

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

31681
Grundlagen der
Unternehmensbesteuerung
und des Instrumentariums
der betrieblichen Steuerplanung
Leseprobe

Fakultät für
Wirtschafts-
wissenschaft

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Weitere Lehrangebote des Lehrstuhls	V
Bearbeitungshinweise	IX
Voraussetzungen	IX
Lehrzielbeschreibung	IX
Elektronische Fassung	IX
Arbeits- und Literaturhinweise	IX
Arbeiten mit (Steuer-)Gesetzen	XI
Moodle-Lernumgebung	XI
Beispiele und Übungsaufgaben	XII
Die Homepage des Lehrstuhls	XIII
Inhaltsübersicht	XV
Inhaltsverzeichnis	XXIX
Abbildungsverzeichnis	XXXII
Beispielverzeichnis	XXXVI
Abkürzungsverzeichnis	XXXVII
Symbolverzeichnis	XLI
1 Einordnung	1
1.1 Steuerwissenschaften und Aufgaben der Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	1
1.2 Einfluss von Steuern auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen .	4
1.3 Betriebliche Steuerplanung	7
1.3.1 Überblick	7
1.3.2 Grundsätzliches Vorgehen	10
§ 41680 - V4.1	XIX

2	Überblick über das deutsche Besteuerungssystem	13
2.1	Der Begriff Steuern	13
2.2	Steuerarten und das Steueraufkommen	15
2.3	Steuerhoheiten	18
2.3.1	Einordnung	18
2.3.2	Die räumliche Steuerhoheit	18
2.3.3	Die sachliche Steuerhoheit	18
2.3.3.1	Steuergesetzgebungshoheit	18
2.3.3.2	Steuerertragshoheit	20
2.3.3.3	Steuerverwaltungshoheit	22
2.4	Rechtsquellen und die Rechtsanwendung	22
2.4.1	Rechtsquellen der Besteuerung	22
2.4.2	Rechtsanwendung im Steuerrecht	24
2.4.2.1	Wesen und Methoden	24
2.4.2.2	Gesetzesauslegung	25
2.4.2.3	Rechtsfortbildung	27
2.5	Steuerrechtsverhältnis und daran Beteiligte	28
2.6	Besteuerungsverfahren	30
2.6.1	Einführung	30
2.6.2	Ermittlungsverfahren	31
2.6.3	Festsetzungs- und Feststellungsverfahren	31
2.6.4	Erhebungsverfahren	33
2.6.5	Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren	33
2.6.6	Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten	34
2.7	Steuertatbestand im weiteren Sinne	34
3	Ertragsteuern	37
3.1	Überblick	37
3.2	Einkommensteuer	40
3.2.1	Ermittlungsschema	40
3.2.2	Persönliche und sachliche Steuerpflicht	40
3.2.2.1	Persönliche Steuerpflicht	40
3.2.2.1.1	Grundtatbestände unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	40
3.2.2.1.2	Ergänzungstatbestände zur unbeschränkten Steuerpflicht	43
3.2.2.2	Sachliche Steuerpflicht	43
3.2.2.2.1	Einkünfte	43

3.2.2.2.2	Nicht abziehbare private Ausgaben . . .	46
3.2.2.2.3	Zu- und Abflussprinzip und seine Durchbrechung	47
3.2.2.3	Besteuerung von Personengemeinschaften	47
3.2.3	Einkunftsarten	49
3.2.3.1	Gewinneinkünfte	49
3.2.3.1.1	Gemeinsame Merkmale	49
3.2.3.1.2	Die drei Gewinneinkunftsarten	50
3.2.3.1.2.1	Land- und Forstwirtschaft	50
3.2.3.1.2.2	Selbstständige Arbeit	51
3.2.3.1.2.3	Gewerbebetrieb	51
3.2.3.1.3	Laufender Gewinn	53
3.2.3.1.3.1	Charakteristik und Gewinnermittlungsmethoden	53
3.2.3.1.3.2	Anwendungsbereich	55
3.2.3.1.4	Veräußerungs- und Aufgabegewinne, unentgeltliche Betriebsübertragungen . . .	57
3.2.3.1.4.1	Allgemeines	57
3.2.3.1.4.2	Veräußerungsgewinne	57
3.2.3.1.4.3	Aufgabegewinne	59
3.2.3.1.4.4	Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	59
3.2.3.1.4.5	Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines der selbstständigen Arbeit dienenden Vermögens	60
3.2.3.1.4.6	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG	60
3.2.3.1.4.7	Unentgeltliche Betriebsübertragungen	61
3.2.3.2	Überschusseinkünfte	61
3.2.3.2.1	Allgemeine Grundsätze	61
3.2.3.2.2	Nicht selbstständige Arbeit	63
3.2.3.2.3	Kapitalvermögen	63
3.2.3.2.4	Vermietung und Verpachtung	65
3.2.3.2.5	Sonstige Einkünfte	65
3.2.3.2.6	Werbungskosten und Pauschbeträge . .	66
3.2.3.3	Entschädigungen und Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit	69
3.2.4	Summe und Gesamtbetrag der Einkünfte	70
3.2.5	Einkommen	70

INHALTSVERZEICHNIS

3.2.5.1	Überblick	70
3.2.5.2	Verlustabzug	71
3.2.5.3	Sonderausgaben	73
3.2.5.3.1	Einordnung	73
3.2.5.3.2	Sonderausgaben ohne Vorsorgecharakter	73
3.2.5.3.3	Vorsorgeaufwendungen	74
3.2.5.3.3.1	Grundsätzliche Regelung	74
3.2.5.3.3.2	Beiträge zur Altersvorsorge	75
3.2.5.3.3.3	Krankenbasissicherung und gesetzliche Pflegeversicherung	76
3.2.5.3.3.4	Abzug der übrigen Vorsorgeauf- wendungen	77
3.2.5.3.3.5	Zusätzliche Altersvorsorgebeiträge	77
3.2.5.4	Außergewöhnliche Belastungen	78
3.2.6	Zu versteuerndes Einkommen einschließlich Familienlei- stungsausgleich	78
3.2.6.1	Grundsätzliche Zusammenhänge	78
3.2.6.2	Kinder	79
3.2.6.3	Kinderfreibetrag, Kindergeld	80
3.2.7	Tarifliche Einkommensteuer	81
3.2.7.1	Allgemeines	82
3.2.7.2	Normaltarif	82
3.2.7.3	Progressionsvorbehalt	82
3.2.7.4	Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Kapi- talvermögen	83
3.2.7.5	Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften	85
3.2.7.6	Thesaurierungsbegünstigung	85
3.2.8	Festzusetzende Einkommensteuer	87
3.2.9	Steuererhebung	88
3.2.9.1	Jahressteuerschuld, Veranlagung, Veranlagungs- formen	89
3.2.9.2	Abschlusszahlung/Erstattungsanspruch, Voraus- zahlungen	90
3.2.9.3	Lohnsteuer und Veranlagung von Arbeitnehmern	92
3.2.9.4	Steuerabzug von Kapitalerträgen	93
3.3	Körperschaftsteuer	96
3.3.1	Steuerpflicht	96
3.3.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	96
3.3.1.1.1	Einführung	96

3.3.1.1.2	Körperschaften gem. § 1 KStG	96
3.3.1.1.3	Geschäftsleitung oder Sitz im Inland . .	98
3.3.1.1.4	Rechtsfolgen	99
3.3.1.2	Beschränkte Steuerpflicht	99
3.3.1.3	Beginn und Ende der Steuerpflicht	100
3.3.1.4	Sachliche und persönliche Befreiungen	101
3.3.2	Ermittlung des Einkommens und des zu versteuernden Einkommens	102
3.3.2.1	Bemessungsgrundlage, Ermittlungs- und Erhebungszeitraum	102
3.3.2.2	Anwendung einkommensteuerlicher Vorschriften	102
3.3.2.3	Besondere körperschaftsteuerliche Vorschriften .	103
3.3.2.3.1	Überblick	103
3.3.2.3.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen	105
3.3.2.3.2.1	Überblick und Grundsätze . . .	105
3.3.2.3.2.2	Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung	106
3.3.2.3.2.3	Die Voraussetzungen einer vGA	107
3.3.2.3.2.4	Systematisierung der vGA	108
3.3.2.3.2.5	Steuerliche Folgen	110
3.3.2.3.2.6	Verdeckte Einlagen	112
3.3.2.3.2.7	Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften	112
3.3.2.3.2.8	Berichtigung von Veranlagungen	114
3.3.2.3.3	Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen (Zinsschranke)	114
3.3.2.3.4	Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen	117
3.3.2.3.5	Besonderheiten beim Verlustabzug . . .	119
3.3.3	Steuersatz	120
3.3.4	Gewinnausschüttung und Rückgewähr von Einlagen . . .	120
3.3.4.1	Einführung	120
3.3.4.2	Steuerliches Einlagekonto	121
3.3.4.3	Eigenkapitalkategorien und Verwendungsfiktion	122
3.3.4.4	Gesonderte Feststellung	124
3.3.4.5	Bescheinigung	124
3.3.4.6	Besteuerung der Gesellschafter	124
3.3.5	Steuerschuld, Steuererhebung	125

INHALTSVERZEICHNIS

3.4	Gewerbsteuer	126
3.4.1	Einführung	126
3.4.2	Steuerobjekt, Steuerschuldner	126
3.4.2.1	Der Begriff Gewerbebetrieb	126
3.4.2.2	Einheitlicher Gewerbebetrieb und Mehrheit von Betrieben	127
3.4.2.3	Befreiungen	127
3.4.2.4	Beginn und Ende der Steuerpflicht	128
3.4.2.5	Steuerschuldner	129
3.4.3	Bemessungsgrundlage	129
3.4.3.1	Gewerbeertrag	129
3.4.3.2	Gewinn aus Gewerbebetrieb	131
3.4.3.3	Hinzurechnungen	131
3.4.3.3.1	Finanzierungsaufwendungen	131
3.4.3.3.2	Weitere Hinzurechnungen	133
3.4.3.4	Kürzungen	134
3.4.3.4.1	Grundsteuer	134
3.4.3.4.2	Bestimmte Gewinnanteile	134
3.4.3.4.3	Weitere Kürzungen	135
3.4.3.5	Gewerbeverlust	135
3.4.4	Tarif	136
3.4.5	Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuerschuld .	137
3.4.6	Zerlegung	137
3.5	Zuschlagsteuern, Zulagen und Prämien	139
3.5.1	Einführung	139
3.5.2	Kirchensteuer	140
3.5.3	Solidaritätszuschlag	140
3.5.4	Investitionszulage	142
3.5.5	Arbeitnehmer-Sparzulage	142
3.5.6	Altersvorsorgezulage	143
3.5.7	Wohnungsbauprämie	144
3.5.8	Forschungszulage	145
3.6	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	145
3.6.1	Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.2	145
3.6.2	Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.3	151
3.6.3	Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.4	155

4 Substanzsteuern	159
4.1 Vorbemerkungen	159
4.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer	161
4.2.1 Steuerpflichtige Vorgänge, persönliche Steuerpflicht	161
4.2.2 Wertermittlung und Bewertung	162
4.2.3 Steuerbefreiungen	165
4.2.3.1 Allgemeine Steuerbefreiungen	165
4.2.3.2 Befreiung und Begünstigung von unternehmerischem Vermögen	166
4.2.4 Berechnung der Steuerschuld	173
4.2.4.1 Steuerklassen	174
4.2.4.2 Persönliche Freibeträge	174
4.2.4.3 Steuersätze	175
4.2.4.4 Berücksichtigung früherer Erwerbe	176
4.2.4.5 Tarifbegrenzung beim Erwerb bestimmter Vermögensarten	176
4.2.5 Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer	177
4.3 Grundzüge des Grundsteuerrechts	178
4.4 Übungsaufgaben zu Kapitel 4	179
5 Wichtige Verkehrsteuern	183
5.1 Vorbemerkungen	183
5.2 Grundzüge der Grunderwerbsteuer	183
5.2.1 Erwerbsvorgänge	183
5.2.2 Steuerbefreiungen	184
5.2.3 Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Steuerschuldner, Fälligkeit der Steuer	185
5.3 Umsatzsteuer	187
5.3.1 System der Umsatzbesteuerung	187
5.3.2 Steuerbare Umsätze	190
5.3.2.1 Überblick über die Gesetzestatbestände	190
5.3.2.2 Unternehmer, Unternehmen	191
5.3.2.3 Inland, Ausland, Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet	193
5.3.2.4 Lieferung und sonstige Leistung	193
5.3.2.4.1 Leistung, Leistungsaustausch, Entgelt	193
5.3.2.4.2 Lieferung	196
5.3.2.4.2.1 Begriff und Arten	196

INHALTSVERZEICHNIS

5.3.2.4.2.2	Grundsätzliche Regelung zum Ort der Lieferung	198
5.3.2.4.2.3	Ergänzende und abweichende Regelungen zum Ort der Lieferung	200
5.3.2.4.3	Sonstige Leistung	202
5.3.2.4.4	Werklieferung und Werkleistung	203
5.3.2.4.5	Tausch und tauschähnlicher Umsatz	205
5.3.2.5	Fiktive Lieferungen und sonstige Leistungen	205
5.3.2.6	Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb	207
5.3.3	Steuerbefreiungen	208
5.3.3.1	Allgemeines	209
5.3.3.2	Exportumsätze	209
5.3.3.3	Umsätze des Geld- und Kapitalverkehrs	211
5.3.3.4	Unter andere Verkehrssteuergesetze fallende Umsätze	212
5.3.3.5	Vermietung und Verpachtung von Immobilien	212
5.3.3.6	Verzicht auf Steuerbefreiungen	213
5.3.4	Bemessungsgrundlagen und Steuersätze	214
5.3.4.1	Allgemeines	214
5.3.4.2	Bemessungsgrundlagen	215
5.3.4.2.1	Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftlicher Erwerb	215
5.3.4.2.2	Fiktive Umsätze	217
5.3.4.2.3	Mindestbemessungsgrundlage	218
5.3.4.2.4	Einfuhrumsatzsteuer	219
5.3.4.3	Steuersätze	219
5.3.5	Vorsteuerabzug	220
5.3.5.1	Allgemeine Voraussetzungen	220
5.3.5.2	Ausschluss vom Vorsteuerabzug	221
5.3.5.3	Teilweiser Ausschluss vom Vorsteuerabzug	222
5.3.5.4	Berichtigung des Vorsteuerabzugs	222
5.3.5.5	Ausstellung von Rechnungen	223
5.3.6	Entstehung, Festsetzung und Entrichtung der Umsatzsteuer, Steuerschuldner	225
5.3.7	Besondere Besteuerungsvorschriften	228
5.3.7.1	Einführung	228
5.3.7.2	Besteuerung der Kleinunternehmer	228
5.3.7.3	Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten	229
5.3.7.4	Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft	229
5.3.8	Aufzeichnungspflichten	230
5.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	230

6	Besteuerung von Unternehmen	233
6.1	Einordnung	233
6.2	Ertragsteuerliche Wirkung anderer Steuern	233
6.3	Veranlagungssimulationen	235
6.3.1	Überblick	235
6.3.2	GmbH	237
6.3.3	Einzelunternehmen	237
6.3.4	GmbH-Gesellschafter	237
6.3.5	Variation von Parametern	239
6.4	Unternehmenszusammenschlüsse	243
6.4.1	Überblick	243
6.4.2	Beteiligungsertragsbefreiungen (Schachtelprivilegien) . . .	243
6.4.3	Organschaft	245
6.4.3.1	Einführung	245
6.4.4	Ertragsteuerliche Organschaft	246
6.4.4.1	Voraussetzungen	246
6.4.4.1.1	Finanzielle Eingliederung	246
6.4.4.1.2	Organträger	246
6.4.4.1.3	Organgesellschaft	248
6.4.4.1.4	Gewinnabführungsvertrag	248
6.4.4.2	Folgen	250
6.4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	250
6.4.5.1	Voraussetzungen	251
6.4.5.2	Folgen	251
6.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	252
7	Methodische Grundlagen der betrieblichen Steuerplanung	255
7.1	Einordnung	255
7.2	Steuersätze und Steuertarife	255
7.2.1	Grundsätzliches und Begrifflichkeiten	255
7.2.2	Einkommensteuer	257
7.2.2.1	Ordentliche Einkünfte	257
7.2.2.1.1	Normaltarif	257
7.2.2.1.2	Kombinierte Steuersätze (Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag)	259
7.2.2.1.2.1	Allgemeine Ableitung	259
7.2.2.1.2.2	Besonderheiten der Kirchensteuer	261

INHALTSVERZEICHNIS

7.2.2.1.2.3	Zur Genauigkeit der ermittelten Werte	262
7.2.2.2	Einkünfte aus Kapitalvermögen	263
7.2.2.3	Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG	263
7.2.2.4	Außerordentliche Einkünfte	265
7.2.2.4.1	Einführung	265
7.2.2.4.2	Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1 EStG	266
7.2.2.4.3	Ermäßigter Steuersatz des § 34 Abs. 3 EStG	268
7.2.3	Andere Steuerarten	269
7.3	Modellierung laufend veranlagter Steuern	270
7.3.1	Überblick	270
7.3.2	Natürliche Personen und Personengesellschaften	271
7.3.2.1	Belastungsformeln	271
7.3.2.2	Anrechnungsguthaben gem. § 35 EStG	273
7.3.2.2.1	Allgemeine Ableitung	273
7.3.2.2.2	Gewerbesteuersatz unter dem gesetzlichen Anrechnungsfaktor von 4	274
7.3.2.2.3	Nicht formelmäßig erfasste Einschränkungen und interpersonelle Verschiebungen der Anrechnung	275
7.3.2.2.3.1	Problemstellung	275
7.3.2.2.3.2	Einzelunternehmen	275
7.3.2.2.3.3	Mitunternehmerschaften	276
7.3.2.3	Gesamtwirkung der Gewerbebesteuer und ihrer pauschalen Anrechnung	278
7.3.2.4	Anwendungsbereich der Gesamtbelastungsformel	280
7.3.3	Kapitalgesellschaften	281
7.3.3.1	Belastungsformel	281
7.3.3.2	Gesellschafter	282
7.3.4	Typische kombinierte Steuersätze	283
7.3.4.1	Natürliche Personen und Personengesellschaften	283
7.3.4.2	Kapitalgesellschaften	285
7.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 7	287

8 Hinweise zu den Übungsaufgaben	291
8.1 Übungsaufgaben zu Kapitel 3	291
8.1.1 Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.2	291
8.1.2 Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.3	293
8.1.3 Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.4	294
8.2 Übungsaufgaben zu Kapitel 4	294
8.3 Übungsaufgaben zu Kapitel 5	295
8.4 Übungsaufgaben zu Kapitel 6	296
8.5 Übungsaufgaben zu Kapitel 7	297
9 Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	299
9.1 Übungsaufgaben zu Kapitel 3	299
9.1.1 Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.2	299
9.1.2 Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.3	313
9.1.3 Übungsaufgaben zu Abschnitt 3.4	321
9.2 Übungsaufgaben zu Kapitel 4	324
9.3 Übungsaufgaben zu Kapitel 5	331
9.4 Übungsaufgaben zu Kapitel 6	334
9.5 Übungsaufgaben zu Kapitel 7	337
Anhang	347
Literaturverzeichnis	349
Stichwortverzeichnis	361

Kapitel 3

Ertragsteuern

3.1 Überblick

Steuern, deren (Haupt-)Bemessungsgrundlage eine Ertragsgröße ist, wurden in Abschnitt 2.2 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. Dies steht im Mittelpunkt dieses Kapitels.

Im Rahmen der betrieblichen Steuerplanung ist auch die Einkommensteuer der betroffenen Haushalte zu erfassen. Ansonsten würde die für einzelwirtschaftliche steuerpolitische Entscheidungen meist wichtigste Steuerart nicht erfasst. Dies dürfte häufige Fehlentscheidungen zur Folge haben. Aus diesem Grund wird im Folgenden das in Abschnitt 1.1 skizzierte Terrain der Betriebswirtschaftslehre in Richtung der Hauswirtschaftslehre ausgeweitet. Das erfolgt aber nur, soweit die Besteuerung privater Haushalte die betriebliche Steuerpolitik beeinflusst.

Bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer unterliegt eine Person, bei der Gewerbesteuer hingegen eine Sache der Besteuerung. Einkommen- und Körperschaftsteuer sind somit Personensteuern, die Gewerbesteuer hingegen eine Sachsteuer, die (zusammen mit der Grundsteuer) auch als Realsteuer bezeichnet wird.

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.

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:

- 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 der steuerliche Gewinn in aller Regel sowohl der Gewerbe- als auch der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer unterliegt.

steuerliche
Leistungsfähigkeit

Personensteuern sollen die steuerliche Leistungsfähigkeit von Personen, Sachsteuern hingegen die 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 Einkunftsarten. Nur diese Einkünfte sind nach dem Willen des Gesetzgebers 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 deren Abzug ergibt sich die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage (das zu versteuernde Einkommen).

Bemessungsgrundlage der
Körperschaftsteuer

Das körperschaftsteuerliche zu versteuernde Einkommen wird grds. 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. Doch soll deren Besteuerung

nach dem Willen des Gesetzgebers – verglichen mit der Besteuerung der anderen Einkünfte des Ausschüttungsempfängers – nur in gemilderter 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 (Quellensteuer) und an das Finanzamt abführt. Mit dieser Steuer, der Kapitalertragsteuer, gilt die Einkommensteuer grds. als abgegolten (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 lediglich eine 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 grds. 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 (nicht die der hinter diesem stehenden Personen) zu erfassen, werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zur Ermittlung des Gewerbeertrags bestimmte Beträge hinzugerechnet und andere abgezogen (Hinzurechnungen und Kürzungen). Dadurch unterscheidet sich der Gewerbeertrag der Gewerbesteuer häufig von den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

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.¹ 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. Dazu wird die Gewerbesteuer in pauschaler Weise auf die Einkommensteuer der einzelnen Gewerbetreibenden angerechnet. Durch diese Anrechnung kommt es tatsächlich zu einer weitgehenden Entlastung von der Gewerbesteuer, aber nur bei einem Teil der Unternehmen. Beschränkt ist die Anrechnung von Gewerbesteuer nämlich auf Einzelunternehmer und die Gesellschafter von Perso-

Anrechnung der Gewerbesteuer

¹Vgl. bspw. BFH-Urteil vom 18.09.2003, Aktenzeichen X R 2/00.

nengesellschaften. 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.

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 zentraler 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.

Vor dem Studium der folgenden Ausführungen empfiehlt es sich, zunächst die Grundstruktur dieses Schemas zu erfassen. Während des Studiums sollten die Ausführungen immer auch anhand des Schemas nachvollzogen werden.

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. Der Tatbestand ist also an drei gleichzeitig zu erfüllende Voraussetzungen geknüpft. Um beantworten zu können, ob eine Person der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, muss geklärt werden, ob die Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind. Diese Klärung, die als Subsumtion eines Sachverhalts unter einen Gesetzestatbestand bezeichnet wird, ist nur möglich, wenn die Voraussetzungen definiert werden. Nur dann kann geprüft werden, ob die Voraussetzungen erfüllt sind.

unbeschränkte
Steuerpflicht

Subsumtion

natürliche Person

Natürliche Personen sind alle Menschen von ihrer Geburt bis zum Tod. Für die Steuerpflicht ohne Belang sind Nationalität, Alter und Geschäftsfähigkeit.

Nicht der Einkommensteuer unterliegen juristische Personen und Zusammenschlüsse natürlicher Personen in Form von Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), BGB-Gesellschaften i. S. d. §§ 705 bis 740 BGB und Gemeinschaften (bspw. Erbengemeinschaften). Während eine Vielzahl juristischer Personen, insb. die Kapitalgesellschaften, der Körperschaftsteuer unterliegen (siehe Kapitel 3.3), werden die Einkünfte von Personengesellschaften und -gemeinschaften für alle beteiligten Personen gemeinsam ermittelt und die Anteile dann den Beteiligten zugerechnet (siehe hierzu Abschnitt 3.2.2.3).

Inland

Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Zum Inland gehört

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: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, der Jahressteuerschuld und der Abschlusszahlung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen

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 und Gemeinschaftslager sind in der Regel keine Wohnungen.
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).

beschränkte Steuerpflicht

Ist der Tatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht nicht erfüllt, könnte es sich noch um einen Fall der beschränkten Steuerpflicht handeln. 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

Durch das weltweit ähnliche Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht in den Staaten entsteht das Problem der doppelten Besteuerung derselben Einkünfte: Beispielsweise erheben bei Einkünften, die ein unbeschränkt Steuerpflichtiger aus dem Ausland bezieht, gleichzeitig der inländische und der ausländische Fiskus Ansprüche auf die Besteuerung dieser Einkünfte. Zur Vermeidung einer derartigen Doppelbelastung hat Deutschland mit einer Vielzahl ausländischer Staaten DBA abgeschlossen. In ihnen ist geregelt, wem der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die einzelnen Einkunftsarten zusteht und wie eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll.

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 (Diplomatenregelung). 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.

Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse

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 (Grenzpendlerregelung). 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.

Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger

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 grds. die 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.

Wohnsitz eines Ehegatten im anderen EU-Land

3.2.2.2 Sachliche Steuerpflicht

3.2.2.2.1 Einkünfte In § 2 Abs. 1 EStG sind die einkommensteuerlichen Einkunftsarten abschließend aufgezählt. Nur solche Einnahmen und Ausgaben berühren die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage, die sich unter eine dieser Einkunftsarten subsumieren lassen. Im Einzelnen nennt § 2 Abs. 1 EStG folgende sieben Einkunftsarten:

sieben Einkunftsarten

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit,
4. Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit,
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und
7. sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 EStG.

Inhaltlich bestimmt werden die genannten sieben Einkunftsarten in den §§ 13 bis 24 EStG (siehe hierzu Abschnitt 3.2.3.1 und Abschnitt 3.2.3.2).

Gewinn- und
Überschusseinkünfte

Einkünfte aus den Einkunftsarten der Nummern 1 bis 3 werden als Gewinneinkünfte, Einkünfte aus den letzten vier Einkunftsarten werden als Überschusseinkünfte bezeichnet. Diese Begriffe beruhen darauf, dass die Einkünfte der ersten drei Einkunftsarten als Gewinn, die der letzten vier als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden (§ 2 Abs. 2 EStG).

Einkünfte

Unter Einkünften i. S. d. Einkommensteuergesetzes sind nur Nettobeträge zu verstehen. Einkünfte ergeben sich als Differenzgröße zwischen Einnahmen (Bruttobetrag) und den zugehörigen Ausgaben. Bei den Gewinneinkünften lautet die Differenzrechnung:

$$\text{Betriebs-einnahmen} - \text{Betriebs-ausgaben} = \text{Gewinn (Nettobetrag)}, \quad (3.1)$$

bei den Überschusseinkünften:

$$\text{Einnahmen} - \text{Werbungskosten} = \text{Überschuss (Nettobetrag)}. \quad (3.2)$$

Betriebsausgaben,
Betriebs-einnahmen

Betriebsausgaben sind in § 4 Abs. 4 EStG als Aufwendungen definiert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine entsprechende Legaldefinition der Betriebs-einnahmen fehlt zwar, doch können diese entsprechend als Erträge umschrieben werden, die durch den Betrieb entstehen. Den Begriffen „Betriebs-einnahmen“ und „Betriebsausgaben“ entsprechen handelsrechtlich und buchhalterisch grds. die Begriffe „Erträge“ und „Aufwendungen“.

Einnahmen,
Werbungskosten

Einnahmen sind nach § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG zufließen. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 EStG alle Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Die Einnahmen und die Werbungskosten der einzelnen Einkunftsarten werden in Abschnitt 3.2.3.2 näher erläutert.

negative Einkünfte

Sind die Betriebsausgaben (bzw. die Werbungskosten) innerhalb einer Einkunftsart höher als die Betriebs-einnahmen (bzw. Einnahmen), ergeben sich negative Einkünfte. Sie werden einheitlich für alle Einkunftsarten als Verlust bezeichnet.

mehrere Einkunftsarten

Ein Steuerpflichtiger kann innerhalb eines Besteuerungszeitraums, der als Veranlagungszeitraum bezeichnet wird, Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten beziehen. Dies verdeutlicht Beispiel 3.1 auf der gegenüberliegenden Seite.

Ein Steuerpflichtiger ist Alleininhaber einer Metzgerei. Außerdem ist er Eigentümer eines Mietshauses und mehrerer Aktien.

Als Inhaber der Metzgerei bezieht er Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Als Eigentümer des Mietshauses bezieht er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Schließlich bezieht er als Dividendenempfänger Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Bsp. 3.1: Mehrere Einkunftsarten

Ein Kaufmann spielt regelmäßig an zwei Tagen in der Woche Roulette. Das Geld entnimmt er jeweils der Geschäftskasse. Kurz vor seinem finanziellen Ruin gewinnt er 100.000 €.

Weder die laufenden Entnahmen noch der Spielgewinn sind betrieblich veranlasst. Der Steuerpflichtige kann somit weder die Entnahmen als Betriebsausgaben abziehen, noch ist der Spielgewinn steuerbar.

Bsp. 3.2: Nicht steuerbare Einnahmen

Ein Steuerpflichtiger kann innerhalb derselben Einkunftsart Einnahmen aus mehreren Einkunftsquellen erzielen. So kann er bspw. innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen nebeneinander Zinsen aus Sparguthaben, aus festverzinslichen Wertpapieren und aus Aktien vereinnahmen.

mehrere Einkunftsquellen

Einnahmen sind einkommensteuerlich nur dann beachtlich, wenn sie im Rahmen einer Einkunftsart anfallen. Da die Aufzählung der Einkunftsarten abschließend geregelt ist, sind Fälle denkbar, in denen Einnahmen außerhalb einer Einkunftsart zufließen. Hierzu gehören insb. einmalige Vermögensmehrungen, die nicht aus einer Einkunftsquelle resultieren. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang vor allem Einnahmen aus Glücksspielen (bspw. Lottogewinne) und Vermögenszugänge auf Grund von Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen. Diese Einnahmen unterliegen nicht der Einkommensteuer, sie sind also nicht steuerbar. Im Gegenzug sind sämtliche Ausgaben, die mit nicht steuerbaren Einnahmen zusammenhängen, steuerlich nicht abziehbar. Dies verdeutlicht Beispiel 3.2.

Einkommens- und Vermögenssphäre

Der nicht steuerbaren Vermögenssphäre werden auch Verluste aus Liebhaberei zugerechnet. Hierunter werden Betätigungen verstanden, bei denen auf Dauer keine Gewinne, sondern nur Verluste erzielt werden, und bei denen der Steuerpflichtige nicht ernstlich mit dauerhaften Gewinnen rechnen kann. Insoweit ist es also unerheblich, ob sich die Betätigung nach dem äußerlichen Erscheinungsbild in eine Einkunftsart einreihen lässt. Dies verdeutlicht Beispiel 3.3 auf der nächsten Seite.

Liebhaberei

In Beispiel 3.3 ist zu erkennen, dass die Abgrenzung zwischen ernsthafter Einkunftserzielung und Liebhaberei oftmals schwierig ist. Insbesondere bei Existenzgründungen kommt es vor, dass zunächst – unter Umständen über Jahre – Verluste erzielt werden. Derartige Anlaufverluste sind unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gesamtbildes steuerlich regelmäßig anzuerkennen.

Der Ehemann einer in München wohnenden Chefärztin kauft eine Villa am Starnberger See und richtet sich dort ein Atelier ein, in das er sich vorzugsweise während der Sommermonate zurückzieht, um sich seiner Jugendleidenschaft – der Aquarellmalerei – zu widmen. Trotz langjähriger Bemühungen gelingt es ihm nicht, einer von ihm entwickelten eigenwilligen Kunstrichtung zum Durchbruch zu verhelfen. Seine Bilder finden weder einen ausstellungswilligen Galeriebesitzer noch Käufer. In ihrer Einkommensteuererklärung machen die Eheleute einen Verlust aus selbstständiger Arbeit (Kunstmalerie) gem. § 18 EStG geltend.

Die Aquarellmalerei des Ehemanns ist nicht als freiberufliche Tätigkeit, sondern als Liebhaberei (Hobby) anzusehen. Nach der Sachverhaltsschilderung ist nicht damit zu rechnen, dass auf Dauer Gewinne oder auch nur die Kosten deckende Erträge aus der Malerei anfallen werden.

Bsp. 3.3: Liebhaberei

steuerbar, aber steuerfrei

Selbst wenn Einnahmen steuerbar sind, bedeutet dies noch nicht, dass sie tatsächlich einkommensteuerlich erfasst werden. Sie können vielmehr kraft Gesetz ausdrücklich steuerbefreit sein. Einen langen Katalog steuerfreier Einnahmen enthält § 3 EStG. Hierunter fallen bspw. Leistungen aus einer Krankenversicherung und aus der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 3 Nr. 1a EStG) sowie das Arbeitslosengeld, die Arbeitslosenhilfe und das Winterausfallgeld (§ 3 Nr. 2 EStG). Korrespondierend zu den Ausgaben bei nicht steuerbaren Einnahmen dürfen Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten abgezogen werden (§ 3c Abs. 1 EStG).

3.2.2.2 Nicht abziehbare private Ausgaben Grundsätzlich dürfen Ausgaben für die private Lebensführung die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern. Zu den nach § 12 EStG nicht abziehbaren Ausgaben gehören vor allem:

- die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (also bspw. für Ernährung, Wohnung, Kleidung, gesellschaftliche Veranstaltungen; Nummer 1),
- freiwillige oder auf Grund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbrachte Zuwendungen und Zuwendungen an eine ggü. dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Person (Nummer 2),
- die Einkommensteuer und der Solidaritätszuschlag (Nummer 3) und
- die in einem Strafverfahren festgesetzten Geldstrafen (Nummer 4).

Von diesem Grundsatz gibt es Ausnahmen. Einige private Ausgaben dürfen als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden (siehe hierzu Abschnitt 3.2.5.3 und Abschnitt 3.2.5.4).