
Gesamtüberblick über das Modul 31681 „Grundlagen der Besteuerung und Instrumentarium der betrieblichen Steuerpolitik“

Kurs 610: Grundlagen der Besteuerung

Kurseinheit 1: Einkommensteuer

Kurseinheit 2: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Transaktionen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, Verlustverwertung, Zuschlagsteuern, Zulagen, Prämien

Kurseinheit 3: Bewertungsgesetz und Substanzsteuern

Kurseinheit 4: Verkehrsteuern

Kurseinheit 5: Prinzipien des Steuerrechts und Besteuerungsverfahren

Kurs 611: Instrumentarium der betrieblichen Steuerpolitik

Kurseinheit 1: Steuerpolitik, Unternehmenspolitik, Steuersätze

Kurseinheit 2: Ziele und Vorteilskriterien, Zinssätze, Besteuerungssysteme

1 Vorbemerkungen

Ertragsteuern

Die hier zu behandelnde Einkommensteuer gehört zu den Ertragsteuern. Zu den Ertragsteuern werden alle diejenigen Steuerarten gerechnet, deren (Haupt-) Bemessungsgrundlagen Ertragsgrößen sind. Als Ertragsgrößen kommen z. B. der steuerliche Gewinn oder der später noch zu definierende Gewerbeertrag in Betracht. Nach derzeitigem Recht sind als wichtige Ertragsteuern die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer zu nennen.

Personen- und Sachsteuern

Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Personensteuern, die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer, also eine Sachsteuer im engeren Sinne¹. Bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer unterliegt eine Person (Steuersubjekt), bei der Gewerbesteuer hingegen eine Sache (Steuerobjekt, Steuergegenstand) der Besteuerung. Steuersubjekte der Einkommensteuer sind natürliche Personen, die bestimmte in § 1 EStG genannte Voraussetzungen erfüllen. Steuersubjekte der Körperschaftsteuer sind die in den §§ 1 und 2 KStG genannten Körperschaften. Hierzu gehören vor allem Kapitalgesellschaften, wie Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Körperschaften können nicht der Einkommen-, natürliche Personen nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht schließen einander somit aus.

Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Sowohl bei der Einkommen- als auch bei der Körperschaftsteuer können die Steuersubjekte unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sein. Unbeschränkte Steuerpflicht bedeutet, dass die Steuerpflichtigen der Besteuerung ohne Beschränkung auf bestimmte Einkunftsarten unterliegen. Bei der beschränkten Steuerpflicht hingegen erfolgt eine Beschränkung der Besteuerung auf bestimmte inländische Einkünfte. Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen im Inland, der beschränkten Steuerpflicht hingegen im Ausland ansässige Personen. Da sowohl die unbeschränkte als auch die beschränkte Steuerpflicht an persönliche Voraussetzungen eines Steuersubjekts anknüpfen, werden sie auch unter dem Oberbegriff der persönlichen Steuerpflicht zusammengefasst.

Gewerbebetrieb

Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist jeder im Inland betriebene Gewerbebetrieb. Im Ausland betriebene Gewerbebetriebe unterliegen also nicht der Besteuerung. Eine analoge Unterscheidung, wie zwischen der unbeschränkten und beschränkten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht, wird somit bei der Gewerbesteuer nicht vorgenommen.

¹ Vgl. Schneeloch, D., Besteuerung, 2008, S. 17.

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

Belastung mit Gewerbe- und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer

Personensteuern sollen die Leistungsfähigkeit von Personen, Sachsteuern hingegen die Leistungsfähigkeit von Sachen erfassen. Als Maßstab der 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 dem Realsteuer-Charakter der Gewerbesteuer gemäß eine andere Zusammensetzung aufweist.

Leistungsfähigkeit von Personen und Sachen

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 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 Einkommensteuer

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 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.

Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage

Erzielen Kapitalgesellschaften Gewinne, so unterliegen diese - wie bereits ausgeführt - bei der Gesellschaft selbst der Körperschaftsteuer. Werden diese Gewinne (teilweise) ausgeschüttet, so 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. Bis zum Jahr 2008 erreicht der Gesetzgeber dies durch das sog. Halbeinkünfteverfahren. Danach wird lediglich die Hälfte der Ausschüttungen bei dem Ausschüttungs-

Belastung der Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften mit Einkommensteuer

empfänger als steuerpflichtige Einnahme erfasst. Die andere Hälfte hingegen bleibt nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei. Zum 1.1.2009 nimmt der Gesetzgeber im Hinblick auf die Abmilderung der Besteuerung von Gewinnausschüttungen bei dem Ausschüttungsempfänger einen radikalen Systemwechsel vor. Ab diesem Zeitpunkt werden die Ausschüttungen bei dem Empfänger in voller Höhe erfasst, sie unterliegen dann aber regelmäßig einem ermäßigten Steuersatz von lediglich 25 %. Technisch wird die Besteuerung dann in der Form einer sog. Abgeltungssteuer durchgeführt. Dies geschieht in der Weise, dass die ausschüttende Kapitalgesellschaft für ihre Gesellschafter auf die Ausschüttungen 25 % Einkommensteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen hat. Mit dieser Steuer, die das Gesetz als Kapitalertragsteuer bezeichnet, gilt dann die Einkommensteuer grundsätzlich als abgegolten (Abgeltungssteuer), d. h. die Ausschüttungen werden bei dem Gesellschafter nicht mit seinen anderen Einkünften gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt.

Abgeltungssteuer

Nur einmalige Besteuerung mit Körperschaftsteuer

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll es zu einer Besteuerung der Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft bei deren Gesellschaftern nur in den Fällen kommen, in denen es sich bei den Gesellschaftern um natürliche Personen bzw. um Personengesellschaften handelt. Ist Empfänger einer derartigen Ausschüttung hingegen eine Kapitalgesellschaft, so unterliegt die Ausschüttung bei dieser nicht nochmals der Körperschaftsteuer. Sie bleibt vielmehr bei der die Ausschüttung empfangenden Kapitalgesellschaft 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 in dem letzten Absatz dargestellten Weise.

Gewinn aus Gewerbebetrieb

Wichtigste Teilbemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dies ist grundsätzlich der nach einkommensteuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn. Ebenso wie für die Einkommen- und Körperschaftsteuer ist also auch für die Gewerbesteuer das Einkommensteuergesetz von großer Bedeutung. Entsprechend dem mit der Gewerbesteuer verfolgten Ziel, die Leistungsfähigkeit des Betriebes und nicht die der hinter diesem stehenden Personen zu erfassen, werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zur Ermittlung des Gewerbeertrags bestimmte Beträge hinzugerechnet und andere abgezogen. Wie sich zeigen wird, sind diese Hinzurechnungen und Kürzungen allerdings in vielfacher Hinsicht kaum verständlich.

Hinzurechnungen und Kürzungen

Bereits seit Jahrzehnten gibt es Bestrebungen die Gewerbesteuer abzuschaffen. Begründet werden diese u. a. damit, dass es eine der Gewerbesteuer vergleichbare Steuer in den meisten anderen Staaten nicht gäbe und deshalb die deutschen Unternehmen im internationalen Wettbewerb benachteiligt seien. Bisher sind alle Bestrebungen, die Gewerbesteuer abzuschaffen, an dem Widerstand der Gemeinden gescheitert. Um dennoch 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 Falle von Kapitalgesellschaften hingegen findet keine Anrechnung von Gewerbesteuer statt, und zwar weder bei der Einkommensteuer der Gesellschafter noch bei der Körperschaftsteuer der Gesellschaft. 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 von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer in pauschaler Form

Für diese Kurseinheit ist das im Anhang befindliche Schema 1 von Bedeutung. In ihm wird in verkürzter Form die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, der Jahressteuerschuld und der Abschlusszahlung bzw. des Erstattungsanspruchs eines unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen dargestellt.

2 Einkommensteuer

2.1 Persönliche und sachliche Steuerpflicht, Veranlagung

2.1.1 Persönliche Steuerpflicht

2.1.1.1 Grundtatbestände der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** (§ 1 Abs. 1 EStG).

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig

Natürliche Personen

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

Nicht der Einkommensteuer unterliegen juristische Personen und Zusammenschlüsse natürlicher Personen in der Form von Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), von BGB-Gesellschaften i. S. d. §§ 705 ff. BGB und Gemeinschaften, wie z. B. Erbengemeinschaften. Während eine Vielzahl juristischer Personen, insbesondere die Kapitalgesellschaften, der Körperschaftsteuer unterliegen², werden die Einkünfte von Personengesellschaften und -gemeinschaften für alle beteiligten Personen gemeinsam ermittelt und dann die Anteile den Beteiligten zugerechnet. Hierauf wird später noch näher eingegangen³.

Inland

Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Zum Inland gehört auch der der Bundesrepublik zustehende Anteil am Festlandssockel, soweit dort Natur-schätze erforscht oder ausgebeutet werden (§ 1 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Wohnsitz

Einen **Wohnsitz** hat nach § 8 AO jemand 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 i. d. R. keine Wohnungen.
2. Der Steuerpflichtige muss die Wohnung *innehaben*, d. h. er muss über sie rechtlich oder tatsächlich verfügen und sie tatsächlich benutzen können.

² Vgl. Kurseinheit 2.

³ Vgl. Gliederungspunkt **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**

3. Es müssen Umstände vorliegen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung *beibehalten* und *nutzen* will.

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 Satz 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 Satz 2 AO). Dient ein Aufenthalt im Inland ausschließlich Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken, so verlängert sich die Halbjahres- zu einer Jahresfrist (§ 9 Satz 3 AO).

Gewöhnlicher Aufenthalt

Der *gewöhnliche Aufenthalt* braucht nur für solche Personen geprüft zu werden, die im *Inland keinen Wohnsitz* haben.

Beschränkt steuerpflichtig sind alle natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Beschränkte Einkommensteuerpflicht

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.

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, und zwar zum einen durch den inländischen und zum anderen durch den ausländischen Fiskus. Zur Vermeidung einer derartigen Doppelbelastung hat die Bundesrepublik Deutschland mit einer Vielzahl ausländischer Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen. Diese Abkommen werden üblicherweise als **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)** bezeichnet. In ihnen ist geregelt, welchem der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die einzelnen Einkunftsarten zusteht und wie eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll⁴.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

⁴ Vgl. auch Gliederungspunkt **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**

2.1.1.2 *Ergänzungstatbestände zur unbeschränkten Steuerpflicht*

Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse

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 nicht mehr als 7.664 € im Kalenderjahr betragen. 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 insbesondere Personen, die in einem der Bundesrepublik Deutschland benachbarten Staat ansässig sind, ermöglicht, in den Genuss solcher steuerbegünstigenden Vorschriften zu kommen, die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzen. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG und die Anwendung des hieran geknüpften Splittingtarifs des § 32a Abs. 5 EStG. Hierauf wird an späterer Stelle eingegangen.

Besondere Begünstigung bei Wohnsitz eines Ehegatten im anderen EU-Land

Für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums beinhaltet § 1a EStG eine weitere Begünstigung. Das gilt allerdings nur für solche Steuerpflichtigen, die nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind oder die nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln sind. 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 insbesondere die Vorschriften über

- das Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und
- die Ehegattenbesteuerung (§ 26 Abs. 1 EStG), insbesondere das Ehegattensplitting.