

# vhb-Online-Vorlesung im Einkommensteuerrecht

Prof Dr. Ralf P. Schenke

Universität Würzburg

## Inhaltsverzeichnis

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Kapitel 1: Einführung .....</b>   | <b>2</b>  |
| A. Die Einkommensteuer in der Steuerrechtsordnung .....                      | 2         |
| B. Finanzverfassungsrechtliche Einordnung .....                              | 6         |
| I. Ertragshoheit .....   | 6         |
| II. Gesetzgebungskompetenz .....   | 7         |
| III. Verwaltungshoheit .....   | 10        |
| C. Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts.....                              | 12        |
| D. Struktur des Einkommensteuerrechts .....                                  | 13        |
| I. Steuersystematische Einordnung der Einkommensteuer.....                   | 13        |
| II. Besteuerungsprinzipien.....  | 18        |
| III. Exkurs: Der Aufbau des Steuertatbestands .....                          | 28        |
| E. Verfahren der Steuererhebung (Veranlagung) .....                          | 35        |
| F. Überblick über das Einkünfteermittlungsschema.....                        | 35        |
| G. Die Idee der Besteuerung des Einkommens (geschichtliche Grundlagen) ..... | 36        |
| H. Das „Chaos“ der Einkommensteuer .....                                     | 37        |
| I. Lenkungsnormen .....  | 37        |
| II. Subventionsnormen .....  | 38        |
| III. Steuergerechtigkeit .....   | 38        |
| IV. Reaktionen auf Umgehungsstrategien der Steuerpflichtigen .....           | 38        |
| V. Bundesstaatliche Restriktionen.....                                       | 39        |
| VI. Europäisierung .....   | 39        |
| <b>Kapitel 2: Persönliche Einkommensteuerpflicht (Beck) .....</b>            | <b>39</b> |
| A. Einführung .....  | 39        |
| B. Die Grundformen der persönlichen Einkommensteuerpflicht .....             | 41        |
| I. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht .....                                | 41        |
| II. Beschränkte Einkommensteuerpflicht.....                                  | 46        |
| III. Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht .....                      | 52        |
| IV. Exkurs: Europäisierung des Einkommensteuerrechts.....                    | 56        |
| V. Erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.....                      | 61        |
| VI. Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht.....                       | 63        |
| <b>Kapitel 3: Die Einkunftsarten (Haas) .....</b>                            | <b>64</b> |
| A. Grundfragen und Regelungstechnik.....                                     | 64        |
| B. Die einzelnen Einkunftsarten .....  | 66        |
| I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15-17 EStG) .....                        | 66        |
| II. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG) .....                  | 96        |
| III. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13-14a EStG) .....          | 102       |
| IV. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) .....                | 106       |
| V. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) .....                           | 111       |

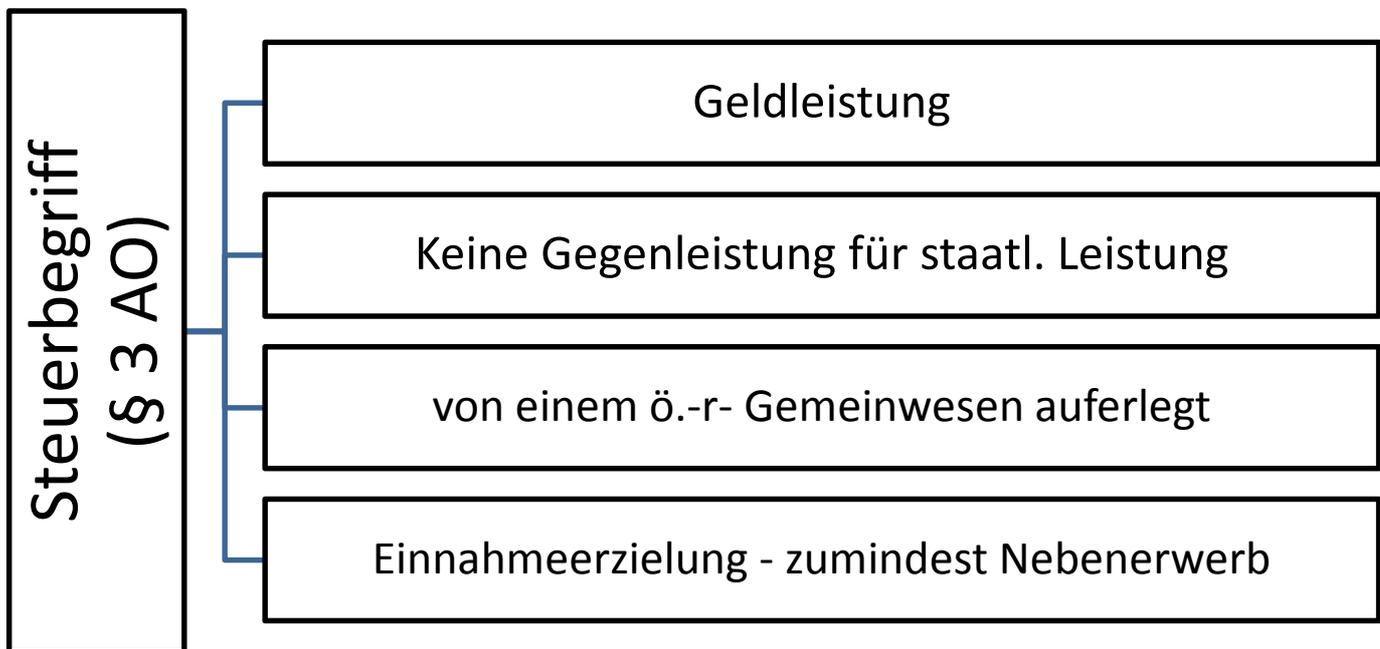
|   |            |
|---|------------|
| VI. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) .....                | 116        |
| VII. Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG) .....                                | 120        |
| <b>Kapitel 4: Die Ermittlung der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG) (Beck) .....</b> | <b>126</b> |
| A. Einkünfte .....  | 126        |
| B. Ermittlung der Gewinneinkünfte .....                                       | 126        |
| I. Methoden der Ermittlung des steuerbaren Gewinns .....                      | 126        |
| II. Die Ermittlung des Betriebsvermögens.....                                 | 129        |
| C. Ermittlung der Überschusseinkünfte .....                                   | 130        |
| I. Grundlagen.....  | 130        |
| II. Anwendungsbereich.....  | 131        |
| III. Einkünftermittlung .....   | 131        |
| IV. Besonderheiten für einzelne Einkunftsarten .....                          | 141        |
| <b>Kapitel 5: Steuerliche Abzüge und Ermäßigungen (Sumalvico) .....</b>       | <b>148</b> |
| A. Überblick .....  | 148        |
| B. Sonderausgaben.....  | 150        |
| I. Grundlagen.....  | 150        |
| II. Der Begriff der Sonderausgaben .....                                      | 150        |
| III. Unbegrenzt abziehbare Sonderausgaben .....                               | 152        |
| IV. Begrenzt abziehbare Sonderausgaben.....                                   | 154        |
| V. Pauschalierter Sonderausgabenabzug gemäß § 10c EStG.....                   | 159        |
| C. Außergewöhnliche Belastungen .....   | 160        |
| I. Allgemeines .....  | 160        |
| II. Die Voraussetzungen des Grundtatbestands des § 33 EStG:.....              | 161        |
| III. Rechtsfolge:.....  | 164        |
| IV. Die Sondertatbestände des § 33a EStG.....                                 | 164        |
| V. Pauschbeträge gemäß § 33b EStG .....                                       | 165        |
| D. Freibeträge und Freigrenzen .....  | 166        |
| I. Freibeträge .....  | 166        |
| II. Freigrenzen.....  | 166        |
| <b>Kapitel 6: Steuertarif (Sumalvico).....</b>                                | <b>169</b> |
| A. Überblick .....  | 169        |
| B. Die tarifliche Einkommensteuer.....  | 170        |
| I. Allgemeines .....  | 170        |
| II. Der Grundtarif gemäß § 32a Abs. 1 EStG .....                              | 170        |
| III. Der Splitting-Tarif gemäß § 32a Abs. 5 i.V.m. §§ 26, 26b EStG.....       | 174        |
| IV. Besondere Steuersätze.....  | 181        |
| <b>Kapitel 7: Verlustausgleich und Verlustabzug (Scholz) .....</b>            | <b>190</b> |
| A. Allgemeines .....  | 190        |
| B. Systematik der Verlustberücksichtigung.....                                | 190        |
| I. Der Verlustausgleich.....  | 191        |
| II. Der Verlustabzug .....  | 192        |
| III. Einschränkungen der Verlustberücksichtigung.....                         | 195        |
| IV. Verluste bei Personengesellschaften und bei Kapitalgesellschaften.....    | 198        |
| <b>Kapitel 8: Verfahrensfragen im Überblick (Sumalvico) .....</b>             | <b>202</b> |
| A. Veranlagung der Einkommensteuer .....                                      | 202        |
| B. Erhebungsformen des Einkommenssteuer .....                                 | 202        |

|     |  |     |
|-----|--|-----|
| I.  | Das förmliche Veranlagungsverfahren..... | 202 |
| II. | Der Quellensteuerabzug .....             | 203 |
| C.  | Grundsatz der Individualbesteuerung..... | 205 |

## Kapitel 1: Einführung

### A. Die Einkommensteuer in der Steuerrechtsordnung

Als **Steuerrecht** wird die Gesamtheit der Rechtsnormen bezeichnet, die Rechte und Pflichten im Steuerrechtsverhältnis regeln. Was Steuern sind, ist in **§ 3 AO legaldefiniert**. Nach der gesetzlichen Definition sind dies von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen **hoheitlich auferlegte Geldleistungen**, die **keine Gegenleistung** für eine staatliche Leistung sind und die zumindest als Nebenzweck der Einnahmeerzielung dienen.



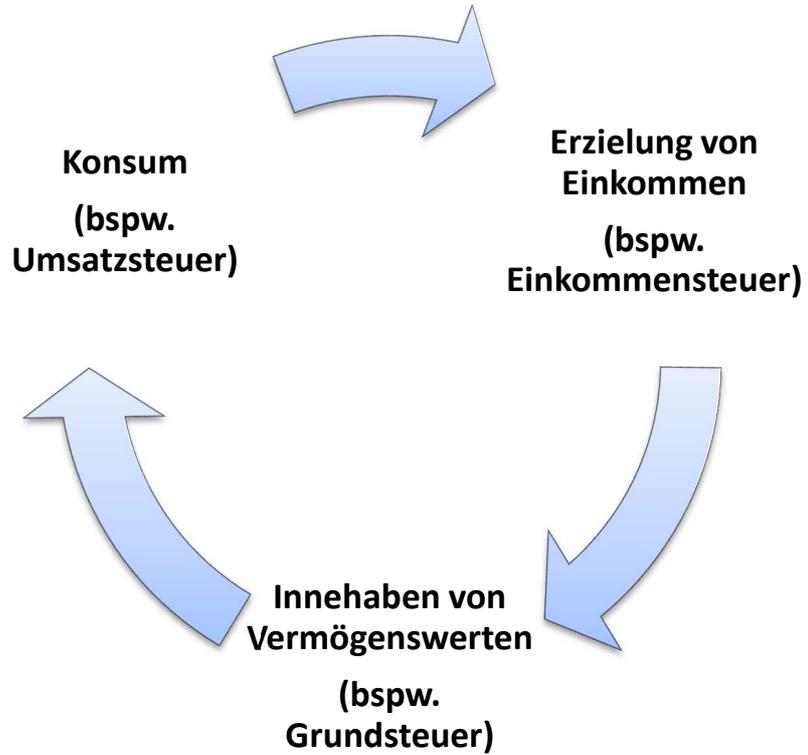
Das deutsche Steuerrecht ist ein **Vielsteuersystem**. Neben der Einkommensteuer zählen zu diesem noch rund 30 andere Steuerarten. Das verfassungsrechtliche Grundprinzip des deutschen Steuerrechts ist das [Leistungsfähigkeitsprinzip](#). Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip hat sich die Verteilung steuerlicher Lasten am Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu orientieren. Das bedeutet, dass bei größerer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auch größere, mit geringerer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit hingegen geringere steuerliche Lasten verbunden sind. Das Leistungsfähigkeitsprinzip war unter der Weimarer Reichsverfassung ausdrücklich in [Art. 134 WRV](#) normiert. Heute ist es nach ganz h.M. im allgemeinen Gleichheitssatz des [Art. 3 Abs. 1 GG](#) verankert ([BVerfG, 2 BvL 7/00](#), [BVerfGE 112, 268](#)).

Systematisieren lässt sich das deutsche Vielsteuersystem u.a. danach, an welcher Stelle eine Steuer im **Wirtschaftskreislauf** ansetzt und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abschöpft. Danach kann zwischen Steuern

---

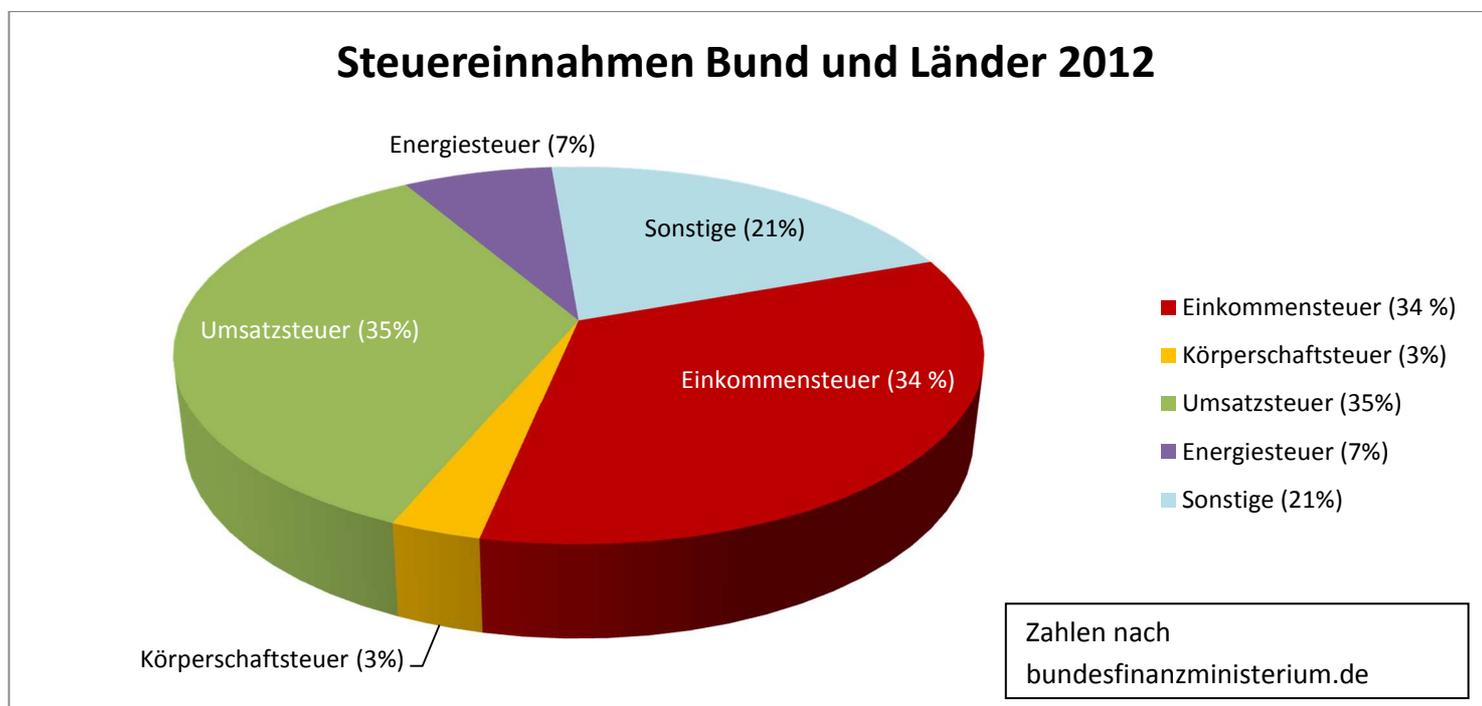
unterschieden werden, die an die Erzielung von Einkommen (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer), das Innehaben von Vermögenswerten (Grundsteuer, die früher erhobene Vermögensteuer) sowie den Konsum anknüpfen (Umsatzsteuer, besondere Verkehrs- und Verbrauchsteuern.)

## Anknüpfungspunkte der Steuer



Die **Einkommensteuer** knüpft an die Erzielung von Einkommen seitens **natürlicher Personen** an. Belastungsgrund ist also die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die in der Erzielung von Einkommen zum Ausdruck kommt. Körperschaften (wie z.B. die GmbH oder die AG) könnten theoretisch in die Einkommensteuer integriert werden, unterliegen seit 1920 aber der Körperschaftsteuer.

**Fiskalisch** kommt der Einkommensteuer eine erhebliche Relevanz zu. 2012 beliefen sich die Einnahmen aus der Einkommensteuer auf 186,4 Mrd. € (davon 149,1 Mrd. € als Lohnsteuer), was einen Anteil von 34 % am Gesamtsteueraufkommen von Bund und Ländern (551,8 Mrd. €) ausmacht.



Neben dem allgemeinen Gleichheitssatz und dem aus ihm abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip leiten sich weitere **verfassungsrechtliche Vorgaben** für die Einkommensteuer u.a. aus der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG: Verbot der Besteuerung des Existenzminimums), dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG), aus Art. 6 GG (Gebot der familiengerechten Besteuerung) sowie aus verschiedenen Subprinzipien des (formellen) Rechtsstaatsprinzips ab (z.B. Bestimmtheit von Steuergesetzen, Verbot der Rückwirkung). Auf verfassungsrechtliche Fragen wird im Rahmen dieses Kurses nur insoweit eingegangen, wie ein spezifischer Bezug zum Einkommensteuerrecht besteht (zum Steuerverfassungsrecht siehe ausführlich Wernsmann, AO-Skript). Näher behandelt werden damit allein das [Leistungsfähigkeitsprinzip](#) (Art. 3 Abs. 1 GG), [Art. 1 Abs. 1 GG](#) sowie [Art. 6 GG](#).

Ihren Niederschlag im Einkommensteuerrecht hat in den vergangenen Jahrzehnten zunehmend auch die **Europäisierung** der Steuerrechtsordnung gefunden. Naturgemäß im Vordergrund steht dabei das internationale Steuerrecht, d. h. die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Da sich die Sekundärrechtssetzung der Union zudem bislang ganz überwiegend auf eine Harmonisierung des Rechts der indirekten Steuern und damit insbesondere des Umsatzsteuerrechts konzentrierte und die wenigen im Bereich der direkten Steuern erlassenen Richtlinien ihren Fokus auf Fragen der Unternehmensbesteuerung richten, sind für das Einkommensteuerrecht vorrangig die primärrechtlichen Einwirkungen der Grundfreiheiten von Bedeutung. Allein auf letztere wird [an entsprechender Stelle](#) im Skript eingegangen.

Der Einkommensteuer mit ihrem Welteinkommen unterworfen sind natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben (sog. [unbeschränkte Steuerpflicht](#), § 1 Abs. 1 EStG i. V. m. §§ 8, 9 AO). Fehlt es hieran, kann ein Steuerausländer mit seinen inländischen Einkünften [beschränkt steuerpflichtig](#) sein (§ 49 EStG).

Von zentraler Bedeutung für die Systematik des Einkommensteuerrechts ist die **Unterscheidung der [sieben Einkunftsarten](#)** des § 2 Abs. 1 Nr. 1-7 EStG. Von der jeweiligen Einkunftsart sind zahlreiche Rechtsfolgen abhängig, u. a. die Ermittlung der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG) oder die Zulässigkeit, Verluste zwischen verschiedenen Einkunftsquellen zu verrechnen.

## **B. Finanzverfassungsrechtliche Einordnung**

In föderalen Ordnungen wie der Bundesrepublik Deutschland muss die steuerrechtliche Souveränität zwischen den verschiedenen bundesstaatlichen Ebenen aufgeteilt werden. Im Abgaben- und Steuerwesen reicht es insoweit im Unterschied zu den üblichen staatsrechtlichen Kategorien nicht aus, zwischen Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenz zu unterscheiden. Vielmehr ist zwischen der [Ertragshoheit](#), der [Gesetzgebungskompetenz](#) und der [Verwaltungskompetenz](#) zu differenzieren.

### **I. Ertragshoheit**

Die Einkommensteuer ist gemäß **Art. 106 Abs. 3 GG** genauso wie die [Körperschaftsteuer](#) und die Umsatzsteuer eine **Gemeinschaftsteuer**. Dies bedeutet, dass das **Aufkommen** dieser Steuerarten **dem Bund und den Ländern gemeinsam zusteht**. Der Bund und die Länder haben jeweils einen gleichmäßigen Anspruch auf Deckung ihrer notwendigen Ausgaben, wobei die Deckungsbedürfnisse von Bund und Ländern aufeinander abzustimmen sind. Nach **Art. 106 Abs. 5 GG** ist ein bestimmter Anteil des Steueraufkommens aus der Einkommensteuer den Gemeinden zugewiesen.



Die **Größe des Anteils** ist abhängig von den Einkommensteuerleistungen der Einwohner der jeweiligen Gemeinde (§ 3 Abs. 1 i. V. m. § 1 GFRG). Das Bundesland, dem die Gemeinde angehört, muss diesen Anteil an die Gemeinde weiterleiten.

Die Zuweisung der Ertragshoheit bedeutet noch nicht, dass das nach Art. 106 GG verteilte Aufkommen endgültig Bestand hat. Nach der Verteilung des Länderanteils unter diesen nach Art. 107 Abs. 1 GG findet gem. Art. 107 Abs. 2 S. 1, 2 GG eine begrenzte Umverteilung unter den Ländern statt, um leistungsschwache Länder zu unterstützen (Länderfinanzausgleich im engeren Sinne). Schließlich nimmt der Bund gem. Art. 107 Abs. 2 S. 3 GG ein Ergänzungszuweisungen aus seinen eigenen Mitteln an besonders leistungsschwache Länder vor (ausführlich zum Länderfinanzausgleich [Wernsmann, AO-Skript](#)).

## II. Gesetzgebungskompetenz

Die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen ist grundsätzlich im Kompetenzkatalog der Art. 73 ff. GG geregelt. Für den Bereich der Steuern sind allerdings im Rahmen der Finanzverfassung in Art. 105 GG Sonderregelungen enthalten. Genauso wie im Kompetenzkatalog der Art. 73 ff. GG wird jedoch auch hier zwischen der **ausschließlichen** und der **konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz** des Bundes sowie der Gesetzgebungskompetenz der Länder unterschieden. Anders als in Art. 70 Abs. 1 GG stehen im Bereich der Finanzverfassung den Ländern jedoch nicht automatisch die Gesetzgebungskompetenzen für alle Bereiche zu, die nicht in den Katalogen der Art. 73, 74 GG geregelt sind.

Das Art. 105 GG zugrunde liegende Prinzip der Kompetenzverteilung sieht folgende Aufteilung vor:

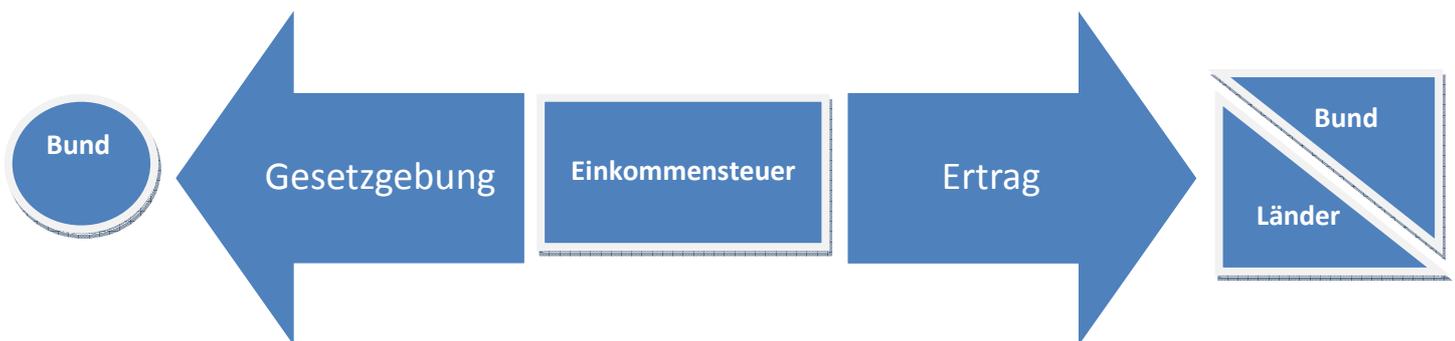
- **Art. 105 Abs. 1 GG**  
Ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes im Bereich der Zölle und Finanzmonopole
- **Art. 105 Abs. 2 GG**  
Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes im Bereich der übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht

oder wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sind  
(Erforderlichkeitsklausel)

▪ **Art. 105 Abs. 2a GG**

Die Länder haben die ausschließliche Gesetzgebungshoheit im Bereich der **örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern**, solange diese nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern **gleichartig** sind. Die Länder dürfen außerdem den **Steuersatz der Grunderwerbsteuer** bestimmen.

- Steuern sind dann als **örtlich** anzusehen, wenn sie an lokale Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde, anknüpft und die steuerliche Belastungs- bzw. Gestaltungswirkung sich im Wesentlichen auf diesen abgrenzbaren örtlichen Bereich beschränkt ([BVerfG, 2 BvL 11/61](#), BVerfGE 16, 306, 326 ff.; vgl. auch [BVerfG, 2 BvR 1991/95](#), [BVerfG, 2 BvR 2004/95](#), BVerfGE 92, 106 (124 f.).
- **Gleichartig** sind Steuern dann, wenn der steuerbegründende Tatbestand denselben Belastungsgrund erfasst wie eine Bundessteuer, sich also in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung nicht von der Bundessteuer unterscheidet ([BVerfG, 2 BvR 1275/79](#), BVerfGE 65, 325 (351); [BVerfG, 2 BvR 1991/95](#), [BVerfG, 2 BvR 2004/95](#), BVerfGE 92, 106, 124 f.).



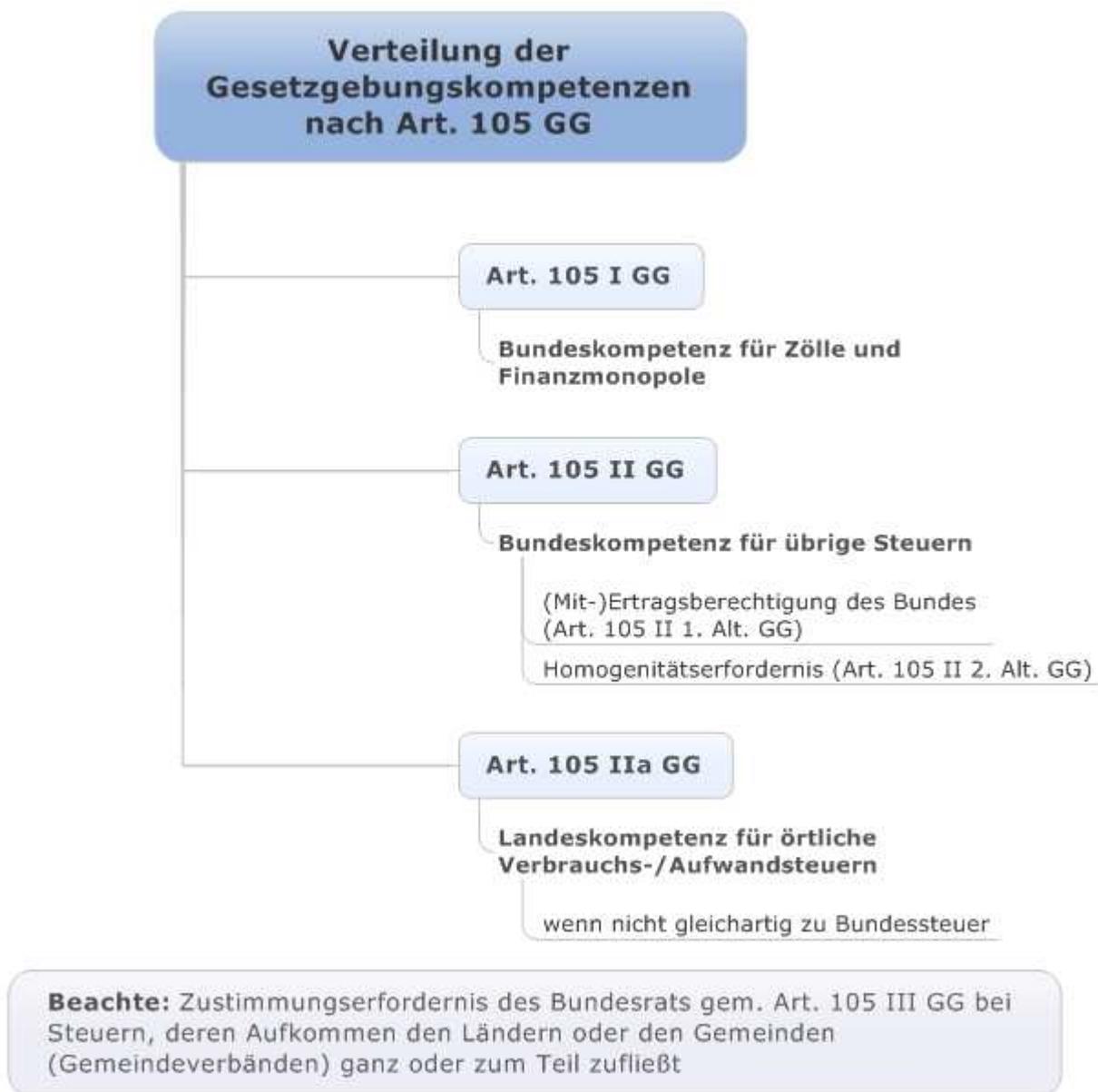
*Frage: Welche Konsequenzen hat die oben skizzierte Verteilung der Gesetzgebungshoheit für die Einkommensteuer?*

Antwort: Da es sich bei der Einkommensteuer um eine Gemeinschaftsteuer handelt, liegt die Gesetzgebungskompetenz beim Bund.

Die in Art. 105 Abs. 1 bis 2a GG vorgenommene Aufteilung zeigt eine deutliche **Vorherrschaft des Bundes bei der Steuergesetzgebungshoheit**. Diese wird allerdings in Art. 105 Abs. 3 GG zumindest teilweise dadurch kompensiert, dass bestimmte Bundesgesetze **der Zustimmung des Bundesrates** bedürfen. Dabei handelt es sich um Gesetze, die solche Steuern betreffen, deren Aufkommen ganz oder teilweise den Ländern oder Gemeinden zustehen. Die Interessen der Länder finden somit jedenfalls

dort, wo ihnen die Steuererträge gebühren, hinreichende Berücksichtigung. Kehrseite sind hiermit verbundene Blockademöglichkeiten des [Bundesrates](#).





### III. Verwaltungshoheit

Die Finanzverfassung des Grundgesetzes bzgl. der Steuerverwaltungshoheit entspricht dem **Grundgedanken der Art. 30, 83 GG**, wie er auch für die allgemeine Verwaltungshoheit geregelt ist.

Die Verwaltung der Einkommensteuer obliegt gemäß **Art. 108 Abs. 2, 3 GG** den Landesfinanzbehörden. Der **Aufbau der Landesfinanzbehörden** ist im Finanzverwaltungsgesetz (FVG) sowie in den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften

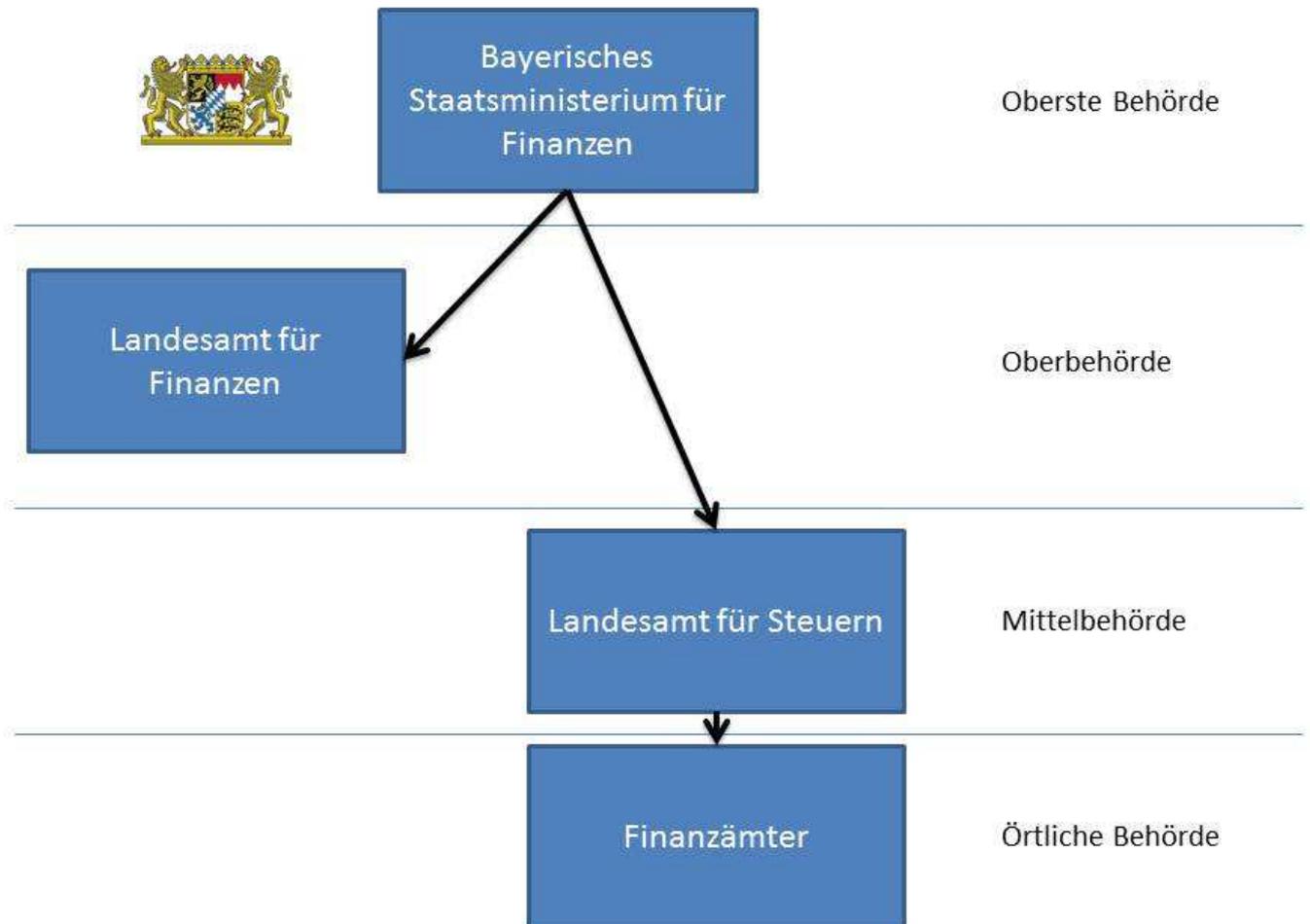
---

geregelt. Für Bayern sind die Zuständigkeiten und der Aufbau der Behörden in mehreren Verordnungen geregelt. Dies sind die [Verordnung über das Landesamt für Finanzen \(LfFV\)](#) und die [Verordnung über Organisation und Zuständigkeiten in der Bayerischen Steuerverwaltung](#). Gemäß **§ 2 FVG** haben die Landesfinanzbehörden einen vierstufigen oder, wenn und soweit an die Stelle der Mittelbehörde nach § 2 Abs. 1 Nr. 3, § 2a FVG die Oberbehörde tritt, die die Aufgaben der Mittelbehörde wahrnimmt, einen dreistufigen Aufbau.

**Oberste Behörde** gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 FVG ist das Bayerische **Staatsministerium der Finanzen (StMF)**. **Oberbehörde** im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 2 FVG ist das **Landesamt für Finanzen (LfF)** mit Sitz in Würzburg, gemäß § 1 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 LfFV. **Mittelbehörde** gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 FVG ist das **Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt)** mit Sitz in München und einer Dienststelle in Nürnberg (§ 1 ZustVSt). Die **örtlichen Behörden** im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 4 FVG sind die **Finanzämter**. Bezeichnung, Sitz und Amtsbezirk der Finanzämter in Bayern ergeben sich aus § 4 i.V.m. Anlage 1 ZustVSt.

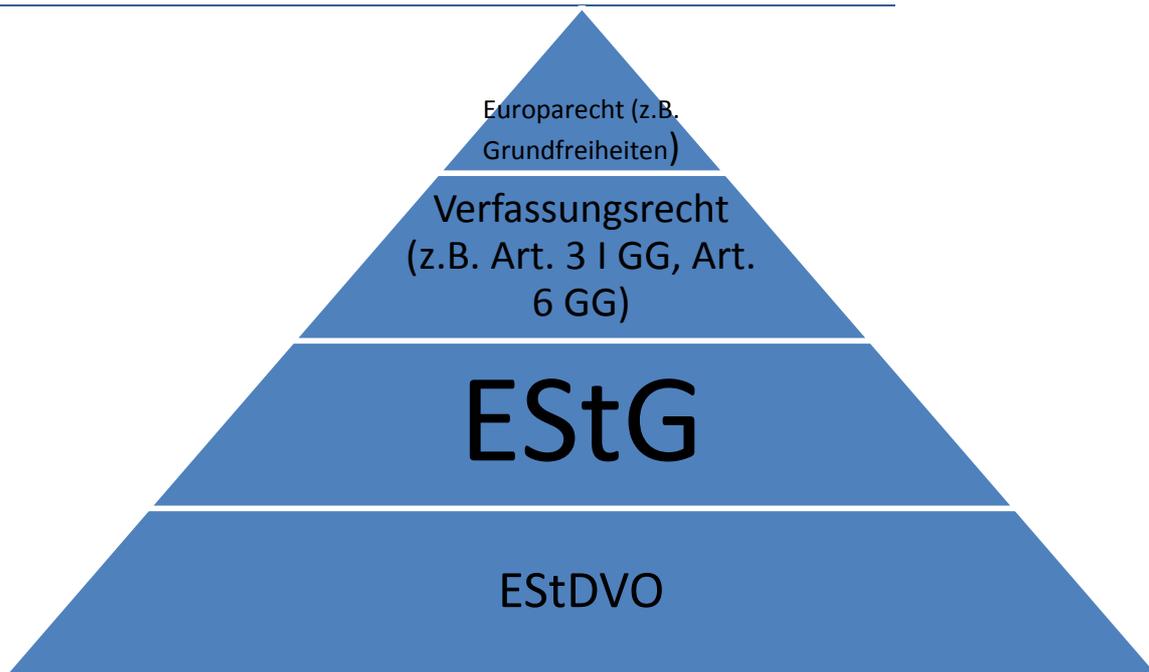
Eine Besonderheit besteht in Bayern bezüglich der Gliederung der Ober- und Mittelbehörde. Sowohl das Landesamt für Finanzen als auch das Bayerische Landesamt für Steuern unterstehen direkt dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen (§ 1 ZustVSt, § 1 Abs. 1 S. 2 LfFV), wobei das BayLfSt nach § 2 ZustVSt als einzige Mittelbehörde zugleich das Bindeglied zwischen dem StMF und den Finanzämtern ist.

Das LfSt ist nach § 2 ZustVSt zuständig für die Durchführung der Aufgaben, für deren Erledigung die Finanzämter zuständig sind. Die sachliche Zuständigkeit des LfF leitet sich hieraus negativ ab, indem nach § 1 Abs. 4 LfFV das LfF für alles zuständig ist, für was nicht das LfSt die Zuständigkeit besitzt.



### C. Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts

Zentrale und wichtigste Rechtsquelle des Einkommensteuerrechts ist das **ESTG**. Neben diesem sind aber auf allen Stufen der Normpyramide noch weitere Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts zu beachten, die vom Europarecht, vom Verfassungsrecht bis hin zu Rechtsverordnungen reichen.



**Außerhalb der Normpyramide** stehen **Verwaltungsanweisungen** und **Präjudizien bzw. Richterrecht**. Verwaltungsanweisungen für das Einkommensteuerrecht beinhalten die Einkommensteuerrichtlinien (EStR), welche auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 7 GG von der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates erlassen wird. Präjudizien bzw. Richterrecht, namentlich die Urteile des BFH, entfalten für die Finanzverwaltung Bindungswirkung gleich einer Richtlinie, wenn sie im BStBl II veröffentlicht wurden (Dienstanweisung v. 15.3.2002, BStBl I 2002, 366 (367)). Sowohl den EStR als auch den im BStBl II veröffentlichten Urteilen kommt aber keine unmittelbare rechtliche Verbindlichkeit im Außenrechtsverhältnis zu, sie binden jedoch die Finanzverwaltung. Auch sog. Nichtanwendungserlasse des Bundesministeriums der Finanzen binden aufgrund der o.g. Dienstanweisung die Finanzbehörden, soweit sie im BStBl I abgedruckt worden sind. Insbesondere den Verwaltungsanweisungen kommt für die einkommensteuerliche Rechtsanwendung eine überragende Bedeutung zu, weil nicht nur die Finanzverwaltung an diese gebunden ist, sondern sich auch die Steuerpflichtigen faktisch in einer Weise an diesen orientieren, die kaum der Bindung an Rechtsnormen im Außenverhältnis nachsteht.

## D. Struktur des Einkommensteuerrechts

### I. Steuersystematische Einordnung der Einkommensteuer

#### 1. Ertragsteuer

Die Einkommensteuer ist eine **Ertragsteuer**. Dies bedeutet, dass die Besteuerung von einem Vermögenszuwachs des Steuerpflichtigen abhängig ist. Ertragsteuern stellen

auf einen Zufluss von Geld oder geldwerten Gütern (Erträge) ab und unterwerfen diesen in regelmäßig wiederkehrenden Zeitabschnitten (Perioden) der Besteuerung.



Weitere Ertragsteuern neben der Einkommensteuer sind auch die Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer. Der Gegenbegriff der Ertragsteuer ist die **Substanzsteuer**. Bei dieser Steuerform dient ein bestimmter vorhandener Vermögensstamm als Bemessungsgrundlage für die Steuer. Zu den Substanzsteuern zählen z. B. die Grundsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Kraftfahrzeugsteuer.

## 2. Direkte Steuer

Die Einkommensteuer ist eine **direkte Steuer**. Bei den direkten Steuern sind der rechtliche Steuerschuldner und der wirtschaftliche Steuerträger identisch. Der Steuerschuldner trägt also die Steuer selbst. Nachteil einer direkten Steuer ist, dass mit ihr zumindest tendenziell ein höherer Anreiz zur Hinterziehung und Verkürzung von Steuern verbunden ist.



Hinweis:

Bei indirekten Steuern findet dagegen (jedenfalls idealtypisch) eine Umwälzung der Steuer auf Dritte statt. Der rechtliche Steuerschuldner und der wirtschaftliche Steuerträger sind nicht identisch. Ein Beispiel für eine indirekte Steuer ist die Umsatzsteuer, die wirtschaftlich der Endverbraucher zu tragen hat. Rechtlicher Steuerschuldner ist hingegen der Unternehmer. Da der Kreis der rechtlichen Steuerschuldner im Verhältnis zu den wirtschaftlich durch die Steuer tatsächlich belasteten Verbrauchern relativ gering ist, erfordert die Erhebung der Mehrwertsteuer als eine indirekte Steuer einen geringeren Aufwand, als die Umsatzsteuer direkt beim Verbraucher zu erheben.

### 3. Personensteuer

Die Einkommensteuer ist eine **Personensteuer** (oder auch Subjektsteuer). Dies bedeutet, dass die Bemessung der geschuldeten Steuer an die Person des Steuerschuldners und dessen persönliche Verhältnisse geknüpft ist.

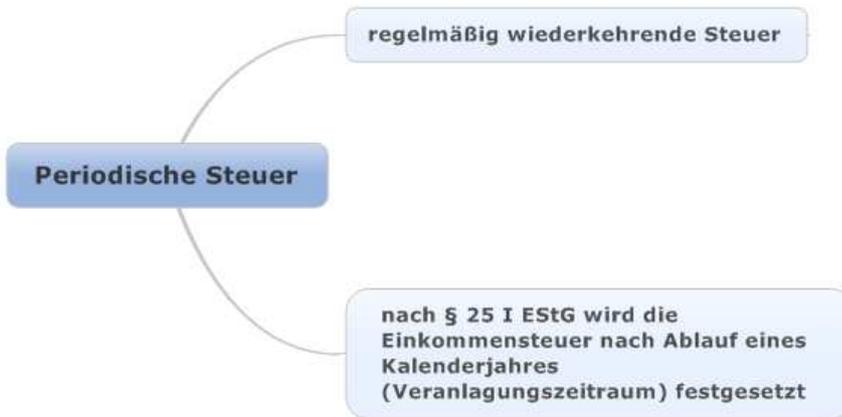
Hinweis:

Der Gegenbegriff ist die **Objektsteuer** oder **Realsteuer** (vgl. § 3 Abs. 2 AO). Bei der Objektsteuer wird die Bemessung der geschuldeten Steuer an ein bestimmtes Objekt geknüpft und ist von der Person des Steuerpflichtigen unabhängig.



### 4. Periodische Steuer

Die Einkommensteuer ist eine periodisch wiederkehrende Steuer. Gemäß § 25 Abs. 1 EStG wird sie nach Ablauf des Kalenderjahres (**Veranlagungszeitraum**) veranlagt. Die Bemessungsgrundlage für die Höhe der Steuerschuld ist dasjenige Einkommen, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.



## 5. Der Begriff des Einkommens

Das Verständnis dessen, was im Sinne des Einkommenssteuerrechts als „Einkommen“ gilt, hat sich im Laufe der Geschichte immer wieder verändert und in verschiedenen Theorien fortentwickelt. Unser heutiger Einkommensbegriff enthält eine Mischung aus den im Folgenden erläuterten Theorien.

### a) Quellentheorie

Die Quellentheorie ist die älteste der Theorien, die zum Begriff des Einkommens vertreten werden. Sie wurde von **Bernhard Fuisting**, der Mitverfasser der Gesetze zur Preußischen Steuerreform von 1891/93 war, gegen Ende des 19. Jahrhunderts begründet.

Nach der Quellentheorie ist „das Einkommen“ die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode dem Einzelnen als **Erträge aus dauernden Quellen** der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung stehen. Entscheidendes Merkmal ist also die **Regelmäßigkeit des Zuflusses**. Nur diejenigen Vermögensmehrungen, die aus einer ständig fließenden Quelle gezogen werden, zählen zum steuerbaren Einkommen. Vermögensmehrungen, die aus der Veräußerung des **Vermögensstamms** („der Quelle“) herrühren, gehören nach dieser Theorie dagegen nicht zum Einkommen. Bildhaft zählen also die Früchte eines Baumes zum Einkommen, nicht aber der Baum selbst und die Einnahmen aus dem Verkauf seines Holzes.

### b) Reinvermögenszugangstheorie

Die **Reinvermögenszugangstheorie** bezieht in die Definition des Einkommens auch Veränderungen im Vermögensstamm ein. Begründet wurde die Theorie vom Finanzwissenschaftler **Georg v. Schanz** (1853-1931), der ab 1882 in Würzburg lehrte.

„Einkommen“ ist danach der **bloße Vermögenszugang** innerhalb einer bestimmten Zeiteinheit, unabhängig davon, ob dieser aus einer ständig fließenden „Quelle“ stammt oder einmalig war.

Die Reinvermögenszugangstheorie stellt auf den **reinen Vermögenszugang** ab. Das bedeutet, dass der Vermögenszugang der Besteuerung erst unterliegt, wenn er von allen Ausgaben bereinigt ist, die mit ihm zusammenhängen, sodass Betriebsausgaben und Werbungskosten zum Abzug zu bringen sind. Der Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie ist **deutlich weiter** als der Einkommensbegriff der Quellentheorie. Erfasst werden auch Vermögenszugänge aus der Veräußerung der Quelle sowie andere einmalige Vermögenszugänge (z.B. ein Lottogewinn).

Noch weiter geht die **Reinvermögenszuwachstheorie**. Zuwächse erwirbt der Steuerpflichtige grundsätzlich ohne eigenes Zutun, z.B. durch eine Erbschaft oder Schenkung oder durch eine Wertsteigerung seiner bereits vorhandenen Vermögensgegenstände.

Während die Reinvermögenszugangstheorie somit nur auf den Zugang von „neuem“ Vermögen abstellt, das der Steuerpflichtige entweder am Markt erwirtschaftet oder durch Schenkung/Erbschaft erlangt hat, **erfasst** die Reinvermögenszuwachstheorie darüber hinaus auch latente **Wertsteigerungen** des Vermögens (Zuwächse), die sich **noch gar nicht in einem Umsatzakt realisiert** haben. Denkbar ist darüber hinaus auch die Besteuerung selbst gezogener Nutzungen oder ersparter Aufwendungen (sog. imputed income).

Die Reinvermögenszuwachstheorie wurde aufgrund ihres extrem weiten Einkommensbegriffs in Deutschland zu keiner Zeit für die Definition des Einkommensbegriffes herangezogen.

### c) Markteinkommenstheorie

Die Markteinkommenstheorie, stellt darauf ab, ob Einkünfte am Markt oder außerhalb des Marktes (z.B. im Wege einer Erbschaft oder Schenkung) erzielt wurden. Nur diejenigen **Einkünfte, die am Markt erwirtschaftet** wurden, unterliegen der Einkommensteuer.

Einkünfte, die hingegen ohne einen solchen **marktgerechten Leistungsaustausch** erwirtschaftet wurden, also keine Berührung zum Markt aufweisen, zählen nicht zum Einkommen. Will der Staat diese Einkünfte steuerlich erfassen, so muss er sie einer anderen Steuer als der Einkommensteuer unterwerfen (z.B. der Erbschaft- und Schenkungsteuer). Dies gilt auch für ersparte Aufwendungen (z.B. Wohnen im eigenen Haus).

Die Markteinkommenstheorie stellt auf die **Tätigkeit des Steuerpflichtigen** ab. Der Steuerpflichtige muss am wirtschaftlichen Markt z.B. als Unternehmer, Arbeitnehmer oder Vermieter tätig werden und aus dieser Tätigkeit Einkünfte erzielen. Dann unterliegt er mit diesen Einkünften der Einkommensteuer. Die Markteinkommenstheorie, die etwa von *Hans Georg Ruppe*, *Klaus Lang* und *Paul Kirchhof* entwickelt bzw. vertreten wird, vermag das heute geltende Einkommensteuerrecht am schlüssigsten zu erklären.

---

## 6. Zusammenfassung

Das heute in Deutschland geltende Einkommensteuerrecht **verwirklicht weder die Reinvermögenszugangs- noch die Quellentheorie noch die Markteinkommenstheorie vollständig.**

- **Die Reinvermögenszuwachstheorie hat sich nicht durchsetzen können.**
- Die **Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG)** basieren im Grundansatz auf der Reinvermögenszuwachstheorie.
- Die **Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG)** verwirklichen die **Quellentheorie.**
- Den Vorzug verdient die **Markteinkommenstheorie**, die beiden Gruppen von Einkunftsarten (Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte) zugrunde liegt. Sie zieht die Grenze zwischen dem Einkommen, das der Steuerpflichtige durch eine Tätigkeit am Markt (nicht: ersparte Aufwendungen, selbst gezogene Nutzungen) erwirtschaftet hat (und damit der Einkommensteuer unterliegt), und dem Vermögenszuwachs, den der Steuerpflichtige ohne eigenes Zutun passiv erwirbt (Erbenschaft, Schenkung, ersparte Aufwendungen).

## II. Besteuerungsprinzipien

Dass die Steuerlast unter allen Bürgern gerecht verteilt werden muss, gilt heute als selbstverständlich. Wie dies jedoch im Detail von statten gehen soll, ist umstritten. Die steuerliche Lastenverteilung kann grundsätzlich verschiedenen Prinzipien folgen. In der jahrhundertalten Diskussion um die gerechte Verteilung der Steuerlast spielen vor allem zwei Prinzipien eine tragende Rolle: Das **Äquivalenzprinzip** und das **Leistungsfähigkeitsprinzip**. Beide Prinzipien enthalten jeweils einen Maßstab für die Verteilung der Steuerlasten. Gleichheitsrechtlich gewendet geht es darum, den Grundsatz der Steuergerechtigkeit zu konkretisieren, weil die Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes eines Vergleichsmaßstabes als Tertium comparationis bedarf.

### 1. Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip bestimmt die Verteilung der Steuerlast nach dem **Nutzen, den der Steuerpflichtige aus den öffentlichen Leistungen zieht**. Gerecht ist die steuerliche Lastenverteilung dann, wenn die **Belastung und der empfangene Nutzen einander entsprechen** (= zu einander *äquivalent* sind). Dahinter steht der Gedanke, den Mechanismus des wirtschaftlichen Marktes auch auf das Verhältnis Bürger/Staat zu übertragen: Wer viele staatliche Leistungen in Anspruch nimmt, soll dafür auch entsprechende Abgaben entrichten. Wer nur wenige staatliche Leistungen in Anspruch nimmt, trägt auch nur eine entsprechend geringere Steuerlast. Vertreten worden ist das Äquivalenzprinzip insbesondere von [Adam Smith](#).



Hinweis:

So einleuchtend dieses Prinzip der Entsprechung der Belastung durch Abgaben mit der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen auch scheint, so hat es doch zumindest einen „Haken“:

Das **Sozialstaatsprinzip** (Art. 20 Abs. 1 GG) verlangt vom Staat, insbesondere diejenigen zu unterstützen, die bedürftig sind und daher besonders auf staatliche Hilfe angewiesen sind. Nach der inneren Logik des Äquivalenzprinzips müsste aber gerade diese Bevölkerungsgruppe auch in entsprechendem Umfang besteuert werden.

Heute besteht weitgehend Einigkeit, dass das Äquivalenzprinzip jedenfalls für die Verteilung der steuerlichen Lasten **kein tauglicher Maßstab** ist.

Der Vorteil dieses Prinzips liegt in der Schonung staatlicher Ressourcen. Wenn Abgaben und Leistung unmittelbar miteinander verknüpft sind, werden dem Bürger die Zusammenhänge zwischen Belastung und Nutzen deutlich gemacht. Das Äquivalenzprinzip kommt daher **insbesondere bei der gezielten Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen** zur Anwendung (Entrichtung einer Benutzungsgebühr für Bücherei, Schwimmbad, Parkplatz, Maut etc.).

## 2. Leistungsfähigkeitsprinzip

In Deutschland erfolgt die Besteuerung des Einkommens nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass **jeder nach seiner persönlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern** ist. Damit werden bei der Verteilung der Steuerlasten Unterschiede bei den Einkommens- und Vermögensverhältnissen berücksichtigt. Das **Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein fundamentales Prinzip der Besteuerung**, das ursprünglich aus der Finanzwissenschaft entlehnt ist und in **Art. 134 WRV** kodifiziert. Heute ist es als ein **eigenständiges**

---

(**ungeschriebenes**) **Verfassungsprinzip** anerkannt. Die verfassungsrechtliche Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist umstritten. Nach herrschender Ansicht findet dieser Grundsatz seine verfassungsrechtliche Verankerung unmittelbar in **Art. 3 Abs. 1 GG**.

Unter **Leistungsfähigkeit** im Sinne des steuerrechtlichen Grundsatzes ist die **tatsächlich vorhandene, effektive Zahlungsfähigkeit** des Einzelnen zu verstehen. Mit anderen Worten ist die Steuerlast des Einzelnen danach zu bemessen, was dieser aus seinem Einkommen zu leisten fähig ist. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit soll gewährleisten, dass alle Steuerpflichtigen ein im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit **gleich großes Opfer** erbringen sollen (sog. Opfergleichheit).

Subprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips sind das objektive und das subjektive Nettoprinzip, denen eine zentrale Bedeutung insbesondere für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zukommt. Dabei gewährleistet das objektive Nettoprinzip dem Steuerpflichtigen eine Abzugsmöglichkeit hinsichtlich **erwerbssichernder**, im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung getätigter *Aufwendungen* (insb. Werbungskosten). Das *subjektive Nettoprinzip stellt sicher, dass durch einen Abzug existenzsichernder Aufwendungen (Sicherung des Existenzminimums, Berücksichtigung gesetzlicher Unterhaltspflichten etc.) die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen hinreichend berücksichtigt werden.*

Dort, wo die genannten Prinzipien im Rahmen der Einkünfteermittlung und für die Frage steuerlicher Abzugsmöglichkeiten relevant werden, sind an den entsprechenden Stellen des Skripts detailliertere Ausführungen zu ihrer konkreten Bedeutung enthalten. Dies gilt insbesondere für die gesetzliche Ausgestaltung der [persönlichen Einkommensteuerpflicht](#), die Berechtigung zu [steuerlichen Abzügen und Ermäßigungen](#) sowie für [Verlustausgleich und Verlustabzug](#).

#### **a) Grundsatz horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit**

Wie soeben dargelegt, wird das Leistungsfähigkeitsprinzip, das als steuerrechtsspezifische Konkretisierung Ausfluss des Gleichbehandlungsgebots des Art. 3 Abs. 1 GG ist, seinerseits durch weitere Unterprinzipien unterteilt. Neben dem [objektiven](#) und dem [subjektiven Nettoprinzip](#) zählt hierzu auch der **Grundsatz der vertikalen und horizontalen Steuergerechtigkeit**.

- Der **Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit** fordert, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden müssen.
- Der **Grundsatz der vertikalen Steuergerechtigkeit** fordert, dass die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss ([BVerfG, 1 BvL 20/84, 26/184 und 4/86, BVerfGE 82, 60, 85](#)).

---

**b) Gebot der Folgerichtigkeit**

Auch das **Gebot der Folgerichtigkeit** beruht auf dem Gleichheitssatz. Zwar wird dem Gesetzgeber grundsätzlich sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes von der Rechtsprechung ein weitreichender Entscheidungsspielraum zugestanden (vgl. BVerfGE 105, 73, 126). Aufgrund seiner gleichheitsrechtlichen Bindung muss er jedoch im Hinblick auf eine möglichst gleichmäßige Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen (BVerfGE 84, 239, 271). Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürften eines besonderen, sachlichen rechtfertigenden Grundes (BVerfGE 99, 88, 95; BVerfGE 99, 280, 290). Einen solchen Rechtfertigungsgrund stellt jedenfalls der Einnahmeerzielungszweck der Steuer für sich allein betrachtet nicht dar und ist somit nicht geeignet, Ausnahmen von der folgerichtigen Ausgestaltung des Steuertatbestandes zu rechtfertigen.

Demgegenüber ist der Gesetzgeber nicht gehindert, im Zuge eines Prinzipien- oder Systemwechsels neue Regeln einzuführen. Von der einmal getroffenen Systementscheidung kann er sich aber nicht durch punktuelle Maßnahmen, sondern nur durch eine ihrerseits konsequent umgesetzte, neue Systementscheidung lösen. Als „Teilschritte eines Systemwechsels“ können Einzelregelungen folglich nur dann Bestand haben, wenn ihnen ein erkennbarer Plan zugrunde liegt.

**3. Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes durch Art. 6 Abs. 1 GG**

Für das Steuerrecht entnimmt das BVerfG Art. 6 Abs. 1 GG im Wesentlichen ein Verbot der Benachteiligung von Ehe und Familie (vgl. [BVerfG, 2 BvR 1057/91](#), [BVerfG, 2 BvR 1226/91](#), [BVerfG, 2 BvR 980/91](#), BVerfGE 99, 216, 232). Dies bedeutet, dass die Existenz einer Ehe oder Familie für den Steuerpflichtigen **keine benachteiligenden steuerrechtlichen Ungleichbehandlungen** im Verhältnis zu nicht verheirateten Steuerpflichtigen und alleinstehenden Steuerpflichtigen nach sich ziehen darf. Das Grundrecht auf Schutz von Ehe und Familie wirkt daher im Steuerrecht als **Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes** (Art. 3 Abs. 1 i.V.m Art. 6 Abs. 1 GG).

Der Gesetzgeber darf verheiratete Steuerpflichtige und Familien demnach in erster Linie nicht gegenüber nicht verheirateten und alleinstehenden Steuerpflichtigen benachteiligen. Zwar kommt darüber hinaus in beschränktem Umfang grundsätzlich auch eine Deutung als Förderungsgebot in Betracht. Bezüglich einer spezifischen *Förderung* von Ehe und Familie steht dem Gesetzgeber jedoch ein **weiter Gestaltungsspielraum** zur Verfügung, weshalb dem Förderungsgebot **in der Praxis** letztlich **kaum Bedeutung** zukommt. Aus Art. 6 Abs. 1 GG lassen sich insofern keine konkreten subjektiven Ansprüche des einzelnen Steuerpflichtigen ableiten. Verfassungsrechtlich unbedenklich ist demgegenüber eine Besserstellung verheirateter Steuerpflichtiger gegenüber unverheirateten, wie sie durch die

---

Anwendung des Ehegattensplitting nach § 32a Abs. 5 EStG im Einzelfall erfolgt. Nach der derzeitigen Gesetzeslage werden Ehegatten hierdurch nämlich gegenüber Unverheirateten in keinem Fall benachteiligt, sondern im ungünstigsten Fall – nämlich bei gleich hohem Einkommen beider Eheleute – lediglich nicht begünstigt. Die sich ergebende Ungleichbehandlung im Verhältnis zum tariflich ggf. schlechtergestellten, unverheirateten Steuerzahler ist grundsätzlich durch das Fördergebot gedeckt. Gleichheitsrechtliche Bedenken bzgl. der konkreten Ausgestaltung wurden in der Literatur aber z. T. deshalb angemeldet, weil Ehegatten mit niedrigen oder nahezu gleich hohem Einkommen im Verhältnis zu Ehegatten mit sehr unterschiedlichen Einkommen benachteiligt werden. Dies stelle eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes dar, weil der [Splittingvorteil innerhalb der Gruppe der Verheirateten](#) in sachlich nicht gerechtfertigter Weise sehr ungleich verteilt sei.

Eine wichtige Rolle spielt Art. 6 Abs. 1 GG außerdem im Rahmen der Zulässigkeit einer Verweigerung von Abzugsmöglichkeiten zu Zwecken der Missbrauchsbekämpfung im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung von [Familienarbeitsverträgen](#).

#### **4. Exkurs: Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG**

Eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes durch steuerrechtliche Normen ist nach dem folgenden Schema zu prüfen:

##### **a) Ungleichbehandlung**

Liegt eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte oder rechtfertigungsbedürftige Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte vor?

Zur Beantwortung dieser Frage ist die Bildung von Vergleichsgruppen erforderlich. Hier besteht wiederum eine Abhängigkeit von den Systemscheidungen des Steuergesetzgebers.

Maßstab für die Beurteilung der Vergleichbarkeit ist dabei, jedenfalls was den Bereich der Fiskalzweckbesteuerung angeht im Ausgangspunkt das Leistungsfähigkeitsprinzip (siehe oben).

##### **b) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung**

Kann die Abweichung vom Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden?

Eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes liegt nicht vor, wenn die Abweichung durch einen **sachlichen Grund** gerechtfertigt ist. Wie eng die Gleichheitsbindung des Steuergesetzgebers ist und wie sich dies auf die mit ihr korrespondierende Kontrolldichte der verfassungsgerichtlichen Überprüfung konkret auswirkt, wird dabei nicht ganz einheitlich beurteilt.

---

**aa) Willkürverbot**

Nach dem herkömmlichen Verständnis beinhaltet der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz lediglich ein sog. Willkürverbot, mit der Folge, dass eine Ungleichbehandlung bereits durch das bloße Vorliegen eines irgendwie gearteten **sachlichen Grundes** für gerechtfertigt erachtet werden kann. Dies entsprach lange der allgemeinen Rechtsprechungspraxis des BVerfG auch im Steuerrecht.

**bb) Neue Formel**

Nach der sog. „neuen Formel“ begrenzt sich die Prüfung nach nunmehr ständiger Rechtsprechung nicht mehr in allen Fällen auf eine bloße Willkürkontrolle, sondern bezieht – abhängig vom konkreten Einzelfall – in unterschiedlichem Maße auch Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkte in die Prüfung mit ein. Eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG soll danach dann vorliegen, wenn „eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede solcher Art und von solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“ (BVerfGE 55, 72, 88).

Als Faustformel für die Bestimmung der Kontrolldichte gilt dabei folgendes: Den strengeren Prüfungsmaßstab der „neuen Formel“ wendet das BVerfG im Grundsatz immer dann an, wenn die betreffende Ungleichbehandlung an **personen-** statt sachverhaltsbezogene Unterscheidungsmerkmale anknüpft oder neben dem allgemeinen Gleichheitssatz auch der Schutzbereich von **Freiheitsgrundrechten** in erheblichem Maße berührt ist.

So muss insbesondere auch die Anwendung der Rechtsinstitute zur Vereinfachung **verhältnismäßig** (erforderlich, geeignet und angemessen) sein.

**cc) anerkannte Rechtfertigungsgründe im Steuerrecht**

Als Rechtfertigungsgründe können insbesondere **Lenkungsziele** sowie **steuervereinfachende Typisierungen und Pauschalisierungen** angeführt werden.

Zur Rechtfertigung herangezogene (außerfiskalische) **Lenkungsziele** müssen von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sowie gleichheitsgerecht ausgestaltet sein und ein Mindestmaß an Abstimmung zwischen Lenkungsziel und Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestandes aufweisen. Besonders ist dabei auch auf sachgerechte Abgrenzung des Kreises der Begünstigten bzw. Belasteten zu achten, weshalb es zunächst stets problematisch erscheint, wenn gewährte Abzüge nicht von der Steuerschuld, sondern von der Bemessungsgrundlage erfolgen. Denn dies führt in Anbetracht des progressiven Steuertarifs zu einer ihrerseits rechtfertigungsbedürftigen, überproportionalen Begünstigung einkommensstärkerer Steuerpflichtiger.

Sowohl **Typisierungen** als auch **Pauschalisierungen** dienen der Verwaltungsvereinfachung. Beide sollen dazu beitragen, das Steuerrecht in seiner

---

Anwendung praktikabler zu gestalten, indem auf aufwendige Einzelfallermittlungen verzichtet wird. Begrifflich unterscheiden sie sich dadurch, dass die Typisierung „bestimmte in wesentlichen Elementen gleichartige Sachverhalte zusammenfasst“ und dabei „Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, generalisierend vernachlässigt“. Von Pauschalisierung spricht man demgegenüber, wenn die rechnerischen Grundlagen eines steuergesetzlichen Tatbestandes schematisiert werden.

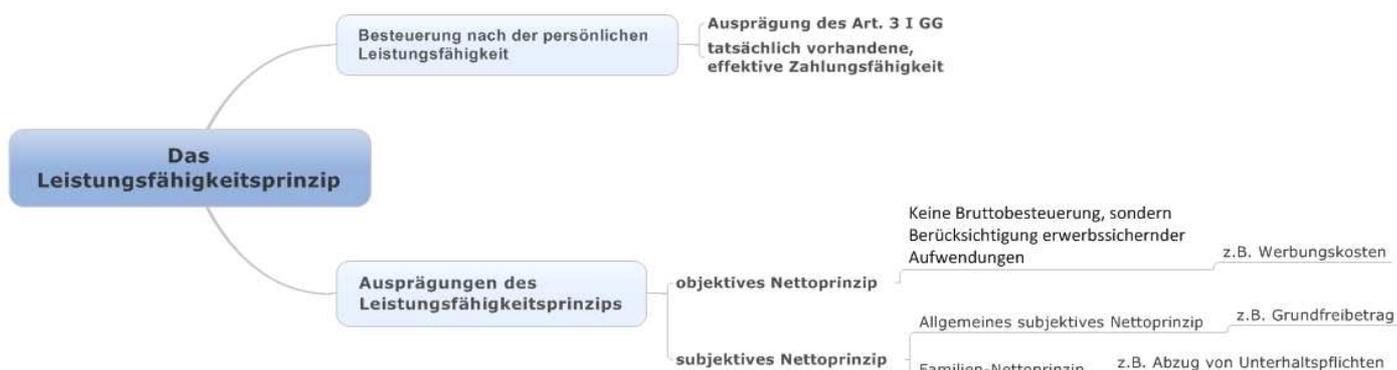
Verwaltungsvereinfachung und erhöhte Normpraktikabilität werden durch eine Gleichbehandlung von Ungleichem im Einzelfall erkauft. Die Rechtsprechung unterzieht diese Rechtsinstitute deshalb regelmäßig einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung indem sie verlangt, dass sie zur Vereinfachung geeignet, erforderlich und angemessen sind. Zudem ist an die sog. Vereinfachungsnorm die zusätzliche Anforderung zu stellen, dass diese in ihrer konkreten Ausgestaltung den „typischen“ Fall realitätsgerecht erfassen. Unbillige Härten im Einzelfall können dagegen auch durch die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses aufgewogen werden (BVerfG, 1 BvR 2539/07, Rn. 32).

Daneben spielen in gewissem Umfang auch Fragen der **Missbrauchsbekämpfung** und der Verhinderung der Steuerflucht eine Rolle.

**dd) Gebot der Folgerichtigkeit als steuerrechtliche Konkretisierungen des Gleichheitssatzes**

Neben der Ausrichtung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, die als „grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit“ im Steuerrecht den übergeordneten Vergleichbarkeitsmaßstab im Rahmen der Art. 3 – Prüfung bildet, ist abschließend stets zu prüfen, ob auch das Gebot der Folgerichtigkeit beachtet wurde.

Auch letzteres lässt sich nach allgemeiner Auffassung aus dem Gleichheitssatz ableiten. Es verlangt die folgerichtige Umsetzung der einmal vom Gesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidung i. S. d. Belastungsgleichheit. Gefordert ist demnach eine system- und wertungskonsequente Durchführung der zugrundeliegenden Wertentscheidung.

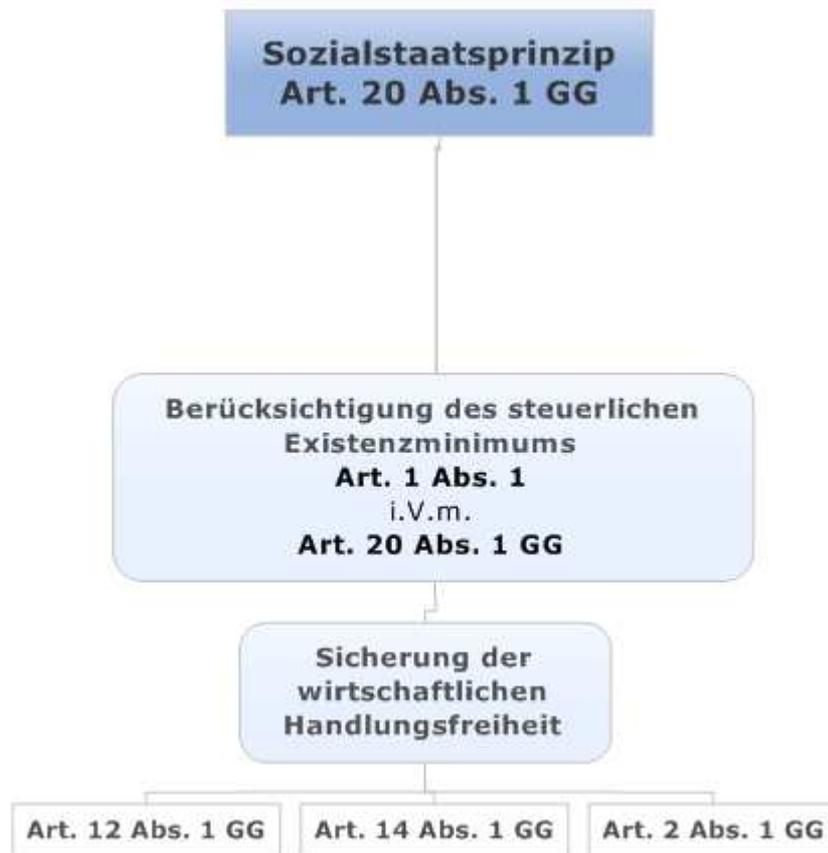


### Fall: Leistungsfähigkeitsprinzip und allgemeiner Gleichheitssatz

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein fundamentales Prinzip der Besteuerung, das ursprünglich aus der Finanzwissenschaft entlehnt ist, in Art. 134 WRV kodifiziert wurde und auch unter dem Grundgesetz anerkannt ist. Heute ist es ein eigenständiges (ungeschriebenes) Verfassungsprinzip.

#### 5. Art. 1 Abs. 1 GG/Sozialstaatsprinzip

Besondere Bedeutung für das Einkommensteuerrecht kommt aus verfassungsrechtlicher Sicht zudem auch dem **Gebot der Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums** zu, das das BVerfG in ständiger Rechtsprechung aus der Menschenwürde des Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 1 GG ableitet.



Zur **Begründung** dieses Gebots zieht das BVerfG **verschiedene Wertentscheidungen** des Grundgesetzes heran und **verbindet diese mit der Lastenverteilungsentscheidung des Steuergesetzgebers**.

Dahinter steht die Grundaussage, dass dem Einzelnen das, was er für seine Existenzsicherung benötigt, nicht „wegbesteuert“ werden darf. Ansonsten würde ein Widerspruch zum Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG entstehen, denn es wäre systemfremd, dem Bürger **zunächst durch Besteuerung zu nehmen**, was ihm **danach als Sozialhilfe zurückgewährt** werden müsste (vgl. [BVerfG, 1 BvL 20/84, 26/184 und 4/86](#), BVerfGE 82, 60, 85; [BVerfG, 2 BvR 1057/91](#), [BVerfG, 2 BvR 1226/91](#), [BVerfG, 2 BvR 980/91](#), BVerfGE 99, 216, 233; [BVerfG, 2 BvL 42/93](#), BVerfGE 99, 246, 259).

Hinweis:

In BVerfGE 87, 153 ([BVerfG, 2 BvL 5/91](#), [BVerfG, 2 BvL 8/91](#), [BVerfG, 2 BvL 14/91](#)) wird die systematische Einbindung des Gebots der Steuerfreiheit des Existenzminimums folgendermaßen beschrieben:

„Die **Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums** hängt von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Der Steuerstaat muss dem Einkommenserzieler

*von seinen Erwerbsbezügen mindestens das belassen, was er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt.“*

Das BVerfG leitet das Gebot der Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums aus **GG (Sozialstaatsprinzip)** ab, zieht zur Begründung aber zusätzlich auch das Freiheitsgrundrecht des **Art. 2 Abs. 1 GG** unter Berücksichtigung der **Art. 14 Abs. 1** und **Art. 12 Abs. 1 GG** heran.

Hinter diesem **Konglomerat an Grundrechten und verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen** steht der Gedanke, dass es dem Steuergesetzgeber umso weniger gestattet ist, auf Einkünfte des Steuerbürgers zurückzugreifen, je mehr er sein Einkommen zur Sicherung seines unmittelbaren persönlichen Bedarfs benötigt. Die Sicherung des unmittelbaren persönlichen Bedarfs ist Ausdruck der Freiheitsgrundrechte, insbesondere der allgemeinen Handlungsfreiheit in ihrer Ausprägung als **wirtschaftliche Handlungsfreiheit**. Die wirtschaftliche Handlungsfreiheit garantiert das Recht, die Ergebnisse eigenen Wirtschaftens individuell entgegenzunehmen.

Das **Sozialstaatsprinzip** dient hingegen als Rechtfertigungsgrund für Umverteilungsnormen. Es entfaltet seine Wirkung im Einkommensteuerrecht im Rahmen der vertikalen **Steuergleichheit** und schützt die Dispositionsfreiheit eines jeden Bürgers. Die Grenzen der Umverteilung finden sich in der Garantie des Eigentums und des Erbrechts (Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG).

Hinsichtlich der Bestimmung des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums ist nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG ([BVerfG 2 BvL 5/91](#)) zu beachten, dass der vom Gesetzgeber im Sozialhilferecht anerkannte Mindestbedarf nicht unterschritten werden darf. Die Grenze einer im Grundsatz zulässigen typisierenden Betrachtungsweise bei der konkreten gesetzlichen Ausgestaltung verläuft dabei dort, wo der Steuerpflichtige infolge der Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen würde, seinen existenznotwendigen Bedarf durch die Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu sichern. Diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben über die Freistellung des Existenzminimums will der Gesetzgeber vor allem durch die **Grundfreibeträge** entsprechen, deren konkrete Höhe er in § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG den Vorgaben des BVerfG gemäß festgelegt hat. Durch Beschluss des Bundestags vom 2. Juni 1995 (BT-Drs. 13/1558) wurde zudem eine regelmäßige Überprüfung ihrer Angemessenheit durch einen entsprechenden Bericht statuiert, den die Bundesregierung alle zwei Jahre vorzulegen hat. So sollen verfassungsrechtlich gebotene, notwendige Anpassungen an veränderte Lebensumstände jeweils zeitnah ermöglicht werden.

Was die Besteuerung höherer Einkommen angeht, ist darüber hinaus anerkannt, dass diese in vertikaler Hinsicht „im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer

Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen“ muss ([BVerfG 1 BvL 20/84 u. a. v. 29. 5. 90](#), BStBl II 90, 653).

### III. Exkurs: Der Aufbau des Steuertatbestands

Da es sich bei den einzelnen Besteuerungstatbeständen um Eingriffsrecht handelt, muss ein Steuergesetz stets dem **Vorbehalt des Gesetzes** genügen. Um diese Forderung zu erfüllen, muss jedes Steuergesetz auf bestimmte Fragen eine Antwort geben:

1. **Wer** schuldet die Steuer?
2. **Was** ist Gegenstand der Steuer und wie ist die Steuer zu bemessen?
3. Welcher **Steuersatz** ist auf diese Bemessungsgrundlage anzuwenden?
4. Wie wird diese Steuer verfahrensrechtlich **erhoben**?

Anhand der Beantwortung dieser Fragen kann jedes Steuergesetz systematisiert werden.

#### Der Aufbau des Steuertatbestandes:

1. **Persönliche Steuerpflicht**
2. **Sachliche Steuerpflicht**
3. **Steuertarif**
4. **Verfahren der Steuererhebung (Veranlagung)**

Auch das EStG ist in seiner Gliederung weitgehend an den Aufbau des Steuertatbestandes angelehnt:

- Im **Abschnitt I** wird die Frage der persönlichen Steuerpflicht („wer“) beantwortet (**§§ 1, 1a EStG**).
- Im **Abschnitt II** wird die Frage der sachlichen Steuerpflicht und der Bemessung der Einkommensteuer („was“) beantwortet (**§§ 2 bis 24c EStG**).
- In den **Abschnitten IV und V** wird die Frage nach dem anzuwendenden Steuertarif und die Frage eventueller Steuerermäßigungen, also das Verhältnis der Steuer zur Bemessungsgrundlage beantwortet (**§§ 31 bis 35a EStG**).
- In den **Abschnitten III und VI** werden die Fragen der verfahrensrechtlichen Veranlagung und der Erhebung der Steuer **geregelt (§§ 25 bis 28 EStG und §§ 36 bis 47 EStG)**.

- Die weiteren **Abschnitte VII bis XI** enthalten Regelungen zu Besonderheiten der Einkommensteuer, z.B. Regelungen zum internationalen Steuerrecht oder Sonderregelungen zum Kindergeld.

## 1. Persönliche Steuerpflicht

Die persönliche Steuerpflicht ist in **§§ 1 und 1a EStG** normiert. Die persönliche Steuerpflicht betrifft die Frage nach dem Steuerschuldner (Steuersubjekt). Steuersubjekt der Einkommensteuer sind **natürliche Personen** und die Gesellschafter von **Personengesellschaften**.

Für die Besteuerung von **Personengesellschaften** gilt das Transparenzprinzip (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Nach diesem Prinzip wird die Gesellschaft in einkommensteuerlicher Hinsicht als „transparent“ behandelt. Dies bedeutet, dass die Gesellschaft zwar Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung ist. Das Steuersubjekt aber, das der Einkommensteuerpflicht unterliegt, ist der einzelne Gesellschafter, der der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer unterliegt.

### Hinweis:

*Juristische Personen des Privatrechts und juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art unterliegen mit ihren Gewinnen der Körperschaftsteuer. Das Einkommensteuergesetz ist auf sie nur insoweit anwendbar, als das Körperschaftsteuergesetz darauf verweist.*

*Die Besteuerung juristischer Personen ist nicht Thema dieses Kurses.*

## 2. Sachliche Einkommensteuerpflicht

Die sachliche Einkommensteuerpflicht betrifft die Frage, **was der Besteuerung unterworfen wird** und **wie dies bemessen** wird. Steuerobjekt der Einkommensteuer sind die Einkünfte natürlicher Personen (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG), die das EStG in sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG) aufgliedert.

### a) Die Einkunftsarten

Der Katalog der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG ist abschließend und enthält folgende Einkunftsarten:

- Einkünfte aus **Land- und Forstwirtschaft** (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)
- Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)
- Einkünfte aus **selbständiger Arbeit** (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG)
- Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit** (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG)
- Einkünfte aus **Kapitalvermögen** (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG)
- Einkünfte aus **Vermietung und Verpachtung** (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG)
- **Sonstige Einkünfte** im Sinne des § 22 EStG (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG)

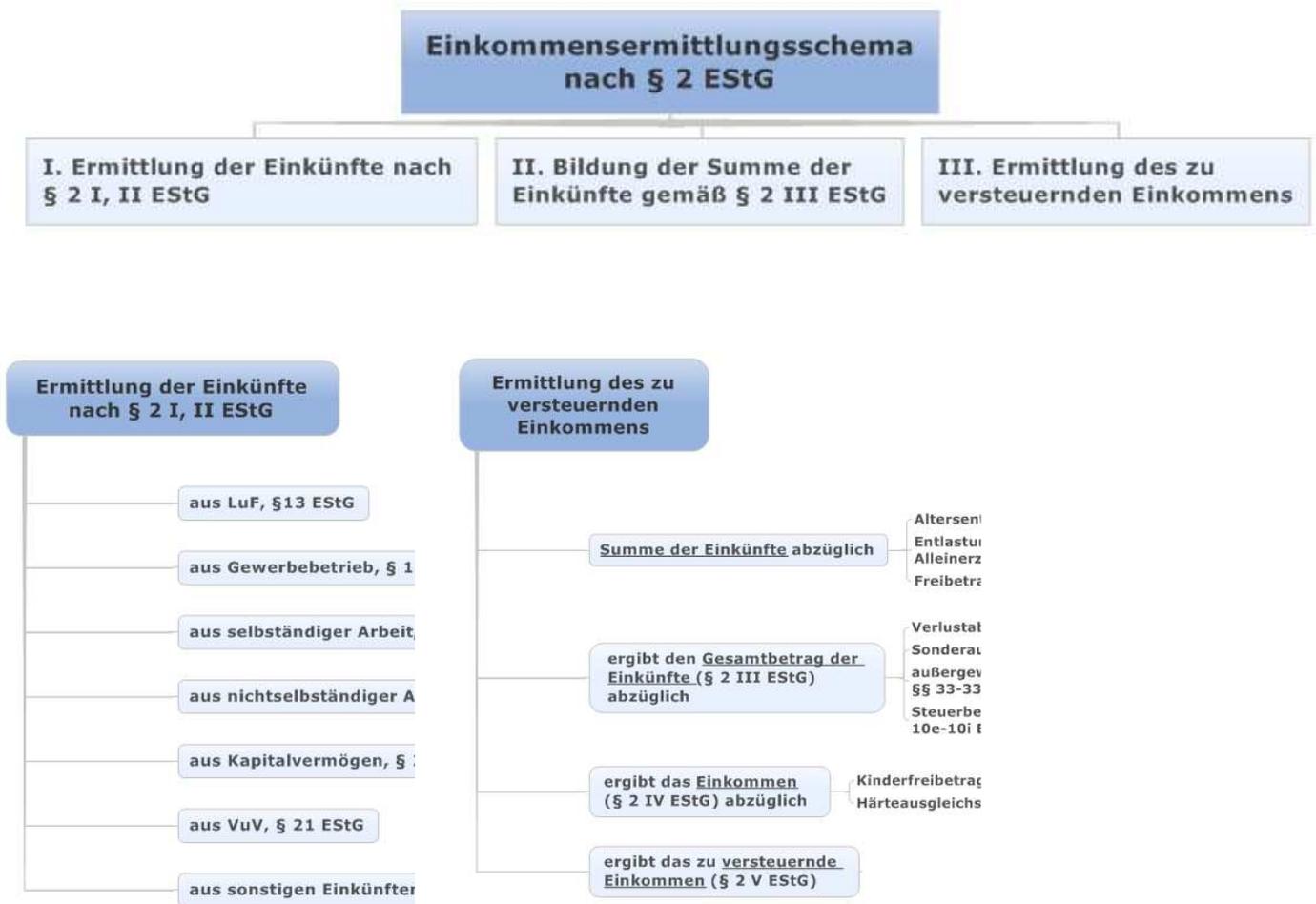
Wichtig zu betonen ist, dass es sich bei den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG) **nicht** um einen allgemeinen Auffangtatbestand handelt, sondern einer der Tatbestände des § 22 Nr. 1-5 EStG verwirklicht werden muss.

Das Gesetz ordnet die einzelnen Einkunftsarten des Katalogs des § 2 Abs. 1 EStG jeweils einer der beiden folgenden Gruppen zu (sog. **Dualismus der Einkunftsarten**), was u. a. von entscheidender Bedeutung für die Ermittlung der Einkünfte ist:



### b) Die Bemessungsgrundlage

Das Schema, nach dem das Einkommen, das besteuert werden soll, ermittelt wird, ist in § 2 EStG normiert. In einem **ersten Schritt** werden gem. § 2 Abs. 1, 2 EStG die **Einkünfte innerhalb jeder Einkunftsart** bestimmt. Im **zweiten Schritt** wird durch deren Addition die **Summe der Einkünfte** gebildet. Im sich anschließenden **dritten Schritt** wird der **Gesamtbetrag der Einkünfte** gem. § 2 Abs. 3 EStG ermittelt, indem vom Betrag der Summe der Einkünfte Entlastungsbeträge und ggf. der Posten des § 13 Abs. 3 EStG abgezogen werden. Im nächsten, **vierten Schritt** werden vom Gesamtbetrag der Einkünfte gem. § 2 Abs. 4 EStG die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen, woran sich das **Einkommen** ergibt. Schließlich leitet sich im **fünften Schritt** gem. § 2 Abs. 5 EStG hinaus nach Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und der sonstigen abzuziehenden Beträge vom Einkommen das **zu versteuernde Einkommen** ab. Dieses ist die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer.



### c) Freibetrag und Freigrenze

Wichtig für die Bemessung der Summe der Einkünfte sind auch die gesetzlich gewährten **Freibeträge** und **Freigrenzen**.

#### aa) Freibetrag

Ein Freibetrag **stellt einen bestimmten Teil der Bemessungsgrundlage von der Besteuerung frei**. Lediglich der den gesetzlich gewährten Freibetrag übersteigende Teil der Einkünfte unterliegt der Einkommensteuer.

Das EStG kennt viele Freibeträge, so beispielsweise:

- Grundfreibetrag gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG
- Werbungskostenpauschbeträge gemäß § 9a S. 1 Nr. 1 und 3 EStG
- Sparerpauschbetrag gemäß § 20 Abs. 9 S. 1 EStG
- Kinderfreibeträge gemäß § 32 Abs. 6 S. 1 EStG

- Rabattfreibetrag für Waren oder Dienstleistungen des Arbeitgebers gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 EStG

### **bb) Freigrenze**

Der Charakter einer Freigrenze unterscheidet sich grundlegend von dem des Freibetrags. Halten sich die Einkünfte unterhalb des gesetzlich genannten Betrags der Freigrenze, so sind diese Einkünfte gänzlich aus der Bemessungsgrundlage herauszuhalten. Wird die Freigrenze jedoch überschritten, so wird auf einmal der gesamte Betrag der Besteuerung unterworfen. Das EStG kennt Freigrenzen u.a. in

- § 23 Abs. 3 S. 5 EStG (Freigrenze bei privaten Veräußerungsgeschäften i.H.v. 600 Euro),
- § 4h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG (Freigrenze beim Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen, sog. Zinsschranke) und
- § 8 Abs. 2 S. 9 EStG (Geldwerte Vorteile durch Sachbezüge im Arbeitsverhältnis i.H.v. 44 Euro).

#### Klausurtyp:

Den Unterschied zwischen einer Freigrenze und einem Freibetrag kann man regelmäßig am **Wortlaut der Norm** erkennen:

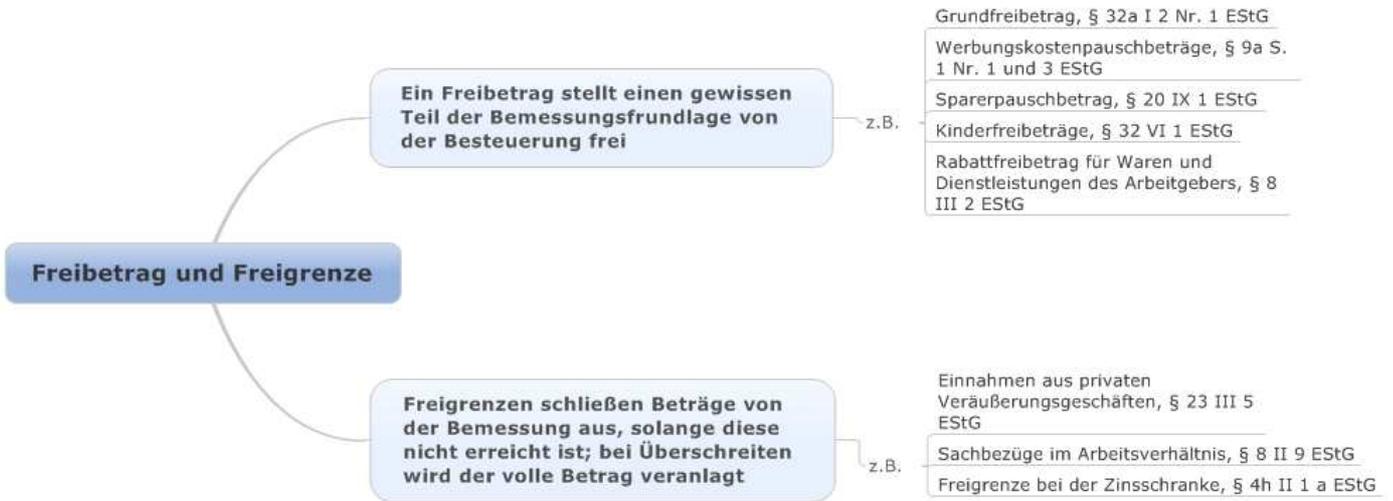
Eine **Freigrenze** ist in der Regel folgendermaßen formuliert: „..... **ist steuerfrei, wenn ...**.“

Die in **§ 23 Abs. 3 S. 5 EStG** enthaltene Freigrenze lautet folgendermaßen: „Gewinne **bleiben steuerfrei**, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr 600 Euro nicht übersteigt.“

Die in **§ 8 Abs. 2 S. 9 EStG** enthaltene Freigrenze lautet: „Sachbezüge... **bleiben außer Ansatz**, wenn die ... entgelten Vorteile insgesamt 44 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen.“

Die in **§ 4h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG** enthaltene Freigrenze zur Zinsschranke lautet: „Absatz 1 Satz 1 **ist nicht anzuwenden**, wenn der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als drei Millionen Euro beträgt.“

Für die Formulierung eines **Freibetrages** gibt es keine solche Faustregel. Oftmals bezeichnet das Gesetz selbst aber den genannten Betrag als „Freibetrag“, so z.B. § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG.

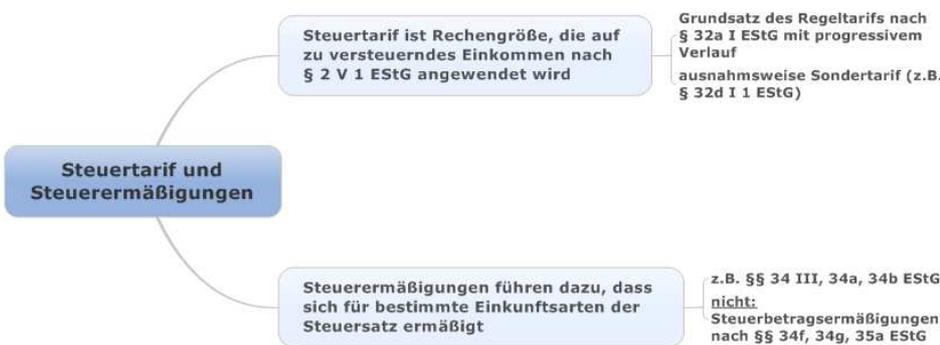


**Fall: Sachliche Einkommensteuerpflicht**

Die sachliche Einkommensteuerpflicht wird in der Klausur im Anschluss an die persönliche Einkommensteuerpflicht geprüft. Das folgerichtige Abarbeiten der Voraussetzungen der sachlichen Einkommensteuerpflicht macht in der Klausur oftmals die gesamte Prüfung aus.

**3. Steuertarif und Steuerermäßigungen**

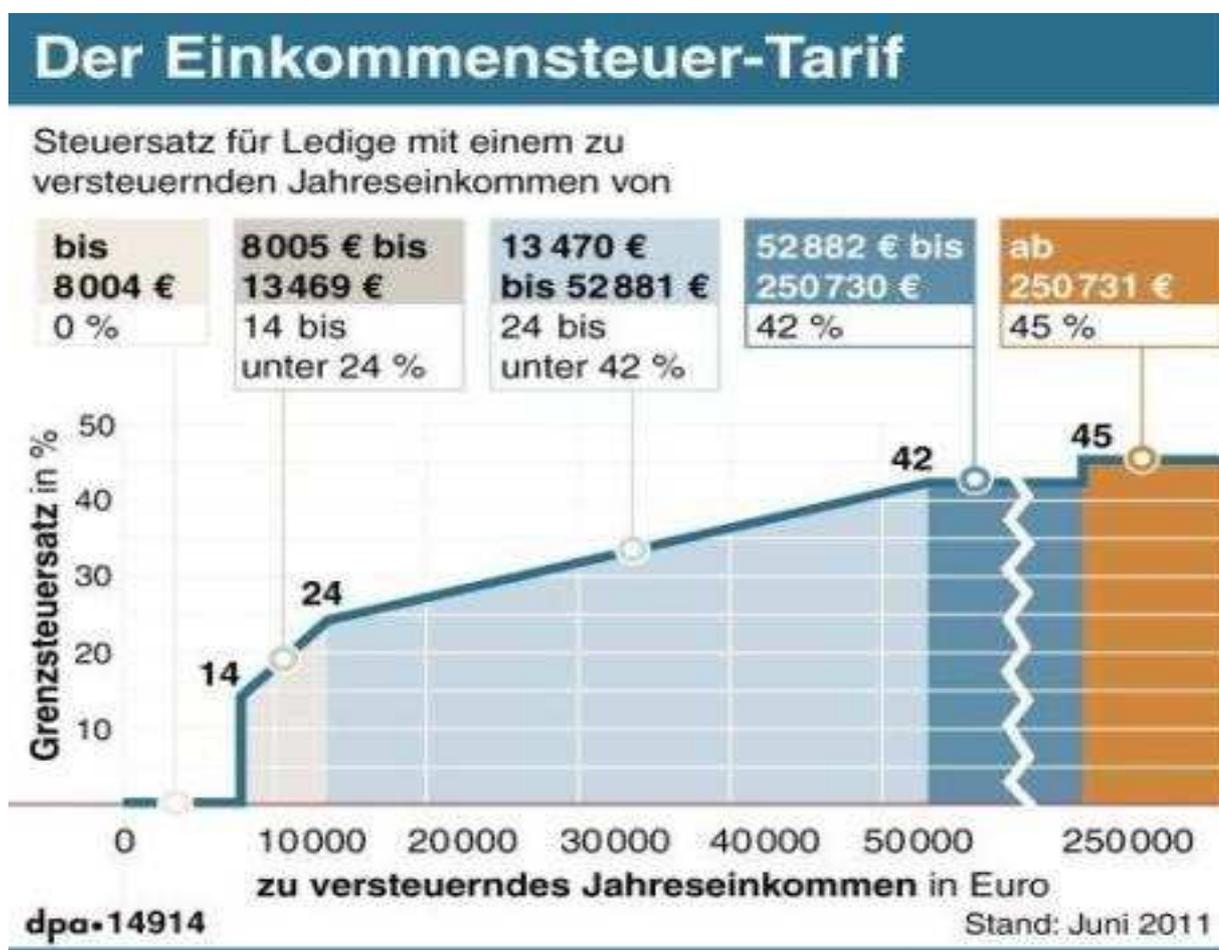
Der Steuersatz ist eine Rechengröße, die auf das nach dem Einkommensermittlungsschema ermittelte zu versteuernde Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 5 S. 1 EStG angewendet wird. Die Anwendung ergibt im Ergebnis die **tarifliche Einkommensteuer** im Sinne des **§ 2 Abs. 5 S. 1 Hs. 2 EStG**.



Grundsätzlich ist der **Regeltarif des § 32a Abs. 1 EStG** maßgeblich. Dort sind in den Nummern 1 bis 5 verschiedene von der Höhe des zu versteuernden Einkommens abhängige Prozentsätze normiert. Da der Steuersatz des EStG mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens steigt, spricht man von einem **progressiven Steuertarif**.

Ein progressiver Steuertarif erhöht mit zunehmendem zu versteuernden Einkommen den Steuerdruck und damit auch den Steuerwiderstand. Teilweise wird daher auch für einen proportionalen (gleichbleibenden) Steuertarif plädiert, der unabhängig von der Höhe des Einkommens ist. Ein solcher proportionaler Steuertarif gilt zum Beispiel für Einkünfte im Rahmen der Einkunftsart „Kapitalvermögen“. § 32d Abs. 1 S. 1 EStG normiert für Einkünfte aus Kapitalvermögen einen besonderen, von § 32a EStG unabhängigen Steuertarif, der generell und unabhängig von der Höhe der Einkünfte 25 % beträgt. Gemäß § 32d Abs. 6 S. 1 EStG kann der Steuerpflichtige jedoch auch hier im Wege eines Antrags auf Günstigerprüfung seine Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer unterwerfen.

**Graphische Darstellung der Tarifzonen:**



(Quelle: Hamburger Abendblatt)

Der Eingangsteuersatz der unteren Progressionszone liegt bei 14 %, der Spitzensteuersatz der zweiten Proportionalzone bei 45 %.

Auch im Bereich des Steuertarifs gibt es steuerliche Vergünstigungen. Steuerermäßigungen enthält das Gesetz in den **§§ 34 Abs. 3, 34a, 34b EStG**. Dort werden bestimmte Einkünfte einem ermäßigten Steuersatz unterzogen oder es wird für bestimmte Einkunftsarten eine Ermäßigung des Spitzensteuersatzes zugelassen. Die **§§ 34f, 34g, 35a EStG** enthalten dagegen **Steuerbetragsermäßigungen**. Dies bedeutet, dass von der Steuerschuld bestimmte Abzüge zugelassen werden.

Klausurtyp:

*In der Klausur sind **Fragen zum Steuertarif eher selten**. Insbesondere wird von Ihnen nicht verlangt, die tarifliche Einkommensteuer zu berechnen. In der Regel wird in der Klausur „nur“ nach dem zu versteuernden Einkommen gefragt. Um dieses zu ermitteln, müssen Sie die ersten beiden Elemente des Steuertatbestandes erörtern. Diese beinhalten die Fragen nach der persönlichen und der sachlichen Steuerpflicht.*

## E. Verfahren der Steuererhebung (Veranlagung)

Das Verfahren der Steuererhebung ist übergreifend für alle Steuerarten in der Abgabenordnung geregelt. Für einzelne Steuerarten gibt es jedoch Sonderregelungen. Für die Einkommensteuer zählen hierzu insbesondere die Erhebung der [Lohnsteuer](#) sowie die [Kapitalertragsteuer](#) im Rahmen der Abgeltungssteuer, die unmittelbar an der Quelle erhoben und abgeführt werden (§§ 38 ff. EStG und §§ 44 ff. EStG).

## F. Überblick über das Einkünfteermittlungsschema

|            |  |
|------------|--|
| 1. Schritt | Ermittlung der Einkünfte innerhalb jeder Einkunftsart, vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG |
| 2. Schritt | Bildung der Summe der Einkünfte, § 2 Abs. 2 S. 1 EStG                            |
| 3. Schritt | Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, § 2 Abs. 3 EStG                      |
| 4. Schritt | Ermittlung des Einkommens, § 2 Abs. 4 EStG                                       |
| 5. Schritt | Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, § 2 Abs. 5 S. 1 EStG                 |

---

## G. Die Idee der Besteuerung des Einkommens (geschichtliche Grundlagen)

Steuern haben ihren Zweck in der **Bereitstellung finanzieller Mittel** zur Befriedigung von **Bedürfnissen der Gemeinschaft**. Die Idee, die gemeinschaftlichen Bedürfnisse durch allgemeine Abgaben zu finanzieren, die von jedem zu zahlen sind und die dann „in einen gemeinsamen Topf“ geworfen werden, ist alt. Diese Idee gibt es, seit Menschen in Gemeinschaften zusammen leben.

Relativ neu ist hingegen das Konzept der Einkommensteuer. Ursprünglich wurde die Erhebung von Steuern insbesondere an den Besitz von Grund und Boden angeknüpft (siehe zu 1.) Das Einkommen der Bürger wurde erstmals im **späten 18. Jahrhundert in Großbritannien** der Steuer unterworfen. Die Einkommensteuer war schon damals in ihren Grundstrukturen unserer heutigen Einkommensteuer ähnlich. Es dauerte aber noch lange, bis sich ein so differenziertes System entwickelte, wie wir es heute kennen.

In Deutschland wurde die Idee der Besteuerung des Einkommens erst im **19. Jahrhundert** umgesetzt. Die erste Einkommensteuer in Deutschland war die sog. **Preußische Kriegsteuer** als Folge des verlorenen Kriegs gegen Napoleon im Jahr 1808.

Im Jahre **1851** wurde – ebenfalls in **Preußen** – die sog. **klassifizierte Einkommensteuer** eingeführt. Bei dieser Steuer handelte es sich um eine Klassensteuer, bei der die Gesellschaft in „Steuerklassen“ eingeteilt und entsprechend dieser Einteilung besteuert wurde. Die Klassensteuer ist letztlich die Weiterentwicklung der Kopfsteuer, bei der die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen noch gar nicht berücksichtigt wurden, sondern eine gleichmäßige Besteuerung „pro Kopf“ durchgeführt wurde. Bei der Klassensteuer wurden die persönlichen Verhältnisse immerhin entsprechend der jeweiligen Klasse berücksichtigt, welcher der Steuerpflichtige zugeteilt war. Es wurden fünf Klassen unterschieden: 1. Reiche Einwohner 2. und 3. wohlhabende Einwohner, 4. Bürger und Bauern, 5. Lohnarbeiter und Tagelöhner.

Erst später setzte sich der Gedanke durch, die Besteuerung des Einkommens unabhängig von einer Aufteilung in Gesellschaftsklassen vorzunehmen. Aus der Vorstellung heraus, dass die **persönlichen Verhältnisse eines jeden Steuerpflichtigen unabhängig von einer Schichtzugehörigkeit** individuell berücksichtigt werden sollten, ist letztlich unsere **heutige Form der Einkommensteuer** entstanden.

Das erste Reichseinkommensteuergesetz stammt aus dem Jahre 1920 (EStG 1920, RGBl. 1920, S. 359). Doch bereits im Jahre 1925 wurde dieses durch eine neue Kodifizierung abgelöst (**EStG 1925**). Mit dieser Kodifikation wurden erstmals verschiedene Einkunftsarten eingeführt. Unser heutiges EStG hat diese Konzeption im Wesentlichen übernommen. Im Reichseinkommensteuergesetz von 1934

---

(EStG 1934(GBl. I 1934, S. 1005) wurde die Gesetzesstruktur begründet, die auch unser heute geltendes EStG noch prägt.

Die Forderung, dass die Steuerlast auch **gerecht** unter den Bürgern **verteilt** werden soll, entstand während der Zeit der französischen Revolution, in der sich die Bürger gegen die **Steuerwillkür** des Absolutismus auflehnten. Die Steuerlast ist dann gerecht verteilt, wenn jeder Steuerpflichtige *im Verhältnis zu den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln*, die gleiche Steuerlast zu tragen hat. Dieser Gedanke liegt auch dem heute geltenden **Leistungsfähigkeitsprinzip** und seinen Unterprinzipen des [objektiven](#) und [subjektiven Nettoprinzips](#) zugrunde.

## H. Das „Chaos“ der Einkommensteuer

Das geltende Einkommensteuerrecht basiert in seiner Systematik auf dem Reichseinkommensteuergesetz von 1934 (RGBl. I 1934, S. 1005), das wiederum auf das Reichseinkommensteuergesetz von 1920 (RGBl. 1920, S. 359) zurückgeht. Das Reichseinkommensteuergesetz von 1920 kam noch mit 60 Paragraphen, die 20 Seiten des Reichssteuerblattes füllten, aus. Das derzeitige Einkommensteuerrecht umfasst im EStG 200 Paragraphen und mit über 950.000 Zeichen mehr als das 30-fache an Text. Hierzu zählen Ungetüme wie § 4 h, die selbst Experten Rätsel aufgeben, oder der Bandwurmparagraph des § 52 zu den Übergangsvorschriften, der allein über 70 Absätze umfasst, die die Anwendung des Einkommensteuerrechts für verschiedene Geltungszeiträume unterschiedlich ausgestalten. Auffällig im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten ist auch die Schnelllebigkeit der Steuergesetzgebung, die eine ganz ungewöhnlich hohe Veränderungsfrequenz aufweist.

Dieser Befund ist indes keine deutsche Besonderheit, sondern trifft in ähnlicher Weise auf das Steuerrecht fast sämtlicher entwickelter Rechtsordnungen zu. Die Gründe für das „Chaos“ der Einkommensteuer sind vielfältig:

### I. Lenkungsnormen

Neben der Staatsfinanzierung dient das Einkommensteuerrecht auch der Förderung wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen (s. §§ 7a ff EStG). Da sich diese häufig ändern, ist das Einkommensteuerrecht nicht nur einem ständigen Veränderungsdruck ausgesetzt, sondern wird zum Spielball des Ausgleichs zwischen divergierenden politischen, sozialen und wirtschaftlichen Interessen.

Lenkungsnormen befinden sich in einem latenten Konflikt zum Leistungsfähigkeitsprinzip, weil sich die Steuerverteilung nicht mehr allein an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern daran orientiert, inwieweit der Steuerpflichtige bereit und fähig ist, die gesetzlichen Lenkungsziele zu verfolgen.

---

## II. Subventionsnormen

In nicht wenigen Fällen sind Steuererleichterungen lenkungspolitisch kaum zu rechtfertigen, sondern dienen allein der Privilegierung von Partikularinteressen. Nach vielfach vertretener Auffassung zählen hierzu beispielsweise die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG).

## III. Steuergerechtigkeit

Häufig übersehen wird, dass eine zielgenaue Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit eine erhöhte Komplexität des Einkommensteuerrechts nach sich zieht. So trägt das deutsche Steuerrecht beispielsweise den besonderen Belastungen durch den Unterhalt von Kindern im Wege des Familienlastenausgleichs Rechnung (§ 32 f. EStG). Entsprechende Sonderregeln führen zwangsläufig zu einer Verkomplizierung des Einkommensteuerrechts und sind der Preis, den die Steuerrechtsordnung für die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit zu zahlen hat. Insofern besteht ein Zielkonflikt zwischen der Einfachheit der Steuerrechts und der Steuergerechtigkeit.

## IV. Reaktionen auf Umgehungsstrategien der Steuerpflichtigen

Die Finanzverwaltung ist bei der Ermittlung des Sachverhaltes auf die Mithilfe der Steuerpflichtige angewiesen (§ 25 Abs. 3 EStG: Deklarationsprinzip). Um Steuern zu sparen, werden dabei nicht selten unrichtige oder zumindest unvollständige Angaben gemacht. Da die Finanzverwaltung nicht in der Lage ist, die Angaben der Steuerpflichtigen vollumfänglich zu überprüfen, reagiert der Gesetzgeber häufig mit Normen, die die Gestaltungsmöglichkeiten und damit auch die Sachverhaltsermittlung auf Kosten der Steuergerechtigkeit vereinfachen. Ein Beispiel hierfür ist etwa die Einschränkung der Anerkennung von Betriebsausgaben für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG).

Weiter an Komplexität hat die Steuerrechtsordnung vor allem im Bereich des Unternehmensteuerrechts nicht zuletzt durch die Europäisierung und Internationalisierung des Steuerrechts gewonnen. Die Errichtung eines gemeinsamen Marktes hat den Unternehmen nicht nur neue Geschäftsschancen, sondern auch vielfältige Möglichkeiten einer am Ziel der Belastungsminimierung orientierten Steuerpolitik eröffnet. Um diese abzuwehren, greift der Gesetzgeber häufig zu problematischen und weit über das Ziel hinausschließenden Abwehrmaßnahmen. Ein Beispiel hierfür ist etwa die Beschränkung des Abzugs von Zinsaufwendungen durch die so genannte Zinsschranke (§ 4h EStG).

---

## V. Bundesstaatliche Restriktionen

Als eine schwerwiegende Hypothek für eine grundlegende Reform des Einkommensteuerrechts erweist sich nicht zuletzt das Zustimmungserfordernis des Bundesrates gemäß Art. 105 Abs. 3 GG. Da der deutsche Föderalismus die Tendenz aufweist, den Regierungsparteien im Bund eine zunehmend stärker werdende Opposition in den Ländern entgegenzusetzen, können Änderungen des Einkommensteuergesetzes letztlich nur im Konsens zwischen Regierung und Opposition verabschiedet werden. Die Folge ist eine Politik des kleinsten gemeinsamen Nenners, bei der tiefgreifende Reformvorschläge kaum eine Chance auf Verwirklichung haben.

## VI. Europäisierung

Weiter an Komplexität hat die Steuerrechtsordnung vor allem im Bereich des Unternehmensteuerrechts nicht zuletzt durch die Europäisierung und Internationalisierung des Steuerrechts gewonnen. Ein Beispiel hierfür ist etwa die Einführung der unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag durch § 1 Abs. 3 EStG, die auf die Schumacker-Entscheidung des EuGH (vgl. [EuGH, C-279/93](#), Slg. 1995, I-225) zurück geht.

### [Multiple-Choice-Fragen zu Kapitel 1](#)

### [Lückentexte zu Kapitel 1](#)

## Kapitel 2: Persönliche Einkommensteuerpflicht (Beck)

### A. Einführung

Die persönliche Steuerpflicht beantwortet die Frage, wer in Deutschland einkommensteuerpflichtig ist, d.h. wer **Subjekt der Einkommensteuer** ist. Geregelt wird die persönliche Einkommensteuerpflicht in § 1 EStG. Weitere Regelungen finden sich in § 1a EStG sowie in §§ 2, 5 AStG. Subjektive Steuerbefreiungen kennt das EStG nicht. Jeder, der die Voraussetzungen der persönlichen Steuerpflicht erfüllt, ist einkommensteuerpflichtig.

#### Hinweis:

*Zwar kennt das EStG keine subjektiven Steuerbefreiungen, wohl aber sachliche Steuerbefreiungen (sowie Steuervergünstigungen und –ermäßigungen). Diese knüpfen z.T. an Tätigkeiten oder Merkmale der Person des Steuerpflichtigen an. Steuerbefreiungen finden sich bspw. in § 3, § 3b EStG.*

- Einkommensteuerpflichtig sind nur **natürliche Personen**. Das EStG bestimmt sie allein als Subjekt der Einkommensteuer.
- Nicht persönlich einkommensteuerpflichtig und damit Subjekt der Einkommensteuer sind dagegen **juristische Personen**. Juristische Personen werden nach dem Körperschaftsteuergesetz (KStG) besteuert, sie sind also Subjekte der Körperschaftsteuer. Ihre Besteuerung ist von der ihrer Gesellschafter zu trennen.



- Bei **Personengesellschaften** gilt eine Besonderheit:

Nach dem in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG geregelten Transparenzprinzip wird die Personengesellschaft **einkommensteuerrechtlich als „transparent“** betrachtet. Sie gilt für die Besteuerung als „durchlässig“, weil die Gewinne der Personengesellschaft dem einzelnen Gesellschafter zugerechnet werden. Dies bedeutet, dass die **Personengesellschaft zwar Subjekt der Gewinnermittlung** ist. **Subjekt der Besteuerung** hingegen sind die **einzelnen Gesellschafter als natürliche bzw. juristische Person**. Die in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG getroffene Regelung gilt auch für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (sowie für selbstständige Einkünfte). Juristische Personen müssen ihre Einkünfte als Gesellschaften nach dem KStG besteuern.

Zusammenfassung:

Die persönliche Einkommensteuerverpflichtung nach dem EStG erfasst nur **natürliche Personen**.

Bei **Gesellschaften** muss unterschieden werden: Einkommensteuerpflichtig nach dem EStG sind nur die Gesellschafter von Personengesellschaften als natürliche Personen. Die Personengesellschaft selbst gilt steuerrechtlich als „transparent“ (sog. Transparenzprinzip). Juristische Personen müssen die ihnen zugerechneten Einkünfte hingegen nach dem KStG besteuern.

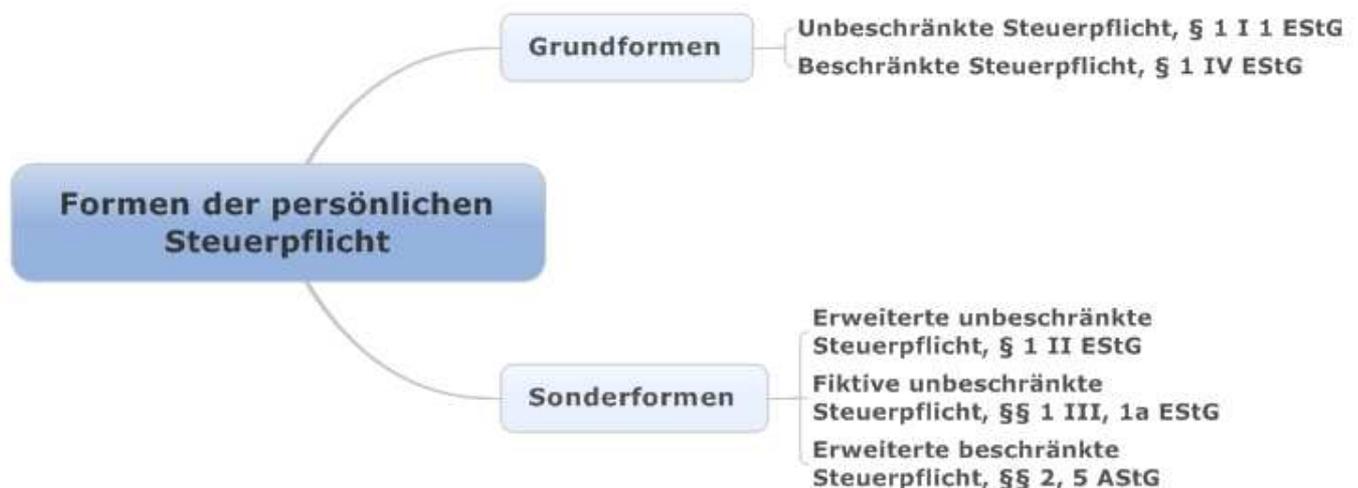
**Juristische Personen** sind zwar eigenständige Steuersubjekte unterfallen aber der Körperschaftsteuer, nicht der Einkommensteuer.

Das EStG unterscheidet zunächst zwischen zwei Grundformen der persönlichen Steuerpflicht:

- **Unbeschränkte Steuerpflicht** gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG
- **Beschränkte Steuerpflicht** gemäß § 1 Abs. 4 EStG

Daneben kennt das deutsche Ertragsteuerrecht für die Einkommensteuer drei Sonderformen der persönlichen Steuerpflicht:

- **Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht** gemäß § 1 Abs. 2 EStG
- **Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag** gemäß § 1 Abs. 3, § 1a EStG  
(= fiktive unbeschränkte Steuerpflicht)
- **Erweiterte beschränkte Steuerpflicht** gemäß §§ 2, 5 AStG



## **B. Die Grundformen der persönlichen Einkommensteuerpflicht**

### **I. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht**

#### **1. Voraussetzungen**

Die Voraussetzungen der unbeschränkten persönlichen Einkommensteuerpflicht sind in **§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG** geregelt. Unbeschränkt persönlich einkommensteuerpflichtig sind danach natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben. Sie werden auch als **Steuerinländer** bezeichnet.

##### **a) Natürliche Person**

Die Steuerpflicht besteht von Geburt an bis zum Tod. Sie ist unabhängig von der Nationalität und vom Alter der natürlichen Person.

[Fall: Person des Steuerpflichtigen](#)

*Die vierjährige Meike lebt bei ihren Eltern in Kitzingen und hat von ihrer Großmutter ein Einfamilienhaus geerbt, das ihre Eltern für sie vermieten. Aus der Vermietung wurden im Jahr 2011 Einkünfte in Höhe von 12.000 Euro erzielt.*

### b) Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland

§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG erfordert, dass der Steuerpflichtige einen **Wohnsitz** oder seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** im Inland hat.

#### aa) Wohnsitz

Das Gesetz enthält in **§ 8 AO** eine **Legaldefinition** des Wohnsitzes. Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er **eine Wohnung unter Umständen innehat**, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung **beibehalten und benutzen** wird.

Der **Begriff der Wohnung** ist nicht gesetzlich definiert. Unter den Wohnungsbegriff fallen **alle Räumlichkeiten, die sich zum Wohnen eignen**. Auf den Willen des Steuerpflichtigen, eine Wohnung innezuhaben oder aufzugeben, kommt es nicht an; das Vorliegen einer Wohnung ist nach objektiven Umständen zu bestimmen.

#### Hinweis:

*Der Begriff der Wohnung ist **weit** und **objektiv** auszulegen. Der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, diese Räumlichkeit bewohnen zu wollen, ist irrelevant. Eine Wohnung im Sinne des § 8 AO kann somit auch ein möbliertes Zimmer, eine Unterkunft in einer Gemeinschaftsbaracke, eine Zweitwohnung, ein Sommerhaus usw. sein.*

Der BFH hat in einer **umfangreichen Einzelfallrechtsprechung** weitere Merkmale des Wohnungsbegriffes aufgestellt. So kommt es zum Beispiel auf den zeitlichen Umfang der tatsächlichen Nutzung grundsätzlich nicht an (s. aber [BFH, Urt. v. 28.1.2004 – I R 56/02](#), BFH/NV 2004). Irrelevant ist auch, ob dem Steuerpflichtigen **das Bewohnen privatrechtlich erlaubt oder verboten** ist ([BFH, Urt. v. 10.11.1978 – VI R 127/76](#), BFHE 126, 6).

#### Hinweis:

*Das Innehaben eines Wohnsitzes im steuerrechtlichen Sinne ist auch **unabhängig von der Meldepflicht** im Sinne des Melderechts (für Bayern: Art. 13 ff. MeldeG) und ihrer Erfüllung.*

#### bb) Gewöhnlicher Aufenthalt

Konnten die Voraussetzungen des Wohnsitzes gemäß § 8 AO nicht bejaht werden, so ist im Anschluss zu prüfen, ob die betreffende Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.

Den **gewöhnlichen Aufenthalt** im Sinne des **§ 9 AO** hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet **nicht nur vorübergehend verweilt**. Verlangt wird aber kein ununterbrochener Aufenthalt; maßgeblich ist, dass die Person sich für eine gewisse Dauer im Inland

aufhält. Im Unterschied zum Wohnsitz braucht hier keine Wohnung unterhalten zu werden. Es genügt vielmehr ein **beabsichtigtes oder zu erwartendes ständiges Verweilen**.

Hinweis:

*Eine Person kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze, aber jeweils nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben ([BFH, Urt. v. 9.2.1966 – I 244/63, BStBl. II 1966, 522, BFHE 85, 540](#)).*

Der Gesetzeszweck des **§ 9 AO** liegt darin, das **ständige, aber nicht sesshafte Verweilen** im Inland steuerlich zu erfassen. Die Voraussetzung des Verweilens ist auch dann erfüllt, wenn es sich um einen **rechtswidrigen** oder **unfreiwilligen Aufenthalt** handelt (z.B. illegale Einwanderung, Gefängnis- oder Krankenhausaufenthalt). Bezüglich der zeitlichen Dauer des Verweilens stellt **§ 9 S. 2 AO** eine **unwiderlegliche Vermutung** auf. Ein gewöhnlicher Aufenthalt wird danach bei demjenigen unwiderleglich vermutet, der sich **mehr als sechs Monate zeitlich zusammenhängend** in einem Gebiet im deutschen Inland aufhält. **§ 9 S. 3 AO** macht diesbezüglich eine Rückausnahme für einen Aufenthalt, der ausschließlich privaten Zwecken wie dem Besuch, der Erholung oder der Kur dient und der nicht länger als ein Jahr dauert.

**cc) Inland**

§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG erfordert, dass sich der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im **Inland** befinden muss. Der **Begriff des Inlands ist nicht gesetzlich definiert**, doch es besteht Einigkeit darüber, dass damit das **Gebiet der Bundesrepublik Deutschlands** gemeint ist. Das Inland endet damit an den Hoheitsgrenzen. **§ 1 Abs. 1 S. 2 EStG erweitert** den Begriff des Inlands für den Geltungsbereich des EStG um den der Bundesrepublik Deutschland **völkerrechtlich** zustehenden Anteil am Festlandssockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient. Der **Gesetzeszweck** des § 1 Abs. 1 S. 2 EStG liegt hinsichtlich der Festlegung der persönlichen Steuerpflicht insbesondere darin, Einkünfte, die auf Bohrinselfen oder sonstigen Anlagen im Meer außerhalb des Küstenmeers erwirtschaftet werden, der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen.



## 2. Rechtsfolge

Werden die Voraussetzungen erfüllt, ist die natürliche Person unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Dabei erstreckt sich die Einkommensteuerpflicht nicht nur auf inländische Einkünfte; vielmehr gilt das sog. Welteinkommens- bzw. Universalitätsprinzip. Danach sind auch solche Einkünfte erfasst, die im Ausland erzielt worden sind oder steuerrechtlich weder dem Inland noch dem Ausland zuzuordnen sind.

### Hinweis:

Für die **Besteuerung von Körperschaften** ist die Geltung des **Welteinkommensprinzips** in **§ 1 Abs. 2 KStG** geregelt, für das **Einkommensteuerrecht** ergibt sich dies im Umkehrschluss aus **§ 1 Abs. 4 EStG**.



Unter der Geltung des Welteinkommensprinzips werden **sämtliche Einkünfte** des Steuerpflichtigen **unabhängig von ihrer Herkunft** besteuert. Der **Ansässigkeitsstaat** (Herkunftsstaat), in dem der Steuerpflichtige als Steuerinländer gilt, erhebt einen

**Anspruch auf Besteuerung aller Einkünfte** dieses Steuerpflichtigen. Eine **völkerrechtliche Rechtfertigung** für diesen Anspruch ergibt sich aus der Überlegung, dass der Steuerpflichtige durch seinen über Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt verbundenen Inlandsbezug Teil der inländischen Transfer- und Solidargemeinschaft geworden ist und sich entsprechend seiner Gesamtleistungsfähigkeit an der Gemeinschaft des Staates beteiligen muss. Die Gesamtleistungsfähigkeit wird also genauso durch die im Ausland erzielten Einkünfte erhöht, die deshalb ebenso der inländischen Besteuerung unterworfen werden.

Hinweis:

*Das Welteinkommensprinzip ist ein Prinzip der Besteuerung, dem **weltweit die meisten Staaten folgen**. Allerdings können die **Voraussetzungen**, an welche die Besteuerung des Welteinkommens geknüpft ist, in den Staaten **durchaus variieren**.*

*So knüpft in den USA die unbeschränkte Steuerpflicht v.a. an die US-amerikanische Staatsangehörigkeit an, sodass auch solche US-Bürger unbeschränkt steuerpflichtig sind, die in den USA weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Hier sind nur die Voraussetzungen der unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG zu beachten.*

Als Gegenleistung für diese „All-Around-Besteuerung“ bietet die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht dem Steuerpflichtigen aber auch einige **Vorteile**: anders als bei der beschränkten persönlichen Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) kommen sowohl das objektive als auch das subjektive Nettoprinzip vollständig zur Anwendung. Dies bedeutet, dass alle **Umstände berücksichtigt** werden, die die persönliche Gesamtleistungsfähigkeit beeinträchtigen:

- Aufgrund des **objektiven Nettoprinzips** dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) vollständig von den Einkünften abgezogen werden. Diese Möglichkeit wird durch § 50 Abs. 1 EStG dahingehend eingeschränkt, dass diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen müssen. Durchbrochen wird das objektive Nettoprinzip ferner in den Fällen, in denen die Einkommensteuer gem. § 50a EStG im Wege des Steuerabzugs erhoben wird.
- Aufgrund des **subjektiven Nettoprinzips** werden Umstände berücksichtigt, die in der Person des Steuerpflichtigen begründet sind. Die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigen in steuerrechtlicher Hinsicht Sonderausgaben (§§ 10 bis 10c EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG). Darüber hinaus gewährt der Gesetzgeber bestimmte Freibeträge für den Kindesunterhalt (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG). Gem. § 50 Abs. 1 S. 3 EStG sind diese Vorschriften jedenfalls im Grundsatz nicht anzuwenden.



### Zusammenfassung:

Das Welteinkommensprinzip besagt, dass der Staat einen Anspruch auf alle Einkünfte derjenigen Personen erhebt, die in dem Staat ansässig sind.

Nach deutschem Recht ist **ansässig**, wer entweder einen Wohnsitz innerhalb des Hoheitsgebietes der Bundesrepublik Deutschland begründet hat (§ 8 AO) oder wer dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat.

Ist die Voraussetzung der Ansässigkeit erfüllt, ergibt sich aus der Geltung des **Welteinkommensprinzips**, dass alle Einkünfte im Ansässigkeitsstaat besteuert werden; hierzu zählen auch diejenigen Einkünfte, die nicht im Inland erzielt wurden.

### Fall: Unbeschränkte persönliche Einkommensteuerpflicht

A ist australischer Staatsbürger und arbeitet normalerweise in Sydney als Architekt. Die D-GmbH beauftragt ihn mit der Planung und Bauleitung eines Neubaus auf dem Firmengelände der D-GmbH in Düsseldorf. Für die Dauer der Bauzeit (ein Jahr) hat die D-GmbH für A ein Hotelzimmer in Düsseldorf angemietet, das ihm in dieser Zeit ständig zur Verfügung steht. Dort bewahrt A Kleidung und Badezimmerartikel auf. Als A seine Aufgaben in Deutschland beendet hat, kehrt er wieder nach Australien zurück.

Ist A nun in Deutschland einkommensteuerpflichtig?

## II. Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Beschränkt steuerpflichtig können nur solche Personen sein, die **weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland** haben (sog. Steuerausländer), aber trotzdem **inländische Einkünfte erzielen (§ 1 Abs. 4 EStG)**. § 49 EStG bestimmt im Einzelnen, welche Einkünfte in diesem Sinne als inländisch gelten. Es handelt sich stets um solche Einkünfte, die eine **besondere Verbindung zum deutschen Hoheitsgebiet** haben. Diese Verbindung ist Inhalt des in § 49 EStG normierten **Ursprungs-** bzw. **Territorialprinzips**.

Hinweis:

Insofern gilt der Merksatz: „Deutschland kann nicht den Rest der Welt seiner Steuerpflicht unterwerfen.“ Ein Anspruch auf Besteuerung besteht eben nur, insoweit eine besondere Verbindung zur Bundesrepublik besteht (**genuine link**).

**1. Voraussetzungen**

**a) Natürliche Person**

Auch § 1 Abs. 4 EStG gilt nur für natürliche Personen.

**b) Weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt im Inland**

In den Anwendungsbereich der beschränkten Einkommensteuerpflicht fallen diejenigen Personen, die **weder** ihren **Wohnsitz gemäß § 8 AO noch** ihren **gewöhnlichen Aufenthalt gemäß § 9 AO** im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland haben (sog. Steuerausländer).

**c) Erzielung inländischer Einkünfte**

Voraussetzung für die Anwendung der beschränkten persönlichen Steuerpflicht ist die Erzielung inländischer Einkünfte. Welche Einkünfte darunter fallen, ist in § 49 EStG geregelt. Erfasst sind nur solche Einkünfte, die einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt an das Inland haben, also solche, die aus deutschen Quellen stammen (sog. **Territorialprinzip/Ursprungsprinzip**).

Hinweis:

Bei der **unbeschränkten Steuerpflicht** kommt es auf den Ort, an dem die Einkünfte erzielt worden sind, nicht an, weil die Verbindung zum Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland bereits über die Voraussetzung des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts begründet wird.

Hinweis:

§ 49 Abs. 1 EStG enthält einen Katalog der Einkünfte, die inländische Einkünfte i.S.d. beschränkten persönlichen Steuerpflicht sind. Er **knüpft an den Katalog des § 2 Abs. 1 EStG an**. § 49 Abs. 1 EStG normiert zusätzlich Anforderungen, die den völkerrechtlich notwendigen Inhaltsbezug begründen. Zu den wichtigsten inländischen Einkünften im Sinne des § 49 EStG gehören:

- gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG **Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb**, für den im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter (§ 13 AO) bestellt ist.
- **Einkünfte aus selbständiger** (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG) oder **nichtselbständiger** (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) **Arbeit**, die im Inland ausgeübt oder verwertet werden.

- gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG bestimmte **Einkünfte aus Kapitalvermögen**, bei denen ein besonderer, jeweils gesetzlich vorgeschriebener Bezug zum Inland gegeben sein muss.
- gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Inland belegener Grundstücke**.

#### d) Prüfungsreihenfolge

Bei der Prüfung, welche Art der Steuerpflicht vorliegt, sollte erst überprüft werden, ob die Voraussetzungen der unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG, der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG oder der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3, § 1a EStG vorliegen. Nur, wenn die hierfür erforderlichen Merkmale nicht erfüllt werden, kann eine beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG bestehen.

## 2. Rechtsfolge

Bei Vorliegen der beschränkten persönlichen Steuerpflicht findet das **Quellenprinzip Anwendung**. Da bei der beschränkten persönlichen Steuerpflicht die Tatsache, dass die Einkünfte des Steuerpflichtigen im Inland erzielt wurden, die **einzige Anknüpfungsmöglichkeit für eine Besteuerung in Deutschland** ist, wird auch nur diese „Quelle inländischer Einkünfte“ der deutschen Besteuerung unterworfen, während alle anderen, also nicht-inländischen Einkunftsquellen nicht erfasst werden. Die völkerrechtliche **Rechtfertigung** der Besteuerung von Einkünften derjenigen Steuerpflichtigen, die nicht im Besteuerungsstaat ansässig sind, ergibt sich aus der Überlegung, dass diese Steuerpflichtigen schließlich auch **die Infrastruktur des Staates nutzen**, in dem sie ihre Einkünfte erzielen. Wer also den inländischen Gütermarkt nutzt, soll sich im Gegenzug an dessen Finanzierung beteiligen. Damit beruht die beschränkte Steuerpflicht im Grundsatz nicht auf dem Leistungsfähigkeits-, sondern auf dem Äquivalenzprinzip.

#### Hinweis:

Das **Quellenprinzip** darf nicht mit der **Quellentheorie** verwechselt werden! Das Quellenprinzip bestimmt die Reichweite der beschränkten persönlichen Steuerpflicht, die Quellentheorie erklärt, was als Einkommen im Sinne der Einkommensteuer gelten soll.

Durch die Anbindung an die inländische Einkunftsquelle begründet das Quellenprinzip einen **objektsteuerartigen Charakter**. Gleichzeitig werden dadurch die Elemente der persönlichen Leistungsfähigkeit zurückgedrängt.

- Einschränkungen des **objektiven Nettoprinzips** im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht finden sich in § 50 Abs. 1 EStG sowie in § 50a EStG.

- In erster Linie unterliegt aber das **subjektive Nettoprinzip** starken Einschränkungen durch die beschränkte Steuerpflicht. So werden **persönliche Verhältnisse** und Minderungen der Leistungsfähigkeit durch in der Person des Steuerpflichtigen begründete Ausgaben **grundsätzlich nicht berücksichtigt**. Dies betrifft gem. § 50 Abs. 1 S. 3 EStG insbesondere den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10 ff. EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 ff. EStG) sowie die Geltendmachung der Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6 EStG).
- Nicht gewährt wird außerdem der **Grundfreibetrag** im Sinne des § 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. § 50 Abs. 1 S. 2 EStG schreibt vor, dass dieser **nicht** aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet werden darf. Betrifft die beschränkte Steuerpflicht jedoch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so begründet § 50 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 EStG eine **Rückausnahme**: Dem Arbeitnehmer, dessen Arbeitslohn nach Maßgaben der beschränkten Steuerpflicht der Besteuerung unterliegt, wird der Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gewährt.



Die nur eingeschränkte Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips ist dadurch **gerechtfertigt**, dass die **persönlichen Verhältnisse in der Regel im ausländischen Wohnsitzstaat** nach den dort geltenden Bestimmungen berücksichtigt werden.

### Fall: Beschränkte persönliche Einkommensteuerpflicht

*P, ein amerikanischer Pianist, geht von März bis Juli 2009 auf Konzerttournee durch Deutschland. Durch die Eintrittsgelder erzielt er Einnahmen in Höhe von 100.000 Euro. Während der Tournee besucht P insgesamt 25 verschiedene deutsche Städte, wobei er sich im Durchschnitt 5 bis 6 Tage in einer Stadt aufhält und dort in Hotelzimmern übernachtet. Die übrige Zeit des Kalenderjahres verbringt er in den USA und erzielt dort ebenfalls Einnahmen aus Konzerten in Höhe von 80.000 Euro. Im Dezember 2009 kehrt P noch einmal für vier Wochen nach Deutschland zurück, um Urlaub im Schwarzwald zu machen.*

*Muss P seine Einnahmen in Deutschland versteuern?*

### 3. Exkurs: Vermeidung der Doppelbesteuerung

Zur Doppelbesteuerung kommt es, wenn sich nationale Besteuerungsansprüche der einzelnen Staaten überschneiden, also mehrere Staaten bzgl. derselben Einnahme ihr Steuerrecht für anwendbar erklären. Für den Steuerpflichtigen bringt dies erhebliche Nachteile mit sich und kann in Extremfällen zu einer effektiven Steuerbelastung von über 100 % führen. Rechtstechnisch kann die Vermeidung der Doppelbesteuerung entweder **unilateral** (= einseitig), **bilateral** (= durch zwei beteiligte Staaten im Wege völkerrechtlicher Verträge) oder **multilateral** (= durch mehrere beteiligte Staaten durch völkerrechtliche Verträge oder durch supranationale Regelungen) vorgenommen werden.

- Wird die Doppelbesteuerung **unilateral** vermieden, so geschieht dies allein auf der Ebene des nationalen Steuerrechts: Beispielsweise kann dies durch Anrechnung einer bereits im Ausland gezahlten Steuer oder durch Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung der Einkünfte geschehen. **§ 34c EStG** enthält entsprechende Regelungen.

#### Hinweis:

§ 34c Abs. 1 EStG lautet:

*„Bei unbeschränkt in Deutschland Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die (.....) ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.*

*§ 34d EStG enthält einen Katalog derjenigen Einkünfte, die als ausländische Einkünfte gelten.*

- Wird die Doppelbesteuerung bilateral vermieden, so geschieht dies auf der Ebene des Völkerrechts: die beteiligten Staaten schließen untereinander sog. **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)** ab, in denen sie regeln, in welchem Umfang ihnen das Besteuerungsrecht für Einkünfte in ihrem Hoheitsgebiet zusteht. Ihrer Rechtsnatur nach sind die **Doppelbesteuerungsabkommen völkerrechtliche Verträge (Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG)**.



Innerhalb der DBA legen sich die Staaten darauf fest, ob sie die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode anwenden.

- Bei der **Anrechnungsmethode** werden die im Ausland entrichteten Steuern auf die inländische Steuerschuld angerechnet.
- Bei der **Freistellungsmethode** werden die ausländischen Einkünfte aus der inländischen Bemessungsgrundlage herausgenommen und von vornherein von inländischer Besteuerung freigestellt.

Doppelbesteuerungsabkommen gehen gem. § 2 Abs. 1 AO den Regelungen des EStG vor. Damit sind die Anrechnungs- und Freistellungstatbestände des § 34c EStG erst zu prüfen, wenn feststeht, dass kein Doppelbesteuerungsabkommen einschlägig ist.



Wirtschaftlich verwirklicht das **Anrechnungsverfahren** den Grundsatz der **Kapitalexportneutralität**. Durch die Anrechnung der ausländischen Steuer **sichert der Wohnsitzstaat sein Besteuerungsniveau**: Auf die Höhe des Steuerbarwertes hat es keine Auswirkung, ob der Steuerpflichtige im Inland oder im Ausland tätig geworden ist. In beiden Fällen gilt das **inländische Belastungsniveau**.

Das **Freistellungsverfahren** verwirklicht wirtschaftlich hingegen den Grundsatz der **Kapitalimportneutralität** aus: Die ausländischen Einkünfte werden **aus der inländischen Bemessungsgrundlage vollständig herausgehalten**. Maßgeblich ist daher stets das **Besteuerungsniveau des Quellenstaates**. Es macht also keinen Unterschied, ob die freigestellten Einkünfte von einem Steuerinländer oder einem Steuerausländer erzielt worden sind.

Hinweis zur deutschen Besteuerungspraxis bei internationalen Sachverhalten:

In **unilateraler** Hinsicht geht das deutsche Einkommensteuerrecht gem. **§ 34c Abs. 1 EStG grundsätzlich von der Anrechnungsmethode** aus. In der deutschen DBA-Praxis dominiert hingegen die Freistellungsmethode.

**Übersicht: Grundformen der persönlichen Einkommensteuerpflicht**

|                               | <b>Unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG</b>   | <b>Beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG</b>   |
|-------------------------------|---|---|
| <b>Voraussetzungen</b>        | <b>Wohnsitz</b> oder <b>gewöhnlicher Aufenthalt</b> . Irrelevant ist es, ob Einkünfte inländisch oder ausländisch sind. | <b>Kein Wohnsitz</b> und <b>kein gewöhnlicher Aufenthalt</b> . Einkünfte müssen <b>inländisch</b> sein. |
| <b>Geltendes Grundprinzip</b> | <b>Wohnsitzprinzip</b>  | <b>Ursprungsprinzip/Territorialprinzip</b>  |
| <b>Reichweite</b>             | <a href="#"><u>Welteinkommensprinzip</u></a>  | <b>Quellenprinzip</b>   |

**III. Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht**

Die fiktive unbeschränkte persönlichen Steuerpflicht ist ein relativ junges Rechtsinstitut, das der deutsche Gesetzgeber als Reaktion auf Entscheidungen des EuGH in den **§ 1 Abs. 3, § 1a EStG** normiert hat ([EuGH, C-279/93, Schumacker](#), Slg. 1995, I-225, v.a. zum Splitting; [EuGH, C-80/94, Wielockx](#), Slg. 1995, I-2493, betroffen war die Frage der Altersrücklage; [EuGH, C-107/94, Ascher](#), Slg. 1996, I-3089, betroffen waren Fragen des Steuertarifs).

Die fiktive unbeschränkte persönliche Steuerpflicht bietet eine zusätzliche Option für Grenzpendler, die nicht in Deutschland ansässig sind, aber den größten Teil ihrer Einkünfte dort erzielen: Das Rechtsinstitut gewährt ihnen unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG ein **Wahlrecht, ob sie in Deutschland als beschränkt oder als unbeschränkt steuerpflichtig** behandelt werden wollen. Grundsätzlich wären sie als beschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln; durch Ausübung des Wahlrechts werden sie als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt.

- Entscheiden sie sich für die unbeschränkte Steuerpflicht, so wird diese nach § 1 Abs. 3 S. 1 EStG **bezogen auf ihre in Deutschland erzielten Einkünfte fingiert**.
- Entscheiden sie sich dagegen, **bleiben sie beschränkt steuerpflichtig** im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG.

### 1. Voraussetzungen

#### a) Natürliche Person

§ 1 Abs. 3 S. 1 EStG bestimmt ausdrücklich, dass nur natürliche Personen in den Anwendungsbereich der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht fallen.

#### b) Weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt im Inland

Gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG darf der Steuerpflichtige **weder** einen **Wohnsitz** (§ 8 AO) **noch** seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** (§ 9 AO) in Deutschland haben (sog. Steuerausländer).

#### c) Erzielung inländischer Einkünfte

Als weitere Voraussetzung für die Fingierung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht verlangt § 1 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG, dass der Steuerpflichtige **inländische Einkünfte** im Sinne des § 49 EStG erzielt ([s.o.](#)).

#### d) Inländische Einkünfte von mindestens 90 % oder ausländische Einkünfte unterhalb des Grundfreibetrags

§ 1 Abs. 3 S. 2 EStG setzt voraus, dass die Einkünfte des Steuerpflichtigen **im Kalenderjahr mindestens zu 90 %** der deutschen Einkommensteuer unterliegen müssen oder dass die Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen (also die ausländischen Einkünfte), den **Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen** dürfen (8004 Euro).

Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte muss zudem durch eine **Bescheinigung** der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden (vgl. § 1 Abs. 3 S. 5 EStG). Dabei handelt es sich um eine echte materielle Voraussetzung.

#### Hinweis:

Aufgrund der 2. Variante des S. 2 erfasst die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht

*auch kleine Einkommen, bei denen der Anteil der inländischen Einkünfte zwar weniger als 90 Prozent beträgt, aber der Anteil der ausländischen Einkünfte trotzdem unterhalb des Grundfreibetrages liegt.*

### e) Antrag

Der Steuerpflichtige hat gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG einen Antrag beim zuständigen deutschen Finanzamt zu stellen. Stellt er diesen Antrag nicht, so bleibt er – da er ja die Voraussetzungen der regulären unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG nicht erfüllt – beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 4 EStG.



## 2. Rechtsfolgen

Sind alle Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt, so wird der Steuerpflichtige **mit seinen inländischen Einkünften als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt**. Dies bedeutet, dass er insoweit einem im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichgestellt und seine persönliche Leistungsfähigkeit in vollem Umfang berücksichtigt wird.

Die **Fiktion der unbeschränkten persönlichen Einkommensteuerpflicht umfasst jedoch nur die inländischen Einkünfte** (§ 1 Abs. 3 EStG „soweit“). Ausländische Einkünfte werden nicht erfasst. Für sie gilt der Progressionsvorbehalt des § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

Diese Trennung hat zur Folge, dass die **persönlichen Verhältnisse nur hinsichtlich der inländischen Einkünfte berücksichtigt** werden. Da diese aber bei der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht den „Löwenanteil“ ausmachen (gemäß § 1 Abs. 3 S. 2 EStG z.B. mindestens 90 % der Einkünfte), ist die Fiktion für den Steuerpflichtigen trotzdem von erheblichem Vorteil.



### 3. Fingierte unbeschränkte Steuerpflicht für Unionsbürger, § 1a EStG

Die fingierte unbeschränkte Steuerpflicht gilt gemäß § 1 Abs. 3 EStG für jeden **Steuerausländer**, der die dort genannten Voraussetzungen erfüllt. § 1a EStG normiert darüber hinaus **zusätzliche Begünstigungen, die nur für Unionsbürger gelten**. Wer also Steuerausländer und gleichzeitig Staatsbürger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union ist, kann über § 1 Abs. 3 EStG hinaus auch zusätzlich die Rechte aus § 1a EStG geltend machen.

#### Hinweis:

Zu den wichtigsten Vorteilen gehören

- nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG die **Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen** im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG an den geschiedenen Ehegatten und
- nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG die Möglichkeit der **Zusammenveranlagung von Ehegatten** im Sinne des § 26 EStG und die Anwendung des Splitting-Tarifs gemäß § 32a Abs. 5 EStG.

#### Fall: Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

A ist verheiratet und lebt in Nijmegen in den Niederlanden. Er arbeitet als angestellter Arzt im Kreiskrankenhaus in Kleve (NRW) und fährt jeden Abend nach Hause in die Niederlande. Aus seiner Tätigkeit erzielt er ein Jahreseinkommen von 48.000 Euro. Seine Frau arbeitet als Ärztin in Nijmegen. Außerdem gehört seiner Frau eine Einzimmerwohnung in der Nähe von Den Haag, die sie vermietet und dadurch zusätzlich jährlich Einnahmen in Höhe von 2.400 Euro erzielt. Jetzt möchte A sich mit seiner Ehefrau zusammen in Deutschland veranlagern lassen.

Ist A in Deutschland einkommensteuerpflichtig und ist eine Zusammenveranlagung möglich?

---

#### **IV. Exkurs: Europäisierung des Einkommensteuerrechts**

Am Beispiel der §§ 1 Abs. 3, 1a EStG lassen sich die teils weitreichenden Einwirkungen des europäischen Primärrechts auf die Ausgestaltung der nationalen Steuerrechtsordnungen aufzeigen. Zwar ist die Regelungszuständigkeit im Bereich der direkten Steuern mangels entsprechender sekundärrechtlicher Harmonisierung in weiten Teilen bei den Mitgliedstaaten verblieben. Dennoch haben diese bei der Ausübung ihrer Befugnisse die Vorgaben des Unionsrechts zu beachten. Auch im Steuerrecht ist der nationale Gesetzgeber damit vollumfänglich an die **Grundfreiheiten gebunden**. Die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 AEUV), die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 64 AEUV) werden somit zum **Prüfungsmaßstab** nationaler steuerrechtlicher Vorschriften.

Dabei kann in der Fallbearbeitung folgendes, allgemein im Europarecht geltendes Prüfungsschema zugrunde gelegt werden:

##### **1. Schutzbereich**

###### **a) Sachlicher Schutzbereich**

- Ermittlung der **thematisch betroffenen** Grundfreiheit.
- Bei mehreren einschlägigen Grundfreiheiten gegebenenfalls Klärung des **Konkurrenzverhältnisses**, da sich der Schutzzumfang der Grundfreiheiten unterscheiden kann.

###### **b) Persönlicher Schutzbereich**

Der persönliche Schutzbereich bestimmt, **wer** sich auf die sachlich einschlägigen Grundfreiheiten berufen kann.

- Dies sind zunächst die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten, d.h. **natürliche Personen**
- Darüber hinaus sind auch **juristische Personen** und andere rechtsfähige und nicht-rechtsfähige Organisationsformen mit erfasst. Dies gilt für sämtliche Grundfreiheiten, obwohl eine ausdrückliche Gleichstellung der Gesellschaften gemäß Art. 54 AEUV nur für die Niederlassungsfreiheit und gemäß Art. 62 AEUV für die Dienstleistungsfreiheit geregelt ist. Die generelle Ausdehnung des persönlichen Schutzbereichs auf juristische Personen ist Ausdruck der **Konvergenz der Grundfreiheiten**.
- **Nicht** auf die Grundfreiheiten berufen können sich **Angehörige von Drittstaaten**. Eine Ausnahme hiervon gilt nur für die in Art. 63 AEUV geschützte Kapitalverkehrsfreiheit.

###### **c) Binnenmarktbezug**

Die Anwendung der Grundfreiheiten setzt voraus, dass ein **grenzüberschreitender Sachverhalt** vorliegt.

Nicht erfasst sind hingegen reine Inlandssachverhalte (**kein Verbot der Inländerdiskriminierung**); hier kommt allenfalls ein Verstoß gegen den nationalverfassungsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in Betracht (sehr str.).

*Hinweis: Der für die Anwendung der Grundfreiheiten notwendige Binnenmarktbezug liegt auch dann vor, wenn sich **Inländer** gegenüber ihrem Heimatstaat auf die Grundfreiheiten berufen, die sich in einer mit EU-Ausländern **vergleichbaren Situation** befinden.*

## 2. Eingriff

### a) Direkte Diskriminierung

Von einem Eingriff in die Grundfreiheiten ist unproblematisch auszugehen, wenn ein Mitgliedstaat nachteilige Rechtsfolgen unmittelbar an die **Staatsangehörigkeit** (bei Gesellschaften an ihren Sitz) des Steuerpflichtigen anknüpft. In diesen Fällen spricht man von einer **direkten oder unmittelbaren Diskriminierung**.

### b) Indirekte Diskriminierung

Verboten sind darüber hinaus aber auch Diskriminierungen ohne ausdrückliche Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit, durch die **im Ergebnis Unionsbürger anderer Mitgliedstaaten schlechter gestellt sind als Inländer**. Ein derartiges Kriterium ist insbesondere die Anknüpfung an das Kriterium der Ansässigkeit im Steuerrecht. Voraussetzung ist allerdings, dass die Person, die von ihrer Grundfreiheit Gebrauch machen will, sich in einer mit der des Inländers **vergleichbaren Position** befinden muss.

In seiner **Schumacker-Entscheidung** erkennt der EuGH ein solches Unterscheidungsinteresse grundsätzlich an, indem er die **Vergleichbarkeit** der Situation von **beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen zunächst pauschal verneint**. Damit soll auch derjenige **Staat**, in dem der Steuerpflichtige der **unbeschränkten Steuerpflicht** unterliegt, **vorrangig** für die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen Lebensumstände des Steuerpflichtigen verantwortlich sein. Eine Ausnahme erachtet der Gerichtshof jedoch dann für sachgerecht, wenn der Steuerpflichtige nahezu seine gesamten Einkünfte im Staat der beschränkten Steuerpflicht erzielt und im Staat der unbeschränkten Steuerpflicht nicht genügend steuerbare Einkünfte vorliegen, um dort eine angemessene Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit gewährleisten zu können. Eine Vorenthaltung steuerlicher Vergünstigungen, die Inländern als Ausgleich für deren verminderte subjektive Leistungsfähigkeit zuerkannt werden, bedarf dann einer gesonderten Rechtfertigung auf Grundlage von Gemeinwohlbelangen, die über eine Wahrung des allgemeinen steuerlichen Territorialitätsprinzips hinausgehen. Für eine solche Rechtfertigung sah der EuGH im Fall *Schumacker* keinerlei Anhaltspunkte.

---

### c) Beschränkungsverbote

Der EuGH geht außerdem davon aus, dass die Grundfreiheiten umfassend zu gewährleisten sind und entnimmt diesen deshalb über das Diskriminierungsverbot hinausgehend ein **allgemeines Beschränkungsverbot**. Ausgangspunkt für diesen umfassenden Schutz ist die **Dassonville-Formel**, welche im Rahmen der Warenverkehrsfreiheit entwickelt wurde:

EuGH Urt. v. 11.07.1974 - C-8/74 (Dassonville), Slg. 1974, 837: Jede Handelsregelung der Mitgliedstaaten, die geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell zu **behindern**, ist als Maßnahme mit gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Beschränkung anzusehen.

Unter Berücksichtigung der „Gebhard“-Entscheidung geht die überwiegende Meinung davon aus, dass **alle Grundfreiheiten** auch ein Beschränkungsverbot enthalten. Rechtfertigungsbedürftig sind demnach alle mitgliedstaatlichen Maßnahmen, die die Ausübung einer Grundfreiheit **ausschließen, behindern** oder auch nur **weniger attraktiv machen**.

## 3. Rechtfertigung

### a) Geschriebene Rechtfertigungsgründe

Geschriebene Rechtfertigungsgründe finden sich

- für die Warenverkehrsfreiheit in Art. 36 AEUV,
- für die Arbeitnehmerfreizügigkeit in Art. 45 Abs. 2 AEUV,
- für die Niederlassungsfreiheit in Art. 51, 52 AEUV
- für die Dienstleistungsfreiheit in Art. 62 AEUV (= ex Art. 55 EG) i.V.m. Art. 51, 52 AEUV
- für die Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit in Art. 64, 65, 66 AEUV

***Hinweis:** Mit Ausnahme der Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit spielen die geschriebenen Rechtfertigungsgründe im europäischen Steuerrecht letztlich keine Rolle, da diese nicht auf steuerliche Sachverhalte zugeschnitten sind.*

Mit der soeben dargelegten Ausdehnung des Anwendungs- beziehungsweise Schutzbereichs der Grundfreiheiten stand der EuGH vor dem Problem, die **Symmetrie** zwischen dem erweiterten Schutzbereich (s.o. [2.b](#) und [2.c](#)) und den beschränkten Rechtfertigungsgründen zu wahren. Dazu werden neben den geschriebenen Rechtfertigungsgründen auch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe anerkannt.

### b) Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe

Leitentscheidung ist ein Urteil zur Warenverkehrsfreiheit, in dem der EuGH in Art. 34 AEUV immanente Schranken hineingelesen hat (EuGH, Rs. 120/78, Slg. 1979, 649 – Cassis de Dijon). Diese immanenten Schranken sollen es den Mitgliedstaaten unabhängig von einer besonderen Rechtfertigung nach der Ausnahmenvorschrift des

Art. 36 AEUV ermöglichen, nichtdiskriminierende und zum Schutz gemeinschaftsrechtlich anerkannter allgemeinen Belange erforderliche Handelsbeschränkungen vorzusehen, soweit in dem jeweiligen Bereich noch keine gemeinschaftsrechtliche Regelung existiert (sog. „zwingende Gründe des Allgemeinwohls“).

Der Anwendungsbereich der ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe beschränkte sich ursprünglich auf eine Deutung der Grundfreiheiten als **Beschränkungsverbote**. Heute ist allerdings nahezu allgemein anerkannt, dass die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe zumindest auf die Deutung der Grundfreiheiten als **Verbot mittelbarer Diskriminierungen** zu übertragen sind (s.o.).

### c) Verhältnismäßigkeit

Die Anerkennung geschriebener und ungeschriebener Rechtfertigungsgründe bedeutet für die Mitgliedstaaten nicht, dass sie die Grundfreiheiten beliebig einschränken können. Vielmehr steht jeder Eingriff in die Grundfreiheiten unter dem **Gebot der Verhältnismäßigkeit** des Eingriffs.

Zu prüfen ist im Ausgangspunkt, ob

- die Maßnahme überhaupt geeignet ist, das verfolgte Ziel zu erreichen (**Geeignetheit**),
- nicht ein anderes, den Betroffenen weniger belastendes Mittel zur Verfügung steht, das die gleiche Eignung zur Erreichung des Zieles aufweist (**Erforderlichkeit oder Notwendigkeit**)
- die Belastung für den Betroffenen nicht möglicherweise im Verhältnis zu den mit der Maßnahme verfolgten Zielen unangemessen ist (so genannte **Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, Angemessenheit oder Proportionalität**)

*Hinweis: Der EuGH beschränkt sich häufig auf eine zweistufige Prüfung und geht auf die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne meist nicht explizit ein. Die maßgebliche Interessenabwägung vollzieht er dabei in der Regel bereits unter dem Prüfungspunkt der Erforderlichkeit, dem er einen entsprechend weitgehenden Bedeutungsgehalt beimisst.*

## 4. Anerkannte Rechtfertigungsgründe

Im Steuerrecht sind insbesondere folgende Rechtfertigungsgründe als Ausprägung der „zwingenden Gründe des Allgemeinwohls“ ausdrücklich anerkannt worden:

### a) Verhinderung von Steuerumgehungen und Steuerflucht

Mit der Verhinderung von Steuerumgehungen und -flucht erkennt der EuGH als Rechtfertigungsgrund das Interesse der Mitgliedstaaten an der Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen an.

Der Missbrauchsbegriff wird in st. Rspr. aber sehr restriktiv ausgelegt und erfordert eine „rein künstliche“ Gestaltung, die objektiv betrachtet ausschließlich der Umgehung

---

legitimer gesetzlicher Regelungen abzielt und darüber hinaus offensichtlich keinerlei wirtschaftlichen Hintergrund hat; dem Typisierungsspielraum der nationalen Gesetzgeber sind damit enge Grenzen gesetzt; außerdem fordert der [EuGH](#) die Gewährleistung einer einzelfallbezogenen Feststellung der Missbrauchsabsicht durch eine konkrete Entlastungsmöglichkeit des betroffenen Steuerpflichtigen.

#### b) Sicherung der Steueraufsicht

Das Interesse der Mitgliedstaaten an einer wirksamen steuerlichen Kontrolle hat der EuGH insbesondere in neueren Entscheidungen grundsätzlich anerkannt.

Dies betrifft den verfahrensrechtlichen Aspekt der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Grundsätzliche Einschränkungen hinsichtlich der Erforderlichkeit beschränkender Maßnahmen ergeben sich allerdings aus den Möglichkeiten des Informationsaustauschs, die sich aus der [Amtshilferichtlinie](#) ergeben. Zu beachten ist jedoch, dass auch bzgl. der Wirksamkeit derartiger sekundärrechtlich begründeter Einwände letztlich jeweils die Betrachtung des konkreten Einzelfalls ausschlaggebend ist.

#### c) Steuerliche Kohärenz

Der ungeschriebene Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz greift nach der Rechtsprechung des EuGH ein, wenn Regelungen nationaler Steuersysteme, zwischen denen ein zwingender funktioneller Zusammenhang besteht, nur gemeinsam betrachtet werden können. Der EuGH fordert einen **unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem belastenden und kompensierenden Effekt**.

Den Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz versteht der EuGH sehr eng. Nach der ursprünglichen Konzeption mussten Vorteil und Nachteil bei jeweils **dem gleichen Steuerpflichtigen** eintreten ([EuGH, C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249](#)). Letzteres ist nach der neueren Rechtsprechung (EuGH, C-319/02, Petri Manninen, Slg. 2004, I-7498) nicht mehr ganz eindeutig, jedoch ist mit Blick auf Sinn und Zweck des Rechtfertigungsgrundes davon auszugehen, dass es jedenfalls einer **wirtschaftlichen Identität** der Beteiligten bedarf.

#### d) Wahrung der Aufteilung des Steueraufkommens

In der Sache [Marks & Spencer \(Urt. v. 13.12.2005 – C-446/03\)](#) entwickelte der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung des Steueraufkommens (= **Aufteilung der Besteuerungsbefugnis**).

#### e) Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung

Ebenfalls erstmalig in der Rs. Marks & Spencer zur Anwendung gebracht, hat der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Vermeidung doppelter Verlustabzüge entwickelt. Es soll verhindert werden, dass ein **grenzüberschreitender Sachverhalt steuerlich besser gestellt wird als ein reiner Inlandsachverhalt**. Aufgrund des Grundsatzes der

Verhältnismäßigkeit muss eine Berücksichtigung jedoch dann erfolgen, wenn ein doppelter Verlustabzug ausgeschlossen werden kann.

**Hinweis:** Der EuGH wandte in der Rs. Marks & Spencer eine **Gesamtbetrachtung** aus den Rechtfertigungsgründen der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, der Vermeidung doppelter Verlustnutzung und der Steuerfluchtgefahr an. In der Rs. Lidl Belgium geht er allerdings davon aus, dass **nicht immer alle drei Gründe erforderlich sind.**

#### f) Territorialitätsprinzip

In engem Zusammenhang mit den soeben erörterten Rechtfertigungsgründen der gerechten Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen und der Vermeidung von Doppelbegünstigungen steht das Territorialitätsprinzip. Grundsätzlich bezeichnet dieses die Befugnis eines Staates, Normen auf seinem Staatsgebiet zu erlassen, anzuwenden und durchzusetzen. Zumindest im Ausgangspunkt gilt dies auch im Bereich des Steuerrechts. Das Territorialitätsprinzip vermittelt hier die Anknüpfung für eine Besteuerung inländischer Einkünfte von Personen, die im jeweiligen Mitgliedstaat nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Das Territorialitätsprinzip bildet insofern letztlich die Grundlage für ein zumindest im Grundsatz anerkanntes Bedürfnis nach Differenzierung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht.

### V. Erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

§ 1 Abs. 2 EStG erweitert den Anwendungsbereich der unbeschränkten Steuerpflicht auf Personen, die im Inland weder ihren Wohnsitz (§ 8 AO) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben. Damit werden auch Personen erfasst, bei denen nicht bereits auf diese Weise ein Inlandbezug hergestellt werden kann.

#### 1. Voraussetzungen

##### a) Natürliche Person

§ 1 Abs. 2 S. 2 EStG verlangt ausdrücklich, dass es sich um eine natürliche Person handeln muss.

##### b) Deutsche Staatsangehörigkeit

Weiter ist es erforderlich, dass der Steuerpflichtige deutscher Staatsangehöriger ist.

##### c) Im Inland weder einen Wohnsitz noch den gewöhnlichen Aufenthalt

Bitte vergleichen Sie dazu die entsprechenden Ausführungen im Rahmen der [unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht](#).

---

**d) Dienstverhältnis zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts**

Der (deutsche) Steuerpflichtige muss in einem unmittelbaren Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (Körperschaften, Anstalten, Stiftungen) stehen; es muss sich aber nicht um ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis handeln.

**e) Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse im Rahmen des Dienstverhältnisses**

Der Steuerpflichtige muss außerdem aufgrund dieses Dienstverhältnisses Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse.

**f) Geltung für Angehörige**

Auch die im Haushalt des Steuerpflichtigen lebenden Angehörigen unterfallen gem. § 1 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 EStG der erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, sofern diese die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind.

**g) Im Wohnsitzstaat lediglich in einem der beschränkten Steuerpflicht entsprechenden Umfang besteuert**

Nach § 1 Abs. 2 S. 2 EStG unterliegt der Steuerpflichtige bzw. sein Angehöriger nur dann der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht, wenn er in dem Staat, in dem er seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, lediglich in einem Umfang, der dem der beschränkten Steuerpflicht ähnlich ist, einer Steuer vom Einkommen unterliegt. Damit sollen die **persönlichen Verhältnisse** des Steuerpflichtigen und seine **subjektive Leistungsfähigkeit nur dann in Deutschland berücksichtigt** werden, wenn dies nicht bereits in dem Staat geschieht, **in dem er seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.**

Hier liegt auch die **Ratio** dieser Sonderform der persönlichen Steuerpflicht: Sinn und Zweck der Erweiterung des Anwendungsbereiches der unbeschränkten Steuerpflicht ist es, die **Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen jedenfalls in einem Staat sicherzustellen**, um Benachteiligungen zu vermeiden.

**2. Rechtsfolgen**

Der Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG erfüllt, **ist** mit seinem gesamten Einkommen unbeschränkt persönlich einkommensteuerpflichtig.

**Hinweis:**

*Anders als bei § 1 Abs. 3 EStG handelt es sich hier nicht um eine Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht, welche nur auf die inländischen Einkünfte bezogen ist, sondern um eine **echte unbeschränkte Steuerpflicht.***



### Fall: Erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

A ist deutscher Staatsbürger und arbeitet für das Auswärtige Amt in Berlin. Er wurde als Mitglied einer diplomatischen Mission nach Italien geschickt, um dort die Interessen der Bundesrepublik zu vertreten. A lebt daher seit 2008 mit seiner Familie in Italien. Seinen Wohnsitz in einem Vorort von Berlin hat er aufgegeben. Seine Bezüge erhält A von der Bundesrepublik Deutschland auf ein in Italien eingerichtetes Konto überwiesen.

Der zuständige Finanzbeamte in Berlin fragt sich, ob A der Einkommensteuerpflicht in Deutschland unterliegt. Muss A sein Einkommen in Deutschland versteuern?

### VI. Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht

Die zweite Sonderform der persönlichen Steuerpflicht ist außerhalb des EStG in § 2 AStG (Außensteuergesetz) geregelt. Die **Ratio** dieser Sonderform der persönlichen Steuerpflicht besteht in der **Verhinderung der Steuerflucht**, die zu Steuerausfällen für den deutschen Fiskus führt.

### Fall: Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht

Der deutsche Golfprofi G gewann in kurzer Zeit mehrere wichtige Wettkämpfe und wurde dadurch international bekannt. Im Jahr 2009 gewann er mehrere wichtige Wettkämpfe in den USA und konnte dadurch Preisgelder in Höhe von insgesamt 1 Mio. Euro erzielen. Zusätzlich hält G eine 10%-Beteiligung an der SP-GmbH, einem deutschen Unternehmen, das Sportartikel herstellt und vertreibt. Aus dieser Beteiligung wurde ihm im Jahr 2009 zusätzlich ein Gewinnanteil in Höhe von 500.000 Euro ausgeschüttet. Im Dezember 2008 ist G von Deutschland in die Schweiz gezogen.

Darf das zuständige Finanzamt trotzdem von G Einkommensteuer erheben? Für die Falllösung ist davon auszugehen, dass die Schweiz ein Niedrigsteuerland ist.

Multiple-Choice-Fragen zu Kapitel 2

Lückentexte zu Kapitel 2

### Kapitel 3: Die Einkunftsarten (Haas)

#### A. Grundfragen und Regelungstechnik

Das Einkommensteuergesetz unterteilt die der Besteuerung unterliegenden Einkünfte in insgesamt **sieben Einkunftsarten**. Obwohl nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG Einkünfte nicht ohne sachlichen Grund ungleich behandelt werden dürfen, kommt der Einteilung der Einkünfte in die verschiedenen Einkunftsarten erhebliche Bedeutung zu.

Die sieben Einkunftsarten sind im Katalog des **§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG** abschließend aufgezählt. Unter welchen Voraussetzungen die jeweiligen Tatbestände der Einkunftsarten erfüllt sind, regeln die §§ 13 bis 24 EStG. Zentral für das Verständnis des geltenden Einkommensteuerrechts ist die Unterscheidung zwischen Gewinneinkunftsarten und Überschusseinkunftsarten (sog. **Dualismus der Einkunftsarten**), die deutlich in § 2 Abs. 1 EStG angelegt ist.



Es gilt das Grundprinzip, dass Einkünfte überhaupt **nur dann steuerbar**, wenn die Voraussetzungen einer Einkunftsart erfüllt sind. Sofern sich bestimmte Einnahmen des Steuerpflichtigen keiner der sieben Einkunftsarten zurechnen lassen, bleiben sie im Rahmen des EStG steuerfrei. Keinesfalls dürfen diese Einnahmen dann als „sonstige Einkünfte“ i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG qualifiziert werden. Denn bei den „sonstigen Einkünften“ handelt es sich entgegen dem missverständlichen Wortlaut **nicht um einen Auffangtatbestand**, sondern um eine eigene Einkunftsart mit genau definierten Tatbestandsvoraussetzungen.



Untereinander stehen die Einkunftsarten in einem **Verhältnis der Konkurrenz**, d.h. ein Sachverhalt kann stets nur einer Einkunftsart zugeordnet werden. Die Konkurrenzverhältnisse werden in sog. Subsidiaritätsklauseln zum Teil ausdrücklich im Gesetz genannt (z.B. § 20 Abs. 8 EStG, § 21 Abs. 3 EStG, § 23 Abs. 2 EStG). Die Tatbestandsmerkmale der einzelnen Einkunftsarten können danach systematisiert werden, ob sie an objektive oder subjektive Voraussetzungen anknüpfen, sowie danach, ob es sich um positive oder negative Tatbestandsmerkmale handelt. Innerhalb der Gewinneinkunftsarten kann zwischen einem allgemeinen Grundtatbestand und den Anforderungen der einzelnen Gewinneinkunftsarten unterschieden werden.

Hinweis:

- Die Begriffsmerkmale des Gewerbebetriebs des § 15 Abs. 2 S. 1 Hs. 1 EStG gehören zum **Grundtatbestand aller Gewinneinkunftsarten**. Sie gelten ebenso für die Einkunftsarten der selbständigen Arbeit (§ 18 EStG) und der Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 ff. EStG). Zu ihnen gehören die positiven Tatbestandsmerkmale der **Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und Gewinnerzielungsabsicht**, sowie

das ungeschriebene negative Tatbestandsmerkmal, dass das Handeln des Steuerpflichtigen nicht als **bloße Verwaltung privaten Vermögens** einzuordnen ist.

- Die (geschriebenen) **negativen Tatbestandsmerkmale** gelten **lediglich für die Einkunftsart Gewerbebetrieb** und grenzen diese von den anderen beiden Gewinneinkunftsarten ab.



## B. Die einzelnen Einkunftsarten

### I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15-17 EStG)

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb lassen sich in **drei Gruppen** unterteilen:

- Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG
- Einkünfte aus Mitunternehmerschaft, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG
- Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, § 1 EStG

#### 2. Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)

Wer ein gewerbliches (Einzel-)Unternehmen betreibt, erzielt Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

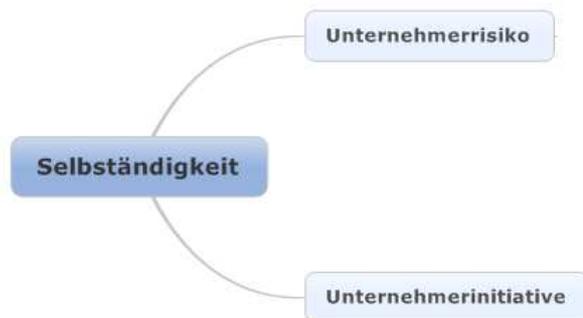
§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG enthält eine für das Einkommensteuerrecht geltende **Legaldefinition** des Gewerbebetriebs, bei der zwischen **positiven und negativen Tatbestandsmerkmalen** unterschieden werden muss. Weiterhin kann zwischen objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen differenziert werden. Zudem muss der Tatbestand durch das **ungeschriebene negative Tatbestandsmerkmal** „keine private Vermögensverwaltung“ ergänzt werden.

---

a) Die positiven Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG

aa) Selbständig

Selbständig tätig ist, wer **Unternehmerrisiko** trägt und **Unternehmerinitiative** entfaltet. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird. Die Selbständigkeit der Betätigung ist ein typisches Merkmal des Unternehmers, das ihn vom Arbeitnehmer abgrenzt, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht (§ 19 EStG). Im Zweifelsfall ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden, ob es sich um eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit handelt.



**bb) Nachhaltigkeit**

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn sie **auf Wiederholung angelegt** ist und auch tatsächlich wiederholt wird, wenn also die Tätigkeit auf die Begründung einer ständigen Erwerbsquelle angelegt ist. Daneben kann auch bei einer einmaligen Tätigkeit ausnahmsweise Nachhaltigkeit angenommen werden, wenn als innere Tatsache der **Entschluss des Steuerpflichtigen** besteht, die Tätigkeit zu wiederholen und daraus eine **ständige Erwerbsquelle** zu machen, also Wiederholungsabsicht vorliegt. Das Merkmal der Nachhaltigkeit dient dazu, nur gelegentliche Tätigkeiten aus dem Bereich des gewerblichen Handelns auszuschließen.



cc) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Am allgemeinen Markt beteiligt sich derjenige, der **Güter oder Leistungen am Markt äußerlich erkennbar für Dritte gegen Entgelt anbietet**.

Am wirtschaftlichen Verkehr nimmt teil, wer als Anbieter von Gütern oder Leistungen über den privaten Bereich hinaus in das wirtschaftliche Marktgeschehen eingreift.

Hierzu zählt, wer nach außen in Erscheinung tritt und sich mit seiner Tätigkeit an die Allgemeinheit richtet. Es ist ausreichend, wenn der Steuerpflichtige seine Leistung nur einer begrenzten Allgemeinheit anbietet oder sogar nur einem einzigen Kunden. Keine Teilnahme am allgemeinen Verkehr liegt indes bei einer Einkünfte erzielenden Tätigkeit einer Personengesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern vor.



dd) Gewinnerzielungsabsicht

Eine Tätigkeit ist nur dann als gewerblich zu qualifizieren, wenn sie mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt wird. Es reicht gemäß § 15 Abs. 2 S. 3 EStG bereits aus, dass die Gewinnerzielungsabsicht lediglich ein **Nebenzweck** ist. Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn der Steuerpflichtige innerhalb einer **Totalperiode** danach strebt, eine Betriebsvermögensmehrung im Sinne eines **Totalgewinns** zu erzielen. Die Totalperiode umfasst den **Zeitraum zwischen Beginn und Beendigung** der gewerblichen Tätigkeit. Ein Totalgewinn liegt vor, wenn innerhalb dieses Zeitraums (Gründung bis Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs) **insgesamt positive Einkünfte** erzielt werden.



Der Gegenbegriff zum Handeln mit Gewinnerzielungsabsicht ist die steuerlich unbeachtliche **Liebhaberei**. Liebhaberei liegt vor, wenn **mehrfährige, über die Anlaufphase hinausgehende Verluste** vorliegen und die Tätigkeit dem Bereich der **persönlichen Lebensführung** des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

Die Gewinnerzielungsabsicht ist gemäß § 15 Abs. 2 S. 2 EStG auch dann nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige aufgrund der Betätigung lediglich eine Minderung der Steuern vom Einkommen erzielen will.

Relevanz kommt dem Tatbestandsmerkmal zu, wenn der Steuerpflichtige mit einer Tätigkeit Verluste erzielt. Wenn die Tätigkeit als Liebhaberei eingeordnet wird, können die Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden.



Hinweis:

Wenn das Finanzamt zweifelt, ob es Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit anerkennen will, wählt das Finanzamt zunächst den Weg einer vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 S. 1 AO.

**b) Die negativen Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG**

Da die positiven Tatbestandsmerkmale auch von den Beziehern von Einkünften anderer Einkunftsarten erfüllt werden, bedarf es zur Definition des Gewerbebetriebs einer **negativen Abgrenzung** von diesen Einkunftsarten. Die Einkunftsart „Gewerbebetrieb“ ist gegenüber diesen Einkunftsarten **subsidiär**.

Klausurtyp:

Enthält der Sachverhalt Anhaltspunkte für eine dieser Einkunftsarten, so müssen Sie diese in der Klausur **vorrangig prüfen** und dürfen die Einkunftsart „Gewerbebetrieb“ nur dann bejahen, wenn die Voraussetzungen der anderen Einkunftsarten nicht vorliegen. Bauen Sie Ihre Klausur daher so auf, dass Sie die anderen Einkunftsarten zuerst prüfen und später bezüglich doppelter Tatbestandsvoraussetzungen nach oben verweisen. Andernfalls ergibt sich eine Schachtelprüfung, die zwar nicht falsch, aber unübersichtlich ist.

Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen darf gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 EStG **weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft** (§ 13 EStG) **noch als Ausübung eines freien Berufes** noch als **eine andere selbständige Arbeit** (§ 18 EStG) anzusehen sein. Außerdem darf es sich nicht um eine lediglich private Vermögensverwaltung handeln.



**aa) Keine Land- und Forstwirtschaft**

Vgl. dazu die [Ausführungen zu dieser Einkunftsart](#).

---

**bb) Kein freier Beruf oder andere selbständige Arbeit**

Vgl. dazu die [Ausführungen zu dieser Einkunftsart.](#)

cc) Keine private Vermögensverwaltung

(1) Allgemeines

Die Betätigung des Steuerpflichtigen darf nicht als rein private Vermögensverwaltung anzusehen sein. Dieses ungeschriebene negative Tatbestandsmerkmal des Gewerbebegriffs grenzt einen großen Bereich von Tätigkeiten des Steuerpflichtigen aus dem Anwendungsbereich des steuerbaren gewerblichen Handelns aus und ordnet ihn dem nicht steuerbaren **Bereich des privaten Handelns** zu. Wann es sich noch um steuerfreie private Vermögensverwaltung handelt und wann die **Grenze zur steuerpflichtigen gewerblichen Tätigkeit** überschritten ist, hat der BFH in einer umfangreichen (Einzelfall-)Rechtsprechung festgelegt.

Klausurtyp:

Das ungeschriebene negative Tatbestandsmerkmal „nicht nur Verwaltung privaten Vermögens“ müssen Sie in Ihrer Klausur regelmäßig ansprechen. Unter Umständen kann hier sogar der **Schwerpunkt der Klausur** liegen (so z.B. bei der Betriebsaufspaltung).

Fall: Gewerbebetrieb

Hobbypferdezüchterin Z hat mit ihrem Pferd bei einem Turnier einen Preis im Wert von 500 Euro gewonnen. Sie fragt sich, ob sie das Preisgeld versteuern muss. Außerdem möchte sie Tierarztkosten für ihr Pferd in Höhe von 300 Euro als Aufwendungen steuerlich geltend machen. Kann sie das?

Das ungeschriebene negative Tatbestandsmerkmal „keine Verwaltung rein privaten Vermögens“ ist auch in den folgenden Sachverhaltskonstellationen problematisch:



Hinweis:

Die folgenden Abschnitte enthalten jeweils „klassische“ Sachverhaltskonstellationen, die sehr klausurrelevant sind. Allen gemeinsam ist, dass sich das Vorliegen gewerblicher Einkünfte jeweils anhand des

*ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals „keine Verwaltung privaten Vermögens“ entscheidet.*

## (2) Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel

Veräußern Privatpersonen Grundstücke, so ist im Hinblick auf die Prüfung, ob gewerblicher Grundstückshandel oder private Vermögensverwaltung vorliegt, im Wesentlichen auf die **Haltefrist** vor der Veräußerung und die **Zahl der veräußerten Objekte** abzustellen. Liegt kein gewerblicher Grundstückshandel vor, ist zu prüfen, ob der Gewinn aus der Veräußerung nach § 23 EStG zu versteuern ist.

Der BFH hat in seiner Rechtsprechung zum **gewerblichen Grundstückshandel** die sog. „**Drei-Objekte-Regel**“ aufgestellt und seitdem in ständiger Rechtsprechung bestätigt ([BFH, Urt. v. 10.12.2001 – GrS 1/98](#), BStBl. 2002 II 291; [BFH, Urt. v. 18.9.1991 – XI R 23/90](#), BStBl. 1992 II 135). Nach der „**Drei-Objekte-Regel**“ des BFH ist die Schwelle zum gewerblichen Grundstückshandel dann überschritten, wenn der Steuerpflichtige mehrere Grundstücke erwirbt und **innerhalb von etwa 5 Jahren nach Erwerb mehr als drei Objekte wieder veräußert**. Dabei ist zu beachten, dass bei Überschreitung dieser Grenze auch die ersten drei Objektveräußerungen in die Gewerblichkeit der Einkünfte mit einbezogen werden. Der Steuerpflichtige kann dadurch ohne es zu wissen zum Gewerbetreibenden werden.

Besonders beachtenswert ist folgendes: Auch wenn ein Steuerpflichtiger in eigener Person kein einziges Objekt veräußert, kann er aufgrund des Transparenzprinzips allein durch die Zurechnung der Grundstücksverkäufe von Personengesellschaften oder Gemeinschaften an denen er beteiligt ist, einen gewerblichen Grundstückshandel betreiben (BFH, Urt. v. 22. 8. 2012, X R 24/11, BFHE 238, 180).

### Fall: Gewerblicher Grundstückshandel

*Bankmanager A möchte zu Beginn seines Ruhestands mit seiner Frau aufs Land ziehen. Daher kauft er im August 2005 ein Einfamilienhaus auf dem Land, in dem er für die Zukunft mit seiner Frau leben möchte. Als ihm wenige Wochen später von einem befreundeten Makler mehrere günstige Angebote gemacht werden, schlägt A zu und kauft als sichere Geldanlage für die Zukunft zwei weitere Einfamilienhäuser, die er vermietet und ein Doppelhaus, dessen beiden Hälften ebenfalls vermietet sind. Das Doppelhaus steht auf einem ungeteilten Grundstück und wird vom Grundbuchamt auf einem Grundbuchblatt geführt. Die beiden Hälften werden nach dem Bewertungsgesetz jedoch selbständig bewertet. Leider wird A in den Folgejahren bei diversen Aktiengeschäften vom Glück verlassen, so dass er sich im Juli 2010 gezwungen sieht, alle Häuser zu verkaufen. Nach Abzug aller Verbindlichkeiten verbleiben dem A aus den Verkäufen noch 120.000 Euro.*

*Der zuständige Finanzbeamte fragt sich nun, ob und wie er die Einnahmen des A aus den Hausverkäufen steuerlich berücksichtigen darf.*

## (3) Abgrenzung zum gewerblichen Wertpapierhandel

Wer umfangreich mit Wertpapieren handelt, kann unter bestimmten Umständen die Grenze zur Gewerblichkeit überschreiten. Eine Überschreitung dieser Grenze wird allerdings erst dann angenommen, wenn **besondere Umstände** vorliegen, welche die Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche Einkünfte rechtfertigen. Abzustellen ist dabei auf den Umfang des persönlichen Arbeitseinsatzes, die Beschäftigung von Personal zu diesem Zweck, Vorhandensein einer entsprechenden Büroeinrichtung, erhebliche Fremdfinanzierung etc.

#### (4) Betriebsaufspaltung

Eine **Betriebsaufspaltung** liegt vor, wenn ein **wirtschaftlich einheitliches Unternehmen rechtlich in ein Besitzunternehmen und ein Betriebsunternehmen aufgeteilt** wird. Bereits der BFH hat dieses **gesetzlich nicht geregelte Rechtsinstitut** richterrechtlich entwickelt.

- Das **Besitzunternehmen** hält das **Anlagevermögen** und **verpachtet** dieses an das Betriebsunternehmen. Das Besitzunternehmen ist bei einer typischen Betriebsaufspaltung in der Regel ein **einzelkaufmännisches Unternehmen** oder eine **Personengesellschaft** mit unbeschränkter persönlicher Haftung der Gesellschafter. Im **Betriebsvermögen** des Besitzunternehmens befinden sich die für das Gesamtunternehmen **bedeutsamen Wirtschaftsgüter** (insbesondere Grundstücke).
- Das **Betriebsunternehmen** ist i.d.R. eine GmbH und **führt die operativen Geschäfte**. In seinem **Betriebsvermögen** hält es lediglich das **Umlaufvermögen**.

#### Hinweis:

*Hier wird nur die typische und in der Praxis häufigste Form der Betriebsaufspaltung dargestellt. Neben dieser existieren **weitere Formen**, die sich aus den verschiedenen unternehmerischen Bedürfnissen entwickelt haben. Sie betreffen jeweils die **Funktionalität des wirtschaftlichen Unternehmenskomplexes**. Das Verhältnis zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen kann variieren (vgl. Wacker in: Schmidt, Kommentar zum EStG, § 15 Rn. 803).*

#### (a) Formen der Betriebsaufspaltung

Es existieren zwei Grundformen der Betriebsaufspaltung, die sich lediglich hinsichtlich ihres Entstehungsaktes, nicht jedoch in ihren Rechtsfolgen unterscheiden:

- Bei der **echten Betriebsaufspaltung** wird ein bereits bestehendes Unternehmen in ein (Personen-) Besitzunternehmen und eine Betriebs(kapital-)gesellschaft aufgespalten. Dabei überträgt das bisherige Unternehmen (Besitzunternehmen) die Produktion oder den Vertrieb oder beides auf ein neu gegründetes Unternehmen (Betriebsunternehmen), wobei jedoch die Wirtschaftsgüter, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des neuen Betriebes gehören, im Besitzunternehmen verbleiben und an das neue Unternehmen vermietet bzw. verpachtet werden.
- Bei der **unechten Betriebsaufspaltung** wird die Trennung von Besitz- und Betriebsunternehmen bereits bei der Unternehmensgründung berücksichtigt.



Die echte Betriebsaufspaltung führt bei der Übertragung der Wirtschaftsgüter auf das Betriebsunternehmen zu einer **Aufdeckung der stillen Reserven** (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG).

Zum Betriebsvermögen gehören auch die GmbH-Anteile des. Wertsteigerungen unterliegen damit der Steuerpflicht, wenn sie realisiert werden.

### (b) Vorteile der Betriebsaufspaltung

Zivilrechtlich bietet die Betriebsaufspaltung den Vorteil der **Reduzierung des Haftungsrisikos**, da im Rechtsverkehr lediglich das in der Haftung beschränkte Betriebsunternehmen (GmbH) auftritt. Alle wertvollen Wirtschaftsgüter (insb. Grundstücke, Maschinen, Fuhrpark) befinden sich dagegen im Anlagevermögen des Besitzunternehmens. Das Besitzunternehmen tritt im Rechtsverkehr nicht in Erscheinung. Seine einzige Funktion besteht darin, dem Betriebsunternehmen die **wesentlichen Betriebsgrundlagen** durch Vermietung oder Verpachtung zur Verfügung zu stellen.

### (c) Steuerliche Behandlung von Betriebs- und Besitzunternehmen

In steuerlicher Hinsicht sind Betriebs- und Besitzunternehmen jeweils eigenständige Steuersubjekte.

- In der hier dargestellten typischen Form der Betriebsaufspaltung ist das Betriebsunternehmen als haftungsbeschränkte Kapitalgesellschaft nach dem [Körperschaftsteuergesetz](#) **körperschaftsteuerpflichtig** (unbeschränkte persönliche Steuerpflicht nach **§ 1 Abs. 1 KStG**).
- Die Gewinne des **Besitzunternehmens** (entweder einzelkaufmännisches Unternehmen oder Personengesellschaft) werden dagegen bei den Unternehmensinhabern direkt im Wege der **Einkommensteuer** versteuert. Problematisch ist hierbei die **Zuordnung der Einnahmen zu einer Einkunftsart**. Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, so werden nicht

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. § 21 Abs. 3 EStG), sondern gewerbliche Einkünfte erzielt.

Für das Betriebsunternehmen (GmbH) besteht die Möglichkeit, gewinnmindernde Pensionsrückstellungen zu bilden (§ 6a EStG). Außerdem können die Gehälter der Geschäftsführer bei der Betriebs-GmbH als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, vgl. § 4 Abs. 4 EStG.



Klausurtyp:

Eine Klausur, in der das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung in Betracht kommt, ist mit der Prüfung der Voraussetzungen der **Einkunftsart Gewerbebetrieb** (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 EStG) zu beginnen. Dort müssen bei der negativen Tatbestandsvoraussetzung „**nicht nur Verwaltung privaten Vermögens**“ die **Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung immanent geprüft** werden:

- Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nicht vor, so handelt es sich bei den Mieteinnahmen um **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 EStG.
- Werden die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung bejaht, und liegen (wie im Regelfall) auch die übrigen Voraussetzungen der Einkunftsart „Gewerbebetrieb“ vor, so erzielt der Steuerpflichtige mit den Miet- bzw. Pachteinnahmen des Besitzunternehmens **gewerbliche Einkünfte** (vgl. § 21 Abs. 3 EStG).

**(d) Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung**

Voraussetzung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung ist die personelle und die sachliche Verflechtung zwischen dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen:

• **Sachliche Verflechtung**

Eine sachliche Verflechtung liegt vor, wenn das vermietete Wirtschaftsgut für das Betriebsunternehmen eine **wesentliche Betriebsgrundlage** darstellt ([BFH, Beschl. v. 8.11.1971 – GrS 2/71](#), BStBl. II 1972, 63, 64; [BFH, Urt. v. 24.2.2000 – IV R 62/98](#), BStBl. II 2000, 417, BFHE 191, 295). Nicht erforderlich ist, dass es sich bei dem vermieteten Wirtschaftsgut um die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage handelt oder dass die Wirtschaftsgüter dem Besitzunternehmen gehören.

Bei einem Gebäude ist diese Voraussetzung regelmäßig bereits dann erfüllt, wenn der Betrieb ein solches Gebäude benötigt und das Gebäude für den Betriebszweck geeignet ist.

• **Personelle Verflechtung**

Eine personelle Verflechtung ist dann gegeben, wenn Besitz- und Betriebsunternehmen von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen werden. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille besteht dann, wenn

- die Beteiligungsverhältnisse in beiden Unternehmen identisch sind (**Beteiligungsidentität**) oder wenn
- die stimmlichen Mehrheiten in Besitz- und Betriebsunternehmen personell übereinstimmen (**Beherrschungsidentität**). Beherrschungsidentität liegt somit dann vor, wenn die Person oder Personengruppe, die **im Besitzunternehmen die Mehrheit** hat, **auch in der Betriebsgesellschaft die Mehrheit** hat. Erforderlich ist mit anderen Worten, dass die gleichen Personen in der Lage sind, ihren Willen sowohl im Betriebs- als auch im Besitzunternehmen durchzusetzen.



(e) **Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung**

Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, so werden die **Einnahmen aus der Vermietung oder Verpachtung zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert** und unterliegen zudem der [Gewerbesteuer](#). Die Inhaber des Besitzunternehmens erzielen somit entweder gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines gewerblichen Einzelunternehmens (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) oder aus Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Die Umqualifizierung der Einkünfte aus dem

Besitzunternehmen in gewerbliche Einkünfte ist nach Ansicht des BFH **gerechtfertigt**, weil in beiden Unternehmen ein **einheitlicher Betätigungswille** besteht, über den das Besitzunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt ([BFH, Beschl. v. 8.11.1971 – GrS 2/71](#), BStBl. II 1972, 63, 65).



#### Fall: Betriebsaufspaltung

*K hat sich auf den Einbau von Bodenbelägen spezialisiert. Bislang führte er sein Unternehmen als Einzelkaufmann. Zum Betriebsvermögen gehören ein mit einer Lagerhalle bebautes Grundstück, mehrere Fahrzeuge sowie die für den Einbau bei den Kunden erforderlichen Baustoffe. Zum 01.01.2009 gründete K die K-GmbH und wurde deren einziger Gesellschafter und Geschäftsführer. K übertrug der GmbH alle Baustoffe und verpachtete ihr das Grundstück sowie die Fahrzeuge für 60.000 Euro im Jahr. Im VZ 2009 erwirtschaftete die K-GmbH einen Gewinn in Höhe von 30.000 Euro, der an K ausgeschüttet wurde.*

*Wie sind die Einkünfte des K aus dem Besitzunternehmen steuerrechtlich zu behandeln?*

## 2. Einkünfte aus Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

### a) Allgemeines

Im Rahmen einer Mitunternehmerschaft wird die steuerbare Tätigkeit der Gesellschafter einer Personengesellschaft erfasst. Im Gegensatz zu den Einkünften aus gewerblichen Einzelunternehmen wird die steuerbare Tätigkeit nicht nur von einer

Person, sondern von **mehreren Personen** **zusammen im Rahmen einer Personengesellschaft** ausgeübt.



Hinweis:

Hinsichtlich der **Terminologie** gilt folgendes:

- Die Gesellschafter sind steuerlich als **Mitunternehmer** anzusehen.
- Die Personengesellschaft wird als **Mitunternehmerschaft** bezeichnet.

Eine **Mitunternehmerschaft** liegt vor, wenn eine natürliche oder eine juristische Person (z.B. GmbH & Co. KG) **an einer Personengesellschaft** (OHG, KG, GbR) **beteiligt** ist und **gemeinsam** mit anderen Gesellschaftern **Unternehmerisiko trägt** und **Unternehmerinitiative entfaltet**. Die Einkünfte, die der Person aus der Beteiligung unter den genannten Voraussetzungen zufließen, sind solche aus Mitunternehmerschaft.

Zu den Einkünften aus einer gewerblichen Mitunternehmerschaft zählen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG:

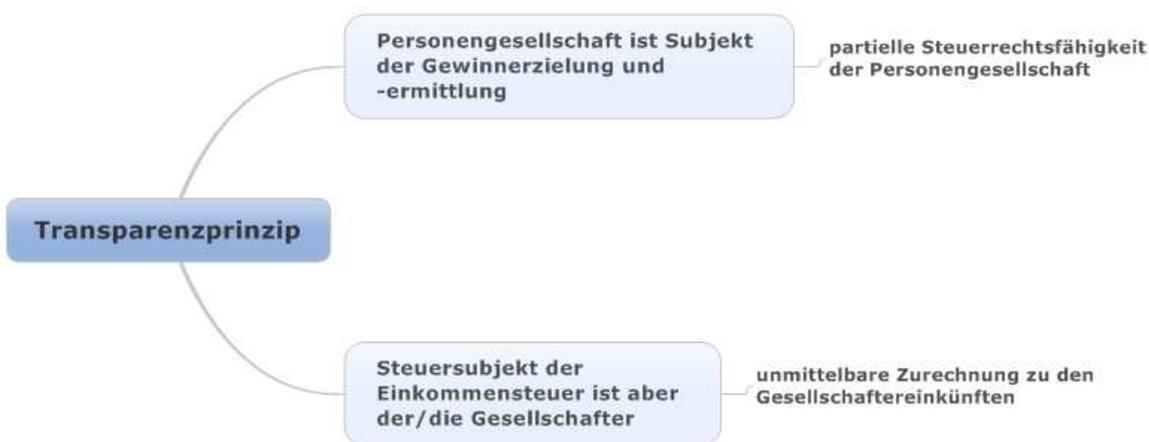
- **Gewinnanteile**, die die Gesellschafter einer Personengesellschaft aus dieser beziehen (1. Alt.)
- **Sondervergütungen**, die einem Gesellschafter von der Personengesellschaft zufließen (2. Alt.)

Hinweis:

Bei den Einkünften aus Mitunternehmerschaft muss es sich zwingend um eine **Personengesellschaft** handeln (OHG, KG, GmbH und Co. KG usw.) Körperschaftlich organisierte Gesellschaften (GmbH, AG usw.) sind nach dem [Körperschaftsteuergesetz](#) selbst eigenständiges Steuersubjekt. Für sie gelten die Regelungen des KStG.

Die Einordnung der Personengesellschaft in das System des Ertragssteuerrechts erfolgt nach dem „**dualen Prinzip**“. Dieses beinhaltet zwei Aspekte: die **Personengesellschaft** selbst wird als relative Einheit, die **einzelnen Gesellschafter** werden dagegen in ihrer Vielfalt gesehen. Diese Aufteilung leitet sich aus der personalen Struktur der Personengesellschaft nach den Vorschriften des Zivilrechts ab (z.B. Teilrechtsfähigkeit nach § 124 HGB).

Folge dieser Aufteilung ist das sog. **Transparenzprinzip (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)**. Nach diesem Prinzip wird die Gesellschaft einkommensteuerrechtlich als „transparent“ betrachtet. Dies bedeutet, dass die Gesellschaft als unternehmerische Handlungseinheit zwar Subjekt der *Gewinnerzielung* und *Gewinnermittlung* ist. Bezüglich der Qualifikation und der Ermittlung der Einkünfte wird die Gesellschaft also als Einheit betrachtet (sog. **partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft**).



Das Steuersubjekt für die Einkommensteuer aber ist **der einzelne Gesellschafter**. Seine persönliche Steuerpflicht bestimmt sich nach §§ 1, 1a EStG. Seine steuerbaren Einkünfte sind Einkünfte aus Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Die Gewinne werden in steuerlicher Hinsicht also **unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet**.

#### b) Zweck der gesetzlichen Regelung

Das Rechtsinstitut der Mitunternehmerschaft verfolgt zwei Zwecke:

Zum einen die **Gleichstellung** der Beteiligten an einer Personengesellschaft **mit einem Einzelunternehmer** (dieser erzielt gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

Zum anderen sollen **die Gesellschafter untereinander gleichgestellt** werden: bei der Besteuerung des Einkommens soll es keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige die Leistung der Gesellschaft in Form einer

Gewinnbeteiligung oder in Form eines schuldrechtlichen Entgelts erhält ([BFH, Ur. v. 23.4.1996 – VIII R 53/94](#), BStBl. II 1996, 515, 516;).



### c) Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft

#### aa) Vorliegen einer Mitunternehmerschaft

##### • Zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis

In Betracht kommen grundsätzlich **alle zivilrechtlichen (Personen-)Gesellschaftsformen**: z.B.

- die GbR (§§ 705 ff. BGB)
- die OHG (§§ 105 ff. HGB)
- die KG (§§ 161 ff. HGB)
- die Reederei (§§ 489 ff. HGB)
- die Partnerschaftsgesellschaft (§ 1 PartGG)
- die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)
- die GmbH und Co. KG

Zusätzlich sind auch Personenmehrheiten umfasst, die zivilrechtlich nicht als Gesellschaften eingeordnet sind, wie z.B. die Bruchteilsgemeinschaft, die Erbengemeinschaft und die Gütergemeinschaft.

##### • Unternehmerrisiko

Unternehmerrisiko trägt, wer **am Erfolg oder Misserfolg, d.h. an Gewinn und Verlust** und **an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt** ist und nach außen persönlich haftet. Eine Mitunternehmerschaft kann auch dann angenommen werden, wenn keine Verlustbeteiligung vorliegt, aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse dennoch eine Mitunternehmerschaft vorliegt.

##### • Unternehmerinitiative

**Unternehmerinitiative** zeigt, wer an den unternehmerischen Entscheidungen der Gesellschaft teilhat. Dies kann entweder in Form von Geschäftsführungsbefugnissen,

in Form von Vertretungsbefugnissen oder durch Stimmrechte der Fall sein. Unternehmerinitiative liegt bereits dann vor, wenn ein **Mindestmaß an Stimm- und Kontrollrechten** gegeben ist. Leitbild für den notwendigen Grad an Rechten ist das vom Gesetz vorgezeichnete **Leitbild des Kommanditisten** (§§ 164 ff. HGB).

Zu beachten ist, dass stets beide Merkmale der Mitunternehmerschaft vorliegen müssen, sie können jedoch unterschiedlich ausgeprägt sein. So kann ein Mehr an Unternehmerinitiative ein Weniger an Unternehmerrisiko ausgleichen und umgekehrt (BFH, Urt. V. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595). Entscheidend ist immer das **Gesamtbild der Verhältnisse**.



Hinweis:

Werden die Rechte eines Gesellschafters durch den Gesellschaftsvertrag auf einen Grad abgesenkt, der **deutlich unterhalb des gesetzlich vorgezeichneten Leitbildes des Kommanditisten** liegt, so liegt eine Mitunternehmerschaft nicht mehr vor ([BFH, Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82](#), BStBl. II 1984, 751, 770).

**bb) Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb**

Die Voraussetzung der gewerblichen Tätigkeit ist **bezogen auf die Personengesellschaft** und nicht bezogen auf den einzelnen Gesellschafter zu prüfen. Die Mitunternehmerschaft muss **gewerbliche Einkünfte** erzielen. Dazu müssen die Voraussetzungen des **Gewerbebegriffs** i.S.d. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG erfüllt sein. Es kommen grundsätzlich drei Möglichkeiten in Betracht:

- Gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, **Abs. 2** EStG
- Teilweise gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 **Abs. 3 Nr. 1** EStG (sog. **Abfärberegeln**)
- Gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 **Abs. 3 Nr. 2** EStG

**cc) Die Abfärberegeln des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG**

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG **gilt die Tätigkeit** einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft **in vollem Umfang als Gewerbebetrieb**, wenn diese mit

Einkünfteerzielungsabsicht unternommen wird und die Gesellschaft **auch** eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ausübt oder gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bezieht. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG enthält die sog. **Abfärbregel**. Nach dieser Regel werden alle Einkünfte einer Personengesellschaft einheitlich als gewerbliche Einkünfte qualifiziert. Dies gilt auch dann, wenn nur ein Teil dieser Einkünfte tatsächlich aus einer gewerblichen Tätigkeit stammt. Der gewerbliche Anteil der Einkünfte **„färbt auf den restlichen Teil der Einkünfte ab“**. Lediglich bei **ganz geringfügigen gewerblichen Anteilen** (z.B. bei einem gewerblichen Anteil von 1,25 %) lässt der BFH die Rechtsfolge des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht eintreten ([BFH, Urt. v. 11.8.1999 – XI R 12/98](#), BStBl. II 2000, 229). Um die Auswirkungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu vermeiden, kann die gewerbliche Tätigkeit jedoch auf eine **personenidentische Schwestergesellschaft** ausgelagert werden.



#### dd) Gewerblich geprägte Personengesellschaft, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

Ebenfalls Einkünfte aus Mitunternehmerschaft liegen vor, wenn an einer mit Einkünfteerzielungsabsicht tätigen Personengesellschaft ausschließlich **eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter** sind und **nur diese** oder Personen, die nicht an der Gesellschaft beteiligt sind, **zur Geschäftsführung** befugt sind. Auch dann handelt es sich auf Ebene der Gesellschafter der Personengesellschaft um Einkünfte aus gewerblicher Mitunternehmerschaft.

#### Fall: Mitunternehmerschaft

*Die Einheit behandelt die Besteuerung von Personengesellschaften anhand abstrakter Fragen. Die Besteuerung von Personengesellschaften ist durch das Rechtsinstitut der Mitunternehmerschaft geregelt.*

### 3. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (§ 16 EStG)

#### a) Allgemeines

Die **gewerbliche Tätigkeit beginnt bereits mit der ersten die werbende Tätigkeit vorbereitenden Maßnahme**. Erforderlich ist nur ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der (beabsichtigten) späteren werbenden Tätigkeit. Das **Ende** der gewerblichen Tätigkeit liegt in der **letzten Abwicklungshandlung**, die zur Auflösung des Betriebs führt. Bei der Auflösung wird das Betriebsvermögen, das zuvor (u.U. zu teilweise realitätsfernen Buchwerten) in der Bilanz gebunden war, nun zu seinen tatsächlichen Werten bewertet (z.B. durch Veräußerung). Dadurch kommt es für den Betriebsinhaber zu einer „**Aufdeckung stiller Reserven**“. Dies bedeutet, dass die wirklichen, in der Regel viel höheren Werte des Betriebsvermögens offengelegt und am Markt realisiert werden. Für die Einnahmen, die dem Veräußerer als Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zufließen, bestimmt § 16 EStG, dass es sich um gewerbliche Einkünfte handelt.

§ 16 EStG normiert zwei besondere Beendigungstatbestände, für die das Gesetz verschiedene, den Steuerpflichtigen begünstigende Sonderregelungen bereithält:

- **Betriebsveräußerung** (§ 16 Abs. 1 EStG)
- **Betriebsaufgabe** (§ 16 Abs. 3 EStG)



Der Zweck des § 16 EStG liegt in der **Vermeidung von Progressionsnachteilen**: Durch die geballte Aufdeckung der stillen Reserven erwirtschaftet derjenige, der einen Betrieb veräußert oder aufgibt, im Veräußerungs- oder Aufgabeveranlagungszeitraum einen wesentlich höheren Gewinn als in den übrigen Veranlagungszeiträumen. Dadurch würde er unter Umständen aufgrund nur einer einzigen Veräußerungs- oder Aufgabehandlung in eine höhere Progressionsstufe (vgl. § 32a EStG) rutschen. Um

diese nachteiligen Auswirkungen für den Steuerpflichtigen abzufangen, hat der Gesetzgeber in §§ 16, 34 EStG **Möglichkeiten der Abmilderung** normiert:

- In § 16 Abs. 4 EStG wird unter bestimmten Voraussetzungen ein **Freibetrag** in Höhe von 45.000 Euro gewährt.
- Nach § 16 i.V.m. § 34 EStG gilt ein **besonderer Steuersatz**. Dem Steuerpflichtigen bieten sich hier zwei Möglichkeiten, zwischen denen er wählen kann: es gilt entweder die sog. **Fünftelregelung** gem. § 16 i.V.m. § 34 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 Nr. 1 EStG oder es werden nur **56 % des normalen Steuersatzes** festgesetzt gem. § 16 i.V.m. § 34 Abs. 3, Abs. 2 Nr. 1 EStG.



Hinweis:

*Zu unterscheiden ist generell zwischen Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe und Betriebsauflösung. Durch § 16 EStG steuerlich begünstigt sind nur die Betriebsveräußerung und die Betriebsaufgabe. Beiden Vorgängen ist gemein, dass sie in einer zeitlich konzentrierten Form erfolgen (siehe dazu auch unten zum Zweck des § 16 EStG), während sich die Betriebsauflösung in der Regel über einen längeren Zeitraum hinzieht. Eine steuerliche Begünstigung ist hier deshalb nicht erforderlich, weil die typischen Folgen der Betriebsveräußerung und der Betriebsaufgabe nicht oder jedenfalls nicht in derselben Härte auftreten.*

**b) Anwendungsbereich des § 16 EStG**

Der Anwendungsbereich der Begünstigung des § 16 EStG betrifft folgende Fallkonstellationen:



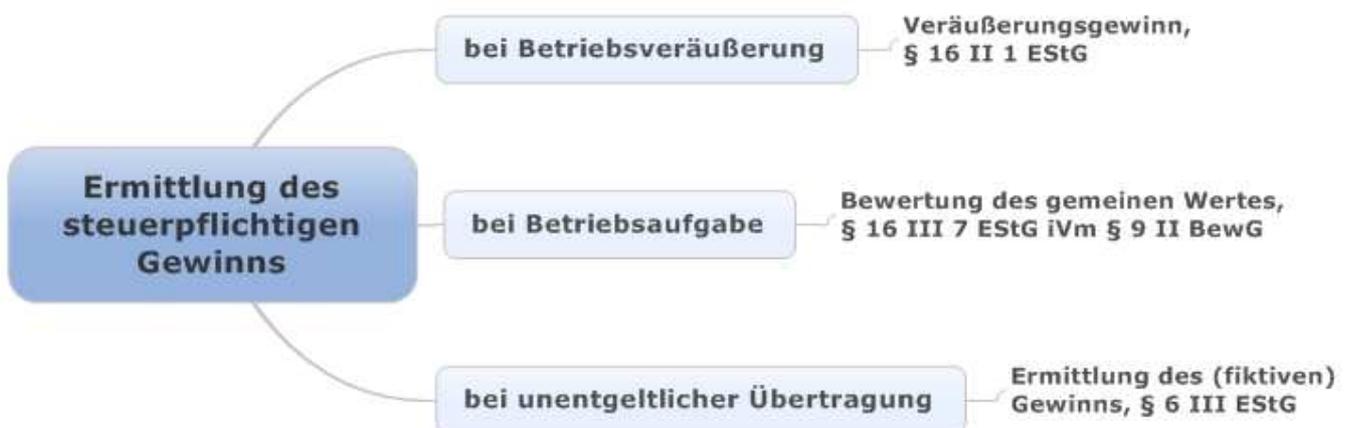
Nicht umfasst ist dagegen die **Veräußerung nur eines Teils eines Anteils** (vgl. § 16 Abs. 1 S. 2 EStG).

Hinweis:

Ein **Teilbetrieb** liegt dann vor, wenn es sich um einen wirtschaftlich und organisatorisch selbständigen Teil des ganzen Betriebs handelt. Die das gesamte Nennkapital umfassende **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** wird in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG einem Teilbetrieb gleichgesetzt.

c) **Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns**

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns ist zwischen Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe zu unterscheiden:



- Für die **Betriebsveräußerung** im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG enthält § 16 Abs. 2 S. 1 EStG eine **Legaldefinition** des Veräußerungsgewinns:

---

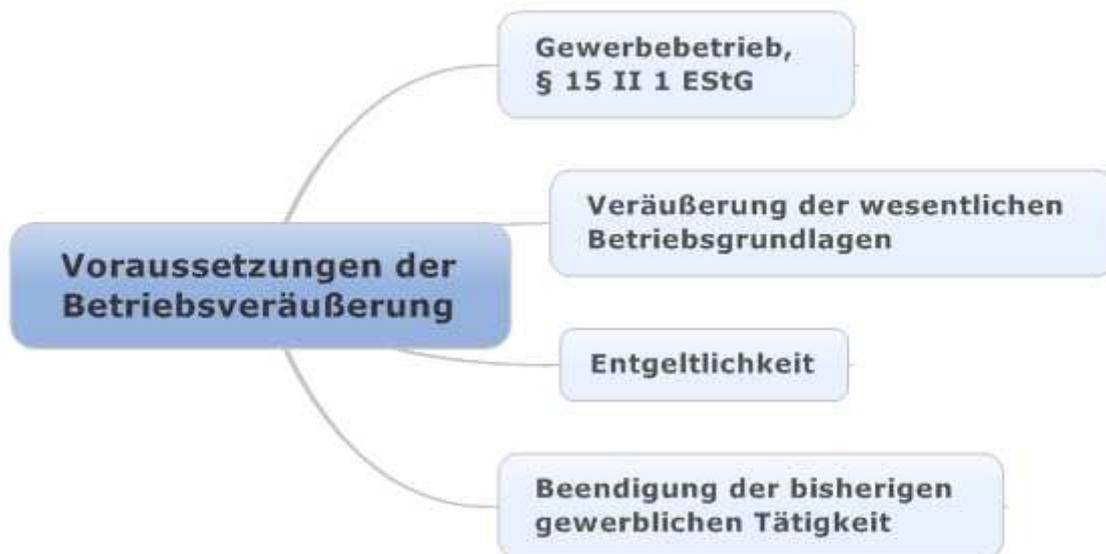
**Veräußerungsgewinn** ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt.

- Im Fall der **Betriebsaufgabe** müssen die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bewertet werden, ehe sie ins Privatvermögen des ehemaligen Gewerbetreibenden übergehen (Eine Veräußerung und einen Kaufpreis gibt es hier nicht). Die Bewertung erfolgt nach § 16 Abs. 3 S. 7 EStG i.V.m. § 9 Abs. 2 BewG zum **gemeinen Wert**.
- Im Falle der **unentgeltlichen Betriebsübertragung** ist **§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG** zu beachten. Dort wird vorgeschrieben, dass für die Ermittlung des (fiktiven) Gewinns des Übertragenden die Vorschriften über die Gewinnermittlung gelten (insb. § 4 Abs. 3, §§ 5, 6 EStG). Praktisch bedeutet dies, dass auch im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, eines Betriebsteils oder einer Mitunternehmerschaft der Erwerber die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortführen muss (sog. „Buchwertfortführung“). Im Grunde kommt es nicht zur Aufdeckung stiller Reserven und es fällt kein Veräußerungsgewinn an. Die Besteuerung der stillen Reserven ist jedoch dadurch sichergestellt, dass die bisherigen Buchwerte in die Bilanz des Erwerbers übernommen wurden. Findet eine Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG nicht statt, so müssen die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt werden. Insoweit entsteht ein Veräußerungsgewinn, der zu versteuern ist. Zu beachten ist hierbei, dass auch eine Kombination aus entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung möglich ist, wenn zum Beispiel nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich übertragen werden. Eine Buchwertfortführung hinsichtlich der entgeltlich übertragenen Wirtschaftsgüter ist dann nicht möglich. Vielmehr finden diesbezüglich dann die Grundsätze der Betriebsveräußerung Anwendung.

Zu beachten ist zudem, dass bei der Betriebsveräußerung seit dem 1.1.2009 das **Teileinkünfteverfahren** zur Anwendung kommt, soweit es sich um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften handelt, die im Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehalten werden. Diese Einnahmen sind gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 lit. b EStG nur zu 60 % steuerpflichtig, die Veräußerungs- und Anschaffungskosten können jedoch gemäß § 3c Abs. 2 EStG auch nur zu 60 % angesetzt werden.

#### **d) Voraussetzungen der Betriebsveräußerung**

Die Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs i.S.d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Alt. 1 EStG liegt vor, wenn der Betriebsinhaber **alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entgeltlich auf einen Erwerber überträgt** und seine bisherige Tätigkeit in dem Betrieb **beendet**.



#### aa) Gewerbebetrieb

Der veräußerte Betrieb muss ein Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG sein.

#### Klausurtyp:

An dieser Stelle müssen (je nach Sachverhalt knapp oder ausführlich) die **Voraussetzungen des Gewerbebetriebs** geprüft werden (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG).

#### bb) Entgeltlichkeit

**Entgeltlich** i.S.d. § 16 EStG ist die Veräußerung nur dann, wenn sie im Rahmen eines schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts stattfindet und die Gegenleistung aus wirtschaftlicher Sicht dem vollen Wert der Leistung entspricht (kein "Freundschaftspreis").

#### cc) Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Wesentlich ist das, was für den Betrieb von übergeordneter Bedeutung ist und ohne das im Betrieb nicht sinnvoll gewirtschaftet werden kann (z.B. Grundstück mit Werkgebäude, Maschinen, Fuhrpark etc.). Der Begriff der **wesentlichen Betriebsgrundlagen** ist funktional zu verstehen und im Einzelfall zu betrachten unter Berücksichtigung der Art des Betriebes, der Funktion der einzelnen Wirtschaftsgüter im Betrieb sowie der Höhe der in einem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven.

#### dd) Beendigung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit

Der Betriebsveräußerer muss seine bisherige gewerbliche Tätigkeit in dem Betrieb beendet haben.

**ee) einheitlicher Vorgang**

Der Gewerbebetrieb muss in einem einheitlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen werden, so dass es diesem möglich ist, den Betrieb als lebenden Organismus fortzuführen. Auf die Frage, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt, kommt es für die steuerliche Begünstigung des Veräußerungsgewinns nicht an.

**e) Rechtsfolgen der Betriebsveräußerung**

Als Rechtsfolge sieht das Gesetz verschiedene Tatbestände für eine steuerliche Begünstigung des Veräußerungsgewinns vor. **Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 Abs. 2 EStG** ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.



**aa) Freibetrag**

In **§ 16 Abs. 4 S. 1 EStG** gewährt das Gesetz unter den dort genannten Voraussetzungen einen **Freibetrag** in Höhe von 45.000 Euro, der auf den Veräußerungsgewinn angerechnet wird. Er wird auf Antrag gewährt, wenn der Veräußerer entweder das 55. Lebensjahr vollendet hat oder sozialversicherungsrechtlich dauernd berufsunfähig ist. Zu beachten ist, dass diese Begünstigung des Veräußerungsgewinns nicht greift, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (§ 16 Abs. 2 S. 3, Abs. 3 S. 5 EStG).

**bb) Besonderer Tarif**

§ 34 EStG gewährt besondere Steuersätze für außerordentliche Einkünfte.

- Der Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG) wird in § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG als außerordentliche Einkünfte anerkannt. Die steuerliche Begünstigung wird dann nach § 34 Abs. 1 S. 2 bis 4 EStG berechnet (sog. **Fünftelregelung**).

Hinweis:

Bei der Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG wird folgendermaßen vorgegangen: zunächst werden die **außerordentlichen Einkünfte in fünf gleich große Beträge aufgeteilt**. Auf diese Beträge ist somit der allgemeine Steuersatz anzuwenden, der allerdings **mit fünf multipliziert** wird. Auf diese Weise wird die **Höhe des tatsächlich zu versteuernden Betrags errechnet**. Wirtschaftlich gesehen wird der Veräußerungsgewinn durch diese sog. „**Fünftelregelung**“ somit **rechnerisch auf fünf Jahre verteilt**. Dadurch werden die **Progressionsbelastungen abgefangen**.

- § 34 Abs. 3 EStG enthält ebenfalls eine steuertarifliche Begünstigung, die der Sicherung der Altersvorsorge von aus dem Berufsleben ausscheidenden Unternehmern dienen soll. Auch hier ist Voraussetzung, dass es sich um **außerordentliche Einkünfte** im Sinne von § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG handelt. Außerdem müssen die **weiteren Voraussetzungen** des § 34 Abs. 3 EStG erfüllt sein:
  - **Antrag** beim FA
  - **Vollendung des 55. Lebensjahres** oder **dauernde Berufsunfähigkeit**
  - bis zu einem **Betrag von 5 Mio. Euro**
  - Begünstigung **nicht schon einmal** in Anspruch genommen, gerechnet ab VZ 2001

Als Rechtsfolge wird das gesamte Einkommen in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Veräußerungsgewinn angefallen ist, mit einem erniedrigten Steuersatz besteuert, der **56 %** des **durchschnittlichen Steuersatzes** für das gesamte zu versteuernde Einkommen beträgt, § 34 Abs. 3 S. 2 EStG. Allerdings hat der Gesetzgeber eine **Mindestbesteuerungsgrenze** eingeführt: eine Unterschreitung des Eingangssteuersatzes ist nicht möglich. Dies ist dann der Fall, wenn der tatsächlich ermittelte halbe Durchschnittsteuersatz den nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG für den jeweiligen VZ geltenden Eingangssteuersatz unterschreitet. In diesem Fall ist der Eingangssteuersatz anzusetzen.

cc) **Wahlrecht**

Während der Freibetrag aus § 16 Abs. 4 EStG dem Steuerpflichtigen in jedem Fall zusteht, muss er sich zwischen der Fünftelregelung und der 56-Prozentregelung entscheiden. Der BFH gewährt dem Steuerpflichtigen insofern ein **Wahlrecht**. Eine Doppelbegünstigung ist ausgeschlossen.

Fall: Betriebsveräußerung

Der 57-jährige Schreinermeister S betreibt in Würzburg eine Schreinerei. Da er sich aus dem Geschäft zurückziehen möchte, hat er das Betriebsgrundstück mit den Werkstattgebäuden sowie alle dazugehörigen Maschinen und Werkzeuge für 110.000

*Euro an K verkauft, der den Betrieb weiterführen will. Der Buchwert des Betriebs beträgt 60.000 Euro. Der laufende Gewinn des S aus der Schreinerei lag im VZ 09 bei 36.000 Euro. Um schrittweise in das Rentnerdasein überzugehen, schlossen K und S für das Jahr 2010 einen befristeten Arbeitsvertrag, nach dem S gegen ein Entgelt zwei Tage in der Woche im Betrieb des K arbeiten soll.*

*Wie sind die Einnahmen des S aus dem VZ 09 steuerlich zu behandeln?*

#### 4. Betriebsverpachtung

##### a) Allgemeines

Der Fall der Verpachtung eines ganzen gewerblichen Betriebes ist **gesetzlich nicht geregelt**. Für die Besteuerung des Einkommens ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung, ob die aus dem Erhalt des Pachtzinses erzielten Einkünfte als **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** (§§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 21 EStG) oder als **gewerbliche Einkünfte** (§ 15 ff. EStG) zu qualifizieren sind. Diese Frage entscheidet sich danach, ob die Verpachtung des Betriebes privater (dann § 21 EStG) oder gewerblicher (dann §§ 15 ff. EStG) Natur ist.

- Zu gewerblichen Einkünften führt die Betriebsverpachtung, wenn der Gewerbetreibende seine gewerbliche Tätigkeit lediglich unterbrochen hat (**Betriebsunterbrechung**).
- Zu (privaten) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt die Betriebsverpachtung, wenn der Gewerbetreibende seine gewerbliche Tätigkeit vollständig aufgegeben hat (**Betriebsaufgabe**).

Während der Fall der **Betriebsunterbrechung nicht geregelt** ist, hat der Gesetzgeber für den Fall der **Betriebsaufgabe** die Vorschrift des **§ 16 Abs. 3 EStG** geschaffen. Möchte ein Gewerbetreibender seinen Betrieb verpachten, so räumt ihm der BFH ein **Wahlrecht** ein (sog. **Verpächterwahlrecht**). Der Steuerpflichtige kann wählen, ob die Verpachtung für ihn eine Betriebsaufgabe oder eine bloße Betriebsunterbrechung sein soll und er den Betrieb als „ruhend“ weiterführen will ([BFH, Urt. v. 13.11.1963 – GrS 1/63](#), BStBl. II 1964, 124, 126). Voraussetzung für dieses Wahlrecht ist, dass der ganze Betrieb verpachtet wird (mind. alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Pächter), dass der betriebliche Organismus aufrecht erhalten bleibt und für den Verpächter die Möglichkeit besteht, den Betrieb wieder aufzunehmen und fortzusetzen.

##### b) Rechtsfolgen bei Optierung für die Betriebsaufgabe

Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, die Einstellung seiner betrieblichen Tätigkeit steuerrechtlich als eine Betriebsaufgabe behandeln zu lassen, wird sein gesamtes Betriebsvermögen auf einmal in sein Privatvermögen überführt. Der **Aufgabegewinn ist steuerpflichtig**. Aufgrund des Verlustes der Eigenschaft als Betriebsvermögen realisieren sich die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des Betriebes auf einen Schlag. Dies kann den Aufgabegewinn enorm erhöhen, so dass es

zu Progressionsnachteilen kommt.

Um die Folgen der Betriebsaufgabe abzumildern, lässt der Gesetzgeber daher für die Betriebsaufgabe dieselben Rechtsfolgen wie für die Betriebsveräußerung gelten:

- **Freibetrag** gemäß § 16 Abs. 4 EStG
- Steuerliche Begünstigung nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG (sog. **Fünftelregelung**)
- Steuerliche Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG (**56-Prozent-Regelung**)

Hat der Steuerpflichtige für die Betriebsaufgabe optiert, so sind die Pachtzinsen **als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (Grundstück) und § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (Inventar) zu qualifizieren. Die [Gewerbsteuerpflicht](#) erlischt mit der Betriebsaufgabe. Möchte der Steuerpflichtige seine betriebliche Tätigkeit wieder aufnehmen, so muss er einen **neuen Betrieb gründen**, in dem er die vom Pächter zurückgegebenen Wirtschaftsgüter mit ihren dann vorhandenen Werten in das neue Betriebsvermögen einlegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Auf etwaige zwischenzeitliche Wertsteigerungen hat der Fiskus keinen Zugriff, da sich die Gegenstände im Privatvermögen befanden

### c) **Rechtsfolgen bei Optierung für die Betriebsunterbrechung**

Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, die Einstellung seiner betrieblichen Tätigkeit steuerrechtlich als Betriebsunterbrechung behandeln zu lassen, so bleibt die Eigenschaft der Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen unberührt. Mangels einer Überführung in das Privatvermögen kommt es weder zu einem steuerpflichtigen Aufgabegewinn noch zu einer Realisierung der stillen Reserven. Aus Sicht des Steuerpflichtigen **„ruht der Betrieb“** lediglich. Möchte der Steuerpflichtige den Betrieb wieder aufnehmen, so ist dies ohne weiteres möglich. Die Betriebsunterbrechung setzt aber die **Möglichkeit** und die **Absicht** voraus, den **Betrieb, so wie er verpachtet wurde, später objektiv wieder aufzunehmen und fortzuführen**.

In der Folge werden die Pachtzinsen **zu gewerblichen Einkünften** gemäß **§§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 21 Abs. 3 EStG umqualifiziert**. Allerdings unterliegen sie nicht der [Gewerbsteuerpflicht](#), da der Verpächter während des Ruhens des Betriebes nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Sinne einer werbenden Tätigkeit teilnimmt.

#### Hinweis:

*Die Erhaltung der Betriebsvermögenseigenschaft der Wirtschaftsgüter trotz der Unterbrechung der werbenden Tätigkeit stellt **keinen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung** dar (Gleichbehandlung derjenigen, die ihren Betrieb aufgeben und derjenigen, die ihn nur unterbrechen). Während des Ruhens des Betriebes bleiben die stillen Reserven im Betriebsvermögen „gespeichert“ (= gebunden). Die **spätere Erfassung der***

**stillen Reserven (bei Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung) ist dennoch gesichert.**

**d) Rechtsfolge bei fehlender Wahlrechtsausübung**

Erklärt der Steuerpflichtige nicht ausdrücklich die Betriebsaufgabe (mit allen Folgen des § 16 Abs. 3 EStG), so behandelt das Finanzamt die Betriebseinstellung **von Amts wegen als Betriebsunterbrechung**. Die **Betriebsfortführungsabsicht** des Steuerpflichtigen wird dann vermutet, wenn die objektive Möglichkeit der Fortführung gegeben ist.

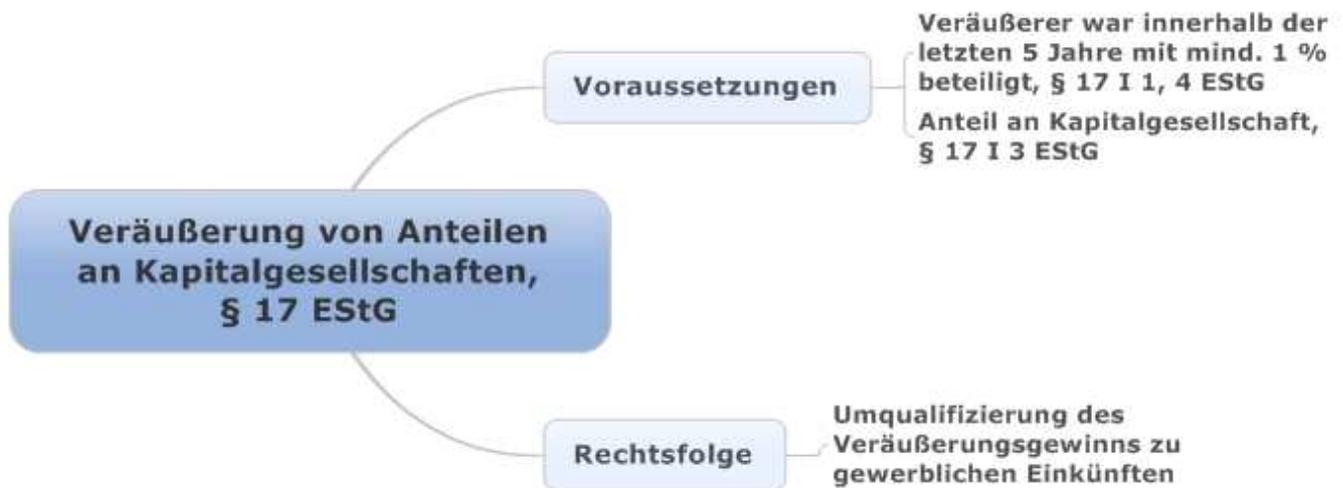
**Fall: Betriebsverpachtung**

*A betreibt ein Unternehmen zur Herstellung von Fruchtsäften. Nach einem schweren Autounfall möchte er sich bis zur vollständigen Genesung aus dem Betrieb zurückziehen und verpachtet daher den gesamten Betrieb an B. A würde zwar das Unternehmen gerne wieder selbst übernehmen, ist sich jedoch nicht sicher, ob ihm dies aus gesundheitlichen Gründen möglich sein wird. Gegenüber dem Finanzamt erwähnt er daher erst mal gar nichts. Im VZ 2009 erhielt A von B Pachtzinsen in Höhe von 60.000 Euro.*

*Der zuständige Finanzbeamte weiß nicht, wie er diese Einkünfte einordnen muss.*

**5. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei qualifizierter Beteiligung von mindestens 1 % (§ 17 EStG)**

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden, führen normalerweise zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG). War der Steuerpflichtige jedoch innerhalb der letzten fünf Jahre an der Kapitalgesellschaft zu mindestens einem Prozent (qualifiziert) beteiligt, so werden die Einkünfte aus dem Veräußerungsgewinn gemäß § 17 Abs. 1 S. 1 EStG **zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert**. Der Veräußerung gleichgestellt ist die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 1 S. 2 EStG.



Hinweis:

Das Besondere an der Vorschrift des § 17 EStG ist, dass es sich um Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, die **im Privatvermögen (!) gehalten** werden. Für betrieblich gehaltene Anteile gilt § 17 EStG nicht. Deren Veräußerung ist steuerbar nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, wobei das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. b, 3c Abs. 2 EStG) zu beachten ist.

**a) Voraussetzungen**

Der Veräußerer des Anteils an einer Kapitalgesellschaft war innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Kapitalgesellschaft i.S.d **§ 17 Abs. 1 S. 1, 4 EStG** unmittelbar oder mittelbar mit mindestens 1% (= qualifiziert) beteiligt.

- **Anteile an einer Kapitalgesellschaft** sind gemäß **§ 17 Abs. 1 S. 3 EStG** Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Bei Genussscheinen ist zu beachten, dass eine bloße Beteiligung am laufenden Gewinn nicht ausreicht, vielmehr muss es sich um eine Beteiligung am Kapital der Gesellschaft handeln.
- Die Anteile müssen vom Beteiligten mit **Gewinnerzielungsabsicht** erworben worden sein, andernfalls liegen keine steuerbaren Einkünfte vor.
- Der Anteil an der Kapitalgesellschaft muss im **Privatvermögen** des Steuerpflichtigen gehalten worden sein.

**b) Rechtsfolgen**

Die Einkünfte aus dem **Veräußerungsgewinn** werden zu **gewerblichen Einkünften umqualifiziert**. Der **Veräußerungsgewinn** ist nach **§ 17 Abs. 2 S. 1 EStG** der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt.

Hinweis:

Eigentlich wäre der Veräußerungsgewinn – da die **Anteile im Privatvermögen gehalten** wurden – unter **§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG** zu subsumieren und als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** zu qualifizieren. Wegen der in § 20 Abs. 8 EStG enthaltenen **Subsidiaritätsklausel** geht allerdings **§ 17 EStG als speziellere Vorschrift** vor, so dass der Veräußerungsgewinn nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) zählt, sondern als gewerbliche Einkünfte qualifiziert wird.

Im Hinblick auf die Besteuerung kommt das **Teileinkünfteverfahren** zur Anwendung. Die Einnahmen aus der Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft sind nach § 3 Nr. 40 S. 1 lit. c EStG nur zu 60 % steuerpflichtig. Allerdings können Anschaffungs- und Veräußerungskosten auch nur in Höhe von 60 % geltend gemacht werden (vgl. § 3c Abs. 2 EStG). Zudem ist das Verlustausgleichs- und Abzugsverbot gemäß § 17 Abs. 2 S. 6 EStG zu beachten.

**6. Überblick über die als gewerblich unqualifizierten Einkünfte**

| Einnahmen des Besitzunternehmens i. R. einer Betriebsaufspaltung  | Einnahmen i.R. einer Betriebsunterbrechung  | Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei mindestens 1 % Beteiligung   |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>● Echte oder unechte Betriebsaufspaltung</li> <li>● Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch das Besitzunternehmen an das Betriebsunternehmen</li> </ul> <p>→ <b>Folge:</b><br/>Einkünfte nicht aus VuV, sondern Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Verpachtung des Gewerbebetriebs als Ganzes oder</li> <li>● Verpachtung eines in sich geschlossenen Betriebsteils</li> <li>● ohne Erklärung der Betriebsaufgabe</li> </ul> <p>→ <b>Folge:</b><br/>Einkünfte nicht aus VuV, sondern Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Veräußerung eines wesentlichen Anteils</li> <li>● Voraussetzungen des § 17 EStG</li> </ul> <p>→ <b>Folge:</b><br/>Umqualifizierung der privaten Einnahmen in Einkünfte aus Gewerbebetrieb</p> |

**II. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG)**

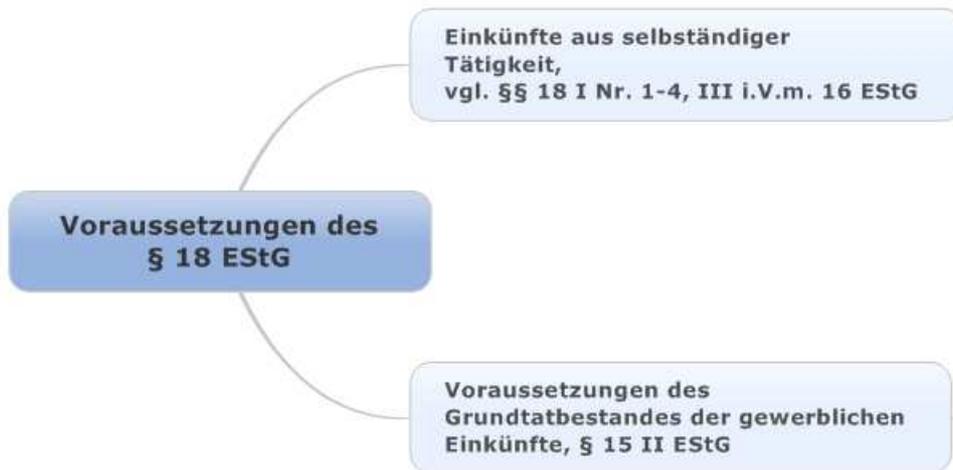
Die Einkunftsart der selbständigen Tätigkeit gemäß § 18 EStG baut auf dem **Grundtatbestand** der gewerblichen Einkünfte auf, ist aber durch **besondere Privilegierungen** aus diesem herausgehoben. Hierzu zählen vor allem Erleichterungen bei der Gewinnermittlung (vgl. § 4 Abs. 3 EStG). Für bestimmte Fragen verweist § 18 EStG auf die für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltenden Regelungen (so z.B.

in § 18 Abs. 3 EStG für die Betriebsveräußerung und die Betriebsaufgabe, in § 18 Abs. 4 EStG auf die Mitunternehmerschaft).

## 1. Voraussetzungen

### a) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen

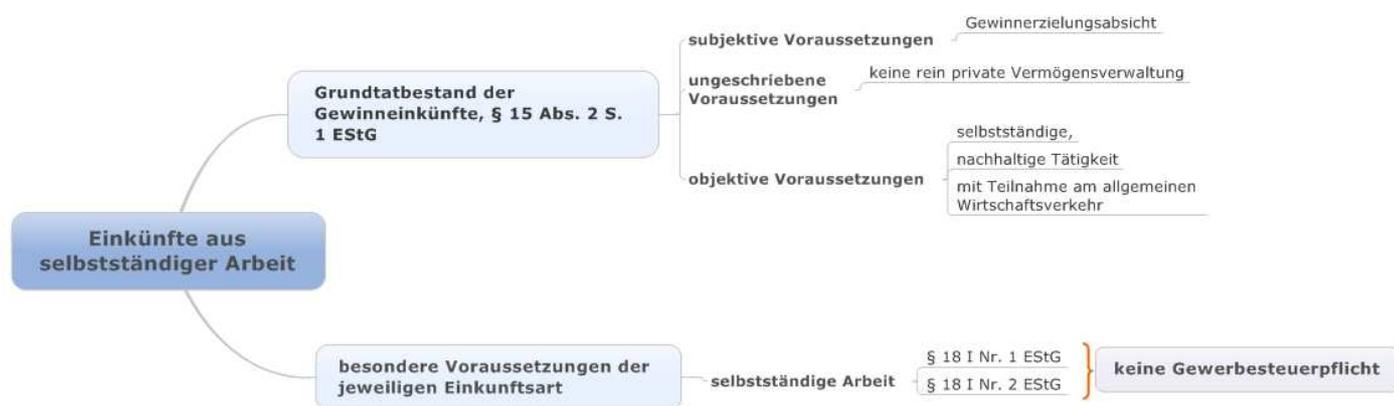


- gemäß § 18 Abs. 1 **Nr. 1** EStG Einkünfte aus **freiberuflicher Tätigkeit** (wichtigster Anwendungsbereich)
- gemäß § 18 Abs. 1 **Nr. 2** EStG Einkünfte der Einnehmer aus einer **staatlichen Lotterie**, wenn es sich nicht um gewerbliche Einkünfte handelt
- gemäß § 18 Abs. 1 **Nr. 3** EStG Einkünfte aus **sonstiger selbständiger Tätigkeit** (z.B. Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Aufsichtsrat)
- gemäß § 18 Abs. 1 **Nr. 4** EStG bestimmte Vergütungen an Beteiligte von **vermögensverwaltenden Gesellschaften oder Gemeinschaften**
- gemäß §§ 18 **Abs. 3** i.V.m. 16 EStG der Gewinn, der bei der **Veräußerung des Vermögens** erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient

### b) Im Übrigen: Voraussetzungen des Grundtatbestandes der gewerblichen Tätigkeit

Da die selbständige Arbeit eine Privilegierung der gewerblichen Tätigkeit ist, gelten im Übrigen die gleichen Voraussetzungen wie sie **§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG** verlangt:

- Selbständige Betätigung
- nachhaltige Betätigung
- Betätigung im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- Gewinnerzielungsabsicht
- keine Verwaltung privaten Vermögens



## 2. Rechtsfolgen

Eine **Gewerbesteuerpflicht** besteht für Einkünfte aus selbständiger Arbeit **nicht**. Hinsichtlich der Gewinnermittlung können nach § 18 EStG Steuerpflichtige **wählen**, ob sie ihren Gewinn im Wege des **Betriebsvermögensvergleichs** durch Bilanzierung (**§ 4 Abs. 1 EStG**) oder durch eine **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** (**§ 4 Abs. 3 EStG**) ermitteln wollen.

## 3. Zweck der Vorschrift

Mit der Einkunftsart des § 18 EStG möchte der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung tragen, dass es Tätigkeiten gibt, bei denen die **geistige Arbeit** und der **Einsatz der eigenen persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten** im Vergleich zum bloßen Einsatz von Kapital in den Vordergrund tritt. Insbesondere für den Haupttatbestand (freiberufliche Tätigkeit, § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) ist die **persönliche Arbeitsleistung des Berufsträgers** charakteristisch. Aus diesem Grund ist es erforderlich, dass der Steuerpflichtige die **entsprechende Ausbildung für einen Katalogberuf** genossen hat und das **Tätigkeitsbild dem Katalogberuf auch tatsächlich entspricht**.

### Hinweis:

*Der Arzt, der zwar Medizin studiert hat, aber nicht praktiziert, sondern Kosmetikartikel und Kontaktlinsen vertreibt, fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 18 EStG. Er übt vielmehr eine gewerbliche Tätigkeit aus. Dasselbe gilt für den Diplomkaufmann, der als Personalberater tätig wird und seinen Auftraggebern geeignete Bewerber für zu besetzende Stellen vermittelt (BFH, Urt. v. 19.9.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25).*

Teilweise wird der vom Gesetzgeber in § 18 EStG verfolgte **Zweck für verfehlt** gehalten, da es auch selbständige Arbeit gibt, die ihrer Art nach einen erheblichen Kapitalaufwand erfordert, es andererseits aber auch gewerbliche Arbeit gibt, bei der die geistigen Anforderungen und die persönliche Erbringung der Arbeitsleistung sich nicht von einer selbständigen Arbeit unterscheidet (vgl. zu dieser Ansicht Birk, Steuerrecht, 13. Aufl. 2011, Rn. 740).

#### 4. Die Katalogberufe des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG



Der Tatbestand der **freiberuflichen Tätigkeit** ist der **wichtigste Anwendungsfall** des § 18 EStG. Der **Begriff der Freien Berufe** ist **nicht gesetzlich definiert**. Das Gesetz enthält in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG aber einen ausführlichen Katalog von Tätigkeiten, die der Gesetzgeber als freiberuflich ansieht. Dazu zählen

- selbständig ausgeübte **wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende** oder **erzieherische** Tätigkeiten,
- die **Katalogberufe** und
- die den Katalogberufen **ähnlichen Tätigkeiten**.

Hinweis:

Wird ein Katalogberuf selbständig ausgeübt, **geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Tätigkeit zu freiberuflichen Einkünften führt.**

Die Frage, wann ein einem Katalogberuf **ähnlicher Beruf** vorliegt, kann mitunter schwierig zu beantworten sein.



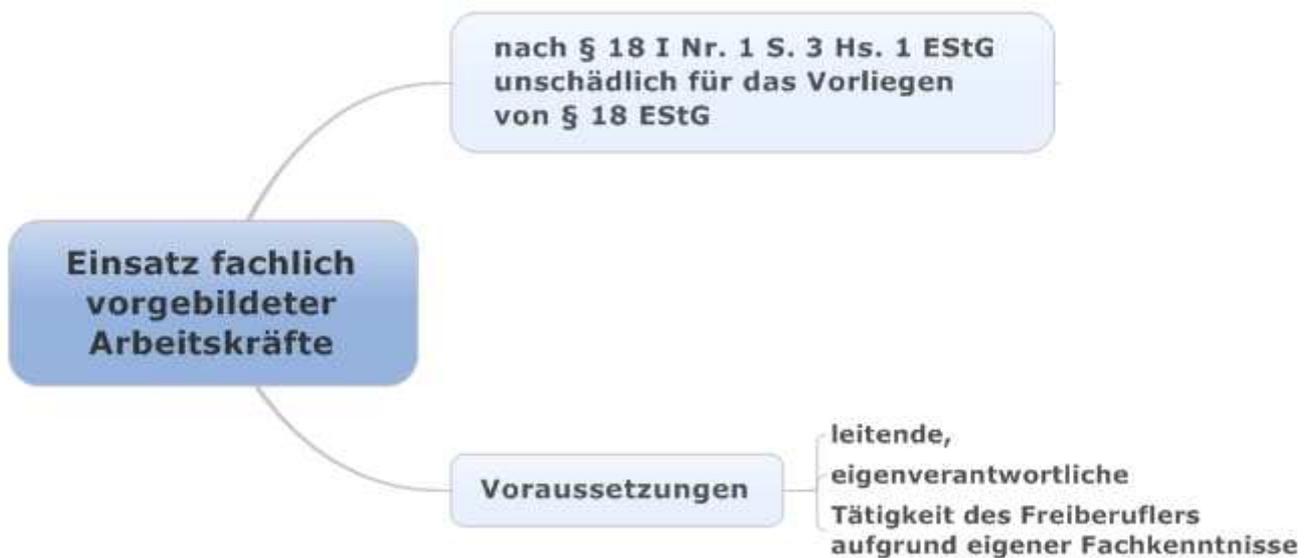
---

In Bezug auf das Kriterium der Ähnlichkeit verlangt der BFH, dass dieses Kriterium **hinsichtlich aller dem Katalogberuf typischen Merkmale** besteht (z.B. BFH, Urt. v. 13.2.2003 – IV R 49/01, BStBl. II 2003, 721, m.w.N.). So muss z.B. die **Ausbildung vergleichbar** sein. Wird für den Katalogberuf ein Hochschulstudium verlangt, so muss die Ausbildung zu dem ähnlichen Beruf vergleichbare theoretische Kenntnisse vermitteln (BFH, Urt. v. 29.11.2001 – IV R 65/00, BStBl. II 2002, 149, 151). Kann der **Steuerpflichtige die Ähnlichkeit nicht nachweisen**, so kann er auch die gesetzlichen Privilegierungen der freiberuflichen Tätigkeit nicht in Anspruch nehmen. Er erzielt stattdessen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Auch wenn eine Tätigkeit Elemente mehrerer anerkannter freiberuflicher Tätigkeiten aufweist, ohne dass ein Element davon hinreichend signifikant ist, geht der BFH von einer gewerblichen Tätigkeit aus: Das Kriterium der Ähnlichkeit ist immer nur in Bezug auf einen (einzigen) Katalogberuf maßgeblich ([BFH, Urt. v. 26.11.1998 – IV R 59/97](#), BStBl. II 1999, 167). Die Geltendmachung einer **gleichzeitigen Ähnlichkeit mit mehreren Katalogberufen**, von denen **jeweils nur Teilaspekte** erfüllt sind, reicht nicht aus.

## **5. Problematische Fallkonstellationen in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten**

### **a) Problem: Einsatz fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte**

Bei der Zuordnung einer Tätigkeit zu § 18 EStG ist es problematisch, wenn ein Freiberufler sich der Hilfe anderer fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen kann dabei ihre Qualifikation als „freiberufliche“ Tätigkeit verlieren, weil nicht mehr die freiberuflich ausgeübte Tätigkeit, sondern die organisatorische, kaufmännische und damit gewerbliche Tätigkeit im Vordergrund steht. **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 Hs. 1 EStG** stellt ausdrücklich klar, dass auch der Einsatz fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte prinzipiell unschädlich ist. **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 Hs. 2 EStG** setzt dafür aber voraus, dass der freiberuflich Tätige auf Grund eigener Fachkenntnisse **leitend** und **eigenverantwortlich** tätig wird.



Hinweis:

Das Unternehmen des Steuerpflichtigen muss auch bei Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte so gestaltet sein, dass **dem Steuerpflichtigen ausreichend Zeit für seine eigene freiberufliche Tätigkeit bleibt**. Bei einer zu großen Auftrags- oder Mitarbeiterzahl liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor. Die **Grenzen sind hier fließend**.

Fall: Angebot erweitert

D ist ausgebildeter Übersetzer und führt ein Übersetzungsbüro. Um das Angebot an Sprachen zu erweitern, hat er noch fünf weitere ausgebildete Übersetzer angestellt, die für Übersetzungen in solche Sprachen zuständig sind, die D selbst nicht spricht. Das Aufgabenfeld des D umfasst die Anfertigung eigener Übersetzungen in den von ihm beherrschten Sprachen sowie die Einteilung der Mitarbeiter. Im VZ 09 erzielte D insgesamt Einnahmen in Höhe von 30.000 Euro.

Wie sind die Einnahmen des D steuerlich einzuordnen?

**b) Problem: Zusammenschluss von Freiberuflern in einer GbR**

Schließen sich mehrere Freiberufler zu einer Gesellschaft (GbR) zusammen, so stellt sich die Frage, ob diese GbR noch freiberuflich oder bereits gewerblich tätig ist, wenn auch berufsfremde Teilhaber in die GbR aufgenommen werden. Problematisch ist die Frage der Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit.

Hinweis:

Das Problem stellt sich immer nur im Zusammenhang mit der **GbR** oder der **Partnerschaftsgesellschaft**.

Eine **OHG ist immer gewerblich** tätig (nach § 105 Abs. 1 HGB ist der Gesellschaftszweck einer OHG auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet), so dass § 18 EStG nicht in Betracht kommt. **Juristische Personen des Privatrechts** sind nach dem [KStG Körperschaftsteuerpflichtig](#).

### III. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13-14a EStG)

Zu den Gewinneinkunftsarten zählen neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuF) gemäß §§ 13 bis 14a EStG.

#### Hinweis:

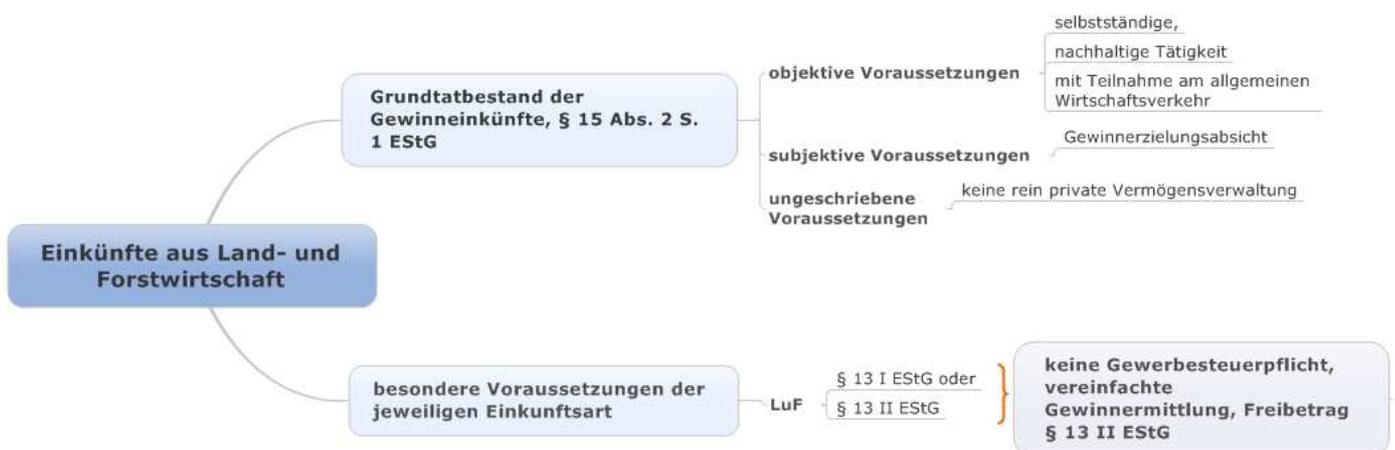
Die Einkunftsart LuF ist in der universitären Ausbildung regelmäßig nur wenig relevant. Erforderlich sind daher lediglich Grundkenntnisse. In der Praxis ist diese Einkunftsart jedoch ein weites Feld für Experten mit einer detailreich entwickelten Rechtsprechung.

Für die Klausur ist die Einkunftsart LuF in zweierlei Hinsicht von Interesse: Zum einen muss die **Abgrenzung zu den gewerblichen Einkünften**, zum anderen die **Abgrenzung zur steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei** getroffen werden.

#### 1. Einkünftequalifikation

##### a) Voraussetzungen des Grundtatbestandes der Gewinneinkünfte (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG)

Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft baut auf dem Grundtatbestand der gewerblichen Einkünfte auf und zeichnet sich durch bestimmte Privilegierungen aus. Zu den Grundvoraussetzungen der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit gehört, dass der Steuerpflichtige **selbständig, nachhaltig** und mit **Gewinnerzielungsabsicht** am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** tätig geworden ist und seine Tätigkeit sich **nicht nur als bloße Verwaltung privaten Vermögens** darstellt (vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG).



## b) Besondere Tatbestandsvoraussetzungen

- **Landwirtschaft** ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen oder Tieren.
- Unter **Forstwirtschaft** wird die Bodenbewirtschaftung zur Gewinnung von Walderzeugnissen verstanden.

Bei der Qualifikation der Einkünfte aus LuF ergibt sich gemäß § 13 Abs. 1 und 2 EStG eine Zweiteilung in primäre und sekundäre Einkünfte.

### 2. Primäre Einkünfte aus Urproduktion gemäß § 13 Abs. 1 EStG

Zu den primären Einkünften gehören alle Einkünfte, die **unmittelbar aus einer landwirtschaftlichen Betätigung** hervorgehen. § 13 Abs. 1 EStG enthält einen Katalog bestimmter Tätigkeiten. Genannt werden Tätigkeiten, die allesamt die Aufzucht von Pflanzen und Bäumen umfassen sowie die Tierzucht und Tierhaltung. Für Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung werden bestimmte gesetzliche Grenzen aufgestellt, deren Überschreiten zu einer Qualifizierung der Einkünfte als gewerblich führt. Zudem ist Voraussetzung, dass es sich bei der Tierhaltung und Tierzucht i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG um solche Tierarten handelt, die typisch sind für die Landwirtschaft und die damit verbundene Tätigkeit ihrer Art nach nicht den Bereich der Landwirtschaft überschreitet. Liegen diese Voraussetzungen vor, so fallen darunter auch alle Erlöse, die aus dem Verkauf der Tiere selbst sowie der tierischen Erzeugnisse generiert werden.

### 3. Sekundäre Einkünfte aus Nebenbetrieben gemäß § 13 Abs. 2 EStG

Zu den sekundären Einkünften gehören Einkünfte, die **aus der Verwertung der durch Urproduktion selbst erzeugten Produkte** gewonnen sind. Sekundäre Einkünfte entstehen aus land- und forstwirtschaftlichen **Nebenbetrieben**. Der Nebenbetrieb muss nach § 13 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb **zu dienen bestimmt** sein. Erforderlich ist, dass die im Nebenbetrieb zur Einkünfterzielung eingesetzten Rohstoffe **zu mehr als 50 % aus dem eigenen Hauptbetrieb** stammen oder zu mehr als 50 % **vom Hauptbetrieb verwertet** werden müssen. Werden diese Grenzen unterschritten, handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

#### Hinweis:

*Zu den vom Gesetz privilegierten Nebenbetrieben gehören z.B. Molkereien, Brennereien, Mühlen, Sägewerke, Torfstechereien sowie Sand- und Kiesgruben.*

Zu den sekundären Einkünften zählt nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG auch der **Nutzungswert der Wohnung** des Steuerpflichtigen, wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Zuletzt privilegiert der Gesetzgeber auch die Einkünfte aus der **Produktionsaufgaberente**, die gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 3 EStG ebenfalls zu den sekundären land- und forstwirtschaftlichen Einkünften gezählt wird.

#### 4. Rechtsfolgen

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in verschiedener Hinsicht gegenüber gewerblichen Einkünften privilegiert. Dies zeigt sich insbesondere in der **Befreiung von der Gewerbsteuerpflicht** und dem Privileg, den Gewinn nach **Durchschnittssätzen** ermitteln zu dürfen. § 13a EStG enthält diesbezüglich Sonderregelungen, die in Abweichung zu einer Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG dann einschlägig sind, wenn keine Buchführungspflicht besteht (§ 141 AO), und der Gewinn auch nicht nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird.

Die Einkünfte aus LuF werden darüber hinaus durch den **Freibetrag** des § 13 Abs. 3 EStG in Höhe von 670 Euro begünstigt, soweit die Summe der Einkünfte 30.700 Euro nicht übersteigt.



#### 5. Abgrenzung der Einkunftsart LuF zu anderen Einkunftsarten

##### a) Abgrenzung zum gewerblichen Handeln

§ 13 EStG nennt bestimmte Voraussetzungen und Grenzen, innerhalb derer das Handeln des Steuerpflichtigen als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren ist. Überschreitet der Steuerpflichtige diese Grenzen oder hält sonst die

Voraussetzungen des § 13 EStG nicht ein, so verliert seine Betätigung die Qualifikation als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit und ist als „gewöhnliche“ gewerbliche Tätigkeit einzustufen. In der Folge verliert der Steuerpflichtige auch die Privilegien, mit denen der Gesetzgeber die Einkunftsart LuF ausgestattet hat.

Problematisch ist regelmäßig die **Fallkonstellation des Zukaufs fremderzeugter Produkte**. Verkauft der Landwirt in einem Nebenbetrieb nicht nur von ihm selbst erzeugte Produkte, sondern zusätzlich auch (zugekaufte) fremderzeugte Produkte, so kann seine Tätigkeit in eine gewerbliche umschlagen und die Privilegierungen der Einkunftsart LuF verloren gehen. Der BFH und die Finanzverwaltung erlauben dem Landwirt gemäß [EStR 2008 R 15.5 Abs. 5](#) grundsätzlich den dauerhaften und nachhaltigen Zukauf von nicht selbst erzeugten Produkten, ohne dass die Qualifikation seiner Tätigkeit als LuF sofort verloren geht. Übersteigt der Umsatzanteil der fremderzeugten Produkte allerdings 30 % des Gesamtvolumens, so liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor.

#### **b) Abgrenzung zur Liebhaberei**

Die Abgrenzung zwischen steuerbaren Einkünften aus LuF und steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei wird regelmäßig dann problematisch, wenn der Steuerpflichtige Ausgaben steuerlich zum Abzug bringen oder Verluste aus dieser Einkunftsart geltend machen will. Dies ist ihm nur dann möglich, wenn er **steuerbare Einkünfte erzielt** und die **Ausgaben durch die einkünfteerzielende Tätigkeit veranlasst** wurden. Die Abgrenzung erfolgt anhand des Tatbestandsmerkmals der Gewinnerzielungsabsicht, welche als das Streben nach einem Totalgewinn von der Gründung bis zur Veräußerung verstanden wird. Als innere Tatsache kann das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht nur anhand nach außen erkennbare, objektive Umstände überprüft werden, wobei die objektive Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt. Stellt sich die Tätigkeit nach diesen Grundsätzen lediglich als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar, so werden einerseits keine steuerbaren Einkünfte erzielt, andererseits können aber Aufwendungen auch nicht zum Abzug gebracht werden. Die Geltendmachung von Verlusten ist ausgeschlossen.

#### **Fall: Einkünfte aus LuF**

*Landwirt L besitzt einen Hof mit 45 Hektar Land, auf dem er Zuckerrüben und anderes Gemüse anbaut. Den überwiegenden Teil der Ernte verkauft er an Großabnehmer. Einen kleinen Teil der Ernte verkauft er in seinem hofeigenen Laden, wobei er das Gemüse sowohl frisch als auch eingemacht verkauft. Zum Sortiment des L gehören auch Gemüsetörtchen und belegte Brote. Weil das Geschäft in letzter Zeit gut lief, erweiterte er sein Angebot und bietet jetzt auch bestimmte Schokoladenprodukte an, welche er im Nachbarort bei einem Schokoladenhersteller günstig einkauft. Die Schokoladenprodukte haben inzwischen dauerhaft einen Anteil von 40 Prozent des Gesamtangebots des Hofladens erreicht. Aus dem Verkauf der Zuckerrüben erzielt L ein Jahreseinkommen in Höhe von 28.000 Euro, der Hofladen bringt ihm jährlich weitere 6.000 Euro ein.*

Wie setzen sich die Einkünfte des L zusammen?

#### IV. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)

##### 1. Die steuerbare Tätigkeit des Arbeitnehmers

Steuerbare Tätigkeiten i.S.d. des § 19 EStG gehören zu den Überschusseinkünften und sind all diejenigen Tätigkeiten, die durch einen Arbeitnehmer nicht selbständig (d.h. in Weisungsabhängigkeit) ausgeübt werden. Im Steuerrecht gilt ein eigenständiger Arbeitnehmerbegriff, der allerdings mit dem arbeitsrechtlichen Begriff weitgehend identisch ist. Arbeitnehmer sind Personen, die im **öffentlichen oder privaten Dienst beschäftigt** sind und **aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen**. Entscheidend für den Arbeitnehmerbegriff ist das Bestehen eines Dienstverhältnisses i.S.d. § 611 BGB: Der Arbeitnehmer muss dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulden, von diesem weisungsabhängig sein und ein festes Gehalt beziehen.

Wie auch im Arbeitsrecht handelt es sich beim Begriff des nichtselbständigen Arbeitnehmers um einen **Typusbegriff**, der im Einzelfall und nach dem Gesamtbild der Tätigkeit zu beurteilen ist. Der Arbeitnehmerbegriff ist in **§ 1 LStDV** definiert (vgl. zur Arbeitnehmereigenschaft auch LStH 2010 19.0). Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören die im Katalog des § 19 Abs. 1 EStG aufgezählten Bezüge, wenn der Empfänger **Arbeitnehmer** ist. Nach § 19 Abs. 1 S. 2 EStG ist es unerheblich, ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt; ebenso unerheblich ist, ob der Empfänger einen **Anspruch** auf die Bezüge hat oder ob er sie **ohne Rechtsgrund** erhalten hat. Für die Steuerbarkeit der Einkünfte ist stets erforderlich, dass der Arbeitnehmer mit **Einkünfteerzielungsabsicht** gehandelt hat.

##### Hinweis:

*Diese Voraussetzung der Einkünfteerzielungsabsicht wird als so selbstverständlich angesehen, dass der Gesetzgeber sie **nicht extra erwähnt**. Genauso wie für alle Gewinneinkunftsarten die Gewinnerzielungsabsicht i.S.d. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG vorausgesetzt wird, muss im Rahmen der Überschusseinkunftsarten die Absicht vorliegen, mit der Tätigkeit Einkünfte erzielen zu wollen. Relevant wird das Vorliegen dieser Voraussetzung nur im Rahmen der Abgrenzung zur Liebhaberei, die immer dann vorliegt, wenn die Tätigkeit einen starken Bezug zur privaten Lebensführung aufweist und gerade nicht um der Erzielung von Einkünften willen erbracht wird.*

##### 2. Die Einnahmen: Der Arbeitslohn

Zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören die in § 19 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG aufgezählten Bezüge. Allerdings bleibt das Gesetz ebenso wie § 2 LStDV an Beispielen verhaftet, so dass man für die Bestimmung der steuerbaren Einkünfte letztlich auf den für alle Überschusseinkunftsarten geltenden Einnahmenbegriff des § 8 EStG zurückgreifen muss.

Hinweis:

Bei dem im Gesetz angesprochenen Arbeitslohn handelt es sich immer um den **Bruttoarbeitslohn**. Dieser umfasst alle Einnahmen, die der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis, einem früheren Dienstverhältnis oder im Hinblick auf ein zukünftiges Dienstverhältnis erhält. Ebenfalls zum Arbeitslohn gehören der Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung sowie die Lohnsteuer, welche der Arbeitgeber gemäß § 38 Abs. 1 EStG vom Lohn einbehält.

**a) Leistung auf Grund des Arbeitsverhältnisses**

Zum Arbeitslohn gehören nur Leistungen, die **auf Grund des Arbeitsverhältnisses** geleistet werden. Erbringt der Arbeitgeber eine Leistung überwiegend aus eigenbetrieblichem Interesse, so ist diese nicht in den Arbeitslohn einzubeziehen, weil diese Leistung nicht in einem Veranlassungszusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis steht. Nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören Arbeitslohnforderungen, auf die der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber **wirksam verzichtet hat**. Ein tatsächlicher Zufluss beim Arbeitnehmer ist in diesen Fällen nicht gegeben.

Hinweis:

Nach der Rechtsprechung fehlt Veranlassungszusammenhang z.B. in folgenden Fällen:

- Kostenübernahme für die Bezahlung des Führerscheins durch den Arbeitgeber ([BFH, Urt. v. 26.6.2003 – VI R 112/98](#), BStBl. II 2003, 886)
- Übernahme von Reisekosten für eine Reise, an der das betriebliche Eigeninteresse des Arbeitgebers überwiegt ([BFH, Urt. v. 6.10.2004 – X R 36/03](#), NV 2005, 682)

**b) Geldleistungen und geldwerte Güter**

Zum Arbeitslohn zählen nicht nur die Geldleistungen des Arbeitgebers (laufender Arbeitslohn oder einmalige Zahlungen), sondern auch **sonstige Güter, die einen Geldwert haben** und den Arbeitnehmer **wirtschaftlich bereichern** (vgl. § 8 Abs. 2 und 3 EStG). Das Tatbestandsmerkmal des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG „Vorteile für eine Beschäftigung“ ist weit auszulegen und umfasst alle Leistungen, die durch das Arbeitsverhältnis **veranlasst** sind. Hier besteht ein weites Feld für eine einzelfallbezogene Rechtsprechung des BFH.

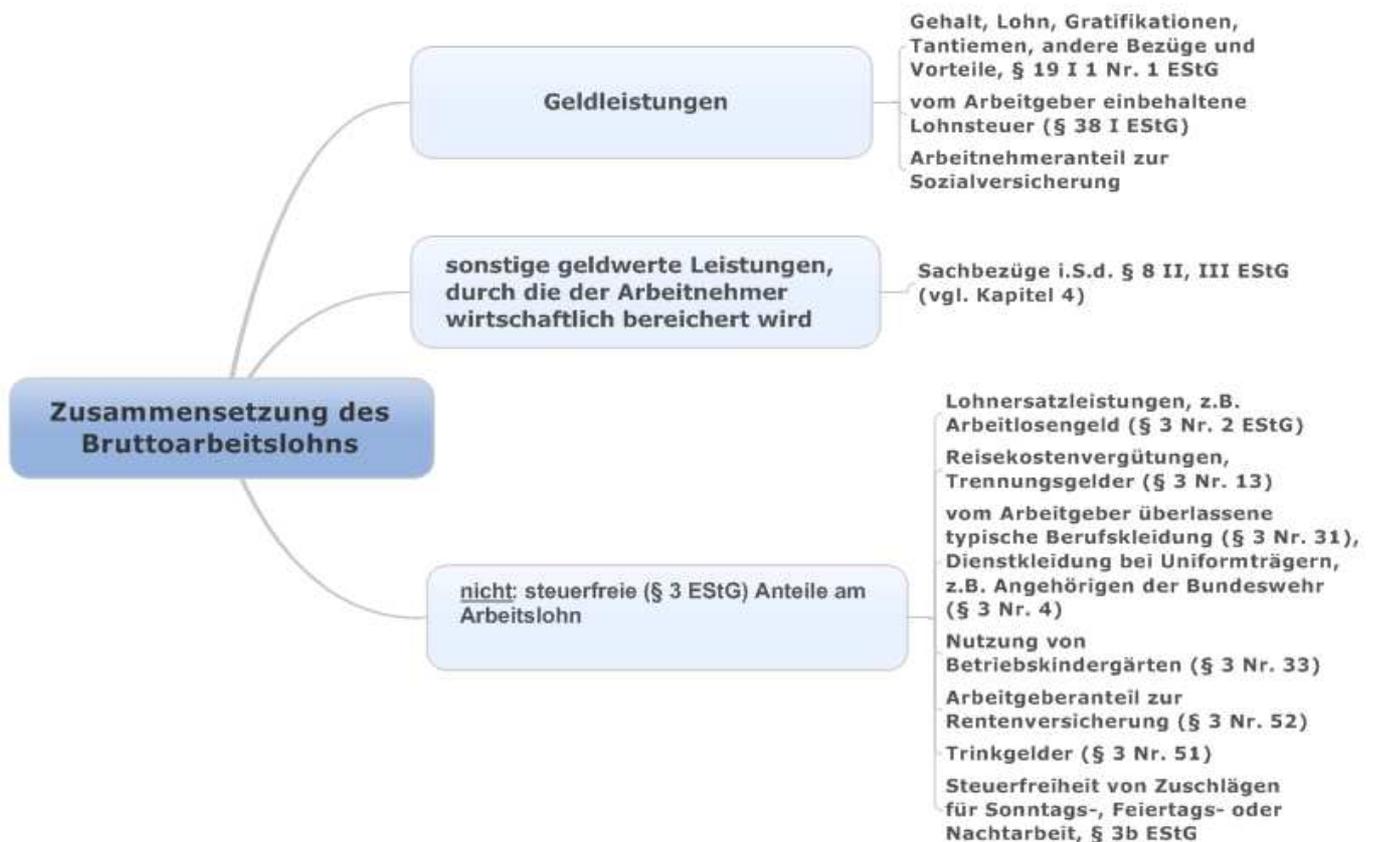
Hinweis:

Als „**Vorteile in Geld**“ hat der BFH z.B. Prämien, Geschenke und Rabatte anerkannt, ebenso die private Nutzung betrieblicher Güter. Bei Betriebsveranstaltungen und Reisen auf Kosten des Arbeitgebers ist abzuwägen, inwieweit der Arbeitgeber durch eigene betriebliche Interessen das Vorliegen des Veranlassungszusammenhangs unterbricht (dann kein Arbeitslohn). Hier ist auch eine prozentuale Aufteilung der Anteile möglich.

Ausführlich dazu Jakob, Einkommensteuer, 2008, Rn. 301.

Ebenfalls nicht erforderlich ist, dass die für den Arbeitnehmer steuerbaren Einkünfte stets vom Arbeitgeber geleistet werden. Auch die **Leistung eines Dritten** kann zu steuerbarem Arbeitslohn führen, sofern der Arbeitnehmer die Zuwendungen vernünftigerweise **als Frucht seiner Leistung für den Arbeitgeber** ansehen muss (z.B. Trinkgelder, die allerdings durch § 3 Nr. 51 EStG steuerfrei gestellt sind).

### Übersicht: Zusammensetzung des Bruttoarbeitslohns



Überblick bei Jakob, Einkommensteuer, 2008, Rn. 294.

### 3. Die Abzüge: Werbungskosten

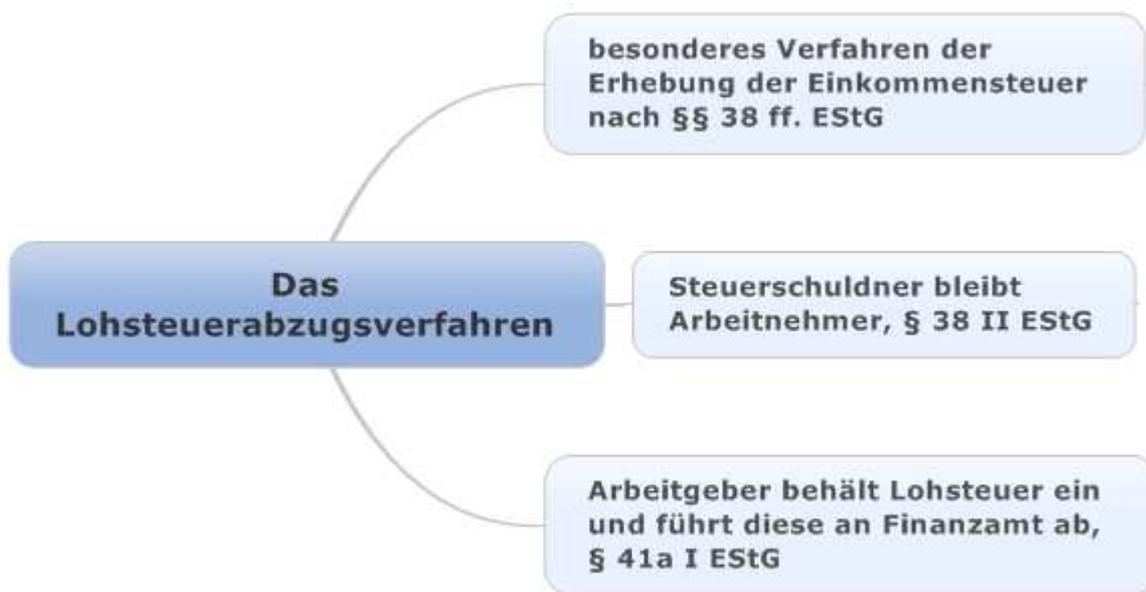
Für den Werbungskostenabzug gelten Besonderheiten, die im [Kapitel 4, Abschnitt IV.: Besonderheiten für einzelne Einkunftsarten](#) behandelt werden.

### 4. Veranlagung: Das Lohnsteuerabzugsverfahren

Bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wird die Einkommensteuer in Form des **Lohnsteuerabzugsverfahrens** erhoben (§§ 38 ff. EStG). Die Lohnsteuer ist keine besondere Steuerart, sondern lediglich ein **besonderes Verfahren der Erhebung der Einkommensteuer**. Steuerschuldner ist gemäß § 38 Abs. 2 EStG der Arbeitnehmer. Der

Arbeitgeber behält bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers ein (§ 38 Abs. 3 S. 1 EStG) und führt sie an das Finanzamt ab (§ 41a Abs. 1 EStG). Er ist somit Steuerentrichtungspflichtiger der Lohnsteuer. Durch den Lohnsteuerabzug ist der Lohnauszahlungsbetrag entsprechend geringer. Im Fall der Veranlagung wird die durch den Steuerabzug erhobene Einkommensteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG angerechnet.

In besonderen Fällen ist auch die **Pauschalierung** der Einkommensteuer möglich (§§ 40 ff. EStG).



##### 5. Problem: Arbeitsverträge zwischen Familienangehörigen

Die Sachverhaltskonstellation „Arbeitsverträge zwischen Familienangehörigen“ ist deshalb problematisch, weil hier **zwei Grundprinzipien aufeinandertreffen**:

- Zum einen wird durch **§ 12 Nr. 1 und 2 EStG** der steuerliche Abzug von Aufwendungen für den Haushalt und für Unterhaltsleistungen an Familienangehörige **grundsätzlich ausgeschlossen**.
- Zum anderen müssen Zuwendungen an Familienangehörige aber mit Blick auf das **Verbot einer Diskriminierung von Ehe und Familie (Art. 6 GG)** dann steuerlich relevant sein, wenn ein wirksames Arbeitsverhältnis begründet wurde. Andernfalls bestünde eine Benachteiligung gegenüber solchen Arbeitsverhältnissen, die zwischen Nicht-Familienangehörigen geschlossen wurden.



Dieser Konflikt wird von der Rechtsprechung wie folgt aufgelöst:

Verträge unter nahen Angehörigen (insb. zwischen Eltern und Kindern oder Ehegatten) sind steuerrechtlich dann zu berücksichtigen, wenn sichergestellt ist, dass sie **betriebliche Beziehungen** und nicht private Unterhaltsleistungen regeln ([BFH, Urt. v. 17.1.1991 – IV R 132/85](#), BStBl. II 1991, 607). An die Ausgestaltung der vertraglichen Vereinbarung und die tatsächliche Durchführung werden jedoch **strenge Voraussetzungen** gestellt, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Die Gegenleistung muss stets angemessen sein. Die Beurteilung der Frage, ob die Tätigkeit tatsächlich durch betriebliche Beziehungen veranlasst ist, ist auf Grund einer **Gesamtwürdigung aller objektiven Einzelumstände** zu treffen. Dabei ist vor allem ein **Fremdvergleich** durchzuführen, in dem zu prüfen ist, ob ein Vertrag mit diesen Bedingungen auch mit einem außen stehenden Dritten geschlossen worden wäre.

Aus rechtlicher Sicht bestehen bei der steuerlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses einige **Vorteile**:

- Der Zahlende kann die **Lohnkosten** als **Betriebsausgaben** (§ 4 Abs. 4 EStG) abziehen. Ohne Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses würden diese Kosten gemäß § 12 Nr. 1 und 2 EStG unberücksichtigt bleiben.
- Der Arbeitnehmer kann den **Pauschbetrag** gemäß § 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG geltend machen.
- Der **Grundfreibetrag** gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG kann doppelt genutzt werden, zum einen beim Arbeitgeber, zum anderen beim Arbeitnehmer.

## V. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

Mit der **Unternehmenssteuerreform 2008** wurde die steuerliche Behandlung von Einkünften aus Kapitalvermögen tiefgreifend umgestaltet. Sie unterscheidet sich nun grundlegend von der Behandlung anderer Einkünfte. Im Mittelpunkt der Umgestaltung stand die **Einführung der Abgeltungsteuer**, die für Einkünfte aus Kapitalvermögen einen eigenen Steuersatz enthält. Außerdem wurde auch die Art der Steuererhebung grundlegend geändert.

### 1. Qualifikation der Einkünfte

Welche Einnahmen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, zählt das Gesetz in **§ 20 Abs. 1 bis 3 EStG** auf. Die Einnahmetatbestände des § 20 EStG können in drei Gruppen eingeteilt werden:

- Einnahmen aus bestimmten **Beteiligungsformen an Gesellschaften (Beteiligungserträge)** nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, Nr. 4 S. 1, Nr. 9 und 10 EStG**
- Einnahmen durch **Zinsen** aus Hypotheken, Grundschulden, Versicherungsleistungen und sonstigen Kapitalforderungen jeder Art (**Zinserträge**) nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 EStG**
- Einnahmen aus der **Veräußerung** von Wirtschaftsgütern, die bislang der Erzielung von Kapitaleinkünften gedient haben (**Veräußerungserträge bei Veräußerung des Kapitalstamms**) nach **§ 20 Abs. 2 EStG**

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen gemäß **§ 20 Abs. 3 EStG** auch besondere Entgelte und Vorteile, die neben denjenigen in § 20 Abs. 1 und 2 EStG oder an deren Stelle gewährt wurden.



Hinweis:

§ 20 EStG enthält viele teilweise sehr komplex ausgestaltete

*Einnahmetatbestände. Die vorliegenden Ausführungen beschränken sich auf die Darstellung drei in der Praxis wichtiger Tatbestände:*

- **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG**
- **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG**
- **§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG**

Im Rahmen des § 20 EStG wurden vor der Unternehmenssteuerreform 2008 grundsätzlich **nur die Früchte**, die aus dem eingesetzten Kapital gezogen werden, **steuerlich erfasst**.

Seit der Unternehmenssteuerreform im Jahr 2008 werden auch die Einnahmen aus der **Veräußerung des Kapitalstamms** steuerlich erfasst.

**a) Einnahmen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)**

Von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG werden insbesondere **Dividenden** aus Aktien sowie die **Gewinnanteile** aus der Beteiligung an einer GmbH erfasst. Nicht erfasst wird dagegen die Rückzahlung von Nennkapital. Die Leistung muss stets **aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses** erfolgen; sie muss durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst worden sein und von der Gesellschaft (Leistende) an den Anteilseigner der Kapitalgesellschaft (Leistungsempfänger) fließen.

Hinweis:

*Erfolgt eine Leistung **aufgrund einer anderen schuldrechtlichen Beziehung**, so ist dies kein Fall des § 20 EStG.*

*Einkünfte aus einem Arbeits- oder Mietverhältnis sind den Einkunftsarten des § 19 EStG und § 21 EStG zuzuordnen.*

Das Gesetz bezieht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG ausdrücklich auch **verdeckte Gewinnausschüttungen** in die als Kapitaleinkünfte steuerbaren Einkünfte mit ein (siehe auch § 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um Leistungsvergütungen, die die Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Vordergründig werden sie aufgrund eines anderen schuldrechtlichen Verhältnisses ausbezahlt, wirtschaftlich betrachtet handelt es sich aber um eine **Gewinnbeteiligung**. Ob es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, ist anhand eines **Fremdvergleichs** zu ermitteln.

Beispiel:

*A ist Gesellschafter der B-GmbH. Diese schüttet einen Gewinn von 2000 Euro an A aus. A erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG**. C ist stiller Gesellschafter der D-OHG. Dies bedeutet, dass er nur kapitalmäßig an der Gesellschaft beteiligt. Er trägt weder Unternehmerrisiko, noch entfaltet er Unternehmerinitiative. Die OHG überweist ihm im VZ 2011 einen Gewinnanteil von 5.000 Euro. C erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG**.*

**b) Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)**

§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist ein **Auffangtatbestand**, der alle Kapitalforderungen erfasst, die nicht bereits unter die Nr. 1 bis 6 und 8 fallen. Unter dem Begriff der **Kapitalforderung** sind **alle auf Geld gerichteten Forderungen** ohne Rücksicht auf den Rechtsgrund des Anspruchs oder die Dauer der Kapitalüberlassung zu verstehen. Auch auf die Bezeichnung der Forderung und die sonstige zivilrechtliche Ausgestaltung kommt es für Zwecke der Besteuerung nicht an. Unter den Begriff fallen z.B. Verzugszinsen, Prozesszinsen, Zinsen aus Sparguthaben und Erstattungs zinsen bei nachträglicher Erstattung von Steuerzahlungen (§ 236 AO).

**c) Einnahmen aus der Veräußerung von Kapitalstäm men (§ 20 Abs. 2 EStG)**

Vor dem 1.1.2009 galt der Grundsatz, dass Veräußerungsgewinne bei Kapitaleinkünften nicht steuerbar sind. Abweichendes galt nur im Bereich des [§ 17 EStG](#) sowie für sogenannte Spekulationsgeschäfte ([§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG a.F.](#)).

Erfasst werden ferner Erträge aus den sog. Finanzinnovationen. Seit dem VZ 2009 wurde der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EStG auf alle Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalanlagen erweitert, mit denen laufende Erträge i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG erzielt werden oder die sonst mit diesen Einkünften zusammen hängen. Dazu zählen z.B.:

- Nach **§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG** die Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (z.B. Aktiengewinne)
- Nach **§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG** die Veräußerung von Gewinn- und Zinsansprüchen
- Nach **§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 i.V.m. Abs. 1 Nr. 6 EStG** die Veräußerung von Ansprüchen aus einer Lebensversicherung

Hinweis:

Die Regelung des § 20 Abs. 2 EStG führt zur **steuerlichen Erfassung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften**, die bislang nur unter den Voraussetzungen der [§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG a.F.](#) besteuert wurden.

**2. Subsidiarität**

Nach **§ 20 Abs. 8 EStG** tritt die Einkunftsart „Kapitalvermögen“ hinter die Gewinneinkunftsarten sowie hinter die Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ zurück.

Klausur tip p:

Bevor Sie die Voraussetzungen des § 20 EStG prüfen, müssen Sie kurz die **Voraussetzungen der vorrangigen Einkunftsarten durchdenken**. Im Gutachten sollten Sie die Prüfung gegebenenfalls mit einer dieser Einkunftsarten beginnen, sodass im Rahmen der Prüfung des § 20 Abs. 8 EStG nach oben verwiesen werden kann.

---

**Fall: Einkünfte aus Kapitalvermögen**

*Die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen wurde durch die Unternehmenssteuerreform 2008 grundlegend systematisch verändert. § 20 II bis IV EStG wurde dabei neu gefasst.*

### **3. Berechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen**

Die Besonderheit, die sich bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Hinblick auf die Berechnung der Einkünfte ergeben, werden gesondert behandelt in Kapitel 4, Abschnitt C. IV. „Besonderheiten für einzelne Einkunftsarten“.

### **4. Besonderheiten beim Steuersatz und bei der Steuererhebung**

#### **a) Steuersatz**

Für Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt der **besondere Steuersatz des § 32d EStG**. Nach § 32d Abs. 1 S. 1 EStG wird für Einkünfte nach § 20 EStG grundsätzlich ein Steuersatz in Höhe von **25 %** festgeschrieben (Ausnahmen enthält § 32d Abs. 2 EStG). Die regulären progressiven Einkommensteuersätze des § 32a EStG gelten im Rahmen des § 20 EStG nicht. Mit dem Steuerabzug in Höhe von 25 % der Einkünfte ist die Steuerschuld im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich abgegolten (§ 43 Abs. 5 S. 1 EStG) und zwar unabhängig davon, wie hoch die Einkünfte des Steuerpflichtigen innerhalb dieser Einkunftsart tatsächlich sind (daher der Begriff der „**Abgeltungssteuer**“). Eine Ausnahme hiervon bilden die Fälle, in denen die Abgeltungssteuer nicht zur Anwendung kommt (vgl. §§ 32d Abs. 2 Nr. 3, 43 Abs. 5 S. 2, 44a Abs. 1 EStG).

#### Hinweis:

*Die **Abgeltungssteuer** wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform zum 1.1.2009 aus dem Motiv heraus eingeführt, die „Kapitalflucht“ ins Ausland zu verhindern, die oftmals den steuerlichen Zugriff des deutschen Fiskus verhinderte. Als Leitspruch gilt vielfach die Formulierung:*

**„Lieber 25 % auf X als 42 % auf nix!“**

*Ein weiteres Motiv für die Einführung der Abgeltungssteuer lag in der Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens durch den Abzug der Steuern an der Quelle und die Einführung des Sparer-Pauschbetrags.*

In der Praxis ist der Sondertarif der Abgeltungssteuer vor allem für große Einkommen aus Kapitalvermögen **vorteilhaft**. Für kleine Einkommen, die durch den Abgeltungssteuertarif i.H.v. 25 % höher besteuert werden würden als durch den regulären individuellen progressiven Steuertarif des § 32a EStG, besteht die Möglichkeit, diesen statt des Abgeltungssteuertarifs heranzuziehen. Das Finanzamt prüft auf Antrag des Steuerpflichtigen in einer sog. **Günstigerprüfung** gemäß **§ 32d Abs. 6 EStG**, welcher Steuertarif zu einer niedrigeren Steuerbelastung des Einkommens führt und bringt den günstigeren Tarif zur Anwendung. Erforderlich ist ein entsprechender Antrag des Steuerpflichtigen.

**b) Steuererhebung**

Die Einführung der Abgeltungsteuer wirkt sich auch auf das System der Steuererhebung aus. Der besondere Abgeltungssteuertarif hat zur Folge, dass das **Einkünfteermittlungssystem des § 2 Abs. 2 bis 5 EStG** auf Einkünfte aus Kapitalvermögen **nicht angewendet** wird (vgl. **§ 2 Abs. 5b EStG**). Technisch wird die Steuer durch **Abzug vom Kapitalertrag** erhoben: Der Schuldner der Kapitalerträge (i.d.R. ein Kreditinstitut, vgl. § 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 1 EStG) zahlt dem Gläubiger der Kapitalerträge (Steuerpflichtiger) nicht den gesamten Kapitalertrag aus, sondern behält den Teil, auf den die Steuer entfällt, ein und führt ihn direkt an das Finanzamt ab (§ 44 Abs. 1 S. 3 und 5 EStG). Damit ist die Steuerschuld des Steuerpflichtigen abgegolten.

Hinweis:

*Dieses Prinzip entspricht weitgehend dem Prinzip der Lohnsteuererhebung. Wie die Lohnsteuer, so ist auch die Kapitalertragsteuer keine eigene Steuer, sondern lediglich eine **besondere Erhebungsart** der Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen.*

Da die Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge einbehalten und an das Finanzamt abgeführt werden, **haftet** dieser für die Kapitalertragsteuer (vgl. § 44 Abs. 5 S. 1 EStG). Er ist damit Steuerentrichtungspflichtiger. **Schuldner** der Kapitalertragsteuer ist hingegen der Gläubiger der Kapitalerträge (vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 EStG).

**5. Sondertarif bei Einkünften aus Kapitalvermögen:**

| Anwendung des Abgeltungssteuertarifs gem. § 32d EStG  | Anwendung des persönlichen Steuertarifs gem. § 32a EStG (Günstigerprüfung)   |
|---|--|
| Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden <b>unabhängig</b> von den übrigen Einkünften mit dem Abgeltungssteuertarif i.H.v. 25 % besteuert. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens wird das <b>Einkünfteermittlungssystem des § 2 Abs. 2 bis 5 EStG</b> auf Einkünfte nach § 20 EStG <b>nicht angewendet</b> (§ 2 Abs. 5b EStG). | Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden <b>in das Einkünfteermittlungssystem des § 2 Abs. 2 bis 5 EStG</b> miteinbezogen. |

Das **Teileinkünfteverfahren** des § 3 Nr. 40 lit. d EStG findet auf Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG **keine Anwendung**. Einnahmen, die aus einem Kapitalvermögensstamm gezogen werden, können nur dann dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, wenn es sich um Einkünfte handelt, die aufgrund

der Subsidiarität der Einkunftsart gemäß § 20 Abs. 8 EStG anderen Einkunftsarten zugerechnet werden müssen (z.B. zu gewerblichen Einkünften, vgl. § 3 Nr. 40 lit. a EStG). Nach Maßgabe des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kann der Steuerpflichtige jedoch unter den dort genannten Voraussetzungen zum Teileinkünfteverfahren optieren.

**Fall: Einkünfte aus Kapitalvermögen – Vertiefung**

A hält Aktien der X-AG. Im vergangenen Jahr wurden ihm aus dieser Beteiligung Dividenden in Höhe von 12.000 Euro ausgeschüttet. Um die Aktien zu erwerben, musste er zunächst insgesamt 900 Euro an Spesen an Spesen aufwenden (Provision für die Bank und Maklercourtage).

A fragt sich nun, wie er diese Einkünfte versteuern muss und ob er seine Aufwendungen steuerlich geltend machen kann.

**VI. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)**

**1. Einkünftequalifikation**

§ 21 Abs. 1 S. 1 EStG erfasst Erträge aus der wirtschaftlichen Nutzung von *privaten* Vermögensgegenständen durch Vermietung oder Verpachtung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV). Für die Steuerbarkeit der Einkünfte müssen jedoch die zusätzlichen Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 4 EStG erfüllt sein.



**a) Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG)**

Das Gesetz enthält eine Aufzählung der Sachverhalte, die unter den Tatbestand des § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG fallen. Erforderlich ist, dass es sich um **unbewegliches Vermögen** handelt. Unbewegliches Vermögen sind bebaute oder unbebaute Grundstücke, Grundstücksteile (insbes. Wohnungen), grundstücksgleiche Rechte (z.B. Erbbaurecht) und in das Schiffsregister eingetragene Schiffe. Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von *beweglichem* Vermögen (z.B. Pkw, Gartengeräte usw.) fallen nicht in den Anwendungsbereich der Norm, sondern führen zu sonstigen Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG.

Der Begriff der Vermietung und Verpachtung deckt sich nicht mit der bürgerlich-rechtlichen Begriffsbestimmung. Im einkommensteuerlichen Sinne ist darunter jede zeitlich begrenzte Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung gegen Entgelt zu verstehen. Ein zivilrechtliches Rechtsverhältnis braucht nicht Grundlage für die Überlassung sein.

Beispiel:

*A ist Eigentümer eines Mehrfamilienhauses, in dem er auch selbst wohnt. Die beiden Etagen, die er nicht selbst nutzt, vermietet er an Dritte. Dadurch erzielt er Einkünfte aus VuV gem. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.*

**b) Vermietung oder Verpachtung von Sachinbegriffen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG)**

Bei einem Sachinbegriff i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG handelt es sich um eine funktionell und technisch aufeinander abgestimmte Mehrheit von Wirtschaftsgütern, die zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilden (z.B. die Vermietung/ Verpachtung der Sachgesamtheit früheren Betriebsvermögens nach Aufgabe des Betriebes). Der Sachinbegriff muss an einen (einzigen) Dritten vermietet oder verpachtet werden.

Hinweis:

*Wird im Rahmen einer Betriebsverpachtung der gesamte Gewerbebetrieb verpachtet und liegt eine Betriebsaufgabe vor, so ist der Pachtzins, der durch die Verpachtung des Betriebsgrundstücks erzielt wurde, unter § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zu subsumieren.*

**c) Zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG)**

Dieser Tatbestand ist in der Praxis nur von geringer Bedeutung. Umfasst ist die gemäß § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG nicht-gewerbliche Überlassung von erworbenen Rechten. Das Gesetz nennt hier insbesondere Urheberrechte.

Hinweis:

*Der Tatbestand ist deshalb **weitgehend ohne Anwendungsbereich**, weil es sich in der Regel entweder um eine gewerbliche Überlassung (dann § 15 EStG) oder um eine Veräußerung des Rechts handelt. Liegt eine Veräußerung vor, so wird diese lediglich von § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfasst. Um eine Vermietung oder Verpachtung handelt es sich dann aber gerade nicht.*

**d) Veräußerung von Miet- oder Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG)**

Der Gesetzgeber ordnet den Tatbestand der Veräußerung von Miet- oder Pachtzinsforderungen gemäß § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG trotz des Veräußerungsvorganges dem Anwendungsbereich des § 21 EStG und nicht demjenigen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu, da das Veräußerungsentgelt als Surrogat für den zugeflossenen Miet- oder Pachtzins zu betrachten ist.

**2. Abgrenzung zur Liebhaberei**

Problematisch ist häufig die Frage, ob überhaupt steuerbare Einkünfte vorliegen oder ob die Tätigkeit des Steuerpflichtigen als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren ist. **Liebhaberei** liegt vor, wenn **mehrjährige, über die Anlaufphase hinausgehende Verluste** vorliegen und die Tätigkeit dem **Bereich der persönlichen Lebensführung** des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Liebhaberei liegt immer dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Absicht fehlt, durch seine Tätigkeit Einkünfte zu erzielen (Überschusserzielungsabsicht).

Hinweis:

Die **Überschusserzielungsabsicht** ist das im Rahmen der Überschusseinkunftsarten geltende **Pendant** zur Gewinnerzielungsabsicht, welche für die Gewinneinkunftsarten in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG vorausgesetzt wird. Abgesehen von ihrer Bezeichnung unterscheiden sich die beiden Begriffe nicht.

Sofern Liebhaberei vorliegt, **entfällt** mit der Pflicht zur Versteuerung der Einkünfte auch die **Möglichkeit, Aufwendungen im Rahmen des Werbungskostenabzugs geltend zu machen** (vgl. § 3c Abs. 1 EStG). Da die Vermietung insbesondere von Immobilien i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit bietet, Aufwendungen einschließlich der Absetzung für Abnutzung (AfA gem. § 7 EStG) steuermindernd zu berücksichtigen, hat der Steuerpflichtige ein erhebliches Interesse an der steuerlichen Anerkennung der Vermietungseinkünfte. Zur **Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen** haben Finanzverwaltung und Rechtsprechung einige Regeln aufgestellt, nach denen zwischen der **Vermutung der Überschusserzielungsabsicht** und der **Vermutung bloßer Liebhaberei** zu unterscheiden ist.

**Überblick anhand des Beispiels einer vermieteten Ferienwohnung:**

|   |   |
|---|---|
| Die Ferienwohnung wird nicht selbst genutzt     | Vermutung für das Vorliegen einer <b>Einkünfteerzielungsabsicht</b>   |
| Die Ferienwohnung wird teilweise selbst genutzt | Vermutung für das Vorliegen einer <b>Einkünfteerzielungsabsicht</b> bei einem <b>Totalüberschuss nach 30 Jahren</b> |
| Die Ferienwohnung wird befristet vermietet      | Vermutung für <b>Liebhaberei</b>  |

Die Ferienwohnung wird  
verbilligt vermietet

Vermutung für das Vorliegen einer **Einkünfteerzielungsabsicht**, wenn die Miete **nicht weniger als 75 %** der ortsüblichen Miete beträgt. Beträgt die Miete allerdings **weniger als 56 %** der ortsüblichen Marktmiete, so schreibt das Gesetz in § 21 Abs. 2 EStG vor, dass die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist. Liegt der Mietzins unterhalb von 75 %, aber über 56 % der ortsüblichen Miete ist die verbilligte Überlassung der Wohnung ein Beweisanzeichen, dass gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechen kann.

### 3. Mietverhältnisse mit Angehörigen

Grundsätzlich können auch Mietverhältnisse zwischen Angehörigen steuerlich anerkannt werden, wenn die Hauptpflichten der Mietvertragsparteien klar und eindeutig vereinbart sind, diese Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden und dem unter fremden Dritten Üblichen entsprechen. Nach der Rspr. des BFH führt darüber hinaus auch nicht jede Abweichung vom Üblichen zur Versagung der steuerlichen Anerkennung, entscheidend ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Es ist jedoch auch bei Vorliegen der eben genannten Voraussetzungen weiter zu prüfen, ob ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO vorliegt. Folgende drei Fallgruppen lassen sich dabei unterscheiden:

- **Mietzahlung aus Barunterhalt:** auch wenn bei der Vermietung einer Wohnung an ein unterhaltsberechtigtes Kind dieses den Mietzins aus der Unterhaltszahlung zahlt oder mit dem Barunterhalt verrechnet, spricht dies nach neuerer Rechtsprechung nicht für die Annahme einer missbräuchlichen Umgehung von § 12 Nr. 1 S. 1 EStG.
- **Mietzahlung aus eigenen Mitteln:** in jedem Fall anzuerkennen ist ein Mietverhältnis, welches das Kind aus eigenen Mitteln erfüllt, unabhängig von der Herkunft der Mittel.
- **Wechselseitige Vermietungen:** bei Ehegatten ist dies dann missbräuchlich, wenn planmäßig zwei gleichwertige Wohnungen angeschafft werden, um sie dem jeweils anderen zu vermieten, sodass sich die Vorgänge wirtschaftlich neutralisieren. Dies gilt jedoch nicht, wenn ein Kind die in seinem Eigentum stehende Wohnung an die Eltern vermietet, selbst jedoch unentgeltlich im elterlichen Haushalt lebt.

### 4. Bedeutung der Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten (Subsidiarität)

Grundsätzlich sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach **§ 21 Abs. 3 EStG** gegenüber anderen Einkunftsarten subsidiär.

#### Klausurtyp:

*In der Klausur wird oftmals verlangt, zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) und (subsidiären) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **abzugrenzen**.*

Bei der Abgrenzung zwischen gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind drei Fallkonstellationen zu unterscheiden:

- die Betriebsverpachtung ([s.o. Kapitel 3, Abschnitt B.I., unter 4.](#))
- die Überschreitung der „Drei-Objekte-Grenze“ zur Abgrenzung zum [gewerblichen Grundstückshandel](#)
- die Erbringung von Zusatzleistungen, die über die bloße Vermietung und Verpachtung hinausgehen. Dabei kommt es auf die **Zahl der vermieteten Objekte** nicht an. Entscheidend ist vielmehr die Frage, ob der Steuerpflichtige einen **unternehmerischen Aufwand** betreiben und **Leistungen** erbringen muss, die über die **übliche Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit hinausgehen**. Ist dies der Fall, so sind die Einkünfte als gewerblich zu qualifizieren, weil sie dann nicht mehr dem Bereich der privaten Vermögensverwaltung zugeordnet werden können.

Hinweis:

*Veräußert der Steuerpflichtige später das vermietete Objekt, so kann er die Grenze zum gewerblichen Grundstückshandel unter den Voraussetzungen der sog. „Drei-Objekte-Regel“ auch dann überschreiten, wenn die Mieteinnahmen zuvor noch als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren waren.*

**Fall: Einkünfte aus VuV**

*S hat den Betrieb seiner Schreinerei aus Altersgründen aufgegeben und den gesamten Betrieb inklusive der kompletten Ausstattung an den Nachfolger N verpachtet. S hat dabei gegenüber dem Finanzamt geäußert, dass er den Betrieb nicht wieder aufnehmen werde.*

*Wie sind die Einnahmen des S aus dem Pachtzins steuerrechtlich zu qualifizieren?*

**5. Werbungskostenabzug**

Die für den Werbungskostenabzug geltenden Besonderheiten werden näher erläutert in [Kapitel 4, Abschnitt C.IV.: Besonderheiten für einzelne Einkunftsarten](#).

**VII. Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG)**

**1. Überblick zur Einkünftequalifikation**

Die sonstigen Einkünfte sind **kein allgemeiner Auffangtatbestand**, sondern erfassen ausschließlich die in § 22 Nr. 1 bis 5 EStG aufgeführten Sachverhalte:



- **Wiederkehrende Bezüge** (§ 22 Nr. 1, 1a EStG)
- **Private Veräußerungsgeschäfte** (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG)
- **Sonstige Leistungen** (§ 22 Nr. 3 EStG)
- Teile der Einkünfte auf Grund des **Abgeordnetengesetzes** (§ 22 Nr. 4 EStG)
- **Riester-Rente** (§ 22 Nr. 5 EStG)

## 2. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1, 1a EStG)

**Wiederkehrende Bezüge** sind Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht Kaufpreistraten sind und die einer Person auf Grund eines bestimmten Verpflichtungsgrundes oder wenigstens auf Grund eines freiwilligen Entschlusses für eine gewisse Zeit periodisch wiederkehrend zufließen. Der Grundtatbestand der wiederkehrenden Bezüge ist in § 22 Nr. 1 S. 1 EStG geregelt. Tatbestandlich verselbstständigt hat der Gesetzgeber u. a. Unterhaltsleistungen an dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten (§ 22 Nr. 1 a EStG), Versorgungsleistungen (§ 22 Nr. 1 b, Nr. 1 c EStG) sowie Leibrenten (§ 22 Nr. 1 Satz 3 EStG). Da die Materie außerordentlich komplex ist, kann es im Folgenden allein darum gehen, einige Grundbegriffe zu verdeutlichen.

Abzugrenzen sind wiederkehrende Bezüge von **Zeitrenten auf rechtsgeschäftlicher Grundlage**, die wie Kaufpreistraten behandelt werden, wenn sie nicht auf Lebenszeit

---

vereinbart sind. Der in den Leistungen enthaltene Zinsanteil unterliegt der Besteuerung für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

**a) Leibrenten (§ 22 Nr. 1 S. 3 lit. a EStG)**

Um **Leibrenten** handelt es sich, wenn die Zahlungsdauer der Rente von der Lebensdauer eines Menschen abhängig ist. Die Rente wird sozusagen „**auf den Leib bezahlt**“ (vgl. die Abgrenzung zur Zeitrente, die nur für eine bestimmte Zeit geleistet wird). Nicht zu den Leibrenten gehören die Versorgungsbezüge der Beamten (Pensionen), die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuert werden. Die Besteuerung von Leibrenten korrespondiert mit den Abzugsmöglichkeiten für Aufwendungen zur Altersvorsorge als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, 3 EStG.

Besteuert wird nicht der Nennbetrag, sondern allein der **Ertragsanteil des Rentenrechts**, der sich bei Renten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen (§ 22 Nr. 1 S. 3 EStG) stufenweise bis zum Jahr 2040 erhöht. Ab diesem Zeitpunkt werden die Renten dann in vollem Umfang nachgelagert besteuert.

**b) Dauernde Lasten (§ 22 Nr. 1 S. 1 EStG)**

**Dauernde Lasten** sind Verpflichtungen im Sinne von Renten, die nicht zwingend periodisch wiederkehrend und in gleicher Höhe erfolgen müssen. Die **Bemessungsgrundlage** ist somit **variabel**. Das Tatbestandsmerkmal der Dauerhaftigkeit erfordert nach der Rechtsprechung lediglich, dass die Verpflichtung für die Dauer von **mindestens 10 Jahren** zugesichert ist. Möglich ist auch, dass die Leistung nicht in Geld, sondern in vertretbaren Sachen erbracht wird (z.B. Wohnrecht). Im Unterschied zu Leibrenten sind dauernde Lasten **in voller Höhe steuerbar**.

Nicht steuerbar sind **aber freiwillige oder auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht** beruhende wiederkehrende Leistungen, die gem. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG nicht dem Empfänger zugerechnet werden (z.B. der Studienzuschuss der reichen Patentante). Umgekehrt kann der Leistende die Leistungen nicht (als Sonderausgaben bzw. Werbungskosten) steuermindernd geltend machen.

**c) Unterhaltsleistungen beim Realsplitting (§ 22 Nr. 1a EStG)**

§ 22 Nr. 1a EStG unterwirft **Einnahmen aus Unterhaltsleistungen** der Steuerpflicht. Die **Steuerpflicht beim Empfänger** besteht nur dann, wenn gleichzeitig beim **Leistenden die Möglichkeit zum Sonderausgabenabzug** gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteht (**Korrespondenzprinzip**). Zum Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugelassen sind nur Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten bis zu einer Höhe von 13.805 Euro. Daraus ergibt sich in einem Rückschluss, dass freiwillige oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährten Unterhaltsleistungen nicht steuerpflichtig sind (vgl. § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 1 EStG).

---

**d) Steuerrechtliche Behandlung beim Verpflichteten**

Für die steuerrechtliche Behandlung beim Verpflichteten ist danach zu **differenzieren**, ob es sich um eine entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen (sog. Gegenleistungsrente) oder um eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen handelt.

- Bei der **Gegenleistungsrente** kann der Verpflichtete einer Leibrente in Höhe des Zinsanteils Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend machen. In Höhe des Barwertes liegen Anschaffungskosten vor.
- Bei der **Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen** (Leitbild: vorweggenommene Erbfolge) kann der Verpflichtete die Leistungen in voller Höhe als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) geltend machen.

**3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG)**

**a) Einkünftequalifikation**

§§ 22 Nr. 2, 23 EStG durchbricht den **einkommensteuerrechtlichen Grundsatz**, dass Einnahmen aus der Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens grundsätzlich nicht steuerbar sind.

Eine Besteuerung des Überschusses aus einem solchen Veräußerungsgeschäft ist unter der Voraussetzung steuerbar, dass **bestimmte Fristen zwischen Anschaffung und Veräußerung** unterschritten werden:

- Bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten: **10 Jahre** (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)
- Bei anderen Wirtschaftsgütern: **ein Jahr** (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)

Maßgeblich für die Fristberechnung ist jeweils der Zeitpunkt des schuldrechtlichen Geschäfts, sodass beispielsweise bereits ein bindendes Verkaufsangebot für die Fristberechnung relevant ist.

§ 23 Abs. 2 EStG bestimmt, dass § 23 EStG gegenüber anderen Einkunftsarten **subsidiär** ist.

**b) Einkünfteermittlung**

Die im Rahmen der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften geltenden Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung werden im folgenden Kapitel 4 unter dem Abschnitt C. IV. „Besonderheiten für einzelne Einkunftsarten“ erläutert.

**4. Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)**

**a) Einkünftequalifikation**

Der Begriff der **Leistung** i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG umfasst jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und um des Entgelts willen erbracht wird. Nicht unter den Tatbestand fallen

**Vermögensumschichtungen** durch Veräußerungen oder veräußerungsähnliche Vorgänge. Bei diesen Vorgängen handelt es sich um einen Ausgleich für den Verlust eines Wirtschaftsguts oder für die Minderung des Vermögenswertes des Wirtschaftsguts in dessen Substanz. Ebenso werden **Spiel- und Wettgeschäfte** nicht umfasst. Ausdrücklich in den Anwendungsbereich der Norm fällt hingegen die **Vermietung von beweglichen Gegenständen des Privatvermögens**.



Beispiele:

G nimmt in seinem VW-Bus hin und wieder Arbeitskollegen mit und lässt sich nicht nur Benzingeld und Fahrzeugabnutzung erstatten, sondern auch die „Dienstleistung der Mitnahme“ vergüten (**Mitfahrvergütung**). G erzielt daraus Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG.

M koordiniert in einem Maschinenbauunternehmen den Einkauf von Zulieferunternehmen. In dieser Funktion hat er in einem Jahr insgesamt 10.000 Euro Schmiergeld für wohlwollende Entscheidungen erhalten. Als Entgelt für eine verbotene Leistung gehört auch das Schmiergeld zu den Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG (**Vereinnahmung von Bestechungsgeldern**).

**b) Einkünfteermittlung**

Auf die Besonderheiten der Einkünfteermittlung im Bereich der Einkünfte aus sonstigen Leistungen wird in Kapitel 4, Abschnitt IV. „Besonderheiten für einzelne Einkunftsarten“ näher eingegangen.

**Fall: Sonstige Einkünfte**

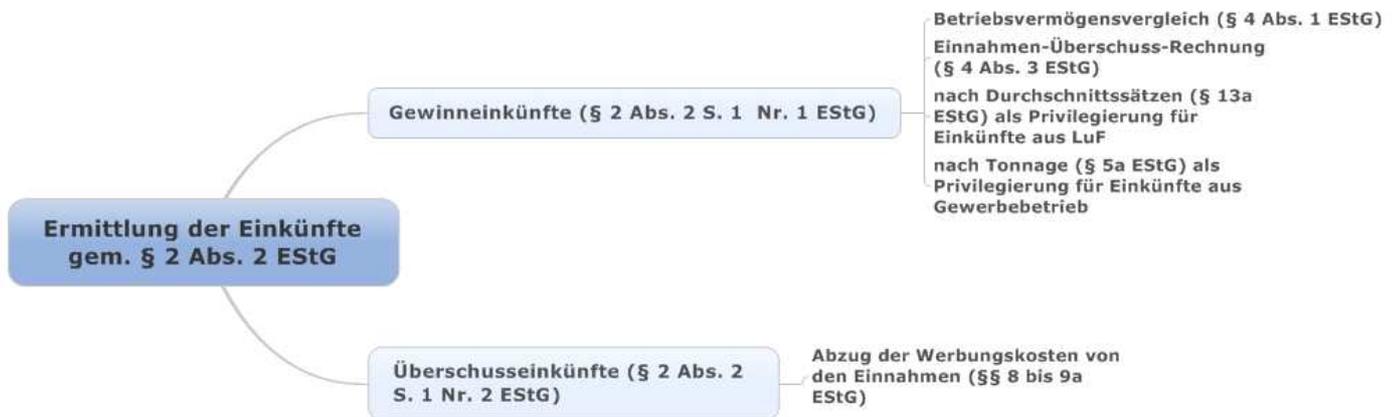
Bei den sonstigen Einkünften gemäß § 22 EStG handelt es sich um eine komplexe Vorschrift mit kompliziert anmutenden Tatbeständen, die sich nicht auf den ersten Blick erschließen. Für das Studium sind insbesondere die Nummern 1 bis 3 des § 22 I

*EStG relevant. Diese bilden daher auch den Inhalt dieser Einheit. Auf die Nummern 4 und 5 wird nicht eingegangen.*

[Multiple-Choice-Fragen zu Kapitel 3](#)

[Lückentexte zu Kapitel 3](#)

## Kapitel 4: Die Ermittlung der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG) (Beck)



### A. Einkünfte

Der Berechnung der Steuer muss die Ermittlung der Einkünfte vorangehen. Was Einkünfte sind, regelt § 2 Abs. 2 EStG. Danach zählen zu den Einkünften – je nach Einkunftsart gem. § 2 Abs. 2 S. 1 EStG Nr. 1 der Gewinn und gem. Nr. 2 der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Dualismus der Einkunftsarten). Für Einkünfte aus Kapitalvermögen besteht gem. § 2 Abs. 2 S. 2 EStG, § 20 Abs. 9 EStG eine abweichende Regelung, da nicht die gesamten Werbungskosten, sondern nur ein Pauschbetrag zum Abzug gebracht werden kann.

### B. Ermittlung der Gewinneinkünfte

Das geltende Einkommensteuerrecht unterscheidet zwischen verschiedenen Formen der Gewinnermittlung. Die wichtigsten sind die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG und durch Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG.

#### I. Methoden der Ermittlung des steuerbaren Gewinns

##### 1. Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG)

Gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist der Gewinn der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem **Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres** und dem **Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres**, vermehrt um den Wert der Einnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

## B. Ermittlung der Gewinneinkünfte

### Hinweis:

Verglichen werden also **das „alte“ und das „aktuelle“ Betriebsvermögen**. Dem Unterschiedsbetrag muss aber das was, dem Betriebsvermögen **aus betriebsfremden Zwecken entnommen** wurde, wieder **hinzugerechnet** werden. Das, was **in das Betriebsvermögen eingelegt** wurde, ohne betrieblich erwirtschaftet zu sein, muss dagegen aus dem Unterschiedsbetrag **herausgerechnet** werden.

Im Rahmen der Betriebsvermögensvergleichs ist abhängig von der Einkunftsart zwischen zwei Unterformen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG zu unterscheiden.

a) **§ 4 Abs. 1 EStG** erfasst alle **Freiberufler** (§ 18 EStG) sowie **Land- und Forstwirte** (§§ 13 EStG), wenn diese Bücher führen. Dabei gilt die Vorschrift ohne Unterschied, ob der Steuerpflichtige nach § 141 AO (originär) **gesetzlich zur Buchführung verpflichtet** ist oder ob er **freiwillig Bücher** führt. Besteht keine Buchführungspflicht und werden auch freiwillig keine Bücher geführt, erfolgt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, sofern bei LuF nicht eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) vorgenommen wird.

b) Für **Gewerbetreibende**, die gesetzlich zur Buchführung verpflichtet sind oder ohne solche Verpflichtung tatsächlich Bücher führen, bestimmt **§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG**, dass diese ihr Betriebsvermögen anhand der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB, vgl. auch §§ 238 ff. HGB) zu ermitteln haben.

Eine **gesetzliche Buchführungspflicht i.S.d. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG** kann sich folgendermaßen ergeben:

- aus **§ 140 AO i.V.m. §§ 238 ff. HGB** (derivative Buchführungspflicht) als Folge der handelsrechtlichen Buchführungspflicht
- aus **§ 141 AO Abs. 1 EStG** (originäre Buchführungspflicht)

Darüber hinaus können Bücher auch **freiwillig** geführt werden. Wer freiwillig Bücher führt, muss seinen Gewinn ebenfalls nach den handelsrechtlichen GoB ermitteln (vgl. **§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 Alt. 2 EStG**).

Sofern keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht und nicht freiwillig Bücher geführt werden, wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt.

## 2. Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)

Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und die auch nicht freiwillig Bücher führen, ermitteln ihren Gewinn nach **§ 4**

**B. Ermittlung der Gewinneinkünfte**

**Abs. 3 EStG** durch Aufstellung einer Überschussrechnung ermitteln. Der Gewinn wird danach im Wege einer Geldverkehrsrechnung als **Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben** ermittelt. Auf Einzelheiten, die Kern des Unternehmensteuerrechts sind, kann hier nicht eingegangen werden. In der Totalperiode muss eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zum gleichen Ergebnis wie die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG) führen (sog. Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit).

Hinweis:

*Ausführungen zum Unternehmensteuerrecht finden Sie z.B. in den Lehrbüchern von Birk, Steuerrecht, 13. Aufl. 2011, Rn. 1100 ff. und Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 18 Rn. 1 ff.*

**3. Zusammenfassung**

Im Rahmen der Gewinneinkünfte ist zu differenzieren. Die Unterscheidung, ob der Gewinn durch **Betriebsvermögensvergleich** aufgrund einer Buchführung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG oder durch einfache **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** ohne Buchführung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln ist, bestimmt sich dabei nach zwei Faktoren: Der Art der Einkünfte und der Buchführungspflicht.

| Betriebsvermögensvergleich   | Einnahmen-Überschuss-Rechnung  |
|--|--|
| Freiberufler und Land- und Forstwirte, die gesetzlich verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (§ 4 Abs. 1 EStG)  | Freiberufler, Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende, die gesetzlich nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und dies auch nicht freiwillig tun (§ 4 Abs. 3 EStG) |
| Freiberufler und Land- und Forstwirte, die gesetzlich nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, dies aber freiwillig tun (vgl. § 4 Abs. 3, § 5 Abs. 1 EStG) |  |
| Gewerbetreibende, die gesetzlich verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (§ 5 Abs. 1 EStG)   |  |
| Gewerbetreibende, die gesetzlich nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, dies aber freiwillig tun (§ 5 Abs. 1 EStG)                                       |  |

Schematisch bietet sich folgende Betrachtung an:

**B. Ermittlung der Gewinneinkünfte**

| Einkunftsart              | Buchführungspflicht | Freiwillige Buchführung | Art der Gewinnermittlung                       |
|---------------------------|---------------------|-------------------------|--|
| Selbstständige Arbeit     | +                   | -/-                     | Betriebsvermögensvergleich, § 4 Abs. 1 EStG    |
|                           | -                   | +                       | Betriebsvermögensvergleich, § 4 Abs. 1 EStG    |
|                           | -                   | -                       | Einnahmen-Überschuss-Rechnung, § 4 Abs. 3 EStG |
| Land- und Forstwirtschaft | +                   | -/-                     | Betriebsvermögensvergleich, § 4 Abs. 1 EStG    |
|                           | -                   | +                       | Betriebsvermögensvergleich, § 4 Abs. 1 EStG    |
|                           | -                   | -                       | Einnahmen-Überschuss-Rechnung, § 4 Abs. 3 EStG |
| Gewerbebetrieb            | +                   | -/-                     | Betriebsvermögensvergleich, § 5 Abs. 1 EStG    |
|                           | -                   | +                       | Betriebsvermögensvergleich, § 5 Abs. 1 EStG    |
|                           | -                   | -                       | Einnahmen-Überschuss-Rechnung, § 4 Abs. 3 EStG |

**II. Die Ermittlung des Betriebsvermögens**

Bevor ein Betriebsvermögensvergleich vorgenommen werden kann, muss das Betriebsvermögen ermittelt werden. Dies geschieht durch Bilanzierung. Die Fragen, *ob* ein bestimmter Posten überhaupt in der Bilanz anzusetzen ist (Ansatz dem Grunde nach) und *mit welchem Wert* dieses Wirtschaftsgut in die Bilanz aufzunehmen ist (Ansatz der Höhe nach), zählen zum Kernbereich des Bilanzsteuerrechts und werden hier nicht weiter behandelt.

**Hinweis:**

*Ausführungen zum Bilanzsteuerrecht finden Sie z.B. in den Lehrbüchern von Birk, Steuerrecht, 13. Aufl. 2011, Rn. 800 ff und Jakob, Einkommensteuer, 2008, Rn. 619 ff.*

---

## C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

### I. Grundlagen

Einkünfte im Rahmen der Überschusseinkunftsarten werden gemäß **§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG** als „**Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten**“ ermittelt.

Klausurtyp:

Bitte beachten Sie die **Terminologie**, die das Gesetz hier mit der Unterscheidung zwischen „Gewinn“ und Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ vorgibt.

- Von einem „**Gewinn**“ dürfen Sie wirklich nur dann sprechen, wenn die Einkünfte aus einer Gewinneinkunftsart stammen.
- Wenn es sich dagegen um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder aus sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 EStG handelt, sprechen Sie von den **Überschusseinkünften**.

Methodisch verläuft die Einkünfteermittlung im Wege einer reinen Geldverkehrsrechnung. Es gilt das **Zu- und Abflussprinzip** gemäß **§ 11 EStG**.

Hinweis:

Die Ermittlung der Einkünfte im Rahmen der Überschusseinkunftsarten (§§ 8-9a EStG) und die Ermittlung des Gewinns durch Einnahmen-Überschussrechnung i.S.d. § 4 Abs. 3 EStG **basieren gleichermaßen auf der Geldverkehrsrechnung**. Da Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte auf unterschiedlichen theoretischen Grundlagen beruhen, müssen allerdings wichtige Unterschiede beachtet werden.

- Der **Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit** gilt nur im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG.
- **Veränderungen im Bereich des eingesetzten Vermögens** werden im Rahmen der Überschusseinkünfte (jedenfalls im Grundsatz) systembedingt nicht berücksichtigt.
- **Einlagen und Entnahmen** sind Begriffe, die mit dem Betriebsvermögen verknüpft sind (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG). Sie entsprechen nicht dem System der Überschusseinkünfte und kommen dort daher auch nicht vor.
- Während für die Einnahmen-Überschussrechnung im Rahmen der Gewinneinkunftsarten § 4 Abs. 3 und Abs. 4 EStG einschlägig ist, gilt für die Einnahmen-Überschussrechnung im Rahmen der Überschusseinkünfte eine andere **gesetzliche Grundlage** (§§ 8 bis 9a EStG).
- Nicht zuletzt unterscheidet sich auch die **Terminologie**. Während im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG von Betriebseinnahmen

### C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

*und Betriebsausgaben gesprochen wird, sind die entsprechenden Posten im Rahmen der Überschusseinkunftsarten als Einnahmen und Werbungskosten zu bezeichnen.*

Die **Gemeinsamkeiten** der Einkünfteermittlung im Rahmen der Überschusseinkünfte mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG **beschränken sich also auf die Methode der Einkünfteberechnung durch Geldverkehrsrechnung.**

Im Übrigen müssen Gewinn- und Überschusseinkünfte **strikt auseinander gehalten** werden!

## II. Anwendungsbereich

Die Einnahmen-Überschussrechnung nach den §§ 8 bis 9a EStG ist für alle Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus einer Überschusseinkunftsart erzielen, **verbindlich**.

Erzielt der Steuerpflichtige also Einkünfte aus

- nichtselbständiger Arbeit,
- aus Kapitalvermögen (s. aber § 2 Abs. 2 S. 2 EStG zur Abgeltungsteuer)
- aus Vermietung und Verpachtung oder
- sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG (vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG),

so muss er **zwingend seine Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln** (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG).

## III. Einkünfteermittlung

Die Einkünfteermittlung erfolgt bei den Überschusseinkünften im Wege einer **Geldverkehrsrechnung**, bei der von den Einnahmen die Werbungskosten abgezogen werden. Der Differenzbetrag kann positiv oder auch negativ sein. Was Einnahmen sind, ist in § 8 EStG, was Werbungskosten in § 9 f. EStG legaldefiniert.

Während §§ 8, 9 EStG als „allgemeiner Teil“ für alle Überschusseinkünfte gelten, sind für einzelne Einkunftsarten Sonderregeln zu beachten. Diese werden zusammenhängend im [Abschnitt C. IV.](#) dargestellt.

### 1. Einnahmen

#### a) Begriff

Welche Einkünfte als Einnahmen im Sinne der Überschusseinkünfte gelten, bestimmt für alle Überschusseinkunftsarten § 8 Abs. 1 EStG. Nach dieser Legaldefinition sind **Einnahmen alle Güter**, die in **Geld oder Geldeswert** bestehen und dem

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG **zufließen**.

Hinweis:

Die **Legaldefinition des Einnahmebegriffs** in § 8 Abs. 1 EStG wurde – für alle Überschusseinkunftsarten geltend – als **lex generalis** „**vor die Klammer gezogen**“. Neben diesen sind Sondervorschriften für die jeweiligen Einkunftsarten zu beachten (§§ 18 ff. EStG).

Eine dem § 8 Abs. 1 EStG entsprechende „Generalvorschrift“ für die Gewinneinkunftsarten enthält das Gesetz nicht. Hier ist die Frage, ob steuerbare Einkünfte vorliegen, **nur nach den für die jeweilige (Gewinn-)Einkunftsart geltenden Vorschriften zu bestimmen** (§§ 13 ff. EStG).

Der Einnahmebegriff des § 8 Abs. 1 EStG setzt einen **Veranlassungszusammenhang** zwischen der Einnahme und der Tätigkeit des Steuerpflichtigen voraus. Die Einnahme muss also durch die Tätigkeit des Steuerpflichtigen veranlasst worden sein. Das ist der Fall, wenn die **Einnahme im weitesten Sinne eine Gegenleistung für die vom Steuerpflichtigen erbrachte Leistung** ist.

Klausurtyp:

Der **Veranlassungszusammenhang** ist eine **(ungeschriebene) Tatbestandsvoraussetzung**, die sowohl auf der Seite der Einnahmen als auch auf der Seite der Aufwendungen gilt.

Der Veranlassungszusammenhang muss daher gegeben sein bei:

- **Einnahmen** aus einer Überschusseinkunftsart (§ 8 Abs. 1 EStG)
- **Werbungskosten** im Rahmen einer Überschusseinkunftsart (§ 9 Abs. 1 EStG)

**b) Einzelfragen**

**aa) Die steuerliche Behandlung von Sachwertzugängen**

Erhält der Steuerpflichtige für seine Leistung eine Gegenleistung in Geldeswert, so rechnet auch diese zu den Einnahmen und ist zu versteuern. **Güter in Geldeswert** sind Güter, denen **am Markt ein in Geld bezifferbarer Wert beigemessen** wird. Der Wert der Güter muss zunächst bemessen werden: Für die Bewertung bestimmt **§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG**, dass die Güter für die Besteuerung mit **dem am Abgabeort üblichen Endpreis** zu bewerten sind.

§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG enthält eine **exemplarische Aufzählung** von Gütern in Geldeswert, die nicht abschließend ist.

**bb) Die steuerliche Behandlung von ersparten Aufwendungen**

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen erspart, indem er für sich selbst eine **Leistung selbst erbrachte**, so führt dies nicht zu Einnahmen im Sinne des § 8 EStG. Einnahmen liegen nur vor, wenn dem Steuerpflichtigen der Wert von außen **zufließt**.

### C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

Anders verhält es sich hingegen mit solchen ersparten Aufwendungen, die auf einer **Leistung des Arbeitgebers** oder eines Dritten auf Veranlassung des Arbeitgebers beruhen. Diese gehören zu den Einnahmen.

#### Fall: Ersparte Aufwendungen

*Hauseigentümer und Vermieter E entlüftet die Heizungen in den Mietwohnungen selbst, anstatt einen Klempner damit zu beauftragen. Dadurch spart er Kosten in Höhe von 400 Euro.*

#### cc) Verzicht auf Einnahmen (insbesondere Lohnverzicht)

Soweit der Steuerpflichtige darauf verzichtet, Einnahmen zu erzielen (bspw. Lohnverzicht des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber), liegt **mangels eines tatsächlichen Zuflusses keine steuerbare Einnahme** i.S.d. § 8 EStG vor.

Etwas anderes gilt nur, wenn dem Verzicht auf die Einnahme ein Surrogat gegenübersteht, der Steuerpflichtige also statt der ursprünglichen Bereicherung etwas anderes erhält. Das Surrogat ist als Einnahme in Geldeswert gemäß § 8 Abs. 2 EStG zu behandeln, so dass die Voraussetzungen des Einnahmebegriffes erfüllt sind.

#### dd) Die steuerliche Behandlung von „Einnahmen“ aus privaten Veräußerungsgeschäften

Die Veräußerung von Vermögensgegenständen führt nicht zu Einnahmen i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG, solange es sich **lediglich um private Veräußerungsgeschäfte** handelt. Es muss also geprüft werden, ob die Einnahmen des Steuerpflichtigen die Voraussetzungen einer Einkunftsart erfüllen. Ist das nicht der Fall, unterliegt der erzielte Vermögenszufluss nicht der Einkommensteuer.

**In Betracht kommen hier nur zwei Einkunftsarten:**

- Es kann sich entweder um den Verkauf von im Privatvermögen gehaltenen qualifizierten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gemäß **§ 17 EStG** handeln, die der Gesetzgeber trotz ihres privaten Hintergrundes zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert,
- oder um ein privates Veräußerungsgeschäft, das die Voraussetzungen der Einkunftsart der sonstigen Einkünfte gemäß **§ 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG** erfüllt.

Dies gilt auch bei der Veräußerung von Gegenständen, mit deren Hilfe die steuerpflichtige Leistung erbracht wird ebenso wie die Veräußerung des Vermögensstammes.

## 2. Werbungskosten

### a) Begriff

Eine **Legaldefinition** des Werbungskostenbegriffes enthält das Gesetz in § 9 Abs. 1 S. 1 EStG. Danach sind Werbungskosten alle **Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung**

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

**und Erhaltung der Einnahmen.** Die Aufwendungen müssen durch die einkünfterzielende Tätigkeit veranlasst sein (sog. **Veranlassungszusammenhang**).

Es ist nicht erforderlich, dass die Aufwendung zum gewünschten Erfolg geführt hat. Auch **vergebliche Aufwendungen** erfüllen die Voraussetzungen des Werbungskostenbegriffes. Der BFH fordert lediglich eine „erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften“ ([BFH, Urt. v. 21.7.1981 – VIII R 154/76](#), BStBl. II 1982, 37, 38, BFHE 134, 113).

Die **subjektive Absicht**, mit der Aufwendung den Beruf oder (im Falle des § 4 Abs. 4 EStG den Betrieb) **fördern zu wollen**, ist kein notwendiges Merkmal des Werbungskostenbegriffes. Aufgrund des Verzichts auf ein subjektives Element fallen auch **unfreiwillige Aufwendungen** und Zwangsaufwendungen unter den Werbungskostenbegriff ([BFH, Urt. v. 28.11.1980 – VI R 193/77](#), BStBl. II 1981, 368, 369).

Werbungskosten können grundsätzlich auch dann abzugsfähig sein, wenn sie der einkünfterzielenden Tätigkeit vorausgingen (**vorweggenommene Aufwendungen**), erst nach Beendigung der einkünfterzielenden Tätigkeit getätigt wurden – sofern der wirtschaftliche Zusammenhang noch fortbesteht (**nachträgliche Aufwendungen**) – oder nicht zum gewünschten Erfolg geführt haben (**vergebliche Aufwendungen**). Voraussetzung für die Zulässigkeit des Abzugs ist stets das Bestehen des Veranlassungszusammenhangs. Die Aufwendungen müssen in einem objektiven Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einnahmen stehen.

Beispiel:

*Der (private) Vermieter muss das Haus erst renovieren, bevor er es vermieten kann. Dennoch können die Kosten für die Vermietung als **vorweggenommene Aufwendungen** auf die später erzielten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 S 1 Nr. 1 EStG angerechnet werden. ).*

Hinweis:

*Der Werbungskostenbegriff ist **sehr weit auszulegen**. Nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG abzugsfähig sind:*

- **Freiwillige und unfreiwillige Aufwendungen**
- **Vorweggenommene und nachträgliche Aufwendungen**
- **Vergebliche Aufwendungen**
- **Irrtümliche Aufwendungen**

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

**b) Kausales Verständnis des Werbungskostenbegriffes**

Im Unterschied zum kausal formulierten Begriff der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG ist der Werbungskostenbegriff nicht **kausal**, sondern **final** definiert.

Der vom Gesetzeswortlaut geforderte finale Zusammenhang ist **strenger** als der im Rahmen des Betriebsausgabenbegriffes geforderte kausale Zusammenhang:

- Ein **kausaler Zusammenhang** erfordert lediglich, dass die Aufwendung **irgendwie** durch die einkünfteerzielende Tätigkeit **veranlasst** ist.
- Ein **finaler Zusammenhang** fordert dagegen, dass die Aufwendung **gezielt** (= *final*) **auf die Erzielung von Einkünften gerichtet** ist.

Merke:

*Die finale Formulierung steckt in dem Wörtchen „zur“:*

- *„**Werbungskosten** sind Aufwendungen zur Erwerbung...“: Die Aufwendungen auf ein bestimmtes **Ziel** gerichtet.*
- ***Betriebsausgaben** sind Aufwendungen sind, die „durch den Betrieb veranlasst“ sein müssen: Betriebsausgaben sind nicht auf das bestimmte Ziel gerichtet, gerade der Einkünfteerzielung zu dienen, sondern sind lediglich „irgendwie“ durch den Betrieb veranlasst.*

Eine solche Unterscheidung verstößt jedoch gegen den **Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung** nach **Art. 3 Abs. 1 GG**, nach dem die den verschiedenen Einkunftsarten unterliegenden Steuerpflichtigen nicht ohne sachlichen Grund ungleich behandelt werden dürfen. Nach ganz h.M. ist der **Werbungskostenbegriff** daher gegen seinen Wortlaut auszulegen und genauso wie der Betriebsausgabenbegriff **kausal zu verstehen**.

Erforderlich ist damit im Ergebnis sowohl für den Abzug als Betriebsausgaben als auch für den Abzug als Werbungskosten, dass die Aufwendung durch die einkünfteerzielende Tätigkeit **veranlasst** wurde (sog. **Veranlassungszusammenhang**). Nicht erforderlich ist dagegen, dass Aufwendungen *gezielt* auf die Erzielung von Einkünften im Rahmen einer Überschusseinkunftsart gerichtet sein müssen, um als Werbungskosten abzugsfähig zu sein.

Klausurtyp:

*Der Veranlassungszusammenhang ist eine **(ungeschriebene) Tatbestandsvoraussetzung**, die sowohl auf der Seite der Aufwendungen als auch auf der Seite der Einnahmen gilt. Ausdrücklich erwähnt das Gesetz diese Voraussetzung nur in der Legaldefinition der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG („Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind“). Der Veranlassungszusammenhang muss jedoch bei folgenden Einnahmen und Aufwendungen stets gegeben sein:*

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

- **Betriebsausgaben** im Rahmen einer Gewinneinkunftsart (§ 4 Abs. 4 EStG)
- **Werbungskosten** im Rahmen einer Überschusseinkunftsart (§ 9 Abs. 1 EStG)
- **Einnahmen** aus einer Gewinneinkunftsart (z.B. §§ 15 Abs. 1, 18 Abs. 1 EStG)
- **Einnahmen** aus einer Überschusseinkunftsart (§ 8 Abs. 1 EStG)

Der **Unterschied zwischen einem kausalen und einem finalen Verständnis** des Werbungskostenbegriffes soll mit dem folgenden Fall verdeutlicht werden:

c) **Abgrenzung zur Liebhaberei**

Die Möglichkeit, Aufwendungen als Werbungskosten steuerlich geltend zu machen, setzt stets das Bestehen der **Einkünfterzielungsabsicht** voraus. Fehlt die Einkünfterzielungsabsicht, so ist das Handeln als steuerlich unbeachtliche **Liebhaberei** einzuordnen.

Liebhaberei liegt vor, wenn **mehrfährige, über die Anlaufphase hinausgehende Verluste** vorliegen und die Tätigkeit dem Bereich der **persönlichen Lebensführung** des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

d) **Einzelfragen**

aa) **Besondere Werbungskosten aufgrund gesetzlicher Anordnung, § 9 Abs. 1 S. 3 EStG**

§ 9 Abs. 1 S. 3 EStG legt fest, dass bestimmte Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig sind. Die Vorschrift verdrängt als *lex specialis* das in **§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG** enthaltene Aufteilungs- und Abzugsverbot, soweit sich Überschneidungen ergeben ([BFH, Urt. v. 6.12.1990 – IV R 65/90](#), BStBl. II 1991, 348, BFHE 163, 134).

Oftmals ergeben sich **Auslegungsschwierigkeiten** bezüglich der in § 9 Abs. 1 S. 3 EStG enthaltenen Tatbestände.

Zur Verdeutlichung soll folgender Fall beitragen, dem ein Auslegungsproblem zugrunde liegt:

**Hinweis:**

*Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich z.B. bei Fahrten eines Arbeitnehmers zur Arbeitsstätte. Die Fahrten zwischen der Wohnung des Steuerpflichtigen und seiner Erwerbsstätte (Ab VZ 2014: ersten Tätigkeitsstätte) sind nach **§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG** der **Erwerbssphäre** zuzurechnen. Nach dem **Urteil des BVerfG** vom 9.12.2008 ([2 BvL 1/07](#), [2 BvL 2/07](#), [2 BvL 1/08](#), [2 BvL 2/08](#), BGBl. I 2008, 2888) wurde die Frage der **Entfernungspauschale** des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG neu geregelt.*

*Während nach der alten Rechtslage die Kosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der Erwerbsstätte **erst nach dem 21. Kilometer** steuerlich*

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

*geltend gemacht werden konnten, dürfen die Kosten nach neuer Rechtslage **ab dem 1. Kilometer** als Werbungskosten zum Abzug gebracht werden.*

**bb) Steuerliche Unbeachtlichkeit von Wertsteigerungen und Wertverlusten im Privatvermögen**

Bei den Überschusseinkunftsarten bleiben – anders als bei den Gewinneinkunftsarten – **Reinvermögensänderungen bei der Besteuerung grundsätzlich unberücksichtigt**. Der Besteuerung unterliegen im Rahmen der Überschusseinkünfte lediglich die Einkünfte aus der regelmäßig fließenden Quelle, nicht jedoch die insgesamt erwirtschafteten Reinvermögenszugänge. Besteuert werden somit nur die Einnahmen aus bestimmten (vorhandenen) Quellen. Dementsprechend findet im Rahmen der Überschusseinkunftsarten auch keine Einteilung in [Betriebsvermögen](#) und Privatvermögen statt: In steuertechnischer Hinsicht **bildet das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen dessen Privatvermögen..**

Verringert sich das Privatvermögen, so berechtigt diese Wertminderung nicht zu einem Werbungskostenabzug. In gleicher Weise erfüllen auch **Aufwendungen**, die dafür getätigt werden, um einen zur Einkünfteerzielung bestimmten Vermögensstamm erstmalig zu schaffen, nicht den Werbungskostenbegriff. Ein **Abzug** ist in beiden Fällen **nicht zulässig**.

Beispiel:

*Kauft der Steuerpflichtige ein Haus, um dieses zu vermieten (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), so ist der **Kaufpreis** (Anschaffungskosten) nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.*

Auf der anderen Seite führen aber auch Erlöse aus der Veräußerung des Vermögensstamms im Privatvermögen grundsätzlich nicht zu steuerbaren Einnahmen i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG. Sie sind als private Veräußerungsgewinne steuerfrei (vgl. aber die Ausnahmen in § 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG).

Hinweis:

*Verkauft der Steuerpflichtige das bislang für die (private) Vermietung genutzte Haus wieder, so ist der Verkaufserlös steuerfrei (es sei denn, die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sind erfüllt).*

**cc) Die Berücksichtigung der AfA gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG**

Die Berücksichtigung der Vorschriften der **Absetzung für Abnutzung** (AfA) gemäß §§ 7 ff. EStG ist eine **Ausnahme** innerhalb des Systems der Überschusseinkunftsarten, in dem der **sofortige Abzug** von Aufwendungen als Werbungskosten der Regelfall ist. Die Anwendung der Vorschriften der AfA stellt auch eine Ausnahme gegenüber dem im Rahmen der Überschusseinkunftsarten geltenden **Zu- und Abflussprinzip gemäß § 11 EStG** und dem **Prinzip der Nichtberücksichtigung von Veränderungen des Vermögensstamms**.

### C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

Die Vorschrift des **§ 7 EStG** gehört systematisch zu den allgemeinen Vorschriften der **Gewinneinkunftsarten**, die gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 1 EStG auch bei den Überschusseinkunftsarten Anwendung findet. Sie besagt, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für abnutzbare Wirtschaftsgüter nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, wenn das Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen für mehr als ein Jahr zur Verfügung steht. Zulässig ist in diesem Fall nur eine den Regelungen der AfA entsprechende **anteilige Abschreibung**.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen rechnerisch über den Zeitraum der geschätzten Nutzungsdauer verteilt werden und dürfen in jedem Veranlagungszeitraum nur anteilig zum Abzug gebracht werden. Hat sich der Steuerpflichtige somit einen Gegenstand angeschafft, den er länger als ein Jahr benutzen will (z.B. einen PC), so kann er diesen wegen § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG auch im Rahmen der Überschusseinkunftsarten nur anteilig nach den Regelungen der AfA abschreiben.

Auch die Abschreibung wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung (AfaA, § 7 Abs. 1 S. 7 EStG) ist von der Verweisung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG umfasst und daher anzuwenden.

#### Hinweis:

*Wie genau bei einer anteiligen Abschreibung im Rahmen der AfA vorzugehen ist, regeln sog. AfA-Tabellen. Es gibt eine allgemeine AfA Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter (AfA-AV) und einige branchenspezifische [AfA-Tabellen, die jeweils vom Bundesministerium der Finanzen erlassen](#) werden.*

Außerdem verweist § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 2 EStG ausdrücklich auf § 6 Abs. 2 S. 1 EStG, der eine **vollständige Sofortabsetzung** erlaubt, wenn das einzelne Wirtschaftsgut einen **Wert von 410 Euro** (ohne Umsatz- /Mehrwertsteuer) nicht übersteigt.

#### **dd) Gemischte Aufwendungen**

Aufwendungen, die der Steuerpflichtige als Werbungskosten zum Abzug bringen möchte, sind manchmal nicht ausschließlich durch die einkünfteerzielende Tätigkeit, sondern zu einem gewissen Anteil auch **privat veranlasst**.

**§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG** bestimmt, dass Aufwendungen dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie für die Lebensführung des Steuerpflichtigen getätigt wurden. Dies gilt nach dem Wortlaut der Norm auch dann, wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Bezüglich der Auslegung der Vorschrift des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung im Jahr 2010 zugunsten des Steuerpflichtigen entscheidend verändert ([BFH, Urteil v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BFHE 229, 215](#)): Bis dahin wurde § 12 Nr. 1 S. 2 EStG als **allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot** ausgelegt. Sobald eine Aufwendung also neben der beruflichen Veranlassung **auch privat veranlasst** war,

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

konnte sie nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgabe geltend gemacht werden, sondern den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen. Auch ein kleiner Anteil privater Mitveranlassung führte dazu, dass die Aufwendung gar nicht zum Abzug gebracht werden konnte. Unschädlich war lediglich ein unbedeutender Anteil privater Mitveranlassung.

Das Aufteilungs- und Abzugsverbot leitete der BFH aus **§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG** über den Wortlaut der Vorschrift hinaus ab. Nach dem Wortlaut enthält § 12 Nr. 1 S. 2 EStG lediglich ein **Abzugsverbot**, nicht jedoch auch ein **Aufteilungsverbot**. Der BFH begründete das Aufteilungsverbot mit den Argument der **steuerlichen Gerechtigkeit** (vgl. [BFH, Beschl. v. 21.9.2009 – GrS 1/06](#), Tz. 107, BFHE 227, 1):

*„Es soll verhindert werden, dass Aufwendungen für die Lebensführung nur deshalb in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagert werden können, weil der Steuerpflichtige einen entsprechenden Beruf hat, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus versteuerten Einkünften decken müssen“.*

Mit seinem Beschluss vom 21.09.2009 ([GrS 1/06, BFHE 227, 1](#)) hat der BFH seine Rechtsprechung nun dahingehend geändert, dass er das **generelle Aufteilungsverbot** des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG in ein **generelles Aufteilungsgebot** (vgl. Tz. 121) umgewandelt hat. Als Regelfall ist nunmehr eine Aufteilung der Aufwendung vorzunehmen und der beruflich veranlasste Teil gemäß § 9 Abs. 1 EStG oder § 4 Abs. 4 EStG zum Abzug zuzulassen.

Hinweis:

*Die Frage der Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen war bereits lange Zeit umstritten und auch die Rechtsprechung verlief uneinheitlich. Es kam bereits früher zur Anrufung des Großen Senats ([Beschl. v. 19.10.1970, GrS 2/70, BFHE 100, 309, BStBl. II 1971, 17](#)).*

*Der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.9.2009 ([GrS 1/06](#)) ist in jeder Hinsicht eine lohnende Lektüre. Er nimmt ausführlich auf die **Entstehungsgeschichte** der auszulegenden Vorschrift des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG Bezug und erklärt, inwieweit der BFH seine **Rechtsauffassung weiterentwickelt** hat und warum er bisherige Auffassung nicht mehr vertritt.*

*Das BMF hat zur Konkretisierung der neuen Rechtsprechung ein schon fast lehrbuchhaft aufgebautes Schreiben mit vielen Beispielen erlassen ([BMF-Schreiben vom 6.7.2010 – V C 3 – S 2227/07/10003:002](#)).*

Privat veranlasste Aufwendungen können außerdem ausnahmsweise durch einen starken beruflichen Zusammenhang überlagert werden, wenn die Aufwendungen so stark durch die berufliche/betriebliche Situation geprägt sind, dass der private Veranlassungsbeitrag bei wertender Betrachtung unbedeutend ist ([BFH Urteil v. 05.07.2012, VI R 50/10, BFHE 238, 405](#)).

**Fall: Gemischte Aufwendungen**

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

*Der niedergelassene Rechtsanwalt R aus Hamburg besucht eine Fachtagung in München, die ganztägig von Montag bis Donnerstag stattfindet. R reist jedoch bereits am Vormittag des Samstags an, um sich am Wochenende die Stadt anzuschauen. Die Rückreise tritt er am Vormittag des Freitags an. R möchte nun für die Übernachtung im Hotel (sechs Nächte) Betriebsausgaben i.H.v. 600 Euro (§ 4 Abs. 4 EStG) geltend machen.*

ee) Werbungskosten-Pauschbeträge

§ 9a EStG räumt aus Gründen der **Verwaltungsvereinfachung** verschiedene Pauschbeträge für den Werbungskostenabzug ein. Diese Pauschbeträge darf der Steuerpflichtige von seinen Einkünften abziehen, auch wenn seine **tatsächlichen Werbungskosten hinter dem festgelegten Betrag zurückbleiben**. Allerdings verringert sich der Pauschbetrag automatisch, wenn die Einkünfte einen geringeren Betrag aufweisen als der Pauschbetrag selbst: Gemäß § 9 S. 2 EStG dürfen die Pauschbeträge **nur bis zur Höhe der Einnahmen** abgezogen werden. Die Geltendmachung des Pauschbetrages kann also nicht zu einem Verlust führen.

Kann der Steuerpflichtige dagegen **höhere Werbungskosten** nachweisen, so kann er nach § 9a S. 1 Hs. 2 EStG diese statt des Pauschbetrages ansetzen.

Hinweis:

*Pauschbeträge bestehen nur für drei der vier Überschusseinkunftsarten:*

• **§ 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG**

*Für **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** (§ 19 EStG) besteht ein Pauschbetrag i.H.v. **920 Euro** (sog. **Arbeitnehmer-Pauschbetrag**), sofern es sich nicht um Versorgungsbezüge i.S.d. § 19 Abs. 2 EStG handelt.*

• **§ 9a S. 1 Nr. 2 EStG**

*Der Pauschbetrag für **Einkünfte aus Kapitalvermögen** ist mit der Unternehmensteuerreform 2008 weggefallen. An seine Stelle trat der **Sparer-Pauschbetrag**, der in § 20 Abs. 9 EStG geregelt ist. Für den Steuerpflichtigen können hierbei durchaus Nachteile entstehen, denn der nun geltende Sparer-Pauschbetrag erlaubt keinen Abzug von Werbungskosten, die über den Pauschbetrag hinausgehen. Dies gilt selbst dann, wenn solche tatsächlich angefallen sind und nachgewiesen werden.*

• **§ 9a S. 1 Nr. 3 EStG:**

*Für Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i.S.d. § 22 Nr. 1, 1a, 5 EStG gewährt der Gesetzgeber einen Pauschbetrag i.H.v. 102 Euro.*

[Multiple-Choice-Fragen zu Kapitel 4](#)

[Lückentexte zu Kapitel 4](#)

[Fall: Ermittlung der Einkünfte](#)

## C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

*Die Einheit befasst sich mit der Ermittlung der steuerbaren Einkünfte im Sinne des § 2 II EStG. Dabei werden insbesondere der Begriff der Einnahmen nach § 8 EStG und der Begriff der Werbungskosten nach § 9 EStG durch Multiple-Choice-Fragen erläutert.*

### IV. Besonderheiten für einzelne Einkunftsarten

#### 1. Unselbständige Tätigkeit (§ 19 EStG)

##### a) Einnahmen, § 8 EStG

Welche Einnahmen i.S.v. § 8 EStG dem Grunde nach unter den Tatbestand von § 19 EStG zu fassen sind, wurde bereits in Kapitel 3 im Abschnitt B. IV. „Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit“ erläutert. Ergänzend zu diesen Ausführungen sind im Bereich der Einnahmen noch die folgenden Besonderheiten zu beachten.

##### aa) Die steuerliche Behandlung von Gelegenheitsgeschenken des Arbeitgebers

Da der Arbeitgeber zu einem Geschenk an den Arbeitnehmer jedenfalls nicht aufgrund des Arbeitsverhältnisses verpflichtet ist, muss geprüft werden, ob die Leistung überhaupt **durch die einkünfterzielende Tätigkeit** des Arbeitnehmers i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG **veranlasst** ist. Das ist nicht der Fall, wenn das Geschenk aufgrund privater Umstände erfolgt.

##### bb) Die steuerliche Behandlung der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW

Für die Steuerbarkeit der Vorteile eines Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW hat der Gesetzgeber in § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 EStG eine **differenzierte Sonderregelung** geschaffen. Die Vorteile aus der privaten Nutzung des betrieblichen PKW sind danach grundsätzlich als Einnahmen i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Die Bewertung der Vorteile erfolgt pauschaliert nach § 8 Abs. 2 S. 2 i.V.m § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG:

**Für jeden Kalendermonat der Nutzung ist grundsätzlich 1 % des Listenneupreises des PKW als Einnahme** anzusetzen (etwaige Sonderausstattung ist hinzuzurechnen, die Umsatzsteuer ist einzubeziehen). Nutzungsentgelte, die der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die private Nutzung betrieblicher Mittel zu entrichten hat, sind dagegen von den so berechneten Einnahmen abzuziehen.

##### cc) Die Behandlung von Personalrabatten gemäß § 8 Abs. 3 EStG

Für die steuerrechtliche Behandlung von Personalrabatten enthält das EStG in § 8 Abs. 3 EStG eine **Sonderregelung**. Danach ist auch der geldwerte Vorteil durch einen Personalrabatt, den ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern auf Waren gewährt, die nicht überwiegend für den Bedarf der Arbeitnehmer produziert werden, grundsätzlich als Einnahme zu berücksichtigen.

### C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

Rabatte, die der Arbeitgeber nicht nur seinen Arbeitnehmern, sondern auch fremden Dritten üblicherweise einräumt, begründen hingegen beim Arbeitnehmern keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn (BFH Urt. v. 26.07.2012, VI R 27/11, BFHE 238, 376).

Für die **Bewertung** eines solchen Rabatts bestimmt § 8 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG Folgendes: Als Wert gilt der **um 4 % geminderte Endpreis**, zu welchem der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Dabei sind Rabatte bis 1.080 Euro pro Kalenderjahr gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 EStG steuerfrei (**Rabattfreibetrag**).

#### Fall: Personalrabatte

*Der Küchenhersteller Kochfix-GmbH gewährt seinen Arbeitnehmern die Möglichkeit, Küchenkomplettangebote aus der eigenen Herstellung mit einem Rabatt von 50 % auf den Listenpreis zu erwerben. Arbeitnehmer hat im Jahr 2011 eine verbilligte Küche erworben. Der Listenpreis der Küche lag bei 5.000 Euro. A zahlte aufgrund des Rabatts nur 2.500 Euro. Die Händler in der Umgebung bieten dieses Produkt für 4.000 Euro an.*

#### b) Werbungskosten, § 9 EStG

Da die Einkunftsart der nichtselbständigen Arbeit zu den Überschusseinkünften zählt, sind die Einkünfte durch Abzug der Werbungskosten von den Einnahmen zu berechnen (vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Werbungskosten sind nach der **Legaldefinition § 9 Abs. 1 EStG** Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen, die durch das Arbeitsverhältnis **veranlasst** sind, kann der Arbeitnehmer somit als Werbungskosten von seinem Arbeitslohn abziehen. In § 9 Abs. 1 S. 3 EStG werden Aufwendungsarten aufgezählt, die bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bedeutsam sind:

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte



- Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (ab VZ 2014: erster Tätigkeitsstätte; siehe dann die Legaldefinition in Abs. 4), sog. **Pendlerpauschale** (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG). Unerheblich ist es, wie der Arbeitnehmer den Weg zurücklegt (eigenes Auto oder öffentliche Verkehrsmittel).  
Ab VZ 2014: Ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte i.S.d. Abs. 4 EStG, der typischerweise arbeitstäglich denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufsuchen muss, kann für die Fahrten von seiner Wohnung dorthin nach Nr. 4a S. 3 künftig nur die Entfernungspauschale (nicht die tatsächlich entstandenen Kosten) geltend machen.
- Notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten **doppelten Haushaltsführung** entstehen (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG).
- Aufwendungen für **Arbeitsmittel** (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG)

Der Arbeitnehmer muss die ihm entstandenen Aufwendungen gegenüber dem Finanzamt **glaubhaft machen**. Aus Gründen der Vereinfachung gewährt der Gesetzgeber dem Arbeitnehmer in **§ 9a S. 1 Nr. 1 lit. a und b EStG Pauschbeträge**, die von Amts wegen abgezogen werden, unabhängig davon, ob dem Arbeitnehmer tatsächlich Aufwendungen in dieser Höhe entstanden sind. Der Nachweis höherer Aufwendungen ist jedoch möglich.

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

---

**2. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)**

**a) Einnahmen, § 8 EStG**

Einkünfte aus Kapitalvermögen zählen zu den Überschusseinkunftsarten. Seit Einführung der Abgeltungssteuer (VZ 2009) gilt jedoch das übliche System der Einkünftermittlung nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG für diese Einkunftsart nicht mehr, soweit diese Einkünfte nun abgeltend besteuert werden. Welche Einnahmen unter den Tatbestand von § 20 EStG fallen, wurde bereits in Kapitel 3, Abschnitt B. V. „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ erläutert.

**b) Werbungskosten, § 9 EStG**

Die Werbungskosten sind im Falle dieser Einkunftsart grundsätzlich pauschaliert: von den Einnahmen, die die Voraussetzungen des § 20 EStG erfüllen, darf der **Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 Euro** abgezogen werden. Hierbei handelt es sich um einen **Freibetrag**, durch den die Geltendmachung von Werbungskosten in der Einkunftsart „Kapitalvermögen“ vereinfacht wird. Ist der Sparer-Pauschbetrag höher als die Einnahmen, so ist er entsprechend zu kürzen (vgl. § 20 Abs. 9 S. 4 EStG), sodass insoweit ein Verlust nicht entstehen kann.

Beispiel:

*E hat 50 Euro Zinsen auf ein Sparguthaben erhalten. Grundsätzlich handelt es sich hierbei um sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, jedoch unterfällt der geringe Betrag dem Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 EStG, so dass für diese Einnahmen keine Einkommensteuer zu zahlen ist.*

Anders als beim Arbeitnehmerpauschbetrag nach § 9a Nr. 1 lit. a EStG ist beim Sparer-Pauschbetrag die **Geltendmachung der tatsächlichen Werbungskosten**, die in ihrer Höhe den Pauschbetrag übersteigen, gesetzlich **ausgeschlossen** (vgl. § 20 Abs. 9 S. 1 Hs. 2 EStG).

Hinweis:

*Der Abzug von **Werbungskosten, die den Sparer-Pauschbetrag übersteigen**, ist lediglich im Falle des § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG bei mindestens 25 %-iger Beteiligung oder 1 %-iger Beteiligung und Tätigkeit für eine Kapitalgesellschaft möglich. Erforderlich ist ein entsprechender Antrag des Steuerpflichtigen.*

Bei **Verlusten** aus Kapitalvermögen ist eine Verrechnung mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten nach **§ 20 Abs. 6 S. 2 EStG** gesetzlich ausgeschlossen. Ebenso wird der „reguläre“ Verlustabzug nach § 10d EStG nicht zugelassen. Zulässig ist nach **§ 20 Abs. 6 S. 3 EStG** lediglich der **Verlustvortrag** in einen späteren Veranlagungszeitraum und die Verrechnung mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen (= einkunftsartspezifisch) aus diesem Veranlagungszeitraum. Verlustrückträge (auch innerhalb der Einkunftsart) sind unzulässig.

C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

**3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)**

**a) Einnahmen, § 8 EStG**

Die Einkunftsart nach § 21 EStG zählt ebenfalls zu den Überschusseinkunftsarten. Die steuerbaren Einkünfte sind daher gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 8 bis 9a EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu bemessen. Welche Einnahmen unter den Anwendungsbereich von § 21 EStG fallen, wurde bereits in Kapitel 3, Abschnitt B. VI. „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ ausgeführt.

**b) Werbungskostenabzug, § 9 EStG**

Gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG sind Werbungskosten **grundsätzlich sofort abziehbar**, wenn nicht die Voraussetzungen der Absetzung für Abnutzung gemäß §§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7, 7 ff. EStG eingreifen, die lediglich einen **jahresanteiligen Abzug** zulassen. Ein Werbungskosten-Pauschbetrag existiert im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht.

Zu beachten ist zudem, dass gerade im Bereich der Vermietung und Verpachtung sog. **vorab veranlasste Werbungskosten** wie auch **nachträgliche Werbungskosten** geltend gemacht werden können. Bei den vorab veranlassten Werbungskosten ist Voraussetzung, dass die Absicht zur Einnahmeerzielung anhand objektiver Umstände feststellbar ist. Nachträgliche Werbungskosten müssen mit der früheren Vermietungstätigkeit noch in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.



Hinweis:

Problematisch ist häufig die Abgrenzung zwischen **sofort abziehbaren Werbungskosten** und sog. **anschaffungsnahen Aufwendungen** i.S.v.

### C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

*Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes. Diese dürfen gemäß den Regeln der AfA nach §§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7, 7 ff. EStG nur jahresanteilig abgezogen werden. Zu den Herstellungskosten gehören auch Aufwendungen für Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes getätigt werden und eine bestimmte Höhe übersteigen, vgl. § 6 Abs. 1a EStG, auf den § 9 Abs. 5 S. 2 EStG verweist.*

*Im Unterschied zu anderen Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen sind Aufwendungen unter diesen Voraussetzungen keine sofort abziehbaren Werbungskosten. Das entscheidende **Abgrenzungskriterium** ist die Frage, ob die Aufwendungen dem **Erhalt des bisherigen Nutzungszustandes** dienen – dann ist der sofortige Abzug zulässig – oder ob sie die Wohnung **in einen vermietbaren Zustand bzw. höheren Nutzungszustand versetzen** sollen – dann dürfen die Aufwendungen nur jahresanteilig geltend gemacht werden.*

Einen Sonderfall der steuerlichen Anerkennung von Werbungskosten stellt die Konstellation des **teilentgeltlichen Mietverhältnisses** dar. Der Grund für die gesetzliche Beschränkung des Werbungskostenabzugs bei teilentgeltlichen Mietverhältnissen liegt in dem **einkommensteuerrechtlichen Grundsatz, dass Werbungskosten insoweit nicht abziehbar** sind, als sie **mit privat veranlassten Einnahmeverzichten** in Zusammenhang stehen.

#### 4. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1, Nr. 1a EStG)

##### a) Einnahmen, § 8 EStG

Die Voraussetzungen des Tatbestandes der Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen wurden bereits in Kapitel 3, Abschnitt B. VII. „sonstige Einkünfte“ eingehend erläutert. Insofern ergeben sich im Hinblick auf § 8 EStG keine Besonderheiten.

##### b) Werbungskosten, § 9 EStG

Im Hinblick auf die Werbungskosten gewährt der Gesetzgeber gem. § 9a S. 1 Nr. 3 EStG einen besonderen Pauschbetrag in Höhe von 102 Euro. Im Übrigen ergeben sich keine Besonderheiten.

#### 5. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2, 23 EStG)

##### a) Einnahmen, § 8 EStG

Welche Einnahmen grundsätzlich unter den Tatbestand zu fassen sind, wurde bereits in Kapitel 3, Abschnitt B. VII. „Sonstige Einkünfte“, Unterabschnitt 5. erläutert. In einem zweiten Schritt sind gem. § 23 Abs. 3 S. 1 EStG zur Ermittlung des Gewinns aus dem Veräußerungsgeschäft die Anschaffungs- und Herstellungskosten abzuziehen. Zudem gewährt der Gesetzgeber gemäß § 23 Abs. 3 S. 5 EStG eine **Freigrenze** i.H.v. 600 Euro. Das Überschreiten der Grenze bewirkt, dass dann alle Einkünfte zu versteuern sind.

## C. Ermittlung der Überschusseinkünfte

### b) Werbungskosten, § 9 EStG

Im Hinblick auf den Werbungskostenabzug bestehen keine Besonderheiten.

In § 23 Abs. 3 S. 7 bis 10 EStG sind jedoch **Einschränkungen im Rahmen des Verlustausgleichs** zu beachten.



## 6. Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)

### a) Einnahmen, § 8 EStG

Die Einkünfte sind als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß §§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 8 bis 9a EStG zu ermitteln. In § 22 Nr. 3 S. 2 EStG gewährt der Gesetzgeber eine **Freigrenze** in Höhe von 256 Euro. Welche Einkünfte zu den Einnahmen aus § 22 Nr. 3 EStG gehören, wurde bereits in Kapitel 3, Abschnitt B. VII. „sonstige Einkünfte“ dargestellt.

### b) Werbungskosten, § 9 EStG

Im Hinblick auf den Werbungskostenabzug ergeben sich hier keine Besonderheiten.

Der Verlustausgleich und der Verlustabzug i.S.d § 10d EStG unterliegen verschiedenen Beschränkungen:

- Der **externe Verlustausgleich** ist vollständig **ausgeschlossen** (§ 22 Nr. 3 S. 3 EStG).
- Der **überperiodische Verlustabzug** i.S.d § 10d ist auf interne Verluste innerhalb der Einkunftsart **beschränkt** (§ 22 Nr. 3 S. 4 EStG).
- Verluste sind gemäß §§ 22 Nr. 3 S. 4 Hs. 2 i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG **gesondert festzustellen**.

---

## Kapitel 5: Steuerliche Abzüge und Ermäßigungen (Sumalvico)

### A. Überblick

Bei der Bemessung der Einkommensteuer findet auch die **persönliche Leistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen Berücksichtigung. Dies bedeutet, dass sich die Steuerbelastung des Einzelnen nach dessen **individuellen finanziellen Verhältnissen** richtet (sog. **Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit**).

Nach dem **Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit** kommt als Grundlage der Besteuerung **nur der Teil der Einnahmen** in Betracht, der dem Steuerpflichtigen auch **tatsächlich für den eigenen Verbrauch zur Verfügung** steht. Dies bedeutet, dass einige Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden müssen:

- Zur Verwirklichung des **objektiven Nettoprinzips** werden der Abzug des **erwerbsbezogenen Aufwands** (vgl. § 4 Abs. 4 EStG und § 9 Abs. 1 EStG) und der **Ausgleich von Verlusten** zugelassen.
- Zur Verwirklichung des **subjektiven Nettoprinzips** werden existentiell notwendige Aufwendungen zum Abzug zugelassen. Abzugsmöglichkeiten (vgl. § 2 Abs. 4 und 5 EStG), die ihren Hintergrund im subjektiven Nettoprinzip haben, sind:
  - Abzug von **Sonderausgaben (§§ 10-10c EStG)**
  - Abzug von **außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33-33b EStG)**
  - Gewährung bestimmter **Freibeträge** und **Freigrenzen** (z.B. den Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG)

Zwischen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen kann wie folgt differenziert werden: Gewöhnliche Aufwendungen der privaten Lebensführung werden durch den Abzug der enumerativ aufgezählten Sonderausgaben berücksichtigt. Über den Normalfall hinausgehende atypische Sonderbelastungen des einzelnen Steuerpflichtigen finden in den generalisierenden Tatbeständen der außergewöhnlichen Belastungen Berücksichtigung, die dem Umstand Rechnung tragen, dass durch enumerierte Abzugspositionen nicht alle außergewöhnliche Ereignisse im Leben des Einzelnen erfasst werden können.



#### Hinweis zur Terminologie

Die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sind von dem nach **§ 2 Abs. 3 EStG** gebildeten **Gesamtbetrag der Einkünfte** abzuziehen. Es verbleibt danach das **Einkommen** im Sinne des **§ 2 Abs. 4 EStG**.

Für alle übrigen Aufwendungen, die nicht erwerbsbezogen sind und auch nicht unter die soeben genannten Tatbestände fallen, gilt **§ 12 Nr. 1 S. 1 EStG**. Nach dieser Vorschrift dürfen **Aufwendungen für die private Lebensführung** und den Unterhalt von Familienangehörigen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

#### Hinweis:

Als **Regel-Ausnahme-Prinzip** zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die private Lebensführung kann man sich folgendes Grundverhältnis merken:

*Aufwendungen für die Lebensführung sind **grundsätzlich** nach § 12 Nr. 1 EStG **nicht abzugsfähig**.*

*Eine **Ausnahme** besteht nur dann, wenn das **Gesetz ausdrücklich den Abzug zulässt**. Gesetzliche Bestimmung finden sich in § 2 Abs. 4 und 5 EStG, die Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen für abzugsfähig erklärt und aus dem Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 EStG ausnehmen.*

---

## **B. Sonderausgaben**

### **I. Grundlagen**

Die **Rechtgrundlagen** für den Sonderausgabenabzug finden sich in den **§§ 10 bis 10c EStG**.

Die in § 10 EStG genannten Aufwendungen wären an sich als Kosten der Lebensführung gemäß **§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG** dem Bereich der **Einkommensverwendung** zuzurechnen. Gemäß § 10 EStG wird der Abzug dieser Aufwendungen jedoch ausdrücklich zugelassen (insofern geht § 10 EStG dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG als *lex specialis* vor).

#### Hinweis:

Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen wird allgemein zwischen dem Bereich der Einkommenserzielung und dem Bereich der Einkommensverwendung unterschieden.

Soweit Aufwendungen im **Bereich der Einkommenserzielung** angefallen sind, sind sie grundsätzlich auch **abzugsfähig**. Es handelt sich um sog. **Erwerbsaufwand**.

Aufwendungen, die dem **Bereich der Einkommensverwendung** zuzurechnen sind, sind grundsätzlich **nicht abzugsfähig**. Es entspricht dem im deutschen Einkommensteuerrecht verankerten Grundprinzip, dass der Bereich der Einkommensverwendung steuerlich nicht relevant ist. Es handelt sich um sog. **Lebensführungsaufwand**.

### **II. Der Begriff der Sonderausgaben**

§ 10 EStG enthält **keine übergreifende Legaldefinition** der Sonderausgaben, sondern beschränkt sich auf eine Aufzählung bestimmter Aufwendungen. § 10 Abs. 1 EStG verlangt, dass die zum Abzug zugelassenen Aufwendungen **weder Betriebsausgaben** (§ 4 Abs. 4 EStG) **noch Werbungskosten** (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG) sind und auch nicht als solche behandelt werden.

Der BFH verlangt in ständiger Rechtsprechung darüber hinaus, dass die Aufwendungen auf einer **eigenen Verpflichtung** des Steuerpflichtigen beruhen und **von diesem selbst entrichtet** werden (vgl. [BFH, Urt. v. 19.4.1989 – X R 2/84](#), BStBl. II 1989, 683, 684; [BFH, Urt. v. 19.4.1989 – X R 28/86](#), BStBl. II 1989, 862).

#### Hinweis:

Wenn statt des Schuldners ein Dritter die Schuld begleicht, kann der Schuldner selbst diese Zahlung nicht als Sonderausgaben zum Abzug bringen. Nach ständiger Rechtsprechung ist es für den Abzug von Sonderausgaben immer erforderlich, dass kumulativ beide Voraussetzungen erfüllt sind: Es muss sich

um eine **eigene Verpflichtung** handeln, und die Schuld muss **vom Schuldner selbst beglichen** werden.

Vgl. dazu [BFH, Urt. v. 19.4.1989 – X R 2/84](#), BStBl. II 1989, 683, 684; [BFH, Urt. v. 19.4.1989 – X R 28/86](#), BStBl. II 1989, 862.

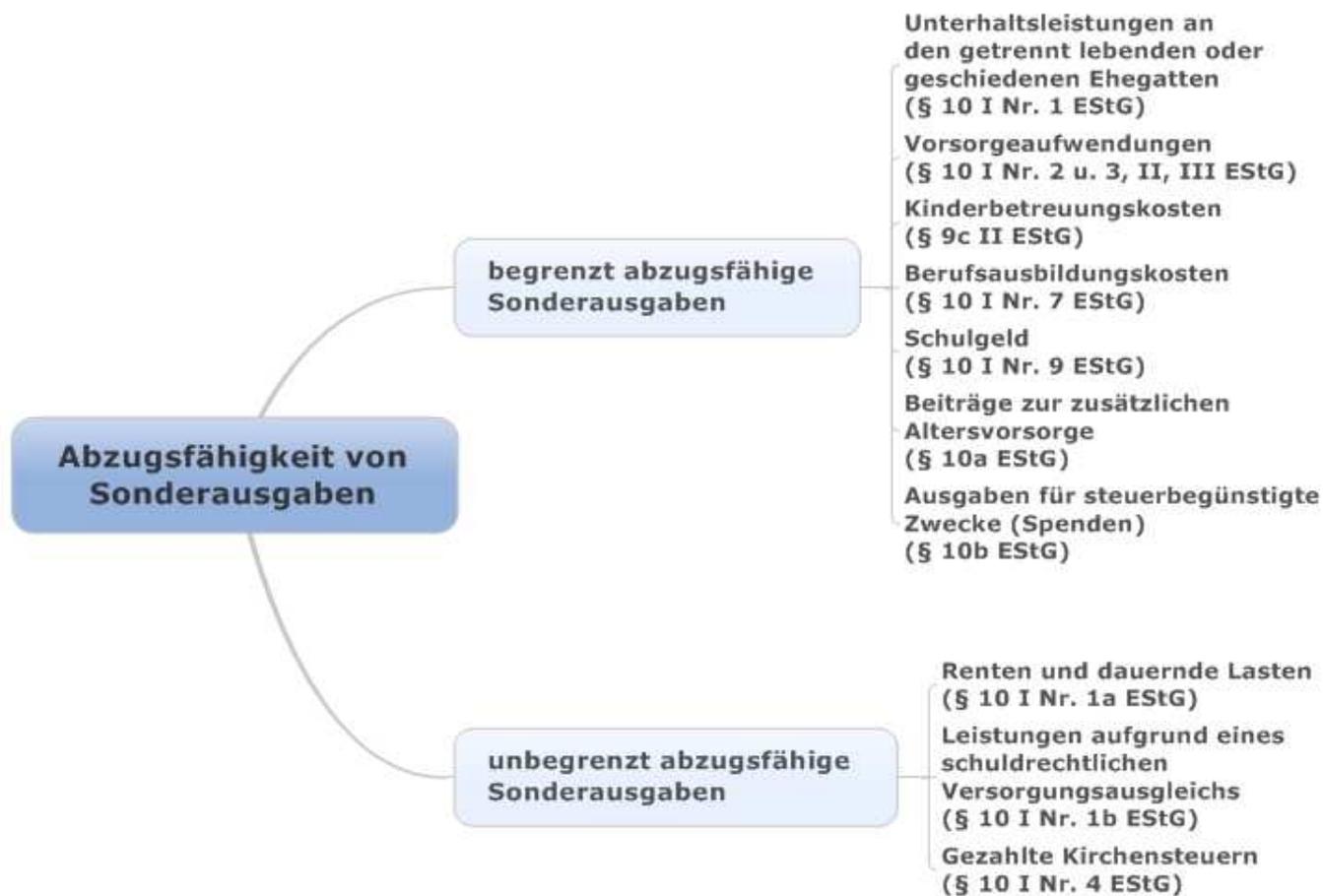
Für die **Periodenabgrenzung** gilt das **Abflussprinzip** des **§ 11 Abs. 2 S. 1 EStG**. Dieses besagt, dass Ausgaben grundsätzlich in dem Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet wurden. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, getätigt wurden, gilt die **Ausnahmeregelung** des **§ 11 Abs. 2 S. 2 EStG**, die eine entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 1 S. 2 EStG vorschreibt: Solche Aufwendungen gelten als in dem Kalenderjahr getätigt, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Im Falle der **rückwirkenden Erstattung einer Aufwendung** (z.B. Rückzahlung der Versicherungsprämie) erfolgt für die Einkommensbesteuerung eine **Gegenrechnung mit anderen geleisteten Ausgaben gleicher Art**. Soweit eine Gegenrechnung nicht möglich ist, erfolgt eine **Korrektur des Steuerbescheides** (**§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO**).

Hinweis:

§ 175 AO ermöglicht die **Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen**, die nicht den §§ 172 bis 174 AO unterfallen. Nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (**rückwirkendes Ereignis**).

Innerhalb der Sonderausgaben wird zwischen **unbegrenzter** und **begrenzter Abzugsfähigkeit** der Aufwendungen unterschieden. Bei nur begrenzt abzugsfähigen Sonderausgaben nennt das Gesetz jeweils einen Höchstbetrag, über den hinaus ein Abzug nicht mehr möglich ist. **In der Regel** ist die **Abzugsfähigkeit** der Sonderausgaben **der Höhe nach begrenzt**. Unbegrenzt abzugsfähig sind nur wenige Sonderausgaben.



§ 10c EStG sieht aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung für bestimmte Aufwendungen pauschalierte Beträge in Höhe von insgesamt 36 € vor. Es ist dem Steuerpflichtigen aber möglich, höhere Beträge nachzuweisen. Der so genannte **Sonderausgaben-Pauschbetrag** gilt nur für die dort genannten Sonderausgaben.

Umfasst sind folgende Sonderausgaben:

- § 10 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 1a, Nr. 4, Nr. 5, Nr. 7 und Nr. 9 EStG
- § 10b EStG

### III. Unbegrenzt abziehbare Sonderausgaben

#### 1. Lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG)

Unbegrenzt abzugsfähige Sonderausgaben sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende

**B. Sonderausgaben**

**Versorgungsleistungen.**

In der Rechtspraxis kommt diese Alternative hauptsächlich bei **vorweggenommener betrieblicher Unternehmensnachfolge** (im Sinne einer vorweggenommenen Erbfolge) zur Anwendung. Diese ist in der Regel mit der Verpflichtung, im Gegenzug Versorgungsleistungen zu zahlen, verbunden. Die beim Leistenden als Sonderausgaben abziehbaren Leistungen sind korrespondierend beim Empfänger steuerpflichtig, § 22 Nr. 1b EStG.

Hinweis:

Um den Abzug der Versorgungsleistungen als Sonderausgabe zu ermöglichen, muss es sich bei der Vermögensübergabe, auf der der Verpflichtungsgrund beruht, um **eine der gesetzlich vorgegebenen Alternativen** handeln: Übertragung eines **Mitunternehmeranteils**, eines **Betriebs** oder **Teilbetriebs** oder eines **Anteils an einer GmbH** von mindestens 50% bei gleichzeitiger Übertragung der Geschäftsführerstellung (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 lit. a-c EStG). Die **Übertragung privater Kapitalanlagen** i.S.v. Geldvermögen, Wertpapieren oder typischen stillen Beteiligungen erfüllt die Voraussetzungen ebenso wenig wie die **Übertragung privaten Grundvermögens** i.S.v. Grundstücken oder Wohnungseigentum.

**Fall: Sonderausgabenabzug**

*Vater V überträgt noch zu Lebzeiten seinen Betrieb auf seinen Sohn S im Wege vorweggenommener Erbfolge. Im Gegenzug verpflichtet sich S, seinen Eltern bis zu ihrem Tod eine monatliche Geldrente zu leisten, die sich in ihrer Höhe am Versorgungsbedürfnis der Eltern orientiert. S fragt sich, ob er die Versorgungsleistungen steuerlich zum Abzug bringen kann.*

**2. Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG)**

Leistungen aufgrund eines **schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs** wurden mit der Unternehmenssteuerreform 2008 aus dem Tatbestand des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ausgegliedert und sind seitdem in § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG geregelt.

Auch hier gilt das **Korrespondenzprinzip**: Die Leistungen sind als Sonderausgaben nach **§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG** beim Leistenden **abzugsfähig**, werden aber korrespondierenden beim Empfänger als sonstige Einkünfte **gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 1c EStG** versteuert.

**3. Gezahlte Kirchensteuern, § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG**

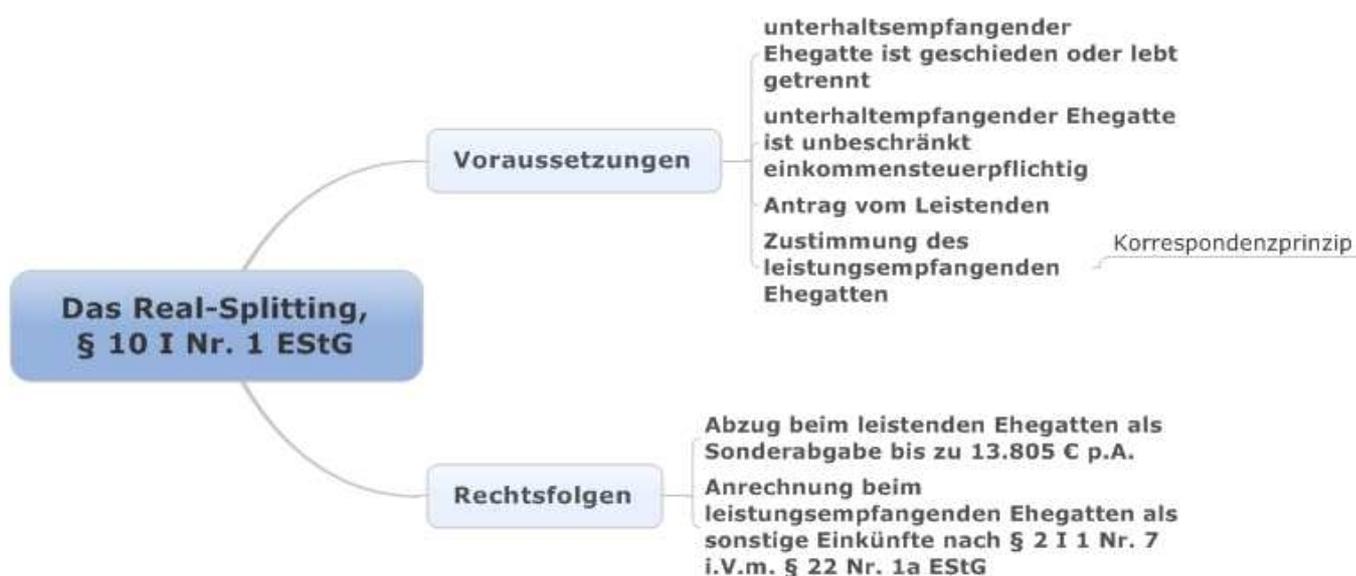
Zu den unbegrenzt abzugsfähigen Sonderausgaben gehört nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch die tatsächlich bezahlte Kirchensteuer.

#### IV. Begrenzt abziehbare Sonderausgaben

##### 1. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten setzt voraus, dass der unterhaltsempfangende (geschiedene) Ehegatte vom Leistenden **getrennt lebt** oder **geschieden** ist. Er muss darüber hinaus **unbeschränkt persönlich einkommensteuerpflichtig** sein.

Erforderlich ist weiterhin ein **Antrag** auf den Sonderausgabenabzug. Dieser muss **vom Leistenden gestellt** werden. Der **unterhaltsempfangende Ehegatte muss dem Antrag zustimmen**, weil insoweit das **Korrespondenzprinzip** gilt: Bringt der den Unterhalt gewährende Ehegatte seine Aufwendungen als Sonderausgaben zum Abzug, so werden diese korrespondierend beim empfangenden Ehegatten als sonstige Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 1a EStG der Einkommensteuer unterworfen. Diese Regelung wird als **Real-Splitting** bezeichnet.



Der Ehegatte, der die Unterhaltsleistung erbringt, hat einen **zivilrechtlichen Anspruch auf Erteilung der Zustimmung**, soweit dem Unterhaltsberechtigten dadurch keine finanziellen Nachteile entstehen. Die Zustimmung kann auch durch ein Urteil (vgl. § 894 ZPO) ersetzt werden ([BFH, Urt. v. 25.10.1988 – IX R 53/84](#), BStBl. II 1989, 192, 193).

Der Abzug ist auf einen **Höchstbetrag von 13.805 Euro im Kalenderjahr** begrenzt.

---

## **2. Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG)**

Aufwendungen, die der Steuerpflichtige für Vorsorgezwecke tätigt, werden steuerrechtlich zum Sonderausgabenabzug zugelassen, wenn die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 EStG erfüllt sind:

- **Aufwendungen zur Altersvorsorge** werden von § 10 Abs. 1 **Nr. 2** EStG erfasst.
- **Sonstige Aufwendungen** werden von § 10 Abs. 1 **Nr. 3 und 3a** EStG erfasst. Darunter fallen z.B. die Beiträge zur Arbeitslosen-, Erwerbs- und Berufsunfähigkeits-, Kranken-, Pflege-, Unfall- oder Haftpflichtversicherung.

§ 10 Abs. 2 bis 5 EStG enthält detaillierte Regelungen zur Berechnung des abziehbaren Betrags im Rahmen der genannten Vorsorgeaufwendungen.

## **3. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG)**

Aufwendungen für die eigene Berufsbildung sind bis zu einem **Höchstbetrag von 6.000 Euro** im Kalenderjahr zum Abzug zugelassen.

Unter einer **Berufsausbildung** i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG wird das **Erlernen einer ersten oder weiteren Tätigkeit** verstanden, die **später gegen Entgelt ausgeübt** werden soll. Erfasst wird nur das **Erlernen des „berufstypischen Könnens“**.

Problematisch ist das **Verhältnis** der beiden Abzugstatbestände des **§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG** und des **§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG**. Wer sich Wissen verschafft, das ihm auch von beruflichem Nutzen ist, fördert in einem gewissen Rahmen auch seinen Beruf. Da der Zusammenhang mit dem Beruf jedoch einmal sehr direkt, einmal nur äußerst indirekt besteht, muss auch hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwendungen differenziert werden.

Aufwendungen für eine Berufsausbildung können daher grundsätzlich qualifiziert werden als:

- **vorweggenommene Werbungskosten** gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG
- **Sonderausgaben für die Berufsausbildung** gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG
- Sie können aber auch unter das **Abzugsverbot** des § 12 Nr. 5 EStG, gegebenenfalls auch unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG fallen.

Zur Klärung, ob Berufsausbildungskosten als **Werbungskosten** oder **Sonderausgaben** oder **gar nicht** zu berücksichtigen sind, trägt **§ 12 Nr. 5 EStG** bei. Danach besteht ein Abzugsverbot für Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige

**B. Sonderausgaben**

---

Berufsausbildung und für ein Erststudium, welches zugleich eine Erstausbildung vermittelt, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Aufwendungen für ein im Anschluss an das Abitur durchgeführtes Studium konnten nach dem BFH-Urteil vom 28.7.2011 ([BFH, Urt. v. 28.7.2011 – VI R 7/10](#), DStR 2011, 1559) aber noch unter Geltung des § 12 Nr. 5 EStG a. F. als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen sein; dem ist der Gesetzgeber klarstellend entgegengetreten und hat durch das Betriebsrichtlinie-Umsetzungsgesetz § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 EStG dahingehend geändert bzw. ergänzt, dass Aufwendungen für eine **Erstausbildung, die nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, nicht als Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) zu behandeln** sind, wohl aber als Sonderausgaben Berücksichtigung finden können. (BGBl. I 2011, 2592).

**a) Aufwendungen für die Berufsausbildung als beruflich veranlasste Werbungskosten**

Als Werbungskosten sind Aufwendungen **nur abzugsfähig, wenn sie beruflich veranlasst** sind. Liegen die Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug vor, so sind die Aufwendungen **vollständig** und ohne eine Begrenzung der Höhe nach abzugsfähig und können im Verlustfall gemäß § 10d EStG **vorgetragen** werden (steuermindernde Verrechnung mit zukünftigen Einnahmen).

Allerdings schließt das **Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG** für viele Aufwendungen den Abzug aus.

Als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig sind daher unter anderem (nur) folgende Aufwendungen:

- **Fortbildungskosten** (Weiterbildung in einem bereits ausgeübten Beruf). Dazu zählen auch **Habilitationskosten** ([BFH, Urt. v. 7.8.1967 – VI R 25/67, BStBl. II 1967, 778](#))
- Kosten für ein **Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses** (z.B. Studium eines Offiziers in der Bundeswehr, vgl. [BFH, Urt. v. 7.11.1980 – VI R 50/79, BStBl. II 1981, 216](#)), § 9 Abs. 6 EStG
- Kosten für ein **Zweitstudium** (z.B. Studium an einer Universität im Anschluss an ein Fachhochschulstudium)
- Kosten für eine **Umschulung** ([BFH, Urt. v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 403](#))
- Die Finanzverwaltung lässt auch die Kosten für eine **Promotion**, mit der das Erststudium abgeschlossen wird, voll zum Werbungskostenabzug zu (BMF vom 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955)
- Kosten für das **Master-Studium** im Anschluss an ein vorausgegangenes abgeschlossenes Bachelor-Studium (BMF vom 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955)

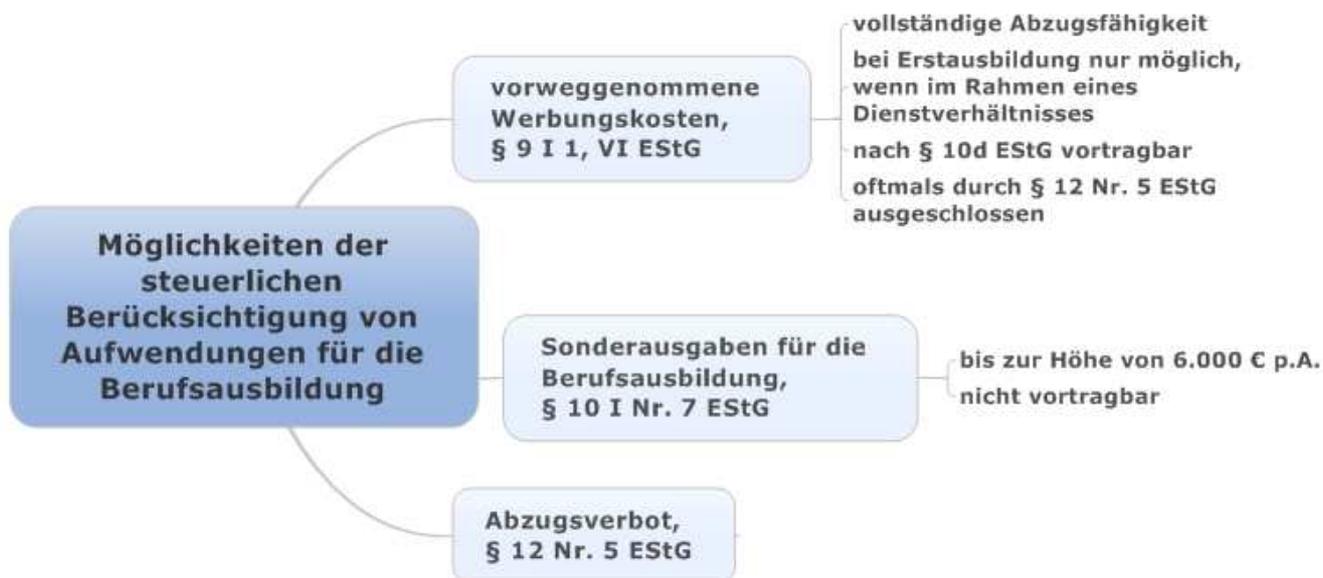
**B. Sonderausgaben**

**b) Aufwendungen für die Berufsausbildung als Sonderausgaben**

Fallen die Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 5 EStG, so schließt dies einen Abzug als Werbungskosten aus. Ein Abzug ist dann nur im Rahmen des **§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG** als Sonderausgaben möglich. Allerdings gilt hier eine gesetzliche Begrenzung auf einen **Höchstbetrag von 6.000 Euro im Kalenderjahr**. Ein **Verlustvortrag** (§ 10d EStG) ist **ausgeschlossen**.

Als Sonderausgaben sind unter anderem folgende Berufsausbildungskosten abzugsfähig:

- Kosten für eine **erstmalige Ausbildung**
- Kosten für ein **Erststudium** (Universität, Fachhochschule oder eine gleichgestellte Berufsakademie oder ein **berufsbegleitendes Erststudium** (vgl. auch BMF-Schreiben vom 21.6.2007, BStBl. I 2007, 492)



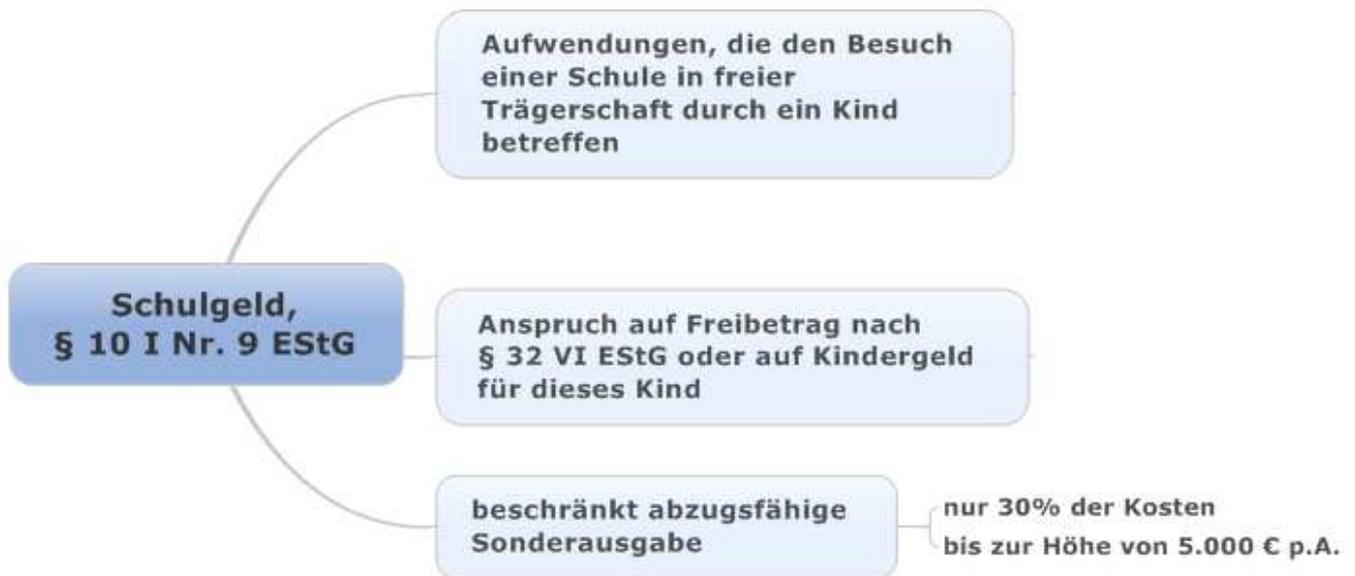
**4. Schulgeld (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)**

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG sind **Aufwendungen**, die der Steuerpflichtige dafür tätigt, seinem Kind den **Besuch einer Schule in freier Trägerschaft** oder einer überwiegend privat finanzierten Schule zu ermöglichen, zum Abzug als Sonderausgaben zugelassen. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige **für dieses Kind einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG** oder auf **Kindergeld** hat.

Die Abzugsmöglichkeiten sind jedoch **der Höhe nach begrenzt**: Abzugsfähig sind **nur**

**B. Sonderausgaben**

30% der Kosten. Die Höchstgrenze des abzugsfähigen Betrags liegt bei **5.000 Euro**.



Hinweis:

Zur Europarechtskonformität der Vorgängerregelung vgl. die Urteile des EuGH vom 11.09.2007, [C-76/05](#) und [C-318/05](#).

**5. Beiträge zur zusätzlichen Altersvorsorge (§ 10a EStG)**

Nach § 10a EStG sind Beiträge zur zusätzlichen Altersvorsorge bis zu einem Höchstbetrag von 2.100 Euro als Sonderausgaben abzugsfähig. Korrespondierend werden die zukünftigen Leistungen aus diesem Vertragsverhältnis nachgelagert als sonstige Einkünfte i.S.d § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 5 EStG **besteuert**.

Die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs ist jedoch **subsidiär**. Der Gesetzgeber gewährt in **den §§ 79 bis 99 EStG** eine **staatliche Zulage zur zusätzlichen Altersvorsorge**. Es muss daher zunächst in einer von Amts wegen vorzunehmenden **Günstigerprüfung** festgestellt werden, welche der genannten Möglichkeiten (Zulage nach §§ 79 ff. EStG oder Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG) für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Zum Sonderausgabenabzug ist er nach **§ 10a Abs. 2 EStG** nur berechtigt, wenn dieser **günstiger ist als die staatliche Zulage**.

**6. Spenden (§ 10b EStG)**

**a) Allgemeines**

Unter Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke versteht das Gesetz zum einen **Spenden**, zum anderen **Mitgliedsbeiträge**. Diese müssen einer juristischen

**B. Sonderausgaben**

---

Person des öffentlichen Rechts, einer öffentlichen Dienststelle oder einer [Körperschaftsteuer](#)befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, welche im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem EWR-Staat belegen ist, zufließen. Der Kreis der Zuwendungsempfänger ist im **Gesetz abschließend** aufgezählt. Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger ist es notwendig, dass durch die betroffenen Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet wird, § 10b Abs. 1 S. 3 EStG.

**Steuerbegünstigte Zwecke** i.S.d. § 10b Abs. 1 EStG liegen vor, wenn es sich um gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) oder kirchliche Zwecke (§ 54 AO) handelt. Allerdings ist zu beachten, dass durch § 10b Abs. 1 S. 8 Nr. 1-4 EStG einige Mitgliedsbeiträge, die in § 52 AO genannt werden, vom Abzug ausgenommen sind.

Die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen dieser Art ist der Höhe nach begrenzt. Das Gesetz nennt zwei Höchstgrenzen, die nicht überschritten werden dürfen:

- **§ 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG:** 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte
- **§ 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG:** 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

Der Abzug der Zuwendungen als Sonderausgaben gemäß § 10b EStG ist nur dann zulässig, wenn die Zuwendung durch einen **Zuwendungsnachweis** i.S.d. **§ 50 EStDV** nachgewiesen werden kann.

**b) Berücksichtigung von Parteispenden**

Für die Berücksichtigung von Parteispenden existiert mit **§ 34g EStG** eine vorrangige Spezialvorschrift. Nach dieser vermindert sich die tarifliche Einkommensteuer um 50 % des gespendeten Betrages (§ 34g S. 2 EStG). Eine Höchstgrenze zieht der Gesetzgeber jedoch bei einem Betrag von 825 Euro (bei Ehegatten 1.650 Euro).

Darüber hinaus können Parteispenden bis zu einem **Betrag von 1.650 Euro** (bei Ehegatten 3.300 Euro) als **Sonderausgaben** gemäß **§ 10b Abs. 2 EStG** von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden. Nach § 10b Abs. 2 S. 2 EStG ist der Sonderausgabenabzug allerdings **verwehrt**, wenn für die Spende bereits eine **Steuerermäßigung nach § 34g EStG** gewährt worden ist.

**V. Pauschalierter Sonderausgabenabzug gemäß § 10c EStG**

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung gewährt der Gesetzgeber für die in **§ 10c EStG** genannten **Sonderausgaben** einen **Sonderausgaben-Pauschbetrag** in Höhe von **36 Euro**, der ohne Nachweis von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden darf.

## C. Außergewöhnliche Belastungen

### I. Allgemeines

Ausfluss des subjektiven Nettoprinzips ist ferner die Möglichkeit des Abzugs von Aufwendungen als **außergewöhnliche Belastungen** gemäß §§ 33 bis 33b EStG. Bei außergewöhnlichen Belastungen handelt es sich um **zwangsläufige, existenziell notwendige private Aufwendungen**, die **das Maß des Üblichen überschreiten** und dadurch zu einer Minderung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen führen. Solche Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen verlangt das **subjektive Nettoprinzip**.

Die **Rechtsgrundlagen** der Tatbestände der außergewöhnlichen Belastungen finden sich in den **§§ 33 bis 33b EStG**. Das Gesetz unterscheidet zwischen dem **Grundtatbestand** (§ 33 EStG) und **außergewöhnlichen Belastungen in besonderen Fällen** (§ 33a EStG). Im Rahmen des § 33b EStG gewährt das Gesetz besondere **Pauschbeträge** für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen. Genau wie die Sonderausgaben werden auch die außergewöhnlichen Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4 EStG) abgezogen.



## II. Die Voraussetzungen des Grundtatbestands des § 33 EStG:

Im Folgenden werden die **Voraussetzungen des Grundtatbestands** des § 33 EStG im Einzelnen dargestellt.

### 1. Keine anderweitige Abzugsmöglichkeit (Subsidiarität)

Anderweitige Abzugsmöglichkeiten bestehen z.B. in der Möglichkeit des Betriebsausgabenabzugs (§ 4 Abs. 4 EStG), des Werbungskostenabzugs (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG) oder des Abzugs als Sonderausgaben (§ 10 ff. EStG).

Die Subsidiarität des Abzugs von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen kommt in **§ 33 Abs. 2 S. 2 EStG** zum Ausdruck.

#### Klausurtyp:

#### **Kein Veranlassungszusammenhang mit der einkünfteerzielenden Tätigkeit:**

Im Umkehrschluss bedeutet die Subsidiarität, dass außergewöhnliche Belastungen **keine betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen** sein können. Sobald ein solcher Veranlassungszusammenhang besteht, befinden Sie sich im Anwendungsbereich des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs.

#### **Bei privater Veranlassung zuerst vorrangige Abzugsmöglichkeiten prüfen (Subsidiarität):**

Ist der Anlass der Aufwendungen **privater Natur**, so müssen Sie **zunächst die Möglichkeit eines Sonderausgabenabzugs** gemäß §§ 10 ff. EStG ausschließen, bevor Sie die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung bejahen.

In der Klausur müssen Sie an dieser Stelle **folgende Tatbestandsvoraussetzungen** in Erinnerung behalten:

- Besteht eine berufliche Veranlassung? Dann kommt nur ein Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Betracht.
- Besteht eine private Veranlassung? Dann greift grundsätzlich § 12 EStG. In Ausnahmefällen ist jedoch der Abzug als Sonderausgaben gemäß §§ 10 ff. EStG möglich. Nur wenn dieser auch scheitert, dürfen Sie an die Abzugsmöglichkeit als außergewöhnliche Belastung denken!

### 2. Private Aufwendungen

Aufwendungen sind **bewusste und gewollte Vermögensverwendungen**. Diese können in Geldausgaben oder in der Zuwendung von Sachwerten bestehen (BFH, Urt. v. 15.3.1991 – III R 26/89, NV 1991, 669).

Nicht unter den Begriff der Aufwendungen fallen **entgangene Einnahmen** ([BFH, Beschl. v. 4.11.2009 – VI B 43/09](#)), wie sie z.B. bei einem Verdienstaustausch durch Krankheit entstehen können.

**Vermögensverluste**, die **gegen den Willen des Steuerpflichtigen** eingetreten sind (z.B. Diebstahl, Brand, Überschwemmung, sonstige Unfälle) sind ebenfalls nicht unter den Aufwendungsbegriff zu subsumieren. Als Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG gelten jedoch Kosten, die dem Steuerpflichtigen aufgrund der **Wiederbeschaffung** im Zusammenhang mit der Beseitigung eines unfreiwilligen Vermögensverlusts entstehen.

### 3. Endgültige Belastung

Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn die Aufwendung dem Steuerpflichtigen „**erwachsen**“ ist. Dies bedeutet, dass es zu einer **endgültigen Belastung** der Einkommens- oder Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen kommen muss, die auch **seine individuelle Leistungsfähigkeit endgültig beeinträchtigt**.

#### Hinweis:

Erhält der Steuerpflichtige von dritter Seite Ersatz, so fehlt es an der Endgültigkeit der Belastung. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn eine **Versicherung** bestanden hat und aus dem Versicherungsvertrag eine Leistung geflossen ist. In der Folge sind auch die Voraussetzungen des Begriffs der außergewöhnlichen Belastung nicht erfüllt, denn die Belastung ist dem Steuerpflichtigen **nicht endgültig „erwachsen“**.

Ist die **Belastung höher als der Erstattungsbetrag**, so ist bei der Ermittlung der Höhe der außergewöhnlichen Belastung zunächst der Erstattungsbetrag **abzuziehen**. Der verbleibende Betrag begründet eine endgültige Belastung der Einkommens- oder Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen und ist daher zum Abzug nach § 33 EStG zugelassen.

### 4. Außergewöhnlichkeit

Die Aufwendung muss außergewöhnlich sein. Nach der **Legaldefinition** des **§ 33 Abs. 1 EStG** sind Belastungen dann außergewöhnlich, wenn **dem Steuerpflichtigen größere Aufwendungen** als der **überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen** gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen.

Die Aufwendung muss sich von den **gewöhnlichen Aufwendungen** für die Lebensführung unterscheiden. Aufwendungen für die gewöhnliche Lebensführung sind bereits durch den **Grundfreibetrag** des § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG abgedeckt.

Das Gesetz verlangt, dass es sich um eine **größere Aufwendung** handelt. Bei der Beurteilung, ob eine Aufwendung „größer“ ist, ist nicht nur auf deren Höhe abzustellen. Entscheiden ist vielmehr, dass nur eine kleine Minderheit Steuerpflichtiger durch Sonderaufwendungen belastet ist. Die Sonderaufwendungen müssen daher außerhalb des Üblichen liegen, sie müssen den **Charakter des Unüblichen** aufweisen.

Nach überwiegender Meinung wird für die **Bestimmung des Charakters des Außergewöhnlichen** auch auf das Ereignis abgestellt, das die **Aufwendung auslöst**. Aufwendungen, die durch **typische Lebenssachverhalte** veranlasst sind, tragen nicht den Charakter des Außergewöhnlichen und sind folglich auch nicht unter § 33 EStG zu subsumieren.

### Fall: Außergewöhnlichkeit der Belastung

*A ist mit seinem Auto aufgrund eines irreparablen Motorschadens auf der Autobahn liegen geblieben. Er ärgert sich, weil sein Auto nur noch Schrottwert hat und er sich jetzt einen neuen Wagen zulegen muss.*

*Kann A hier den Kaufpreis als außergewöhnliche Belastung steuerlich in Abzug bringen?*

#### **5. Zwangsläufigkeit**

Nach der Legaldefinition des **§ 33 Abs. 2 S. 1 EStG** sind Aufwendungen zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige sich ihnen **aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann** und soweit die Aufwendungen den Umständen nach **notwendig** sind und einen **angemessenen** Betrag nicht überstiegen.

Der BFH geht dem Grunde nach von Zwangsläufigkeit aus, wenn der Steuerpflichtige **nicht die Möglichkeit hatte, den Aufwendungen auszuweichen** ([BFH, Urt. v. 18.11.1977 – VI R 142/75](#), BStBl. II 1978, 147).

Auch bei der Beurteilung der Voraussetzung der Zwangsläufigkeit ist **auf das die Aufwendung auslösende Ereignis abzustellen**: Der Entschluss des Steuerpflichtigen, die Aufwendung zu leisten, muss durch **zwingende rechtliche, tatsächliche oder sittliche Gründe** zustande gekommen sein, die den Willen des Steuerpflichtigen **von außen so beeinflusst** haben, dass er ihnen **nicht ausweichen kann** ([BFH, Urt. v. 20.4.2006 – III R 23/05](#), BStBl. II 2007, 41).

Die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit ist dagegen abzulehnen, wenn der Steuerpflichtige die finanzielle Belastung **durch vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten selbst herbeigeführt** hat. Denn diesem Fall hätte er sich den Aufwendungen durch ein entsprechend maßvolles Verhalten im Vorfeld entziehen können ([BFH, Urt. v. 3.6.1982, VI R 41/79](#), BStBl. II 1982, 749, 750).

#### Hinweis:

Zur Voraussetzung der Zwangsläufigkeit im Rahmen des § 33 Abs. 2 EStG besteht eine **umfangreiche Einzelfallrechtsprechung des BFH**.



### III. Rechtsfolge:

Steuertechnisch werden außergewöhnliche Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4 EStG) abgezogen. Ein Abzug ist gemäß **§ 33 Abs. 1 a.E. EStG** allerdings nur insoweit zulässig, als die außergewöhnliche Belastung die zumutbare Belastung des Steuerpflichtigen i.S.d. § 33 Abs. 3 EStG übersteigt. Dem Steuerpflichtigen wird damit **zugemutet, einen Teil seiner zwangsläufigen privaten Aufwendung selbst zu tragen** ([BFH, Urt. v. 13.12.2005 – X R 61/01](#), BStBl. II 2008, 16).

Dies bedeutet, dass zunächst die zumutbare Belastung des Steuerpflichtigen berechnet werden muss. **§ 33 Abs. 3 EStG** gibt ein **Berechnungsschema** vor, das sich an der typisierten individuellen Leistungsfähigkeit des Belasteten, der Höhe seiner Einkünfte, seinem Familienstand und seiner Kinderzahl orientiert. Die Höhe der zumutbaren Belastung beträgt zwischen 19 % und 7 % des Gesamtbetrags der Einkünfte.

### IV. Die Sondertatbestände des § 33a EStG

§ 33a EStG regelt typische Fälle außergewöhnlicher Belastungen, die durch Unterhaltsaufwendungen und fremde Berufsausbildungsaufwendungen des Steuerpflichtigen entstehen.

## **1. Unterhalts- und Berufsausbildungsaufwendungen (§ 33a Abs. 1 S. 1 EStG)**

Der Tatbestand des § 33a Abs. 1 S. 1 EStG betrifft **Unterhalts- und Berufsausbildungsaufwendungen gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen**. Besitzt eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person **kein oder nur ein geringes Vermögen**, so lässt der Gesetzgeber Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Unterhalt und Berufsausbildung der unterhaltsberechtigten Person zum Abzug zu.

Die Abzugsmöglichkeit ist auf einen **Betrag von 8.004 Euro** im Kalenderjahr begrenzt. Erzielt der **Unterhaltsberechtigte eigene Einkünfte**, die gemäß § 33a Abs. 1 S. 5 EStG **den Betrag von 624 Euro im Kalenderjahr übersteigen**, so ist der abzugsfähige Betrag entsprechend zu mindern.

Bezüglich der gesetzlichen Unterhaltspflicht gelten die **Vorschriften des BGB** (§§ 1361 ff., §§ 1601 ff. BGB). Besteht **abstrakt** eine gesetzliche Verpflichtung zur Unterhaltsleistung, so wird die konkrete Bedürftigkeit des Unterhaltsberechtigten **unwiderleglich vermutet** ([BFH, Urt. v. 18.5.2006 – III R 26/05](#), BStBl. II 2007, 108).

## **2. Unterhalts- und Berufsausbildungsaufwendungen gegenüber gleichgestellten Personen (§ 33a Abs. 1 S. 3 EStG)**

Der Tatbestand des § 33a Abs. 1 S. 3 EStG erfasst Unterhalts- und Berufsausbildungsaufwendungen gegenüber **gleichgestellten Personen**. Der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt ist eine Person, wenn bei ihr **inländische öffentliche Mittel**, die **zum Unterhalt bestimmt** sind, mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen **gekürzt** werden.

### Hinweis:

Wird einem Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft wegen seines Zusammenlebens mit dem Steuerpflichtigen das Arbeitslosengeld II gekürzt, so **unterstellt § 33a Abs. 1 S. 3 EStG** in dieser Höhe **eine der gesetzlichen Unterhaltspflicht gleichzustellende Pflicht**.

Vgl. auch Birk, Steuerrecht, 13. Auflage 2011, Rn. 1082.

## **V. Pauschbeträge gemäß § 33b EStG**

§ 33b EStG beinhaltet drei Pauschbeträge, die als Freibeträge von den im Gesetz genannten Berechtigten geltend gemacht werden können.

- **§ 33b Abs. 1 bis 3 EStG** enthält einen Pauschbetrag für behinderte Menschen (**Behinderten-Pauschbetrag**). Die Höhe des Pauschbetrages richtet sich nach dem Grad der Behinderung. § 33b Abs. 3 EStG enthält

**D. Freibeträge und Freigrenzen**

---

eine Tabelle, die Pauschbeträge zwischen 310 Euro und 1420 Euro umfasst.

- **§ 33b Abs. 4 EStG** enthält einen Pauschbetrag für Hinterbliebene (**Hinterbliebenen-Pauschbetrag**). Dieser beträgt 370 Euro.
- **§ 33b Abs. 6 EStG** enthält einen Pauschbetrag für Steuerpflichtige, die eine andere Person dauerhaft pflegen (**Pflege-Pauschbetrag**). Der Pauschbetrag beträgt 924 Euro.

**D. Freibeträge und Freigrenzen**

Neben der Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs und dem Abzug außergewöhnlicher Belastungen werden **zur Durchsetzung des subjektiven Nettoprinzips** vom Gesetz an verschiedenen Stellen Freibeträge und Freigrenzen gewährt.

**I. Freibeträge**

Freibeträge sind **gleitende oder feste Beträge**, die von den Einkünften abgezogen werden, auch wenn die steuerbaren Einkünfte den gesetzlichen **Freibetrag** übersteigen. Die Entstehung negativer Einkünfte aufgrund des Abzugs eines Freibetrags ist ausgeschlossen.

Das EStG kennt verschiedene Freibeträge. Dazu gehören unter anderem:

- **Grundfreibetrag** gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG
- **Werbungskostenpauschbeträge** gemäß § 9a Nr. 1 und 3 EStG (Ausschluss negativer Einkünfte durch § 9a S. 2 EStG)
- **Sparerpauschbetrag** gemäß § 20 Abs. 9 S. 1 EStG (Ausschluss negativer Einkünfte durch § 20 Abs. 9 S. 4 EStG)
- **Kinderfreibeträge** gemäß § 32 Abs. 6 1 EStG
- **Rabattfreibetrag** für Waren oder Dienstleistungen des Arbeitgebers gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 EStG
- Freibetrag im Rahmen von **Betriebsveräußerungen** gemäß § 16 Abs. 4 EStG
- **Kinderfreibetrag** und Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf gemäß § 32 Abs. 6 EStG

**II. Freigrenzen**

Enthält das Gesetz eine **Freigrenze**, so werden **Einkünfte erst ab der Überschreitung eines bestimmten Betrags steuerlich erfasst**.

Einkünfte, die unterhalb dieser Grenze liegen, bleiben zunächst steuerfrei.

**D. Freibeträge und Freigrenzen**

Überschreiten die Einkünfte allerdings den Rahmen der gesetzlich gewährten Freigrenze, so wird **der gesamte Betrag dieser Einkünfte der Besteuerung unterworfen, also auch diejenigen Einkünfte, die betragsmäßig unter der Freigrenze liegen.**

Der Charakter einer Freigrenze unterscheidet sich damit grundlegend von dem des Freibetrags.

Das EStG kennt unter anderem folgende Freigrenzen:

- Freigrenze bei **privaten Veräußerungsgeschäften** i.H.v. 600 Euro gemäß § 23 Abs. 3 S. 5 EStG
- Geldwerte Vorteile durch **Sachbezüge** im Arbeitsverhältnis i.H.v. 44 Euro gemäß § 8 Abs. 2 S. 9 EStG
- **Steuerfreiheit von Sachprämien** bis zu einem Wert von 1.080 Euro gemäß § 3 Nr. 38 EStG
- **Einkünfte aus sonstigen Leistungen** i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG sind gemäß § 22 Nr. 3 S. 2 EStG bis zu einem Betrag von 256 Euro steuerfrei

Die Gewährung von Freigrenzen dient im Allgemeinen nicht der Umsetzung des subjektiven Nettoprinzips, sondern der Verfahrensökonomie. Wird die Freigrenze unterschritten, so entfällt beim Steuerpflichtigen ein Deklarationsaufwand und bei der Finanzverwaltung ein korrespondierender Ermittlungs- und Kontrollaufwand.

Hinweis:

Ein **Freibetrag** bleibt dem Steuerpflichtigen auch dann erhalten, wenn er tatsächlich einen höheren Betrag geltend macht. Der Freibetrag wirkt daher faktisch wie ein „**Steuergeschenk**“. In den Genuss eines Freibetrags kommt der Steuerpflichtige grundsätzlich in jedem Fall und unabhängig davon, ob er tatsächlich geringere oder höhere Aufwendungen hatte (vgl. z.B. den Arbeitnehmer-Pauschbetrag gemäß § 9a Nr. 1 lit. a EStG).

Eine **Freigrenze** „**löst sich dagegen in Luft auf**“, wenn der vom Gesetz zugestandene Betrag an Einkünften überschritten wird. Erzielt der Steuerpflichtige höhere Einkünfte, als ihm der Gesetzgeber steuerfrei zugesteht, so wird die steuerliche Vergünstigung insgesamt entzogen. In der Folge werden die gesamten Einkünfte des Steuerpflichtigen einschließlich des Teils, der bei Unterschreiten der Grenze steuerfrei geblieben wäre, der Besteuerung unterworfen.

Klausurtyp:

Den Unterschied zwischen einer Freigrenze und einem Freibetrag können Sie häufig am **Wortlaut der Norm** erkennen:

**D. Freibeträge und Freigrenzen**

**Typische gesetzliche Formulierung einer Freigrenze:** Eine **Freigrenze** ist in der Regel folgendermaßen formuliert: „... **ist steuerfrei, wenn ...**“ .

Die in **§ 23 Abs. 3 S. 5 EStG** enthaltene Freigrenze lautet folgendermaßen: „Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr 600 Euro nicht übersteigt.“ Die in **§ 8 Abs. 2 S. 9 EStG** enthaltene Freigrenze lautet: „Sachbezüge bleiben außer Ansatz, wenn die [...] entgeltlichen Vorteile insgesamt 44 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen.“

**Gesetzliche Formulierung eines Freibetrags:** Für die Formulierung eines **Freibetrags** gibt es keine entsprechende Faustregel. Oftmals bezeichnet jedoch schon der Gesetzeswortlaut den genannten Betrag als „Freibetrag“. Wenn der Gesetzeswortlaut somit nicht ausdrücklich die Formulierung für eine Freigrenze enthält, handelt es sich in der Regel um einen Freibetrag.

[Multiple-Choice-Fragen zu Kapitel 5](#)

[Lückentexte zu Kapitel 5](#)

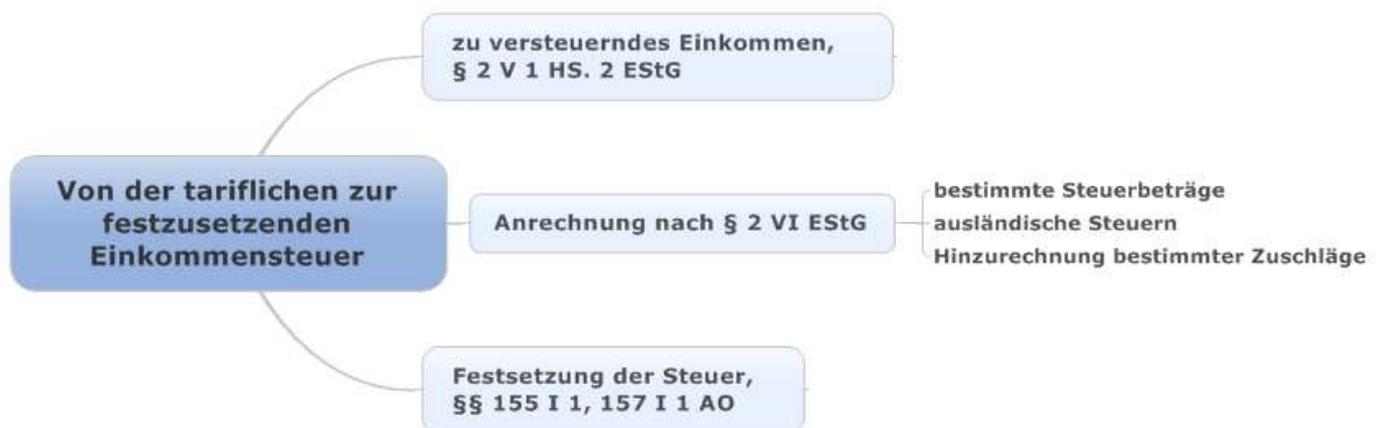
## Kapitel 6: Steuertarif (Sumalvico)

### A. Überblick

Das **zu versteuernde Einkommen** bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer (vgl. § 2 Abs. 5 S. 1 Hs. 2 EStG). Das zu versteuernde Einkommen entsteht nach Verminderung des Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG) um die Freibeträge gemäß § 32d Abs. 6 EStG und um die sonstigen abzuziehenden Beträge, § 4 Abs. 5 S. 1 Hs. 1 EStG.

Die tarifliche Einkommensteuer ergibt sich, indem auf das zu versteuernde Einkommen die in den **§§ 32a bis 32d EStG** sowie in den **§§ 34 bis 35b EStG** geregelten Steuertarife angewandt werden. Dieser Schritt bildet grundsätzlich den Schlusspunkt bei der Ermittlung der Steuerpflicht des Einzelnen.

Bevor die Steuer endgültig festgesetzt wird (**§§ 155 Abs. 1 S. 1, 157 Abs. 1 S. 1 AO**), kommt es nach **§ 2 Abs. 6 EStG** zur Anrechnung bestimmter Steuerbeträge ([Gewerbsteuer](#)) und etwaiger ausländischer Steuern sowie zur Hinzurechnung bestimmter Zuschläge, soweit die Voraussetzungen zur Anrechnung und Hinzurechnung erfüllt sind. Aus diesen Verrechnungen wird schließlich der Betrag der **festzusetzenden Einkommensteuer** gebildet.



#### Hinweis:

Die **festzusetzende Einkommensteuer** i.S.d. § 2 Abs. 6 EStG ist demnach die tarifliche Einkommensteuer

**vermindert** um:

- die anzurechnenden **ausländischen Steuern** und die **Steuerermäßigungen**,

**vermehrt** um:

- die Steuer nach **§ 32d Abs. 3 und 4 EStG**

- die Steuer nach **§ 34c Abs. 5 EStG**
- den Zuschlag nach **§ 3 Abs. 4 S. 2 EStG** des **Forstschäden-Ausgleichsgesetzes**

## B. Die tarifliche Einkommensteuer

### I. Allgemeines

Bei der Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs stehen dem Gesetzgeber grundsätzlich verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten zur Wahl:

- Ausgestaltung als **progressiver Tarif**, der entweder **linear** oder **gestuft** ausgestaltet werden kann.
- Ausgestaltung als **proportionaler Tarif** (so genannter Flat Tax oder **konstanter Steuertarif**), bei dem der zu zahlende Geldbetrag im gleichen Maße steigt wie die Bemessungsgrundlage. Ein konstanter/proportionaler Tarif existiert im Bereich der Einkommensteuer in den beiden **oberen Proportionalzonen** gemäß **§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 und 5 EStG**. Darüber hinaus ist auch die **Umsatzsteuer/Mehrwertsteuer** proportional ausgestaltet.
- Ausgestaltung als **degressiver Tarif**, bei dem der Steuertarif mit steigendem Einkommen sinkt. Ein solcher Tarif ist in Deutschland nirgends verwirklicht worden.
- Möglich ist auch die Festsetzung unterschiedlicher Steuertarife in Abhängigkeit der jeweiligen Einkunftsart (so genannte **duale Einkommensteuer**). Bei der dualen Einkommensteuer werden verschiedene Teile des Einkommens jeweils unterschiedlichen Steuersätzen unterworfen. Mit Einführung der Abgeltungssteuer durch das Unternehmenssteuerreformgesetz (G. v. 14.8.2007, BGBl. I, S 1912) wurde ein erster Schritt in Richtung duale Einkommenssteuer gemacht, mit dem der bislang geltende Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer (d.h. das gesamte Einkommen wird einheitlich demselben Steuersatz unterworfen) durchbrochen wurde. Danach unterliegen nun Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) grundsätzlich einem einheitlichen Steuersatz von 25 % (§ 32d EStG).

Der deutsche Gesetzgeber hat sich für eine **progressiv verlaufende Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs** entschieden.

### II. Der Grundtarif gemäß § 32a Abs. 1 EStG

Die Vorschrift des § 32a Abs. 1 EStG regelt den **Grundtarif der Einkommensteuer**. Daneben existieren weitere verschieden Sondertarife.

§ 32a Abs. 1 EStG unterscheidet **fünf Tarifzonen** und enthält jeweils eine Formel für die exakte Berechnung des Grundtarifs für die Einkommensteuer für jede Tarifzone. In § 32a Abs. 1 S. 3 EStG werden die in den Formeln verwendeten Variablen näher erläutert.

### 1. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des progressiven Steuertarifs

Der Grundtarif verläuft **progressiv**. Dies bedeutet, dass der **Steuersatz mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens ansteigt**.

Diese Gestaltung des Steuertarifs muss sich **verfassungsrechtlich rechtfertigen** lassen, da sie ansonsten zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen mit größeren Einkommen führt. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung des progressiven Steuertarifs kann aus dem **Gleichheitssatz** hergeleitet werden. Nach dem in **Art. 3 Abs. 1 GG** enthaltenen Gleichheitssatz bedeutet Gleichheit im Steuerrecht nicht eine absolut gleiche Belastung aller Steuerpflichtigen, sondern eine **unterschiedliche Belastung** jedes einzelnen Steuerpflichtigen **entsprechend seiner individuellen Leistungsfähigkeit**.

Nach der gesetzlichen Ausgestaltung steigt der Anteil (= Steuersatz), mit dem sich der Steuerpflichtige an der Finanzierung des Staates beteiligt, mit der Höhe seines Einkommens. Dieses Grundprinzip orientiert sich an der sog. **Opfertheorie**, wonach die Steuergleichheit als **Opfergleichheit** verstanden wird. Nach einer früheren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts verlangte es die Gerechtigkeit, „dass im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens zu zahlen habe“ als der „wirtschaftlich Schwächere“ (BVerfGE 8, 51, 68 f.).



## 2. Die Tarifzonen des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG im Einzelnen:

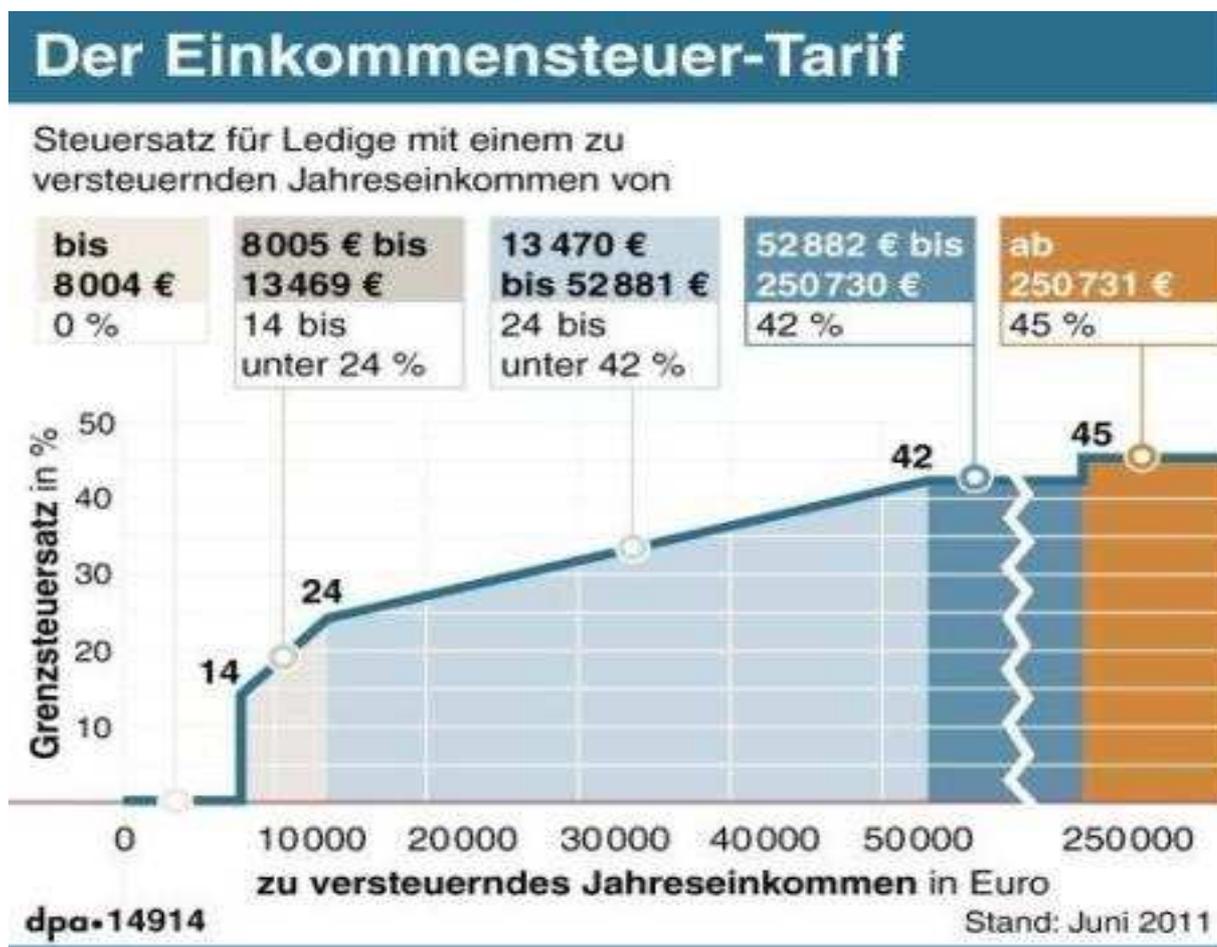
- Die **Nullzone** gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG  
In der Nullzone findet **keine Steuererhebung** statt. Die Nullzone umfasst den so genannten **Grundfreibetrag** und reicht im Veranlagungszeitraum 2013 bis zu einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von **8.130 Euro** (ab VZ 2014 beträgt der Grundfreibetrag 8.354 Euro). Sinn und Zweck des Grundfreibetrags ist die **Sicherung des Existenzminimums**, das stets **steuerfrei** bleiben soll.
- Die **untere Progressionszone** gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG:  
Innerhalb der unteren Progressionszone kommt ein **linear progressiver Steuersatz** zur Anwendung. Diesem werden die **Einkommenszuwächse** ab 8.130 Euro bis 13.469 Euro unterworfen. Der Steuersatz in der unteren Progressionszone steigt dabei stetig an (linear progressiv) und reicht von 14 % bis 23,97 %.
- Die **obere Progressionszone** gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG:  
Die obere Progressionszone beginnt ab einem zu versteuernden Einkommen von 13.470 Euro und reicht bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 52.881 Euro. Die **Einkommenszuwächse** in dieser Zone werden einem linear progressiven Steuertarif zwischen 23,97 % und 42 % unterworfen.
- **Erste obere Proportionalzone** gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG:  
In den beiden oberen Steuertarifzonen gilt ein **proportionaler (= konstanter) Steuersatz**. In der ersten oberen Proportionalzone beträgt der **Steuersatz 42 %**. Diese Zone umfasst die **Einkommenszuwächse** zwischen 52.882 Euro und 250.730 Euro.
- **Zweite obere Proportionalzone** gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5 EStG:  
In der zweiten oberen Proportionalzone liegt der **proportionale Steuersatz**, bei **45 %** (so genannte **Reichensteuer**). Diese Zone umfasst alle **Einkommenszuwächse** ab 250.731 Euro und ist nach oben offen.

### Die Tarifzonen des Grundtarifs gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 EStG im Überblick:

| Nullzone   | Untere Progressionszone   | Obere Progressionszone   | Erste obere Proportionalzone  | Zweite obere Proportionalzone                             |
|--|---|--|---|---|
| zu versteuerndes Einkommen:<br><br>bis <b>8.130 Euro</b> | zu versteuerndes Einkommen:<br><br><b>8.130 Euro</b> bis <b>13.469 Euro</b> | zu versteuerndes Einkommen:<br><br><b>13.470 Euro</b> bis <b>51.881 Euro</b> | zu versteuerndes Einkommen:<br><br><b>51.882 Euro</b> bis <b>250.730 Euro</b> | zu versteuerndes Einkommen:<br><br>ab <b>250.731 Euro</b> |
| <b>Grundfreibet</b>                                      | linear  | linear   | proportionale   | proportionale   |

|                                    |  |  |                                  |                                  |
|------------------------------------|--|--|----------------------------------|----------------------------------|
| <b>rag</b>                         | progressiver<br>Steuersatz:<br><br><b>14 %</b> bis<br><b>23,97 %</b> | progressiver<br>Steuersatz:<br><br><b>23,97 %</b> bis<br><b>42 %</b> | r Steuersatz:<br><br><b>42 %</b> | r Steuersatz:<br><br><b>45 %</b> |
| § 32a Abs. 1<br>S. 2<br>Nr. 1 EStG | § 32a Abs. 1<br>S. 2<br>Nr. 2 EStG                                   | § 32a Abs. 1<br>S. 2<br>Nr. 3 EStG                                   | § 32a Abs. 1<br>S. 2 Nr. 4 EStG  | § 32a Abs. 1<br>S. 2 Nr. 5 EStG  |

Graphische Darstellung der Tarifzonen:



(Quelle: Hamburger Abendblatt)

### 3. Das Prinzip des Grenzsteuersatzes

Der **Grenzsteuersatz** (= marginaler Steuersatz) bezeichnet den Steuersatz, mit dem die **jeweils nächste Einheit des zu versteuernden Einkommens innerhalb der Tarifzonen** des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG **belastet** wird:

Nur die **Einkommenszuwächse** fallen in die jeweils nächste Progressions- oder Proportionalzone. Der Grenzsteuersatz zeigt damit an, zu welchem Prozentsatz das **über die Grenze einer Tarifzone hinaus erzielte Einkommen zu versteuern** ist. Die nächsthöhere Prozentbelastung betrifft also immer nur *den* Teil des Einkommens, der die darunterliegende Tarifzone übersteigt (Besteuerung des Vermögens**zuwachses**).

#### 4. Der Durchschnittsteuersatz

Der Durchschnittsteuersatz bezeichnet den **Steuersatz**, der sich **auf das gesamte zu versteuernde Einkommen unter Berücksichtigen aller in Anspruch genommenen Tarifzonen** bezieht.

Er ergibt sich somit als **Durchschnittswert** aus den unterschiedlich hohen Steuersätzen der jeweiligen Tarifzonen, auf die das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen nach den gesetzlich vorgeschriebenen Grenzwerten verteilt wird.

#### Hinweis:

Der **Durchschnittsteuersatz** des Steuerpflichtigen ist aufgrund des Prinzips des Grenzsteuersatzes immer geringer als der **Grenzsteuersatz!**

#### 5. Der Spitzensteuersatz

Als Spitzensteuersatz wird der **höchste nach dem jeweils gültigen Tarif in Betracht kommende Grenzsteuersatz** bezeichnet. Nach den derzeitigen Steuertarifzonen des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG liegt der Spitzensteuersatz in der obersten Proportionalzone und beträgt derzeit **45 %** (so genannte Reichensteuer).

### III. Der Splitting-Tarif gemäß § 32a Abs. 5 i.V.m. §§ 26, 26b EStG

#### 1. Allgemeines zur Veranlagung von Ehegatten

Für Ehegatten, die sich für eine gemeinsame Veranlagung entschieden haben (vgl. § 26b EStG), greift der so genannte Splitting-Tarif nach dem **Splitting-Verfahren** des **§ 32a Abs. 5 EStG**. Die Voraussetzung für die Anwendung des Splitting-Verfahrens ist wiederum, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 26 bis 26c EStG erfüllt sind, auf die § 32a Abs. 5 EStG seinerseits verweist.

Das Bestehen des Splitting-Tarifs ist durch das **Grundrecht auf Schutz und Förderung der Ehe** gemäß **Art. 6 GG** gerechtfertigt. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist das Ehegattensplitting „keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung“ sondern „unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers eine an dem Schutzgebot der Art. 6 I GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 I GG) orientierte sachgerechte Besteuerung“ (BVerfGE 61, 319, 347 = NJW 1983, 271).

Ehegatten besitzen ein **Wahlrecht**, ob sie zusammen oder getrennt zur Einkommensteuer veranlagt werden möchten. Grundsätzlich bestehen hier folgende Möglichkeiten:

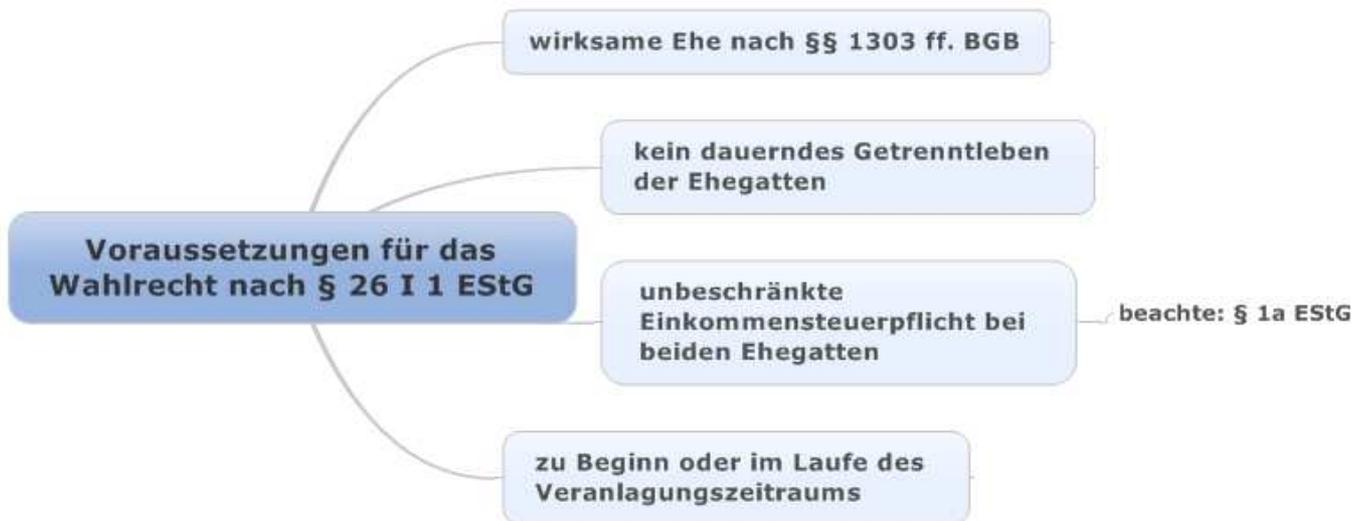
- **Getrennte Veranlagung** nach § 26a EStG
- Zusammenveranlagung nach § 26b EStG
- **Besondere Veranlagung** für den **Veranlagungszeitraum der Eheschließung** nach § 26c EStG (letztmals für den VZ 2012 anzuwenden, Details s.u.)



Die Voraussetzungen für das Bestehen des Wahlrechts nennt § 26 Abs. 1 S. 1 EStG. Demzufolge muss eine wirksame Ehe im Sinne der zivilrechtlichen Voraussetzungen bestehen (§§ 1303 ff. BGB). Die Ehegatten dürfen **nicht dauernd getrennt** leben. Darüber hinaus müssen beide Ehegatten **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** im Sinne des § 1 Abs. 1 oder 2 EStG sein oder die Voraussetzungen des § 1a EStG erfüllen.

Diese Voraussetzungen müssen entweder **bereits zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen** haben oder **im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten** sein.

Als **Rechtsfolge** gewährt § 26 Abs. 1 S. 1 EStG den Ehegatten das oben genannte Wahlrecht.



#### a) Die gemeinsame Veranlagung gemäß § 26b EStG

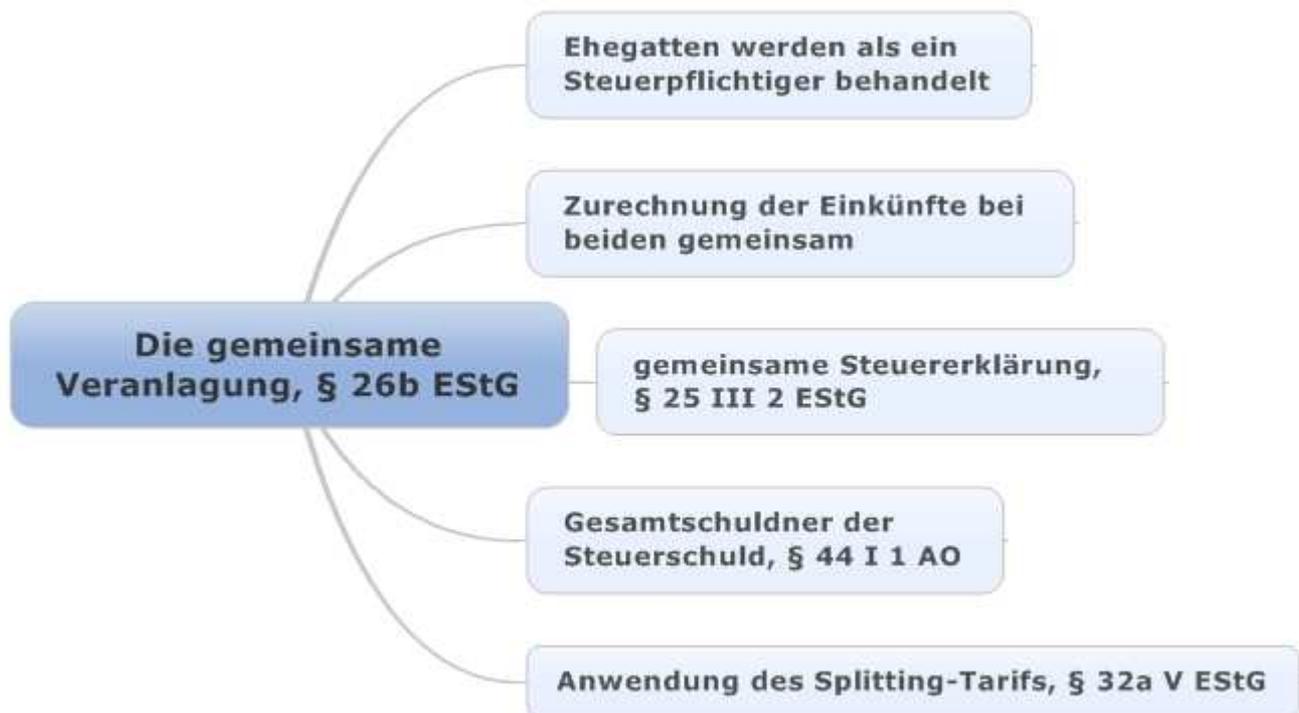
Wählen die Ehegatten die gemeinsame Veranlagung i.S.d. § 26b EStG, so werden sie bei der Veranlagung **wie ein (einziger) Steuerpflichtiger** behandelt:

Die Einkünfte beider Ehegatten werden zusammengerechnet und beiden **gemeinsam zugerechnet**. Danach sind alle Beträge, wie Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, etc. einheitlich zu ermitteln und abzuziehen.

Haben sich die Ehegatten für die gemeinsame Veranlagung entschieden, so geben sie gemäß **§ 25 Abs. 3 S. 2 EStG** auch nur eine **gemeinsame Einkommensteuererklärung** ab und sind gemäß **§ 26b EStG, § 44 Abs. 1 S. 1 AO** **Gesamtschuldner** der gesamten Einkommensteuer. Gemäß **§ 32a Abs. 5 EStG** kommt der **Splitting-Tarif** zur Anwendung.

#### Hinweis:

Nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG gilt das Splitting-Verfahren **auch im Jahr der Eheschließung für das gesamte Jahr**. Eine anteilige Aufteilung wird nicht vorgenommen.



#### b) Die getrennte Veranlagung gemäß § 26a EStG

Daneben gewährt § 26 Abs. 1 S. 1 EStG wahlweise auch eine **getrennte Veranlagung**. Insofern gelten die Voraussetzungen des **§ 26a EStG**. Nach dieser Vorschrift wird jeder Ehegatte weiterhin als jeweils ein Steuerpflichtiger behandelt. Die Einkünfte werden nicht zusammengerechnet und nur jeweils dem Ehegatten zugerechnet, der sie erzielt hat. Die §§ 26, 26a EStG wurden für den Veranlagungszeitraum 2013 neu gefasst.

Für außergewöhnliche Belastungen gemäß §§ 33 bis 33b EStG sieht **§ 26a Abs. 2 EStG** eine **Sonderregelung** vor. Diese kommt aber nur dann zur Anwendung, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere als die vom Gesetz vorgesehene hälftige Aufteilung dieser Abzüge **beantragen**.



### c) Die besondere Veranlagung gemäß § 26c EStG

§ 26c EStG wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 gestrichen und findet **letztmals für den Veranlagungszeitraum 2012 Anwendung** (vgl. § 52 Abs. 68 S. 2 EStG).

§ 26 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG begründet ein **Wahlrecht**, die besondere Veranlagung nach § 26c EStG zu wählen. Die Vorschrift dient dazu, Nachteile für einen verwitweten Ehegatten zu vermeiden, wenn dieser erneut eine Ehe eingeht.

### 2. Die Anwendung des Splitting-Tarifs gemäß § 32a Abs. 5 EStG

§ 32a Abs. 5 EStG sieht für den Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26 Abs. 1 S. 1 i.V.m. 26b EStG die Anwendung des **Splitting-Tarifs** vor. Für die Ermittlung der Einkommensteuer bedeutet dies:

Die Einkünfte der Ehegatten werden zunächst **getrennt ermittelt** und im Anschluss **addiert**. Nach der Addition sind Sonderausgaben (§§ 10 bis 10c EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG) für die Ehegatten einheitlich zu ermitteln und im Anschluss einheitlich abzuziehen. Auf diese Weise wird das **gemeinsame zu versteuernde Einkommen einheitlich** festgestellt.

Danach kann die festzusetzende Einkommensteuer berechnet werden. Hier kommt das **Splitting-Verfahren des § 32a Abs. 5 EStG** zur Anwendung: Der Betrag des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens beider Ehegatten wird zunächst **halbiert**. Für diesen hälftigen Betrag wird die einschlägige Progressionszone bestimmt und die **geschuldete Einkommensteuer nach dem Grundtarif des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG** ermittelt.

Anschließend wird der soeben errechnete **Steuerbetrag verdoppelt**. Das Ergebnis stellt die gemeinsame Steuerschuld der beiden Ehegatten dar. Dabei werden gleichzeitig auch alle für die Tarifkurve maßgeblichen **Ausgangswerte** sowie die gesetzlichen Freibeträge **verdoppelt**, um den Ehegatten die durch die vorangegangene Halbierung erreichte niedrigere Progressionsstufe des Steuertarifs zu erhalten.

### Die Anwendung des Splittingtarifs gemäß § 32a Abs. 5 EStG:

#### 1. Schritt:

**Getrennte Ermittlung der Einkünfte** der Ehegatten und Addition der ermittelten Einkünfte

#### 2. Schritt:

Abzug von **Sonderausgaben** (§§ 10 bis 10c EStG) und **außergewöhnlichen Belastungen** (§§ 33 bis 33b EStG) gemeinsam für beide Ehegatten

#### 3. Schritt

**Anwendung des Splitting-Verfahrens** gemäß § 32a Abs. 5 EStG: Halbierung des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens, Bestimmung der Progressionszone und Ermittlung der geschuldete Einkommensteuer nach dem Grundtarif des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG für den halbierten Betrag des zu versteuernden Einkommens

#### 4. Schritt:

**Verdopplung** des geschuldeten Steuerbetrags bei gleichzeitiger Verdopplung der Freibeträge und aller übrigen für die Tarifkurve maßgeblichen Ausgangswerte.

#### Hinweis:

Der Splitting-Tarif des § 32a Abs. 5 EStG lässt sich in folgende Formel fassen:

$$\left( \frac{zvE \text{ Mann} + zvE \text{ Frau}}{2} \times \text{Steuersatz} \right) \times 2$$

Vgl. zu dieser Formel und für weitere Ausführungen Jakob, Einkommensteuerrecht 2008, Rn. 155.

#### Hinweis:

Das Gesetz bestimmt nicht konkret, **auf welcher Stufe des Einkommensermittlungsschemas die Zusammenrechnung** stattzufinden hat, so dass diese Entscheidung durch die Rechtsprechung getroffen werden musste. In Betracht kommen mehrere Möglichkeiten:

- Addition auf der Stufe **gleichartiger Einkommensarten**

- Addition des **Gesamtbetrags der Einkünfte** (§ 2 Abs. 3 EStG)
- Addition des **Einkommens** (§ 2 Abs. 4 EStG)

Die **Rechtsprechung des BFH** ist allerdings **uneinheitlich**. Während der 9. Senat die Addition auf der **Stufe des Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG)** vornimmt ([BFH, Urt. v. 5.8.1986 – IX R 13/81](#), BStBl. II 1987, 297), hat der 4. Senat in einer kurz darauffolgenden Entscheidung die Addition bereits auf der **Stufe gleichartiger Einkünfte** vorgenommen ([BFH, Urt. v. 25.2.1988 – IV R 32/86](#), BStBl. II 1988, 827). S. auch Birk, Steuerrecht, 13. Auflage 2011, Rn. 637.

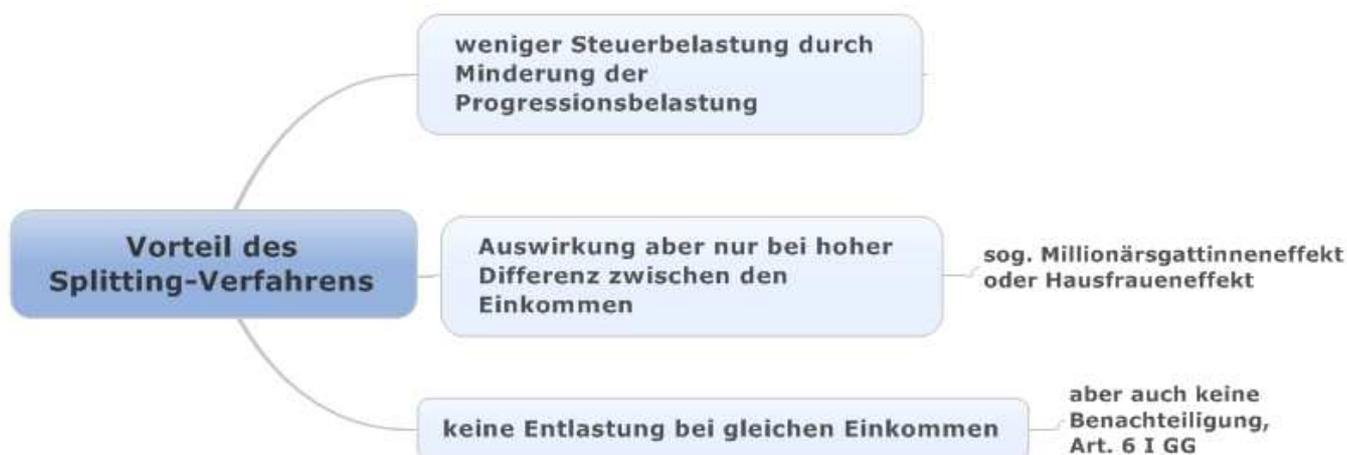
Faktisch wirkt der Splitting-Tarif so, dass **jeder Ehegatte mit der Hälfte des gemeinsamen Einkommens wie ein Alleinstehender** besteuert wird.

Hinweis:

Durch das Splitting-Verfahren wird der Zustand hergestellt, der bestünde, wenn **beide Ehegatten exakt gleich viel verdienen würden** und **jeweils einzeln zum Grundtarif des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG veranlagt** werden würden. Dadurch wird in den Fällen, in denen ein Ehegatte tatsächlich wesentlich mehr verdient als der andere, ein Steuervorteil dadurch erzielt, dass **in der Summe weniger Steuern** zu zahlen sind, weil die **Progressionsbelastung gemindert** wird.

Dieser **Vorteil des Splitting-Verfahrens** wirkt sich daher umso mehr aus, je weiter die beiden Einkommen der Ehegatten auseinanderliegen. (so genannter „Millionärsgattinnen-Effekt“ oder auch „Hausfrauen-Effekt“).

Verdienen dagegen beide Ehegatten ungefähr gleich viel, entfaltet der Ehegatten-Splittingtarif **kaum Wirkung** und es tritt kein **Entlastungseffekt** ein. Die Option des Splittingtarifs ist somit eine **Begünstigung von Ehe und Familie im Sinne des Art. 6 GG**, wengleich von dieser in erster Linie der Typus der „Einzelverdiener-Ehe“ profitiert.



Fall: Splitting-Verfahren

*K und T haben im vergangenen Jahr geheiratet. K hat als Vorstandsmitglied eines großen Unternehmens ein zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG) in Höhe von 70.000 Euro, während T den Haushalt führt und gar keine Einkünfte erzielt. K und T überlegen sich, ob für sie die gemeinsame Ehegattenveranlagung in Betracht kommt und ob sich durch eine gemeinsame Veranlagung Vor- oder Nachteile ergeben.*

**Abwandlung:**

*B und S haben ebenfalls im vergangenen Jahr geheiratet und sind beide berufstätig. B hat ein zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG) in Höhe von 30.000 Euro. Das zu versteuernde Einkommen der S beträgt 28.000 Euro. Auch B und S denken über eine gemeinsame Veranlagung nach.*

#### IV. Besondere Steuersätze

##### 1. Der Progressionsvorbehalt gemäß § 32b EStG

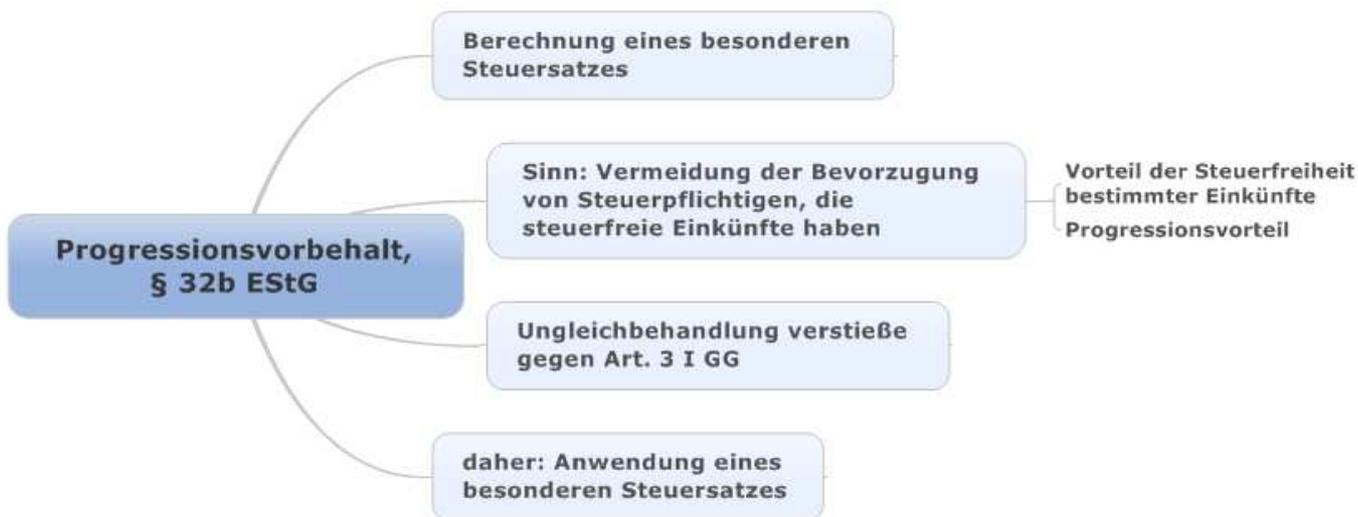
###### a) Allgemeines

Sinn des Progressionsvorbehaltes gemäß § 32b EStG ist es, die **steuerliche Bevorzugung von Steuerpflichtigen zu vermeiden**, die anstelle steuerpflichtiger Einkünfte Leistungen erhalten haben, die vom Gesetz **steuerfrei** gestellt sind.

Die Steuerfreiheit dieser Einkünfte mindert die Bemessungsgrundlage gegenüber solchen Steuerpflichtigen, die steuerpflichtige Einkünfte in derselben Höhe erzielt haben. In der unteren und oberen Progressionszone des § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 und 3 EStG käme daher ein jeweils **unterschiedlicher Steuersatz** zur Anwendung. Dies wäre mit einer **doppelten Begünstigung** bestimmter Steuerpflichtiger verbunden, da sie nicht nur steuerfreie Einkünfte erzielen, sondern darüber hinaus deshalb auch noch von einem niedrigeren Durchschnittssteuersatz profitieren würden.

Eine solche **Ungleichbehandlung** ließe sich jedoch vor dem Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen.

Wenn daher der Steuerpflichtige steuerfreie Einkünfte erhalten hat, die in § 32b Abs. 1 S. 1 EStG aufgezählt sind, wird die Einkommensteuer nach dem **besonderen Steuersatz** des § 32b Abs. 2 EStG berechnet.



**b) Voraussetzungen**

In **persönlicher Hinsicht** gilt der Progressionsvorbehalt sowohl für **unbeschränkt Steuerpflichtige** als auch für **beschränkt Steuerpflichtige**, auf die § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 EStG Anwendung findet.

Der **sachliche Anwendungsbereich** wird durch den **Katalog des § 32b Abs. 1 S. 1 EStG** abgesteckt. Hierzu zählen verschiedene **steuerfreie Leistungen**, wie z.B. Arbeitslosengeld (Nr. 1 lit. a), Krankengeld und Mutterschaftsgeld (Nr. 1 lit. b), Elterngeld (Nr. 1 lit. j) aber auch Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind (Nr. 3).

§ 32b Abs. 1 S. 2 EStG enthält einen weiteren Katalog mit **Rückausnahmen**, also mit Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt nicht unterworfen sind. Dazu zählen insbesondere Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten (Nr. 1 und 2).



### c) Die Zusammensetzung des besonderen Steuersatzes

Der besondere Steuersatz ergibt sich, indem bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen nach den genannten gesetzlichen Vorgaben angepasst wird (vgl. § 32b Abs. 2 S. 1 EStG).

#### Hinweis:

Faktisch bedeutet dies, dass die **steuerfreien Leistungen für die Ermittlung des Steuersatzes als steuerpflichtig fingiert** und auf diese Weise bei der Berechnung der Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 EStG einbezogen werden. Der sich aus dieser Berechnung ergebende Durchschnittssteuersatz wird sodann auf das tatsächlich zu versteuernde Einkommen angewandt. Damit ist der Steuersatz genauso hoch, wie bei einem Steuerpflichtigen, der anstelle der steuerfreien Einkünfte steuerpflichtige Einkünfte erzielt hat. Auf diese Weise wird **eine doppelte Begünstigung ausgeschlossen**, während gleichzeitig die **Steuerfreiheit der Einkünfte erhalten** werden kann.



Der Progressionsvorbehalt des § 32b EStG gilt auch für negative Einkünfte. Verluste unterliegen somit dem so genannten **negativen Progressionsvorbehalt**. Die Wirkungsweise des Progressionsvorbehalts ist hier genau spiegelverkehrt: Während positive Einkünfte i.S.d. § 32b Abs. 1 S. 1 EStG den durch den Progressionsvorbehalt veränderten Steuersatz anheben, wird er durch negative Einkünfte **abgesenkt**.

## 2. Tarifiermäßigungen

Neben dem Progressionsvorbehalt des § 32b EStG, der aus Gründen der Gleichbehandlung grundsätzlich den Durchschnittssteuersatz anhebt, enthält das

---

Gesetz auch einige Tarifiermäßigungen, die zu einer Senkung des Steuersatzes führen.

**a) Begünstigung nicht entnommener Gewinne gemäß § 34a EStG**

Nicht entnommene Gewinne, die im Rahmen der Gewinneinkunftsarten aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit erzielt wurden, können unter den Voraussetzungen des § 34a Abs. 1 bis 9 EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen mit einem **Steuersatz von 28,25 % besteuert** werden.

Der **Zweck der Regelung** liegt in einer **Annäherung der Steuerbelastung für thesaurierte (= nicht ausgeschüttete) Gewinne** von Personengesellschaften an die Steuerbelastung entsprechender thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften. Die Notwendigkeit der Vorschrift ergab sich aufgrund des nach **§ 23 Abs. 1 KStG** auf 15 % gesenkten Körperschaftsteuersatzes. Im Ergebnis beträgt die **Thesaurierungsbelastung** nun sowohl bei Kapital- als auch bei Personengesellschaften **ungefähr 29 %**.

Diese sog. **Thesaurierungsbegünstigung** gilt für **bilanzierende Einzelunternehmer und natürliche Personen als Mitunternehmer von Personengesellschaften**. Bei Personengesellschaften muss jeder Mitunternehmer **gesondert** den erforderlichen Antrag nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG stellen.

Welcher **Gewinn begünstigungsfähig** ist, regelt **§ 34a Abs. 2 EStG**. Nach dieser Vorschrift handelt es sich um den nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelten Gewinn, wobei dieser Gewinn um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres zu vermindern ist (vgl. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG).

Wird der begünstigte Gewinn in den folgenden Wirtschaftsjahren **entnommen**, so kommt es gemäß **§ 34 Abs. 4 S. 1 und 2, Abs. 3 EStG** zu einer **Nachversteuerung** des entnommenen Betrags in Höhe von **25 %**. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist der ursprünglich begünstigte Gewinn, von dem allerdings die Vorbelastungen nach § 34a Abs. 3 S. 2 EStG abgezogen werden dürfen. Sinn und Zweck der Nachbesteuerung liegen darin, eine Annäherung an die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften zu erreichen. Auch im **Ausschüttungsfall** liegt also die **Gesamtsteuerbelastung** des erwirtschafteten Gewinns bei Personen- und Kapitalgesellschaften **ungefähr in gleicher Höhe**.



## b) Tarifiermäßigungen für außerordentliche Einkünfte gemäß §§ 34, 34b EStG

### aa) Anwendungsbereich

Für bestimmte außerordentliche Einkünfte sehen die Vorschriften der §§ 34 und 34b EStG ermäßigte Steuertarife vor. Die Einkommenssteuer für Einkünfte aus außerordentlicher Holznutzung bestimmt sich nach den besonderen Voraussetzungen des § 34b Abs. 3 EStG.

Für die übrigen Fälle nennt § 34 Abs. 2 EStG abschließend, **welche Einkünfte begünstigungsfähig** sind:

- **Veräußerungsgewinne** i.S.d. §§ 14, 14a Abs. 1, 16 und 18 Abs. 3 EStG (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG)
- **Entschädigungen** i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG)
- **Nutzungsvergütungen** i.S.d. § 24 Nr. 3 EStG (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 EStG)
- Vergütungen für bestimmte **mehrjährige Tätigkeiten** (z.B. Vorauszahlung von Arbeitslohn anlässlich der Auflösung des Arbeitsverhältnisses (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG))

### bb) Zwei Arten von Tarifiermäßigung

§ 34 EStG sieht für diese Einkünfte zwei Arten von Tarifiermäßigungen vor. Ein **Wahlrecht** zwischen den beiden Alternativen **besteht jedoch nicht in jedem Fall**: Wenn die besonderen Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG nicht bestehen, bleibt es bei der so genannten Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG.



### (1) Die Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG

Nach der Formel des § 34 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG werden die außerordentlichen Einkünfte für die Berechnung der Einkommensteuer **fiktiv auf fünf Jahre verteilt**. Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem **Unterschiedsbetrag** zwischen der sich nach dem Grundtarif ergebenden Einkommensteuer und der Einkommensteuer, die sich ergibt, wenn dem zu versteuernden Einkommen ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte hinzuaddiert werden (vgl. dazu den Beispielsfall mit konkreten Rechenbeispielen). Auf diese Weise kann die **Progressionsbelastung erheblich gemindert** werden.



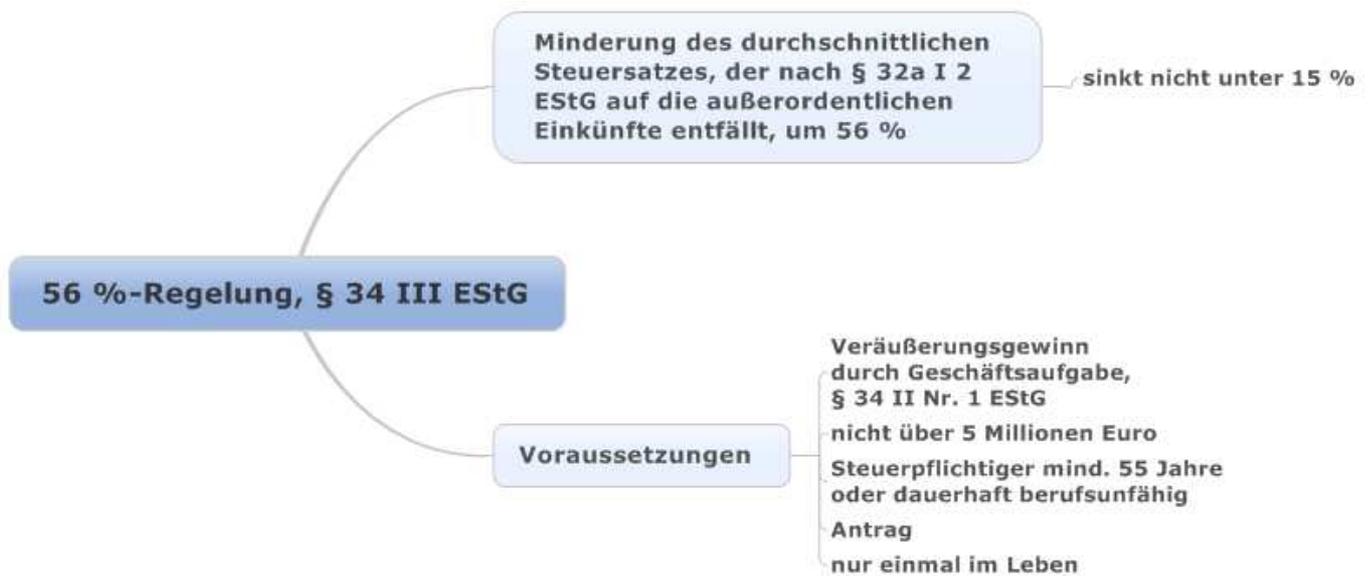
### (2) Die 56 %-Regelung nach § 34 Abs. 3 EStG

---

Bei der 56 %-Regelung wird für die Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte auf den durchschnittlichen Steuersatz gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 EStG Bezug genommen, dieser jedoch um 44 % gemindert. Effektiv unterliegen die Einkünfte daher **nur in einer Höhe von 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes** der Besteuerung. Die 56 %-Regelung ist jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen anwendbar:

- Die außerordentlichen Einkünfte müssen solche des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG sein. Es muss sich also um einen **Veräußerungsgewinn aus einer Betriebsaufgabe** im Rahmen einer der Gewinneinkunftsarten handeln.
- Ein Betrag von **insgesamt 5 Millionen Euro** darf nicht überschritten werden.
- Der Steuerpflichtige muss das **55. Lebensjahr vollendet** haben oder im sozialversicherungspflichtigen Sinne **dauerhaft berufsunfähig** sein.
- Der Steuerpflichtige muss einen entsprechenden **Antrag** gestellt haben.
- Der Steuerpflichtige darf die 56 %-Regelung nicht schon einmal in Anspruch genommen haben. Nach § 34 Abs. 3 S. 4 EStG kann der Steuerpflichtige diese Ermäßigung **nur einmal im Leben** in Anspruch nehmen.

Liegen die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG vor, so sieht die Vorschrift in der **Rechtsfolge** nach § 34 Abs. 3 S. 2 EStG vor, dass der ermäßigte Steuersatz 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes beträgt. Der durchschnittliche Steuersatz ist der Steuersatz, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre. Nach unten ist allerdings eine **Begrenzung** vorgesehen: der Steuersatz darf durch die Ermäßigung **nicht unter 15 %** sinken.



### c) Abgeltungsteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen

Seit der Unternehmenssteuerreform, die zum 1.1.2009 in Kraft trat, wird auch die Einkommensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG nach einem besonderen Steuersatz erhoben. Nach § 32d EStG wird die Kapitalertragsteuer als so genannter *flat tax* gemäß § 32d Abs. 1 EStG mit einem **einheitlichen Steuersatz von 25 %** erhoben.

#### Hinweis:

Nach § 43 Abs. 5 S. 1 EStG hat die Kapitalertragsteuer **abgeltende Wirkung**. Aus diesem Grund wird die Kapitalertragsteuer auch **Abgeltungsteuer** genannt.

### d) Exkurs: Abzüge von der tariflichen Einkommensteuer

Vor der Festsetzung der tariflichen Einkommensteuer (§ 2 Abs. 5 EStG) lässt der Gesetzgeber gemäß § 2 Abs. 6 EStG verschiedene Abzüge zu. Die Vorschriften der §§ 34c bis 35b EStG enthalten jeweils besondere Voraussetzungen, unter denen bestimmte Steuerermäßigungen gewährt werden.

Die in der Praxis wichtigste Norm ist § 35 EStG, der eine **pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer** zulässt. Mit dem **Ermäßigungshöchstbetrag** wird für die Höhe der Steuerermäßigung nach oben eine gesetzliche Grenze abgesteckt. Der Grund für die Anrechnung liegt in dem **doppelten Steuerzugriff** auf den Gewinn eines Unternehmens im Rahmen der **Einkommensteuer** und der **Gewerbesteuer**:

- Die **Einkommensteuer** unterwirft als **Subjektsteuer** den **Gewinn des gewerbetreibenden** Steuerpflichtigen der Steuer.

- Die **Gewerbsteuer** knüpft als **Objektsteuer** an den **Ertrag des Gewerbebetriebs** an.

Die wichtigsten Steuersätze im Überblick:

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| § 32a Abs. 1 S. 2 EStG        | <b>Grundtarif</b>   |
| §§ 32a Abs. 5 i.V.m. 26b EStG | <b>Splitting-Tarif</b> für Ehegatten                        |
| § 32b EStG                    | <b>Progressionsvorbehalt</b>                                |
| §§ 32d i.V.m. 20 EStG         | Steuersatz der <b>Abgeltungssteuer</b>                      |
| § 34a EStG                    | <b>Thesaurierungsbegünstigung</b>                           |
| §§ 34, 34b EStG               | Ermäßigte Steuersätze für <b>außerordentliche Einkünfte</b> |
| § 34c EStG                    | Steuerermäßigungen bei <b>ausländischen Einkünften</b>      |
| § 35 EStG                     | Steuerermäßigung bei <b>Einkünften aus Gewerbebetrieb</b>   |

[Multiple-Choice-Fragen zu Kapitel 6](#)

[Lückentexte zu Kapitel 6](#)

---

## Kapitel 7: Verlustausgleich und Verlustabzug (Scholz)

### A. Allgemeines

Das Prinzip der **Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit** ist das Fundamentalprinzip des deutschen Einkommensteuerrechts. Als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips trifft § 2 Abs. 2 S. 1 EStG die wichtige Aussage, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen entstanden sind, von diesen abziehbar sind. Diese Aufwendungen stehen dem Steuerpflichtigen nicht mehr zur Verfügung, sodass seine Leistungsfähigkeit entsprechend vermindert ist (**objektives Nettoprinzip**).

Darüber hinaus ist es ebenso Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips, dass neben Aufwendungen auch **Verluste im Sinne negativer Einkünfte** einer Einkunftsart mit Gewinnen anderer Einkunftsarten verrechnet werden können. Im Falle von Verlusten ist die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ebenso eingeschränkt, wie wenn er Aufwendungen tätigen musste, die durch seine Einkünfte erzielende Tätigkeit veranlasst waren. In beiden Fällen stehen die Einkünfte dem Steuerpflichtigen faktisch nicht zur Verfügung. Deutlich umstritten ist hingegen, ob und unter welchen Voraussetzungen das Leistungsfähigkeitsprinzip auch einen periodenübergreifenden Verlustausgleich gebietet.

### B. Systematik der Verlustberücksichtigung

Das Gesetz ermöglicht die Verlustberücksichtigung nur im Rahmen von zwei Rechtsinstituten, die sich im Wesentlichen in ihrem jeweiligen **zeitlichen Bezugspunkt** unterscheiden:

- Während beim **Verlustausgleich** Verluste, die im aktuellen Veranlagungszeitraum entstanden sind mit positiven Einkünften desselben Veranlagungszeitraums verrechnet werden (**periodenintern**),
- wird beim **Verlustabzug** eine Verbindung zu vor- und nachgelagerten Veranlagungszeiträumen geschaffen (**periodenextern**).

Vorrangig sind Verluste innerhalb des Veranlagungszeitraums zu berücksichtigen, in dem sie entstanden sind. Der **Verlustausgleich geht daher dem subsidiären Verlustabzug** vor.



## I. Der Verlustausgleich

Nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG werden die **(Überschuss-)Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** definiert. Der **Gewinn** ist bei den Gewinneinkünften nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG als **Unterschiedsbetrag** zwischen dem **Betriebsvermögen** am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem **Betriebsvermögen** am Schluss der vorangegangenen Wirtschaftsjahre definiert. Aus beiden Definitionen wird deutlich, dass die Einkünfte als eine **saldierte Rechengröße** zu verstehen sind.



### 1. Der horizontale Verlustausgleich

Der horizontale Ausgleich von Verlusten findet **innerhalb einer Einkunftsart** statt. Er wird deshalb auch als **interner Verlustausgleich** bezeichnet.

Hinweis:

*In technischer Hinsicht werden beim horizontalen Verlustausgleich die **Verluste mit den positiven Einkünften auf der Ebene der jeweiligen Einkunftsart verrechnet**. Der **Saldo** steht für die innerhalb dieser Einkunftsart erzielten Einkünfte. Ist der Saldo negativ, wurde also innerhalb dieser Einkunftsart insgesamt ein Verlust erzielt, so ist im darauffolgenden Schritt ein vertikaler Verlustausgleich durchzuführen.*

## 2. Der vertikale Verlustausgleich

Der vertikale Verlustausgleich (= **externer Verlustausgleich**) ist im Anschluss an den horizontalen Verlustausgleich durchzuführen und gegenüber diesem subsidiär. Er kommt dann in Betracht, wenn im gleichen Veranlagungszeitraum innerhalb einer Einkunftsart ein Verlust, innerhalb anderer Einkunftsarten positive Einkünfte erzielt wurden. Der Verlust ist sodann **mit den positiven Einkünften der anderen Einkunftsarten zu verrechnen**.

Schon Schritt bei der Bestimmung der Einkommensteuerschuld gemäß § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz der Gesamtbetrag der Einkünfte als Summe der Einkünfte ist, lässt das EStG prinzipiell einen vertikalen Verlustausgleich zu. Dieser Grundsatz wird indes vereinzelt durchbrochen. So sind u. a. Verluste aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 S. 2 EStG von der Verrechnung mit den positiven Einkünften der anderen Einkunftsarten ausgenommen (ausführlich unten III.1)

Hinweis:

*Lassen sich Ehegatten nach § 26b EStG zusammen veranlagern, werden die Einkünfte beider Ehegatten zwar zunächst getrennt voneinander ermittelt, sodann jedoch zusammengerechnet und beide Ehegatten als ein Steuerpflichtiger behandelt. Es entsteht eine gemeinsame Summe der Einkünfte. Dies hat zur Folge, dass zwischen zusammen veranlagten Ehegatten ein unbeschränkter (interpersonaler) horizontaler und vertikaler Verlustausgleich stattfindet.*

## II. Der Verlustabzug

Während der *Verlustausgleich* innerhalb derselben Veranlagungsperiode vorzunehmen ist, betrifft der *Verlustabzug* die Geltendmachung von Verlusten in vor- und nachgelagerten Veranlagungsperioden. Man bezeichnet den Verlustabzug daher auch als **periodenübergreifend** oder **intertemporär**.

Der **Verlustausgleich geht** jedoch, da er *periodenintern* ist, **dem Verlustabzug stets vor**. Ein Verlustabzug entsteht/erhöht sich also nur, wenn trotz des vorgelagerten Verlustausgleichs ein negativer Saldo verbleibt. Er erfolgt vor dem Abzug der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und vor § 2 Abs. 4, 5 EStG.

Ob die Möglichkeit eines Verlustabzugs in diesem Sinne durch das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit gemäß Art. 3 Abs. 1 GG **aus verfassungsrechtlichen Gründen erforderlich** ist, ist **umstritten**, wird aber überwiegend bejaht. In der Totalperiode könnte es sonst ungeachtet einer gleichen „Gesamtleistungsfähigkeit“ zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung kommen. Ob dies mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu vereinbaren ist, hängt davon ab, ob dieses auf die Totalperiode, also die gesamte Lebenszeit des Steuerpflichtigen, oder nur auf einen einzelnen Jahresabschnitt bezogen ist.

Hinweis:

Das BVerfG hält **zumindest** das Bestehen eines **periodenübergreifenden Verlustabzugs für Einkünfte aus derselben Einkunftsquelle** für verfassungsrechtlich geboten ([BVerfG, 2 BvR 1818/91](#), BVerfGE 99, 88).

Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit der intertemporären Verlustberücksichtigung grundsätzlich anerkannt und in **§ 10d EStG** eine gesetzliche Regelung geschaffen. Danach ist die intertemporäre Berücksichtigung von Verlusten entweder durch einen Rücktrag oder durch einen Vortrag des Verlustes möglich.

### 1. Der Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 EStG

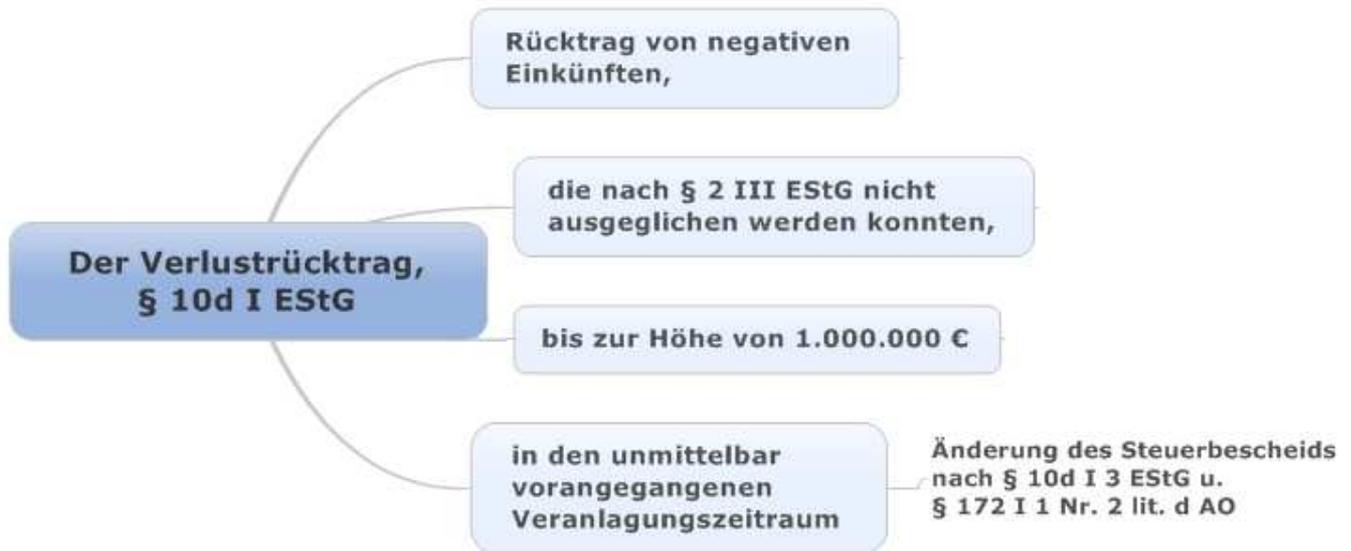
Im Wege des so genannten Verlustrücktrags dürfen nach § 10d Abs. 1 S. 1 EStG negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 3 EStG nicht ausgeglichen werden, **bis zu einem Betrag von 1.000.000 Euro (ab VZ 2013, vorher 511.500 Euro)** vom Gesamtbetrag der Einkünfte des **unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums** abgezogen werden. Im Rahmen des *Verlustrücktrags* steht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu, **ob** er negative Einkünfte eines Veranlagungszeitraums in den diesem vorgelagerten Veranlagungszeitraum rückträgt. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für den Verlustrücktrag, so steht ihm ebenfalls ein Wahlrecht **über die Höhe** der rückzutragenden negativen Einkünfte zu, weshalb nach § 10d Abs. 1 S. 6 EStG im Antrag für den Verlustrücktrag die Höhe des geltend gemachten Verlustrücktrags anzugeben ist.

Hinweis:

Für Ehegatten, die den Splittingtarif des § 32a Abs. 5 EStG gewählt haben, verdoppelt sich dieser Betrag auf 2.000.000 Euro (ab VZ 2013, vorher 1.023.000 Euro).

**§ 10d Abs. 1 S. 3 EStG** bestimmt, dass ein **Steuerbescheid**, der für die vorangegangene Periode bereits erlassen worden ist, **insoweit abzuändern** ist, als der Verlustrücktrag zulässig ist. Die Abänderung ist gemäß **§ 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. d AO** vorzunehmen, wobei im Übrigen in § 10d Abs. 1 S. 3 und 4 EStG gegenüber §§ 169 ff. und 172 ff. AO spezielle Vorschriften zur Abänderung und Verjährung des Steuerbescheids

vorgesehen sind. Der Verlustrücktrag ist in zweierlei Hinsicht (in der Höhe und in zeitlicher Hinsicht) **begrenzt**:



Durch die Begrenzung des Verlustrücktrags verwirklicht der Gesetzgeber das rechtspolitisch umstrittene Prinzip einer **Mindestbesteuerung**.

## 2. Der Verlustvortrag gemäß § 10d Abs. 2 EStG

§ 10d Abs. 2 EStG sieht einen **Vortrag von Verlusten in die nachfolgenden Veranlagungszeiträume vor** (kein Wahlrecht), wenn nach der Vornahme des Verlustausgleichs und des Verlustrücktrags i.S.d § 10d Abs. 1 EStG ein negativer Saldo verbleibt. Der Verlustvortrag ist **einkunftsartübergreifend**, also horizontal und vertikal möglich. Im Gegensatz zum Verlustrücktrag ist der Verlustvortrag **zeitlich unbegrenzt** möglich. Der Höhe nach ist er jedoch **begrenzt**:



Klausurtyp:

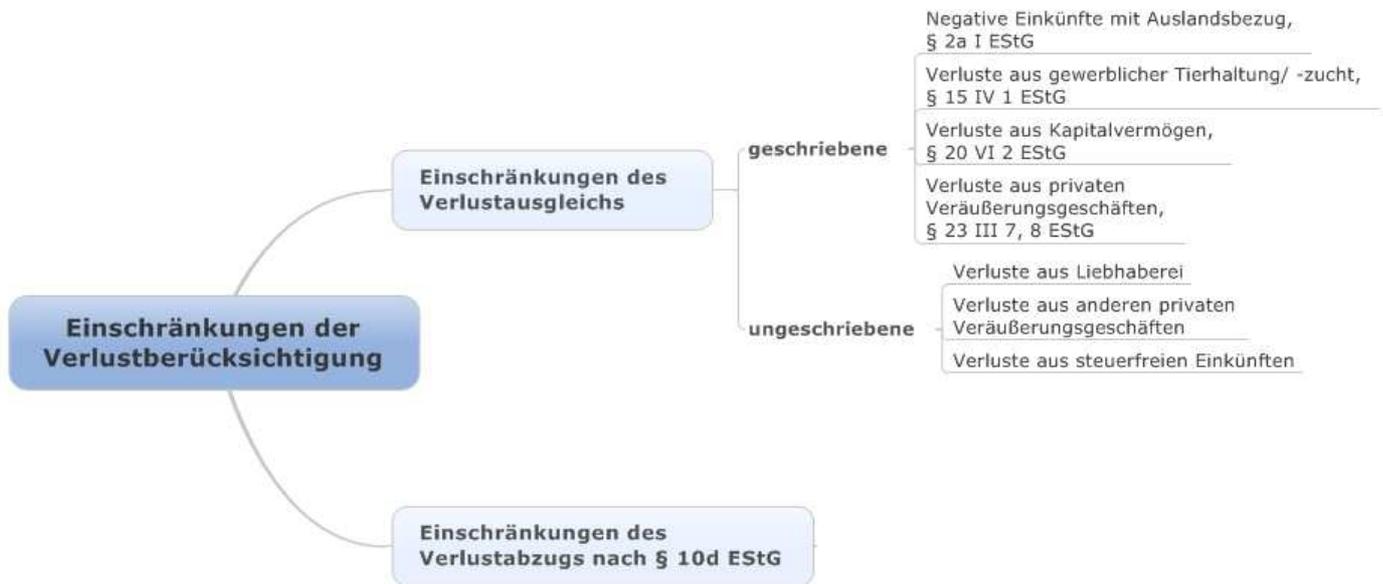
Beachten Sie das **Subsidiaritätsverhältnis** zwischen den Rechtsinstituten des horizontalen und des vertikalen Verlustausgleichs sowie des Verlustabzugs im Sinne eines Verlustrücktrags (§ 10d Abs. 1 EStG) und eines Verlustvortrags (§ 10d Abs. 2 EStG).

Das Subsidiaritätsverhältnis bestimmt den **Aufbau Ihrer Klausur!**

1. Schritt: **Horizontaler Verlustausgleich (§ 2 Abs. 2 EStG)**
2. Schritt: **Vertikaler Verlustausgleich (§ 2 Abs. 3 EStG)**
3. Schritt: Ggf. (Wahlrecht) **Verlustrücktrag** nach § 10d Abs. 1 EStG
4. Schritt: **Verlustvortrag** nach § 10d Abs. 2 EStG

### III. Einschränkungen der Verlustberücksichtigung

Verlustausgleich und Verlustabzug sind nicht unbegrenzt möglich, sondern unterliegen verschiedenen Beschränkungen.



## 1. Einschränkungen des Verlustausgleichs

Bei den Verlustausgleichsverboten ist zwischen geschriebenen und ungeschriebenen Verboten zu differenzieren.

### a) Geschriebene Verlustausgleichsverbote

Das EStG enthält zahlreiche geschriebene Verlustausgleichsverbote:

- Gemäß **§ 2a Abs. 1 EStG** ist der Verlustausgleich **negativer Einkünfte mit Auslandsbezug** beschränkt auf eine Verrechnung mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart. Darüber hinaus ist ein Verlustausgleich auch nur dann möglich, wenn kein DBA vorliegt, das die Besteuerung der Einkünfte dieser Einkunftsart im Inland verbietet.
- Gemäß **§ 15 Abs. 4 S. 1 EStG** dürfen **Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung** weder im Wege des horizontalen noch des vertikalen Verlustausgleichs ausgeglichen werden. Ebenso ist der Verlustabzug nach § 10d EStG (dazu sogleich) ausgeschlossen. Nach § 15 Abs. 4 S. 2 EStG ist jedoch eine begrenzte Übertragung in andere Veranlagungszeiträume möglich. Die Einschränkungen und Verbote gelten gemäß § 15 Abs. 4 S. 3 EStG entsprechend für **Termingeschäfte**.
- Gemäß **§ 15a EStG** gelten bei **Verlusten eines Gesellschafters mit beschränkter Haftung** (typischerweise der Kommanditist) besondere Verlustausgleichsbeschränkungen. Danach dürfen die Verluste nur dann ausgeglichen werden, wenn sie entweder zu einer Kapitalaufzehrung oder tatsächlich zu einer Vermögensminderung führen.
- Gemäß **§ 20 Abs. 6 S. 2 EStG** sind **Verluste aus Kapitalvermögen** vom vertikalen Verlustausgleich ausgenommen („...dürfen nicht mit Einkünften

---

aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden;...“). Einen horizontalen Verlustausgleich lässt das Gesetz hingegen grundsätzlich zu, unterwirft ihn aber in § 20 Abs. 6 S. 1 sowie S. 4 bis 6 EStG zusätzlichen Voraussetzungen.

- Gemäß **§ 23 Abs. 3 S. 7 und 8 EStG** dürfen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 Abs. 1 EStG nur beschränkt in andere Veranlagungszeiträume übertragen werden. Der Verlustausgleich ist danach durch die Höhe des Gewinns beschränkt, so dass insgesamt keine negativen Einkünfte entstehen können, wenn auch positive Einkünfte vorhanden sind. Der Verlustabzug nach § 10d EStG ist ausgeschlossen, jedoch ist eine begrenzte Übertragung von Verlusten in einen anderen Veranlagungszeitraum nach § 23 Abs. 3 S. 8 EStG möglich.

#### b) Ungeschriebene Verlustausgleichsverbote:

Weitere ungeschriebene Verlustausgleichsverbote ergeben sich aus der Systematik des Gesetzes. Hier gilt folgende Regel: Soweit bestimmte Einkünfte nicht steuerbar sind, dürfen auch Verluste aus der entsprechenden Tätigkeit nicht steuermindernd ausgeglichen werden.

Nach diesem Prinzip bestehen Verlustausgleichsverbote

- **für Verluste aus Liebhaberei:**

Liebhaberei liegt dann vor, wenn Tätigkeiten ohne die Absicht, Einkünfte zu erzielen, ausgeübt werden. Die **Einkünfteerzielungsabsicht** ist jedoch zwingende Voraussetzung für die Steuerbarkeit von Einkünften. Für die Gewinneinkunftsarten ist sie ausdrücklich in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG geregelt, für die Überschusseinkunftsarten ist diese Voraussetzung ungeschrieben. Sind positive Einkünfte steuerfrei, weil die Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht nicht vorgelegen hat, so müssen auch Verluste steuerlich unberücksichtigt bleiben.

- **für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften:**

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sind **grundsätzlich nicht steuerbar**. Eine Ausnahme begründet nur **§ 23 Abs. 1 S. 1 EStG**, der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ausnahmsweise für steuerbar erklärt, wenn die dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind. In allen anderen Fällen gilt: Sind positive Einkünfte nicht steuerbar, so können auch negative Einkünfte nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

- **für steuerfreie Einkünfte:**

Sind Einkünfte durch das Gesetz oder durch ein [Doppelbesteuerungsabkommen](#) steuerfrei gestellt (z.B. ausländische Einkünfte), so ist dem Steuerpflichtigen auch der Ausgleich von Verlusten aus dieser entsprechenden Tätigkeit verwehrt.

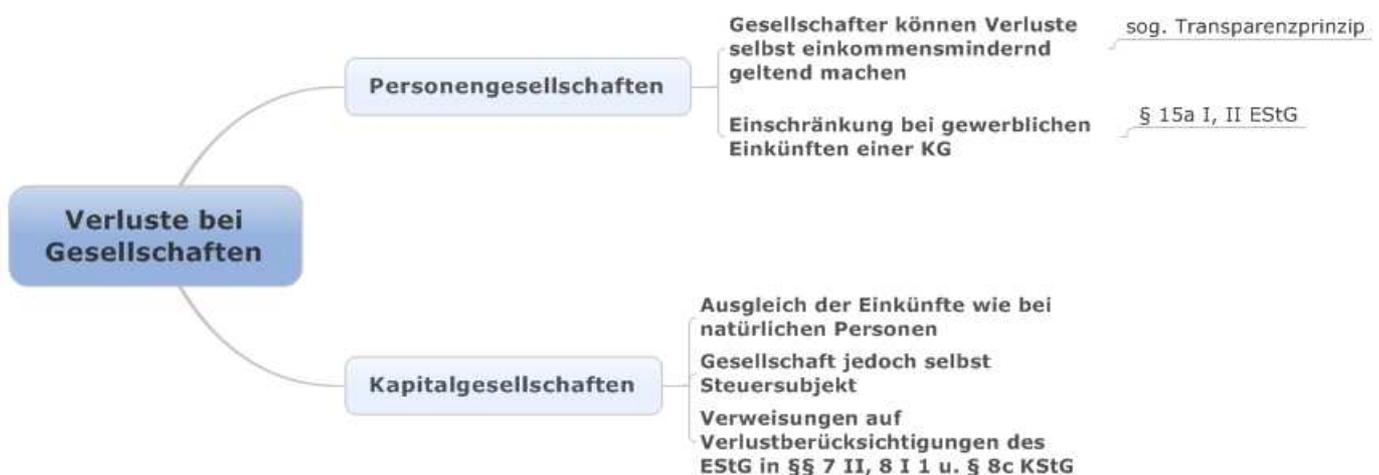
## 2. Einschränkungen des Verlustabzugs

Auch hinsichtlich des **Verlustabzugs** gemäß § 10d EStG bestehen explizite **Abzugsverbote**. Teilweise erlaubt der Gesetzgeber jedoch Rückausnahmen, so dass ein

eingeschränkter Übertrag des Verlusts in einen anderen Veranlagungszeitraum ermöglicht wird.

- Gemäß **§ 15 Abs. 4 S. 1 EStG** ist bei **Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung** der Verlustabzug nach § 10d EStG grundsätzlich ausgeschlossen. Nach § 15 Abs. 4 S. 2 EStG ist jedoch ein Abzug dieser Verluste von Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung nach Maßgabe des § 10d EStG möglich. Die Einschränkungen und Verbote gelten gemäß § 15 Abs. 4 S. 3 EStG entsprechend für **Termingeschäfte**.
- Gemäß **§ 15a Abs. 1 S. 1 HS. 2 EStG** gelten bei **Verlusten eines Gesellschafters mit beschränkter Haftung** (typischerweise der Kommanditist) auch besondere Verlustabzugsbeschränkungen. Ein Verlustabzug ist hiernach nur insoweit möglich, als sie beim beschränkt haftenden Gesellschafter entweder zu einer Kapitalaufzehrung oder tatsächlich zu einer Vermögenminderung führen
- Für **Veräußerungsverluste von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** gelten die Abzugsbeschränkungen des **§ 17 Abs. 2 S. 6 EStG**

#### IV. Verluste bei Personengesellschaften und bei Kapitalgesellschaften



##### 1. Verluste bei Personengesellschaften

Die Gesellschafter einer Personengesellschaft haben die Möglichkeit, Verluste der Gesellschaft selbst einkommensmindernd gelten zu machen. Die Gesellschaft ist lediglich das Subjekt der Gewinnermittlung. Subjekt der Einkommensteuer sind jedoch die Gesellschafter der Personengesellschaft (sog. [Transparenzprinzip](#)). Das bedeutet, dass ein Gesellschafter Verluste seiner Gesellschaft mit Gewinnen verrechnen kann, die er aus der gleichen oder aus einer anderen Einkunftsart erzielt hat.

---

Bei den **gewerblichen Einkünften einer Kommanditgesellschaft** sieht das Gesetz allerdings bestimmte Beschränkungen der Geltendmachung von Verlusten für Kommanditisten vor.

- Nach **§ 15a Abs. 1 EStG** ist die Geltendmachung der Verluste einer Kommanditgesellschaft für deren Kommanditisten nicht gestattet, soweit der Kommanditist schon zuvor Verluste bis zur Höhe seiner Hafteinlage geltend gemacht hat.
- Nach **§ 15a Abs. 2 EStG** mindern diese Verluste jedoch die Gewinne aus der Beteiligung in späteren Wirtschaftsjahren und wirken sich insoweit zeitlich nachgelagert steuermindernd aus.

## 2. Verluste einer Kapitalgesellschaft

Eine **Kapitalgesellschaft** ist selbst Steuersubjekt der Körperschaftsteuer. Für das Verhältnis zu ihren Gesellschaftern gilt das **Trennungsprinzip**. Das bedeutet, dass die Gewinne, aber auch die Verluste der Kapitalgesellschaft **nicht unmittelbar ihren Gesellschaftern zugerechnet** werden.

Bei Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter sowie bei der Kapitalgesellschaft entstandenen Verlusten ist damit wie folgt zu differenzieren:

### a) Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist ein Körperschaftssteuersubjekt

**Gewinnausschüttungen**, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft erhält, sind grundsätzlich von der KSt nach § 8b Abs. 1 KStG befreit. Allerdings gelten 5 % der Gewinnausschüttungen gemäß § 8b Abs. 5 S. 1 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Im Ergebnis besteht damit nur eine 95 %ige Körperschaftsteuerbefreiung wohingegen 5 % der Dividenden bei der Gesellschafterin nach dem KStG zu versteuern sind.

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Der Verkehrswert einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft richtet sich grundsätzlich nach den Wiederbeschaffungskosten. Für den Wert der Beteiligung sind unter anderem die Ertragslage (Gewinn oder Verlust im Kalenderjahr) und die Ertragsaussichten sowie der Vermögenswert des Beteiligungsunternehmens entscheidend. Erleiden die Anteile einer Kapitalgesellschaft eine derartige Wertminderung (etwa durch erzielte Verluste), so kommt normalerweise eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Betracht, sodass diese Anteile in der Bilanz des Gesellschafters mit dem niedrigen Teilwert ansetzbar und damit der zu versteuernde Gewinn der Gesellschafterin herabgesetzt wären. Damit könnten Verluste der Kapitalgesellschaft mittelbar auf die Gesellschafterin durchgereicht werden. Diese Teilwertabschreibung wird jedoch nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG unterbunden.

---

**b) Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist Subjekt der Einkommensteuer**

Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft von einer **natürlichen Person als Gesellschafter** gehalten, so hängt die steuerliche Behandlung der Gewinnausschüttungen davon ab, ob die Anteile an der Kapitalgesellschaft von der natürlichen Person im **Privat- oder Betriebsvermögen** gehalten werden.

Hält **die natürliche Person** als Gesellschafter die Anteile an der Kapitalgesellschaft im **Privatvermögen**, stellen die **Dividenden** Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar (vorbehaltlich der Einschlägigkeit des § 20 Abs. 8 EStG). Diese werden - abzüglich des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 S. 1, 1. HS EStG in Höhe von derzeit 801 Euro - mittels der besonderen Erhebungsform der **Abgeltungsteuer** nach § 32d Abs. 1 S. 1 EStG pauschal mit dem Steuersatz von 25 % versteuert. Es besteht unter bestimmten Voraussetzungen jedoch ein Optionsrecht zum Teileinkünfteverfahren (dazu sogleich), nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG. Kommt es bei den Anteilen an der Kapitalgesellschaft zu einer Wertminderung ist eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG sodann in vollem Umfang möglich.

Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft von einer **natürlichen Person** als Gesellschafter im **Betriebsvermögen** gehalten, so stellen die Dividenden der Kapitalgesellschaft bei dem Gesellschafter Einkünfte je nach Art des Betriebs dar (Land und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständige Arbeit), gemäß § 20 Abs. 8 EStG. Dies hat zur Konsequenz, dass diese Dividenden nach dem sogenannten **Teileinkünfteverfahren** nach § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfrei gestellt werden, also lediglich 60 % der Dividenden zu versteuern sind. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, die von natürlichen Personen im Betriebsvermögen gehalten werden, ist eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG wegen § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 S. 1 2. Hs. EStG nur im Umfang von 60 % möglich.

**c) Ebene der Kapitalgesellschaft**

Auf Ebene der Besteuerung der Körperschaft sieht das KStG aber die Möglichkeit der steuermindernden Berücksichtigung von Verlusten grundsätzlich ebenso vor wie das Einkommensteuerrecht. Im Rahmen der von Kapitalgesellschaften zu leistenden [Körperschaftsteuer](#) können Verluste grundsätzlich ebenso ausgeglichen werden, wie dies einer natürlichen Person im Rahmen der Einkommensteuer möglich ist.

Von der Verweisung der **§§ 7 Abs. 2 und 8 Abs. 1 S. 1 KStG** auf die entsprechenden Vorschriften des EStG zur Ermittlung des Einkommens ist auch die Möglichkeit des periodeninternen Verlustausgleichs umfasst.

**Für den Verlustabzug enthält § 8c KStG** allerdings **weitreichende Beschränkungen** im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung, um dem **missbräuchlichen „Handel mit Verlusten“** entgegenzutreten (so genannter Mantelkauf). Seit der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Verlustnutzung durch Körperschaften davon abhängig, ob innerhalb von fünf Jahren ein Anteilseignerwechsel in bestimmter Höhe

---

stattgefunden hat. Sind die gesetzlichen Grenzen überschritten, schließt § 8c Abs. 1 S. 1 Hs. 2 und S. 2 KStG die Geltendmachung des Verlusts aus.

[Fall: Verlustrücktrag und Verlustvortrag](#)

*E ist als Einzelunternehmer im Stahlgeschäft tätig. Im Jahr 2011 erlitt er aufgrund gestiegener Energiepreise und Veränderungen am Weltmarkt aus seiner Stahlfabrik einen Verlust i.H.v. 1,8 Millionen Euro. Der Eisenwarenhandel, den er zudem betreibt, erzielte dagegen einen Gewinn von 250.000 Euro. Ein dauerhaft vermietetes Einfamilienhaus bescherte E im Jahr 2011 einen kleinen Einnahmenüberschuss i.H.v. 15.000 Euro.*

[Multiple-Choice-Fragen zu Kapitel 7](#)

[Lückentexte zu Kapitel 7](#)

---

## **Kapitel 8:      Verfahrensfragen im Überblick (Sumalvico)**

### **A.    Veranlagung der Einkommensteuer**

Die Einkommensteuer ist gemäß **§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG** eine **Jahressteuer**. Ein **Veranlagungszeitraum** entspricht daher grundsätzlich dem Kalenderjahr. Die Einkommensteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, § 36 Abs. 1 AO. Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind daher jeweils für ein **Kalenderjahr** zu ermitteln.

Nach **§ 25 Abs. 1 EStG** findet die Veranlagung der Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres statt. Grundsätzlich haben die Steuerpflichtigen gemäß § 37 EStG vierteljährlich eine **Vorauszahlung auf die Einkommensteuer** zu leisten, welche sich i.d.R. nach den Verhältnissen der Vergangenheit richtet.

Die Einkommenssteuererhebung erfolgt entweder durch **förmliches Veranlagungsverfahren** oder durch **Abzug an der Steuerquelle**. Auf die Einkommensteuer werden nach § 37 Abs. 2 EStG sowohl die Einkommensteuer-Vorauszahlungen sowie die durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer angerechnet.

### **B.    Erhebungsformen des Einkommenssteuer**

#### **I.    Das förmliche Veranlagungsverfahren**

Das Veranlagungsverfahren ist ein Verwaltungsverfahren. Es beginnt regelmäßig mit der **Abgabe einer Einkommensteuererklärung gemäß §§ 149 ff. AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG** durch den Steuerpflichtigen. Diese ist gem. § 149 Abs. 2 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG **spätestens bis zum 31.5. des Folgejahres** für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum abzugeben; Sonderregelungen gelten für Land- und Forstwirte, § 149 Abs. 2 S. 2 AO. Wann im Allgemeinen eine **Steuererklärungspflicht** für unbeschränkt Steuerpflichtige besteht, wird näher in § 56 EStDV konkretisiert. Daneben ist in § 46 EStG die Steuererklärungspflicht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit speziell geregelt (s.u.).

Das Veranlagungsverfahren verfolgt den Zweck, die **Besteuerungsgrundlagen i.S.d. §§ 88 ff. AO** zu ermitteln. Den Schlusspunkt des Verfahrens bildet gemäß **§ 155 Abs. 1, 157 Abs. 1 S. 1 AO der Steuerbescheid**, durch welchen die **Steuerschuld festgesetzt** wird.

Die Festsetzung muss dabei in der gemäß **§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vierjährigen Festsetzungsfrist** erfolgen. Der Beginn der Festsetzungsfrist ist in § 170 AO geregelt.

---

Danach beginnt die Frist mit Ablauf des Jahres, in dem die Einkommensteuer entstanden ist. Davon gibt es mehrere Ausnahmen: So beginnt gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Einkommenssteuererklärung eingereicht wurde, spätestens jedoch mit Ablauf von 3 Jahren nach Entstehung der Einkommensteuer. Nach Ablauf der Frist tritt die Festsetzungsverjährung ein und das Finanzamt verliert das Recht, den Steuerbescheid zu erlassen, § 169 Abs. 1 S. 1 AO.

An die Veranlagung schließt sich das **Erhebungsverfahren** (§§ 218 ff. AO) an, in welchem der festgesetzte Steuerzahlungsanspruch verwirklicht wird.

## II. Der Quellensteuerabzug

In bestimmten Fällen wird statt der Durchführung des förmlichen Veranlagungsverfahrens ein Quellensteuerabzug vorgenommen. In diesem Fall wird die Steuer durch einen **Abzug gleich an der Einkommensquelle** erhoben. Bei der Quellensteuer handelt es sich somit nicht um eine eigene Steuerart, sondern lediglich um eine **besondere Form der Erhebung der Einkommensteuer**.

Als Quellensteuer werden vor allem die **Lohnsteuer** (§§ 38 ff. EStG) und die **Kapitalertragsteuer** (§§ 43 ff. EStG) erhoben. Außerdem werden bei beschränkt Steuerpflichtigen bestimmte Vergütungen i.S.d. § 50a EStG im Wege des Quellensteuerabzugs erhoben.

So hat z.B. der Arbeitgeber (sog. Steuerentrichtungspflichtiger, § 43 S. 2 AO) einen pauschal errechneten Steuerbetrag vom Lohn für Rechnung des Arbeitnehmers (Steuerschuldner) einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, vgl. § 38 Abs. 2, 3 EStG.

### 1. Erhebung der Lohnsteuer

Bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wird die Lohnsteuer gemäß § 38 Abs. 1 EStG durch den Arbeitgeber bezahlt. Dieser hat in einer Steuererklärung die Steuer selbst zu berechnen. Eine solche Steuererklärung heißt **Steueranmeldung**, § 150 Abs. 3 S. 1 AO. Die **Lohnsteueranmeldung** erfolgt nach Maßgabe von § 41a EStG.

**Die konkrete Steuerschuld des Arbeitnehmers** wird jedoch erst am Ende des Veranlagungszeitraumes ermittelt. Die bereits gezahlte Lohnsteuer wird gemäß **§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG** auf die ermittelte Einkommensteuerschuld angerechnet. Im Rahmen der Lohnsteuer findet somit zwar grundsätzlich eine Veranlagung statt, die Steuer wird jedoch bereits zuvor im Wege des Quellensteuerabzugs erhoben. Das Veranlagungsverfahren beinhaltet somit lediglich eine **Verrechnung** der tatsächlich geschuldeten Einkommensteuer mit der bereits erhobenen Lohnsteuer. Insoweit stellt der Quellenabzug i.d.R. nur eine „Vorstufe“ einer nachfolgenden Veranlagung dar.

---

Wann der Arbeitnehmer zu veranlagten ist, bestimmt § 46 EStG. Zweck der Vorschrift ist es insbesondere das Verfahren der Erhebung der Einkommensteuer durch Ausschluss der Veranlagung in bestimmten Fällen zu vereinfachen. § 46 Abs. 2 EStG bestimmt, wann eine Veranlagung durchgeführt wird. Ist dies nicht der Fall, besteht ausweislich des Wortlauts („wird ein Veranlagung nur durchgeführt“) ein Veranlagungsverbot. Dies rechtfertigt sich aus der Abgeltungswirkung der Lohnsteuer (§ 46 Abs. 4 EStG).

## **2. Erhebung der Kapitalertragsteuer**

### **a) Allgemeines**

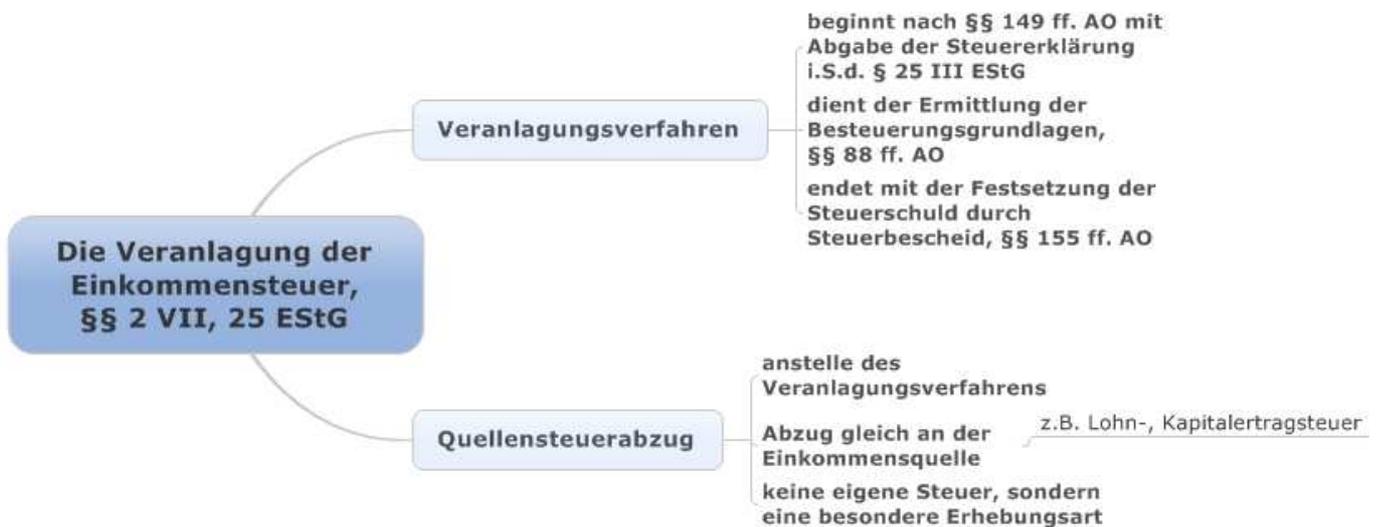
Bei Einkünften aus Kapitalvermögen **findet keine Veranlagung** statt. Die Einkommensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen wird gemäß **§ 2 Abs. 5b EStG** bei der Berechnung der **Summe der Einkünfte** nicht mit einbezogen und ist folglich auch im **zu versteuernden Einkommen** gemäß § 2 Abs. 5 EStG, das als Grundlage für die Bestimmung des Steuertarifs gemäß § 32a Abs. 1 EStG dient, nicht enthalten. Vielmehr wird die Einkommensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen **durch das Kreditinstitut direkt an das Finanzamt abgeführt**. In der Regel hat die abgeführte Steuer gemäß **§ 43 Abs. 5 S. 1 EStG abgeltende Wirkung** (so genannte Abgeltungsteuer). Auch hier erfolgt eine sog. **Kapitalertragsteueranmeldung** gemäß § 45a EStG durch die auszahlenden Stelle.

### **b) Günstigerprüfung**

Gemäß § 32 d Abs. 1 S. 1 EStG findet grundsätzlich der gesonderte Steuertarif in Höhe von 25 % auf Einkünfte aus Kapitalvermögen Anwendung.

Für den Fall, dass der allgemeine Steuertarif nach § 32a EStG für den Steuerpflichtigen zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt, gewährt § 32d Abs. 6 S. 1 EStG dem Steuerpflichtigen abweichend von § 32d Abs. 1 EStG ein Wahlrecht, die Kapitaleinkünfte bei der Berechnung der Summe der Einkünfte miteinzubeziehen und der allgemeinen tariflichen Einkommensteuer zu unterwerfen.

Der Steuerpflichtige hat zur Ausübung seines Wahlrechts einen Antrag im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu stellen (§ 32d Abs. 6 s. 1 EStG). Dieser kann gemäß § 32d Abs. 6 S. 3 EStG nur einheitlich für alle Kapitalerträge gestellt werden. Das Finanzamt prüft von Amtswegen, ob die Anwendung der allgemeinen Regeln tatsächlich zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt (**sog. Günstigerprüfung**). Ist die nicht der Fall, gilt der Antrag als nicht gestellt.



### C. Grundsatz der Individualbesteuerung

Das EStG geht im Grundsatz vom **Prinzip der Individualbesteuerung** aus, das heißt, dass jede Person **die von ihr erwirtschafteten Gewinne zu versteuern hat**. Nach diesem Prinzip wird gemäß § 25 Abs. 1 EStG **jeder Steuerpflichtige einzeln veranlagt und besteuert**.

Eine Ausnahme von der Einzelveranlagung wird durch das so genannte **Splittingverfahren** begründet: Für **rechtsgültig verheiratete unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben**, besteht unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG ein **Wahlrecht** zwischen der **Einzelveranlagung** gem. § 26a EStG im Sinne des Prinzips der Individualbesteuerung oder der **Zusammenveranlagung** gem. § 26b EStG (vgl. dazu Kapitel 6, B. III.). Im Rahmen einer Zusammenveranlagung gilt der **besondere Steuertarif** des Splitting-Verfahrens gemäß § 32a Abs. 5 EStG.

[Multiple-Choice-Fragen zu Kapitel 8](#)