

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

# Skript

---

## *Einkommensteuer*

Skript und Übungen

Teil 1

*Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2015*

**Inhaltsverzeichnis:**

<b>I. Überblick über die Steuern vom Einkommen .....</b>	<b>1</b>
<b>II. Persönliche Steuerpflicht, §§ 1, 1a EStG .....</b>	<b>2</b>
Übung zur persönlichen Steuerpflicht.....	8
<b>III. Sachliche Steuerpflicht, § 2 EStG .....</b>	<b>9</b>
Abgrenzung der Gewinneinkünfte.....	11
Systematik und Verfahren zur Berechnung der tariflichen Einkommensteuer gem. § 2 EStG.....	13
Grundzüge zum Thema Liebhaberei.....	14
Negative Einkünfte mit „Drittstaatenbezug“ gem. § 2 a EStG.....	16
Negative Einkünfte i.S.d. § 15 b EStG .....	16
Übung zur Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte.....	18
<b>IV. Steuerfreie Einnahmen gem. §§ 3, 3c EStG .....</b>	<b>19</b>
<b>V. Grundbegriffe des EStG, §§ 4-6 c EStG .....</b>	<b>20</b>
Begriffsbestimmungen.....	20
Gewinnermittlungsarten / Gewinnermittlungszeitraum .....	21
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	21
Übungen zur Gewinnermittlung § 4 Abs. 3 EStG .....	26
Wechsel der Gewinnermittlungsart .....	27
Übung zum Wechsel von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG .....	28
Gewinnermittlungszeitraum, § 4 a EStG.....	30
Beschränkung des Schuldzinsenabzugs, § 4 Abs. 4 a EStG.....	30
Übung zu § 4 Abs. 4 a EStG .....	31
Pensionsrückstellung, § 6 a EStG.....	31
Übung zu § 6c EStG.....	35
Rücklage für Ersatzbeschaffung R 6.6 Abs. 4 EStR.....	35
Übung zur Rücklage für Ersatzbeschaffung.....	38
<b>VI. Absetzung für Abnutzung, § 7 EStG .....</b>	<b>39</b>
Allgemeine Vorschriften.....	39
Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Abschreibung, § 7 a EStG .....	40
Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe, § 7g EStG.....	40
Sonderabschreibungen .....	42
Übung zu § 7g EStG.....	43
Erhöhte AfA bei Baudenkmälern, § 7 i EStG.....	43
<b>VII. Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben.....</b>	<b>44</b>
Einnahmen, § 8 EStG .....	44

Werbungskosten, Pauschbeträge §§ 9, 9 a EStG .....	44
Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung gem. § 11 EStG.....	45
Nicht abzugsfähige Ausgaben gem. § 12 EStG.....	45
<b>Lösungen zu den Übungen.....</b>	<b>46</b>
Lösung zur Übung zur persönlichen Steuerpflicht (Seite 8).....	46
Lösung zur Übung zur Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Seite 18).....	47
Lösungen zu den Übungen zu § 4 Abs. 3 EStG (Seite 26).....	48
Lösung zur Übung zum Wechsel 4 Abs. 3 zu 4 Abs. 1 EStG (Seite 28).....	51
Lösung zur Übung zur Beschränkung des Schuldzinsenabzugs, § 4 Abs. 4 a EStG (Seite 31).....	58
Lösung zur Übung zu § 6c (Seite 35) .....	59
Lösung zur Übung zur Rücklage für Ersatzbeschaffung (Seite 38).....	61
Lösung zur Übung zu § 7g EStG (Seite 43).....	62

## I. Überblick über die Steuern vom Einkommen

Die **Einkommensteuer** wird ausschließlich bei natürlichen Personen erhoben, § 1 Abs. 1 EStG, die **Körperschaftsteuer** über § 8 Abs. 1 KStG bei Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), Vereinen, Stiftungen, Vermögensmassen.

Personengesellschaften unterliegen nicht der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, hier werden aufgrund des Transparenzprinzips die Gesellschafter besteuert.

Die Einkommensteuer ist eine **Personensteuer**. Sie knüpft an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person an und berücksichtigt die persönlichen Verhältnisse wie Familienstand, Kinder u.a. Es werden alle Einkünfte erfasst und bestimmte im Privatbereich liegenden Ausgaben berücksichtigt.

Als Personensteuer ist die Einkommensteuer als solche eine private Ausgabe und kann deshalb nicht im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abgezogen werden, § 12 Nr. 3 EStG.

Die Einkommensteuer ist eine **Gemeinschaftsteuer**, die Bund, Länder und Gemeinden gemeinsam zusteht (Art. 106 III und V Grundgesetz, GG). Sie wird gemäß Art. 108 II GG durch Landesfinanzbehörden, also den Finanzämtern verwaltet. Örtlich ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat (§ 19 Abs. 1 AO), falls sich nicht in einer Großstadt mit mehreren Finanzämtern der Betrieb im Bezirk eines anderen Finanzamts befindet. In diesem Fall verwaltet ausnahmsweise das Betriebsfinanzamt auch die Einkommensteuer.

Die Einkommensteuer wird mit ihrem größten Anteil durch Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), teilweise als Quellensteuer von Zinsen und Dividenden (Kapitalertragsteuer und Abgeltungssteuer) erhoben, ansonsten nachdem zu versteuernden Einkommen eines Kalenderjahres veranlagt (festgesetzt). Aufgrund des Steuerbescheids ist die Steuer dann zu entrichten, wobei bereits gezahlte Abzugssteuern bzw. Vorauszahlungen angerechnet werden. Das kann auch zu einer Erstattung führen.

### Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen für die Einkommensteuer:

- Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009, Stand 01.01.2013 (EStG 2010, Das EStG wurde zuletzt durch das Gesetz vom 25.07.2014 „Kroatienanpassungsgesetz“ geändert.
- Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000 (EStDV) (letzte Änderung durch Gesetz zur Anpassung steuerlicher Regelungen an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 18.07.2014.)
- Einkommensteuer-Richtlinien (EStR 2005 (letzte Änderung durch die EStÄR 2012 vom 25.3.2013; bindend für die Finanzverwaltung)
- Einkommensteuer-Hinweise (EStH 2012, ebenso nur bindend für die Finanzverwaltung (Erläuterungen / Rechtsprechung / Beispiele zu den EStR).
- Urteile, Gutachten und Beschlüsse des Bundesfinanzhofs (BFH) als oberstes Steuergericht (nachzulesen im Bundessteuerblatt, BStBl.) Evtl. auch von Finanzgerichten (FG) Steuererlasse (BMF - Schreiben, Ländererlasse, OFD – Verfügungen) zur Anwendung des Gesetzes.

## II. Persönliche Steuerpflicht, §§ 1, 1a EStG

### Einkommensteuerpflicht:

- 1.) natürliche Personen
- 2.) im Inland
- 3.) einen Wohnsitz bzw. ein-en gewöhnlichen Aufenthalt haben

Folge: **unbeschränkte** ESt-Pflicht, § 1 Abs. 1 EStG

ggf. **erweitert unbeschränkte** ESt-Pflicht, § 1 Abs. 2 EStG

ggf. **fiktive** ESt-Pflicht, § 1 Abs. 3 EStG

### *natürliche Personen*

- 1.) im Inland

*weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben*

- 2.) jedoch inländische Einkünfte gem. § 49 EStG erzielen

Folge: **beschränkte** ESt-Pflicht, § 1 Abs. 4 EStG

ggf. **erweiterte** ESt-Pflicht, § 2 AStG

### 1. Unbeschränkte Steuerpflicht

- **§ 1 Abs. 1 EStG** Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland (= Geltungsbereich des EStG und Festlandssockel, § 1 Abs. 1 S. 2 EStG).

Beispiel: P ist ein international bekannter Tenor, der im Zeitraum 02-09/2014 in einem Hotel in Deutschland wohnte. Zudem unterhält P eine Wohnung in Paris.

Lösung: P hat seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

Beispiel: P wohnte im Zeitraum 07-08/2014 in einem Hotel in Deutschland und mietete ab 09/2014 eine Wohnung am gleichen Ort.

Lösung: kein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland, aber unbeschränkte ESt-Pflicht, da über das Innehaben der Wohnung der Wohnsitz im Inland liegt.

- § 1 Abs. 2 EStG (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht): Besonderheiten für im Ausland lebende Diplomaten u. ä. Auslandsbedienstete, wenn sie
  - Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen und
  - im Ausland nur wie beschränkt Steuerpflichtige behandelt werden
- § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag Personen, deren Einkünfte zu mindestens 90 % der deutschen ESt unterliegen oder die nicht der dt. ESt unterliegenden Einkünfte liegen unterhalb des Grundfreibetrages, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Dabei kommen für EU-

Bürger und Personen aus dem Europäischen Wirtschaftsraum auch die familienbedingten Vergünstigungen (z. B. Splitting-Tabelle) hinzu (§ 1 a EStG).

### **Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht:**

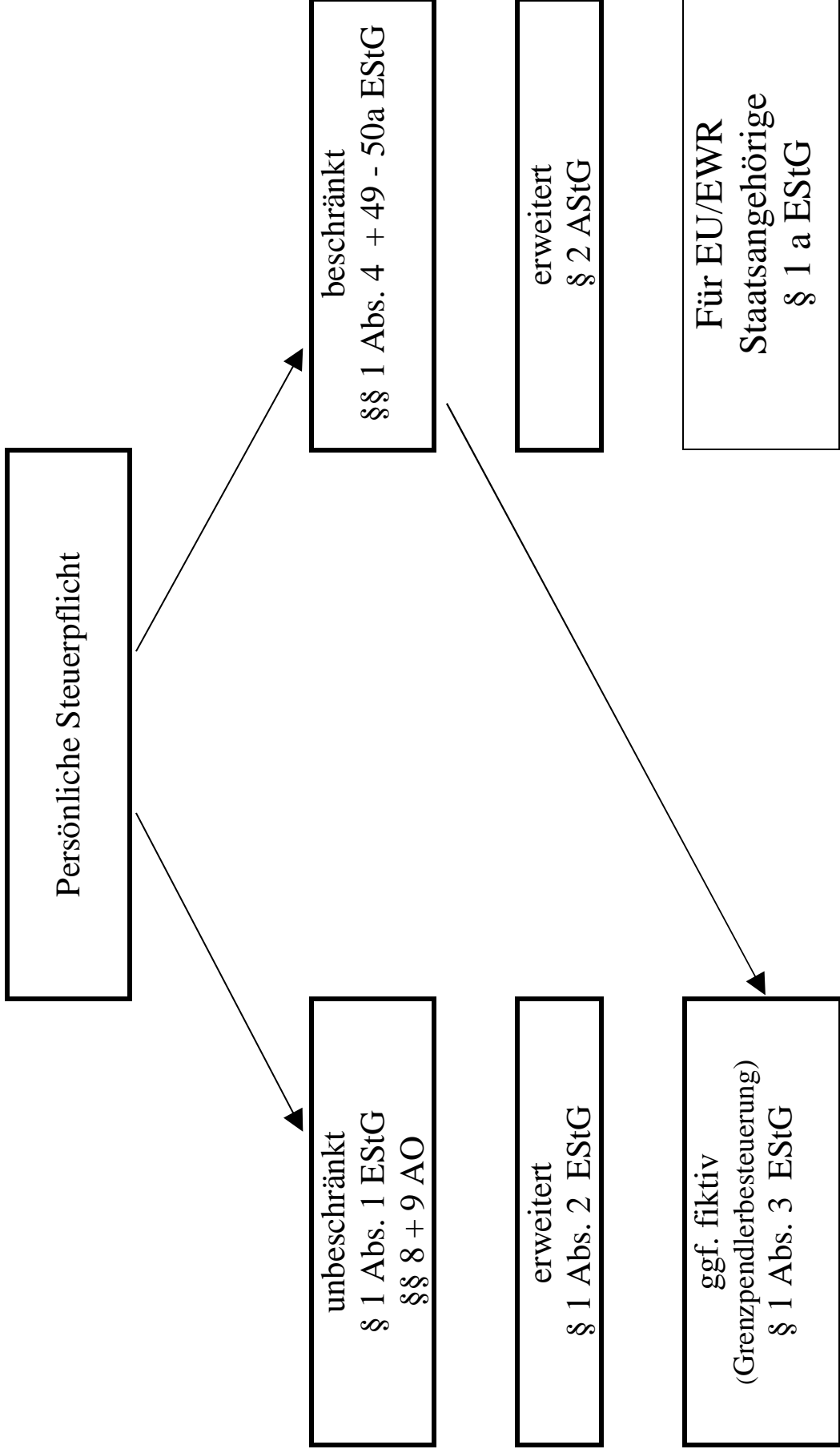
Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod. Sie stimmt mit der Rechtsfähigkeit des Steuerpflichtigen überein (§ 1 BGB).

Außerdem kann sie durch Zuzug aus dem Ausland beginnen oder durch Wegzug aus dem Inland enden.

Es besteht die Möglichkeit, mehrere Wohnsitze i.S.d. AO zu unterhalten. In diesen Fällen: § 1 Abs. 1 EStG, unbeschränkte Steuerpflicht bei **einem** Wohnsitz im Inland.

## **2. Beschränkte Steuerpflicht**

- § 1 Abs. 4 EStG weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt im Inland **und** inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG
- § 2 AStG erweiterte beschränkte Steuerpflicht für Personen, die als deutsche Staatsangehörige innerhalb der letzten 10 Jahre mindestens 5 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren **und**
  - in einem niedrig besteuerten Gebiet ansässig sind (§ 2 Abs. 2 AStG)
  - und**
  - wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland haben (§ 2 Abs. 3 AStG)



Die unbeschränkte Steuerpflicht für natürliche Personen  
§ 1 EStG

unbeschränkt steuerpflichtig  
nach § 1 Abs. 1 EStG

erweitert unbeschränkt  
steuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG

„fiktive“ unbeschränkte Steuer-  
pflicht auf Antrag nach  
§ 1 Abs. 3 EStG

1. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland
2. Welteinkommen ist steuerpflichtig (§§ 2 Abs. 1 EStG), DBA beachten, §§ 34c + d, und § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG

Unbeschränkte Steuerpflicht stellt den häufigsten Fall für Praxis und Klausuren dar.

1. nur für deutsche Staatsangehörige, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, aber folgende Bedingungen erfüllen:
  - a.) sie beziehen Arbeitslohn von einer inländischen öffentlichen Kasse
  - b.) nach ausländischem Recht besteht keine unbeschränkte Steuerpflicht
2. Welteinkommen ist steuerpflichtig

**Beispiel:**  
Diplomaten

1. nur auf Antrag für Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben
2. Staatsangehörigkeit ist unbeachtlich
3. mindestens 90 % der Einkünfte müssen in Deutschland erzielt werden oder die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte übersteigen nicht den Grundfreibetrag
4. nur die inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG werden besteuert
5. die nach DBA beschränkt zu steuernden Einkünfte bleiben unberücksichtigt (zumeist Kapitalerträge).

**Beispiel:**  
Zahnarzt mit Praxis in Deutschland, aber § 8 und § 9 AO in Polen



## § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkte Steuerpflicht nur auf Antrag

### Personenkreis

Natürliche Personen  
im Inland ohne Wohnsitz  
**oder**  
gewöhnlichen Aufenthalt  
nur soweit sie  
inländische Einkünfte  
i.S.d. § 49 EStG haben

### Voraussetzungen

Die Staatsangehörigkeit ist  
unbeachtlich

Die gesamten Einkünfte des Kalender-  
jahres (einschließlich der ausländischen  
Einkünfte) müssen mindestens zu  
90% der deutschen Einkommensteuer  
unterliegen oder die nicht der deutschen  
ESt unterliegenden Einkünfte (ohne  
Einkünfte die im Ausland nicht be-  
steuert werden, soweit diese im Inland  
steuerfrei sind) betragen nicht mehr als  
Grundfreibetrag (bis 2012: EUR 8.004  
2013: EUR 8.130; ab 2014: EUR 8.354)  
(Bei Anwendung des § 1a EStG ist dieser  
Betrag zu verdoppeln, die Einkünfte müssen  
jedoch für jeden Ehegatten unter dieser  
Grenze liegen, BFH aus 2010). Der Betrag ist  
nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates  
ggf. zu kürzen (§ 33a/3 "Ländergruppen-  
einteilung")

Inländische Einkünfte, die aufgrund von  
DBA nur beschränkt besteuert werden  
dürfen (z.B.: Dividenden, Lizenzgebühren)  
gelten für die Berechnung der 90% Grenze  
als nicht der deutschen Einkommensteuer  
unterliegend.

### Bescheinigungen

Die Höhe der nicht der  
deutschen Einkommensteuer  
unterliegenden Einkünfte  
müssen durch eine Bescheinigung  
der zuständigen ausländischen  
Steuerbehörde nachgewiesen  
werden.

„Bescheinigung EU/EWR“

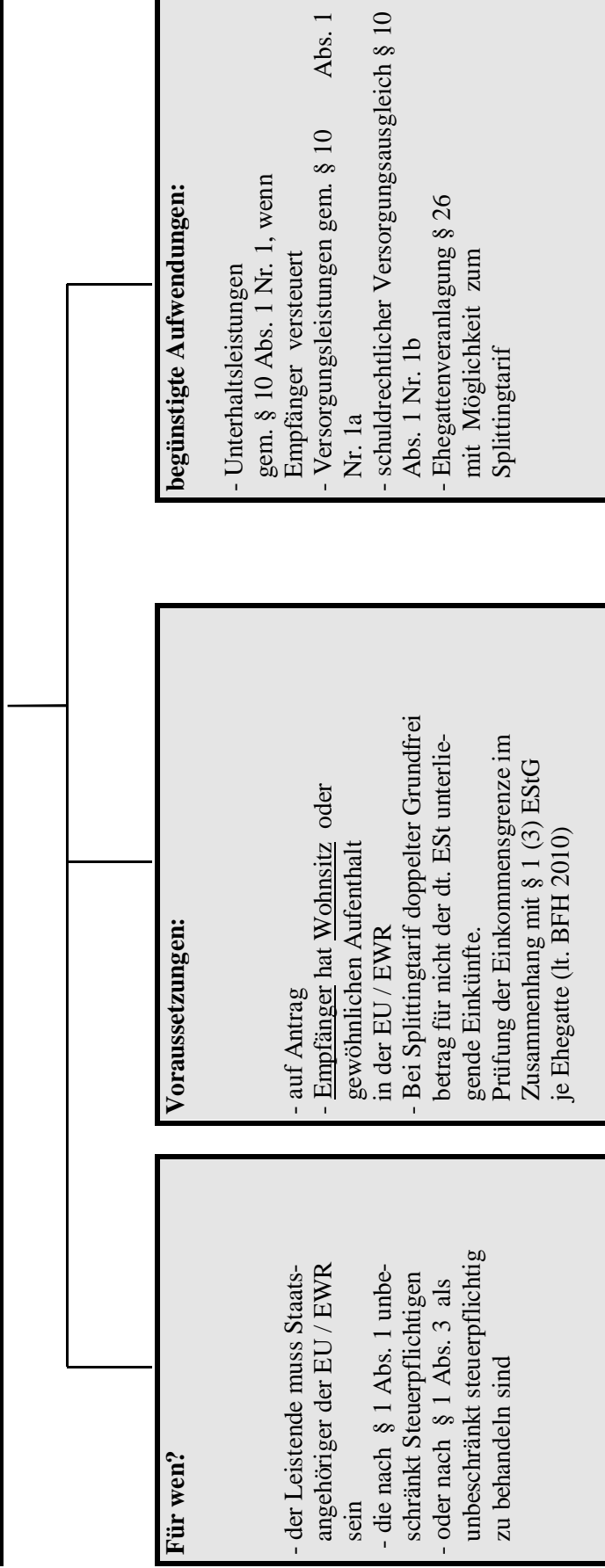
**oder**

„Bescheinigung außerhalb  
EU/EWR“

### Antragsgründe

Die Ermittlung der beschränkt  
einkommensteuerpflichtigen  
Einkünfte und die sonstigen  
steuerlichen Vergünstigungen  
wie Sonderausgaben und  
außergewöhnliche Belastungen  
können beansprucht werden.

## § 1 a EStG Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für Ehegatten und Angehörige eines Staates der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums



**Für wen?**

- der Leistende muss Staatsangehöriger der EU / EWR sein
- die nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt Steuerpflichtigen
- oder nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln sind

**Voraussetzungen:**

- auf Antrag
- Empfänger hat Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der EU / EWR
- Bei Splittingtarif doppelter Grundfreibetrag für nicht der dt. ESt unterliegende Einkünfte.
- Prüfung der Einkommensgrenze im Zusammenhang mit § 1 (3) EStG je Ehegatte (lt. BFH 2010)

**begünstigte Aufwendungen:**

- Unterhaltsleistungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1, wenn Empfänger versteuert
- Versorgungsleistungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a
- schuldrechtlicher Versorgungsausgleich § 10 Abs. 1 Nr. 1b
- Ehegattenveranlagung § 26 mit Möglichkeit zum Splittingtarif

Unterschied EU+ **NIL** = EWR  
EWR: *H I a EStH*

**N** orwegen  
**I** stand  
**L** iechtenstein

## Übung zur persönlichen Steuerpflicht

Kennzeichnen Sie die persönliche Steuerpflicht der folgenden Personen:

- 1.) Der Franzose F wohnte bis 03/2014 in Frankreich, zog dann zu seiner neuen Freundin nach Berlin, die ihn bereits 04/2014 aus der **gemeinsamen** Wohnung raus warf. Seitdem lebt er in einem Kloster in Griechenland und gibt seinen Wohnsitz in Deutschland auf.
- 2.) Wie 1 (diesmal ist F von Frankreich aus gleich ins Kloster nach Griechenland gegangen), er erwarb jedoch in 03/2014 eine Wohnung in Berlin, die er nun vermietet.
- 3.) Die Freundin H des F wohnt weiterhin in Berlin, bezieht jedoch nur Geld von der Krankenkasse.
- 4.) H aus SV 3 erbt das Haus des Vaters in Almeria (Spanien), das der Vater seit Jahren an Stammgäste vermietet.
- 5.) Der polnische Zahnarzt PZ mit Praxis in Danzig zieht aufgrund der günstigen Preise in die Uckermark.
- 6.) PZ aus SV 5 beteiligt sich zusätzlich an einem deutschen Zahnlabor und tritt als Gesellschafter in die PZ-Labor GbR ein.

### III. Sachliche Steuerpflicht, § 2 EStG

§ 2 EStG regelt abschließend, welche Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen (§ 2 Abs. 1 EStG). Sofern sich ein Vermögenszufluss nicht unter § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 – 7 EStG subsumieren lässt, ist der Vermögenszufluss nicht steuerbar.

Der Umfang der sachlichen Steuerpflicht erstreckt sich

- bei unbeschränkt Steuerpflichtigen aus dem gesamten Welteinkommen ermittelte zu versteuernde Einkommen (DBA zu beachten),
- bei beschränkt Steuerpflichtigen auf das zu versteuernde Einkommen, das sich aus den inländischen Einkünften abzüglich bestimmter Beträge ergibt.

Dieses ermittelt sich bei unbeschränkt Steuerpflichtigen aus § 2 Abs. 1 – 5b EStG und R 2 EStR, die Absätze sind in der aufgeführten Reihenfolge abzuarbeiten. Ausgehend von der Summe aus den sieben Einkunftsarten werden verschiedene Freibeträge, Abzugsbeträge, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Sonderfreibeträge abgezogen, um das zu versteuernde Einkommen zu ermitteln, siehe nachfolgender Abschnitt.

Das zu versteuernde Einkommen stellt die Bemessungsgrundlage für die nach § 32a EStG zu ermittelnde tarifliche Einkommensteuer dar, sofern nicht Besonderheiten nach §§ 32b EStG, 32d EStG oder 34 bis 34c Anwendung finden.

Die festzusetzende Steuer (§ 2 Abs. 6 EStG; Jahreseinkommensteuer) ergibt sich aus der tariflichen Einkommensteuer nach Abzug von Steuerermäßigungen und Zurechnungen (z. B. Anspruch auf Kindergeld, wenn das Einkommen um Freibeträge für Kinder gemindert wurde). Sämtliche Hinzu- bzw. Abrechnungen können R 2 EStR entnommen werden.

#### **Gewinneinkünfte gem. § 2 Abs. 2 Nr.1 EStG**

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
  - § 13 EStG
  - § 13 a EStG (Besondere Gewinnermittlung)
  - § 14 EStG (Betriebsveräußerung)

Definition Land- und Forstwirtschaft in § 13 Abs. 1 und 2 EStG

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
  - § 15 EStG (Laufende Einkünfte)
  - § 16 EStG (Veräußerung des Betriebes)
  - § 17 EStG (Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften)

Definition Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 EStG

- Einkünfte aus selbständiger Arbeit
  - § 18 EStG

Definition selbständige Arbeit in § 18 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG

**Überschusseinkünfte gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr.2 EStG:**

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit  
§ 19 EStG

Definition nichtselbständige Arbeit in § 19 Abs. 1 EStG, §§ 1, 2 LStDV

- Einkünfte aus Kapitalvermögen  
§ 20 EStG

Definition Kapitalvermögen in § 20 Abs. 1 bis 3 EStG  
Gem. § 2 Abs. 2 S. 2 EStG tritt bei Einkünften aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 9,  
vorbehaltlich § 32d Abs. 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung  
§ 21 EStG

Definition Vermietung und Verpachtung in § 21 Abs. 1 EStG

- sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG  
§ 22 EStG  
§ 23 EStG (Private Veräußerungsgeschäfte)

Definition sonstige Einkünfte in § 22 EStG

**Subsidiaritätsklauseln (auszugsweise):**

§ 15 Abs. 2 Satz 1, letzter Halbsatz EStG

§ 20 Abs. 8 EStG

§ 21 Abs. 3 EStG

§ 22 Nr. 1 S. 1 EStG

§ 22 Nr. 3 EStG

§ 23 Abs. 2 (Satz 2 ist seit 2009 weggefallen, er sagte aus, dass § 23 EStG dem § 17 EStG vor-  
geht. Dies ist nunmehr über § 20 Abs. 8 EStG erfasst.)

## Abgrenzung der Gewinneinkünfte

Für die Einkunftsarten L & F (§ 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und Selbständige (§ 18 EStG) gelten die folgende Voraussetzungen:

- **Selbstständigkeit**

Tätigkeit muss auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt werden; im Übrigen vgl. R 15.1 EStR und H 15.1 EStH

- **Nachhaltigkeit**

Tätigkeit muss mit der Absicht der Wiederholung ausgeübt werden. Die Tätigkeit braucht nicht dauernd zu sein. Wenn die Wiederholungsabsicht hinzukommt, genügt ein einmaliges Tätigwerden; vgl. auch H 15.2 EStH.

Beispiel:

Ein Automechaniker macht sich selbstständig und mietet eine Werkstatt an. Nachdem er nur einen Reparaturauftrag ausgeführt hat, stellt er fest, dass ihm Selbstständigkeit nicht liegt. Er kehrt zu seinem früheren Arbeitgeber zurück. Nachhaltigkeit? Wiederholungsabsicht liegt vor (siehe auch USStG)!

- **Gewinnerzielungsabsicht (2-Stufen-Prüfung)**

Die Tätigkeit muss die Absicht erkennen lassen; Gewinne zu erzielen, H 15.3 EStH. Der Gegensatz dazu ist die Liebhaberei. Diese liegt vor, wenn auf der ersten Stufe der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und auf Dauer gesehen nicht mit Gewinn arbeiten kann (sogenannter Totalgewinn), z.B. Briefmarken sammeln, Kleintierzucht; Betreibung eines Landguts nur zur Erholung usw. (*nicht zu verwechseln mit der Einnahmeerzielungsabsicht im Umsatzsteuerrecht*). Auf der zweiten Stufe muss dann geprüft werden, warum der Tätigkeit trotz anhaltender Verluste weiter nachgegangen wird (stehen ggf. private Interessen und Neigungen im Vordergrund).

Beispiel:

A, Generaldirektor einer Fabrik, hat Lohneinkünfte von 400.000 EUR im Jahre 2014. Er betreibt ein landwirtschaftliches Anwesen in Form einer Pferdeponie, zu dem er an den Wochenenden fährt, um sich zu erholen und seine drei Pferde auszureiten. Der eingesetzte Verwalter hat nur das Gebäude in Ordnung zu halten und die Pferde zu versorgen. A macht in 2014 einen Verlust aus Gewerbebetrieb von EUR 50.000 geltend → Liebhaberei

- **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**

Dies ist anzunehmen, wenn jemand nach außen hin erkennbar durch eigene Leistungen gegen Entgelt am allgemeinen wirtschaftlichen Leben, d.h. am allgemeinen Güter und Leistungsaustausch teilnimmt (vgl. H 15.4 EStH). Der Steuerpflichtige muss sich mit seinen Leistungen an eine wenn auch begrenzte Allgemeinheit wenden.

**Negative Abgrenzungsmerkmale:****• Keine Vermögensverwaltung (R 15.7 Abs. 1 EStR)****Beispiel für Vermögensverwaltung:**

O vermietet mehrere ihm gehörende größere Geschäfts- und Mietshäuser, deren Verwaltungsaufwand so erheblich ist, dass er keine Zeit für andere Betätigungen hat.

**Beispiel für keine Vermögensverwaltung**

Gewerblicher Grundstückshandel

**• Subsidiaritätsprinzip/negative Abgrenzung zwischen den drei Gewinneinkunftsarten:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen nur vor, wenn es sich nicht um Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft oder um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit handelt.

**§ 13 EStG:** dies sind (vereinfacht ausgedrückt) „Einnahmen aus Erträgen des Bodens und aus bestimmter Tierhaltung“ auf diesem Boden, die jedoch aus der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion stammen müssen; Einzelheiten, siehe R, H 15.5 und 15.10 EStR/EStH.

**§ 18 EStG:** dies sind im Wesentlichen die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit vgl. auch H 15.6 EStH. Ein wesentliches Merkmal der freiberuflichen Tätigkeit gegenüber der gewerblichen Tätigkeit stellt die „unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung und eigenverantwortliche Tätigkeit des Freiberuflers“ dar.

**Bedeutung der Abgrenzung zu § 15 EStG:**

Die Buchführungspflicht der Gewerbetreibenden ergibt sich neben § 4 (1) EStG i.V.m. § 141 (1) Satz 1 AO aus dem HGB und ist über § 5 EStG Grundlage für die Besteuerung des Gewerbebetriebs, Selbständige i.S.d. § 18 EStG sind nicht in § 141 AO aufgeführt und auch keine Kaufleute i.S.d. HGB (§ 140 AO). Daher ermitteln sie Ihren Gewinn grundsätzlich nach § 4 Abs. 3 EStG. Sie können jedoch freiwillig Bücher nach § 4 Abs. 1 EStG führen.

Die Abgrenzung zu Einkünften gem. § 18 EStG ist auch für die GewSt von Bedeutung.

## **Systematik und Verfahren zur Berechnung der tariflichen Einkommensteuer gem. § 2 EStG**

### **Der ESt unterliegende Einkünfte**

§ 2 Abs. 1 EStG kennzeichnet die Einkünfte §§ 13 - 24 als die, die der Einkommensteuer unterliegen.

### **Einkünfte**

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG verweist auf den Begriff der Einkünfte und kennzeichnet die entsprechenden Grundlagen zu deren Berechnung:

- L&F, Gewerbe, Selbst. Tätigkeit: Gewinn gem. §§ 4 - 7k EStG
- andere Einkunftsarten: Überschuss gem. §§ 8 - 9 a EStG
- (Besonderheiten bei § 20 EStG beachten: Bei Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Absatz 9 vorbehaltlich der Regelung in § 32d Absatz 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a.)

### **Gesamtbetrag der Einkünfte**

Die Summe aus diesen Einkünften werden gem. § 2 Abs. 3 EStG ggf. um Altersentlastungsbetrag gem. § 24 a EStG, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gem. § 24 b EStG und einen Freibetrag für L&F-Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 EStG gemindert. Daraus ergibt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte.

### **Einkommen**

Der Gesamtbetrag der Einkünfte wird gem. § 2 Abs. 4 EStG um Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen gemindert und ergibt so das Einkommen.

### **Zu versteuerndes Einkommen**

Mindert man das Einkommen um Kinder- bzw. Erziehungsfreibeträge gem. § 32 Abs. 6 und weitere Beträge, so ergibt sich nach § 2 Abs. 5 EStG das zVE.

### **Ausnahmen für Einkünfte im Sinne von § 20 iVm § 32d Abs. 1 EStG, § 2 Abs. 5b EStG**

Sofern die Einkünfte der Abgeltungssteuer unterlegen haben, werden sie grundsätzlich nicht in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einbezogen.



## Festzusetzende Einkommensteuer, Besteuerungszeitraum

§ 2 Abs. 6 EStG regelt das Verfahren, um aus der tariflichen Einkommensteuer die festzusetzende Einkommensteuer zu ermitteln. **Nach § 2 Abs. 7 EStG** ist die Einkommensteuer eine Jahressteuer. Die Ermittlung des zVE erfolgt nach dem Schema in **R 2 EStR**.

## Besonderheiten für eingetragene Lebenspartnerschaften:

Mit Gesetz vom 15.07.2013 wurde **§ 2 Abs. 8** in das EStG eingefügt:

„Die Regelungen dieses Gesetzes zu Ehegatten und Ehen sind auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden.“

Damit wurde das Urteil des Bundesverfassungsgerichtes vom 07.05.2013 zur Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft auch im EStG umgesetzt. Das Gesetz ist am 19.07.2013 in Kraft getreten und in allen offenen Fällen anzuwenden, § 52 Abs. 2a EStG

## **Grundzüge zum Thema Liebhaberei**

Maßgeblicher Ansatz für die Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Vorgang der Erzielung von Einkünften zuzurechnen ist oder den persönlichen Neigungen entspringt ist, die beabsichtigte Erzielung eines Totalgewinns. Grundsätzlich ist hiervon z.B. bei Vermietungseinkünften auch ohne Prüfung auszugehen. Ergeben sich Ansatzpunkte für eine privat gekennzeichnete Veranlassung, hier insbesondere die Erwirtschaftung von dauerhaften Verlusten, ist eine Prüfung gem. § 88 AO durch die Finanzbehörden angezeigt.

Neben der Absicht der Erzielung eines Totalgewinns muss dessen Erzielung in angemessener Zeit auch tatsächlich erreicht werden. Folgende Punkte sind z.B. bei den Einkünften aus VuV nach dem **BMF-Schreiben vom 08.10.2004** (s. H 21.2 "Einkünfteerzielungsabsicht" EStH) hierfür maßgeblich:

- 1.) Die vom Steuerpflichtigen zu erstellende Prognose über die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung.
- 2.) Die Höhe der in diesem Zeitraum zu erzielenden Einnahmen.
- 3.) Die Höhe der anfallenden Werbungskosten

Objektive Faktoren sind einzubeziehen, soweit sie bei objektiver Betrachtung vorhersehbar sind. Erfahrungen aus abgelaufenen Zeiträumen steigen in der Relevanz, je unsicherer zukünftige Faktoren sind.

Als Zeitpunkt ist entweder von dem Beenden der Selbstnutzung, der Anschaffung bzw. der Nutzungsänderung auszugehen, vgl. Tz 34 des **BMF-Schreibens vom 08.10.2004**.

Bei der Zeitdauer der Prognose ist in Änderung der bisherigen Rechtsprechung, die von einem Zeitraum von 100 Jahren ausging, nunmehr von einem Zeitraum von **30 Jahren** bei Einkünften aus VuV auszugehen. Diese Grundsätze sind erstmalig für die Beurteilung von Mietverträgen, die nach dem 31.12.2003 geschlossen wurden, anzuwenden.

Bei vermieteten Objekten gilt das Datum des Kaufvertrages. Diese Grundsätze werden für Kaufverträge, die nach dem 08.10.2004 geschlossen wurden, angewendet.

Zu **Ferienwohnung** findet auch das **BMF-Schreiben vom 08.10.2004** Anwendung, dort mit weiteren Hinweisen zu Selbstnutzung, Prognosezeitraum, Eigenheimzulage und Umsatzsteuer.

Grundsätzlich ist der Tatbestand der Liebhaberei bei allen Einkunftsarten denkbar. Hierzu nachfolgende allgemeine Hinweise, vgl. Liebhaberei in H 2 Abs. 1 (Liebhaberei) EStH:

### **§ 13 EStG, H 13.5 (Liebhaberei) EStH zu L&F**

Pferdezuchtbetriebe: BFH vom 27.01.2000

Weinanbau als Generationsbetrieb: BFH vom 24.08.2000

### **§ 13 EStG, H 13 a.2 (Liebhaberei) EStH zu L&F**

Verluste bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen relevant für die Totalgewinnprognose, BFH vom 06.03.2003

### **§ 15 EStG, H 15.3 (Abgrenzung ...) EStH zu L&F, Gewerbebetrieb, Freiberufler, V&V**

Abgrenzung der Gewinnerzielungsabsicht zur Liebhaberei mit Beispielen für o.g. Einkunftsarten

### **§ 16 EStG, H 16 Abs. 2 (Liebhaberei) EStH zu Betriebsaufgabe**

Übergang von Gewerbebetrieben zur Liebhaberei keine Betriebsaufgabe

### **§ 18 EStG, H 18.1 (Gewinnerzielungsabsicht) EStH zu Verlusten allg., hier selbst. Arbeit**

Verluste über einen längeren Zeitraum / fehlende Gewinnerzielungsabsicht kein Automatismus

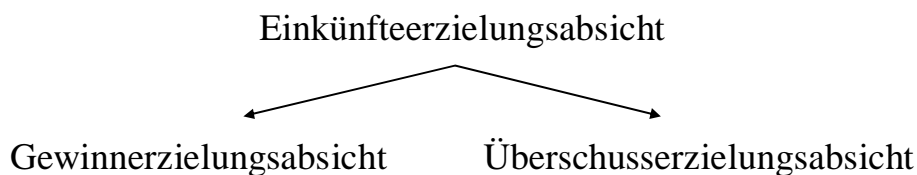
### **§ 20 EStG, BMF vom 09.10.2012 „Einzelfragen zur Abgeltungssteuer“**

Rz. 125 Einkünfteerzielungsabsicht wird grundsätzlich unterstellt, weil WK nur begrenzt abzugsfähig sind

### **§ 21 EStG, H 21.2 (Einkünfteerzielungsabsicht) EStH zu V&V**

Keine Berücksichtigung von Werbungskosten bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht, BMF vom 08.10.2004

Liebhaberei im Ertragsteuerrecht = Steuerlich unbeachtliche Tätigkeit wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht



- Gewinnerzielungsabsicht als ausdrückliches Tatbestandsmerkmal der Gewinneinkünfte in § 15 Abs. 2 EStG ist durch die Rechtsprechung konkretisiert worden:

= **Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinnes.**

- Überschusserzielungsabsicht als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Überschusseinkünfte  
= Absicht, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen.
- Einkünfteerzielungsabsicht ist ein inneres oder subjektives Tatbestandsmerkmal  
⇒ insofern Tatsachenfeststellung bzw. Beweiserhebung problematisch

**Wichtig für Abgabenordnung**

Einkünfteerzielungsabsicht gilt als innere Tatsache im Sinne des § 173 AO

## Negative Einkünfte mit „Drittstaatenbezug“ gem. § 2 a EStG

Mit dieser Vorschrift wird die Verrechnung von Verlust bringenden Auslandsinvestitionen mit inländischen Einkünften verhindert bzw. eingeschränkt. Diese sind nach § 2 a Abs. 1 EStG nur mit positiven Einkünften derselben Art, i.d.R. auch nur mit Herkunft aus dem selben Land möglich. Ausnahmen sind gem. § 2 a Abs. 2 EStG bei gewerblichen Betriebsstätten möglich. Gem. § 2a Abs. 2a EStG fallen EU/EWR-Verluste nicht unter diese Regelung.

## Negative Einkünfte i.S.d. § 15 b EStG

(Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnliche Modelle)

### Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen

#### Allgemeines

Durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005 wurde mit § 15b EStG eine neue Vorschrift zur Bekämpfung sog. Steuerstundungsmodelle geschaffen, die § 2b EStG vollständig ersetzt. Für deren Auslegung wird auf H 15b EStH, BMF-Anwendungsschreiben v. 17.07.2007 verwiesen.

§ 15b EStG zielt in erster Linie auf **geschlossene Fonds** in der Rechtsform einer **Personengesellschaft** (meist GmbH & Co. KG) ab. Typische Beispiele sind Medienfonds, Wertpapierhandelsfonds, geschlossene Immobilienfonds, New Energy Fonds (Betrieb von Windkraft-, Solarenergie-, Biomasse- und Biogasanlagen) und Schiffsbeteiligungen. Erfasst werden auch sog. Private Place-

ments, d. h. Investitionen einzelner oder nur eines kleinen Kreises von Anlegern, sofern sie modellhaften Charakter haben.

### Verlustverrechnungsbeschränkung

§ 15b Abs. 1 EStG beschränkt die Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen. Verluste in Zusammenhang mit solchen Modellen dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Solche Verluste sind nur noch mit späteren Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle verrechenbar. § 15b EStG stellt dabei nicht auf die Beteiligung an einem Anlagemodell insgesamt ab, sondern behandelt verschiedene Einkunftsquellen innerhalb eines Fonds getrennt. Anders als bei § 15a EStG sind auch **Verluste des Sonderbetriebsvermögens** von der Verlustabzugsbeschränkung betroffen.

Die Verlustverrechnungsbeschränkung gilt auch für Verluste aus anderen Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbstständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte). § 13 Abs. 7, § 18 Abs. 4 Satz 2, § 20 Abs. 7, § 21 Abs. 1 Satz 2 und § 22 Nr. 1 Satz 1 2. HS EStG enthalten entsprechende Verweise auf § 15b EStG.

### Steuerstundungsmodell

Nach § 15b Abs. 2 EStG liegt ein Steuerstundungsmodell vor, wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist dann der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. Dabei ist es ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen.

Voraussetzung für ein Steuerstundungsmodell ist eine **modellhafte Gestaltung**. Eine Gestaltung ist dann modellhaft, wenn ein Anbieter mit Hilfe eines **vorgefertigten Konzepts**, das auf die Erzielung steuerlicher Vorteile aufgrund negativer Einkünfte ausgerichtet ist, Anleger wirbt. In welcher Weise das geschieht (Anlegerprospekt, Internetseite, Verkaufsunterlagen, Beratungsbögen), ist dabei egal. Charakteristisch, aber nicht zwingend erforderlich ist die **Bündelung von Verträgen** und/oder **Leistungen** durch den Modellanbieter, z. B. durch Vermittlung der Finanzierung, Einräumung von Mietgarantien usw.

Ein weiteres Indiz für die Modellhaftigkeit ist, dass der Anleger **vorrangig eine kapitalmäßige Beteiligung** anstrebt, ohne an einem Einfluss auf die Geschäftsführung interessiert zu sein.

Nicht als Steuerstundungsmodell anzusehen sind Anlagen, die **auf Rendite ausgerichtet** sind und deren Ziel es ist, Verluste auf der Ebene der Anleger so weit als möglich zu vermeiden.

Existenzgründer sind ebenfalls von § 15b EStG nicht betroffen, obwohl sie im Regelfall Anfangsverluste in Kauf nehmen. Denn angestrebt ist eben gerade nicht der steuerliche Vorteil aus einer möglichen Verlustverrechnung mit anderen Einkünften, sondern der Aufbau eines nachhaltig gewinnbringenden Unternehmens.

Als **Anfangsphase** i. S. des § 15b EStG ist der Zeitraum anzusehen, in dem nach dem zugrunde liegenden Konzept keine nachhaltig positiven Einkünfte erzielt werden. Maßgeblich sind hierfür also die zugrunde liegenden Planrechnungen. Ungeplante Verluste, die bei der Konzeption nicht abzusehen waren (z. B. unerwarteter Mietausfall, Verlust oder Beschädigung des Anlageobjekts), sind daher unschädlich und führen - für sich allein genommen - nicht zur Anwendung des § 15b EStG.

### Bagatellgrenze gem. § 15b Abs. 3 EStG

Die Verlustabzugsbeschränkung des § 15b EStG greift nur, wenn bei fondsgebundenen Anlagen innerhalb der Anfangsphase die prognostizierten Verluste **mehr als 10 %** des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals betragen. Das Sonderbetriebsvermögen ist dabei in die Betrachtung einzubeziehen.

### Rechtsfolgen

Liegen die Voraussetzungen des § 15b EStG vor, ohne dass die Voraussetzungen der Bagatellgrenze gegeben sind, so dürfen die Verluste nicht mit anderen Einkünften des Steuerpflichtigen ausgeglichen werden. Auch ein Verlustabzug gem. § 10b EStG ist ausgeschlossen. Eine Verrechnung ist erst mit **positiven Einkünften späterer Wirtschaftsjahre aus derselben Einkunftsquelle** möglich.

### Verfahren

§ 15b Abs. 4 EStG regelt Einzelheiten des Verfahrens. Der nicht ausgleichsfähige Verlust ist **jährlich gesondert festzustellen**; der Feststellungsbescheid ist nur angreifbar, soweit sich Änderungen gegenüber dem Vorjahr ergeben haben. Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist bei Gesellschaften oder Gemeinschaften das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus dem Steuerstundungsmodell zuständige Finanzamt, ansonsten das Betriebsfinanzamt (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO).

### Anwendungsregelung

Gem. § 52 Abs. 33a EStG ist § 15b EStG nur auf Verluste aus Steuerstundungsmodellen anwendbar, denen der Steuerpflichtige **nach dem 10.11.2005** beigetreten ist oder für die nach dem 10.11.2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde.

## Übung zur Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte

Berechnen Sie den GdE des alleinstehenden A (geb. 1961) für 2014 aus folgendem Sachverhalt und wählen Sie den Ansatz, der zu der niedrigsten Einkommensteuer führt:

Die Passion des A ist die nebenberufliche Tätigkeit im Ortsverein als Übungsleiter der Fußballmannschaft. Die Stadt zahlt ihm jährlich hierfür 1.500 EUR. Zudem hat er als Hobby eine Rosenzucht, die ihm in 2014, wie jedes Jahr, 670 EUR Gewinn einbringt.

Er ist zu 50 % Gesellschafter einer Bau-GbR, die in 2014 einen Gewinn von 10.000 EUR erwirtschaftet. Zudem ist er Geschäftsführer der Getränke-GmbH, die ihm in 2014 ein Gehalt von 11.000 EUR zahlt.

Aus seinem Festgeld wird er 801 EUR Zinsen erhalten. Er hat der Bank einen Freistellungsauftrag erteilt.