

Grundlagen der Unternehmensbesteuerung

Die wichtigsten Steuerarten und ihr Zusammenwirken

Bearbeitet von
StBin Prof. Dr. Cornelia Kraft, Gerhard Kraft

4., vollständig überarbeitete Auflage 2014. Buch. XXX, 373 S. Kartoniert

ISBN 978 3 658 03255 5

Format (B x L): 16,8 x 24,0 cm

Gewicht: 674 g

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

2 Die Einkommensteuer

2.1 Charakteristik und Systematik der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer dient – wie alle Steuern – der Einnahmenerzielung des Staates zur Finanzierung von Staatsaufgaben. Die für den Bürger entstehende Steuerbelastung soll dabei möglichst „gerecht“ auf die Steuerpflichtigen verteilt werden. Die traditionelle Finanzwissenschaft kennt im Wesentlichen zwei Prinzipien, an denen sich eine gerechte Verteilung steuerlicher Lasten orientieren soll: das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip.

Das **Leistungsfähigkeitsprinzip** verteilt die Steuerlast nach der wirtschaftlichen Fähigkeit des Steuerpflichtigen, zur Finanzierung des Gemeinwesens beizutragen. Dagegen orientiert sich das Äquivalenzprinzip an der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen und versucht die Steuerlast entsprechend der Nutzung staatlicher Leistungen auf die Steuerpflichtigen zu verteilen. Während das **Äquivalenzprinzip** zur Rechtfertigung der Objektsteuern (Grundsteuer, Gewerbesteuer) und vieler Verbrauchsteuern herangezogen wird, orientiert sich die Einkommensbesteuerung am Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragendem Gerechtigkeitsprinzip.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erfordert der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG eine Verteilung der steuerlichen Lasten nach dem Verhältnis der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** der Steuerpflichtigen. Dabei stellt sich allerdings das Kernproblem der Verwendung der richtigen Maßgrößen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Steuerliche Leistungsfähigkeit im Sinne gleicher wirtschaftlicher Verhältnisse lässt sich an der Entstehungsseite oder Verwendungsseite messen, also am Erwerb von Mitteln (Geld oder Güter) oder an deren Verwendung zur Bedürfnisbefriedigung. Mit anderen Worten: Leistungsfähigkeit kann im verwirklichten Mittelverwerb oder in der Mittelverwendung zum Ausdruck kommen. Daneben kann wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an der Möglichkeit zum Mittelverwerb (potentieller Mittelverwerb) oder an der Möglichkeit zur Mittelverwendung (potentielle Mittelverwendung) gemessen werden.

Während eine Anknüpfung der Besteuerung am potentiellen Mittelverwerb bzw. an der potentiellen Mittelverwendung mit einer freiheitlichen Staatsordnung, die die individuellen Entscheidungen des Steuerpflichtigen respektiert, nicht vereinbar ist, wird sowohl der realisierte Mittelverwerb wie auch die realisierte Mittelverwendung der Besteuerung unterworfen. Dabei dient die Einkommensteuer der grundlegenden Erfassung der im realisierten Mittelverwerb zum Ausdruck kommenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das dem konzeptionellen Ansatz des Einkommensteuergesetzes zugrunde liegen-

de Einkommen als verwirklichter Mittelverwerb ist Ausdruck der objektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Durch die Berücksichtigung von persönlichen Lebensumständen und Besonderheiten des Steuerpflichtigen, wie zum Beispiel außergewöhnliche Belastungen, wird versucht, die subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, manchmal auch als individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bezeichnet, zu erfassen (Tabelle 2.1).

Tabelle 2.1 Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit

Entstehungsseite: Mittelverwerb		Verwendungsseite: Mittelverwendung	
Potentieller Erwerb	Realisierter Erwerb	Potentielle Verwendung	Realisierte Verwendung
Solleinkommen unter Berücksichtigung von Arbeitskraft, Ausbildung, Vermögen	Einkommen	Vermögen und Einkommen	Nutzen; Konsum und Bedürfnisbefriedigung aus Vermögen
Einkommensteuer	Einkommensteuer	Einheitliche Steuer auf Einkommen und Vermögen	Verschiedene Steuern auf Einkommen und Vermögen

Neben der Zielsetzung der Einkommensteuer, die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu erfassen, werden der Einkommensbesteuerung immer wieder **wirtschaftspolitische Zielsetzungen** zugeschrieben. Ob das zu befürworten oder abzulehnen ist, ob man also der griffigen Formel „Steuern dürften nicht steuern“ anhängt, kann im vorliegenden Zusammenhang nicht erörtert werden. Befund ist, dass Steuern und insbesondere die Einkommensteuer für eine Vielzahl von Zielsetzungen instrumentalisiert werden. Im Einzelnen lassen sich ohne Anspruch auf Vollständigkeit nennen:

- allgemeine Investitionsförderung
- Förderung bestimmter Investitionsgüter (z. B. Umweltschutzmaßnahmen, Energiesparmaßnahmen)
- Förderung bestimmter Regionen (z. B. neue Bundesländer)
- Förderung bestimmter Branchen (z. B. Bau, Kohleabbau, Land- und Forstwirtschaft)
- Förderung bestimmter Unternehmensgrößen (z. B. Klein- und Mittelbetriebe)

Die dabei auftretenden Probleme sind Legion und werden insbesondere in der finanzwissenschaftlichen Literatur sehr kritisch gesehen. Naheliegender ist zunächst, dass bei einer Vielzahl von Zielsetzungen Zielkonflikte unvermeidbar sind. Ferner ist auch -trotz wissenschaftlich ausdifferenzierter Analysemethoden – die Wirkungsweise der Steuernormen häufig nicht eindeutig bestimmbar. So besteht beispielsweise keine Einigkeit darüber, ob die degressive Absetzung für Abnutzung der präzisen Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dient oder ob es sich dabei in Wahrheit um eine Subventionsnorm handelt. Auch die Effizienz der Wirtschaftsförderung durch Steuer-

erleichterungen ist überaus umstritten. Schließlich ist auch auf das immer wieder vernachlässigte Thema der Mitnahmeeffekte hinzuweisen.

2.2 Die persönliche Steuerpflicht

2.2.1 Die unbeschränkte Steuerpflicht

Im Rahmen der persönlichen Steuerpflicht ist geregelt, welche Personen der Einkommensteuer unterliegen. Konzeptionell nimmt die Einkommensteuer als Personensteuer dabei eine Trennung hinsichtlich der steuerlichen Ansässigkeit von Personen vor. Sie enthält eine grundsätzliche Unterscheidung in beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht (Abbildung 2.1).

Nach § 1 Abs. 1 EStG sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig.

-
- Natürliche Person
 - mit Wohnsitz oder
 - gewöhnlichem Aufenthalt
 - im Inland
-

Abbildung 2.1 Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht

Natürliche Personen sind alle Menschen von Geburt an bis zum Tod. Jede natürliche Person ist einzeln steuerpflichtig, auch Kinder oder Ehegatten. Sonstige Persönlichkeitsmerkmale, wie Staatsangehörigkeit oder Geschäftsfähigkeit, berühren die Steuerpflicht grundsätzlich nicht.

Der Begriff des **Wohnsitzes** ist für steuerliche Zwecke im § 8 AO definiert. Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Steuerlich kann eine natürliche Person mehrere Wohnsitze haben. Für die Anknüpfung der Besteuerung reicht der inländische Wohnsitz aus; dieser muss nicht Lebensmittelpunkt sein. Der Wohnsitzbegriff des § 8 AO stellt auf folgende Merkmale ab:

- Wohnung
- Innehaben
- Beibehaltung und Nutzung der Wohnung

Eine Wohnung im Sinne der Norm ist gegeben, wenn zur Wohnung geeignete Räumlichkeiten bestehen. Ob die Räumlichkeiten dem Stand der natürlichen Person angemessen sind, ist unerheblich. Ausreichend sind auch dauerhaft angemietete Hotelzimmer, Baracken oder Wohnwagen mit Dauermiete auf einem Campingplatz. Ein Innehaben der

Wohnung ist gegeben, wenn die natürliche Person über die als Wohnung zu qualifizierenden Räumlichkeiten die tatsächliche Verfügungsgewalt ausübt. Diese Verfügungsgewalt kann sich aus Eigentum, aus Mietverträgen oder anders ergeben. Die Verfügungsgewalt liegt beispielsweise nicht vor, wenn eine Wohnung nur zu Besuchszwecken benutzt wird oder wenn eine Anmietung nur kurzfristig erfolgt (z. B. Hotelzimmer), auch wenn dies häufig wiederholt wird. Das Beibehalten und Benutzen der Wohnung muss sich aus der Art und Weise des Innehabens ableiten lassen. Entscheidend ist, dass die Räumlichkeiten objektiv dem Inhaber jederzeit zur Verfügung stehen und von ihm subjektiv auch zu einer Nutzung als Wohnung bestimmt sind. Eine tatsächliche Nutzung ist unerheblich. Sofern diese nicht erfolgt, reicht eine Ausstattung der Wohnung aus, die eine jederzeitige Benutzung erlaubt. Wird die Wohnung jedoch an eine andere Person vermietet und ist dadurch eine jederzeitige Benutzungnahme ausgeschlossen, entfällt die notwendige Verfügungsmacht. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Fremdvermietung und damit der Ausfall der Verfügungsmacht nur von kurzer Dauer sind.

Zweites persönliches Anknüpfungsmerkmal für eine Steuerpflicht natürlicher Personen ist deren **gewöhnlicher Aufenthalt**. Dieser ist in § 9 AO geregelt. Dem Gesetz nach hat jemand seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort (oder in diesem Gebiet) nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 Satz 1 AO). Danach ist die Erfüllung der folgenden Voraussetzungen für die Begründung eines gewöhnlichen Aufenthaltes notwendig:

- Aufenthalt,
- der nicht nur vorübergehend ist und
- an einem Ort oder in einem Gebiet erfolgt.

Voraussetzung für den Aufenthalt im Sinne des Gesetzes ist zunächst die physische Anwesenheit des Betroffenen. Nicht nur vorübergehend ist der Aufenthalt, wenn er eine gewisse Zeitdauer überschreitet. Verweilt beispielsweise ein Grenzpendler täglich für eine gewisse Zeit an einem Ort im Inland, verbleibt es bei einem nur vorübergehenden Aufenthalt im Inland, wenn der Grenzpendler abends über die Grenze zurück fährt.

Welche **Zeitdauer** letztlich die Grenze zwischen vorübergehend und nicht mehr vorübergehend im Sinne des § 9 Satz 1 AO darstellt, ist allerdings anhand des Gesetzeswortlautes unklar. § 9 Satz 2 AO sieht vor, dass der Aufenthalt in jedem Fall gewöhnlich ist, wenn er die Zeit von 6 Monaten überdauert. Wenngleich hieraus in Umkehr geschlossen werden kann, dass ein Aufenthalt von weniger als 6 Monaten ebenfalls ausreichen kann, wird der gewöhnliche Aufenthalt in der Beratungspraxis in aller Regel anhand dieser Zeitgrenze bestimmt. Bei Bemessung der Grenze sind kurzfristige Unterbrechungen des Aufenthalts unbeachtlich, beispielsweise Heimfahrten oder Urlaubszeiten eines ins Ausland entsendeten Arbeitnehmers. Die Zeit der Heimfahrten bzw. die Urlaubszeiten werden weder von der 6-Monats-Grenze abgerechnet, noch führen sie gar zu einem Neubeginn des Zeitlaufes. Dies gilt auch, wenn die Unterbrechung länger als eine Woche beträgt. Von der Zeitgrenze von 6 Monaten ausgenommen sind lediglich die in § 9 Satz 3 AO genannten Gründe für einen Aufenthalt: Danach führt ein Auf-

enthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur oder ähnlichen privaten Zwecken dann nicht zur Annahme eines gewöhnlichen Aufenthaltes, wenn das Verweilen nicht länger als 1 Jahr dauert.

Der Aufenthalt muss schließlich an ein und **demselben Ort** oder in ein und **demselben Gebiet** erfolgen. Strittig ist, wie der Begriff des Ortes bzw. des Gebietes in diesem Zusammenhang auszulegen ist. Nach der einen Meinung ist der gewöhnliche Aufenthalt im Inland abzulehnen, wenn der Betroffene an verschiedenen Orten bzw. in verschiedenen Gebieten im Inland verweilt und der Aufenthalt an einem Ort bzw. in einem Gebiet für sich betrachtet nicht zum gewöhnlichen Aufenthalt führt. Allerdings ist dann fraglich, wie zu verfahren wäre, wenn der gewöhnliche Aufenthalt an einem Ort im Inland begründet wurde und der Betroffene anschließend diesen Ort im Inland wechselt, hier jedoch nur vorübergehend verweilt. Man kann für diese Zeit wohl kaum von der Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland sprechen. Mit der wohl herrschenden Meinung ist somit davon auszugehen, dass das gesamte Inland als ein Ort bzw. als ein Gebiet zu behandeln ist. Folglich kann auch ein im Inland Umherreisender seinen gewöhnlichen Aufenthalt hier begründen.

Im Gegensatz zum Wohnsitz, der an mehreren Orten gleichzeitig begründet sein kann, ist der gewöhnliche Aufenthalt nur an einem Ort (in einem Gebiet) möglich. Beide Merkmale stehen sich aber gleichwertig gegenüber. Oft sind die Merkmale des Wohnsitzes (§ 8 AO) und des gewöhnlichen Aufenthaltes gleichzeitig erfüllt, gelegentlich auch nur die Merkmale des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes. Um nicht der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Deutschland zu unterliegen, gilt es in der Beratungspraxis insbesondere die Begründung eines Wohnsitzes aufgrund der leichteren Identifizierbarkeit zu vermeiden.

Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen sämtliche weltweit erzielten Einkünfte der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG (sog. **Welteinkommensprinzip**). Zusätzlich werden im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht die persönlichen Lebensmerkmale des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung berücksichtigt (wie z. B. Familienstand, Kinderzahl), um seine **individuelle Leistungsfähigkeit** zu erfassen.

Das im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht grundsätzlich geltende Welteinkommensprinzip erfährt allerdings einige **Einschränkungen**: Ein Ausschluss der ausländischen Einkünfte von der deutschen Besteuerung kann sich zum einen aus den von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben. Zum anderen folgt aus dem Welteinkommensprinzip grundsätzlich, dass auch im Ausland erzielte Verluste berücksichtigt werden müssen. Allerdings dürfen gem. § 2a Abs. 1 EStG bestimmte dort genannte Verluste nur mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart, die aus demselben „Drittstaat“ stammen, verrechnet werden. Dabei handelt es sich zum Beispiel um Verluste aus einer in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebsstätte. Auch eine Teilwertabschreibung auf einen zum Betriebsvermögen gehörenden Anteil an einer Drittstaaten-Körperschaft sowie die Veräußerungsverluste eines zum Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer Drittstaaten-Körperschaft unterliegen den Verlustverrechnungsbeschränkungen.

Die Begriffe des Drittstaats sowie der Drittstaaten-Körperschaften sind in § 2a Abs. 2a EStG definiert und sollen die europarechtliche Verträglichkeit des § 2a EStG insgesamt sicherstellen. Es handelt sich danach bei Drittstaaten um Staaten, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des EWR sind. Unter Drittstaaten-Körperschaften sowie Drittstaaten-Kapitalgesellschaften werden solche Körperschaften bzw. Kapitalgesellschaften verstanden, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR haben. Die Regelung des § 2a EStG hat zum Ziel, unerwünschte Steuersparmodelle zu verhindern. Betroffen sind indessen aufgrund des weit gefassten Wortlauts der Norm häufig auch unverdächtige Drittstaaten-Investitionen. Für Betriebsstättenverluste aus aktivem Erwerb relativiert § 2a Abs. 2 EStG die krude Rechtsfolge teilweise.

2.2.2 Die beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 4 EStG natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, wenn sie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielen. Hinzu kommt, dass die Personen nicht nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein dürfen und auch nicht nach § 1 Abs. 3 EStG zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht optiert haben.

Der **Umfang der Besteuerung** im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht erstreckt sich nach § 49 Abs. 1 und Abs. 2 EStG auf abschließend enumerierte **inländische Einkünfte**. Verallgemeinert lässt sich sagen, dass inländische Einkünfte einen speziellen Inlandsbezug aufweisen müssen. Beispielsweise stellen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Einkünfte dar, die durch eine im Inland belegene Betriebsstätte erzielt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen vor, wenn die unselbständige Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 4a) EStG. Zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften rechnen auch Einkünfte aus im Inland belegenen Grundvermögen oder aus der Verwertung von Patenten und ähnlichen Rechten im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) (Abbildung 2.2).

-
- Natürliche Person, die
 - weder Wohnsitz
 - noch gewöhnlichen Aufenthalt
 - im Inland hat und
 - inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielt
-

Abbildung 2.2 Voraussetzungen der beschränkten Einkommensteuerpflicht

Die beschränkte Steuerpflicht ist als **objektivierte Besteuerung** ausgestaltet, die grundsätzlich keine persönlichen Elemente wie Familienstand oder Kinderzahl berücksichtigt. Somit kommen beschränkt Steuerpflichtige nicht in den Genuss des Splittingtarifs und ihnen stehen keine personenbezogenen Abzugsbeträge wie Vorsorgeaufwendungen oder außergewöhnliche Belastungen zu.

Bei den einzelnen Einkunftsarten des § 49 EStG ist das jeweilige inländische Anknüpfungsmerkmal durchaus unterschiedlich ausgeprägt. Einen Eindruck vermittelt die nachfolgende Tabelle (Tabelle 2.2).

Tabelle 2.2 Ausgewählte inländische Anknüpfungsmerkmale

Einkunftsart	Inländisches Anknüpfungsmerkmal
Land- und Forstwirtschaft (§§ 49 Abs. 1 Nr. 1, 13, 14 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Im Inland betrieben
Gewerbebetrieb (§§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a bis g, 15–17 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Inländische Betriebsstätte ■ Inländischer ständiger Vertreter ■ Beförderungen mit Inlandsbezug ■ Darbietungen im Inland ■ Veräußerung inländischer Beteiligungen ■ Vermietung und Veräußerung von im Inland belegenen Grundstücken, Sachinbegriffen, Rechten ■ Verschaffung der Gelegenheit einen Berufssportler im Inland vertraglich zu verpflichten
Selbständige Arbeit (§§ 49 Abs. 1 Nr. 3, 18 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Ausübung oder Verwertung im Inland feste Geschäftseinrichtung im Inland
Nichtselbständige Arbeit (§§ 49 Abs. 1 Nr. 4, 19, 19a EStG)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Ausübung oder Verwertung im Inland ■ Bezüge aus inländischen öffentlichen Kassen ■ Bestimmte leitende Tätigkeitsvergütungen bei Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung ■ Entschädigungen, wenn zuvor ausgeübte Tätigkeit der inländischen Besteuerung unterlegen hat
Kapitalvermögen (§§ 49 Abs. 1 Nr. 5, § 20 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Dividenden und Gewinnanteile, wenn der Schuldner im Inland ansässig ist ■ Stille Gesellschaftsbeteiligungen bei inländischem Schuldner ■ Erträge aus Investmentanteilen nach §§ 2, 7 Investmentsteuergesetz ■ Zinsen mit dinglicher Sicherheit im Inland ■ Erträge und Veräußerungsgewinne aus Tafelgeschäften
Vermietung und Verpachtung (§§ 49 Abs. 1 Nr. 6, § 21 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Belegenheit im Inland ■ Verwertung in inländischer Betriebsstätte
Wiederkehrende Bezüge (§§ 49 Abs. 1 Nr. 7, § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Bezahlung durch inländischen Rentenversicherungsträger
sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 8, 8a, 9, 10 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> ■ Veräußerung von im Inland belegenen Grundstücken ■ Nutzung beweglicher Sachen im Inland ■ Know-How-Überlassung im Inland ■ Leistungen aus bestimmten Altersversorgungsverträgen

2.2.3 Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht

Von der so genannten erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG sind lediglich deutsche Staatsangehörige betroffen. Dies ist deswegen bemerkenswert, weil ansonsten die Staatsangehörigkeit irrelevant für die Definition der Steuerpflicht ist. Die erweitert unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland verfügen. Gleichwohl haben sie dadurch inländische Anknüpfungspunkte, dass sie in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen Person des öffentlichen Rechts stehen und sich ihre Bezahlung aus einer inländischen öffentlichen Kasse ergibt (Abbildung 2.3).

-
- Deutsche Staatsangehörige, die
 - weder Wohnsitz
 - noch gewöhnlichen Aufenthalt
 - im Inland haben und
 - in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen und Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen beziehen.
-

Abbildung 2.3 Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht

Entsprechendes findet Anwendung auf Familienangehörige, die deutsche Staatsangehörige sind und keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die im Inland steuerpflichtig sind. Dies gilt nur, wenn diese Steuerpflichtigen im ausländischen Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, nur in einem der beschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Umfang der ausländischen Besteuerung unterliegen. Der Umfang der Besteuerung im Rahmen der erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen. Persönliche Entlastungsmöglichkeiten, die unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen, greifen auch hier. Die erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht kommt insbesondere für ins Ausland abgeordnete öffentliche Bedienstete (z. B. Personen im diplomatischen Dienst) zur Anwendung.

2.2.4 Die unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag

Im Rahmen des Erstreckungsbereichs der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Antrag können beschränkt Steuerpflichtige, die ihr weltweites Einkommen ganz oder fast ausschließlich in Deutschland erzielen, auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden.

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG) ist von mehreren **Voraussetzungen** abhängig. Zunächst muss gelten, dass die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 v. H. der deutschen Einkommensteuer (relative Grenze) unterliegen oder dass die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte

im Kalenderjahr den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (absolute Grenze). Die absolute Grenze vermindert sich je nach Wohnsitzstaat. Zu beachten ist § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG. Danach gelten bestimmte inländische Einkünfte als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend, wenn sie nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, wie z. B. Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Bei der Ermittlung der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte bleiben im Ausland steuerfreie Einkünfte außer Betracht, wenn diese auch nach deutschem Recht steuerfrei sind (§ 1 Abs. 3 Satz 4 EStG). Schließlich ist auf die Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nach § 1 Abs. 3 Satz 5 hinzuweisen, durch die die Höhe der im ausländischen Staat erzielten Einkünfte nachgewiesen werden muss (Abbildung 2.4).

-
- natürliche Person
 - weder Wohnsitz
 - noch gewöhnlicher Aufenthalt
 - im Inland
 - inländische Einkünfte
 - mehr als 90% der gesamten Einkünfte des Steuerpflichtigen unterliegen der deutschen Einkommensteuer
 - nicht der deutschen Besteuerung unterliegende Einkünfte sind geringer als der Grundfreibetrag nach § 32a Abs.1 Nr. 1 EStG
-

Abbildung 2.4 Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag

Die **Rechtsfolgen** der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Antrag unterscheiden sich von der regulären unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG. Während die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG auf das Welteinkommen abstellt, ist die **Bemessungsgrundlage** im Falle der Option nach § 1 Abs. 3 EStG im Regelfall **geringer**, da nur die inländischen Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erfasst werden und daher ausländische Einkünfte sowie inländische Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (auch) im Wohnsitzstaat besteuert werden dürfen, nicht in die Veranlagung einbezogen werden.

In so genannten EU-/EWR-Fällen bestehen nach der Vorschrift des § 1a Abs. 1 EStG einige Besonderheiten. Während in Bezug auf den in Betracht kommenden Personenkreis gilt, dass die Optionsmöglichkeit des § 1 Abs. 3 EStG allen Steuerpflichtigen offen steht, räumt der Gesetzgeber bestimmte familienbezogene Vergünstigungen, nachdem ihn der EuGH dazu verpflichtet hat, nur EU- oder EWR-Staatsangehörigen ein. Voraussetzung ist die Eigenschaft, EU- oder EWR-Staatsangehöriger (auch Deutscher) zu sein. Dann werden bestimmte familienbezogene Vergünstigungen (§ 1a Abs. 1 Nrn. 1, 1a und 2 EStG) wie das so genannte begrenzte Realsplitting oder die Ehegattenveranlagung, d. h. der Splittingtarif, gewährt.

2.2.5 Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG gelangt für deutsche Staatsangehörige zur Anwendung, die innerhalb der letzten 10 Jahre mindestens 5 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 EStG waren, nunmehr in einem ausländischen Gebiet mit niedriger Besteuerung ansässig sind gleichwohl wesentliche wirtschaftliche Interessen innerhalb Deutschlands unterhalten und beschränkt steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von mindestens 16.500 € beziehen (Abbildung 2.5).

-
- Deutsche Staatsangehörige, die
 - innerhalb der letzten 10 Jahre mindestens 5 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren,
 - im niedrig besteuerten Ausland oder in keinem ausländischen Gebiet ansässig sind,
 - im Inland wesentliche wirtschaftliche Interessen unterhalten und
 - beschränkt steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von mindestens 16.500 € beziehen.
-

Abbildung 2.5 Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Eine **niedrige Besteuerung** setzt nach § 2 Abs. 2 AStG voraus, dass die vom ausländischen Staat erhobene tarifliche Einkommensteuer bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 77.000 € um mehr als ein Drittel geringer ist als die deutsche Steuerbelastung. Eine niedrige Besteuerung liegt auch dann vor, wenn durch tatsächliche Steuervergünstigungen oder eine gewährte Vorzugsbesteuerung die ausländische Steuerbelastung weniger als zwei Drittel der vergleichbaren inländischen Steuerbelastung beträgt.

Eine Person unterhält **wesentliche wirtschaftliche Interessen** im Inland, wenn sie

- Unternehmer oder Mitunternehmer eines inländischen Gewerbebetriebs ist (bei Kommanditisten mit einer Beteiligung von mindestens 25 %) oder eine Beteiligung im Sinne von § 17 EStG an einer Kapitalgesellschaft hält oder
- ihre Einkünfte, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne von § 34d EStG wären, im Veranlagungszeitraum mehr als 30 % ihrer gesamten Einkünfte ausmachen oder mehr als 62.000 € betragen oder wenn
- ihr Vermögen, dessen Erträge bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne von § 34d EStG wären, zu Beginn des Veranlagungszeitraums mehr als 30 % ihres gesamten Vermögens ausmacht oder mehr als 154.000 € beträgt.

Der **Umfang der Besteuerung**, also die sachliche Steuerpflicht, erstreckt sich auf alle Einkünfte, die nicht ausländische Einkünfte im Sinne von § 34 d EStG darstellen (Abbildung 2.6).



<http://www.springer.com/978-3-658-03255-5>

Grundlagen der Unternehmensbesteuerung
Die wichtigsten Steuerarten und ihr Zusammenwirken
Kraft, C.; Kraft, G.
2014, XXX, 373 S. 145 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-03255-5