

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch

Überarbeitung: Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

Modul 31681

Grundlagen der Unternehmens- besteuerung und des Instrumentariums der betrieblichen Steuerplanung

Kurs 41680: 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.

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 sog. 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 sog. Kapitalertragsteuer, gilt die Einkommensteuer grds. 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 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, welchem 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 (sog. 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 (sog. 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 sog. 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. Insofern 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 gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Person (Nummer 2),
- die Einkommensteuer und der Solidaritätszuschlag (Nummer 3),
- die in einem Strafverfahren festgesetzten Geldstrafen (Nummer 4) und
- die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (Nummer 5).