

Alle Angaben ohne Gewähr. Keine Garantie auf Vollständigkeit oder Richtigkeit.

1 Grundlagen	3
1.1 Grundlegende Begriffe	3
1.1.1 Direkte und indirekte Steuern	3
1.1.2 Unternehmensteuerrecht	3
1.1.3 Leistungsfähigkeitsprinzip	3
1.1.4 Der Steuerbegriff	3
2 Einkommensteuer	3
2.1 Tatbestandsmerkmale	3
2.2 Begriffe	4
2.2.1 Natürliche Personen	4
2.2.2 Inland	4
2.2.3 Wohnsitz	4
2.2.4 Gewöhnlicher Aufenthalt	4
2.2.5 Welteinkommensprinzip	4
2.2.6 Markteinkommensprinzip	4
2.2.7 Wirtschaftsgut	4
2.3 Sachliche Steuerpflicht	5
2.3.1 Gewinneinkünfte	5
2.3.2 Überschusseinkünfte	5
2.3.3 Ermittlung des Einkommens	5
2.4 Gewinnermittlung bei Gewinneinkünften	5
2.4.1 Gewinn	5
2.4.2 Objektives Nettoprinzip	5
2.4.3 Buchführungspflicht und Gewinnermittlung	6
2.4.4 Formel zur Gewinnermittlung	6
2.4.5 Betriebsvermögen	6
2.4.6 Steuerrechtliches Betriebsvermögen	6
2.4.7 Betriebsvermögen: Besonderheit bei Gebäuden	6
2.4.8 Entnahmen	7
2.4.9 Einlagen	7
2.4.10 Betriebsausgaben	7
2.4.11 Betriebseinnahmen	7
2.4.12 Dreiteilung der Kosten	7
2.4.13 Werbungskosten	7
2.5 Bewertungsgrundsätze	7
2.5.1 Bilanzidentitätsprinzip	8
2.5.2 Fortführungsprinzip	8
2.5.3 Stichtagsprinzip	8
2.5.4 Einzelbewertungsprinzip	8
2.5.5 Vorsichtsprinzip	8
2.5.6 Realisationsprinzip	8
2.5.7 Stetigkeitsprinzip	8
2.5.8 Historische bzw. fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten	8
2.5.9 Börsen- oder Marktpreis	9
2.5.10 Erfüllungsbetrag	9

2.6	Verlustverrechnung bei der Einkommensteuer	9
2.6.1	Verlustabzug: Verlustrücktrag	9
2.6.2	Verlustabzug: Verlustvortrag	9
2.7	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	9
2.7.1	Transparenzprinzip	10
2.7.2	Mitunternehmer	10
2.7.3	Definition: Gewerbebetrieb	10
2.7.4	Tatbestandsmerkmale: Gewerbebetrieb	10
2.8	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	10
3	Körperschaftsteuer	11
3.1	Körperschaftsteuer und Einkommensteuer	11
3.2	Tatbestandsmerkmale	11
3.2.1	Inland	11
3.2.2	Geschäftsleitung und Sitz	11
3.2.3	Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	11
3.3	Sachliche Steuerpflicht	12
3.3.1	Grundlagen der Besteuerung	12
3.3.2	Ermittlung des Einkommens	12
3.3.3	Leistungsfähigkeitsindikatoren	12
3.4	Beschränkte Steuerpflicht	12
3.5	Trennungsprinzip	12
3.5.1	Zuflussprinzip im Einkommensteuerrecht	12
3.5.2	Rechtsgeschäft zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft	13
3.6	Verdeckte Gewinnausschüttungen	13
3.6.1	Tatbestandsmerkmale	13
3.6.2	Fremdvergleich	13
3.6.3	Die Grundfälle der verdeckten Gewinnausschüttung	14
3.6.4	Auswirkungen bei der ausschüttenden Gesellschaft	14
3.6.5	Auswirkungen beim empfangenden Gesellschafter	14
3.6.6	Problembeispiel	14
3.6.7	Beherrschender Gesellschafter	15
3.6.8	Vermeidung des "Manipulationsverdachts" bei beherrschenden Gesellschaftern	15

1 Grundlagen

1.1 Grundlegende Begriffe

1.1.1 Direkte und indirekte Steuern

- **Direkte Steuern:** Belastet Person, Unternehmen, usw. unmittelbar
- **Indirekte Steuern:** Belastet Güter und Vorgänge und erreicht damit mittelbar einzelne Personen

1.1.2 Unternehmensteuerrecht

Die Unternehmenssteuer ist keine eigene Steuerart, sondern durch den Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer geprägt. Die Einkommensteuer betrifft z.B. Einzelunternehmen, die Körperschaftsteuer betrifft Kapitalgesellschaften.

1.1.3 Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist (vereinfacht gesagt) die Fähigkeit, Steuern zu bezahlen und damit zum Steueraufkommen beizutragen. Es gibt **drei Leistungsfähigkeitsindikatoren**:

- **Einkommen** (Vermögenszugang, z.B. EStG, KStG, GewStG)
- **Vermögen** (Konsum- und Investitionsfonds, z.B. GrStG, GrErwStG, ErbStG)
- **Konsum** (Güterverbrauch, z.B. UStG)

Bei der Einkommensermittlung gilt das **Nettoprinzip** zur Bemessung der Leistungsfähigkeit. Es wird also nur der Gewinn besteuert statt die kompletten Einnahmen (**objektives Nettoprinzip**).

Das **private/subjektive Nettoprinzip** verlangt zudem die Abzugsfähigkeit (für die Lebensführung) unvermeidbarer Ausgaben (daher z.B. Grundfreibetrag).

1.1.4 Der Steuerbegriff

Der Steuerbegriff ist in **§ 3 Abs. 1 AO** definiert, wichtige Details:

- Steuern sind **Geldleistungen**
- keine Gegenleistung für eine **besondere Leistung** (*also keine konkrete Gegenleistung*)
- werden von einem öffentlich-rechtlichen **Gemeinwesen** (Gemeinden, Länder, Bund) zur **Erzielung von Einnahmen** erhoben
- sind **allen auferlegt**, bei denen der Tatbestand der Leistungspflicht zutrifft

2 Einkommensteuer

2.1 Tatbestandsmerkmale

Gemäß **§ 1 Abs. 1 EStG** sind

- **natürliche** Personen, die
- im Inland
- einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben

unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

2.2 Begriffe

2.2.1 Natürliche Personen

Natürliche Personen sind Menschen (also keine Unternehmen etc.). Die Rechtsfähigkeit beginnt gemäß **§ 1 BGB** mit der Vollendung der Geburt.

2.2.2 Inland

Das Inland i.S.d. **§ 1 Abs. 1 EStG** ist das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland (inklusive der 12-Meilen-Zone). Zudem gehören deutsche Flugzeuge, Handelsschiffe unter deutscher Flagge und Kriegsschiffe zum Inland.

2.2.3 Wohnsitz

Nach **§ 8 AO** hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Die Absicht einen Wohnsitz zu begründen oder aufzugeben bzw. die An- und Abmeldung der Wohnung sind für die steuerliche Wirkung nicht entscheidend.

2.2.4 Gewöhnlicher Aufenthalt

Auch ohne Wohnsitz kann gemäß **§ 9 AO** die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen, wenn jemand seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** in Deutschland hat. Hier kommt es auf die subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen an (183-Tage-Regelung).

2.2.5 Welteinkommensprinzip

Das **Welteinkommensprinzip** besagt, dass für die Steuerpflicht das gesamte Welteinkommen herangezogen wird, unabhängig davon wo es erwirtschaftet wurde. Ohne Doppelbesteuerungsabkommen kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen.

2.2.6 Markteinkommensprinzip

Das **Markteinkommensprinzip** umschreibt die **sieben Einkunftsarten**, die einkommensteuerbar sind. Erträge ohne Markt (Schenkung, Erbschaft) sind nicht einkommensteuerbar.

2.2.7 Wirtschaftsgut

Während nach dem Handelsrecht **Vermögensgegenstände** aktiviert werden müssen (**§§ 246 ff. HGB**), spricht das Steuerrecht von **Wirtschaftsgütern**, die u.a. nach **§ 6 EStG** bewertet werden müssen.

Wirtschaftsgüter können Sachen (**§ 90 BGB**), Tiere (**§ 90a BGB**), Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb sein, deren **Erlangung** der **Kaufmann** sich **etwas kosten lässt**, die einer besonderen **Bewertung zugänglich** sind, i.d.R. eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.

Zu unterscheiden ist zunächst zwischen **Vermögensgegenständen** und **Schulden** (**§ 240 Abs. 1 HGB, § 253 HGB**). Die Wirtschaftsgüter selbst werden in unterschiedliche Arten unterteilt, da das EStG an diese Arten unterschiedliche Regelungen knüpft.

2.3 Sachliche Steuerpflicht

Die **sachliche Steuerpflicht** beschreibt, was besteuert wird und ist in **§ 2 EStG** definiert. Es wird zwischen sieben Einkunftsarten und zwei Gruppen (Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte) unterschieden.

2.3.1 Gewinneinkünfte

Gewinneinkünfte sind gemäß **§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG** der **Gewinn** aus

- Land- und Forstwirtschaft (**§ 13 EStG**)
- Gewerbebetrieb (**§ 15 EStG**)
- selbständiger Arbeit (**§ 18 EStG**)

2.3.2 Überschusseinkünfte

Überschusseinkünfte sind gemäß **§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG** **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** aus

- nichtselbstständiger Arbeit (**§ 19 EStG**)
- Kapitalvermögen (**§ 20 EStG**)
- Vermietung und Verpachtung (**§ 21 EStG**)
- sonstigen Einkünften (**§ 22 EStG**)

2.3.3 Ermittlung des Einkommens

§ 2 EStG beschreibt die Schritte zur Berechnung des Einkommens:

1. **Einkünfte** (**§ 2 Abs. 1 EStG**)
2. **Summe der Einkünfte** (**§ 2 Abs. 2 EStG**)
3. **Gesamtbetrag der Einkünfte** (**§ 2 Abs. 3 EStG**): Summe der Einkünfte abzüglich ggf. eines Altersentlastungsbetrag (**§ 24a EStG**), Land- und Forstwirte erhalten ebenfalls nach **§ 13 Abs. 3 EStG** einen Abzugsbetrag
4. **Einkommen** (**§ 2 Abs. 4 EStG**): Gesamtbetrag der Einkünfte abzüglich Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen
5. **zu versteuerndes Einkommen** (**§ 2 Abs. 5 EStG**): Einkommen abzüglich (z.B. Kinder-)Freibeträgen

2.4 Gewinnermittlung bei Gewinneinkünften

2.4.1 Gewinn

Der **Gewinn** eines Unternehmens ist gem. **§ 4 Abs. 1, 5 EStG** der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem **Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres** und dem **Betriebsvermögen am Schluss des vorhergehenden Wirtschaftsjahres**, **vermehrte** um den Wert der Entnahmen und **vermindert** um den Wert der Einlagen.

2.4.2 Objektives Nettoprinzip

Prinzipiell sind alle Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Die Einkommensteuer besteuert gemäß **§ 2 Abs. 2 EStG** nur den Gewinn bzw. den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

2.4.3 Buchführungspflicht und Gewinnermittlung

Die steuerliche **Buchführungspflicht** ergibt sich **derivativ** (abgeleitet aus anderen Gesetzen, z.B. **§ 238 HGB**) aus **§ 140 AO** und **originär** aus **§ 141 AO**.

Die Gewinnermittlung erfolgt bei Buchführungspflichtigen und denen, die freiwillig Buch führen durch den Betriebsvermögensvergleich nach **§ 5 EStG** in Verbindung mit **§ 4 Abs. 1 EStG**.

Bei Steuerpflichtigen, die keine Bilanz aufstellen müssen, erfolgt die Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 3 EStG**.

2.4.4 Formel zur Gewinnermittlung

Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß **§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG** durch die Formel:

$$\begin{aligned} & \text{Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres} \\ - & \text{Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres} \\ = & \textbf{Unterschiedsbetrag} \\ + & \text{Entnahmen} \\ - & \text{Einlagen} \\ = & \textbf{Gewinn} \end{aligned}$$

2.4.5 Betriebsvermögen

Das **Betriebsvermögen** setzt sich zusammen aus allen aktiven Wirtschaftsgütern, die ein Betrieb zur Gewinnerzielung einsetzt, und allen Verbindlichkeiten, die betrieblich veranlasst sind.

2.4.6 Steuerrechtliches Betriebsvermögen

Der steuerliche Betriebsvermögensvergleich bezieht sich nur auf das Betriebsvermögen. Das steuerliche Betriebsvermögen gliedert sich in notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen. Wirtschaftsgüter werden wie folgt unterteilt:

1. **Notwendiges Betriebsvermögen**: Ausschließliche und unmittelbare betriebliche Nutzung. Wirtschaftsgüter (außer (Teil-)Grundstücke), die zu **mehr als 50 % eigenbetrieblich** genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen.
2. **Gewillkürtes Betriebsvermögen**: Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektivem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. Bei einer **betrieblichen Nutzung zwischen 10 % und 50 %** ist der Ausweis des Wirtschaftsguts als gewillkürtes Betriebsvermögen in vollem Umfang möglich.
3. **Notwendiges Privatvermögen**: Wirtschaftsgüter, die ausschließlich oder zu **mehr als 90 % außerbetrieblichen Zwecken** dienen, sind notwendiges Privatvermögen.

Wirtschaftsgüter können einheitlich entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen sein, eine Aufspaltung ist nicht möglich (**Einheitlichkeitsgrundsatz**). Grundstücke bilden dabei eine Ausnahme.

2.4.7 Betriebsvermögen: Besonderheit bei Gebäuden

Wird ein Gebäude teils eigengewerblich, teils fremdgewerblich, teils zu eigenen und teil zu fremden Wohnzwecken genutzt, so ist **jeder Gebäudeteil ein eigenes Wirtschaftsgut**. Das Gebäude wird nach dem Verhältnis der Nutzfläche aufgeteilt, gehört ein Grundstück nur teilweise dem Betriebsinhaber kann es auch nur insoweit Betriebsvermögen sein, als es dem Betriebsinhaber gehört.

2.4.8 Entnahmen

Entnahmen sind gem. **§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG** alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnimmt.

Dazu zählen neben Barentnahmen auch Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen.

2.4.9 Einlagen

Einlagen sind gem. **§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG** alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Hierzu zählen insbesondere Bareinzahlungen und Sacheinlagen.

2.4.10 Betriebsausgaben

Betriebsausgaben sind gem. **§ 4 Abs. 4 EStG** die **Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind**.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Aufwendungen für den Betrieb des Steuerpflichtigen notwendig, zweckmäßig oder üblich sind.

2.4.11 Betriebseinnahmen

Betriebseinnahmen sind im Gesetz nicht definiert, die Rechtsprechung definiert mithilfe von **§ 8 EStG** die **Betriebseinnahmen** als **Zugänge von Wirtschaftsgütern** (in Form von Geld oder Geldeswert), die durch den Betrieb veranlasst sind.

2.4.12 Dreiteilung der Kosten

Das Einkommensteuerrecht wird beherrscht von einer **Dreiteilung der Kosten**. Danach ist zu unterscheiden, ob es sich bei den Kosten des Steuerpflichtigen um **Betriebsausgaben**, **Werbungskosten** oder **Kosten der Lebensführung** handelt.

Betrieblich veranlasste Kosten stellen nach **§ 4 Abs. 4 EStG** Betriebsausgaben dar. Ausschließlich privat veranlasste Kosten dürfen den Gewinn demnach nicht mildern, was in **§ 12 Nr. 1 EStG** nochmal ausdrücklich klargestellt ist.

2.4.13 Werbungskosten

Werbungskosten sind gemäß **§ 9 Abs. 1 EStG** "Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen". Zwischen Aufwendungen und Einnahmen muss demnach ein **kausaler Zusammenhang** bestehen.

2.5 Bewertungsgrundsätze

Zwei grundsätzliche Fragen sind zu beantworten:

1. Welche Wirtschaftsgüter müssen in der Bilanz (Betriebsvermögensvergleich) erfasst werden?
2. Mit welchem Wert sind diese Wirtschaftsgüter anzusetzen?

Allgemeine Bewertungsgrundsätze sind in **§ 252 Abs. 1 HGB** festgeschrieben. Von ihnen ist gemäß **§ 252 Abs. 2 HGB** nur in begründeten Ausnahmefällen abzuweichen.

2.5.1 Bilanzidentitätsprinzip

Bilanzidentitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB): Die Wertansätze in einer Bilanz zum Jahresbeginn müssen identisch mit denen der Schlussbilanz des vorherigen Geschäftsjahres sein.

2.5.2 Fortführungsprinzip

Fortführungsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB): Es ist grundsätzlich von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern nicht **tatsächliche** (z.B. massive wirtschaftliche Schwierigkeiten) oder **rechtliche** Gegebenheiten (z.B. ein gestellter Insolvenzantrag) dagegen sprechen.

Ist eine Fortführung nicht zu unterstellen, sind Liquidationswerte anzusetzen. Ansonsten richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften der §§ 253 - 256a HGB.

2.5.3 Stichtagsprinzip

Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB): Die Bewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden erfolgt zu einem bestimmten Stichtag.

2.5.4 Einzelbewertungsprinzip

Einzelbewertungsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 6 Abs. 1 S. 1 EStG): Jedes Wirtschaftsgut ist einzeln zu bewerten, Synergieeffekte zwischen den Vermögensgegenständen werden nicht berücksichtigt.

2.5.5 Vorsichtsprinzip

Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB): Vermögensgegenstände und Schulden sind vorsichtig zu bewerten, insbesondere sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen.

Liegen keine Erwartungswerte vor, ist für Vermögensgegenstände der niedrigste, für Schulden der höchste Wert anzusetzen.

2.5.6 Realisationsprinzip

Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und **Periodisierungsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB): Gewinne werden nur berücksichtigt, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.

Aufwendungen und Erträge sind unabhängig von den Zeitpunkten der tatsächlichen Zahlung anzusetzen. Der Realisationszeitpunkt wird im Allgemeinen an den Zeitpunkt der Lieferung/Leistung geknüpft.

2.5.7 Stetigkeitsprinzip

Stetigkeitsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB): In den Folgejahren sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beizubehalten, sofern nicht begründete Ausnahmefälle i.S.d. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB vorliegen.

2.5.8 Historische bzw. fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Anschaffungskosten bilden den Bewertungsmaßstab für alle von Dritten erworbenen Vermögensgegenstände und sind gleichzeitig gemäß § 253 Abs. 1 HGB die Wertobergrenze.

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die im Rahmen des ursprünglichen oder nachträglichen (Wiederherstellung, Veränderung, Erweiterung, etc.) Herstellungsvorgangs eines Vermögensgegenstands anfallen (z.B. durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen für die Herstellung).

2.5.9 Börsen- oder Marktpreis

§ 253 Abs. 4 HGB definiert eine Hierarchie der möglichen Bewertungsmaßstäbe zur Bestimmung potenzieller außerplanmäßiger Abschreibungen für das Umlaufvermögen.

Vorrangig ist zu prüfen, ob der Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Der **Börsenpreis** ist der an einer amtlich anerkannten Börse im In- oder Ausland amtlich oder im Freiverkehr festgestellter Kurs

Marktpreise liegen vor, wenn Güter einer bestimmten Gattung und von durchschnittlicher Art und Güte an anderen Handelsplätzen regelmäßig umgesetzt werden.

Lässt sich weder ein Börsen- noch ein Marktpreis feststellen, stellt der Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, den relevanten Vergleichswert dar.

2.5.10 Erfüllungsbetrag

Der **Erfüllungsbetrag** stellt den grundsätzlichen Wertansatz für Verbindlichkeiten dar. Es ist der Betrag, der für eine normale Abwicklung des Geschäfts notwendig ist, um die Verpflichtungen zu erfüllen.

2.6 Verlustverrechnung bei der Einkommensteuer

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG ist das Einkommen der **Gesamtbetrag der Einkünfte**, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen.

2.6.1 Verlustabzug: Verlustrücktrag

Gemäß § 10d Abs. 1 EStG sind **negative Einkünfte**, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden bis zu einem Betrag von 1.000.000 Euro ... abzuziehen (**Verlustrücktrag**).

Gemäß § 10d Abs. 1 S. 6 EStG ist **auf Antrag** des Steuerpflichtigen von der Anwendung des Verlustrücktrags abzusehen.

2.6.2 Verlustabzug: Verlustvortrag

Gemäß § 10d Abs. 2 EStG sind **nicht ausgeglichene negative Einkünfte**, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1.000.000 Euro unbeschränkt, **darüber hinaus** bis zu 60 Prozent ... abzuziehen.

2.7 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Gemäß § 15 EStG sind **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

1. **Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen** ...
2. die **Gewinnanteile der Gesellschafter** einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die **Vergütungen**, die der Gesellschafter von der Gesellschaft

- für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft (**Gehalt**)
- für die Hingabe von Darlehen (**Zinsen**)
- für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (**Mieten**)

bezogen hat.

3. die **Gewinnanteile und Vergütungen** der persönlich haftenden Gesellschafter (analog)

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gilt analog ("entsprechend anzuwenden") für **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** (**§ 13 Abs. 7 EStG**) und **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** (**§ 18 Abs. 4 EStG**)

2.7.1 Transparenzprinzip

Im Einkommensteuerrecht gilt das **Transparenzprinzip**, d.h. es wird nicht die Gesellschaft besteuert, sondern die Gesellschafter/Mitunternehmer.

2.7.2 Mitunternehmer

Mitunternehmer i.S.d. **§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG** ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten (Entscheidungen treffen) kann sowie unternehmerisches Risiko (Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens, z.B. Beteiligung am Gewinn oder Verlust) trägt.

2.7.3 Definition: Gewerbebetrieb

Der **Gewerbebetrieb** ist in **§ 15 Abs. 2 EStG** definiert:

Eine

- selbstständige
- nachhaltige Betätigung, die
- mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und
- sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt

ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder

- als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch
- als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist

2.7.4 Tatbestandsmerkmale: Gewerbebetrieb

Erklärungen zu den vier Tatbestandsmerkmalen:

- **selbstständig**: Tätigkeit auf eigene Rechnung (Risiko) und eigene Verantwortung (Initiative)
- **nachhaltige Betätigung**: Keine einmalige Tätigkeit
- **Absicht, Gewinn zu erzielen**: Subjektives Merkmal, Absicht über längere Dauer positive Einkünfte zu erzielen
- **allgemeiner wirtschaftlicher Verkehr**: Nachhaltige Teilnahme am Leistungs- oder Güteraustausch

2.8 Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Gemäß **§ 15 Abs. 1 EStG** sind **Einkünfte aus selbständiger Arbeit**

1. **Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit**, dazu gehören die selbständig ausgeübte **wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische** Tätigkeit und die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Notare, Ingenieure, etc. (**Katalogberufe**)

2. **Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie**, wenn sie nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind
3. **Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit**, z. B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied
4. **Einkünfte, die ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft** ... als Vergütung ... erzielt

3 Körperschaftsteuer

Die **Körperschaftsteuer** ist die Ertragsteuer für **juristische Personen** (insbesondere Kapitalgesellschaften, z.B. AG und GmbH) und andere Personenvereinigungen, die nicht Mitunternehmerschaften i.S.d. EStG sind, z.B. Vereine und Vermögensmassen.

“Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der Körperschaften”.

3.1 Körperschaftsteuer und Einkommensteuer

Die Körperschaftsteuer ist ebenfalls eine **direkte Steuer** und ist eine Personensteuer, die nicht vom Einkommen abgezogen werden darf. Steuerliche Doppelbelastungen werden über verschiedene Maßnahmen berücksichtigt (**Teileinkünfteverfahren** oder **Abgeltungsteuer**)

Es gelten weitgehend die Grundsätze und Vorschriften des Einkommensteuerrechts, z.B. für die Gewinnermittlung.

3.2 Tatbestandsmerkmale

Gemäß **§ 1 Abs. 1 KStG** sind

- (die folgenden) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die
- im Inland
- ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben

unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Zu Punkt 1 gehören unter anderem Kapitalgesellschaften (z.B. Aktiengesellschaften), Genossenschaften, Versicherungsfonds und Vereine. Die steuerpflichtigen juristischen Personen sind **abschließend aufgezählt!**

3.2.1 Inland

Das Inlandsbegriff des Körperschaftsteuerrechts ist in **§ 1 Abs. 3 KStG** definiert.

3.2.2 Geschäftsleitung und Sitz

Die **Geschäftsleitung** ist gemäß **§ 10 AO** der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.

Der **Sitz** ist gemäß **§ 11 AO** der Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, ... bestimmt ist.

3.2.3 Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Auch im Körperschaftsteuerrecht gilt das Welteinkommensprinzip, die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

3.3 Sachliche Steuerpflicht

3.3.1 Grundlagen der Besteuerung

Die Grundlagen der Besteuerung sind in **§ 7 KStG** definiert:

- Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen (**§ 7 Abs. 1 KStG**)
- Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des **§ 8 Abs. 1 EStG** vermindert um die Freibeträge der **§§ 24 und 25 KStG**
- Körperschaftsteuer wird in der Regel jeweils für ein Kalenderjahr ermittelt (**§ 7 Abs. 3 KStG**)
- Bei Steuerpflichtigen die verpflichtet sind Bücher zu führen, ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr und nicht nach dem Kalenderjahr zu ermitteln (**§ 7 Abs. 4 KStG**)

3.3.2 Ermittlung des Einkommens

Die **Ermittlung des Einkommens** ist in **§ 8 KStG** beschrieben. Gemäß **§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG** bestimmen die Vorgaben des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes die Art der Einkommensermittlung.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG** sind gemäß **§ 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte** als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

3.3.3 Leistungsfähigkeitsindikatoren

Die Körperschaftsteuer wird auf Einkommen erhoben, es wird also der **Vermögenszugang** besteuert (wie bei der Einkommensteuer).

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird (**§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG**).

3.4 Beschränkte Steuerpflicht

Gemäß **§ 2 Nr. 1 KStG** sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die **weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben** beschränkt steuerpflichtig.

Die Steuerpflicht erstreckt sich dann nur auf die **inländischen Einkünfte**.

3.5 Trennungsprinzip

Während für Personengesellschaften das Transparenzprinzip gilt, gilt **bei Kapitalgesellschaften** das **Trennungsprinzip**. Dieses sieht eine vollständige Trennung der Besteuerung der Kapitalgesellschaft von der des Anteilseigners vor.

Laufende Gewinne der Kapitalgesellschaft werden ausschließlich auf Ebene der Gesellschaft besteuert (**§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG**). Die Ebene des Anteilseigners wird nur angesprochen, wenn Gewinnausschüttungen bewirkt werden (**§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG**).

3.5.1 Zuflussprinzip im Einkommensteuerrecht

Das Trennungsprinzip bewirkt, dass nur **beschlossene und zur Auszahlung gebrachte** Gewinnausschüttungen zu Einnahmen bei den Gesellschaftern führen (**Zuflussprinzip** genannt, **§ 11 EStG**).

Gewinne können so verzögert steuerlich vorteilhaft für die Gesellschafter ausgeschüttet werden.

3.5.2 Rechtsgeschäft zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft

Soweit der Gesellschafter (Anteilseigner) eine natürliche Person oder Personengesellschaft ist, richtet sich die Besteuerung dort nach dem EStG. Ist der Gesellschafter wiederum eine Kapitalgesellschaft, so ist die Frage nach der Besteuerung nach dem Körperschaftsteuerrecht zu beurteilen.

Dadurch weicht das System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften erheblich von dem der Besteuerung von Personengesellschaften ab. Während

- Vergütungen aus Anstellungsverträgen
- Zinsen aus Gesellschafterdarlehen und
- Mieten aus Grundstücksüberlassungen an die Gesellschaft

bei Gesellschaftern von Personengesellschaften grundsätzlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen, erfolgt eine solche Umqualifizierung **bei Kapitalgesellschaften nicht**.

Vergütungen aus dem Anstellungsverhältnis bei einer GmbH stellen beim Gesellschafter **Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit** dar. Zinseinkünfte sind **Einkünfte aus Kapitalvermögen** und Miet- und Pachteinahmen sind **Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung**.

Die genannten Vergütungen wären bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, wodurch die Gewinnfeststellung einheitlich erfolgen würde. Das ist bei Kapitalgesellschaften nicht der Fall.

3.6 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Grundsätzlich sind vertragliche Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern wirksam und anzuerkennen.

Problembeispiel: *Gesellschafter A ist auch Geschäftsführer der A-GmbH, an der er zu 60 % beteiligt ist. Sein Geschäftsführergehalt beträgt 1.000.000 €*

Gemäß **§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG** vermindern auch **verdeckte Gewinnausschüttungen** das Einkommen nicht. Der Begriff ist im Gesetz nicht definiert, sondern wurde durch die Rechtsprechung gefestigt.

Wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, mindert es das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht und muss daher versteuert werden. Andernfalls ist die Steuerlast für die Kapitalgesellschaft geringer.

3.6.1 Tatbestandsmerkmale

Eine **verdeckte Gewinnausschüttung** liegt vor, wenn

1. bei der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung bzw. eine verhinderte Vermögensmehrung (z.B. zinsloses Darlehen an Geschäftsführer) vorliegt,
2. die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und
3. sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. d. **§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG** der Kapitalgesellschaft auswirkt und (gleichzeitig)
4. in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht

Ein "normales" Gehalt erfüllt die Punkte 1, 3 und 4.

3.6.2 Fremdvergleich

Für die Frage, ob eine Gewinnausschüttung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wird ein **Fremdvergleich** angewendet.

Dabei wird geprüft, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einem Nichtgesellschafter die gleiche Leistung zu den gleichen Bedingungen gewähren würde. Falls nicht, dann wird vermutet, dass die Gewinnausschüttungen auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht. Diese Vermutung kann (und muss) im Einzelfall vom Steuerpflichtigen widerlegt werden. Je höher die Differenz zwischen der tatsächlichen und der fremdüblichen Vereinbarung ist, desto schwieriger wird es für den Steuerpflichtigen, die Vermutung einer gesellschaftlichen Veranlassung zu entkräften.

Von der Rechtsprechung wurden zwei Fallgruppen entwickelt, die bei verdeckten Gewinnausschüttungen zu unterscheiden sind:

- Der Grundtatbestand und
- das Sonderrecht des sog. "beherrschenden Gesellschafters" (mit einem verstärkten Transparenzgebot)

3.6.3 Die Grundfälle der verdeckten Gewinnausschüttung

1. Die Kapitalgesellschaft **erwirbt** vom Gesellschafter Wirtschaftsgut **gegen ein unangemessen hohes Entgelt**
2. Die Kapitalgesellschaft **nutzt** Dienste, Wirtschaftsgüter oder Kapital des Gesellschafters **gegen ein unangemessen hohes Entgelt**
3. Die Kapitalgesellschaft **veräußert** Wirtschaftsgut an den Gesellschafter **unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt**
4. Die Kapitalgesellschaft **überlässt** dem Gesellschafter Dienste, Wirtschaftsgüter oder Kapital zur Nutzung **unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt**

3.6.4 Auswirkungen bei der ausschüttenden Gesellschaft

Gemäß **§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG** mindern verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht. Das Einkommen muss also um den Betrag erhöht werden, um den das Vermögen der Gesellschaft vermindert wurde. Verdeckte Gewinnausschüttungen können **nicht rückgängig gemacht werden**. Eine Rückgängigmachung ist erfolgsneutral als verdeckte Einlage zu werten.

Die Hinzurechnung ist außerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen. Die Steuerbilanz muss geändert werden, falls die verdeckte Gewinnausschüttung zu einer höheren Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer führt.

3.6.5 Auswirkungen beim empfangenden Gesellschafter

Die verdeckte Gewinnausschüttung führt für den Gesellschafter zu Einkünften aus Kapitalvermögen (**§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG**). Sie unterliegen dem Teileinkünfteverfahren unter den Voraussetzungen des **§ 3 Nr. 40 Satz 1 d EStG**.

Wird die Beteiligung im gewerblichen Betriebsvermögen gehalten, erhöht sich der Gewinn aus Gewerbebetrieb (**§ 20 Abs. 8 EStG**).

3.6.6 Problembeispiel

Wiederholung des genannten Problembeispiels: *Gesellschafter A ist auch Geschäftsführer der A-GmbH, an der er zu 60 % beteiligt ist. Sein Geschäftsführergehalt beträgt 1.000.000 €*

Im Fremdvergleich wird festgestellt, dass ein Gehalt in Höhe von 150.000 € angemessen wäre. Somit liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 850.000 € vor.

Der "angemessene Betrag" von 150.000 € sind für A weiterhin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die restlichen 850.000 € sind Kapitalerträge, wodurch Abgeltungsteuer anfällt.

3.6.7 Beherrschender Gesellschafter

Ungeachtet der Angemessenheit besteht bei Transaktionen zwischen Gesellschaft und **beherrschendem Gesellschafter** ein verstärktes **Transparenzgebot** und **zivilrechtliche Formstrenge**, um Ergebnisse der Kapitalgesellschaft nicht nachträglich steuerlich zu manipulieren.

Jemand ist **beherrschender Gesellschafter**, wenn er den Abschluss des betreffenden Rechtsgeschäfts **erzwingen** kann (grundsätzlich die Mehrheit der Stimmrechte). Es reicht auch aus, wenn mehrere Gesellschafter mit **gleichgerichteten Interessen** auftreten, die zusammen beherrschend sind.

Eine beherrschende Stellung ist bei folgenden drei Konstellationen gegeben:

1. Mehrheit der Stimmrechte eines einzelnen Gesellschafters
2. Mehrere Anteilseigner mit **gleichgerichteten Interessen**, die durch Zusammenwirken die Mehrheit der Stimmrechte besitzen
3. Beherrschung aufgrund sonstiger Vereinbarung (z.B. vertragliche Regelungen)

3.6.8 Vermeidung des “Manipulationsverdachts” bei beherrschenden Gesellschaftern

Zur Vermeidung des Anscheins der Manipulation durch beherrschende Gesellschafter sind folgende Voraussetzungen zu beachten:

1. Zivilrechtlich wirksame Vereinbarungen schließen (am besten schriftlich)
2. Klare Vorabvereinbarungen (keine vagen Prämien, keine nachträglichen Ausschüttungen für das laufende Jahr)
3. analog bei Verträgen mit nahen Angehörigen
4. Vereinbarungen zu Beginn des Rechtsverhältnisses getroffen und entsprechend der Vereinbarung durchgeführt

Auch Vorteilszuwendungen an Dritte können gesellschaftlich veranlasst sein und somit **verdeckte Gewinnausschüttungen** darstellen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Vorteilszuwendung an eine dem Gesellschafter **nahe stehende Person** (weit auszulegen, z.B. Familie, Freunde, Geschäftspartner, usw.) erfolgt.