeweglichem Vermögen

Art. 6 OECD-MA regelt die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen. Nach seinem Artikel 1 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen bezieht, das in dem anderen Vertragsstaat liegt, in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden. Nach deutschem Recht handelt es sich bei diesen Einkünften in erste Linie um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nach der ausdrücklichen Regelung

¹Vgl. zum aktuellen Stand der DBA BMF-Schreiben vom 22.01.2014, Aktenzeichen IV B 2 - 5 1301/07/10017-05. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass das BMF ein als Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen bezeichnetes Musterabkommen veröffentlicht hat; vgl. BMF-Schreiben vom 22.08.2013, Aktenzeichen IV B 2 - S 1301/13/10009.

²OECD-Musterabkommen 2010 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA).

Der Gewerbebetreibende G mit Wohnsitz in Köln betreibt eine im Kölner Handelsregister eingetragene Goldschmiede mit einer (rechtlich unselbstständigen) Zweigniederlassung in Madrid.

Bei Zugrundelegung des OECD-Musterabkommens ergibt sich für die Besteuerung des G und der Madrider Zweigniederlassung Folgendes: G ist in Deutschland nach § 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Nach Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA steht das Recht zur Besteuerung des Einkommens des G aus der Goldschmiede grundsätzlich Deutschland zu. Ausgenommen ist das Besteuerungsrecht über den in der spanischen Betriebsstätte erzielten Gewinn. Für diesen Gewinnanteil steht Spanien das Besteuerungsrecht zu.

Bsp. 3.1: Einkommensteuer: Besteuerung von Unternehmensgewinnen nach OECD-Musterabkommen

in Art. 6 Abs. 1 OECD-MA gehören hierzu aber auch Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (das deutsche Steuerrecht spricht von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft; siehe Abschnitt 3.2.3.1.2.1 auf S. 93).

Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person ist nach Art. 4 OECD-MA eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Eine Person kann nach Art. 3 Abs. 1 OECD-MA eine natürliche Person, eine Gesellschaft oder eine Personenvereinigung sein.

ansässige Person

Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nach Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA grundsätzlich nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden (sog. Ansässigkeitsstaat). Ein Unternehmen ist dann ein „Unternehmen eines Vertragsstaats“, wenn es von einer in diesem Staat ansässigen Person (siehe oben) betrieben wird. Von dem soeben wiedergegebenen Grundsatz enthält Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA in seinem zweiten Halbsatz eine Ausnahme. Diese ist dann zu beachten, wenn das Unternehmen in dem anderen Vertragsstaat (sog. Betriebsstättenstaat) eine (rechtlich unselbstständige) Betriebsstätte unterhält. Gewinne dieser Betriebsstätte können nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA von dem Betriebsstättenstaat besteuert werden. Dies verdeutlicht Beispiel 3.1.

Unternehmensgewinne

Der in Art. 7 OECD-MA verwendete Begriff der Betriebsstätte ist in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA definiert. Er umfasst insb. Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten und Werkstätten. Voraussetzung ist jeweils, dass diese rechtlich unselbstständig sind, also nicht die Qualität einer rechtlich selbstständigen Tochter- oder Enkelgesellschaft haben. Rechtlich selbstständige Tochter- oder Enkelgesellschaften sind rechtlich selbstständige Unternehmen i. S. d. OECD-Musterabkommens, die ihrerseits unselbstständige Betriebsstätten in einem anderen Land haben können. Ihre Besteuerung richtet sich gem. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich nach dem Recht des Staates, in dem sie ansässig sind.

Betriebsstätte

Tochtergesellschaft

Nach Art. 10 Abs. 1 OECD-MA können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in diesem anderen Vertragsstaat besteuert werden. Zusätzlich können diese Dividenden jedoch nach Art. 10 Abs. 2 OECD-MA auch in dem erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden, d. h. in dem Staat, in dem sich die „Quelle“ dieser Einkünfte befindet. Dieser sog. Quellenstaat kann also eine Quellensteuer erheben. In den Fällen, in denen Deutschland Quellenstaat

Dividenden

Quellensteuer

ist, wird hier eine Quellensteuer in Form der Kapitalertragsteuer erhoben. Es finden dann grundsätzlich die Vorschriften der §§ 43 bis 45e EStG Anwendung.

Quellensteuersätze

Nach Art. 10 Abs. 2 OECD-MA ist die Höhe des Quellensteuersatzes begrenzt. Danach darf dieser Steuersatz höchstens:

- 5 % der Bruttodividende betragen, wenn der Empfänger der Dividende eine Kapitalgesellschaft ist, und höchstens
- 15 %, wenn dies nicht der Fall ist.

Bei einer Dividendenzahlung an eine natürliche Person oder an eine Personengesellschaft darf der Quellenstaat also eine Quellensteuer von höchstens 15 % erheben.

in einem EU-Staat
ansässige Gesellschaft

In den Fällen, in denen eine in der EU ansässige Kapitalgesellschaft Dividenden an ihre in einem anderen EU-Staat ansässige Muttergesellschaft zahlt, braucht die Tochtergesellschaft nach EU-Recht überhaupt keine Quellensteuer einzubehalten.³ Für Ausschüttungen einer deutschen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen EU-Staat ansässige Muttergesellschaft ergibt sich dies aus § 43b EStG. Diese Rechtsnorm ist also in das deutsche Recht übernommenes EU-Recht. Der Begriff der Dividenden ist in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA definiert. Er umfasst nicht nur Ausschüttungen einer Aktiengesellschaft an ihre Aktionäre, sondern insb. auch Gewinnausschüttungen einer GmbH oder einer dieser vergleichbaren Gesellschaft ausländischen Rechts an ihre Gesellschafter.

Zinsen

Nach Art. 11 Abs. 1 OECD-MA können Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in einem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat besteuert werden, d. h. in dem Staat des Empfängers (sog. Empfängerstaat). Zusätzlich können diese Zinsen jedoch nach Art. 11 Abs. 2 OECD-MA auch in dem Staat besteuert werden, aus dem sie stammen (Belegenheits- oder Quellenstaat). Auch hier ist der Quellenstaat also berechtigt, eine Quellensteuer zu erheben. Diese darf aber 10 % des Bruttobetrags der Zinsen nicht übersteigen. Ist Deutschland Quellenstaat, gelten für die Quellenbesteuerung im Übrigen wiederum grundsätzlich die Vorschriften der §§ 43 bis 45e EStG.

Quellensteuer

Einkünfte aus
unselbstständiger Arbeit

Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen können nach Art. 15 Abs. 1 S. 1 OECD-MA grundsätzlich nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Arbeitnehmer ansässig ist, der diese Einkünfte bezieht (Ansässigkeitsstaat). Eine Ausnahme ergibt sich nach dem zweiten Halbsatz der zitierten Norm dann, wenn der Arbeitnehmer die Arbeit, für die er die Vergütung erhält, in dem anderen Vertragsstaat ausübt. Ist dies der Fall, kann nach Art. 15 Abs. 1 S. 2 OECD-MA der andere Vertragsstaat die Vergütung besteuern. Von dieser Ausnahme gibt es nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA wiederum eine Ausnahme: Nur der Staat kann eine Besteuerung vornehmen, in dem der Arbeitnehmer ansässig ist. Dazu müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Der Arbeitnehmer hält sich in dem anderen Vertragsstaat innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten nicht länger als 183 Tage auf.

³Hierfür sorgt die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie; vgl. Richtlinie 2001/96/EU des Rates vom 30.11.2011.