

Band 1

Michael Preißer
Gerhard Girlich (Hrsg.)

Die Steuerberaterprüfung

**ERTRAGSTEUER-
RECHT**

Prüfung 2024

23. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

myBook+

Ihr Portal für alle Online-Materialien zum Buch!

Arbeitshilfen, die über ein normales Buch hinaus eine digitale Dimension eröffnen. Je nach Thema Vorlagen, Informationsgrafiken, Tutorials, Videos oder speziell entwickelte Rechner – all das bietet Ihnen die Plattform myBook+.

Ein neues Leseerlebnis

Lesen Sie Ihr Buch online im Browser – geräteunabhängig und ohne Download!

Und so einfach geht's:

- Gehen Sie auf <https://mybookplus.de>, registrieren Sie sich und geben Sie Ihren Buchcode ein, um auf die Online-Materialien Ihres Buches zu gelangen
- **Ihren individuellen Buchcode finden Sie am Buchende**

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit myBook+ !



Die Steuerberaterprüfung 2024, Band 1

Michael Preißer/Gerhard Girlich (Hrsg.)

Ertragsteuerrecht

Die Steuerberaterprüfung 2024, Band 1

23., überarbeitete und aktualisierte Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

R. Anderlik: Teil A III

D. Bressler: Teil A I, II 2–3, IV 1, 2.11–2.15 und 3

L. Dorn: Teil A II 1 und 4, IV 2.1–2.10 und 4, V; Teil C

G. Girlich: Teil D

M. Preißer: Teil B

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-7910-6208-2 Bestell-Nr. 20469-0011

ePub: ISBN 978-3-7910-6209-9 Bestell-Nr. 20469-0103

ePDF: ISBN 978-3-7910-6210-5 Bestell-Nr. 20469-0160

Michael Preißer/Gerhard Girlich (Hrsg.)

Ertragsteuerrecht

23., überarbeitete und aktualisierte Auflage, Februar 2024

© 2024 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

© Umschlag: Stoffers Grafik-Design, Leipzig

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner

Lektorat: Thomas Stichler | www.conscripto.de

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Die Herausgeber

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Preißer

ist Rechtsanwalt und Steuerberater, seit 01.01.2012 Partner bei PRS Preißer von Rönne und Partner – Partnerschaftsgesellschaft mbB – in Hamburg (vormals Of counsel bei Graf von Westphalen in Hamburg) und war Professor für Steuerrecht und Wirtschaftsprivatrecht an der Leuphana Universität Lüneburg (bis Oktober 2015). Er war vorher in der bayerischen Finanzverwaltung, dann als Professor an der Beamtenfachhochschule in Hamburg tätig. Gastprofessuren in Paris (2004/2005), in Orel (Russland, 2007/2008) und Pinsk (Weißrussland) runden den Dozenteneinsatz ab. Herr Prof. Preißer war 2008 Mitbegründer des europäischen Steuerrechtsinstituts »Zisf« mit Sitz in Paris. Er ist Autor zahlreicher Aufsätze und Monographien sowie Referent des BMF, des DAI und der BFA. Er war im UN-Sonderauftrag mit der Installierung des Steuerberater-Berufs in Weißrussland befasst, der 2017 erfolgreich abgeschlossen wurde. Seit Oktober 2015 fungiert er als Leiter des Studiengangs »Tax Master L. L. M.« an der Universität Lüneburg.

Prof. Dr. Gerhard Girlich

ist Professor für Rechnungswesen und Steuern an der Hochschule Biberach an der Riß. Zuvor war er als Prüfungsleiter in der Konzernbetriebsprüfung in der bayerischen Finanzverwaltung und als Mitglied der Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Betriebsstättenbesteuerung tätig. Zudem ist er fachlicher Leiter der Steuerlehrgänge Dr. Bannas und als Referent in der Aus- und Fortbildung mit den Schwerpunkten nationales und internationales Bilanzsteuerrecht sowie Umwandlungssteuerrecht, Konzernsteuerrecht und internationales Steuerrecht tätig. Daneben ist er Lehrbeauftragter für internationales Steuerrecht an der Universität Augsburg und der Universität Freiburg i.Br. sowie Gastdozent an der Bundesfinanzakademie.

Die Autoren

Romy Anderlik, Diplom-Finanzwirtin

war nach Abschluss ihres Studiums an der Hochschule für den öffentlichen Dienst, Fachbereich Finanzwesen, einige Jahre als Betriebsprüferin in der bayerischen Finanzverwaltung tätig. Seit dieser Zeit unterrichtet sie zusätzlich an der Hochschule für den öffentlichen Dienst, Fachbereich Finanzwesen, Ertragsteuerrecht. Nach einigen Jahren im Bereich Einkommensteuerrecht beim Bayerischen Landesamt für Steuern ist sie inzwischen als Sachgebietsleiterin in einem bayerischen Finanzamt tätig. Zudem lehrte sie viele Jahre als Dozentin in der Ausbildung der Steuerfachwirte im Fach Ertragsteuerrecht. Romy Anderlik ist als Referentin für Fortbildungsseminare im Bereich Einkommensteuer tätig.

Dominik Bressler, LL. M.

ist selbständiger Steuerberater in Hamburg. Nach Studium in Lüneburg und Winterthur war er langjähriger Assistent am Lehrstuhl von Prof. Dr. Michael Preißer an der Universität Lüneburg und arbeitete in verschiedenen Hamburger Kanzleien, bevor er sich in 2017 selbständig machte. Von 2015 bis 2017 absolvierte er einen Vertiefungsstudiengang im Bereich Unterneh-

mensnachfolge, Erbrecht und Vermögen in Münster. Herr Bressler ist Mitautor verschiedener fachlicher Publikationen und Dozent in der Steuerberater- und Steuerfachwirtausbildung.

Leonard Dorn, Diplom-Finanzwirt (StAkad)

ist Betriebsprüfer in der Niedersächsischen Finanzverwaltung. 2016 legte er mit Erfolg die Steuerberaterprüfung ab. Als Dozent ist Leonard Dorn für Steuerfachassistenten für Lohn und Gehalt, Steuerfachwirte und Steuerberater im Bereich Ertragsteuern tätig. Als Referent führt er deutschlandweit Einkommensteuerseminare im aktuellen Steuerrecht durch. Außerdem unterrichtet er an der IHK Ostwestfalen Bilanzbuchhalter im Lohnsteuerrecht.

Prof. Dr. Gerhard Girlich

s. oben: Die Herausgeber.

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Preißer

s. oben: Die Herausgeber.

Vorwort der Herausgeber zur 23. Auflage (Prüfung 2024)

Mit drei Bänden unternehmen wir den Versuch, den umfangreichen Stoff für die Steuerberaterprüfung kompakt und umfänglich darzustellen. Mit der vorliegenden 23. Auflage ist das nötige Wissen zum einen gestrafft und zum anderen durch aktuelle Beispiele sowie neue gesetzliche Regelungen erweitert worden.

So wichtig und richtig es ist, dass man in der Vorbereitung eine größere Anzahl von Klausuren (am besten 10 Arbeiten pro Einzelklausur, also insgesamt 30 Klausuren) schreibt, um ein Gespür für eine sechsstündige Arbeit – und für die Korrektur derselben – zu bekommen, so wenig darf man sich auf die lediglich thematische Wiederholung der einmal gestellten Aufgaben verlassen. Das Problem der »Sachverhaltsquetsche« bezieht sich auf alle drei Klausuren und führt zu einer entsprechenden Abwertung der Arbeiten.

Nur mit einem breiten steuerrechtlichen Grundlagenwissen sowie der Kenntnis fachgebietsübergreifender bzw. interdisziplinärer Zusammenhänge und nicht zuletzt mit dem notwendigen Klausuren-Know-how lassen sich die Arbeiten im schriftlichen Teil gut bewältigen. Dazu gehören ferner eine Portion Mut und die Gelassenheit, sich auf jede Aufgabe neu einzustellen. Das erlernte Wissen muss flexibel einsetzbar und frisch abrufbar sein.

Alle Autoren der vorliegenden drei Bände haben sich daher seit der ersten Auflage dem Ziel verschrieben, dem Leser flexibel einsetzbares Fach- und Klausurwissen als sichere Basis für den Prüfungserfolg zu vermitteln. Auch in dieser Auflage können die Flexibilität und das erlernte Wissen sogleich anhand der von den »Steuerlehrgängen Dr. Bannas« zur Verfügung gestellten Übungsklausuren auf myBook+ überprüft werden.

Die Herausgeber möchten sich bei allen Autoren bedanken, die teils seit nunmehr 20 Jahren ihre Beiträge abliefern und somit den Grundstein für das theoretische Bestehen einer der schwierigsten Prüfungen in Deutschland legen.

Stuttgart, im Januar 2024

Michael Preißer und Gerhard Girlich

Vorwort der Autoren zur 23. Auflage (Prüfung 2024)

Teil A und B Einkommensteuer

In kaum einer anderen Steuerrechtsdisziplin hat die Reduktion der Komplexität eine größere Bedeutung als in der Einkommensteuer. Komplizierte Sachverhalte aus allen Bereichen des Wirtschafts- und des Privatlebens müssen zunächst auf den Punkt gebracht werden, bevor hierauf ein (häufig kompliziert erscheinendes) Steuergesetz angewandt wird. Das Know-how zur einkommensteuerrechtlichen Subsumtion sowie die Grundstrukturen des EStG werden in diesem Band vermittelt.

Das Einkommensteuerrecht erfährt hier eine Zweiteilung. In **Teil A** werden die – stark überarbeiteten – sieben Einkunftsarten dargestellt. Zusammen mit den Abzugskomponenten, die das steuerliche Existenzminimum garantieren, wird das (zu versteuernde) Einkommen ermittelt.

Die Darstellung orientiert sich an den Leitbegriffen des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips und erlaubt somit eine geschlossene Präsentation des Erwerbsaufwands sowie der privat indisponiblen Aufwendungen (Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen). Die Steuerthematik der Kinder und der alten Generation (inkl. der Behandlung der Vorsorgeaufwendungen) rundet den Komplex ab. Die Zusammenfassung von Werbungskosten und Betriebsausgaben ermöglicht eine konzentrierte Behandlung des Erwerbsaufwands mit allen Facetten auf der Tatbestandsebene. Gleichzeitig wird die Thematik unterlegt mit der dogmatischen Aufteilung in einen Zustands- und in einen Handlungstatbestand, die sämtlichen Einkunftsarten zugrunde liegen. Vor diesem Hintergrundverständnis werden viele Normen erst verständlich, deren Wesensgehalt sich sonst im bloßen Aufzählen erschließt.

Während bei Teil A die Interpretation der Lebenssachverhalte durch das Steuerrecht im Vordergrund steht und es vornehmlich um das Klausuren-Know-how geht, konfrontiert **Teil B** den Leser mit den ureigenen steuerrechtlichen Fragestellungen. Es wird methodisch ein neuer Weg eingeschlagen, indem **vier übergreifende Komplexe** gebildet werden, die – jeweils ausgelöst durch eine spezifische steuerliche Vorgabe – unterschiedliche Themenfelder beleuchten.

So werden etwa bei der Frage nach dem richtigen **steuerlichen Zurechnungssubjekt** so verschiedenartige Phänomene wie der Drittaufwand, Nießbrauchs- und Treuhandgestaltungen sowie die Angehörigenverträge besprochen. Die weiteren Themengebiete lauten: Steuerliche **Verluste, Realisationsfragen** (§§ 16 f. EStG u. a.) inkl. **der betrieblichen Umstrukturierung** sowie die **steuerliche Rechtsnachfolge**. Die vier zusammengefassten Problemfelder spielten in den Prüfungen der letzten Jahre eine große Rolle.

Teil C Gewerbesteuer

Das Bundesverfassungsgericht hat die Gewerbesteuer wiederholt als solche in ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer auch neben der die Einkünfteerzielung erfassenden Einkommensteuer verfassungsrechtlich abgesegnet. Daher wird die Gewerbesteuer auch zukünftig ein nicht unerheblicher Bestandteil der ertragsteuerlichen Klausur der Steuerberaterprüfung bleiben. Die konventionellen Themen der Gewerbesteuer sollten daher beherrscht werden und sind im Teil C dargestellt.

Teil D Internationales Steuerrecht

Das internationale Steuerrecht nimmt nicht nur in der täglichen Praxis des Beraters einen immer größeren Raum ein, sondern auch – bedingt durch diese Entwicklung – in der Steuerberaterprüfung.

Die Autoren haben die umfangreiche Materie traditionell entsprechend den möglichen grenzüberschreitenden Aktivitäten gegliedert. Getrennt nach Inbound- und Outboundaktivitäten wird unter Einbeziehung des Völkerrechts (Doppelbesteuerungsabkommen), des EU-Rechts sowie des nationalen Rechts (insbesondere des Außensteuergesetzes inkl. der Thematik der Funktionsverlagerung) der Komplex von zwei Autoren im »Team-Writing« dargestellt. Die Autoren scheuen sich hier wie in den anderen Bereichen nicht, auf aktuelle Entwicklungen hinzuweisen und deren künftige Einsatzfelder aufzuzeigen.

Stuttgart, im Januar 2024

Romy Anderlik
Dominik Bressler
Leonard Dorn
Gerhard Girlich
Michael Preißer

Inhaltsübersicht »Die Steuerberaterprüfung« Bände 1–3

Band 1:	Ertragsteuerrecht
Teil A	Einkommensteuer I – Kernbereiche
Kapitel I	Grund- und Strukturfragen bei der Einkommensteuer
Kapitel II	Der Zustandstatbestand – Überschusseinkünfte
Kapitel III	Der Zustandstatbestand – Gewinneinkünfte
Kapitel IV	Der Erwerbसाufwand (das objektive Nettoprinzip) und § 12 EStG
Kapitel V	Das subjektive Nettoprinzip inklusive der Berücksichtigung der Kinder und der Besteuerung der Alterseinkünfte
Teil B	Einkommensteuer II – Übergreifende Komplexe
Kapitel I	Personelle Zurechnung (Drittaufwand, Nießbrauch/Treuhand, Angehörigenverträge u. a.)
Kapitel II	Realisationstatbestände (Steuerentstrickung im Privatvermögen/Betriebsvermögen vs. betriebliche Umstrukturierung)
Kapitel III	Einkommensteuer – Rechtsnachfolge (vorweggenommene Erbfolge, Erbfall und Erbauseinandersetzung)
Kapitel IV	Verluste im Ertragsteuerrecht
Teil C	Gewerbsteuer
Kapitel I	Einführung und Berechnungsschema
Kapitel II	Steuergegenstand und Steuerpflicht
Kapitel III	Die Besteuerungsgrundlage (§§ 6 bis 9 GewStG)
Kapitel IV	Spezifika der Gewerbesteuer
Teil D	Internationales Steuerrecht
Kapitel I	Strukturierung der Fallgestaltungen im internationalen Steuerrecht (inklusive der Grenzpendlerproblematik)
Kapitel II	Die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)
Kapitel III	Auslandsbeziehungen eines Steuerinländers (Fälle der unbeschränkten Steuerpflicht)
Kapitel IV	Regelungsbereiche des Außensteuergesetzes (AStG)
Kapitel V	Besteuerung der Steuerausländer im Inland
Band 2:	Unternehmenssteuerrecht und Steuerbilanzrecht
Teil A	Besteuerung der Einzelunternehmen
Kapitel I	Grundfragen der Gewinnermittlung (inklusive § 4 Abs. 3-Rechnung)
Kapitel II	Die Bilanzierung
Kapitel III	Einzelne Aktivposten
Kapitel IV	Rechnungsabgrenzungsposten
Kapitel V	Geringwertige Wirtschaftsgüter
Kapitel VI	Einzelne Passivposten
Kapitel VII	Übertragung von Wirtschaftsgütern auf andere Betriebsvermögen
Kapitel VIII	Technische Fragen
Teil B	Besteuerung der Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft
Kapitel I	Grundfragen zur Mitunternehmerschaft inklusive Einkunftsermittlung

Kapitel II	Das Betriebsvermögen und die Ermittlung des laufenden Gewinns bei der Mitunternehmerschaft
Kapitel III	Die Doppelgesellschaften im Konzept der Mitunternehmer-Besteuerung
Kapitel IV	Anfang und Ende einer Personengesellschaft
Kapitel V	Die Beteiligung an einer Personengesellschaft inklusive Personenstandsänderungen, insbesondere die Veräußerung
Kapitel VI	Sonderfragen
Kapitel VII	Das KöMoG
Kapitel VIII	Das MoPeG
Teil C	Körperschaftsteuerrecht
Kapitel I	Grundlagen der Besteuerung von Körperschaften
Kapitel II	Die persönliche Körperschaftsteuerpflicht
Kapitel III	Die sachliche Körperschaftsteuerpflicht
Kapitel IV	Die steuerliche Behandlung der Ergebnisverwendung bei Kapitalgesellschaften
Kapitel V	Die Bedeutung der Organschaft
Kapitel VI	Die steuerliche Behandlung von Kapitalmaßnahmen
Teil D	Umwandlungssteuerrecht
Kapitel I	Zivilrechtliche Grundlagen der Umwandlung
Kapitel II	Steuerrechtliche Grundlagen der Umwandlung
Kapitel III	Umwandlung von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft
Kapitel IV	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften
Kapitel V	Spaltung
Kapitel VI	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft
Kapitel VII	Formwechsel
Band 3:	Verfahrensrecht, Umsatzsteuerrecht, Erbschaftsteuerrecht
Teil A	Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung
Kapitel I	Einführung
Kapitel II	Allgemeines Steuerschuldrecht
Kapitel III	Haftung
Kapitel IV	Steuerverwaltungsakte
Kapitel V	Das steuerliche Verwaltungsverfahren
Kapitel VI	Aufhebung, Änderung und Berichtigung von Steuerverwaltungsakten
Kapitel VII	Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren
Kapitel VIII	Das finanzgerichtliche Verfahren
Kapitel IX	Vorläufiger Rechtsschutz
Kapitel X	Vollstreckung von Steueransprüchen (§§ 249 ff. AO)
Kapitel XI	Die Außenprüfung (§§ 193 ff. AO)
Kapitel XII	Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten
Teil B	Umsatzsteuerrecht
Kapitel I	Einführung
Kapitel II	Hinweise für die Bearbeitung von Umsatzsteuerklausuren

Kapitel III	Unternehmer und Unternehmen als Anknüpfungspunkte des Umsatzsteuerrechts
Kapitel IV	Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen)
Kapitel V	Einzelfragen zum Leistungsaustausch
Kapitel VI	Inland/Ausland/Drittland/Gemeinschaftsgebiet
Kapitel VII	Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG)
Kapitel VIII	Steuerbefreiungen entgeltlicher Inlandsumsätze (§ 4 UStG)
Kapitel IX	Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG) und Steuersatz (§ 12 UStG)
Kapitel X	Entstehen und Fälligkeit der Steuer
Kapitel XI	Leistungsempfänger als Steuerschuldner (Reverse-Charge-Verfahren)
Kapitel XII	Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben
Kapitel XIII	Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis (§ 14c UStG)
Kapitel XIV	Grenzüberschreitende Warenbewegungen
Kapitel XV	Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)
Kapitel XVI	Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)
Kapitel XVII	Besteuerungsverfahren
Teil C	Erbschaftsteuerrecht
Kapitel I	Das Erbschaftsteuerrecht inklusive der erbrechtlichen Grundlagen
Kapitel II	Schenkungssteuerrecht: Vermögensübertragungen zu Lebzeiten im Erbschaftsteuergesetz
Kapitel III	Das Binnenrecht des Erbschaftsteuergesetzes (inkl. Bewertung)

Themen des Prüfungsstoffs, geordnet nach Prüfungstagen

Tag 1: Gemischte Klausur		Tag 2: Klausur »Einkommensteuer- und Ertragssteuerrecht«		Tag 3: Klausur »Buchführung und Bilanzwesen«	
Band 3		Band 1		Band 2	
Teil A	Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung	Teil A	Einkommensteuer I	Teil A	Besteuerung der Einzelunternehmen
Teil B	Umsatzsteuerrecht	Teil B	Einkommensteuer II	Teil B	Besteuerung der Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft
Teil C	Erbschaftsteuerrecht	Teil C	Gewerbesteuer		
		Teil D	Internationales Steuerrecht		
		Band 2			
		Teil A Kap. I	Grundfragen der Gewinnermittlung		
		Teil C	Körperschaftsteuerrecht		
		Teil D	Umwandlungssteuerrecht		

Inhaltsverzeichnis

Die Herausgeber	7
Die Autoren	7
Vorwort der Herausgeber zur 23. Auflage (Prüfung 2024)	9
Vorwort der Autoren zur 23. Auflage (Prüfung 2024)	10
Inhaltsübersicht »Die Steuerberaterprüfung« Bände 1–3	12
Themen des Prüfungsstoffs, geordnet nach Prüfungstagen	15
Abkürzungsverzeichnis	33
A Einkommensteuer I – Kernbereiche	43
I Grund- und Strukturfragen bei der Einkommensteuer	45
1 Einleitung	45
2 Übersicht Einkommensteuerrecht – Einkommensermittlung nach § 2 EStG	47
2.1 Einzelveranlagung	49
2.2 Zusammenveranlagung	53
3 Überblick über die Tarifnormen des EStG	56
3.1 Grundtarif nach § 32a Abs. 1 EStG	56
3.2 Splittingverfahren nach § 32a Abs. 5 EStG	57
3.3 Weitere Fälle der Anwendung des Splittingtarifs (§ 32a Abs. 6 EStG)	57
3.4 Zusammenfassung	57
3.5 Überblick über weitere wichtige Tarifvorschriften	58
4 Die persönliche Steuerpflicht	59
4.1 Der Wohnsitz im Inland (§ 8 AO)	60
4.2 Der gewöhnliche Aufenthalt (§ 9 AO)	61
5 Grundfragen zum Handlungstatbestand, insbesondere zu den Überschusseinkünften (Darstellung der §§ 8, 9 und 11 EStG)	63
5.1 Stellung im Dualismus – System der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2 EStG)	63
5.2 Einnahmen	64
5.2.1 Grundsätze (Einnahmen/keine Einnahmen)	64
5.2.2 Der Sachbezug	68
5.2.3 Die Kausalitätsdichte	75
5.2.4 Zufluss	75
5.2.5 Negative Einnahmen	77
5.3 Erwerbsaufwendungen, insbesondere die Werbungskosten	77
5.3.1 Gemeinsamkeit und Unterschied zwischen Werbungskosten und Betriebsausgaben	77
5.3.2 Aufwendungen als Werbungskosten sowie allgemeine Auslegungsfragen zu § 9 EStG	78
5.3.3 Die Pauschalierungsregelung nach § 9a EStG	80
5.4 Der maßgebliche Zeitpunkt beim Handlungstatbestand	80
5.4.1 Systematische Stellung und Tragweite des § 11 EStG	80
5.4.2 Einnahmen und Ausgaben und die wirtschaftliche Verfügungsmacht	81
5.4.3 Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben	83

II	Der Zustandstatbestand – Überschusseinkünfte	85
1	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (inklusive Grundzüge der Lohnsteuer)	85
1.1	Aufteilung in materielles und formelles Recht	85
1.2	Materiell-rechtliche Einkünfte nach § 19 EStG	85
1.2.1	Der Arbeitgeberbegriff	86
1.2.2	Der Arbeitnehmerbegriff	86
1.2.3	Der Arbeitslohn	88
1.2.4	Werbungskosten bei § 19 EStG	97
1.2.5	Darlehensgewährungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer	114
1.3	Die Pauschalierung der Lohnsteuer	114
1.3.1	Einleitung	114
1.3.2	Überblick	114
1.3.3	Lohnsteuerrechtliche Folgen der Pauschalierung	115
1.3.4	Pauschalierung von Betriebsveranstaltungen (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG) ..	117
1.3.5	Sachzuwendungen (§ 37b EStG)	122
1.3.6	Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde (§ 37b EStG)	125
2	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG)	126
2.1	Einleitung und Überblick zum geltenden Recht	126
2.1.1	Überblick über § 20 und § 32d EStG	126
2.1.2	Vorbemerkung zur weiteren Darstellung	128
2.2	Die Gesetzestechnik bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	129
2.2.1	Die Erhebung der Steuer – Die Kapitalertragsteuer	129
2.2.2	Einschränkungen bei der Anrechnung der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG	132
2.2.3	Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 9 EStG)	132
2.2.4	Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte (§ 20 Abs. 4, 4a EStG) ...	137
2.2.5	Der besondere Steuersatz (§ 32d EStG im Detail)	140
2.3	Die einzelnen Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 bis 3 EStG)	149
2.3.1	Der Haupttatbestand (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG)	149
2.3.2	Sonstige »Beteiligungserträge«	151
2.3.3	Sonstige Kapitalforderungen; Zinsen aus Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG)	153
2.3.4	Sonstige Kapitalforderungen, insbesondere gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG .	156
2.3.5	Einkünfte aus Stillhalterprämien (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG)	160
2.3.6	Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen (§ 20 Abs. 2 EStG)	161
3	Vermietung und Verpachtung (§ 21 i. V. m. § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG)	168
3.1	Überblick	168
3.2	Der gesetzliche Grundtatbestand (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)	169
3.2.1	Der Haupttatbestand: Die Vermietung einer Immobilie	169
3.2.2	Einnahmen und Werbungskosten	173
3.2.3	Das Zusammenspiel von § 21 EStG mit den »eigenen vier Wänden«	189
3.3	Weitere Vermietungs- und Verpachtungstatbestände	191
4	Sonstige Einkünfte gemäß §§ 22, 23 EStG	192
4.1	Der Anwendungsbereich der privaten wiederkehrenden Leistungen	193
4.2	Die privaten wiederkehrenden Leistungen als »Gegenleistungsrente«	194
4.3	Freiwillige wiederkehrende Bezüge	196
4.4	Schadensersatzrenten und Versicherungsrenten	196

4.4.1	Schadensersatzrenten – allgemein	196
4.4.2	(Sozial-)Versicherungsrenten	197
III	Der Zustandstatbestand – Gewinneinkünfte	199
1	Gemeinsamkeiten und Unterschiede	199
2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 EStG)	200
2.1	Bedeutung des Gewerbebetriebs für die (Steuer-)Rechtsordnung	200
2.2	Die positiven Tatbestandsmerkmale gemäß § 15 Abs. 2 EStG	201
2.2.1	Die Selbständigkeit	202
2.2.2	Die Nachhaltigkeit	203
2.2.3	Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr	204
2.2.4	Die Gewinnerzielungsabsicht	205
2.3	Die negativen Tatbestandsvoraussetzungen	207
2.3.1	Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung (§ 14 AO)	207
2.3.2	Abgrenzung zu Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)	213
2.3.3	Abgrenzung zur selbständigen Arbeit (§ 18 EStG)	216
3	Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 18 EStG)	217
3.1	Vorbemerkung	217
3.2	Die einzelnen freiberuflichen Tätigkeiten (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	217
3.2.1	Die wissenschaftliche Tätigkeit	218
3.2.2	Die künstlerische Tätigkeit	218
3.2.3	Die schriftstellerische Tätigkeit	218
3.2.4	Die unterrichtende und erzieherische Tätigkeit	219
3.3	Die einzelnen freiberuflichen Berufsträger (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)	219
3.3.1	Die Heilberufe	219
3.3.2	Rechts- und wirtschaftsberatende Berufe	220
3.3.3	Technische Berufe (Architekten, Ingenieure, Vermessungsingenieure) ...	220
3.3.4	Medienberufe	221
3.3.5	Ähnliche Berufe	221
3.4	Die Mithilfe anderer – die sog. Vervielfältigungstheorie	223
3.5	Die sonstige selbständige Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	224
IV	Der Erwerbsaufwand (das objektive Nettoprinzip) und § 12 EStG	227
1	Vorbemerkung	227
1.1	Gang der Darstellung	227
1.2	Die »kausale« Betrachtungsweise bei den Werbungskosten bzw. der Zusammenhang mit den Einnahmen	228
2	Einzelne unter § 4 Abs. 4 und 5 EStG fallende Erwerbsaufwendungen	231
2.1	Geschäftsfreundegeschenke (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG)	231
2.1.1	Einführung in § 4 Abs. 5 Nr. 1 – 7 EStG	231
2.1.2	Materielle Aspekte zu § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG	232
2.2	Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG)	233
2.3	Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 3 (Gästehäuser) und § 4 Abs. 5 Nr. 4 (Jagd & Jacht) EStG	236
2.4	Verpflegungsmehraufwand (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG) und doppelte Haushaltsführung .	238
2.4.1	Die Unterscheidung beider Aufwandskategorien	238
2.4.2	Grundaussage und aktuelle Fragen zum Verpflegungsmehraufwand	238
2.4.3	Verpflegungsmehraufwendungen im Inland	240
2.4.4	Die Drei-Monats-Frist (§ 9 Abs. 4a S. 6 EStG)	244

2.4.5	Bewertung und Besteuerungsverzicht bei üblichen Mahlzeiten	245
2.4.6	Mehrere Auswärtstätigkeiten	250
2.4.7	Grundaussage und aktuelle Fragen zur doppelten Haushaltsführung	250
2.4.8	Abzugsfähige Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung	253
2.4.9	Fazit	254
2.5	Das häusliche Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG)	254
2.5.1	Überblick zum geltenden Recht inklusive der Darstellung des Anwendungsschreibens des BMF	254
2.5.2	Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Betätigung	255
2.5.3	Abziehbare Aufwendungen	255
2.5.4	Wahlrecht zum Jahresbetrag	256
2.5.5	Personenbezogener Höchstbetrag im Rahmen der Jahrespauschale	257
2.5.6	Homeoffice-Pauschale	258
2.6	Unangemessene Aufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG)	259
2.7	Strafen und vergleichbare Sanktionen	261
2.8	Steuern (u. a.) (§ 4 Abs. 5 Nr. 8a und 9 bzw. § 12 Nr. 3 EStG)	265
2.9	Zuwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG	266
2.10	Interne Konkurrenz bei § 4 Abs. 5 EStG und externe Aufwands-Konkurrenz zwischen § 4 EStG und § 9 EStG	267
2.10.1	Der Wettbewerb unter den verschiedenen Einzelfällen des § 4 Abs. 5 EStG	267
2.10.2	Konkurrenz zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten	268
2.11	Weitere Problemfelder bei § 4 Abs. 4 EStG	272
2.11.1	Betriebsausgaben oder Ausgaben für ein Wirtschaftsgut (Anschaffungskosten/Herstellungskosten)	272
2.11.2	Der »umgekehrte« Fall: Aufwendungen vor Eigentumserwerb	273
2.12	Der Schuldzinsenabzug gemäß § 4 Abs. 4a EStG	273
2.12.1	Allgemeines	273
2.12.2	Die »überlagernde« Regelung des § 4 Abs. 4a EStG	273
2.13	Die Zinsschranke (§ 4h EStG)	278
2.13.1	Begriff der Zinsaufwendungen und -erträge	279
2.13.2	Maßgeblicher Gewinn	279
2.13.3	Ausnahmen von der Zinsschranke	281
2.13.4	Besonderheiten für Kapitalgesellschaften	281
2.14	Die »Lizenzschranke« des § 4j EStG	282
2.15	Das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4k EStG	283
3	Anteilige Abzüge nach § 3c EStG	284
3.1	Einführung und Grundtatbestand	284
3.2	§ 3c EStG und das Teileinkünfteverfahren	285
4	Die zentrale Stellung von § 12 EStG	286
4.1	Fallgruppen	286
4.1.1	Haushalts- und Unterhaltsaufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG) – Grundsätze	287
4.1.2	Einzelfälle (Fallgruppen), insbesondere Abgrenzung zu § 9 EStG	289
4.2	Die Bedeutung des § 12 Nr. 2 EStG	297
4.3	Personensteuern	298
4.4	Zusammenfassung zu § 12 Nr. 4 EStG	298

V	Das subjektive Nettoprinzip inklusive der Berücksichtigung der Kinder und der Besteuerung der Alterseinkünfte	299
1	Sonderausgaben	299
1.1	Sonderausgaben als Aufwendungen	299
1.2	Wirtschaftliche Belastung	300
1.3	Zeitpunkt des Sonderausgabenabzugs	300
1.4	Persönliche Abzugsberechtigung	301
1.5	Einzelne Sonderausgaben	302
1.5.1	Unterhaltsleistungen	302
1.5.2	Vorsorgeaufwendungen	303
1.5.3	Gezahlte Kirchensteuer	307
1.5.4	Kinderbetreuungskosten	307
1.5.5	Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung	307
1.5.6	Schulgeld	309
1.5.7	Verrechnung erstatteter Sonderausgaben	310
1.5.8	Abzug von Altersvorsorgebeiträgen nach § 10a EStG	310
1.5.9	Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke	312
2	Außergewöhnliche Belastungen	314
2.1	Grundtatbestand	314
2.1.1	Allgemeines	314
2.1.2	Aufwendungen, die den Steuerpflichtigen belasten	315
2.1.3	Außergewöhnlichkeit der Belastungen	316
2.1.4	Dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufige Ausgaben	317
2.1.5	Zumutbare Belastung	317
2.1.6	Diätkosten	318
2.1.7	Prozesskosten	318
2.2	Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung i. S. v. § 33a Abs. 1 EStG	318
2.2.1	Verhältnis zu § 33 EStG	318
2.2.2	Definition von Unterhaltsleistungen	319
2.2.3	Betrag der außergewöhnlichen Belastungen	319
2.3	Freibetrag für den Sonderbedarf eines sich in der Berufsausbildung befindenden volljährigen Kindes gemäß § 33a Abs. 2 EStG	323
2.4	Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen gemäß § 33b EStG	323
2.5	Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Handwerkerleistungen	325
2.6	Energetische Maßnahmen	326
3	Kinder im Steuerrecht	327
3.1	Bedeutung der Kinder im Einkommensteuerrecht	327
3.2	Berechnung im Rahmen des Familienlastenausgleichs	327
3.2.1	Das Kindergeld	328
3.2.2	Die Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6 EStG)	329
3.2.3	Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag)	330
3.3	Kindschaftsverhältnisse	330
3.4	Berücksichtigung von Kindern i. S. d. Absätze 3 – 4 EStG	332
3.5	Kind bei Vollendung des 18. Lebensjahres	332
3.5.1	Kind arbeitsuchend	334

	3.5.2	Berücksichtigung eines Kindes in Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG)	334
	3.5.3	Berücksichtigung eines volljährigen Kindes in Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 S. 2 und 3 EStG)	335
	3.5.4	Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)	339
4		Die Regelung der Alterseinkünfte und der Altersvorsorge durch das Alterseinkünftegesetz ...	339
	4.1	Einteilung der Rentenarten	339
	4.2	Besteuerung von Leibrenten i. S. d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG .	340
	4.3	Besteuerung von Leibrenten i. S. d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG .	342
	4.3.1	Leistungen aus Altersvorsorgevertrag (Altvertrag)	342
	4.3.2	Leistungen aus einem Altersvorsorgevertrag (Neuvertrag)	342
	4.4	Sonderfall: Leistungen beruhen teils auf geförderten, teils auf ungeförderten Beiträgen aus einem Altersvorsorgevertrag	344
 B Einkommensteuer II – Übergreifende Komplexe			345
 I Personelle Zurechnung (Drittaufwand, Nießbrauch/Treuhand, Angehörigenverträge u. a.)			
	1	Einführung	347
	2	Die personelle Zurechnung im Bereich der Einnahmen	347
	2.1	Das gesetzliche »Leitbild« (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 ff. EStG sowie § 20 Abs. 5 EStG)	347
	2.1.1	Die Übertragung der Beteiligung (an einer Kapitalgesellschaft) und § 20 Abs. 5 EStG	348
	2.1.2	Die Abtretung von Gewinnansprüchen nach § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG	349
	2.1.3	Sonstige Fälle des § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b und § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG	350
	2.1.4	Zusammenfassung	355
	2.2	Der (gesetzlich nicht geregelte) Fall der (allgemeinen) Abtretung und vergleichbare Fallgestaltungen	356
	2.3	Die Besteuerung nachträglicher Einkünfte gemäß § 24 Nr. 2 EStG	357
	2.3.1	Handlungstatbestand ohne (aktuellen) Zustandstatbestand: § 24 Nr. 2 EStG	357
	2.3.2	Die sonstigen Fälle des § 24 EStG (insbesondere Entlassungsschädigungen, § 24 Nr. 1 EStG)	358
	3	Der steuerliche Drittaufwand	362
	3.1	Der »Dritte« im Steuerrecht – Anwendungsbereich, Hintergrund und Historie	362
	3.2	Die Beschlüsse in den Grundzügen – Drittaufwand heute	364
	3.2.1	Allgemeiner Anwendungsbereich (= H 4.7 EStH »Drittaufwand« und »Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut«)	364
	3.2.2	Erster Spezialfall: Objektfinanzierung bei Ehegatten (= H 4.7 EStH »Drittaufwand«)	365
	3.2.3	Zweiter Spezialfall: Unentgeltliche Nutzung eines Arbeitszimmers im »Ehegattenhaus« (= H 4.7 EStH 5. und 6. Spiegelstrich zu »Eigenaufwand für ein fremdes WG«)	367
	3.3	Bilanztechnische Behandlung des »Quasi-Wirtschaftsguts« (= H 4.7 EStH 1. und 2. Spiegelstrich zu »Eigenaufwand für ein fremdes WG«); alte Auffassung	368
	3.3.1	Aufteilung in selbständige Wirtschaftsgüter	368

	3.3.2	Bilanztechnische Behandlung als »Aufwandsverteilungsposten« (BMF vom 16.12.2016, BStBl II 2016, 1431); neue Auffassung	369
	3.3.3	Höhe der AfA-Beträge	369
	3.3.4	Beendigung der Nutzung	369
	3.3.5	Drittaufwand – Fazit	370
	3.4	Drittaufwand bei »eigenkapitalersetzenden Darlehen«	372
4		Die Zuordnung bei komplexen Rechtsverhältnissen	374
	4.1	Überblick	374
	4.2	Der Nießbrauch (und vergleichbare Nutzungsrechte)	375
	4.2.1	Zivilrechtliche Vorgaben	375
	4.2.2	Der Nießbrauch bei Vermietung und Verpachtung – die Verwaltungslösung	376
	4.2.3	Der Nießbrauch bei Kapitalvermögen	380
	4.3	Exkurs: Die Treuhand, insbesondere an Gesellschaftsbeteiligungen	383
	4.4	(Mögliche?) Übertragung der Einkunftsquelle bei Angehörigen	384
	4.4.1	Einführung in die Problematik	384
	4.4.2	Der Ehegattenarbeitsvertrag	385
	4.4.3	Die Familienpersonengesellschaften, insbesondere die Beteiligung der Kinder	387
	4.4.4	Sonstige Angehörigenverträge	393
II		Realisationstatbestände (Steuerentstrickung im Privatvermögen/ Betriebsvermögen vs. betriebliche Umstrukturierung)	397
1		Übersicht (§ 6 Abs. 3 ff. EStG vs. §§ 16 ff. EStG u. a.)	397
	1.1	Überblick über den gesetzlichen Regelungsbereich	397
	1.2	§ 6 Abs. 3 EStG: Regelfall oder Ausnahme?	398
	1.2.1	Grundzüge	398
	1.2.2	Die unentgeltliche Übertragung von (Teilen von) Mitunternehmeranteilen	399
	1.2.3	Nießbrauchsgestaltung, vorweggenommene Erbfolge und § 6 Abs. 3 EStG	402
	1.3	Unentgeltliche Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 4 EStG)	403
2		Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (§ 16 i. V. m. § 34 EStG)	403
	2.1	Einführung	403
	2.2	Die Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 und 2 EStG)	405
	2.2.1	Der Grundtatbestand: Der ganze Betrieb wird veräußert	405
	2.2.2	Die sonstigen Realisationstatbestände bei § 16 Abs. 1 EStG	422
	2.3	Die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG)	425
	2.3.1	Grundsätzliche Feststellung	425
	2.3.2	Abgrenzungsfragen	428
	2.3.3	Sonstiges	431
	2.3.4	Die Regelung aufgrund des JStG 2010 (»finale Entnahme«)	435
	2.4	Betriebsverpachtung	435
	2.4.1	Standortbestimmung	435
	2.4.2	Voraussetzungen des Verpächterwahlrechts	436
	2.4.3	Folgen des Verpächterwahlrechts, insbesondere die Aufgabeerklärung	438
	2.4.4	Weitere Problemfelder	439
3		Das Mitunternehmer- und Realteilungskonzept: § 6 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG – Mittel zur Umstrukturierung	440

3.1	§ 6 Abs. 5 EStG i. d. F. UntStFG (2001)	440
3.1.1	Historischer Rückblick und gesetzliche Wertung	440
3.1.2	Die geltende Regelung	441
3.1.3	Übersicht zu den Umstrukturierungsnormen im EStG	443
3.2	Die Realteilung gemäß § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG	444
3.2.1	Rückblick	444
3.2.2	Die Realteilung in den späteren Änderungsgesetzen	444
4	Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	445
4.1	Stellung des § 17 EStG im System des Einkünfte dualismus	446
4.1.1	Historie und Gegenwart des § 17 EStG	446
4.1.2	Der eigentliche »Stellenwert« des § 17 EStG – systematische Auslegung ...	447
4.1.3	Verwandte Bereiche	447
4.1.4	Subsidiarität (oder Vorrang) von § 17 EStG gegenüber anderen Bestimmungen	447
4.2	Der Zustandstatbestand bei § 17 Abs. 1 EStG	448
4.2.1	Der persönliche Anwendungsbereich	448
4.2.2	Die Beteiligungsvoraussetzungen	449
4.2.3	Die verdeckte Einlage	455
4.3	Der Handlungstatbestand	455
4.3.1	Die Veräußerung gegen Einmalzahlung	455
4.3.2	Veräußerung gegen wiederkehrende Zahlungen	457
4.4	Veräußerungsgewinn und Freibetrag	459
4.4.1	Berechnungsformel für den Veräußerungsgewinn	459
4.4.2	Die Abzugsgröße »Anschaffungskosten«	459
4.4.3	Nachträgliche Anschaffungskosten, insbesondere bei eigenkapital- ersetzenden Maßnahmen	460
4.4.4	Die Freibetragsregelung (§ 17 Abs. 3 EStG)	464
4.4.5	Einlage einer wertgeminderten Beteiligung	465
4.5	Der Ergänzungstatbestand des § 17 Abs. 4 EStG	466
4.5.1	Überblick über den Regelungsbereich des § 17 Abs. 4 EStG	466
4.5.2	Konkurrenz zwischen § 17 Abs. 4 EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 EStG ...	466
4.5.3	Auflösungsverluste (und Betriebsausgaben bei § 17 EStG)	466
4.6	§ 17 Abs. 5 EStG nach dem SEStEG	467
4.7	Zusammenfassung des Regelungsgehalts von § 17 Abs. 6 EStG	468
5	Private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG)	468
5.1	Steuerentstrickung bei Immobilien (Privatvermögen)	469
5.1.1	Der Grundtatbestand	469
5.1.2	Erstreckung auf errichtete Gebäude	469
5.1.3	Die Ausnahme: Selbstnutzung	470
5.2	Der Handlungstatbestand bei § 23 EStG	471
5.3	Freigrenze	472
5.4	Kryptowährungen und § 23 EStG	472
6	Schicksal der Anteile bei Einbringung in eine GmbH (Überblick)	472
III	Einkommensteuer – Rechtsnachfolge (vorweggenommene Erbfolge, Erbfall und Erbauseinandersetzung)	473
1	Einleitung	473
2	Rechtsnachfolge in der Rechtsordnung	473

2.1	Überblick und Eingrenzung	473
2.2	Die Rechtsnachfolge im Zivilrecht	474
2.2.1	Die Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession)	474
2.2.2	Die Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession)	475
2.2.3	Zivilrechtliches Fazit und Bedeutung für das Steuerrecht	475
3	Die vorweggenommene Erbfolge	476
3.1	Die Entwicklung zum »Sonderrechtsinstitut« (historische Darstellung) und Grundaussagen	476
3.2	Die Grundfälle zur vorweggenommenen Erbfolge	479
3.2.1	Die Übertragung von betrieblichen Einheiten	479
3.2.2	Die Übertragung von Privatvermögen	480
3.2.3	Die Übertragung von Mischvermögen bei mehreren Nachfolgern	482
3.3	Einzelfragen im Anwendungsbereich der vorweggenommenen Erbfolge – allgemein –	484
3.3.1	Die »geeigneten« Nachfolger bei der vorweggenommenen Erbfolge	484
3.3.2	Die ertragbringende »Familien«-Grundlage (bzw. Wirtschaftseinheit)	485
3.4	Das Sonderrechtsinstitut: Die wiederkehrenden Versorgungszusagen anlässlich der vorweggenommenen Erbfolge	485
3.4.1	Generell: Vermögensübergang gegen wiederkehrende Bezüge	485
3.4.2	Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen ab dem VZ 2008 ...	486
3.4.3	Die (nachträgliche) Umschichtung sowie weitere Änderungen in Bezug auf das übertragene Vermögen	490
4	Der Erbfall (und das Interimsstadium – bis zur Auseinandersetzung)	492
4.1	Trennung zwischen Erbfall und Erbaueinandersetzung	492
4.2	Erbfall, übergehende Steuerpositionen und steuerliche Konsequenzen	493
4.2.1	Steuerobjekte	493
4.2.2	Dem Steuerobjekt anhängende Steuerpositionen	495
4.2.3	Unabhängige Steuerpositionen	496
4.2.4	Zurechnung laufender Einkünfte zwischen Erbfall und Erbaueinandersetzung, insbesondere bei einer (Mit-) Erbengemeinschaft	496
4.3	Zurechnung von Einkünften	498
4.3.1	Zurechnung von laufenden Gewinneinkünften	498
4.3.2	Zurechnung von laufenden Überschusseinkünften	499
4.3.3	Rückwirkend abweichende Zurechnung laufender Einkünfte	499
4.3.4	Ermittlung und Abgrenzung	500
5	Die Erbaueinandersetzung (mehrere Erben)	500
5.1	Grundzüge zur Erbaueinandersetzung	501
5.1.1	Einführung in die erbrechtliche und steuerrechtliche Problematik	501
5.1.2	Der Meinungswandel in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	502
5.2	Miterben und übergehendes Kompetenzobjekt	504
5.2.1	Allgemeine Überlegungen	504
5.2.2	Miterbengemeinschaft und das (reine) Privatvermögen	504
5.2.3	Die »wesentlichen« Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	505
5.2.4	Das Einzelunternehmen und die Miterbengemeinschaft	505
5.2.5	Beteiligung an Personengesellschaften (Mitunternehmerschaft) im Nachlass (Tod des Mitunternehmers)	507

5.3	Die Abwicklung der Miterbengemeinschaft	512
5.3.1	Einführung	512
5.3.2	Personenbestandsveränderungen bei bestehender Miterbengemeinschaft	513
5.3.3	Die Beendigung der Miterbengemeinschaft in Form der »Naturalteilung« ..	516
5.3.4	Die (eigentliche) Realteilung der Miterbengemeinschaft	517
5.4	Realteilung: Sachwertabfindung und die sog. unechte Realteilung	523
5.5	Aktuelle Rechtslage aufgrund BMF-Schreiben vom 19.12.2018 (BStBl I 2019, 6)	524
IV	Verluste im Ertragsteuerrecht	525
1	Einleitung	525
2	Die Verlustverrechnung in der Einkommensteuer	526
2.1	System und Terminologie der Verlustverrechnung – Einführung	526
2.2	Der Verlustausgleich	527
2.2.1	Der horizontale Verlustausgleich	527
2.2.2	Der vertikale Verlustausgleich	528
2.3	Der Verlustabzug gemäß § 10d EStG	528
2.4	Sonderfragen bei der Verlustentstehung (Veräußerungsverluste)	531
2.4.1	Verlustermittlung und Verlustberücksichtigung bei § 23 EStG	531
2.4.2	Verlustermittlung und Verlustberücksichtigung bei § 17 EStG	532
2.4.3	Gewerbliche Verluste	535
2.4.4	Verluste bei Kapitaleinkünften (§ 20 Abs. 6 EStG)	536
3	Spezielle Beschränkungen bei der Verlustverrechnung	536
3.1	Negative Einkünfte mit Auslandsbezug gemäß § 2a EStG	537
3.1.1	Änderungen durch das JStG 2009	537
3.1.2	Die relevanten Fallgruppen nach § 2a EStG n.F.	538
3.1.3	Internationalrechtliche Stellung und dogmatischer »Stellenwert« von § 2a EStG	538
3.1.4	Der Hauptanwendungsbereich: Betriebsstättenverluste	538
3.2	Verluste bei Verlustzuweisungsgesellschaften (§ 15b EStG)	540
3.2.1	Die aktuelle Regelung des § 15b EStG	541
3.2.2	Begriff der modellhaften Gestaltung	541
3.2.3	Die ersten Rechtsprechungskonturen	542
3.2.4	Anwendungsbereich	543
3.3	Verluste gemäß § 15 Abs. 4 EStG (gewerbliche Tierzucht/Termingeschäfte/stille Beteiligungen u. Ä.)	543
3.3.1	Verluste aus gewerblicher Tierzucht	544
3.3.2	Verluste aus betrieblichen Termingeschäften	544
3.3.3	Verluste aus stillen Gesellschaften u. a. (§ 15 Abs. 4 S. 6 ff. EStG)	545
3.4	Verluste gemäß §§ 22, 23 EStG	545
3.5	Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten gemäß § 15a EStG	546
3.5.1	Der Grundtatbestand von § 15a Abs. 1 und Abs. 2 EStG	548
3.5.2	Die überschießende Außenhaftung von § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG	556
3.5.3	Einlage- und Haftungsminderung nach § 15a Abs. 3 EStG	557
3.5.4	Die Ausweitung des Anwendungsbereiches von § 15a EStG	563
3.5.5	Konkurrenzfragen	565
3.5.6	Ausscheiden des Kommanditisten und die Beendigung der Kommanditgesellschaft	565

3.6	Besonderheiten	567
3.6.1	Doppelstöckige Personengesellschaften	567
3.6.2	§ 15a EStG bei der GmbH & Co. KG	568
4	Verluste im Recht der Unternehmensanierungen (KapG) sowie in der Gewerbesteuer	569
4.1	§ 8c KStG (i. d. F. des WachstBeschG 2009), inkl. BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645	569
4.1.1	Schädlicher Beteiligungserwerb	569
4.1.2	Der Übertragungsmodus (entgeltlich/unentgeltlich)	573
4.1.3	Mittelbare Anteilsübertragungen	574
4.1.4	Die Konzernklausel	576
4.1.5	Der Erwerber der Anteile	577
4.1.6	Kapitalerhöhungen	578
4.1.7	Sukzessive Anteilsübertragungen	580
4.1.8	Die »Stille-Reserven«-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 6 KStG)	580
4.1.9	Rechtsfolgen des § 8c KStG	582
4.1.10	Die von § 8c KStG betroffenen Verluste	584
4.1.11	Die Übergangsregelung	585
4.1.12	Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften durch Einführung des § 8d KStG – zeitliche Voraussetzung	585
4.1.13	Darstellung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 8d KStG	587
4.1.14	Rechtsfolgen des § 8d KStG	590
4.2	Verluste im Umwandlungssteuerrecht	591
4.2.1	Verluste des übertragenden Rechtsträgers	591
4.2.2	Verluste des übernehmenden Rechtsträgers	592
4.2.3	Verlustvortrag bei der Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft	593
4.3	Der Verlustvortrag gemäß § 10a GewStG	593
4.3.1	Unternehmensidentität und Unternehmeridentität	594
4.3.2	Gewerbeverlust bei Mantelkauf	596
4.3.3	Verfassungsrechtliche Bedenken (§ 10a S. 2 GewStG)	597
C	Gewerbesteuer	599
I	Einführung und Berechnungsschema	601
II	Steuergegenstand und Steuerpflicht	603
1	Steuergegenstand der Gewerbesteuer	603
1.1	Der Begriff des Gewerbebetriebes (unter Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht)	603
1.2	Steuerpflicht der Personengesellschaften	604
1.3	Steuerpflicht der Kapitalgesellschaften	606
1.4	Steuerpflicht eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	606
1.5	Inländischer Gewerbebetrieb	607
2	Die sachliche Steuerpflicht im eigentlichen Sinne	607
2.1	Beginn der Gewerbesteuerpflicht	607
2.2	Ende der Gewerbesteuerpflicht	609

2.3	Steuerbefreiungen	610
3	Die persönliche Steuerpflicht (Steuerschuldner)	612
3.1	Mehrheit von Betrieben	612
3.2	Unternehmer- und Unternehmenswechsel	613
3.2.1	Der Gesellschafterwechsel	613
3.2.2	Der eigentliche Unternehmerwechsel	614
3.2.3	Die Verpachtung des Gewerbebetriebs	615
III	Die Besteuerungsgrundlage (§§ 6 bis 9 GewStG)	617
1	Der Gewerbeertrag (§ 7 GewStG)	617
1.1	Besonderheiten bei Personengesellschaften	617
1.2	Besonderheiten bei Veräußerungsgewinnen	618
2	Die Hinzurechnungen des § 8 GewStG	620
2.1	Sinn und Zweck der Hinzurechnungen (und Kürzungen)	620
2.2	Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG	621
2.2.1	Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)	623
2.2.2	Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG)	627
2.2.3	Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG)	629
2.2.4	Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG)	630
2.2.5	Die (Sonder-)Behandlung von Erbbauzinsen	634
2.2.6	Lizenzgebühren (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG)	634
2.2.7	Abgrenzung zwischen Nutzungsüberlassung und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums	635
2.2.8	Freibetrag	636
2.3	Hinzurechnung um Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften (§ 8 Nr. 5 GewStG)	637
2.4	Berücksichtigung von Gewinn- und Verlustanteilen aus Mitunternehmerschaften (§ 8 Nr. 8 GewStG i. V. m. § 9 Nr. 2 GewStG; s. auch § 8 Nr. 4 GewStG)	638
2.5	Weitere Hinzurechnungstatbestände	638
2.6	Übung	639
3	Die Kürzungen des § 9 GewStG	642
3.1	Die Kürzung bei betrieblichem Grundbesitz (§ 9 Nr. 1 GewStG)	642
3.1.1	Die einfache Kürzung (§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG): Der Grundtatbestand der Grundbesitzkürzung	643
3.1.2	Die erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG)	644
3.2	Kürzung um Gewinnanteile an Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG)	651
3.3	Kürzung im Zusammenhang mit ausländischen Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 GewStG)	653
3.4	Kürzungen wegen Spenden (§ 9 Nr. 5 GewStG)	653
4	Berücksichtigung eines Gewerbeverlustes (§ 10a GewStG)	654
5	Steermesszahl und Steermessbetrag	654
IV	Spezifika der Gewerbebesteuer	657
1	Besteuerung der gewerbebesteuerlichen Organschaft	657
2	Festsetzung und Zerlegung des Gewerbebesteuermessbetrags	659
2.1	Das geteilte Festsetzungsverfahren	659
2.2	Die Zerlegung im Einzelnen	659
3	Die Korrekturvorschrift des § 35b GewStG	662
4	Die Gewerbebesteuerrückstellung als Bilanzproblem	663

4.1	Reihenfolge und Berechnung der Steurrückstellungen bei Kapitalgesellschaften ..	663
4.2	Die Gewerbesteuerrückstellung bei Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen	665
5	Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer	665
5.1	Grundlagen	666
5.2	Steuerermäßigung bei Einkünften aus Mitunternehmerschaften	668
5.3	Besonderheiten bei mehrstöckigen Personengesellschaften	669
D Internationales Steuerrecht		673
I Strukturierung der Fallgestaltungen im internationalen Steuerrecht (inklusive der Grenzpendlerproblematik)		
1	Grenzüberschreitende Sachverhalte und internationales Steuerrecht	675
2	Die Grenzpendlerproblematik	677
2.1	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG	677
2.2	Staatsangehörige der EU/des EWR (§ 1a EStG)	679
2.3	Zusammenfassung und Schema	679
II Die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)		681
1	Historie und derzeitiger Stand	681
2	Multinationale Zusammenarbeit	681
3	Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen	682
4	Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen	683
4.1	Ansässigkeitsbestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen	683
4.2	Besteuerungsregeln der Doppelbesteuerungsabkommen	685
4.2.1	Die Anrechnungsmethode	686
4.2.2	Die Freistellungsmethode	689
4.2.3	Besondere Doppelbesteuerungsabkommen-Klauseln	694
4.3	Aufbau der Doppelbesteuerungsabkommen am Beispiel des OECD- Musterabkommens	695
4.4	Auslegungsregel für Doppelbesteuerungsabkommen	696
4.5	Die Antwort auf DBA-Fragen (§ 50d EStG) – Hinweis	697
III Auslandsbeziehungen eines Steuerinländers (Fälle der unbeschränkten Steuerpflicht)		699
1	Einführung in die Thematik	699
2	Inländisches Unternehmen mit Outbound-Aktivitäten (internationales Unternehmenssteuerrecht)	700
2.1	Steuerliche Folgen mit einer Kapitalgesellschaft im Ausland	700
2.2	Die Errichtung einer Betriebsstätte im Ausland	702
2.2.1	Allgemein	702
2.2.2	Der Betriebsstättenbegriff	703
2.2.3	Steuerliche Folgen der Betriebsstätten-Gründung	704
3	Sonstige grenzüberschreitende Aktivitäten eines Steuerinländers	706
3.1	Die Besteuerung von international tätigen Arbeitnehmern	706
3.2	Die internationale Dividendenbesteuerung	708
3.2.1	Grundzüge/Vorwegunterscheidung	708
3.2.2	Einzelheiten	709

IV	Regelungsbereiche des Außensteuergesetzes (AStG)	711
1	Allgemeines	711
2	Gliederung des Außensteuergesetzes	711
3	Einkunftsberichtigung nach § 1 AStG	712
3.1	Voraussetzungen der Gewinnberichtigung nach § 1 AStG	712
3.1.1	Geschäftsbeziehungen (bzw. Geschäftsvorfälle)	712
3.1.2	Nahestehende Personen	712
3.1.3	Vereinbarte Bedingungen, die einem Fremdvergleich nicht standhalten ..	713
3.2	Durchführung der Berichtigung nach § 1 AStG	714
3.2.1	Rechtsgrundlagen für die Korrektur der Verrechnungspreise	714
3.2.2	Technik der Gewinnberichtigung	715
3.3	Das Zusammentreffen von § 1 AStG und einem Doppelbesteuerungsabkommen ...	716
4	Die Wegzugsbesteuerung (§§ 2 – 6 AStG)	717
4.1	Allgemeines	717
4.2	Die Wegzugsbesteuerung nach § 2 AStG	717
4.2.1	Der Tatbestand des § 2 AStG	717
4.2.2	Bagatellgrenze und Ausnahme von der erweitert beschränkten Steuerpflicht	719
4.2.3	Rechtsfolge des § 2 AStG	719
4.2.4	Fallstudie zu § 2 AStG	721
4.3	Besteuerung des Vermögenszuwachses bei Wegzug	722
4.3.1	Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 AStG	723
4.3.2	Rechtsfolgen des § 6 AStG	724
V	Besteuerung der Steuerausländer im Inland	727
1	Sachlicher Umfang der beschränkten Steuerpflicht	727
1.1	Überblick	727
1.2	Konkurrenzen	727
2	Inlandseinkünfte gemäß § 49 EStG	727
2.1	Übersicht und grundlegende Verfahrensfragen	727
2.2	Der Katalog des § 49 Abs. 1 EStG	730
2.2.1	Die Hauptfälle	730
2.2.2	Existenzberichtigung von exotischen Regelungen?	732
2.2.3	Der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG (Kapitalforderungen)	734
2.3	Die isolierende Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG	736
3	Durchführung der Besteuerung sowie Verfahrensfragen	737
3.1	Charakterisierung der §§ 50 und 50a EStG	737
3.2	Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei § 50 EStG (unter Einbeziehung des § 49 EStG)	737
3.2.1	Anwendbare Regelungen im Rahmen einer Veranlagung	737
3.2.2	Tarif im Rahmen der Veranlagung	739
3.2.3	Abgeltende Wirkung eines Steuerabzugs	739
3.3	Der Sondertatbestand des § 50a EStG	739
3.3.1	§ 50a Abs. 1 – 3 und 5: Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen	739
3.3.2	Besonderheiten: § 50a Abs. 4	741
4	Treaty Overriding	742
4.1	Einordnung in das nationale Gesetzesgefüge	742
4.2	Aufbau der Norm	742

4.3	Die einzelnen Regelungsbereiche	743
4.3.1	Das zweistufige Verfahren	743
4.3.2	Die Ausnahmen: Das Freistellungs- und Kontrollmeldeverfahren	744
4.3.3	Das Freistellungsverfahren gemäß § 50c Abs. 2 Nr. 1 EStG	744
	Stichwortverzeichnis	745

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
AB	Anfangsbestand
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
AbzStEntModG	Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz)
AdV	Aussetzung der Vollziehung
a. E.	am Ende
AEO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
AG	Aktiengesellschaft; Arbeitgeber
agB	außergewöhnliche Belastung/-en
AIG	Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinieumsetzungsgesetz
AN	Arbeitnehmer
AnfG	Gesetz über die Anfechtung von Rechtshandlungen außerhalb des Insolvenzverfahrens vom 05.10.1994 (BGBl I 1994, 2911)
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
AP	Außenprüfung
arg.	argumentum
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)
AV	Anlagevermögen
Az.	Aktenzeichen

BA	Betriebsausgabe
BaföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAG	Bundesarbeitsgericht
BauGB	Baugesetzbuch
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BayObLG	Bayrisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebs-Berater
BBauG	Bundesbaugesetz
BE	Betriebseinnahme/-n
BeitRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BEPS I-UmsG	Gesetz zur Umsetzung der EU-Amtsrichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen
BesitzG	Besitzgesellschaft
BetriebsG	Betriebsgesellschaft
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BfF	Bundesamt für Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Bundesfinanzhof-Entscheidungen
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Bundesgerichtshof in Strafsachen
BGHZ	Amtliche Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofs
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BKGG	Bundeskindergeldgesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMF-ErbA	Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen zur Erbaueinander- setzung
BMF-RE	Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen zum Rentenerlass
BMF-vE	Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen zur vorweggenom- menen Erbfolge
BMG	Bemessungsgrundlage
BP	Betriebsprüfung
BPO	Betriebsprüfungsordnung
BRAGO	Bundesgebührenverordnung für Rechtsanwälte
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
Brexit-StBG	Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz)

BS	Betriebsstätte, Buchungssatz
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgericht-Entscheidungen
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVV	Betriebsvermögensvergleich
BW	Buchwert
bzgl.	bezüglich
BZRG	Bundeszentralregistergesetz
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
CH	Schweiz
DA-FamEstG	Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DepotG	Depotgesetz
dgl.	dergleichen
d. h.	das heißt
DNotI	Informationsdienst des Deutschen Notarinstituts
DStjG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V. (Band)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EEG	Erneuerbare-Energien-Gesetz (Gesetz für den Ausbau erneuerbarer Energien)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFH	Einfamilienhaus/-häuser
EG	Erdgeschoss; Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGV	Vertrag zur Neugründung der europäischen Gemeinschaft vom 25.03.1957
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
ELStAM	Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale
ErbbauVO	Erbbauordnungsverordnung
ErbBstg	Erbfolgebesteuerung (Zeitschrift)
ErbGleichG	Erbrechtsgleichstellungsgesetz vom 16.12.1997, BGBl I 1997, 2968
ErbStG	Erbchaftsteuergesetz

Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
ETW	Eigentumswohnung
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EURLUmG	EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz
E-USt	Einfuhrumsatzsteuer
EV	Eigentumsvorbehalt
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
EW	Einheitswert
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
EZ	Erhebungszeitraum
f., ff.	folgende, fortfolgende
FA/FÄ	Finanzamt/Finanzämter
FAGO	Geschäftsordnung für die Finanzämter
FG	Finanzgerichte
FGG	Reichsgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit vom 17.05.1898
FGO	Finanzgerichtsordnung
FGO-ÄndG	FGO-Änderungsgesetz
FinMin	Finanzministerium
FinVerw	Finanzverwaltung
FoStoG	Fondsstandortgesetz
FN	Fußnote
FörderGG	Fördergebietsgesetz
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GA	Gewinnausschüttung
GABL.	Gemeinsames Amtsblatt des Landes Baden-Württemberg
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GdE	Gesamtbetrag der Einkünfte
geb.	geboren
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz

GewStH	Gewerbesteuer-Hinweise
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GF	Geschäftsführer
G'fter	Gesellschafter
GFZ	Geschossflächenzahl
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	Die GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
GrEST	Grunderwerbsteuer
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuer-Richtlinien
GruBo	Grund und Boden
G+V	Gewinn- und Verlustrechnung
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
H	Hinweis (zu Richtlinien)
h.A.	herrschende Auffassung
HB	Handelsbilanz
HBegLG	Haushaltbegleitgesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Entscheidungssammlung)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h. L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung
H/H/R	Hermann/Heuer/Raupach (Kommentar)
HR	Handelsregister
HS	Halbsatz
HV	Handelsvertreter
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. e.	id est
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
InvStG	Investmentsteuergesetz

InvStRefG	Investmentsteuerreformgesetz
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. R. d.	im Rahmen des/der
i. R. v.	im Rahmen von
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. e.	im Sinne eines/einer
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	im Sinne von
i. Ü.	im Übrigen
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
jPdÖR	juristische Person(en) des öffentlichen Rechts
JStG	Jahressteuergesetz
Kap.	Kapitel
KapESt	Kapitalertragsteuer
KapG	Kapitalgesellschaft
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KiSt	Kirchensteuer
Kj.	Kalenderjahr/-e
Komm.	Kommentar
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KroatienAnpG	Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Kreditwesengesetz
kWp	Kilowattpeak
LAG	Landesarbeitsgericht
LE	Ländererlass
Lit.	Literatur
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
LSG	Landessozialgericht
LSt	Lohnsteuer
LStÄR	Lohnsteueränderungsrichtlinien
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStH	Lohnsteuer-Hinweise
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien

lt.	laut
L+F	Land- und Forstwirtschaft
L+L	Lieferungen und Leistungen
m. a. W.	mit anderen Worten
m. E.	meines Erachtens
MEG	Mitbengemeinschaft
MFH	Mehrfamilienhaus/-häuser
Mio.	Millionen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
Mrd.	Milliarden
MU	Mitunternehmer
Mu-To-RL	Mutter-Tochter-Richtlinie
MüKo	Münchener Kommentar
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
nat.	natürliche/-r/-s
ND	Nutzungsdauer
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
n. n. v.	noch nicht veröffentlicht
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
n. v.	nicht veröffentlicht
o. Ä.	oder Ähnliches
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannte/-r/-s
OG	Obergeschoss
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OrgG	Organgesellschaft
OrgT	Organträger
OVG	Oberverwaltungsgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
p. a.	per annum
PartG	Partnerschaftsgesellschaft; Parteiengesetz
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PassG	Passgesetz
PersG	Personengesellschaft

PersHG	Personenhandelsgesellschaft
PV	Privatvermögen
R	Richtlinie
RA	Rechtsanwalt
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RennwLottAB	Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesezt
RfE	Rücklage für Ersatzbeschaffung
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Sätze
s.	siehe
SA	Sonderausgaben
S. à. r. l.	Société à responsabilité limitée
SB	Schlussbilanz
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Maßnahmen
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannte/-r/-s
SolZ	Solidaritätszuschlag
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StB	Steuerbilanz; Steuerberater; Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBG	Steuerberatergesetz
StBGebV	Steuerberatergebührenverordnung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBW	Die Steuerberater Woche (Zeitschrift)
StEd	Steuer-Eildienst
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz vom 24.03.1999, BGBl I 1999, 402
Steufa	Steuerfahndung
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StKl.	Steuerklasse
StMBG	Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts
stpfl.	steuerpflichtig
StPfl.	Steuerpflichtige/-r

StPO	Strafprozessordnung
str.	strittig
StRefG	Steuerreformgesetz
StSenkErgG	Steuersenkungsergänzungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuW	Steuern und Wirtschaft
StVBG	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz
StVereinfG	Steuervereinfachungsgesetz
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
SvEV	Sozialversicherungsentgeltverordnung
TabakStG	Tabaksteuergesetz
TEV	Teileinkünfteverfahren
TW	Teilwert
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UE	Umwandlungssteuererlass
u. E.	unseres Erachtens
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStErl	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, BGBl I 2001, 3858
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStÄndG	Umsatzsteueränderungsgesetz
UStB	Der Umsatz-Steuer-Berater
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteueridentifikationsnummer
USt-VA	Umsatzsteuervoranmeldung
u. U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
VA	Voranmeldung; Verwaltungsakt
v. A. w.	von Amts wegen
VAZ	Voranmeldungszeitraum
vE	verdeckte Einlage, vorweggenommene Erbfolge
vEK	verwendbares Eigenkapital
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
VerwGrS	Verwaltungsgrundsätze

Vfg.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VollStrA	Vollstreckungsanweisung
vs.	versus
VSt	Vorsteuer
VStG	Vermögenssteuergesetz
V+V	Vermietung und Verpachtung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
WachstBeschlG	Wachstumsbeschleunigungsgesetz
WE	Wirtschaftseinheit
WertV	Wertermittlungsverordnung
WG	Wirtschaftsgut/-güter
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht
Wj.	Wirtschaftsjahr/-e
WK	Werbungskosten
WoP	Wohnungsbauprämie
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPHG	Wertpapierhandelsgesetz
WÜRF	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23.05.1969
ZAST	Zinsabschlagsteuer
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZFH	Zweifamilienhaus/-häuser
ZG	Zollgesetz
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozessordnung
z. T.	zum Teil
z. v. E.	zu versteuerndes Einkommen
ZVG	Zwangsversteigerungsgesetz
zzgl.	zuzüglich
zzt.	zurzeit

A Einkommensteuer I – Kernbereiche

I Grund- und Strukturfragen bei der Einkommensteuer

1 Einleitung

»Die Einkommensteuer geht alle an.« Sie ist die Steuer mit der größten Breitenwirkung, da von ihr alle natürlichen Personen mit ihren Aktivitäten im In- und Ausland betroffen sind. Sie ist auch die Steuer mit der größten Tiefenwirkung, da sie in persönliche Bereiche (SA und agB) eindringt, die den Verkehrs-, Objekt- und Realsteuern verschlossen sind. In ihrer speziellen Erhebungsform als Quellensteuer (Abzugsteuer) begegnet sie in der Grundform jedem AN (Lohnsteuer) und jedem Kapitalanleger (Kapitalertragsteuer). Bezieht man die Körperschaftsteuer als die – von ihr abgeleitete – Est der KapG mit ein, bildet sie gem. § 8 Abs. 1 KStG auch die Basis für die Unternehmensbesteuerung.¹ Sie ist nicht die aufkommensstärkste Steuer, hat aber für die Entwicklung des Steuerrechts die bei weitem größte Bedeutung. An ihr haben alle Steuertheorien ihren Ausgangspunkt genommen und die Erkenntnisse an ihr verprobt. Die wichtigsten – und vor allem »publikumswirksamen« – Entscheidungen des BVerfG zum Steuerrecht ergingen zum Est-Recht. Die Est hat allerdings einen gravierenden Geburtsmangel: Sie verdankt ihr heutiges Erscheinungsbild keinem »Wurf des Gesetzgebers«. **Das Est-Recht ist nicht (geschlossen) kodifiziert.** Am EstG in der heutigen Fassung wurde seit 1925 »herumgebastelt«, ohne dass ein Parlament die Kraft zur durchgängigen Normierung einer der Hauptsäulen der Rechtsordnung gefunden hat. Dies liegt nicht nur an den zahlreichen Rechtsquellen mit unterschiedlicher Normenqualität (EstG, EstDV und EstR), aus denen sie sich zusammensetzt. Als weitaus gravierender wird das Zusammenprallen **unterschiedlicher** (z. T. konkurrierender) Besteuerungskonzepte in einem Corpus, dem EstG, empfunden.

Als Grundsätze verfassungskonformer Besteuerung, die auch bei der praktischen Auseinandersetzung mit dem Est-Recht (z. B. bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in der Steuererklärung oder in einer Klausur) unabdingbar sind, werden gleichberechtigt nebeneinander zitiert:

- das Leistungsfähigkeitsprinzip,
- der Grundsatz der Individualbesteuerung und
- das Markteinkommensprinzip.

Diese sog. Prinzipien beantworten unterschiedliche Grundfragen des Est-Rechts, ergänzen sich dabei weitgehend, ohne in allen Details zu gleichen Ergebnissen zu gelangen. Sie haben vor allem bei Regelungslücken eine große Bedeutung, da diese sonst für die Rechtsanwender (Gerichte/FinVerw/StB) nicht prinzipiengerecht und manchmal auch nicht sinnvoll zu schließen sind.² Sie sind zugleich die Richtschnur für den (aktuellen) Gesetzgeber bei der Klärung anstehender Regelungsbereiche. Auch die betroffenen Steuerzahler werden sich als die Normadressaten des EstG bei Streitigkeiten mit dem FA hierauf sowie auf ihre verfassungsmäßigen Rechte berufen.

1 Für PersG ist dies wegen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EstG ohnehin der Fall.

2 Im Zusammenhang mit den anerkannten juristischen Auslegungsmethoden (grammatikalische, systematische, teleologische und historische Auslegung).

Unter dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** (gemeinhin auch als die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit – the ability to pay – bezeichnet) werden drei Subprinzipien erwähnt:

- die gleiche Besteuerung für Bürger eines (nahezu) identischen Einkommens,
- die sog. »Ist-Besteuerung« und
- die Geltung des **objektiven und subjektiven Nettoprinzips**.

Dabei schließt die Ist-Besteuerung aus, dass hypothetische Sachverhalte der Besteuerung unterworfen werden; es gibt danach keine »Soll-Besteuerung«.

Das objektive Nettoprinzip gebietet bei der Ermittlung der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 und 2 EStG) den uneingeschränkten Abzug der (aller) Erwerbsaufwendungen, die kausal mit einer Einkunftsquelle zusammenhängen. Die Soll-Bruchstelle mit diesem Prinzip stellen die typisierenden Abzugsbestimmungen dar (Hauptfall: Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Die Einzelfallgerechtigkeit wird hier zugunsten einer Vereinfachungs- und Pauschalierungsregelung für alle betroffenen Steuerbürger durchbrochen.

Das subjektive Nettoprinzip garantiert den Abzug der existenzsichernden Aufwendungen, wie sie in der Sprache des Gesetzgebers mit Sonderausgaben (SA) und außergewöhnlichen Belastungen (agB) umschrieben sind.

Mit der Forderung der gleichen Besteuerung der StPfl. mit wesentlich gleichem Einkommen (sog. horizontale Steuergerechtigkeit³) wird Verzerrungen innerhalb der einzelnen sieben Einkunftsarten vorgebeugt.⁴ Der Testfall für die Verifizierung dieses Prinzips sind die verschiedenen Steuervergünstigungen, die zurzeit sehr unterschiedlich auf die einzelnen Einkunftsarten verteilt sind.

Von einigen wird der **Grundsatz der Individualbesteuerung** als Unterfall des Postulats von der Leistungsfähigkeit behandelt. In einer (sehr wichtigen) Fallgruppe hat das Prinzip jedoch eine eigenständige Bedeutung. Als wichtigster Anwendungsbereich gilt für Ehegatten der Grundsatz der Einzeleinkunftsermittlung. Verwirklichen **Ehegatten** gleichzeitig und sogar miteinander einen Einkunftstatbestand (z. B. als G'fter einer PersG), so erfolgt für jeden von ihnen eine getrennte und eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.⁵ Noch allgemeiner bedeutet der Grundsatz der Individualbesteuerung, dass die Besteuerung (und damit die Erfassung aller Besteuerungsgrundlagen wie insb. der AfA) nur bei demjenigen erfolgt, der i. S. v. § 2 Abs. 1 EStG die »[...] Einkünfte erzielt«.

Mit dem **Markteinkommensprinzip** umschreibt die heute h. M.⁶ die gemeinsame Klammer der sieben Einkunftsarten in dem Sinne, dass nur **marktoffenbare** Einnahmen zu einem steuerbaren Tatbestand führen. Ergebnisse der sog. Privatsphäre und Erträge ohne Markt (Schenkung, Erbschaft) sind nicht einkommensteuerbar. Es handelt sich dabei um ein prak-

3 Demgegenüber betrifft die »vertikale Steuergerechtigkeit« diese sog. Tarifgerechtigkeit, die weitgehend in das Ermessen des Gesetzgebers gestellt ist.

4 Eines der weiteren Stichworte hierfür lautet: Prinzip des »synthetischen Einkommens« bzw. der »synthetischen« Einkunftsarten. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer ab dem VZ 2009 wird dieses Prinzip für die Einkünfte aus Kapitalvermögen durch den besonderen Steuersatz von 25% (§ 32d EStG) durchbrochen.

5 Erst danach, d. h. ab dem Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG), werden die zusammenveranlagten Ehegatten als ein StPfl. behandelt.

6 Grundlegende Ausführungen stammen von P. Kirchhof in Kirchhof/Söhn, § 2 A 365 ff.

tisches Erklärungsmodell für die zulässige Umsetzung von Lebenssachverhalten in einkommensteuerliche Dimensionen.

2 Übersicht Einkommensteuerrecht – Einkommensermittlung nach § 2 EStG

Nach der steuerrechtswissenschaftlichen Einführung definiert § 2 EStG exakt (und technokratisch) die jeweiligen Schritte, die bei der Ermittlung des **zu versteuernden Einkommens** zu durchlaufen sind (§ 2 Abs. 1 – 5 EStG), bevor hierauf der Steuerbetrag festgesetzt wird (§ 2 Abs. 6 EStG). Die »großen« Abschnitte, so wie sie auch in § 2 EStG verwendet werden, heißen in dieser Reihenfolge:

- Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG),
- Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG),
- Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG),
- Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG),
- zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG).

Für die schematische Ermittlung der Zielgröße »zu versteuerndes Einkommen« sowie für die Klausurenpraxis ist das Ermittlungsschema in R 2 Abs. 1 EStR zusammengefasst, wobei die hier *kursiv* gedruckten Zeilen die **Standardfälle** repräsentieren.

Für Klausurenzwecke ist anzumerken, dass nur die **einschlägigen** Rechtsprüfungen und Rechenoperationen vorzunehmen sind. Das »schematische« Prüfen aller Einzelschritte ist in der vorgegebenen Zeit nicht zu leisten. Des Weiteren bestände die Gefahr der Annahme unzulässiger Sachverhaltsunterstellungen.⁷

Berechnungsschema für das zu versteuernde Einkommen

Das zu versteuernde Einkommen ist wie folgt⁸ zu ermitteln:

- | | |
|----|---|
| 1 | <i>Summen der Einkünfte aus den Einkunftsarten</i> |
| 2 | = Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG) |
| 3 | ./. <i> Altersentlastungsbetrag</i> (§ 24a EStG) |
| 4 | ./. <i> Entlastungsbetrag für Alleinerziehende</i> (§ 24b EStG) |
| 5 | ./. <i> Freibetrag für Land- und Forstwirte</i> (§ 13 Abs. 3 EStG) |
| 6 | <u>+ Hinzurechnungsbetrag</u> (§ 52 Abs. 3 S. 3 EStG sowie § 8 Abs. 5 S. 2 ALG) |
| 7 | = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) |
| 8 | ./. <i> Verlustabzug nach § 10d EStG</i> |
| 9 | ./. <i> Sonderausgaben</i> (§ 10, § 10a, § 10b, § 10c EStG) |
| 10 | ./. <i> außergewöhnliche Belastungen</i> (§§ 33 – 33b EStG) |

7 Andererseits ist an Stellen, an denen der Sachverhalt offensichtlich nicht umfassend vorgetragen ist, ggf. eine notwendige Unterstellung eines einzelnen Datums (Merkmals) in der Arbeit (ideal: in der Fußnote) zu vermerken. Dies kommt insb. dann in Betracht, wenn der Bearbeiter einen anderen Lösungsweg einschlägt, als dies vom Entwurfsverfasser vorgesehen ist. Eine solche hypothetische Lösung muss in der Klausur deutlich gemacht werden. Bei noch vorhandener Zeit kann auch mit verschiedenen Sachverhaltsalternativen gearbeitet werden.

8 Z.T. werden »Alt-Regelungen« bzw. Übergangsbestimmungen nicht erwähnt, da weder praxis- noch klausurrelevant. Die *kursiv* gesetzten Zeilen sind häufig klausurrelevant.

- Sonder-AfA (erhöhte Absetzungen) gem. §§ 10e – 10i, § 52
- 11 ./ Abs. 21 S. 6 EStG, § 7 Förder GG
Erstattungsüberhänge (bei Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 4b
12 + S. 3 EStG)
- 13 + zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 Abs. 1 AStG
- 14 = **Einkommen** (§ 2 Abs. 4 EStG)
- 15 ./ Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)
- 16 ./ Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
- 17 = **zu versteuerndes Einkommen (z. v. E., § 2 Abs. 5 EStG)**

Die aufgeführten Schritte zur Ermittlung des z. v. E. sollen nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich der bei weitem arbeitsintensivste Schritt auf der ersten Ebene, nämlich der Ermittlung der einzelnen Einkünfte und ggf. horizontalem bzw. vertikalen Verlustausgleich bis hin zur Summe der Einkünfte (Stufe 2) befindet. Die auf das z. v. E. **festzusetzende Est** berechnet sich nach R 2 Abs. 2 EStR wie folgt, wobei hier nur die wichtigsten Komponenten wiedergegeben werden:

- 1 Steuerbetrag
- a) lt. Grundtabelle/Splittingtabelle (§ 32a Abs. 1, 5, § 50 Abs. 3 EStG) oder
b) gem. Steuersatz lt. Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) bzw. sich nach
der Steuersatzabgrenzung ergebende Steuersatz
- 2 + Steuer aufgrund Berechnung nach §§ 34, 34b EStG
- 3 + Steuer aufgrund der Berechnung nach § 34a Abs. 1 und 4 – 6 EStG
- 4 = **tarifliche Einkommensteuer** (§ 32a Abs. 1, 5 EStG)
- 5 ./ Minderungsbetrag lt. Pkt. 11 zu Art. 23 DBA Belgien⁹
- 6 ./ ausländische Steuer nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG
- 7 ./ Steuerermäßigung nach § 35 EStG
- 8 ./ Steuerermäßigung gem. § 34f Abs. 1 und 2 EStG
- 9 ./ Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen/Spenden, § 34 g EStG
- 10 ./ Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 EStG
- 11 ./ Steuerermäßigung nach § 35a EStG
- 12 ./ Ermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35b EStG)
- 13 + Steuer aufgrund Berechnung nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG
- 14 + Steuer nach § 34c Abs. 5 EStG
- ...
- 17 + Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge nach § 10a Abs. 2 EStG¹⁰
- 18 + Kindergeld, falls Berücksichtigung qua Kinderfreibetrag
- 19 = **festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG)**

Hieraus ergibt sich unschwer ein **Aufbauschema für eine Est-Klausur**, das sich an die Rechenschritte der Verwaltung anlehnt, zusätzlich aber die arbeitsintensiven und problembehafteten Überlegungen zur Ermittlung der Summe der positiven Einkünfte beinhaltet:

1. **Steuersubjekt** (natürliche Person als Steuer-In-/Ausländer?, bei Ehegatten getrennt) unter Einbeziehung von Alter, zu berücksichtigenden Kindern, Veranlagung (Tarif).

9 Zusätzlicher Minderungsbetrag von 8% (vgl. R 2 Abs. 2 EStR).

10 Wenn Beiträge als SA abgezogen worden sind (§ 10a Abs. 2 EStG).

2. Steuerinländer (**Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt gem. §§ 8, 9 AO**) mit Welteinkünften oder Steuerausländer mit Inlandseinkünften (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 EStG)?
3. Prüfung der **Einkünfte je Einkunftsart** (ggf. horizontaler Verlustausgleich¹¹)
 - a) Vorliegen einer (Markt-)Einkunftsquelle (= sog. Zustandstatbestand)
 - b) Vorliegen des »Erzielens von Einkünften« (= sog. Handlungstatbestand¹²)
 - c) Nach Prüfung ggf. aller sieben Einkunftsarten und dem vertikalen Verlustausgleich¹³: **Summe der Einkünfte**, ggf. unter Einbeziehung der Einkünfte des Ehegatten bei Zusammenveranlagung.
4. Von der **Summe der Einkünfte** zum **Gesamtbetrag der Einkünfte** § 2 Abs. 3 EStG (Abzug gem. §§ 24a, 24b, 13 Abs. 3 EStG).
5. Berücksichtigung von § 10d EStG (Verlustabzug) sowie Abzug der SA und außergewöhnlichen Belastungen zur Ermittlung des **Einkommens**.
6. Der Abzug von persönlichen Freibeträgen führt zum **zu versteuernden Einkommen (z. v. E.)**.
7. Berechnung der **Steuer** unter Abzug der Entlastungsbeträge, der Steuerermäßigungen (§§ 34 ff. EStG) und der Anrechnungsbeträge (Vorauszahlungen (§§ 36 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und Quellensteuern (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sowie mit Besonderheiten für die Anrechnung von KapEst § 36a EStG¹⁴).¹⁵

2.1 Einzelveranlagung

Die Grundform der Veranlagungsarten befindet sich in § 25 Abs. 3 S. 1 EStG. Demnach hat die stpfl. Person für den Veranlagungszeitraum (Kj. nach § 25 Abs. 1 EStG) eine eigenhändig unterschriebene ESt-Erklärung abzugeben. Die Veranlagung zur ESt setzt dabei als formalisiertes Verfahren eine Steuererklärung (§ 25 Abs. 1 EStG i. V. m. § 56 EStDV) voraus.

Die Einzelveranlagung kommt zur Anwendung bei Einzelpersonen und Ehegatten, die die Voraussetzungen einer Zusammenveranlagung nicht erfüllen.

Von der Einzelveranlagung wird nur Abstand genommen (d. h. keine Steuererklärungs-pflicht und damit keine Veranlagung, vgl. § 56 EStDV), wenn

- der Gesamtbetrag der – nicht lohnstpfl. – Einkünfte unter dem Grundfreibetrag von 10.908 € (im VZ 2023) liegt,
- keine Amtsveranlagung bei lohnstpfl. Einkünften nach § 46 Abs. 2 Nr. 1–7 EStG in Betracht kommt und
- kein Verlustvortrag (§ 10d EStG) festgestellt worden ist.

11 Verrechnung der Verluste innerhalb einer Einkunftsart.

12 Liegen zuordnungsfähige Einnahmen und Ausgaben vor?

13 Verrechnung der Verluste zwischen allen (erzielten) Einkunftsarten. Dieser ist jedoch nicht unbeschränkt möglich, sondern nur, soweit nicht einzelne Regelungen die vertikale Verlustverrechnung ausschließen (z. B. im Rahmen der privaten Veräußerungsgeschäfte (§ 23 Abs. 3 S. 7 EStG) oder im Fall gewerblicher Tierzucht nach § 15 Abs. 4 S. 1 EStG). Ist der verbleibende horizontale Verlustausgleich nicht/nur teilweise möglich, so sind die Verluste gesondert festzustellen und analog § 10d EStG vor- bzw. rückzutragen. Hier ist jedoch ebenfalls der genaue Wortlaut der jeweiligen Verlustverrechnungsbeschränkungsnorm zu beachten.

14 § 36a EStG mit Wirkung ab dem 01.01.2016; vgl. hierzu Kap. II 2.2.3.

15 Zu den formellen Erfordernissen der Anrechnung (Steuerbescheinigung) durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BGBl I 2016, 1679) vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG.

Beispiel 1: Der einfältige Chirurg mit den vielfältigen Aktivitäten

Der verwitwete, in Leipzig lebende und arbeitende Chirurg Hacklberg (H), geb. am 31.12.1958, gibt beim zuständigen FA für das letzte Jahr seiner aktiven Berufstätigkeit (2023) die ESt-Erklärung ab. Dieser ist zu entnehmen:

	(in €)
a) Gewinn aus der Waldnutzung in Mecklenburg-Vorpommern (M/V)	+ 5.000
b) Verlust aus einer in Neuseeland betriebenen Lachszucht	./ 150.000
c) Beteiligungsverlust aus der H & Co.-OHG (der 30-jährige einzige Sohn ist Mit-G'fter) nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG	./ 6.500
d) Beteiligungsgewinn als Kommanditist an der X-KG	+ 8.000
e) Gewinn als frei praktizierender Chirurg i. H. v. 250 T€ (in den erklärten BE von 450.000 € ist auch der Jahrespreis der deutschen Sterbehilfe für besonders couragierte journalistische Beiträge i. H. v. 5.000 € enthalten); Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG). H gibt des Weiteren an, bei seinen Fähigkeiten das Doppelte verdienen zu können.	+ 250.000
f) Arbeitslohn als angestellter Arzt (1. Jahreshälfte 2023) – vom Krankenhaus abgeführte Lohnsteuer: 25.000 € –	+ 80.230
g) Zinsen aus Sparguthaben: (Bankgebühren für die Verwaltung des Sparbuchs: 250 €)	+ 6.180
h) Einnahmen aus der Vermietung eines Häuserblocks – Ausgaben hierzu 40.000 € –	+ 60.000
i) (Vollabzugsfähige) Krankheitskosten (§ 33 EStG)	./ 2.500
j) (Vollabzugsfähige) Sonderausgaben	./ 3.500

Aus diesen Angaben soll die ESt des H für 2023 errechnet werden. Auf die KiSt und den SolZ soll nicht eingegangen werden.

Lösung:**1. und 2. Ausführungen zur persönlichen Steuerpflicht**

H als natürliche Person ist ESt-Subjekt und als Steuerinländer (Wohnsitz gem. § 8 AO) mit seinen Welteinkünften (§ 1 Abs. 1 EStG) unbeschränkt stpfl.; insb. hat er als OHG- und KG-G'fter die Beteiligungsergebnisse der ESt zu unterwerfen.

- H hat am 30.12.2022 das 64. Lebensjahr vollendet (§ 187 Abs. 2 Alt. 2 BGB, § 188 Abs. 2 S. 2 BGB, § 108 Abs. 1 AO).
- 30-jährige Kinder sind grds. nicht zu berücksichtigen (§ 32 Abs. 4 EStG).
- Für H kommt nur die Einzelveranlagung in Betracht (§ 32a Abs. 1 EStG).

3. Ermittlung der Einkünfte in den verschiedenen Einkunftsarten¹⁶

a) L+F-Einkünfte für Waldnutzung in M/V	(in €)
(\$ 2 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 13 EStG)	+ 5.000
b) Der Verlust aus der Lachs-zucht in Neuseeland kann nicht berücksichtigt werden, da nach § 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG dieser Verlust nur mit künftigen neuseeländischen L+F-Gewinnen verrechenbar ist	0
Gewinn aus L+F (§ 13 EStG)	+ 5.000
(Alternative (hier horizontaler Verlustausgleich))	(./ .145.000)
c) Gewerbliche Einkünfte ; hier KG-Beteiligungsergebnis	
(\$ 2 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)	+ 8.000
d) Horizontaler Verlustausgleich mit OHG-Beteiligungsverlusten nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 2 Abs. 3 EStG ¹⁷	<u>./ . 6.500</u>
Gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG)	+ 1.500
e) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 Nr. 3, § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 4 Abs. 3 EStG): Der Preis der Gesellschaft für Sterbehilfe hat keinen Bezug zur Tätigkeit als Arzt (Katalogberuf i. S. d. § 18 Abs. 1 S. 1 EStG: »Zustandstatbestand«) und ist daher – wegen fehlender Kausalitätsdichte der Einnahmen zur Tätigkeit – aus den BE zu streichen (»Handlungstatbestand«); außerdem sind Jahrespreise keine Gegenleistung für marktoffenbare Tätigkeiten. Die Mitteilung zum potenziellen Mehrverdienst ist wegen der Besteuerung des Ist-Einkommens irrelevant.	+ 250.000 ./ . 5.000
Gewinn aus »selbständiger Arbeit« (§ 18 EStG)	+ 245.000
f) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 2 Abs. 2 Nr. 2, §§ 8 ff., § 19 EStG) Als Einnahme (§ 8 EStG) gilt der Bruttoarbeitslohn ¹⁸ : Als Erwerbsaufwand (»objektives Nettoprinzip«) ist mangels konkreten Nachweises der Pauschbetrag gem. § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG abzuziehen	+ 80.230 <u>./ . 1.230</u>
Überschuss aus »nichtselbständiger Arbeit« (§ 19 EStG)	+ 79.000
g) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 2 Abs. 2 Nr. 2, §§ 8 ff., § 20 EStG) unterfallen nach § 32d EStG einem besonderen Steuertarif (Abgeltungssteuer) ¹⁹ und sind deshalb bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte hier nicht zu berücksichtigen	
h) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Nr. 6, § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 21 EStG) Einnahmen (§ 8 EStG) gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG	+ 60.000
WK (§ 9 EStG) i. H. v.	<u>./ . 40.000</u>
Überschuss bei »V+V« (§ 21 EStG):	20.000
4. Summe der Einkünfte (hier: kein vertikaler Verlustausgleich)	350.500,00

16 Die Lösung in Reihenfolge der einzelnen Einkünfte gem. der Reihenfolge in § 2 Abs. 1 EStG ist in der Klausur nicht zwingend. Vielmehr ist davon auszugehen, dass im Sachverhalt enthaltene Angaben zu den einzelnen Einkunftsarten nicht dieser Reihenfolge entsprechen.

17 § 15a EStG ist bei OHG-Verlusten grds. nicht anwendbar.

18 Der Ansatz des Bruttoarbeitslohnes ist kein Verstoß gegen das Ist-Einkommensprinzip, sondern ergibt sich aus § 12 Nr. 3 EStG, wonach Steuern vom Einkommen (hier: die LSt als Quellensteuer) bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürfen. Die LSt wird auf die letztendlich festzusetzende Steuer angerechnet.

19 Ein Ausnahmefall i. S. v. § 32d Abs. 2 EStG liegt nicht vor. Auch hat H keinen Antrag nach § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung) gestellt.

5. Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte:

• Altersentlastungsbetrag (§ 24a S. 5 EStG), da H im Jahr 2022 das 64. Lebensjahr vollendet hat, max.	./.	646,00
• L+F-Freibetrag gem. § 13 Abs. 3 EStG (900 €) kommt nicht zum Tragen, da die Summe der Einkünfte den Betrag von 30.700 € übersteigt (§ 13 Abs. 3 S. 2 EStG)	./.	0,00
Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)		349.854,00

6. Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG)

a) Sonderausgaben (§§ 10 ff. EStG)	./.	3.500,00
b) außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG ²⁰)	./.	2.500,00
Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)		343.854,00

7. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG)

Ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG ist nicht ersichtlich, sodass das z. v. E. dem Einkommen entspricht: 343.854,00

8. Die ESt-Schuld ist gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG²¹ wie folgt zu berechnen:

0,45 x 343.854 € =	154.734,30 €	
	./.	18.307,73 €
festzusetzende ESt =	136.426,57 €	136.426,00
./.	einbehaltene Steuerabzugsbeträge (ggf. ./.	
./.	Lohnsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	
EST-Schuld	./.	25.000,00
		111.426,00

9. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterfallen nach § 32d EStG einem besonderen Steuertarif i. H. v. 25% (Abgeltungsteuer).

Brutto-Einnahmen (inkl. Kapitalertragsteuer ²²) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (»Zustandstatbestand«)	+	6.180,00
Die WK (250 €) können wegen § 20 Abs. 9 S. 1 EStG nicht abgezogen werden ²³ .	./.	0,00
abzüglich des Sparer-Pauschbetrages (§ 20 Abs. 9 EStG) ²⁴	./.	1.000,00
Überschuss bei »Kapitalvermögen« (§ 20 EStG)		5.180,00
Die ESt für die Einkünfte aus Kapitalvermögen beträgt gem. § 32d Abs. 1 EStG 25% der Einkünfte ²⁵		1.295,00
./.	einbehaltene Kapitalertragsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchst. b EStG)	
	./.	1.295,00
EST-Schuld für die Einkünfte aus Kapitalvermögen		0,00
Ergebnis:		
Die endgültige ESt-Schuld für H im VZ 23 beträgt:		112.046,00 €

20 Bei dieser Sachverhaltsangabe (»voll abzugsfähig«) ist keine Prüfung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG erforderlich, zumal es sich um solche nach § 33a EStG handeln könnte.

21 Zum ESt-Tarif vgl. im Detail Kap. I 3.; Abrundung gem. § 32a Abs. 1 S. 6 EStG.

22 Wie beim Arbeitslohn ist auch bei den Kapitaleinkünften der Bruttobetrag bei den Einnahmen – wegen § 12 Nr. 3 EStG – anzusetzen.

23 Es ist kein Fall des § 20 Abs. 8 bzw. § 32d Abs. 2 ersichtlich. Ein Antrag nach § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung) scheidet hier aus.

24 Seit VZ 2023; zuvor: 801,00 €.

25 Im Beispielsfall sind keine anrechenbaren ausländischen Steuern aus dem Sachverhalt ersichtlich. KiSt und SolZ sollten nach Aufgabenstellung nicht betrachtet werden.

2.2 Zusammenveranlagung

Ehegatten bzw. eingetragene Lebenspartner²⁶ haben nach § 26 Abs. 1 und 2 EStG ein Veranlagungswahlrecht zwischen Einzelveranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG). Die Voraussetzungen hierfür sind, dass

- beide unbeschränkt einkommenstpfl. nach § 1 Abs. 1 oder 2 oder § 1a EStG sind,²⁷
- sie nicht dauernd getrennt lebend sind und
- die Voraussetzungen (kumulativ!) zu Beginn des VZ vorgelegen haben *oder* im Laufe des VZ eingetreten sind.

Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist im Einzelfall und für jeden VZ erneut zu prüfen. Ehegatten leben dauernd getrennt, wenn die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr besteht. Die bloße Ankündigung, sich trennen zu wollen, ist nicht ausreichend. Die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft endet erst mit dem Auszug aus der gemeinsamen Wohnung (vgl. BFH vom 28.04.2010, Az.: III R 71/07). Daraus schlussfolgernd muss das »Zusammenleben« tatsächlich beendet werden.

Die Ausübung des Wahlrechts für den jeweiligen VZ wird durch Angabe in der Steuererklärung getroffen. Einzelveranlagung erfolgt, sobald einer der Ehegatten dies wählt. Zusammenveranlagung erfolgt, wenn beide Ehegatten dies wählen.²⁸

Sobald der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist, ist eine Änderung der Veranlagungsart nur noch unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 2 S. 3 EStG möglich.

Bei Nichtausübung oder nicht wirksamer Ausübung des Wahlrechts ist eine Zusammenveranlagung durchzuführen (§ 26 Abs. 3 EStG).

Die Folgen einer Zusammenveranlagung sind, dass beide Ehegatten eine gemeinsam unterschriebene Steuererklärung abzugeben haben und einen einheitlichen Steuerbescheid erhalten. Sie haften nach § 44 Abs. 1 AO gemeinsam für die festgesetzte Steuer (Hinweis: Antrag auf Aufteilung der Gesamtschuld nach § 268 AO möglich). Die Einkünfte der Ehegatten werden jeweils getrennt ermittelt und dann zusammengerechnet. Die Ehegatten werden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der ESt wie ein einziger StPfl. behandelt.

Die Zusammenrechnung der Einkünfte ermöglicht einen Verlustausgleich (vgl. B IV 2.2) im Rahmen der Einkünfte der Ehegatten untereinander.

Entscheiden sich die Ehegatten für die Durchführung einer Einzelveranlagung, gilt (vgl. auch OFD Frankfurt vom 20.08.2012, Az.: S 2262 A – 10 – St 216):

- Die wirtschaftliche Zuordnung von Einkünften (§ 26a Abs. 1 EStG) und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen (SA, agB und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG) werden hälft-

26 Die Neuregelung greift rückwirkend bis zum Inkrafttreten des LPartG am 01.08.2001. Für frühere Zeiträume ist eine Zusammenveranlagung für Lebenspartner nicht möglich (BFH vom 26.06.2014, Az.: III R 14/05). Mit dem Gesetz zur Anpassung steuerlicher Regelungen an die Rspr. des BVerfG vom 18.07.2014 (BGBl I 2014, 1042) wurden zwischenzeitlich auch weitere steuerliche Einzelgesetze an die Vorgaben des BVerfG angepasst.

27 Die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) kommt hierbei (in den dort normierten Konstellationen) über § 1a Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG zum Tragen.

28 Der BFH hat hierzu klargestellt, dass das Wahlrecht kein höchstpersönliches Recht der Ehegatten sei (BFH vom 22.03.2011, Az.: III B 114/09 NV). Im Insolvenzfall ist demnach eine Ausübung durch den Insolvenzverwalter möglich (vgl. hierzu auch OFD Frankfurt vom 12.08.2011, Az.: S-2262 A – 9 – St 216).

tig zwischen den Ehegatten (auf Antrag) oder von dem Ehegatten, der sie getragen hat, aufgeteilt

- Die zumutbare Eigenbelastung wird bei Einzelveranlagung für jeden Ehegatten einzeln vom jeweiligen Gesamtbetrag der Einkünfte ermittelt.

Beispiel 2: »Splitting now« – zwei jungvermählte Senioren; zugleich Besteuerung von Altersbezügen

Adam (A) und Eva (E) waren in erster Ehe bis 02.02.2023 (Todesstag von Eva) verheiratet. Zu Marika (M) fühlte sich der 83-jährige A (Geburtsdatum 01.01.1940) bereits seit mehreren Jahren hingezogen. Niemand war daher überrascht, dass M und A ab 03.02.2023 gemeinsam eine Mietwohnung in Hamburg-Harburg bezogen. Am 27.12.2023 heirateten M und A standesamtlich, am 06.01.2023 erfolgte die kirchliche Trauung.

A bezieht seit 2003 eine Pension als ehemaliger Realschullehrer von 30.000 €. Die 81-jährige M (Geburtsdatum 01.06.1941) war bis Ende 2004 als angestellte Nachhilfelehrerin in einem Pausstudio (»Hoffnung-GmbH«) beschäftigt. Von der GmbH erhielt M ab Januar 2005 ein Ruhegehalt von jährlich 1.200 €. Im Rahmen dieser Tätigkeit zahlte M auch Beiträge an die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte. Seit ihrem 64. Lebensjahr (Rentenbeginn im Jahr 2004) erhält M eine Angestelltenversicherungsrente von monatlich 400 €, in dieser sind keine Rentenanpassungsbeträge enthalten. An SA können für A/M zusammen unstreitig 3.545 € abgezogen werden.

Variante: Der neue Partner heißt Markus.

Das z. v. E. der Eheleute (bzw. der Partner) A, M im VZ 23 ist zu ermitteln.

Lösung:

1. Ausführungen zur persönlichen Steuerpflicht (insb. zu §§ 26 ff. EStG)

Eine Zusammenveranlagung von A und M im VZ 23 setzt nach § 26 Abs. 1 EStG voraus, dass die drei Voraussetzungen (gültige und intakte Ehe von unbeschränkt stpfl. Partnern) zu irgendeinem beliebigen Zeitpunkt im Jahre 2023 vorliegen.²⁹ Alle Voraussetzungen liegen spätestens ab 27.12.2023 vor, da das maßgebliche Datum die zivilrechtliche Wirksamkeit der Ehe ist (s. BFH vom 17.04.1998, BStBl II 1998, 473³⁰).

Fraglich ist allenfalls, ob die ebenfalls in 23 vorliegenden Voraussetzungen der Zusammenveranlagung zwischen A und der verstorbenen E hieran etwas ändern. Das Konkurrenzproblem mehrerer (gültiger) Ehen in einem VZ wird von § 26 Abs. 1 S. 2 EStG dahingehend gelöst, dass das Ehegattenwahlrecht grds. nur von den Partnern der jüngsten Ehe wahrgenommen werden kann, die erste Ehe bleibt unberücksichtigt.³¹ Das Veranlagungsprivileg wird nur den »neuen« Eheleuten A und M gewährt. Folge für die – ebenfalls zu veranlagende – verstorbene E ist dabei, dass ihr z. v. E. einzeln veranlagt wird, dafür aber das sog. Tränen-Splitting nach § 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG in Anspruch genommen werden kann.

29 BFH vom 26.01.2002, BFH/NV 02, 645; einhellige Meinung der Literatur (Seeger in Schmidt, EStG, § 26 Rz. 4, Seiler in Kirchhof-kompakt, EStG, § 26 Rz. 10, Heuermann in Blümich, § 26 EStG, Rz. 69).

30 Dort zur Ehe einer ausländischen Staatsangehörigen, die zwar nach Auslandsrecht, nicht aber nach deutschem Recht wirksam war; bei Beteiligung eines Partners, der auch die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt, liegt keine wirksame Ehe vor.

31 Wenn A nicht erneut in 2020 geheiratet hätte, stünde das Wahlrecht der Zusammenveranlagung nach dem Tode von E deren Erben zu. Deren Einverständnis mit der Zusammenveranlagung kann nur dann nach § 26 Abs. 3 EStG unterstellt werden, wenn diese Kenntnis von der Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers haben. Bis zur Ermittlung der Erben ist daher getrennt zu veranlagern (BFH vom 21.06.2007, Az.: III R 59/06, DStRE 2007, 1158).

Anstelle der Einzelveranlagung nach § 26a EStG werden A und M im VZ 23 – auch ohne Antrag (§ 26 Abs. 3 EStG) – zusammenveranlagt.

2. A und M erfüllen die persönlichen Voraussetzungen des § 24a EStG (Altersentlastungsbeitrag).

3. Einzeleinkunftsermittlung von A und M, insb. Altersbezüge

a) Die Einkünfte von A

- Die Beamtenpension des A i. H. v. 30 T€ stellt einen beamtenrechtlichen Versorgungsbezug i. S. v. § 19 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 19 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG dar. Bekanntlich fällt in der Phase des »Erdienens« der Beamtenpension keine Steuer an, sodass die Erfassung des vollen Betrages nach § 11 EStG (Zuflussprinzip) systemgerecht erscheint. Nachdem durch das AltEinkG spätestens ab VZ 2040 die Alterseinkünfte gleich behandelt werden sollen und bis dahin – ab 2005 – Übergangslösungen gelten, bedeutet dies für die Werkpensionen und Beamtenpensionen, dass die entsprechenden Vergünstigungen – hier: der Versorgungsfreibetrag gem. § 19 Abs. 2 EStG – ab VZ 2006 abgebaut werden. Da A seine Beamtenpension bereits seit 2003 und M ihre Werkpension bereits seit 2005 bezieht, sind aber beide von dem Abbau des Versorgungsfreibetrags nicht betroffen.
- Von den steuerbaren Einnahmen i. H. v. 30.000 € werden ein (Versorgungs-)Freibetrag von 40%, maximal jedoch 3.000 €, und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag i. H. v. 900 € abgezogen.
- Nach dem weiteren Abzug des WK-Pauschbetrages von 102 € (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG) belaufen sich die Einkünfte des A gem. **§ 19 EStG** (nichtselbständige Arbeit) auf **25.998 €**.

b) Die Einkünfte der M

- Die sog. Berufsrente der M stellt als privater Versorgungsbezug nach § 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. H. v. 1.200 € ebenfalls eine steuerbare Einnahme dar, da die Altersvoraussetzung bei M (vollendetes 63. Lebensjahr) erfüllt ist.³²
- Hiervon werden 40% Freibetrag (480 €) und 900 € Zuschlag zum Freibetrag abgezogen (§ 19 Abs. 2 S. 1 EStG).
- Da der Zuschlag zum Freibetrag nach § 19 Abs. 2 S. 1 EStG nicht zu negativen Einkünften führen kann, liegen im Ergebnis Null-Einkünfte nach § 19 EStG vor. Gleiches gilt insoweit auch für den WK-Pauschbetrag von 102 € (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG).
- Die Sozialversicherungsrente der M i. H. v. 4.800 € als wiederkehrender Bezug gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit 50% (aufgrund des Rentenbeginns im Jahr 2004)³³:

stpfl. Einnahmen	2.400 €
<u>./.. WK-Pauschbetrag gem. § 9a S. 1 Nr. 3 EStG</u>	<u>./.. 102 €</u>
• Die Einkünfte gem. § 22 EStG betragen demnach	2.298 €

c) Gemeinsame Einkünfte

Gemäß Sachverhalt liegen keine gemeinsamen Einkünfte von M und A vor. Wäre dies der Fall, so wären diese gemeinsamen Einkünfte der Ehegatten, z. B. aus einer Gesamthandsgesellschaft oder Gesamthandsgemeinschaft jedem Ehegatten, falls keine andere Aufteilung in Betracht kommt, zur Hälfte zuzurechnen.

4. und 5. Von der Summe der Einkünfte zum Gesamtbetrag

- Die Summe der einzeln ermittelten Einkünfte beträgt bei A 25.998 € und bei M 2.298 €, zusammengerechnet 28.296 € (§ 26b EStG). Vorbehaltlich von Sonderregelungen werden die Ehe-

32 Bei der betrieblichen Altersversorgung ist ansonsten im Hauptanwendungsfall zwischen der Direktversicherung und der betrieblichen Versorgungszusage zu unterscheiden. Während bei der Direktversicherung die Beiträge grds. Arbeitslohn darstellen (vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und die späteren Zahlungen mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 S. 1 EStG zu versteuern sind, führen i. R. d. betrieblichen Versorgungszusage (sog. Direktzusage) nur die Zahlungen zu nachträglichem Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

33 Dies ist der Einstieg in die (ab VZ 2040) volle Besteuerung der Sozialversicherungsrenten.

gatten ab diesem Zeitpunkt wie ein StPfl. behandelt (»Metamorphose« von zwei natürlichen Personen zu einem Steuersubjekt);

- obwohl beide StPfl. vor dem 01.01.23 das 64. Lebensjahr vollendet haben, wird nach § 24a S. 2 EStG **kein** Altersentlastungsbetrag abgezogen (keine doppelte Privilegierung von Versorgungsbezügen und Leibrenten).

Der Gesamtbetrag der Einkünfte **von A und M beträgt** 28.296 €.

6. Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG)

Als Sonderausgaben sind abzugsfähig: **./.** 3.545 €.

Da Gründe für agB nicht vorgetragen sind, beträgt das Einkommen der zusammenveranlagten A und M **24.751 €**.

7. und 8. Zu versteuerndes Einkommen und Est-Schuld

Für A und M kommt kein Freibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG) zur Anwendung; damit beträgt das z. v. E. ebenfalls 24.751 €. Nach § 32a Abs. 5 EStG kommt für zusammenveranlagte Ehegatten das Splittingverfahren zur Anwendung.

Variante (A und Markus):

Seit der Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft ergeben sich keine steuerlichen Unterschiede zu der Zusammenveranlagung von Ehegatten mehr. Hinsichtlich der Berechnung des z. v. E. kann daher auf die obige Berechnung verwiesen werden.

3 Überblick über die Tarifnormen des EStG

Die Festsetzung der ESt und der Steuertarif sind in den §§ 31 ff. geregelt. Der Steuertarif selbst findet sich in § 32a EStG.

3.1 Grundtarif nach § 32a Abs. 1 EStG

Die tarifliche ESt im VZ 23 bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt im Grundtarif vorbehaltlich der Besonderheiten (§§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c) jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

- bis 10.908 € (Grundfreibetrag³⁴): 0;
- von 10.909 € bis 15.999 €: $(979,18 \cdot y + 1.400) \cdot y$;
- von 16.000 € bis 62.809 €: $(192,59 \cdot z + 2.397) \cdot z + 966,53$;
- von 62.810 € bis 277.825 €: $0,42 \cdot x - 9.972,98$;
- von 277.826 € an: $0,45 \cdot x - 18.307,73$.³⁵

Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Eurobetrag abzurunden. Anhand dieser gesetzlichen Vorgabe leitet sich ein progressiv ausgestalteter Steuertarif ab:

- Der Grundfreibetrag bildet das steuerfrei zu belassende Existenzminimum ab und wird regelmäßig angepasst.

³⁴ Ab dem VZ 24 11.604 €.

³⁵ Die Größe »y« ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Eurobetrag abgerundeten z. v. E. Die Größe »z« ist ein Zehntausendstel des 15.999 € übersteigenden Teils des auf einen vollen Eurobetrag abgerundeten z. v. E. Die Größe »x« ist das auf einen vollen Eurobetrag abgerundete z. v. E.

- Hierauf beginnt die Steuerbelastung mit einem Eingangssteuersatz von aktuell 14%.
- Diese Progression steigt bis zum einem Grenzsteuersatz von 42%.
- Oberhalb eines zu versteuernden Einkommens von aktuell 277.826 € erfolgt ein weiterer Steuersatzsprung auf 45% (sog. »Reichensteuer«).

3.2 Splittingverfahren nach § 32a Abs. 5 EStG

Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur ESt veranlagt werden, beträgt die tarifliche ESt vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c EStG das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach § 32 Abs. 1 EStG ergibt (Splittingverfahren).

3.3 Weitere Fälle der Anwendung des Splittingtarifs (§ 32a Abs. 6 EStG)

Neben der Zusammenveranlagung und der Einzelveranlagung bleiben nach der Neufassung der Veranlagungsarten noch

- das »Verwitwetenssplitting« (§ 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 EStG) und
- das »Sondersplitting im Trennungsjahr« nach § 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG bestehen.

Die Anwendung des sog. »Verwitwetenssplittings« nach § 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 EStG für den überlebenden Ehegatten ist dann ausgeschlossen, wenn dieser erneut heiratet.

Bei zweifacher Verheiratung im VZ bleibt das Wahlrecht auf Zusammenveranlagung für die neue Ehe bestehen. Die zuvor bestehende Ehe bleibt für die Anwendung des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG unberücksichtigt (§ 26 Abs. 1 S. 2 EStG). Die Veranlagung des verstorbenen Ehegatten kann nur noch als Einzelveranlagung durchgeführt werden. Der Splittingeffekt bleibt für den verstorbenen Ehegatten im Rahmen der Einzelveranlagung nach § 25 EStG bisher unter den Voraussetzungen des § 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG erhalten. Nach wie vor besteht die Möglichkeit der Anwendung des § 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG für den geschiedenen, nicht wiederverheirateten Ehegatten unter den übrigen Voraussetzungen (sog. »Sondersplitting im Trennungsjahr«).

Für den Fall, dass der überlebende Ehegatte im Todesjahr nicht erneut heiratet, steht das Wahlrecht der Zusammenveranlagung den Erben des verstorbenen Ehegatten einheitlich zu. Das Einverständnis der Erben mit der Zusammenveranlagung kann nur dann nach § 26 Abs. 3 EStG unterstellt werden, wenn diese Kenntnis von der Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers haben. Bis zur Ermittlung des Erben ist daher getrennt zu veranlagen.

3.4 Zusammenfassung

Der Grundtarif ist immer dann anzuwenden, wenn der Splittingtarif nicht in Betracht kommt. Die nachstehende Tabelle gibt einen Überblick über die Anwendungsfälle des Splittingtarifs³⁶:

³⁶ Angelehnt an die Darstellung in den Materialien der Bannas Steuerlehrgänge.

Splittingtarif (§ 32a Abs. 5 und 6 EStG)		
bei Zusammenveranlagung § 32a Abs. 5 i. V. m. §§ 26 und 26b EStG	Verwitwetensplitting § 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 EStG	nach Eheauflösung § 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG
Anwendungsfall:	Anwendungsfall:	Anwendungsfall:
<ul style="list-style-type: none"> tatsächlich durchgeführte Zusammenveranlagung (ZusV) 	<ul style="list-style-type: none"> StPfl. ist verwitwet, Zusammenveranlagung mit Verstorbenem war möglich (§ 26 EStG); mit neuem Ehegatten erfolgt keine Zusammenveranlagung (Splitting); Einzelveranlagung (Grundtarif) 	<ul style="list-style-type: none"> Ehe ist aufgelöst; Zusammenveranlagung mit bisherigem Ehegatten war möglich (§ 26 EStG); bisheriger Ehegatte hat wieder geheiratet; Ehegattenbesteuerung beim bisherigen Ehegatten mit dessen neuem Ehegatten (§ 26 EStG), aber keine Einzelveranlagung nach § 26a EStG des StPfl.
	<ul style="list-style-type: none"> Zeitlich: im VZ nach Tod des Ehegatten³⁷ 	<ul style="list-style-type: none"> Zeitlich: im VZ der Auflösung der Ehe³⁸

Hingegen haben folgende StPfl. **keinen** Anspruch auf Zusammenveranlagung bzw. die Anwendung des Splittingtarifs:

- Alleinerziehende i. S. d. § 24b EStG³⁹;
- Partner einer nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaft⁴⁰.

3.5 Überblick über weitere wichtige Tarifvorschriften

Neben der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als Grundlage für die tarifliche ESt (vgl. § 2 Abs. 5 S. 1 2. HS EStG) kennt das EStG neben der Unterscheidung zwischen dem allgemeinen Tarif des § 32a Abs. 1 EStG und dem Splittingtarif des § 32a Abs. 5 EStG eine Reihe von Tarifbesonderheiten bzw. Tarifiermäßigungen, die

- individuelle Besonderheiten einzelner Gruppen von StPfl. berücksichtigen sollen;
- verschiedene Sachverhalte bei der Bemessung der ESt-Belastung berücksichtigen, die im Rahmen der Ermittlung des z. v. E. nicht abgebildet werden können.

Aus dem bereits in Kap. 2 dargestellten Berechnungsschema (vgl. auch R 2.1 EStR) wird deutlich, dass nicht nur die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, dem zu versteuernden Einkommen, große Bedeutung zukommt, sondern auch der Ermittlung der tariflichen bzw. der festzusetzenden ESt.

Die (auch in der Praxis) wesentlichen Tarifvorschriften sind:

³⁷ Im VZ des Todes besteht ohnehin, unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 26 ff. EStG, die Möglichkeit der Zusammenveranlagung.

³⁸ Die Regelung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass für die geschiedenen Ehegatten trotz Vorliegen der Voraussetzungen im Hinblick auf § 26 Abs. 1 S. 2 EStG die Zusammenveranlagung ausscheidet. Über die Anwendung des Splittingtarifs soll ein Ausgleich erfolgen.

³⁹ Vgl. BFH vom 29.09.2016 (Az.: III R 62/13).

⁴⁰ Vgl. BFH vom 26.04.2017 (Az.: III B 100/16).

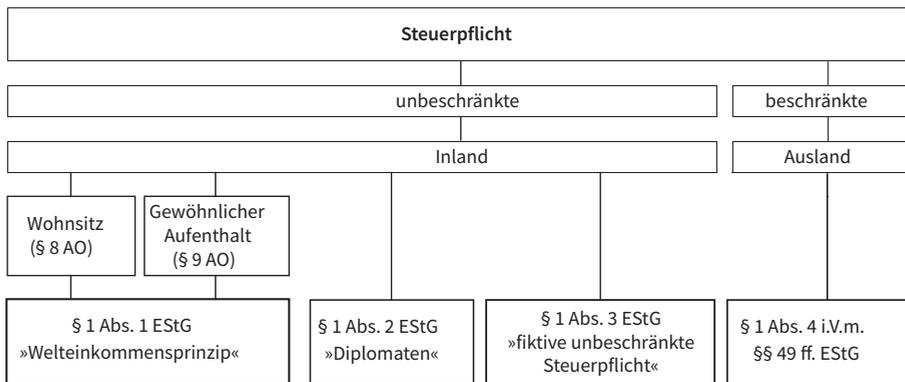
- §§ 31, 32 EStG: Familienleistungsausgleich, Berücksichtigung von Kindern
- § 32b EStG: Progressionsvorbehalt
- § 32d EStG: Gesonderter Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen
- § 33 ff. EStG: Außergewöhnliche Belastungen
- § 34 EStG: Außerordentliche Einkünfte
- § 34a EStG: Thesaurierungsbegünstigung
- § 34c, 34d EStG: Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften
- § 35 EStG: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb
- § 35a EStG: Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Diese Tarifvorschriften werden in den entsprechenden Kapiteln mit ihrem jeweiligen Kontext vorgestellt.

4 Die persönliche Steuerpflicht

Die Ermittlung der sachlichen Steuerpflicht setzt nach § 1 Abs. 1 EStG voraus, dass ein (Steuer-)Inländer Einkünfte erzielt (§ 1 Abs. 1 EStG; sog. **Welteinkommensprinzip bzw. unbeschränkte Steuerpflicht**). Die weiteren Anwendungsfälle des § 1 EStG –

- die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG),
- die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) und die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 EStG) – werden im internationalen Steuerrecht (Teil D) vorgestellt.



Vorweg sind daher die Voraussetzungen und die verschiedenen Anwendungsfälle der **unbeschränkten Steuerpflicht** zu prüfen. Für die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) genügt eine der beiden Voraussetzungen:

- ein inländischer Wohnsitz (§ 8 AO) oder⁴¹
- ein gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland.

Beide Begriffe sind nach deutschem Recht zu prüfen.

4.1 Der Wohnsitz im Inland (§ 8 AO)

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 AO (Wohnung/Innehaben/Umstände, die auf ein Beibehalten schließen lassen) bedürfen einer näheren und ergänzenden Interpretation.

Beispiel 3: Nomade oder Reisegewerbetreibender

Der unstete Handelsvertreter V ist mit seinen Verkaufsartikeln ständig in Norddeutschland unterwegs. Von Montag bis Freitag übernachtet er in Hotels, während er sich am Wochenende in seinen feststehenden Wohnwagen (mit abmontierten Reifen) auf Sylt zurückzieht. Liegt sein Wohnsitz in Deutschland?

Mit dem Begriff der »Wohnung« wird ein abgeschlossener Raum, der objektiv zum Wohnen geeignet ist, verbunden. Eine Wohnung stellt alle Räumlichkeiten dar, die zum Wohnen auf Dauer geeignet sind.

Dies sind zunächst:

- EFH, Eigentums- und Mietwohnungen;
- auf Dauer angemietete möblierte Zimmer, Wohnungsgemeinschaften, Hotel- und Pensionswohnungen, Barackenunterkünfte, Wochenend- und Ferienhäuser⁴²;
- auch eine »bescheidene Bleibe« oder eine sog. »Stand-by«-Wohnung genügt den Ansprüchen (BFH vom 13.11.2013, BFH/NV 2014, 1046).

Während es beim steuerlichen Wohnsitz grds. nicht auf melderechtliche Voraussetzungen ankommt, haftet dem Begriff Wohnung nach BFH-Rspr. das Moment der **Dauerhaftigkeit** an.⁴³ Die Anmeldung eines Wohnsitzes entfaltet allenfalls Indizwirkung im Rahmen einer Gesamtprüfung. Weitaus schwerer als mit dem statischen Wohnungsbegriff hat sich die Rspr. mit dem Merkmal des »Innehabens« getan.

Das gelegentliche Aufsuchen einer Schlafstelle kann keinen Wohnsitz begründen. Ähnlich (kein Wohnsitz) wurde der Fall entschieden, dass bei einem dauernden, langfristigen Auslandsaufenthalt der gelegentliche Inlandsaufenthalt zu Urlaubs- oder Besuchszwecken in einer unentgeltlich überlassenen Wohnung keinen Wohnsitz begründen kann (BFH vom 12.01.2001, BFH/NV 2001, 1231).

Mit dem Innehaben ist grds. die **Verfügungsbefugnis** gemeint. Die äußeren Umstände des Innehabens müssen bei **objektiver Betrachtung** (tatsächliche wirtschaftliche Verhältnisse) darauf schließen lassen können, dass der Verfügungsberechtigte die Wohnung beibe-

41 Ganz deutlich AE AO vor §§ 8, 9 Tz. 2: »Auch wenn ein StPfl. im Inland keinen Wohnsitz mehr hat, kann er hier noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben«.

42 Umgekehrt fehlt die **freie Verfügungsmöglichkeit** etwa bei Strafgefangenen oder auch bei einem typischen (nicht Dauer-)Hotelgast, die beide ihre »Zellen« zugewiesen bekommen.

43 So deutlich der BFH vom 19.05.1993 (BStBl II 1993, 655). Hingegen muss es sich nicht um eine abgeschlossene Wohnung i. S. d. Bewertungsrechts handeln (AE AO zu § 8 AO Tz. 3).

halten und benutzen wird. Der subjektive Wille bzw. die Absicht der Person ist ohne Bedeutung. Als weiteres Merkmal kommt die Dauerhaftigkeit und Regelmäßigkeit des Aufsuchens der Wohnung hinzu, ohne dass dabei eine Mindestanzahl an Tagen etc. genannt wird (BFH vom 19.03.1997, BStBl II 1997, 447).

Der Gegenbegriff für die »Umstände, die auf eine Wiederkehr schließen lassen«, ist die Wohnungsaufgabe. Die Unterscheidung wird insb. bei Versetzungen oder längeren beruflichen Auslandsaufenthalten bedeutungsvoll. Solange der **Rückkehrwille** – z. B. durch Leerstellenlassen der angemieteten wie der eigenen Wohnung – dokumentiert ist, behält der StPfl. seinen Wohnsitz bei. In dem Augenblick, wo der Charakter der Vermögensverwaltung überwiegt, etwa durch langfristige Vermietung der einzigen im Inland befindlichen Wohnung, liegt eine Wohnungsaufgabe vor (AE AO zu § 8 AO Tz. 6).

Lösung:

V hat mit seinen werktätlich ständig wechselnden Hotelaufenthalten keinen Wohnsitz in der BRD begründet, da er insoweit keine tatsächliche Verfügungsmacht über die konkrete Wohnung hatte. Die Wochenendrückkehr nach Sylt in einen feststehenden Campingwagen (Wohnung) führt jedoch zu einem Wohnsitz. V hat auf Sylt seinen steuerlichen Wohnsitz und ist damit Steuerinländer.

Hinweis: Zur Frage des **Doppelwohnsitzes** hat der BFH im Urteil von 28.01.2004 (BFH/NV 2004, 917) ganz allgemein entschieden, dass ein Steuerbürger durchaus **mehrere Wohnsitze** i. S. d. § 8 AO haben kann und diese im **Inland und im Ausland** belegen sein können.

4.2 Der gewöhnliche Aufenthalt (§ 9 AO)

Als zweite rechtlich **gleichberechtigte** Alternative kommt ein StPfl. in den Genuss der unbeschränkten Steuerpflicht, wenn er über einen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) verfügt.

Beispiel 4: Wie schnell man (deutscher) Steuerinländer werden kann

Der dänische Filmschauspieler Ole Olsen (O. O.) spielt in den Jahren 22/23 an folgenden Drehorten:

- von Januar 22 bis März 22 in Kiel (tägliche Rückfahrt nach Dänemark),
- im April 22 in Kopenhagen,
- von Mai 22 bis September 22 in Hamburg,
- im Oktober 22 erholt er sich von den anstrengenden Dreharbeiten in Apulien,
- von November 22 bis Februar 23 gastiert er in München.

Sowohl von München als auch von Hamburg fährt (fliegt) O. O. gelegentlich an den Wochenenden zurück nach Dänemark. O. O. hat in Deutschland keinen Wohnsitz begründet und möchte wissen, ob er mit seinen Welteinkünften in 22 und 23 in Deutschland – vorbehaltlich eines DBA-Dänemark – einkommenstpf. ist.

Nach § 9 S. 1 AO hat jemand dort einen gewöhnlichen Aufenthalt, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet **nicht nur vorübergehend verweilt**. Dies wird durch § 9 S. 2 AO dahingehend präzisiert, dass der gewöhnliche Aufenthalt im Inland (nur) dann begründet wird, wenn sich ein StPfl. im Inland **zusammenhängend länger als sechs Monate** aufhält; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Die sechs Monate müssen **nicht innerhalb desselben VZ** liegen. Die Dauer

ist nach den Regelungen des § 108 AO i.V.m. §§ 187 ff. BGB zu berechnen. § 9 S. 3 AO enthält eine Rückausnahme, demnach wird kein gewöhnlicher Aufenthalt begründet, wenn der Aufenthalt **ausschließlich** zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen **privaten Zwecken** genommen wird **und** nicht länger als ein Jahr dauert.

Lösung:

1. Der Zeitraum von **Januar 22 bis März 22** begründet alleine keinen dauernden Aufenthalt, da drei Monate Aufenthalt nur als vorübergehend gelten (Tz. 1 zu § 9 AE AO);
2. unter Einbeziehung der Monate **Mai 22 bis September 22** liegt dann ein dauernder Aufenthalt vor, wenn die Rückkehr im April 22 als kurzfristige Unterbrechung gem. § 9 S. 2, 2. HS AO zu werten ist. Wenn es sich folglich um einen Urlaub in Dänemark gehandelt hat, könnten neun Monate Arbeit in Deutschland grds. zu einem gewöhnlichen Aufenthalt von **Januar 22 bis September 22** führen.

Hiergegen bestehen jedoch unter zwei Gesichtspunkten Bedenken:

- Die Dreharbeiten fanden im maßgeblichen Zeitraum an verschiedenen Orten (Hamburg und Kiel) statt. Lt. Verwaltungsmeinung (Tz. 3 des AE AO zu § 9 AO) kann an mehreren Orten innerhalb des zusammenhängenden Zeitraums kein gewöhnlicher Aufenthalt begründet werden. Diese Auffassung steht allerdings im Widerspruch zu § 9 AO, wonach es genügt, wenn die sechs Monate an diesem Ort oder »in diesem Gebiet (gemeint: Inland)« verbracht werden.⁴⁴ Die Arbeit an **verschiedenen** Drehorten in Deutschland steht daher der Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts nicht entgegen.
 - In den ersten drei Monaten ist O. O. täglich nach der Arbeit nach Dänemark zurückgefahren. Die bloße Tätigkeit im Inland unter Beibehaltung der Wohnung im Ausland begründet für Grenzgänger **keinen gewöhnlichen Aufenthalt** (BFH vom 10.07.1996, BStBl II 1997, 15).⁴⁵
3. Jedoch hat O. O. im Zeitraum **Mai 22 bis Februar 23** einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland begründet, da die Urlaubsunterbrechung im Oktober 18 ebenso unschädlich ist wie es die gelegentlichen Wochenendflüge sind, und nach der hier vertretenen Auffassung zwei verschiedene Arbeitsstätten im maßgeblichen Zeitraum – konform mit dem Gesetz – in Deutschland den gewöhnlichen Aufenthalt begründen.

Unbeachtlich ist auch, dass der Sechs-(oder Mehr-)Monats-Zeitraum nicht in einen, sondern in zwei VZ fällt. Konkret ist O. O. sowohl im Jahre 22 als auch im Jahre 23 in Deutschland unbeschränkt mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig. Es wird daher in beiden Jahren jeweils eine Veranlagung nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht durchgeführt.

Das DBA-Dänemark wird bei – wie hier unterstellter Doppelansässigkeit (in Dänemark der Wohnsitz und in Deutschland der gewöhnliche Aufenthalt) – die Konkurrenzfrage klären und sie im Kollisionsfall nach dem Kriterium des »Mittelpunkts der Lebensinteressen (= Familienwohnsitz)« bzw. der Staatsangehörigkeit entscheiden.

Hinweise:

- Im Gegensatz zum Wohnsitz kann ein StPfl. nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

44 Die weiteren Ausführungen zu Tz. 3 (des AE AO zu § 9 AO) lassen erkennen (vermuten), dass die Verwaltung in diesem Zusammenhang die Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland durch Aktivitäten an verschiedenen Orten im Ausland regeln wollte.

45 Wiederum anders hätte O. O. bei bloßer Rückkehr am Wochenende nach Dänemark in Deutschland einen gewöhnlichen Aufenthalt von Januar 19 bis September 19 begründet (AE AO zu § 9 AO Tz. 2 S. 4).

- Auch ein Aufenthalt von weniger als sechs Monaten kann einen gewöhnlichen Aufenthalt begründen, wenn tatsächlich ein längerer Aufenthalt **beabsichtigt** war und diese Pläne nach außen sichtbar sind.
- Die Intention des StPfl. bei zeitlich zusammenhängenden – geschäftlich/beruflich veranlassten – Aufhalten von mehr als sechs Monaten ist unerheblich. In diesem Fall wird der gewöhnliche Aufenthalt, mit Ausnahme des § 9 S. 3 AO **unwiderlegbar vermutet**.⁴⁶

5 Grundfragen zum Handlungstatbestand, insbesondere zu den Überschusseinkünften (Darstellung der §§ 8, 9 und 11 EStG)

5.1 Stellung im Dualismus – System der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2 EStG)

Auslöser für einen **einkommensteuerbaren Sachverhalt** sind ein **Handlungstatbestand** und ein **Zustandstatbestand** (Einkunftsquelle oder Erwerbsgrundlage innerhalb der sieben Einkunftsarten).⁴⁷ Der Handlungstatbestand setzt in positiver Hinsicht Einnahmen voraus, denen Erwerbsaufwendungen gegenüberstehen. Letztere werden je nach vorliegendem Zustandstatbestand in WK (Überschusseinkünfte) und in BA (Gewinneinkünfte) unterschieden. Die Einnahmen (§ 8 EStG) scheinen diese systematische Vorwegunterscheidung zu teilen, da sie im 4. Abschnitt der Einkommensermittlung der Überschusseinkünfte platziert sind. Nach heute h. M. und praktizierter BFH-Rspr. lehnt sich der engere Terminus der Betriebseinnahmen (Einnahmen im Bereich der Gewinneinkunftsarten) an die Erkenntnisse zu § 8 EStG an und unterscheidet sich hiervon nur durch die »betriebliche Veranlassung«.⁴⁸

Beispiel 5: Der kleine Unterschied

A nutzt seinen PC (AK: 2.000 €) beruflich als AN. B nutzt seinen PC (AK: 2.000 €) als Freiberufler. Nach drei Jahren (Ablauf der betriebsgewöhnlichen ND) erhalten A und B aus dem Verkauf des PC je 500 €.

Lösung: Der Unterschied der ansonsten identischen Fälle liegt darin, dass die **Wertsteigerungen** (allgemein: Wertzuwächse) der beruflich eingesetzten WG bei den Überschusseinkünften nicht einkommensteuerbar sind, während der Veräußerungserlös bei B einen stpfl. Gewinn i. H. v. 500 € (Erlös 500 € ./ . Buchwert 0 €) darstellt. Dies stellt die praktische Seite des Dualismus der Einkunftsarten dar.

46 Auch ein zwangsweiser Aufenthalt von mehr als sechs Monaten (z. B. in einem Krankenhaus oder in einer Strafvollzugsanstalt) kann zur Begründung eines gewöhnlichen Aufenthalts führen.

47 Von *Kirchhof* (vgl. Einl., Rz. 12 zu *Kirchhof-kompakt* sowie ders. im Karlsruher Entwurf) um eine weitere Komponente, den sog. »Erfolgstatbestand« ergänzt. Damit ist der tatsächliche Vermögenszuwachs gemeint, der aufgrund der Marktbetätigung erzielt wird.

Hier wird diese Komponente aus zwei Gründen nicht eingeführt:
Es werden zu Unrecht die Verluste – im Vorfeld – eliminiert.

Im Gewinn-(Überschuss-)Fall ist die 3. Komponente wenig hilfreich (Ausnahme: Mehrpersonenverhältnisse).

48 Statt aller *Kirchhof* in *Kirchhof-kompakt*, § 8 Rz. 2 sowie BFH vom 07.06.2000 (BFH/NV 2000, 1462 – dort zur Entnahme).

5.2 Einnahmen

Nach § 8 Abs. 1 EStG werden Güter in Geld oder in Geldeswert als Einnahmen erfasst, wenn zwischen dem Zufluss und einer Einkunftsart eine Kausalität besteht (vgl. den Gesetzeswortlaut: »bei der Einkunftsart«). Dabei erfolgt in § 8 Abs. 2 EStG eine Quantifizierung der Einnahmen, wenn sie als sog. Sachbezug in Geldeswert bestehen; § 8 Abs. 3 EStG enthält eine Sonderregelung für Personalrabatte des AG.

5.2.1 Grundsätze (Einnahmen/keine Einnahmen)

Die Gemeinsamkeit zwischen zugeflossenem Geld oder sonstigen erhaltenen geldeswerten Gütern als Gegenleistung für eine Vorleistung des StPfl. (Markterfolg) besteht in der **tatsächlichen Vermögensmehrung**. Dies führt bei einer »in Geld« bestehenden Gegenleistung nur dann zu Problemen, wenn es sich um die Begleichung einer in fremder Währung eingegangenen Darlehensschuld handelt. Bei der Erfüllung einer echten Valutaschuld (Zahlung nur in fremder Währung) ist auf den Umrechnungskurs im Zeitpunkt des Zuflusses abzustellen. Ansonsten besteht bei der Erfüllungsvariante »Geld« wegen des Nominalwertgrundsatzes kein Anwendungsproblem.

Durch die zuletzt zwischen Verwaltung und Rspr. umstrittene Abgrenzung zwischen Geld- und Sachbezügen hat der Gesetzgeber im Rahmen des JStG 2019 eine gesetzliche Normierung vorgenommen. Durch eine Erweiterung des § 8 Abs. 1 EStG um die S. 2 und 3 gehören nun auch

- zweckgebundene Geldleistungen,
- nachträgliche Kostenerstattungen,
- Geldsurrogate und
- andere Vorteile,

die auf einen Geldbetrag lauten, zu den Einnahmen in Geld. Für diese Leistungen gelten die Regelungen zu Sachbezügen nach § 8 Abs. 2 und 3 (s. unten) nicht. Eine Rückausnahme gilt für Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechneten und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetzes erfüllen.

Fazit: Erhält ein AN Gutscheine/Geldersatzkarten von seinem AG, können diese sowohl Geldleistungen (volle Steuerpflicht als Arbeitslohn) oder Sachbezüge, auf die die 50-€-Grenze Anwendung findet, darstellen (vgl. hierzu im Detail für die Regelung bis 2021 BMF vom 13.04.2021, BStBl I 2021, 624 und ab dem VZ 2022 BMF vom 15.03.2022, BStBl I 2022, 242).

Durch die Einbeziehung der »Güter« in Abs. 1 wird verdeutlicht, dass Einnahmen i. S. v. § 8 Abs. 1 EStG nicht durch den Begriff des WG (oder Vermögensgegenstandes) festgelegt sind. Deshalb können – anders als bei der Frage der Einlage in ein BV – auch Nutzungen oder Dienstleistungen steuerbare Einnahmen darstellen.

Andererseits scheiden mangels Wertzufuhr von außen (**kein Zufluss**) aus:

- der Einnahmeverzicht (Beispiel: Vermieter verzichtet auf die ihm zustehende Miete),
- ersparte Aufwendungen (Beispiel: Eigene Arbeitsleistung des Vermieters bei Hausreparatur),
- (Entgelte für) die **Wertminderung des Privatvermögens**.

Beispiel 6: Problembehafteter Auszug aus der Mietwohnung

Ein Jahr nach seinem überraschenden Auszug (November 22) wird M zur Zahlung folgender Beträge rechtskräftig verurteilt:

- Zur Zahlung der letzten Monatsmiete (Dezember 22: 1.000 €), da kein Nachmieter gefunden werden konnte.
- Wegen eines nicht gemeldeten Wasserrohrbruchs im März 22 wurde ein Teil des Mauerwerks feucht. M ist zur Zahlung der Instandhaltungskosten (2.500 €) verpflichtet.
- Die Zahlungen werden im März 23 geleistet.

Bei den Ersatzleistungen stellt sich regelmäßig die Frage, ob diese Entgelte für Wertminderungen noch als Einnahmen gem. § 8 Abs. 1 EStG zu erfassen oder ob sie im nichtsteuerbaren Bereich der Wertzuwächse von privaten Vermögensgegenständen anzusiedeln sind.

Lösung:

- Der Schadensersatz für die entgangene Miete für Dezember 22 ist ein Ausgleich für einen Nutzungsausfall und von daher als nachträgliche (entgangene) Einnahme im VZ 23 gem. § 8 Abs. 1, § 21 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu erfassen.
- Die Restitutionsleistung für das feuchte Mauerwerk gleicht einen Substanzschaden aus und führt von daher nicht zu einer Einnahme des Vermieters (so auch der BFH vom 01.12.1992, BStBl II 1994, 11). Etwas anderes würde nur gelten, wenn es sich um die Wiedergutmachung für einen Erhaltungsaufwand (etwa: Durchführung von Schönheitsreparaturen) handeln würde.⁴⁹

Konform mit dieser Wertung (keine Erfassung von **Wertfaktoren des Privatvermögens** als Einnahmen) hat der BFH am 26.02.2002 den Fall entschieden, dass Anleger eines gemeinsamen Bauvorhabens (in Form eines **geschlossenen Immobilienfonds**) von den Initiatoren Provisionsnachlässe erhalten. Diese Nachlässe sind **keine Einnahmen** (bzw. negative WK), sondern mindern die AK des Grundstücks (BFH vom 26.02.2001, BStBl II 2001, 720).

Einen weiteren Grenzfall stellen ideelle Vorteile dar, die ein Steuerbürger im Rahmen seiner Erwerbsquelle (im Regelfall: des Arbeitsverhältnisses) erhält.

Beispiel 7: Der hypersoziale Arbeitgeber

Aufgeschreckt durch Fernsehberichte und angesichts der guten Ertragslage verkündet der Firmeninhaber in der Weihnachtsansprache, dass

- jeder AN den firmeneigenen Tennisplatz kostenlos benutzen darf,
- auf seine Kosten jede Sekretärin Massagen zur Vorbeugung gegen Schäden am PC-Arbeitsplatz erhält und
- außerdem die erste Führungsriege der Firma zusammen mit ihren Familienmitgliedern seine private Sauna benutzen dürfe.

Losgelöst von Vereinfachungsregelungen in den LStR stellt sich in dieser Fallkonstellation die Frage, ob die in Aussicht gestellten **Nutzungsvorteile** Güter in Geldeswert i. S. d. § 8 Abs. 1 EStG i. R. d. Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (§ 19 EStG) darstellen.

⁴⁹ Hier müssten aber ggf. die eigenen WK gekürzt werden.

Lösung:

- Bei der privaten Mitbenutzung der Sauna fehlt es bereits an der beruflichen Veranlassung, sodass hier mangels Kausalität zum Arbeitsplatz (vgl. § 8 Abs. 1 EStG: »i. R. d. – hier präzisiert – § 19 EStG«) keine Einnahme vorliegt.
- Des Weiteren sind sog. »Aufmerksamkeiten« (Zuwendungen nach R 19.6 LStR anlässlich eines persönlichen Ereignisses) bis zu einem Wert von 60 € nicht steuerbar.
- Die ältere BFH-Rspr. hat die Abgrenzung anhand des Kriteriums der »Annehmlichkeit« getroffen. Diese im Jahre 1991 vom BFH aufgegeben Formel (BFH vom 27.03.1991, BStBl II 1991, 720) grenzte jene Vorteile als geldwerte Einnahmen aus, die im eigenbetrieblichen Interesse des AG (Ausgestaltung des Arbeitsplatzes) lag und jedem AN gewährt wurde. Danach wäre die kostenlose Tennisplatzbenutzung kein Arbeitslohn gewesen.
- Mit dem Wegfall dieses Kriteriums hat der BFH seit 1991 die Akzente verschoben und Nutzungs- und sonstigen Vorteile, die auch im **Eigeninteresse** der AN liegen, grds. als steuerbare Einnahme nach § 19 EStG – vorbehaltlich des Befreiungskatalogs von § 3 EStG⁵⁰ – behandelt (vgl. auch § 2 Abs. 2 LStDV). Danach wären sowohl die Vorteile für die Benutzung des Sportplatzes als auch die Kosten für die Massage – vorbehaltlich der **Freigrenze von 60 €**⁵¹ nach § 8 Abs. 2 S. 9 EStG für geringfügige Vorteile – steuerbarer Arbeitslohn gewesen.⁵²
In diesem Sinne hat der BFH am 19.08.2004 (BStBl II 2004, 1076) die kostenlose **Überlassung einer Luxuswohnung** bei hinreichender Kausalität (hier: Nutzungsvorteil, um AN an das Unternehmen zu binden) als Arbeitslohn behandelt. Für den Fall einer Luxuswohnung können aber nicht die amtlichen Sachbezugswerte gem. § 8 Abs. 2 S. 6 EStG i. V. m. der SvEV zugrunde gelegt werden, sondern der ortsübliche Mietwert.
- Gehört die Immobilie einer (wie häufig vorgeschalteten) spanischen KapG und wird sie von deren G'fter verbilligt genutzt, so liegt darin eine vGA der KapG an ihren G'fter (BFH vom 12.06.2013, DB 2013, 2311).
- Diese extensive Rspr. ist jedoch durch das Urteil des BFH vom 30.05.2001 (DB 2001, 2021) in ihren Auswüchsen gestoppt worden. Immer dann, wenn eine Maßnahme des AG einer **spezifisch berufsbedingten** Beeinträchtigung der Gesundheit des AN (im Urteil: Übernommene Kosten für die Massage von PC-AN) **vorbeugt** oder ihr entgegenwirkt, muss kein Arbeitslohn vorliegen. Mittelbare Privatvorteile sind danach kein Indiz mehr für die Annahme von steuerbaren Einnahmen, wenn sie der gesamten betroffenen Belegschaft zukommen und keine einzelpersonenbezogene Maßnahme darstellen. Darüber hinaus stellt der Gesetzgeber nun mit § 3 Nr. 34 EStG zusätzlich zum vertraglich geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des AG zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der betrieblichen Gesundheitsförderung bis zu 500 € je AN von der Steuer frei, sofern die Leistungen den Anforderungen der §§ 20, 20a SGB V genügen.
- Noch einen Schritt weiter geht der BFH im Urteil vom 28.01.2003 (BStBl II 2003, 724), als er für ein vom AG zugunsten eines AN veranstaltetes Geburtstagsfest folgende Grundsätze aufstellt:
 - § 12 Nr. 1 S. 2 EStG (private Lebenshaltungskosten) kommt nur auf der Ausgabenseite und nicht auf der Einnahmenseite zum Tragen;
 - das mögliche BA-Abzugsverbot beim AG (wegen § 12 Nr. 1 EStG, falls private Motivation beim AG überwiegt) muss nicht zwangsläufig zu einem Arbeitslohn beim AN führen.

Diese BFH-Entscheidung (aus 2003), wonach eine vom AG ausgerichtete Geburtstagsfeier keinen Arbeitslohn darstellt, hat die Verwaltung mit R 19.3 Abs. 2 Nr. 4 LStR übernommen

50 S. insb. § 3 Nr. 16, 30 – 33, 45 – 51 EStG.

51 Die Freigrenze gilt auch für die monatliche Überlassung einer Monatskarte oder eines Job-Tickets (R 8.1 Abs. 3 S. 3 LStR). Überlässt der AG dem AN eine Jahreskarte, so führt dies zum sofortigen Zufluss von Arbeitslohn in Höhe des Werts der Jahreskarte (BFH vom 12.04.2007, BStBl II 2007, 719).

52 Dabei spielt die Unterscheidung nach Sachzuwendungen, für die allein § 8 Abs. 2 S. 9 EStG gilt, und Barlohnzahlungen (kein § 8 Abs. 2 S. 9 EStG) eine wichtige Rolle.

(Voraussetzung: AG muss als Gastgeber fungieren und die Einladung aussprechen); nach R 19.3 Abs. 2 Nr. 4 S. 2 LStR gehören aber die AG-Aufwendungen, die dem AN bzw. seinen Familienangehörigen privat gelten, bei einer Freigrenze von 110 €/teilnehmender Person zum stpfl. Arbeitslohn.

Keine steuerbaren Einnahmen liegen vor, wenn sich der Vorteil für den Empfänger als unnützlich erweist (sog. aufgedrängte Bereicherung).

Mit dem Urteil vom 18.08.2005 (BStBl II 2006, 30) hat der BFH Neuland betreten, als er zum ersten Mal die **Aufteilung** von gemischt veranlassenen **Sachzuwendungen** – entgegen bisheriger Rspr. – zuließ. Im Urteilsfall hatte der AG Reisekosten erstattet und der BFH hat diese **Kostenerstattung** in Arbeitslohn⁵³ und in eine steuerfreie Zuwendung⁵⁴, soweit **betriebliches Eigeninteresse** bestand, aufgeteilt. Insofern gibt es auf der Seite der Einnahmen jetzt eine Parallele zu den WK, bei denen ebenfalls eine Aufteilung zulässig ist, wenn – wie hier – eindeutige Schätzungsannahmen vorhanden sind, aufgrund derer eine Aufteilung vorzunehmen ist. Der AG hat es nun in der Hand, durch entsprechende Planung der zeitlichen Abläufe den Aufteilungsmaßstab zu bestimmen.⁵⁵ So gehören nach den Entscheidungsgründen des BFH sog. **Außendienst-Betriebsversammlungen** zum betrieblichen Teil. Allerdings ist zu beachten, dass bei einer **einheitlich zu beurteilenden** Sachzuwendung eine Aufteilung in Arbeitslohn und Zuwendung im betrieblichen Eigeninteresse ausscheidet.⁵⁶

In diesem Zusammenhang sind zwei Äußerungen der Verwaltung zu beachten:

- Zur Behandlung der übernommenen Kosten für **VIP-Logen** in Sportstätten, die neben den Geschäftsfreunden auch AN zur Verfügung gestellt werden, vgl. BMF vom 22.08.2005, BStBl I 2005, 845 (30% der Gesamtkosten – vorbehaltlich der 50-€-Freigrenze (bis 31.12.2021: 44 €) – entfallen auf AN-Geschenke, die mit einem Pauschsteuersatz von 30% versteuert werden können gem. § 37b EStG). Mit Schreiben vom 11.07.2006 (BStBl I 2006, 447) ermöglicht das BMF die Pauschalbesteuerung auch für Veranstaltungen, die **außerhalb von Sportstätten** stattfinden, sofern der AG Leistungen in einem Gesamtpaket erwirbt, das Eintritt, Werbung und Bewirtung enthält. Werden keine Werbeleistungen erbracht, sollen 50% der Gesamtkosten auf Geschenke entfallen.

AG können generell betrieblich veranlasste Zuwendungen an AN mit einem Pauschsteuersatz von 30% nach § 37b EStG versteuern, soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.⁵⁷ Die Pauschalierung ist ausgeschlossen, soweit die Zuwendungen je Empfänger und Wj. 10.000 € übersteigen (Freibetrag) oder wenn die einzelne Zuwendung bereits diesen Betrag überschreitet (Freigrenze). Nach dem Anwendungsschreiben zu § 37b EStG sollen in die Bemessungsgrundlage der Pauschalierung alle Zuwendungen einbezogen werden – unabhängig

53 Z. B. Kosten für das touristische Programm, Ausflüge.

54 Z. B. Tagungsräume, Referenten, Tagungsunterlagen.

55 Vgl. den Sachverhalt des BFH-Urteils vom 16.11.2005 (BStBl II 2006, 444).

56 Vgl. den Sachverhalt des BFH-Urteils vom 11.03.2010 (BStBl II 2010, 763).

57 Durch das JStG 2020 wurde das zuletzt zwischen FinVerw und Rspr. umstrittene Tatbestandsmerkmal »zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn« in § 8 Abs. 4 EStG gesetzlich normiert. Demnach ist das Merkmal »zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn« erbracht, wenn die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt, die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

davon, ob sie dem Empfänger im Rahmen einer Einkunftsart zufließen.⁵⁸ Folgt man dieser Auslegung, wird § 37b EStG zu einer die Steuerpflicht begründenden Vorschrift.

- Die OFD Düsseldorf und Münster definieren mit Vfg. vom 07.07.2005 (DB 2005, 1490) den Zuflusszeitpunkt beim Bezug von Waren- und Tankgutscheinen.

5.2.2 Der Sachbezug

Folgende Anwendungsbereiche – wiederum in Zusammenhang mit Einkünften nach § 19 EStG – genießen in der Praxis und in den Klausuren eine große Bedeutung.⁵⁹

1. Private Kfz-Gestellung;
2. Privatnutzung von betrieblichen Arbeitsmitteln;
3. Erwerb von Betriebsfahrzeugen;
4. Überlassung von Wohnraum an AN;
5. Gutscheine.

Beispiel 8: Der mobile GmbH-Geschäftsführer (vgl. StB-Klausur 2008/Ertragsteuern, aktualisiert und ergänzt)

Der GF Y der X-GmbH, Zulieferbetrieb für die Automobilbranche (IT-Kommunikation), handelt bei seinem Anstellungsvertrag folgende Vergünstigungen aus:

- Y erhält für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen BMW 530d, den die X-GmbH zur Verfügung stellt.⁶⁰
- Im Fuhrpark der X-GmbH befindet sich je ein EDV-vernetztes Hightech-Auto der Oberklasse (7er BMW, Mercedes S-Klasse bzw. Audi A8). Y erhält die Möglichkeit, jedes Jahr einen Firmen-Pkw als »Jahreswagen« zu erwerben. In 17 erhält Y den lt. Liste 90.000 € teuren BMW 750i.
- Y bekommt eine »Dienstwohnung« in bester Lage gestellt.
- Spielt es für die Beurteilung eine Rolle, ob Y den BMW im Rahmen einer Wohnungsrufbereitschaft nutzt und dabei bei seinen Fahrten zum Arbeitsplatz gelegentlich technische Probleme der Kunden der X-GmbH »vor Ort« löst?

Die konkreten Vertragsvorteile des Y sind unschwer als die meist diskutierten Beispiele zum Sachbezug bzw. zur Rabattregelung (Kfz-Gestellung, privates Internet-Surfen sowie der Jahreswagenverkauf) zu erkennen. Dabei regelt § 8 Abs. 2 EStG die Steuerbarkeit von Sachbezügen bei jedwedem »Überschuss-Empfänger«, während sich § 8 Abs. 3 EStG ausschließlich mit Belegschaftsrabatten von AN befasst. Die Lösung des Beispiels erfolgt nachstehend in den jeweiligen Rubriken der Sachbezüge.

5.2.2.1 Steuerliche Behandlung der Privatnutzung von Dienstwagen

5.2.2.1.1 Grundsätzliches

Gem. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG sind Sachbezüge, zu denen auch Nutzungsvorteile zählen, im Wege einer Einzelbewertung zum üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Dabei wird ein

⁵⁸ BMF vom 29.04.2008, BStBl I 2008, 566, Rn. 13 ff.

⁵⁹ Darüber hinaus sind für häufige Sachzuwendungen (wie »Kost und freie Logis«) amtliche Sachbezugswerte gem. § 17 Abs. 1 Nr. 3 SGB IV anzusetzen (§ 8 Abs. 2 S. 6 – 7 EStG inkl. der Ministerialregelung von S. 8).

⁶⁰ Anders der Fall, wenn der AG dem AN einen (Gebraucht-)Wagen verbilligt verkauft. Hier liegt Arbeitslohn insoweit vor, als der Kaufpreis hinter dem nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG zu bestimmenden Wert zurückbleibt (BFH vom 17.06.2005, DStR 2005, 1437).

Pauschalabschlag (»übliche Preisnachlässe«) gewährt, der von der Verwaltung – konform mit § 8 Abs. 3 S. 1 EStG – mit 4% angesetzt wird (R 8.1 Abs. 2 S. 9 LStR).

Bei der Kfz-Gestellung gelten die typisierenden Vereinfachungsregeln von § 8 Abs. 2 S. 2 ff. EStG. In Übereinstimmung mit dem Pauschansatz bei AN und dem Nutzungsentnahme-Ansatz bei »Unternehmern« werden je nach konkretem Einsatz des Werks-Pkw angesetzt:

- für reine Privatfahrten 1% des inländischen⁶¹ Listenneupreises⁶² im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich USt;⁶³
- für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zusätzlich** 0,03% des Neupreises für jeden Entfernungskilometer, soweit dieser Betrag die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG übersteigt;
- 0,002% des Listenpreises/Entfernungskilometer, für Familienheimfahrten, für die der Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht in Betracht kommt (mehr als eine Heimfahrt wöchentlich).

Die o.g. Bemessungsgrundlage gilt sowohl für Neu- als auch für Gebrauchtwagen (BFH vom 22.11.2002, Az.: IV B 134/01, vom 01.03.2001, Az.: IV R 27/00 und vom 24.02.2000, Az.: III R 59/98, bezogen auf die unternehmerische Nutzungsentnahme) und ist vom BFH in ständiger Rspr. (vgl. exemplarisch BFH vom 15.05.2018, X R 28/15, keine Begrenzung des Ansatzes auf 50% der Gesamtkosten) als verfassungsgemäß erachtet worden.

Durch das JStG 2013 ist hinsichtlich der privaten Kfz-Nutzung eine Subvention von Pkw mit alternativen Antrieben erfolgt. Umgesetzt wird dies durch eine Neufassung der Entnahmebesteuerung von betrieblichen Pkw im § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, welche gem. § 8 Abs. 2 S. 2 EStG auch analog für die Ermittlung der Sachzuwendungen anzuwenden ist.⁶⁴ Bei Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen ist der Listenpreis dieser Kfz um die darin enthaltenen Kosten des Batteriesystems im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kfz wie folgt zu mindern:

- für bis zum 31.12.2013 angeschaffte Kfz um 500 € pro Kilowattstunde der Batteriekapazität,
- dieser Betrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kfz um jährlich 50 € pro Kilowattstunde der Batteriekapazität;
- die Minderung pro Kfz beträgt höchstens 10.000 €; dieser Höchstbetrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kfz um jährlich 500 €.
- Durch das »JStG 2018« (BT-Drs. 19/4455) sind für nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2022 angeschaffte Fahrzeuge grds. nur noch 50% des Listenpreises anzusetzen.

61 Bei Nutzung eines ausländischen Fahrzeuges ist der Listenneupreis sachgerecht zu schätzen (vgl. hierzu BFH vom 09.11.2017, III R 20/16 sowie Erlass des FinMin Hamburg vom 17.06.2020).

62 Kosten für Diebstahlsicherung (FinMin Baden-Württemberg vom 23.01.2003, NWB 2003 Fach I, 138) und ein Navigationsgerät (BFH vom 16.02.2005, BStBl II 2005, 563) sind in den Listenpreis einzubeziehen (vgl. BFH vom 13.10.2010, BStBl II 2011, 361). Demgegenüber erhöhen nach R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 S. 6 LStR die Kosten für einen weiteren Satz Reifen mit Felgen nicht den Listenpreis.

63 Zur Frage, welcher Listenneupreis anzusetzen ist, vgl. BFH vom 08.11.2018 – III B 13/16, DStR 2019, 552.

64 Vgl. zusätzlich die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 46 EStG für AN für vom AG gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeuges oder Hybridelektrofahrzeuges; zu den Details vgl. BMF vom 29.09.2020, BStBl I 2020, 972.

- Durch das JStG 2019 wurde die Elektromobilität durch eine Verlängerung des Ansatzes von 50% des Listenpreises für bis vor dem 01.01.2031 angeschaffte Elektrofahrzeuge noch weiter gefördert; für Hybridfahrzeuge unter folgenden Bedingungen:
 - Anschaffung nach dem 31.12.2021 und vor dem 01.01.2025: CO₂-Ausstoß maximal 50 g/km oder Reichweite bei ausschließlicher elektrischer Nutzung mindestens 60 km;
 - Anschaffung nach dem 31.12.2024 und vor dem 01.01.2031: CO₂-Ausstoß maximal 50 g/km oder Reichweite bei ausschließlicher elektrischer Nutzung mindestens 80 km.
 - Stößt das Fahrzeug kein CO₂ aus und wurde es nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2031 angeschafft, sind sogar nur 25% des Listenpreises anzusetzen, sofern die AK nicht mehr als 40.000 € betragen. Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurde die Grenze für die AK mit Wirkung zum 01.01.2020 auf 60.000 € angehoben. Durch das geplante Wachstumschancengesetz soll die Grenze mit Wirkung ab 01.01.2024 auf AK von 80.000 € angehoben werden.

Die private Nutzung kann abweichend mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.⁶⁵ Bei Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen sind auch bei der Fahrtenbuchmethode die der Berechnung zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um Aufwendungen für das Batteriesystem zu mindern. Die o. g. Erleichterungen für die Bemessungsgrundlage bei Elektro- und Hybridfahrzeugen gelten bzw. sind auch im Rahmen der Fahrtenbuchmethode anwendbar. Für weitere Details, u. a. auch für die genaue Definition der Elektro- und Hybridfahrzeuge, vgl. BMF vom 05.11.2021, BStBl I 2021, 2205.

Lösung des Beispiels 8:

Kfz-Gestellung Wohnung – Arbeitsstätte

An diese grundsätzliche Lösung, die der einzelne AN – etwa bei einem hohen Listenpreis – nur durch das ganzjährige Führen eines **ordnungsgemäßen Fahrtenbuches** vermeiden kann (sog. »Escape-Klausel« gem. S. 4), ist auch Y gebunden⁶⁶ (Abweichung auch nach BFH vom 16.09.2004, BFH/NV 2005, 336 nur bei Belegnachweis).

Allerdings führt die dienstvertragliche Verpflichtung des Y zur »Wohnungsrufbereitschaft« nach dem Urteil des BFH vom 25.05.2000 (BStBl II 2000, 690) dann zu einer anderen Erkenntnis, wenn der Werks-BMW keinen Vorteil »für« die Beschäftigung bei der X-GmbH darstellt. Vielmehr entspricht die Nutzung – auch soweit sie auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfällt – der betriebsfunktionalen Zielsetzung (Rufbereitschaft) der X-GmbH. Die Überlassung stellt somit

⁶⁵ Fahrtenbücher sind nur dann ordnungsgemäß, wenn in ihnen erhebliche Umwegfahrten aufgeführt sind; Namen und Orte sind in Fahrtenbüchern so anzugeben, dass eine einwandfreie Zuordnung möglich ist. (FG Niedersachsen vom 25.06.2009, Az.: 11 K 72/08; s. auch FG Nürnberg vom 28.02.2008, DStRE 2008, 1116; rkr.).

⁶⁶ Teilen sich mehrere AN ein Kfz, so ist der nach § 8 Abs. 2 S. 2 EStG ermittelte Vorteil nach der Anzahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen (BFH vom 15.05.2002, BStBl II 2003, 311).
Bei einem Fahrzeugpool ist für jedes Kfz die 1%-Regel/Monat anzuwenden, sodann sind die Monatsbeträge zu addieren und schließlich ist der Gesamtvorteil durch die Anzahl der AN zu teilen.

keine Einnahme i. S. d. § 8 Abs. 2 EStG und damit keinen zusätzlichen Arbeitslohn dar. Fraglich an dieser BFH-Lösung ist allenfalls, ob die komplette Nichterfassung der privaten Nutzungsvorteile auch dann gilt, wenn – wie im Urlaub – die Rufbereitschaft ausgesetzt ist.⁶⁷ In diesem Fall ist daher ein zeitlicher Nutzungswert als sonstige Einnahme i. S. d. §§ 8, 19 EStG zu versteuern.⁶⁸

Im Urteil vom 28.08.2008 sah der BFH zudem eine Besteuerung mit nur 0,002% des Listenpreises vor, sofern der Dienstwagen an weniger als 15 Tagen für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird. Das BMF (s. Schreiben vom 03.03.2022, BStBl I 2022, 232, Rn. 10 ff.) wendet dieses Verfahren auch im LSt-Abzugsverfahren an. Die Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002% des Listenpreises ist demnach anzuwenden. Die weiteren Voraussetzungen und Verfahrensfragen des BMF-Schreibens sind zu beachten. Zu nennen ist insb. eine einheitliche Anwendung bezogen auf das Kfz.

Wird im LSt-Abzugsverfahren eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vorgenommen, so hat der AG für alle dem AN überlassenen betrieblichen Kfz eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen. Eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ist ausgeschlossen.

Hinweis: Dies gilt nur für Fahrten des AN. Im betrieblichen Bereich ist nach wie vor nur die 0,03%-Regelung anwendbar (s. hierzu FinMin Schleswig-Holstein vom 26.04.2011, Az.: VI 306 S 2145 119). Eine Übertragung dieser Rspr. auf die Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG hat der BFH verneint (Urteil vom 12.06.2018, VIII R 14/15).

5.2.2.1.2 Private Kfz-Nutzung des GmbH-Geschäftsführers (AN)

Wenn nach dem Urteil des BFH vom 23.04.2009 (BFH/NV 2009, 1311) der Anstellungsvertrag die private Nutzung eines betrieblichen Pkw dem G'fter-GF ausdrücklich gestattet, kommt eine vGA (Höhe der Vorteilsgewährung) nicht in Betracht. Nach übereinstimmender Auffassung des I. Senats und des VI. Senats des BFH liegt in einem solchen Fall immer Sachlohn und keine vGA vor. Dies gilt jedoch nur, sofern die Vereinbarung über die Nutzung des Pkw als fremdüblich anzusehen ist, da sonst eine vGA vorliegt (BMF vom 03.04.2012, BStBl I 2012, 478 Nr. 1).

Ebenso ist eine vertragswidrige private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs durch einen G'fter-GF nicht stets als Arbeitslohn zu qualifizieren. Bei einer nachhaltigen »vertragswidrigen« privaten Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den G'fter-GF liegt allerdings der Schluss nahe, dass Nutzungsbeschränkung und -verbot nicht ernstlich gewollt sind, sondern lediglich »auf dem Papier stehen«. Unterbindet die KapG die unbefugte Nutzung durch den G'fter-GF nicht, kann dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Arbeitsverhältnis veranlasst werden.⁶⁹

67 Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung spricht der Beweis des ersten Anscheins für eine auch private Nutzung des Wagens (BFH vom 07.11.2006, BStBl II 2007, 116). Der AN muss diesen Anscheinsbeweis durch einen Gegenbeweis entkräften, wenn er die Versteuerung eines geldwerten Vorteils vermeiden will.

68 Für den Fall, dass der AG dem AN eine Garage zum Abstellen eines auch privat genutzten Dienst-Pkw überlässt, ist der Nutzungsvorteil von der 1%-Regel erfasst (BFH vom 07.06.2002, BStBl II 2002, 829).

69 BFH vom 11.02.2010, BeckRS 2010 24003962; dies kann entweder zu Arbeitslohn oder auch zu einer vGA führen. Vgl. zur Ermittlung des geldwerten Vorteils (nach Fremdvergleichsgrundsätzen) auch das Urteil des BFH vom 23.01.2008 (DStR 2008, 865)

5.2.2.1.3 Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches

- Der BFH hält an seiner mittlerweile ständigen Rspr. (z. B. Urteil vom 16.03.2006, VI R 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625) fest, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch insb. Datum und Ziel der jeweiligen Fahrten ausweisen muss. Dem ist nicht entsprochen, wenn als Fahrtziele jeweils nur Straßennamen angegeben sind und diese Angaben erst mit nachträglich erstellten Auflistungen präzisiert werden (BFH vom 01.03.2012, VI R 33/10). Lose Aufzeichnungen genügen den Anforderungen nicht (BFH vom 10.06.2013, BFH/NV 2013, 1412).
- Soweit ein elektronisches Fahrtenbuch geführt wird, müssen die in R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR aufgeführten Anforderungen erfüllt sein. Insb. die nachträgliche Änderung von Datensätzen muss technisch ausgeschlossen sein (vgl. OFD Münster 18.02.2013, Kurzinfo LSt Nr. 02/2013).
- Gemäß Urteil des FG München vom 25.11.2009 (Az.: 10 K 3738/08) darf ein Fahrtenbuch nicht Anzeichen für eine nachträgliche Erstellung beinhalten, die Aufzeichnungen dürfen nicht zum Teil ungenau sein, es darf kein Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen bestehen. Ferner müssen die gemachten Angaben im Rahmen eines vertretbaren Aufwandes nachvollziehbar sein. Ansonsten ist die 1%-Regelung anzuwenden.
- Der (monatliche) Wechsel zwischen einem Fahrtenbuch und der 1%-Regelung ist unzulässig, da dies dem Vereinfachungsgedanken der 1%-Regelung widerspricht und zudem hohes Manipulationsrisiko des Fahrtenbuches mit sich bringt. Die Fahrtenbuchmethode ist nur dann zugrunde zu legen, wenn der AN das Fahrtenbuch für den gesamten VZ führt, in dem er das Fahrzeug nutzt (vgl. BFH vom 20.03.2014, Az.: VI R 35/12).

5.2.2.1.4 Tatsächliche Nutzung

Nach inzwischen ständiger BFH-Rspr. (BFH vom 22.09.2010, DStR 2010, 2623, DStRE 2011, 135, DStR 2010, 2627 sowie Urteile des BFH vom 04.04.2008, BStBl II 2008, 887, BStBl II 2008, 890 und vom 28.08.2008, BStBl II 2009, 280) ist der Zuschlag nur dann zu erheben, wenn der Pkw hierfür auch tatsächlich genutzt wird. Entwickelt wurde ein Anscheinsbeweis, den der StPfl. entkräften kann.

Im Allgemeinen kann jedoch nicht nur, weil der AG dem AN einen Pkw bereitstellt, aufgrund eines Anscheinsbeweises darauf geschlossen werden, dass der AN den Pkw auch privat nutzt. Vielmehr sei die Anwendung der 1%-Regelung nur dann geboten, wenn der Pkw tatsächlich zur privaten Nutzung überlassen wird (BFH vom 21.04.2010, BStBl II 2010, 848). Ferner existiert auch kein allgemeiner Grundsatz, dass ein Allein-GF oder G'fter-GF ein ausdrückliches Nutzungsverbot für Privatzwecke nicht einhalten wird (vgl. BFH vom 21.03.2013, BFH/NV 2013, 1302 und BFHE 241, 180 vom 18.04.2013, BFH/NV 2013, 1316).

5.2.2.1.5 Kostenbeteiligung des Arbeitnehmers

Trägt der AN (einen Teil der) Kosten für den Dienstwagen selbst, so sind diese Kosten von der Bemessungsgrundlage für den geldwerten Vorteil abzuziehen. Dies gilt auch bei Anwendung der 1%-Regelung (BFH vom 30.11.2016, VI R 2/15).

Übersteigt das Nutzungsentgelt, welches der AN zu zahlen hat, den Betrag des geldwerten Vorteils, kann der überschießende Teil nicht als WK abgesetzt werden (BFH vom 30.11.2016, VI R 49/14). Im »besten Fall« ist demnach ein Ansatz eines geldwerten Vorteils von 0 € mög-

lich. Das BMF wendet die Urteile allgemein an (vgl. hierzu BMF vom 03.03.2022, BStBl I 2022, 232, Rn. 50 ff.).

Zeitraumbezogene (Einmal-)Entgelte sind gleichmäßig auf den Zeitraum zu verteilen, für den sie geleistet wurden; dies gilt auch für Zuzahlungen zu den AK des Dienstwagens (vgl. BFH vom 16.12.2020, VI R19/18, BMF vom 03.03.2022 Rn. 57).

5.2.2.1.6 Weitere Besonderheiten

Die Darstellung erfolgt zunächst in tabellarischer Form.

Rubrik	Erläuterungen	Rspr./Verwaltung
Nutzung mehrerer Fahrzeuge	Mehrfache Anwendung der 1%-Regelung möglich	BFH vom 09.03.2010 (Az.: VIII R 24/08)
Mehrfache Nutzung	Kann der Dienstwagen vom AN auch im Rahmen anderer Einkunftsarten genutzt werden, ist kein zusätzlicher geldwerter Vorteil zu versteuern	R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR
Anwendungsbereich	Grds. nur auf Pkw; keine Anwendung auf Werkstatt- und sog. Kombinationswagen (zwei Sitze und große Lade- fläche)	BFH vom 18.12.2008, BStBl II 2009, 381, H 8.1 LStR); ⁷⁰ FG Niedersachsen vom 13.03.2013 (Az.: 4 K 302/11; zu Kombinationswagen)

Im Übrigen wird bezüglich der Besteuerung der privaten Pkw-Nutzung durch AN auf R 8.1 und H 8.1 LStR sowie auf das umfassende BMF-Schreiben vom 03.03.2022 (BStBl I 2022, 232) verwiesen.

5.2.2.1.7 Elektrofahrräder

Nach dem gleichlautenden Ländere rlass vom 13.03.2019 gilt für im Rahmen eines Dienstverhältnisses überlassene Elektrofahrräder:⁷¹

- Eine mögliche **Steuerbefreiung für (Elektro-)Dienstfahrräder** nach § 3 Nr. 37 EStG, welche kein Kraftfahrzeug nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG sind, bleibt unberührt. Diese Möglichkeit wurde durch das JStG bis Ende 2030 verlängert. Entsprechend ist auch keine Privatnutzung für solche Fahrräder zu erfassen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 6 EStG).
- Die private Nutzung wird als monatlicher Durchschnittswert, **einschließlich Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a** EStG und Familienheimfahrten, auf 1% festgesetzt. Maßgebende BMG ist die auf volle 100 € abgerundete unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads, einschließlich der USt.

⁷⁰ Dies gilt nach einem Urteil des BFH vom 02.03.2006 (BeckRS 2006 25009821) auch im Bereich der Gewinneinkünfte bei Verwendung der EÜR, sofern das Fahrzeug wegen des geringen betrieblichen Nutzungsanteils weder zum notwendigen BV noch mangels ausdrücklicher und unmissverständlicher Zuordnung zum gewillkürten BV gehört.

⁷¹ Vgl. zusätzlich die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 46 EStG für AN für vom AG gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs; hierzu zählen auch bestimmte Elektrofahrräder. Zu den Details vgl. BMF vom 29.09.2020, BStBl I 2020, 972.

- Überlässt der AG dem AN das betriebliche Fahrrad erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2022, werden 50% der o. g. BMG angesetzt. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der AG dieses Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat.

5.2.2.2 Privates Internetsurfen

Abgesehen von der »Geringfügigkeitsregelung« nach § 8 Abs. 2 S. 11 EStG (Freigrenze von 50 €; bis 31.12.2021: 44 €) sind die üblichen Endpreise für das private Surfen im Internet – rückwirkend ab 2000 – nach § 3 Nr. 45 EStG zwar steuerbar, aber nicht steuerpflichtig.

Exkurs: Für die AG-Aufwendungen anlässlich eines **Autotelefons** ist danach zu unterscheiden, ob es sich um ein Kfz des AG handelt (mit der Folge, dass selbst eine 100%ige Privatnutzung gem. § 3 Nr. 45 EStG nicht zu stpfl. Arbeitslohn führt). Bei einem Telefon im Kfz des AN sind die Kosten bei überwiegender beruflicher Nutzung (>90%) in vollem Umfang steuerfrei gem. § 3 Nr. 50 EStG (OFD Frankfurt a. M. vom 04.03.2003, StuB 2003, 518); ansonsten erfolgt eine Aufteilung.

In diesem Zusammenhang verdient das BFH-Urteil vom 27.10.2004 (BFH/NV 2005, 290) eine Erwähnung: Lohnzahlungen in einer gängigen Auslandswährung sind keine Sachleistungen, für die § 8 Abs. 2 S. 9 EStG zur Anwendung gelangt.

5.2.2.3 Die überlassene Wohnung an den Arbeitnehmer

Die Überlassung der Wohnung an den AN/GF Y stellt einen Sachbezug da, welcher grds. mit dem üblichen Mietwert anzusetzen ist. Durch das JStG 2019 wurde jedoch in § 8 Abs. 2 S. 12 EStG eine Vergünstigung eingeführt; soweit das vom AN gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 €/m² ohne umlagefähige Kosten beträgt, verzichtet der Gesetzgeber auf den Ansatz eines Sachbezuges.

5.2.2.4 Die Jahreswagenregelung nach § 8 Abs. 3 EStG (Personalrabatt)

Für den lt. Liste 90.000 € teuren 7er BMW, den Y im Jahr 17 erhält, ergibt sich nach Abzug der 4% als üblicher Preisnachlass (3.600 €) ein geminderter Endpreis von 86.400 €. Der Unterschiedsbetrag zwischen diesem geminderten Endpreis und dem von Y gezahlten Entgelt (86.400 € ./ 72.000 € [Abnahmepreis = 80% des Listenpreises]) ist als stpfl. zusätzliche Einnahme i. H. v. 14.400 € von Y i. S. d. §§ 8, 19 EStG – abzüglich des Freibetrages von 1.080 € (§ 8 Abs. 3 S. 2 EStG) – zu versteuern.

Für die Anwendung von § 8 Abs. 3 EStG genügt es, dass die angebotenen Güter des AG seine übliche Leistungspalette repräsentieren. Dies wird allerdings für AG der Investitionsgüterindustrie in Abrede gestellt, da deren Produkte nicht am allgemeinen Markt angeboten werden. Letztlich erwirtschaftet die Zulieferindustrie (X-GmbH) ein Verbrauchsgut, für das § 8 Abs. 3 EStG gilt.⁷²

I. R. d. § 8 Abs. 3 EStG sind stets die Abgabepreise des AG an Letztverbraucher zugrunde zu legen. Demgegenüber ist nach Auffassung des BFH bei Anwendung des § 8 Abs. 2 S. 1 EStG vom günstigsten Preis der Ware oder Dienstleistung⁷³ am Markt auszugehen. Händlerrabatte

72 So auch die h. M. (*Drenseck in Schmidt*, EStG, § 8, Rz. 66 sowie *Kirchhof in Kirchhof-kompakt*, § 8 Rz. 64) mit der Differenzierung nach **betriebstypischen und arbeitnehmerorientierten** Angeboten.

73 Der Preis ist dabei für die **konkret überlassene** Ware oder Dienstleistung zu ermitteln. Ein niedrigerer Preis für funktionsgleiche Waren oder Dienstleistungen anderer Hersteller bzw. Dienstleistender ist nicht zu berücksichtigen (BFH vom 30.05.2001, BStBl II 2002, 230; BFH vom 28.06.2007, BFH/NV 2007, 1871).