

Ertragsteuern

**Einkommensteuer
Körperschaftsteuer
Gewerbesteuer**

Begründet von

Prof. Dr. Dr. h.c. Gerd Rose †

Universität zu Köln
Steuerberater

fortgeführt von

Prof. Dr. Christoph Watrin

Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Steuerberater

19., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

ESV.info/978 3 503 11424 5

Hinweis für Dozenten

Bei Einsatz dieses Buches in Lehrveranstaltungen können bei Nachweis der Lehrtätigkeit 175 Vorlagen für eine Vorlesungsmitschrift im pdf-Format über das Internet bezogen werden. Das Skript kann nur zu Präsentationszwecken in Lehrveranstaltungen verwendet werden; eine Weitergabe an die Lernenden darf nicht erfolgen.

Bei Interesse wenden Sie sich bitte an den Erich Schmidt Verlag, Buchvertrieb, Genthiner Str. 30 G, 10785 Berlin, E-Mail: Buchvertrieb@ESVmedien.de

1. Auflage 1969

...

16. Auflage 2001

17. Auflage 2003

18. Auflage 2004

19. Auflage 2009

1.–16. Auflage erschienen
im Gabler-Verlag, Wiesbaden

ISBN 978 3 503 11424 5

Alle Rechte vorbehalten

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2009

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706

Satz und Druck: Danuvia, Neuburg

Vorwort zur 19. Auflage

Vor 40 Jahren erschien zum ersten Mal das Buch „Ertragsteuern“ von Gerd Rose. Seit dem haben unzählige Studierende und viele der heute tätigen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer mit Hilfe dieses Buches und den anderen Bänden des Lehrwerks „Betrieb und Steuer“ das notwendige Steuerrechtswissen für Prüfungen, Examina und ihre berufliche Karriere erworben.

Mit dem Werk „Betrieb und Steuer“ und seinen vielfältigen anderen wissenschaftlichen Schriften hat Gerd Rose die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in Deutschland seit der Übernahme des Lehrstuhls an der Universität zu Köln im Jahre 1966 entscheidend beeinflusst. Damals existierte nur an wenigen wissenschaftlichen Hochschulen im deutschsprachigen Raum ein solcher Schwerpunkt. Heute ist die Steuerlehre ein fester Bestandteil des betriebswirtschaftlichen Fächerkanons. Diese Entwicklung hat Gerd Rose mit großem Engagement gefördert und bis zuletzt entscheidend mitgeprägt. Immer wieder ist es ihm gelungen, junge Menschen für die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit dem Phänomen Steuern und die praktische Tätigkeit in der Steuerberatung zu begeistern. Ein besonderes Anliegen war ihm dabei die Vermittlung von fundierten Kenntnissen des Steuerrechts, die er als Voraussetzung für eine wissenschaftliche Analyse der Besteuerung und ihrer Wirkungen auf betriebliche Entscheidungen ansah. Umfassende Steuerrechtskenntnisse waren für ihn zudem Voraussetzung für eine qualifizierte Steuerberatung, die – wie sein Schüler und Nachfolger auf dem Kölner Lehrstuhl Norbert Herzig in der Festschrift zum 65. Geburtstag schreibt – für ihn stets theoriegeleitet war. Mit seinen Vorlesungen „Betrieb und Steuer I und II“ und dem gleichnamigen Lehrwerk hat Gerd Rose das Ziel verfolgt, die notwendigen steuerrechtlichen Grundlagen bei seinen Hörern in Köln und darüber hinaus bei Studierenden in ganz Deutschland zu legen. Die vielen Auflagen über vier Jahrzehnte belegen, dass Studierende, Steuerberateranwärter, Berater und interessierte Leser das Werk gerne zur Hand genommen haben.

Es ist mir eine große Ehre, dass Frau Rechtsanwältin Dr. Cornelia Glorius-Rose mich gebeten hat, das Werk ihres Mannes fortzuführen. Ihr, dem Verlag und seiner steuerrechtlichen Lektorin Frau Dr. Claudia Teuchert-Pankatz danke ich für das entgegengebrachte Vertrauen.

Seit der letzten Auflage der „Ertragsteuern“ im Jahre 2004 haben sich vielfältige steuerliche Änderungen ergeben, die bei der Neuauflage zu berücksichtigen waren. Zu nennen ist insbesondere die Steuerreform 2008. Weitere gesetzgeberische Aktivitäten waren in jüngster Zeit das Gesetz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedin-

Vorwort zur 19. Auflage

gungen für Kapitalbeteiligungsgesellschaften, das Jahressteuergesetz 2008 sowie der Entwurf eines Jahressteuergesetz 2009. Die Neuauflage berücksichtigt alle Änderungen, die zum 1.1.2009 in Kraft treten. Das Manuskript wurde im September 2008 abgeschlossen.

Bei der Zusammenstellung der Literaturhinweise wurde ich von Herrn Dipl.-Kfm. Christoph Kappenberg tatkräftig unterstützt. Er und Herr Dipl.-Kfm. Tobias Tebben haben das Manuskript mit großer Sorgfalt gelesen und wertvolle Verbesserungsvorschläge gemacht. Frau Petra von Oppenkowski hat die Abbildung und die Verzeichnisse erstellt und mit großem Einsatz das ganze Werk Korrektur gelesen. Ihnen allen bin ich zu großem Dank verpflichtet.

Münster, im September 2008

Christoph Watrin

Vorwort zur 1. Auflage (1969)

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist wissenschaftlich noch nicht so gut entwickelt wie andere Teile der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Die vielfältigen Beziehungen zwischen Betrieb und Steuer, staatlicher Steuerpolitik und unternehmerischem Verhalten, Besteuerung und Unternehmerentscheidung sind erst teilweise systematisch erforscht. Das für weitere Problemlösungen erforderliche Instrumentarium ist nur in Ansätzen vorhanden.

Eine der wichtigsten Ursachen für diese vergleichsweise zurückgebliebene Entfaltung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist nach meiner Ansicht darin zu sehen, dass es an jenem breiten Fundament zahlreicher, wohlausgebildeter Nachwuchskräfte fehlt, auf dem allein sich die Vielfalt von Talenten entwickeln kann, die jede (und insbesondere jede junge) Wissenschaft so nötig zu ihrem Fortschritt braucht.

Über den Mangel an wohlausgebildeten Nachwuchskräften für das betriebliche Steuerwesen klagt auch die betriebliche Praxis. Denn nicht nur der Berufsnachwuchs der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer rekrutiert sich zum überwiegenden Teil aus den Absolventen der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät; auch für die unmittelbar leitende Tätigkeit in der Wirtschaft werden Betriebswirtschaftler mit mehr als oberflächlichen Kenntnissen über die Besteuerung benötigt.

Sucht man nach den Ursachen für diesen Zustand, so stößt man alsbald auf eine erschwerende Notwendigkeit, mit der andere Teilbereiche der Betriebswirtschaftslehre nicht konfrontiert sind: Gründliche Kenntnisse der wichtigsten Teile des geltenden Steuerrechts sind für die Beschäftigung mit Fragen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unerlässlich. Fehlen sie, so verlieren sich die Antworten häufig ins Spekulative. Weder Wissenschaft noch Praxis aber haben einen Nutzen von „Erkenntnissen“ aus Besteuerungsmethoden, die die Realität nicht isomorph abbilden.

Meine Mitarbeiter im Seminar für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität zu Köln haben mich bei diesen Bestrebungen mit ihrem regen Interesse und mit mancherlei wertvoller Hilfe sehr unterstützt. Ganz besonderen Dank schulde ich meinem Assistenten, Herrn Dipl.-Kfm. Horst Langel, für seine nie erlahmende Bereitschaft zu einer fundierten Sach- und Formkritik, von der dieses Buch wesentlich profitiert hat.

GERD ROSE

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abbildungsverzeichnis	17
Abkürzungsverzeichnis	19
Einführung in das Gesamtwerk	23

Band 1: Ertragsteuern

I. Ertragsteuern und Ertragsteuerreform	29
A. Die Ertragsteuerarten	29
B. Die Unternehmensteuerreform 2008	31
II. Die Einkommensteuer	35
A. Überblick	35
1. Die persönliche Steuerpflicht	35
2. Das Einkommen als Gegenstand der sachlichen Steuerpflicht ..	37
3. Schema der Einkommensteuer-Ermittlung	38
B. Morphographie der Einkunftsarten	39
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	39
a) Begriffsmerkmale	39
b) Nebenbetriebe	39
c) Besonderheiten	40
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	40
a) Begriffsmerkmale	40
b) Die Gruppierung in § 15 Abs. 1 EStG	43
c) Gewerbebetrieb aufgrund gewerblicher Prägung	45
d) Besonderheiten	46
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	47
a) Begriffsmerkmale	47
b) Die Gruppierung in § 18 Abs. 1 EStG	47
c) Besonderheiten	49
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	50
a) Begriffsmerkmale	50

Inhaltsverzeichnis

b) Abgrenzungsfragen	51
c) Besonderheiten	51
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen	53
a) Begriffsmerkmale	53
b) Hauptgruppen	53
c) Besonderheiten	55
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	56
a) Begriffsmerkmale	56
b) Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten	57
c) Besonderheiten	57
7. Sonstige Einkünfte	58
a) Wiederkehrende Bezüge	58
b) Unterhaltsleistungen beim Wahl-Realsplitting	59
c) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	60
d) Einkünfte aus sonstigen Leistungen	60
e) Abgeordnetenbezüge	61
f) Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen	61
C. Ordnung der Einkunftsarten	61
1. Haupt- und Nebeneinkunftsarten	61
2. Gewinn- und Überschusseinkunftsarten	63
3. Die Bedeutung des § 24 EStG	64
4. Nicht besteuerte Einkünfte	65
a) Einkünfte, die nicht unter eine Einkunftsart fallen	65
b) Einkünfte, die einem anderen zugerechnet werden	66
c) Ausdrücklich vom Gesetz freigestellte Einkünfte	66
5. Teilweise besteuerte Einkünfte	67
6. Die Bedeutung der richtigen Zuordnung der Einkünfte	69
D. Die Ermittlung der Einkünfte	71
1. Grundsätze der Einkunftsermittlung	71
2. Methoden der Einkunftsermittlung (Überblick)	73
3. Grundsätze der Gewinnermittlung	74
4. Die Gewinnermittlungsmethoden	77
a) Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG	78
b) Vermögensvergleich nach § 5 EStG	78
c) Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	81
d) Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	82
e) Gewinnermittlung durch Richtsatzschätzung	82
f) Wechsel der Gewinnermittlungsmethode	83
5. Die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten	84

Inhaltsverzeichnis

6. Betriebsausgaben, Werbungskosten, Lebensführungskosten	86
a) Überblick	86
b) Abzugsfähige und nichtabzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten	87
c) Abgrenzung zu den Lebensführungskosten	89
7. Nicht oder nur teilweise abzugsfähige Betriebsausgaben/ Werbungskosten	90
a) Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben/Werbungskosten allgemein	91
b) Überentnahmen	91
c) Abzugsverbote bzw. -einschränkungen aus § 3 c EStG	92
d) Zinsschranke	93
E. Altersentlastungsbetrag, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	98
1. Überblick	98
2. Altersentlastungsbetrag und Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	100
a) Altersentlastungsbetrag	100
b) Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	100
3. Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	101
a) Wiederkehrende Versorgungsleistungen	101
b) Gezahlte Kirchensteuer	102
4. Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	103
a) Begrenztes Wahl-Realsplitting	103
b) Vorsorgeaufwendungen	103
c) Kinderbetreuungsaufwendungen	104
d) Eigene Berufsausbildungskosten	104
e) Aufwendungen für den Besuch von Ersatz- oder Ergänzungsschulen	104
f) Spenden	104
g) Altersvorsorgebeiträge	105
5. Sonderausgaben-Pauschbeträge und -Pauschalen	105
6. Wie Sonderausgaben zu behandelnde Steuervergünstigungen nach §§ 10 f und 10 g EStG	106
7. Außergewöhnliche Belastungen	106
a) Normierte Fälle	106
b) Allgemeine Fälle	106
F. Verlustausgleich und Verlustabzug	108
1. Der Verlustausgleich	108
2. Der Verlustabzug (Verlustvortrag und Verlustrücktrag)	109
3. Einschränkungen des Verlustabzugs durch das „Mindeststeuer- konzept“	110

Inhaltsverzeichnis

4. Besonderheiten bei beschränkter Haftung	111
5. Besonderheiten bei stillen Beteiligungen	112
6. Besonderheiten bei Auslandsverlusten	112
7. Besonderheiten bei negativen Einkünften aus Kapitalvermögen	113
8. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften	113
9. Vererblichkeit von Verlustvorträgen	113
G. Die Behandlung von Personenmehrheiten	115
1. Gemeinsames Wirtschaften mehrerer Personen und Prinzip der Einzelbesteuerung	115
2. Mitunternehmergemeinschaften	117
a) Mitunternehmerbegriff	117
b) Stille Gesellschaft	118
c) Ermittlung des Gewinnanteils/Ergänzungsbilanzen	119
d) Sonderbilanzen	119
3. Unterbeteiligungen	123
4. Betriebsaufspaltung	123
H. Die Behandlung von Veräußerungsvorgängen	126
1. Die einkommensteuerliche Relevanz von Veräußerungsvorgängen	126
2. Besonderheiten der Einkommensbesteuerung von Veräußerungserfolgen	127
3. Die Veräußerung von Betriebsvermögen	130
a) Die Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs	130
b) Die Veräußerung eines gewerblichen Teilbetriebs	132
c) Die Veräußerung einer im Betriebsvermögen befindlichen hundertprozentigen Kapitalgesellschaftsbeteiligung	133
d) Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	134
4. Die Betriebsaufgabe und die Realteilung	136
5. Die Betriebsverpachtung	138
6. Die unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen	139
7. Die Veräußerung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient	139
8. Die Veräußerung von Privatvermögen	140
a) Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ...	140
b) Veräußerung sonstiger privater Wirtschaftsgüter	143
I. Das zu versteuernde Einkommen	145
1. Überblick	145
2. Freibeträge für Kinder	145

Inhaltsverzeichnis

3. Sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge	146
J. Einkommensteuertarif	146
1. Allgemeines	146
2. Der Normaltarif	146
3. Sondertarife	147
a) Progressionsvorbehalt	147
b) Abgeltungssteuer	148
c) Außerordentliche Einkünfte	148
d) Kalamitätsnutzungen	149
e) Sondertarif für nicht entnommene Gewinne	150
K. Veranlagung, Festsetzung und Zahlung der Einkommensteuer	157
1. Die Veranlagung	157
2. Die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer	160
3. Die Lohnsteuer	161
4. Die Kapitalertragsteuer	163
5. Die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG)	165
6. Die Steuerermäßigung bei bestimmten Aufwendungen im Haushaltsbereich (§ 35a EStG)	167
7. Vorauszahlungen, Abschlusszahlung, Erstattung	167
8. Der Steuerabzug bei Bauleistungen	168
L. Familienleistungsausgleich, Kindergeld, Erziehungsgeld und Altersvorsorgeförderung	169
1. Kindergeld	169
2. Erziehungsgeld	170
3. Altersvorsorgeförderung	170
M. Die Kirchensteuern	171
III. Die Körperschaftsteuer	173
A. Überblick	173
1. Die persönliche Steuerpflicht	173
2. Bemessungsgrundlagen und Tarife	174
3. Der Systemwechsel durch die Unternehmenssteuerreform 2001	174
B. Das körperschaftsteuerliche Einkommen vor Verlustabzug ...	175
1. Der Einkommensbegriff des KStG	175

Inhaltsverzeichnis

2. Das Steuerbilanz-Ergebnis und die Erfolgskorrekturen aus anwendbaren einkommensteuerlichen Vorschriften	177
3. Erfolgswirksame Gesellschafter-Einlagen	181
4. Verdeckte Gewinnausschüttungen	182
5. Zinsschranke	183
6. Satzungspflichtaufwendungen	184
7. Nichtabziehbare Steueraufwendungen	185
a) Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag	185
b) Vermögensteuer	185
c) Umsatzsteuer für bestimmte Vorgänge	185
d) Ausländische Steuern vom Einkommen oder Vermögen ...	186
e) Steuerliche Nebenleistungen	186
8. Nichtabziehbare Geldstrafen	186
9. Nichtabziehbare Spenden	187
10. Nichtabziehbare Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen	187
11. Steuerfreie Erträge	188
12. Erträge aus nichtabziehbaren Aufwendungen	190
13. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter von Kommanditgesellschaften auf Aktien	190
C. Die Besteuerung von Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft .	191
1. Offene Gewinnausschüttungen	192
2. Verdeckte Gewinnausschüttungen	193
a) Allgemeines	193
b) Formen verdeckter Gewinnausschüttungen	195
c) Rechtsfolgen für Gesellschaft und Gesellschafter	197
3. Ausschüttungen aus dem „steuerlichen Einlagekonto“	199
4. Besonderheiten im Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren	200
D. Die Behandlung von Verlusten	201
1. Der Verlustabzug	201
2. Einschränkungen beim „Mantelkauf“	201
E. Festsetzung, Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer	205
F. Die Besteuerung schwindender und umwandelnder Kapitalgesellschaften	206
1. Auflösung und Liquidation	206
2. Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht	206
a) Sitzverlegung innerhalb der EU/des EWR	207

Inhaltsverzeichnis

b) Sitzverlegung mit Wegzug aus der EU/dem EWR	207
3. Formwechsel in eine Personenunternehmung	208
4. Verschmelzung mit anderen Kapitalgesellschaften	209
5. Verschmelzung mit einer Personenunternehmung	210
6. Spaltung einer Kapitalgesellschaft	210
 IV. Die Gewerbesteuer	213
A. Überblick	213
1. Der Gegenstand der Gewerbesteuer	213
a) Allgemeines	213
b) Gewerbebetriebe kraft Betätigung	213
c) Gewerbebetriebe kraft Rechtsform	214
d) Gewerbebetriebe kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ..	214
2. Die Betriebsstätte	215
3. Mehrheit von Betrieben	216
4. Der Steuerschuldner der Gewerbesteuer	217
5. Schema der Gewerbesteuer-Ermittlung	217
B. Der Gewerbeertrag	218
1. Ausgangsgröße: Gewerblicher Gewinn (Verlust)	218
2. Aufwendungen für Fremdkapital	220
a) Begriff	220
b) Entgelte für Schulden	221
c) Renten und dauernde Lasten bestimmter Entstehungsgründe	221
d) Gewinnanteile stiller Gesellschafter	222
e) Miet- und Pachtzinsen	223
3. Bezüge persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA	224
4. Erfolgsanteile aus Mitunternehmergemeinschaften	225
5. Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen	227
6. Spenden	227
7. Grundbesitz-Abzüge	228
8. Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen	228
a) Allgemeines	228
b) Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg	229
c) Hinzurechnung bei „Streubesitz“	231
9. Anteile nicht im Inland belegener Betriebsstätten	232
10. Gewerbeverlustrabzug	232
C. Der Tarif der Gewerbesteuer	234
1. Ermittlung des Steuermessbetrags	234

Inhaltsverzeichnis

2. Berechnung der Gewerbesteuer aus dem Messbetrag	235
3. Ertragsteuerliche Behandlung der Gewerbesteuer	236
D. Festsetzung und Zahlung der Gewerbesteuer	236
1. Die Veranlagung	236
2. Die Zerlegung	237
3. Vorauszahlungen und Abschlusszahlung	239
V. Die ertragsteuerliche Organschaft	241
A. Überblick	241
1. Der Sachverhalt „Organschaft“	241
2. Die unterschiedliche Würdigung des Organschaftssachverhalts im Steuerrecht	242
3. Der Organkreis	243
4. Die Eingliederung	244
5. Ausgedehnte Organkreise	244
a) Mehrere Organgesellschaften	244
b) Mehrere Organträger	244
B. Die körperschaftsteuerliche Organschaft	245
1. Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft ...	245
2. Konsequenz: Einkommenszurechnung	247
3. Ausnahmen von der Einkommenszurechnung	248
4. Die Behandlung von Ausgleichszahlungen	249
C. Die gewerbesteuerliche Organschaft	250
1. Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft	250
2. Konsequenz: Betriebsstättenfiktion	250
3. Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und Veranlagung zur Gewerbesteuer	251
4. Mehrheit von Organträgern	252
5. Exkurs: Gewerbesteuerersparnisse durch Organschaft?	252
VI. Der Solidaritätszuschlag	255
Verzeichnis von Kommentaren	257
Literaturhinweise zu „Steuerbilanzen“	259
Sachregister	261