



Der vorliegende Text ist unter:

„Creative Commons Namensnennung-Share Alike 4.0 International Public License“ veröffentlicht.

Einführung in die Betriebswirtschaftslehre

Skript



Lektion XVIII

Steuern

Kontakt:

Vorschläge zur Weiterentwicklung, Ergänzung oder Fehlerhinweise bitte per E-Mail an: uer-feedback@hs-bochum.de

Das Skript ist Teil der vom Ministerium für Kultur und Wissenschaft des Landes Nordrhein-Westfalen geförderten *OERContent-Initiative*.

Mehr Lehr- und Lernmaterialien des Teilprojektes „ebwl-oer.nrw“ finden Sie hier:

<http://www.institut-digitales-management.de/oercontent>

Autor*innen/Mitarbeit

- Prof. Dr. Andreas Stute
- Prof. Dr. Roland Böttcher

Review: Prof. Dr. Cornelia Kraft, StB

Veröffentlicht: 2023/04

**Geschätzte
Lesezeit:
26 Minuten**

Inhaltsverzeichnis

XVIII	Steuern.....	7
XVIII-1.	Grundlagen der Besteuerung.....	7
XVIII-1.1	Ziele und Zweck der Besteuerung.....	7
XVIII-1.2	Verwendung von Steuern	7
XVIII-1.3	Steuerdefinition	8
XVIII-1.4	Betriebliche Steuern	11
XVIII-2.	Die Einkommensteuer	12
XVIII-2.1	Wer wird besteuert? (Subjektive Steuerpflicht)	12
XVIII-2.2	Was wird besteuert? (Objektive Steuerpflicht)	13
XVIII-2.3	Wie errechnet sich die Steuer?	14
XVIII-3.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	17
XVIII-3.1	Gewinn- vs. Überschusseinkunftsarten	17
XVIII-3.2	Kriterien für die Einstufung als Gewerbebetrieb	18
XVIII-3.3	Beispiel Kioskbetrieb.....	21
XVIII-4.	Körperschaft- und Gewerbesteuer.....	24
XVIII-4.1	Körperschaftsteuer	24
XVIII-4.2	Berechnungsbeispiel	25
XVIII-4.3	Gewerbesteuer	26
XVIII-4.4	Beispielrechnung	27

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Bezugsrahmen.....	6
Abbildung 2: Inhalt von Steuergesetzen.....	7
Abbildung 3: Verwendung von Steuern.....	8
Abbildung 4: Steuerformen	10
Abbildung 5: Unterschiedliche Steuerarten	11
Abbildung 6: Progressiver Steuerverlauf	15
Abbildung 7: Steuerrecht.....	18
Abbildung 8: Erfüllung der Kriterien.....	21
Abbildung 9: Beispiel Kiosk.....	22
Abbildung 10: Subjektive Steuerpflicht	24
Abbildung 11: Objektive Steuerpflicht	25
Abbildung 12: Fallbeispiel GmbH I.....	26
Abbildung 13: Fallbeispiel GmbH II.....	28
Abbildung 14: Fallbeispiel OHG	28

Glossar

Abgaben	Oberbegriff für Steuern, Gebühren und Beiträge, die final vom Staat erhoben werden.
Einkommensteuer	Steuer auf das Einkommen von natürlichen Personen
Gewerbsteuer	Steuer auf den Gewerbeertrag. Sie wird zusätzlich zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer erhoben für Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
Konsolidierung	Rechnerische Eliminierung von konzerninternen Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen zwecks Erstellung des Konzernabschlusses
Körperschaftsteuer	Steuer auf das Einkommen von juristischen Personen
Steuerbilanz	Aus der Handelsbilanz abgeleitete Vermögensübersicht, die zum Zwecke der Ermittlung der periodischen Bemessungsgrundlagen nach steuerlichen Vorschriften aufzustellen ist.
Umsatzsteuer	Steuer, die auf gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und sonstigen Leistungen von Unternehmen (Umsatz) erhoben wird. Auf Materialien und Vorprodukte gezahlte Umsatzsteuer (Vorsteuer) kann von der abzuführenden Steuerlast abgerechnet werden.

Lernziele

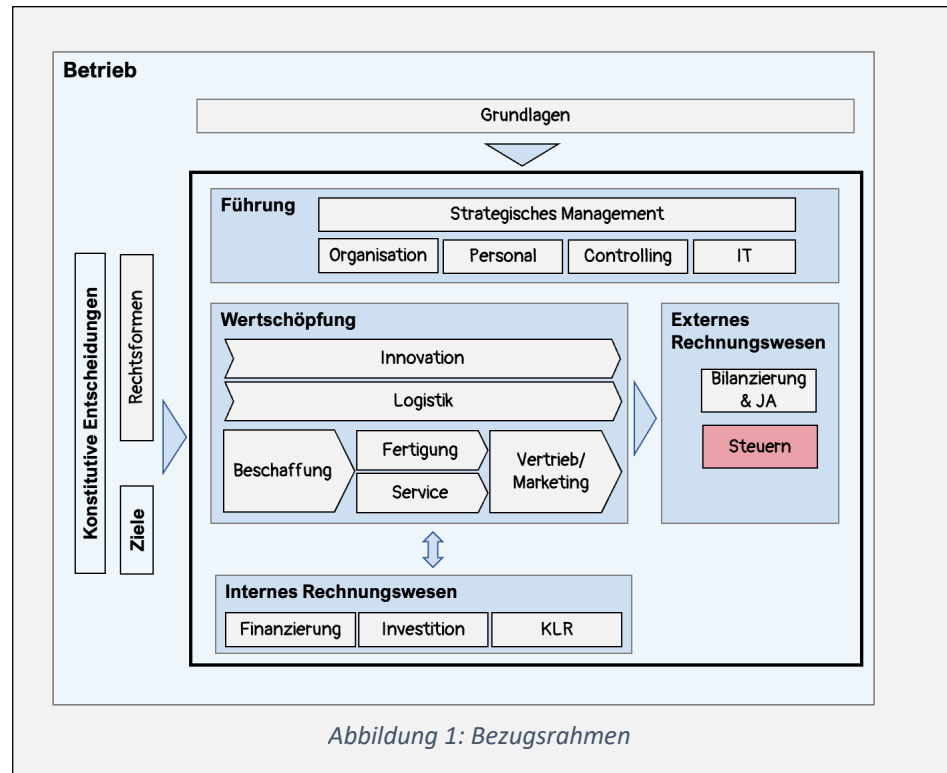
Nach dieser Lerneinheit kannst du

- den Zweck und die Anwendung von Steuern benennen;
- die Definition von Steuern erklären;
- benennen, wer einkommensteuerpflichtig ist;
- erklären, was mit der Einkommensteuer besteuert wird;
- die Einkommensteuer berechnen;
- die verschiedenen Einkunftsarten der Einkommensteuer erklären;
- die Konsequenzen der Einstufung von Einkünften aus Gewerbebetrieb nachvollziehen;
- erklären, wann und in welcher Höhe Körperschaftsteuer anfällt sowie
- wiedergeben, wie sich die Gewerbesteuer von den anderen Steuerarten unterscheidet und wie sie berechnet wird.

Hinweis für Studierende

Das vorliegende Skript dient als begleitende und zusammenfassende Lektüre ergänzend zu den Videolerneinheiten. Es steht unter der Creative Commons Lizenz. Aus urheberrechtlichen Gründen musste darauf verzichtet werden, aus etablierten Lehrbüchern zu zitieren. Entsprechend fehlen Quellenangaben. Der Text erfüllt formal somit **nicht** die Standards guter wissenschaftlicher Praxis und hat **keinen Vorbildcharakter** für alle Arten wissenschaftlicher Arbeiten (also auch nicht für Haus- und Abschlussarbeiten).

Bezugsrahmen



Diese Lektion hat die Steuern als Thema. Ein Blick auf den Bezugsrahmen verschafft einen Überblick, in welchem Bezug das Thema innerhalb der Einführung in die BWL steht.

Steuern sind – weil mit dem Staat eine externe Zielgruppe adressiert wird – ebenso wie die Bilanzierung und der Jahresabschluss Teil des **externen Rechnungswesens**.

XVIII Steuern

XVIII-1. Grundlagen der Besteuerung

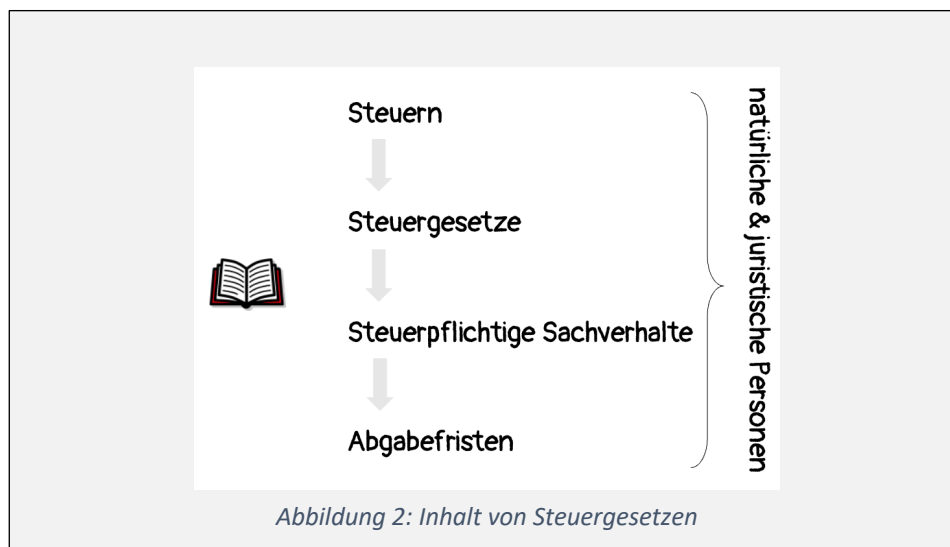
Im Folgenden werden zunächst Ziele und Zweck der Besteuerung erläutert. Im Anschluss wird die **Steuerdefinition der Abgabenordnung** vorgestellt.

XVIII-1.1 Ziele und Zweck der Besteuerung

Steuern werden durch Gesetze veranlasst und bestimmt. Sowohl der Begriff Steuern als auch Abgabefristen für Erklärungen sowie andere steuerpflichtige Sachverhalte sind in Gesetzen – genauer gesagt in expliziten Steuergesetzen – enthalten. Zur Steuerzahlung verpflichtet sind natürliche oder juristische Personen gleichermaßen.

Juristische und natürliche Personen müssen Steuern zahlen

Die Rechtsform hat einen entscheidenden Einfluss darauf, welche Art von Steuern anfallen. Auch der Grund der Steuerzahlung ist vielfältig. Zum Teil ist die Steuerpflicht an das Einkommen gekoppelt, zum Teil an den Verkauf von Waren und Leistungen und zum Teil sogar an den Kauf von Grundstücken und Gebäuden.



Der Hauptzweck von Steuerzahlungen ist die **Finanzierung des Staatshaushalts**.

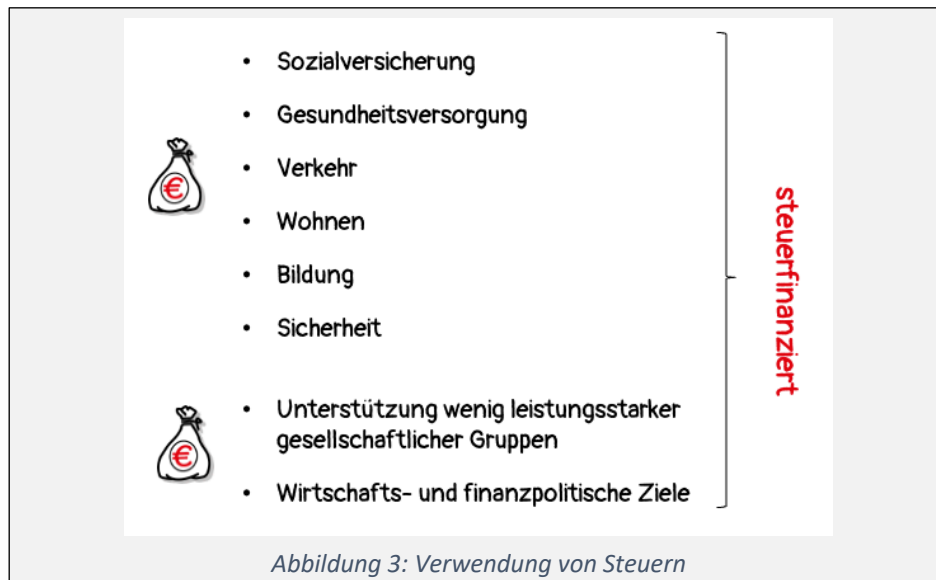
Im Jahr 2022 beläuft sich die Prognose der Steuereinnahmen auf ca. 850 Mrd. Euro. Mittelfristig ist mit einem weiteren Anstieg zu rechnen (Deutsche Bundesbank: 2020).

XVIII-1.2 Verwendung von Steuern

Steuereinnahmen werden beispielsweise dazu verwendet, um die Sozialversicherung, Gesundheit, Verkehr, Wohnen, Bildung, Sicherheit, usw. zu gewährleisten. Neben diesen fiskalpolitischen Zielen finden sich auch verteilungs- und sozialpolitische Ziele. Durch staatliche Transferzahlungen und -leistungen werden weniger leistungsstarke Gruppen der Gesellschaft unterstützt. Schließlich

Steuereinnahmen werden vielfältig verwendet.

gibt es noch wirtschafts- und finanzpolitische Ziele. Durch gezielte Förderung von ausgewählten Branchen sollen Arbeitsplätze gefördert oder bestimmte Regionen durch staatliche Zuwendungen in ihrer Entwicklung unterstützt werden. Weitere Felder der Wirtschaftspolitik sind Wachstumspolitik, Technologieförderung, Strukturpolitik und Wettbewerbspolitik.



Der Staat hat viele Aufgaben und beteiligt die Allgemeinheit durch die Verpflichtung, Steuern zu zahlen, an deren Finanzierung. Im Folgenden wird eingehend dargestellt, was Steuern überhaupt sind.

Was hat das mit dem echten Leben zu tun?

*Wenn es um Steuern geht, sind wir alle betroffen, und zwar von der Geburt bis zum Tode. Bereits kurz nach der Geburt bekommt jeder eine persönliche „steuerliche Identifikationsnummer“, mit der das Finanzamt als Steuerverwaltungsbehörde fortan jeden und jede Bürger*in auf dem Radar hat. Selbst im Falle des Todes kann das Finanzamt von den Hinterbliebenen die Erbschaftsteuer verlangen. Faktisch sind also Steuern der einzige Bereich der BWL, der jeden und jede unabhängig von Beruf und Familienstand buchstäblich das ganze Leben begleitet. Also gut aufgepasst, denn mit steuerlichem Sachverstand lässt sich auch der ein oder andere Euro sparen.*

XVIII-1.3 Steuerdefinition

Die Abgabenordnung ist das „Grundgesetz der Steuern“

Definition Steuern

Die Definition von Steuern findet sich in § 3 Abs. 1 AO (Abgabenordnung). Die Abgabenordnung ist auch ein Steuergesetz („das Grundgesetz der Steuern). Sie gilt für alle Steuerarten und gibt beispielsweise Fristen und Vorgehensweisen der Steuerermittlung vor. Hier die Definition der Steuern im Wortlaut:

„Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichen-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht

knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“ (§ 3 Abs. 1 AO)

Die einzelnen Bestandteile der Definition sind:

Steuern sind Geldleistungen, (...) bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Damit ist gemeint, dass alle gleichermaßen mit der Steuer belegt werden sollen, wenn sie die Voraussetzungen des speziellen Steuergesetzes erfüllen. Als spezielle Steuergesetze kommen dann alle Steuergesetze infrage, die es gibt (Erb-schaftsteuergesetz, Kaffeesteuergesetz, Tabaksteuergesetz, Kfz-Steuergesetz, Feuerschutzsteuergesetz, Umsatzsteuergesetz etc.). Der Tatbestand, auf den das Gesetz zutrifft – beispielsweise beim Hundesteuergesetz –, ist, dass Steuer-pflichtige einen Hund besitzen. Bei der Einkommensteuer ist es der Tatbestand, dass jemand ein zu versteuerndes Einkommen erzielt. Bei der Umsatzsteuer ent-steht beispielsweise eine Steuer, wenn eine Ware gegen Geld den Besitzer wechselt oder eine Leistung für Geld erbracht wird.

Übrigens: Die Ge-setzgebenden ha-ben in der Schrift-form konsequent darauf verzichtet, ein Fugen-s zu ver-wenden. Es heißt in der Tat „Vergnü-gungsteuer“.

Die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

Dies bedeutet, dass die Steuern zwar grundsätzlich zur Erzielung von Staatsein-nahmen erhoben werden, dies aber nicht der primäre Grund sein muss. Neben der Erzielung von Einnahmen können Steuern auch einen Lenkungs-zweck ha-ben¹.

Steuern werden von einem öffentlichen-rechtlichen Gemeinwesen kraft staat-licher Finanzhoheit auferlegt.

Dies bedeutet, dass die staatliche Finanzhoheit, also das Recht, Steuern zu er-lassen, dem Staat und weitere Gebietskörperschaften vorbehalten ist. Aufgrund der Bedeutung für das Gemeinwohl ist das sogar im Grundgesetz für die Bun-desrepublik Deutschland geregelt. Hier findet sich in Abschnitt 10 das Finanzwe-sen, und dort ist festgehalten, dass ausschließlich der Bund, die Länder und die Gemeinden Steuergesetze erlassen dürfen. In Abhängigkeit von der Möglichkeit, Gesetze zu erlassen und Zahlungen zu empfangen, werden deshalb Bundessteu-ern, Ländersteuern oder Kommunalsteuern unterschieden. Die Einkommens-teuer wird zwar vom Bund erlassen, fließt aber dem Bund, den Ländern und auch den Gemeinden zu. Die Gewerbesteuer, die alle Gewerbetreibende be-trifft, wird ausschließlich von den Gemeinden erlassen und fließt auch nur die-sen zu.

Finanzhoheit ist dem Staat vorbehalten

Steuern sind Geldleistungen.

Dies bedeutet, dass Steuern nicht durch Dienst- oder Naturalleistungen begli-chen werden können. Dienstleistungen wären z. B., wenn Tätigkeiten für den Staat übernommen werden, um die Steuerschuld zu begleichen. Also ist es z. B. nicht möglich, Teller in der Kantine des Finanzamtes zu waschen, um die Steu-erschuld zu begleichen.

Steuern sind keine Gegenleistungen für besondere Leistungen des Staates.

¹ D.h., sie sollen die Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten anregen. Beispielsweise sollen be-stimmte Verhaltensweisen, selbst wenn sie nicht verboten sind, zumindest eingeschränkt werden. Durch die Verteuerung des Gutes über die zusätzliche Steuer wird davon ausgegangen, dass sich der Konsum verringert. Beispiele dafür sind: Kraftfahrzeugsteuer, Tabaksteuer, Schaumweinsteuer, sogar Vergnügungsteuer.

Dies bedeutet, dass die Steuerzahlenden keinen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung haben. Sie können auch nicht entscheiden, wofür die gezahlten Steuern verwendet werden. Der Staat entscheidet autonom. Letztlich können die Bürger*innen nur über die gewählten politischen Vertreter*innen Einfluss auf die Verwendung der Steuergelder nehmen.

• Steuern	(nicht direkt zweckgebunden)
• Gebühren	(für die tatsächliche Inanspruchnahme einer Leistung)
• Beiträge	(für die potentielle Inanspruchnahme einer Leistung)
• Sonderabgaben	(keine direkte Gegenleistung – jedoch zweckgebunden)

Abbildung 4: Steuerformen

Der fehlende Anspruch auf Gegenleistungen trifft jedoch nur auf Steuern zu, denn es gibt auch andere staatliche Abgaben, die sehr wohl eine unmittelbare Leistungspflicht begründen. Bei diesen Abgaben handelt es sich um Gebühren. Ein Beispiel ist das Entgelt, welches für die Ausstellung eines Personalausweises oder Reisepasses gezahlt werden muss.

Daneben gibt es noch den Begriff des **Beitrags**. Für Beiträge ist eine Gegenleistung zumindest möglich. Ein Beispiel ist die Arbeitslosenversicherung oder auch die gesetzliche Rentenversicherung. Bürger*innen sind gesetzlich zur Leistung des Beitrags verpflichtet, erhalten aber nicht eine unmittelbare, sondern nur eine mögliche Gegenleistung. Im Falle der Arbeitslosigkeit unterstützt der Staat, aber eben nur, wenn die Steuerpflichtigen ihre Arbeit verloren haben.

Beiträge, Gebühren und Sonderabgaben sind keine Steuern!

Von Steuern, Gebühren und Beiträgen sind schließlich auch noch **Sonderabgaben** zu unterscheiden. Auch bei dieser Form der Abgaben ist keine direkte Gegenleistung für die Zahlungspflichtigen vorhanden. Es gibt jedoch in Abgrenzung zu den Steuern eine Einschränkung der Verwendung der Zahlung auf einen speziellen Personenkreis. Während Steuern keinen bestimmten Personengruppen zufließen müssen, dienen die Einnahmen aus Sonderabgaben unmittelbar der Finanzierung besonderer Aufgaben. Voraussetzungen für Sonderabgaben sind homogene Gruppen der Abgabepflichtigen, Gruppenverantwortung und der Gruppennutzen. Ein Beispiel wäre die Schwerbehindertenabgabe. Ab einer bestimmten Unternehmensgröße werden Unternehmen verpflichtet, einen bestimmten prozentualen Anteil schwerbehinderte Mitarbeitende einzustellen. Wird diese Quote nicht erfüllt, ist das Unternehmen verpflichtet, eine Sonderabgabe zu leisten. Die Einnahmen sind dann aber nicht der Allgemeinheit zugänglich (wie bei Steuern), sondern dürfen nur zweckgebunden verausgabt werden.

XVIII-1.4 Betriebliche Steuern

Bevor im nächsten Abschnitt ausführlich auf die Einkommensteuer eingegangen wird, hier eine Übersicht der betriebswirtschaftlich relevantesten Steuern:

Steuern, die für Betriebe anfallen

	Lohnsteuer / Einkommensteuer	Einkommen und Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit
	Kapitalertragsteuer	Einkünfte aus Kapitalvermögen
	Umsatzsteuer	Besteuerung von Mehrwert (Mehrwertsteuer)
	Erbschaftsteuer-/Schenkungssteuer	Übergang von Vermögen zwischen zwei Personen
	Grunderwerbsteuer	Erwerb von Grundvermögen
	Grundsteuer	Besitz von Grundvermögen

Abbildung 5: Unterschiedliche Steuerarten

- Die **Lohnsteuer**, ein Abschlag auf die Einkommensteuer für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, ist eine spezielle Erhebungsform.
- Die **Kapitalertragsteuer** ist die Steuer auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 25 %.
- Die **Umsatzsteuer** besteuert den Mehrwert, der von einer Produktionsstufe zur nächsten Produktionsstufe erzielt wird. Daher auch der Begriff Mehrwertsteuer. Die Höhe beträgt z. Zt. 19 %.
- Die **Erbschaftsteuer-/Schenkungssteuer** besteuert den Übergang von Vermögen auf andere Personen zu Lebzeiten oder im Todesfall.
- Die **Grunderwerbsteuer** besteuert den Erwerb von Grundvermögen und Immobilien.
- Die **Grundsteuer** besteuert das Eigentum von Grundvermögen.

XVIII-2. Die Einkommensteuer

Wer ist steuerpflichtig?

Die Einkommensteuer ist eine Steuer, die faktisch jeden betrifft. Die folgende Abhandlung zu den Grundlagen der Einkommensteuer konzentriert sich auf die folgenden Fragen „Wer ist steuerpflichtig?“, „Was wird besteuert?“ und „Wie errechnet sich die Steuer?“.

Was hat das mit dem echten Leben zu tun?

Albert Einstein hat gesagt: „Um eine Steuererklärung abgeben zu können, muss man Philosoph sein; es ist zu schwierig für einen Mathematiker. Am schwersten auf der Welt zu verstehen ist die Einkommensteuer.“

Diese Vorgehensweise orientiert sich an der Struktur der Steuergesetze, deren Aufbau relativ einheitlich ist. Zunächst finden sich in den Gesetzen immer Regelungen zur Frage, wer überhaupt steuerpflichtig ist (also wer ist Steuersubjekt). Steuerpflichtig ist, wer nicht explizit von der Steuer ausgenommen, also steuerbefreit, ist. Die Bestimmungsgründe für persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen sind immer konkret im Gesetz geregelt. Danach wird geklärt, was steuerpflichtig ist (also das Steuerobjekt) und wie sich die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Höhe der Steuer berechnet.

XVIII-2.1 Wer wird besteuert? (Subjektive Steuerpflicht)

Natürliche Personen sind einkommensteuerpflichtig!

Das **Einkommensteuergesetz** regelt die Steuerpflicht für natürliche Personen. Da es sich bei der Einkommensteuer um eine Jahressteuer handelt, wird die Steuer immer für alle steuerrelevanten Umstände ermittelt, die sich auf das Kalenderjahr beziehen (§ 25 EStG). Steuerpflichtige müssen dazu eine Einkommensteuererklärung bis Ende Juli des darauffolgenden Kalenderjahres erstellen.

Alle Personen mit einem Wohnsitz in Deutschland sind dort steuerpflichtig!

Die persönliche **subjektive Steuerpflicht** ist in § 1 EStG geregelt. Es wird zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden. Zur Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht sind im Gesetz bestimmte Voraussetzungen beschrieben, die erfüllt sein müssen, damit eine Rechtsfolge eintritt.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht greift für natürliche Personen, die im Inland entweder einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Es gilt das sogenannte Welteinkommensprinzip. Es besagt, dass egal wo auf der Welt die steuerpflichtige Person Einkommen erzielt, es in Deutschland zu versteuern ist. Demnach sind auch Dividendeneinkünfte z. B. aus Panama in der deutschen Steuererklärung aufzuführen.

Territorialitätsprinzip

Liegen weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt im Inland, greift nur eine beschränkte Steuerpflicht und das Territorialitätsprinzip kommt zur Anwendung. Dies bedeutet, dass nur Einkünfte steuerpflichtig sind, die im Inland erzielt werden.

Die Steuerpflicht ist nicht an behördliche Meldungen gekoppelt, sondern an faktische Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen – also an die Frage, ob sie einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben oder nicht.

Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen:

- Zunächst müssen die Steuerpflichtigen nach dem Einkommensteuergesetz **natürliche Personen** sein. Abzugrenzen sind juristische Personen, die dem Körperschaftsteuergesetz unterliegen. Auf die Geschäftsfähigkeit oder auch die Volljährigkeit kommt es nicht an.
- Die nächste Voraussetzung ist, dass die natürliche Person ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im **Inland** haben muss². Wesentlich sind also der Wohnsitz und der gewöhnliche Aufenthalt.
 - a) Der **Wohnsitz** ist in der Abgabenordnung geregelt. Das ist nicht der melderechtliche Wohnort, sondern es ist entscheidend, ob es ein Ort ist, der zur dauerhaften Lebensführung geeignet ist. Nach § 8 AO haben die Steuerpflichtigen ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung unter Umständen unterhalten, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt wird. Der melderechtliche Wohnsitz ist nur ein – wenn auch einflussreiches – Indiz. Ein Haus oder ein Appartement ist somit ein Wohnsitz, sofern die Ausstattung den Aufenthalt ermöglicht.
 - b) Der **gewöhnliche Aufenthalt** ist gegeben, wenn sich Steuerpflichtige mehr als die Hälfte des Jahres im Inland aufhalten. Nach § 9 AO haben Personen ihren gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo sie sich unter Umständen aufhalten, die erkennen lassen, dass sie an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilen. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich des Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Der Bundesfinanzhof hat dazu sogar die genaue Anzahl von 183 Tagen festgelegt. Halten sich natürliche Personen an mehr als 183 Tagen im Inland auf, liegt ein gewöhnlicher Aufenthalt vor.

Wohnsitz im steuerrechtlichen Sinne

Gewöhnlicher Aufenthalt im steuerrechtlichen Sinne

Je nach Beurteilung der faktischen Lage in Bezug auf Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt tritt eine unbeschränkte oder eine beschränkte Steuerpflicht ein.

XVIII-2.2 Was wird besteuert? (Objektive Steuerpflicht)

Wie in der Einleitung bereits angedeutet, ist nach der subjektiven die **objektive** oder auch sachliche **Steuerpflicht zu klären**: Die sachliche Grundlage ist das zu versteuernde Einkommen. Die Berechnung des zu versteuernden Einkommens ergibt sich aus § 2 EStG. Zunächst müssen dazu die Einkünfte aus insgesamt sieben verschiedenen Einkunftsarten ermittelt und addiert werden. Dazu zählen:

Es gibt 7 Einkunftsarten!

- Einkünfte aus **Land- und Forstwirtschaft**, also Tätigkeiten mit Grund/Boden oder Tieren
- Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** (sofern eine selbstständige, nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durchgeführt wird), z. B. Handwerker*innen als

² Die Definition des Inlandes ist leider komplizierter als gedacht. Es wurde im Gesetz in § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG definiert und umfasst neben dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland, auch den Festlandsockel, also den unter dem Meeresspiegel liegende Teil des Staatsgebiets.

Einzelunternehmer*innen oder Lebensmittelgeschäfte in Rechtsform der Personengesellschaft

- Einkünfte aus **selbstständiger Arbeit**, z. B. als Mediziner*in, Apotheker*in, Rechtsanwalt oder Rechtsanwältin, Steuerberater*in
- Einkünfte aus **nichtselbstständiger Arbeit**, z. B. als Arbeitnehmende
- Einkünfte aus **Kapitalvermögen**, z. B. Zinsen oder Dividenden
- Einkünfte aus **Vermietung** und **Verpachtung**, z. B. Mieten
- **Sonstige Einkünfte** (die in § 22 EStG einzeln aufgelisteten fünf Tatbestände),

Das Ergebnis der Addition der einzelnen Einkünfte ist die Summe der Einkünfte. Natürliche Personen können Einkünfte aus nur einer oder aus mehreren Einkunftsarten erzielen.

Gewinne und Verluste werden innerhalb einer Einkunftsart und danach innerhalb verschiedener Einkunftsarten verrechnet

Darüber hinaus ist noch von Bedeutung, dass der Begriff Einkünfte positiv oder negativ sein kann. Die Steuer berechnet sich erst aus der Summe der Einkünfte. Positive Einkünfte lassen sich durch negative Einkünfte ausgleichen. Verluste können also mit Gewinnen verrechnet werden und vice versa. Erzielt eine steuerpflichtige Person z. B. positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 50.000 Euro und negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb -20.000 Euro, unterliegen nur 30.000 Euro der Besteuerung. Dabei erfolgt immer zuerst ein Ausgleich innerhalb der jeweiligen Einkunftsart. Also z. B. Gewinne aus Gewerbebetrieb mit Verlusten aus Gewerbebetrieb. Anschließend erfolgt ein Ausgleich zwischen den Einkunftsarten wie zuvor aufgeführt.

Nach Ermittlung der Summe der Einkünfte sind die individuellen, persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen von Bedeutung. Ein grundsätzliches Gestaltungsmerkmal der Einkommensteuer ist, dass die persönliche Leistungsfähigkeit der Maßstab für die Besteuerung darstellen soll. Daher gibt es eine Reihe von Entlastungsbeträgen, die optional in Abzug gebracht werden können, wenn definierte Bedingungen vorliegen. Beispielsweise gibt es pauschale Entlastungsbeträge für Alleinerziehende, ältere Menschen und Menschen mit Behinderungen.

Zu versteuerndes Einkommen!

Die Summe der Einkünfte minus Entlastungsbeträge ergibt das sogenannte „zu versteuernde Einkommen“ (zvE). Im Steuerrecht ist das zvE ein feststehender Begriff. Es stellt die Bemessungsgrundlage dar, aus der sich durch Anwendung des prozentualen Steuertarifs der zu entrichtende Einkommensteuerbetrag ergibt.

XVIII-2.3 Wie errechnet sich die Steuer?

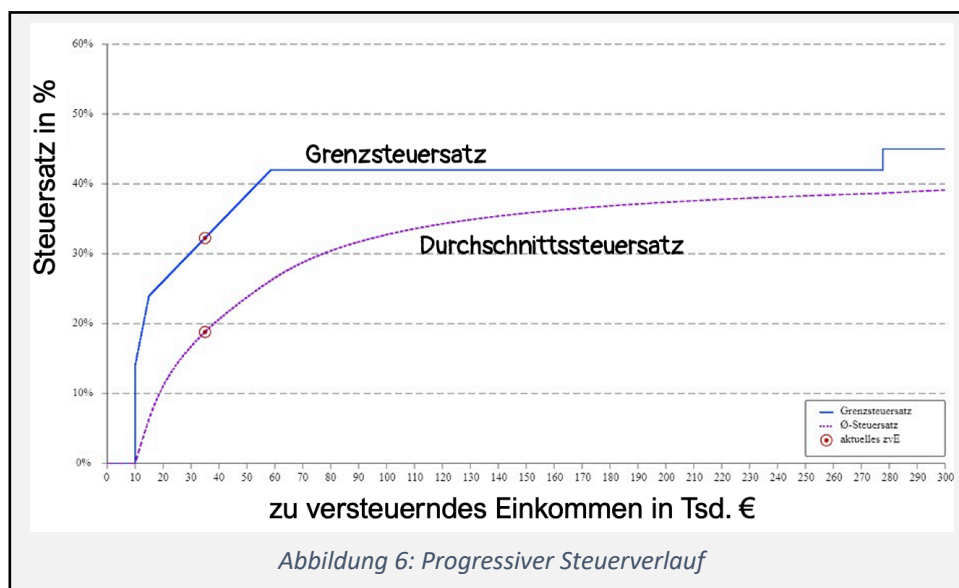
Der Steuertarif ist wiederum abhängig von der Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen. Das Prinzip der relativen Steuergleichheit, welche sich aus dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG. ableitet, besagt, dass jeder in Relation zu seinem Einkommen gleich besteuert werden soll.

Progressiver Steuerverlauf

Auf ein hohes zu versteuerndes Einkommen wird daher ein höherer Steuersatz angewendet als auf ein niedriges. Der Fachbegriff dazu lautet progressiver Steuererlauf oder auch Steuerprogression³.

Interessant ist auch noch der sogenannte Grenzsteuersatz. Das ist der Steuersatz, der für den letzten neu verdienten Euro anfällt. Bei einem Einkommen von 35.001 Euro würde nur der letzte Euro mit 32,25 % versteuert. Der Unterschied zwischen Durchschnittssteuersatz und Grenzsteuersatz ergibt sich eben aus der Steuerprogression. Die Regelungen zum Steuertarif finden sich in § 32a EStG. Dort sind auch die entsprechenden Formeln aufgeführt.

Die folgende Grafik zeigt den Verlauf des Grenzsteuer- und des Durchschnittssteuersatzes.



Es lässt sich feststellen, dass der Grenzsteuersatz für ab 10.000 Euro 0 % beträgt. D. h. dieser Teil des zu versteuernden Einkommens bleibt immer steuerfrei. Erst ab rund 10.000 Euro steigt der Steuersatz immer weiter an, bis knapp 60.000 Euro auf 42 %. Dann bleibt alles erst mal konstant, und schließlich steigt der Steuersatz noch einmal auf 45 % für alle Beträge über knapp 280.000 Euro. D. h. nur für den Euro knapp über 280.000 Euro fällt eine Steuer von 45 % an. Der Zusammenhang zwischen Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz ist zwar etwas kompliziert, aber unerlässlich für das Verständnis des Steuersystems.

³ Das Bundesministerium für Finanzen stellt einen Online-Steuerrechner bereit, mit dem berechnet werden kann, wie sich die Steuerprogression auswirkt. Online hier: <https://www.bmf-steuerrechner.de/ekst/eingabe-formekst.xhtml>

Gibt dort doch einmal das künftige Anfangsgehalt nach dem Studium ein, sagen wir mal 35.000 Euro. Unterschlagen wir für den Moment mögliche Abzüge, dann kommt für das Jahr 2022 und alleinstehende Personen als Einkommensteuer 6.581 Euro heraus. Bezogen auf das gesamte zu versteuernde Einkommen ist das ein Durchschnittssteuersatz von 18,8 %.

Einkommensteuer zusammengefasst:

Die subjektive Steuerpflicht ist in § 1 Einkommensteuergesetz geregelt. Sie unterwirft natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland der Einkommensteuer. Die objektive Steuerpflicht (§ 2 EStG) legt fest, auf welche Einkunftsarten sich die Steuerpflicht bezieht. Das zu versteuernde Einkommen ist die Summe aller Einkunftsarten abzüglich persönlicher Abzugsbeträge und stellt die Bemessungsgrundlage für den progressiven Steuertarif dar.

XVIII-3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

In der folgenden Lerneinheit wird behandelt, wie die Einkünfte in den jeweiligen Einkunftsarten zu berechnen sind. Eine besondere Bedeutung kommt dabei der Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu.

XVIII-3.1 Gewinn- vs. Überschusseinkunftsarten

Die sieben Einkunftsarten der Einkommensteuer, die in der vorangegangenen Lerneinheit vorgestellt wurden, lassen sich in zwei Gruppen trennen, die sich hinsichtlich Art, Umfang und Zeitpunkt der Ermittlung der Einkünfte wesentlich unterscheiden: Die erste Gruppe der Gewinneinkunftsarten umfasst die ersten drei Einkunftsarten des § 2 EStG. In die zweite Gruppe der Gewinneinkunftsarten fallen die restlichen vier Einkunftsarten.

Die Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten ist entscheidend, da hiervon abhängt, wie viel und wann besteuert wird. Die Unterscheidung wird auch als **Dualismus der Einkunftsarten** bezeichnet.

Realisationsprinzip

Was hat das mit dem echten Leben zu tun?

Was schätzt ihr, wie viele Gewerbe jedes Jahr in NRW so ungefähr angemeldet werden? 2021 wurden in NRW 145.975 Gewerbe angemeldet, davon waren 124.406 Neugründungen. Die Zahl der Anmeldungen stieg dabei zum Vorjahr um 6,6 %. Allerdings heißt das nicht, dass auch alle Gewerbe, die angemeldet, auch verwendet wurden, denn die Anmeldung ist zunächst nur die Absichtserklärung, ein Gewerbe auszuüben.

Bei den Gewinneinkunftsarten wird der Gewinn besteuert. Dies betrifft überwiegend den betrieblichen Bereich. Der Gewinn ermittelt sich aus Erträgen minus Aufwendungen (Lerneinheit XVII-2). Für die Besteuerung ist das insofern relevant, als dass das Realisationsprinzip greift.

Der steuerungsrelevante Ertrag entsteht mit Rechnungsstellung und nicht erst mit Zahlung durch die Kundschaft. Auch sind Veräußerungen aus dem Vermögen erfolgswirksam und unterliegen damit der Besteuerung. Für gewerbliche Einkünfte fällt zusätzlich noch Gewerbesteuer an.

Bei den Überschusseinkünften berechnet sich der Überschuss, indem die Werbungskosten von den Einnahmen abgezogen werden. Werbungskosten sind Kosten, die mit der *Erwerbung* von Einkünften im Zusammenhang stehen. Mit anderen Worten: Was Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften, sind Werbungskosten bei den Überschusseinkünften.

Überschusseinkünfte entstehen hauptsächlich im privaten Bereich: Es wird nach dem Zuflussprinzip besteuert, d. h. erst bei Zufluss von Zahlungen⁴. Veräußerungen von Vermögensgegenständen zählen bei Überschusseinkünften nicht zu den Einkünften, sie bleiben also steuerfrei, da nach der Quellentheorie nur das

⁴ Folglich erst wenn Rechnungen gezahlt wurden. Das liegt zeitlich überwiegend nach dem Verkauf und kann ggf. in einem anderen Jahr liegen.

versteuert wird, was aus einer Quelle sprudelt. Auch Gewerbesteuer fällt nicht an.

Zusammenfassend lassen sich als Unterschiede festhalten: Gewinneinkünfte werden zeitlich eher besteuert, der Umfang der Besteuerung ist höher (auch Veräußerungen von Vermögen) und sofern es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt, fällt noch eine weitere Steuer an: die Gewerbesteuer.

Wie in der vorangegangenen Lerneinheit bereits dargestellt, orientiert sich das Steuerrecht am faktischen Handeln der Steuerpflichtigen. Das gilt auch für die Zuordnung der Einkünfte zu den Einkunftsarten und damit, ob eine Gewinnermittlung erforderlich ist oder eine Überschussermittlung ausreicht.

Erbringen Vermietende neben der reinen Überlassung der Wohnung – welche zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt – noch weitere Dienstleistungen, wie z. B. Reinigungsleistung in der Wohnung oder Verpflegungsleistungen der Mietenden, so werden nicht mehr ausschließlich Vermietungsleistungen erbracht. Insgesamt würde das Angebot mit Vermietung + Reinigung + Verpflegung einem Hotel ähneln und Hotels erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Entsprechend würde das Finanzamt diese Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuordnen und das natürlich mit den bereits beschriebenen Konsequenzen.

Steuerrecht → orientiert sich am faktischen Handeln des Steuerpflichtigen

Bsp.: Privat Vermietende

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung = Überlassung der Wohnung
- Weitere Dienstleistungen
- = Reinigungs-, und Verpflegungsleistung

Bsp.: Hotels

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb = umfasst alle Konsequenzen



Abbildung 7: Steuerrecht

XVIII-3.2 Kriterien für die Einstufung als Gewerbebetrieb

Was ist ein Gewerbebetrieb?

Kriterien für die Einstufung als Gewerbebetrieb sind in § 15 Abs. 2 EStG aufgeführt. Es gibt vier Kriterien, deren Vorhandensein zur Einstufung als Gewerbebetrieb führen:

- *Gewinnerzielungsabsicht*
- *Selbstständigkeit*
- *Nachhaltigkeit*
- *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr*

Daneben finden sich noch drei Ausschlusskriterien:

- *Die Tätigkeit darf keine reine Vermögensverwaltung,*
- *keine Land- und Forstwirtschaft und*
- *keine selbstständige Arbeit im Sinne des § 18 EStG sein.*

Sind alle positiven und negativen Kriterien erfüllt, wird die Tätigkeit den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Im Folgenden werden die einzelnen Kriterien im Detail erläutert:

Kriterium 1: Gewinnerzielungsabsicht

Zuerst wird die Gewinnerzielungsabsicht geprüft. Wichtig an dieser Stelle ist, dass die Absicht dazu schon ausreicht. Das bedeutet, auch wenn zu Beginn Verluste vorhanden sind, jedoch die Absicht erkennbar ist, Gewinne zu erzielen, gilt das Kriterium als erfüllt. Liegt keine Absicht vor, dann wird steuerlich von der sogenannte Liebhaberei ausgegangen⁵.

Wirtschaftliche Tätigkeiten, die nie eine Chance haben, Gewinne zu erwirtschaften, gelten als Liebhaberei

Kriterium 2: Selbstständige Tätigkeit

Das nächste Kriterium ist die Selbstständigkeit. Dabei geht es wieder darum, wie das Verhalten bei der Ausübung der Tätigkeit in der Realität ausgeprägt ist. Üben die Steuerpflichtigen Tätigkeiten weisungsgebunden aus, d. h. müssen sie an einem bestimmten Arbeitsort oder zu bestimmten Zeiten tätig werden oder nach konkreten Anweisungen arbeiten, wird nicht von einer selbstständigen Tätigkeit ausgegangen. Ein weiteres Kriterium zur Abgrenzung ist das Handeln auf eigene Rechnung und Gefahr. Die Partizipation an Gewinnen und das Haftungsrisiko sind Indizien, die auf Selbstständigkeit deuten. Sofern also Weisungsgebundenheit vorliegt und die Tätigkeit nicht auf eigene Rechnung und Gefahr erfolgt, werden Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) erzielt. Das ist im Prinzip bei jedem üblichen Anstellungsverhältnis als Arbeitnehmende der Fall.

Kriterium 3: Nachhaltigkeit

Das dritte Kriterium ist die Nachhaltigkeit. Nachhaltigkeit bedeutet, dass die Tätigkeit nicht nur einmalig ausgeübt wird, sondern auf Dauer angelegt ist. Dabei kommt es auf die Wiederholungsabsicht der Tätigkeit an. Spätestens, wenn die Steuerpflichtigen die Tätigkeit zum zweiten Mal durchführen, ist auch schon ab dem ersten Mal die Absicht der Wiederholung gegeben. Wird eine Tätigkeit nur einmalig ausgeführt, wie z. B. der einmalige Verkauf eines Pkw aus dem Privatvermögen, so ist das Nachhaltigkeitskriterium nicht erfüllt und es liegt keine steuerpflichtige Tätigkeit vor.

Nachhaltigkeit = auf Dauer angelegt

Kriterium 4: Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Als viertes Kriterium gibt es die Voraussetzung der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Dazu muss die Tätigkeit im Namen eines Unternehmens erfolgen und die Steuerpflichtigen müssen nach außen hin in Erscheinung treten. Das ist schon durch eine Kreditnachfrage im Namen des Unternehmens bei einer Bank gegeben oder wenn Hinweisschilder, Internetauftritt oder Werbung auf ein Leistungsangebot hinweisen.

⁵ Ein Hobby, das nicht steuerpflichtig ist. Entsprechend dürfen die Verluste nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Kriterium 5: **Keine reine Vermögensverwaltung**

Das erste negativ abzugrenzende Merkmal ist, dass keine reine Vermögensverwaltung vorliegen darf. Eine Vermögensverwaltung ist immer dann gegeben, wenn jemand sein privates Vermögen nutzt, um Einnahmen zu erzielen. Dies ist beispielsweise bei der Vermietung von Wohnungen der Fall oder der Geldanlage in Wertpapieren, um Zins- bzw. Dividendeneinnahmen zu erzielen.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang der Zusatz „rein“. Er deutet darauf hin, dass keine weitere Tätigkeit zur Vermögensverwaltung hinzukommen darf. Dies wäre der Fall, wenn neben der Wohnungsvermietung weitere Dienstleistungen wie Reinigungs- und Verpflegungsleistungen angeboten werden. Dann liegt keine „reine“ Vermögensverwaltung mehr vor und die Einkünfte sind als Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb einzustufen.

Der regelmäßige An- und Verkauf von Vermögen zählt nicht zur Vermögensverwaltung

Gleiches gilt, wenn die Einkunftserzielung nicht darauf beruht, dass die Einkünfte aus der Vermögensquelle resultieren – wie z. B. die Miete aus der Wohnung oder der Zins aus dem Sparbuch oder Dividenden aus der Aktie –, sondern aus der Umschichtung der Quellen resultiert. Also dem An- und Verkauf von Wohnungen oder Aktien. Ist der Umschichtungsgedanke prägend für die Tätigkeit, ist ebenfalls keine reine Vermögensverwaltung gegeben, sondern eine den Grundstücksmakelnden oder Wertpapierhandelnden gleichgestellte Tätigkeit, die daher zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.

Kriterium 6: **Keine Land- und Forstwirtschaft**

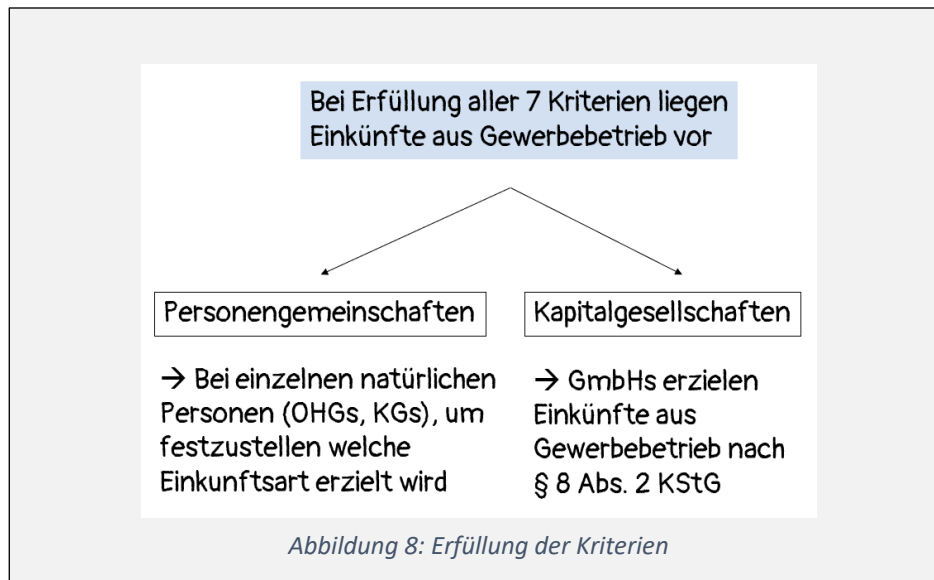
Das nächste negative Abgrenzungsmerkmal ist, dass keine Land- und Forstwirtschaft vorliegen darf. Oder einfacher, dass keine Urtätigkeit im Zusammenhang mit Grund und Boden oder mit Tieren vorliegen darf. Für diese Einkünfte ist von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG auszugehen. Das sind zwar immer noch Gewinneinkünfte, aber zumindest keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Gewerbesteuer bleibt erspart.

Kriterium 7: **Keine selbständige Arbeit**

Das letzte negative Merkmal ist, dass keine selbstständige Arbeit im Sinne des § 18 EStG vorliegen darf. Selbstständige Arbeit ist ein expliziter Begriff im Steuerrecht und nur bestimmte Berufsgruppen zählen dazu. Selbstständige Arbeit wird z. B. ausgeübt, wenn ein freier Beruf ausgeübt wird⁶. Diese Berufsgruppen erzielen ebenfalls Gewinneinkünfte, aber wiederum keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Viele dort aufgeführte Berufe haben gemeinsam, dass sie eine ausgedehnte akademische Ausbildung haben. Zudem sind im § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG weitere Berufsgruppen wie u. a. Journalist*innen, Krankengymnast*innen, Übersetzer*innen, Hebammen, Fahrer*innen etc. aufgeführt.

⁶ Dazu zählen beispielsweise Rechtsanwälte*innen, Steuerberater*innen, Wirtschaftsprüfer*innen, Architekten*innen oder Ärzte*innen.

Abgrenzungsschwierigkeiten resultieren regelmäßig, wenn eine Tätigkeit eigentlich der selbstständigen Arbeit zuzurechnen ist, diese aber faktisch weisungsgebunden ausgeübt wird. Also z. B. bei angestellten Ärzt*innen. In diesen Fällen ist wieder die faktische Ausübungsweise relevant. Liegt eine Weisungsbindung vor, werden Überschusseinkünfte als Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit erzielt. Faktisch geht die tatsächliche Ausübungsform vor und Kriterium 6 und 7 dienen nur noch der Abgrenzung zwischen den Gewinneinkunftsarten.



Wenn alle sieben Kriterien erfüllt sind, liegen Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb vor. Diese Prüfung der Kriterien ist sowohl bei einzelnen natürlichen Personen als auch bei Personengesellschaften, wie die OHG oder KG, vorzunehmen, um festzustellen, welche Einkunftsart erzielt wird. Bei einer GmbH ist dies nicht nötig, als Kapitalgesellschaft erzielt sie immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 8 Abs. 2 KStG, also per Gesetz.

XVIII-3.3 Beispiel Kioskbetrieb

Folgender Fall sei gegeben. Günter K. hat einen Kiosk geerbt. Er erzielt im ersten Monat einen Verlust von 100 Euro, in den folgenden einen Gewinn von ca. 150 Euro pro Monat. Der Kiosk liegt an einer Hauptstraße, und er hat ein Schild mit den Öffnungszeiten aufgestellt. Im Kiosk werden angekaufte Dinge veräußert.

Beispiel – Kiosk

Günther K. hat einen Kiosk geerbt:

- Verlust von 100€ im ersten Monat
- Gewinn von 150€ in den Folgemonaten
- Kiosk liegt an einer Hauptstraße mit aufgestelltem Schild und Öffnungszeiten
- Es werden angekaufte Dinge veräußert



Verlust = - 100€

Gewinn = + 150 €

Abbildung 9: Beispiel Kiosk

Die Kriterien im Detail:

Kriterium 1: **Gewinnerzielungsabsicht?**

Erfüllt, da er über das Jahr kumuliert einen Gewinn erzielt.

Kriterium 2: **Selbstständige Tätigkeit?**

Erfüllt, da Günter K. nicht weisungsgebunden ist (er kann öffnen, wann er will, und bedienen, wen er will), zudem handelt er auf eigene Rechnung und Gefahr (wenn er krank ist und den Kiosk nicht aufmacht, erzielt er keinen Umsatz).

Kriterium 3: **Nachhaltigkeit?**

Erfüllt, da die Tätigkeit auf Dauer angelegt ist und nicht nur einmalig etwas veräußert werden soll (Günter K. verkauft täglich).

Kriterium 4: **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr?**

Erfüllt, da er ein Schild mit Öffnungszeiten aufgestellt hat, sein Kiosk an der Straße liegt und seine Leistungen für die Allgemeinheit sichtbar sind.

Kriterium 5: **Keine reine Vermögensverwaltung?**

Erfüllt: An- und Verkauf von Gegenständen ist keine Vermögensverwaltung.

Kriterium 6: **Keine Land- und Fortwirtschaft?**

Erfüllt: Die Tätigkeit hat nichts mit der Urproduktion zu tun.

Kriterium 7: **Keine selbstständige Arbeit?**

Erfüllt: Zwar ist der Kioskbetreibende in seinem Tun selbständig tätig (siehe Kriterium 2). ABER: Er ist nicht der steuerlichen Bezeichnung der selbständigen Arbeit nach § 18 EStG zuzurechnen, da er nicht den sogenannten freien Berufen oder ähnlichen Berufsgruppen zugehörig ist.

Somit erzielt Günter K. mit seinem Kiosk als Einzelunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Übrigens unabhängig von der Anmeldung beim Gewerbeamt. Auf die aufsichtsrechtlichen Anmeldepflichten kommt es bei der Verpflichtung zur Steuer nicht an.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusammengefasst:

Die Kriterien für ein Gewerbe sind die Gewinnerzielungsabsicht, die Selbstständigkeit, die Nachhaltigkeit, die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sowie, dass die Tätigkeit nicht als reine Vermögensverwaltung zählt, keine Land- und Forstwirtschaft betrieben wird und keine selbstständige Arbeit im Sinne des § 18 Einkommensteuergesetz vorliegt.

XVIII-4. Körperschaft- und Gewerbesteuer

In den vorangegangenen Lerneinheiten wurde auf die Einkommensteuer und die verschiedenen Einkunftsarten eingegangen. Dabei ging es immer um einkommensteuerpflichtige, natürliche Personen.

Verfahren der Gewinnzurechnung bei Personengesellschaften

Der Unterschied zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften wurde bereits in der Lektion II eingehend behandelt. Die Unterscheidung der Gesellschaftsformen ist auch für die Besteuerung relevant. Kapitalgesellschaften unterliegen als juristische Personen der Körperschaftsteuer, Personengesellschaften hingegen der Einkommensteuer. Letztere allerdings nicht direkt, sondern nur indirekt über die Gesellschafter*innen, die als natürliche Personen ihre Gewinne aus der Gesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuern müssen. Dabei wird der Gewinn zunächst gesamtheitlich festgestellt und dann je nach Höhe der Anteile den Gesellschafter*innen bei der Einkommensteuerermittlung zugerechnet. Dieses Verfahren wird auch gesonderte und einheitliche Feststellung genannt.

Die folgende Lerneinheit befasst sich mit der Körperschaftsteuer, dem Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer.

XVIII-4.1 Körperschaftsteuer

Kapitalgesellschaften unterliegen – wie auch Vereine und Genossenschaften – der Körperschaftsteuer. Sie ist das Einkommensteueräquivalent für juristische Personen, in unserem Fall also Kapitalgesellschaften.

Bei der Körperschaftsteuer ist der in einem Jahr erzielte Gewinn maßgeblich

Für diese Steuer ist das Körperschaftsteuergesetz KStG maßgeblich. Genau wie die Einkommensteuer ist die Körperschaftsteuer eine Jahressteuer (§ 7 Absatz 3 KStG), d. h. es kommt auf den Gewinn an, der im Kalenderjahr erzielt wurde.

Bei der Einkommensteuer wird die subjektive Steuerpflicht in unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht unterteilt. Nach § 1 KStG sind Körperschaften, die ihren Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland haben, in Deutschland

Sitz oder Geschäftsleitung im Inland	• unbeschränkt steuerpflichtig („Welt-einkommensprinzip“) • alle Einkünfte auf der Welt in Deutschland zu versteuern
Weder Sitz oder Geschäftsleitung im Inland	• beschränkt steuerpflichtig • Territorialprinzip • nur Einkünfte im Inland (§ 49 EstG i.V.m. KStG)

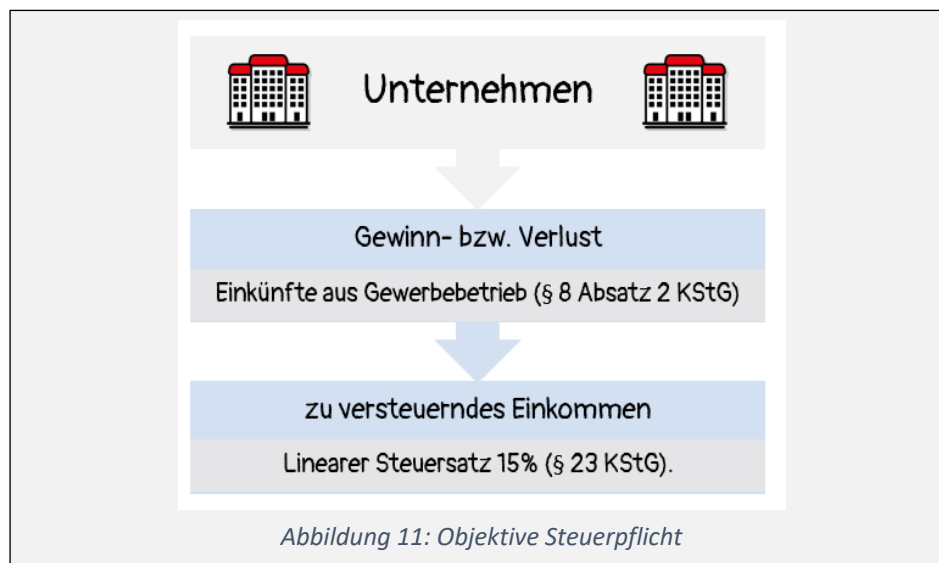
→ eingetragener Sitz im Handelsregister maßgeblich (§ 11 AO)

Abbildung 10: Subjektive Steuerpflicht

unbeschränkt steuerpflichtig. Liegt eines der Kriterien nicht vor, ist wie auch im Einkommensteuerrecht die beschränkte Steuerpflicht gegeben.

Als Sitz ist der im Handelsregister eingetragene Sitz der Leitung maßgeblich (§ 11 AO). Werden alle wichtigen Entscheidungen im Ausland getroffen, ist dieses Land Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Die Körperschaft ist nur beschränkt steuerpflichtig, wenn sie auch ihren Sitz im Ausland hat. Aufgrund des Territorialprinzips sind also nur die Einkünfte im Inland (§ 49 EStG i. V. m. KStG) in Deutschland zu versteuern. Im umgekehrten Fall, also Sitz oder Geschäftsleitung sind im Inland, gilt das Welteinkommensprinzip, d. h. sämtliche Einkünfte überall auf der Welt sind in Deutschland zu versteuern.

Art und Höhe der Einkünfte zu ermitteln – also die **objektive Steuerpflicht** zu bestimmen – ist im Vergleich zur Einkommensteuer sehr viel einfacher. Das zu versteuernde Einkommen ist der Gewinn/Verlust des Unternehmens und stellt Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Absatz 2 KStG) dar. Das ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuern. Auch der zur Berechnung notwendige **Steuersatz** ist leichter zu ermitteln, denn es liegt ein linearer Steuertarif zugrunde und der beträgt immer 15 % (§ 23 KStG) – vom ersten bis zum letzten Euro. Anders als bei der Steuerprogression sind damit Grenz- und Durchschnittsteuersatz natürlich identisch.



XVIII-4.2 Berechnungsbeispiel

Eine GmbH erzielt einen Gewinn von 100.153 Euro: Die Körperschaftsteuer beläuft sich auf $100.153 \text{ Euro} \cdot 15 \%$, also 15.022,95 Euro.

Allerdings muss noch der Solidaritätszuschlag berücksichtigt werden. Dieser wurde zwar ab 2022 im Rahmen der Einkommensteuer teilweise abgeschafft⁷, aber Körperschaften wurden nicht befreit. Der Solidaritätszuschlag wird auf die

⁷ Im Rahmen der Einkommensteuer ist ab 2022 erst ein Solidaritätszuschlag zu zahlen, wenn die Einkommensteuer über 16.956 Euro beträgt.

festgesetzte Körperschaftsteuer berechnet und beträgt 5,5 % (§ 4 Solidaritätszuschlaggesetz 1995, SolZG 1995). Also $15.022 \times 5,5\% = 826,21$ Euro.

In Summe beträgt die Steuerlast der GmbH somit 15.022 € Körperschaftsteuer und 826,21 € Solidaritätszuschlag = **15.848,21 Euro**.



XVIII-4.3 Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer wird von den Gemeinden erhoben.

Die Gewerbesteuer ist ebenfalls eine Jahressteuer (§ 14 GewStG). Sie wird in Abweichung von der Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht vom Bund, sondern von den Gemeinden erhoben, in der die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Entsprechend wird der Gewerbesteuerbescheid durch die Gemeinde und nicht durch die Finanzbehörden erlassen.

Subjektiv steuerpflichtig ist dabei immer der stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 GewStG). Stehend ist ein Gewerbebetrieb dann, wenn er an einen Ort gebunden ist und nicht wie ein Imbisswagen oder ein Schaustellergewerbe stetig den Ort wechselt.

Objektiv steuerpflichtig ist nach § 7 GewStG der Gewerbeertrag. Einfach gesagt ist das die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach EStG oder KStG. Außersteuerliche Effekte sollen auch hier vereinfacht ausgeblendet werden.

Aufgrund der Steuerhoheit als Gemeindesteuer ist die Berechnung der Steuer allerdings etwas komplexer als bei den zuvor behandelten Steuern.

So wird der Gewerbeertrag mit einer Messzahl multipliziert, um einen sogenannten Gewerbesteuermessbetrag zu erhalten. Die Messzahl ist im Gesetz festgelegt und beträgt 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG).

$$\begin{aligned}
 &\text{Gewerbeertrag} \times \text{Messzahl} \\
 &= \text{Gewerbemessbetrag} \\
 &\quad \times \text{Hebesatz} \\
 &= \text{Gewerbesteuer}
 \end{aligned}$$

Der Gewerbesteuermessbetrag wird in Form eines Bescheids vom Finanzamt festgestellt und an die Gemeinde sowie an die Steuerpflichtigen versendet. Die Gewerbesteuer ergibt sich aus der Multiplikation des Messbetrags mit dem sogenannten Hebesatz der Gemeinde (§ 16 GewStG).

Der Hebesatz ist ein Multiplikator, den die Gemeinde festlegt, die damit kommunale Steuerpolitik betreiben kann. Durch einen niedrigen Hebesatz sollen z. B. Unternehmen angelockt werden, die Arbeitsplätze in der Region schaffen.

Für die Berechnung ist der Gewerbeertrag allerdings noch anzupassen. Zum einen ist auf volle hundert Euro nach unten abzurunden (§ 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG), zum anderen ist bei natürlichen Personen und Personengesellschaften noch eine Verminderung um einen Freibetrag von 24.500 Euro (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) zu berücksichtigen, um den für die Berechnung maßgeblichen Gewerbeertrag zu erhalten.

XVIII-4.4 Beispielrechnung

Eine GmbH erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100.153 Euro. Das stellt hier auch vereinfacht gesprochen den Gewerbeertrag nach GewStG dar. Der Hebesatz der Gemeinde sei 420 %.

Zunächst wird der Gewerbeertrag auf volle 100 Euro nach unten gerundet, somit von 100.153 Euro auf 100.100 Euro. Dieser Betrag ist maßgeblich für die weitere Berechnung. Eine weitere Reduktion um einen Freibetrag erfolgt nicht, da es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt. Somit erfolgt die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags durch Multiplikation des Gewerbeertrages von 100.100 Euro mit der gesetzlich festgelegten Messzahl von 3,5 % aus dem Gewerbesteuermessbescheid des Finanzamtes. Das sind 3.503,50 Euro. Dieser Betrag ist nun mit dem Hebesatz der Gemeinde zu multiplizieren. In unserem Fall 420 %, also mit 4,2: $3.503,50 * 4,2 \% = 14.714,70$ Euro. Dies ist die Gewerbesteuerlast der GmbH.

Die gesamte Steuerlast der GmbH ist somit:

GmbH Gewinn → 100.153 Euro
 Hebesatz = 420%

Gewerbeertrag abrunden = 100.100 Euro
 Freibetrag → Nein
 $100.100 \text{ Euro} \cdot 3,5\% = 3.503,50 \text{ Euro}$
 $3.503,50 \text{ Euro} \cdot 420\% = 14.714,70 \text{ Euro}$
 Gewerbesteuerlast der GmbH = 14.714,70 Euro

- Körperschaftsteuer = 15.022 Euro
- Solidaritätszuschlag = 826,21 Euro
- Gewerbesteuer = 14.714,70 Euro

→ Gesamte Steuerlast der GmbH = 30.562,91 Euro

Abbildung 13: Fallbeispiel GmbH II

Dies wäre dann ein rechnerischer Steuersatz des Unternehmens von ca. 30,52 % (= 30.562,91 Euro für 100.153 Euro). Wenn die Gewinne früher oder später ausgeschüttet werden, unterliegt der ausgeschüttete Betrag bei Kapitalgesellschaften in der Steuerberechnung der Anteilseigner*innen der Kapitalertragsteuer von 25 %. In Summe wäre die Gesamtbelastung dadurch bei um die 50 %.

Die Berechnung für eine Personengesellschaft wie beispielsweise eine OHG

Freibetrag 24.500 Euro vom Gewerbeertrag abziehen

 nach Abzug & Rundung = 75.600 Euro

 multipliziert mit Messzahl 3,5 % = 2.646 Euro

 multipliziert mit Hebesatz 420% = 11.113,20 Euro

 → Gewerbesteuer OHG = 11.113,20 Euro

Abbildung 14: Fallbeispiel OHG

wäre bis auf die Berücksichtigung des Freibetrags von 24.500 Euro analog. Der Gewerbeertrag nach Rundung und nach Abzug des Freibetrags beläuft sich auf 75.600 Euro. Multipliziert mit der Messzahl von 3,5 % ergibt sich ein Gewerbesteuermessbetrag von 2.646 Euro. Dieser ist wieder mit dem Hebesatz von 420 % zu multiplizieren. Es resultieren 11.113,20 Euro. Die Gesellschaft hatte somit 11.113,20 Euro Gewerbesteuer zu entrichten.

Final lässt sich noch anmerken, dass die sogenannte Rechtsformneutralität der Besteuerung (also die Tatsache, dass es für die Besteuerung unerheblich ist, welche Rechtsform gewählt wird) meist nur theoretisch gegeben ist.

Steuern und steuerliche Berechnungen sind immer sehr individuell und von daher können genaue Aussagen zur Vorteilhaftigkeit nur im Einzelfall gemacht werden.

Körperschafts- und Gewerbesteuer zusammengefasst:

Kapitalgesellschaften unterliegen dem Körperschaftsteuergesetz. Dabei wird – wie bei der Einkommensteuer – zwischen subjektiver und objektiver Steuerpflicht unterschieden wird. Ergänzt wird hier allerdings der Solidaritätszuschlag, der auf die Höhe der Körperschaftsteuer aufgeschlagen wird. Gewerbesteuer wird von Gewerbebetrieben gezahlt. Auch hier gibt es die Unterscheidung zwischen subjektiver und objektiver Steuerpflicht. Um den Gewerbeertrag zu berechnen, müssen eine Messzahl und ein Hebesatz berücksichtigt werden.

Abschluss

Reflexionsfragen

- Was ist der Unterschied zwischen Durchschnittssteuersatz und Grenzsteuersatz?
- Was ist der Unterschied zwischen objektiver und subjektiver Steuerpflicht?
- Wie berechnet sich die Einkommensteuer?
- Wer zahlt Gewerbesteuer?
- Was ist ein progressiver Steuersatz?
- Was hat die Rechtsform mit der Besteuerung zu tun?

Links & Medien

- BMF Steuerrechner:
<https://www.bmf-steuerrechner.de/ekst/eingabeformekst.xhtm>

Weiterführende Literatur

- **Vahs, D., Schäfer-Kunz, J. (2021):** Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 8. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag. S.453 ff.
- **Wöhe, G., Döring, U. (2020):** Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 27. Auflage. München: Franz Vahlen, S. 207 ff.

Quellenverzeichnis

- **Deutsche Bundesbank (2020):** Öffentliche Finanzen; Staatshaushalt; Monatsbericht August, S. 82
- **Tumpel, M. (2022):** Steuern kompakt 2022: Eine Einführung in die Steuerlehre. Wien: Linde Verlag
- **Hey, J., Ismer, R., & Kirchhof, G. (2020):** Einführung zum EStG. Einkommenssteuer- und Körperschaftsteuergesetz: Kommentar. Köln: Otto Schmidt
- **Horn, M. (1978):** Die Vermögensteuer – ein steuerliches Relikt aus dem 19 Jhd., S. 56-57

Ein Kooperationsvorhaben der:

Gefördert durch: