

**Themenbereich 1: Nationale Besteuerung (Blockveranstaltung am 08.04.2024 u.a.)**

**Themenbereich 2: Internationale Besteuerung (tbd)**

## **1. Die Einkommensteuer**

### **1.1. Überblick über die Steuerart und das System der Unternehmenssteuern**

Zwei Steuerarten, die in der Praxis besondere Bedeutung haben, sind die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Es handelt sich um Steuerarten, die bestimmte Einkunftsquellen und konkret deren Erträge besteuern. Daher handelt es sich bei den beiden Steuerarten um **Ertragssteuern**.

Die steuerpflichtigen Einkunftsquellen sind explizit und abschließend im Einkommensteuergesetz benannt. Es sind folgende **sieben Einkunftsarten**:

- ✓ Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 13 EStG
- ✓ Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 EStG
- ✓ Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 EStG
- ✓ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG
- ✓ Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG
- ✓ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- ✓ Sonstige Einkünfte, §§ 22, 23 EStG (Private Veräußerungsgeschäfte)

Die Tatsache, dass sich die Ertragsbesteuerung nach zwei Steuergesetzen richtet, hat besondere Bedeutung für den Bereich der **Unternehmensbesteuerung**.

Körperschaften (insbesondere also GmbH, AG, Verein) werden ausschließlich nach dem **Körperschaftsteuergesetz** besteuert.

Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften wie oHG, GbR, KG, GmbH & Co. KG) werden ausschließlich nach dem **Einkommensteuergesetz** besteuert.

Es ist eines der größten Probleme des deutschen Steuerrechts, dass es also keine einheitliche Unternehmensbesteuerung gibt. Wobei das Problem hieran nicht in den Gesetzen begründet liegt, sondern in einem Postulat des deutschen Steuerrechts: der **Rechtsformneutralität**.

Dieses Postulat besagt, dass es - grundsätzlich - keine unterschiedliche Steuerbelastung geben soll, gleich welche rechtliche Organisationsform eine Firma gewählt hat, ob also z.B. eine GmbH oder eine KG am Markt agiert. Dass dieses Postulat immer ein Wunsch bleiben wird, ist angesichts der strukturellen Unterschiede des EStG und des KStG offensichtlich.

Gleichwohl sind in den letzten Jahren immer wieder große Anstrengungen unternommen worden, die Rechtsformneutralität zu erreichen. Dabei können im Rahmen dieser Einleitung nur die offensichtlichsten Probleme, die sich aus dieser zweigleisigen Besteuerung der Unternehmen nach KStG bzw. EStG ergeben, aufgezeigt werden. So kennt die Körperschaftsteuer nur einen einheitlichen Steuersatz von 15 Prozent. Demgegenüber wird im Einkommensteuergesetz ein ansteigender Steuersatz angewendet, der sich auf bis zu 42 Prozent (zuzüglich weiterer 3 Prozent „Millionärs- oder Reichensteuer“) erhöht. Sofern eine Körperschaft einen Gewinn in Höhe von 1 Million Euro thesauriert, also nicht ausschüttet, ist sie somit lediglich mit 150.000 Euro belastet. Bei den nach dem Einkommensteuergesetz besteuerten Personengesellschaften fielen bis vor kurzem hingegen unvermeidliche 450.000 Euro an.

Das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 hat eine Möglichkeit geschaffen, nach der auch Personengesellschaften eine Thesaurierung „fingieren“ können, indem sie einen bestimmten, dem Finanzamt genau zu benennenden, Teil ihrer Gewinne ebenfalls nicht sofort mit dem regulären Steuersatz der Einkommensteuer versteuern müssen, sondern zunächst ebenfalls einen einheitlichen Steuersatz in Höhe von 28,25 Prozent in Anspruch nehmen können, vgl. § 34a Abs. 1 EStG.

Damit sind die Belastungen der Personengesellschaft und der Körperschaft im Thesaurierungsfall – jedenfalls auf dem Papier – nahezu identisch, denn die Gesamtbelastung der Körperschaften liegt bei 29,83 Prozent bei einem Gewerbesteuerhebesatz von idealen 400 Prozent.

Letztlich verbleibt es aber bei den systembedingten Unterschieden der beiden Besteuerungsarten, die niemals ganz überwunden werden können. **So ist die Besteuerung der Körperschaften geprägt vom Trennungsprinzip, d.h. die Körperschaften als eigenständige juristische Personen werden komplett losgelöst von den hinter ihnen stehenden Anteilseignern betrachtet.** In diesem System stellt sich permanent die Frage der

**Doppelbelastung.** Denn während die nicht ausgeschütteten Gewinne der GmbH's und AG's zunächst sehr niedrig besteuert zu sein scheinen, kommt es im Ausschüttungsfall immer noch einmal zu einer Besteuerung, nämlich als Kapitaleinkünfte beim Anteilseigner. Und hier wurde aus Gründen der oben bereits angesprochenen Rechtsformneutralität und Belastungsgleichheit immer darauf geachtet, dass die Gesamtbelastung beider Ebenen zusammen für die Körperschaften in etwa vergleichbar war mit der Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim Personengesellschafter. Es wird auf § 1a KStG hingewiesen.

**Demgegenüber wird die Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für Personengesellschaften vom Einheitsprinzip beherrscht.** Das bedeutet, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG mit anderen Einkünften verrechnet werden können. So können Verluste aus Gewerbebetrieb mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit verrechnet werden oder Gewinne aus Gewerbebetrieb können mit Verlusten aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden, d.h. die Einkommensteuer besteuert immer das zu versteuernde Einkommen, das das Ergebnis aller Einkommensarten des EStG darstellt. Währenddessen werden Gewinne bzw. Verluste einer Körperschaft nicht mit anderen Einkunftsquellen verrechnet. Eine seit dem Veranlagungszeitraum 2009 bestehende Ausnahme betrifft die Kapitaleinkünfte, dazu Näheres weiter unten.

## 1.2. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Der Einkommensteuer unterliegen die vorstehend schon benannten sieben Einkommensarten.

Es zeichnet das deutsche Einkommensteuersystem aus, dass zunächst **für jede (vorhandene) Einkommensart separat** das Jahresergebnis ermittelt wird (Einkünfteermittlung). Der exakte Ablauf der Ermittlung der Einkommensteuer ergibt sich dabei aus § 2 EStG.

Zurzeit ist es so, dass am Ende dieser Ermittlung alle Einkünfte, die entweder positive oder negative Ergebnisse vorweisen, miteinander saldiert werden und sich so die Summe der Einkünfte des Veranlagungszeitraums ergibt. **Problematisch ist es unter Umständen, wenn diese Summe der Einkünfte über alle sieben Einkunftsarten negativ ist. Der Ausgleich von Verlusten ist nämlich auch mit vorangegangenen Zeiträumen möglich oder kann mit**

nachfolgenden Zeiträumen noch geschehen. Dieser Verlustvortrag bzw. -rücktrag unterliegt jedoch bestimmten Einschränkungen, die sich im Detail aus § 10d EStG ergeben.

Von dieser Summe der Einkünfte sind im nächsten Schritt weitere Aufwendungen abzuziehen. Die wichtigsten sind der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) und der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG). Nach Abzug dieser Beträge spricht man vom sogenannten **Gesamtbetrag der Einkünfte**, § 2 Abs. 3 EStG. Hiervon wiederum sind weitere Abzüge möglich, insbesondere **Verlustabzüge** aus anderen Zeiträumen, **Sonderausgabenabzüge** und **außergewöhnliche Belastungen**. Nach Abzug dieser Komponenten erhält man das **Einkommen**. In einem letzten Schritt können vom Einkommen noch bestimmte Größen abgezogen werden - am wichtigsten ist sicherlich der Kinderfreibetrag - und erhält dann das **zu versteuernde Einkommen**. Erst auf dieses zu versteuernde Einkommen ist dann der Steuertarif anzuwenden, wobei es wichtig ist, dass es zwei verschiedene Tarife gibt, nämlich den sogenannten **Grundtarif** und den sogenannten **Splittingtarif**.

#### Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Summe der Einkünfte (nach Verlustausgleich)

- Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)
- Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
- = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
- Verlustabzug (§ 10d EStG)
- Sonderausgaben (§§ 10 - 10c EStG)
- Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 - 33b EStG)
- Sonstige Abzugsbeträge (§§ 10f, g EStG)
- = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
- Kinderfreibeträge (§§ 31, 32 EStG)
- Härteausgleich (§ 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV)
- = Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)

Für die Frage **steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten** und damit auch der Frage nach der Betrugsanfälligkeit ist es von erheblicher Wichtigkeit, welche Erhebungsform für die einzelnen Steuerarten vorgesehen ist.

So sind die **Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit** durch das Lohnsteuerverfahren weitestgehend an der Quelle besteuert. Alle Arbeiter, Angestellten und Beamten bekommen nur ihren Nettolohn ausgezahlt, die Lohnsteuer wird standardisiert vom Arbeitgeber an die Finanzverwaltung abgeführt. Konsequenz ist, dass der Arbeitnehmer sich lediglich durch die Abgabe einer Steuererklärung einen Teil bis maximal die komplette Lohnsteuer zurückholen kann. Dies geschieht, indem entsprechende Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Es ist zwar klar zu benennen, dass die Steuerhinterziehung durch unzutreffende oder überhöhte Werbungskosten einen immensen Schaden anrichtet. Allerdings ist die Gestaltungsmöglichkeit in diesem Bereich stark eingeschränkt. Ähnlich verhält sich die Situation mittlerweile in weiten Teilen der **Kapitaleinkünfte**, bei denen von den inländischen Banken eine Quellensteuer mit Abgeltungswirkung erhoben wird. Völlig anders hingegen ist die Situation bei den Einkunftsarten, in denen der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber auch die Einnahmeseite erklären muss. Im Bereich der **Gewerbebetriebe**, der **selbständig Tätigen** und auch **Vermietungseinkünften** kann bereits die Einnahmeseite nicht vollständig erklärt werden, so dass es sowohl auf Seiten der Einnahmen als auch auf Seiten der Werbungskosten/Betriebsausgaben Möglichkeiten der Manipulation gibt.

Bei den **Sonderausgaben** handelt es sich um Aufwendungen, die mit den Einkünften - also einem steuerrelevanten Tätigkeitsbereich - nicht in Verbindung stehen, gleichwohl zum Abzug zugelassen sind. Sie stellen Belastungen dar, die nach Auffassung des Gesetzgebers die Fähigkeit des Steuerbürgers mindern, Einkommensteuer zahlen zu können (steuerliche Leistungsfähigkeit).

Bei den **außergewöhnlichen Belastungen** handelt es sich wie bei den Sonderausgaben um Aufwendungen, die gleichfalls die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern. Sie unterscheiden sich von den Sonderausgaben aber dadurch, dass sie „der überwiegenden Zahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands“ (§ 33 Abs. 1 EStG) nicht entstehen.

**Mit dem Dargestellten soll lediglich deutlich geworden sein, dass zwischen den Begriffen Einkünfte, Summe bzw. Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen und zu versteuerndes Einkommen zu unterscheiden ist.**

Das Vorhandensein von Einkünften aus den sieben Einkunftsarten besagt noch nichts über deren **Rangfolge** untereinander. Dazu gilt: Die **Haupteinkunftsarten** (= Einkunftsarten 1 - 4) haben Vorrang vor den **Nebeneinkunftsarten** (Einkunftsarten 5 - 7). Das Gesetz enthält daher **Subsidiaritätsklauseln** (§ 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1, Nr. 3 EStG). So gehören bspw. auf einem betrieblichen Bankkonto gutgeschriebene Zinsen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und führen daher nicht abgespalten zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

### 1.3. Die sieben Einkunftsarten

Die Charakteristik der einzelnen Einkunftsarten lässt sich in etwa wie folgt beschreiben:

#### Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) beinhalten die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens und die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse sowie das Züchten und Halten von Tieren im Rahmen einer landwirtschaftlichen Betätigung.

Zu diesen Einkünften gehören auch die aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben. Das sind solche, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind, nämlich die Verarbeitungsbetriebe (z.B. Molkerei) und die Substanzbetriebe (z.B. Torfgrube). Will man sich die Verkettung dieser Betriebe plausibel machen, so könnte in etwa gesagt werden: Der Torf dient der Düngung der Wiese. Die Wiese der Ernährung der Kuh, die Kuh der Gewinnung von Milch, die Molkerei der Verarbeitung der Milch. Substanzbetrieb, Hauptbetrieb und Verarbeitungsbetrieb bilden eine landwirtschaftlich einheitliche Produktionsverkettung.

Der Zukauf fremder Erzeugnisse durch einen Landwirt zur Erweiterung seines Angebots kann steuerschädlich sein. Denn insoweit unterscheidet sich der Landwirt nicht von sonstigen Wiederverkäufern, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

#### Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die Gruppierung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) umfasst im Wesentlichen

Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) und Mitunternehmerschaften (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).

Die Kriterien der Gewerblichkeit lassen sich wie folgt fassen (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG):

Kriterien Gewerbebetrieb:

1. Selbständigkeit = Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr
2. Nachhaltigkeit = Auf längere Dauer gerichtete Tätigkeit; Wiederholungsabsicht genügt.
3. Gewinnerzielungsabsicht = Absicht, einen Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu erzielen.
4. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr = Angebot der entgeltlichen Leistung an eine unbestimmte Anzahl von Personen.
5. Keine Land- und Forstwirtschaft
6. Keine selbständige Arbeit
7. Keine private Vermögensverwaltung

Ist eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, dann liegt **kein gewerbliches Unternehmen** vor. Die Folge davon ist, dass **keine Gewerbesteuer** zu zahlen ist. Die Zahlung der Gewerbesteuer ist insbesondere der Grund, weshalb immer wieder von den Finanzgerichten das Vorhandensein eines Gewerbebetriebs zu prüfen ist. Die Abgrenzung vor allem gegenüber der selbständigen Arbeit ist im Einzelfall schwierig und nicht immer verständlich.

Bei dem **Mitunternehmer** handelt es sich um einen steuerlichen Begriff, der gesetzlich nicht definiert ist. Gemeint ist der zivilrechtliche Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft. Dies sind in der Praxis zumeist die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG. Für deren Anerkennung als steuerliche Mitunternehmer ist es erforderlich, dass sie **Mitunternehmerisiko** tragen und **Mitunternehmerinitiative** entfalten. Darin kommt die Verbindung zum gewerblichen Einzelunternehmer zum Ausdruck.

Wie ein Einzelunternehmer mit seinem Einzelunternehmen verbunden ist, so muss auch ein Mitunternehmer mit der Personengesellschaft auf Gedeih und Verderb verbunden sein. Dies zeigt sich in der Beteiligung am Gewinn und Verlust, an der Zu- oder Abnahme des Werts des Betriebsvermögens und an der Gestaltung der Geschäftspolitik. Alle Kriterien müssen nicht immer zugleich erfüllt sein, um eine Mit-Unternehmerschaft anzunehmen. Mal kann der eine, mal kann der andere Gesichtspunkt im Vordergrund stehen.

Verallgemeinernd lässt sich aber sagen: Das **Unternehmerrisiko** und die **Unternehmerinitiative** des Einzelunternehmers zeigen sich darin, dass der Betrieb auf eigene Rechnung, Verantwortung und Gefahr geführt wird; das Unternehmerrisiko und die Unternehmerinitiative eines Mitunternehmers zeigen sich darin, dass der Betrieb auf dessen Mitrechnung, Mitverantwortung und Mitgefahr geführt wird. Einzelunternehmer und Mitunternehmer unterscheiden sich insoweit nicht. Sind demnach dem Mitunternehmer gesellschaftsvertraglich vereinbarte Beschränkungen auferlegt, die eine Gleichartigkeit von Einzel- und Mitunternehmer nicht mehr gewährleisten, dann ist der zivilrechtliche Gesellschafter steuerlich kein Mitunternehmer. Daraus kann resultieren, dass sein zivilrechtlicher Gewinnanteil von den anderen Gesellschaftern zu versteuern ist. Es kann aber auch sein, dass seine gesellschaftsvertraglich geleistete Einlage steuerlich umgedeutet wird, nämlich insbesondere in eine typische stille Beteiligung oder in eine Darlehensgewährung. Damit führt der Gewinnanteil dieses Gesellschafters nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Überdies: Nach der Rechtsprechung gibt es auch Konstellationen, in denen ein Steuerbürger aufgrund seiner persönlichen und/oder kapitalmäßigen Dominanz steuerlich Mitunternehmer ist, obwohl er zivilrechtlich keine Gesellschafterstellung innehat. Schließlich: Die Mitunternehmer-Rechtsprechung hat einen „irrsinnigen“ Umfang.

Die Verbindung zum Einzelunternehmer zeigt sich auch darin, dass bei einem Mitunternehmer nicht nur die Gewinnanteile zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, sondern auch die „Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat“ (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Die Vorschrift zu diesen **Sondervergütungen** wird weit ausgelegt.

Beispiel:

Ein Kommanditist einer gewerblich tätigen GmbH & Co. KG ist bei dieser als Prokurist tätig und bekommt dafür eine Vergütung von EUR 100.000. Des Weiteren hat er der KG ein Darlehen gegeben, wofür er Zinsen von EUR 25.000 erhält. Schließlich hat er an die KG ein Grundstück vermietet, woraus er EUR 75.000 erwirtschaftet. Sein Gewinnanteil beläuft sich auf EUR 60.000.

Der Kommanditist (Mitunternehmer) hat danach Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. EUR 260.000.



**Hochschule Düsseldorf, Bachelor of Arts in International Management**  
**Modul: „Rechnungswesen und Steuern“,**  
**hier: Teilmodul „Internationale Steuerplanung“**

	EUR
Gewinnanteil	60.000
Sondervergütungen	
Gehalt	100.000
Darlehenszinsen	25.000
Vermietung	75.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	260.000

Eine weitere Besonderheit ist die gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Eine solche Personengesellschaft ist zwar nicht der Art nach gewerblich tätig. Jedoch hat sie dennoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn - wie bei einer GmbH & Co. KG - ausschließlich die GmbH als Kapitalgesellschaft Komplementärin ist und nur diese zur Geschäftsführung befugt ist.

Beispiel:

Eine GmbH & Co. KG in der üblichen Gestaltung ist Eigentümerin einer vermieteten Immobilie. Aus dieser Tätigkeit erzielt die KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ist hiervon abweichend ein Kommanditist zur Geschäftsführung befugt (dies betrifft nur das Innenverhältnis), so werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet. Die steuerliche Beratungspraxis nutzt selbstverständlich diese unterschiedlichen Auswirkungsmöglichkeiten.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) beinhalten insbesondere die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Zu nennen sind auch die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (bspw. die Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für die Vermögensverwaltung oder für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied; § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Die Tätigkeit des **Freiberuflers** ist durch dessen unmittelbaren, persönlichen und deshalb

individuellen Arbeitseinsatz gekennzeichnet, wodurch die Tätigkeit ihr besonderes Gepräge erhält. Durch die Beschäftigung von Mitarbeitern, die eine dem Freiberufler gleichartige Tätigkeit verrichten (die Arbeit muss nicht gleichwertig sein), kann der Freiberufler seine Arbeitskraft vervielfältigen. Auf diese Weise kann er Aufträge ausführen, die er nicht hätte ausführen können, wenn er auf sich allein gestellt gewesen wäre. **Je mehr aber die Mitarbeiter von den Aufträgen erledigen, umso weniger wird das Ergebnis der Arbeit das Arbeitsergebnis des Freiberuflers sein, sondern das seiner Mitarbeiter.** Je weniger deshalb der Freiberufler der Leiter der Tätigkeit ist, umso mehr wird er Unternehmer (Manager) mit der Folge, dass sich das Arbeitsergebnis als Produkt eines verselbständigt funktionierenden Unternehmens darstellt. **Damit ist die Tätigkeit des freiberuflich Tätigen nicht mehr durch dessen unmittelbaren, persönlichen und damit individuellen Arbeitseinsatz gekennzeichnet.** Er verlässt somit den Bereich der freiberuflichen Tätigkeit, indem er nicht mehr selbst arbeitet, sondern arbeiten lässt. Damit bezieht er nicht mehr Einkünfte aus freiberuflicher, sondern aus gewerblicher Tätigkeit. Wo die Grenze zwischen noch freiberuflich und schon gewerblich liegt, ist schwierig zu bestimmen.

Der erfolgreiche Freiberufler wird leicht zum Gewerbetreibenden.

Bei der Ausübung eines Berufes können sowohl freiberufliche als auch gewerbliche Tatbestandsmerkmale in engem wirtschaftlichen oder sachlichen Zusammenhang stehen (gemischte Tätigkeit). Sind die beiden Tätigkeitsbereiche nicht unlösbar miteinander verbunden, also trennbar und damit keine Einheit, dann werden die beiden Tätigkeitsbereiche verselbständigt. **Der einen Berufstätigkeit entspringen dann zwei Einkunftsarten, nämlich Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit und Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit.** Dem Freiberufler soll auf diese Weise steuerlich so weit wie möglich entgegengekommen werden. In schwierigen Fällen sollte aber der gewerbliche Tätigkeitsbereich rein vorsorglich in eine - dem Freiberufler gehörende - Gesellschaft „ausgelagert“ werden (z.B. in eine GmbH & Co. KG).

Freiberufler schließen sich des Öfteren zu einer Personengesellschaft zusammen (insbesondere in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts - GbR). Ist an einer solchen Gesellschaft ein Berufsfremder beteiligt, so erzielen alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht etwa nur der berufsfremde Gesellschafter (Folge: Gewerbesteuerpflicht). Ein solcher Fall ist auch bei einer Freiberufler-GmbH & Co. KG

gegeben, weil die Komplementär-GmbH eine berufsfremde Person ist.

#### Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Der sich anschließende Paragraph betrifft die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Bei dieser Einkunftsart werden die Erträge der Arbeitskraft besteuert. Die Erträge werden als Arbeitslohn bezeichnet.

**Wer seine Arbeitskraft schuldet, ist Arbeitnehmer.** Das ist gegeben, wenn er in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 LStDV). Mit der zweiten Gruppe sind Personen gemeint, die - wie beispielsweise Vorstandsmitglieder - zwar weitgehend selbständig arbeiten, aber dennoch in den Organismus als nichtselbständiges Glied eingeordnet sind. Sie haben in dem Organismus bestimmte Aufgaben zu erfüllen und dabei nicht im eigenen Interesse, sondern im Interesse dieses Organismus zu handeln.

#### Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) erfassen die Erträge aus privatem Geldkapital. Dazu gehören u.a. drei Hauptgruppen, nämlich:

- Erträge aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), z.B. Dividenden
- Erträge aus der Beteiligung als typischer stiller Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG); der stille Gesellschafter beteiligt sich an dem Handelsgewerbe eines anderen mit einer Vermögenseinlage gegen Gewinnbeteiligung (§ 230 HGB). Ist der stille Gesellschafter auch an den stillen Reserven beteiligt oder hat er weitgehende Mitwirkungs- bzw. Geschäftsführungsbefugnisse, dann ist er ein atypischer stiller Gesellschafter. Er wird dadurch als Mitunternehmer angesehen und hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- Erträge aus Kapitalanlagen, die keinen Beteiligungscharakter besitzen (§ 20 Abs. 1 Nr. 5 - 7 EStG), z.B. Zinsen aus einem Sparguthaben

Die Regelungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen sind zwischenzeitlich äußerst komplex geworden. Dies beruht auf Finanzinnovationen, über die steuerfreie Kapitalmehrungen angestrebt wurden. Daraufhin reagierte der Gesetzgeber mit der steuerlichen Erfassung auch solcher „Finanzkreationen“.

Inländische Bankinstitute sind verpflichtet, von Zinserträgen eine Quellensteuer einzubehalten. Es handelt sich um eine Quellensteuer mit Abgeltungswirkung. Die Höhe beläuft sich auf 25 Prozent (zzgl. SolZ und ggf. KiSt). Damit ist einerseits das System der Saldierbarkeit aller Einkunftsarten nicht mehr konsequent durchgehalten. Die Kapitaleinkünfte sind dem Grunde nach ausgeklammert. Es ist allerdings möglich, wenn die individuelle Einkommensteuer niedriger als jene abgeltenden 25 Prozent ist, einen Antrag auf Veranlagung zu stellen. Es kommt dann auch bei den Kapitaleinkünften wieder der individuelle Steuersatz zum Tragen. Insbesondere hat die Abgeltungswirkung der Quellensteuer jedoch erhebliche Auswirkung auf die Möglichkeit, Kapitaleinkünfte zu hinterziehen. Da die einbehaltene Steuer Abgeltungswirkung hat, wird sich die Zahl der Steuerhinterziehungen - im Bereich der privaten Kapitalanleger - wahrscheinlich in Zukunft deutlich reduzieren.

#### Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) betreffen im Wesentlichen die Einkünfte aus der Immobilienvermietung.

Dabei geht es in unserem Zusammenhang vielfach um geltend gemachte Zinsen, die nicht zu dieser Einkunftsart gehören oder um Darlehen/Kredite, deren Herkunft unklar ist. Es werden auch „Überkreuzvermietungen“ vorgenommen, die in den Steuererklärungen unerwähnt bleiben. Schließlich werden private Reparaturaufwendungen als betriebliche Ausgaben verbucht (Gewerbsteuerersparnis, Vorsteuerabzug).

#### Sonstige Einkünfte:

Bei den sonstigen Einkünften (§§ 22, 23 EStG) handelt es sich nicht um „alle sonst denkbaren“ Einnahmen, sondern nur um die im Gesetz genannten, nämlich insbesondere

- die wiederkehrenden Bezüge, vor allem Leibrenten (§ 22 Nr. 1 EStG)
- die privaten Veräußerungsgeschäfte (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG; früher als Spekulationsgeschäfte bezeichnet) und
- die sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG), z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände.

**Wiederkehrende Bezüge** sind solche, die in gewissen Zeitabständen wiederkehren und nicht

einzelnen aufgrund eines jeweils neu geplanten Entschlusses gegeben werden, sondern von vornherein auf einer einheitlichen EntschlieÙung des Gebers beruhen.

Ein **privates VeräuÙerungsgeschäft** liegt vor, wenn bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (z.B. Erbbaurecht) der Zeitraum zwischen Anschaffung und VeräuÙerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt; bei anderen Wirtschaftsgütern nicht mehr als ein Jahr (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 u. 2 EStG).

Sonstige Leistungen beinhalten ein Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und um des Entgeltes willen erbracht wird.

## **2. Die Körperschaftsteuer**

### **2.1. Überblick über die Steuerart**

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der hier interessierenden Kapitalgesellschaften (z.B. einer GmbH). Die Einkommensermittlung erfolgt daher in diesem Bereich nach den Vorschriften des EStG; ergänzt um körperschaftsteuerliche Sonderregelungen (§ 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz - KStG). Die Einkunftsart ist einfach bestimmt; eine Kapitalgesellschaft hat nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 8 Abs. 2 KStG, 2 Abs. 2 GewStG).

### **2.2. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einer Körperschaft**

Das Schema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens lässt sich danach wie folgt darstellen:

**Hochschule Düsseldorf, Bachelor of Arts in International Management**  
**Modul: „Rechnungswesen und Steuern“,**  
**hier: Teilmodul „Internationale Steuerplanung“**

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	
	Gewinn gemäß Handelsbilanz (vor Körperschaftsteuer)
+	Verdeckte Gewinnausschüttungen (§§ 8 Abs. 3 S. 2, 8a KStG)
-	Verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG)
+	nichtabziehbare Aufwendungen (u.a. § 4 Abs. 5 EStG, § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG, § 10 KStG)
-	Steuerfreie Erträge (u.a. § 9 InvZulG 1999, § 8b KStG)
=	Summe der Einkünfte (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
-	Spenden und Beiträge (§ 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG)
=	Gesamtbetrag der Einkünfte
-	Verlustabzug (§ 10d EStG)
=	Einkommen
-	Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24 KStG)
=	zu versteuerndes Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG)

Eine **verdeckte Gewinnausschüttung** beispielsweise einer GmbH ist:

- jede Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der GmbH,
- die sich auf deren Höhe des Einkommens auswirkt und
- die nicht auf einem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverwendungsbeschluss beruht und
- die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat, so dass der Vermögensvorteil einem Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht gewährt worden wäre.

Auf eine Vermögensmehrung beim Gesellschafter kommt es nicht an, so dass der Begriffsbestandteil „Ausschüttung“ nicht mehr passend ist.

**Hochschule Düsseldorf, Bachelor of Arts in International Management**  
**Modul: „Rechnungswesen und Steuern“,**  
**hier: Teilmodul „Internationale Steuerplanung“**

Beispiele:

Zu hohe Zinsen für Darlehen des Gesellschafters an die GmbH oder zu niedrige Zinsen für Darlehen der GmbH an den Gesellschafter. Entsprechendes gilt für Lieferungen oder für Miet- und Pachtverhältnisse. Den Hauptanwendungsfall bilden die Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH.

Die verdeckten Gewinnausschüttungen mindern nicht das von einer GmbH zu versteuernde Einkommen. Der Betrag ist gewerbsteuerpflichtig.

Eine **verdeckte Einlage** in bspw. eine GmbH beinhaltet:

- jede Zuwendung von Vermögensvorteilen seitens eines Gesellschafters an die GmbH (ausgenommen Nutzungseinlagen),
- die außerhalb gesellschaftsrechtlicher Einlagen erfolgt und
- die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Beispiele:

Verzicht des Gesellschafters auf werthaltige Forderungen gegen die Gesellschaft (Hauptanwendungsfall). Unentgeltliche oder verbilligte Übertragung von Wirtschaftsgütern durch den Gesellschafter auf die GmbH. Erwerb von Wirtschaftsgütern der GmbH durch den Gesellschafter zu überhöhten Preisen.

Beispiele für Nutzungseinlagen:

Unentgeltliche oder verbilligte Darlehensgewährung durch den Gesellschafter an die GmbH. Entsprechendes gilt für Dienstleistungen oder für Miet- und Pachtverhältnisse.

Durch verdeckte Einlagen wird das von einer GmbH zu steuernde Einkommen nicht erhöht. Des Weiteren erhöhen sich um diese Beträge die steuerlichen Anschaffungskosten für den Erwerb des jeweiligen GmbH-Anteils.

### **2.3. Festsetzung der Körperschaftsteuer**

Der Körperschaftsteuersatz hat sich in den letzten Jahren wiederholt geändert. Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 ist der einheitliche Körperschaftsteuersatz auf 15% abgesenkt worden. Die Gewinnausschüttungen einer GmbH wurden bisher bei den Anteilseignern nur zur Hälfte der Einkommensbesteuerung zugrunde gelegt (Halbeinkünfteverfahren; § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG). Ab dem Veranlagungszeitraum 2009



**Hochschule Düsseldorf, Bachelor of Arts in International Management**  
**Modul: „Rechnungswesen und Steuern“,**  
**hier: Teilmodul „Internationale Steuerplanung“**

werden nur noch 40% angerechnet; man spricht vom Teileinkünfteverfahren.

Damit soll die Vorbelastung der Gewinnausschüttungen mit Körperschaftsteuer berücksichtigt werden. Dementsprechend sind auch die mit einer GmbH-Beteiligung zusammenhängenden Werbungskosten nur zu 60 % abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG).

Beispiel (unter Vernachlässigung des Solidaritätszuschlags) für KSt ab VZ 2008:

<b>Gewinnausschüttung</b>	<b>Zahlungen</b>	<b>Steuer %</b>
<b>Gewinn</b>	<b>100,00</b>	
Körperschaftsteuer (15%)	15,00	15,00
Dividende des Gesellschafters	85,00	
Steuerfrei (40%)	34,00	
zu versteuern	51,00	
Einkommensteuer (z.B. 40%)	20,40	40%
<b>Netto</b>	<b>64,60</b>	

### 3. Die Gewerbesteuer

#### 3.1. Überblick über die Steuerart

Die Gewerbesteuer ist die wichtigste Steuerquelle der Kommunen. Sie ist die einzige große Steuerart, die den Kommunen ausschließlich zusteht; an anderen – insbesondere der Umsatzsteuer – sind die kommunalen Gebietskörperschaften prozentual beteiligt.

Das Aufkommen der Gewerbesteuer belief sich im Jahr 2020 auf Mrd. EUR 42,250.<sup>1</sup> Gleichwohl sind die Kommunen am Gesetzgebungsverfahren bezüglich der Gewerbesteuer nicht aktiv beteiligt. Das Gesetzgebungsverfahren liegt als konkurrierende Gesetzgebung gem. Art. 105 Abs. 2 iVm. Art. 72 Abs. 2 GG in den Händen des Bundesgesetzgebers unter Beteiligung der Bundesländer im Bundesrat.

Steuertechnisch gesehen ist die Gewerbesteuer gemäß § 3 Abs. 2 AO eine Realsteuer. Ob diese Einstufung nach Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer noch zutreffend ist, ist umstritten. Praktisch ist dies jedoch ohne Bedeutung. Wichtig ist jedoch, dass es sich bei der Gewerbesteuer um eine Objektsteuer handelt, denn Anknüpfungspunkt der Gewerbesteuer ist der stehende Gewerbebetrieb.

#### 3.2. Persönliche und sachliche Steuerpflicht

Steuerpflichtig ist gem. § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG **jeder stehende Gewerbebetrieb im Inland**. Diese Voraussetzung ist kraft gesetzlicher Festlegung bei allen Kapitalgesellschaften per se erfüllt; vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG. Darüber hinaus ist der Begriff stehender Gewerbebetrieb ein Hinweis auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Einkommensteuergesetz. Diejenigen, deren Einkünfte ertragsteuerlich als gewerbliche Einkünfte eingestuft worden sind, sind gleichfalls gewerbesteuerpflichtig. Damit sind also gewerbliche Personengesellschaften und gewerblich tätige Einzelunternehmer gewerbesteuerpflichtig.

Gerade nicht der Gewerbesteuer unterliegen die nicht gewerblich tätigen Personengesellschaften (Vermögensverwaltung, Vermietung und Verpachtung) und diejenigen

---

<sup>1</sup> Vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/Daten/frei-nutzbare-produkte/Bilder/Infografiken/Steuerspirale.html>

Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes erzielen.

### 3.3. Ermittlung des Gewerbeertrags

Die Gewerbesteuer knüpft an den sogenannten Gewerbeertrag an (§ 7 GewStG). **Ausgangspunkt der Ermittlung dieses Gewerbeertrages ist zunächst der Gewinn, der sich nach den ertragsteuerlichen Vorgaben des EStG bzw. KStG für den jeweiligen Gewerbesteuerpflichtigen ergeben hat.**

Diese Größe wird dann jedoch um sogenannte **Hinzurechnungen** (§ 8 GewStG) erhöht und um sogenannte **Kürzungen** (§ 9 GewStG) gemindert.

Besonders wichtig ist, dass in nennenswertem Umfang Zinsen für Schulden (§ 8 Abs. 1 Nr. 1.a) GewStG) Mieten, Pachten oder Leasingzahlungen für bewegliche und unbewegliche Anlagegüter (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 d) bzw. e) GewStG) hinzugerechnet werden. Auf der anderen Seite werden bestimmte Kürzungen des ertragsteuerlichen Gewinns vorgenommen. Hauptsächlich geschieht dies, um eine Doppelbelastung mit anderen Realsteuern zu vermeiden. So wird zum Beispiel ein Teil des Einheitswertes von betrieblichen Grundstücken gekürzt, da für diese regelmäßig bereits Grundsteuer anfällt. Daneben besteht ein sog. gewerbesteuerliches Schachtelprivileg. Das bedeutet, dass ausgeschüttete Gewinnanteile nicht der Gewerbesteuer unterliegen, sofern sie beim ausschüttenden Unternehmen bereits der Gewerbesteuer unterlagen.

Besonders für den Anwendungsbereich kleinerer und mittlerer Betriebe findet sich für die Hinzurechnungen ein Freibetrag von TEUR 100, der allerdings nur die Hinzurechnung des § 8 Abs. 1 Nr. 1 (Schuldzinsen, Leasingraten) betrifft.

### 3.4. Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags durch die Finanzverwaltung

Auf der Grundlage des zunächst ermittelten Gewerbeertrags wird im nächsten Schritt der Gewerbesteuermessbetrag festgestellt. Die genaue Ermittlung dieser Größe ergibt sich aus § 11 GewStG.

Danach ist der Gewerbeertrag zunächst auf volle EUR 100 nach unten abzurunden; § 11 Abs. 1 S. 3 GewStG.

Von diesem „glatten“ Betrag sind dann unter bestimmten Umständen noch einmal Freibeträge abzuziehen. Der wichtigste ist der Freibetrag in Höhe von TEUR 24,5, der Einzelunternehmern und Personengesellschaften gewährt wird (§ 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG).

Umgekehrt formuliert könnte man auch sagen, **der Gewerbesteuerfreibetrag wird Kapitalgesellschaften nicht gewährt**. Diese merkwürdig anmutende Regelung will einen Ausgleich dafür schaffen, dass Kapitalgesellschaften - insbesondere - Gehälter für angestellte Geschäftsführer als Betriebsausgaben absetzen können und somit ihren Gewinn schmälern. Wie eigentümlich diese Lösung ist, sieht man daran, dass natürlich typischerweise ein Geschäftsführergehalt ein Vielfaches von TEUR 24,5 beträgt und die Lösung des Gewerbesteuergesetzes völlig an der Realität vorbeigeht. Hieraus ergibt sich schließlich der gekürzte Gewerbeertrag.

Diese Größe wird nun mit der sogenannten Steuermesszahl multipliziert. Die Steuermesszahl beträgt einheitlich 3,5%, § 11 Abs. 2 GewStG.

Der Steuermessbetrag wird anschließend von der Finanzverwaltung in einem sogenannten Grundlagenbescheid festgesetzt und der zuständigen Gemeinde bzw. dem Steuerpflichtigen mitgeteilt. Entfällt die Gewerbesteuer eines Betriebs auf mehrere Gemeinden, so erfolgt eine sogenannte Zerlegung. Das heißt stark vereinfacht dargestellt, dass der Gewerbesteuermessbetrag anhand bestimmter Kriterien (z.B. Lohnsumme) auf die einzelnen berechtigten Gemeinden verteilt wird und entsprechend mehrere Gewerbesteuermessbescheide erstellt werden.

### **3.5. Festsetzung der Gewerbesteuer durch die Gemeinde**

Dieser Gewerbesteuermessbescheid wird von der Finanzverwaltung an die betroffenen Gemeinden versandt und dort wird in den kommunalen Steuerämtern der Steuermessbetrag mit dem Gewerbesteuerhebesatz der jeweiligen Gemeinde multipliziert, so dass dann die endgültige Gewerbesteuer feststeht. Diese Gewerbesteuer wird schließlich von der Gemeinde gegenüber dem Gewerbesteuerpflichtigen geltend gemacht. Die Gemeinde ist auch für die

Überwachung und gegebenenfalls Vollstreckung der Gewerbesteuer verantwortlich. Wichtig ist, dass also die materiellrechtlichen Grundlagen bereits im Finanzamt durch die Ermittlung des Messbetrages geschaffen werden. In den kommunalen Steuerämtern wird diese Vorleistung der Finanzverwaltung im Wesentlichen nur noch verwaltet und die Erhebung der Gewerbesteuer überwacht.

Die Mitteilung dieses Messbetrages an den Steuerpflichtigen und die Gemeinde stellt einen sogenannten Grundlagenbescheid dar. Die Gemeinde ist an diesen Grundlagenbescheid gebunden.

Das bedeutet konkret, dass Einwendungen gegen die Ermittlung der Gewerbesteuer in der Regel schon mittels Einspruch gegenüber dem Finanzamt vorgebracht werden müssen. Die Umsetzung des Gewerbesteuermessbescheids durch die Kommunen ist prinzipiell nur ein formeller Rechenakt. Die Städte und Gemeinden sind berechtigt, den in ihrem Zuständigkeitsgebiet geltenden Hebesatz der Gewerbesteuer selbst festzusetzen. Dabei ist ihnen seit ein paar Jahren ein Mindesthebesatz vorgegeben, der bei 200 Prozent liegt. Üblicherweise liegen die Hebesätze zwischen 400 und 500 Prozent.

### **3.6. Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe**

Eine der wichtigsten Änderungen im Gesamtsystem der Gewerbesteuer ist mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 eingeführt worden. Seit dieser Gesetzesänderung ist die Gewerbesteuer nämlich nicht mehr Teil ihrer eigenen Bemessungsgrundlage. Will sagen: Früher konnte die Gewerbesteuer bei der Ermittlung des ertragsteuerlichen Gewinns als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden. Somit kürzte die Gewerbesteuer also grundsätzlich ihre eigene Bemessungsgrundlage, denn der ertragsteuerliche Gewinn ist ja der Ausgangspunkt der Gewerbesteuerermittlung. Diese Nichtabziehbarkeit als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG) wird nunmehr dadurch kompensiert, dass die Gewerbesteuer pauschaliert mit dem 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags von der Einkommensteuer abgezogen werden kann, vgl. zu den Einzelheiten § 35 EStG.