SOMMERHOFF AG

MANAGEMENTINSTITUT

Studienschrift zur Prüfungsvorbereitung

Grundzüge des Steuerrechts

Steuerberater Diplom-Betriebswirt
Michael Sommerhoff

© Alle Rechte vorbehalten, Essen 2023

SOMMERHOFF AG - Managementinstitut
Alfredstraße 57-65 | 45130 Essen | Fon 0201 26 98 555 | Fax 0201 220 98 98

www.sommerhoff-institut.de

Steuerberater Diplom-Betriebswirt
Michael Sommerhoff

© Alle Rechte vorbehalten, Essen 2023

Es ist den Lehrgangsteilnehmern oder Dritten nicht gestattet,
die Schriften oder sonstiges Unterrichtsmaterial zu vervielfältigen,
zu verleihen oder zu veräußern.

Michael Sommerhoff

Diplom-Betriebswirt Michael Sommerhoff ist selbstständiger Steuerberater mit beruflicher Niederlassung in Essen. Neben seiner Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender der bundesweit präsenten "SOMMERHOFF AG - Managementinstitut" engagiert er sich seit mehr als 25 Jahren als Trainer und ehrenamtlicher Prüfer in der praxisorientierten beruflichen Fortbildung. Er ist ferner Mitgründer und Anteilseigner der ebenfalls bundesweit tätigen "SOMMERHOFF gGmbH - Akademie für Steuern, Finanzen & Controlling". Als Autor verfasst er regelmäßig Fachaufsätze und Studienschriften zu verschiedenen Themen des nationalen und internationalen Rechnungswesens sowie Steuerrechts.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis V

I. Grundbegriffe und Grundsätze der Besteuerung 1

II. Einteilung der Steuern 3

III. Ausgewählte Steuerarten in ihrer unternehmensbezogenen Bedeutung 9

A. Einkommensteuer 9

1. Allgemeine Einführung in die Einkommensteuer 9
1.1 Wesen der Einkommensteuer 9
1.1.1 Gemeinschaftsteuer 9
1.1.2 Besitzsteuer 9
1.1.3 Direkte Steuer 9
1.1.4 Personensteuer 9
1.2 Gesetzgebungshoheit und Verwaltung 10
1.3 Erhebungsformen der Einkommensteuer 10
1.3.1 Veranlagte Einkommensteuer 10
1.3.2 Lohnsteuer 11
1.3.3 Kapitalertragsteuer 11
1.3.4 Körperschaftsteuer 11
1.4 Rechtliche Grundlagen der Einkommensbesteuerung 12
1.5 Zuständigkeit 12
2. Steuerpflicht 13
2.1 Abgrenzung der sachlichen von der persönlichen Steuerpflicht 13
2.2 Abgrenzung des Personenkreises 14
2.3 Arten der persönlichen Steuerpflicht 14
2.3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht 14
2.3.2 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht 18
2.3.3 Beschränkte Steuerpflicht 22
3. Grundlagen der Einkommensbesteuerung 23

3.1 Gewinneinkünfte 26
3.2 Überschusseinkünfte 27
3.3 Verlustausgleich 27
3.3.1 Horizontaler Verlustausgleich 27
3.3.2 Vertikaler Verlustausgleich 28
3.4 Verlustabzug (§ 10d EStG) 29
3.4.1 Umfang 29
3.4.2 Durchführung 29
3.4.3 Verlustvortrag [§ 10d (2) EStG] 30
4. Klausurtypische Aufgabe 31

B. Körperschaftsteuer 34

1. Einführung 34
2. Steuerpflicht 35
2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht 35
2.2. Beschränkte Steuerpflicht 40
2.3. Übungen zur Feststellung der Steuerpflicht von Körperschaften 42
3. Einkommensermittlung 43
3.1. Ableitung des Einkommensbegriffs aus dem EStG 43
3.2. Einkunftsarten 43
3.3. Nichtsteuerbare Vermögensmehrungen außerhalb der Einkunftsarten 43
3.4. Keine Einkommensminderung durch Gewinnverwendung 44
3.5. Sonderregelungen des KStG im Vergleich zur Einkommensermittlung nach dem EStG für natürliche Personen 45
3.5.1. Allgemeines 45
3.5.2. Abziehbare Aufwendungen 45
3.5.3. Nichtabziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG) 48
3.6. Übungsfälle: 49

C. Gewerbesteuer 55

1. Einordnung 55
2. Bedeutung der Gewerbesteuer 55
3. Verfahrensablauf bis zur Gewerbesteuerfestsetzung 55
4. Steuerpflicht 56

4.1. Beginn der Steuerpflicht 56
4.2. Erlöschen der Steuerpflicht 57
5. Ermittlung des Steuermessbetrages nach dem Gewerbeertrag 58
5.1. Gewinn aus Gewerbebetrieb 59
5.2. Hinzurechnungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb (Beispiele) 59
5.2.1. Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1a GewStG) 59
5.2.2. Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1b GewStG) 59
5.2.3. Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 1c GewStG) 59
5.2.4. Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG 59
5.2.5. Anteile am Verlust einer Personengesellschaft (§ 8 Nr. 8 GewStG) 61
5.3. Kürzungen vom Gewinn aus Gewerbebetrieb (Beispiele) 61
5.3.1. Kürzung für den Grundbesitz (§ 9 Nr. 1 GewStG) 61
5.3.2. Gewinnanteile an Personengesellschaften (§ 9 Nr. 2 GewStG) 61
5.3.3. Gewinnanteile an nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 2a GewStG) 62
5.4. Steuermesszahl und Steuermessbetrag 62
6. Fall zur Ermittlung der Gewerbesteuer unter Berücksichtigung eines Verlustvortrages 64
7. Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrages (§ 28 GewStG) 65
8. Klausuraufgabe zur Gewerbesteuer 67

D. Umsatzsteuer 69

1. Einführung in das Umsatzsteuerrecht 69
1.1. Allgemeines 69
1.2. Einordnung der Umsatzsteuer in das Steuersystem 70
1.3. Beispiel zur Erläuterung der Funktionsweise des "Mehrwertsteuersystems": 71
2. Mit 5 Fragen zum Ziel - wie prüfe ich, ob ein Umsatz im Inland Steuer auslöst? 72
2.1. Ergänzende Anmerkungen zur Entstehung der Umsatzsteuer 76
3. Die Steuertatbestände – Übersicht über die Umsatzarten des UStG 77
4. Abziehbarkeit normaler Umsatzsteuer als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 80
5. Klausuraufgaben 81

E. Grunderwerbsteuer 84

1. Allgemeines 84

2. Wesen der Grunderwerbsteuer 84
3. Verhältnis zu anderen Steuerarten 84
3.1. Umsatzsteuer 84
3.2. Erbschaft- und Schenkungsteuer 84
4. Steuerbarkeit 85
5. Grunderwerbsteuerbare Vorgänge 85
6. Entstehen und Fälligkeit der Grunderwerbsteuer 85
7. Stundung der Grunderwerbsteuer 86
8. Ausnahmen von der Besteuerung 86
9. Grundstücke 87
10. Bemessungsgrundlage 88
11. Steuerschuldner 88
12. Klausurtypische Aufgabe 89

F. Grundsteuer 90

1. Allgemeines 90
2. Wesen und rechtliche Zuständigkeiten 90
3. Einheitswert 90
4. Grundsteuermesszahl 91
5. Berechnung 92
6. Miete 93
7. Ausblick: Änderungen der Grundbesitzbesteuerung ab 2025 93
8. Klausurtypische Aufgabe 94

G. Erbschaftsteuer 96

1. Miete 96
2. Verhältnis von Erbschaft- und Schenkungsteuer 96
3. Steuergegenstände 96
4. Persönliche Steuerpflicht und Umfang 97
5. Steuerbefreiungen 97
6. Schenkung an Ehegatten oder Lebenspartner 98
7. Vererbung an Ehegatten oder Lebenspartner 98
8. Vererbung an Kinder 98

H. Stichwortverzeichnis 99

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Einteilung der Steuern nach Ertragshoheit 4

Abbildung 2: Das Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland in 2021 5

Abbildung 3: Steuerpflicht 13

I. Grundbegriffe und Grundsätze der Besteuerung

Der Begriff der Steuer ist in **§ 3 Abs. 1 der Abgabenordnung (= AO)** definiert. Aus dieser Bestimmung ergeben sich bestimmte **Merkmale**, die **sämtlich** erfüllt sein müssen:

1. Nur **Geldleistungen** sind Steuern. Naturalleistungen (z. B. Ableistung des Wehrdienstes, Selbstberechnung von Steuern und deren Abführung) scheiden aus. Für die Einordnung einer Geldleistung als Steuer ist es unwesentlich, ob sie einmalig oder fortlaufend zu entrichten ist (z. B. Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer oder Einkommensteuer, Umsatzsteuer).

2. Die Geldleistungen müssen **von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen** auferlegt sein. Öffentlich-rechtliche Gemeinwesen sind insbesondere die Gebietskörperschaften: Bund, Länder, Gemeinden. Die Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts gehören ebenfalls dazu, z. B. die Evangelisch-lutherischen Kirchen, die Römisch-katholische Kirche und die Jüdischen Kultusgemeinden.

3. Die Geldleistung muss **auferlegt** sein, d. h. die Verpflichtung des Betroffenen zur Leistung wird ohne Rücksicht auf seinen Willen durch einen Hoheitsakt der öffentlichen Gewalt festgelegt. Freiwillige Spenden können daher keine Steuern sein.

4. Die Geldleistungen müssen **zur Erzielung von Einnahmen** erhoben werden. Die Erzielung von Einnahmen **braucht nicht** der **Hauptzweck zu sein**. Letzterer kann z. B. in der Realisierung wirtschafts- und gesellschaftspolitischer Zielsetzungen bestehen: Konjunkturlenkung, Förderung des Wohnungsbaus, Lenkung des Alkoholkonsums.

5. Wenn die Erzielung von Einnahmen dagegen völlig zurücktritt und die Geldleistung ausschließlich zu anderen Zwecken auferlegt wird (z. B. als Druckmittel), handelt es sich **nicht** um eine Steuer.

   Beispiel: Zwangsgelder, Säumnis- und Verspätungszuschläge werden als Ungehorsamkeitsfolgen und auch als Druckmittel auferlegt und sind deshalb **keine Steuern**, sondern steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO).

   Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 Abs. 1 AO erfasst nur Steuern und Steuervorteile, nicht dagegen Subventionen, Zulagen oder steuerliche Nebenleistungen.

6. Die Geldleistungen dürfen definitionsgemäß keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen. Dadurch unterscheiden sie sich von Gebühren und Beiträgen. Steuern, Gebühren und Beiträgen ist gemeinsam, dass es sich um öffentlich-rechtliche Abgaben handelt. Bei **Gebühren** handelt es sich jedoch um ein Entgelt für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung.

   Beispiel: Gebühren für die Zulassung von Kfz, Eintritt in das städtische Schwimmbad, Kosten der Zwangsvollstreckung.

   Im Gegensatz zu den Gebühren werden **Beiträge** ohne Rücksicht auf die tatsächliche Inanspruchnahme erhoben.

   Beispiel: Kurtaxe in Kurorten, IHK-Beiträge, Beiträge zu den Berufsgenossenschaften.

7. Die Geldleistungen müssen allen auferlegt sein, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

   Hierdurch kommen **2 tragende Grundsätze für die Besteuerung** zum Ausdruck:
   - ☞ Der **Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit**, der besagt, dass eine Steuer nur erhoben werden darf, wenn der im Grundsatz festgelegte Tatbestand verwirklicht ist;
   - ☞ der **Grundsatz der Gleichmäßigkeit** der Besteuerung, der fordert, dass bei der Auferlegung und Erhebung von Steuern alle gleichmäßig erfasst werden sollen, also keine willkürlichen Unterschiede und Ausnahmen zulässig sind.

Der **Grundsatz der Gleichmäßigkeit** der Besteuerung ist im Zusammenhang mit dem **Gleichheitsgrundsatz** des Artikels 3 Abs. 1 des Grundgesetzes zu sehen: Hieraus ergibt sich die Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebensverhältnisse bei der Besteuerung, so dass sich eine relativ **gleichmäßige Belastung aller Steuerpflichtigen** ergibt.

Zusammenfassend lässt sich zum **Grundsatz der Gleichmäßigkeit** der Besteuerung feststellen, dass niemand Anspruch auf ein rechtswidriges Handeln der Behörden zu seinen Gunsten hat, z. B. kann einem Steuerpflichtigen, der über finanzielle Mittel bzw. über Vermögen verfügt, nicht länger eine Stundung von Steuern gewährt werden.

Die **Steuern sind gleichmäßig allen aufzuerlegen und von der Steuerverwaltung gleichmäßig festzusetzen und zu erheben**. Die Finanzbehörden müssen sicherstellen, dass Steuern nicht zu Unrecht verkürzt oder zu hoch erhoben werden (§ 85 Satz 2 AO).

Es gilt weiterhin der **Grundsatz der Gesetzmäßigkeit**, d. h. dass die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben sind (§ 85 Satz 1 AO).

II. Einteilung der Steuern

Die Vielzahl verschiedener Steuerarten wird in bestimmte Gruppen eingeteilt, um einen Überblick hinsichtlich der **Systematik** und der Zusammenhänge **im Steuerrecht** zu gewinnen.

Bei der Einteilung lassen sich bestimmte Überlagerungen bzw. Überschneidungen nicht vermeiden, dennoch ist die **Kategorisierung sinnvoll**, **weil** u. a. die **Verständigung** aufgrund einheitlicher Verwendung bestimmter Grundbegriffe **erleichtert** und die Möglichkeit geschaffen wird, gleichartige Steuern einheitlich zu regeln und zu behandeln.

Es lassen sich z. B. **folgende Einteilungskriterien** finden:

1) <u>Einteilung der Steuern nach der Ertragshoheit</u>

<u>Frage</u>: **Wer bekommt das Geld bzw. wer ist Steuergläubiger**?

Die Antwort findet sich im **Grundgesetz**, das zwischen Bundessteuern (Artikel 106 Abs. 1 GG), Landessteuern (Artikel 106 Abs. 2 GG) und Gemeinschaftssteuern (Artikel 106 Abs. 3 GG) unterscheidet. Ferner kennt das Grundgesetz Gemeindesteuern (Artikel 106 Abs. 6 GG) und und Kirchensteuern (Artikel 140 GG in Verbindung mit Artikel137 (6) der Weimarer Verfassung vom 11.08.1919).

Nachfolgendes **Schaubild** diene der Verdeutlichung:

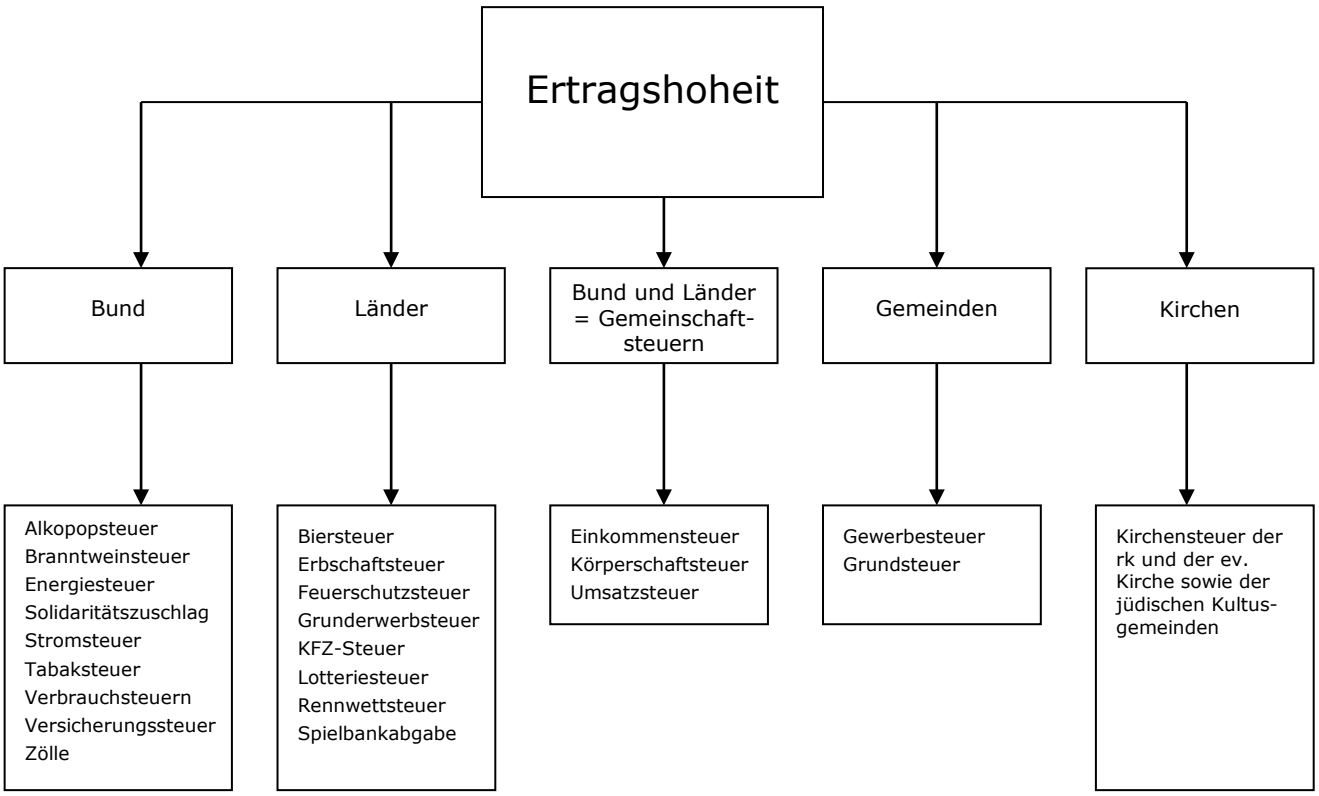


Abbildung 1: Einteilung der Steuern nach Ertragshoheit

<u>Anmerkung</u>: **Das Aufkommen der**

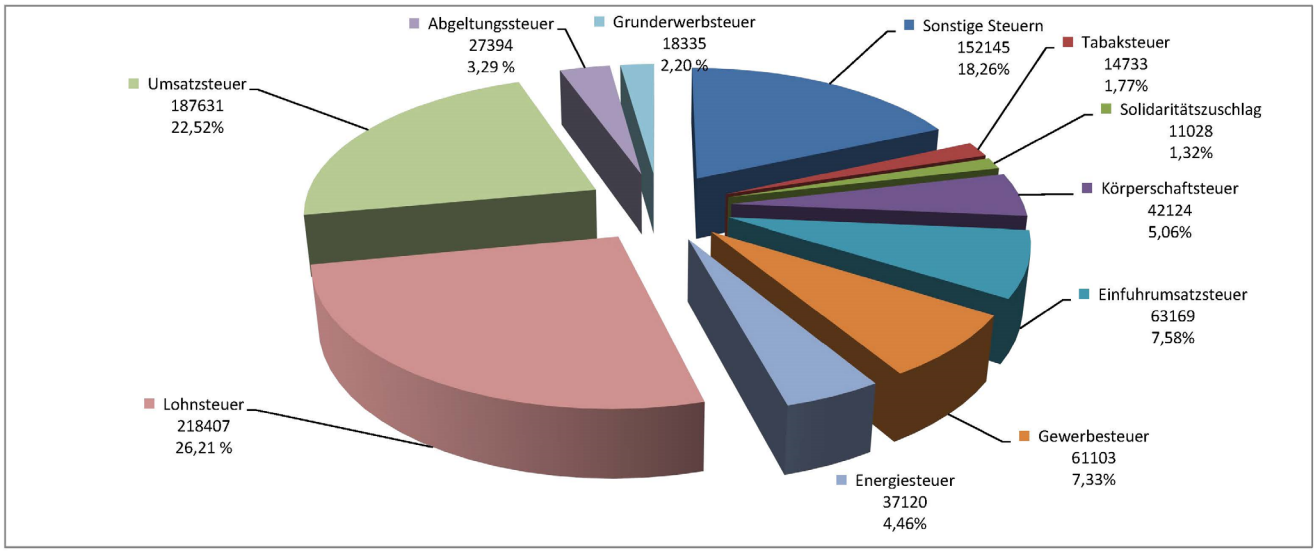
- **Einkommen- und Körperschaftsteuer** betrug **2021 ca. 333 Mrd. €**, diese sind **Gemeinschaftsteuern;** der vorgenannte Betrag entspricht ca. 40 % der gesamten Steuereinnahmen der Gebietskörperschaften;

- **Umsatzsteuer** betrug **2021 ca. 250,8 Mrd. €**; sie steht Bund und Ländern gemeinschaftlich zu, § 1 Abs. 1 des Finanzausgleichsgesetzes schreibt den Verteilungsschlüssel fest: Vom Aufkommen der Umsatzsteuer stehen dem Bund seit **2009 vorab 4,45 %** des Umsatzsteueraufkommens als Ausgleich für die Belastungen aufgrund der Senkung des Beitragssatzes zur Arbeitslosenversicherung zu; vom Aufkommen der Umsatzsteuer stehen dem Bund **ab 2008 vorab 5,05 %** als Ausgleich für die Belastungen aufgrund eines zusätzlichen Bundeszuschusses an die **Rentenversicherung** der Arbeiter und Angestellten zu; vom verbleibenden Aufkommen der Umsatzsteuer stehen den Gemeinden 2,2 % zuzüglich eines Betrages von 500 Millionen Euro zu. Vom danach verbleibenden Aufkommen der Umsatzsteuer erhält der Bund 49,7 % und die Länder 50,3 %;

;

- **Gewerbesteuer** betrug **2021 ca. 61,1 Mrd. €** und ist damit weiterhin die größte Einnahmequelle der Gemeinden. In der Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens zeichnet sich grundsätzlich eine kontinuierliche Aufwärtsentwicklung seit 2002 ab. Damals betrug das Aufkommen "nur" etwa 23 Milliarden Euro.

Steueraufkommen in der BRD 2021 in Mio. €



Nach einem pandemiebedingten Rückgang auf 739,7 Milliarden Euro im Jahre 2020 konnte der Fiskus für das Jahr 2021 ein Rekord-Steueraufkommen von 833,2 Milliarden Euro in der BRD verzeichnen.

Abbildung 2:
Das Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland in 2021

2) Einteilung der Steuern nach der Gesetzgebungshoheit

Frage: **Wer hat das Recht der Gesetzgebung für die einzelne Steuer**?

Das Grundgesetz verteilt dieses Recht gemäß Artikel 105 GG auf Bund und Länder, wobei dem Bund in der Mehrzahl der Fälle die Kompetenz zugestanden wird.

Gemäß Artikel 105 Abs. 1 GG hat der Bund das ausschließliche Gesetzgebungsrecht über die Zölle und Finanzmonopole wie z. B. das Branntweinmonopol.

Laut Artikel 105 Abs. 2 GG hat der **Bund die so genannte "konkurrierende" Gesetzgebungskompetenz** für die übrigen Steuern, **wenn ihm** entweder

- **das Steueraufkommen ganz oder teilweise zusteht** (z. B. bei den Gemeinschaftssteuern Einkommen- und Umsatzsteuer), **oder**

- **eine bundeseinheitliche Regelung zur Wahrung der Rechtseinheit im Bundesgebiet erforderlich ist**; **z. B. bei der Kfz-Steuer**, in diesem Falle wären landesspezifische Individualregelungen wenig sinnvoll, da die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse angestrebt werden soll; ähnliches gilt für die Gewerbesteuer, zwar gibt es unterschiedliche Hebesätze, diese sind aber mit der Vorteilhaftigkeit der Standorte zu begründen.

Konkurrierende Gesetzgebung bedeutet, dass die Länder von der Gesetzgebung ausgeschlossen sind, sofern der Bund von seiner Kompetenz Gebrauch macht. Dies kann er in den o. g. Fällen.

Die **Länder haben** somit die **ausschließliche Gesetzgebungskompetenz** lediglich über die **örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern**, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.

Zu den landesgesetzlich geregelten Steuern gehören z. B. Hunde-, Vergnügungs-, Speiseeis- und Jagdsteuer.

3) Einteilung der Steuern nach dem Gegenstand der Besteuerung

Frage: **Wodurch wird die Steuer ausgelöst**? Welche Tatbestände sind an die Leistungspflicht geknüpft?

Man unterscheidet:

- **Besitzsteuern**:

  Hier wird unterschieden zwischen Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer) und den Steuern vom Vermögen (z. B. Erbschaftsteuer, Grundsteuer). Man rechnet die Besitzsteuern zu den **Personensteuern**, da die persönliche Leistungsfähigkeit bei der Besteuerung berücksichtigt wird.

- **Verkehrsteuern**:

  Sie knüpfen an Rechtsgeschäfte bzw. wirtschaftliche Vorgänge an wie z. B. Grundstückserwerb, Umsätze etc. Demzufolge rechnen die Umsatzsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Versicherungssteuer zu den Verkehrsteuern.

- **Verbrauchsteuern**:

  Hierzu gehören alle Steuern auf die **Einkommensverwendung**, die den Ver- oder Gebrauch von Sachen belasten. Sie entstehen meist schon in dem Moment, da die entsprechenden Verbrauchsgüter den Herstellungsbetrieb verlassen, z.B. Bier-, Schaumwein-, Kaffee-, Tabak-, Tee- und Energiesteuer.

- **Objektsteuern**:

  Diese berücksichtigen nicht die persönliche Leistungsfähigkeit einer zu besteuernden Person, sondern sie bemessen sich nach bestimmten Merkmalen des Steuerobjekts. Man bezeichnet die **Objektsteuern** auch als **Real- bzw. Sachsteuern**:

Realsteuern:
Sie lasten auf einzelnen Gegenständen und werden bei denjenigen erhoben, denen diese Gegenstände zuzurechnen sind. Nach § 3 Abs. 2 AO sind nur die **Grundsteuer** und die **Gewerbesteuer** Realsteuern. Die Gewerbesteuer zählt zu den Realsteuern, da sie nicht das individuelle Einkommen der Gewerbetreibenden, sondern die reale (= objektive) Steuerkraft des Gewerbes als Ertragsquelle belasten.

Das kommt z. B. bei der **Besteuerung des Gewerbeertrages** zum Ausdruck; dort geht man vom einkommensteuerpflichtigen Gewinn aus; der **Realsteuercharakter** zeigt sich darin, dass dem Gewinn gemäß § 8 GewStG bestimmte Ausgaben hinzugerechnet werden, die sich bei der Einkommensteuer gewinnmindernd auswirken. Hinzugerechnet werden z. B. Teile der Zinsen für Schulden, Leasingraten, Mieten und Pachten, welche die Gewerbetreibenden für die Benutzung fremder Grundstücke, Räume und beweglicher Wirtschaftsgüter aufwenden, denn **der objektive Gewerbeertrag soll ohne Rücksicht darauf besteuert werden, ob er mit Eigen- oder Fremdkapital erwirtschaftet** wurde. Aus dem gleichen Grunde sieht das Gewerbesteuergesetz auch Kürzungen bei dem Gewerbeertrag vor (vergleiche § 9 GewStG).

Sachsteuern:
Sie knüpfen an Gegenstände (z. B. Grundstück) oder Vorgänge an (z. B. Umsatz). Zu den Sachsteuern gehören die Verkehrsteuern (z. B. die Umsatzsteuer).

4) Einteilung der Steuern in direkte und indirekte Steuern

Direkte Steuern werden von dem erhoben, der sie nach dem Willen des Gesetzgebers wirtschaftlich tragen soll. Hierbei sind Steuerschuldner und wirtschaftlich belasteter Steuerträger identische Personen. Zu den direkten Steuern rechnen u. a. die Einkommen- und die Erbschaftsteuer.

Indirekte Steuern werden nicht von dem erhoben, den sie nach dem Willen des Gesetzgebers wirtschaftlich treffen sollen, sondern von einem anderen. Dieser überwälzt die Steuer auf den, der belastet werden soll. Zu den indirekten Steuern gehört z. B. die Umsatzsteuer. Belastet wird der Konsument, der den Kaufpreis eines Wirtschaftsgutes inklusive Umsatzsteuer an den Unternehmer zahlt. Der Unternehmer seinerseits ist verpflichtet, die von ihm an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuerschuld selbst auf eigene Rechnung zu ermitteln und anzumelden.

III. Ausgewählte Steuerarten in ihrer unternehmensbezogenen Bedeutung

A. Einkommensteuer

1. Allgemeine Einführung in die Einkommensteuer

1.1 Wesen der Einkommensteuer

1.1.1 Gemeinschaftsteuer

Bei der Einteilung der Steuern nach der Ertragshoheit gehört die Einkommensteuer zu den Gemeinschaftsteuern gemäß Artikel 106 Abs. 3 GG, da an ihrem Aufkommen der Bund, die Länder und gemäß Artikel 106 Abs. 5 GG auch die Gemeinden beteiligt sind.

1.1.2 Besitzsteuer

Die Einkommensteuer zählt zu den Besitzsteuern, da sie an Einkommen und Ertrag, also an die Mehrung des Besitzes anknüpft. Diese Einteilung nach dem Steuergegenstand ist maßgebend für die Verwaltungshoheit.

1.1.3 Direkte Steuer

Schuldner der Einkommensteuer ist der **Steuerpflichtige**, der sie gleichzeitig auch **wirtschaftlich** zu tragen hat. Man bezeichnet die Einkommensteuer aus diesem Grunde auch als **direkte** Steuer. Zur Abgrenzung sei auf die Umsatzsteuer verwiesen; Steuerschuldner ist dort der Unternehmer, der die Umsatzsteuer jedoch auf den Abnehmer offen abwälzt. Steuerschuldner und wirtschaftlicher Träger sind also **2 verschiedene Personen**; die Umsatzsteuer ist somit eine indirekte Steuer.

1.1.4 Personensteuer

Zu den Besteuerungsgrundlagen gehören bei der Einkommensteuer auch die **persönlichen Verhältnisse** des Steuerpflichtigen wie Alter, Familienstand, Zahl der Kinder, außergwöhnliche Belastungen etc. Die Einkommensteuer berücksichtigt also die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen und wird daher als **Personensteuer** bezeichnet.

1.2 Gesetzgebungshoheit und Verwaltung

Nach Artikel 105 GG steht dem Bund die Gesetzgebungshoheit für die Einkommensteuer zu. Im Rahmen seiner konkurrierenden Gesetzgebungshoheit erlässt der Bund das Einkommensteuergesetz (EStG) und die notwendigen Durchführungsverordnungen (EStDV, LStDV). Die Länder wirken über den Bundesrat an der Einkommensteuergesetzgebung wesentlich mit, da ihre Zustimmung Voraussetzung für das Wirksamwerden dieser Steuergesetze ist. Die Durchführung der Besteuerung einschließlich der Einziehung dieser Steuer wird umschrieben mit dem Begriff: **Verwaltung einer Steuer**. Die Verwaltung der Einkommensteuer liegt nach Artikel 108 GG bei den Ländern, da die Einkommensteuer eine Besitzsteuer ist.

Die Hauptlast der Verwaltung der Einkommensteuer tragen die Finanzämter. Sie werden unterstützt vom Bundesfinanzministerium und von den jeweiligen Landesfinanzministerien oder -senatoren sowie den für sie jeweils zuständigen Oberfinanzdirektionen (OFD). Die Verlagerung des Schwergewichts bei der Verwaltung der Einkommensteuer auf die Länder entspricht dem föderalistischen Aufbau der Bundesrepublik Deutschland.

1.3 Erhebungsformen der Einkommensteuer

1.3.1 Veranlagte Einkommensteuer

Wenn die Einkommensteuer nicht durch den Lohn- oder Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist, wird der Steuerpflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres mit dem von ihm im Veranlagungszeitraum erzielten Einkommen zur Einkommensteuer veranlagt.

Wird ein Steuerpflichtiger mit lohn- oder kapitalertragsteuerpflichtigen Einnahmen zur Einkommensteuer veranlagt, so werden die enstprechenden Einkünfte bei der Ermittlung des **zu versteuernden Einkommens** einbezogen. Auf die veranlagte Einkommensteuer werden dann gegebenenfalls die einbehaltene Lohnsteuer, die einbehaltene Kapitalertragsteuer und die geleisteten Einkommensteuervorauszahlungen angerechnet (§ 36 Abs. 2 EStG). Übersteigen die anzurechnenden Beträge die veranlagte Einkommensteuer, wird der Überschuss dem Steuerpflichtigen ausgezahlt (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG).

1.3.2 Lohnsteuer

Gemäß § 38 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt wird. Lohnsteuer ist also im **Abzugsverfahren** erhobene Einkommensteuer.

Schuldner der Lohnsteuer ist der **Arbeitnehmer**. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei der Lohnzahlung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Wird der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt, so wird die einbehaltene Lohnsteuer auf die veranlagte Einkommensteuer angerechnet.

1.3.3 Kapitalertragsteuer

Auch die Kapitalertragsteuer ist im Abzugsverfahren erhobene Einkommensteuer (vergleiche § 43 EStG). Wie die Lohnsteuer vom Arbeitslohn, so wird die Kapitalertragsteuer von bestimmten inländischen Kapitalerträgen durch den Schuldner der Kapitalerträge für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Wenn der Aktionär einer Aktiengesellschaft beispielsweise eine Gewinnausschüttung (= Dividende) erhält, so hat die Aktiengesellschaft von der Dividende für Rechnung des Aktionärs 25 % Kapitalertragsteuer (zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag von der Kapitalertragsteuer) einzubehalten. Anders als bei der Lohnbesteuerung hat der Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von derzeit 25 % jedoch grundsätzlich eine abgeltende Wirkung, was bedeutet, dass **keine Anrechnung** der Kapitalertragsteuer auf die veranlagte Einkommensteuer erfolgt und der Steuerpflichtige die zu versteuernden Kapitaleinkünfte nicht in seiner Einkommensteuererklärung angeben muss. Allerdings kann der Steuerpflichtige die Besteuerung mit seinem **individuellen Steuersatz** beantragen, sofern dies für ihn günstiger ist. In diesem Falle stellt der Kapitalertragsteuerabzug nur eine vorläufige Besteuerung dar, und die Einkünfte müssen in der Steuererklärung deklariert werden.

1.3.4 Körperschaftsteuer

Auch bei der Körperschaftsteuer wird das Einkommen besteuert. Der Körperschaftsteuer unterliegen jedoch juristische Personen im Gegensatz zu natürlichen Personen bei der Einkommensteuer. Zu den juristischen Personen gehören u. a. Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften. Einzelheiten ergeben sich aus dem § 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG).

Im Gegensatz zu Lohn- und Kapitalertragsteuer ist die Körperschaftsteuer also keine Erhebungsform der Einkommensteuer, sondern eine selbstständige Steuerart, die auch in einem eigenständigen Gesetz (Körperschaftsteuergesetz) geregelt ist.

1.4 Rechtliche Grundlagen der Einkommensbesteuerung

Jede staatliche Maßnahme, insbesondere der Eingriff in die finanziellen Verhältnisse des Bürgers, bedarf in einem Rechtsstaat einer **rechtlichen Grundlage**. Alle Handlungen der Verwaltung im Besteuerungsverfahren müssen somit auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen.

Rechtliche Grundlagen für die Festsetzung und Erhebung der Einkommensteuer sind das **Einkommensteuergesetz**, die hierzu ergangenen **Durchführungsverordnungen** (EStDV, LStDV) sowie die Abgabenordnung.

Darüber hinaus erlässt die Bundesregierung gemäß Artikel 108 Abs. 7 GG entsprechend den Vorstellungen des Bundesfinanzministeriums mit Zustimmung des Bundesrates, d. h. unter Abstimmung mit den Länderfinanzbehörden, allgemeine **Verwaltungsvorschriften** (Einkommensteuer- und Lohnsteuerrichtlinien).

Erlasse der Ministerien und Verfügungen der Oberfinanzdirektionen ergänzen die Anweisungen an die Finanzämter. Die Verwaltungsvorschriften in Form von Richtlinien, Erlassen und Verfügungen bleiben immer Anweisungen an die Finanzbehörden und sind **keine Rechtsnormen**. Sie binden nur die Finanzverwaltung; Steuerpflichtige und Finanzgerichte sind an solche Verwaltungsvorschriften nicht gebunden.

1.5 Zuständigkeit

Für die Besteuerung natürlicher Personen nach dem Einkommen ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat (Wohnsitzfinanzamt). Zu den Besonderheiten bei mehrfachem Wohnsitz im Inland, mehreren Finanzämtern im Bereich der Wohnsitzgemeinde etc. vergleiche § 19 AO.

2. Steuerpflicht

2.1 Abgrenzung der sachlichen von der persönlichen Steuerpflicht

Der Begriff "Steuerpflicht" hat im EStG eine doppelte Bedeutung. Es ist zu unterscheiden zwischen **persönlicher** und **sachlicher Steuerpflicht**.

Die **persönliche Steuerpflicht** klärt die Frage, **welcher Personenkreis** unter das EStG fällt.

Die **sachliche Steuerpflicht** setzt das Vorhandensein einer **Bemessungsgrundlage** (= positives zu versteuerndes Einkommen) und damit eine **Steuerentrichtungspflicht** voraus.

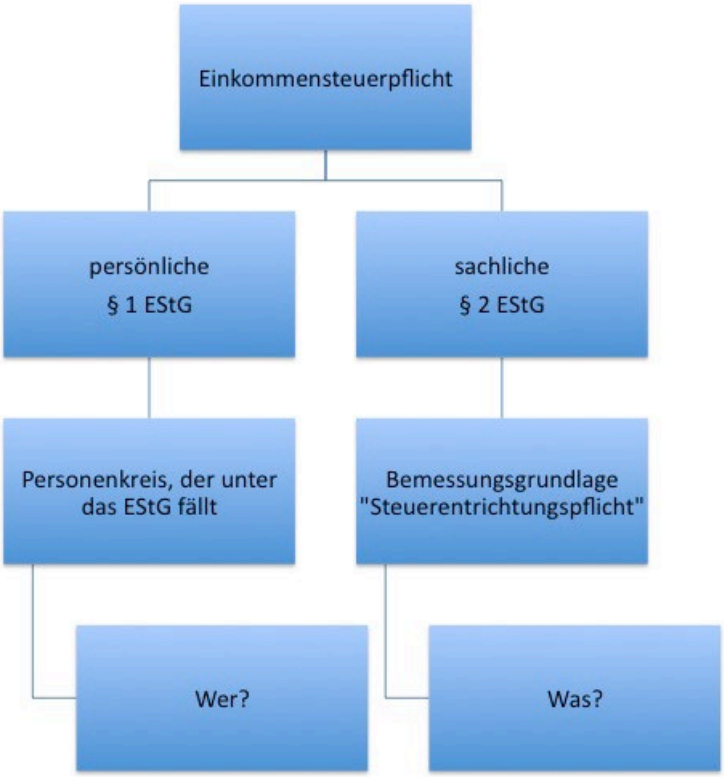


Abbildung 3: Steuerpflicht

2.2 Abgrenzung des Personenkreises

Nur **natürliche Personen** können einkommensteuerpflichtig sein. Natürliche Person ist der (lebende) Mensch ab Vollendung der Geburt bis zum Tod (§ 1 BGB).

Juristische Personen [§ 1 (1) Nr. 1 - 4 KStG] und unter § 1 (1) Nr. 5 KStG fallende nicht rechtsfähige Personenvereinigungen unterliegen daher selbständig mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer.

Die übrigen nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengesellschaften des Handelsrechts und Gemeinschaften) sind selbst weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig. Vielmehr werden die Einkünfte anteilig den Gesellschaftern zugeordnet und unmittelbar bei diesen z. B. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterworfen. Verfahrensmäßige Besonderheit ist hierbei eine **gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte** gemäß §§ 179 ff. AO.

2.3 Arten der persönlichen Steuerpflicht

2.3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Die Steuerpflicht im Sinne des § 1 EStG knüpft bei unbeschränkter Steuerpflicht an den **Wohnsitz** bzw. den **gewöhnlichen Aufenthaltsort** und bei beschränkter Steuerpflicht an Einkunftsquellen im Inland an.

Wer seinen **Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland** hat, ist **unbeschränkt steuerpflichtig** [§ 1 (1) Satz 1 EStG]. Das bedeutet, dass derjenige, der seinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, grundsätzlich mit seinem gesamten "**Welteinkommen**" steuerpflichtig ist, unabhängig davon, wo die Einkunftsquellen belegen sind (H 1 EStH, Stichwort "Allgemeines"). Auf die Staatsangehörigkeit kommt es nicht an.

Die §§ 8 und 9 der Abgabenordnung (= AO) konkretisieren die Begriffe "**Wohnsitz**" und "**gewöhnlicher Aufenthalt**". Danach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Es ist unbeachtlich, ob es sich um einen Haupt- oder Zweitwohnsitz handelt Für die Wohnsitzbegründung ist es nicht erforderlich, dass der Ort auch den Lebensmittelpunkt bildet.

Wer sich, wenn auch in regelmäßigen Abständen, in der Wohnung eines Angehörigen oder Bekannten aufhält, begründet dort keinen Wohnsitz, sofern es sich nicht wie im Falle einer Familienwohnung oder der Wohnung einer Wohngemeinschaft gleichzeitig um eine eigene Wohnung handelt.

Beispiel: Waltraud Feinbein studiert in Paris; ihre Eltern leben in einem Einfamilienhaus in München. Dort hat Waltraud weiterhin ein Zimmer; sie ist auch dort gemeldet.

Lösung: W. F. ist weiterhin unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie einen Wohnsitz im Inland hat.

Beispiel: Kurt Klabuster ist von seinem Arbeitgeber für 2 Jahre nach Nordamerika versetzt worden. Ihm gehört eine Eigentumswohnung in Düsseldorf.

1. Variante: Seine Familie wohnt weiter in der Düsseldorfer Eigentumswohnung.

Lösung: Die Wohnung steht K. jederzeit zur Verfügung, er übt die tatsächliche Herrschaft über diese aus. Es ist nicht notwendig, dass er die Wohnung selbst nutzt. K. hat einen Wohnsitz im Inland.

2. Variante: Seine Familie geht mit nach Amerika; seine Raumpflegerin kümmert sich weiter um die Wohnung.

Lösung: Wie in erster Variante.

3. Variante: Die Wohnung wird während der Abwesenheit vermietet.

Lösung: Somit hat K. die Wohnung aufgegeben, da die Mieter eine eigene Sachherrschaft über die Wohnung begründet haben.

Für die **Frage der unbeschränkten Steuerpflicht** ist es unerheblich, ob ein **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) den Wohnsitz dem anderen Staat zuweist. Der Wohnsitzbegriff eines DBA ist nur maßgebend für die Zuweisung der Einkünfte zu dem jeweiligen Vertragsstaat, nicht jedoch für die persönliche Steuerpflicht. Somit kann **in mehreren Staaten nebeneinander unbeschränkte Steuerpflicht** vorliegen. Sofern jedoch ein DBA vorliegt, geht dieses den inländischen Steuergesetzen vor; vergleiche § 2 AO.

Hat eine **natürliche Person weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt** im Inland, kommt es darauf an, ob diese Person **Einkünfte im Inland** hat. In diesem Falle unterliegen nur bestimmte (in **§ 49 EStG** genannte) Quellen im Inland der deutschen Einkommensteuer (**Quellenprinzip**). Hier liegt **beschränkte Steuerpflicht** vor [§ 1 (4) EStG].

Seinen "**gewöhnlichen Aufenthalt**" hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort **nicht nur vorübergehend** verweilt (§ 9 AO).

Als gewöhnlicher Aufenthalt ist stets ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt (**zu Erwerbs-, nicht zu privaten Zwecken)** von **mehr als 6 Monaten** Dauer anzusehen, wobei kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben.

Als **kurzfristige Unterbrechungen** kommen in Betracht Familienheimfahrten, Jahresurlaub, längerer Heimaturlaub, Kur, aber auch geschäftliche Reisen (AEAO zu § 9 AO Nr. 1 Sätze 2 - 7).

Der Aufenthalt in der BRD muss mehr als 6 Monate betragen, daher **mindestens 183 Tage**. Der **Tag des Beginns des Aufenthalts wird nicht mitgezählt** [§ 187 (1) BGB]. Gibt der Steuerpflichtige seinen inländischen Wohnsitz auf und behält er den Aufenthalt bei, so **beginnt die Frist** von 6 Monaten nicht mit der Aufgabe des Wohnsitzes, sondern in dem Zeitpunkt, in dem der Aufenthalt schon neben dem Wohnsitz bestanden hat, also in der Regel schon **mit der Begründung des Wohnsitzes**. Die Frist endet im Falle eines ununterbrochenen Aufenthaltes mit dem Ablauf des Tages des 6. Monats, der nach seinem Monatsdatum dem Tag der Aufenthaltsbegründung entspricht [§ 188 (2) BGB], also hier **Berechnung nach Monaten**.

Beispiel: Der amerikanische Schauspieler Richard Gier befindet sich zu Filmaufnahmen vom 01.10.x1 bis 15.04.x2 in der BRD und hält sich während dieser Zeit ununterbrochen in verschiedenen Hotels auf.

Lösung: Gier hat keinen Wohnsitz begründet. Trotzdem ist er durch Aufenthalt von mehr als 6 Monaten **unbeschränkt steuerpflichtig** geworden, und zwar **ab 02.10.x1** bis 15.04.x2. Die **Sechsmonatsfrist endet mit Ablauf des 01.04.x2**.

Für den Fall eines **Übergangs** von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht bzw. umgekehrt bei einem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht bestimmt **§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG,** dass die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte den während der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten Einkünften hinzuzurechnen sind.

Es wird mithin **nur eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht** durchgeführt und zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige zunächst unbeschränkt oder zu Beginn des Jahres beschränkt steuerpflichtig war.

Diese **Regelungen gelten auch**, wenn (wie im obigen Fall) der Steuerpflichtige **vor dem Zuzug** ins Inland bzw. nach dem Wegzug ins Ausland **keine inländischen Einkünfte** bezogen hat, **er also nicht beschränkt steuerpflichtig war**.

Der gewöhnliche Aufenthalt im Inland ist zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige unter Benutzung einer im **Ausland** belegenen Wohnung **lediglich seine Tätigkeit im Inland ausübt**. Daher haben **Grenzgänger ihren gewöhnlichen Aufenthalt grundsätzlich im Wohnsitzstaat (AEAO zu § 9 AO Nr. 2 Satz 2)**.

Wer allerdings regelmäßig an Arbeitstagen am Arbeits- bzw. Geschäftsort im Inland übernachtet und sich **nur am Wochenende** bzw. an Feiertagen und im Urlaub **zu seiner Wohnung im Ausland begibt**, hat an dem inländischen Arbeits- bzw. Geschäftsort seinen gewöhnlichen Aufenthalt und **ist daher im Inland unbeschränkt steuerpflichtig (AEAO zu § 9 AO Nr. 2 Satz 4)**.

Beispiel: Ein belgischer Grenzgänger arbeitet in der BRD und kehrt jeden Abend zur Familie nach Belgien zurück.

Lösung: Der Belgier unterliegt in der BRD der beschränkten Steuerpflicht und hat seine im Inland erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG in der BRD zu versteuern. Sein gewöhnlicher Aufenthalt bzw. sein Wohnsitz ist in Belgien, da er täglich dorthin zurückkehrt.

2.3.2 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht

a) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG erstreckt sich die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auch auf deutsche Staatsangehörige, die

- im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben **und**
- zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen **und**
- in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden.

Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen hierbei grundsätzlich auch die zum Haushalt gehörenden **Angehörigen**, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen **oder** keine Einkünfte **oder** nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland steuerpflichtig sind.

Zur **Personengruppe des § 1 Abs. 2 EStG** zählt - wegen der nur beschränkten Steuerpflicht im jeweiligen Wohnsitzstaat - insbesondere der **deutsche diplomatische und konsularische Dienst**.

b) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 3 EStG

§ 1 (3) EStG ermöglicht Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland **auf Antrag** die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht, wenn **mindestens 90%** ihrer Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen **oder** die übrigen Einkünfte den **Grundfreibetrag** im Sinne des § 32a (1) Satz 2 Nr. 1 EStG) nicht übersteigen. Für 2022 betrug dieses "steuerfreie Existenzminimum" für jeden Steuerpflichtigen 10.347 €; ab dem Veranlagungszeitraum **2023** beträgt der Grundfreibetrag für jeden Steuerpflichtigen **10.908 €** (ab 01.01.2024: 11.604 €).

Zielsetzung ist die Gleichbehandlung ausländischer und inländischer Personen, wenn erstere ausschließlich oder fast ausschließlich **inländische** Einkünfte im Sinne des **§ 49 EStG** haben.

Hintergrund ist die folgende Problematik:
Die persönliche Welteinkommensbesteuerung der Inländer nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ("unbeschränkte Steuerpflicht") schließt ein, dass die inländischen Einkünfte zu dem durchschnittlichen Steuersatz für das gesamte Einkommen belastet werden, andererseits aber die **persönliche Lage** des Steuerpflichtigen durch **Minderungen der Bemessungsgrundlage**, wie den Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie durch Freibeträge, berücksichtigt wird.

Bei **Ausländern** hingegen knüpft die beschränkte Steuerpflicht **nicht** an ein persönliches Element im Inland an, sondern an die Verwirklichung der objektiven Tatbestände, insbesondere die Herkunft der Einkünfte aus inländischen Quellen.

Einerseits bleiben für die Besteuerung eventuelle weitere Einkünfte außer Betracht, andererseits werden die Minderungen der Bemessungsgrundlage versagt. Die Berücksichtigung der **persönlichen Lebensverhältnisse** wird der - auch die weiteren Einkünfte erfassenden - Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im **Heimatstaat** überlassen, womit die **doppelte Berücksichtigung** der persönlichen Umstände **vermieden** wird.

Daraus folgt aber: Je geringer die weiteren (**nicht inländischen**) Einkünfte sind, um so **weniger** können sie sich tariflich auf die Besteuerung der inländischen Einkünfte auswirken. Und um so **stärker** wirkt sich bei dem Belastungsvergleich auf Seiten des Ausländers die **Verweigerung der persönlichen Minderungen** der Bemessungsgrundlage aus.

Haben Ausländer überhaupt **keine weiteren Einkünfte** mehr, so ist die steuerliche **Ausgangslage gleich**, und als Unterschied bleibt nur noch die Versagung der Minderungen zu Lasten des Ausländers, wobei auch im Heimatstaat die persönlichen Umstände sich mangels "Einkommensmasse" nicht steuerlich auswirken können (vorausgesetzt, dass dort die Doppelbesteuerung durch **Freistellung** - **Grundfall** der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung - und **nicht durch Anrechnung** vermieden wird).

Stellen die **inländischen Einkünfte des Ausländers** seine **ausschließlichen** oder - aus praktischen Erwägungen - quasi ausschließlichen **Einkünfte** dar, so darf deshalb nach dem Urteil die **Berücksichtigung der persönlichen Lage** bei der deutschen Besteuerung **nicht verweigert** werden, wobei der **Europäische Gerichtshof** ausdrücklich auch den **Splitting-Tarif** für Ehegatten einbezieht.

§ 1 Abs. 3 EStG schafft eine Kategorie von **nicht ansässigen unbeschränkt Steuerpflichtigen ohne Begrenzung auf Staatsangehörige von EU-Mitgliedstaaten**, die im Wesentlichen die gleichen Minderungen der Bemessungsgrundlage wie Inländer erhalten, insbesondere die folgenden Vergünstigungen:

⇒ Gewährung personenbezogener Steuerermäßigungen [§§ 33a und b, § 24b EStG]; die Möglichkeit der Ehegattenveranlagung besteht allerdings nicht, d. h. der Splitting-Tarif kann *nicht* in Anspruch genommen werden, sofern es sich bei den Steuerpflichtigen um Angehörige eines "Nicht-EU/EWR-Staates" handelt [vergleiche § 1a (1) EStG];

⇒ Gewährung von Kinderfreibeträgen (§ 32 EStG); bei beschränkt Steuerpflichtigen ist die Vorschrift des § 32 EStG nicht anzuwenden (§ 50 Abs. 1 Satz 4 EStG), zur Gewährung von Kindergeld siehe § 63 Abs. 1 Satz 6 EStG: sofern Kinder keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem EU- oder EWR-Staat haben, werden diese nicht berücksichtigt.

c) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1a EStG

Durch § 1a werden nach § 1 (3) EStG unbeschränkt steuerpflichtigen EU- bzw. EWR-Staatsangehörigen **weitergehende Vergünstigungen** eingeräumt; **EWR-Staaten sind Island, Norwegen und Liechtenstein**, die Schweiz hat den EWR-Vertrag noch nicht ratifiziert; unter § 1 (3) EStG fallen somit Schweizer Staatsangehörige, die ihre Einkünfte weit überwiegend im Inland erzielen.

⇒ Abzug von Unterhaltsleistungen an den Ehegatten [§ 10 (1a) Nr. 1 EStG; so genanntes **Realsplitting**), auch wenn dieser nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist;

⇒ **Zusammenveranlagung von Ehegatten** ["Gewährung des "Ehegattensplittings", siehe § 1a (1) EStG in Verbindung mit § 26 (1) Satz 1 EStG; dies ist der eigentlich gravierende Unterschied zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 (3) EStG, die nur die Besteuerung nach dem Grundtarif einräumt, wonach lediglich eine Einzelveranlagung zur Einkommensteuer möglich ist].

Die Beschränkung der Vergünstigungen auf EU/EWR-Staatsangehörige wurde aus budgetären Gründen vorgenommen.

Die **unbeschränkte Steuerpflicht beschränkt sich auf die inländischen Einkünfte im Sinne des § 49 EStG**. Das bedeutet, dass ein Ausländer, der neben seinen inländischen Tätigkeitseinkünften noch in dem sich aus der 90% Grenze ergebenden zulässigen Umfang Zinsen aus inländischen fest verzinslichen Wertpapieren erzielt, diese Zinsen nicht etwa aufgrund der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht mit zu versteuern hat. Denn diese **Zinsen** unterliegen bei Ausländern nicht dem Zinsabschlag und fallen auch dem Grunde nach **nicht in die beschränkte Steuerpflicht** des § 49 EStG.

Beispiel: Rechtsanwalt Dr. Schurkemeyer (S) wohnt in Belgien, betreibt seine Praxis jedoch in der BRD. Die Einkünfte des S. belaufen sich in der BRD auf insgesamt 150.000 €. Daneben erzielt S. in Belgien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 12.500 €.

Lösung: S. kann somit den Antrag auf unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in der BRD stellen, da mehr als 90% seiner Einkünfte dort erzielt werden.

Variante: Dr. Schurkemeyer erzielt aus seiner Praxis in der BRD Einkünfte in Höhe von 40.000 €. In Belgien erwirtschaftet er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 5.500 €.

Lösung: In diesem Falle ist zwar die 90%-Grenze nicht erreicht; gleichwohl kann S. die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht beantragen, da die nicht der deutschen Einkommensteuerpflicht unterliegenden Einkünfte den ab **2023** geltenden Grundfreibetrag von **10.908 €** [2022: 10.347 €] nicht übersteigen.

2.3.3 Beschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind nur steuerpflichtig, wenn sie **inländische Einkünfte** im Sinne des § 49 EStG haben [§ 1 (4) EStG]. Sie sind dann mit diesen Einkünften beschränkt steuerpflichtig, d.h., die Einkommensteuerpflicht beschränkt sich nur auf diese im Inland bezogenen Einkünfte.

Für diesen **Personenkreis** gibt es erhebliche Einschränkungen bei den **personen- und familienbezogenen Entlastungen** (siehe § 50 EStG): Beispielsweise wird im Wesentlichen kein **Sonderausgabenabzug gewährt; Entlastungsbeträge für Alleinerziehende und außergewöhnliche Belastungen** können nicht geltend gemacht werden.

3. Grundlagen der Einkommensbesteuerung

Die der Einkommensbesteuerung unterliegenden Einkünfte zählt § 2 (1) EStG abschließend auf. Danach unterliegen der Einkommensteuer

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 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 im Sinne des § 22 EStG

Das "zu versteuernde Einkommen", die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, ist wie folgt zu ermitteln [vergleiche auch **R 2 (1) EStR**]:

Summe der Einkünfte aus den vorstehend aufgeführten 7 Einkunftsarten

./. Altersentlastungsbetrag [§ 24a EStG]

./. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende [§ 24b EStG]

./. Abzugsbetrag für Land- und Forstwirte [§ 13 (3) EStG]

= **Gesamtbetrag der Einkünfte**

./. Verlustabzug (§ 10d EStG)

./. Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG)

./. außergewöhnliche Belastungen (§§ 33, 33a, 33b EStG)

= **Einkommen**

./. Kinderfreibetrag [§ 32 (6) EStG]

= **zu versteuerndes Einkommen**

Wegen der unterschiedlichen Behandlung der einzelnen Einkünfte im Rahmen des Einkommensteuerrechts, aber auch im Rahmen anderer Steuergesetze (z. B. Gewerbesteuergesetz), muss in jedem **Einzelfall** festgestellt werden, zu welcher der **7 Einkunftsarten** die Einkünfte gehören. Z. B. ist es bedeutsam, ob Einkünfte eines Steuerpflichtigen als freiberufliche oder gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind, da **freiberufliche Einkünfte** im Gegensatz zu den gewerblichen **nicht der Gewerbesteuer** unterliegen.

Häufig lässt sich die Einkunftsart unschwer aus der Art der "Einkunftsquelle" oder Tätigkeit ableiten; z. B. ist die Zuordnung eindeutig bei

- Landwirten — Einkünfte aus § 13 EStG
- Lebensmittelhändler — Einkünfte aus § 15 EStG
- Arbeiter, Angestellte, Beamte — Einkünfte aus § 19 EStG

Beispiele für Abgrenzungsfälle sind die folgenden:

a) **Bezüge eines Versicherungsvertreters** können aus gewerblicher Tätigkeit (§ 15 EStG) oder nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) herrühren. Im ersten Fall ist der Versicherungsvertreter gewerbesteuerpflichtiger Gewerbetreibender, im zweiten Fall ist von den Bezügen Lohnsteuer einzubehalten.

b) Ein **Grundstück eines Gewerbetreibenden** kann zu seinem Betriebsvermögen oder zu seinem Privatvermögen gehören. Im ersten Fall gehören die Einkünfte - insbesondere die Veräußerungsgewinne - zu den gewerblichen Einkünften, im anderen Fall wären laufende Pachteinnahmen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; ein bei der Veräußerung eines Grundstücks entstehender Veräußerungsgewinn wäre - außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren - steuerfrei, da es sich um einen Vorgang auf der privaten Vermögensebene handelt.

Zu beachten ist, dass **nicht** alle Vermögensmehrungen, die sich **nicht** unter die ersten 6 Einkunftsarten einordnen lassen, zu den Einkünften aus § 22 EStG gehören, da in **§ 22** eine **abschließende Aufzählung** enthalten ist, nämlich

- **wiederkehrende Bezüge (§ 22 Nr. 1 EStG);**
- **Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2 EStG);**
- **Leistungen** (z. B. gelegentliche Tätigkeiten, **§ 22 Nr. 3 EStG**; H 22.8 EStH);
- **Versorgungsbezüge** auf Grund des Abgeordnetengesetzes **(§ 22 Nr. 4 EStG).**

Nur Vermögensmehrungen, die sich einer der aufgezählten Einkunftsarten zuordnen lassen, unterliegen der Einkommensteuer. Alle anderen Vermögensmehrungen fallen als nicht "einkommensteuerbare Zuflüsse" nicht unter die Einkommensteuer, wie z. B. Schenkungen und Erbschaften. Letztere fallen allerdings unter das Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuergesetz.

Beispiel: Martin Müßig erbt von seiner Tante Frau Erna Blasser ein Barvermögen in Höhe von 10 Millionen €.

Lösung: Das Erbe unterliegt nicht der Einkommen-, aber der Erbschaftsteuer. Lediglich die Zinsen aus dem angelegten Guthaben stellen Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar.

Einkünfte sind das **Nettoergebnis** einer Einkunftsart. Der Begriff ist also nicht identisch mit "Einnahmen", d. h. von den Bruttobeträgen sind die damit zusammenhängenden Ausgaben abzuziehen.

Nach § 2 (2) EStG werden die 7 Einkunftsarten in 2 Kategorien eingeteilt:

Einkünfte sind bei

- ☑ **Land- und Forstwirtschaft,**
- ☑ **Gewerbebetrieb,**
- ☑ **selbständiger Arbeit**

der **Gewinn** (= Gewinneinkunftsarten), und bei

- ☑ **nichtselbständiger Arbeit,**
- ☑ **Kapitalvermögen,**
- ☑ **Vermietung und Verpachtung,**
- ☑ **sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG**

der **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** (= Überschusseinkunftsarten).

Ergibt sich ein negativer Betrag, spricht man von Verlust oder negativen Einkünften.

Bei den ersten 3 Einkunftsarten ist die **Gewinnquelle** der **Betrieb**; bei den Einkunftsarten 4 - 7 ist die **Überschussquelle** der Ertrag im **privaten Bereich**.

3.1 Gewinneinkünfte

Bei den Gewinneinkünften gibt es grundsätzlich **2 Arten der Gewinnermittlung**:

a) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
(§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG)
Die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (also durch Bilanzierung) ist bei zur Buchführung verpflichteten Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden sowie bei allen Beziehern von Gewinneinkünften, die freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, vorzunehmen.

Als Gewinn ist hierbei die im Wirtschaftsjahr eingetretene Betriebsvermögensmehrung (d. h. der Zuwachs an Eigenkapital) **anzusetzen**. Dabei sind Veränderungen des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres infolge privater Einflüsse (Privatentnahmen und -einlagen) zu neutralisieren.

Gemäß **§ 4 (1) Satz 1 EStG** ist der **Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich** nach folgender **"Formel"** zu ermitteln:

	Betriebsvermögen am Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres
./.	Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
=	Betriebsvermögensänderung
+	Privatentnahmen [§ 4 (1) Satz 2 EStG]
./.	Privateinlagen [§ 4 (1) Satz 8 EStG]
=	**Gewinn/Verlust**

b) Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung
[§ 4 (3) EStG]

Hierbei handelt es sich um eine vereinfachte Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung der **zugeflossenen** Betriebseinnahmen und **abgeflossenen** Betriebsausgaben.

Diese ist zulässig bei nicht zur Bilanzierung verpflichteten Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten, die auch freiwillig keine Bücher führen, sowie bei Freiberuflern, die niemals zur Bilanzierung verpflichtet sein können (vergleiche §§ 140, 141 AO).

Charakteristisch für die Einnahme-Überschuss-Rechnung ist, dass sie auf den Zeitpunkt des Zu-und Abflusses abstellt, sie kennt demnach keine Forderungen, Verbindlichkeiten oder Rechnungsabgrenzungsposten.

Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip bestehen bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben** (§ 11 EStG in Verbindung mit H 11 EStH).

Die Bedeutung der einzelnen bei der Einkunftsermittlung verwendeten Begriffe ist genau festgelegt. Der Landwirt, der Gewerbetreibende und der selbständig Berufstätige können nur "**Betriebseinnahmen**" und "**Betriebsausgaben**" haben, nicht aber "**Einnahmen**" und **Werbungskosten**". Letztere liegen bei den **Überschusseinkünften** vor.

3.2 Überschusseinkünfte

Bei den **Überschusseinkünften,** die man auch als **"private Einkünfte"** bezeichnet**,** ist der **Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG**) anzusetzen. Es gilt das Zuflussprinzip des § 11 (1) EStG.

Entscheidender Unterschied zu den "betrieblichen" bzw. Gewinn - Einkunftsarten ist der, dass Veräußerungen von Gegenständen aus dem **Privatvermögen** bzw. von Wirtschaftsgütern, die zur Erzielung von Überschusseinkunftsarten eingesetzt wurden, grundsätzlich nicht einkommensteuerbar sind; eine **Ausnahme** besteht für **private Veräußerungsgeschäfte** im Sinne des § 22 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 23 EStG.

3.3 Verlustausgleich

3.3.1 Horizontaler Verlustausgleich

Hat ein Steuerpflichtiger **mehrere Einkunftsquellen derselben Einkunftsart**, so sind die Ergebnisse zunächst getrennt durch Gegenüberstellung aller Einnahmen und Werbungskosten der einzelnen Einkunftsquellen zu ermitteln.

Sodann ist eine **Saldierung der Ergebnisse** der einzelnen Einkunftsquellen derselben Einkunftsart vorzunehmen.

<u>Beispiel</u>:

	Haus 1	**Haus 2**
Einnahmen	100.000 €	90.000 €
Werbungskosten	./. 85.000 €	./. 100.000 €
Überschuss	= 15.000 €	
Verlust		= ./. 10.000 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	+ 5.000 €	

Positive und negative Ergebnisse der einzelnen Einkunftsquellen innerhalb derselben Einkunftsart sind also miteinander zu verrechnen.

3.3.2 Vertikaler Verlustausgleich

Hierunter versteht man die Verrechnung von negativen mit positiven Einkünften aus **anderen** Einkunftsarten im Entstehungsjahr des Verlustes.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger erzielte aus der Vermietung eines Hauses im Veranlagungszeitraum 20x1 Einnahmen von 9.000 €; die damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten betrugen 15.000 €. Davon hat der Steuerpflichtige in 20x1 aber erst 14.000 € verausgabt. Den Rest von 1.000 € bezahlte der Steuerpflichtige erst im Veranlagungszeitraum 20x2.

Außerdem erzielte der Steuerpflichtige aus einer Imbissstube Betriebseinnahmen von 25.000 €, die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben, die in 20x1 abflossen, betrugen 10.000 €.

Einkünfte aus § 15 EStG:

Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG;

	Betriebseinnahmen	25.000 €
./.	Betriebsausgaben	10.000 €
=	Gewinn	15.000 €

Einkünfte aus § 21 EStG:

Überschussermittlung [§ 2 (2) Nr. 2 EStG]

	Einnahmen (§ 21, § 8 EStG)		9.000 €
./.	abgeflossene Werbungskosten (§ 9 EStG)		14.000 €
=	Verlust	./.	5.000 €

Summe der Einkünfte Veranlagungszeitraum 20x1	=	**10.000 €**

3.4 Verlustabzug (§ 10d EStG)

3.4.1 Umfang

Verluste, die im jeweiligen Veranlagungszeitraum nicht mit positiven Einkünften verrechnet werden können, sind bis zu einem Betrag von **10.000.000 €** bei Ledigen und **20.000.000 €** bei zusammen veranlagten Ehegatten vom **Gesamtbetrag der Einkünfte** des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraumes vorrangig **vor** den Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen zu berücksichtigen [Verlustrücktrag, § 10d (1) Satz 1 EStG].

Soweit ein Ausgleich der negativen Einkünfte nach **Satz 1** nicht möglich ist, sind diese vom Gesamtbetrag der Einkünfte des *zweiten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraums* vorrangig **vor** Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen.

Die Möglichkeit eines Verlustrücktrages auf den zweiten Veranlagungszeitraum, der dem Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung vorangegangen ist, wurde dauerhaft mit dem "4. Corona-Steuerhilfe-Gesetz" vom 19.06.2022 eingeführt. Diese Fassung des § 10d (1) EStG gilt ab dem **Veranlagungszeitraum 2022** [§ 52 (18b) Satz 2 EStG].

Die **Höchstbeträge** von 10 bzw. 20 Mio. € gelten für in den **Veranlagungszeiträumen 2022 und 2023** nicht ausgeglichene negative Einkünfte. Ab Veranlagungszeitraum 2024 werden die Höchstbeträge wieder auf das "präpandemische Niveau" von 1.000.000 € für Ledige bzw. 2.000.000 € bei Ehegattenveranlagung zurückgeführt.

Steuerpflichtige können beantragen, dass im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung von der Vornahme eines Verlustrücktrags abgesehen wird, sollte dieser aufgrund der individuellen wirtschaftlichen Situation keine positive steuerliche Auswirkung zeitigen [z. B., wenn auch in den dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen beiden Veranlagungszeiträumen negative Einkünfte erzielt wurden]. Vergleiche § 10d (1) Satz 6 EStG.

Gleichzeitig gibt es mit Beginn des Veranlagungszeitraumes 2022 nicht länger die Möglichkeit, den Verlustrücktrag per Antrag beim Finanzamt auf den steuerwirksamen Anteil zu beschränken. Das entsprechende Wahlrecht des § 10d (1) Satz 5 EStG (in der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2021 geltenden Fassung) ist ab Veranlagungszeitraum 2022 entfallen. Die aktuell gültige Regelung sieht vor, dass Steuerpflichtige **nur noch vollständig auf den Verlustrücktrag verzichten können**.

3.4.2 Durchführung

Zur Durchführung des **Verlustabzuges** bedarf es **keines Antrages** des Steuerpflichtigen. Er ist vom Finanzamt **von Amts wegen** durchzuführen [§ 10d (1) Satz 1 EStG].

3.4.3 Verlustvortrag [§ 10d (2) EStG]

Negative Einkünfte, die bei der laufenden Veranlagung durch Verrechnung mit positiven Einkünften nicht ausgeglichen und auch nicht im Rahmen des Verlustrücktrags abgezogen wurden, sind im Rahmen des **Verlustvortrages** ohne Einschränkungen bis zu einem **Höchstbetrag** von **1.000.000 €** mit dem **Gesamtbetrag der Einkünfte** vorrangig **vor** Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen zu verrechnen [§ 10d (2) EStG]. Bei zusammen veranlagten Ehegatten verdoppelt sich der Höchstbetrag auf **2.000.000 €**. Gehen vortragsfähige Verluste über diesen Höchstbetrag hinaus, können sie **bis zu 60 %** des nach Abzug des Höchstbetrags verbliebenen Gesamtbetrags der Einkünfte verrechnet werden.

Die Regelung gilt über § 8 (1) KStG und R 8.1 (1) Nr. 1 KStR auch für Kapitalgesellschaften, die nach § 8 (2) KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen. Auch hier ist § 10d EStG im Rahmen des Verlustvortrags bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens anzuwenden.

Beispiel: Der ledige Einzelunternehmer Rudolf Raffke verfügt in 20x2 über einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte von 2.000.000 €. Ausweislich des Feststellungsbescheides über den zum 31.12.20x1 verbliebenen Verlustvortrag (§ 10d Abs. 4 EStG) wurden bislang negative Einkünfte in Höhe von 3.000.000 € nicht ausgeglichen.

In welcher Höhe kann der vortragsfähige Verlust von dem in 20x2 erzielten Gesamtbetrag der Einkünfte in Abzug gebracht werden?

Lösung: Die am 31.12.20x1 noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte in Höhe von 3.000.000 € können in 20x2 wie folgt berücksichtigt werden:

Gesamtbetrag der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 20x2:		2.000.000 €
1. Stufe des Verlustabzuges ("Sockelbetrag"):	./.	1.000.000 €
verbleibender Gesamtbetrag der Einkünfte:	=	1.000.000 €
2. Stufe des Verlustabzuges (60 % des verbliebenen Gesamtbetrags der Einkünfte sind verrechenbar (60 % x 1 Mio. €):	./.	600.000 €
nach Verlustabzug in 20x2 verbleibendes Einkommen vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen	=	400.000 €
Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.20x2 (3 Mio. € ./. 1 Mio. € ./. 0,6 Mio. € =)	=	**1.400.000 €**

4. Klausurtypische Aufgabe

Diplom-Ingenieur Dieter Druck hat seinen Erstwohnsitz in Dortmund. In seinem Einzelunternehmen stellt er Druckluftanlagen und pneumatisches Zubehör für Industriekunden her. Im Veranlagungszeitraum 20x1 hat er aus dieser Tätigkeit Einkünfte in Höhe von 200.000 € erzielt.

Ferner unterhält Druck eine Zweigniederlassung seines Unternehmens in den Niederlanden, aus der er ebenfalls Einkünfte bezieht.

Aus Kapitalanlagen flossen ihm Zinsen und Dividenden zu, die sich nach Abzug von Sparerfreibetrag und Werbungskosten zu Einkünften in Höhe von 5.000 € summierten.

Einen Teil seines Vermögens hat Dieter Druck in Immobilien investiert, die er an fremde Dritte zu Wohnzwecken vermietet. Hieraus sind ihm im Veranlagungszeitraum 20x1 Einkünfte in Höhe von 50.000 € zugeflossen.

D. ist Autor mehrerer Fachbücher und hat in 20x1 aus der Übertragung der Urheberrechte an den "Pneumo Publix" – Verlag weitere Einkünfte in Höhe von 10.000 € bezogen.

Bitte beantworten Sie im Zusammenhang mit den vorstehend dargestellten Sachverhalten folgende Fragen:

a) Was versteht man unter persönlicher und sachlicher Steuerpflicht? (**2 Punkte**)

b) Nennen Sie die Einkunftsarten, die das EStG unterscheidet, und ordnen Sie die Einkünfte des D. diesen zu. (**4 Punkte**)

c) Muss D. die aus der niederländischen Zweigniederlassung bezogenen Einkünfte ebenfalls in Deutschland und damit doppelt versteuern? (**2 Punkte**)

d) Zum Vertrieb von zugekauften Druckluftanlagen gründet Dieter Druck mit dem Unternehmer Peter Pneumo eine offene Handelsgesellschaft. Ist die oHG ebenfalls steuerpflichtig? (**4 Punkte**)

<u>Hinweis</u>: Die Angabe von steuer- oder handelsrechtlichen Vorschriften ist nicht erforderlich.

Lösungsempfehlungen zur klausurtypischen Aufgabe:

a) Die **persönliche Steuerpflicht** klärt die Frage, **welcher Personenkreis** unter das EStG fällt. Bei diesem Kreis kann es sich nur um natürliche Personen handeln, die bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllen.

Die persönliche Steuerpflicht kann unbeschränkt oder beschränkt sein. Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, sind **unbeschränkt steuerpflichtig**, d. h. sie unterliegen mit ihrem "Welteinkommen" der deutschen Einkommensbesteuerung.

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind nur steuerpflichtig, wenn sie **inländische Einkünfte** im Sinne des § 49 EStG haben (§ 1 Abs. 4 EStG). Sie sind dann mit diesen Einkünften **beschränkt steuerpflichtig**, d. h., die Einkommensteuerpflicht beschränkt sich nur auf diese im Inland bezogenen Einkünfte.

Für diesen **Personenkreis** gibt es grundsätzlich **keine personen- und familienbezogenen Entlastungen** (siehe § 50 EStG): **Kein Abzug von Sonderausgaben, kein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, keine außergewöhnlichen Belastungen** usw.

Die **sachliche Steuerpflicht** setzt das Vorhandensein einer **Bemessungsgrundlage** (= positives zu versteuerndes Einkommen) und damit eine **Steuerentrichtungspflicht** voraus.

b)
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG);
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG);
   - ☞ Einkünfte aus der Tätigkeit als Diplom-Ingenieur (Herstellung und Vertrieb von Druckluftanlagen);
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG);
   - ☞ Einkünfte aus der Tätigkeit als Autor von Fachbüchern;
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG);
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG);
   - ☞ Zinsen und Dividenden;
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG);
   - ☞ Vermietung von Immobilien zu Wohnzwecken an fremde Dritte;
7. Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG).

c) Grundsätzlich muss D. die ihm aus der niederländischen Betriebsstätte zufließenden Einkünfte auf Grund der in Deutschland bestehenden **unbeschränkten Steuerpflicht** auch in der BRD erklären und versteuern. Da die Einkünfte aber regelmäßig bereits im Quellenstaat (hier in den Niederlanden) der Einkommensteuer unterliegen, käme es zu einer **Doppelbesteuerung**.

   Um dies zu vermeiden, hat die Bundesrepublik Deutschland mit zahlreichen Staaten bilaterale Abkommen, sogenannte "Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung", geschlossen, in denen das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte geregelt wird.

   Die "DBA" (= Doppelbesteuerungsabkommen) sehen entweder die **Freistellung** der im Ausland erzielten Einkünfte oder die **Anrechnung** der im Ausland gezahlten Steuern auf die deutsche Einkommensteuer vor.

d) Die offene Handelsgesellschaft unterliegt als Personengesellschaft **weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer**. Die erzielten Einkünfte werden direkt den beteiligten Mitunternehmern (hier Druck und Pneumo) zugerechnet und von diesen im Rahmen ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer versteuert. Die Ermittlung und anteilige Zurechnung der erzielten Einkünfte erfolgt in einem besonderen Verfahren, der sogenannten "**einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte**".

   Der Gewerbebetrieb der offenen Handelsgesellschaft ist aber **Steuergegenstand der Gewerbesteuer**. Der Gewerbeertrag von Personengesellschaften ist jedoch nur mit Gewerbesteuer zu belasten, soweit er den **Freibetrag** in Höhe 24.500 € überschreitet.

H. Stichwortverzeichnis

A

Abziehbare Aufwendungen
bei Körperschaften ... 45
Allphasen-Bruttoumsatzsteuer ... 69
Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug ... 69
Aufsichtsratsvergütungen ... 48

B

Beiträge ... 2
Betriebe gewerblicher Art ... 39

E

Einfuhr aus Drittländern ... *Siehe* Umsatzsteuer
Einkommen ... *Siehe* Einkommensermittlung
Einkommensermittlung
bei Körperschaften ... 43
Einkommen ... 23
Gesamtbetrag der Einkünfte ... 23
zu versteuerndes Einkommen ... 23
Einkommensteuer
Erhebungsformen ... 10
Grundfreibetrag ... 19
Kapitalertragsteuer ... 11
Lohnsteuer ... 11
Einkunftsarten ... 23
bei Körperschaften ... 43
Erbschaftsteuer ... 96
Schenkung an Ehegatten oder Lebenspartner ... 98
Steuerbefreiungen ... 97
Steuergegenstände ... 96

G

Gebietskörperschaften ... 39
Gebühren ... 2
Geldstrafen
nichtabziehbare Aufwendungen ... 48
Gesamtbetrag der Einkünfte ... *Siehe* Einkommensermittlung
Gewerbebetrieb
Definitionskriterien ... 56
Gewerbeertrag ... 58, *Siehe* Gewerbesteuer
Gewerbesteuer ... 55
Beginn der Steuerpflicht ... 56
Erlöschen der Steuerpflicht ... 57
Ermittlungsschema ... 59
Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG ... 59
Gewerbeertrag ... 8
Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag ... 59
Kürzungen des Gewerbeertrages ... 61
Steuergegenstand ... 56
Steuermessbetrag ... 63
Steuermesszahl ... 62
Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrages ... 65
Gewerbesteuerfestsetzung ... 55
Gewinneinkunftsarten ... 25
Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ... *Siehe* Gewinnermittlungsmethoden
Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung *Siehe* Gewinnermittlungsmethoden
Gewinnermittlungsmethoden ... 26
Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ... 26
Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung 26
Grunderwerbsteuer ... 84
Bemessungsgrundlage ... 88
Definition Grundstücke ... 87
direkte Steuer ... 84
Entstehung und Fälligkeit ... 85
Steuerbarkeit ... 85
Steuerbefreiungen ... 86
Steuerschuldner ... 88
Stundung ... 86
Verkehrsteuer ... 84
Grundfreibetrag ... *Siehe* Einkommensteuer
Grundsteuer ... 90
A und B - Unterschied ... 90
Berechnung ... 92
Einheitswert ... 91
Grundsteuermesszahl ... 91
Realsteuer ... 90

H

Horizontaler Verlustausgleich ... *Siehe* Verlustausgleich

I

Innergemeinschaftliche Lieferung ... *Siehe* Umsatzsteuer
Innergemeinschaftlicher Erwerb ... *Siehe* Umsatzsteuer
Istversteuerung ... *Siehe* Umsatzsteuer

K

Kapitalertragsteuer ... *Siehe* Einkommensteuer
Kapitalgesellschaften ... 36
Konkurrierende Gesetzgebung ... 6
Körperschaftsteuer ... 11, 34
Körperschaftsteuerpflicht
beschränkt ... 40
unbeschränkt ... 35

L

Lieferungen und sonstige Leistungen ..... *Siehe* Umsatzsteuer
Lohnsteuer ..... *Siehe* Einkommensteuer

N

nichtabziehbare Aufwendungen
  bei Körperschaften 48

R

Realsteuer 55

S

Sollversteuerung ..... *Siehe* Umsatzsteuer
Spendenabzug
  bei Körperschaften 45
Steuerabzug
  auf Kapitalerträge 41
Steueraufkommen
  Höhe 4
steuerbegünstigte Zwecke 45
Steuereinnahmen 69
Steuerhinterziehung 1
steuerliche Nebenleistungen 1
Steuermesszahl 58
Steuern
  Begriff 1
  Besitzsteuern 7
  direkte 8
  Einteilungskriterien 3
  indirekte 8
  Objektsteuern 7
  Realsteuern 8
  Sachsteuern 8
  Verbrauchsteuern 7
  Verkehrsteuern 7
Steuerpflicht
  beschränkt 22
  erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht 18, 19
  persönliche 13
  sachliche 13
  unbeschränkt 14

U

Überschusseinkunftsarten 25
Umsatzarten ..... *Siehe* Umsatzsteuer
Umsatzsteuer
  Aufkommen 69
  Belastungswirkung 70
  Einfuhr aus Drittländern 77
  Entstehungszeitpunkt 76
  Innergemeinschaftliche Lieferung 79
  Innergemeinschaftlicher Erwerb 78
  Istversteuerung 76
  Lieferungen und sonstige Leistungen 77
  Sollversteuerung 76
  Umsatzarten 77
  unentgeltliche Wertabgaben 77
  Verkehrsteuer 70
  Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug 80
  Wirkungsweise 70
unentgeltliche Wertabgaben ..... *Siehe* Umsatzsteuer

V

verdeckte Gewinnausschüttung 44
Verlustabzug
  Verlustvortrag 30
Verlustabzug 29
Verlustausgleich 27
  Horizontaler Verlustausgleich 27
  Vertikaler Verlustausgleich 28
Verlustvortrag ..... *Siehe* Verlustabzug
Vermögensmassen 39
Vertikaler Verlustausgleich ..... *Siehe* Verlustausgleich
Vorsteuerabzug ..... *Siehe* Umsatzsteuer

W

Welteinkommen 14

Z

zu versteuerndes Einkommen ..... *Siehe* Einkommensermittlung