

Teil 1 Allgemeines

A. Überblick

I. Einkunftsarten, Einkünfte, Einnahmen

1. Einkunftsarten

a) Erschöpfende Aufzählung der Arten

Das EStG zählt 7 Einkunftsarten auf, die der Einkommensteuer unterliegen:

- (1) Einkünfte aus Land- und Fortwirtschaft (Einkunftsart 1),
- (2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einkunftsart 2),
- (3) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Einkunftsart 3),
- (4) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkunftsart 4),
- (5) Einkünfte aus Kapitalvermögen (Einkunftsart 5),
- (6) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Einkunftsart 6),
- (7) Sonstige Einkünfte gemäß § 22 EStG (Einkunftsart 7).

§ 24 EStG schafft keine eigene Einkunftsart.

Lesen Sie bitte § 2 Abs. 1 EStG.

b) Die Bedeutung der Abgrenzung bei den einzelnen Arten

Die Abgrenzung zwischen den einzelnen Arten ist aus folgenden Gründen von Bedeutung:

- (1) Auswirkung auf andere Steuern (Gewerbsteuer bei Einkunftsart 2),
- (2) Unterschiede bei der Methode der Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1, 3, § 5 EStG),
- (3) Unterschiede bei Freigrenzen, Freibeträgen, Pauschbeträgen,
- (4) Unterschiede im Gewinnermittlungszeitraum (§ 4 a EStG),
- (5) Unterschiede in der Methode der Steuererhebung (z.B. Lohnsteuer bei Einkunftsart 4),
- (6) Unterschiede bei Verlustausgleich,
- (7) Unterschiede bei der Gewährung von Steuervergünstigungen.

c) Keine Einkünfte

Die Aufzählung der einzelnen Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 EStG ist erschöpfend und erfordert außerdem eine ernst gemeinte Beteiligung am Wirtschaftsleben. Infolgedessen fallen z.B. **nicht** unter die 7 Arten:

- (1) Einkünfte aus Liebhabertätigkeiten,
- (2) einmalige Vermögensanfälle (Schenkungen usw.),
- (3) Einnahmen aus Glücksspiel.

2. Einkünfte, Einnahmen

Die Einkünfte werden je nach der Einkunftsart, bei der sie anfallen, verschieden bezeichnet. Bei den ersten 3 Einkunftsarten spricht das Gesetz von **Gewinn**, bei den anderen Einkunftsarten von **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten**. Ergibt die Einkunftsermittlung einen negativen Betrag, so wird das Ergebnis bei **allen** Einkunftsarten als **Verlust** bezeichnet (negative Einkünfte). Bei den Einkünften handelt es sich um **Reineinkünfte**, Einnahmen dagegen sind **Roheinnahmen**. Von den Einnahmen wiederum sind die **Betriebseinnahmen** zu unterscheiden, die nur bei den Einkunftsarten 1-3 vorkommen können. Ebenso wird bei den ersten 3 Arten der Begriff Betriebsausgaben verwendet, während das Gesetz bei den anderen Einkunftsarten von Werbungskosten spricht. Die Begriffe Einnahmen und Werbungskosten korrespondieren mit dem Privatvermögen, die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben mit dem Begriff Betriebsvermögen.

Lesen Sie bitte § 2 **Abs. 2** EStG.

3. Summe der Einkünfte/Gesamtbetrag der Einkünfte

a) Begriff

Liegen Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten vor, so werden diese Einkünfte zusammengerechnet zur Summe der Einkünfte. Zieht man davon bestimmte Beträge ab (z. B. Altersentlastungsbetrag, § 24 a EStG, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende § 24 b EStG), spricht man vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Die Einkünfte § 20 EStG bleiben ab dem VZ 2009 insoweit bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte außer Betracht, wie die Einkommensteuer durch die 25%-ige Kapitalertragsteuer abgegolten ist, § 32d Abs. 1 EStG und § 43 Abs. 5 EStG.

Lesen Sie bitte § 2 **Abs. 3** und 5b EStG.

b) Verlustausgleich

Verlustausgleich ist die Verrechnung positiver und negativer Einkünfte. Die Grundlagen des Verlustausgleichs sind in § 2 Abs. 3 EStG geregelt. Der horizontale (Verrechnung positiver und negativer Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart) als auch der vertikale Verlustausgleich (Verrechnung positiver und negativer Einkünfte von unterschiedlichen Einkunftsarten) ist grundsätzlich unbegrenzt möglich.

Allerdings gibt es Verlustausgleichsbeschränkungen in anderen Vorschriften des EStG, so z. B.

- (1) Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (vgl. § 23 Abs. 3 S. 7 und 8 EStG),
- (2) Verluste aus Ertragsquellen, die unter keine Einkunftsart fallen (§ 3 c Abs. 1 EStG),
- (3) Verluste aus Leistungen gemäß § 22 Nr. 3 EStG,
- (4) bestimmte Verluste nach § 2 a, § 15 Abs. 4 § 15 a und § 15 b, § 17 Abs. 2 S. 6 EStG.

- (5) Ab VZ 2009: Verluste aus Kapitalvermögen, soweit deren Einnahmen unter die Abgeltungsteuer fallen, § 32d Abs. 1 EStG, § 20 Abs. 6 S. 2,5 und 6 EStG

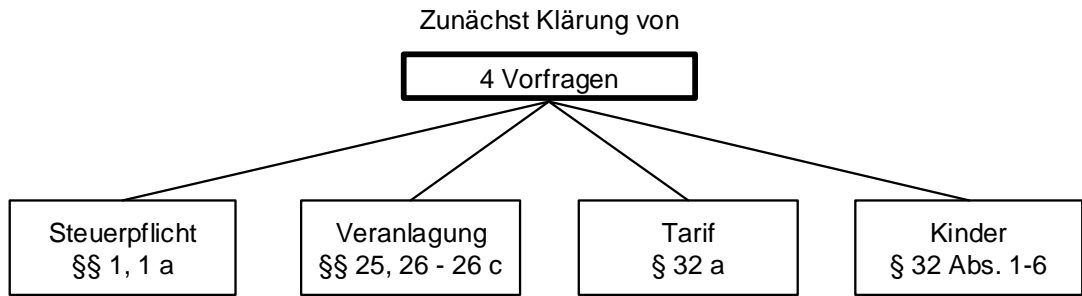
c) Verlustabzug

Vom Verlustausgleich zu unterscheiden ist der Verlustabzug (§ 10 d EStG), der unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, dass bei einer Veranlagung nicht zum Ausgleich gekommene Verluste **wie** Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können. Der Verlustabzug wird an anderer Stelle dieses Ordners abgehandelt. Werden vom Gesamtbetrag der Einkünfte noch die eigentlichen Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen abgesetzt, so ergibt sich das Einkommen. Bei den Sonderausgaben handelt es sich um besondere vom Gesetzgeber bestimmte Ausgaben, die abgesetzt werden können, obwohl sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind.

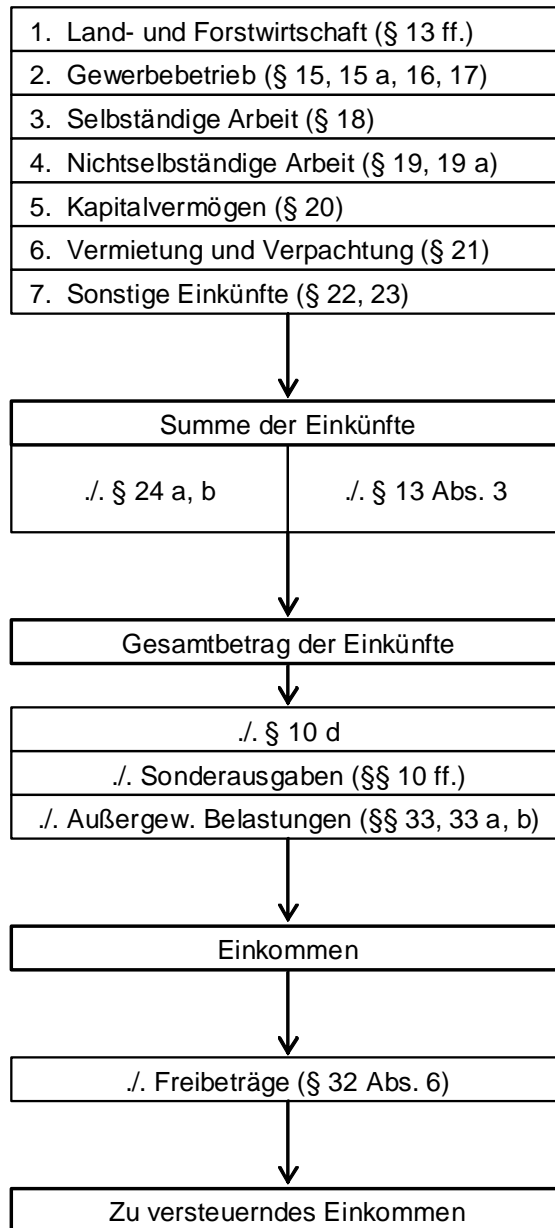
Lesen Sie bitte § 10 d Abs. 1 S. 1 EStG. Danach § 2 **Abs. 4, 5, 6** EStG.

4. Einkommen/Zu versteuerndes Einkommen (R 2 EStR)

Für die Lösung von Einkommensteuer-Klausuren mit der Fragestellung „Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen“ verwendet man im Examen Sinnvollerweise folgendes Lösungsschema (Paragrafen sind solche des EStG):



Danach Analyse der 7 Einkunftsarten



Lesen Sie bitte § 2 EStG im Zusammenhang.

Vergleichen Sie dann **R 2 EStR** und **Abschn. 29 KStR**.

II. Steuerpflicht

1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt, d.h. mit **allen** inländischen und ausländischen Einkünften („Welteinkommen“) steuerpflichtig, ist eine natürliche Person (= Mensch), die einen **Wohnsitz** (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im **Inland** hat (§ 1 Abs. 1 EStG).

2. Normale beschränkte Steuerpflicht

- (1) Beschränkt steuerpflichtig ist, wer weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat (**§ 1 Abs. 4 EStG**). Steuerpflicht besteht nur für bestimmte in **§ 49 EStG** genannte Einkünfte, die einen speziellen „Inlandsbezug“ haben.

3. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

- (1) Gemäß **§ 2 AStG** sind unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. Wegzug in ein Niedrigsteuerland, deutsche Staatsangehörigkeit) normal beschränkt Steuerpflichtige 10 Jahre erweitert beschränkt steuerpflichtig, d. h. sie müssen auch diejenigen Einkünfte versteuern, die ein normal beschränkt Steuerpflichtiger wegen einer Begrenzung in § 49 EStG nicht zu versteuern hat.
- (2) Vgl. Teil Außensteuerrecht

4. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (**§ 1 Abs. 2 und 3 EStG, § 1 a EStG**)

- (1) Nach § 1 Abs. 2 EStG sind auch insbesondere Diplomaten und deren Angehörige unter bestimmten Voraussetzungen unbeschränkt steuerpflichtig.
- (2) Beschränkt Steuerpflichtige, die ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich in Deutschland erzielen, werden mit unbeschränkt Steuerpflichtigen materiell-rechtlich gleichgestellt. § 1 Abs. 3 EStG regelt, dass auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte nach § 49 EStG haben und ihre gesamten Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als den Grundfreibetrag gem. § 32a Abs. 1 Nr.1 EStG im Kalenderjahr (2009 = 7.834 €) betragen.
- (3) § 1 a EStG regelt, dass sowohl beschränkt als auch unbeschränkt steuerpflichtige **Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU, wenn sie unbeschränkt steuerpflichtig oder nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag wie unbeschränkt Steuerpflichtige** behandelt werden, zusätzlich begünstigt werden. Die Betroffenen haben z. B. Anspruch auf das Splittingverfahren.

Ihnen stehen folgende Steuervergünstigungen zu:

- (a) Realsplitting des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG, auch wenn der Ehegatte in einem Staat der EU wohnt und die Versteuerung in diesem Staat nachgewiesen wird;
- (b) Dauernde Lasten gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG

(c) Erweiterung der unbeschränkten Steuerpflichtigen auch auf den Ehegatten gemäß § 26 Abs. 1 S. 1 EStG, soweit dies beantragt wird; der Grundfreibetrag ist dann zu verdoppeln;

(4) Beispiele

Beispiel 1:

A aus der Schweiz hat in Deutschland keinen festen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt. In der Schweiz erzielt er nachweislich Einkünfte als Journalist aus selbständiger Arbeit von 8.500 € (4.500 €). In Deutschland erzielt er ebenfalls Einkünfte aus der journalistischen Tätigkeit und zwar von 40.000 €.

Lösung:

§ 1 Abs. 3 EStG findet keine Anwendung, da die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte mehr den Grundfreibetrag betragen (= absolute Grenze) und die inländischen Einkünfte nicht mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen (40.000 € / Abwvl. 47.500 €).

Abwandlung:

Da die ausländischen Einkünfte schon die absolute Grenze des Grundfreibetrages unterschreiten, ist § 1 Abs. 3 EStG anwendbar.

Beispiel 2:

Franzose F hat neben seinem französischen Familienwohnsitz auch einen Wohnsitz in Deutschland. Er bezieht als Arbeitnehmer ausschließlich Einkünfte von 60.000 € in Deutschland. Seine nicht dauernd getrennt lebende Ehefrau (= chinesische Staatsbürgerin) lebt mit den 3 Kindern in der Familienwohnung in Frankreich. Die Ehefrau hat nachweislich Einkünfte von 25.000 €.

Abwandlung: F hat nur einen Wohnsitz in Frankreich, Einkünfte unverändert in Deutschland und seine chinesische Ehefrau bezieht Einkünfte in Frankreich i.H.v. 25.000 €.

Lösung:

F ist unbeschränkt steuerpflichtig. Ob er auch die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllt ist deshalb ohne Bedeutung. Unmaßgeblich sind daher auch die ausländischen Einkünfte der Ehefrau. Es ist nach § 1 a Nr. 2 EStG eine Zusammenveranlagung mit Splitting möglich. Nicht erforderlich ist, dass die Ehefrau eine begünstigte Staatsbürgerschaft hat.

Abwandlung:

F ist nicht unbeschränkt steuerpflichtig, erfüllt aber die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG und kann als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Eine Ehegattenveranlagung ist aber nicht zulässig, da die Einkünfte der Eheleute im Ausland den 2-fachen Grundfreibetrag übersteigen und auch die 90-%-Grenze nicht erfüllt ist, § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG.

III. Wirtschaftsjahr

Lesen Sie bitte § 4 a EStG.

Man unterscheidet also zwangsläufig abweichendes Wirtschaftsjahr (Landwirtschaft) und abweichendes Wirtschaftsjahr bei Gewerbebetrieben (sofern im Handelsregister eingetragen).

B. Steuerfreie Einnahmen

I. Nicht unter die 7 Einkunftsarten fallende Einnahmen

Hierzu zählen Lotterie-, Toto-, Lotto-, Rennwettgewinne, die außerhalb eines Betriebsvermögens anfallen; einmalige Vermögensanfälle wie Schenkungen, Erbschaften; Gewinn aus Liebhaberei usw.

II. Einnahmen, die einem anderen zugerechnet werden

Nach § 12 Nr. 2 EStG dürfen freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen **beim Zuwendenden** (da privat veranlasst) **nicht abgezogen werden**, d.h. er muss sie versteuern, obwohl **ein anderer** sie erhält!

Lesen Sie bitte § 12 Nr. 2 EStG.

III. Gesetzliche Freistellungen

Vom Gesetz sind bestimmte Beträge bzw. Einnahmen von der Steuerpflicht freigestellt worden, obwohl sie unter die 7 Einkunftsarten fallen und obwohl sie nicht anderen Personen zugerechnet werden.

Z. B.: §§ 3, 8 Abs. 2 S. 9, 8 Abs. 3, 16 Abs. 4, 19 Abs. 2, 20 Abs. 9, 22 Nr. 3, 23 Abs. 3 S. 5 EStG.

C. Grundsätzliches zur Ermittlung der Einkünfte

I. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

1. Einnahmen (§ 8 EStG)

- (1) Bei den Einkunftsarten 4-7 werden die Einkünfte durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bestimmt. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so ergibt sich ein Verlust. Der Begriff der Einnahmen ist nicht mit dem Begriff der **Betriebseinnahmen** zu verwechseln, zumal der Begriff der Einnahmen enger ist als der der Betriebseinnahmen (keine Steuer auf Wertsteigerungen bzw. „stille Reserven“). Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und im Rahmen der Einkunftsart 4-7 zufließen. I. d. R. fließen die Einnahmen in Geld zu, aber auch andere Wirtschaftsgüter (Naturalbezüge, Sachwerte usw.) sind Einnahmen, die mit den „üblichen Endpreisen am Abgabort“ anzusetzen sind.
- (2) **Bloße Annehmlichkeiten, Wertsteigerungen eines Vermögensgegenstandes**, Verzicht auf Einnahmen, Ersparung von Ausgaben sind keine Einnahmen.

- (3) Gleichgültig ist, ob auf die Einnahmen ein **Rechtsanspruch** besteht oder nicht und ob die Einnahmen aus unsittlicher oder verbotener Tätigkeit stammen.
- (4) Eine besondere Regelung hat der Gesetzgeber für den häufig vorkommenden Fall der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW eingeführt. Nutzt ein Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug des Arbeitgebers, so ist nach § 8 Abs. 2 EStG die private Nutzung für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer als Einnahme anzusetzen. Die private Nutzung kann davon abweichend durch ein Fahrtenbuch ermittelt werden. Dabei werden die auf Privatfahrten entfallenden Aufwendungen nach dem tatsächlichen Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten ermittelt.

Kann der PKW auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der nach der 1-%-Methode ermittelte Pauschalwert um 0,03 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Abweichend von der Pauschalwertermittlung ist hier auch die Ermittlung der tatsächlichen Kosten durch Vorlage von Belegen und Führung eines Fahrtenbuches möglich.

Beispiel:

Listenpreis des überlassenen PKW	25.000 €
(a) private Nutzung (1 %)	250 €
(b) Nutzung Fahrten zur Arbeitsstätte 0,03 % x Entfernungskilometer z. B. 30 km	<u>225 €</u> *
monatlicher geldwerter Vorteil	475 €

Der Arbeitnehmer kann die Fahrtkosten nach § 9 Abs. 2 EStG (= Entfernungspauschale) als Werbungskosten geltend machen.

Auf die Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 S. 2 EStG für den Teil des geldwerten Vorteils, soweit er auf die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte entfällt wird hingewiesen. Dabei handelt es sich um eine Steuer, die vereinbarungsgemäß der Arbeitgeber schuldet. Beim Arbeitnehmer bleibt dann dieser Teil des geldwerten Vorteils bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte **außer Betracht** (§ 40 Abs. 3 EStG).

Lesen Sie bitte § 8 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 EStG.

2. Vereinnahmung und Verausgabung (§ 11 EStG)

- (1) Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie zugeflossen sind (entsprechendes gilt für die Ausgaben). Es gilt demnach das sog. **Zufluss- bzw. Abflussprinzip**.
- (2) Die Regeln über die Vereinnahmung und Verausgabung gelten für die Einkunftsart 4-7, für die Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) und für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen.
- (3) Das Zufluss- bzw. Abflussprinzip wird nur für **einen** Fall eingeschränkt: bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (Miete, Zinsen usw.), die dem Steuerpflichtigen „kurze Zeit“ (10 Tage!) **vor** Beginn oder kurze Zeit **nach** der Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Entsprechendes gilt für Ausgaben.

Beispiel:

Der Mieter zahlt seine am 1.12.01 fällige Dezembermiete erst am 9.1.02. Die Miete ist als regelmäßig wiederkehrende Einnahme bereits im Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit 01 zu erfassen (§ 11 Abs. 1 S. 2 EStG).

- (4) Eine Sonderregelung gilt für den laufenden Arbeitslohn (§ 11 Abs. 1 S. 4 EStG). Dieser gilt grundsätzlich in dem Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (§ 38 a Abs. 1 S. 2 EStG).
- (5) Eine weitere Sonderregelung greift, wenn Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden (z.B. Erbbauberechtigter zahlt den Erbbauzins für ein vermietetes Grundstück für 20 Jahre im Voraus). In diesen Fällen ist die Ausgabe **zwingend** auf die Vorauszahlungszeit gleichmäßig zu verteilen (vgl. § 11 Abs. 2 S. 3 EStG). Auf der **Empfängerseite besteht ein Wahlrecht** (vgl. § 11 Abs. 1 S. 3 EStG). Diese Sonderregelung gilt nicht für ein marktübliches Damnum, § 11 Abs. 2 S. 4 i.V.m. § 52 Abs. 30 EStG.
- (6) Einzelfälle vgl. in **H 11 EStH**.

3. Werbungskosten (§ 9 EStG)

- (1) Werbungskosten sind Aufwendungen zur **Erwerbung, Sicherung und Erhaltung** der Einnahmen (Generalklausel). Der Werbungskosten-Begriff ist für die Einkunftsarten 4-7 gleich. Die Einkünfte müssen aus jeder Einkunftsart **getrennt** berechnet werden.
- (2) Bei den Werbungskosten ist es grundsätzlich **Sache des Steuerpflichtigen** zu entscheiden, in welcher Höhe er Aufwendungen machen will.
- (3) Werbungskosten (und auch Betriebsausgaben) sind ihrer Art nach Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften. Sie müssen von den Kosten der allgemeinen Lebensführung (vgl. § 12 EStG) abgegrenzt werden.
- (4) Die wichtigsten Werbungskosten sind in § 9 EStG **einzel**n aufgezählt (**nicht erschöpfend!**).
- (5) Bei der Ermittlung bestimmter Einkünfte sind zur Abgeltung der Werbungskosten **Pauschbeträge** abzuziehen, wenn keine höheren Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Pauschbeträge sind auch abziehbar, wenn die tatsächlich aufgewendeten Werbungskosten niedriger sind. Andererseits dürfen die Werbungskosten-Pauschbeträge nicht höher sein als die Einnahmen. Die Höhe der Pauschbeträge ist in § 9 a EStG festgelegt.

Lesen Sie bitte die §§ 9, 9 a EStG. Lassen Sie sich Zeit. Diese Beträge werden in Klausuren gern übersehen, bringen aber Punkte!

II. Gewinnermittlung

1. Die Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)

- (1) Bei der Überschussrechnung ist der **Gewinn** der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Sind die Betriebsausgaben > Betriebseinnahmen, so ergibt sich ein **Verlust**. Eine Bestandsaufnahme und die Aufstellung einer Bilanz entfallen. Forderungen und Schulden werden also nicht berücksichtigt. Es gilt das Zufluss- bzw. Abflussprinzip.

- (2) Betriebsausgaben sind **Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind** (§ 4 Abs. 4 EStG). Der Abnutzung nicht unterliegende Anlagegüter sind erst im Jahr der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgaben abzusetzen. Dagegen dürfen Aufwendungen für abnutzbare Anlagegüter (Maschinen usw.) nur im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) auf die Nutzungsdauer des betreffenden Wirtschaftsgutes verteilt werden, sofern nicht sog. „geringwertige Wirtschaftsgüter“ (GwG) gemäß § 6 Abs. 2 EStG vorliegen.
- (3) Die Überschussrechnung kann in allen 3 Einkunftsarten vorkommen (vgl. §§ 140, 141 AO).

2. Betriebsvermögensvergleich

- (1) Kommt die Überschussrechnung nicht in Betracht, so ist der Gewinn aus den ersten 3 Einkunftsarten durch **Betriebsvermögensvergleich** (Bilanz) zu ermitteln. Man unterscheidet grundsätzlich **3 Arten von Vermögen** (vgl. auch R 4.2 Abs. 1 EStR):
 - (a) notwendiges Betriebsvermögen,
 - (b) notwendiges Privatvermögen,
 - (c) gewillkürtes Betriebsvermögen.
- (2) Die Abgrenzung zwischen den einzelnen Arten ist von erheblicher praktischer Bedeutung. Vermögensänderungen bei Wirtschaftsgütern, die zum Betriebsvermögen gehören, wirken sich nämlich steuerlich aus, im Privatvermögen dagegen nicht.
- (3) Unter Betriebsvermögen ist das **Reinvermögen** zu verstehen. Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren usw.), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter, die im Laufe des Wirtschaftsjahres dem Betrieb zugeführt werden.

Für die Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 1 EStG** gelten nur die steuerlichen Bewertungsvorschriften. Es gilt also nicht das handelsrechtliche Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 2, 3 HGB). Allerdings haben alle Kaufleute das HGB zu beachten, damit gelten dann die handelsrechtlichen Vorschriften auch für das Steuerrecht (§ 5 EStG).

3. Schätzung (§ 162 AO)

Die Besteuerungsgrundlagen können geschätzt werden. Je nach Ausmaß der Schätzung unterscheidet man: Vollschätzung, Teilschätzung bzw. ergänzende Schätzung (Zuschätzung).

III. Bewertungsmaßstäbe

1. Anschaffungskosten

Vgl. § 255 Abs. 1 HGB, der auch für das Steuerrecht gilt (R 6.2 EStR und H 6.2 EStH).

Lesen Sie im Moment nur § 255 Abs. 1 HGB.

2. Herstellungskosten

Bitte lesen Sie § 255 Abs. 2 und 3 HGB. Lesen Sie dann R 6.3 Abs. 1 EStR.

3. Teilwert

Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (vgl. § 10 BewG).

Dieser Definition liegen also 3 Fiktionen zu Grunde:

- (1) Ein **fiktiver Käufer** soll den Gesamtwert des Betriebes ermitteln,
- (2) Ermittlung des Gesamtwertes unter dem Aspekt der **Fortführung** des Betriebes,
- (3) **Aufteilung** des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter.

Der Teilwert - ein speziell steuerrechtlicher Begriff - ist den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten untergeordnet, d.h. nur ein niedriger Teilwert, also ein unter den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten liegender Teilwert, ist für die Bewertung in der Steuerbilanz von Bedeutung. Da nach § 6 EStG der niedrigere Teilwert nicht unterschritten werden darf, hat der Teilwert in der Steuerbilanz die Aufgabe, eine **untere Grenze** der Bewertung zu fixieren. In Klausuren ist der Teilwert regelmäßig vorgegeben.

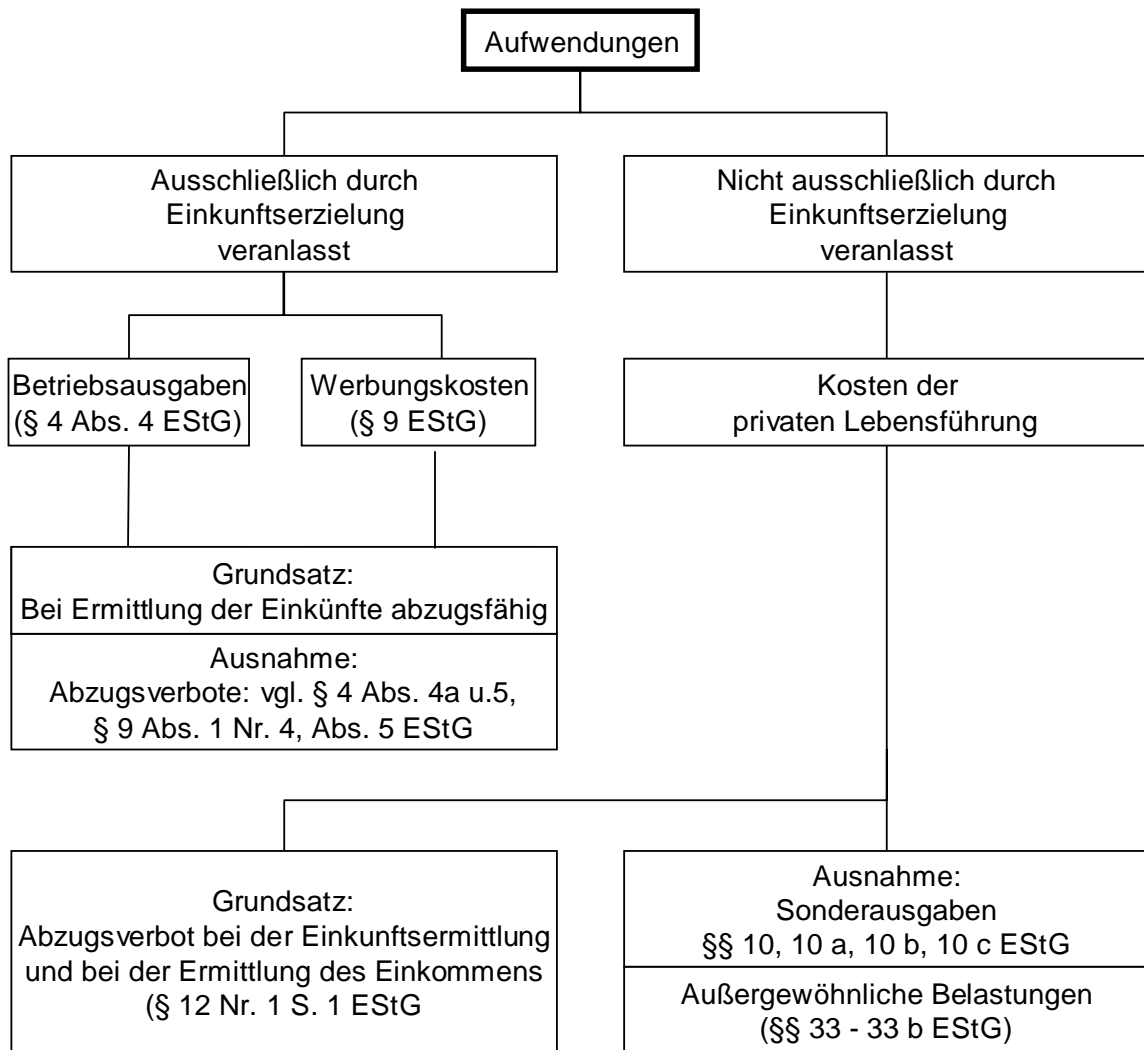
4. Gemeiner Wert

- (1) Lesen Sie bitte § 9 BewG.
- (2) Der gemeine Wert ist als Bewertungsmaßstab bei der **Betriebsaufgabe** vgl. § 16 Abs. 3 EStG) relevant.
- (3) Im Gegensatz zum Teilwert wird der gemeine Wert nicht im Zusammenhang mit dem betrieblichen Zweck gesehen, sondern vom Gesichtspunkt eines **Marktwertes**, losgelöst also von betrieblich individuellen Bedingtheiten. Teilwert und gemeiner Wert **können zusammenfallen**. Der gemeine Wert ist aber i.d.R. (Ausnahme: Vorratsvermögen) nicht höher als der Teilwert und gelegentlich niedriger. Auch der gemeine Wert ist in Klausuren regelmäßig vorgegeben, bzw. kann aus Sachverhaltsangaben abgeleitet werden.

IV. Nicht abzugsfähige Ausgaben

1. Abgrenzungen

Systematisch sind die Aufwendungen im Einkommensteuer-Recht wie folgt einzuteilen:



Vgl. auch R 12.1 EStR

2. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben/ Werbungskosten

Lesen sie sich in Ruhe § 4 Abs. 5 bis Abs. 7 EStG und § 9 Abs. 5 EStG durch. Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 ist erstmals auch die Gewerbesteuer keine abzugsfähige Betriebsausgabe mehr.

3. Die Abzugsverbote des § 12 EStG

a) Abgrenzung

- (1) Nach § 12 EStG dürfen folgende Ausgaben nicht abgezogen werden:
- (a) Lebenshaltungskosten (§ 12 Nr. 1 EStG),
 - (b) Zuwendungen (§ 12 Nr. 2 EStG),
 - (c) bestimmte Steuern (§ 12 Nr. 3 EStG),

- (d) Geldstrafen (§ 12 Nr. 4 EStG),
- (e) Aufwendungen für ein Erststudium oder eine erstmalige Berufsausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses (§ 12 Nr. 5 EStG).

Lesen Sie bitte nun § 12 EStG.

- (2) **Ausnahmen** gelten für
 - (a) § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 - 9, § 10 a, § 10 b EStG,
 - (b) §§ 33 - 33 b EStG

b) Lebenshaltungskosten

- (1) Unter § 12 Nr. 1 EStG fallen vor allem Aufwendungen für Ernährung, Kleidung, Wohnung, Familie und zwar auch dann, wenn sie die berufliche Sphäre des Steuerpflichtigen berühren (**Aufteilungsverbot**).
- (2) Das Aufteilungs- und Abzugsverbot gilt dann **nicht**, wenn der private Anteil von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall sind die Aufwendungen in vollem Umfang Betriebsausgaben oder Werbungskosten.
- (3) Das Aufteilungs- und Abzugsverbot gilt ferner dann nicht, wenn eine leichte und einwandfreie **Trennung** von beruflichem und privatem Anteil anhand eines objektiven Aufteilungsmaßstabes möglich ist.
- (4) Weitere Beispiele vgl. R 12.1, 12.2 EStR sowie die entsprechenden EStH.

c) Zuwendungen

- (1) Freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person oder deren Ehegatten sind nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 2 EStG).
- (2) Es ist hierfür auch **kein** Abzug nach § 10 Abs. 1 **Nr. 1 a** EStG möglich.
- (3) § 12 Nr. 2 EStG steht in **Wechselwirkung** zu § 22 Nr. 1 S. 2 EStG, d. h. dass der **Empfänger** der Zuwendung keine Einkünfte nach § 22 EStG hat.
- (4) Weitere Details vgl. R 12.6 EStR.

d) Nicht abzugsfähige Steuern

- (1) Nach § 12 Nr. 3 EStG dürfen die **Einkünfte nicht mindern**: Steuern vom Einkommen (veranlagte Einkommensteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer) und sonstige Personensteuern (Erbchaftsteuer) sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, und die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot von § 12 Nr. 1 EStG oder des § 4 Abs. 5 Nr. 1-5, 7 oder Abs. 7 EStG gilt.
- (2) Die gezahlte **Kirchensteuer** ist jedoch nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 als Sonderausgaben abzugsfähig. Erstattungen von Kirchensteuer mindern die Sonderausgaben im Erstattungsjahr ggf. auf Null. Erstattungsüberhänge führen zu einer Berichtigung des Steuerbescheides des ursprünglichen Zahlungsjahres (Ereignis mit steuerliche **Rückwirkung**, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO).

- (3) Dieses Abzugsverbot gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden **Nebenleistungen**. Steuerliche Nebenleistungen (Säumniszuschläge, Zinsen, Verspätungszuschläge, Zwangsgelder usw., vgl. § 3 AO) teilen also grundsätzlich das **Schicksal der zugrunde liegenden Steuer**. Stehen die Nebenleistungen im Zusammenhang mit abzugsfähigen Steuern (z. B. Säumniszuschläge wegen verspäteter Zahlung von Umsatzsteuer), so sind sie **wie die Steuer selbst** abzugsfähig (Umsatzsteuer = Betriebsausgaben, soweit nicht als Vorsteuer abziehbar, Säumniszuschläge auf Umsatzsteuer = ebenfalls abzugsfähig Betriebsausgaben).
- (4) **Erstattungszinsen** sind entweder Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) oder Betriebseinnahmen.
- (5) **Hinterziehungszinsen** (§ 235 AO) sind nicht abzugsfähig. Im Hinblick auf den Abzug als Betriebsausgaben/Werbungskosten (hinterzogene Betriebssteuern) verbieten die Vorschriften § 4 Abs. 5 Nr. 8 a EStG den Abzug.

e) Nichtabzugsfähigkeit von Geldstrafen

Nach § 12 Nr. 4 EStG dürfen die in einem Strafverfahren festgesetzten **Geldstrafen** (wegen sonstiger unter § 12 Nr. 4 EStG fallenden Aufwendungen vgl. R 12.3 EStR) weder bei den Einkünften noch bei Ermittlung des Einkommens abgezogen werden. Dies gilt grundsätzlich auch für von einem ausländischen Gericht verhängte Strafen (vgl. R 12.3 EStR). Allerdings sind die Verfahrenskosten – weil sie keine Strafen sind – abzugsfähig (z. B. Anwalts- und Gerichtskosten).

f) Erstmalige Ausbildungskosten

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium sind, wenn es sich nicht um Bildungsmaßnahmen im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses handelt, als Kosten der privaten Lebenshaltung nicht abzugsfähig. Allerdings ist nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ein Sonderausgabenabzug von bis zu 4.000 € jährlich möglich.

D. Testfragen

Frage 1:

Ist die Einkommensteuer eine Real-, Personen-, direkte, indirekte, Bundes- oder Landessteuer?

Antwort:

Sie ist Personensteuer, direkte Steuer, Bundes- **und** Landessteuer.

Frage 2:

Gibt es ein Lohnsteuergesetz?

Antwort:

Nein. Es gibt EStG, EStDV, EStR, LStDV, LStR.

Frage 3:

Was besteuert die Einkommensteuer?

Antwort:

Das zu versteuernde Einkommen.

Frage 4:

Unterschied: Quellentheorie - Vermögenszuwachstheorie?

Antwort:

Quellentheorie: nur Einkünfte aus **laufenden** Quellen werden besteuert (z. B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit).

Vermögenszuwachstheorie: jeder Vermögenszuwachs (auch eine Schenkung, Erbschaft, Lotto, Einnahmen aus Liebhaberei usw.) wird besteuert. Das deutsche Einkommensteuer-Recht baut vorwiegend auf der Quellentheorie auf.

Frage 5:

Unterschied: subjektive - objektive Steuerpflicht?

Antwort:

Subjektiv steuerpflichtig ist, wer **unbeschränkt** oder **beschränkt** steuerpflichtig ist.

Zur Besteuerung gehört aber auch, dass ein Einkommen vorhanden ist (**objektive** Steuerpflicht).

Frage 6:

Was heißt „Welteinkommensprinzip“?

Antwort:

Die gesamten Einkünfte (auch die ausländischen) unterliegen der Steuer in der BRD. Ausnahme: durch **Doppelbesteuerungsabkommen**.

Frage 7:

Definieren Sie „**Wohnsitz**“!

Antwort:

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (Definition in **§ 8 AO**). Polizeiliche An- und Abmeldung kann in Zweifelsfällen ein Anhaltspunkt sein.

Frage 8:

Was ist „**gewöhnlicher**“ **Aufenthalt**?

Antwort:

Nach § 9 AO: nicht nur vorübergehendes Verweilen, wobei die unbeschränkte Steuerpflicht stets dann eintritt, wenn der Aufenthalt im Inland länger als 6 Monate dauert. In diesem Fall tritt die Steuerpflicht auch für die ersten 6 Monate ein. Auch Personen, die **nicht** die deutsche Staatsangehörigkeit haben, können unbeschränkt steuerpflichtig sein, wenn sie ihren Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.

Frage 9:

Gehören Zollfreigebiete und Zollausschlüsse **einkommensteuerlich** zum **Inland**?

Antwort:

Ja. Vgl. dagegen die andersartige Regelung in der **Umsatzsteuer**.

Frage 10:

Wie berechnet sich das Einkommen?

Antwort:

Gesamtbetrag der Einkünfte ./.. Sonderausgaben ./.. außergewöhnliche Belastungen (§ 2 Abs. 4 EStG).

Frage 11:

Ist das Einkommen Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer?

Antwort:

Nein. Vom Einkommen können noch Freibeträge abgezogen werden. Das Einkommen ist also **Besteuerungsgrundlage**, aber nicht **Bemessungsgrundlage** bei der Einkommensteuer.

Frage 12:

Welche Verlustarten gibt es?

Antwort:

(1) **Verlustausgleich**

- (a) **Interner (horizontaler) Verlustausgleich:** Verluste und Gewinne innerhalb ein- und derselben Einkunftsart sind grundsätzlich unbegrenzt verrechenbar (Ausnahmen z.B. §§ 2 a, 2 b, 15 Abs. 4, 15 a EStG).
- (b) **Externer (vertikaler) Verlustausgleich:** Verluste aus der einen Einkunftsart konnten bis 2003 mit Verlusten aus einer anderen Einkunftsart im Rahmen des § 2 Abs. 3 EStG nur begrenzt verrechnet werden. Ab 2004 ist auch der vertikale Verlustausgleich grundsätzlich wieder uneingeschränkt möglich. In bestimmten Fällen ist der vertikale Verlustausgleich jedoch **völlig ausgeschlossen** (z.B. bei §§ 2 a, 2 b, 15 Abs. 4, 15 a, 15 b, 22 Nr. 3, 23 Abs. 4 EStG).

(2) **Verlustabzug** gemäß **Verlustvortrag** (nicht = handelsrechtlicher Verlustvortrag).

Vgl. § 10 d EStG.

(3) **Verlustabzug** gemäß **Verlustrücktrag**.

Vgl. § 10 d EStG.

(4) Vgl. auch **Gewerbeverlust** (§ 10 a GewStG).

Frage 13:

Unterschied Einkünfte - Einnahmen - Betriebseinnahmen.

Antwort:

Die Einkünfte werden je nach der Einkunftsart, bei der sie anfallen, verschieden bezeichnet. Bei den **ersten 3** Einkunftsarten spricht das Gesetz von **Gewinn**, bei den anderen Einkunftsarten von **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten**. Ergibt die Einkunftsermittlung einen **negativen** Betrag, so wird das Ergebnis bei **allen** Einkunftsarten als **Verlust** bezeichnet (negative Einkünfte). Bei den Einkünften handelt es sich um **Reineinkünfte** (Betriebseinnahmen \cdot Betriebsausgaben, Einnahmen \cdot Werbungskosten), Einnahmen dagegen sind Roheinnahmen. Von den Einnahmen wiederum sind die **Betriebseinnahmen** zu unterscheiden, die nur bei den Einkunftsarten 1-3 vorkommen können. Ebenso wird bei den ersten 3 Arten der Begriff **Betriebsausgaben** verwendet, während das Gesetz bei den anderen Einkunftsarten von **Werbungskosten** spricht.

Frage 14:

Wann liegt (steuerlich) **Liebhaberei** vor?

Antwort:

Ein Liebhaberbetrieb liegt dann vor, wenn der Betrieb bei objektiver betriebswirtschaftlicher Beurteilung nicht nachhaltig zur Gewinnerzielung geeignet ist. Um Liebhaberei handelt es sich i. d. R. bei der Tätigkeit eines Schrebergärtners, Brieftaubenzüchters, Briefmarkensammlers, Besitzer eines Rennstalls usw.

Folge von Liebhaberei: Aufwendungen dürfen das steuerliche Einkommen nicht mindern, Einnahmen es nicht erhöhen (vgl. § 3 c EStG).

Frage 15:

Was ist ein Rumpf-Wirtschaftsjahr?

Antwort:

Normalerweise umfasst ein Wirtschaftsjahr **12 Monate**. **Ausnahme: § 8 b EStDV**. Ist das Wirtschaftsjahr kürzer als 12 Monate, so liegt ein Rumpf-Wirtschaftsjahr vor.

Frage 16:

Was versteht man steuerlich unter **Einnahmen**?

Antwort:

Bloße Annehmlichkeiten, **Wertsteigerungen eines Vermögensgegenstandes**, Verzicht auf Einnahmen, Ersparung von Ausgaben sind keine Einnahmen. Gleichgültig ist, ob auf die Einnahmen ein Rechtsanspruch besteht oder nicht und ob die Einnahmen aus unsittlicher oder verbotener Tätigkeit stammen.

Frage 17:

Was sind Werbungskosten?

Antwort:

Werbungskosten sind Aufwendungen zur **Erwerbung, Sicherung und Erhaltung** der Einnahmen (Generalklausel). Der Werbungskosten-Begriff ist für die Einkunftsarten 4-7 gleich.

Die wichtigsten Werbungskosten sind in § 9 EStG **einzel**n aufgezählt (nicht erschöpfend!). Bei der Ermittlung bestimmter Einkünfte sind zur Abgeltung der Werbungskosten Pauschbeträge abzuziehen, wenn keine höheren Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Pauschbeträge sind auch abziehbar, wenn die tatsächlich aufgewendeten Werbungskosten niedriger sind. Die Höhe der Pauschbeträge ist in § 9 a EStG festgelegt.

Frage 18:

Sind Schuldzinsen immer Werbungskosten?

Antwort:

Nein. Hängen Zinsen mit den ersten 3 Einkunftsarten zusammen, so sind sie **Betriebsausgaben**, hängen sie mit den Einkunftsarten 4-7 zusammen, so sind sie **Wer-**

bungskosten. Hängen sie mit privaten Dingen zusammen, so sind sie **nicht abzugsfähig** (Ausn.: **Zinsanteile** in Renten, vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG bzgl. Altfälle = Verträge bis zum 31.12.2007).

Frage 19:

Wann sind Einnahmen bezogen, wann sind Ausgaben abzusetzen?

Antwort:

Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie zugeflossen sind (entsprechendes gilt für die Ausgaben). Es gilt demnach das **Zufluss- bzw. Abflussprinzip**.

Die Regeln über die Vereinnahmung und Verausgabung gelten für die **Einkunftsarten 4-7**, für die **Überschussrechnung** und für **Sonderausgaben** und **außergewöhnliche Belastungen**.

Das Zufluss- bzw. Abflussprinzip wird nur für **einen** Fall eingeschränkt: bei **regelmäßig wiederkehrenden** Einnahmen (Miete, Zinsen usw.), die dem Steuerpflichtigen „**kurze Zeit**“ (**10 Tage**) **vor** Beginn oder kurze Zeit **nach** Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Entsprechendes gilt für Ausgaben.

E. Aufgaben und Lösungen

Fall 1

Beantworten Sie folgende Fragen zur unbeschränkten Steuerpflicht:

- (1) Spielt die Staatsangehörigkeit oder Geschäftsfähigkeit eine Rolle?
- (2) Zählen Zollfreigebiete (z. B. Freihäfen, Helgoland) und Zollausschlussgebiete zum einkommensteuerlichen Inland?
- (3) Muss man für die unbeschränkte Steuerpflicht den Hauptwohnsitz im Inland haben?
- (4) Sind (a) Wochenendhäuser, (b) Gefängnisse, (c) Kasernen als Wohnung gemäß § 1 EStG geeignet?
- (5) Hat ein im Ausland studierendes Kind trotzdem weiterhin den Wohnsitz bei seinen Eltern im Inland?
- (6) Ein Amerikaner ist für 4 Monate (12 Monate) im Urlaub in der BRD.
- (7) Ausländischer Praktikant arbeitet für 1 Jahr in der BRD.

Lösung (Problem: Unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 1 EStG)

- (1) Nein; vgl. § 1 EStG.
- (2) Ja; im Gegensatz zur Umsatzsteuer.
- (3) Nein, „ein“ Wohnsitz reicht (Zweitwohnsitz also auch), vgl. § 1 EStG.
- (4) (a) nein, da i. d. R. zu **notdürftig**; (b) nein, da keine Verfügungsgewalt über Räume; allerdings ist gewöhnlicher Aufenthalt denkbar; (c) ja, sofern keine andere Wohnung.
- (5) Ja, sofern **Absicht der Rückkehr** besteht.
- (6) Kein gewöhnlicher Aufenthalt, da vorübergehend.
Bei mehr als 6 Monaten (max. 1 Jahr), aber nicht zu Erwerbszwecken: kein gewöhnlicher Aufenthalt (vgl. § 9 AO).
- (7) Gewöhnlicher Aufenthalt, da länger als 6 Monate (**vgl. § 9 AO**).

Lesen Sie bitte § 1 EStG, §§ 8, 9 AO.

Fall 2

Der seit Jahren verwitwete Dr. Max Mihlke mit Wohnsitz in Enschede (Niederlande) hat sich Ende 00 in Gronau (BRD) als selbstständiger Arzt niedergelassen. 01 erzielt er insoweit inländische freiberufliche Einkünfte in Höhe von 150.000 €. Andere Einkünfte hat er in 01 nicht bezogen. Aus der Ehe mit seiner verstorbenen Ehefrau ist der 01 20 Jahre alte Sohn Cäsar hervorgegangen, der in der Wohnung des Max in Enschede lebt

und dort auch mit Wohnsitz gemeldet ist. Cäsar studiert 01 ganzjährig; er hat in 01 keine eigenen Einkünfte und Bezüge erzielt.

Kann Max für 01 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden? Wenn ja, welche Rechtsfolgen ergeben sich danach für ihn? Gehen Sie davon aus, dass erforderliche Bescheinigungen vorliegen.

Lösung (Problem: Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 i. V. m. § 1 a EStG)

Max hat im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Er erzielt 01 seine Einkünfte ausschließlich im Inland (inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Vorausgesetzt, dass er durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachweist, dass er keine der deutschen Einkommenssteuer unterliegenden Einkünfte erzielt hat, wird er nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Max kann dann im Rahmen seiner Einkommensteuer-Veranlagung persönliche Steuervergünstigungen (z. B. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) grundsätzlich beanspruchen. Er hat auch ganzjährig Anspruch auf Kindergeld bzw. auf einen Kinderfreibetrag für seinen Sohn Cäsar, da dieser das 18., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat und sich in Berufsausbildung befindet sowie keine eigenen Einkünfte und Bezüge erhalten hat (§ 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Nr. 2 a und Abs. 6 EStG sowie §§ 62 und 63 EStG).

Fall 3

Der steuerpflichtige Mhlke möchte wissen, ob in folgenden Fällen etwas zugeflossen bzw. abgeflossen ist:

- (1) Zinsgutschrift durch Bank.
- (2) Er hat als Arbeitnehmer Gehalt als unverzinsliches Darlehen stehen lassen.
- (3) Rückstellungsbildung.
- (4) Gewinnanteile von Kapitalgesellschaften.
- (5) Überweisungsaufträge.
- (6) Scheck.
- (7) Max Mhlke hat mit seiner Frau Berta u. a. eine GmbH. Mhlke ist außerdem Unternehmensberater. Für die Beratung der GmbH schuldet ihm diese noch 35.000 €. Die Gesellschafterin der GmbH, Frau Berta Mhlke, hat veranlasst, dass die 35.000 € in der Bilanz der GmbH in eine Rückstellung gebracht werden. Die GmbH hat ferner für rückständige Gehaltsansprüche der Berta noch 20.000 € in eine Rückstellung gebracht.
- (8) Als Hausbesitzer bekommt er Miete für Dezember 01 (fällig am 31.12.) am 8.1.02. Wann wird das erfasst (01 oder 02)?
- (9) Als Unternehmer (§ 4 Abs. 3 EStG) begleicht er Gewerbesteuer-Abschlusszahlung (fällig am 20.12.01) am 6.1.02. Wann Betriebsausgaben (01 oder 02)?

- (10) Als Privatmann zahlt eine am 1.1.02 fällige Lebensversicherungsprämie am 28.12.01 für 2 Jahre im Voraus.

Lösung (Problem: Zufluss-, Abflussprinzip, § 11 EStG)

Lesen Sie bitte zunächst § 11 EStG.

§ 11 EStG gilt für die Überschusseinkunftsarten (§§ 19 - 23 EStG), für die Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG), für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen.

Also:

- (1) **Gutschrift** = Zufluss.
- (2) **Stehenlassen von Gehältern, Provisionen, Tantiemen** usw.: Zufluss, wenn damit Kapitalanlage beabsichtigt ist (erkennbar oft an vereinbartem Zins), H 11 „Novation“ EStH.
- (3) **Rückstellungsbildung** reicht für Zufluss nicht aus.
- (4) Zufluss bei **Ausschüttung**, auch wenn für zurückliegende Jahre, H 11 „Gewinn-ausschüttung“ EStH.
- (5) **Überweisungsauftrag**: Abfluss bei Eingang bei Bank, H 11 „Überweisung“ EStH.
- (6) **Scheck**: Abfluss (Zufluss) mit **Übergabe** an den anderen (dann Verfügungsmacht übergegangen, obwohl ja noch Sperrung möglich ist), H 11.1 EStH.
- (7) Den Gesellschaftern (auch beherrschenden) einer Kapitalgesellschaft sind Beträge, die die Gesellschaft ihnen schuldet, erst dann zugeflossen, wenn sie darüber verfügen können. Dies ist z. B. bei einer Pensionszusage erst dann der Fall, wenn alle Bedingungen der Pensionszusage (u. a. Erreichen des Pensionsalters) erfüllt sind. Daher keine Einkünfte bei dem Ehepaar.

Merke: Bei Gesellschaften (OHG usw.) gilt § 11 EStG nicht (§ 11 Abs. 1 S. 5, Abs. 2 S. 4 EStG).

- (8) Zufluss an sich (wegen § 11 EStG) in 02. Gemäß **§ 11 Abs. 1 S. 2 EStG (kurze Zeit = 10 Tage)** Erfassung aber in 01, **da regelmäßig wiederkehrende** Zahlungen vorliegen, H 11.1 EStH.
- (9) Abfluss in 02. **Kein § 11 Abs. 2 S. 2 EStG**, da Abschlusszahlung **keine regelmäßig wiederkehrende** Zahlung ist.
- (10) **Prämie für 02:** in 02 abgeflossen (§ 11 Abs. 2 S. 2 EStG), nicht in 01.
Prämie für 03: in 03 abgeflossen, da willkürliche Zahlung.

Fall 4

Mihlke gewährt großzügig folgende Zuwendungen und möchte die steuerlichen Auswirkungen wissen (keine Gegenleistungen):

- (1) Leibrente an seine Schwester. Er zahlt freiwillig.
- (2) Leibrente an seinen Bruder. Aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung.

- (3) Rente an seine Mutter MU.
- (4) Gewährung eines dinglichen Wohnrechts an seine Mutter.
- (5) Einräumung eines Nießbrauchs an einem Grundstück an seinen Vater VAT.
- (6) Rente an seine geschiedene Frau. Die Ehe war wegen einer Verfehlung des Max geschieden worden.

Lösung (Problem: Ausgaben, § 12 EStG)

Lesen Sie bitte § 12 Nr. 2 EStG langsam.

- (1) **§ 12 Nr. 2 EStG (freiwillig begründete Rechtspflicht). Kein Abzug** als Sonderausgaben, da § 10 Abs. 1 Nr. 1 a in § 12 EStG nicht genannt.
P. S.: Geschwister: nicht unterhaltsberechtiggt (§§ 1601 ff. BGB).
- (2) **§ 12 Nr. 2 EStG**, da freiwillig eingegangene Verpflichtung.
- (3) **§ 12 Nr. 2 EStG**, da unterhaltsberechtigte Person (ob er freiwillig oder aufgrund vertraglicher/notarieller Verpflichtung zahlt, spielt keine Rolle), kein Abzug als Sonderausgaben; denkbar § 33 a Abs. 1 EStG.
- (4) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt weder Max Mhlke noch seine Mutter, da niemand die Wohnung gegen Entgelt zur Nutzung überlässt.
Die von Mhlke getragenen Hauskosten und die AfA kommen für den Werbungskosten-Abzug nicht in Betracht, da sie nicht zur Erzielung von Einnahmen aufgewendet werden
Da Mhlke aus seinem Einkommen der Mutter nichts zuwendet, hat er auch keine Aufwendungen gemäß §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a oder 33 a Abs. 1 EStG.
- (5) Siehe (4). Vgl. auch Nießbrauchserlass (Beck Erl 1 § 21/2. Rz. 18 ff.).
- (6) **§ 12 Nr. 2 EStG**, kein Abzug als Sonderausgaben, höchstens § 33 a Abs. 1 EStG. Aber: Wahlrecht:
Realsplitting: § 10 Abs. 1 Nr. 1, § 22 Nr. 1 a EStG.

Fall 5

- (1) Mhlke erhält wegen Parkens im absoluten Halteverbot mit mehrfachem Beschimpfen einer Hostess eine Geldstrafe von 350 €. Er ist der Meinung, dass er die Strafe als Betriebsausgaben absetzen kann, da er sich auf einer betrieblichen Fahrt befand. An seinen Rechtsanwalt zahlte Mhlke 100 € Verfahrenskosten, die er ebenfalls als Betriebsausgabe geltend machen möchte.
- (2) Ferner möchte er die ihm vom Finanzamt auferlegten Verspätungszuschläge, die er wegen verspäteter Abgabe seiner Einkommensteuer- und Umsatzsteuer-Erklärung auferlegt bekam, als Betriebsausgaben absetzen.
Zu Recht?

Lösung (Problem: Ausgaben, § 12 EStG)

I. Geldstrafen und Verfahrenskosten

Problem: gilt § 4 Abs. 4 EStG oder § 12 EStG? Gemäß § 12 Nr. 4 EStG sind Geld-, Ordnungsstrafen und dergleichen nicht abzugsfähig (auch dann nicht, wenn sie betrieblich veranlasst sind). Begründung: Berühren die private Sphäre, Strafe würde durch Abzugsfähigkeit an Wirkung verlieren. Verfahrenskosten sind keine Geldstrafen und daher als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Vgl. auch § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG; H 4.13 (Verfahrenskosten) EStH.

II. Verspätungszuschläge

Wenn Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Erzwingungsgelder (§ 329 AO) **mit abzugsfähigen Steuern** zusammenhängen, sind sie Betriebsausgaben. Die Einkommensteuer ist nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG), die Umsatzsteuer dagegen ist betrieblich bedingte Steuer.

Fall 6

- (1) Max Mhlke (niederländischer Staatsangehöriger) mit Wohnsitz in Venlo (Niederlande) ist Inhaber eines Gewerbebetriebes in Duisburg (BRD). Bei den insoweit in 01 erzielten Einkünften von 150.000 € handelt es sich um die einzigen Einkünfte. Max ist seit Jahren geschieden. 01 leistete er Unterhaltszahlungen an seine geschiedene Ehefrau mit Wohnsitz in Amsterdam in Höhe von 36.000 €. Über andere Einkünfte und Bezüge verfügt die geschiedene Ehefrau nicht. Die geschiedene Ehefrau ist auch vermögenslos.
- (2) Abwandlung: Die geschiedene Ehefrau hat ihren Wohnsitz in Genf (Schweiz).

Kann er die Unterhaltszahlungen an seine geschiedene Ehefrau einkommensteuerlich geltend machen?

Gehen Sie davon aus, dass erforderliche Bescheinigungen vorliegen.

Lösung (Problem: §§ 1 Abs. 3, 1 a EStG)

- (1) Da Max im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist er grundsätzlich nur beschränkt steuerpflichtig mit seinen inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG). Auf Antrag ist er nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, wenn er durch eine Bescheinigung nachweist, dass er keine der deutschen Einkommensteuer nicht unterliegenden Einkünfte erzielt hat.

Über § 1 Abs. 3 EStG wird Max nicht die Möglichkeit eröffnet, die Unterhaltsleistungen an seine geschiedene Ehefrau als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Realsplitting) geltend zu machen, da die Empfängerin nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Da die geschiedene Ehefrau aber ihren Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der EU (Niederlande) hat, wird der Sonderausgaben-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Höchstbetrag: 13.805 € nach § 1 a

Abs. 1 Nr. 1 EStG) ermöglicht, wenn die Besteuerung der Unterhaltsleistungen bei der Empfängerin durch eine Bescheinigung der zuständigen niederländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird.

- (2) Die Unterhaltsleistungen sind bei Max nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugsfähig, da seine geschiedenen Ehefrau ihren Wohnsitz nicht im Hoheitsgebiet eines anderen EU/EWR-Mitgliedsstaates hat (§ 1 a Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Er kann seine Unterhaltsleistungen jedoch in Höhe von 7.680 € (Höchstbetrag) als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehen.

Hinweis:

Der Höchstbetrag von 7.680 € würde sich um die eigenen Einkünfte und Bezüge der geschiedenen Ehefrau kürzen, soweit diese den anrechnungsfähigen Betrag von 624 € überstiegen.

Fall 7

Max (nun belgischer Staatsangehöriger) mit Wohnsitz in Antwerpen (Belgien) ist Eigentümer mehrerer Mietwohngrundstücke in Aachen. Die hieraus in 01 erzielten Einkünfte belaufen sich auf 120.000 €. Er lebt mit seiner Ehefrau in einem eigenen Einfamilienhaus in Antwerpen. Die Ehefrau hat keine inländischen Einkünfte erzielt. Die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte der Ehegatten betragen 01 10.000 € (5.000 € je Ehegatte).

Ist für Max die Anwendung des Ehegattensplittings möglich?

Gehen Sie davon aus, dass erforderliche Bescheinigungen vorliegen.

Lösung (Problem: §§ 1 Abs. 3, 1 a EStG)

Max ist auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, da die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als das 2-fache des Grundfreibetrags betragen. Für die Anwendung der Ehegattenbesteuerung (§ 26 Abs. 1 S. 1 EStG) ist die nicht dauernd getrennt lebende Ehefrau ebenfalls als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, da sie ihren Wohnsitz im Hoheitsgebiet eines anderen EU-Mitgliedsstaats (Belgien) hat (§ 1 a Abs. 1 Nr. 2 S. 1 und 2 EStG) und die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte insgesamt nicht mehr als 15.668 € (2-fache des aktuellen Grundfreibetrags) betragen (zu bescheinigen durch die zuständige ausländischen Steuerbehörde).

Fall 8

- (1) Max ist italienischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Düsseldorf (BRD). Er ist dort als Arbeitnehmer bei einer Bank tätig. Seine von ihm nicht dauernd getrennt lebende Ehefrau bewohnt ein eigenes Haus in der Nähe von Rom (Italien). Max besucht seine Familie widerwillig zweimal jährlich für jeweils mindestens zwei Wochen. Die Einkünfte aus der Tätigkeit bei der Bank in Düsseldorf sind seine

einzig Einkünfte. Seine Ehefrau erzielt keine Einkünfte. Max erbringt regelmäßige Unterhaltsleistungen für seine Ehefrau.

- (2) Abwandlung: Max ist Türke und seine Ehefrau lebt in der Türkei. Ist für Max die Anwendung des Ehegattensplittings möglich? Gehen Sie davon aus, dass erforderliche Bescheinigungen vorliegen.

Lösung (Problem: §§ 1 Abs. 3, 1 a EStG)

- (1) Max ist unbeschränkt steuerpflichtig, da er seinen Wohnsitz im Inland hat (§ 1 Abs. 1 EStG). Die Ehefrau (Wohnsitz Italien, EU-Mitgliedsstaat) wird auf Antrag nach § 1 a Abs. 1 Nr. 2 für die Anwendung des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Damit kommt der Splittingtarif für Ehegatten zur Anwendung. § 33 a Abs. 1 EStG im Hinblick auf die Unterhaltsleistungen ist damit nicht (mehr) anwendbar.
- (2) Hier ist § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar, da Max nicht Staatsangehöriger eines EU/EWR-Mitgliedsstaates ist. Der Splittingtarif ist nicht anwendbar. Die Unterhaltsleistungen sind jedoch gemäß § 33 a Abs. 1 EStG berücksichtigungsfähig. Der Höchstbetrag von 7.680 € vermindert sich auf 3.840 € (1/2 für die Türkei = Ländergruppeneinteilung; Beck Erl 1 § 33 a/3.).

Fall 9

Max ist deutscher Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Venlo (Niederlande). Er arbeitet als selbstständiger Journalist bei einem Rundfunksender in Köln (BRD). Zu diesem Zweck fährt er arbeitstäglich von Venlo nach Köln und zurück. Bei dem Rundfunksender steht ihm für seine Tätigkeit ein Büro ständig zur Verfügung. Seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit betragen 01 250.000 € (Betriebseinnahmen: 300.000 €). Aus diversen ihm gehörenden Mietwohngrundstücken in den Niederlanden erzielt er zudem 01 noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 150.000 €. Max ist ledig.

Unterliegen die Einkünfte aus der Tätigkeit als Journalist der deutschen Einkommensteuer? Wenn ja, geben Sie bitte auch an, in welcher Form die Besteuerung erfolgt.

Lösung (Problem: §§ 1 Abs. 3, 1 a EStG)

Max ist beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG, da er aus seiner freiberuflichen journalistischen Tätigkeit (Katalogberuf gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielt (Tätigkeit wird im Inland ausgeübt). Das Besteuerungsrecht wird der BRD durch das Doppelbesteuerungsabkommen/Niederlande nicht entzogen (Art. 9 Doppelbesteuerungsabkommen/Niederlande).

§ 1 Abs. 3 EStG ist nicht anwendbar, da seine Einkünfte nicht zu mind. 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen und die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte mehr als den Grundfreibetrag betragen.

Die Besteuerung der inländischen freiberuflichen Einkünfte erfolgte bis einschl. 2008 durch Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 Nr. 2 EStG a.F... Der Steuerabzug betrug 20 % der Einnahmen. Dieser Steuerabzug hatte abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 5 S. 1

EStG). Ab 2009 wurde der besondere Steuerabzug gem. § 50a EStG für Journalisten abgeschafft. Die Einkommensteuer wird durch Veranlagung gem. § 50 EStG erhoben.

Fall 10

Der ehemalige deutsche Postbeamte Max Muhlke, der den politischen Entwicklungen in Deutschland skeptisch gegenübersteht, lebt seit Jahren in Liechtenstein. Im letzten Jahr hatte er folgende Einkünfte: aus der Vermietung von 2 Mietshäusern in Frankfurt 20.000 €, aus seiner selbstständigen Tätigkeit als Finanzberater in Liechtenstein 100.000 € (er betreute diverse Briefkastenfirmen); außerdem spekuliert er an deutschen Börsen mit Wertpapieren. Gewinn 30.000 €. Außerdem zahlte er 3.500 € an begünstigten Lebensversicherungsbeiträgen i.S.d § 10 Abs. 1 Nr. 3b EStG.

Wie hoch ist das (bundesdeutsche) Einkommen des Herrn Muhlke?

Lösung (Problem: Beschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 4 EStG)

Da Muhlke offenbar **weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt (§§ 8, 9 AO)** im Inland hat, ist er beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß **§ 49 EStG** beträgt daher sein Einkommen:

Einkünfte gemäß §§ 21, 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 20.000 €

Den privaten Veräußerungsgewinn braucht er **nicht** zu versteuern (§ 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG bezieht sich nur auf Grundstücke).

Die Lebensversicherungsbeiträge bleiben unberücksichtigt (keine Sonderausgaben).

Lesen Sie bitte **§ 50 Abs. 1 EStG**.

Lesen Sie bitte nun langsam **§ 2 Abs. 1 AStG (erweiterte beschränkte Steuerpflicht)**: lägen die Voraussetzungen vor (Deutscher, in den letzten 10 Jahren 5 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig, Niedrigsteuerland, Grenze 16.500 € überschritten, wesentliche Interessen in der BRD), wäre der private Veräußerungsgewinn zu versteuern. § 50 Abs. 1 S. 4 EStG (keine Sonderausgaben etc.) bleibt.
