Vahlens Handbücher

Dietmar Wellisch
Jörg Kroschel

# Besteuerung von Erträgen

- Einkommensteuer
- Körperschaftsteuer
- Gewerbesteuer

Vahlen

2. Auflage

**Zum Inhalt:**

Thema des Buches ist die Besteuerung von Erträgen in der Bundesrepublik Deutschland, die von natürlichen und juristischen Personen erwirtschaftet werden. Es vermittelt einen systematischen Überblick über die Einkommensteuer, einschließlich der steuerlichen Gewinnermittlung, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer.
Das Buch eignet sich für die Ausbildung und für die Praxis. Die besondere Eignung für Praktiker leitet sich daraus ab, dass es anders als ein Kommentar bestimmte Sachfragen zusammenhängend abhandelt. So werden beispielsweise Fragen der Besteuerung der Altersvorsorge, von wiederkehrenden Leistungen, Betriebsaufspaltungen, der Umstrukturierung von Personengesellschaften oder der Verlustverrechnung in besonderen Abschnitten systematisch abgehandelt.
Insgesamt zeichnet sich das Buch dadurch aus, dass es die unübersichtliche Zahl von steuerlichen Einzelregelungen in verständlichen Sachzusammenhängen erläutert und somit die Komplexität des Ertragsteuerrechts auf den Kern der steuerlichen Behandlung zurückführt, ohne die steuerlichen Einzelregelungen zu vernachlässigen.
Zielgruppe sind die Studierenden der Wirtschaftswissenschaften an Universitäten und Fachhochschulen, des Steuerrechts an juristischen Fakultäten sowie Finanzfachhochschulen. Zudem eignet sich das Buch als Nachschlagewerk für die Praxis der Steuerberatung sowie Finanzverwaltung.

**Zu den Autoren:**

Prof. Dr. Dietmar Wellisch, Steuer- und Rentenberater, studierte Wirtschafts- und Rechtswissenschaften, promovierte an der Universität Tübingen und habilitierte sich an der Indiana State University/USA und der Universität Dortmund. Prof.Wellisch ist Mitglied des wiss. Beirats beim BMF und zudem Vorsitzender des Vorstands der Arbeitsgemeinschaft Zeitwertkonten mit Sitz in Frankfurt/Main.
Prof. Dr. Jörg Kroschel war nach einer Promotion zum US-Steuerrecht mehrere Jahre als Steuerberater für Ernst & Young tätig. Seit 2007 ist er Professor für Rechnungswesen und Unternehmensbesteuerung an der Hochschule Zittau / Görlitz.

# Besteuerung von Erträgen

von

Univ.-Prof. Dr. Dietmar Wellisch

und

Prof. Dr. Jörg Kroschel

2., vollständig überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

VERLAG
VAHLEN
MÜNCHEN
www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3891 8

© 2012 Verlag Franz Vahlen GmbH

Wilhelmstraße 9, 80801 München

Satz: DTP-Vorlagen der Autoren

eBook-Produktion: hgv publishing services

Dieser Titel ist auch als Printausgabe beim
Verlag und im Buchhandel erhältlich.

# Vorwort

Seit der Veröffentlichung der ersten Auflage dieses Buches sind nunmehr fast neun Jahre vergangen. Eigentlich wäre es aufgrund der fast jährlich wiederkehrenden Änderungen im Ertragsteuerrecht erforderlich gewesen, eine zweite Auflage des Buches viel früher dem Verlag zur Veröffentlichung anzubieten. Der Umstand, dass dies nicht geschah, liegt wohl in erster Linie an den anderen Verpflichtungen, die der Autor der ersten Auflage in der Zwischenzeit zu erfüllen hatte. Umso erfreuter nahm er den Vorschlag seines Koautors, der bereits für die erste Auflage als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Technischen Universität Dresden wichtige Vorarbeiten geleistet hatte und seit einigen Jahren selbst Hochschullehrer an der Hochschule Zittau/Görlitz ist, im Jahr 2010 auf, eine zweite Auflage unter gemeinsamer Autorenschaft zu veröffentlichen.

An der Grundkonzeption des Buches hat sich seit der ersten Auflage nichts geändert. Es beschäftigt sich mit der Besteuerung von Erträgen in der Bundesrepublik Deutschland, die von natürlichen und juristischen Personen erwirtschaftet werden. Es soll dem Leser einen systematischen Überblick über die Einkommensteuer, einschließlich der steuerlichen Gewinnermittlung, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer vermitteln, ohne die für die praktische Arbeit erforderlichen Details zu sehr zu vernachlässigen. Das Buch entspricht dem Rechtsstand des Winters 2010/11. Seit der ersten Auflage des Buches hat sich das Ertragsteuerrecht in Deutschland nicht nur in Details geändert. Auch strukturelle Veränderungen sind eingetreten. Hervorzuheben sei hier nur die geänderte Besteuerung von Kapitalerträgen und die so genannte Zinsschrankenregelung für den Abzug von Schuldzinsen auf Unternehmensebene.

Geschrieben ist das Buch von zwei Ökonomen, die nicht nur Erfahrungen in der akademischen Ausbildung und Forschung haben, sondern seit vielen Jahren auch in der Praxis als Steuerberater tätig sind. Deshalb besteht das Ziel des vorliegenden Buches nicht ausschließlich darin, einen systematischen Überblick über wichtige Teile des Ertragssteuerrechts für die akademische Ausbildung zu vermitteln. Vielmehr sollen steuerliche Einzelkomplexe beleuchtet werden und es geht auch darum, die steuerlichen Folgen von privaten und betrieblichen Entscheidungen aufzuzeigen. Das Buch kann daher auch dem praktischen Anwender des Steuerrechts eine wertvolle Entscheidungshilfe bereitstellen. Diese Anwendungsmöglichkeit entspringt besonders dem Umstand, dass – anders als in einem Kommentar – bestimmte Problembereiche zusammenhängend dargestellt werden und sich der Aufbau des Buches nicht zwangsläufig an der Normenstruktur der einzelnen Gesetze orientiert. Beispielsweise werden die Komplexe der Besteuerung von Personengesellschaften, der Betriebsaufspaltungen, des Familienleistungsausgleichs, der Verlustverrechnungsmöglichkeiten, der Besteuerung wiederkehrender Leistungen sowie der steuerlichen Aspekte der Altersvorsorge zusammenhängend beleuchtet. Der praktische Anwender wird nicht nur mit den steuerrechtlichen Regelungen vertraut gemacht, sondern erfährt sowohl die Hintergründe ihrer Entstehung als auch die steuerlichen Konsequenzen bestimmter betrieblicher oder auch privater Einzelentscheidungen und von Entscheidungskomplexen.

Auch bei der Anfertigung der zweiten Auflage des Buches haben wir die Unterstützung und Ermunterung vieler Personen erfahren. Es ist schwierig, allen gerecht zu werden. Dennoch möchten wir einigen Personen besonders danken.

Nach wie vor gilt unser Dank den früheren wissenschaftlichen Mitarbeitern des Lehrstuhls für betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Magdeburg, Herrn Dr. Torsten Bartlitz, Herrn Dr. Maik Näth sowie Herrn Dr. Lutz Neidhardt, die bei der Herstellung des reproduktionsfähigen Manuskripts der ersten Auflage nachhaltige Unterstützung geleistet haben, von der auch noch die zweite Auflage lebt. Zudem möchten wir uns bei den Mitarbeitern des International Tax Institute der Universität Hamburg, Frau Martina Rohwedder, M. A., Herrn Dr. Sven-Oliver Lenz, Herrn Dipl.-Kfm. Tammo Lüken und Herrn Dipl.-Kfm. Julian Siebert für die Hilfe bei der Erstellung des reproduktionsfähigen Manuskripts der zweiten Auflage bedanken.

Von großer Hilfe war uns ebenfalls die von gegenseitigem Vertrauen und von großer Kooperationsbereitschaft getragene Zusammenarbeit mit dem Hause Vahlen. Herauszuheben ist hier sicherlich der seit vielen Jahren bewährte Austausch mit Herrn Diplom-Volkswirt Hermann Schenk, dem verantwortlichen Lektor.

Schließlich gilt unser besonderer Dank unseren Familien. Unseren Ehefrauen Dorothee und Sonja dafür, dass sie uns – obwohl auch berufstätig – die zeitlichen Freiräume zur Fertigstellung des Buches geschaffen haben, sowie unseren Kindern Moritz, Cosima und Nikolaus einerseits sowie Miriam und Marius andererseits, auf die sicherlich künftig wiederum ganz andere steuerliche Regelungen einwirken werden als die in diesem Buch beschriebenen Vorschriften.

Hamburg und Dresden, im März 2011

Dietmar Wellisch

Jörg Kroschel

# Laufende Gesetzgebungsverfahren

Am 20.12.2010 hat das Bundesfinanzministerium einen Referentenentwurf für ein **Steuervereinfachungsgesetz 2011** veröffentlicht, das eine Vielzahl wesentlicher Modifikationen des deutschen Ertragsteuerrechts beinhaltet. Der nahezu inhaltsgleiche Gesetzentwurf der Bundesregierung datiert vom 02.02.2011. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis Juli 2011 abgeschlossen sein. Unklar ist gegenwärtig (Stand März 2011) neben der genauen, endgültigen Ausgestaltung auch noch, ob die Änderungen zum VZ 2012 oder teilweise bereits rückwirkend zum VZ 2011 gelten werden.

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 02.02.2011 beinhaltet folgende wesentliche Änderungen im Bereich des Ertragsteuerrechts:

- Anhebung des jährlichen Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 920 Euro auf 1.000 Euro (§ 9a EStG),
- Verzicht auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen der Eltern bei der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten, §§ 9c, 10 EStG,
- Wegfall der Einkünfte- und Bezügegrenze für volljährige Kinder beim Familienleistungsausgleich (§ 32 EStG),
- Vereinfachung bei der Berechnung der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG),
- Befreiung von der Pflichtveranlagung bei Arbeitnehmern mit geringem Arbeitslohn bei zu hoher Mindestvorsorgepauschale (§ 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG),
- Wegfall der Einbeziehung der abgeltend besteuerten Kapitaleinkünfte in die Ermittlung der zumutbaren Belastung und des Spendenabzugsvolumens (§ 2 Abs. 5b EStG),
- Gleichstellung von Stipendien aus unmittelbaren und mittelbaren öffentlichen Mitteln (§ 3 Nr. 44 EStG),
- Erfassung von Erstattungsüberhängen von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses (§ 10 EStG),
- Vereinheitlichung der Grenzen bei verbilligter Wohnraumüberlassung und Verzicht auf das Erfordernis einer Totalüberschussprognose in diesen Fällen (§ 21 EStG),
- Einführung einer gesetzlichen Betriebsfortführungsfiktion in den Fällen der Betriebsverpachtung und -unterbrechung (§ 16 EStG),
- Eröffnung der Möglichkeit zur gleichzeitigen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre (§ 25a EStG),
- Erleichterte Nachweisanforderungen für Spenden in Katastrophenfällen (§ 51 EStG),
- Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Gewinnausschüttungen von Genossenschaften (§ 44a EStG).

Auf die geplanten Änderungen wird an geeigneter Stelle des vorliegenden Buches hingewiesen.

# Inhaltsübersicht

Vorwort ..... V

Inhaltsverzeichnis ..... XI

Abkürzungsverzeichnis ..... XXXI

**A. Das deutsche Steuersystem ..... 1**

**1 Begriff der Steuer ..... 2**

**2 Stellung der Steuer im System öffentlich-rechtlicher Lasten ..... 3**

**3 Fundamentalprinzipien der Abgabenerhebung ..... 5**

**4 Tatbestandsmäßigkeit der Steuererhebung ..... 7**

**5 Einteilung der Steuern ..... 7**

**6 Die Steuerhoheit ..... 10**

**7 Bedeutung der Steuern ..... 14**

**8 Die steuerberatenden Berufe ..... 15**

**B. Einkommensteuer ..... 19**

**1 Stellung der Einkommensteuer im Steuersystem ..... 19**

**2 Persönliche Steuerpflicht ..... 24**

**3 Sachliche Steuerpflicht ..... 32**

**4 Festsetzung und Erhebung der Einkommensteuer ..... 48**

**5 Gewinnermittlung ..... 70**

**6 Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ..... 282**

**7 Die einzelnen Einkunftsarten ..... 294**

**8 Abzüge von der Summe der Einkünfte ..... 397**

**9 Abzüge von der Tariflichen Einkommensteuer ..... 445**

**10 Sonderprobleme ..... 453**

**C. Körperschaftsteuer** ..... **513**

**1 Stellung der Körperschaftsteuer im Steuersystem** ..... **513**

**2 Persönliche und sachliche Steuerpflicht** ..... **515**

**3 Festsetzung und Erhebung der Körperschaftsteuer** ..... **536**

**4 Einkommensermittlung** ..... **540**

**5 Einkommensverwendung von Körperschaften** ..... **556**

**6 Liquidation und Verlegung ins Ausland** ..... **588**

**7 Sonderprobleme** ..... **597**

**D. Gewerbesteuer** ..... **619**

**1 Stellung der Gewerbesteuer im Steuersystem** ..... **619**

**2 Reformbestrebungen** ..... **620**

**3 Persönliche und sachliche Steuerpflicht** ..... **622**

**4 Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer** ..... **633**

**5 Ermittlung des Gewerbeertrags** ..... **643**

**6 Sonderprobleme** ..... **666**

Literaturverzeichnis ..... 677

Sachverzeichnis ..... 699

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort ..... V

Inhaltsübersicht ..... IX

Abkürzungsverzeichnis ..... XXXI

**A. Das deutsche Steuersystem ..... 1**

**1 Begriff der Steuer ..... 2**

**2 Stellung der Steuer im System öffentlich-rechtlicher Lasten ..... 3**

2.1 Sach- und Dienstleistungspflichten ..... 4

2.2 Gebühren und Beiträge ..... 4

2.3 Sonderabgaben ..... 5

**3 Fundamentalprinzipien der Abgabenerhebung ..... 5**

3.1 Leistungsfähigkeitsprinzip ..... 6

3.2 Äquivalenzprinzip ..... 6

**4 Tatbestandsmäßigkeit der Steuererhebung ..... 7**

**5 Einteilung der Steuern ..... 7**

5.1 Einwirkung der Steuern auf die Vermögenssphäre ..... 8

5.2 Überwälzbarkeit von Steuern ..... 8

5.3 Personen- und Objektsteuern ..... 9

5.4 Besteuerungsbasis ..... 9

5.5 Weitere Klassifikationen ..... 9

**6 Die Steuerhoheit ..... 10**

6.1 Gesetzgebungshoheit ..... 10

6.1.1 Ausschließliche Gesetzgebung des Bundes ..... 10

6.1.2 Konkurrierende Gesetzgebung ..... 10

6.1.3 Ausschließliche Gesetzgebung der Länder ..... 11

6.1.4 Hebesatzrecht der Gemeinden ..... 11

6.1.5 Kirchensteuerberechtigung ..... 12

6.2 Ertragshoheit ..... 12

6.3 Verwaltungshoheit ..... 14

**7 Bedeutung der Steuern** ... **14**

**8 Die steuerberatenden Berufe** ... **15**

**B. Einkommensteuer** ... **19**

**1 Stellung der Einkommensteuer im Steuersystem** ... **19**

1.1 Abgrenzung der Einkommensteuer zu anderen Steuern vom Einkommen ... 19

1.2 Rechtliche Grundlagen der Besteuerung ... 20

1.2.1 Gesetze ... 21

1.2.2 Rechtsverordnungen ... 21

1.2.3 Doppelbesteuerungsabkommen ... 22

1.2.4 Verwaltungsanweisungen ... 22

1.2.5 Rechtsprechung ... 23

1.3 Wirtschafts- und sozialpolitische Funktion der Einkommensteuer ... 23

**2 Persönliche Steuerpflicht** ... **24**

2.1 Steuersubjekt ... 25

2.1.1 Natürliche Personen ... 25

2.1.2 Nasciturus ... 26

2.1.3 Verschollene ... 26

2.2 Unbeschränkte und beschränkte Einkommensteuerpflicht ... 26

2.2.1 Territorialitätsprinzip und Universalitätsprinzip ... 27

2.2.2 Normale unbeschränkte Steuerpflicht ... 27

2.2.2.1 Wohnsitz ... 27

2.2.2.2 Gewöhnlicher Aufenthalt ... 28

2.2.3 Normale beschränkte Steuerpflicht ... 28

2.2.4 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht ... 29

2.2.5 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht ... 30

2.2.6 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht ... 31

2.2.7 Vermeidung der doppelten Besteuerung ... 31

2.2.8 Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht oder umgekehrt ... 32

**3 Sachliche Steuerpflicht** ... **32**

3.1 Einkommensteuerlicher Einkommensbegriff ... 32

3.2 Einkunftsarten ... 33

3.2.1 Die sieben Einkunftsarten ... 33

3.2.2 Nettoprinzip ... 34

3.2.3 Gewinn- und Überschusseinkunftsarten ..... 34
3.2.4 Haupt- und Nebeneinkunftsarten ..... 35
3.3 Nicht steuerbare Zuflüsse ..... 36
3.4 Steuerfreie Einnahmen ..... 39
3.5 Nicht abzugsfähige Ausgaben ..... 40
3.6 Zurechnung von Einkünften ..... 43
3.6.1 Zurechnung zum richtigen Steuerpflichtigen ..... 43
3.6.2 Zurechnung zur richtigen Einkunftsart ..... 45
3.7 Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage ..... 46
3.8 Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer ..... 47

**4 Festsetzung und Erhebung der Einkommensteuer ..... 48**
4.1 Zeitliche Erfassung der Einkünfte ..... 48
4.2 Veranlagung zur Einkommensteuer ..... 51
4.3 Steuererklärung ..... 52
4.4 Steuertarif ..... 53
4.4.1 Grundtarif ..... 53
4.4.2 Splittingtarif ..... 54
4.4.3 Progressionsvorbehalt ..... 56
4.4.4 Tarifbegünstigung für außerordentliche Einkünfte ..... 58
4.4.4.1 Fünftelungsregelung ..... 59
4.4.4.2 „Halber“ durchschnittlicher Steuersatz ..... 60
4.4.5 Sondersteuersatz für nicht entnommene Gewinne ..... 61
4.4.5.1 Ausübung des Wahlrechts ..... 63
4.4.5.2 Nicht entnommener Gewinn ..... 63
4.4.5.3 Nachversteuerung ..... 64
4.4.6 Sondersteuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen ..... 66
4.5 Erhebungsformen der Einkommensteuer ..... 67
4.5.1 Vorauszahlungen ..... 68
4.5.2 Abzugsteuern ..... 68
4.5.2.1 Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer ..... 68
4.5.2.2 Abzugsteuer für beschränkt Steuerpflichtige ..... 69
4.5.3 Abschlusszahlung ..... 69
4.5.4 Pauschalierung der Einkommensteuer ..... 69

**5 Gewinnermittlung ..... 70**
5.1 Gewinneinkunftsarten ..... 70

5.2 Gewinnermittlungsmethoden ... 71
5.2.1 Anwendungsbereiche der Gewinnermittlungsmethoden ... 71
5.2.2 Kaufmannseigenschaft ... 74
5.2.3 Betriebsvermögensvergleich ... 79
5.2.3.1 Gewinnbegriff ... 79
5.2.3.2 Maßgeblichkeit ... 81
5.2.3.2.1 Zwingende handelsrechtliche Vorschrift ... 83
5.2.3.2.2 Handelsrechtliches Wahlrecht ... 84
5.2.3.3 Begriff des Wirtschaftsgutes ... 86
5.2.3.4 Ansatzvorschriften ... 87
5.2.3.4.1 Bilanzierungsfähigkeit ... 88
5.2.3.4.2 Persönliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern ... 94
5.2.3.4.3 Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen ... 95
5.2.3.5 Bewertungsvorschriften ... 98
5.2.3.5.1 Bewertungsmaßstäbe ... 99
5.2.3.5.2 Bewertung des Anlagevermögens ... 107
5.2.3.5.3 Bewertung des Umlaufvermögens ... 108
5.2.3.5.4 Verbindlichkeiten ... 109
5.2.3.5.5 Rückstellungen ... 110
5.2.3.6 Abschreibungen ... 113
5.2.3.6.1 Lineare AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) ... 116
5.2.3.6.2 Lineare Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 4 EStG) ... 118
5.2.3.6.3 Degressive AfA (§ 7 Abs. 2, 3 EStG) ... 118
5.2.3.6.4 Degressive Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 5 EStG) ... 119
5.2.3.6.5 AfA nach Maßgabe der Leistung (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG) ... 119
5.2.3.6.6 Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2, 2a EStG ... 120
5.2.3.6.7 Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG) ... 123
5.2.3.6.8 Erhöhte Absetzungen (§§ 7h, 7i EStG) ... 123
5.2.3.6.9 Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen (§ 7g EStG) ... 124
5.2.3.6.10 Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG) ... 126
5.2.3.6.11 Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG) ... 130
5.2.3.7 Tausch von Wirtschaftsgütern ... 131
5.2.3.8 Einlagen und Entnahmen ... 131

5.2.4 Einnahmen-Überschuss-Rechnung ... 135
5.2.4.1 Gewinnbegriff ... 135
5.2.4.2 Unterschiede zum Betriebsvermögensvergleich ... 136
5.2.4.3 Steuerliche Erfassung des laufenden Gewinns ... 138
5.2.4.3.1 Durchlaufende Posten ... 139
5.2.4.3.2 Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ... 139
5.2.4.3.3 Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ... 140
5.2.4.3.4 Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ... 141
5.2.4.3.5 Besonderheiten bei der Umsatzsteuer ... 142
5.2.4.3.6 Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben ... 143
5.2.4.3.7 Darlehensaufnahme und -rückzahlung ... 143
5.2.4.3.8 Ratenzahlungen und Rentenverpflichtungen ... 144
5.2.4.3.9 Sacheinlagen und Sachentnahmen ... 146
5.2.4.3.10 Nichtabzugsfähige Ausgaben und steuerfreie Einnahmen ... 148
5.2.4.4 Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ... 148
5.2.4.4.1 Notwendigkeit der Gewinnkorrektur ... 149
5.2.4.4.2 Übergang von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich ... 149
5.2.4.4.3 Übergang vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung ... 157
5.2.5 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ... 162
5.3 Betriebsgründung, -umwandlung und -liquidation ... 165
5.3.1 Betriebsgründung ... 165
5.3.1.1 Gründung durch Kauf einzelner Wirtschaftsgüter ... 166
5.3.1.2 Gründung durch Einlage einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen ... 166
5.3.1.3 Gründung durch Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter aus einem anderen Betriebsvermögen ... 166
5.3.1.4 Gründung durch Kauf eines Betriebs ... 167
5.3.2 Umwandlungen ... 169
5.3.3 Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit ... 170
5.3.3.1 Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe ... 170
5.3.3.1.1 Betriebsveräußerung ... 172
5.3.3.1.2 Betriebsaufgabe ... 175
5.3.3.1.3 Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn ... 176
5.3.3.2 Unentgeltliche und teilentgeltliche Übertragung ... 179
5.4 Besonderheiten der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften ... 180

5.4.1 Laufende Gewinnermittlung ... 181
5.4.1.1 Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ... 182
5.4.1.2 Sondervergütungen ... 183
5.4.1.3 Betriebsvermögen bei Personengesellschaften ... 186
5.4.1.3.1 Gesamthandsvermögen ... 186
5.4.1.3.2 Sonderbetriebsvermögen ... 187
5.4.1.4 Erfassung von Sonderbetriebsvermögen und Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben ... 191
5.4.1.4.1 Überlassung von Wirtschaftsgütern ... 192
5.4.1.4.2 Hingabe von Darlehen ... 194
5.4.1.4.3 Behandlung von Sondervergütungen für geleistete Dienste in der Gesellschaft ... 194
5.4.1.4.4 Auflösung von Sonderbetriebsvermögen ... 196
5.4.1.5 Ergänzungsbilanzen ... 199
5.4.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern ... 202
5.4.2.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen ... 203
5.4.2.1.1 Übertragung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuer-pflichtigen ... 203
5.4.2.1.2 Übertragungen, bei denen sich die Zuordnung zu Steuerpflichtigen ändert ... 204
5.4.2.1.3 Missbrauchsverhinderungsvorschriften ... 210
5.4.2.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen ... 212
5.4.2.2.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen eines Mitunternehmers in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft ... 212
5.4.2.2.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen eines Mitunternehmers ... 216
5.4.3 Gründung einer Personengesellschaft ... 219
5.4.3.1 Bargründung ... 220
5.4.3.2 Sachgründung ... 220
5.4.3.2.1 Einbringung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen ... 220
5.4.3.2.2 Einbringung von Wirtschaftsgütern aus einem anderen Betriebsvermögen ... 220
5.4.3.2.3 Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen ... 222
5.4.3.3 Schenkungsgründungen ... 228
5.4.3.3.1 Steuerliche Anerkennung einer Familienpersonengesellschaft ... 228

5.4.3.3.2 Angemessene Gewinnverteilung ..... 230
5.4.4 Änderung der personellen Zusammensetzung einer Personengesellschaft ..... 232
5.4.4.1 Aufnahme eines neuen Gesellschafters ..... 232
5.4.4.2 Gesellschafterwechsel ..... 233
5.4.4.3 Ausscheiden eines Gesellschafters ..... 236
5.4.4.4 Besonderheiten ..... 239
5.4.5 Umwandlungen ..... 240
5.4.6 Liquidation einer Personengesellschaft ..... 241
5.4.6.1 Veräußerung des Betriebs oder der Wirtschaftsgüter des Betriebs einer Personengesellschaft ..... 243
5.4.6.2 Auseinandersetzung durch Ausscheiden von Gesellschaftern ..... 244
5.4.6.2.1 Unentgeltliches Ausscheiden ..... 244
5.4.6.2.2 Barabfindung ..... 244
5.4.6.2.3 Sachwertabfindung ..... 244
5.4.6.3 Auseinandersetzung durch Realteilung ..... 248
5.4.6.3.1 Begriff der Realteilung ..... 248
5.4.6.3.2 Grundsatz der Buchwertfortführung ..... 248
5.4.6.3.3 Realteilung und Spitzenausgleich ..... 249
5.4.6.3.4 Steuerbelastungsdivergenzen ..... 252
5.4.6.4 Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft ..... 257
5.5 Nicht abziehbare Betriebsausgaben ..... 258
5.5.1 Schuldzinsen ..... 259
5.5.2 Geschenke ..... 263
5.5.3 Bewirtungskosten ..... 263
5.5.4 Gästehäuser ..... 264
5.5.5 Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten, Motorjachten oder ähnliche Zwecke ..... 265
5.5.6 Verpflegungsmehraufwendungen ..... 265
5.5.7 Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten ..... 266
5.5.7.1 Keine Benutzung eines Kraftfahrzeugs ..... 266
5.5.7.2 Benutzung eines Kraftfahrzeugs ..... 267
5.5.8 Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung ..... 269
5.5.9 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ..... 269
5.5.10 Sonstige unangemessene Aufwendungen ..... 271
5.5.11 Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder ..... 272

5.5.12 Zinsen auf hinterzogene Steuern ... 272
5.5.13 Bestechungs- und Schmiergelder ... 272
5.5.14 Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO ... 272
5.5.15 Gewerbesteuer ... 273
5.5.16 Parteispenden ... 273
5.5.17 Aufzeichnungspflicht ... 273
5.5.18 Zinsschranke ... 274
5.5.18.1 Übersicht ... 275
5.5.18.2 Betrieb ... 276
5.5.18.3 Zinssaldo ... 276
5.5.18.4 Freigrenze ... 277
5.5.18.5 Konzern-Klausel ... 277
5.5.18.6 Escape-Klausel ... 278
5.5.18.7 Beschränkung auf 30 % des EBITDA ... 279
5.5.18.8 EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag ... 280
5.5.18.9 Gesellschafter-Fremdfinanzierung ... 281

**6 Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ... 282**
6.1 Einnahmen ... 283
6.2 Werbungskosten ... 287
6.3 Pauschbeträge für Werbungskosten ... 290
6.4 Zeitraum der Vereinnahmung und Verausgabung ... 292

**7 Die einzelnen Einkunftsarten ... 294**
7.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ... 294
7.1.1 Abgrenzung zum Gewerbebetrieb ... 295
7.1.2 Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG ... 295
7.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb ... 296
7.2.1 Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen ... 297
7.2.2 Gewinnanteile aus gewerblichen Mitunternehmerschaften ... 300
7.2.3 Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA ... 302
7.2.4 Abfärbe- und Geprägetheorie ... 302
7.2.5 Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG ... 303
7.2.5.1 Beteiligung von mindestens 1 % ... 304
7.2.5.2 Besteuerung des Veräußerungsgewinns ... 305
7.2.5.3 Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG ... 307

7.2.5.4 Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten ..... 307
7.2.5.5 Auflösung, Kapitalherabsetzung und Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto ..... 309
7.2.6 Begrenzung der Verlustnutzung ..... 310
7.2.7 Steuerermäßigung nach § 35 EStG ..... 310
7.2.7.1 Grundsatz ..... 310
7.2.7.2 Begrenzung auf die tarifliche Einkommensteuer ..... 311
7.2.7.3 Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer ..... 312
7.2.7.4 Begrenzung auf die Einkommensteuer, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt ..... 313
7.2.7.5 Steuerermäßigung bei Mitunternehmerschaften ..... 314
7.2.7.6 Steuerermäßigung bei Organschaften ..... 315
7.3 Einkünfte aus selbständiger Arbeit ..... 315
7.3.1 Freiberufliche Tätigkeiten ..... 316
7.3.2 Einnehmer einer staatlichen Lotterie ..... 318
7.3.3 Sonstige selbständige Arbeit ..... 318
7.3.4 Wagniskapital-Gesellschaften ..... 318
7.3.5 Abgrenzung zum Gewerbebetrieb ..... 320
7.4 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ..... 320
7.4.1 Arbeitnehmer ..... 320
7.4.2 Einnahmen ..... 321
7.4.3 Werbungskosten ..... 323
7.4.4 Versorgungsfreibetrag ..... 324
7.4.5 Lohnsteuer ..... 326
7.5 Einkünfte aus Kapitalvermögen ..... 327
7.5.1 Kapitalerträge (§ 20 Abs. 1 EStG) ..... 328
7.5.1.1 Einnahmen aus der Beteiligung an juristischen Personen (§ 20 Abs. 1 Nrn. 1, 2 EStG) ..... 328
7.5.1.2 Einnahmen des typisch stillen Gesellschafters und Einnahmen aus partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) ..... 329
7.5.1.3 Zinsen aus Hypotheken, Grundschulden und Renten aus Rentenschulden (§ 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG) ..... 330
7.5.1.4 Zinsen bei Kapital-Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG) ..... 331
7.5.1.5 Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) ..... 332
7.5.1.6 Diskonterträge von Wechseln (§ 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG) ..... 332
7.5.1.7 Einnahmen aus der Beteiligung an juristischen Personen nach § 20 Abs. 1 Nrn. 9, 10 EStG ..... 333

7.5.1.8 Stillhalterprämien (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG) ... 334
7.5.2 Veräußerungsgewinne (§ 20 Abs. 2 EStG) ... 334
7.5.2.1 Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) ... 334
7.5.2.2 Veräußerung von Zins- und Dividendenforderungen (§ 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG) ... 335
7.5.2.3 Gewinn bei Termingeschäften (§ 20 Abs. 2 Nrn. 3 EStG) ... 336
7.5.2.4 Veräußerung anderer Stammrechte (§ 20 Abs. 2 Nrn. 4 – 8 EStG) ... 336
7.5.3 Kapitalertragsteuer ... 336
7.5.3.1 Kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte ... 336
7.5.3.2 Abgeltungswirkung ... 337
7.5.3.3 Steuersatz der Kapitalertragsteuer ... 338
7.5.3.4 Abzugsverpflichteter ... 339
7.5.4 Werbungskosten und Sparer-Pauschbetrag ... 340
7.5.5 Freistellungsauftrag und NV-Bescheinigung ... 341
7.5.6 Günstigerprüfung ... 341
7.5.7 Verluste aus Kapitalvermögen ... 342
7.6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ... 343
7.6.1 Arten der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ... 345
7.6.2 Dingliche und obligatorische Nutzungsrechte an Grundstücken ... 347
7.6.3 Abgrenzung zur Liebhaberei ... 351
7.6.4 Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften ... 352
7.6.4.1 Drei-Objekte-Theorie ... 353
7.6.4.2 Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung ... 354
7.6.5 Einnahmen ... 354
7.6.6 Werbungskosten ... 356
7.6.7 Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand ... 359
7.6.8 Abschreibungen ... 360
7.6.8.1 Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG ... 361
7.6.8.2 Lineare Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG ... 361
7.6.8.3 Lineare Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ... 362
7.6.8.4 Degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ... 362
7.6.8.5 Abschreibung bei nachträglichen Herstellungskosten ... 363
7.6.9 Teilentgeltliche Überlassung ... 364
7.6.10 Förderung des vermieteten Wohneigentums ... 365
7.6.11 Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums ... 366

7.7 Sonstige Einkünfte ..... 367
7.7.1 Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen ..... 368
7.7.1.1 Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und vergleichbare Leistungen ..... 369
7.7.1.2 Andere Leibrenten und wiederkehrende Leistungen ..... 371
7.7.2 Einkünfte aus Unterhaltsleistungen ..... 372
7.7.3 Einkünfte aus Versorgungsleistungen ..... 373
7.7.4 Einkünfte aus einem schuldrechtlichen Versorgungsausgleich ..... 374
7.7.5 Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ..... 374
7.7.5.1 Private Veräußerungsgeschäfte ..... 375
7.7.5.2 Anschaffung bzw. Herstellung ..... 376
7.7.5.3 Veräußerung ..... 378
7.7.5.4 Freigrenze und Verlustausgleich ..... 380
7.7.6 Einkünfte aus sonstigen Leistungen ..... 381
7.7.7 Abgeordnetenbezüge ..... 382
7.7.8 Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen ..... 382
7.7.9 Werbungskosten-Pauschbetrag ..... 383
7.8 Gemeinsame Vorschriften ..... 383
7.8.1 Entschädigungen (§ 24 Nr. 1 EStG) ..... 384
7.8.2 Nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG) ..... 385
7.8.3 Nutzungsvergütungen (§ 24 Nr. 3 EStG) ..... 386
7.9 Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung ..... 387
7.9.1 Betriebsaufspaltung ..... 387
7.9.1.1 Formen der Betriebsaufspaltung ..... 389
7.9.1.2 Tatbestandsvoraussetzungen ..... 390
7.9.1.3 Rechtsfolgen ..... 392
7.9.1.4 Beginn und Ende der Betriebsaufspaltung ..... 393
7.9.2 Betriebsverpachtung ..... 394
7.9.2.1 Tatbestandsvoraussetzungen ..... 395
7.9.2.2 Rechtsfolgen ..... 396
7.9.2.3 Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung ..... 396

**8 Abzüge von der Summe der Einkünfte ..... 397**
8.1 Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) ..... 399
8.2 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) ..... 401
8.3 Sonderausgaben (§§ 10 – 10c, 9c Abs. 2 EStG) ..... 402

8.3.1 Altersvorsorgeaufwendungen ... 404
8.3.1.1 Beiträge zur Basisversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) ... 405
8.3.1.1.1 Umfang der Vorsorgeaufwendungen ... 405
8.3.1.1.2 Höchstbetrag ... 406
8.3.1.1.3 Günstigerprüfung ... 408
8.3.1.2 Beiträge zur Zusatzversorgung (§ 10a EStG) ... 408
8.3.2 Übrige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG) ... 409
8.3.2.1 Umfang der übrigen Vorsorgeaufwendungen ... 409
8.3.2.2 Höchstbetrag ... 409
8.3.3 Unterhaltsleistungen ... 411
8.3.4 Versorgungsleistungen ... 411
8.3.5 Leistungen auf Grund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs ... 412
8.3.6 Kirchensteuer ... 412
8.3.7 Berufsausbildungskosten ... 412
8.3.8 Schulgeldzahlungen ... 415
8.3.9 Spenden ... 415
8.3.9.1 Spenden für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke ... 415
8.3.9.2 Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung ... 417
8.3.9.3 Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien ... 418
8.3.9.4 Sachspenden ... 419
8.3.10 Kinderbetreuungskosten ... 420
8.3.10.1 Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (§ 9c Abs. 1 EStG) ... 421
8.3.10.2 Kinderbetreuungskosten in bestimmten Zwangslagen (§ 9c Abs. 2 Sätze 1 – 3 EStG) ... 422
8.3.10.3 Privat bedingte Kinderbetreuungskosten (§ 9c Abs. 2 Satz 4 EStG) ... 422
8.3.10.4 Geplante Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 ... 422
8.3.11 Sonderausgaben-Pauschbetrag ... 423
8.4 Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 – 33b EStG) ... 423
8.4.1 Nicht typisierte außergewöhnliche Belastungen ... 424
8.4.1.1 Definition ... 424
8.4.1.2 Beispiele ... 428
8.4.1.3 Zumutbare Belastung ... 429
8.4.2 Typisierte außergewöhnliche Belastungen ... 430
8.4.2.1 Aufwendungen für den Unterhalt Dritter (§ 33a Abs. 1 EStG) ... 431
8.4.2.2 Ausbildungsfreibetrag (§ 33a Abs. 2 EStG) ... 434
8.4.2.3 Pauschbetrag für Behinderte (§ 33b Abs. 1 – 3 EStG) ... 436

8.4.2.4 Hinterbliebenen-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 4 EStG) ... 438
8.4.2.5 Pflege-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 6 EStG) ... 438
8.5 Familienleistungsausgleich ... 438
8.5.1 Kindbegriff ... 440
8.5.2 Kinderfreibetrag ... 441
8.5.3 Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrag ... 442
8.5.4 Kindergeld ... 443
8.5.5 Verhältnis von Kindergeld zu den Freibeträgen für Kinder ... 444

**9 Abzüge von der Tariflichen Einkommensteuer ... 445**
9.1 Anzurechnende ausländische Steuern (§ 34c Abs. 1 EStG) ... 446
9.2 Steuerermäßigung für Spenden an politische Parteien (§ 34g EStG) ... 448
9.3 Steuerermäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) ... 448
9.4 Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a EStG) ... 448
9.5 Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35b EStG) ... 452

**10 Sonderprobleme ... 453**
10.1 Verlustverrechnung ... 453
10.1.1 Verlustausgleich ... 454
10.1.2 Verlustabzug ... 457
10.1.2.1 Grundkonzeption des § 10d EStG ... 457
10.1.2.2 Mindestbesteuerung ... 459
10.1.3 Negative ausländische Einkünfte ... 460
10.1.4 Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG) ... 461
10.1.4.1 Problematik ... 461
10.1.4.2 Grundkonzeption des § 15a EStG ... 462
10.1.4.3 Negatives Kapitalkonto durch Entnahmen ... 465
10.1.4.4 Nachträgliche Einlagen ... 466
10.1.4.5 Ausscheiden des Kommanditisten oder Liquidation der Gesellschaft ... 466
10.1.4.6 Anwendungsbereich des § 15a EStG ... 470
10.1.5 Steuerstundungsmodelle ... 471
10.2 Wiederkehrende Leistungen ... 474
10.2.1 Formen wiederkehrender Leistungen ... 475
10.2.1.1 Renten ... 476
10.2.1.2 Dauernde Lasten ... 478

10.2.1.3 Kaufpreisraten ... 479
10.2.2 Barwert, Tilgungsanteil, Ertragsanteil ... 479
10.2.3 Steuerliche Behandlung wiederkehrender Leistungen ... 481
10.2.3.1 Grundsatz ... 481
10.2.3.2 Einzelfälle ... 482
10.2.3.2.1 Zuwendungsleistungen ... 483
10.2.3.2.2 Wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Vermögensübertragung ... 483
10.2.3.2.3 Versorgungsleistungen ... 488
10.3 Steuerliche Behandlung der Altersvorsorge ... 490
10.3.1 Gesetzliche Rentenversicherung ... 491
10.3.1.1 Versicherte in der GRV ... 491
10.3.1.2 Beiträge zur GRV und deren Besteuerung ... 492
10.3.1.3 Besteuerung der Altersleistungen ... 493
10.3.2 Riester-Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge ... 494
10.3.2.1 Kreis der Begünstigten ... 495
10.3.2.2 Begünstigte Anlageformen ... 496
10.3.2.2.1 Private Altersvorsorge ... 496
10.3.2.2.2 Betriebliche Altersvorsorge ... 498
10.3.2.3 Förderung durch Altersvorsorgezulage und Sonderausgabenabzug ... 499
10.3.2.3.1 Förderung durch Altersvorsorgezulage ... 500
10.3.2.3.2 Förderung durch Sonderausgabenabzug ... 504
10.3.2.3.3 Günstigerprüfung ... 505
10.3.2.3.4 Schädliche Verwendung von Altersvorsorgevermögen ... 507
10.3.2.3.5 Eigenheimrentenmodell („Wohn-Riester“) ... 508
10.3.2.3.6 Besteuerung der Altersleistungen nach § 22 Nr. 5 EStG ... 510

**C. Körperschaftsteuer ... 513**

**1 Stellung der Körperschaftsteuer im Steuersystem ... 513**

**2 Persönliche und sachliche Steuerpflicht ... 515**
2.1 Persönliche Steuerpflicht ... 515
2.1.1 Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ... 517
2.1.1.1 Kapitalgesellschaften ... 518
2.1.1.2 Genossenschaften ... 518
2.1.1.3 Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit ... 518

2.1.1.4 Sonstige juristische Personen des privaten Rechts ..... 518

2.1.1.5 Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts ..... 519

2.1.1.6 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ..... 520

2.1.1.7 Zusammenfassende Darstellung ..... 522

2.1.2 Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften ..... 523

2.1.3 Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht ..... 525

2.1.3.1 Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG ..... 525

2.1.3.2 Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG ..... 526

2.1.4 Steuerbefreiungen und partielle Körperschaftsteuerpflicht ..... 528

2.1.5 Beginn der Steuerpflicht ..... 531

2.1.6 Ende der Steuerpflicht ..... 533

2.2 Sachliche Steuerpflicht ..... 533

**3 Festsetzung und Erhebung der Körperschaftsteuer ..... 536**

3.1 Zeitliche Erfassung der Einkünfte ..... 536

3.2 Veranlagung zur Körperschaftsteuer ..... 537

3.3 Steuersatz ..... 538

3.4 Freibeträge und Tarifermäßigungen ..... 539

**4 Einkommensermittlung ..... 540**

4.1 Allgemeine Vorschriften ..... 540

4.1.1 Abziehbare Aufwendungen ..... 542

4.1.1.1 Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG) ..... 542

4.1.1.2 Spendenabzug (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) ..... 543

4.1.2 Nicht abziehbare Aufwendungen ..... 544

4.1.2.1 Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke (§ 10 Nr. 1 KStG) ..... 545

4.1.2.2 Nichtabziehbare Steuern (§ 10 Nr. 2 KStG) ..... 546

4.1.2.3 Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile (§ 10 Nr. 3 KStG) ..... 546

4.1.2.4 Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG) ..... 547

4.2 Besonderheiten bei buchführungspflichtigen Körperschaften ..... 548

4.2.1 Steuerbilanzergebnis ..... 549

4.2.2 Gesellschaftsrechtliche Einlagen ..... 552

4.3 Besonderheiten bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften ..... 553

4.3.1 Gewinne von Betrieben gewerblicher Art aus mittelbarer Beteiligung über juristische Personen des öffentlichen Rechts (§ 8b Abs. 6 Satz 2 KStG) ... 554

4.3.2 Steuerfreiheit von Mitgliederbeiträgen (§ 8 Abs. 5 KStG) ... 555

**5 Einkommensverwendung von Körperschaften ... 556**

5.1 Problematik und historischer Überblick ... 556

5.2 Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren (bis 2000) ... 557

5.2.1 Herstellung der Ausschüttungsbelastung ... 558

5.2.2 Anrechnung beim Anteilseigner ... 560

5.3 Teileinkünfteverfahren ... 561

5.3.1 Grundsatz ... 561

5.3.2 Zeitliche Anwendung ... 562

5.3.3 Anwendungsbereich ... 562

5.3.3.1 Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich des § 3 Nr. 40 EStG ... 563

5.3.3.2 Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich des § 8b KStG ... 564

5.3.4 Gliederung des Eigenkapitals ... 566

5.3.5 Ausschüttungen ... 568

5.3.5.1 Reihenfolge der Verwendung ... 568

5.3.5.2 Besteuerung beim Anteilseigner ... 570

5.3.5.2.1 Natürliche Personen als Anteilseigner ... 570

5.3.5.2.2 Körperschaften als Anteilseigner ... 573

5.3.5.2.3 Kapitalertragsteuer ... 574

5.3.6 Veräußerungsgewinne und -verluste sowie Teilwertabschreibungen ... 576

5.3.7 Rückzahlung von Nennkapital ... 577

5.4 Übergangsregelungen ... 577

5.4.1 Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuerguthaben ... 578

5.4.2 Körperschaftsteuererhöhung ... 581

5.5 Verdeckte Gewinnausschüttungen ... 582

5.5.1 Begriff und Grundfälle ... 583

5.5.2 Steuerliche Auswirkungen ... 584

5.5.2.1 Einkommenswirkung ... 584

5.5.2.2 Steuerliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung beim Anteilseigner ... 585

5.5.2.2.1 Natürliche Personen als Anteilseigner ... 585

5.5.2.2.2 Körperschaft als Anteilseigner ... 588

**6 Liquidation und Verlegung ins Ausland** ..... **588**
6.1 Liquidation von Kapitalgesellschaften ..... 589
6.2 Entstrickung von Wirtschaftsgütern ..... 594

**7 Sonderprobleme** ..... **597**
7.1 Behandlung von Verlusten ..... 597
7.1.1 Verlustausgleich und Verlustabzug ..... 597
7.1.2 Einschränkung des Verlustabzugs ..... 598
7.1.2.1 Rechtliche Identität ..... 599
7.1.2.2 Identität von rechtlicher und wirtschaftlicher Identität (§ 8 Abs. 4 KStG a.F.) ..... 599
7.1.2.3 Einschränkung des Verlustabzugs bei Anteilsübertragungen (§ 8c KStG) ..... 602
7.1.2.3.1 Grundsatz ..... 602
7.1.2.3.2 Schädlicher Beteiligungserwerb ..... 603
7.1.2.3.3 Fünfjahresfrist ..... 604
7.1.2.3.4 Unterjähriger Beteiligungserwerb ..... 605
7.1.2.3.5 Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) ..... 605
7.1.2.3.6 Abzug der Verluste in Höhe der stillen Reserven (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 – 8 KStG) ..... 606
7.1.2.3.7 Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) ..... 607
7.2 Körperschaftsteuerliche Organschaft ..... 609
7.2.1 Voraussetzungen ..... 610
7.2.2 Einkommenszurechnung ..... 613
7.2.3 Ausgleichszahlungen ..... 615
7.2.4 Verlustausgleich in Organschaftsfällen ..... 616
7.2.5 Vor- und Nachteile des Organschaftsverhältnisses ..... 617

**D. Gewerbesteuer** ..... **619**

**1 Stellung der Gewerbesteuer im Steuersystem** ..... **619**

**2 Reformbestrebungen** ..... **620**

**3 Persönliche und sachliche Steuerpflicht** ..... **622**
3.1 Persönliche Steuerpflicht ..... 623
3.2 Sachliche Steuerpflicht ..... 625
3.2.1 Gewerbebetrieb ..... 626
3.2.1.1 Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung ..... 627

3.2.1.2 Gewerbebetrieb kraft Rechtsform ... 628
3.2.1.3 Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ... 628
3.2.2 Inländischer Gewerbebetrieb ... 629
3.2.3 Mehrheit von Betrieben ... 630
3.2.4 Beginn und Ende der sachlichen Steuerpflicht ... 632

**4 Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer ... 633**
4.1 Erhebungszeitraum ... 633
4.2 Ermittlung der Gewerbesteuer ... 634
4.2.1 Gewerbeertrag ... 634
4.2.2 Freibetrag ... 634
4.2.3 Steuermesszahl ... 635
4.2.4 Hebesatz ... 635
4.2.5 Zusammenfassung ... 636
4.3 Veranlagung zur Gewerbesteuer ... 637
4.4 Zerlegung ... 638

**5 Ermittlung des Gewerbeertrags ... 643**
5.1 Gewinn aus Gewerbebetrieb ... 643
5.2 Hinzurechnungen und Kürzungen ... 645
5.2.1 Hinzurechnungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb ... 645
5.2.1.1 Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG) ... 646
5.2.1.2 Gewinnanteile persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA (§ 8 Nr. 4 GewStG) ... 651
5.2.1.3 Streubesitzdividenden (§ 8 Nr. 5 GewStG) ... 653
5.2.1.4 Anteile am Verlust einer Mitunternehmerschaft (§ 8 Nr. 8 GewStG) ... 654
5.2.1.5 Spenden (§ 8 Nr. 9 GewStG) ... 655
5.2.1.6 Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen auf Anteile an Körperschaften (§ 8 Nr. 10 GewStG) ... 655
5.2.1.7 Ausländische Steuern (§ 8 Nr. 12 GewStG) ... 657
5.2.2 Kürzungen vom Gewinn aus Gewerbebetrieb ... 658
5.2.2.1 Grundbesitz (§ 9 Nr. 1 GewStG) ... 658
5.2.2.2 Anteile am Gewinn einer Mitunternehmerschaft (§ 9 Nr. 2 GewStG) ... 661
5.2.2.3 Anteile am Gewinn einer inländischen Kapitalgesellschaft (§ 9 Nr. 2a GewStG) ... 661
5.2.2.4 Gewinne aus Anteilen an einer KGaA (§ 9 Nr. 2b GewStG) ... 662
5.2.2.5 Ausländische Gewinne (§ 9 Nr. 3 GewStG) ... 662

5.2.2.6 Spendenabzug (§ 9 Nr. 5 GewStG) ..... 663

5.2.2.7 Gewinne aus Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften (§ 9 Nrn. 7, 8 GewStG) ..... 665

**6 Sonderprobleme ..... 666**

6.1 Gewerbeverluste ..... 666

6.1.1 Voraussetzungen für den Verlustabzug ..... 666

6.1.2 Der Gewerbeverlust ..... 671

6.1.3 Mindestbesteuerung ..... 673

6.1.4 Entsprechende Anwendung des § 8c KStG ..... 673

6.2 Gewerbesteuerliche Organschaft ..... 674

6.2.1 Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft ..... 674

6.2.2 Einkommenszurechnung ..... 674

Literaturverzeichnis ..... 677

Sachverzeichnis ..... 699

# Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---|---|
| A | Abschnitt / Aktiva |
| a.A. | anderer Auffassung |
| a.a.O. | am angegebenen Ort |
| Abs. | Absatz |
| AEAO | Anwendungserlass zur Abgabenordnung |
| AER | The American Economic Review (Zeitschrift) |
| a.F. | alte Fassung |
| AfA | Absetzung für Abnutzung |
| AfK | Archiv für Kommunalwissenschaften (Zeitschrift) |
| AG | Aktiengesellschaft |
| AktG | Aktiengesetz |
| Alt. | Alternative |
| AltZertG | Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz |
| Anm. | Anmerkung |
| AO | Abgabenordnung |
| Art. | Artikel |
| AStG | Außensteuergesetz |
| Aufl. | Auflage |
| AVmG | Gesetz zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersvorsorgevermögens (Altersvermögensgesetz) |
| BB | Betriebs-Berater (Zeitschrift) |
| BBergG | Bundesberggesetz |
| BBesG | Bundesbesoldungsgesetz |
| Bd. | Band |
| BetrAV | Betriebliche Altersversorgung (Zeitschrift) |
| BetrAVG | Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz) |
| BewG | Bewertungsgesetz |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFH/NV | Sammlungen amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BFuP | Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift) |
| BgA | Betrieb gewerblicher Art |

| | |
|---|---|
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBl | Bundesgesetzblatt |
| BGH | Bundesgerichtshof |
| BierStG | Biersteuergesetz |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| BR-Drucksache | Bundesrats-Drucksache |
| BStBl | Bundessteuerblatt |
| BT-Drucksache | Bundestags-Drucksache |
| Buchst. | Buchstabe |
| BuW | Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| BV | Betriebsvermögen |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts |
| bzw. | beziehungsweise |
| CJE | Canadian Journal of Economics (Zeitschrift) |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| DBW | Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift) |
| DfK | Deutsche Zeitschrift für Kommunalwissenschaften (Zeitschrift) |
| d.h. | das heißt |
| DM | Deutsche Mark |
| Doppelbuchst. | Doppelbuchstabe |
| DRV | Deutsche Rentenversicherung (Zeitschrift) |
| DStB | Der Steuerberater (Zeitschrift) |
| DStJG | Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (Zeitschrift) |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift) |
| EBITDA | Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization |
| EDV | Elektronische Datenverarbeitung |
| EER | European Economic Review (Zeitschrift) |
| EFG | Entscheidungssammlung der Finanzgerichte |
| eG | eingetragene Genossenschaft |
| EG-Vertrag | Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft |

| | |
|---|---|
| EGBGB | Einführungsgesetz zum bürgerlichen Gesetzbuch |
| EigZulG | Eigenheimzulagengesetz |
| einschl. | einschließlich |
| EK | Eigenkapital |
| ErbbauVO | Verordnung über das Erbbaurecht |
| ErbStG | Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz |
| ESt | Einkommensteuer |
| EStDV | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStH | amtliche Bearbeitungshinweise des Amtlichen Einkommensteuerhandbuchs zu den Einkommensteuer-Richtlinien |
| EStR | Einkommensteuer-Richtlinie |
| etc. | et cetera |
| EU | Europäische Union |
| EuGH | Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften |
| EuGHE | Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz (Europäischer Gerichtshof) |
| eV | eingetragener Verein |
| EWIV | Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung |
| EWIV-VO | Verordnung Nr. 2137/85 des Rates vom 25. Juli 1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung |
| EWR | Europäischer Wirtschaftsraum |
| f. | folgende |
| FAG | Finanzausgleichsgesetz |
| FB | Finanz-Betrieb (Zeitschrift) |
| ff. | fortfolgende |
| FG | Finanzgericht |
| FGO | Finanzgerichtsordnung |
| FR | Finanz-Rundschau (Zeitschrift) |
| GbR | Gesellschaft bürgerlichen Rechts |
| GenG | Genossenschaftsgesetz |
| GewO | Gewerbeordnung |
| GewSt | Gewerbesteuer |
| GewStDV | Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung |
| GewStG | Gewerbesteuergesetz |

| | |
|---|---|
| GewStR | Gewerbesteuer-Richtlinien |
| GG | Grundgesetz |
| ggf. | gegebenenfalls |
| GHV | Gesamthandsvermögen |
| gl.A. | gleicher Ansicht |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GmbHG | Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung |
| GmbHR | GmbH-Rundschau (Zeitschrift) |
| GmbH-StB | GmbH-Steuerberater (Zeitschrift) |
| GrStG | Grundsteuergesetz |
| GRV | gesetzliche Rentenversicherung |
| GWG | geringwertiges Wirtschaftsgut |
| H | Hinweis |
| HFR | Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift) |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| Hrsg. | Herausgeber |
| i.d.F. | in der Fassung |
| i.d.R. | in der Regel |
| i.H.v. | in Höhe von |
| INF | Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| inkl. | Inklusive |
| InsO | Insolvenzordnung |
| InvZulG | Investitionszulagengesetz |
| IRZ | Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung |
| i.S.d. | im Sinne des |
| IStR | Internationales Steuerecht (Zeitschrift) |
| ITAX | International Tax and Public Finance (Zeitschrift) |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| IWB | Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift) |
| JE | Journal of Economics = Zeitschrift für Nationalökonomie (Zeitschrift) |
| JfNS | Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik (Zeitschrift) |
| JPubEcon | Journal of Public Economics |
| JuS | Juristische Schulung (Zeitschrift) |

| | |
|---|---|
| KapErhG | Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung (Kapitalerhöhungsgesetz) |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KGaA | Kommanditgesellschaft auf Aktien |
| Kfz | Kraftfahrzeug |
| KSt | Körperschaftsteuer |
| KStDV | Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| KStR | Körperschaftsteuer-Richtlinie |
| KWG | Gesetz über das Kreditwesen |
| LSt | Lohnsteuer |
| LStDV | Lohnsteuer-Durchführungsverordnung |
| LStH | amtliche Bearbeitungshinweise des Amtlichen Lohnsteuerhandbuchs zu den Lohnsteuer-Richtlinien |
| LStR | Lohnsteuer-Richtlinie |
| Mrd. | Milliarden |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift) |
| Nr. | Nummer |
| Nrn. | Nummern |
| NWB | Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift) |
| OECD-Musterabkommen | Musterabkommen der Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung |
| OFD | Oberfinanzdirektion |
| o.g. | oben genannt |
| OHG | Offene Handelsgesellschaft |
| P | Passiva |
| p.a. | pro anno |
| ParteienG | Gesetz über die politischen Parteien |
| PartGG | Partnerschaftsgesellschaftsgesetz |
| PC | Personal Computer |
| PdR | Praxis des Rechnungswesens (Zeitschrift) |
| PV | Privatvermögen |
| PWP | Perspektiven der Wirtschaftspolitik (Zeitschrift) |
| R | Richtlinie |

| | |
|---|---|
| RAP | Rechnungsabgrenzungsposten |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| RFHE | Entscheidungssammlung des Reichsfinanzhofs |
| RGBl | Reichsgesetzblatt |
| RIW | Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift) |
| Rs. | Rechtssache |
| RStBl | Reichssteuerblatt |
| Rz. | Randzahl |
| Rzn. | Randzahlen |
| S. | Seite |
| SBV | Sonderbetriebsvermögen |
| SJE | Scandinavian Journal of Economics (Zeitschrift) |
| SGB | Sozialgesetzbuch |
| sog. | so genannt |
| SolZ | Solidaritätszuschlag |
| SolZG | Solidaritätszuschlagsgesetz |
| Sp. | Spalte |
| StBÄndG | Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater (7. Steuerberateränderungsgesetz) |
| StBerG | Steuerberatungsgesetz |
| Stbg | Die Steuerberatung (Zeitschrift) |
| StbJb | Steuerberater-Jahrbuch (Zeitschrift) |
| StB-Kongreß-Report | Steuerberaterkongress-Report (Zeitschrift) |
| StEntlG | Steuerentlastungsgesetz |
| SteuerStud | Steuer & Studium (Zeitschrift) |
| StGB | Strafgesetzbuch |
| StSenkG | Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) |
| StuB | Steuern und Bilanzen (Zeitschrift) |
| StuW | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| SWI | Steuer & Wirtschaft International (Zeitschrift) |
| TG | Tochtergesellschaft |
| Tz. | Textziffer |
| Tzn. | Textziffern |
| u.a. | unter anderem / und andere |
| u.ä. | und ähnliches |

| | |
|---|---|
| UBGG | Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften |
| UmwG | Umwandlungsgesetz |
| UmwStG | Umwandlungssteuergesetz |
| USA | United States of America |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |
| UStR | Umsatzsteuer-Richtlinie |
| usw. | und so weiter |
| u.U. | unter Umständen |
| VAG | Versicherungsaufsichtsgesetz |
| VE | Vieheinheiten |
| vEK | verwendbares Eigenkapital |
| VermBG | Vermögensbildungsgesetz |
| VerschG | Verschollenheitsgesetz |
| vGA | verdeckte Gewinnauschüttungen |
| vgl. | vergleiche |
| VVaG | Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit |
| WiSt | Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift) |
| Wj. | Wirtschaftsjahr |
| WPg | Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift) |
| WPO | Witschaftsprüferordnung |
| z.B. | zum Beispiel |
| ZfB | Zeitschrift für Betriebswirtschaft |
| zfbf | Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung |
| ZGR | Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht |
| ZRP | Zeitschrift für Rechtspolitik |

# A. Das deutsche Steuersystem

Die Erhebung von Steuern ist kein originärer Staatszweck, sondern nur Mittel zum Zweck. Die Höhe des Steuerbedarfs hängt ab von den Zielen und Aufgaben des Staates. Nach der von Adam Smith formulierten Auffassung des klassischen Liberalismus kommt dem Staat innerhalb des Wirtschaftsgefüges lediglich eine **Nachtwächterfunktion** zu. Im Vertrauen auf die *invisible hand* des Marktes sollte sich der Staat, einem Nachtwächter gleich, von dem Wirtschaftsprozess fernhalten und die Marktteilnehmer lediglich vor Gesetzesbruch schützen. In einer derartigen Situation stellt die Finanzierung staatlicher Aktionen ein Problem von untergeordneter Relevanz dar.

Das Auftreten des modernen Wohlfahrtsstaates steht jedoch in krassem Gegensatz zu dieser liberalistischen Position. So hat der Staat neben der von Adam Smith propagierten rechtsstaatlichen Funktion auch die Aufgabe eines Sozialstaates übernommen und neigt zu einer extensiven Auslegung seiner Kompetenzen in beiden Bereichen. Der Aktionismus des Staates breitet sich leviathangleich über nahezu sämtliche Bereiche des menschlichen Zusammenlebens aus. Selbst persönlichste Lebensbereiche, wie Familie und Freizeit, sind vor der staatlichen Regelungswut nicht sicher. Dem Steuerrecht kommen im Rahmen einer solchen **aktiven Staatsauffassung** nicht nur die Funktionen einer Einnahmenquelle, sondern darüber hinaus auch wirtschafts-, sozial-, kultur- und umweltpolitische **Lenkungsfunktionen** zu. Die wissenschaftliche Beschäftigung mit der Steuer ist in dieser Situation offenbar von erheblichem Interesse. Da die Tätigkeiten des Staates stets in einem Nehmen und Geben bestehen, Steuerstaat und Leistungsstaat also komplementäre Funktionen darstellen, ist die Beschäftigung mit Steuern sowohl eine betriebswirtschaftliche wie eine volkswirtschaftliche, und darüber hinaus auch eine rechtswissenschaftliche Domäne.

Das Steuerrecht beeinflusst jede wirtschaftliche Entscheidung. Die genaue Kenntnis der Höhe, der Zusammensetzung und der Natur der Steuerbelastung wirtschaftlicher Aktivitäten ist unerlässliche Voraussetzung nicht nur für rationale betriebliche Entscheidungen, sondern auch für Entscheidungen der Vermögensanlage und sogar auch für private Konsumentscheidungen. Für betriebliche und private Investitionsentscheidungen ist zu beachten, dass eine Gegenüberstellung der Vorsteuerrenditen verschiedener Investitionsprojekte vielfach nicht dieselbe Reihung ergeben wird wie ein Vergleich der Nachsteuerrenditen. Ohne Beachtung von Steuern lohnende Investitionen werden in vielen Fällen unrentabel. Umgekehrt gelangen Investitionen, die ohne steuerliche Vorschriften nicht empfehlenswert wären, z.B. durch Abschreibungsvergünstigungen oder Investitionszulagen in den rentablen Bereich.

In besonderem Maße als unbefriedigend empfunden wird das Fehlen eines einheitlichen **Unternehmenssteuerrechts**. Zwar hat der Gesetzgeber in den letzten Jahren durchaus in Ansätzen versucht, dem Ziel der **Rechtsformneutralität** näher zu kommen, z.B. durch die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes für nicht entnommene Gewinne (§ 34a EStG) zum VZ 2008. Dennoch werden Kapitalgesellschaften einerseits sowie Personengesellschaften und Einzelunternehmen andererseits steuerlich immer noch sehr unterschiedlich behandelt. Auch eine **Finanzierungsneutralität** ist wegen der unterschiedlichen Belastung von Eigenkapital- und Fremdkapitalvergütungen nicht gewährleistet. Selbst unterneh-

merische Entscheidungen, die nur mittelbar mit der Erzielung von Einkünften im Zusammenhang stehen, wie die Rechtsformwahl und Entscheidungen über die Finanzierung, werden somit von steuerlichen Überlegungen dominiert.

Schließlich soll auf ein Problem jeder Steuererhebung, die auf dem Grundsatz der individuellen Leistungsfähigkeit beruht, hingewiesen werden, nämlich die **Steuermoral**, d.h. die Bereitschaft der Bürger zur gesetzestreuen Steuerentrichtung. Da Steuerzahlungen keine konkrete Gegenleistung des Staates gegenübersteht, der Staat seine Leistungen also auch dem Steuerhinterzieher gewährt, wird „Trittbrettfahren" möglich. Auch sehen nicht wenige Steuerpflichtige in der Steuerhinterziehung kein Vergehen gegenüber den Mitbürgern, sondern ein „Kavaliersdelikt" gegenüber dem anonymen Staat. Die fehlende Bereitschaft zur Identifikation mit dem anonymen Staat wird noch dadurch gefördert, dass das Steuerrecht in vielen Aspekten als ungerecht oder zu kompliziert empfunden wird, Steuermittel in erheblicher Höhe durch den Staat verschwendet werden und der Sozialstaat von vielen Bürgern als überzogen empfunden wird (vgl. auch *K. Tipke* (2000), Bd. 1, S. 236 ff.; ausführlich: *K. Tipke* (2000)).

„Die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Bürger ist ein Imperativ der Ethik … Die vornehmste Aufgabe eines Rechtsstaates ist es, für gerechte Regeln zu sorgen und sie durchzusetzen, seine Bürger vor Unrecht zu schützen" (*K. Tipke* (2000), Bd. 1, S. 238).

## 1 Begriff der Steuer

Eine **Legaldefinition** des Begriffes „Steuer" findet sich in § 3 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Als Anwendungsbereich der Abgabenordnung bestimmt § 1 Abs. 1 AO lediglich den Bereich der Steuern, nicht jedoch die übrigen öffentlich-rechtlichen Abgaben. Die Bezeichnung des Gesetzes als Abgabenordnung ist somit irreführend. Tatsächlich verfügt die Abgabenordnung über den Charakter eines allgemeinen Steuergesetzbuchs, das ergänzend zu den Bestimmungen der speziellen Steuergesetze, z.B. des Einkommensteuergesetzes (EStG), des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) oder des Umsatzsteuergesetzes (UStG), allgemeine Bestimmungen, z.B. hinsichtlich der Steuererhebung, des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens sowie des Steuerstrafrechts, enthält.

Nach § 3 Abs. 1 AO sind Steuern

| | |
|---|---|
| **Geldleistungen,** | Steuern sind Geldleistungen, keine Naturalleistungen. Sie können einmalig (z.B. Erbschaftsteuer) oder laufend (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) anfallen. Es gilt das Prinzip des Nominalismus, d.h. die Steuer bemisst sich nicht nach der Kaufkraft, sondern nach den im Gesetz genannten Beträgen. |
| **die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen** | Steuern dienen der allgemeinen Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs. Sie sind kein Entgelt für eine spezifische Leistung des Staates. |

| | |
|---|---|
| **und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen** | Empfänger der Steuerzahlung ist eine öffentlich-rechtliche Körperschaft. Das sind neben den Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) auch bestimmte Religionsgemeinschaften, die nach dem Kirchensteuerrecht der Länder zur Erhebung von Steuern berechtigt sind. |
| **zur Erzielung von Einnahmen** | Die Besteuerung kann auch außerfiskalische, insbesondere wirtschafts-, sozial-, gesundheits- oder umweltpolitische Zwecke verfolgen. Die Erzielung von Einnahmen muss jedoch zumindest Nebenzweck sein. Eine „Erdrosselungsabgabe“, die die Entstehung ihrer eigenen Bemessungsgrundlage ausschließen soll, ist keine Steuer.<br>Steuern müssen endgültig vereinnahmt werden. Eine spätere Rückzahlung rechtmäßig vereinnahmter Steuern („Zwangsanleihe“) darf nicht vorgesehen sein. |
| **allen, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft,** | Steuern dürfen nur, müssen aber auch erhoben werden, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Steueransprüche können weder durch Analogieschluss noch durch bloßes Aushandeln mit den Finanzbehörden entstehen. |
| **auferlegt werden.** | Steuern werden auf Grund der Steuerhoheit des Staates zwangsweise erhoben. Sie stehen damit im Gegensatz zu jenen Einnahmen des Staates, die dieser aus erwerbswirtschaftlicher Betätigung erzielt. |

## 2 Stellung der Steuer im System öffentlich-rechtlicher Lasten

Zur Finanzierung der vielfältigen staatlichen Ausgaben hat der Gesetzgeber ein umfangreiches System öffentlich-rechtlicher Lasten installiert. Neben Steuern fließen insbesondere **Gebühren**, **Beiträge**, **Geldbußen** und **Sonderabgaben** in die staatlichen Kassen.

Die Abgrenzung zwischen Steuern und den übrigen Abgaben ist nicht nur formaler Natur, sondern hat auch materielle Bedeutung. Zum einen ist der Anwendungsbereich der Abgabenordnung auf Steuern beschränkt, bezieht sich also nicht auf andere öffentlich-rechtliche Lasten (§ 1 Abs. 1 AO). Ebenfalls auf Steuern beschränkt ist der Anwendungsbereich der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Finanzrechtsweg als Fortsetzung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens der §§ 347 ff. AO kann nur im Hinblick auf Steuern, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Finanzierungsinstrumente des Staates, wie Gebühren und Beiträge, eingeschlagen werden (§ 33 FGO).

Des Weiteren richten sich Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit (vgl. Abschnitt A.6) nur dann nach den Vorschriften der Art. 105 ff. Grundgesetz (GG), wenn sich die

Abgabe als Steuer qualifiziert. Zwar nimmt der Begriff der Steuer in Art. 105 ff. GG nicht unmittelbar auf den Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO Bezug. Dennoch besteht Einigkeit, dass der verfassungsrechtliche Steuerbegriff im Grundsatz dem Steuerbegriff der Abgabenordnung entspricht (vgl. *K. Tipke / J. Lang* (2010), S. 49).

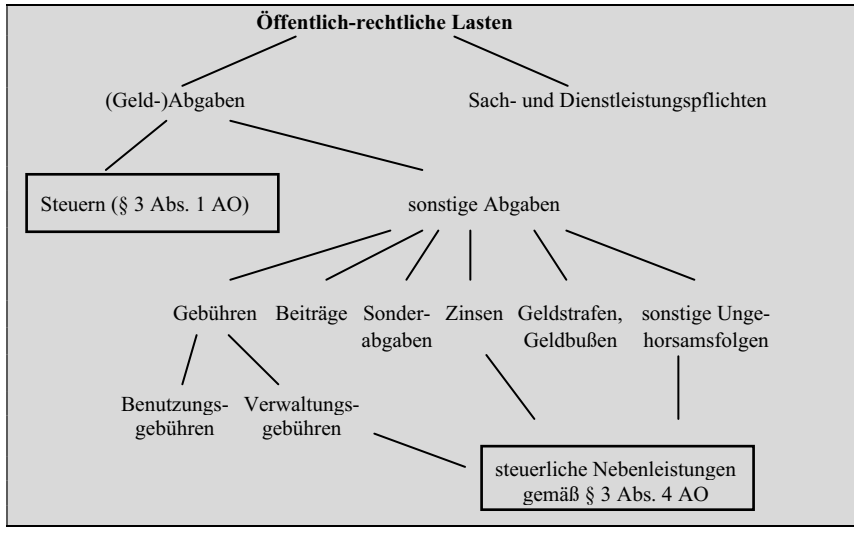


*Abbildung A.1: Öffentlich-rechtliche Lasten*

## 2.1 Sach- und Dienstleistungspflichten

**Sach- und Dienstleistungspflichten** haben im deutschen Rechtssystem, abgesehen von der Möglichkeit zur Enteignung unter den strengen Voraussetzungen des Art. 14 Abs. 3 GG sowie der allgemeinen Wehrpflicht und der Wehrersatzpflicht nach Art. 12a GG, nur eine untergeordnete Bedeutung. Zwangsarbeit ist nach Art. 12 Abs. 3 GG nur bei einer gerichtlich angeordneten Freiheitsentziehung zulässig. Die Verpflichtung zu gemeinnütziger Arbeit als gerichtliche Auflage zur Vermeidung einer bereits verwirkten Freiheitsstrafe steht dem nicht entgegen. Im Übrigen verbietet Art. 12 Abs. 2 GG den Zwang zu einzelnen Arbeiten, soweit diese nicht im Rahmen einer herkömmlichen allgemeinen, für alle gleichen öffentlichen Dienstleistungspflicht zu erbringen sind. Zu denken ist etwa an die Schneeräumpflicht oder die Deichhilfe.

## 2.2 Gebühren und Beiträge

Eine **Gebühr** wird erhoben für die tatsächliche Inanspruchnahme einer staatlichen Leistung (Beispiel: Passgebühr, Eintrittsgeld für öffentliches Schwimmbad). Ein **Beitrag** wird demgegenüber für das staatliche Angebot einer Nutzungsmöglichkeit, d.h. unabhängig von der tatsächlichen Nutzung erhoben (Beispiel: Straßenanliegerbeitrag, Autobahnvignette).

## 2.3 Sonderabgaben

Das Rechtsinstitut der **Sonderabgabe** ist durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) entwickelt worden und folgt aus dem Konflikt zwischen den allgemeinen Kompetenzbestimmungen zum Erlass von Gesetzen nach Art. 70 ff. GG und den Kompetenzzuweisungen der Art. 105 ff. GG für die Erhebung von Steuern. Einerseits steht die Erhebung von Abgaben, die nicht Steuern sind, den allgemeinen Vorschriften der Art. 70 ff. GG nicht entgegen. Andererseits würde eine unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz des Bundes zum Erlass nichtsteuerlicher Abgaben das in der Finanzverfassung der Art. 105 ff. GG geregelte Kompetenz- und Verteilungsgefüge beeinträchtigen. So wäre es für den Gesetzgeber des Bundes unschwer möglich, durch eine Manipulation des gesetzlichen Belastungstatbestands eine Steuer in eine Abgabe, die keine Steuer i.S.d. Art. 105 ff. GG ist, umzufunktionieren, um sich die ihm nach der steuerlichen Ertragsverteilung (Art. 106 GG) nicht zustehenden Erträge zu verschaffen. Das Bundes-verfassungsgericht lässt daher Abgaben, die sich nicht als Steuern (und nicht als Beiträge, Gebühren, Geldbußen, etc., vgl. Abbildung A.1) qualifizieren, nur unter engen Voraussetzungen zu (BVerfG-Urteil vom 6.11.1984, BVerfGE 67, S. 256; BVerfG-Urteil vom 17.7.2003, BVerfGE 108, S. 186). Danach hat der Bund das Recht, als Sonderabgaben bezeichnete Leistungen zu erheben, die sich im Gegensatz zur Steuer dadurch auszeichnen, dass sie nicht zur Finanzierung allgemeiner Staatsausgaben dienen, sondern **zweckgerichtet verwendet werden**. Da Sonderabgaben zur Finanzierung besonderer Aufgaben dienen, werden sie nicht in den Haushaltsplänen erfasst (sog. **parafiskalische Abgaben**). Voraussetzung für die Zulässigkeit von Sonderabgaben ist darüber hinaus, dass

- sich der Kreis der Abgabepflichtigen als **homogene, abgrenzbare Gruppe** darstellt, und
- eine **spezifische Sachnähe** zwischen der Gruppe der Abgabepflichtigen und dem Zweck der Abgabe besteht, z.B. i.S.d. Verursacherprinzips.

Um eine Sonderabgabe handelt es sich beispielsweise bei der Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz. Ebenso würde sich eine Berufsausbildungsabgabe, die von nicht (hinreichend) ausbildenden Unternehmen erhoben wird, als Sonderabgabe qualifizieren. Hingegen ist die Stromabgabe für die Lieferung von Elektrizität an Endverbraucher („Kohlepfennig“) nach Ansicht des BVerfG keine Sonderabgabe, da ausnahmslos jeder Bürger als Endverbraucher Strom verwendet und daher der Begriff der homogenen, von Nicht-Mitgliedern abgrenzbaren Gruppe nicht erfüllt ist. Da der Kohlepfennig zudem nicht zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs dient, sondern zweckgerichtet verwendet wird, und somit auch keine Steuer darstellt, handelt es sich nach Ansicht des BVerfG um eine unzulässige Abgabe (BVerfG-Beschluss vom 11.10.1994, BVerfGE 91, S. 186).

# 3 Fundamentalprinzipien der Abgabenerhebung

Im Gegensatz zur Erhebung von Steuern folgt die Erhebung von Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern dem Äquivalenzprinzip. Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip stellen die beiden **Fundamentalprinzipien der Abgabenerhebung** dar, die sich mit der Frage nach der gerechten Abgabenhöhe beschäftigen.

## 3.1 Leistungsfähigkeitsprinzip

Nach dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** erfolgt die Belastung nach der Fähigkeit des Einzelnen, zur Finanzierung der staatlichen Ausgaben beizutragen. Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird als Ausprägung einer qualitativ gleichen Verantwortung aller Staatsbürger für das Gemeinwohl unter Berücksichtigung quantitativ unterschiedlicher Situationen, in denen sich die Bürger befinden, gesehen (vgl. *W. R. Walz* (1980), S. 163). Die Leistungsfähigkeitsregel ist ein ethisches Prinzip, das untrennbar mit sozialstaatlichen Grundsätzen verknüpft ist, sich zugleich durch eine Rücksichtnahme auf diejenigen, die nicht oder weniger leisten können, den Realitäten anpasst und zudem den sozialen Frieden fördert und damit auch im ureigensten Interesse der in besonderem Maße Leistungsfähigen ist (vgl. auch *K. Tipke* (2000), Bd. 1, S. 479 ff.). Zwar hat das Leistungsfähigkeitsprinzip keinen unmittelbaren Verfassungsrang. Nach allgemeiner Auffassung folgt die Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Grundsatz für die Erhebung von Steuern jedoch mittelbar aus dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG (vgl. *K. Tipke* (2000), Bd. 1, S. 496). Zugleich ist das Leistungsfähigkeitsprinzip so zu konkretisieren, dass eine Kollision mit den Grundrechten ausgeschlossen ist. So folgt aus dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, dass ein objektiver Besteuerungsmaßstab gefunden werden muss. Ausprägungen der Leistungsfähigkeit können etwa das Einkommen, das Vermögen oder der Konsum von Steuerpflichtigen sein (vgl. *D. Wellisch* (2000), S. 42 ff.; *S. Homburg* (2010), S. 8 f.). Weiter darf die Besteuerung das Eigentumsrecht des Art. 14 GG nicht verletzen. Eine solche Verletzung war nach Ansicht der Verfassungsrichter jedenfalls dann gegeben, wenn die Erträge des Vermögens unter Beachtung des Zusammenwirkens verschiedener Steuern zu erheblich mehr als 50 % besteuert werden (BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995, BStBl II 1995, S. 655). Nach neuerer Rechtsprechung lässt sich eine absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung aus Art. 14 GG allerdings nicht herleiten (BVerfG-Beschluss vom 18.01.2006, BVerfGE 115, S. 97). Schließlich folgt aus dem besonderen Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 GG u.a., dass Ehegatten im Vergleich zu einem unverheirateten Paar mit identischen Einkommens- und Vermögensverhältnissen nicht benachteiligt werden dürfen (BVerfG-Urteil vom 03.11.1982, BStBl II 1982, S. 717), sowie dass neben dem Existenzminimum des Steuerpflichtigen auch das Existenzminimum seiner Kinder von der Einkommensbesteuerung freigestellt werden muss (BVerfG-Beschlüsse vom 25.09.1992, BStBl II 1993, S. 413, vom 10.11.1998, BStBl II 1999, S. 174).

## 3.2 Äquivalenzprinzip

Nach dem **Äquivalenzprinzip** steht hingegen die spezielle Entgeltlichkeit der Abgabe, d.h. der Grundsatz von Leistung und Gegenleistung, im Vordergrund. Die Höhe von Gebühren oder Beiträgen wird i.S.d. marktwirtschaftlichen *do ut des* Prinzips als Preis für die vom Staat erbrachten Leistungen angesehen. Die Abgabenhöhe orientiert sich entweder an dem Nutzen, den die Staatstätigkeit dem einzelnen Wirtschaftssubjekt verschafft (**Nutzenäquivalenz**) oder an den Kosten, die durch die individuelle Inanspruchnahme einer staatlichen Leistung entstehen (**Kostenäquivalenz**) (vgl. *D. Wellisch* (2000), S. 39 ff.).

Im Hinblick auf Steuern kommt das Äquivalenzprinzip hingegen nicht in Frage, da es weder praktikabel ist, noch dem Sozialstaatsgedanken entspricht.

# 4 Tatbestandsmäßigkeit der Steuererhebung

Nach § 3 Abs. 1 AO dürfen Steuern nur, müssen aber auch, erhoben werden, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (vgl. Abschnitt A.1).

Der Tatbestand einer jeden Steuer lässt sich in fünf **Tatbestandsmerkmale** einteilen (vgl. *H.-W. Bayer* (1992), S. 36), die zugleich einen Hinweis auf die Reihenfolge bei der Überprüfung konkreter Sachverhalte auf eine Steuerpflicht geben:

| | |
|---|---|
| **Steuersubjekt** | Steuersubjekt ist diejenige Person, die durch eine bestimmte Handlung eine Steuerpflicht auslösen kann. Es ist zugleich diejenige Person, welche die Steuer schuldet. |
| **Steuerobjekt** | Steuerobjekt ist die Handlung, die das Steuersubjekt durchführen muss, um eine Steuerpflicht auszulösen. Der Begriff der Handlung ist dabei weit zu fassen. Sie kann auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen. |
| **Räumlicher Anwendungstatbestand** | Räumliche Tatbestandsmerkmale können sich auf das Steuersubjekt oder das Steuerobjekt beziehen. Denkbar ist z.B. eine Anknüpfung an den Wohnsitz einer natürlichen Person, den Sitz einer juristischen Person oder den Ort der Vornahme einer bestimmten Handlung. |
| **Steuerbemessungs-grundlage** | Bei der Bemessungsgrundlage handelt es sich um eine Wertgröße, die aus der steuerpflichtigen Handlung des Steuersubjekts abgeleitet wird und die der Bestimmung der Höhe der Steuerschuld dient. |
| **Steuersatz bzw. Steuertarif** | Die Höhe der Steuerschuld ergibt sich durch die Anwendung des Steuersatzes bzw. des Steuertarifs auf die Bemessungsgrundlage. Während einige Steuern einen einheitlichen Steuersatz auf die gesamte Bemessungsgrundlage anwenden (z.B. Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer), verfügen andere Steuern über einen progressiven Tarifverlauf, d.h. die relative Belastung der Bemessungsgrundlage steigt mit zunehmender Bemessungsgrundlage (z.B. Einkommensteuer, Erbschaftsteuer). |

# 5 Einteilung der Steuern

In der betriebswirtschaftlichen, volkswirtschaftlichen und juristischen Literatur wird eine Vielzahl von **Klassifizierungsmöglichkeiten** bestehender Steuern beschrieben. Die Wahl der Einteilungskriterien ist dabei von dem jeweiligen Untersuchungszweck abhängig. Im Folgenden wird eine Auswahl der für das Verständnis der ökonomischen Steuerlehre wichtigsten Klassifizierungen dargestellt.

## 5.1 Einwirkung der Steuern auf die Vermögenssphäre

Im Hinblick auf die Einwirkung von Steuern auf die Vermögenssphäre ist zu unterscheiden zwischen Steuern, die

- den **Zufluss von Vermögen** (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer),
- den **Vermögensbestand** (Grundsteuer, Kfz-Steuer) oder
- die **Verwendung von Vermögen** (Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Versicherungsteuer, Verbrauch- und Aufwandsteuern)

belasten. Probleme bereitet die Zuordnung der Erbschaftsteuer bzw. der Schenkungsteuer. Aus Sicht des Erben bzw. des Beschenkten wird der Zufluss von Vermögen, aus Sicht des Erblassers bzw. des Schenkers die Verwendung von Vermögen belastet. Hat die Erbmasse den Charakter eines Familienvermögens, das durch den Erbfall nur von einer Generation auf die nachfolgende übertragen wird, so kann die Erbschaftsteuer auch als Steuer auf den Vermögensbestand klassifiziert werden. Diese Sichtweise liegt z.B. der Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 4 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) zugrunde, die eine erbschaftsteuerliche Erfassung des Vermögens von Familienstiftungen in Zeitabständen von je 30 Jahren vorsieht.

## 5.2 Überwälzbarkeit von Steuern

Zweck der Einteilung von Steuern in **direkte** und **indirekte Steuern** war ursprünglich die Unterscheidung in nicht überwälzbare und überwälzbare Steuern. Dabei wurde jedoch übersehen, dass die Steuerinzidenz, d.h. die Überwälzbarkeit von Steuern auf andere Marktteilnehmer, wesentlich von den Marktverhältnissen bestimmt wird (vgl. *D. Wellisch* (2000), S. 202; *S. Homburg* (2010), S. 11f.). Zur Verdeutlichung sollen zunächst die folgenden Begriffe eingeführt werden:

- **Steuersubjekt** ist diejenige Person, die die Steuer schuldet.
- **Steuerzahler** ist diejenige Person, die den Steuerbetrag abzuführen hat. Im Falle der Lohnsteuer ist dies der Arbeitgeber, während Steuersubjekt der Arbeitnehmer ist.
- **Steuerdestinatar** ist diejenige Person, die nach dem Willen des Gesetzgebers die Steuer wirtschaftlich tragen soll. Im Falle der Umsatzsteuer ist dies der Endverbraucher, während Steuersubjekt und Steuerzahler der Unternehmer ist.
- **Steuerträger** ist diejenige Person, die die Steuer tatsächlich wirtschaftlich trägt.

Eine Steuer wird allgemein als **direkte Steuer** bezeichnet, wenn Steuersubjekt und Steuerdestinatar identisch sind (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Grundsteuer). Sind Steuersubjekt und Steuerdestinatar hingegen nicht identisch, so spricht man von einer **indirekten Steuer** (z.B. Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern).

Da jedoch der Steuerdestinatar nicht mit derjenigen Person übereinstimmen muss, die die Steuer tatsächlich wirtschaftlich trägt, hinkt eine Identifikation der direkten Steuern mit den nicht überwälzbaren Steuern. So hängt die Überwälzbarkeit der Umsatzsteuer entscheidend von den Preiselastizitäten des Angebots und der Nachfrage ab. Zur Signalisierung der Steuerinzidenz wäre die Identität von Steuersubjekt und Steuerträger das geeignete Abgrenzungskriterium.

## 5.3 Personen- und Objektsteuern

Personen- und Objektsteuern lassen sich danach unterscheiden, ob im Rahmen des Steuertatbestandes (Abschnitt A.4) die Bedeutung des Steuersubjekts oder die Bedeutung des Steuerobjekts dominiert.

- **Personensteuern** (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) zeichnen sich dadurch aus, dass die Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts im Vordergrund steht.
- **Objektsteuern** (z.B. Grundsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer) knüpfen hingegen weniger an das Steuersubjekt als vielmehr an bestimmte Merkmale des Steuerobjekts, wie Ertrag und Umsatz, an. Die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners werden weitgehend nicht berücksichtigt.

## 5.4 Besteuerungsbasis

Die Klassifizierung nach der **Besteuerungsbasis** orientiert sich an der Bedeutung des Steuerobjekts für den Steuerpflichtigen. Als Besteuerungsbasis im Sinne dieser Einteilung kommen der Ertrag, d.h. der Betriebsgewinn bzw. das Einkommen, die Vermögenssubstanz, ein bestimmter Vorgang des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs oder der Verbrauch von Gütern in Frage. Entsprechend unterscheidet man

- **Ertragsteuern** (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer),
- **Substanzsteuern** (z.B. Grundsteuer, Kfz-Steuer),
- **Verkehrsteuern** (z.B. Grunderwerbsteuer, Versicherungsteuer, Umsatzsteuer) sowie
- **Verbrauchsteuern** (z.B. Energiesteuer, Biersteuer).

## 5.5 Weitere Klassifikationen

Von der Vielzahl der weiteren Klassifikationen von Steuern seien an dieser Stelle nur die folgenden genannt:

- **Laufende** (auch: ordentliche oder veranlagte) **Steuern** (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) werden regelmäßig erhoben, während bei **einmaligen** (auch: außerordentlichen oder tarifierten) **Steuern** (z.B. Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer) der Tatbestand nicht regelmäßig eintritt.
- **Fiskalische Steuern** dienen hauptsächlich der Einnahmeerzielung (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer), während bei **nicht fiskalischen Steuern** die Einnahmeerzielung nur Nebenzweck ist und lenkungspolitische Ziele dominieren (z.B. Tabaksteuer, Energiesteuer).
- Nach dem Steuergläubiger wird zwischen **Bundessteuern** (z.B. Energiesteuer, Kfz-Steuer, Versicherungsteuer), **Landessteuern** (z.B. Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer), **Gemeindesteuern** (z.B. Hundesteuer) und **Gemeinschaftsteuern** (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer) unterschieden (vgl. Abschnitt A.6.2).

# 6 Die Steuerhoheit

Der X. Abschnitt des Grundgesetzes (Art. 104a – 115 GG) befasst sich mit dem Finanzwesen und kann als Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland interpretiert werden. Der Steuerhoheit kommt innerhalb dieses Abschnitts eine zentrale Bedeutung zu. Die Art. 105 - 108 GG regeln die drei Komponenten der Steuerhoheit, nämlich die **Gesetzgebungshoheit**, die **Ertragshoheit** und die **Verwaltungshoheit**. Die Regelung der Steuerhoheit zwischen dem Bund auf der einen Seite und den Ländern und Gemeinden auf der anderen Seite ist ein wesentliches Indiz dafür, ob in einem Staat die föderalen oder die zentralstaatlichen Kräfte überwiegen.

## 6.1 Gesetzgebungshoheit

Die **Gesetzgebungshoheit** bezeichnet das Recht, Steuergesetze zu erlassen. Die steuerliche Gesetzgebungshoheit des Bundes und der Länder wird in Art. 105 GG abschließend geregelt. Art. 105 GG geht als spezielle Vorschrift den allgemeinen Vorschriften der Art. 70 ff. GG zur Gesetzgebungshoheit vor. Die Vorschrift des Art. 105 GG unterscheidet in den Absätzen 1, 2 und 2a zwischen einer **ausschließlichen Gesetzgebung des Bundes**, einer **konkurrierenden Gesetzgebung** und einer **ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Länder**.

### 6.1.1 Ausschließliche Gesetzgebung des Bundes

Nach Art. 105 Abs. 1 GG hat der Bund die **ausschließliche Gesetzgebungskompetenz** hinsichtlich der Zölle (§ 3 Abs. 3 AO) und Finanzmonopole.

**Einfuhrzölle** werden in Deutschland bei der Einfuhr von Waren aus Nicht-EU-Staaten nach den Vorschriften des Zollkodex erhoben (Art. 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodex).

Ein **Finanzmonopol** bezeichnet Güter, für die dem Bund das alleinige Produktions- oder Vertriebsrecht zusteht. Finanzmonopole stehen im direkten Gegensatz zum Grundrecht der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) und werden somit auch als systemfremde Überbleibsel aus der Zeit des Unternehmerstaates kritisiert (vgl. *H. Ueberschär* (2008)). Nach der Abschaffung des Zündwarenmonopols 1983 gibt es derzeit lediglich noch das 1919 eingeführte Branntweinmonopol.

### 6.1.2 Konkurrierende Gesetzgebung

Nach Art. 105 Abs. 2 GG besitzt der Bund zudem die **konkurrierende Gesetzgebungskompetenz** hinsichtlich der übrigen Steuern, sofern ihm das Aufkommen ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sind, d.h. ein Bedürfnis nach bundeseinheitlicher Regelung besteht. Da das Bundesverfassungsgericht das zweite Kriterium als eine ihrer Natur nach nicht justiziable Frage gesetzgeberischen Ermessens ansieht (z.B. BVerfG-Beschluss vom 30.05.1972, BVerfGE 33, S. 224), kann der Bund mit dem Hinweis auf Art. 72 Abs. 2 GG de facto die Gesetzgebungskompetenz hinsichtlich jedes beliebigen Steuergesetzes an sich ziehen. Tatsächlich sind in der steuerlichen Praxis der Bundesrepublik Deutschland alle wichtigen Steuergesetze Bundesgesetze (z.B. EStG, KStG, GewStG, GrStG, UStG, ErbStG). Ein föderatives Element im Hinblick auf die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes sieht allerdings Art. 105 Abs. 3 GG vor. Danach

bedürfen Bundesgesetze, die im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung erlassen werden, der **Zustimmung des Bundesrates**, sofern das Aufkommen der Steuern ganz oder zum Teil den Ländern oder Gemeinden zusteht. Der Begriff der konkurrierenden Gesetzgebung des Art. 105 Abs. 2 GG impliziert schließlich, dass die Länder über das Gesetzgebungsrecht verfügen, sofern der Bund von dem Befugnis zur konkurrierenden Gesetzgebung keinen Gebrauch macht.

### 6.1.3 Ausschließliche Gesetzgebung der Länder

Die Länder verfügen gemäß Art. 105 Abs. 2a GG über die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz hinsichtlich der **örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern**, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Art. 105 Abs. 2a GG bezieht sich auf Steuern, die eine besondere, d.h. über das übliche Maß hinausgehende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen, die sich in dem Konsum bestimmter Verbrauchsgüter, Gebrauchsgüter und Dienstleistungen im Bereich des persönlichen Lebensbedarfs äußert. Zu denken ist in diesem Zusammenhang z.B. an die Vergnügungsteuer, die Zweitwohnungsteuer, die Hundesteuer sowie die Jagd- und Fischereisteuer.

Seit dem 01.09.2006 haben die Länder darüber hinaus das Recht, den Steuersatz der Grunderwerbsteuer zu bestimmen (Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG). Dieser beträgt gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG grundsätzlich 3,5 %. Von der Möglichkeit, einen abweichenden Steuersatz festzulegen, haben bisher die folgenden Bundesländer Gebrauch gemacht:

| Bundesland | Gültig ab | Steuersatz |
|---|---|---|
| Berlin | 01.01.2007 | 4,5 % |
| Hamburg | 01.01.2009 | 4,5 % |
| Sachsen-Anhalt | 01.03.2010 | 4,5 % |
| Brandenburg | 01.01.2011 | 5,0 % |
| Bremen | 01.01.2011 | 4,5 % |
| Niedersachsen | 01.01.2011 | 4,5 % |
| Saarland | 01.01.2011 | 4,0 % |
| Thüringen | 07.04.2011 | 5,0 % |
| Übrige Bundesländer | | 3,5 % |

*Tabelle A.1: Grunderwerbsteuersätze*

### 6.1.4 Hebesatzrecht der Gemeinden

Den Gemeinden kommt bis auf das Hebesatzrecht des Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG im Hinblick auf die Realsteuern, d.h. die Grundsteuer und die Gewerbesteuer (vgl. § 3 Abs. 2 AO) keine originäre Rechtsetzungsbefugnis zu. Hinsichtlich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern haben die Länder ihre Rechtsetzungsbefugnis allerdings durch den Erlass von Kommunalabgabengesetzen zumindest teilweise an die Gemeinden delegiert (zur Zulässigkeit BVerfG-Beschluss vom 21.12.1966, BVerfGE 21, S. 54), machen jedoch den Erlass von Gemeindesteuersatzungen i.d.R. von der Genehmigung durch eine Aufsichtsbehörde abhängig (vgl. *G. Winands*, JuS 1986, S. 942).

### 6.1.5 Kirchensteuerberechtigung

Schließlich sind die Religionsgemeinschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 der Weimarer Reichsverfassung zur Erhebung von Kirchensteuern im Rahmen der landesrechtlichen Bestimmungen berechtigt. Die Kirchensteuer wird von Kirchenmitgliedern als Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer erhoben und beträgt derzeit in Bayern und Baden-Württemberg 8 %, in den übrigen Bundesländern 9 % der Einkommensteuer. Zur Erhebung von Kirchensteuern sind neben den Gliedkirchen der Evangelischen Kirche und den Bistümern der Römisch-Katholischen Kirche u.a. auch die jüdischen Gemeinden berechtigt.

Die Länder behalten als Entgelt für den Einzug der Kirchensteuer je nach Bundesland unterschiedlich 2 % (Bayern) bis 4,5 % (Saarland) des Kirchensteueraufkommens ein.

## 6.2 Ertragshoheit

Die **Ertragshoheit** bezeichnet das Recht, Steuereinnahmen zu beanspruchen. Das Grundgesetz sieht eine vierstufige Vorgehensweise bei der Aufteilung des Steueraufkommens auf die verschiedenen Gebietskörperschaften vor (vgl. *K. Tipke /J. Lang* (2010), S. 64):

- Aufteilung des Steuerertrags auf Bund, Länder und Gemeinden (Art. 106 GG).
- Aufteilung der Landessteuern und des Länderanteils an den Gemeinschaftsteuern auf die einzelnen Länder (Art. 107 Abs. 1 GG).
- Horizontaler Finanzausgleich unter den Ländern (Art. 107 Abs. 2 Sätze 1, 2 GG).
- Vertikaler Finanzausgleich durch Ergänzungszuweisungen des Bundes (Art. 107 Abs. 2 Satz 3 GG).

Im Folgenden soll nur kurz auf die erste Stufe, d.h. die Aufteilung des Steuerertrags auf Bund, Länder und Gemeinden, eingegangen werden:

- Dem Bund fließt gemäß Art. 106 Abs. 1 GG u.a. das Aufkommen der Zölle, der Energiesteuer, der Kfz-Steuer (seit Juli 2009), der Versicherungsteuer, der Kapitalverkehrsteuern und einmaligen Vermögensabgaben sowie der Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften zu.
- Den Ländern fließt gemäß Art. 106 Abs. 2 GG u.a. die Erbschaftsteuer, die Grunderwerbsteuer, die Biersteuer, die Abgabe von Spielbanken sowie die Vermögensteuer, sofern diese in Zukunft wieder erhoben werden sollte, zu.
- Das Aufkommen der Grundsteuer, der Gewerbesteuer und der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern steht den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG).
- Die aufkommensreichsten Steuern, nämlich die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer, sind gemäß Art. 106 Abs. 3 - 5 GG als Gemeinschaftsteuern ausgestaltet.

Die Aufteilung des **Einkommensteuer**- und des **Körperschaftsteuer-Aufkommens** ergibt sich aus Art. 106 Abs. 3, 5 GG i.V.m. § 1 des Gemeindefinanzreformgesetzes:

| | **Bund** | **Länder** | **Gemeinden** |
|---|---|---|---|
| Veranlagte Einkommensteuer und Lohnsteuer | 42,5 % | 42,5 % | 15 % |
| Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer (außer Zinsabschlagsteuer) | 50 % | 50 % | |
| Zinsabschlagsteuer | 44 % | 44 % | 12 % |

*Tabelle A.2: Aufteilung des Einkommensteuer- und Körperschaftsteueraufkommens zwischen Bund, Ländern und Gemeinden*

Bereits an dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass es sich bei der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer nicht um eigenständige Steuern, sondern nur um Erhebungsformen der Einkommensteuer handelt (vgl. hierzu ausführlich Abschnitt B.7.4.5 (zur Lohnsteuer) sowie Abschnitt B.7.5.3 (zur Kapitalertragsteuer)).

Das Aufkommen der **Gewerbesteuer** steht zwar gemäß Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG grundsätzlich den Gemeinden zu. Allerdings haben diese nach Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG i.V.m. § 6 des Gemeindefinanzreformgesetzes eine Umlage an Bund und Land weiterzuleiten. Der Anteil des Gewerbesteueraufkommens, der an den Bund abzuführen ist, ergibt sich, indem das Istaufkommen der Gemeinde mit dem Bundesvervielfältiger multipliziert und durch den Hebesatz der Gemeinde geteilt wird. Der Bundesvervielfältiger beträgt gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 Gemeindefinanzreformgesetz ab dem Jahr 2010 14,5 %.

Der Anteil des Gewerbesteueraufkommens, der an das Land abzuführen ist, ergibt sich, indem das Istaufkommen der Gemeinde mit dem Landesvervielfältiger multipliziert und durch den Hebesatz der Gemeinde geteilt wird. Der Landesvervielfältiger für die neuen Bundesländer beträgt 20,5 % ab dem Jahr 2010. Der Landesvervielfältiger für die alten Bundesländer ab dem Jahr 2010 beträgt 49,5 % (§ 6 Abs. 3 Sätze 3 - 5 Gemeindefinanzreformgesetz). Abweichungen können sich bis zum Jahr 2019 aus § 6 Abs. 5 Gemeindefinanzreformgesetz zur Finanzierung von Belastungen aus dem Fonds „Deutsche Einheit“ ergeben.

**Beispiel A.1:**
Eine Gemeinde in den neuen Bundesländern hat ihren Gewerbesteuerhebesatz für das Jahr 2011 auf 400 % festgelegt. Sie muss eine Umlage des Gewerbesteueraufkommens von (14,5 / 400 =) 3,625 % an den Bund und von (20,5 / 400 =) 5,125 % an das Land abführen.

Die **Umsatzsteuer** ist gemäß Art. 106 Abs. 3 GG ebenfalls eine Gemeinschaftsteuer. Die genaue Verteilung ist in § 1 des Finanzausgleichsgesetzes (FAG) geregelt. Danach stehen dem Bund ab 2009 vorab 4,45 % des Umsatzsteueraufkommens als Ausgleich für die Belastungen auf Grund der Senkungen des Beitragssatzes zur Arbeitslosenversicherung um einen Prozentpunkt zu. Von dem verbleibenden Aufkommen stehen dem Bund vorab weitere 5,05 % (ab 2008) als Ausgleich für die Belastungen auf Grund eines zusätzlichen Bundeszuschusses an die Rentenversicherung zu. Vom verbleibenden Aufkommen erhalten die Gemeinden 2,2 %. Der Restbetrag wird im Verhältnis 49,7 zu 50,3 auf Bund und Länder

verteilt. Somit ergibt sich gemäß § 1 FAG die folgende Aufteilung des Umsatzsteueraufkommens:

| | Bund | Länder | Gemeinden |
|---|---|---|---|
| Umsatzsteuer | 53,37 % | 44,63 % | 2,00 % |

*Tabelle A.3: Aufteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen Bund, Länder und Gemeinden*

### 6.3 Verwaltungshoheit

Die **Verwaltungshoheit** bezeichnet das Recht, das Besteuerungsverfahren durchzuführen. Bundesfinanzbehörden verwalten nach Art. 108 Abs. 1 GG Zölle, Finanzmonopole, bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern (z.B. Energiesteuer, Kaffeesteuer), die Einfuhrumsatzsteuer, die Kfz-Steuer sowie die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften. Bundesfinanzbehörden sind das Bundesfinanzministerium als oberste Behörde, das Bundeszentralamt für Steuern sowie die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein als Oberbehörden sowie die lokalen Zollämter.

Landesfinanzbehörden verwalten gemäß Art. 108 Abs. 2 GG alle übrigen Steuern. Verwalten sie Steuern, die ganz oder zum Teil dem Bund zufließen, so werden sie gemäß Art. 108 Abs. 3 GG im Auftrag des Bundes tätig. Landesfinanzbehörden sind das Landesfinanzministerium als oberste Behörde, die Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden sowie die lokalen Finanzämter.

## 7 Bedeutung der Steuern

Den Steuereinnahmen kommt eine überragende Bedeutung bei der Finanzierung der Staatsausgaben zu. In 2009 erzielten die Gebietskörperschaften in der Bundesrepublik Einnahmen i.H.v. insgesamt 634,3 Mrd. €, davon entfielen 524,0 Mrd. € auf Steuereinnahmen. Dies entspricht einem Anteil von 82,6 %. Innerhalb der Steuereinnahmen wiederum stellt die Einkommensteuer mit einem Aufkommen von 186,6 Mrd. € den größten Einzelposten dar, gefolgt von der Umsatzsteuer mit einem Aufkommen von 177,0 Mrd. €. Die Entwicklung des Steueraufkommens einzelner Steuerarten sowie die Entwicklung des Gesamtsteueraufkommens und der Gesamteinnahmen aller Gebietskörperschaften zwischen 2007 und 2009 geben die folgenden Tabellen wieder (Quelle: *Deutsche Bundesbank* (2010), Statistischer Teil, Abschnitt IX).

| | 2007 Mrd. € | 2008 Mrd. € | 2009 Mrd. € |
|---|---|---|---|
| Einkommensteuer (ohne SolZ) | 181,8 | 204,6 | 186,6 |
| Davon: | | | |
| Veranlagte Einkommensteuer | 25,0 | 32,7 | 26,4 |
| LSt | 131,8 | 141,9 | 135,2 |
| Kapitalertragsteuer | 25,0 | 30,0 | 25,0 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Körperschaftsteuer (ohne SolZ) | 22,9 | 15,9 | 7,2 |
| Solidaritätszuschlag | 12,3 | 13,1 | 11,9 |
| Gewerbesteuer | 40,1 | 41,0 | 32,4 |
| Umsatzsteuer (inkl. Einfuhrumsatzsteuer) | 169,6 | 176,0 | 177,0 |
| Energiesteuer | 39,0 | 39,2 | 39,8 |
| Tabaksteuer | 14,3 | 13,6 | 13,4 |
| Versicherungsteuer | 10,3 | 10,5 | 10,5 |
| Grunderwerbsteuer | 7,0 | 5,7 | 4,9 |
| Erbschaftsteuer | 4,2 | 4,8 | 4,6 |
| Grundsteuer | 10,7 | 10,8 | 10,9 |
| Kfz-Steuer | 8,9 | 8,8 | 8,2 |

*Tabelle A.4: Entwicklung des Steueraufkommens ausgewählter Steuern zwischen 2007 und 2009*

| | **2007** | **2008** | **2009** |
|---|---|---|---|
| | **Mrd. €** | **Mrd. €** | **Mrd. €** |
| Gesamtes Steueraufkommen aller Gebietskörperschaften (einschl. SolZ) | 538,2 | 561,2 | 524,0 |
| Gesamte Einnahmen aller Gebietskörperschaften | 644,8 | 668,9 | 634,3 |
| Gesamte Ausgaben aller Gebietskörperschaften | 644,2 | 677,4 | 722,8 |

*Tabelle A.5: Entwicklung des Gesamtsteueraufkommens, der Gesamteinnahmen sowie der Gesamtausgaben aller Gebietskörperschaften zwischen 2007 und 2009*

# 8 Die steuerberatenden Berufe

Als Folge der hohen Komplexität des Steuerrechts haben sich die steuerberatenden Berufe entwickelt. Neben Steuerberatern sind gemäß § 3 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) auch Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt.

Der selbständige **Steuerberater** ist, wie auch der Rechtsanwalt und der Wirtschaftsprüfer, freiberuflich i.S.d. § 18 EStG tätig (zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gemäß § 18 EStG vgl. Abschnitt B.7.3.1). Seine Tätigkeit besteht in der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen (§ 32 StBerG), d.h. der Beratung und Vertretung seiner Mandanten sowie der Bearbeitung der Steuerangelegenheiten der Mandanten. Dazu gehören auch Hilfeleistungen in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen sowie die Erfüllung von Buchführungspflichten (§ 33 StBerG).

Voraussetzung für die Bestellung als Steuerberater ist das Bestehen einer Prüfung, die sich auf folgende Gebiete erstreckt (§ 37 Abs. 3 StBerG):

- Steuerliches Verfahrensrecht sowie Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht
- Steuern vom Einkommen und Ertrag
- Bewertungsrecht, Erbschaftsteuer und Grundsteuer
- Verbrauch- und Verkehrsteuern, Grundzüge des Zollrechts
- Handelsrecht sowie Grundzüge des Bürgerlichen Rechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts und des Rechts der Europäischen Gemeinschaft
- Betriebswirtschaft und Rechnungswesen
- Volkswirtschaft
- Berufsrecht

Voraussetzung für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung ist gemäß § 36 StBerG, dass der Bewerber

- ein wirtschafts- oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium mit einer **Regelstudienzeit von mindestens vier Jahren** absolviert hat und danach **zwei Jahre** auf steuerlichem Gebiet tätig gewesen ist,
- ein wirtschafts- oder rechtswissenschaftliches Hochschulstudium mit einer **Regelstudienzeit von weniger als vier Jahren** absolviert hat und danach **drei Jahre** auf steuerlichem Gebiet tätig gewesen ist,
- eine Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf bestanden hat und danach hauptberuflich **zehn Jahre** bzw. als geprüfter Bilanzbuchhalter oder Steuerfachwirt hauptberuflich **sieben Jahre** auf steuerlichem Gebiet tätig gewesen ist oder
- bei der Finanzverwaltung als Beamter des gehobenen Dienstes oder vergleichbarer Angestellter **sieben Jahre** auf steuerlichem Gebiet tätig gewesen ist.

Wird die geforderte Tätigkeit auf steuerlichem Gebiet als Teilzeitbeschäftigung ausgeübt, dann ist sie gemäß § 36 Abs. 3 StBerG bereits dann vollständig anzurechnen, wenn sie einen Umfang von mindestens 16 Wochenstunden umfasst. Damit erleichtert der Gesetzgeber vor allem Frauen die Zulassungsvoraussetzungen zur Steuerberaterprüfung, da insbesondere sie – aus familiären Gründen – ihre Tätigkeit vielfach in Teilzeitbeschäftigung ausüben.

Ohne eine besondere Prüfung können Personen zu Steuerberatern bestellt werden (§ 38 StBerG),

- die als Professor an einer deutschen Hochschule mindestens zehn Jahre auf steuerlichem Gebiet gelehrt haben,
- die als Finanzrichter mindestens zehn Jahre tätig gewesen sind,
- die als Beamter des höheren Dienstes oder vergleichbarer Angestellter zehn Jahre auf steuerlichem Gebiet als Sachgebietsleiter tätig gewesen sind,
- die als Beamter des gehobenen Dienstes oder vergleichbarer Angestellter als Sachbearbeiter fünfzehn Jahre auf steuerlichem Gebiet tätig waren.

Zu Zulassungsvoraussetzungen und Aufgaben des Steuerberaters siehe auch *G. Rose* (1995); *D. J. Brauner / A. Lauterbach* (2009).

| | **1.1.2009** | **1.1.2010** |
|---|---|---|
| Steuerberater | 73.454 | 75.333 |
| Steuerberatungsgesellschaften | 7.870 | 8.169 |
| Steuerbevollmächtigte und Mitglieder nach § 74 Abs. 2 StBerG | 2.845 | 2.777 |
| Mitglieder Steuerberaterkammern in Deutschland | 84.169 | 86.279 |

*Tabelle A.6: Mitglieder Steuerberaterkammern in Deutschland 2009 und 2010*

**Wirtschaftsprüfer** haben die Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen (§ 2 Abs. 1 WPO). Wirtschaftsprüfer sind darüber hinaus aber auch befugt, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten und zu vertreten (§ 2 Abs. 2 WPO). Die Zulassungsvoraussetzungen zum Wirtschaftsprüfer-Examen sind nach §§ 8, 9 WPO beispielsweise dann erfüllt, wenn der Bewerber den Abschluss eines wirtschafts- oder rechtswissenschaftlichen Hochschulstudiums mit einer Regelstudienzeit von mindestens vier Jahren sowie eine dreijährige einschlägige Berufserfahrung, davon mindestens zwei Jahre Prüfungstätigkeit, nachweisen kann.

Neben Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten sind auch **Steuerbevollmächtigte** und **vereidigte Buchprüfer** zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuer-sachen befugt (§ 3 StBerG). Der Beruf des Steuerbevollmächtigten läuft seit 1980, der Beruf des vereidigten Buchprüfers läuft seit 2005 aus. Steuerbevollmächtigte und vereidigte Buchprüfer werden seitdem nicht mehr neu bestellt, bereits bestellte Berufsträger können den Beruf jedoch weiter ausüben.

# B. Einkommensteuer

## 1 Stellung der Einkommensteuer im Steuersystem

Nach den in Abschnitt A.5 beschriebenen Klassifizierungen stellt die Einkommensteuer eine **Ertragsteuer** dar, die den Zufluss von Vermögen bei natürlichen Personen besteuert. Sie ist eine **direkte Steuer**, da Steuersubjekt und Steuerdestinatar identisch sind, sowie eine **Personensteuer**, da die Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts im Vordergrund steht. Der Bund hat durch den Erlass des Einkommensteuergesetzes (EStG) von seiner konkurrierenden Gesetzgebungsbefugnis Gebrauch gemacht. Die Einkommensteuer ist eine Gemeinschaftsteuer, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet wird.

### 1.1 Abgrenzung der Einkommensteuer zu anderen Steuern vom Einkommen

Das wirtschaftliche Ergebnis von natürlichen und juristischen Personen wird in der Bundesrepublik Deutschland durch die **Einkommensteuer**, die **Körperschaftsteuer** sowie die **Gewerbesteuer** erfasst. Darüber hinaus haben Religionsgemeinschaften, denen der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verliehen wurde (z.B. die römisch-katholische, die altkatholische, die evangelisch-lutherische und die evangelisch-reformierte Kirche sowie die jüdischen Gemeinden), gemäß den landesrechtlichen Bestimmungen das Recht, **Kirchensteuern** von den natürlichen Personen, die Mitglied ihrer Religionsgemeinschaft sind, zu erheben. Zudem wird seit dem Veranlagungszeitraum 1995 nach 1991 und 1992 erneut ein **Solidaritätszuschlag** nach den Vorschriften des Solidaritätszuschlaggesetzes (SolZG) erhoben. Die Kirchensteuer ist als Zuschlag zur Einkommensteuer, der Solidaritätszuschlag als Zuschlag zur Einkommensteuer und zur Körper-schaftsteuer ausgestaltet. Vorschriften zur Festsetzung und Erhebung dieser Zuschlag-steuern finden sich in § 51a EStG.

Der **Solidaritätszuschlag** beträgt seit dem Veranlagungszeitraum 1998 5,5 % der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer (vorher: 7,5 %). Er wird erst erhoben, wenn die (Jahres-) Einkommensteuer 972 € (bei zusammen veranlagten Ehegatten 1.944 €) übersteigt (§ 3 Abs. 3 SolZG). Oberhalb dieser Grenze steigt der Solidaritätszuschlag kontinuierlich an und erreicht ab einer Jahreseinkommensteuer von 1.340 € (bei zusammen veranlagten Ehegatten 2.680 €) den Höchstsatz von 5,5 % (§ 4 Satz 2 SolZG). Bei der Ermittlung der Einkommensteuer sind Kinderfreibeträge auch dann abzuziehen, wenn sie für einkommensteuerliche Zwecke nicht abgezogen werden, da sich der Kinderfreibetrag nicht günstiger auswirkt als das Kindergeld (vgl. Abschnitt B.8.5.5).

Die **Kirchensteuer** beträgt in Bayern und Baden-Württemberg 8 %, in den übrigen Bundesländern 9 % der Einkommensteuer. Wird berücksichtigt, dass die Kirchensteuer gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG bei der Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage als Sonderausgabe (siehe Abschnitt B.8.3.6) abzugsfähig ist, so ergibt sich ein geringerer effektiver Kirchensteuersatz. Auch für die Ermittlung der Kirchensteuer sind Kinderfreibeträge selbst dann abzuziehen, wenn sie für einkommensteuerliche Zwecke nicht abgezogen werden (§ 51a Abs. 2 Satz 1 EStG).

**Einkommensteuer** und **Körperschaftsteuer** sind als Personensteuern ausgestaltet. Im Vordergrund des Steuertatbestandes steht somit das Steuersubjekt, das entsprechend seiner persönlichen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der Staatsausgaben herangezogen werden soll. Persönlich steuerpflichtig sind natürliche Personen hinsichtlich der Einkommensteuer sowie die in den §§ 1, 2 KStG genannten Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) hinsichtlich der Körperschaftsteuer. Auf die persönliche Steuerpflicht wird ausführlich in den Abschnitten B.2 (zur Einkommensteuer) und C.2.1 (zur Körperschaftsteuer) eingegangen. Die **Gewerbesteuer** legt hingegen als Objektsteuer den Schwerpunkt auf die sachliche Steuerpflicht. Besteuert wird der Ertrag von Gewerbebetrieben, und zwar unabhängig davon, ob das Gewerbe von einer natürlichen Person oder einer Körperschaft betrieben wird. Aus dieser Konstruktion folgt, dass bezüglich eines Steuerpflichtigen niemals alle drei der genannten Ertragsteuern, sondern maximal zwei dieser Steuern zugleich anfallen können. Ein Steuerpflichtiger kann entweder nur einkommensteuerpflichtig oder nur körperschaftsteuerpflichtig sein. Betreibt der Steuerpflichtige ein Gewerbe, so tritt zu der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer zusätzlich die Gewerbesteuer.

Bereits an dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass Personengesellschaften weder einkommensteuer- noch körperschaftsteuerpflichtig sind. Das Einkommen von Personengesellschaften wird nach dem Transparenzprinzip den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen nach den Vorschriften des EStG (bei natürlichen Personen als Gesellschaftern, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) oder des KStG (bei Kapitalgesellschaften als Gesellschaftern, § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) versteuert. Für Zwecke der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft hingegen ein eigenständiges Steuersubjekt (vgl. § 5 Abs. 1 Sätze 1, 2 GewStG).

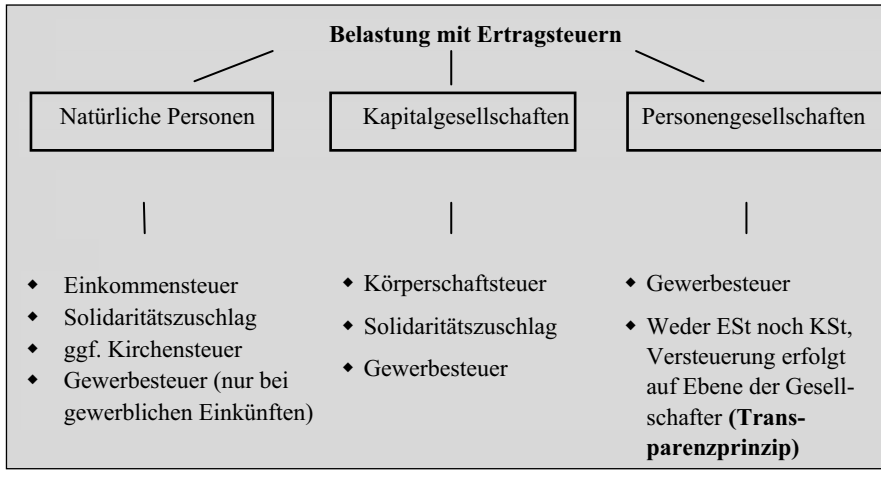


*Abbildung B.1: Belastung der Rechtsformen mit Ertragsteuern*

## 1.2 Rechtliche Grundlagen der Besteuerung

Zur Beurteilung steuerrechtlicher Fragen ist eine Vielzahl unterschiedlicher Rechtsquellen von Bedeutung. Neben Gesetzen sind Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen, zwischenstaatliche Abkommen sowie einschlägige Urteile von Gerichten zu beachten.

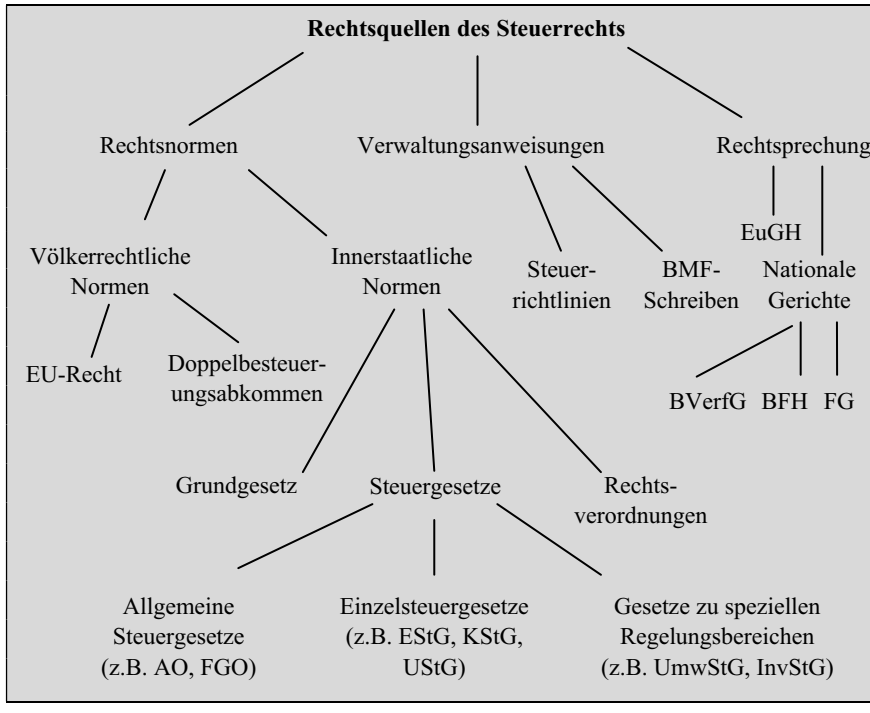


*Abbildung B.2: Rechtsquellen des Steuerrechts*

### 1.2.1 Gesetze

Unmittelbare Rechtsgrundlage der Einkommensteuer ist das Einkommensteuergesetz. Einkommensteuerliche Regelungen finden sich darüber hinaus auch in anderen Gesetzen, z.B. dem **Außensteuergesetz** (AStG), dem **Umwandlungssteuergesetz** (UmwStG), dem **Investitionszulagengesetz** (InvZulG), dem **Investmentsteuergesetz** (InvStG) sowie dem **REIT-Gesetz**. Ergänzend sind die allgemeinen steuerlichen Bestimmungen der **Abgabenordnung** (AO), der **Finanzgerichtsordnung** (FGO) und des **Bewertungsgesetzes** (BewG) zu beachten, sofern diese nicht durch speziellere Vorschriften des Einkommensteuergesetzes im Einzelfall überschrieben werden. Zudem knüpfen einkommensteuerliche Vorschriften in vielen Fällen an bürgerlich-rechtliche und handelsrechtliche Regelungen an. Eine Kenntnis grundlegender Vorschriften des **Bürgerlichen Gesetzbuchs** (BGB), des **Handelsgesetzbuchs** (HGB), des **Aktiengesetzes** (AktG), des **GmbH-Gesetzes** (GmbHG) sowie des **Umwandlungsgesetzes** (UmwG) ist daher auch für die Beurteilung steuerlicher Fragen unerlässlich. Zudem sind einkommensteuerliche Vorschriften selbstverständlich auch auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. Von Bedeutung sind insbesondere die Abschnitte I (Grundrechte) und X (Finanzwesen) des **Grundgesetzes**.

### 1.2.2 Rechtsverordnungen

Ebenfalls unmittelbar geltendes Recht und damit „Gesetze im materiellen Sinne“ sind die zur Konkretisierung der gesetzlichen Vorschriften erlassenen Rechtsverordnungen. Von besonderer Bedeutung sind die **Einkommensteuer-Durchführungsverordnung** (EStDV)

sowie die **Lohnsteuer-Durchführungsverordnung** (LStDV). Regelungen zur Bewertung der vom Arbeitgeber gewährten Sachbezüge wie Kost und Logis finden sich in der **Sozialversicherungsentgeltverordnung** (SvEV, vgl. § 8 Abs. 2 Satz 6 EStG). Rechtsverordnungen unterscheiden sich von Gesetzen dadurch, dass sie nicht von der Legislative, sondern von der Exekutive auf der Grundlage einer gesetzlichen Ermächtigung erlassen werden. Zudem ist es dem Gesetzgeber stets vorbehalten, von der Exekutive erlassene Rechtsverordnungen selbst abzuändern, vgl. die Änderungen der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung durch das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008, BGBl I 2008, S. 2850. Ermächtigungen zum Erlass der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sowie der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung finden sich in § 51 EStG.

### 1.2.3 Doppelbesteuerungsabkommen

Gemäß § 2 AO gehen zwischenstaatliche Vereinbarungen den innerstaatlichen Steuergesetzen vor, sofern sie nach der Vorschrift des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind. Die Bundesrepublik Deutschland hat **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) mit mehr als 100 Staaten abgeschlossen. Ein DBA wird durch ein vom Deutschen Bundestag beschlossenes Zustimmungsgesetz in unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht transformiert und geht dann den allgemeinen Steuergesetzen vor. Im Ergebnis haben DBA eine Zwitterstellung; sie sind einerseits ein völkerrechtlicher Vertrag mit einem ausländischen Staat und haben darüber hinaus wegen der Zustimmung des deutschen Gesetzgebers den Status eines inländischen Steuergesetzes.

### 1.2.4 Verwaltungsanweisungen

Im Gegensatz zu Gesetzen und Rechtsverordnungen stellen **Verwaltungsanweisungen** nur interne Arbeitsanweisungen an die ausführenden Stellen der Finanzverwaltung dar, die lediglich die Finanzverwaltung selbst, nicht aber den Bürger und die Finanzgerichte binden. Auf Grund ihrer Anwendung durch die Finanzverwaltung sind sie aber eine wichtige Informationsquelle auf steuerrechtlichem Gebiet. Die von den Finanzbehörden herausgegebenen Verwaltungsanweisungen lassen sich in zwei Gruppen einteilen:

- Richtlinien
- BMF-Schreiben

**Richtlinien** geben allgemeine, an der Systematik des zugrunde liegenden Gesetzes orientierte Hinweise auf die Anwendung eines Gesetzes. Im Rahmen des Einkommensteuerrechts sind die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) sowie die Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) zu nennen.

Darüber hinaus finden sich spezielle Hinweise zu konkret abgegrenzten Sachverhalten in den Schreiben des Bundesfinanzministers an die Finanzverwaltung (**BMF-Schreiben**, zum Teil auch als Erlasse bezeichnet). Wichtige BMF-Schreiben sind beispielsweise die Leasing-Erlasse (BMF-Schreiben vom 19.04.1971, BStBl I 1971, S. 264 und vom 21.03.1972, BStBl I 1972, S. 188), das BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft (BMF-Schreiben vom 14.03.2006, BStBl I 2006, S. 253), das BMF-Schreiben zur vorweggenommenen Erbfolge (BMF-Schreiben vom 13.01.1993, BStBl I 1993, S. 80, berichtigt durch BStBl I 1993, S. 464, teilweise neugefasst durch BStBl I 2007, S. 269), das BMF-Schreiben zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel (BMF-Schreiben vom 26.03.2004, BStBl I 2004, S. 434) sowie

der Nießbrauch-Erlass (BMF-Schreiben vom 24.07.1998, BStBl I 1998, S. 914, geändert durch BMF vom 09.02.2001, BStBl I 2001, S. 171).

### 1.2.5 Rechtsprechung

Ebenfalls erhebliche Bedeutung für die Beurteilung steuerrechtlicher Fragen haben die Urteile der Finanzgerichtsbarkeit. Darüber hinaus sind insoweit, wie Verfassungsfragen tangiert sind, Urteile und Beschlüsse des **Bundesverfassungsgerichts** (BVerfG) und insoweit, wie europarechtliche Normen betroffen sind, die Urteile des **Europäischen Gerichtshofs** (EuGH) zu beachten.

Die Finanzgerichtsbarkeit ist im Gegensatz zum Zivilrechtsweg nicht dreistufig, sondern nur zweistufig ausgestaltet. Eingangsinstanz sind die **Finanzgerichte** (FG) der Länder, Revisionsinstanz ist der **Bundesfinanzhof** (BFH) mit Sitz in München (§ 2 FGO). Urteile der Finanzgerichtsbarkeit haben zwar keine allgemeine Bindungswirkung, sondern binden zunächst nur die Prozessparteien. Dennoch bestimmt die Auslegung von Rechtsnormen durch die Gerichte regelmäßig die zukünftige Anwendung dieser Rechtsnormen durch die Finanzverwaltung.

## 1.3 Wirtschafts- und sozialpolitische Funktion der Einkommensteuer

Gemäß dem Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert sich die Höhe der zu entrichtenden Einkommensteuer an der wirtschaftlichen Fähigkeit des Einzelnen, zur Finanzierung der staatlichen Ausgaben beizutragen. Da die individuellen Verhältnisse der Steuerpflichtigen sehr unterschiedlich sein können, bedingt die Orientierung der Besteuerung an der Leistungsfähigkeit, dass die einkommensteuerlichen Vorschriften entsprechend umfangreich und kompliziert sind. Das Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit kommt sowohl in den Vorschriften zur Bestimmung des zu versteuernden Einkommens, das gemäß § 2 Abs. 5 EStG Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist (siehe Abschnitt B.3.7), als auch in dem auf diese Bemessungsgrundlage anzuwendenden Steuertarif (siehe Abschnitt B.4.4) zum Ausdruck. Zu nennen sind beispielsweise die folgenden Vorschriften:

- Vorschriften, die das Alter, den Familienstand und / oder die Zahl der Kinder bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigen:
  - **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** von 1.308 € im Kalenderjahr (§ 24b EStG),
  - **Kinderfreibetrag** i.H.v. 2.184 € und **Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf** i.H.v. 1.320 € im Kalenderjahr, sofern nicht das Kindergeld der §§ 62 ff. EStG in Anspruch genommen wird; bei zusammen veranlagten Ehegatten verdoppeln sich die Beträge (§ 32 Abs. 6 EStG),
  - Abzug von **Kinderbetreuungskosten** (2/3 der Aufwendungen, max. 4.000 € je Kind) (§ 9c EStG),
  - **Altersentlastungsbetrag** von bis zu 1.900 € für Personen, die vor Beginn des Kalenderjahres das 64. Lebensjahr vollendet haben (§ 24a EStG),
  - Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG von bis zu 45.000 € für Gewinne aus **Betriebsveräußerung** oder **Betriebsaufgabe** für Personen, die das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sind,

  - Anwendung eines **ermäßigten Steuersatzes** gemäß § 34 Abs. 3 EStG für Gewinne aus einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung für Personen, die das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sind,

- Abzug zwangsweise anfallender finanzieller Belastungen, welche die entsprechenden Aufwendungen der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands übersteigen, als **außergewöhnliche Belastungen** gemäß §§ 33 – 33b EStG; zu nennen sind beispielsweise
  - Krankheitskosten (R 33.4 EStR),
  - Kosten der Wiederbeschaffung von Hausrat nach Brand oder Diebstahl (R 33.2 EStR),
  - Aufwendungen für die Berufsausbildung eines auswärtig untergebrachten volljährigen Kindes (§ 33a Abs. 2 EStG),
  - Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen (§ 33b EStG).
- **Sonderausgabenabzug** für bestimmte Vorsorgebeiträge, insbesondere zur Krankheits- oder Altersvorsorge (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3, § 10a EStG),
- **progressiver Steuertarif**; ein solcher Tarif ist dadurch gekennzeichnet, dass die durchschnittliche Steuerbelastung mit steigendem Einkommen ansteigt. Personen mit einem höheren Einkommen zahlen also nicht nur absolut, sondern auch relativ mehr als Steuerpflichtige mit einem niedrigeren zu versteuernden Einkommen. Ob der überproportionale Anstieg der Belastung des Einkommens mit steigender Bemessungsgrundlage unmittelbar aus dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG abgeleitet werden kann oder nur den faktischen Regeln politischer und ökonomischer Klugheit folgt, ist umstritten (vgl. *K. Tipke* (2003), Bd. 2, S. 837).

Wirtschafts- und sozialpolitische Lenkungsfunktionen kommen darüber hinaus zum Ausdruck durch

- verschiedene **Abschreibungsvergünstigungen**, z.B. für Gebäude in Sanierungsgebieten gemäß § 7h EStG oder für den Mietwohnungsbau nach § 7 Abs. 5 EStG oder
- die Gewährung von **Investitionszulagen** nach dem Investitionszulagengesetz 2010 für bestimmte betriebliche Investitionen in den neuen Bundesländern.

## 2 Persönliche Steuerpflicht

§ 3 Abs. 1 AO konstituiert den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Eine Steuer darf nur erhoben werden, wenn der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Wie in Abschnitt A.4 hervorgehoben wurde, kann der Tatbestand einer jeden Steuer in fünf Tatbestandsmerkmale zerlegt werden, nämlich das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, den räumlichen Anwendungstatbestand, der sich sowohl auf das Steuersubjekt wie auch auf das Steuerobjekt beziehen kann, die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuertarif. Das Steuersubjekt sowie der auf das Steuersubjekt Bezug nehmende räumliche Anwendungstatbestand können unter dem Begriff der **persönlichen Steuerpflicht** zusammengefasst werden. Unter den Begriff der **sachlichen Steuerpflicht** (Abschnitt B.3) fallen hingegen das Steuerobjekt, der auf das Steuerobjekt bezogene räumliche Anwendungstatbestand sowie die Steuerbemessungsgrundlage. Die Unterschei-

dung zwischen persönlicher und sachlicher Steuerpflicht folgt der Systematik des EStG, das in § 1 Vorschriften zur persönlichen und in § 2 Vorschriften zur sachlichen Steuerpflicht beschreibt.

Das Tatbestandsmerkmal der persönlichen Steuerpflicht beschäftigt sich mit der Frage, wer Steuerschuldner der Einkommensteuer ist. Nach § 1 EStG können nur **natürliche Personen** einkommensteuerpflichtig sein. Kein Steuersubjekt der Einkommensteuer sind hingegen juristische Personen und Personengesellschaften.

Während **juristische Personen des privaten Rechts** gemäß § 1 Abs. 1 Nrn. 1 - 4 KStG, **nicht eingetragene Vereine** gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG und **Betriebe gewerblicher Art** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG der Körperschaftsteuer unterliegen (siehe Abschnitt C.2.1.1), sind **Personengesellschaften** weder einkommensteuer- noch körperschaftsteuerpflichtig. Die Einkünfte von Personengesellschaften werden anteilig unmittelbar ihren Gesellschaftern zugerechnet und unterliegen bei diesen der Einkommensteuer (bzw. der Körperschaftsteuer, sofern der Anteilseigner keine natürliche Person, sondern ein körperschaftsteuerpflichtiges Rechtssubjekt ist) (siehe Abschnitt B.5.4.1.1). Die Personengesellschaft ist somit zwar nicht Steuersubjekt, wohl aber Gewinnerzielungssubjekt der Einkommensteuer.

Von dem Begriff des **Steuersubjekts** ist der Begriff des **Steuerpflichtigen**, der in § 33 AO definiert ist, zu unterscheiden. Der Begriff des Steuerpflichtigen ist nach § 33 AO umfassender als der des Steuersubjekts. Er bezeichnet nicht nur denjenigen, der eine Steuer schuldet, sondern auch denjenigen, der für eine (fremde) Steuer haftet, der eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder sonstige durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat. Kapital- und Personengesellschaften sind insoweit Steuerpflichtige i.S.d. § 33 AO, als sie Lohnsteuer bzw. Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen haben. Personengesellschaften haben zudem Gewinnermittlungs- und andere Mitwirkungspflichten nach den §§ 140 ff. AO.

## 2.1 Steuersubjekt

### 2.1.1 Natürliche Personen

Der Begriff der natürlichen Person bezeichnet den lebenden Menschen von der Vollendung der Geburt bis zum Tod (vgl. § 1 BGB). Auf weitere Persönlichkeitsmerkmale, wie die zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit, die Staatsangehörigkeit, das Alter oder Verfügungsbeschränkungen aufgrund einer Insolvenz kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. auch *W. Heinicke*, in: L. Schmidt (2010), § 1, Rz. 11). So können auch ausländische Mitbürger, beschränkt geschäftsfähige Kinder zwischen dem 7. und dem 18. Lebensjahr (§ 106 BGB) und sogar geschäftsunfähige Kinder unter sieben Jahren (§ 104 Nr. 1 BGB) einkommensteuerpflichtig sein. Bereits an dieser Stelle sei aber darauf hingewiesen, dass dem Persönlichkeitsmerkmal der Staatsangehörigkeit im Rahmen der erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des § 1 Abs. 2 EStG sowie im Rahmen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht des § 2 AStG Bedeutung zukommt (siehe ausführlich Abschnitte B.2.2.4 und B.2.2.6).

### 2.1.2 Nasciturus

In aller Regel ist der Begriff der natürlichen Person vom Zeitpunkt der Geburt bis zum Tod unproblematisch. Auf zwei Ausnahmesituationen soll jedoch kurz eingegangen werden. So kommt dem bereits gezeugten, aber noch nicht geborenen Kind (**nasciturus**) eine beschränkte Rechtsfähigkeit im Zivilrecht zu. Beispielsweise ist der nasciturus gemäß § 1923 Abs. 2 BGB erbrechtsfähig. Der persönlichen Einkommensteuerpflicht unterliegt der nasciturus hingegen unstreitig nicht. Hieraus scheint ein Steuervakuum für den Fall zu folgen, dass der noch nicht Geborene bereits gemäß § 1923 Abs. 2 BGB geerbt hat. Einkünfte, die zwischen dem Tod des Erblassers und der Geburt entstehen, unterliegen weder beim Erben der Einkommensteuer, da dieser noch nicht geboren ist, noch können sie dem Erblasser zugerechnet werden, da dessen persönliche Steuerpflicht mit dem Tod geendet hat. Allerdings ist eine Körperschaftsteuerpflicht als Zweckvermögen (!) gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu prüfen.

### 2.1.3 Verschollene

Ebenfalls problematisch ist die Einkommensteuerpflicht **Verschollener**. Die Todeserklärung wirkt gemäß § 9 Verschollenheitsgesetz (VerschG) auf den vermuteten Todeszeitpunkt zurück. Um aber zu vermeiden, dass die Steuerveranlagungen für den Verschollenen und den oder die Erben nur unter Vorbehalt durchgeführt werden können, gilt der Verschollene gemäß § 49 AO bis zum Tag der Todeserklärung für steuerliche Zwecke als lebend (siehe auch BFH-Urteil vom 21.09.1956, BStBl III 1956, S. 373; FG Köln, Urteil vom 08.02.1984, EFG 1984, S. 551). Bei Verheirateten ist somit bis zum Tag der Todeserklärung eine Zusammenveranlagung möglich (H 26 (Allgemeines) EStH).

## 2.2 Unbeschränkte und beschränkte Einkommensteuerpflicht

§ 1 EStG unterscheidet zwischen einer unbeschränkten und einer beschränkten Einkommensteuerpflicht. Die **unbeschränkte Steuerpflicht** lässt sich wiederum in eine normale, eine erweiterte und eine fiktive unbeschränkte Steuerpflicht einteilen. Zudem kann zwischen einer normalen und einer erweiterten **beschränkten Steuerpflicht** unterschieden werden (vgl. *J. Kroschel* in Ernst & Young, § 49 EStG, Tz. 40 ff.).

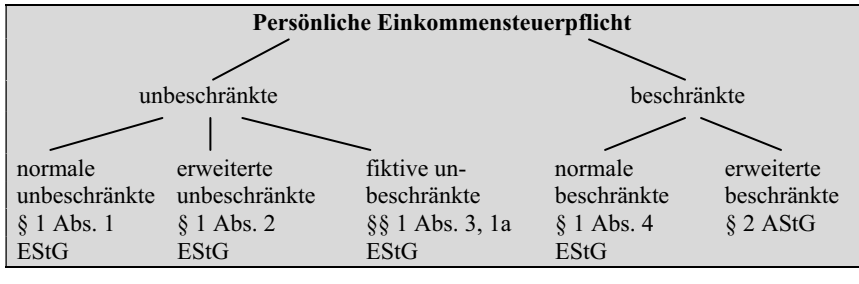


*Abbildung B.3: Arten der persönlichen Einkommensteuerpflicht*

### 2.2.1 Territorialitätsprinzip und Universalitätsprinzip

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen **Wohnsitz** (siehe Abschnitt B.2.2.2.1) oder ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** (siehe Abschnitt B.2.2.2.2) haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Hingegen sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, gemäß § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG erzielen.

Das deutsche Einkommensteuerrecht (wie auch das Steuerrecht der meisten anderen Staaten) stellt eine Mischung aus **Territorialitätsprinzip** und **Universalitätsprinzip** dar. Die unbeschränkte Steuerpflicht orientiert sich am Universalitätsprinzip. Steuerinländer, d.h. natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, sind mit ihrem Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht ist hingegen am Territorialitätsprinzip ausgerichtet. So unterliegen Steuerausländer nur mit inländischen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG der deutschen Einkommensteuer. § 49 Abs. 1 EStG zählt abschließend alle Einkünfte aus im Inland gelegenen Einkunftsquellen auf, die die beschränkte Steuerpflicht auslösen. Die Einkunftsarten des § 49 Abs. 1 EStG entsprechen grundsätzlich den in Abschnitt B.7 beschriebenen sieben Einkunftsarten der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 EStG. Allerdings sind zusätzlich bestimmte Anknüpfungspunkte zum Inland erforderlich. Beispielsweise unterliegen gewerbliche Einkünfte grundsätzlich nur dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn

- dafür eine **Betriebsstätte** (§ 12 AO) im Inland unterhalten wird oder
- ein **ständiger Vertreter** (§ 13 AO) im Inland bestellt ist.

Zum Begriff der Betriebsstätte vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, S. 1076; vom 20.11.2000, BStBl I 2000, S. 1509; vom 25.08.2009, BStBl I 2009, S. 888; *Kahle / Ziegler*, DStZ 2009, S. 834; *Blumers*, DB 2006, S. 856; zum Begriff des ständigen Vertreters vgl. *F. Loschelder*, in: L. Schmidt (2010), § 49, Rz. 23 m.w.N.

### 2.2.2 Normale unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind

- **natürliche Personen**,
- die im Inland
  - entweder einen **Wohnsitz** (§ 8 AO) oder
  - einen **gewöhnlichen Aufenthalt** (§ 9 AO) haben.

#### *2.2.2.1 Wohnsitz*

Abgesehen von den Tatbeständen der erweiterten und der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht ist eine natürliche Person nur dann in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Einen Wohnsitz hat jemand gemäß § 8 AO dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Begriff der Wohnung ist weit auszulegen. Ausreichend ist ein fester, zum Wohnen ge-

eigneter Raum, der nach den Verhältnissen des Steuerpflichtigen eingerichtet ist. Es genügt eine bescheidene Bleibe. Nicht erforderlich ist eine abgeschlossene Wohnung mit Küche und separater Waschgelegenheit (AEAO, zu § 8, Tz. 3). Wohnung in diesem Sinne kann auch ein möbliertes Zimmer, eine Unterkunft in einer Gemeinschaftswohnung, eine Zweitwohnung und selbst ein feststehender Campingwagen sein (BFH-Urteil vom 15.11.1974, BStBl II 1975, S. 278). Die Wohnung muss ständig zur Verfügung stehen und mit einer gewissen Regelmäßigkeit benutzt werden (BFH-Urteil vom 26.07.1972, BStBl II 1972, S. 949). Auf die Anmeldung beim Einwohnermeldeamt kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 14.11.1969, BStBl II 1970, S. 153). Selbst eine längere Abwesenheit schließt das Vorliegen eines Wohnsitzes nicht aus (BFH-Urteil vom 19.03.1997, BStBl II 1997, S. 447). Die nur vorübergehende Nutzung einer Wohnung begründet hingegen keinen Wohnsitz. Ob die Wohnung nur vorübergehend genutzt wird oder ob von einer dauerhaften Beibehaltung auszugehen ist, muss unter Beachtung aller Umstände des Einzelfalls geprüft werden. Als Kriterien kommen die Dauer der tatsächlichen Nutzung, Bauausführung, Lage, Ausstattung und Einrichtung in Frage (BFH-Urteil vom 24.04.1964, BStBl III 1964, S. 462).

Nach der beschriebenen Definition des § 8 AO ist es offenbar möglich, dass mehrere Wohnungen eines Steuerpflichtigen einen Wohnsitz darstellen (BFH-Urteil vom 19.03.2002, BFH/NV 2002, S. 1411). Eine Person kann daher der unbeschränkten Steuerpflicht in mehreren Staaten unterliegen. Sie ist dann grundsätzlich in sämtlichen dieser Staaten mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig, sofern die mehrfache Besteuerung nicht durch Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt wird.

#### *2.2.2.2 Gewöhnlicher Aufenthalt*

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand an einem Ort oder in einem Gebiet, wo er sich unter Umständen aufhält, die ein nicht nur vorübergehendes Verweilen erkennen lassen (§ 9 Satz 1 AO, vgl. auch AEAO, zu § 9). Gemäß § 9 Satz 2 AO liegt ein gewöhnlicher Aufenthalt stets dann vor, wenn der Steuerpflichtige sich im Inland mehr als sechs Monate zeitlich zusammenhängend aufhält. Dies gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken besteht und nicht länger als ein Jahr dauert (§ 9 Satz 3 AO). Kurzfristige Unterbrechungen, z.B. der Jahresurlaub eines Gastarbeiters, werden für die Sechs-Monats-Frist nicht berücksichtigt. Die Frist läuft weiter und die Unterbrechungszeit wird mitgerechnet.

Im Gegensatz zum Wohnsitz kommt es für den gewöhnlichen Aufenthalt entscheidend auf die tatsächliche körperliche Anwesenheit an. Eine Wohnung als fester Lebensmittelpunkt muss hingegen nicht unterhalten werden. Auch muss kein gleich bleibender Aufenthaltsort im Inland existieren. Auf Grund der operationalen Sechs-Monats-Frist kann die schwierigere Prüfung des Vorhandenseins eines Wohnsitzes in vielen Fällen unterbleiben. So mag es im Einzelfall nur schwer zu bestimmen sein, ob ein im Inland arbeitender und an wechselnden Orten wohnender Gastarbeiter einen Wohnsitz begründet hat. Bei einem mehr als sechsmonatigen zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt im Inland leitet sich die unbeschränkte Steuerpflicht jedoch in jedem Fall aus dem Kriterium des gewöhnlichen Aufenthalts her.

### 2.2.3 Normale beschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (und auch nicht der erweiterten oder fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht

unterliegen), sind gemäß § 1 Abs. 4 EStG **beschränkt einkommensteuerpflichtig**, wenn sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG erzielen. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen nur die inländischen Einkünfte.

Bei der Prüfung, ob die zusätzlichen Anknüpfungspunkte zum Inland nach § 49 Abs. 1 EStG erfüllt sind, ist von dem Grundsatz der **isolierenden Betrachtungsweise** des § 49 Abs. 2 EStG auszugehen. Danach bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten (vgl. *F. Loschelder* in L. Schmidt (2010), § 49, Tz. 11; *J. Lüdicke*, DStR 2008, Beilage Heft 17, S. 25/9).

**Beispiel B.1:**

Eine natürliche Person ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland vermietet ein inländisches Grundstück, das zu einem ausländischen gewerblichen Betriebsvermögen gehört.

Da das Grundstück in einer gewerblichen Betriebsstätte gehalten wird, begründen die Mieteinnahmen gewerbliche Einkünfte. Somit sind die zusätzlichen Anknüpfungspunkte zum Inland für gewerbliche Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu prüfen. Da im Inland weder eine Betriebsstätte noch ein ständiger Vertreter vorhanden sind, unterliegen die gewerblichen Einkünfte nicht der beschränkten Steuerpflicht im Inland.

Nach der isolierenden Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG sind jedoch im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht zu lassen, wenn dadurch inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. Wird außer Betracht gelassen, dass das Grundstück zu einer im Ausland belegenen gewerblichen Betriebsstätte gehört, so liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. In diesem Fall sind die zusätzlichen Anknüpfungspunkte zum Inland für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) zu prüfen. Da das Grundstück im Inland liegt, sind die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erfüllt. Die Mieteinnahmen unterliegen der beschränkten Steuerpflicht im Inland (vgl. *J. Kroschel* in Ernst & Young, § 49 EStG, Tz. 86).

Nach § 50 Abs. 1 EStG können beschränkt Steuerpflichtige nur diejenigen Erwerbsaufwendungen abziehen, die mit den inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners bleiben weitgehend unberücksichtigt. Insbesondere können gemäß § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG grundsätzlich Sonderausgaben nach §§ 10, 10a, 10c EStG, außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 – 33b EStG, der Freibetrag für Betriebsaufgabe- bzw. Betriebsveräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 4 EStG, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG und der Kinderfreibetrag sowie der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nach § 32 Abs. 6 EStG nicht geltend gemacht werden. Auch die Vorteile des Splitting-Verfahrens bei der Ehegattenbesteuerung können gemäß § 26 Abs. 1 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind.

### 2.2.4 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 2 EStG auch deutsche Staatsangehörige, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sofern sie in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts

stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (vgl. BFH-Urteil vom 22.02.2006, BStBl II 2007, S. 106). In Frage kommt dieser als **erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht** bezeichnete Tatbestand insbesondere für Botschaftsangehörige (siehe auch *M. Rodi*, RIW 1992, S. 484). Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht erfasst auch Personen, die zum Haushalt des Auslandsbediensteten gehören und entweder die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. Weitere Voraussetzung für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht von Personen, die im Haushalt des Auslandsbediensteten leben, ist allerdings, dass diese in dem ausländischen Staat nur beschränkt steuerpflichtig sind. Durch diese Forderung des § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG soll eine doppelte Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im In- und Ausland, z.B. durch Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, im Hinblick auf Haushaltsangehörige vermieden werden. Da auch Haushaltsangehörige des Auslandsbediensteten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein können, wird die Anwendung des Splitting-Verfahrens eines Auslandsbediensteten mit seinem im gleichen Haushalt lebenden Ehegatten ermöglicht (vgl. auch BMF-Schreiben vom 08.10.1996, BStBl I 1996, S. 1191).

### 2.2.5 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht

Die **fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht** der §§ 1 Abs. 3, 1a EStG folgt konsequent aus der EuGH-Rechtsprechung, insbesondere dem „**Schumacker-Urteil**“ (EuGH-Urteil vom 14.02.1995, EuGHE 1995, S. 225). Art. 48 des EG-Vertrages garantiert Arbeitnehmern, die Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union sind, das Recht auf Freizügigkeit. Da das Recht der Freizügigkeit neben dem Einreise- und Aufenthaltsrecht auch das Recht auf Zugang zum Arbeitsmarkt beinhaltet, folgert der Europäische Gerichtshof, dass ein Mitgliedsstaat den Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedsstaates, der im Inland z.B. als **Grenzpendler** Einkünfte erzielt, nicht schlechter als einen eigenen Staatsangehörigen behandeln darf, der sich in vergleichbarer Lage befindet. Insbesondere müssen die persönlichen Verhältnisse, z.B. durch den Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie durch Anwendung des Splitting-Verfahrens, berücksichtigt werden können.

Mit dem Jahressteuergesetz 1996 wurden die Leitlinien der EuGH-Rechtsprechung durch das Normengefüge der §§ 1 Abs. 3, 1a EStG in nationales Recht umgesetzt. Bemerkenswert ist allerdings, dass § 1 Abs. 3 EStG für alle natürlichen Personen ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gilt, also nicht nur für EU-Staatsangehörige. Gemäß § 1 Abs. 3 EStG sind Personen, die zwar im Inland weder ihren gewöhnlichen Aufenthalt noch ihren Wohnsitz haben, jedoch mindestens mit 90 % ihrer weltweiten Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte von nicht mehr als 8.004 € haben, auf Antrag unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

**Beispiel B.2:**

Eine natürliche Person A mit Wohnsitz in Belgien arbeitet in Deutschland und fährt täglich von seinem Wohnort in Belgien zur Arbeitsstätte nach Deutschland („Grenzpendler“). Neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus Deutschland bezieht A keine weiteren Einkünfte.

A ist in Belgien unbeschränkt steuerpflichtig und in Deutschland mangels Wohnsitzes grundsätzlich nur beschränkt steuerpflichtig. Das DBA weist das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Quellenstaat Deutschland zu. Bei der

Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht in Deutschland werden die persönlichen Verhältnisse des A nicht berücksichtigt, d.h. es können insbesondere keine Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG) und das Splitting-Verfahren ist nicht anwendbar (§ 26 Abs. 1 EStG). In Belgien könnten die persönlichen Verhältnisse zwar grundsätzlich bei einer Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht Berücksichtigung finden, allerdings erzielt A keine Einkünfte aus Belgien. Im Ergebnis wäre A somit schlechter gestellt als eine natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus Deutschland erzielt.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG kann sich A auf Antrag in Deutschland als (fiktiv) unbeschränkt steuerpflichtig behandeln lassen, da er mindestens 90 % seiner Einkünfte aus Deutschland bezieht. Er ist dann zum Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen berechtigt und kann gegebenenfalls das Splitting-Verfahren in Anspruch nehmen.

### 2.2.6 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht konstituiert schließlich § 2 des Außensteuergesetzes. Ein Steuerpflichtiger, der als deutscher Staatsangehöriger mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war und trotz einer Wohnsitzverlegung in ein niedrig besteuerndes Ausland die Bindung zum Inland nicht aufgibt, da er wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland unterhält, ist nach seinem Wegzug unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG noch zehn Jahre nicht nur mit seinen Einkünften i.S.d. § 49 EStG steuerpflichtig, sondern mit allen Einkünften, die nicht Einkünfte i.S.d. § 34d EStG sind (erweiterte Inlandseinkünfte, vgl. BMF-Schreiben vom 02.12.1994, BStBl I 1995, Sondernummer 1, Tz. 2.5.0.1).

### 2.2.7 Vermeidung der doppelten Besteuerung

Da i.d.R. sowohl der Wohnsitzstaat als auch der Quellenstaat das Besteuerungsrecht für sich in Anspruch nehmen, unterliegen Einkünfte, die einem Steuerpflichtigen aus einem Staat, der nicht sein Wohnsitzstaat ist, zufließen, grundsätzlich in beiden Staaten der Einkommensteuer. Allerdings hat die Bundesrepublik Deutschland mit allen wichtigen Industriestaaten und auch vielen weiteren Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (sog. **Doppelbesteuerungsabkommen**, DBA) abgeschlossen (vgl. auch *K. Vogel / M. Lehner* (2008)). Diese Abkommen haben eine Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Ziel, indem ein Staat auf die Besteuerung verzichtet (**Freistellungsmethode**) oder die im Ausland erhobene Steuer auf die inländische Steuer anrechnet (**Anrechnungsmethode**). Im Hinblick auf Einkünfte, die ein im Inland unbeschränkt Steuerpflichtiger in einem Staat erzielt, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, sieht § 34c EStG eine Milderung der Doppelbesteuerung durch eine Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer auf die inländische Steuer (**Anrechnungsmethode**, § 34c Abs. 1 EStG) oder durch einen Abzug der ausländischen Steuer von der inländischen Bemessungsgrundlage (**Abzugsmethode**, § 34c Abs. 2 EStG) vor (vgl. *F. Köhler*, FR 1993, S. 489; *S. Köhler*, DStR 2003, S. 1156).

### 2.2.8 Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht oder umgekehrt

Wechselt der Steuerpflichtige im Laufe eines Kalenderjahres von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht oder umgekehrt (z.B. durch die Begründung oder Aufgabe eines Wohnsitzes), so ist gemäß § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG nur eine Veranlagung durchzuführen, und zwar nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht. Die während der be-schränkten Steuerpflicht erzielten inländischen (!) Einkünfte sind zu diesem Zweck in die Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht mit einzubeziehen.

# 3 Sachliche Steuerpflicht

Der Begriff der sachlichen Steuerpflicht bezeichnet die Sache, Geldsumme oder wirtschaftliche Handlung, an deren Vorliegen oder Höhe die Besteuerung anknüpft. Die Einkommensteuer belastet, wie sich aus dem Wortlaut ergibt, das Einkommen des Steuerpflichtigen. Da eine offensichtliche, allgemein anerkannte Definition des Einkommens nicht existiert, stellt sich die Frage, welcher Einkommensbegriff als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer dienen soll.

## 3.1 Einkommensteuerlicher Einkommensbegriff

Dem deutschen Einkommensteuerrecht liegt kein theoretischer, sondern ein pragmatischer Einkommensbegriff zugrunde. Er ist historisch als Kompromiss zwischen dem quellentheoretischen Einkommensbegriff, der dem Preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 zugrunde lag, und dem Einkommensbegriff nach der Reinvermögenszugangs-theorie, auf dem das Reichs-Einkommensteuergesetz von 1920 basierte, zu betrachten (zur Geschichte der Einkommensteuer vgl. *S. E. Franke* (1981); *K. Tipke / J. Lang* (2010), S. 235).

Nach der **Quellentheorie** ist Einkommen die Gesamtheit der Güter, die dem Steuerpflichtigen in einer Periode als Erträge dauernder Quellen zufließen. Einmalige Zuflüsse (z.B. Veräußerungsgewinne, Lotteriegewinne) gehören als Wertveränderungen des Stammvermögens nicht zum Einkommen. Nur die Erträge dauernder Quellen, nicht aber die Quellen selbst inzidieren nach dieser Theorie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

Nach der **Reinvermögenszugangstheorie** umfasst Einkommen hingegen alle Reinerträge während einer Periode, also alle Nettozuflüsse zwischen zwei Stichtagen. Bei einer weiten Auslegung der Reinvermögenszugangstheorie zählen auch unrealisierte Wertsteigerungen sowie die fiktive Miete selbstgenutzten Wohneigentums zum Einkommen.

Der Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes hingegen ist **enumerativer (aufzählender) Natur**. Nur Einkommenszuflüsse, die sich in eine der in § 2 Abs. 1 EStG abschließend aufgezählten und in den §§ 13 - 24 EStG beschriebenen sieben Einkunftsarten einordnen lassen, sind steuerbar. Auch die siebente Einkunftsart (Sonstige Einkünfte) dient dabei nicht als Puffer für alle sonst denkbaren Einkünfte, sondern beinhaltet ihrerseits eine abschließende Aufzählung. Vermögenszuflüsse, die sich unter keine der sieben Einkunftsarten subsumieren lassen, z.B. Lotteriegewinne oder Erbschaften, sind nicht einkommensteuerpflichtig.

Trotz eines solchen pragmatischen Einkommensbegriffs lässt sich aber ein begrenzter Einfluss der beiden theoretischen Ideale der Quellentheorie und der Reinvermögenszugangstheorie auf das geltende Einkommensteuerrecht erkennen. Die sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG lassen sich entsprechend ihrer grundsätzlichen Orientierung an einem der beiden theoretischen Ideale in zwei Gruppen einteilen. Die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 – 3 EStG, die zusammengefasst als Gewinneinkunftsarten oder betriebliche Einkunftsarten bezeichnet werden, orientieren sich an der Reinvermögenszugangstheorie, ohne dieser jedoch konsequent zu folgen. Die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 – 7 EStG (Überschusseinkunftsarten oder private Einkunftsarten) sind in entsprechender Weise an der Quellentheorie ausgerichtet. Die Orientierung an der Quellentheorie bzw. der Reinvermögenszugangstheorie kommt insbesondere dadurch zum Ausdruck, dass (realisierte) Wertsteigerungen des Stammvermögens im Rahmen der Gewinneinkunftsarten, grundsätzlich jedoch nicht im Rahmen der Überschusseinkunftsarten (Ausnahme: Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG; Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 20 Abs. 2 EStG) steuerpflichtig sind.

## 3.2 Einkunftsarten

### 3.2.1 Die sieben Einkunftsarten

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 - 7 EStG die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten, die in den §§ 13 - 24 EStG näher ausgeführt sind.

| | |
|---|---|
| 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | §§ 13 - 14a EStG |
| 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb | §§ 15 - 17 EStG |
| 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit | § 18 EStG |
| 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | § 19 EStG |
| 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen | § 20 EStG |
| 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | § 21 EStG |
| 7. Sonstige Einkünfte | §§ 22, 23 EStG |
| Gemeinsame Vorschriften | § 24 EStG |

*Tabelle B.1: Die sieben Einkunftsarten*

§ 24 EStG enthält gemeinsame Vorschriften zu den sieben Einkunftsarten. Insbesondere sind gemäß § 24 EStG auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG) sowie nachträgliche Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit (§ 24 Nr. 2 EStG) einkommensteuerpflichtig. Zu beachten ist, dass § 24 EStG keine neue Einkunftsart schafft, sondern dass eine Zuordnung zu der jeweiligen Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 – 7 EStG zu erfolgen hat.

### 3.2.2 Nettoprinzip

Nach dem **Nettoprinzip** (vgl. BFH-Beschluss vom 30.01.1995, BStBl II 1995, S. 281) wird bei den einzelnen Einkunftsarten nicht der Rohertrag, sondern nur der Reinertrag besteuert. Einkünfte stellen die Differenz von Einnahmen und Erwerbsaufwendungen dar.

Das Nettoprinzip ist nach der BVerfG-Rechtsprechung eine der Grundentscheidungen des ESt-Rechts; es darf nicht vollständig abgeschafft, bei Vorliegen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes aber eingeschränkt werden (BVerfG-Urteil vom 04.12.2002, BStBl II 2003, S. 534; Birk, DStR 2009, S. 881). Das Nettoprinzip gilt seit 2009 nicht mehr bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Abgeltungsteuer von 25 % bezieht sich auf die **Einnahmen** aus Kapitalvermögen; Werbungskosten können nicht mehr abgezogen werden. Dies kann insbesondere bei fremdfinanziertem Erwerb von Vermögensanlagen zu einer effektiven Steuerquote von mehr als 100 % führen.

**Beispiel B.3:**

Eine natürliche Person erwirbt für ihr Privatvermögen kreditfinanziert Aktien für 100.000 €. In 2011 erhält sie eine Dividende von 6.000 €. Für das Darlehen muss sie in 2011 Schuldzinsen von 5.000 € entrichten.

| | |
|---|---|
| Einnahmen aus Kapitalvermögen | 6.000,00 € |
| Abgeltungsteuer, 25 % von 6.000 € | – 1.500,00 € |
| Solidaritätszuschlag, 5,5 % von 1.500 € | – 82,50 € |
| Schuldzinsen | – 5.000,00 € |
| Wirtschaftlicher Verlust | – 582,50 € |

Eine wirtschaftlich sinnvolle Anlageentscheidung wird somit durch steuerliche Vorschriften unrentabel. Bezogen auf den Vorsteuergewinn von 1.000 € ergibt sich in diesem Beispiel eine Steuerquote von 158,25 %.

### 3.2.3 Gewinn- und Überschusseinkunftsarten

Die sieben Einkunftsarten können in Gewinn- und Überschusseinkunftsarten einerseits sowie in Haupt- und Nebeneinkunftsarten andererseits gegliedert werden.

| | |
|---|---|
| 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | Gewinneinkunftsarten |
| 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb | |
| 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit | |
| 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | Überschusseinkunftsarten |
| 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen | |
| 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | |
| 7. Sonstige Einkünfte | |

*Tabelle B.2: Gliederung der Einkunftsarten in Gewinn- und Überschusseinkunftsarten*

Die Unterscheidung in **Gewinneinkunftsarten** (auch: **Betriebliche Einkunftsarten**) und **Überschusseinkunftsarten** (auch: **Private Einkunftsarten**) ist in § 2 Abs. 2 EStG normiert und entspricht dem theoretischen Gegensatz zwischen Reinvermögenszugangstheorie und Quellentheorie. Zwar besteuert das deutsche Einkommensteuerrecht grundsätzlich nur den Nettoertrag (Ausnahme: Einkünfte aus Kapitalvermögen, siehe Abschnitt B.3.2.2). Der Begriff der Einkünfte ist also nicht mit Einnahmen identisch, sondern bezeichnet die Differenz zwischen Einnahmen und Erwerbsaufwendungen. Gewinn- und Überschusseinkünfte unterscheiden sich jedoch im Hinblick auf die Einkunftsermittlung (sog. **Dualismus der Einkunftsermittlung**). Die Saldogröße, die die Einkünfte einer Einkunftsart bildet, heißt bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit **Gewinn** (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und berechnet sich als laufender Gewinn zuzüglich der Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens. Hingegen werden Veräußerungsgewinne im Rahmen der Überschusseinkünfte bei der Ermittlung der Saldogröße **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) grundsätzlich nicht erfasst (zu den Ausnahmen siehe Abschnitt B.6).

### 3.2.4 Haupt- und Nebeneinkunftsarten

Die Differenzierung in **Haupt- und Nebeneinkunftsarten** bringt zum Ausdruck, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die Sonstigen Einkünfte gegenüber den Gewinneinkunftsarten sowie den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nachrangig sind, sofern aus der Natur einer Einkunftsquelle keine eindeutige Zuordnung zu einer der Einkunftsarten folgt.

**Beispiel B.4:**

- Ein Landwirt erhält Zinsen aus einem betrieblichen Bankguthaben. Handelt es sich um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder um Einkünfte aus Kapitalvermögen?
- Ein Gewerbetreibender vermietet eine Lagerhalle, die sich auf seinem Betriebsgrundstück befindet. Handelt es sich bei den Mieteinnahmen um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder um Einkünfte aus Gewerbebetrieb?

Die Nebeneinkunftsarten sind gegenüber den Haupteinkunftsarten stets nachrangig. Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen folgt dies aus § 20 Abs. 8 EStG, für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus § 21 Abs. 3 EStG, für die Sonstigen Einkünfte aus §§ 22 Nr. 1 Satz 1, Nr. 3 Satz 1, 23 Abs. 2 Satz 1 EStG. Kollisionen zwischen den verschiedenen Einkunftsarten können allerdings auch innerhalb der Haupt- sowie innerhalb der Nebeneinkunftsarten entstehen. Innerhalb der Nebeneinkunftsarten sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung subsidiär (§ 20 Abs. 8 EStG). Sonstige Einkünfte sind sowohl gegenüber den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als auch gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen subsidiär (§§ 22 Nr. 1 Satz 1, Nr. 3 Satz 1, 23 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, wonach eine Tätigkeit nur dann gewerblich sein kann, wenn es sich nicht um eine land- und forstwirtschaftliche oder freiberufliche Tätigkeit handelt, lässt sich entnehmen, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb innerhalb der Haupteinkunftsarten gegenüber den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und den Einkünften aus selbständiger Arbeit nachrangig sind (a.A. *G. Rose / C. Watrin* (2009), unter 2 C 1, wonach die Hauptein-

kunftsarten untereinander stets gleichrangig sind). Im Übrigen ergeben sich innerhalb der Haupteinkunftsarten i.d.R. keine Kollisionen.

Vereinfacht kann die Vor- bzw. Nachrangigkeit der verschiedenen Einkunftsarten wie folgt beschrieben werden:

| | |
|---|---|
| 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | Haupt-einkunftsarten |
| 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb | |
| 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit | |
| 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | |
| 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen | Neben-einkunftsarten |
| 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | |
| 7. Sonstige Einkünfte | |

*Tabelle B.3: Vereinfachende Darstellung der Subsidiarität zwischen den verschiedenen Einkunftsarten*

Für das Beispiel B.4 gilt somit:

- Die Zinsen, die der Landwirt aus einem betrieblichen Bankguthaben erhält, sind gemäß § 20 Abs. 8 EStG Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.
- Die Mieteinnahmen, die dem Gewerbetreibenden aus der Vermietung der Lagerhalle zufließen, zählen gemäß § 21 Abs. 3 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

In der steuerlichen Praxis von besonderer Bedeutung ist die Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, der Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Regelmäßig suchen Steuerpflichtige die Qualifizierung als gewerbliche Tätigkeit auf Grund der zusätzlichen Gewerbesteuerpflicht zu vermeiden. Allerdings sollte nicht unerwähnt bleiben, dass mit der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG seit dem Veranlagungszeitraum 2001 dieser Konflikt entschärft wurde, da die Gewerbesteuer damit weitgehend ihre steuerbelastungserhöhende Wirkung eingebüßt hat. Auf die genannten Abgrenzungen wird in den Abschnitten B.7.1.1 (zur Land- und Forstwirtschaft), B.7.3.5 (zur selbständigen Tätigkeit) sowie B.7.6.4 (zur Vermietung und Verpachtung) ausführlicher eingegangen.

## 3.3 Nicht steuerbare Zuflüsse

Ein Vermögenszufluss ist einkommensteuerlich unerheblich, wenn er

- **nicht steuerbar** ist oder
- zwar im ersten Schritt grundsätzlich steuerbar, aber im zweiten Schritt auf Grund einer ausdrücklichen Befreiungsvorschrift doch **steuerfrei** ist (siehe nachfolgender Abschnitt).

**Nicht steuerbar** sind auf Grund des enumerativen (aufzählenden) Charakters des einkommensteuerrechtlichen Einkommensbegriffes Vermögenszuflüsse, die sich nicht unter eine der sieben Einkunftsarten subsumieren lassen, z.B.

- Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse,
- Lotterie-, Spiel- und Wettgewinne (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 17.01.1979, EFG 1979, S. 339),
- Preise, die nicht als Gegenleistung für eine konkrete Leistung gewährt werden (z.B. Nobelpreis),
- **nicht realisierte** Wertsteigerungen (Ausnahme: Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG).

Hinsichtlich der Steuerpflicht von **realisierten** Wertsteigerungen ist zwischen Wirtschaftsgütern des Betriebs- und des Privatvermögens zu differenzieren (zu den Begriffen des Betriebs- und Privatvermögens siehe ausführlich Abschnitt B.5.2.3.4.3). Realisierte Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind grundsätzlich steuer-pflichtig, realisierte Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens hingegen nur dann, wenn die Realisierung innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG erfolgt (siehe Abschnitt B.7.7.5), es sich um einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Sinne von § 17 EStG handelt (siehe Abschnitt B.7.2.5), es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, dass zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt (§ 20 Abs. 2 EStG, siehe Abschnitt B.7.5.2) oder die Voraussetzungen des § 22 UmwStG erfüllt sind.

Steuerbar sind nach § 2 Abs. 1 EStG nur diejenigen Zuflüsse, die der Steuerpflichtige aus einer der im Rahmen der sieben Einkunftsarten aufgezählten Tätigkeiten "erzielt". Aus der gesetzlichen Forderung einer Einkunfts"erzielung" wird abgeleitet, dass es für die Entstehung steuerbarer Einkünfte nicht ausreicht, dass sich ein Vermögenszufluss unter eine der sieben Einkunftsarten subsumieren lässt, sondern dass zudem eine **zielgerichtete wirtschaftliche Betätigung** im Sinne von **Leistung und Gegenleistung** erforderlich ist (BFH-Beschluss vom 25.06.1984, BStBl II 1984, S. 751; *K. Tipke / J. Lang* (2010), S. 270). Eine zielgerichtete wirtschaftliche Betätigung liegt vor, wenn die Tätigkeit mit Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht (Einkünfteerzielungsabsicht) ausgeübt wird.

An einer **Einkünfteerzielungsabsicht** fehlt es bei „Gewinnen“ oder „Verlusten“ aus sog. Liebhaberei insbesondere deshalb, weil die entsprechenden Tätigkeiten oftmals auch aus persönlichen Neigungen, z.B. als Hobby, ausgeübt werden. „Gewinne“ aus **Liebhaberei** sind nicht steuerpflichtig, „Verluste“ als Aufwendungen zur Lebensführung i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig. Die Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen Einkünften und steuerfreier Liebhaberei kann im Einzelfall schwierig sein. Auch aus längeren Verlustperioden oder einem Totalverlust kann nicht zwingend auf das Fehlen einer Einkünfteerzielungsabsicht geschlossen werden. Für das Vorhandensein einer Ein-künfte-erzielungsabsicht müssen äußere, objektive Umstände sprechen. Es muss sicher-gestellt sein, dass die verlustbringende Tätigkeit nicht nur aus in der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 17.06.1998, BStBl II 1998, S. 727; BVerfG-Beschluss vom 30.09.1998, DStR 1998, S. 1743). Verluste sind dann ausgleichsfähig, wenn zumindest auf längere Sicht mit einem Überschuss der Einnahmen bzw. mit Gewinnen zu rechnen ist. Wird hingegen ein Verlust dauerhaft bewusst in Kauf genommen, so liegt Liebhaberei vor, d.h. die Verluste aus dieser Tätigkeit können nicht mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten verrechnet werden (vgl. Spindler, DB 2007, S. 185; BFH-Urteil vom 01.04.2009, BStBl II 2009, S. 776; BMF-Schreiben vom 08.10.2004,

BStBl I 2004, S. 933; BFH-Beschluss vom 25.06.1984, BStBl II 1984, S. 751; BFH-Urteil vom 15.11.1985, BStBl II 1985, S. 205).

Eine Einzelfallentscheidung ist z.B. notwendig bei Ferienwohnungen oder Motorbooten, die sowohl selbstgenutzt als auch vermietet werden können. Dient die Vermietung nur dazu, die Kosten der privaten Freizeitgestaltung zu mindern, ohne dass langfristig ein Gewinn aus der Tätigkeit zu erwarten ist, so sind die Verluste steuerlich unbeachtlich (BFH-Urteil vom 28.08.1987, BStBl II 1988, S. 10).

Keine Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn **ausschließlich Steuervorteile** erzielt werden sollen. Zu denken ist beispielsweise an eine Investition, die in den ersten Jahren hohe Verluste erzielt. Selbst wenn die Gewinne in den nachfolgenden Jahren die Verluste nicht decken, könnte eine solche Investition bei einer Abzugsfähigkeit der Verluste in den ersten Jahren und einer Versteuerung der Gewinne in den nachfolgenden Jahren auf Grund von Zins- oder Progressionseffekten lohnend sein. Solchen Projekten, z.B. im Rahmen von bestimmten Verlustzuweisungs- und Abschreibungsgesellschaften, wird jedoch keine Gewinnerzielungsabsicht zugestanden (BFH-Urteil vom 21.08.1990, BStBl II 1991, S. 564). Und selbst für den Fall, dass bei solchen **Steuerstundungsmodellen** eine Totalgewinnerzielungsabsicht noch gegeben sein sollte, ist zusätzlich die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15b EStG zu beachten (siehe Abschnitt B.10.1.5).

Schwierig ist die Abgrenzung des steuerbaren vom nicht steuerbaren Bereich auch bei der Teilnahme an Fernsehquizsendungen oder Spielshows. Fraglich ist insbesondere, ob der Kandidat den Gewinn auf Grund einer zielgerichteten wirtschaftlichen Betätigung im Sinne von Leistung und Gegenleistung erhält. Für ein solches gegenseitiges Leistungsverhältnis können sprechen (BMF-Schreiben vom 30.05.2008, BStBl I 2008, S. 645; BFH-Urteil vom 28.11.2007, BFH/NV 2008, S. 642):

- Dem Kandidaten wird vom Produzenten ein bestimmtes Verhaltensmuster vorgegeben.
- Dem Kandidaten wird neben der Gewinnchance und dem damit verbundenen Preisgeld noch ein erfolgsunabhängiges Antritts- oder Tagegeld gezahlt.
- Das Format sieht nicht nur einen einmaligen Auftritt vor, sondern erstreckt sich über mehrere Folgen. Der Kandidat muss hierfür ggf. Urlaub nehmen bzw. von der Arbeit freigestellt werden.
- Das Preisgeld hat die Funktion einer Entlohnung für eine Leistung. Es fließt als Erfolgshonorar zu.

Selbst wenn sich Zuflüsse, z.B. aus Erbschaften oder Lotteriegewinnen, als nicht steuerbar darstellen, sind die **Erträge** aus der **Anlage** solcher Einnahmen einkommensteuerpflichtig.

**Beispiel B.5:**

Eine natürliche Person gewinnt 500.000 € im Lotto. Der Lottogewinn wird in Aktien und festverzinsliche Wertpapiere angelegt. Zudem wird eine vermietete Wohnung zur Kapitalanlage erworben.

Der Vermögenszufluss (Lottogewinn) ist in voller Höhe nicht steuerbar. Dividenden aus den Aktien und Zinsen aus den festverzinslichen Wertpapieren führen hingegen zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen, die Mieteinnahmen der Wohnung führen zu steuerpflichtigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

## 3.4 Steuerfreie Einnahmen

Bestimmte Einnahmen, die sich grundsätzlich unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG subsumieren lassen, sind aus wirtschafts- oder sozialpolitischen Gründen insbesondere nach den §§ 3, 3b EStG ausdrücklich von der sachlichen Einkommensteuerpflicht befreit. Nachfolgend seien die wichtigsten der steuerfreien Einnahmen aufgezählt:

- Leistungen aus einer Krankenversicherung, Pflegeversicherung oder gesetzlichen Unfallversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchst. a EStG).
- Sachleistungen und Kinderzuschüsse aus den gesetzlichen Rentenversicherungen (§ 3 Nr. 1 Buchst. b EStG).
- Mutterschaftsgeld (§ 3 Nr. 1 Buchst. d EStG) sowie Erziehungs- und Elterngeld (§ 3 Nr. 67 EStG).
- Arbeitslosengeld I und II sowie Kurzarbeitergeld (§ 3 Nr. 2 EStG) und Wohngeld (§ 3 Nr. 58 EStG).
- Erstattungen des Arbeitgebers für Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei beruflich bedingter doppelter Haushaltsführung (§ 3 Nrn. 13, 16 EStG).
- unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers bis zu 360 € im Kalenderjahr (§ 3 Nr. 39 EStG).
- 40% der steuerbaren Dividenden und steuerbaren Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen an (inländischen und ausländischen) Kapitalgesellschaften, soweit diese zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören (§ 3 Nr. 40 EStG). Dies gilt unabhängig von der Höhe der Beteiligung. Hierzu gehören u.a.
  - Einnahmen aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die in einem Betriebsvermögen gehalten werden (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG).
  - Steuerbare Einnahmen aus Veräußerungen von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne von § 17 EStG (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, vgl. Abschnitt B.7.2.5).
  - Dividenden sowie den Dividenden gleichgestellte Einnahmen und Bezüge (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d - h EStG; vgl. Abschnitte B.7.5.1.1, B.7.5.1.7).
- Bestimmte Stipendien (§ 3 Nr. 44 EStG).
- Trinkgelder (§ 3 Nr. 51 EStG).
- Beiträge an eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, soweit sie 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung nicht übersteigen (§ 3 Nr. 63 EStG). Hierfür ist ohne Bedeutung, ob die Beiträge vom Arbeitgeber oder (auf dem Wege der Entgeltumwandlung) vom Arbeitnehmer geleistet werden.
- Zuschläge, die für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit gezahlt werden, soweit sie bei Nachtarbeit 25 % des Grundlohns, bei Sonntagsarbeit 50 % des Grundlohns sowie an gesetzlichen Feiertagen 125 % des Grundlohns (an den Weihnachtsfeiertagen und am 1. Mai 150 %) nicht übersteigen (§ 3b EStG).

- Investitionszulage, die vom Finanzamt zur Förderung bestimmter betrieblicher Investitionen ausgezahlt wird (§ 13 Satz 1 InvZulG 2010).

Zu beachten ist, dass bestimmte steuerfreie Einnahmen (u.a. Arbeitslosengeld I und II, Mutterschaftsgeld, Elterngeld) im Rahmen des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) doch zu einer Erhöhung der festzusetzenden Einkommensteuer führen können (siehe ausführlich Abschnitt B.4.4.3).

## 3.5 Nicht abzugsfähige Ausgaben

Gemäß § 12 EStG können Ausgaben des Steuerpflichtigen für seine private Lebensführung nicht abgezogen werden (vgl. z.B. *Weber*, StuW 2009, S. 184). Die Vorschrift des § 12 EStG grenzt somit die Privatsphäre des Steuerpflichtigen von der Erwerbssphäre ab. Die in § 12 Nrn. 1 – 4 EStG genannten Aufwendungen können weder Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinneinkunftsarten noch Werbungskosten im Rahmen der Überschusseinkunftsarten sein. Allerdings ist zu beachten, dass die §§ 10 – 10c und 33 – 33b EStG als Spezialvorschriften zu § 12 EStG den Abzug bestimmter Kosten der privaten Lebensführung aus wirtschafts- oder sozialpolitischen Gründen als Sonderausgaben (vgl. Abschnitt B.8.3) bzw. außergewöhnliche Belastungen (vgl. Abschnitt B.8.4) zulassen.

- **Lebenshaltungskosten**

  § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG verbietet den Abzug der **Lebenshaltungskosten** im engeren Sinne, nämlich der Ausgaben des Steuerpflichtigen für seinen Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen. Dieses Abzugsverbot erstreckt sich gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch auf Lebensführungskosten, die sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen erklären, und zwar selbst dann, wenn sie auch der Förderung des Berufs des Steuerpflichtigen dienen. Aus dieser Vorschrift wurde bisher ein Abzugsverbot für **gemischt veranlasste Aufwendungen** hergeleitet (BFH-Beschluss vom 19.10.1970, BStBl II 1971, S. 17, z.B. Aufwendungen für Fernsehgeräte, Schreibmaschinen, Reisekosten für eine teils beruflich, teils privat bedingte Reise). Es sollte vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund einer zufälligen oder auch bewusst herbeigeführten Verbindung von beruflichen oder privaten Erwägungen Aufwendungen der privaten Lebensführung in den steuerlich relevanten Bereich verlagern können, während andere Steuerpflichtige diese Aufwendungen nicht abziehen können. Mit Beschluss vom 21.09.2009 ist der BFH nunmehr von dieser Rechtsprechung abgerückt (BFH-Beschluss (GrS), BFH/NV 2010, S. 285; *Pezzer*, DStR 2010, S. 93; *Albert*, FR 2010, S. 220). Weder der Wortlaut der Vorschrift noch die Steuergerechtigkeit oder Gründe der Praktikabilität erlauben es, aus § 12 Nr. 1 EStG ein Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen herzuleiten. Der berufliche Anteil ist im Zweifel nach § 162 Abs. 1 AO zu schätzen. Mit Schreiben vom 06.07.2010 (DStR 2010, S. 1522) hat sich nun auch das BMF der Auffassung des BFH angeschlossen. Gemischte Aufwendungen können in einen beruflichen und einen privaten Teil aufgeteilt werden, wenn die beruflich veranlassten Anteile dargelegt und nachgewiesen werden und nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

- **Freiwillige Zuwendungen**

  Gemäß § 12 Nr. 2 EStG können freiwillige Zuwendungen (einschließlich Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht) sowie Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten unterhaltsberechtigte Person oder deren Ehegatten nicht abgezogen werden. Dies gilt auch für Renten und dauernde

Lasten, die freiwillig oder an unterhaltsberechtigte Personen gezahlt werden. Die Möglichkeit, diese Ausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Sonderausgaben abzuziehen, wird somit durch § 12 Nr. 2 EStG ausgeschlossen. Dies folgt logisch daraus, dass § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG im Einleitungssatz des § 12 EStG nicht genannt wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.07.1993, BStBl II 1994, S. 19). Spiegelbildlich zu dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG beim zahlenden Teil sind Renten und dauernde Lasten gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG beim Empfänger steuerfrei, sofern diese freiwillig oder gegenüber einer unterhaltsberechtigten Person gewährt werden (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.1999, BStBl II 2000, S. 82). Zu Renten und dauernden Lasten sei auf die Ausführungen in Abschnitt B.10.2 verwiesen.

- **Einkommensteuer und sonstige Personensteuern**

  Gemäß § 12 Nr. 3 EStG ist die Einkommensteuer selbst nicht von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage abzugsfähig. Dies gilt auch für die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer als Erhebungsformen der Einkommensteuer. Ebenfalls ausdrücklich nicht abgezogen werden dürfen die übrigen Personensteuern, d.h. der Solidaritätszuschlag sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Aus der Vorschrift des § 12 Nr. 3 EStG wird zudem gefolgert, dass auch die Zinsen auf ein zur Begleichung der Einkommensteuer oder der übrigen Personensteuern aufgenommenes Darlehen nicht abgezogen werden können (FG Nds., Urteil vom 28.02.2007, EFG 2007, S. 1147, rkr). Auch steuerliche Nebenleistungen zu den genannten Steuern, z.B. Nachzahlungszinsen (§ 233a AO), können nicht abgezogen werden (BFH-Urteil vom 02.09.2008, BStBl II 2010, S. 25). Hingegen ist die Kirchensteuer, obwohl als Personensteuer ausgestaltet, gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Sonderausgabe abzugsfähig. Die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG geht § 12 Nr. 3 EStG als Spezialvorschrift vor. Schließlich verbietet § 12 Nr. 3 EStG den Abzug der Umsatzsteuer auf Entnahmen. Der Unternehmer, der Wirtschaftsgüter aus seinem Betrieb entnimmt, soll nicht besser gestellt werden als ein Steuerpflichtiger, der entsprechende Güter am Markt erwerben muss und den Kaufpreis einschließlich Umsatzsteuer auch nicht von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen kann.

- **Geldstrafen**

  § 12 Nr. 4 EStG verbietet den Abzug von Geldstrafen und sonstigen Aufwendungen mit Strafcharakter. Dies gilt auch für solche Aufwendungen mit Strafcharakter, die von einer ausländischen Behörde verhängt wurden, es sei denn, die ausländische Geldstrafe verletzt wesentliche Grundsätze der deutschen Rechtsordnung (BFH-Urteil vom 31.07.1991, BStBl II 1992, S. 85). Die Vorschrift des § 12 Nr. 4 EStG wird ergänzt durch § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG, wonach auch Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder nicht als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten, vgl. § 9 Abs. 5 EStG) abgezogen werden können.

- **Aufwendungen für ein Erststudium**

  § 12 Nr. 5 EStG schließt den Abzug der Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium aus, wenn dieses nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Die Vorschrift verstößt nach allgemeiner Auffassung gegen das Nettoprinzip und ist daher verfassungswidrig (*W. Drenseck* in L. Schmidt (2010), § 12 Tz. 57; *D. Steck*, DStZ 2010, S. 194). Die Vorschrift benachteiligt Steuerpflichtige, die ihr Studium selbst finanzieren müssen, unangemessen gegenüber denjenigen, denen die Berufsausbildung vom Arbeitgeber im Rahmen eines Dienstverhältnisses gestellt wird. Anderer Auffassung ist der BFH in seinem Urteil vom

18.06.2009 (DStR 2009, S. 1952). Nach Auffassung des BFH normiert § 12 Nr. 5 EStG nicht etwa ein Abzugsverbot für Betriebsausgaben / Werbungskosten, sondern bestimmt nur typisierend, dass Aufwendungen für eine erst-malige Berufsausbildung noch nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang stehen sollen. Zumindest für den Fall, dass ein Erststudium **nach** abgeschlossener Berufsausbildung absolviert wird, wird ein Abzug hingegen zugelassen, und zwar nicht nur begrenzt als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG, sondern unbegrenzt als Betriebsausgaben / Werbungskosten.

Weitere Abzugsverbote konstituieren § 4 Abs. 4a - 7 EStG und § 9 Abs. 5 EStG. Ausgeschlossen wird der Abzug von bestimmten Ausgaben, obwohl sich diese als Erwerbsaufwendungen qualifizieren. Die genannten Vorschriften dienen somit nicht der Abgrenzung der Privatsphäre von der Erwerbssphäre und werden daher erst in Abschnitt B.5.5 zu Betriebsausgaben bzw. in Abschnitt B.6.2 zu Werbungskosten behandelt.

Zudem wird durch die Regelung des § 3c Abs. 1 EStG festgelegt, dass Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in **unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang** stehen, weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Ein bloß mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist nicht ausreichend. Entscheidend ist, dass – unabhängig von der Einkunftsart – Einnahmen und Ausgaben durch dasselbe Ereignis veranlasst sind (vgl. BFH-Urteile vom 26.03.2002, BStBl II 2002, S. 823; vom 24.08.1995, BStBl II 1995, S. 895).

**Beispiel B.6:**

Für einen beruflich bedingten Umzug entstehen einem Arbeitnehmer Kosten von 2.000 €. Der Arbeitgeber erstattet einen Teil der Kosten in Höhe von 1.500 €.

Die Erstattung der Umzugskosten ist nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei. Insoweit, d.h. in Höhe von 1.500 €, entfällt der Werbungskostenabzug für die vom Arbeitnehmer entrichteten Umzugskosten. Die vom Arbeitnehmer wirtschaftlich selbst getragenen Umzugskosten (500 €) können als Werbungskosten abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des BFH kann ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben und steuerfreien Einnahmen nur dann bestehen, wenn tatsächlich Einnahmen vorliegen (BFH-Urteile vom 06.07.2005, BStBl II 2006, S. 163; vom 29.05.1996, BStBl II 1997, S. 57). Demnach ist das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG nur insoweit anzuwenden, wie im jeweiligen Veranlagungszeitraum tatsächlich steuerfreie Erträge zufließen.

Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG greift nicht für steuerfreie **Investitionszulagen**. Aufwendungen im Zusammenhang mit Investitionszulagen, z.B. Rechts- und Steuerberatungskosten, können somit abgezogen werden (Vfg. der OFD Frankfurt a.M. vom 03.08.2000, InvZ-1070, A-9-St II 24). § 3c EStG greift nur für steuerfreie Einnahmen, d.h. Einnahmen, die grundsätzlich unter eine der sieben Einkunftsarten fallen würden, aber auf Grund einer speziellen gesetzlichen Vorschrift ausdrücklich steuerfrei gestellt werden. Investitionszulagen gehören aber gemäß § 13 Satz 1 InvZulG 2010 gar nicht erst zu den Einkünften im Sinne des EStG.

Aufwendungen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen mit Einnahmen, die gemäß § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfrei sind, dürfen gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur zu 60 % als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden und zwar unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum diese Einnahmen anfallen (§ 3c Abs. 2