

Finanz und Steuern BAND 3

Zenthöfer

Einkommen- steuer

11. Auflage

eBook

SCHÄFFER
POESCHEL

Finanz und Steuern
Band 3
Einkommensteuer

SCHÄFFER

POESCHEL

Finanz und Steuern

Band 3

Einkommensteuer

von

Wolfgang Zenthöfer

Regierungsdirektor, Dipl.-Finanzwirt
Dozent an der Fachhochschule für Finanzen
Nordrhein-Westfalen, Nordkirchen

11., völlig neu bearbeitete Auflage

2013 SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG STUTTGART

Gesamtbearbeitung: Zenthöfer

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

E-Book ISBN 978-3-7992-6794-6

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2013 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de

Typografie: Hans Peter Willberg und Ursula Steinhoff
Satz: Dörr + Schiller GmbH, Stuttgart
Druck und Bindung: C. H. Beck, Nördlingen

September 2013

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt

Vorwort zur 11. Auflage 2013

Das vorliegende Buch will eine Verbindung zwischen didaktisch aufbereiteter Vermittlung von Grundlagenwissen und weitergehenden Informationen für den Praktiker schaffen. Der Stoff wird methodisch dargestellt und durch zahlreiche Beispiele verdeutlicht.

Es soll daher auch für denjenigen verständlich sein, der sich erst einkommensteuerliche Grundbegriffe aneignen will. Die Beispiele sind zum Teil komplex und eignen sich somit auch für eine Klausurvorbereitung. Das Buch bietet jedoch über das Grundlagenwissen hinaus in vielen Bereichen einen tiefgehenden stofflichen Umfang, ohne dabei das Prinzip der systematischen Aufbereitung aufzugeben.

Behandelt sind alle wesentlichen Teile des »reinen« Einkommensteuerrechts, ausgenommen die Vorschriften, die die Buchführung, Bilanzierung und Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich betreffen. Wegen der Gesamtdarstellung des Bilanzsteuerrechts wird auf Band 1 Horschitz / Groß / Fanck, Bilanzsteuerrecht und Buchführung verwiesen.

Berücksichtigt sind auch Grundzüge des Umwandlungssteuerrechts, des internationalen Steuerrechts einschließlich Doppelbesteuerungsabkommen sowie des Außensteuerrechts (AStG).

Das Lehrbuch richtet sich nicht nur an den Ausbildungs- und Fortbildungsbereich, sondern soll auch den Praktiker ansprechen, der eine Orientierung bei wesentlichen Einzelfragen sucht. Einen Kommentar kann und will dieser Band jedoch nicht ersetzen.

Die vorliegende 11. Auflage des Lehrbuchs »Einkommensteuer« berücksichtigt die aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung. Eingearbeitet sind darüber hinaus alle wichtigen Verwaltungserlasse.

Das Lehrbuch berücksichtigt den Rechtsstand **31. 12. 2012**.

Für Anregungen und Hinweise ist der Verfasser dankbar.

Nordkirchen, im Februar 2013

Wolfgang Zenthöfer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 11. Auflage 2012	V
Abkürzungsverzeichnis	XLIX

Teil A Wesen und Grundlagen der Einkommensteuer

1	Wesen und Bedeutung	1
1.1	Bedeutung der Einkommensteuer	1
1.2	Einkommensteuer im Steuersystem	1
1.2.1	Einkommensteuer als direkte Steuer	1
1.2.2	Besitzsteuer	1
1.2.3	Personensteuer	1
1.2.4	Einkommensteuer als Veranlagungs- und Abzugssteuer	1
1.3	Gesetzgebung, Ertragshoheit, Verwaltungshoheit	2
1.3.1	Gesetzgebungskompetenz	2
1.3.2	Ertragshoheit	2
1.3.3	Verwaltungshoheit	2
2	Rechtsgrundlagen und Rechtsentwicklung	2
3	Kurzübersichten	3

Teil B Persönliche Steuerpflicht

1	Allgemeiner Überblick	6
1.1	Abgrenzung von der sachlichen Steuerpflicht	6
1.2	Abgrenzung des Personenkreises	6
1.3	Arten der persönlichen Steuerpflicht	7
2	Unbeschränkte Steuerpflicht	7
2.1	Voraussetzungen	7
2.2	Wohnsitz	8
2.2.1	Wohnung	8
2.2.2	Innehaben einer Wohnung	9
2.2.3	Beibehaltungs- und Benutzungsabsicht	9
2.2.4	Aufgabe des Wohnsitzes	10
2.3	Gewöhnlicher Aufenthalt	10
2.3.1	Aufenthalt mit Verweilensabsicht	10
2.3.2	Sechsmonatsfrist des § 9 Satz 2 AO	11
2.3.3	Billigkeitsregelung (§ 9 Satz 3 AO)	12
2.4	Inland	12
3	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG)	12
4	Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§§ 1 Abs. 3 und 1a EStG)	13
5	Beschränkte Steuerpflicht	13
6	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§§ 2 bis 5 AStG)	13
7	Beginn und Ende der Steuerpflicht	13
7.1	Geburt, Tod und Verschollenheit	13
7.1.1	Grundsatz	13
7.1.2	Nasciturus (Kind im Mutterleib)	14
7.1.3	Verschollenheit	14
7.2	Beginn und Ende der Steuerpflicht	15
7.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	15
7.2.2	Beschränkte Steuerpflicht	15

7.3	Wechsel der Steuerpflicht	15
8	Exterritoriale	15

Teil C Grundlagen der Einkommensbesteuerung

1	Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer	16
1.1	Einkommen	16
1.2	Zu versteuerndes Einkommen	16
1.3	Elemente des zu versteuernden Einkommens	16
1.3.1	Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG)	16
1.3.2	Nicht steuerbare Vermögensmehrungen	17
1.3.3	Einkünfteermittlung	19
1.3.3.1	Gewinneinkünfte	20
1.3.3.2	Überschusseinkünfte	21
1.3.3.3	Verluste	21
1.3.3.4	Einkünfte aus Kapitalvermögen	22
1.3.4	Summe der Einkünfte	22
1.3.4.1	Nur positive Einkünfte	22
1.3.4.2	Verlustrausgleich	22
1.3.5	Gesamtbetrag der Einkünfte	26
1.3.5.1	Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)	26
1.3.5.2	Freibetrag für Alleinerziehende	26
1.3.5.3	Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)	27
1.3.6	Einkommen	27
1.3.6.1	Sonderausgaben (§§ 10–10c EStG)	27
1.3.6.2	Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33b EStG)	27
1.3.7	Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)	28
1.3.8	Übersicht über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG; R 2 Abs. 1 EStR)	28
1.3.9	Besonderheiten bei Kapitalerträgen (§ 2 Abs. 5b EStG)	29
2	Ermittlung der Einkünfte	29
2.1	Ermittlung der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	29
2.1.1	Einnahmen (§ 8 EStG)	29
2.1.1.1	Güterzufluss	30
2.1.1.2	Einkunftszusammenhang	31
2.1.1.3	Fehlender Güterzufluss	32
2.1.1.4	Nachträgliche Einnahmen	34
2.1.2	Werbungskosten (§ 9 EStG)	34
2.1.2.1	Aufwendungen	34
2.1.2.2	Finaler oder kausaler Zusammenhang mit Einnahmen?	35
2.1.2.3	Unmaßgebliche Merkmale	37
2.1.2.4	Verhältnis zum Betriebsausgaben-Begriff	38
2.1.2.5	Abflussprinzip	38
2.1.2.6	Unterbrechung der Einnahmeerzielung	38
2.1.2.7	Vorweggenommene Werbungskosten	38
2.1.2.8	Vergebliche Aufwendungen	39
2.1.2.9	Nachträgliche Werbungskosten	39
2.1.2.10	Zuordnung der Werbungskosten zu der zugehörigen Einkunftsart	40
2.1.2.11	Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG	40
2.1.2.12	Erststudium und Erstausbildung (§ 9 Abs. 6 EStG)	41
2.2	Werbungskostenpauschbeträge (§ 9a EStG)	41
3	Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	42
3.1	Begriff der Betriebseinnahmen	42
3.2	Begriff der Betriebsausgaben	44

3.2.1	Aufwendungen	45
3.2.2	Veranlassung durch den Betrieb	45
3.2.3	Keine Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit oder Üblichkeit.....	46
3.2.4	Zeitlicher Zusammenhang	46
3.2.4.1	Vorweggenommene Betriebsausgaben	46
3.2.4.2	Nachträgliche Betriebsausgaben	47
3.3	Nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5, 6 und 9 EStG).....	47
3.3.1	Allgemeines	47
3.3.2	Geschenke (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)	48
3.3.3	Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG).....	49
3.3.3.1	Begrenzung der abziehbaren Aufwendungen	50
3.3.3.2	Nachweis	50
3.3.4	Gästehäuser (§ 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG).....	52
3.3.5	Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliche Zwecke (§ 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG)	52
3.3.6	Mehraufwendungen für Verpflegung (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG).....	52
3.3.7	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer.....	54
3.3.7.1	Allgemeines	54
3.3.7.2	Geltungsbereich	54
3.3.7.3	Begriff des Arbeitszimmers.....	54
3.3.7.4	Unbegrenzter Abzug (»Mittelpunktfälle«)	55
3.3.7.5	Begrenzter Abzug bis 1 250 €	56
3.3.7.6	Abzugsverbot	57
3.3.7.7	Aufwendungen für das Arbeitszimmer	57
3.3.7.8	Nutzung durch mehrere Steuerpflichtige	58
3.3.7.9	Nutzung zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte	58
3.3.7.10	Zeitweise Nutzung des Arbeitszimmers und Zuordnung.....	58
3.3.7.11	Nutzung/Mitbenutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zu Ausbildungs- zwecken	59
3.3.7.12	Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	59
3.3.7.13	Gesonderte Aufzeichnung (§ 4 Abs. 7 EStG).....	59
3.3.7.14	Beispiel	59
3.3.8	Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG)	60
3.3.8.1	Abzugsbeschränkung	60
3.3.8.2	Ermittlung der Abzugsbeschränkung.....	60
3.3.8.3	Abgrenzung zu Fahrten zwischen Betriebsstätten.....	60
3.3.9	Andere die Lebensführung berührende Ausgaben (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG).....	60
3.3.10	Geldbußen und ähnliche Sanktionen (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG)	61
3.3.10.1	Allgemeines	61
3.3.10.2	Betriebliche oder private Veranlassung	62
3.3.10.3	Fallgruppen des Abzugsverbots	62
3.3.10.4	Einschränkung des Abzugsverbots für Geldbußen	63
3.3.10.5	Rückzahlung von Sanktionen	63
3.3.10.6	Kein Werbungskostenabzug von Geldbußen.....	63
3.3.10.7	Verfahrenskosten	64
3.3.11	Hinterziehungszinsen zu Betriebssteuern (§ 4 Abs. 5 Nr. 8a EStG).....	64
3.3.12	Schmiergelder (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG)	64
3.3.13	Besondere Aufzeichnung (§ 4 Abs. 7 EStG).....	64
3.3.14	Buchtechnische Behandlung.....	65
3.3.15	Veräußerung und Entnahme von Wirtschaftsgütern i. S. d. § 4 Abs. 5 EStG	65
3.3.16	Entsprechende Anwendung bei Werbungskosten	65
3.4	Mitgliedsbeiträge und Spenden (Zuwendungen) an politische Parteien (§ 4 Abs. 6 EStG).....	65

3.5	Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium (§ 4 Abs. 9 EStG).....	66
4	Nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (§ 12 EStG)	66
4.1	Begriff, Grundsätze.....	66
4.2	Typische Aufwendungen der Lebensführung.....	67
4.2.1	Einzelfälle.....	67
4.3	Gemischte Aufwendungen.....	68
4.3.1	Begriff.....	68
4.3.2	Grundsatz: Aufteilung.....	68
4.3.3	Aufteilungsfälle – Beispiele.....	69
4.3.3.1	Gemischte Pkw-Nutzung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 bis 4 EStG).....	69
4.3.3.2	Telefonkosten.....	71
4.3.3.3	Fachkongresse und Studienreisen.....	72
4.3.4	Vollabzug bei privater Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung.....	73
4.3.5	Abzugsverbot bei betrieblicher/beruflicher Veranlassung von ganz untergeordneter Bedeutung.....	73
4.3.6	Nicht aufteilbare gemischte Aufwendungen.....	73
4.3.6.1	Grundsatz.....	73
4.3.7	Repräsentationsaufwendungen (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG).....	74
4.4	Schaubild.....	75
4.5	Abzugsverbot für betriebliche Schuldzinsen (§ 4 Abs. 4a EStG).....	75
4.5.1	Vorbemerkung.....	75
4.5.2	Überentnahmen (§ 4 Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG).....	76
4.5.3	Keine Geltung für Schuldzinsen zur Finanzierung von Anlagevermögen (§ 4 Abs. 4a Satz 5 EStG).....	76
4.5.4	Typisierung der nicht abziehbaren Schuldzinsen (§ 4 Abs. 4a Satz 3 EStG).....	76
4.5.5	Abziehbarer Schuldzinsensockelbetrag (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG).....	76
4.5.6	Grundbeispiel für nichtabzugsfähige Schuldzinsen.....	77
4.5.7	Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	77
4.5.8	Personengesellschaften.....	77
4.5.9	Kapitalgesellschaften.....	78
4.5.10	Keine entsprechende Anwendung bei Überschusseinkünften.....	78
4.5.11	Zinsschranke (§ 4h EStG).....	78
4.5.11.1	Überblick.....	78
4.5.11.2	Ausnahmen von der Zinsschranke (§ 4h Abs. 2 EStG).....	80
4.5.11.3	Zinsvortrag.....	81
4.5.11.4	EBITDA-Vortrag (§ 4h Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStG).....	81
4.5.11.5	Grundschema für § 4h EStG.....	82
4.5.11.6	Zeitliche Anwendung.....	82
4.5.12	Gewerbsteuer (§ 4 Abs. 5b EStG).....	82
4.6	Spenden.....	82
4.7	Zuwendungen (§ 12 Nr. 2 EStG).....	82
4.8	Personensteuern (§ 12 Nr. 3 EStG).....	83
4.9	Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile (§ 12 Nr. 4 EStG).....	83
4.9.1	Grundsatz.....	83
4.9.2	Umfang des Abzugsverbots.....	84
4.9.3	Verfahrenskosten.....	84
4.9.4	Ausbildungskosten (§ 12 Nr. 5 EStG).....	85
5	Vereinnahmung und Verausgabung (§ 11 EStG)	86
5.1	Bedeutung der Vorschrift.....	86
5.2	Geltungsbereich des § 11 EStG.....	86
5.3	Analoge Anwendung des § 11 EStG.....	88
5.4	Zeitpunkt des Zufließens von Einnahmen und Abfließens von Ausgaben.....	88

5.4.1	Zufluss	88
5.4.1.1	Begriff.....	88
5.4.1.2	Einzelfälle	89
5.4.2	Begriff der Leistung (Abfluss)	93
5.4.3	Übersicht: Zufluss/Abfluss (§ 11 EStG).....	94
5.5	Ausnahmeregelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben (§ 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG)	95
5.5.1	Allgemeines	95
5.5.2	Voraussetzungen für die Anwendung der Ausnahmeregelung.....	95
5.5.2.1	Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen/Ausgaben.....	95
5.5.2.2	Wirtschaftliche Zugehörigkeit.....	96
5.5.2.3	Zu- oder Abfluss und Fälligkeit kurze Zeit nach Ende bzw. vor Beginn des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit	96
5.6	Rückflüsse.....	98
5.6.1	Negative Einnahmen.....	98
5.6.2	Rückzahlung von Betriebseinnahmen	98
5.6.3	Rückfluss von Ausgaben	98
5.7	Vorausgezahlte Nutzungsentgelte	99
6	Bemessungszeitraum – Veranlagungszeitraum – Ermittlungszeitraum	99
6.1	Bemessungszeitraum.....	99
6.2	Veranlagungszeitraum (§ 25 EStG)	99
6.3	Ermittlungszeitraum.....	100
6.3.1	Grundsätze	100
6.3.2	Ermittlungszeitraum für die Überschusseinkünfte.....	100
6.3.3	Ermittlungszeitraum für die Gewinneinkünfte	100
6.3.4	Ermittlungszeitraum bei Wechsel der Steuerpflicht	101
6.4	Zeitliche Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes – Zusammenfassendes Beispiel ...	101
7	Wirtschaftsjahr (§ 4a EStG)	101
7.1	Allgemeines	101
7.2	Dauer des Wirtschaftsjahres	102
7.2.1	Grundsatz	102
7.2.2	Rumpfwirtschaftsjahr.....	102
7.3	Wirtschaftsjahr bei Gewerbetreibenden.....	104
7.3.1	Grundsätze	104
7.3.2	Umstellung des Wirtschaftsjahrs	105
7.3.2.1	Begriff.....	105
7.3.2.2	Zeitpunkt der Umstellung	105
7.3.2.3	Einvernehmen mit dem Finanzamt.....	106
7.3.2.4	Herbeiführung und Versagung des Einvernehmens	106
7.3.2.5	Maßgebliche Umstellungsgründe	107
7.3.2.6	Unmaßgebliche Gründe.....	108
7.4	Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirtschaft	108
7.5	Zeitliche Zuordnung des Gewinns.....	109
7.5.1	Gewerbebetrieb	109
7.5.2	Land- und Forstwirtschaft.....	109

Teil D Veranlagung der Einkommensteuer

1	Begriff der Veranlagung	111
1.1	Erhebungsformen der Einkommensteuer.....	111
2	Grundsatz der Einzelveranlagung	111
3	Veranlagung von Ehegatten – bis VZ 2012	112
3.1	Arten der Ehegattenveranlagung	112
3.2	Steuererklärungspflicht	113

3.3	Voraussetzungen für die Ehegattenveranlagung	113
3.3.1	Bestehen einer rechtsgültigen Ehe.....	113
3.3.2	Kein dauerndes Getrenntleben (R 26 Abs. 1 EStR).....	114
3.3.3	Unbeschränkte Steuerpflicht beider Ehegatten.....	116
3.3.4	Gleichzeitiges Vorliegen der Voraussetzungen für die Ehegattenveranlagung.....	116
3.4	Ausübung des Wahlrechts zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung sowie ggf. besonderer Veranlagung (§ 26 Abs. 2, 3 EStG, R 26 Abs. 3 und 4 EStR).....	117
3.4.1	Form der Ausübung des Wahlrechts.....	117
3.4.2	Folge der Nichtausübung des Wahlrechts	117
3.4.3	Zeitpunkt der Antragstellung und Widerruf.....	117
3.4.4	Antrag bei Tod eines Ehegatten	118
3.4.5	Schikaneverbot	118
3.5	Sonderregelung bei mehreren Ehen eines Steuerpflichtigen in einem Veranlagungszeitraum (§ 26 Abs. 1 Satz 2 EStG, R 26 Abs. 2 EStR).....	119
3.5.1	Grundsätze	119
3.5.2	Wiederheirat beider Ehegatten	120
3.5.3	Veranlagungswahlrecht für die aufgelöste Ehe (§ 26 Abs. 1 Satz 3 EStG).....	120
4	Durchführung der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26b EStG)	121
4.1	Allgemeines	121
4.2	Gesamtbetrag der Einkünfte	121
4.2.1	Gesonderte Ermittlung der Einkünfte.....	121
4.2.2	Besonderheiten bei den Einkünften aus § 20 EStG.....	122
4.2.3	Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)	122
4.2.4	Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG.....	123
4.2.5	Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG).....	123
4.3	Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4 EStG)	123
4.3.1	Sonderausgaben	123
4.3.1.1	Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen	123
4.3.1.2	Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG).....	123
4.3.2	Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33b EStG)	124
4.3.3	Anwendung des § 10d EStG.....	124
5	Durchführung der getrennten Veranlagung von Ehegatten (§ 26a EStG) – bis VZ 2012	124
5.1	Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte.....	124
5.2	Sonderausgaben i. S. d. §§ 10 und 10b EStG	125
5.2.1	Ermittlung der abzugsfähigen Beträge	125
5.2.2	Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG).....	125
5.3	Außergewöhnliche Belastungen	125
5.3.1	Außergewöhnliche Belastungen i. S. d. §§ 33 bis 33b EStG	125
5.3.2	Übertragung eines Pauschbetrags gemäß § 33b Abs. 5 EStG.....	126
5.3.3	Verlustabzug (§ 10d EStG)	126
5.3.4	Tarif	126
6	Durchführung der besonderen Veranlagung (§ 26c EStG) – bis VZ 2012	127
6.1	Ermittlung und Zurechnung der Einkünfte – Gesamtbetrag der Einkünfte.....	127
6.2	Ermittlung des Einkommens.....	127
6.3	Zu versteuerndes Einkommen.....	128
6.4	Tarif	128
7	Ehegattenveranlagung (§ 26 EStG) ab VZ 2013	129
7.1	Grundsätze	129
7.2	Ehegattenwahlrecht (§ 26 EStG).....	129
7.3	Einzelveranlagung von Ehegatten (§ 26a EStG).....	129
7.3.1	Gesamtbetrag der Einkünfte	129

7.3.2	Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigung nach § 35a EStG	129
7.3.3	Tarif	129
8	Zurechnung der Einkünfte bei Ehegatten, Verträge zwischen Ehegatten	130
8.1	Allgemeines, einkommensteuerliche Auswirkungen von Ehegattenverträgen	130
8.2	Allgemeine Voraussetzungen zur Anerkennung von Ehegattenverträgen	132
8.2.1	Ernsthafte Vereinbarung und tatsächliche Durchführung	132
8.2.2	Klare und eindeutige Regelungen, Rückwirkungsverbot	133
8.2.2.1	Verträge vor Eingehung der Ehe	134
8.3	Arbeitsverträge	134
8.3.1	Form des Arbeitsvertrags	134
8.3.2	Inhalt des Arbeitsvertrags	134
8.3.3	Ernsthaftigkeit	135
8.3.4	Tatsächliche Durchführung	136
8.3.5	Keine Gütergemeinschaft	138
8.3.6	Angemessenheit des Arbeitslohns	138
8.3.7	Steuerliche Folgen der Nichtanerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses	138
8.3.8	Leistungen zur Zukunftssicherung des Arbeitnehmer-Ehegatten durch den Arbeitgeber-Ehegatten	139
8.3.8.1	Leistungen zur gesetzlichen Sozialversicherung	139
8.3.8.2	Betriebliche Altersversorgung außerhalb der gesetzlichen Sozialversicherung	139
8.3.8.3	Abfindungszahlungen	142
8.3.8.4	Vermögenswirksame Leistungen	142
8.3.8.5	Sonstige Bezüge und Vorteile	142
8.3.9	Besonderheiten bei Arbeitsverträgen mit Personengesellschaften	142
8.3.10	Arbeitsverträge von Eltern mit Kindern zwischen Angehörigen	143
8.3.11	Gesellschaftsverträge	143
8.3.12	Miet- und Pachtverträge	144
8.3.13	Darlehensverträge	144
8.3.13.1	Allgemeines	144
8.3.13.2	Fremdvergleich	145
8.3.13.3	Schenkweise begründete Darlehensforderung	145
9	Auswirkungen der ehelichen Güterstände auf die Zurechnung der Einkünfte von Ehegatten	147
9.1	Eheliche Güterstände (zivilrechtliche Grundlagen)	147
9.1.1	Zugewinnngemeinschaft (gesetzlicher Güterstand)	147
9.1.2	Gütertrennung	147
9.1.3	Allgemeine Gütergemeinschaft (§ 1415 BGB)	147
9.2	Einkommensteuerliche Folgen	148
9.2.1	Zugewinnngemeinschaft und Gütertrennung	148
9.2.2	Allgemeine Gütergemeinschaft	148
9.2.2.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)	148
9.2.2.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)	149
9.2.2.3	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)	150
9.2.2.4	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG)	150
9.2.2.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	151
9.2.2.6	Einkünfte aus § 22 EStG	151
9.2.2.7	Leistungen aus § 22 Nr. 3 EStG	151
9.2.2.8	Einkünfte aus § 24 EStG	151
9.2.2.9	Vereinbarung der allgemeinen Gütergemeinschaft im Laufe eines Jahres	151
9.2.2.10	Sonstige Wirkungen der Gütergemeinschaft	152
9.2.3	Andere vertragliche Güterstände	152

Teil E Tarif

1	Aufbau des Tarifs	153
1.1	Allgemeines	153
1.2	Nullzone	153
1.3	Proportionalzone	153
1.4	Progressionszone	154
1.5	Grundtarif.....	154
1.6	Splittingtarif	154
1.7	Vorteile des Splittingverfahrens	154
2	Anwendungsbereich von Grundtarif und Splittingtarif	154
2.1	Grundtarif (§ 32a Abs. 1 und 4 EStG).....	155
2.2	Splittingtarif (§ 32a Abs. 5 EStG).....	155
2.3	Verwitwetensplitting	155
2.3.1	Grundsätze.....	155
2.3.2	Verwitweteneigenschaft.....	155
2.3.3	Wiederaufleben der Verwitweteneigenschaft.....	156
2.4	Splittingtarif im Jahr der Auflösung der Ehe bei Wiederheirat	157
2.4.1	Grundsätze	157
2.4.2	Wiederheirat beider Ehegatten.....	158
2.5	Tariffmöglichkeiten bei Einzelveranlagung	158
2.6	Tariffmöglichkeiten bei der besonderen Veranlagung (§ 26c EStG) – bis VZ 2012.....	159
2.7	Anwendungsfälle des Grund- und Splittingtarifs (Übersicht).....	160
3	Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG)	160
4	Anrechnung von Gewerbesteuer (§ 35 EStG)	161
5	Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 35a EStG)	162
5.1	Regelungsinhalt	162
5.2	Allgemeine haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 1 EStG).....	162
5.2.1	Haushaltsnahe Dienstleistungen in Form von Pflege und Betreuung (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG).....	162
5.2.2	Handwerkerleistungen (§ 35a Abs. 3 EStG)	163
5.2.3	Beschränkung auf Arbeitskosten und Fahrtkosten	163
5.2.4	Nachweise.....	163
5.2.5	Nebeneinandergewährung	163
5.2.6	Ausschluss der Kumulierung und Doppelförderung (§ 35a Abs. 5 Satz 1 EStG)	164
5.3	Zeitlicher Anwendungsbereich	164
6	Außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG)	164
6.1	Außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG	164
6.1.1	Tarifvorschrift	164
6.1.2	Veräußerungsgewinne	165
6.1.3	Entschädigungen	165
6.1.4	Nutzungsvergütungen und Zinsen i. S. d. § 24 Nr. 3 EStG.....	165
6.1.5	Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG)	165
6.1.6	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen (§ 34 Abs. 1 Nr. 5 EStG)	166
6.2	Außerordentlichkeit der Einkünfte.....	166
6.3	Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte.....	167
6.3.1	Fünftelmethode (§ 34 Abs. 1 EStG).....	167
6.3.2	Ermäßigter Durchschnittssteuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG)	168
6.4	Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft (§ 34b EStG)	168
7	Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns (§ 34a EStG)	168
7.1	Regelungsinhalt	168
7.2	Begünstigte Einkunftsarten und Gewinne.....	169
7.3	Antrag.....	170

7.4	Nicht entnommener Gewinn	170
7.4.1	Begriff	170
7.4.2	Gewinnermittlungsart	171
7.4.3	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	171
7.4.4	Steuerfreie Gewinnanteile	171
7.4.5	Ausländische Betriebsstätten	172
7.4.6	Nicht entnommener Gewinn bei Personengesellschaften	172
7.4.7	Nicht entnommener Gewinn bei mehrstöckigen Personengesellschaften	172
7.5	Begünstigungsbetrag und nachversteuerungspflichtiger Betrag	172
7.5.1	Begünstigungsbetrag	173
7.5.2	Nachversteuerungspflichtiger Betrag des laufenden Veranlagungszeitraums	173
7.5.3	Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags	173
7.6	Nachversteuerung (§ 34a Abs. 4 EStG)	174
7.6.1	Nachversteuerungsbetrag	174
7.6.2	Verwendungsreihenfolge	175
7.6.3	Entnahmen zur Zahlung von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer	175
7.6.4	Übertragungen und Überführungen einzelner Wirtschaftsgüter	175
7.6.4.1	Entnahmereihenfolge bei Übertragung oder Überführung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 34a Abs. 5)	175
7.6.4.2	Grenzüberschreitende Überführungen und Übertragungen von Wirtschaftsgütern	176
7.6.5	Nachversteuerungsfälle nach § 34a Abs. 6	176
7.6.6	Stundung	176
7.6.7	Fälle des § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG	176
7.7	Anwendungszeitpunkt	177
8	Sonstige Steuerermäßigungen	177
9	Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35b EStG)	177

Teil F Sonderausgaben

1	Begriff der Sonderausgaben	178
1.1	Begriffsbestimmung	178
1.2	Sonderausgaben im System der Einkommensermittlung	178
1.3	Einteilung der Sonderausgaben	178
1.3.1	Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	178
1.3.2	Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	179
1.3.3	Unterscheidung zwischen Vorsorgeaufwendungen (Versicherungsbeiträgen) und übrigen Sonderausgaben	179
1.4	Sonderausgabenabzug im weiteren Sinne	180
1.5	Abgrenzung zu den Betriebsausgaben und Werbungskosten	180
1.6	Abgrenzung zu den außergewöhnlichen Belastungen	180
1.7	Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG)	180
2	Allgemeine Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach den §§ 10 bis 10b EStG	181
2.1	Enumerationsprinzip	181
2.2	Aufwendungen des Steuerpflichtigen	181
2.2.1	Art der Leistung	181
2.2.2	Herkunft der Leistung	182
2.3	Anrechnung von Erstattungen	182
2.4	Keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten	183
2.5	Schuldnerprinzip	184
2.6	Abfluss der Ausgaben	185
2.6.1	Grundsatz	185
2.6.2	Ausnahmeregelung für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben	185
2.7	Unbeschränkte Steuerpflicht	185

3	Einzelne Sonderausgaben	185
3.1	Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten....	185
3.2	Renten und dauernde Lasten	186
3.3	Vorsorgeaufwendungen	186
3.3.1	Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	186
3.3.1.1	Beiträge zu gesetzlichen Rentenversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG)	186
3.3.1.2	Berufsständische Versorgungseinrichtungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG)	187
3.3.1.3	Eigene kapitalgedeckte Altersvorsorge (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG).....	187
3.3.1.4	Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen.....	189
3.3.2	Sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG)	189
3.3.2.1	Krankenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	189
3.3.2.2	Basisabsicherung	189
3.3.3	Sonstige Versicherungsbeiträge (§10 Abs. 1 Nr. 3a EStG)	191
3.3.3.1	Unfallversicherung	191
3.3.3.2	Haftpflichtversicherung.....	192
3.3.3.3	Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit	193
3.3.3.4	Risikoversicherungen	193
3.3.3.5	Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen	193
3.3.3.6	Pflegeversicherungen i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG	193
3.3.3.7	Krankenversicherungen i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG	193
3.3.3.8	Lebensversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b EStG).....	193
3.3.4	Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen	196
3.3.4.1	Höchstbeträge für Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 EStG)	196
3.3.4.2	Höchstbeträge für sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 4 EStG)	202
3.3.4.3	Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG.....	204
3.3.4.4	Beispiele.....	209
3.3.4.5	Gemeinsame Abzugsgrundsätze für Beiträge zu Versicherungen	212
3.4	Kirchensteuer.....	212
3.4.1	Begriff.....	212
3.4.2	Erhebungsberechtigte Körperschaft	212
3.4.3	Umfang des Abzugs	213
3.4.4	Erstattungen	213
3.4.5	Zahlung der Kirchensteuer des Erblassers durch den Erben	214
3.4.6	Ausschluss des Sonderausgabenabzugs	214
3.5	Steuerberatungskosten.....	214
3.5.1	Steuerberatungskosten als gemischte Aufwendungen	214
3.5.2	Vereinfachungsregel	215
3.6	Ausbildungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	215
3.6.1	Grundsätze	215
3.6.2	Begriff Berufsausbildung – Abgrenzung zur Fortbildung	216
3.6.3	Ausbildungskosten im Rahmen eines Dienstverhältnisses als Werbungskosten	217
3.6.4	Erstmalige Berufsausbildung.....	217
3.6.5	Erststudium	218
3.6.6	Begünstigte Aufwendungen.....	218
3.6.7	Höchstbetrag	219
3.6.8	Übersicht	220
3.7	Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).....	221
3.7.1	Voraussetzung	221
3.7.2	Begünstigte Aufwendungen.....	221
3.7.3	Höhe des Abzugs	221
3.7.4	Konkurrenz zu § 35a EStG.....	222
3.7.5	Abzug bei Eltern	222
3.8	Aufwendungen für den Besuch von Privatschulen (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)	222

3.8.1	Grundregelung	222
3.8.2	Ausländische Schulen	223
3.8.3	Übergangsregelung für VZ vor 2008	223
3.9	Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke (»Zuwendungen«) i. S. d. § 10b EStG	223
3.9.1	Begriff	223
3.9.2	Zuwendungen	224
3.9.3	Einschränkung für Zuwendung von Nutzungen und Leistungen (§ 10b Abs. 3 Satz 1 EStG)	224
3.9.4	Bewertung von Sachzuwendungen	225
3.9.5	Unentgeltlichkeit und Freiwilligkeit der Zuwendung	225
3.9.6	Abgrenzung zu den Betriebsausgaben und Werbungskosten	226
3.9.7	Zweckbestimmung und Verwendung der Zuwendung	226
3.9.7.1	Rückzahlung und zweckwidrige Verwendung	227
3.9.7.2	Zuwendungsnachweis (§ 50 EStDV)	227
3.9.8	Zuwendungsempfänger	228
3.9.9	Höhe der Abzugsfähigkeit	228
3.9.9.1	Höchstbeträge	228
3.9.9.3	Spendenvortrag (§ 10b Abs. 1 Satz 9 EStG)	228
3.9.9.4	Zuwendungen an Stiftungen (§ 10b Abs. 1a EStG)	229
3.9.10	Abzugsfähigkeit von Parteispenden	229
3.9.10.1	Begriff	229
3.9.10.2	Berücksichtigung als Sonderausgaben	229
3.9.10.3	Steuerermäßigung nach § 34g EStG	230
4	Sonderausgaben-Pauschbetrag	231
5	Verlustabzug	231
5.1	Einführung	231
5.2	Durchführung des Verlustabzugs	232
5.3	Reihenfolge der Verlustberücksichtigung	232
5.4	Begrenzung des Verlustabzugs	232
5.5	Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte	232
5.6	Verlustrücktrag	233
5.6.1	Zeitlicher Umfang	233
5.6.2	Höchstbetrag	233
5.6.3	Wahlrecht (§ 10d Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG)	233
5.6.4	Durchführung des Verlustrücktrags	233
5.6.5	Berichtigung der Veranlagung für das Rücktragsjahr	234
5.7	Verlustvortrag	234
5.7.1	Allgemeines	234
5.7.2	Begrenzung des Verlustvortrags	234
5.7.3	Zusammentreffen von Verlustausgleich und Verlustabzug	235
5.8	Verlustabzug bei Ehegattenveranlagung	235
5.8.1	Zusammenveranlagung	235
5.8.2	Getrennte Veranlagung/Einzelveranlagung	235
5.8.3	Aufteilung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 62d Abs. 2 Satz 2 EStDV)	235
5.9	Verluste im Erbfall	235
5.9.1	Erbfälle ab 19.08.2008	235
5.9.2	Erbfälle bis 18.08.2008 – Altfälle	236
5.10	Feststellungsverfahren	237
5.10.1	Grundsätze	237
5.10.2	Begriff des verbleibenden Verlustvortrags	237

Teil G Außergewöhnliche Belastungen

1	Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art (§ 33 EStG)	238
1.1	Begriff, Sinn und Zweck	238
1.2	Abzugsvoraussetzungen	239
1.2.1	Aufwendungen	239
1.2.1.1	Begriff	239
1.2.1.2	Zeitpunkt der Berücksichtigung	239
1.2.1.3	Ansammlung von Beträgen	240
1.2.1.4	Durch Schuldaufnahme bestrittene Aufwendungen	240
1.2.1.5	Vermögensminderungen und Vermögensverluste	240
1.2.1.6	Eigene Aufwendungen	240
1.3	Keine Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben	241
1.3.1	Grundsatz	241
1.3.2	Ausnahmeregelung für Aufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 und 9 EStG	243
1.4	Belastungsprinzip	243
1.4.1	Begriff	243
1.4.2	Fälle fehlender Belastung	243
1.4.2.1	Erstattung von Aufwendungen	243
1.4.2.2	Erlangung von Gegenwerten	247
1.4.2.3	Keine Unterscheidung zwischen Einkommens- und Vermögensbelastung	249
1.4.2.4	Maßgeblichkeit der existenziell wichtigen Bereiche	249
1.4.2.5	Aufwendungen im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb von Vermögen ..	250
1.4.2.6	Aufwendungen zur Erhaltung des Vermögens	250
1.4.2.7	Vermögensverluste	251
1.4.2.8	Vermögensrechtliche Regelungen	251
1.5	Außergewöhnlichkeit	251
1.5.1	Abgrenzung von typischen Lebenshaltungskosten	252
1.5.2	Außergewöhnlichkeit des Ereignisses	253
1.5.3	Durchführung des Vergleichs	253
1.5.3.1	Vergleichbare Steuerpflichtige	253
1.5.3.2	Überwiegende Mehrzahl	254
1.5.3.3	Vergleichbare Aufwendungen	255
1.6	Zwangsläufigkeit	255
1.6.1	Zwangsläufigkeit dem Grunde nach	255
1.6.1.1	Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen	256
1.6.1.2	Zwangsläufigkeit des verursachenden Ereignisses	256
1.6.1.3	Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen	258
1.6.1.4	Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen	258
1.6.2	Zwangsläufigkeit der Aufwendungen der Höhe nach	259
1.6.3	Zwangsläufigkeit der Belastung	260
1.7	Zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 1 und 3 EStG)	260
1.7.1	Begriff, Sinn und Zweck	260
1.7.2	Berechnung der zumutbaren Belastung	260
1.7.2.1	Bemessungsgrundlage	260
1.7.2.2	Maßgeblicher Prozentsatz der zumutbaren Belastung	261
1.8	Antrag	262
1.9	Verhältnis des § 33 EStG zu § 160 AO	262
1.10	Einzelfälle des § 33 EStG	263
1.10.1	Krankheitskosten (R 33.4 Abs. 1 EStR)	263
1.10.2	Kurkosten (R 33.4 Abs. 1 und 3 EStR; H 33.1–33.4 [Kur] EStH)	266
1.10.2.1	Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit dem Grunde nach	266
1.10.2.2	Umfang des Abzugs (Zwangsläufigkeit der Höhe nach)	266
1.10.3	Beerdigungskosten	268

1.10.4	Ehescheidungskosten	269
1.10.5	Prozesskosten.....	270
1.10.5.1	Strafprozesskosten	271
1.10.5.2	Zivilprozesskosten	271
1.10.6	Schadensersatzleistungen	272
1.10.7	Ausstattung von Kindern.....	272
2	Die typisierten Fälle des § 33a EStG	272
2.1	Aufwendungen	272
2.2	Die Aufwendungen dürfen keine Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sein.....	272
2.3	Belastung.....	273
2.4	Keine Prüfung der Außergewöhnlichkeit	273
2.5	Zwangsläufigkeit	273
2.6	Kein Abzug der zumutbaren Belastung.....	273
2.7	Antrag.....	273
2.8	Zusammenfassung.....	273
3	Außergewöhnliche Belastung durch Unterhalt (§ 33a Abs. 1 EStG).....	274
3.1	Voraussetzungen des Freibetrages nach § 33a Abs. 1 EStG).....	274
3.1.1	Kernvoraussetzungen	274
3.1.2	Allgemeine Voraussetzungen.....	274
3.1.3	Antrag.....	274
3.2	Typische Unterhaltsaufwendungen	274
3.3	»Zwangsläufigkeit« der Aufwendungen	277
3.3.1	Gesetzlich unterhaltsberechtigter oder gleichgestellter Person	277
3.3.2	Bedürftigkeit der unterstützten Person	278
3.3.3	Kein Anspruch des Steuerpflichtigen oder anderer Personen auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld für die unterhaltene Person	279
3.3.4	Belastung.....	279
3.3.5	Besonderheiten bei Ehegatten	279
3.3.6	Zusammenfassung.....	280
3.4	Berechnung des Freibetrages nach § 33a Abs. 1 EStG.....	281
3.4.1	Begriff der Einkünfte	281
3.4.1.1	Einkünfte im steuerrechtlichen Sinn (§ 2 Abs. 1 EStG)	281
3.4.1.2	Verfügungsbeschränkungen.....	281
3.4.2	Begriff und Ermittlung der Bezüge.....	281
3.4.2.1	Umfang der Bezüge	281
3.4.2.2	Kostenpauschale	282
3.4.3	Höhe der Steuerermäßigung	282
3.4.3.1	Abzug der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag.....	282
3.4.3.2	Verminderung des Höchstbetrages um eigene Einkünfte, Bezüge und öffentliche Ausbildungszuschüsse der unterhaltenen Person.....	283
3.4.3.3	Beispiele zur Ermittlung und Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge unterstützter Personen.....	283
3.4.4	Unterstützung mehrerer Personen durch einen Steuerpflichtigen	285
3.4.5	Unterstützung durch mehrere Personen	286
3.4.6	Zeitanteilige Aufteilung des Höchstbetrags (§ 33a Abs. 3 EStG).....	288
3.4.6.1	Zwölfteilung des Höchstbetrags.....	288
3.4.6.2	Ermittlung der Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person.....	288
3.4.7	Beispiele.....	289
4	Sonderausbildungsfreibetrag (§ 33a Abs. 2 EStG)	291
4.1	Grundsätze	291
4.2	Voraussetzungen und Höhe	291
4.3	Anspruch auf Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld	292

4.4	Berufsausbildung	293
4.5	Auswärtige Unterbringung	293
4.6	Vollendung des 18. Lebensjahres	294
4.7	Höhe des Freibetrags	294
4.7.1	Grundsätze	294
4.7.2	Nicht unbeschränkt steuerpflichtige Kinder	294
4.7.3	Keine Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge sowie öffentlicher Zuschüsse	295
4.8	Zeitanteilige Kürzung des Sonderausbildungsfreibetrags	295
4.9	Aufteilung des Sonderausbildungsfreibetrags	295
4.9.1	Grundsatz der Einmalberücksichtigung	295
4.9.2	Hälftige Aufteilung	295
4.9.3	Abweichende Verteilung	296
4.10	Antrag	296
4.11	Verhältnis zu § 33b EStG	296
5	Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen (§ 33b EStG)	296
5.1	Allgemeines	296
5.2	Voraussetzungen der Pauschbeträge für Behinderte	297
5.3	Anspruchsberechtigte Behinderte	297
5.4	Art der Behinderung	298
5.5	Höhe des Pauschbetrags	298
5.6	Nachweis der Behinderung (§ 65 EStDV)	299
5.7	Verhältnis des § 33b EStG zu § 33 EStG	299
5.7.1	Wahlrecht	299
5.7.2	Abgeltung typischer Mehraufwendungen durch § 33b EStG	300
5.8	Übertragung des einem Kind zustehenden Pauschbetrags auf den Steuerpflichtigen (§ 33b Abs. 5 EStG)	301
5.8.1	Voraussetzungen für die Übertragbarkeit	301
5.8.2	Wahlmöglichkeit zwischen Pauschbetrag und den tatsächlichen Aufwendungen in Übertragungsfällen	302
5.9	Hinterbliebene (§ 33b Abs. 4 EStG)	302
5.10	Pflege-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 6 EStG)	303
5.10.1	Grundsätze	303
5.10.2	Voraussetzungen	303
5.10.3	Besonderheiten	304
5.11	Zusammentreffen von Antragsgründen	304
6	Kinderbetreuungskosten	304

Teil H Familienleistungsausgleich

1	Überblick	305
2	Gemeinsame Regelungen für das Kindergeld und den Kinderfreibetrag	306
2.1	Amtsprinzip	306
2.2	Monatsprinzip	306
3	Regelung des Kindergelds im Einkommensteuergesetz	306
3.1	Anspruchsberechtigter	306
3.2	Kinder i. S. d. Kindergelds (§ 63 EStG)	307
3.3	Kindergeld	307
3.3.1	Höhe des Kindergelds, Zahlungszeitraum (§ 66 EStG)	307
3.3.2	Andere anzurechnende Leistungen für Kinder	307
3.3.3	EU-/EWR-Kinder	307
3.4	Keine Aufteilung bei mehreren Berechtigten	307
3.5	Auszahlung des Kindergelds	308

4	Berücksichtigung von Kindern	308
4.1	Begriff des Kindes	308
4.1.1	Im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder	308
4.1.1.1	Leibliche Kinder	309
4.1.1.2	Adoptivkinder	309
4.1.1.3	Pflegekinder	310
4.2	Berücksichtigung von Kindern vor Vollendung des 18. Lebensjahres	311
4.2.1	Allgemeine Voraussetzungen	311
4.2.2	Mehrere Kindschaftsverhältnisse	312
4.2.3	Unbeschränkte Steuerpflicht ist nicht Voraussetzung	312
4.2.4	Beendigung des Kindschaftsverhältnisses	312
4.2.4.1	Adoption	312
4.2.4.2	Begründung eines Pflegekindschaftsverhältnisses	312
4.3	Volljährige Kinder	313
4.3.1	Überblick und gesetzliche Neuregelung	313
4.3.1.1	Berücksichtigungstatbestände	313
4.3.1.2	Neuregelung ab VZ 2012	313
4.3.2	Arbeitslose Kinder (§ 32 Abs. 4 Nr. 1 EStG)	314
4.3.3	Volljährige Kinder in Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a EStG)	314
4.3.3.1	Erstmalige Berufsausbildung	314
4.3.3.2	Erststudium	314
4.3.3.3	Weitere Ausbildung und weiteres Studium	315
4.3.3.4	Kein Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung ohne Berufsfähigkeit	316
4.3.4	Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b EStG)	316
4.3.5	Verhinderung oder Unterbrechung der Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. c EStG)	316
4.3.6	Kinder, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr oder freiwillige Dienste leisten (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. d EStG)	316
4.4	Kinder, die das 21. bzw. 25. Lebensjahr vollendet haben (Verlängerungstatbestände) ...	316
4.5	Wegfall der Einkunftsgrenze	317
4.6	Erwerbstätigkeit nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG)	317
4.6.1	Begriff	317
4.6.2	Unschädlichkeit	317
4.6.2.1	Grundregelung	317
4.6.2.2	Ausbildungsdienstverhältnis	318
4.6.2.3	Geringfügige Beschäftigung	318
4.6.2.4	Monatsprinzip	319
4.7	Behinderte Kinder (§ 32 Abs. 4 Nr. 3 EStG)	319
5	Kinderfreibetrag und Betreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG)	320
5.1	Allgemeines	320
5.2	Kind muss nicht unbeschränkt steuerpflichtig sein	320
5.3	Höhe des Kinderfreibetrags, Grundsatz	321
5.4	Verdoppelter (voller) Freibetrag für Kinder	321
5.5	Übertragung des Kinderfreibetrags und Betreuungsfreibetrags	322
5.5.1	Übertragung des Kinderfreibetrags	322
5.5.2	Übertragung des Betreuungsfreibetrags	323
5.5.3	Übertragung der Freibeträge auf einen Stiefeltern- oder Großelternanteil	323
6	Familienleistungsausgleich durch Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag und Betreuungsfreibetrag	323
6.1	Allgemeines	323
6.2	Vergleichsrechnung	324

6.3	Vergleichsrechnung bei nicht unter § 26 EStG fallenden Elternpaaren.....	324
6.4	Hinzurechnung von Kindergeld (§ 2 Abs. 6 EStG).....	324
6.5	Auswirkungen der Kinder auf Zuschlagsteuern (§ 51a Abs. 2 EStG)	324

Teil I Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)

1	Regelungsinhalt	325
2	Voraussetzungen	325
3	Alleinstehend (§ 24b Abs. 2 EStG)	325
3.1	Kein Splittingverfahren	325
3.2	Keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen Person	326
4	Haushaltszugehörigkeit des Kindes	326
5	Zeitanteilige Berücksichtigung (§ 24b Abs. 3 EStG)	326
6	Beispiele	326

Teil J Gewinnermittlung

1	Grundsätze	328
1.1	Gewinnermittlungsarten.....	328
1.2	Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsarten	328
1.3	Buchführungspflichtgrenzen nach Steuerrecht (§ 141 AO)	328
1.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart.....	329
1.5	Steuerliche Gewinnermittlung	329
2	Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)	329
2.1	Allgemeines	329
2.2	Anwendungsbereich	330
2.3	Wesen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	331
2.4	Gemeinsamkeiten mit der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich.....	331
2.5	Unterschiede zum Bestandsvergleich	331
2.6	Betriebsentnahmen	332
2.6.1	Allgemeines	332
2.6.2	Durchlaufende Posten	332
2.6.3	Veräußerung von Anlagevermögen	333
2.6.4	Behandlung der Umsatzsteuer bei § 4 Abs. 3 EStG.....	334
2.6.5	Entnahmen.....	335
2.6.5.1	Allgemeines	335
2.6.5.2	Barentnahmen.....	335
2.6.5.3	Sachentnahmen (Entnahmen von Wirtschaftsgütern)	335
2.6.5.4	Entnahme von Nutzungen und Leistungen.....	336
2.6.6	Darlehen	337
2.6.7	Besonderheiten beim Zufluss von Arzthonoraren	338
2.6.7.1	Honorareinzug durch privatärztliche Verrechnungsstellen	338
2.6.7.2	Honorare für kassenärztliche Leistungen	338
2.7	Betriebsausgaben	338
2.7.1	Allgemeines	338
2.7.2	Erwerb von Umlaufvermögen.....	338
2.7.3	Erwerb von nichtabnutzbarem Anlagevermögen.....	339
2.7.4	Erwerb von abnutzbarem Anlagevermögen.....	340
2.7.5	Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten (Poolabschreibung).....	341
2.7.5.1	Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) – Rechtslage 2008 und 2009	341
2.7.5.2	Sammelposten/Poolabschreibung (§ 6 Abs. 2a EStG) – Rechtslage 2008 und 2009.....	342
2.7.5.3	Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 2010.....	343
2.7.6	Darlehen	345
2.7.7	Forderungsausfall	345

2.7.7.1	Darlehensforderungen	345
2.7.7.2	Kundenforderungen	345
2.7.8	Forderungserlass	345
2.7.8.1	Erlass aus betrieblichen Gründen	345
2.7.8.2	Erlass aus privaten Gründen	345
2.7.9	Diebstahl und Unterschlagung	346
2.7.9.1	Geldverluste	346
2.7.9.2	Diebstahl von Wirtschaftsgütern	347
2.7.10	Einlagen	347
2.7.10.1	Geldeinlagen	347
2.7.10.2	Sacheinlagen	347
2.7.10.3	Nutzung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens für betriebliche Zwecke	349
2.7.11	Kontokorrentzinsen als Betriebsausgaben	349
2.7.12	Abschreibung des Praxiswerts	349
2.8	Entschädigungen (R 6.6 Abs. 5 EStR)	350
2.9	Erwerb und Veräußerung gegen Renten, Raten, dauernde Lasten	350
2.10	Entgeltlicher Betriebserwerb	350
2.11	Übergang zum Bestandsvergleich	350
2.12	Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe	350
2.13	Aufzeichnungen	350
3	Absetzung für Abnutzung (AfA)	351
3.1	Abschreibung als Oberbegriff	351
3.2	Abschreibung als Begriff des Handelsrechts	351
3.3	Zweck der steuerlichen AfA	351
3.4	Verhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht	352
3.5	Steuerliche AfA-Grundsätze	352
3.5.1	Grundsatz der vollen Absetzung	353
3.5.2	Einheitlichkeit der AfA	353
3.6	AfA-Berechtigter	354
3.6.1	Grundsatz	354
3.6.2	Einzelfälle	354
3.6.3	Nutzungsrechte und Ehegattengrundstücke, Drittaufwand	355
3.6.3.1	Unterscheidung zwischen Eigenaufwand und Drittaufwand	355
3.6.3.2	Berücksichtigung von Eigenaufwand	355
3.6.3.3	Berücksichtigung von Drittaufwand	356
3.6.4	AfA-Berechtigung bei Miteigentum	357
3.7	Der AfA unterliegende Wirtschaftsgüter	357
3.8	Nutzungsdauer	359
3.9	Bemessungsgrundlage der AfA	360
3.9.1	Anschaffungskosten	360
3.9.2	Herstellungskosten	361
3.9.3	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	361
3.9.3.1	Begriff	361
3.9.3.2	Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand	362
3.9.3.3	Bemessung der AfA bei § 7 Abs. 1 und 2 EStG	362
3.9.3.4	Abgrenzung zur Herstellung eines anderen Wirtschaftsguts	363
3.9.4	Nachträgliche Minderungen der AfA-Bemessungsgrundlage	364
3.9.5	Surrogate als Bemessungsgrundlage	364
3.9.5.1	Entnahme aus dem Betriebsvermögen	364
3.9.5.2	Einlage in das Betriebsvermögen	364
3.9.5.3	Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen	365
3.9.5.4	Unentgeltlicher Erwerb im Privatvermögen	365

3.10	AfA-Methoden.....	365
3.10.1	Lineare AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG).....	365
3.10.2	Degressive AfA (§ 7 Abs. 2 EStG).....	366
3.10.2.1	Allgemeines.....	366
3.10.2.2	Anwendungsbereich – Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts.....	366
3.10.2.3	Berechnung der AfA.....	367
3.10.3	Leistungs-AfA.....	368
3.10.4	Wechsel der AfA-Methode.....	369
3.10.4.1	Allgemeines.....	369
3.10.4.2	Übergang von der degressiven AfA (§ 7 Abs. 2 EStG) zur linearen AfA (§ 7 Abs. 1 EStG).....	369
3.10.4.3	Kein Übergang von der linearen AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) zur degressiven AfA (§ 7 Abs. 2 EStG).....	370
3.10.4.4	Übergang von der bzw. zur Leistungs-AfA.....	370
3.10.5	AfA bei Miteigentum.....	370
3.11	AfA bei Anschaffung/Herstellung oder Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Laufe des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres).....	370
3.11.1	Beginn der AfA-Berechtigung.....	370
3.11.2	AfA bei Anschaffung oder Herstellung im Laufe eines Wirtschaftsjahres.....	371
3.11.3	Ende der AfA-Berechtigung.....	371
3.11.4	AfA im Jahr der Veräußerung.....	371
3.11.5	AfA bei der Einlage von Wirtschaftsgütern.....	372
3.11.6	AfA nach Entnahme.....	374
3.11.7	AfA nach Teilwertabschreibung.....	375
3.11.8	Übergang zur Verwendung für die Erzielung von Überschusseinkünften.....	375
3.12	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA).....	375
3.12.1	Begriff und Voraussetzungen.....	375
3.12.2	Anwendungsbereich.....	376
3.12.3	Vornahme der AfaA.....	376
3.12.4	AfA nach Vornahme einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung.....	377
3.12.5	Versicherungsleistungen.....	378
3.13	Absetzung für Substanzverringerung (Afs).....	378
3.13.1	Anwendungsbereich.....	378
3.13.2	Bemessungsgrundlage der Afs.....	378
3.13.2.1	Entgeltlicher Erwerb von Bodenschätzen.....	378
3.13.2.2	Unentgeltlicher Erwerb von Bodenschätzen.....	379
3.13.2.3	Entdeckung der Bodenschätze durch den Steuerpflichtigen.....	379
3.13.3	Methoden der Afs.....	380
3.14	Folgen unterlassener und überhöhter AfA und Afs.....	380
3.14.1	Vorsätzlich unterlassene AfA.....	381
3.14.2	Versehentlich unterlassene AfA.....	382
3.14.3	Überhöhte AfA.....	382
3.15	AfA bei Gebäuden.....	382
3.15.1	Gebäudebegriff.....	382
3.15.2	Grundsatz der Einheitlichkeit des Gebäudes/selbstständige und unselbstständige Gebäudeteile.....	383
3.15.3	Lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG.....	384
3.15.3.1	Typisierte Gebäude-AfA.....	384
3.15.3.2	AfA gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG.....	385
3.15.3.3	Lineare AfA für Wirtschaftsgebäude.....	385
3.15.3.4	Übersicht zur typisierten Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 4 Satz 1 EStG).....	387
3.15.3.5	Objektbezogene Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).....	387
3.15.3.6	Beginn der Nutzungsdauer bei Gebäuden.....	388

3.15.3.7	Besonderheiten	388
3.15.4	Degressive Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 5 EStG)	389
3.15.4.1	Wirtschaftsgebäude und sonstige Gebäude	389
3.15.4.2	Mietwohnungsneubau (§ 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG)	390
3.15.4.3	Grundsätze der degressiven AfA	391
3.15.5	AfA-Bemessungsgrundlagen bei Gebäuden	392
3.15.6	Einlage von Gebäuden in das Betriebsvermögen	393
3.15.7	Gebäude-AfA nach Entnahme	393
3.15.8	Folgen unterlassener und überhöhter Gebäude-AfA	393
3.15.9	AfA bei nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten	394
3.15.9.1	Allgemeines	394
3.15.9.2	AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG	394
3.15.9.3	AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG	395
3.15.9.4	AfA nach § 7 Abs. 5 EStG	396
3.15.9.5	Herstellungskosten für ein neues Wirtschaftsgut	396
3.15.10	Außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche AfA	397
3.15.10.1	Zulässigkeit der AfA bei Gebäuden	397
3.15.10.2	Gründe für eine AfA	398
3.15.10.3	Berechnung der AfA	398
3.15.10.4	AfA-Bemessungsgrundlage nach Vornahme einer AfA	399
3.15.10.5	Zusammentreffen einer AfA mit nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten	399
3.16	Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	400
3.16.1	Allgemeines, Anwendungsbereich	400
3.16.2	Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten	400
3.16.3	AfA bei Sonderabschreibungen	400
3.16.4	Kumulationsverbot	400
3.16.5	AfA bei mehreren Beteiligten	401
3.16.6	AfA nach Ablauf von Sonderabschreibungen	401
3.16.7	Sonstiges	401
3.17	Erhöhte AfA und Sonderabschreibungen	401
4	Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG	402
4.1	Investitionsabzugsbeträge	402
4.1.1	Grundsätze	402
4.1.2	Betriebsgröße	402
4.1.3	Nutzungs- und Verbleibsvoraussetzungen	403
4.1.4	Nachweis	404
4.1.5	Höchstbetrag des Investitionsabzugsbetrags	405
4.1.6	Auflösung/Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages im Anschaffungsjahr	405
4.1.7	Wahlrecht zur Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	406
4.1.8	Korrektur bei unterlassener Hinzurechnung	408
4.1.9	Schädliche Verwendung der Investition (§ 7g Abs. 4 EStG)	408
5.2	Sonderabschreibungen (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG)	410
5.2.1	Allgemeines	410
4.2.2	Betriebsgrößenmerkmale	410
4.2.3	Sonstige Voraussetzungen	410
4.2.4	Sonder-AfA und Normal-AfA	410
4.3	Zeitliche Anwendung und Übergangsvorschriften (§ 52 Abs. 23 EStG)	411
4.3.1	Investitionsabzugsbeträge	411
4.3.2	Sonderabschreibungen (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG)	411
4.4	Betriebsbezogene Betrachtungsweise (§ 7g Abs. 7 EStG)	411

Teil K Die einzelnen Einkunftsarten

1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13–14a EStG)	413
1.1	Begriffsbestimmung	413
1.2	Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft zum Gewerbebetrieb bei Zukauf fremder Erzeugnisse bzw. Handelsgeschäft.....	413
1.3	Betriebsarten	413
1.3.1	Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen	413
1.3.2	Tierzucht und Tierhaltung.....	414
1.3.2.1	Landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung.....	414
1.3.2.2	Gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung.....	414
1.3.2.3	Gemeinschaftliche Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 und Abs. 4 EStG).....	415
1.3.3	Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft	415
1.3.4	Jagd	415
1.3.5	Einkünfte aus Hauberg; Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnlicher Realgemeinden i. S. d. § 3 Abs. 2 KStG	415
1.3.6	Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG)	416
1.3.7	Sonstige Leistungen	416
1.4	Nutzungswert der Wohnung des Land- und Forstwirts (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	416
1.4.1	Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmälern	416
1.4.2	Übergangsregelungen (§ 13 Abs. 4 und 5 EStG).....	416
1.4.2.1	Zeitlich unbegrenzte Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung	416
1.4.2.2	Wahlrecht	417
1.4.2.3	Entnahme	417
1.4.2.4	Entnahme von Grund und Boden (§ 13 Abs. 5 EStG).....	417
1.4.2.5	Veräußerung und Entnahme	417
1.4.2.6	Entgeltliche Überlassung einer Wohnung	418
1.4.3	Ermittlung des Nutzungswerts	418
1.4.4	Wohnung überschreitet die übliche Größe.....	418
1.4.5	Einnahmen aus kurzfristiger Vermietung	418
1.5	Abgrenzung zur Liebhaberei	418
1.6	Verpachtung des Betriebs oder einzelner Teile des Betriebs	419
1.7	Mitunternehmerschaft in der Landwirtschaft	420
1.8	Hofübergabe, Altenteilleistungen	421
1.8.1	Vorweggenommene Erbfolge.....	421
1.8.2	Altenteilleistungen	421
1.9	Gewinnermittlung.....	422
1.9.1	Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG).....	422
1.9.2	Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)	422
1.9.3	Gewinnermittlung nach § 13a EStG	423
1.9.3.1	Voraussetzungen	423
1.9.3.2	Durchschnittssatzgewinn	423
1.10	Gewinnermittlungszeitraum	423
1.11	Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	424
1.11.1	Freibetrag (§ 13 Abs. 3 EStG).....	424
1.11.2	Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Betriebsverpachtung	425
1.11.2.1	Grundsätze	425
1.11.2.2	Veräußerungsgewinn	425
1.11.2.3	Veräußerungsfreibetrag	426
1.11.2.4	Steuerbegünstigungen (§ 34 EStG)	426
2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	426
2.1	Begriff des Gewerbebetriebs.....	426
2.1.1	Selbstständige Tätigkeit (R 15.1 EStR).....	427
2.1.2	Nachhaltigkeit (H 15.2 EStH)	428

2.1.3	Gewinnerzielungsabsicht (H 15.3 EStH)	428
2.1.3.1	Liebhabelei	429
2.1.3.2	Steuerersparnis kein Gewinn	431
2.1.4	Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (H 15.4 EStH)	431
2.1.5	Abgrenzung gegenüber der Vermögensverwaltung (R 15.7 EStR)	432
2.1.5.1	Begriff der Vermögensverwaltung (R 15.7 Abs. 1 EStR)	432
2.1.5.2	Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel	432
2.1.5.3	Abgrenzung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) sowie zu § 22 Nr. 3 EStG (R 15.7 Abs. 2 und 3 EStR)	444
2.1.5.4	Betriebsverpachtung	446
2.1.6	Zurechnung der Einkünfte aus § 15 EStG	447
2.1.7	Beginn und Ende des Gewerbebetriebes	447
2.1.8	Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Summe aller Gewinne aller Betriebe nach Verlustausgleich	448
2.1.9	Wirtschaftsjahr als Ermittlungszeitraum	448
2.2	Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	448
2.2.1	Mitunternehmerschaft als Voraussetzung für gemeinschaftliche gewerbliche Einkünfte	448
2.2.2	Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft	449
2.2.2.1	Gesellschaftsverhältnis	449
2.2.2.2	Vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis	449
2.2.2.3	Verdeckte Mitunternehmerschaft	450
2.2.2.4	Mitunternehmerisiko	451
2.2.2.5	Mitunternehmerinitiative	453
2.2.2.6	Gemeinsamer Betrieb eines Gewerbebetriebes/Partielle gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)	454
2.2.2.7	Gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)	456
2.2.3	Mittelbare Beteiligung an Personengesellschaften (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)	457
2.2.3.1	Überblick	457
2.2.3.2	Voraussetzungen	458
2.2.3.3	Gleichstellung des mittelbar Beteiligten mit einem unmittelbar Beteiligten	458
2.2.3.4	Verfahren der Gewinnfeststellung	459
2.2.4	Einzelne Mitunternehmerschaften	460
2.2.4.1	Offene Handelsgesellschaft (OHG), Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWiV)	460
2.2.4.2	Kommanditgesellschaft (KG)	460
2.2.4.3	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR)	461
2.2.4.4	Stille Gesellschaft	461
2.2.4.5	Unterbeteiligung	462
2.2.5	Gewerbliche Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft	463
2.2.5.1	Allgemeines	463
2.2.5.2	Gewinnanteil	464
2.2.5.3	Sondervergütungen	465
2.2.5.4	Buchmäßige und bilanzielle Darstellung	469
2.2.6	Gewinnverteilung	470
2.2.6.1	Grundsätze	470
2.2.6.2	Änderung der Gewinnverteilung	472
2.2.7	Rechtsgeschäfte der Personengesellschaft mit ihren Gesellschaftern	472
2.2.7.1	Grundsätze	472
2.2.7.2	Veräußerung aus dem Gesamthandsvermögen in das Privatvermögen eines Gesellschafters und umgekehrt	473
2.2.7.3	Sonstige Rechtsgeschäfte	474

2.2.8	Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb des Betriebsvermögens.....	474
2.2.8.1	Unentgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen auf einen anderen Mitunternehmer	475
2.2.8.2	Entgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen auf einen anderen Gesellschafter.....	475
2.2.8.3	Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft.....	476
2.2.8.4	Übertragung aus einem anderen Betriebsvermögen oder von Sonderbetriebsvermögen auf die Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	476
2.2.8.5	Veräußerung vom Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen bzw. ein anderes Betriebsvermögen des Gesellschafters.....	476
2.2.8.6	Überführungen ohne Rechtsträgerwechsel (§ 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG)	476
2.2.8.7	Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften	477
2.2.9	Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen gesellschaftsidentischen Personengesellschaften.....	477
2.2.10	Gewinnermittlung und Gewinnfeststellung	477
2.2.11	Familiengesellschaften (R 15.9 EStR)	480
2.2.11.1	Vorbemerkungen	480
2.2.11.2	Bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit	481
2.2.11.3	Tatsächliche Durchführung des Gesellschaftsverhältnisses	482
2.2.11.4	Vertragsabschluss zu Bedingungen wie unter Dritten.....	483
2.2.11.5	Rechtsfolgen bei Nichtanerkennung dem Grunde nach.....	483
2.2.11.6	Mitunternehmerschaft von Familienangehörigen	484
2.2.11.7	Angemessenheit der Gewinnbeteiligung.....	485
2.2.12	GmbH & Co. KG.....	487
2.2.12.1	Begriff.....	487
2.2.12.2	Arten der GmbH & Co. KG.....	488
2.2.12.3	Mitunternehmerschaft bei der GmbH & Co. KG	488
2.2.12.4	Beitragspflichten	489
2.2.12.5	Betriebsvermögen.....	489
2.2.12.6	Gewinnverteilung	490
2.2.12.7	Gesonderte Gewinnfeststellung bei der GmbH & Co. KG	493
2.2.13	Gewinne des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft auf Aktien.....	494
2.2.13.1	Allgemeines	494
2.2.13.2	Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)	494
2.2.13.3	Körperschaftsteuerpflicht der KGaA	495
2.2.13.4	Einkünfte des Komplementärs	495
2.3	Zebraesellschaften	495
2.3.1	Grundsätzliches und Verfahrensfragen	495
2.3.2	Einkünfteermittlung.....	496
2.3.3	Verluste bei beschränkt haftenden Gesellschaftern (§ 15a EStG)	496
2.3.3.1	Behandlung der Verluste nach Handelsrecht.....	496
2.3.3.2	Steuerrechtliche Folgen	497
2.3.3.3	Einschränkung des Verlustausgleichs nach § 15a EStG	497
2.4	Verluste aus gewerblicher Tierzucht, Tierhaltung und aus Termingeschäften.....	518
2.4.1	Verbot des Verlustausgleichs	518
2.4.2	Verlustausgleich/Verlustabzug innerhalb der gewerblichen Tierzucht (Tierhaltung) bzw. Termingeschäfte	519
2.5	Verluste aus Steuerstundungsmodellen (§ 15b EStG).....	520
2.6	Veräußerung und Aufgabe eines Betriebes (§ 16 EStG).....	520
2.6.1	Vorbemerkung und Überblick.....	520
2.6.1.1	Tatbestände des § 16 EStG	520
2.6.1.2	Bedeutung des § 16 EStG	521

2.6.1.3	§ 16 EStG als Gewinnermittlungsvorschrift eigener Art	521
2.6.2	Veräußerung.....	521
2.6.2.1	Begriff der Veräußerung (R 16 Abs. 1 EStR).....	521
2.6.2.2	Abgrenzung von anderen Arten der Betriebseinstellung.....	522
2.6.3	Tatbestand der Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG).....	523
2.6.3.1	Veräußerung des ganzen Betriebes	523
2.6.3.2	Veräußerung eines Teilbetriebes.....	526
2.6.3.3	Veräußerung einer zum Betriebsvermögen gehörenden 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).....	528
2.6.3.4	Besonderheiten bei Freiberuflerpraxis	529
2.6.4	Ermittlung des Veräußerungsgewinns.....	530
2.6.4.1	Schema zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 2 EStG)	530
2.6.4.2	Zeitpunkt der Gewinnrealisierung.....	531
2.6.5	Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	538
2.6.5.1	Ausscheiden eines Gesellschafters und Gesellschafterwechsel.....	538
2.6.5.2	Begriff des Mitunternehmeranteils	538
2.6.5.3	Sonderbetriebsvermögen	539
2.6.5.4	Teil eines Mitunternehmeranteils	539
2.6.5.5	Mitunternehmeranteile im Betriebsvermögen.....	540
2.6.5.6	Veräußerungszeitpunkt	540
2.6.5.7	Rechtsfolgen	540
2.6.5.8	Veräußerung von Kommanditanteilen mit negativem Kapitalkonto	541
2.6.5.9	Behandlung beim Erwerber	542
2.6.6	Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG)	549
2.6.6.1	Begriff (R 16 Abs. 2 EStR)	549
2.6.6.2	Beginn und Ende der Betriebsaufgabe	551
2.6.6.3	Abgrenzung zu normalen Geschäften.....	552
2.6.6.4	Abgrenzung zur Betriebsveräußerung	552
2.6.6.5	Änderung des Unternehmenszwecks	553
2.6.6.6	Abgrenzung zur Betriebsverlegung	555
2.6.6.7	Betriebsverlegung in das Ausland (§ 16 Abs. 3a EStG).....	556
2.6.6.8	Abgrenzung zur unentgeltlichen Übertragung.....	556
2.6.6.9	Teilbetriebsaufgabe	558
2.6.6.10	Aufgabegewinn	559
2.6.6.11	Aufgabekosten.....	560
2.6.6.12	Wert des Betriebsvermögens	560
2.6.6.13	Abgrenzung zwischen begünstigtem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn i. S. d. § 16 EStG und dem laufenden Gewinn	560
2.6.6.14	Nachträgliche Einkünfte nach Betriebsveräußerung.....	562
2.6.6.15	Realteilung von Personengesellschaften.....	565
2.6.7	Unentgeltliche Betriebsübertragungen.....	571
2.6.7.1	Überblick.....	571
2.6.7.2	Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge.....	572
2.6.7.3	Tod eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft	595
2.6.7.4	Unentgeltliche Betriebsübertragungen unter Lebenden	600
2.6.8	Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG.....	608
2.6.8.1	Allgemeines	608
2.6.8.2	Voraussetzungen.....	608
2.6.8.3	Kürzung des Freibetrags bei Überschreiten des Grenzbetrags	608
2.6.8.4	Veräußerung mehrerer Betriebe	609
2.6.8.5	Zeitlich gestreckte Betriebsaufgabe	610
2.6.8.6	Voraussetzungen des Freibetrags	611
2.6.8.7	Personenbezogenheit	612

2.6.8.8	Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils.....	612
2.6.8.9	Einschränkung der Steuerbegünstigung bei Veräußerer-Erwerber-Identität.....	612
2.6.8.10	Verfahrensfragen bei Mitunternehmeranteilen.....	615
2.6.8.11	Veräußerungsgewinne i. S. v. § 16 Abs. 1 und Abs. 3 EStG aus Anteilen an Kapitalgesellschaften	615
2.6.8.12	Übungsfall zu § 16 EStG.....	615
2.6.9	Betriebsverpachtung im Ganzen und Betriebsunterbrechung.....	617
2.6.9.1	Grundsätze.....	617
2.6.9.2	Wahlrecht bei Betriebsverpachtung.....	618
2.6.9.3	Betriebsfortführung als ruhender Betrieb.....	622
2.6.9.4	Erklärung der Betriebsaufgabe.....	622
2.6.9.5	Objektive Beendigung des ruhenden Betriebs.....	624
2.6.9.6	Unentgeltliche Betriebsüberlassung	625
2.6.9.7	Grundsätze bei den übrigen Gewinneinkünften	625
2.6.9.8	Teilbetriebe	625
2.6.9.9	Einzelfragen.....	625
2.6.9.10	Beispiel zur Betriebsverpachtung.....	626
2.6.10	Betriebsunterbrechung.....	627
2.6.11	»Unterbrechung« und »Verpachtung« von Mitunternehmeranteilen	627
2.7	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils in eine Kapital- gesellschaft (§ 20 UmwStG)	627
2.7.1	Allgemeines	628
2.7.2	Zivilrechtliche Formen der Einbringung	628
2.7.3	Voraussetzungen für eine begünstigte Sacheinbringung	629
2.7.3.1	Einbringungsgegenstand	629
2.7.3.2	Einbringendes Unternehmen	629
2.7.3.3	Aufnehmende Kapitalgesellschaft	629
2.7.3.4	Gegenleistung für die Sacheinlage.....	630
2.7.4	Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ..	630
2.7.5	Einbringungszeitpunkt	631
2.7.6	Behandlung der Einbringung beim Einbringenden	631
2.7.6.1	Grundsätze.....	631
2.7.6.2	Veräußerungsgewinn	632
2.7.6.3	Einzelanmerkungen	633
2.7.7	Veräußerung der durch Sacheinlagen erhaltenen Anteile (§ 22 UmwStG).....	634
2.7.7.1	Vorbemerkung	634
2.7.7.2	Veräußerung sperrfristverhafteter Anteile innerhalb von sieben Jahren nach Betriebseinbringung.....	634
2.7.7.3	Veräußerung sperrfristverhafteter Anteile nach Ablauf von sieben Jahren nach Betriebseinbringung.....	636
2.7.7.4	Nachweispflicht (§ 22 Abs. 3 UmwStG).....	636
2.7.7.5	Beispiele zu §§ 20 ff. UmwStG (nach SEStEG)	637
2.8	Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG).....	639
2.8.1	Allgemeines	639
2.8.2	Anwendungsbereich des § 24 UmwStG	639
2.8.3	Begriffe und Voraussetzungen	640
2.8.3.1	Einbringung eines Betriebes	640
2.8.3.2	Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	641
2.8.4	Rechtsfolgen – Steuerliche Behandlung der Einbringung	641
2.8.4.1	Faktisches Wahlrecht	641
2.8.4.2	Buchwertfortführung	642
2.8.4.3	Ansatz der (höheren) gemeinen Werte nach SEStEG	642

2.8.4.4	Ergänzungsbilanzen	645
2.8.4.5	Grundfall	646
2.8.4.6	Ansatz von Zwischenwerten	649
2.8.5	Einbringungszeitpunkt	650
2.8.6	Einbringung mit Zuzahlung, die nicht Betriebsvermögen wird	650
2.9	Betriebsaufspaltung	651
2.9.1	Begriff der Betriebsaufspaltung	651
2.9.1.1	Allgemeines	651
2.9.1.2	Einteilung der Erscheinungsformen	652
2.9.2	Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	653
2.9.2.1	Sachliche Verflechtung	653
2.9.2.2	Personelle Verflechtung (R 15.7 Abs. 8 EStR und H 15.7 Abs. 6 bis 8 EStH)	655
2.9.3	Motive für die Betriebsaufspaltung	660
2.9.4	Folgen der Betriebsaufspaltung	661
2.9.4.1	Besitzunternehmen als Gewerbebetrieb	661
2.9.4.2	Selbstständige Gewinnermittlung für Besitz- und Betriebsunternehmen	661
2.9.4.3	Anteile an der Betriebsgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen	661
2.9.4.4	Steuerliche Behandlung des Pachtvertrags	662
2.9.4.5	Verdeckte Gewinnausschüttungen	663
2.9.4.6	Darlehensforderungen an das Betriebsunternehmen	663
2.9.4.7	Veräußerung und Einbringung von Wirtschaftsgütern in das Betriebsunternehmen ...	664
2.9.4.8	Besondere Formen der Betriebsaufspaltung	664
2.9.4.9	Beendigung der Betriebsaufspaltung (H 16 (2) EStH)	666
2.9.5	Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und Besteuerung nach § 34 EStG in Fällen mit teilweise Veräußerungsgewinn aus Teileinkünfteverfahren	667
2.9.6	Übungsfall zur Betriebsaufspaltung	668
3	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG)	670
3.1	Regelungsinhalt	670
3.2	Rechtssystematische Einordnung	670
3.3	Persönlicher Anwendungsbereich	671
3.4	Begriff der Anteile an einer Kapitalgesellschaft	671
3.5	Zugehörigkeit der veräußerten Anteile zum Privatvermögen	672
3.6	Vorrang der §§ 13, 15, 18 EStG	673
3.7	Abgrenzung der Einkunftsarten bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (Subsidiarität)	673
3.8	Abgrenzung der Besteuerung der Veräußerung von Anteilen von der Besteuerung von Ausschüttungen auf die Anteile	674
3.9	Beteiligung des Veräußerers i. S. d. § 17 EStG	674
3.9.1	Begriff	674
3.9.2	Kapitalerhöhung und Veräußerung von Bezugsrechten	674
3.9.3	Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung	675
3.9.3.1	Unmittelbare Beteiligung	675
3.9.3.2	Anteilige unmittelbare Zurechnung	675
3.9.3.3	Mittelbare Beteiligung	676
3.9.4	Berücksichtigung von Anteilen im Betriebsvermögen bei der Berechnung der Höhe der Beteiligung	677
3.9.5	Keine Einbeziehung von Anteilen Dritter	678
3.9.6	Ermittlung der Beteiligungshöhe bei Halten eigener Anteile durch die Kapital- gesellschaft und bei Einziehung von GmbH-Anteilen	678
3.10	Zeitpunkt und Dauer der Beteiligung i. S. d. § 17 EStG (Fünfjahresfrist)	678
3.10.1	Grundsatz	678
3.10.2	Berechnung der Fünfjahresfrist	679
3.10.3	Fünfjahresfrist bei unentgeltlichem Erwerb	680

3.11	Veräußerung von Anteilen	681
3.11.1	Begriff.	681
3.11.2	Verdeckte Einlage einer Beteiligung i. S. d. § 17 EStG in eine Kapitalgesellschaft.	682
3.11.3	Sonderfälle	682
3.11.3.1	Keine Veräußerungsgeschäfte sind unentgeltliche Übertragungen.	682
3.11.3.2	Teilentgeltliche Veräußerung	682
3.11.3.3	Einlage einer Beteiligung i. S. d. § 17 EStG in ein Betriebsvermögen.	683
3.11.3.4	Einlage einer wertgeminderten Beteiligung i. S. d. § 17 EStG.	683
3.11.3.5	»Wegzug« der Kapitalgesellschaft.	683
3.12	Ermittlung des Veräußerungsgewinns.	683
3.12.1	Umfang und Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung.	684
3.12.2	Veräußerungspreis.	684
3.12.2.1	Begriff und Umfang	684
3.12.2.2	Gewinnausschüttungen als Teil des Veräußerungserlöses	685
3.12.2.3	Entgeltsformen	686
3.12.3	Anschaffungskosten	688
3.12.3.1	Begriff.	688
3.12.3.2	Typische Anschaffungskosten	688
3.12.3.3	Nachträgliche Anschaffungskosten	690
3.12.3.4	Anschaffungsnebenkosten	693
3.12.3.5	Unmaßgeblichkeit des Abflusszeitpunkts.	693
3.12.3.6	Veräußerungskosten	694
3.12.3.7	Schuldzinsen für Darlehen zum Erwerb der Anteile	694
3.12.4	Mehrere Erwerbsvorgänge	695
3.13	Freibetrag gemäß § 17 Abs. 3 EStG.	696
3.13.1	Rechtsnatur	696
3.13.2	Höhe des Freibetrags	696
3.13.3	Teilentgeltliche Veräußerung	696
3.13.4	Kürzung des Freibetrags nach § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG	697
3.13.5	Berechnung des Freibetrags, falls Kapitalgesellschaft eigene Anteile hält	697
3.13.6	Mehrfache Veräußerung von Anteilen derselben Beteiligung.	697
3.14	Verlustberücksichtigung	698
3.14.1	Grundsatz	698
3.14.2	Einschränkungen nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG	698
3.14.2.1	Allgemeines	698
3.14.2.2	Entgeltlich erworbene Anteile.	699
3.14.2.3	Unentgeltlich erworbene Anteile	701
3.15	Kapitalherabsetzung, Liquidation und Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 17 Abs. 4 EStG).	701
3.15.1	Allgemeines	701
3.15.2	Einkünfte der Anteilseigner bei Liquidation und Kapitalherabsetzung	702
3.15.3	Entsprechende Anwendung des § 17 Abs. 1 bis 3 EStG.	703
3.15.4	Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG)	704
3.15.5	Nicht unter § 17 EStG fallende Beteiligung.	704
3.15.6	Zusammenfassendes Beispiel.	704
3.15.7	Keine nachträglichen Verluste aus § 17 Abs. 4 EStG.	705
3.15.8	Abgrenzung zu Werbungskosten aus § 19 EStG	706
4	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG).	706
4.1	Begriff.	706
4.2	Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	706
4.2.1	Begriff.	706
4.2.2	Aufgezählte freiberufliche Tätigkeiten	707
4.2.2.1	Wissenschaftliche Tätigkeit (H 15.6 EStH)	707

4.2.2.2	Künstlerische Tätigkeit (H 15.6 EStH)	708
4.2.2.3	Schriftstellerische Tätigkeit (H 15.6 EStH)	709
4.2.2.4	Unterrichtende Tätigkeit (H 15.6 EStH)	709
4.2.2.5	Erzieherische Tätigkeit	710
4.2.2.6	Katalogberufe und diesen ähnliche Berufe	710
4.2.3	Selbstständigkeit der Tätigkeit	711
4.2.4	Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit	711
4.2.4.1	Eigene Fachkenntnisse	712
4.2.4.2	Leitung und Eigenverantwortlichkeit	712
4.2.5	Vorliegen mehrerer Tätigkeiten – Gemischte Tätigkeit	714
4.2.5.1	Freiberufliche Tätigkeit neben nichtselbstständiger Arbeit	714
4.2.5.2	Mehrere Betriebe eines Steuerpflichtigen	715
4.2.5.3	Mehrere Tätigkeiten i. R. d. Betriebes	715
4.2.6	Übersicht	717
4.2.7	Gemeinschaftliche Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit	717
4.3	Besonderheiten im Erbfall	719
4.3.1	Nachträgliche Einkünfte der Erben	719
4.3.2	Praxisfortführung	719
4.3.3	Praxisverpachtung durch Erben	719
4.3.4	Praxisverpachtung durch den Berufsträger	720
4.4	Betriebsveräußerung und Einbringung einer Praxis in eine GbR	720
4.4.1	Veräußerungstatbestände	720
4.4.1.1	Praxisveräußerung	720
4.4.1.2	Veräußerung einer »Teilpraxis«	720
4.4.1.3	Veräußerung eines freiberuflichen Sozietätsanteils	721
4.4.1.4	Aufgabe einer Praxis	721
4.4.2	Ermittlung und Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns	721
4.4.3	Einbringung einer Einzelpraxis in eine Sozietät bzw. Partnerschaftsgesellschaft	722
4.5	Gewinnermittlung bei freiberuflicher Tätigkeit	723
4.6	Lottereeinnehmer (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	723
4.7	Sonstige selbstständige Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	723
4.7.1	Tätigkeiten	723
4.7.2	Leitung und Eigenverantwortlichkeit	723
4.7.3	Vervielfältigungstheorie	723
4.7.4	Subsidiarität gegenüber den Katalogberufen i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie dem Gewerbebetrieb	724
5	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	724
5.1	Begriff des Arbeitnehmers (§ 1 Abs. 1 LStDV)	724
5.2	Dienstverhältnis (§ 1 Abs. 2 LStDV)	725
5.2.1	Wesentliche Merkmale der Arbeitnehmereigenschaft	725
5.2.2	Entscheidung in Zweifelsfällen nach dem Gesamtbild	727
5.3	Mehrere Tätigkeiten	727
5.4	Unselbstständige Nebentätigkeiten	728
5.5	Arbeitslohn	729
5.5.1	Allgemeines	729
5.5.2	Veranlassungszusammenhang	729
5.5.2.1	Sonderzuwendungen ohne rechtliche Verpflichtung	729
5.5.2.2	»Aufmerksamkeiten« als Ausnahme	730
5.5.2.3	Steuerbefreiung nur aufgrund gesetzlicher Vorschriften	730
5.5.3	Sachbezüge	730
5.5.3.1	Begriff	730
5.5.3.2	Bewertung der Sachbezüge	731
5.5.3.3	Belegschaftsrabatte (§ 8 Abs. 3 EStG)	732

5.5.4	Zuwendungen aus ganz überwiegend betrieblichem Interesse	734
5.5.5	Betriebsveranstaltungen	734
5.5.6	Befreiungen	735
5.5.7	Zufluss von Arbeitslohn	735
5.5.7.1	Grundsätze	735
5.5.7.2	Einzelfälle	735
5.6	Werbungskosten bei Arbeitnehmern	736
5.6.1	Werbungskostenbegriff	736
5.6.2	Einzelfälle	737
5.6.2.1	Beiträge zu Berufsverbänden (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	738
5.6.2.2	Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG) ...	738
5.6.2.3	Aufwendungen für Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG)	740
5.6.2.4	Häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 EStG)	742
5.6.2.5	Fortbildungskosten	742
5.6.2.6	Reisekosten	742
5.6.2.7	Umzugskosten	742
5.6.2.8	Doppelte Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG)	742
5.6.3	Ersatz von Werbungskosten durch den Arbeitgeber	743
5.7	Ermittlung der Einkünfte	743
5.7.1	Ermittlungsschema	743
5.7.2	Versorgungsfreibetrag	743
5.7.2.1	Überblick	743
5.7.2.2	Voraussetzungen	744
5.7.2.3	Bemessungsgrundlage	744
5.7.2.4	Höchstbetrag	745
5.7.2.5	Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	745
5.7.2.6	Stufenweiser Abbau	745
5.7.3	Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Nr. 1 EStG)	746
5.8	Übungsfälle zur Einkunftsermittlung aus § 19 EStG	746
6	Einkünfte aus Kapitalvermögen	748
6.1	Begriff der Einkünfte aus Kapitalvermögen	748
6.1.1	Erfordernis von Kapitalerträgen	748
6.1.2	Kein Ansatz von nicht realisierten Wertsteigerungen	748
6.1.3	Abgrenzung zwischen Kapitalerträgen und Substanzmehrungen	748
6.1.4	Typische Kapitalerträge i. S. v. § 20 Abs. 1 EStG	749
6.1.5	Subsidiaritätsklausel (§ 20 Abs. 8 EStG)	750
6.1.6	Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 EStG)	750
6.2	Einnahmen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG	750
6.2.1	Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG)	750
6.2.1.1	Dividenden, Gewinnanteile	750
6.2.1.2	Zufluss der Einnahmen	753
6.2.1.3	Ausgabe von Freianteilen	755
6.2.1.4	Bezugsrechte	756
6.2.1.5	Verdeckte Gewinnausschüttungen	757
6.2.1.6	Bezüge aus Kapitalherabsetzung und Liquidation	758
6.2.1.7	Besteuerung der Einnahmen aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG	759
6.2.1.8	Zurechnung der Einkünfte	759
6.2.2	Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG)	760
6.2.2.1	Begriff der stillen Beteiligung	760
6.2.2.2	Partiarische Darlehen	760
6.2.2.3	Abgrenzung zur atypischen stillen Beteiligung	761
6.2.2.4	Zusammenfassender Überblick	762

6.2.2.5	Stille Beteiligung von nahen Angehörigen	762
6.2.2.6	Umfang der Einnahmen aus stiller Beteiligung	764
6.2.2.7	Zufluss der Einnahmen	764
6.2.2.8	Verlustanteile	765
6.2.2.9	Werbungskosten	766
6.2.2.10	Stille Unterbeteiligungen	766
6.2.3	Zinsen aus Hypotheken, Grundschulden und Renten aus Rentenschulden	767
6.2.4	Erträge aus Lebensversicherungen	767
6.2.5	Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	768
6.2.5.1	Überblick	768
6.2.5.2	Kapitalforderungen gegenüber Kreditinstituten	769
6.2.5.3	Anleihen (Teilschuldverschreibungen)	769
6.2.5.4	Gewinnobligationen	770
6.2.5.5	Wandelschuldverschreibungen	770
6.2.5.6	Optionsanleihen	770
6.2.5.7	Bausparzinsen	771
6.2.5.8	Sparbriefe	771
6.2.5.9	Bundesschatzbriefe	772
6.2.5.10	Verzugszinsen	772
6.2.5.11	Stundungszinsen	773
6.2.5.12	Erstattungszinsen und Prozesszinsen	773
6.2.5.13	Vorfälligkeitsentschädigungen	773
6.2.5.14	Zinsanteil bei dauernden Lasten	774
6.2.6	Diskonterträge (§ 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG)	774
6.2.7	Darlehensverträge mit Angehörigen	774
6.2.8	Zinsen auf Lohnforderungen	774
6.2.9	Aufzinsungs- und Abzinsungspapiere	774
6.2.10	Verschiedene Formen von Kapitalanlagen (Finanzinnovationen)	774
6.3	Besondere Entgeltsformen und Veräußerungsfälle (§ 20 Abs. 2 und Abs. 3 EStG)	775
6.3.1	Besondere Entgelte und Vorteile (§ 20 Abs. 3 EStG)	775
6.3.2	Einkünfte aus der Veräußerung von Dividendenscheinen oder Zinsscheinen (§ 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	776
6.3.2.1	Allgemeines	776
6.3.2.2	Veräußerung von Aktien	776
6.3.2.3	Veräußerung festverzinslicher Wertpapiere	779
6.3.2.4	Veräußerung festverzinslicher Wertpapiere ohne Zinsschein	780
6.4	Werbungskosten	780
6.4.1	Begriff	780
6.4.2	Zeitlicher Zusammenhang	781
6.4.3	Sonstige Werbungskosten	781
6.4.4	Abzugsverbot	782
6.5	Sparer-Pauschbetrag	782
6.6	Zurechnung der Einkünfte (§ 20 Abs. 5 EStG)	782
6.7	Nießbrauch an Kapitalvermögen	783
6.7.1	Vorbehaltsnießbrauch	783
6.7.2	Zuwendungsnießbrauch	784
6.7.2.1	Unentgeltlich bestellter Nießbrauch	784
6.7.2.2	Entgeltlich bestellter Nießbrauch	784
6.8	Abgeltungsteuer	785
6.8.1	Allgemeines	785
6.8.2	Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer	785
6.8.3	Einkünfte aus Kapitalvermögen	785
6.8.3.1	Allgemeines	785

6.8.3.2	Dividendenbesteuerung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).....	786
6.8.3.3	Erträge aus Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG).....	786
6.8.4	Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).....	787
6.8.5	Stillhalterprämien (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG).....	787
6.8.5.1	Erhaltene Stillhalterprämien	787
6.8.5.2	Gezahlte Glattstellungsgebühren.....	787
6.8.5.3	Altverluste aus § 22 Nr. 3 EStG	787
6.8.6	Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen (§ 20 Abs. 2 EStG) ..	788
6.8.6.1	Allgemeines	788
6.8.6.2	Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG).....	788
6.8.7	Termingeschäfte (§ 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG).....	789
6.8.7.1	Begriff.....	789
6.8.7.2	Gewinn.....	789
6.8.7.3	Zeitliche Anwendung	790
6.8.8	Veräußerung von Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 2 Nr. 6 EStG).....	790
6.8.8.1	Begriff.....	790
6.8.8.2	Veräußerungsgewinn	790
6.8.8.3	Zeitliche Anwendung	790
6.8.9	Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG).....	791
6.8.9.1	Begriff.....	791
6.8.9.2	Schema zur Ermittlung der Einkünfte.....	791
6.8.9.3	Zeitliche Anwendung	791
6.8.9.4	Ermittlung der Einkünfte.....	792
6.8.9.5	Verlustverrechnung bei Einkünften aus § 20 EStG	793
6.8.9.6	Tarifvorschrift § 32d EStG	794
7	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	799
7.1	Begriffe »Vermietung« und »Verpachtung«	799
7.2	Verhältnis der Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG gegenüber dem Zivilrecht.....	799
7.2.1	Erweiterung des Begriffs der Vermietung und Verpachtung gegenüber dem Zivilrecht	799
7.2.2	Einengung des bürgerlich-rechtlichen Begriffs der Vermietung und Verpachtung im Einkommensteuerrecht	800
7.3	Arten der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	800
7.3.1	Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	800
7.3.2	Überlassung von Grundstücken zur Substanzausbeute.....	801
7.3.2.1	Begriff.....	801
7.3.2.2	Abgrenzung zwischen Verpachtung und Veräußerung	802
7.3.3	Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	803
7.3.4	Zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	803
7.3.5	Abtretung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG).....	805
7.3.6	Einkunftserzielung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	806
7.3.7	Mietverträge zwischen Angehörigen und Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft	807
7.4	Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.....	808
7.4.1	Begriff.....	808
7.4.2	Einzelfälle von Einnahmen	808
7.4.2.1	Leistungen des Mieters/Pächters an Dritte zugunsten des Vermieters/Verpächters.....	808
7.4.2.2	Umlagen	809
7.4.2.3	Schadensersatzleistungen des Mieters oder Dritter.....	809
7.4.2.4	Instandhaltung durch den Mieter	811
7.4.2.5	Grundstücksaufbauten durch den Mieter.....	811
7.4.2.6	Behandlung von Zuschüssen	812
7.4.2.7	Mietvorauszahlungen und Mieterzuschüsse	812

7.4.2.8	Leistungen Dritter	814
7.4.2.9	Zinsen	815
7.4.2.10	Erbbauszinsen	815
7.4.2.11	Bestellung eines dinglichen Wohnrechts gegen Übertragung eines unbebauten Grundstücks im privaten Bereich	815
7.4.2.12	Mietkaution	815
7.5	Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 EStG	816
7.6	Zurechnung der Einkünfte	817
7.7	Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	817
7.7.1	Grundsätze	817
7.7.2	Vergebliche Planungskosten	819
7.7.3	Schuldzinsen und Geldbeschaffungskosten	820
7.7.3.1	Begriffe	820
7.7.3.2	Wirtschaftlicher Zusammenhang	821
7.7.3.3	Damnum	824
7.7.4	Weitere Werbungskosten	825
7.7.5	Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand	826
7.7.5.1	Begriff des Erhaltungsaufwands	827
7.7.5.2	Begriff des Herstellungsaufwands	828
7.7.5.3	Zeitpunkt der Berücksichtigung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand	833
7.7.5.4	Abbruchkosten	835
7.7.5.5	Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand	835
7.7.5.6	Aufwendungen für Gartenanlagen	839
7.7.6	Absetzung für Abnutzung	839
7.7.6.1	Allgemeines	839
7.7.6.2	Anschaffungskosten bei Gebäuden	840
7.7.6.3	Herstellungskosten bei Gebäuden	841
7.7.6.4	Unentgeltlicher Erwerb	842
7.7.6.5	Förderung von Baudenkmalern und Gebäuden in Sanierungs- und Entwicklungsgebieten	856
7.7.6.6	Erhöhte AfA bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG)	856
7.7.6.7	Erhöhte AfA bei Baudenkmalern (§ 7i EStG)	857
7.7.6.8	Verteilung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 11a EStG) sowie bei Baudenkmalern (§ 11b EStG)	858
7.8	Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmalern und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 10f EStG)	858
7.8.1	Allgemeines	858
7.8.2	Herstellungsaufwand (§ 10f Abs. 1 EStG)	858
7.8.3	Erhaltungsaufwand (§ 10f Abs. 2 EStG)	858
7.8.4	Objektbeschränkung (§ 10f Abs. 3 EStG)	859
7.8.5	Miteigentum und Hinzuerwerb von Anteilen	859
7.9	Miteigentum an Grundstücken	859
7.9.1	Einnahmen	859
7.9.2	Werbungskosten und AfA	860
7.9.3	Entgeltliche Überlassung an einzelne Miteigentümer	860
7.10	Gemischte Nutzung von Gebäuden	860
7.11	Förderung des selbst genutzten und unentgeltlich überlassenen Wohneigentums nach dem Eigenheimzulagengesetz und § 10i EStG – Überblick	861
7.11.1	Eckpunkte	861
7.11.2	Abschaffung der Eigenheimzulage	863

8	Nießbrauch und andere dingliche sowie obligatorische Nutzungsrechte an Grundvermögen	864
8.1	Begriff und zivilrechtliche Grundlagen	864
8.2	Überblick	865
8.3	Nießbrauchsarten	865
8.4	Überblick	865
8.5	Allgemeine Besteuerungsgrundsätze	866
8.5.1	Zurechnung von Einkünften	866
8.5.2	Bestellung eines Nießbrauchs- oder eines anderen Nutzungsrechts zwischen nahen Angehörigen	867
8.5.3	Zuwendungsnießbrauch	867
8.5.3.1	Abgrenzung zwischen entgeltlicher, teilweise entgeltlicher und unentgeltlicher Bestellung	867
8.5.3.2	Übersicht zum unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch	868
8.5.3.3	Übersicht zum entgeltlichen Zuwendungsnießbrauch	868
8.5.3.4	Teilentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	869
8.5.4	Übersicht zum Vorbehaltsnießbrauch	869
8.5.5	Vermächtnis-Nießbrauch	870
8.6	Quoten- und Bruchteilsnießbrauch	870
8.7	Bruttonießbrauch	871
8.8	Dingliches Wohnrecht	871
8.8.1	Zugewendetes dingliches Wohnrecht	871
8.8.2	Vorbehaltenes dingliches Wohnrecht	871
8.8.3	AfA für Eigentümer nach Erlöschen des Vorbehaltsnießbrauchs	872
8.8.3.1	Grundsatz	872
8.8.3.2	Entgeltlicher Erwerb	872
8.8.3.3	Unentgeltlicher Erwerb	873
8.9	Ablösung des Nießbrauchs	874
8.10	Obligatorische Nutzungsrechte	875
8.10.1	Zugewendetes obligatorisches Nutzungsrecht	875
8.10.2	Vorbehaltenes obligatorisches Nutzungsrecht	875
8.10.3	Teilweise unentgeltliche Überlassung einer Wohnung	876
8.10.4	Fehlgeschlagener Nießbrauch	876
8.10.5	Sicherungsnießbrauch	876
8.11	Beurteilungskriterien für Nutzungsrechte	877
9	Sonderabschreibungen nach Fördergebietsgesetz	877
10	Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)	877
10.1	Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 EStG)	877
10.1.1	Wirkungsbereich wiederkehrender Bezüge/Leistungen	877
10.1.2	Begriff »wiederkehrende Leistungen/Bezüge«	879
10.1.2.1	Leistungen in Geld oder Geldeswert	879
10.1.2.2	Einheitlicher Entschluss	879
10.1.2.3	Wiederkehr von Zeit zu Zeit	880
10.1.2.4	Gewisse Dauer	880
10.1.3	Begriff der »Rente«	880
10.1.3.1	Leistungen in Geld oder vertretbaren Sachen	881
10.1.3.2	Regelmäßigkeit	882
10.1.3.3	Gleichmäßigkeit	882
10.1.3.4	Rentenstammrecht	885
10.1.3.5	Selbstständigkeit des Stammrechts	885
10.1.3.6	Dauer der Bezüge/Leistungen	885
10.1.4	Dauernde Lasten	886
10.1.5	Bedeutung der Unterscheidung der Arten wiederkehrender Bezüge/Leistungen	887

10.1.5.1	Beispielhafte Übersicht.....	887
10.1.5.2	Abgrenzung der entgeltlichen Zeitrente von Raten im betrieblichen Bereich.....	888
10.1.6	Abgrenzung betrieblicher und privater wiederkehrender Bezüge.....	888
10.1.7	Betriebliche Renten.....	889
10.1.7.1	Betriebliche Veräußerungsrenten.....	889
10.1.7.2	Betriebliche Versorgungsrenten.....	899
10.1.7.3	Betriebsveräußerung gegen Kaufpreiskraten.....	900
10.1.7.4	Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsveräußerung gegen andere wiederkehrende Bezüge.....	903
10.1.7.5	Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gegen Leibrente.....	903
10.1.7.6	Betriebliche Schadensrenten und Unfallrenten (Behandlung beim Empfänger).....	904
10.1.8	Private wiederkehrende Bezüge/Leistungen.....	905
10.1.8.1	Versorgungsleistungen.....	906
10.1.8.2	Zusammenfassende Übersicht der Versorgungsleistungen – Neufälle.....	914
10.2	Entgeltliche wiederkehrende Leistungen.....	916
10.2.1	Begriff und Fallgruppen.....	916
10.2.2	Aufteilung von Veräußerungsleistungen.....	917
10.2.3	Private Veräußerungsleibrenten.....	917
10.2.3.1	Begriff.....	917
10.2.3.2	Behandlung beim Berechtigten.....	917
10.2.3.3	Behandlung beim Verpflichteten.....	917
10.2.4	Private Veräußerungslast.....	918
10.2.4.1	Behandlung beim Berechtigten.....	918
10.2.4.2	Behandlung beim Verpflichteten.....	918
10.2.4.3	Übersicht »Private Veräußerungsleistungen« (100%ige Gegenleistung).....	919
10.2.4.4	Beispiele.....	919
10.2.5	Behandlung des Veräußerungspreises.....	920
10.2.5.1	Grundsatz.....	920
10.2.5.2	Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2 EStG).....	920
10.2.6	Teilentgeltliche Übertragung.....	921
10.2.7	Überentgeltliche Übertragung.....	921
10.2.8	Rentenbarwert über 200% des Werts des übertragenen Vermögens.....	921
10.2.9	Verunglückte Versorgungsleistungen als Entgelt.....	922
10.2.10	Wiederkehrende Leistungen auf bestimmte Zeit.....	923
10.3	Bedeutung des Abzugsverbots nach § 12 Nr. 2 EStG für die Besteuerung wiederkehrender Bezüge.....	923
10.3.1	Überblick.....	923
10.3.2	Abzugsverbot bei »reinem« Unterhalt.....	924
10.3.2.1	Freiwillige Zuwendungen.....	924
10.3.2.2	Freiwillige Rechtspflicht.....	924
10.3.2.3	Gesetzlich unterhaltsberechtigter Person.....	924
10.3.2.4	Keine Zuwendungen bei betrieblicher oder beruflicher Veranlassung.....	925
10.3.3	Nichtansatz wiederkehrender Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG.....	925
10.4	Sonstige private wiederkehrende Bezüge.....	926
10.4.1	Private Versicherungsrenten.....	926
10.4.2	Schadensersatzrenten.....	926
10.5	Ermittlung des Ertragsanteils privater Leibrenten.....	926
10.5.1	Anwendungsbereich.....	926
10.5.2	Maßgeblichkeit des bei »Rentenbeginn« vollendeten Lebensalters.....	926
10.5.3	Abgekürzte Leibrenten (Höchstzeitrenten).....	927
10.5.4	Verlängerte Leibrenten (Mindestzeitrenten).....	927
10.5.5	Erhöhung der Rente.....	928
10.5.6	Herabsetzung der Rente.....	928

10.5.6.1	Von vornherein vereinbarte Herabsetzung	928
10.5.6.2	Spätere Herabsetzung bei sofortiger Wirksamkeit	929
10.5.6.3	Spätere Herabsetzung der Rente mit späterer Wirksamkeit	929
10.5.7	Renten bei mehreren Berechtigten	929
10.5.7.1	Berechtigung mehrerer Personen nacheinander	929
10.5.7.2	Gleichzeitige Berechtigung mehrerer Personen	929
10.5.8	Keine »ganzjährige« Laufzeit	930
10.6	Nachgelagerte Rentenbesteuerung (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG)	930
10.6.1	Überblick	930
10.6.2	Unter die nachgelagerte Besteuerung fallende Renten	933
10.6.3	Steuerfreie Einnahmen (§ 3 EStG)	933
10.6.4	Übrige Leibrenten	934
10.6.5	Besteuerungsanteil	934
10.6.6	Rentenfreibetrag	935
10.6.7	Änderungen des Freibetrages	936
10.6.8	Abgrenzung der nachgelagerten Besteuerung von der Ertragsanteilbesteuerung	936
10.6.9	Öffnungsklausel	936
10.6.10	Rentenbezugsmitteilung	937
10.7	Veräußerung von Privatvermögen gegen Kaufpreistraten	937
10.7.1	Begriff	937
10.7.2	Behandlung beim Empfänger	937
10.7.3	Behandlung beim Verpflichteten	937
10.7.4	Veräußerung als Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG	938
10.8	Begrenztes Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 22 Nr. 1 Buchst. a EStG)	939
10.8.1	Allgemeines	939
10.8.2	Voraussetzungen	939
10.8.3	Behandlung beim unterhaltsleistenden Ehegatten	940
10.8.4	Behandlung beim Unterhaltsempfänger	940
10.8.5	Behandlung bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Realsplitting	941
10.9	Nachgelagerte Besteuerung von Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG)	942
10.10	Ermittlung der Einkünfte aus § 22 Nr. 1, Nr. 1a bis 1c und Nr. 5 EStG	942
11	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2, § 23 EStG)	942
11.1.1	Allgemeines	942
11.1.1.1	Gegenstand des Veräußerungsgeschäfts	943
11.1.1.2	Anschaffung und Veräußerung als Voraussetzungen eines Veräußerungsgeschäfts i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG	943
11.1.1.3	Begriff der Veräußerung	943
11.1.1.3.1	Grundsatz	943
11.1.1.3.2	Übertragung von Miteigentumsanteilen	944
11.1.1.3.3	Erbauseinandersetzung und Realteilung	944
11.1.1.3.4	Teilentgeltliche Übertragung	945
11.1.1.3.5	Unentgeltliche Übertragung	945
11.1.1.3.6	Rückabwicklung	945
11.1.1.4	Anschaffung eines Wirtschaftsguts	945
11.1.1.4.1	Begriff	945
11.1.1.4.2	Vorgänge, die keine Anschaffung sind	946
11.1.5	Identität des angeschafften und veräußerten Wirtschaftsguts	946
11.1.6	Veräußerungsfristen	946
11.1.6.1	Allgemeines	946
11.1.6.2	Fristberechnung	947
11.1.6.3	Beispiele zur Fristberechnung	948
11.1.7	Einbeziehung von Gebäuden und Außenanlagen (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 ff. EStG)	948

11.1.7.1	Grundsätze	948
11.1.7.2	Ausschluss von Wirtschaftsgütern, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG)	949
11.1.8	Veräußerung entnommener Wirtschaftsgüter (§ 23 Abs. 1 Satz 2 EStG)	949
11.1.9	Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 23 Abs. 1 Satz 4 EStG)	950
11.1.10	Veräußerung eingeleger/verdeckt eingeleger Wirtschaftsgüter (§ 23 Abs. 1 Satz 5 EStG)	950
11.1.11	Einlage eines Grundstücks in ein Betriebsvermögen (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG)	951
11.1.12	Verdeckte Einlage von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG)	952
11.1.13	Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 23 Abs. 3 EStG)	952
11.1.13.1	Begriff des Veräußerungsgewinns	952
11.1.13.2	Veräußerungspreis	953
11.1.13.3	Anschaffungskosten	954
11.1.13.4	Herstellungskosten	954
11.1.13.5	Veräußerung entnommener Wirtschaftsgüter (§ 23 Abs. 3 Satz 2 EStG)	955
11.1.13.6	Veräußerung unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter	955
11.1.13.7	Minderung der Anschaffungs-/Herstellungskosten um die AfA (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG) ..	955
11.1.13.8	Werbungskosten	956
11.1.13.9	Bedeutung des Zufluss- und Abflussprinzips (§ 11 EStG)	956
11.1.13.10	Veräußerung gegen Raten und Leibrenten	957
11.1.14	Freigrenze (§ 23 Abs. 3 Satz 6 EStG)	958
11.1.15	Verlustrückstellungenverbot, Verlustabzugsverbot	958
11.1.16	Subsidiaritätsklausel (§ 23 Abs. 2 EStG)	959
11.1.17	Einnahmen aus der Nutzung des Wirtschaftsgutes während der Besitzzeit	959
11.1.18	Beschränkte Steuerpflicht	960
12	Einkünfte aus Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)	960
12.1	Begriff und Umfang	960
12.2	Nicht zu besteuernde Leistungen	961
12.3	Ermittlung und Besteuerung der Einkünfte	962
12.3.1	Eingeschränkter Verlustausgleich	962
12.3.2	Freigrenze	963
13	Abgeordnetenbezüge	963
13.1	Umfang der Besteuerung	963
13.2	Werbungskosten	963
13.3	Besteuerung	963
14	Entschädigungen und nachträgliche Einkünfte (§ 24 EStG)	964
14.1	Grundsätze	964
14.2	Entschädigungen	964
14.2.1	Eintritt eines Schadens durch Einnahmen-Wegfall	965
14.2.2	Herbeiführung von dritter Seite oder unter Druck	965
14.2.3	Leistungen Dritter als Ausgleich für einen Schaden	966
14.2.4	Kausalzusammenhang zwischen der entgehenden Einnahme und der Entschädigung ..	966
14.2.5	Andere Leistung anstelle der Einnahme (Betriebseinnahme)	966
14.2.6	Kein gewöhnlicher Geschäftsvorfall bzw. Ereignisablauf	967
14.2.7	Ersatzleistungen für Sachschäden	968
14.2.8	Ersatzleistungen für Personenschäden	968
14.2.9	Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit (§ 24 Nr. 1 Buchst. b EStG)	968
14.2.10	Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB.	969
14.3	Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis	969
14.3.1	Allgemeines	969
14.3.2	Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit	970

14.3.3	Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis.....	970
14.3.4	Nachträgliche Verluste.....	971
14.3.5	Einkünfte als Rechtsnachfolger	971
14.4	Nutzungsvergütungen (§ 24 Nr. 3 EStG)	972
15	Zugewinnausgleich	972
15.1	Grundsätze	972
15.2	Sachwertabfindungen.....	973
16	Ausgleichszahlungen i. R. d. Versorgungsausgleichs nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG und § 22 Nr. 1c EStG	974
1	Anwendungsbereich	974
2	Korrespondenzprinzip	974
2.1	Behandlung beim Ausgleichsverpflichteten.....	974
2.2	Behandlung beim Ausgleichsberechtigten	974
3	Unbeschränkte Steuerpflicht	974

Teil L Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)

1	Zweck	975
2	Voraussetzung	975
3	Bemessungsgrundlage (§ 24a Satz 1 EStG)	975
4	Altersentlastungsbetrag bei Ehegatten i. S. d. § 26b EStG	978

Teil M Steuerfreie Einnahmen (§§ 3 bis 3c EStG)

1	Grundsätze	979
2	Einzelne Steuerbefreiungen	979
2.1	Leistungen aus Versicherungen (§ 3 Nr. 1 EStG)	979
2.2	Lohnersatzleistungen (§ 3 Nr. 2 EStG).....	980
2.3	Kapitalabfindungen (§ 3 Nr. 3 EStG)	980
2.4	Steuerbefreiungen beim Arbeitslohn	980
2.5	Ersatz von Reisekosten, Kosten doppelter Haushaltsführung und Umzugskosten (§ 3 Nr. 13 und § 3 Nr. 16 EStG)	981
2.6	Zukunftssicherung (§ 3 Nr. 62 EStG)	981
2.6.1	Begriff.....	981
2.6.2	Formen.....	981
2.6.3	Steuerliche Behandlung – Übersicht.....	982
2.6.4	Behandlung einzelner Zukunftssicherungsleistungen.....	982
2.7	Übungsleiterfreibetrag (§ 3 Nr. 26 EStG)	983
2.7.1	Allgemeines	983
2.7.2	Tätigkeit	983
2.7.3	Nebenberuflichkeit	983
2.7.4	Vergleichbare Tätigkeit	984
2.7.5	Begünstigte Auftraggeber und Zwecke	984
2.7.6	Höhe des Freibetrags	984
2.7.7	Zusammentreffen mit anderen Steuervergünstigungen	985
2.8	Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG.....	985
2.9	Erhalt von Sachprämien durch Dritte bei Kundenbindungsprogrammen (§ 3 Nr. 38 EStG).....	985
3	Abzugsverbot gemäß § 3c EStG	985
3.1	Abzugsverbot (§ 3c Abs. 1 EStG).....	985
3.2	40%iges Abzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG).....	986

Teil N Internationales Steuerrecht

1	Einführung	987
2	Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger	989
2.1	Grundsätze	989
2.2	Inländische Einkünfte	989
2.2.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	990
2.2.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	990
2.2.2.1	Grundsätze	990
2.2.2.2	Betriebsstätte	991
2.2.2.3	Inländischer ständiger Vertreter	993
2.2.2.4	Mitunternehmerschaft	994
2.2.2.5	Betriebsveräußerung	995
2.2.2.6	Einkünfte aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen aus Beförderungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c EStG)	995
2.2.2.7	Einkünfte aus künstlerischen und sportlichen Darbietungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)	995
2.2.2.8	Gewinnermittlung der Betriebsstätte	997
2.2.2.9	Veräußerung einer Beteiligung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG	998
2.2.2.10	Vermietung, Verpachtung und Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter ohne Vorhandensein einer inländischen Betriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG)	998
2.2.3	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG	999
2.2.3.1	Grundsätze	999
2.2.3.2	Ausübung im Inland	999
2.2.3.3	Verwertung im Inland	1000
2.2.3.4	Nachträgliche Einkünfte	1001
2.2.4	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG)	1001
2.2.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen	1002
2.2.5.1	Gewinnanteile (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG)	1002
2.2.5.2	Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40d EStG)	1003
2.2.5.3	Zinsen aus Kapitalforderungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG)	1003
2.2.5.4	Zinseinkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d EStG	1004
2.2.6	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG)	1004
2.2.6.1	Übersicht	1004
2.2.6.2	Unbewegliches Vermögen und Sachinbegriffe	1004
2.2.6.3	Zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten	1005
2.2.6.4	Subsidiaritätsklauseln	1005
2.2.7	Sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG) ...	1006
2.2.8	Veräußerungsgeschäfte i. S. v. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG) ...	1006
2.2.9	Sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 4 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 8a EStG)	1006
2.2.10	Sonstige Einkünfte i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG)	1007
2.3	Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)	1008
2.4	Pauschalierung für Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen	1008
2.5	Ermittlung der Einkünfte und Erhebung der Steuer	1008
2.5.1	Grundsätze	1008
2.5.2	Steuerabzugsverfahren	1009
2.5.2.1	Lohnsteuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen	1009
2.5.2.2	Kapitalertragsteuer	1009
2.5.2.3	Steuerabzug nach § 50a EStG	1009
2.5.3	Veranlagungsverfahren (§ 50 EStG)	1015
2.5.3.1	Allgemeines	1015
2.5.3.2	Einzelveranlagung	1015
2.5.3.3	Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte	1016

2.5.3.4	Ermittlung des Einkommens/zu versteuernden Einkommens	1017
2.5.3.5	Tarif und Freibeträge	1017
2.5.3.6	Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer	1017
3	Wechsel der Steuerpflicht	1019
3.1	Grundsätze	1019
3.2	Veranlagung	1019
3.3	Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	1021
3.3.1	Gewinneinkünfte bei Betriebsvermögensvergleich	1021
3.3.2	Gewinneinkünfte mit Einnahme-Überschuss-Rechnung und Überschusseinkünfte	1021
3.3.3	Freibeträge und Pauschbeträge	1021
3.3.4	Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	1022
3.3.5	Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse	1022
3.3.6	Progressionsvorbehalt	1022
3.3.7	Beispiel	1023
4	Persönliche Steuerpflicht von Nichtinländern (§ 1 Abs. 2 und 3, § 1a EStG)	1024
4.1	Überblick	1024
4.2	Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG)	1024
4.3	Sonderregelungen nach § 1a EStG	1025
4.3.1	Allgemeines	1025
4.3.2	Zusammenveranlagung und Splittingtarif (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG)	1026
4.3.3	Realsplitting (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG)	1027
4.3.4	Versorgungsleistungen und Ausgleichszahlungen i. R. d. Versorgungsausgleichs (§ 1a Abs. 1 Nr. 1a und 1b EStG)	1027
5	Doppelbesteuerungsabkommen	1027
5.1	Maßnahmen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung	1027
5.2	Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen	1027
5.3	Aufbau des Doppelbesteuerungsabkommens	1029
5.3.1	Sachlicher Umfang des Abkommens	1029
5.3.2	Begriffsbestimmungen	1029
5.3.2.1	Begriff der Person	1029
5.3.2.2	Begriff der Betriebsstätte	1029
5.3.2.3	Wohnsitz	1030
5.3.2.4	Sonstige Auslegungen	1030
5.3.3	Zuordnung der Quellen (Aufteilung des Besteuerungsrechts)	1030
5.3.4	Vermeidung der Doppelbesteuerung	1032
5.4	Zuordnungsregeln	1032
5.4.1	Belegenheitsprinzip	1032
5.4.2	Betriebsstättenprinzip	1032
5.4.2.1	Grundsätze	1032
5.4.2.2	Einkünfte als Mitunternehmer	1033
5.4.2.3	Umfang des Betriebsstättenprinzips	1033
5.4.2.4	Gewinnermittlung	1034
5.4.3	Ort der Ausübung	1034
5.4.4	Kassenprinzip	1035
5.4.5	Wohnsitzprinzip	1035
5.4.6	Generalklausel	1036
5.5	Vermeidung der Doppelbesteuerung	1036
5.5.1	Steuerbefreiung	1036
5.5.2	Steueranrechnung	1036
5.5.3	Progressionsvorbehalt	1036
5.5.4	Beschränkte Steuerpflicht und Doppelbesteuerungsabkommen	1036
5.5.5	Besonderheiten bei Doppelbesteuerungsabkommen nach § 50d EStG	1037

6	Progressionsvorbehalt bei nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien Einkünften (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG)	1038
6.1	Bedeutung.....	1038
6.2	Voraussetzungen.....	1038
6.2.1	Anwendbarkeit.....	1038
6.2.2	Persönlicher Anwendungsbereich.....	1038
6.2.3	Einschränkung des Anwendungsbereichs des Progressionsvorbehalts i. S. d. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG.....	1038
6.3	Durchführung des Progressionsvorbehalts.....	1040
6.4	Ermittlung der abkommensbefreiten ausländischen Einkünfte.....	1040
6.5	Negativer Progressionsvorbehalt.....	1041
6.6	Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Einkünfte aus Kapitalvermögen.....	1042
7	Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Verlusten mit Bezug zu Drittstaaten (§ 2a EStG)	1042
7.1	Sinn und Zweck der Vorschrift.....	1042
7.2	Anwendungsbereich.....	1042
7.2.1	Drittstaaten.....	1042
7.2.2	Negative Einkünfte i. S. d. § 2a EStG.....	1043
7.3	Nicht betroffene Verlustquellen.....	1044
7.4	Einkunftsart i. S. d. § 2a Abs. 1 EStG.....	1044
7.5	Einkünfte derselben Art.....	1044
7.6	Aktivitätsklausel (§ 2a Abs. 2 EStG).....	1045
7.7	Räumlicher Anwendungsbereich.....	1045
7.8	Umfang der Einschränkungen.....	1046
7.9	Verhältnis zu § 15a EStG.....	1047
7.10	Abschließendes Beispiel (§ 2a und § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG).....	1047
7.11	Gesonderte Feststellung der verbleibenden Verluste.....	1048
8	Vermeidung der Doppelbesteuerung durch innerstaatliche Maßnahmen	1048
8.1	Innerstaatliche Maßnahmen.....	1048
8.2	Anrechnungsmethode.....	1048
8.2.1	Allgemeines.....	1048
8.2.2	Voraussetzungen für die Anrechnung.....	1048
8.2.2.1	Ausländische Einkünfte.....	1049
8.2.2.2	Besteuerung im Quellenstaat.....	1049
8.2.2.3	Der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer.....	1050
8.2.2.4	Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer.....	1050
8.2.2.5	Auf den Veranlagungszeitraum entfallende Steuer.....	1050
8.2.3	Wahlrecht.....	1051
8.2.4	Durchführung des Anrechnungsverfahrens, Höchstbetrag.....	1051
8.3	Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte.....	1051
8.3.1	Voraussetzungen.....	1051
8.3.2	Durchführung des Abzugs.....	1052
8.3.3	Besonderheiten bei mehreren Beteiligten.....	1052
8.4	Erlaß der deutschen Steuer oder Pauschalierung der deutschen Steuer.....	1053
8.5	Anrechnungsverfahren aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen.....	1053
8.6	Steueranrechnung bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50 Abs. 3 EStG).....	1053
8.7	Gesamtüberblick Veranlagungsverfahren.....	1054
9	Außensteuergesetz	1055
9.1	Zielsetzung.....	1055
9.2	Berichtigung von Einkünften.....	1055
9.2.1	Grundsätze.....	1055
9.2.2	Anwendungsbereich.....	1055
9.2.3	Zu berichtigende Einkünfte.....	1056

9.2.4	Nahe stehende Person	1056
9.2.5	Durchführung der Gewinnberichtigung.....	1056
9.2.6	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	1057
9.3	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	1057
9.3.1	Grundsätze.....	1057
9.3.2	Persönliche Voraussetzungen.....	1058
9.3.3	Niedrige Besteuerung.....	1058
9.3.4	Wesentliche wirtschaftliche Interessen.....	1059
9.3.5	Veranlagung bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht.....	1059
9.3.5.1	Umfang der Besteuerung	1059
9.3.5.2	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.....	1060
9.3.5.3	Veranlagung, Tarif.....	1060
9.4	Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht bei Beteiligung i. S. d. § 17 EStG (§ 6 AStG) – »Wegzugsbesteuerung«	1062
9.4.1	Sinn und Zweck der Vorschrift.....	1062
9.4.2	Änderung der Vorschrift	1062
9.4.3	Voraussetzungen für die Besteuerung	1063
9.4.4	Tatbestände, die einer Wohnsitzverlegung gleichstehen	1063
9.4.5	Ermittlung des Veräußerungsgewinnes.....	1064
9.4.6	Spätere Veräußerung des Anteils	1064
9.4.7	Stundung der Steuer nach § 6 Abs. 4 AStG	1064
9.4.8	Berichtigung der Veranlagung	1065
9.4.9	Veranlagung.....	1065
9.4.10	Stundung der Einkommensteuer nach § 6 Abs. 5 AStG	1065
9.5	Zugriffsbesteuerung	1065
9.5.1	Grundsätze.....	1065
9.5.2	Verschärfte Definition der Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 AStG)	1066

Teil O Veranlagung von Arbeitnehmern (§ 46 EStG)

1	Bedeutung der Vorschrift	1067
2	Voraussetzungen	1067
2.1	Veranlagungstatbestände des § 46 EStG (Auswahl).....	1067
2.2	Fälle der Zwangsveranlagung	1067
2.2.1	Positive Summe anderer Einkünfte von mehr als 410 € (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG)	1067
2.2.2	Mehrere Dienstverhältnisse (§ 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	1069
2.3	Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG	1070
3	Härteausgleich	1070
3.1	Allgemeines	1070
3.2	Anwendungsbereich	1071
3.3	Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG	1071
3.3.1	Voraussetzungen	1071
3.3.2	Durchführung	1071
3.4	Erweiterter Härteausgleich (§ 70 EStDV).....	1072

Teil P Entrichtung der Einkommensteuer

1	Vorauszahlungen	1074
1.1	Grundsatz	1074
1.2	Anpassung von Vorauszahlungen	1074
1.3	Einschränkungen der Vorauszahlungsminderung.....	1074
1.3.1	Bestimmte Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen.....	1074
1.3.2	Negative Einkünfte aus § 21 EStG.....	1074
1.3.3	Nichtberücksichtigung von Kinderfreibeträgen und Kindergeld.....	1074

2	Anrechnungsbeträge, Verrechnung von Kindergeld und Abschlusszahlung	1075
3	Steuerabzug	1075
3.1	Lohnsteuer	1075
3.2	Kapitalertragsteuer	1076
3.2.1	Kapitalertragsteuerpflichtige Einnahmen und Höhe der Kapitalertragsteuer (§§ 43, 43a EStG) – Grundsätze	1076
3.2.2	Entstehung und Entrichtung der Kapitalertragsteuer (§ 44 EStG)	1076
3.2.2.1	Entstehung der Kapitalertragsteuer	1076
3.2.2.2	Fälligkeit der Kapitalertragsteuer	1078
3.2.2.3	Abstandnahme vom Steuerabzug – Freistellungsauftrag (§ 44a EStG)	1078
3.2.2.4	Anrechnung von Kapitalertragsteuer	1080
3.3	Kapitalertragsteuersatz	1081
3.4	Bemessungsgrundlage	1081
3.5	Kirchensteuer	1081
3.6	Depotübertragung	1081
3.7	Verluste	1082
3.8	Freistellungserklärung	1083
3.9	Übersichten	1084
4	Steuerabzug bei Bauleistungen (§§ 48 bis 48c EStG)	1088
4.1	Steuerabzugspflicht (§ 48 Abs. 1 EStG)	1088
4.2	Begriff der Bauleistung	1088
4.3	Abzugsverpflichteter	1088
4.4	Leistender	1088
4.5	Abstandnahme vom Steuerabzug	1088
4.5.1	Erteilung der Freistellungsbescheinigung	1089
4.5.2	Bagatelgrenzen	1089
4.5.2.1	5 000 €- und 15 000 €-Grenze	1089
4.5.2.2	Zwei-Wohnungs-Grenze	1089
4.6	Abrechnung mit dem Leistenden	1089
4.7	Haftung	1089
4.8	Bemessungsgrundlage und Höhe des Steuerabzugs	1089
4.9	Entlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (§ 48d EStG)	1090
4.10	Anrechnung des Steuerabzugsbetrags (§ 48c EStG)	1090
4.11	Erstattungsverfahren	1090
	 Stichwortregister	 1091

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt (Richtlinien)
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	AO-Anwendungserlass
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzungen für Abnutzung
AfaA	außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche AfA
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
AfS	Absetzungen für Substanzverringerung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz)
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz
AN	Arbeitnehmer
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BA	Betriebsausgaben
BAföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAG	Bundesarbeitsgericht
BaWü	Baden-Württemberg
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BE	Betriebseinnahmen
BeitrRLUmsG	Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.12.2011
BesitzU	Besitzunternehmen
Betr. AVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BetriebsG	Betriebsgesellschaft
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Bundesfinanzhof/nicht veröffentlichte Urteile (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.05.2009
BMF	Bundesfinanzministerium
BMF-EA	BMF-Schreiben vom 14.03.2006 BStBl I 2006, 253 (Erbauseinandersetzung)
BMF-Renten	BMF-Schreiben vom 11.03.2010 BStBl I 2010, 227 (Betriebs- und Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen)
BMF-VE	BMF-Schreiben vom 13.01.1993 BStBl I 1993, 80 (Vorweggenommene Erbfolge)
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
DA-FamEStG	Dienstanweisung zur Durchführung des steuerlichen Familienleistungsausgleichs
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen

Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGBGB	Einführungsgesetz zum bürgerlichen Gesetzbuch
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
E-JStG 2013	Entwurf Jahressteuergesetz 2013
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
ESTÄR 2012	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f., ff.	folgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzminister(ium)
FinVerw	Finanzverwaltung
FN	Fußnote
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GdE	Gesamtbetrag der Einkünfte
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GKV	Gesetzliche Krankenversicherung
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
Gr.	Gruppe
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GRV	Gesetzliche Rentenversicherung
GSV	Gesetzliche Sozialversicherung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
H	Hinweise im Einkommensteuer-Handbuch
Hbg	Hamburg
HEV	Halbeinkünfteverfahren
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
HRG	Hochschulrahmengesetz
HS	Halbsatz
i. d. R.	in der Regel

i. E.	im Einzelnen
i. H. d.	in Höhe der/des
i. H. v.	in Höhe von
i. L.	in Liquidation
INF	Die Information (Zeitschrift)
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. R. d.	im Rahmen der/des
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
i. Z. m.	im Zusammenhang mit
JStG 2009	Jahressteuergesetz 2009 vom 19. 12. 2008
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KapErhG	Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln
KapESt	Kapitalertragsteuer
KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KiSt	Kirchensteuer
Kj.	Kalenderjahr
Kln	Köln
Korb-II-Gesetz	Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz
KSt(G)	Körperschaftsteuer(Gesetz)
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KV	Krankenversicherung
LSt-Abzug	Lohnsteuerabzug
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
LuF	Land- und Forstwirtschaft
Mio.	Million
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23. 10. 2008
MU	Mitunternehmer
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nbg	Nürnberg
Nds	Niedersachsen
NE	Neueinlage
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
OWiG	Ordnungswidrigkeiten-Gesetz
PE	Privatentnahme
PersG	Personengesellschaft
PV	Privatvermögen
R	Abschnitt der Einkommensteuer-Richtlinien
RFH	Reichsfinanzhof
RhPf	Rheinland-Pfalz
rkr.	rechtskräftig

Rs.	Rechtssache
RStBl	Reichssteuerblatt
RV	Rentenversicherung
Rz.	Randziffer
s.	siehe
SH	Schleswig-Holstein
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft (SE) und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SGB	Sozialgesetzbuch
SoLZ	Solidaritätszuschlag
Sonder-BV	Sonderbetriebsvermögen
SparPG	Sparprämien-gesetz
StEK	Steuererlasskartei
StKl.	Steuerklasse
Stpfl., stpfl.	Steuerpflichtiger, steuerpflichtig
StPO	Strafprozessordnung
str.	streitig
StRK	Steuerrechtsprechungskartei
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TEV	Teileinkünfteverfahren
Tz.	Textziffer
u. E.	unseres Erachtens
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
vEK	verwendbares Eigenkapital
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
VuV	Vermietung und Verpachtung
VZ	Veranlagungszeitraum
WaBeschG	Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. 12. 2009
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WertV	Wertermittlungsverordnung
Wj.	Wirtschaftsjahr
WK	Werbungskosten
WoBauFG	Wohnungsbauförderungsgesetz
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
WoPG	Wohnungsbauprämien-gesetz
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZPO	Zivilprozessordnung
zuzgl.	zuzüglich
ZVE	Zu versteuerndes Einkommen

Besonderer Hinweis:

R ... (EStR) bedeutet Abschnitt ... EStR 2008
(mit EStÄR 2012)

H ... (EStH) bedeutet Hinweise ... ESt-Handbuch

Teil A Wesen und Grundlagen der Einkommensteuer

1 Wesen und Bedeutung

1.1 Bedeutung der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist eine Steuer, die vom Einkommen der natürlichen Personen erhoben wird. Sie hat weiterhin erhebliche **sozial- und wirtschaftspolitische** Komponenten. Zur Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. vgl. A 1.2.3. Einige Vorschriften im EStG sind **wirtschaftspolitisch motiviert**, z. B. die Förderung des Wohneigentums bzw. Wohnungsbaus (z. B. § 10f).

1.2 Einkommensteuer im Steuersystem

1.2.1 Einkommensteuer als direkte Steuer

Die Einkommensteuer ist eine **direkte** Steuer, weil sie von demjenigen erhoben wird, der die Belastung auch selbst trägt. Die Einkommensteuer kann nicht überwältzt werden, anders als die Umsatzsteuer, die an den Letztverbraucher über den Preis weiterbelastet wird. Der Steuerschuldner ist bei der ESt auch der Steuerträger.

1.2.2 Besitzsteuer

Die Einkommensteuer ist den Besitzsteuern zuzurechnen.

1.2.3 Personensteuer

Personensteuern sind Steuern, die von Personen erhoben werden und dabei an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person anknüpfen. Objektsteuern (insbesondere die **Realsteuern**) erfassen dagegen ein Objekt: z. B. die Grundsteuer den Grundbesitz, die Gewerbesteuer den Gewerbebetrieb. Die Einkommensteuer ist dagegen eine **Personensteuer**. Ihre Höhe richtet sich nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer natürlichen Person, die durch das Einkommen bestimmt ist. Grundlage sind die Einkünfte einer Person. Berücksichtigt werden jedoch z. B. Familienstand, Anzahl der Kinder, außergewöhnliche Belastungen. Der Steuertarif, der auf das zu versteuernde Einkommen angewendet wird, ist kein Einheitstarif, sondern ist entsprechend der Höhe des Einkommens progressiv gestaffelt (§ 32a Abs. 1), wobei ein Existenzminimum **steuerfrei** bleibt (§ 32a Abs. 1 Nr. 1).

Personensteuern sind grds. nicht abzugsfähig gemäß § 12 Nr. 3.

1.2.4 Einkommensteuer als Veranlagungs- und Abzugssteuer

Die Einkommensteuer wird grds. durch Veranlagung festgesetzt. Als Lohnsteuer (§§ 38 ff.), Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff.), nach §§ 48–48d (Steuerabzug bei Bauleistungen) sowie nach § 50a (Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht) wird sie jedoch vorweg im Abzugsverfahren erhoben.

1.3 Gesetzgebung, Ertragshoheit, Verwaltungshoheit

1.3.1 Gesetzgebungskompetenz

Die ESt ist eine Steuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2 GG. Danach hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung.

1.3.2 Ertragshoheit

Die ESt ist eine »Gemeinschaftssteuer«. Sie steht Bund, Ländern und Gemeinden zu, Art. 106 Abs. 3 GG. Das Aufkommen steht Bund und Ländern je zur Hälfte zu. Am Länderanteil sind die Gemeinden beteiligt.

1.3.3 Verwaltungshoheit

Die ESt wird durch Landesfinanzbehörden verwaltet (Art. 108 Abs. 2 GG), das gilt auch hinsichtlich des Bundesanteils an der ESt (Art. 108 Abs. 3 GG). Die Organisationsgewalt der Länder ist allerdings dadurch beschränkt, dass der Aufbau der Landesfinanzbehörden durch Bundesgesetz bestimmt wird (Finanzverwaltungsgesetz [FVG]). Zur einheitlichen Auslegung von Steuergesetzen kann der Bund mit Zustimmung des Bundesrates allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen (Richtlinien), Art. 108 Abs. 7 GG. Dies ist z.B. geschehen durch die **EStR** und **LStR**.

2 Rechtsgrundlagen und Rechtsentwicklung

Rechtsgrundlage für die ESt ist das Einkommensteuergesetz, vgl. letzte amtliche Neufassung vom 19.10.2002 BGBl I 2002, 4212. Seit der Bekanntmachung haben sich zahlreiche Änderungen ergeben, zuletzt u.a. das

- Jahressteuergesetz 2010,
- Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009,
- Steuervereinfachungsgesetz 2011,
- Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.12.2011.

Einkommensteuerrechtliche Bestimmungen enthalten u.a. ferner das

- Umwandlungsteuergesetz,
- Kapitalerhöhungssteuergesetz,
- Außensteuergesetz und Investmentsteuergesetz.

Gesetz im **materiellen** Sinne sind auch die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (**EStDV**) und die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (**LStDV**).

Keine Gesetze im materiellen Sinne sind die Richtlinien (Einkommensteuer-Richtlinien und Lohnsteuer-Richtlinien). Sie dienen der einheitlichen Auslegung von Steuergesetzen durch die Verwaltung (gesetzliche Grundlagen: Art. 108 Abs. 7 GG), haben aber keinen allgemein verbindlichen Charakter. Gleiches gilt für sonstige Verwaltungsanweisungen (Erlasse der Landesfinanzminister, Verfügungen der Oberfinanzdirektionen – zum Teil in Karteien zusammengestellt). Sie binden nur die Verwaltung.

Die **Urteile der Finanzgerichte** (FG) und auch des **Bundesfinanzhofs** binden grds. nur in dem entschiedenen Fall. Soweit jedoch eine Entscheidung des BFH Rechtsausführungen von allgemeiner Bedeutung enthält, können die obersten Finanzbehörden die Grundsätze für gleich gelagerte Fälle anwendbar erklären.

Ist ein Urteil des BFH im Bundessteuerblatt (BStBl Teil II) ohne (gleichzeitigen) Nichtanwendungserlass veröffentlicht worden, so erkennen die obersten Finanzbehörden die Rechtsausführungen auch für gleich gelagerte Fälle an. Die obersten Finanzbehörden geben in Einzelfällen auch

nachträgliche Nichtanwendungserlasse heraus. Dies wird von den Obergerichten zunehmend kritisch gesehen.

3 Kurzübersichten

Die Regelungen folgender Gesetze der letzten Jahre sind zu beachten (Auswahl).

Steuervereinfachungsgesetz 2011

Vorschrift	Neuregelung	Inkrafttreten
§ 9a Nr. 1a	Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 920 € auf 1 000 €.	2011
§ 10 Abs. 1 Nr. 5	Wegfall persönlicher Voraussetzungen der Eltern(teile) zur Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten, einschließlich Erwerbsbedingtheit. Wegfall des § 9c. Berücksichtigung einheitlich als Sonderausgaben.	2012
§§ 32, 70 § 33a Abs. 2	Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder in Erststudium/Erstausbildung beim Familienleistungsausgleich, sowie beim Ausbildungsfreibetrag.	2012
§ 32 Abs. 4 Satz 2	Nachweis bei volljährigen Kindern in einer weiteren Berufsausbildung/Zweitstudium, dass sie nicht erwerbstätig sind bzw. nicht mehr als 20 Stunden wöchentlich arbeiten oder nur einer geringfügigen Beschäftigung nachgehen.	2012
§ 32 Abs. 6	Möglichkeit der Übertragung des Kinderfreibetrags von einem Elternteil auf den anderen auch mangels Leistungsfähigkeit des einen Elternteils. Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes, nicht mehr allein auf Antrag des Elternteils, bei dem das Kind gemeldet ist, möglich, wenn der andere Elternteil Aufwendungen für die Betreuung und Erziehung oder Ausbildung hat.	2012
§ 9 Abs. 2 Satz 2	Jahresprinzip bei der Berechnung der Entfernungspauschale für Abzug der höheren Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel.	2012
§ 25 – § 26b	Verringerung der Veranlagungsarten für Ehegatten infolge der Abschaffung der getrennten und besonderen Veranlagung und der Einführung einer Einzelveranlagung von Ehegatten.	2013
§ 26a	Zurechnung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und bestimmten Steuerermäßigungen bei der Ehegatteneinzelveranlagung auf den Ehegatten, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat.	2013

Vorschrift	Neuregelung	Inkrafttreten
§ 46 Abs. 2 Nr. 3	Befreiung von der Pflichtveranlagung bei Arbeitnehmern mit geringem Arbeitslohn bei zu hoher Mindestvorsorgepauschale.	2010
§ 64 EStDV	Nachweis von Aufwendungen im Krankheitsfall als außergewöhnliche Belastungen.	Alle offenen Fälle
§ 2 Abs. 5b	Kein Ansatz abgeltend durch Steuerabzug vom Kapitalertrag besteuert Kapitalerträge für die Berechnung der zumutbaren Belastung, außergewöhnlicher Belastungen (§ 33) sowie des Spendenhöchstbetrags.	2012
§ 33a Abs. 1	Abgeltend besteuerte Kapitalerträge gelten für die Berechnung von Unterhaltsleistungen als »Bezüge«.	
§ 3 Nr. 44	Gleichstellung von Stipendien aus unmittelbaren und mittelbaren öffentlichen Mitteln.	Tag nach Verkündung
§ 10 Abs. 4b Satz 2	Erfassung von Erstattungsüberhängen von Sonderausgaben i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a im Jahr des Zuflusses.	2012
§ 10 Abs. 4b Satz 3	Ergibt sich bei den Kranken- und Pflegeversicherungsleistungen oder der Kirchensteuer ein Erstattungsüberhang, ist dieser dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.	2012
§ 21 Abs. 2	Vereinheitlichung der Grenze. Wegfall bei verbilligter Wohnraumüberlassung auf 66% und einer Totalüberschussprognose in diesen Fällen.	2012
§ 16 Abs. 3b	Einführung einer gesetzlichen Betriebsfortführungsfiktion in den Fällen der Betriebsverpachtung und -unterbrechung.	Vorgänge ab Tag nach Verkündung

Betreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Vorschrift	Änderungen	Zeitliche Anwendung
§ 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5	Ausschluss des Abzugs von Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten.	Rückwirkend ab VZ 2004
§ 10 Abs. 1 Nr. 7	Anhebung des Höchstbetrags für den Abzug eigener Ausbildungskosten von 4 000 € auf 6 000 €.	VZ 2012
§ 32 Abs. 4 Nr. 2d	Einbeziehung des Bundesfreiwilligendienstes und Internationalen Jugendfreiwilligendienstes in den Berücksichtigungskatalog.	VZ 2011

Vorschrift	Änderungen	Zeitliche Anwendung
§ 79	Mindestbeitrag von jährlich 60 € für Riesterrente-Verträge als Voraussetzung für mittelbar Zulageberechtigte.	VZ 2012 (§ 52 Abs. 63a)
§ 50 Abs. 1	Modifizierte Gewährung des Grundfreibetrags für beschränkt stpfl. Arbeitnehmer.	VZ 2012

Teil B Persönliche Steuerpflicht

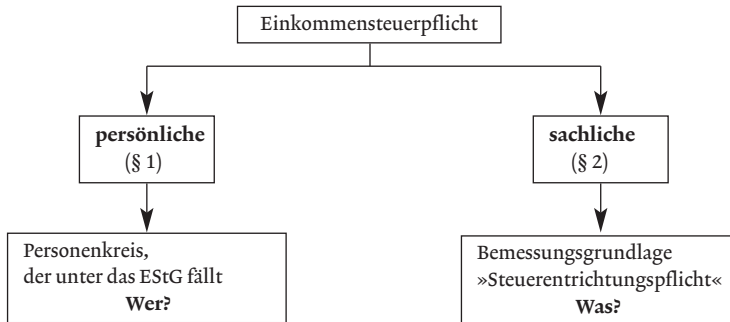
1 Allgemeiner Überblick

1.1 Abgrenzung von der sachlichen Steuerpflicht

Der Begriff »Steuerpflicht« hat im EStG eine doppelte Bedeutung. Es ist zu unterscheiden zwischen **persönlicher** und **sachlicher** Steuerpflicht.

Die persönliche Steuerpflicht klärt die Frage, **welcher Personenkreis** unter das EStG fällt.

Die sachliche Steuerpflicht setzt das Vorhandensein einer Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen) voraus (Steuerentrichtungspflicht).



1.2 Abgrenzung des Personenkreises

Nur **natürliche Personen** können einkommensteuerpflichtig sein (vgl. § 1). Natürliche Person ist der (**lebende**) **Mensch** (von der Geburt bis zum Tod). Vgl. im Einzelnen B 7.1.1.

Juristische Personen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1–4 KStG) und **unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG fallende nichtrechtsfähige Personenvereinigungen** unterliegen dagegen selbstständig mit ihrem Einkommen der **Körperschaftsteuer**.

Die übrigen nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengesellschaften des Handelsrechts und Gemeinschaften) sind selbst weder einkommensteuer- noch körperschaftsteuerpflichtig. Vielmehr werden die Einkünfte anteilig den Gesellschaftern/Gemeinschaftern zugeordnet und unmittelbar bei diesen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2) der ESt unterworfen.

Verfahrensmäßige Besonderheit ist hierbei eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte gemäß §§ 179ff. AO

Natürliche Personen	Körperschaften i. S. d. §§ 1 und 2 KStG	Personenvereinigungen (soweit nicht unter §§ 1 und 2 KStG fallend)
ESt-Pflicht (§ 1 EStG)	KSt-Pflicht (§§ 1 und 2 KStG)	weder ESt- noch KSt-Pflicht, sondern unmittelbar anteilige Zurechnung der Einkünfte auf Gesellschafter/Gemeinschafter

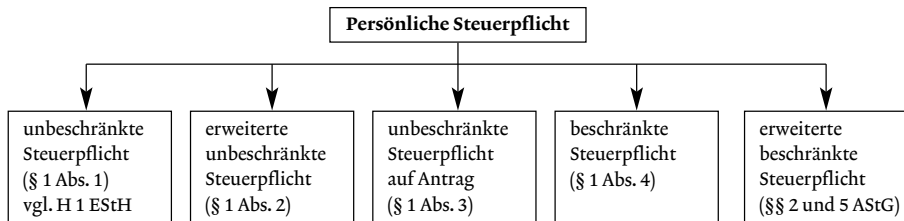
1.3 Arten der persönlichen Steuerpflicht

Die Steuerpflicht i. S. d. § 1 EStG knüpft (bei unbeschränkter Steuerpflicht) an den **Wohnsitz** bzw. bei beschränkter Steuerpflicht an **Quellen im Inland** an.

Wer seinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, ist **unbeschränkt** steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG). Hier gilt das **Universalitätsprinzip (bzw. Totalitätsprinzip)**. Daher ist derjenige, der seinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, grundsätzlich mit seinem **gesamten »Welteinkommen«** steuerpflichtig, unabhängig davon, wo die Einkommensquellen belegen sind. Auf die **Staatsangehörigkeit** kommt es hier **nicht** an. Hat eine natürliche Person dagegen weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, kommt es darauf an, ob diese Person Einkünfte im Inland hat (**Territorialitätsprinzip**). In diesem Falle unterliegen **nur bestimmte Quellen** im Inland der deutschen Einkommensteuer (Quellenprinzip). Hier liegt **beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4)** vor.

Der Kreis der unbeschränkt Stpfl. ist jedoch durch **§ 1 Abs. 2 und Abs. 3** auf solche Personen **erweitert** worden, die zwar keinen Wohnsitz im Inland haben, jedoch durch andere Anknüpfungspunkte, wie z.B. ein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis und Zahlung aus einer inländischen öffentlichen Kasse, der Bundesrepublik Deutschland verbunden sind, sodass auch diese als unbeschränkt Stpfl. behandelt werden. In diesem Falle spricht man von einer **erweiterten unbeschränkten** Steuerpflicht. Vgl. im Einzelnen unter B 3.

Neben der beschränkten Steuerpflicht gibt es auch eine **erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG)**. Durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wird nicht wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht der personelle Umfang erweitert, sondern lediglich der sachliche Umfang insofern, als die Steuerpflicht auf sämtliche inländischen Quellen ausgedehnt wird, und die Einkünfte, die bei beschränkter Stpfl. i. S. d. § 1 Abs. 4 lediglich dem Abzugsverfahren unterliegen, in die Veranlagung mit einbezogen werden. Vgl. im Einzelnen N 9.3.



2 Unbeschränkte Steuerpflicht

2.1 Voraussetzungen

Die unbeschränkte Steuerpflicht setzt voraus, dass die **natürliche Person** einen **Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt** im Inland hat (§ 1 Abs. 1). Hat ein Steuerpflichtiger **mehrere Wohnsitze**, so reicht es für die unbeschränkte Steuerpflicht aus, dass einer dieser Wohnsitze im Inland liegt.

BEISPIEL

A hat einen Wohnsitz in Amsterdam, einen in New York, einen in Arosa (Schweiz) und einen in Düsseldorf.

LÖSUNG Er ist unbeschränkt steuerpflichtig, da er **einen** Wohnsitz im Inland hat (§ 1 Abs. 1).

Fehlt es an einem Wohnsitz i.S.d. § 8 AO im Inland, ist dennoch unbeschränkte Steuerpflicht gegeben, wenn der Stpfl. seinen gewöhnlichen Aufenthalt i.S.d. § 9 AO im Inland hat.

Andere Merkmale sind bedeutungslos, insbesondere

- Staatsangehörigkeit,
- Rasse,
- Geschlecht,
- Lebensalter,
- Rechtsfähigkeit nach BGB.

Hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse ist jedoch bedeutsam, ob der Stpfl. **EU- oder EWR-Bürger** oder Staatsbürger eines **Drittlandes** ist (vgl. § 1a).

Für die unbeschränkte Steuerpflicht ist **nicht das Vorliegen von Einkünften erforderlich**. Dies ist erst eine Frage der sachlichen Steuerpflicht.

Für die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht ist es unerheblich, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen den Wohnsitz dem anderen Staat zuweist. Der Wohnsitzbegriff eines Doppelbesteuerungsabkommens ist nur maßgebend für die Zuweisung der Einkünfte zu dem jeweiligen Vertragsstaat, nicht jedoch für die Frage der persönlichen Steuerpflicht.

2.2 Wohnsitz

Nach § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Die Wohnsitzbegründung muss daher auf Dauer angelegt sein. § 8 AO geht über den bürgerlich-rechtlichen Wohnsitzbegriff (§ 7 BGB) hinaus. Vgl. im Einzelnen AEAO zu §§ 8 und 9.

2.2.1 Wohnung

Ein Wohnsitz setzt eine **Wohnung** voraus. Eine Wohnung sind eingerichtete Räume, die der Inhaber ohne eine wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzen kann und die ihm nach der Größe und Ausstattung ein seinen Lebensbedürfnissen entsprechendes Heim bieten. Benutzt der Stpfl. lediglich einige Räume zum Unterstellen seiner Möbel, so liegt keine Wohnung vor. Der Wohnsitz setzt i. d. R. eine angemessene, den Lebensbedürfnissen des Inhabers entsprechende Wohnung voraus. Nicht notwendig ist eine abgeschlossene Wohnung. Auch ein möbliertes Zimmer kann eine Wohnung darstellen, unter Umständen auch ein Hotelzimmer (bei einem Dauermietverhältnis), ebenso Gemeinschaftsunterkünfte bei Polizei und Streitkräften.

Keine Wohnung stellt jedoch z.B. ein Zelt oder ein Wohnwagen dar. Für die Wohnsitzbegründung i.S.d. § 8 AO ist nicht erforderlich, dass der Ort auch den Lebensmittelpunkt bildet.

Gelegentliches Übernachten auf einem inländischen Betriebsgelände, in einem Büro u.Ä. begründet noch **keinen Wohnsitz**, vgl. BFH vom 06.02.1985 BStBl II 1985, 331.

Wer sich, wenn auch in regelmäßigen Abständen, in der Wohnung eines Angehörigen oder Bekannten aufhält, begründet dort **keinen** Wohnsitz, vgl. BFH vom 24.10.1969 BStBl II 1970, 109, sofern es sich nicht wie im Falle einer Familienwohnung oder der Wohnung einer Wohngemeinschaft gleichzeitig um eine eigene Wohnung handelt.

A studiert in Paris. Er hat in der Familienwohnung seiner Eltern weiterhin sein Zimmer.

LÖSUNG A ist weiterhin unbeschränkt stpfl., da er einen Wohnsitz im Inland hat.

2.2.2 Innehaben einer Wohnung

Innehaben einer Wohnung heißt, die Verfügungsmacht über sie besitzen (AEAO zu § 8 Nr. 1). Fallen die tatsächliche und die rechtliche Verfügungsmacht auseinander, so genügt, da es dann im Steuerrecht auf den wirtschaftlichen Sachverhalt ankommt, die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnung (Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 1 Anm. 35). Das Innehaben erfordert **nicht** eine ständige Benutzung (AEAO zu § 8 Nr. 1). Wer eine Wohnung tatsächlich benutzt, wird auch die tatsächliche Herrschaft über sie haben. Wer dagegen die tatsächliche Herrschaft hat, braucht die Wohnung noch nicht zu benutzen (Beispiel: Weitervermietung). Es kommt darauf an, ob eine nachhaltige Benutzung durch den Stpfl. selbst zu erwarten ist. Die Wohnung muss dem Stpfl. jederzeit zur Verfügung stehen.

Es **genügt**, dass die Wohnung z.B. über Jahre hinweg jährlich **regelmäßig zweimal** zu bestimmten Zeiten über **einige Wochen** benutzt wird, vgl. BFH vom 23. 11. 1988 BStBl II 1989, 182.

Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben, können verschiedene Wohnungen und damit verschiedene Wohnsitze haben. Die Eheschließung allein führt nicht ohne weiteres dazu, dass die Wohnung des einen Ehegatten auch dem anderen Ehegatten als Wohnung zuzurechnen ist. Minderjährige Kinder, die bei den Eltern wohnen, haben deren Wohnung inne bis zu einer erkennbaren Aufgabe. Das gilt auch ohne eigene Möbel des Kindes und ohne einen besonders zuge teilten Raum, wenn die elterliche Wohnung dem Kind jedenfalls die Möglichkeit bietet, dort zu wohnen. Jedoch begründet gelegentlicher, wenn auch wiederholter Besuch bei den Eltern dort keine Wohnung des Kindes, wenn es anderweitig, sei es auch an wechselnden Orten, wohnt. Die Kinder können auch einen eigenen steuerlichen Wohnsitz begründen, anders als im Zivilrecht, wonach sie gemäß § 11 BGB stets den Wohnsitz der Eltern teilen, vgl. BFH vom 29. 11. 1983 BStBl II 1984, 366 unter 2c. Die tatsächliche Sachherrschaft über eine Wohnung kann auch über Dritte ausgeübt werden. Das gilt insbesondere für Familienangehörige.

BEISPIELE

A ist von seinem Arbeitgeber für zwei Jahre nach Amerika versetzt worden. Ihm gehört eine Eigentumswohnung in Düsseldorf.

- Seine Familie wohnt weiterhin in der Düsseldorfer Eigentumswohnung.
- Seine Familie geht mit nach Amerika. Seine Raumpflegerin kümmert sich weiter um die Wohnung.
- Die Wohnung wird zwischenzeitlich für die ganze Zeit der Abwesenheit untervermietet.

LÖSUNG Im Falle a) und b) übt A weiterhin die Sachherrschaft über Familienangehörige oder abhängige Personen aus, vgl. BFH vom 17. 05. 1995 BStBl II 1996, 2.

Im Falle c) hat A die Wohnung durch Untervermietung aufgegeben, da die Mieter eine eigene Sachherrschaft über die Wohnung begründet haben.

Das Innehaben der inländischen Wohnung kann nach den Umständen des Einzelfalles auch dann anzunehmen sein, wenn der Stpfl. sie während eines Auslandsaufenthaltes **kurzfristig** (bis zu sechs Monaten) vermietet oder untervermietet, um sie alsbald nach Rückkehr im Inland wieder zu benutzen (AEAO zu § 8 Nr. 2).

Ein Innehaben kann zu bejahen sein beim

- selbstnutzenden Eigentümer,
- dinglich Wohnberechtigten,
- selbstnutzenden Nießbraucher,
- Mieter,
- Selbstnutzung aufgrund unentgeltlicher Überlassung (Leihe).

2.2.3 Beibehaltungs- und Benutzungsabsicht

Die Wohnsitzbegründung i. S. d. § 8 AO setzt voraus, dass der Stpfl. die Wohnung beibehalten und benutzen wird, und zwar müssen bei Begründung des Wohnsitzes bereits die Umstände vor-

liegen, die darauf schließen lassen. Beibehalten und benutzen bedeutet nachhaltig benutzen. Es muss damit zu rechnen sein, dass der Stpfl. sich in der Wohnung wiederholt zum Wohnen aufhalten wird. Unterbrechungen des Aufenthalts sind in diesem Falle unerheblich. Das gilt insbesondere für auswärtigen Aufenthalt zur Berufsausübung oder zur Ausbildung. Selbst zeitweiliges Vermieten während einer voraussichtlich vorübergehenden Abwesenheit steht einer nachhaltigen Benutzung nicht entgegen, wenn der Zeitraum nicht mehr als sechs Monate beträgt.

Entscheidend ist, dass die Wohnung dem Inhaber dauernd für seine Wohnzwecke zur Verfügung steht. Auf den Umfang der Benutzung kommt es nicht an. Die gelegentliche Benutzung durch den Stpfl. kann genügen, wenn seine Familie die Wohnung ständig benutzt und die Wohnung auch als sein Heim anzusehen ist. Auch ein Ferienhaus, das die Familie lediglich in den Schulferien benutzt, aber immer wieder (regelmäßig), kann eine Wohnung darstellen. Keine Wohnsitzbegründung in diesem Sinne liegt jedoch vor, wenn der Stpfl. lediglich für einen kurzfristigen Aufenthalt eine Wohnung mietet.

BEISPIEL A aus Rom hat für eine Praktikantentätigkeit in Düsseldorf eine Wohnung gemietet. Der Aufenthalt in Düsseldorf ist von vornherein auf vier Monate begrenzt.

LÖSUNG A hat keinen Wohnsitz i.S.d. § 8 AO im Inland begründet. Unerheblich ist, dass er einen Mietvertrag abgeschlossen hat. Er ist daher nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

Bei welcher **Zeitspanne** die Beibehaltung einer Wohnung vorliegen soll, regelt das Gesetz nicht. Bei von vornherein zeitlich begrenzter Verfügungsmacht über die Wohnung ist daher fraglich, welcher Zeitraum ausreicht.

Wegen des engen Zusammenhangs von § 8 (Wohnsitz) und § 9 AO (gewöhnlicher Aufenthalt) erscheint eine Anlehnung an die Sechsmonatsfrist i. S. d. § 9 Satz 2 AO eine sinnvolle Auslegung.

Bei dieser Auslegung ist die Beibehaltungsabsicht z. B. zu bejahen, wenn die Verfügungsmacht über eine Wohnung zwar von Anfang an zeitlich begrenzt war, jedoch für einen längeren Zeitraum als sechs Monate (AEAO zu § 8 Nr. 1).

Eine vorzeitige Aufgabe der Wohnung aufgrund **späteren** Entschlusses wäre unerheblich.

2.2.4 Aufgabe des Wohnsitzes

Ein Wohnsitz i.S.d. § 8 AO besteht **nicht mehr**, wenn die inländische Wohnung z. B. durch Kündigung und Auflösung einer Mietwohnung, durch unbefristete Vermietung der Wohnung im eigenen Haus bzw. der Eigentumswohnung unter Mitnahme des ganzen Hausrats aufgegeben wird (AEAO zu § 8 Nr. 3). Gleiches gilt, wenn eine Wohnung lediglich zur Vermögensverwaltung zurückgelassen wird.

2.3 Gewöhnlicher Aufenthalt

2.3.1 Aufenthalt mit Verweilensabsicht

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 Satz 1 AO).

Die Merkmale des § 9 Satz 1 AO sind also

- a) tatsächlicher Aufenthalt und
- b) Verweilensabsicht.

Der Begriff »gewöhnlich« ist gleichbedeutend mit »dauernd«. »Dauernd« erfordert keine ununterbrochene Anwesenheit, sondern ist im Sinne von »nicht nur vorübergehend« zu verstehen, vgl. BFH vom 30.08.1989 BStBl II 1989, 956.

Ein Aufenthalt erfordert **Stetigkeit**, d. h. auch Übernachtung im Inland.

BEISPIEL

So genannte Grenzgänger, die im Inland tagsüber einer Tätigkeit nachgehen (z. B. im Rahmen eines inländischen Dienstverhältnisses oder eines eigenen Betriebs), jedoch arbeitstäglich zu ihrer Wohnung im Ausland zurückkehren, haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt **nicht** im Inland und sind daher **nicht** unbeschränkt stpfl. Vgl. BFH vom 10.08.1983 BStBl II 1984, 11; vom 06.02.1985 BStBl II 1985, 331 und vom 25.05.1988 BStBl II 1988, 944. Vgl. auch AEAO zu § 9 Nr. 3.

Der gewöhnliche Aufenthalt kann **nicht** gleichzeitig an mehreren Orten bestehen.

2.3.2 Sechsmonatsfrist des § 9 Satz 2 AO

Da die Verweilensabsicht im Zweifel schwer nachzuprüfen ist, kann diese Voraussetzung wie folgt ersetzt werden.

Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und **von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer** anzusehen.

Durch den Ablauf der Sechsmonatsfrist tritt die unbeschränkte Steuerpflicht kurzerhand ab Beginn des Aufenthalts im Inland ein.

BEISPIEL

Der amerikanische Schauspieler A aus New York befindet sich zu Filmarbeiten vom 01.10.01 bis 15.04.02 in der Bundesrepublik Deutschland und hält sich während dieser Zeit ununterbrochen in verschiedenen Hotels auf.

LÖSUNG A hat keinen Wohnsitz begründet. Trotzdem ist er durch Aufenthalt von mehr als sechs Monaten unbeschränkt stpfl. geworden (und zwar ab Einreise 01.10.01 bis 15.04.02).

Da er sich aus Gründen der Einkunftserzielung im Inland aufhielt, scheidet die Ausnahmeregelung des § 9 Satz 3 AO aus.

Der Aufenthalt in der Bundesrepublik muss mehr als sechs Monate betragen, daher mindestens 183 Tage. Der Tag des Beginns des Aufenthaltes wird nicht mitgezählt (§ 187 Abs. 1 BGB). Gibt der Steuerpflichtige den Wohnsitz auf und behält er den Aufenthalt bei, so beginnt die Frist von sechs Monaten nicht mit der Aufgabe des Wohnsitzes, sondern in dem Zeitpunkt, in dem der Aufenthalt schon neben dem Wohnsitz bestanden hat, also schon mit der Begründung des Wohnsitzes. Die Frist **endet** im Falle eines **ununterbrochenen** Aufenthalts mit dem Ablauf des Tages des sechsten Monats, der nach seinem Monatsdatum dem Tag der Aufenthaltsbegründung entspricht (§ 188 Abs. 2 BGB), also hier Berechnung nach Monaten.

BEISPIEL

A ist am 10.02.01 in die Bundesrepublik eingereist, ohne einen Wohnsitz zu begründen. Er bleibt bis zum 01.09.01 dort.

LÖSUNG A ist unbeschränkt stpfl. Die Sechsmonatsfrist endet mit Ablauf des 10.08.01.

Bei **unterbrochenen Aufenthalten wird die Sechsmonatsfrist nach Tagen** berechnet (§ 191 BGB). Hierbei zählt – außer dem Einreisetag – auch der Ausreisetag **nicht** mit (wenn kein voller Tag).

BEISPIEL

A ist am 01.03.01 in die Bundesrepublik eingereist, ohne dort einen Wohnsitz zu begründen. Er bleibt bis zum 01.10.01 dort (Ausreise noch am 01.10.01). Vom 01.08. bis 14.08. verbringt er einen Urlaub außerhalb des Inlands.

LÖSUNG Die Frist beginnt mit dem 02.03. und endet mit Ablauf des 30.09. A ist abzüglich der 14 Tage 199 Tage im Inland und somit vom 02.03. bis 30.09. unbeschränkt stpfl. Ob die Tage der Unterbrechung mitzählen, ist umstritten.

Die Frist ist unabhängig vom Veranlagungszeitraum. Es ist nicht Voraussetzung, dass sie in einem Veranlagungszeitraum vorgelegen hat, entscheidend **ist der zusammenhängende Zeitraum von mehr als sechs Monaten**.

Bei **kurzfristigen Unterbrechungen** gilt gemäß § 9 Satz 2 2. HS AO: Der Aufenthalt von sechs Monaten braucht nicht ununterbrochen zu verlaufen, kurzfristige Unterbrechungen wie z. B. Ferienaufenthalte sind unbeachtlich.

Bei Unterbrechungen der Anwesenheit kommt es darauf an, ob noch ein **einheitlicher** Aufenthalt oder mehrere **getrennte** Aufenthalte anzunehmen sind. Ein einheitlicher Aufenthalt ist gegeben, wenn der Aufenthalt nach den Verhältnissen fortgesetzt werden sollte und die Unterbrechung nur **kurzfristig** ist. Als kurzfristige Unterbrechungen kommen in Betracht Familienheimfahrten, Jahresurlaub, längerer Heimaturlaub, Kur und Erholung, aber auch geschäftliche Reisen (AEAO zu § 9 Nr. 3). Die Zeit der Abwesenheit ist bei Berechnung der Frist von sechs Monaten mitzuzählen (vgl. auch BFH vom 18.07.1990 DB 1990, 2570).

2.3.3 Billigkeitsregelung (§ 9 Satz 3 AO)

Kein gewöhnlicher Aufenthalt liegt jedoch vor, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und **nicht länger als ein Jahr** dauert.

2.4 Inland

Für die Art der Steuerpflicht kommt es entscheidend darauf an, ob im Inland ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gegeben ist. Inland i. S. d. § 1 ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland.

Zum Inland gehören auch die Zollausschlüsse (Exklave Büsingen, vgl. BFH vom 13.04.1989 BStBl II 1989, 614), Freihäfen und die Dreimeilenzone, ferner Handelsschiffe, die zur Führung der deutschen Flagge berechtigt sind.

Zum Inlandsbegriff i. S. d. EStG gehört auch der Festlandssockel (§ 1 Abs. 1 Satz 2). Der Festlandssockel gehört jedoch nur insoweit zum steuerlichen Inland, als dort Naturschätze erforscht und ausgebeutet werden.

3 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG)

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auch auf **deutsche Staatsangehörige**, die zwar im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, jedoch zu einer **inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts** in einem aktiven **Dienstverhältnis** stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1). Das gilt insbesondere für Auslandsbeamte, insbesondere Beamte der diplomatischen Missionen, nicht jedoch für Beschäftigte internationaler Organisationen (H 1 [Diplomaten und sonstige Beschäftigte ausländischer Vertretungen in der Bundesrepublik]). Nach BFH vom 14.11.1986 BStBl II 1989, 351 ist ein von einem innerdeutschen Dienstherrn beurlaubter, für einen Schulverband im Ausland tätiger Lehrer, der vom ausländischen Schulträger keine Vergütung erhält, sondern vom Bundesverwaltungsamt eine Ausgleichszulage erhält, **nicht** unbeschränkt steuerpflichtig, vgl. BMF vom 28.11.1988 BStBl I 1989, 164. Vgl. auch BFH vom 02.03.1988 BStBl II 1988, 768 und vom 04.12.1991 BStBl II 1992, 548. Diese Art der Steuerpflicht erstreckt sich **auch** auf die **zum Haushalt** dieser Person **gehörenden Angehörigen**, die die **deutsche Staatsangehörigkeit** besitzen. Voraussetzung ist jedoch, dass diese Personen in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, **lediglich als beschränkt Stpfl. behandelt** werden. Dies ist nach den Vorschriften des jeweiligen ausländischen Steuerrechts zu prüfen (vgl. BFH vom 09.10.1985 StRK EStG 1975 § 1 R. 3). Das hat auch zur Folge, dass für diesen Personenkreis die Anwendung des Splittingverfahrens in Betracht kommt.

4 Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§§ 1 Abs. 3 und 1a EStG)

Die Einführung einer **unbeschränkten** Steuerpflicht auf Antrag erfolgte in Anpassung an das EG-Recht. Nach Art. 45 des EWG-Vertrags (Diskriminierungsverbot) hat jeder Mitgliedsstaat Bürger eines anderen EU- oder EWR-Staates den eigenen Staatsbürgern gleich zu behandeln. Das bedeutet, dass ein EU-Bürger mit nahezu ausschließlich inländischen Einkünften einem unbeschränkt Stpfl. gleich zu behandeln ist (vgl. EuGH vom 14.02.1995 DB 1995, 407 – »Schumacker-Urteil«).

Die Vorschriften des § 1 Abs. 3 EStG, § 1a EStG setzen diese Rechtsprechung um. Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, können, soweit sie inländische Einkünfte haben, unter der Voraussetzung, dass ihre Einkünfte nahezu ausschließlich (mindestens 90%) der deutschen Steuer unterliegen oder die der deutschen Steuer nicht unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen, auf Antrag als unbeschränkt Stpfl. behandelt werden

Vgl. im Einzelnen N 4 und BMF vom 30.12.1996 BStBl I 1996, 1506.

5 Beschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind nur stpfl., wenn sie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG haben. Sie sind dann mit diesen Einkünften beschränkt steuerpflichtig, d. h., die Einkommensteuerpflicht beschränkt sich nur auf diese im Inland bezogenen Einkünfte, soweit sie nicht nach § 1 Abs. 2 bzw. Abs. 3 EStG als unbeschränkt Stpfl. behandelt werden. Der Bezug inländischer Einkünfte i. S. d. § 49 EStG ist somit Tatbestandsmerkmal und zugleich Rechtsfolge. Vgl. im Einzelnen N 2.

6 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§§ 2 bis 5 AStG)

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gilt für Deutsche, die weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, jedoch innerhalb der letzten zehn Jahre vor Wohnsitzverlegung ins Ausland mindestens insgesamt fünf Jahre unbeschränkt stpfl. waren und weiterhin noch wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland haben und ihren Wohnsitz in ein sog. Gebiet mit niedriger Besteuerung (Niedrigsteuer-Land) verlegt haben. Diese Personen werden zwar weiterhin als beschränkt Stpfl. behandelt. Jedoch wird ihre Steuerpflicht auf inländische Quellen, die über die in § 49 EStG aufgeführten hinausgehen, ausgedehnt, nämlich auf alle die Einkünfte, die nicht ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d EStG sind. Einzeldarstellung siehe N 9.3.5.

7 Beginn und Ende der Steuerpflicht

7.1 Geburt, Tod und Verschollenheit

7.1.1 Grundsatz

Die persönliche Steuerpflicht, sowohl die unbeschränkte als auch die beschränkte, beginnt frühestens mit der Vollendung der **Geburt** und endet spätestens mit dem **Tode**. Auf die bürgerlich-rechtliche Rechtsfähigkeit (insbesondere die Geschäftsfähigkeit) kommt es **nicht** an.

Daher sind auch **geschäftsunfähige Personen**, z. B. Kinder unter sieben Jahren (vgl. § 104 BGB) sowie **beschränkt geschäftsfähige Minderjährige** (vgl. § 106 BGB) persönlich steuerpflichtig.

BEISPIEL Das sechsjährige Kind K mit Wohnsitz bei seinen Eltern im Inland hat Vermögen geerbt, aus dem Einkünfte anfallen.
LÖSUNG Es ist unbeschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 1 EStG) und selbstständig zur ESt mit den von ihm erzielten Einkünften zu veranlagern.

7.1.2 Nasciturus (Kind im Mutterleib)

Ein **Nasciturus** ist zwar bürgerlich-rechtlich insoweit beschränkt rechtsfähig, als er zum Erben eingesetzt werden kann und über seine Mutter schon Schadensersatzansprüche geltend machen kann. Stpfl. ist er erst mit der Geburt.

Ist ein Nasciturus als Erbe eingesetzt und ist der Erbfall vor der Geburt eingetreten, ist ein Nachlasspfleger zu bestellen (§ 1923 Abs. 2 BGB).

BEISPIEL A hat den N (Nasciturus) zum Erben eingesetzt. A ist am 30.03.01 verstorben. N ist jedoch erst am 01.12.01 geboren worden. In der Zeit 01.04.01 bis 30.11.01 sind 30 000 € Einkünfte angefallen. P ist als Pfleger bestellt worden.
LÖSUNG N können die Einkünfte nicht zugerechnet werden, weil er im Zeitpunkt der Erzielung noch nicht persönlich steuerpflichtig war, da dies Geburt voraussetzt. P ist lediglich Verwalter, nicht Bezieher der Einkünfte.
 Der Nachlass ist eventuell als Zweckvermögen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG der Körperschaftsteuerpflicht zu unterwerfen.

7.1.3 Verschollenheit

Im Falle der Verschollenheit gilt Folgendes: Die Todeserklärung Verschollener erfolgt regelmäßig erst, nachdem sie schon lange Jahre vermisst waren. Der Todeszeitpunkt wirkt dann bürgerlich-rechtlich auf den mutmaßlichen Todeszeitpunkt lt. Beschluss zurück (§ 5 VerschG). Eine Rückwirkung ist jedoch steuerlich nicht praktikabel, da sonst die Veranlagungen für den Verschollenen und den (die) Erben nicht bzw. nicht endgültig durchgeführt werden könnten. Ggf. müssten die Veranlagungen lang zurückliegender Jahre nachträglich berichtigt werden.

Aus diesem Grunde bestimmt § 49 AO, dass der Verschollene bis zur Rechtskraft des Beschlusses über die Todeserklärung als lebend zu behandeln ist. Bis zu diesem Zeitpunkt bleiben Verschollene einkommensteuerpflichtig. Vgl. auch H 26 [Allgemeines] EStH.

BEISPIEL Die Eheleute A sind für die Jahre 01–05 zusammenveranlagt worden. Ehemann A ist seit 02 verschollen. Mit Beschluss des AG X-Stadt vom 21.06.06 ist der Ehemann zum 01.06.04 für tot erklärt worden.
LÖSUNG Steuerlich wirkt die Todeserklärung erst auf den 21.06.06, sodass bis einschließlich 06 eine Zusammenveranlagung durchzuführen ist. Der Ermittlungszeitraum für A läuft in 06 allerdings nur bis zum 21.06.06.

Die praktische Bedeutung des § 49 AO für die Erben des Verschollenen besteht einkommensteuerlich darin, dass dessen Einkünfte mit denen der Erben für die Zeit bis zur Rechtskraft des Todeserklärungsbeschlusses nicht zusammengerechnet werden dürfen. Für die Frage, ob ein Verschollener nach bürgerlichem Recht Erbe geworden ist, kommt es dagegen auf den im Todeserklärungsbeschluss festgestellten mutmaßlichen Todeszeitpunkt an.

BEISPIEL E ist am 20.04.05 verstorben. Erben des E sind seine drei Söhne A, B, C.
 A ist seit dem Jahre 03 verschollen. Nach dem Beschluss des Amtsgerichts X vom 04.06.05 gilt er als am 01.07.04 als verstorben.
LÖSUNG A gilt somit nicht als Erbe nach E. Ihm sind daher die Erträge aus dem Nachlass nicht anteilmäßig zuzurechnen (vgl. BFH vom 21.09.1956 BStBl III 1956, 373).

7.2 Beginn und Ende der Steuerpflicht

7.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht **beginnt** entweder mit der Vollendung der **Geburt**, wenn im Zeitpunkt der Geburt Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland gegeben ist oder sie beginnt mit der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland. Mit der Wohnsitzbegründung im Inland beginnt eine neue Steuerpflicht auch dann, wenn der Stpfl. mit seinen Einkünften bisher beschränkt stpfl. war (**Wechsel** der Steuerpflicht). Der Bezug von (stpfl.) Einkünften ist **unerheblich**. Die Steuerpflicht **endet** durch Tod oder durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland.

7.2.2 Beschränkte Steuerpflicht

Die beschränkte Steuerpflicht beginnt entweder mit der Geburt oder mit der Aufgabe von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland. In beiden Fällen wird jedoch vorausgesetzt, dass im Zeitpunkt der Geburt oder im Zeitpunkt der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG vorhanden sind (zweites Tatbestandsmerkmal). Abgesehen von den Fällen der Geburt und des Wohnsitzwechsels wird in jedem Falle eine beschränkte Steuerpflicht begründet, sobald eine natürliche Person, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielt. Sie beginnt in dem Zeitpunkt, ab dem inländische Einkünfte erzielt werden.

Das Ende der beschränkten Steuerpflicht tritt durch Tod, Wegfall der Erzielung inländischer Einkünfte i. S. d. § 49 EStG oder mit Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ein.

7.3 Wechsel der Steuerpflicht

Wird ein unbeschränkt Steuerpflichtiger beschränkt steuerpflichtig oder wird ein beschränkt Stpfl. unbeschränkt steuerpflichtig, ist dies als Beendigung der bisherigen und Begründung einer neuen Steuerpflicht anzusehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG). Findet während eines Kalenderjahres ein Wechsel der persönlichen Steuerpflicht statt, ist nur **eine** Veranlagung durchzuführen.

Die Zeit der beschränkten Steuerpflicht und die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht stellen jeweils einen eigenständigen Ermittlungszeitraum dar. Die Steuer selbst wird jedoch jeweils für den Veranlagungszeitraum, der sich mit dem gesamten Kalenderjahr deckt, erhoben. Vgl. im Einzelnen N 3.

8 Exterritoriale

Nach den allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätzen sind unter Wahrung der Gegenseitigkeit die Leiter und Mitglieder beglaubigter diplomatischer Vertretungen, sowie deren Angehörige als extritorial und damit als nicht unbeschränkt steuerpflichtig anzusehen (§ 2 AO). Dasselbe gilt für die Bediensteten dieser Personen, die nicht deutsche Staatsangehörige sind. Alle diese von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Personen können aber als beschränkt Stpfl. zu veranlagern sein, wenn sie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG bezogen haben.

Teil C Grundlagen der Einkommensbesteuerung

1 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Die ESt ist – wie die Bezeichnung zum Ausdruck bringt – eine Steuer vom Einkommen. Ohne Einkommen ergibt sich grds. keine ESt. Allerdings ist der steuerliche Einkommensbegriff nicht mit der Verwendung dieses Ausdrucks im allgemeinen Sprachgebrauch identisch.

1.1 Einkommen

Das deutsche EStG hat seinen eigenen Einkommensbegriff geschaffen. Es umschreibt den Kreis der wirtschaftlichen Vorgänge, die es durch die Einkommensbesteuerung treffen will, und zählt sie im § 2 erschöpfend auf. Es definiert den Einkommensbegriff in § 2 Abs. 4 wie folgt: **Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte vermindert um die Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen.**

Gesamtbetrag der Einkünfte ist nach § 2 Abs. 3 die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag nach § 24a sowie den Freibetrag nach § 13 Abs. 3.

Das »Einkommen« i. S. d. § 2 Abs. 4 ist mithin ein rechtlich selbstständiger Begriff, der keine Beziehung zu anderen wirtschaftlichen Einkommensbegriffen hat, sondern abschließend im Gesetz umschrieben ist.

1.2 Zu versteuerndes Einkommen

Das Einkommen, vermindert ggf. um Freibeträge für Kinder nach § 32 um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge, ist das zu **versteuernde Einkommen** (§ 2 Abs. 5). Es ist

- **Besteuerungsgegenstand**, d. h. das Vorhandensein eines zu versteuernden Einkommens ist Voraussetzung für die sachliche Einkommensteuerpflicht und
- **Bemessungsgrundlage** für die tarifliche ESt.

1.3 Elemente des zu versteuernden Einkommens

Das zu versteuernde Einkommen ist mithin eine Berechnungsgröße, die sich durch Zusammensetzung bestimmter systematisch verknüpfter Grundbegriffe in genau festgelegter Reihenfolge ergibt. Es setzt sich aus folgenden Elementen zusammen.

1.3.1 Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG)

Der ESt unterliegen nur die in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten Einkünfte. Die Aufzählung der **sieben Einkunftsarten** ist **abschließend**. Danach unterliegen der ESt:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13)
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15)
3. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18)
4. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19)
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20) → grds. Abgeltungsteuer (§ 32d)
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)
7. sonstige Einkünfte i. S. d. § 22.

Wegen der unterschiedlichen Behandlung der einzelnen Einkünfte i. R. d. des Einkommensteuerrechts, aber auch im Rahmen anderer Steuergesetze (z. B. Gewerbesteuer), muss in jedem Einzelfall festgestellt werden, zu welcher der sieben Einkunftsarten die Einkünfte gehören.

Häufig lässt sich die Einkunftsart unschwer aus der Art der »Einkunftsquelle« oder Tätigkeit ableiten. Zur eindeutigen und näheren Abgrenzung dienen die §§ 13 bis 24. Hier werden die Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten im Einzelnen aufgezählt bzw. definiert.

Dabei ist die Aufzählung zum Teil nur beispielhaft. So gehören z. B. außer den in § 18 Abs. 1 Nr. 1 aufgezählten Katalogberufen auch **ähnliche Berufe** zu der freiberuflichen Tätigkeit. Eindeutig ist die Zuordnung in folgenden Beispielen:

Beruf	Einkünfte aus
Landwirt	§ 13
Lebensmittelhändler	§ 15
Arbeiter, Angestellter, Beamter	§ 19

BEISPIELE

Abgrenzungsfälle

a) Bezüge eines Versicherungsvertreters können aus gewerblicher Tätigkeit (§ 15) oder nichtselbstständiger Arbeit (§ 19) herrühren.

LÖSUNG Im ersten Fall ist der Versicherungsvertreter Gewerbetreibender, also auch gewerbesteuerpflichtig, im zweiten Fall ist von den Bezügen Lohnsteuer einzubehalten.

b) Ein vermietetes Grundstück eines Gewerbetreibenden kann zu seinem Betriebsvermögen oder zu seinem Privatvermögen gehören.

LÖSUNG In dem ersten Fall gehören die Einkünfte aus dem Grundstück zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 21 Abs. 3), im zweiten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden anders ermittelt als die aus Vermietung und Verpachtung.

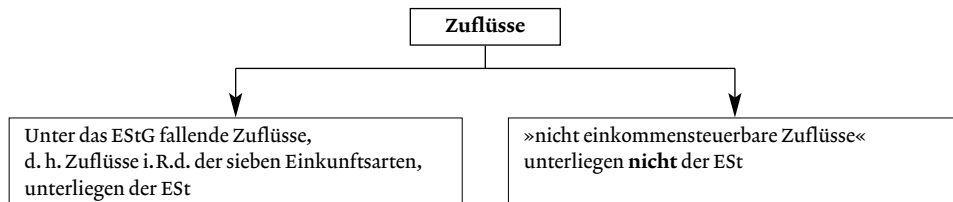
Zu beachten ist noch, dass **nicht alle Vermögensmehrungen**, die sich **nicht** unter die ersten sechs Einkunftsarten einordnen lassen, zu den Einkünften aus § 22 gehören, da in § 22 eine abschließende Aufzählung enthalten ist, nämlich Einkünfte aus

1. wiederkehrenden Bezügen,
2. (bestimmten) privaten Veräußerungsgeschäften,
3. Leistungen,
4. Tätigkeiten als Mandatsträger (Abgeordnete),
5. Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (»Riester-Rente«).

Die nach § 24 zu erfassenden Bezüge bilden **keine eigenständige Einkunftsart**. Vielmehr ist eine Zuordnung zu der betreffenden Einkunftsart vorzunehmen.

1.3.2 Nicht steuerbare Vermögensmehrungen

Nur Vermögensmehrungen, die sich unter eine der aufgezählten Einkunftsarten einordnen lassen, unterliegen der ESt. Alle anderen Vermögensmehrungen fallen als »nicht einkommensteuerbare Zuflüsse« **nicht** unter die ESt.



Nicht steuerbare Vermögensmehrung ist alles, was nicht unter den § 2 Abs. 1 fällt, z. B.

- Schenkungen,
- Erbschaften,

BEISPIEL

Erbanfall

A erbt am 02.01.08 von seinem an diesem Tage verstorbenen Vater ein Mietshaus, dessen Verkehrswert am Tag des Erbanfalls 450 000 € beträgt.

LÖSUNG Der Güterzuwachs infolge des Erbanfalls stellt keine Einnahme aus einer der Einkunftsarten dar.

- Vermächtnisse,
- Lotterie-, Spiel-, Wettgewinne.

BEISPIEL

Lotteriegewinn

A gewinnt am 10.12.02 im Lotto 100 000 €.

LÖSUNG Der Lottogewinn stellt für A keine Einnahme dar.

Legt A den Betrag z. B. als Sparguthaben an, sind lediglich die gutgeschriebenen Zinsen Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7).

Keine Einkünfte liegen auch bei der sogenannten **Liebhabe**rei vor.

Soweit die in § 2 Abs. 1 aufgezählten Einkunftsarten auf einer Tätigkeit beruhen, muss es sich um eine ernstgemeinte Beteiligung am Wirtschaftsleben handeln. Ein wesentliches Merkmal dafür ist das Streben, durch die ausgeübte Tätigkeit einen **Gewinn zu erzielen** (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1). Eine Gewinnabsicht fehlt bei der dauerhaften Hinnahme von Verlusten aus persönlichen Gründen oder Neigungen (BFH vom 12.09.2002 BStBl II 2003, 85). Zur Gewinnabsicht im Einzelnen vgl. K 2.1.1.3.

Um Liebhabereibetätigung handelt es sich in der Regel z. B. bei Briefmarkensammeln, Unterhaltung eines Reitstalls oder eines landwirtschaftlichen Anwesens, das mehr der Erholung oder der Repräsentation des Besitzers dient und nicht der Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen.

Wird eine Tätigkeit als Liebhaberei angesehen, so ist sie grundsätzlich **steuerlich ohne Bedeutung**. Die Folge ist, dass die **Aufwendungen** oder **Verluste** das Einkommen nach § 12 Nr. 1 **nicht mindern** dürfen. Andererseits sind die **Einnahmen** oder Wertsteigerungen **nicht steuerpflichtig**.

BEISPIEL

Ein Briefmarkensammler veräußert bzw. tauscht Briefmarken.

LÖSUNG Es liegt keine der Einkunftsarten 1 bis 7 vor. Vielmehr ist ein Fall sog. Liebhaberei gegeben, d. h. eine nicht einkommensteuerrelevante Betätigung (außerhalb der Einkünfteerzielung).

FOLGE Einnahmen und Ausgaben berühren die Einkünfte nicht.

Es liegen auch keine sonstigen Einkünfte i. S. d. § 22 vor, da eine Einordnung unter einen der Tatbestände des § 22 ebenfalls nicht möglich ist.

Nicht der ESt unterliegen auch **Preise** für künstlerische Leistungen u. Ä., es sei denn, sie stehen in einem untrennbaren wirtschaftlichen Kausalzusammenhang mit einer Einkünfteerzielung (insbesondere mit einer Gewinneinkunftsart), vgl. BFH vom 14.03.1989 BStBl II 1989, 650. Auch ein **ohne** Gegenleistung verliehener **Geldpreis** kann danach Betriebseinnahme sein. **Nicht** einkunftsbezogen sind Preise u. a. für das Lebenswerk oder Gesamtschaffen (Ehrung der Persönlichkeit des Preisträgers im Vordergrund), vgl. BFH vom 09.05.1985 BStBl II 1985, 427.

Der **Zusammenhang mit einer Einkunftsart** ist gegeben, wenn die Preisverleihung wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat und wenn sie sowohl Ziel als auch unmittelbare Folge der Tätigkeit des Stpfl. ist. Das ist z. B. dann der Fall, wenn der Preisträger zur Erzielung des Preises ein besonderes Werk geschaffen oder eine besondere Leistung erbracht hat.

Bei **Fernschpreisgeldern** reichen für das Vorliegen eines gegenseitigen Leistungsverhältnisses ein dem Kandidaten vorgeschriebenes Verhaltensmuster oder zusätzliche Zahlung erfolgsunabhängiger Tagesgelder u. Ä. Vgl. BMF vom 30.05.2008 BStBl I 2008, 645.

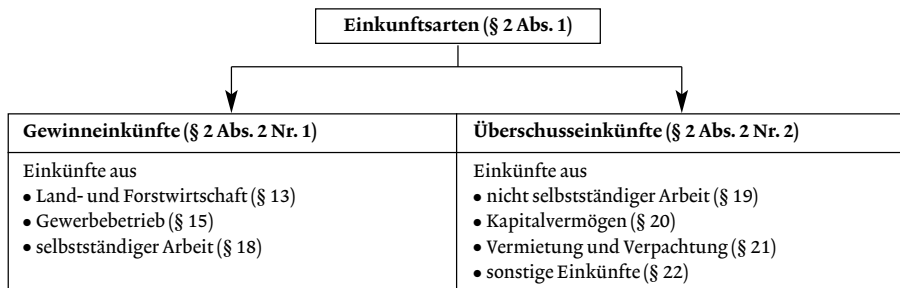
Dies ist u.a. der Fall bei Geldpreisen mit Zuschusscharakter, die vom Empfänger im Rahmen seiner ausgeübten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verwendet werden müssen.

Die Tatsache, dass Einkünfte aus einer **verbotenen oder unsittlichen Tätigkeit** anfallen (z.B. Schwarzhandel, Schmuggel, Rauschgifthandel, Prostitution, Schmiergelder), verhindert – rechtlich gesehen – nicht die Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen. Solche Einkünfte können im Rahmen einer bestehenden Einkunftsart (z.B. Gewerbebetrieb) anfallen oder selbst zur Annahme eines Gewerbebetriebs führen (vgl. § 40 AO).

1.3.3 Einkünfteermittlung

Einkünfte sind das **Nettoergebnis** einer Einkunftsart bzw. einer Einkunftsquelle. Der Begriff ist also nicht identisch mit »Einnahmen«, d.h. von den Bruttobezügen sind die damit zusammenhängenden Ausgaben abzuziehen.

Nach § 2 Abs. 2 sind die sieben Einkunftsarten in zwei Gruppen eingeteilt:



Dementsprechend sieht das Gesetz eine unterschiedliche Einkünfteermittlung für beide Gruppen vor (sog. **Dualismus der Einkünfteermittlung**):

Einkünfte sind bei den im § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 aufgezählten Einkunftsarten der Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1), bei den im § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 aufgezählten Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2). Es handelt sich dabei nicht um verschiedene Bezeichnungen, sondern um zwei grundsätzlich verschiedene Arten der Einkünftermittlung.

Gewinneinkünfte	Überschusseinkünfte
Einkünfte sind der Gewinn (§§ 4 bis 7k)	Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die WK (§§ 8 bis 9a) (vorbehaltlich § 2 Abs. 2 Satz 2)

Das Einkunftsergebnis kann positiv oder negativ sein. Negative Einkünfte werden auch als **Verluste** bezeichnet. Verluste gehören damit begrifflich zu den Einkünften (vgl. BFH vom 25.01.1951 BStBl III 1951, 68). Verluste sind **unbegrenzt** mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig (Verlustausgleich) Vgl. auch 1.3.3.3.

Bei Einkünften aus Kapitalvermögen tritt ab VZ 2009 grds. der **Sparerpauschbetrag** von 801€ (§ 20 Abs. 9) an die Stelle der §§ 9, 9a (§ 2 Abs. 2 Satz 2).

1.3.3.1 Gewinneinkünfte

Bei den Gewinneinkünften gibt es grds. zwei Arten der Gewinnermittlung,

- die Gegenüberstellung der **Betriebseinnahmen** und **Betriebsausgaben** eines Betriebs (§ 4 Abs. 3) und
- die Gewinnermittlung durch **Betriebsvermögensvergleich** (§§ 4 Abs. 1, 5).

1.3.3.1.1 Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich

Die Gewinnermittlung durch **Bestandsvergleich** ist bei zur Buchführung und zu jährlichen Abschlüssen gesetzlich verpflichteten Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden sowie bei allen Beziehern von Gewinneinkünften, die freiwillig Bücher führen und regelmäßige Abschlüsse machen, vorzunehmen. Vgl. J 1.

Als Gewinn ist hierbei die im Wj. eingetretene BV-Mehrung anzusetzen. Dabei sind Veränderungen des BV am Schluss des Wj. infolge privater Einflüsse (Privatentnahmen und -einlagen) zu neutralisieren.

Gewinnformel nach § 4 Abs. 1:

$$\begin{array}{l}
 \text{BV am Schluss des (laufenden) Wj.} \\
 \text{./. BV am Schluss des vorangegangenen Wj.} \\
 \hline
 = \text{BV-Änderung} \\
 + \text{Privatentnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 2)} \\
 \text{./. Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5)} \\
 \hline
 = \text{Gewinn/Verlust}
 \end{array}$$

BEISPIEL

	€
BV am 31.12.02	100 000
./. BV am 31.12.01	80 000
= BV-Änderung	20 000
+ Privatentnahmen	15 000
./. Einlagen	3 000
= Gewinn (§ 4 Abs. 1 EStG)	32 000

Zur Buchführung und Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich wird auf folgende Gesamtdarstellung verwiesen: Band 1, Horschitz/Groß/Fanck; Bilanzsteuerrecht und Buchführung.

1.3.3.1.2 Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)

Nach § 4 Abs. 3 ist eine vereinfachte Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung der (zugeflossenen) Betriebseinnahmen und (abgeflossenen) Betriebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4) zugelassen (auch »§ 4 Abs. 3-Rechnung« genannt). Diese ist zulässig bei Gewerbebetrieben und Land- und Forstwirten, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind (und auch nicht freiwillig Bücher führen).

Die Einnahme-Überschuss-Rechnung ist stets zulässig bei Freiberuflern (§ 18 Abs. 1 Nr. 1), da diese nicht zur Buchführung verpflichtet sein können (vgl. §§ 140, 141 AO).

Bruttobezüge	Betriebseinnahmen
./. Ausgaben	./. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4)
= Nettobezüge	= Gewinn/Verlust

Zum Begriff der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vgl. 3; wegen der Grundsätze der § 4 Abs. 3-Rechnung vgl. J 2. Die Gewinnermittlung ist auf einem amtlichen Vordruck vorzunehmen (§ 60 Abs. 4 EStDV).

Die Bedeutung der einzelnen bei der Einkunftsermittlung verwendeten Begriffe ist genau festgelegt. Der selbständige Landwirt, der Gewerbebetreibende und der Freiberufler können nur »Betriebseinnahmen« und »Betriebsausgaben« haben (**nicht** etwa »Einnahmen« und »Werbungskosten«). Bei den Überschusseinkünften heißen die Zuflüsse dagegen »Einnahmen« und die Abflüsse »Werbungskosten« (vgl. C 1.3.3.2).

1.3.3.2 Überschusseinkünfte

Bei den Einkunftsarten § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 ist grds. der **Überschuss** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2) anzusetzen:

Bruttobezüge	Einnahmen (vgl. § 8)
<u>./. Ausgaben</u>	<u>./. Werbungskosten (vgl. § 9)</u>
= Nettobezüge	= Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

Hat ein Stpfl. mehrere Einkunftsquellen aus der Einkunftsart **VuV (§ 21)** oder einer Gewinneinkunftsart (§§ 13–18), so sind die Ergebnisse zunächst **getrennt** durch Gegenüberstellung aller Einnahmen und Werbungskosten der einzelnen Einkunftsquellen zu ermitteln. Sodann ist eine Zusammenrechnung der Ergebnisse der einzelnen Einkunftsquellen derselben Einkunftsart vorzunehmen.

	Haus 1	Haus 2
BEISPIEL Einnahmen	12 000 €	9 000 €
./. WK	<u>./. 5 000 €</u>	<u>./. 10 000 €</u>
Überschuss	7 000 €	–
Verluste	–	./. 1 000 €
Einkünfte aus VuV gesamt =	6 000 €	

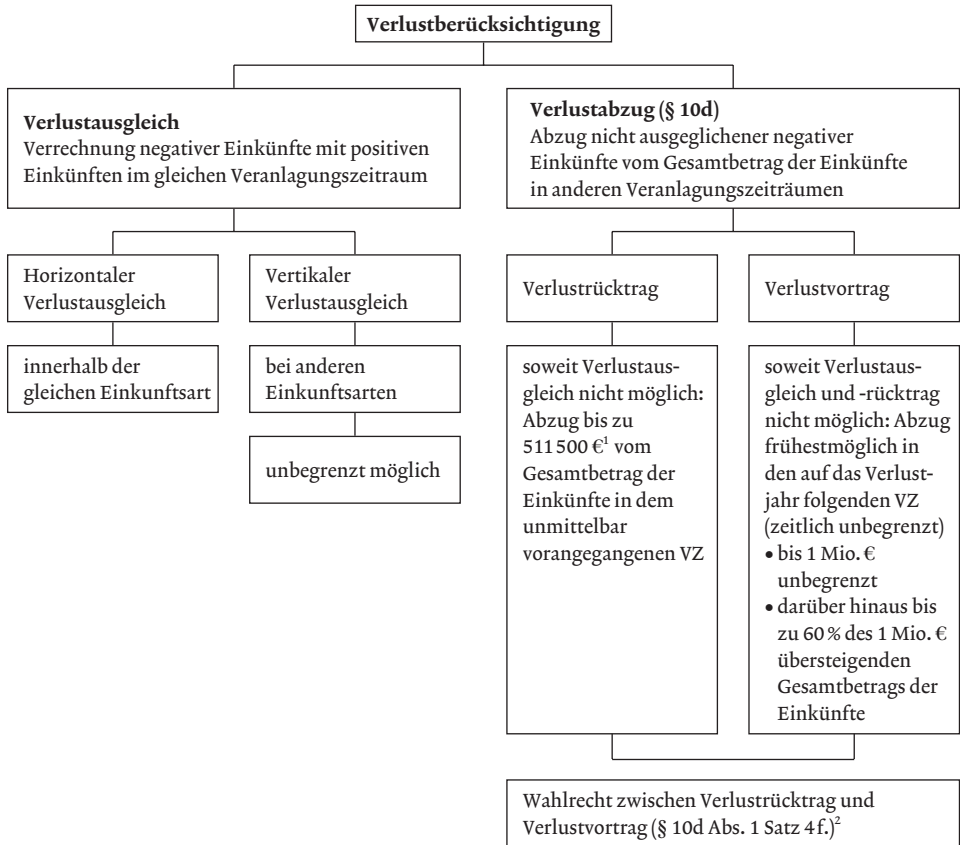
Positive und negative Ergebnisse aus den **o. g.** einzelnen Einkunftsquellen derselben Einkunftsart sind also miteinander zu verrechnen (»horizontaler« oder »unechter« Verlustausgleich); vgl. C 1.3.3.3 und C 1.3.4.

Der **horizontale Verlustausgleich ist unbeschränkt zulässig.**

1.3.3.3 Verluste

Wenn sich bei den ersten drei Einkunftsarten nach § 4 Abs. 1 eine Vermögensminderung ergibt, bezeichnet man dieses Ergebnis als **Verlust**. Ebenso können bei der § 4 Abs. 3-Rechnung die verausgabten BA höher als die Betriebseinnahmen sein. Auch hier ergibt sich ein Verlust. Bei den letzten vier Einkunftsarten können die Werbungskosten höher sein als die Einnahmen. Dieses Ergebnis wird als Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen (oder ebenfalls als **Verlust**) bezeichnet.

Negative Einkünfte heißen auch **Verluste**. Sie können grds. bei allen sieben Einkunftsarten entstehen. Wegen besonderer Verlustausgleichsverbote vgl. C 1.3.4.2.2.



1.3.3.4 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Bei den Einkünften aus § 20 EStG wird ab VZ 2009 **grds.** statt der tatsächlichen WK (§ 9) der Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9) abgezogen (§ 2 Abs. 2 Satz 2). Dies gilt wiederum nicht in den Fällen des § 32d Abs. 2 (Ausnahmen von der Abgeltungsteuer).

1.3.4 Summe der Einkünfte

1.3.4.1 Nur positive Einkünfte

Die Zusammenrechnung der Einkünfte aus den € verschiedenen Einkunftsarten ergibt die **Summe der Einkünfte**.

1.3.4.2 Verlustausgleich

1.3.4.2.1 Begriff

Wenn sich aus einzelnen Einkunftsarten oder Einkunftsquellen ein **Verlust** ergibt, so ist ein Ausgleich mit den anderen (positiven) Einkünften **unbegrenzt** möglich.

¹ Ab VZ 2014 1 Mio. € für nicht ausgeglichene Verluste ab VZ 2013 (Gesetzentwurf zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung).

² Soll entfallen; vgl. FN 1.

Das Gesetz wendet im Übrigen für den gleichen Sachverhalt die Begriffe »Verluste« und »negative Einkünfte« nebeneinander an (vgl. § 10d: Verluste; § 2a: negative Einkünfte). Ein sachlicher Unterschied besteht jedoch nicht.

Beim Verlustausgleich ist zu unterscheiden zwischen:

- a) **dem vertikalen Verlustausgleich**, d. h. echter Verlustausgleich: Verrechnung von negativen mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten im Entstehungsjahr des Verlustes, **der grds. unbeschränkt zulässig ist**, und dem
- b) **horizontalen Verlustausgleich**, d. h. unechter Verlustausgleich, der **stets unbeschränkt zulässig ist**.

Mehrere Ergebnisse derselben Einkunftsart werden zusammengefasst. Treten dort Verluste auf, so spricht man vom »unechten« Verlustausgleich, d. h. der Verrechnung von negativen Einkünften mit positiven Einkünften aus derselben Einkunftsart im Entstehungsjahr.

BEISPIEL

Ein Stpfl. erzielte aus der Vermietung eines Hauses im VZ 01 Einnahmen von 9 000 €; die damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten betragen 15 000 €. Davon hat der Stpfl. im VZ aber erst 14 000 € verausgabt. Den Rest von 1 000 € bezahlte der Stpfl. erst im VZ 02. Außerdem erzielte der Stpfl. aus einer Imbiss-Stube Betriebseinnahmen von 25 000 €, die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben betragen 10 000 € (tatsächlich gezahlt).

LÖSUNG Einkünfte aus § 15 – Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:

Betriebseinnahmen		25 000 €
./. Betriebsausgaben	./. 10 000 €	
Gewinn		15 000 €

Einkünfte aus § 21 – Überschussermittlung (§ 2 Abs. 2 Nr. 2):

Einnahmen (§§ 21, 8)		9 000 €
./. (abgeflossene) WK (§ 9)	./. 14 000 €	
Verlust	./. 5 000 €	
Die Summe der Einkünfte für den VZ 01 beträgt		10 000 €.

Der Verlust ist voll vertikal ausgleichsfähig.

1.3.4.2.2 Besondere Verlustausgleichsverbote

Es gibt Verlustausgleichsverbote, d. h. der Verlustausgleich ist in einer Reihe von Fällen gesetzlich eingeschränkt oder ausgeschlossen, **insbesondere** Verluste aus

- bestimmten ausländischen Einkunftsquellen – Drittstaaten – (§ 2a);
- der Beteiligung als beschränkt haftender Gesellschafter (§ 15a);
- Verlustmodellen (Steuerstundungsmodellen) i. S. d. § 15b;
- Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 6);
- Leistungen (§ 22 Nr. 3 Satz 3);
- privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 3 Satz 7 ff.);
- bestimmten Kapitalerträgen bei beschränkter Steuerpflicht (§ 50 Abs. 2).

Vgl. hierzu im Einzelnen F 5.2.4, K 2.4 sowie N 7.

Zur eingeschränkten Verlustberücksichtigung bei gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung und Termingeschäften (§ 15 Abs. 4) in anderen Jahren vgl. K 2.5.

Mit **steuerfreien Einkünften** findet kein Verlustausgleich statt.

Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verluste können nach **§ 10d** im Wege des einjährigen **Verlustrücktrags** und des – zeitlich unbegrenzten – **Verlustvortrags** berücksichtigt werden (vorbehaltlich eines Verlustausgleichsverbots, dem in der Regel ein Verlustabzugsverbot nach § 10d folgt). Vgl. F 5.

1.3.4.2.3 Verluste im Erbfall

Können Verluste des Erblassers im Jahre des Todes nicht ausgeglichen werden und/oder ist in dem unmittelbar vorangegangenen Jahr kein Verlustrücktrag möglich, so gehen die beim Erblasser noch nicht berücksichtigten Verluste **generell nicht** (mehr) auf den (die) Erben über, BFH vom 17.07.2007 BStBl II 2008, 608 (Änderung der Rechtsprechung).

Die bisherige Rechtsprechung des BFH ist nur noch auf Erbfälle anzuwenden, die bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung des Beschlusses im Bundessteuerblatt (18.08.2008) eingetreten sind (BMF vom 24.07.2008 BStBl I 2008, 809).

1.3.4.2.4 Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen (§ 15b EStG)

1.3.4.2.4.1 Überblick

Nach § 15b sind Verluste aus Steuerstundungsmodellen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit anderen Einkünften ausgleichsfähig, sondern nur noch mit späteren positiven Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechenbar. Es wird somit ein eigener Verlustverrechnungskreis begründet, bei dem ein Verlustabzug nach § 10d **nicht** möglich ist. § 15a ist insoweit **nicht** anzuwenden. Vgl. i.E. **Anwendungsschreiben BMF vom 17.07.2007 (BStBl II 2007, 542)**.

Die anfänglichen Verluste gehen also nicht endgültig »verloren«, sondern ihre Berücksichtigung wird zeitlich »gestreckt«, soweit für die Investition ein Totalüberschuss erzielt wird. Eine **Einkunfterzielungsabsicht** ist also nach wie vor **vorrangig zu prüfen** (zum Ausschluss der »Liebhabelei«).

BEISPIEL

Auf einen Medienfondsanteil wird eine Verlustzuweisung vorgenommen. Anders als bisher sind diese Verluste nicht mehr mit anderweitigen Einkünften verrechenbar. Sie gehen nicht verloren, können aber – ohne zeitliche Begrenzung – steuerwirksam nur mit späteren Gewinnen, die aus der Anlage in **diesen** Medienfonds erwachsen, verrechnet werden.

Die Vorschrift stellt auf die einzelne »Einkunftsquelle« ab. Hierbei kann sich die Einkunftsart (z. B. durch Entnahme) ändern.

BEISPIEL

Ein Unternehmer hat einen Immobilienfondsanteil in sein Betriebsvermögen erworben. Nach fünf Jahren stellt er sein Unternehmen ein und überführt den Fondsanteil in sein Privatvermögen. Es verbleibt noch ein nicht verrechneter Verlust im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

LÖSUNG Der noch nicht abgezogene Verlust bleibt weiterhin verrechenbar und zwar nunmehr mit positiven Einkünften aus (hier:) Vermietung und Verpachtung aus diesem Fondsanteil.

Die Einkunftsquelle umfasst auch im Zusammenhang mit dem Steuerstundungsmodell vorhandenes Sonderbetriebsvermögen. Bei der Prüfung der Voraussetzungen des § 15b sind die Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen – soweit dieses Bestandteil des Modells ist – mit einzubeziehen.

1.3.4.2.4.2 Begriff des Steuerstundungsmodells

Zu den Steuerstundungsmodellen ist zu beachten:

a) Modellhaftigkeit

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

Für übliche unternehmerische Aktivitäten ohne solche Zielrichtungen ergeben sich dagegen keine steuerlichen Auswirkungen.

b) Betroffene Modelle

Die Regelung betrifft vorrangig und unmittelbar gewerblich tätige geschlossene Fonds – z. B. Medienfonds, New Energy Fonds, Leasingfonds, Videogamefonds sowie Wertpapierhandelsfonds –, die bisher mit hohen Verlustzuweisungsquoten Anleger zum Beitritt bewegen haben. Es kommt nicht darauf an, ob der geschlossene Fonds als Hersteller oder Erwerber des Investitionsguts anzusehen ist oder ob überhaupt in ein Wirtschaftsgut investiert wird.

Bei doppelstöckiger Gestaltung (z. B. Dachfonds) ist die Regelung bereits auf Ebene der Untergesellschaften zu prüfen. Ein Verlustausgleich zwischen den Beteiligungen auf Ebene der Obergesellschaft ist damit nicht möglich.

Die Neuregelung erfasst auch modellhafte Anlage- und Investitionstätigkeiten **einzelner** Stpfl. außerhalb einer Gesellschaft oder Gemeinschaft. Es ist nicht erforderlich, dass mehrere Stpfl. gemeinsam tätig werden.

Für die Modellhaftigkeit spricht ein vorgefertigtes Konzept, das auf die Erzielung steuerlicher Vorteile aufgrund negativer Einkünfte ausgerichtet ist. Typischerweise, wenn auch nicht zwingend, wird das Konzept mittels eines Anlegerprospekts oder in vergleichbarer Form (z. B. Verkaufsunterlagen, Beratungsbögen usw.) vermarktet. Charakteristisch für eine modellhafte Gestaltung ist zudem eine Bündelung von Verträgen und/oder Leistungen durch den Anbieter.

Weiterhin spricht für die Annahme eines Steuerstundungsmodells, dass der Anleger vorrangig eine kapitalmäßige Beteiligung ohne Interesse an einem Einfluss auf die Geschäftsführung anstrebt.

c) Nicht betroffene Modelle

Nicht betroffen von der Verlustverrechnungsbeschränkung sind solche Fonds, die nicht primär darauf angelegt sind, ihren Anlegern einen Verlust zuzuweisen, sondern die mit der Steuerfreiheit ihrer Renditen werben. Als Beispiele hierzu werden in der Gesetzesbegründung die vermögensverwaltenden Venture Capital und Private Equity Fonds genannt.

d) Typisierung der Verlustprognose

Auch bei Vorliegen einer modellhaften Gestaltung greift die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15b Abs. 1 nur dann, wenn **innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der prognostizierten Verluste zur Höhe des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringende Kapitals oder bei Einzelinvestoren des eingesetzten Eigenkapitals 10% übersteigt** (vgl. § 15b Abs. 3). »Anfangsphase« im Sinne der Vorschrift ist der Zeitraum, bis zu dem nach dem Konzept keine nachhaltig positiven Einkünfte erzielt werden.

1.3.4.2.4.3 Entsprechende Anwendung bei anderen Einkunftsarten

Durch entsprechende Verweise in den §§ 13, 18, 20 Abs. 1 Nr. 4, 21 und 22 Nr. 1 auf § 15b wird sichergestellt, dass von der Verlustverrechnungsbeschränkung auch Verluste aus selbstständiger Arbeit, aus typisch stillen Beteiligungen, aus Vermietung und Verpachtung (insbesondere bei geschlossenen Immobilienfonds) und sonstigen Einkünften (insbesondere bei sog. Renten-/Lebensversicherungsmodellen gegen fremdfinanzierten Einmalbetrag) erfasst werden.

Bauträgergestaltungen, in denen ein Bauträger ein Objekt im **Sanierungsgebiet** oder ein **Denkmal** saniert, für die erhöhte Absetzungen geltend gemacht werden können, und bei denen vor Beginn der Sanierung die Grundstücke oder Eigentumswohnungen an Erwerber **außerhalb einer Fondskonstruktion** veräußert werden, sind von der Regelung des § 15b **nicht** betroffen. Hier liegt **grundsätzlich keine** modellhafte Gestaltung vor. Die Erwerber können die erhöhten Absetzungen für die Sanierungsaufwendungen weiterhin steuerlich geltend machen. Sollte der Bauträger neben der Sanierung und dem Verkauf aber auch weitere Dienstleistungen erbringen (z. B. Finanzierung), könnte eine modellhafte Gestaltung gegeben sein (so die Gesetzesbegründung).

1.3.4.2.5 Gesonderte Feststellung

Der nach § 15b nicht ausgleichsfähige Verlust ist jährlich gesondert festzustellen. Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des Vorjahres auszugehen (§ 15b Abs. 4).

1.3.4.2.6 Zeitliche Anwendung

Nach der Anwendungsregelung zu § 15b in § 52 Abs. 33a gilt die Verlustverrechnungsbeschränkung mit Wirkung ab dem 11.11.2005. § 15b ist danach auf Verluste der dort bezeichneten Steuerstundungsmodelle anzuwenden, denen der Stpfl. **nach dem 10.11.2005 beigetreten** ist oder für die **nach dem 10.11.2005 mit dem Außenvertrieb begonnen** wurde. Der Außenvertrieb beginnt in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für die Veräußerung der konkret bestimmbar Fondsanteile erfüllt sind und die Gesellschaft selbst oder über ein Vertriebsunternehmen mit Außenwirkung an den Markt herangetreten ist.

Dem Beginn des Außenvertriebs stehen der Beschluss von Kapitalerhöhungen und die Reinvestition von Erlösen in neue Projekte gleich. Die Verlustverrechnungsbeschränkung findet hiernach auch auf bereits bestehende Steuerstundungsmodelle Anwendung, soweit diese ab dem Stichtag (11.11.2005) Kapitalerhöhungen beschließen oder Investitionen in neue Objekte tätigen. Diese Einschränkung dient der Vermeidung von Umgehungsgestaltungen.

Besteht das Steuerstundungsmodell nicht im Erwerb eines Anteils an einem geschlossenen Fonds, ist § 15b anzuwenden, wenn die Investition nach dem 10.11.2005 rechtsverbindlich getätigt wurde.

Gleichzeitig mit dem Inkrafttreten den neuen § 15b wurde die bisher für Verlustzuweisungsgesellschaften geltende Regelung in § 2b **aufgehoben**. Diese Vorschrift ist weiterhin für Einkünfte aus einer Einkunftsquelle anzuwenden, die der Steuerpflichtige nach 04.03.1999 und vor dem 11.11.2005 rechtswirksam erworben oder begründet hat (§ 52 Abs. 4).

1.3.5 Gesamtbetrag der Einkünfte

Die Summe der Einkünfte ist zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ggf. wie folgt zu mindern (vgl. R 2 EStR):

Summe der Einkünfte (**nach** Verlustausgleich)

./. Altersentlastungsbetrag (§ 24a); vgl. 1.3.5.1 und L 1

./. Freibetrag für Alleinerziehende (§ 24b)

./. Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3); vgl. K 1.11.1

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3)

1.3.5.1 Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)

Bei Stpfl., die zu Beginn des Kalenderjahres, für das das Einkommen ermittelt wird, das 64. Lebensjahr vollendet haben, ist ein **Prozentsatz (lt. Tabelle in § 24a)** des Arbeitslohns und der positiven Summe der übrigen Einkünfte (insbesondere ohne Leibrenten-Ertragsanteile i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb und Abgeordnetenbezüge i.S.d. § 22 Nr. 4), höchstens aber bis zu einem **Höchstbetrag lt. o.a. Schema** von der Summe der Einkünfte abzuziehen. **Vgl. im Einzelnen L 1.**

Der Höchstbetrag wird stufenweise abgebaut. Dies ist eine Folge des AltEinkG.

1.3.5.2 Freibetrag für Alleinerziehende

Bei »echten« Alleinerziehenden mit mindestens einem Kind, für das sie Anspruch auf Kindergeld oder Freibeträge für Kinder haben, wird ein Freibetrag von **1 308 €** gewährt.

1.3.5.3 Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)

Stpfl. mit positiven Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erhalten nach § 13 Abs. 3 einen Freibetrag bis zu 670 €, höchstens aber i.H.d. positiven Einkünfte aus § 13. Bei Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26b) verdoppelt sich der Höchstbetrag auf 1340 €. Der Freibetrag wird jedoch erst bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, und zwar **nach** dem Altersentlastungsbetrag abgezogen (vgl. R 2 EStR). Vgl. im Einzelnen K 1.11.1.

BEISPIEL

A bezieht in 2008 folgende Einkünfte

- aus Land- und Forstwirtschaft 3 500 €,
- aus Vermietung und Verpachtung 12 000 €,
- aus Gewerbebetrieb ./.. 1 000 €.

L hatte in 2005 das 64. Lebensjahr vollendet und wird in 2008 zusammenveranlagt (§ 26b).

LÖSUNG Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte:

Einkünfte aus § 13	+	3 500 €
Einkünfte aus § 15	./..	1 000 €
Einkünfte aus § 21	+	12 000 €
Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 und 3)	+	14 500 €
./.. Altersentlastungsbetrag (38,4% von 14 500 € = 5 556 €, max. 1 824 €)	./..	1 824 €
./.. Freibetrag gemäß § 13 Abs. 3	./..	1 340 €
Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3)	+	11 336 €

Der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 entfällt, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte 30 700 €/61 400 € übersteigt.

1.3.6 Einkommen

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte werden nach § 2 Abs. 4 die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen abgezogen.

1.3.6.1 Sonderausgaben (§§ 10–10c EStG)

Die **Sonderausgaben** sind in den §§ 10–10c geregelt; vgl. hierzu im Einzelnen F.

Es handelt sich dabei um Beträge, die das Einkommen mindern dürfen, obwohl sie weder zu den Betriebsausgaben noch zu den Werbungskosten gehören. Dem Grunde nach handelt es sich um Kosten der Lebensführung, die an sich nach § 12 nicht abziehbar wären. Der Gesetzgeber hat jedoch aus sozial- und wirtschaftspolitischen Gründen den Abzug i.R.d. §§ 10 ff. zugelassen, z.B. für Altersvorsorgeaufwendungen, Krankenversicherungsbeiträge oder gezahlte Kirchensteuer.

Für Sonderausgaben i. S. d. §§ 10, 10b gilt ein Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10c; vgl. im Einzelnen F 4.

Zu den **Sonderausgaben im weiteren Sinne** gehört auch der Verlustabzug (§ 10d); vgl. im Einzelnen F 5.

1.3.6.2 Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33b EStG)

Die außergewöhnlichen Belastungen sind systematisch ebenfalls als Lebenshaltungskosten einzustufen. Ihre Berücksichtigung soll der verminderten Leistungsfähigkeit infolge verschiedener Belastungen Rechnung tragen.

BEISPIELE

- Nicht ersetzte Krankheitskosten: Abzug i.R.d. § 33 nach Minderung um eine zumutbare Belastung;
- Unterhalt gesetzlich unterhaltsberechtigter Personen: typisierter Abzug unter den Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 bis zu einem Höchstbetrag je unterhaltene Person (8 004 €).

Schema zur Ermittlung des Einkommens:

Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3)	
./. Verlustabzug (§ 10d)	
./. Sonderausgaben (§§ 10–10c)	
./. außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33b)	
./. §§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i	
<hr/>	
= Einkommen (§ 2 Abs. 4)	

1.3.7 Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)

Die ESt bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Das Einkommen ist ggf. noch um die **tariflichen Freibeträge** und sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge zu mindern.

Tarifliche Freibeträge sind

- Kinderfreibetrag von 4 368 € bzw. 2 184 € je Kind (§ 32 Abs. 6),
- Freibetrag für Betreuungs-/Erziehungs-/Ausbildungsbedarf 2 640 € bzw. 1 320 €;

Beispiel für einen **sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Betrag** ist der Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 und 5, § 70 EStDV in bestimmten Fällen bei Arbeitnehmerveranlagungen zur ESt; vgl. im Einzelnen O.

1.3.8 Übersicht über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG; R 2 Abs. 1 EStR)

Das zu versteuernde Einkommen wird nach dem folgenden Schema ermittelt:

Summe der Einkünfte

./. Altersentlastungsbetrag (§ 24a)	
./. Freibetrag für Alleinerziehende (§ 24b)	
./. Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3)	
<hr/>	
= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3)	
./. Verlustabzug (§ 10d)	
./. Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c)	
./. außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33b)	
./. Abzugsbeträge nach §§ 10e bis 10i	
<hr/>	
= Einkommen (§ 2 Abs. 4)	
./. Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6)	
./. freibleibender Betrag nach § 46 Abs. 3 und 5, § 70 EStDV	
<hr/>	
= zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5)	

Der **Abzug ausländischer Steuern vom Einkommen** nach § 34c Abs. 2 und 3 erfolgt bereits bei der Ermittlung der **Einkünfte**; vgl. N 8.3.

BEISPIEL

Der Stpfl. erzielte im VZ 2012 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 8 000 €, aus Gewerbebetrieb 45 000 €. Dem Stpfl. ist ein Freibetrag gemäß § 33a Abs. 1 (Unterstützung eines Angehörigen) von angenommen 5 000 € zu gewähren. Die abzugsfähigen Sonderausgaben (§ 10) betragen 2 500 €. Der am 01.01.1948 geborene Stpfl. ist ledig und hat keine Kinder.

LÖSUNG Das zu versteuernde Einkommen ermittelt sich wie folgt:

Einkünfte aus § 15	+	45 000 €
Einkünfte aus § 21	+	8 000 €
<hr/>		
= Summe der Einkünfte	+	53 000 €

./.. Altersentlastungsbetrag (§ 24a) 28,8% von 53 000 €, höchstens	./..	1 368 €
Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3)	+	51 632 €
./.. Sonderausgaben (§ 10)	./..	2 500 €
./.. außergewöhnliche Belastungen (§ 33a)	./..	5 000 €
Einkommen (§ 2 Abs. 4) und zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5)		44 132 €

Zur Ermittlung der festzusetzenden ESt (§ 2 Abs. 6) vgl. R 2 Abs. 2 EStR.

1.3.9 Besonderheiten bei Kapitalerträgen (§ 2 Abs. 5b EStG)

Soweit andere Rechtsnormen des EStG an die Begriffe »Einkünfte«, »Summe der Einkünfte«, »Gesamtbetrag der Einkünfte«, »Einkommen« und »zu versteuerndes Einkommen« anknüpfen, sind Kapitalerträge, die nach § 32d Abs. 1 oder § 43 Abs. 5 mit 25% besteuert wurden, **nicht** mit einzubeziehen.

Dies gilt jedoch **nicht** in den Fällen

1. der Höchstbetragsberechnung für den Spendenabzug (§ 10b Abs. 1), wenn der Stpfl. dies beantragt (**bis zum VZ 2011**),
2. der Berechnung der Einkünfte und Bezüge des Kindes nach § 32 Abs. 4 (**bis zum VZ 2011**),
3. des § 32d Abs. 2 und 6 bei Anwendung der tariflichen Einkommensteuer und
4. der Berechnung der abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 und § 33a (**bis zum VZ 2011**).

In den vorgenannten Fällen 1, 2 und 4 sind die Kapitalerträge bis zum VZ 2011 einschließlich in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Für den Fall 3 auch weiterhin ab VZ 2012.

2 Ermittlung der Einkünfte

Aufgrund des dualistischen Einkünfteermittlungsprinzips des § 2 Abs. 2 ist zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften zu unterscheiden:

Gewinneinkünfte (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3)	Überschusseinkünfte
Betriebseinnahmen	Einnahmen (§ 8)
./.. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4)	./.. Werbungskosten (§ 9) ¹
<hr/>	<hr/>
Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1)	Überschuss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2)

Im Bereich der Überschusseinkünfte wird der Tatbestand der Einkünfteerzielung durch den Zufluss der Einnahmen und den Abfluss von WK verwirklicht. Entsprechendes gilt bei § 4 Abs. 3.

Besteuert werden sollen die **Nettoergebnisse** der jeweiligen Einkunftsart. Daher sind erwerbsbedingte Aufwendungen (grds.) abziehbar (sog. **objektives** und **subjektives** Nettoprinzip).

2.1 Ermittlung der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)

2.1.1 Einnahmen (§ 8 EStG)

Den Begriff »Einnahmen« definiert das EStG nur bei den Überschusseinkunftsarten i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7. Bei den Gewinneinkunftsarten gebraucht das Gesetz im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 den Begriff »Betriebseinnahmen«, ohne ihn zu definieren.

Zur sinngemäßen Anwendung des § 8 bei § 4 Abs. 3 vgl. J 2.

¹ Vorbehaltlich § 20 Abs. 9, § 2 Abs. 2 Satz 2.

Einnahmen sind – im Unterschied zu den Einkünften – die **ungekürzten** Bruttobezüge aus der jeweiligen Einkunftsquelle einer Überschusseinkunftsart, also ohne jeden Abzug.

BEISPIELE

- Bruttoarbeitslohn;
- Bruttodividende;
- Mieteinnahmen.

Es ist zur Abgrenzung zwischen folgenden Begriffen streng zu unterscheiden:

- Einnahmen (§ 8) sind **Bruttoeinnahmen**;
- Einkünfte (§ 2 Abs. 2) sind **Nettoergebnisse**;
- Einkommen ist das Ergebnis der Einkommensermittlung nach dem Berechnungsschema des § 2 Abs. 4.

Die Bedeutung der Vorschrift liegt in der abstrakten Regelung, welche Güter dem Grunde und der Höhe nach als Einnahmen zu erfassen sind.

Nach der Definition in § 8 sind Einnahmen **alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 zufließen. Tatbestandsmerkmale** des Einnahmebegriffs sind mithin

- a) Güterzufluss in Geld oder Geldeswert,
- b) im Rahmen der Einkunftsarten Nr. 4–7.

2.1.1.1 Güterzufluss

Es spielt keine Rolle,

- ob es sich um **einmalige oder laufende** Bezüge handelt,
- ob ein **Rechtsanspruch** besteht,
- unter welcher **Bezeichnung** die Leistung erfolgt.

BEISPIEL

Ein Arbeitnehmer erhält als »Weihnachtsgeschenk« von seinem Arbeitgeber einen Barscheck über 1 000 €.

LÖSUNG Es handelt sich nicht um ein Geschenk, sondern um ein zusätzliches (wenn auch freiwilliges und ggf. einmaliges) Entgelt für die »Gestellung der Arbeitskraft« durch den Arbeitnehmer, falls private Gründe auszuschließen sind. Allerdings sind evtl. sachliche Steuerbefreiungen zu beachten.

Anstelle von Geld (nur in Deutschland und der übrigen Euro-Zone gültige Zahlungsmittel) können dem Stpfl. **auch geldwerte Güter** zufließen. Geldwerte Güter sind Sachbezüge in Form der Zuwendung von

- Sachen,
- Rechten,
- Leistungen und Nutzungen sowie sonstigen Vorteilen jeder Art, vgl. BFH vom 01.09.1998 BStBl II 1999, 213.

BEISPIEL

Bei Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber aufgrund eines Arbeits- oder Dienstvertrags liegt beim Arbeitnehmer eine Einnahme aus § 19 Abs. 1 Nr. 1 vor.

Zu den Sachbezügen gehören andere ausländische Zahlungsmittel als der Euro.

Auch Vorteilszuwendungen Dritter können zu Einnahmen führen (vgl. BFH vom 24.02.1981 BStBl II 1981, 707).

2.1.1.1.1 Einzelfälle von Sachbezügen bei Arbeitnehmern

Folgende Fälle von Sachbezügen bei Arbeitnehmern sind zu unterscheiden:

- a) Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer.

BEISPIEL

Ein Arbeitgeber stellt einem Arbeitnehmer unentgeltlich eine Wohnung in seinem Mietshaus zur Verfügung. Die anderen Mieter zahlen für gleichartige Wohnungen in dem Haus monatlich 500 €.

LÖSUNG A hat zusätzliche Einnahmen i. S. d. § 19 in Form eines Sachbezugs. Dieser ist mit dem üblichen Endpreis von monatlichen 500 € ./. (4%) 20 € = 480 € anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 1; R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR).

- b) Kfz-Gestellung (§ 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5; BMF vom 28.05.1996 BStBl I 1996, 654).
- c) Verpflegung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber.
- d) Übereignung von Wirtschaftsgütern.

BEISPIEL

Der Arbeitnehmer A erhält von seinem Arbeitgeber zu Weihnachten eine goldene Uhr im Wert von 595 € (ortsüblicher Endpreis inkl. USt am Abgabeort). Die Übereignung erfolgte ohne rechtliche Verpflichtung des Arbeitgebers und wurde A zusätzlich zu seinem vertraglichen Arbeitsentgelt gewährt. Der Arbeitgeber hat Anschaffungskosten von 200 € + 38 € USt aufgewendet.

LÖSUNG Die Uhr stellt zwar kein Entgelt für eine zusätzliche Leistung des A dar, die kostenlose Übereignung ist jedoch nur aus dem Dienstverhältnis erklärbar. Es liegt ein Sachbezug vor. Es erfolgt ein Ansatz mit dem üblichen Endpreis einschließlich USt mit 595 € ./. (4%) 23,80 € = 571,20 €.

- e) Erbringung von Dienstleistungen für den Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber oder durch einen von ihm beauftragten Dritten.

BEISPIEL

Der Betriebsgärtner hält auf Veranlassung des Arbeitgebers den privaten Garten des Prokuristen in Ordnung.

- f) Reisen.

Nicht betriebliche sog. **Incentivereisen** sind stpfl. Arbeitslohn (vgl. BFH vom 09.03.1990 BStBl II 1990, 711).

Wegen weiterer **Einzelheiten** zu den Sachbezügen bei Arbeitnehmern vgl. **K 5**.

Diese Sachbezüge müssen zu steuerlichen Zwecken bewertet werden. Sie sind mit den üblichen Endpreisen des Abgabeorts anzusetzen. Das ist der Betrag, den der Stpfl. an seinem Wohnsitz unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr hätte aufwenden müssen (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 1). Hierzu gehört **auch die USt**.

Für freie Unterkunft und Verpflegung von Arbeitnehmern sind die Sachbezugswerte der **Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV)** anzusetzen. Sie entsprechen den Werten, die bei der Sozialversicherung angesetzt werden (§ 8 Abs. 2 Satz 6f.).

Bei bestimmten Personalrabatten ist der sog. **Rabattfreibetrag** i. H. v. 1 080 € zu beachten (§ 8 Abs. 3).

Der Rückfluss von WK eines früheren Jahres stellt ebenfalls Einnahmen i. S. d. § 8 dar (vgl. BFH vom 30.10.1964 BStBl III 1965, 67).

2.1.1.2 Einkunftszusammenhang

Es muss ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer (Überschuss-)Einkunftsart feststellbar sein (vgl. BFH vom 09.11.1982 BStBl II 1983, 251).

BEISPIEL

Bei einem Arbeitnehmer hängen Leistungen des Arbeitgebers i. d. R. mit dem Dienstverhältnis zusammen, sind also Arbeitslohn.

Grds. **nicht** zu Einnahmen führt die **Veräußerung** von Wirtschaftsgütern, die im Rahmen einer Überschusseinkunftsart ganz oder teilweise genutzt werden (vgl. BFH vom 09.11.1979 BStBl II 1980, 71).

Insbesondere die Veräußerung von Arbeitsmitteln eines Arbeitnehmers (Pkw, Fachliteratur u. Ä.) ist **keine** Einnahme aus § 19, da sich die berufliche Veranlassung auf den Nutzungsbereich beschränkt.

BEISPIEL

Der Beamtenanwärter A verkauft im Jahre 03 an einen Freund Fachbücher für zusammen 200 €. Diese Bücher hatte sich A im Jahre 02 für 350 € angeschafft.

LÖSUNG Der Erlös stellt für A **keine** Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit dar (privater Veräußerungsvorgang auf der Vermögensebene).

Der Kausalzusammenhang mit einer Einkunftsart ist regelmäßig gegeben, wenn der Güterzufluss die Gegenleistung für eine Leistung des Stpfl. i. R. d. jeweiligen Einkunftsart darstellt. Die Beurteilung richtet sich im Einzelnen nach den §§ 19, 20, 21, 22. Vgl. auch BFH vom 03.12.1987 BStBl II 1988, 266. Dies schließt nicht aus, dass im Einzelfall auch bei unentgeltlichen Vorgängen eine Besteuerung vorzunehmen ist.

BEISPIEL

Wiederkehrende Bezüge können nach § 22 Nr. 1 Satz 1 auch stpfl. sein, wenn sie unentgeltlich gewährt werden, z. B. Unterhaltsleistungen (vgl. zur Abgrenzung § 22 Nr. 1 Satz 2).

2.1.1.3 Fehlender Güterzufluss

Damit eine Einnahme vorliegt, muss der Stpfl. wirtschaftliche Verfügungsmacht an einer von außen kommenden Vermögensmehrung erlangen. Fälle, in denen es an einem Güterzufluss mangelt, führen nicht zu einer Einnahme i. S. d. § 8, weil es an einer wirtschaftlichen Bereicherung im Rahmen einer der Überschusseinkünfte fehlt. Insbesondere in folgenden Fällen ist daher **kein** – steuerlich relevanter – Zufluss von Gütern gegeben:

a) Zuwendungen eines Arbeitgebers in ganz überwiegendem betrieblichen Interesse

Vorteile, die keine wirtschaftliche Vermögensmehrung bedeuten, sind keine Sachbezüge (Einnahmen). Solche Vorteile kommen häufig bei der Einkunftsart nichtselbstständige Arbeit vor, insbesondere bei Zuwendungen an die Gesamtbelegschaft (z. B. bei Betriebsveranstaltungen) oder bei »aufgedrängten« Vorteilen (z. B. bei Vorsorgeuntersuchungen leitender Angestellter). Sie beruhen insbesondere auf sozialen Erwägungen des Arbeitgebers.

BEISPIEL

Die Arbeitnehmer können das Schwimmbad und die Sauna in ihrem Betrieb kostenlos nutzen.

LÖSUNG Es liegen keine Einnahmen vor.

b) Aufmerksamkeiten eines Arbeitgebers

Sachzuwendungen von geringem Wert – **bis 40 €** –, z. B. Blumen, Pralinen, die einem Arbeitnehmer aus besonderem Anlass (z. B. zum Geburtstag) gewährt werden, sind keine Einnahmen, also kein Arbeitslohn (vgl. BFH vom 22.03.1985 BStBl II 1985, 641; R 19.6 LStR).

c) Wertsteigerungen von PV

Wertsteigerungen (z. B. bei Grundstücken oder Wertpapieren) sind keine Einnahmen. Sie bilden nur einen **Güterzuwachs**, nicht aber einen **Güterzufluss**.

BEISPIELE

a) Das Haus des A (PV) hatte am Anfang des Jahres 09 einen Verkehrswert von 200 000 €, am Ende des Jahres 09 von 220 000 €.

LÖSUNG Es liegt keine Einnahme vor, insbesondere nicht aus § 21.

b) Arbeitnehmer B hat im Januar 02 Aktien zum Kurswert von 5 000 € gekauft. Im Laufe des Jahres ist der Kurswert der Aktien laufend gestiegen. Am 31.12.02 müsste B bei einem Erwerb der Aktien 6 000 € bezahlen.

LÖSUNG B hat keine Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt.

d) Verkaufserlöse (Veräußerung des Vermögensstamms i. R. d. PV)

Bei den Überschusseinkunftsarten werden nur die **Früchte** der Einkunftsquellen, grundsätzlich aber nicht die Erlöse aus der Veräußerung des Vermögensstammes erfasst.

Ausnahmen: § 17, § 20 Abs. 2, § 23 sowie § 21 UmwStG a. F.

BEISPIEL

A verkauft sein Haus, das er für 200 000 € erworben hat, nach 11 Jahren zu 280 000 €.

LÖSUNG Die Veräußerung fällt unter keine Einkunftsart, insbesondere nicht unter § 21. Hier liegt auch kein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 vor, da das Grundstück nicht innerhalb der Zehnjahresfrist veräußert wurde.

e) Unterlassene Aufwendungen

Unterlassene Aufwendungen, sofern sie durch eigene Tätigkeit oder Nutzung eigenen Vermögens bedingt sind, führen ebenfalls **nicht** zu Einnahmen.

BEISPIEL

Der Stpfl. A repariert das Dach des ihm gehörenden Mietshauses selbst. Die Ausgaben für Material betragen 100 €. Ein Handwerker hätte zusätzlich 500 € Arbeitslohn berechnet.

LÖSUNG Die unterlassenen Ausgaben sind keine Einnahmen. (Die Materialaufwendungen sind als WK nach § 9 abzugsfähig.)

f) Verzicht auf Einnahmen im Rahmen der Überschusseinkünfte

Der Verzicht des Stpfl. auf Einnahmen ohne Rücksicht auf den Anlass kann bei den Überschusseinkünften nicht als fiktive Einnahme besteuert werden. Im Bereich des Privatvermögens ist keine Besteuerung von »Entnahmevorgängen« möglich. **Anders** bei § 4 Abs. 3; vgl. J 2 und BFH vom 16.01.1975 BStBl II 1975, 526.

BEISPIEL

Arbeitnehmer A gewährt seinem Freund B ein Darlehen über 50 000 €. Im Hinblick auf die Freundschaft verzichtet A auf eine Verzinsung des Darlehens. Üblicherweise wäre für dieses Darlehen ein Marktzins von 6% p. a. zu zahlen.

LÖSUNG A hat keine Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt.

Auch der nachträgliche Erlass einer auf Einnahmen gerichteten **privaten** Forderung ist i. d. R. nicht zu besteuern.

BEISPIEL

Der Sachverhalt entspricht dem vorigen Beispiel, nur dass A mit B im Darlehensvertrag eine Zinszahlung von 8% p. a. vereinbart hat. A verzichtet jedoch nachträglich auf die Zinszahlung.

LÖSUNG Es liegen ebenfalls bei A keine Einnahmen aus § 20 vor.

g) Schadensersatzleistungen

Schadensersatzleistungen können auf der privaten Vermögensebene liegen, aber auch in einem Einkunfts Zusammenhang stehen.

BEISPIELE

a) Ein Chemiarbeiter hatte seinen Pkw auf dem Betriebsparkplatz abgestellt. Eine Säurewolke zerstörte den Lack. Der Arbeitgeber ersetzt die Kosten der Neulackierung.

LÖSUNG Die Geldleistung ist nicht Ausfluss des Dienstverhältnisses, sondern Folge einer unerlaubten Handlung (§ 823 BGB). Die Schadensersatzpflicht gemäß § 249 BGB beruht hier auf gesetzlichen Vorschriften, ist also kein Arbeitslohn.

b) Ein Arbeitnehmer erhält infolge Auflösung des Dienstverhältnisses durch den Arbeitgeber von diesem u. a. Ersatz für eine Vermögenseinbuße, die der Arbeitnehmer infolge Veräußerung des Einfamilienhauses am bisherigen Arbeitsort erlitten hat.

LÖSUNG Nach BFH vom 28.12.1975 BStBl II 1975, 520 hat die Schadensersatzleistung ihre Grundlage im (aufgelösten) Dienstverhältnis und ist daher Arbeitslohn.

c) Die Gebäudeversicherung leistet für ein durch Brand zerstörtes Gebäude Ersatz i.H.v. 100 000 €; der Restwert des Gebäudes beträgt 70 000 €. Außerdem ersetzt sie den entstehenden Mietausfall.

LÖSUNG Ein Ersatz für den Vermögensschaden ist i.H.v. 30 000 € anzunehmen und insoweit **keine** Einnahme (vgl. BFH vom 01. 12. 1992 BStBl II 1994, 11 und 12). I.H.d. Restwertes (Betrag der a.o. AfA, § 7 Abs. 1 Satz 6) von 70 000 € liegt jedoch eine Einnahme vor. Der Ersatz des Mietausfalls ist ebenfalls nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern (vgl. auch § 24 Nr. 1a).

2.1.1.4 Nachträgliche Einnahmen

Nach Beendigung der Einkunftserzielung zufließende Einnahmen sind nach § 24 Nr. 2 als nachträgliche Einnahmen aus der jeweils zugehörigen Einkunftsart zu erfassen. § 24 schafft **insoweit keine** eigene Einkunftsart. Vgl. K 15.3.

BEISPIEL

X hat im Jahre 09 sein Mietshaus verkauft. Bei Verkauf des Hauses war ein Mieter mit einer Mietzahlung von 1 200 € rückständig. Aufgrund eines Urteils erhält A am 20.03.10 von dem ehemaligen Mieter die rückständige Miete überwiesen.

LÖSUNG Die Zahlung ist noch als Einnahme aus § 21 Abs. 1 Nr. 1 zu erfassen (§ 24 Nr. 2).

2.1.2 Werbungskosten (§ 9 EStG)

Zur Ermittlung des Nettoergebnisses einer Überschusseinkunftsart (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7) sind von den Einnahmen die WK abzuziehen.

Der Geltungsbereich des § 9 umfasst die Einkunftsarten 4 bis 7.

Eine **Legaldefinition** enthält § 9 Abs. 1 Satz 1: »Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.«

Tatbestandsmerkmale des WK-Begriffs sind somit nach dem Gesetzeswortlaut Aufwendungen zur

- a) Erwerbung oder
- b) Sicherung und Erhaltung von Einnahmen.

Vgl. aber zur Auslegung C 2.1.2.2 (lediglich **Kausalzusammenhang** erforderlich).

2.1.2.1 Aufwendungen

Eine gesetzliche Definition der Aufwendungen fehlt im EStG. Eine Inhaltsbestimmung ergibt sich aus der sinngemäßen Anwendung des Begriffs »Einnahmen« (Umkehrung des § 8).

Danach sind **Aufwendungen Güterabflüsse in Geld oder Geldeswert**, die beim Stpfl. durch ihr Abfließen zu einer **Vermögensminderung** führen. WK können daher auch in **Sachaufwendungen** bestehen; vgl. BFH vom 19.01.1982 BStBl II 1982, 533 und vom 10.12.1985 BStBl II 1986, 340. Diese können sogar im Verlust des wirtschaftlichen Eigentums an einem Gebäude bestehen.

BEISPIEL

Ein Hauseigentümer bezahlt eine Handwerkerreparatur vereinbarungsgemäß durch Hingabe von Sachwerten.

LÖSUNG Die Übereignung der Gegenstände führt zu WK bei § 21. Die Höhe bestimmt sich in analoger Anwendung des § 8 Abs. 2 nach dem üblichen Endpreis des Abgabeorts.

Aufwendungen liegen auch vor, wenn dem Stpfl. ein Ersatzanspruch zusteht, z.B. aus einer Versicherung.

BEISPIEL

Der Hauseigentümer bezahlt in 01 eine Handwerkerrechnung (Erhaltungsaufwand). Die Gebäudeversicherung ersetzt den Betrag in 02.

LÖSUNG Die Bezahlung des Erhaltungsaufwands führt in 01 zu abzugsfähigen WK. Die Ersatzleistung in 02 stellt Einnahmen bei den Einkünften aus § 21 dar. Auch mit fremden Mitteln geleistete Ausgaben sind Aufwendungen in diesem Sinne.

Keine Aufwendungen liegen vor bei der **eigenen Arbeitsleistung** (vgl. BFH vom 01.10.1985 BStBl II 1986, 142), sowie bei **unterlassenen Aufwendungen**.

BEISPIEL

Ein Hauseigentümer repariert in 10 Stunden selbst Schäden an seinem Mietshaus. Der Wert einer Arbeitsstunde beträgt 25 €. Die Reparatur hätte bei Durchführung durch einen Handwerker 400 € gekostet. Für Material hat der Stpfl. 100 € ausgegeben.

LÖSUNG Lediglich die Materialkosten sind als WK abzugsfähig. Der Wert der eigenen Arbeitsleistung stellt keine Aufwendungen dar, ebenso nicht die tatsächlich nicht getätigten Ausgaben.

Keine Aufwendungen sind außerdem grds. **Wertverluste** an Vermögensgegenständen im Bereich des PV (vgl. BFH vom 04.07.1986 BStBl II 1986, 771).

Keine WK sind z. B.

- a) der Kursverlust privater Wertpapiere,
- b) der Kaufkraftverlust der Währung (Nominalwertprinzip).

BEISPIEL

A besitzt ein Mietshaus. Durch den beabsichtigten Bau einer Flughafen-Startbahn ist der Wert des Hauses um 50 000 € gemindert.

LÖSUNG Die Wertminderung stellt für A keine WK dar.

Bei **Verlust eines Vermögensgegenstandes (Substanzverlust)** können WK vorliegen, wenn

- a) der Verlust des Wirtschaftsguts bei der beruflichen Verwendung eingetreten ist (vgl. BFH vom 04.07.1986 BStBl II 1986, 771) oder
- b) die Einwirkung aus in der Berufssphare liegenden Gründen erfolgt ist (vgl. BFH vom 19.03.1982 BStBl II 1982, 442).

WK stellt ebenso der **Verlust von Arbeitsmitteln** i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 6 dar, auch infolge eines neutralen, d.h. nicht berufsbezogenen Ereignisses (nur in Höhe eines noch nicht als WK beruckichtigten Restwerts), **nicht** aber der Verlust von **Bargeld**.

Ein Forderungsverlust eines Arbeitnehmers aus einem Darlehen an einen vorgesehenen Arbeitgeber kann zu WK führen (vgl. BFH vom 13.01.1989 BStBl II 1989, 382).

Auch **entgangene Einnahmen** sind keine Aufwendungen (vgl. BFH vom 21.10.1980 BStBl II 1981, 160).

BEISPIEL

Ein Arbeitnehmer kann nicht den in Zeiten der Nichtbeschäftigung entgangenen Arbeitslohn als WK abziehen. Das Ausbleiben von Einnahmen berührt lediglich die Einnahmeseite.

2.1.2.2 Finaler oder kausaler Zusammenhang mit Einnahmen?

Bei der Legaldefinition fällt auf, dass ein enger Zusammenhang zwischen den Einnahmen und den Ausgaben bestehen muss. Die Ausgaben müssen nach dem Gesetzeswortlaut **final** (zweckgerichtet) mit Einnahmen im Zusammenhang stehen (finale Beziehung). Die Rechtsprechung des BFH geht jedoch von einem WK-Begriff aus, der durch das – vom BA-Begriff des § 4 Abs. 4 stammende – **Veranlassungsprinzip** bestimmt ist.

Danach sind WK alle Aufwendungen, die durch die Erzielung von (stpfl.) Einnahmen (aus den überschuss-Einkunftsarten) **veranlasst** sind (vgl. BFH vom 15.12.1987 BStBl II 1989, 16 und vom 27.06.1987 BStBl II 1989, 934).

So hat auch der BFH für Einkünfte aus

- § 19 (vgl. BFH vom 20.11.1979 BStBl II 1980, 75; vom 28.11.1980 BStBl II 1981, 368; vom 13.01.1984 BStBl II 1984, 315),
- § 21 (vgl. BFH vom 18.11.1980 BStBl II 1981, 510)

entschieden.

Dieser WK-Begriff gilt aber einheitlich bei allen Überschusseinkünften (vgl. BFH vom 21.07.1981 BStBl II 1982, 37). WK eines Arbeitnehmers sind daher alle Aufwendungen, die durch das Dienstverhältnis veranlasst sind.

BEISPIEL

Steuerberatungskosten sind WK bei den Einkünften aus § 21, soweit sie auf die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallen.

Erforderlich ist ein **objektiver** Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit, vgl. BFH vom 28.11.1980 BStBl II 1981, 368. Dieser ist nicht nur bei unmittelbarem, sondern **auch bei mittelbarem** Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit gegeben (vgl. BFH vom 28.11.1980 BStBl II 1981, 368). Letzterer kann nur bei **wirtschaftlichem** Zusammenhang zu bejahen sein (vgl. BFH vom 18.11.1980 BStBl II 1981, 510; vom 01.10.1982 BStBl II 1983, 17). Dieser kann auch bei **Folgekosten** zu bejahen sein (vgl. BFH vom 06.12.1983 BStBl II 1984, 314).

BEISPIELE

a) Einem Arbeitnehmer entstehen im Zusammenhang mit seiner ehrenamtlichen Tätigkeit für die zuständige Gewerkschaft nicht ersetzte Reisekosten.

LÖSUNG Die Aufwendungen hängen mittelbar mit der Berufstätigkeit zusammen und sind daher als WK abzugsfähig (vgl. BFH vom 28.11.1980 BStBl II 1981, 368).

b) Aufwendungen für die Anschaffung klimabedingter Kleidung im Zusammenhang mit einem beruflich veranlassten Umzug vom Inland in das Ausland sind WK (vgl. BMF vom 29.12.1994 BStBl I 1995, 53).

c) Der Sachverhalt entspricht dem des Beispiels b), aber der Umzug findet vom Ausland in das Inland statt.

LÖSUNG Es liegen hier keine WK vor (vgl. BFH vom 27.05.1994 BStBl II 1995, 17).

Ein allenfalls **loser und entfernter Zusammenhang reicht nicht aus** (vgl. BFH vom 09.08.1983 BStBl II 1984, 27).

BEISPIEL

Schuldzinsen für einen Kredit zur Finanzierung der Schenkungsteuer, die wegen des unentgeltlichen Erwerbs eines vermieteten Grundstücks festgesetzt wurde, sind keine WK bei § 21, da die Schenkungsteuer nicht Anschaffungsnebenkosten (wie die GrESt) darstellt, sondern eine nach § 12 Nr. 3 nicht abzugsfähige sonstige Personensteuer ist.

Ein rein **rechtlicher** Zusammenhang mit der Einkunftsquelle reicht nicht aus (vgl. BFH vom 15.01.1980 BStBl II 1980, 348).

BEISPIEL

Ein Miethaus wird mit einer Hypothek belastet. Die Darlehensmittel verwendet der Stpfl. zur Anschaffung einer privaten Yacht.

LÖSUNG Die Darlehensmittel stellen keine WK dar.

Typische WK sind somit Aufwendungen zur Sicherung bzw. Erhaltung von Einnahmen, z. B. Fortbildungskosten eines Steuerfachgehilfen, Prozesskosten eines Vermieters zur Abwehr von Einnahmeschmälerungen oder Reparaturkosten eines Hauseigentümers an seinem Miethaus.

Ist ein **finaler** Zusammenhang i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 1 zu verneinen, ist hilfsweise ein Kausalzusammenhang zu prüfen, da eine Veranlassung durch Einkünfterzielung ausreicht.

Zu den WK gehört auch der Wertverzehr der mit der Einkünfterzielung zusammenhängenden Wirtschaftsgüter in Form der **AfA** (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 7).

Keine WK sind Aufwendungen für den Erwerb und die Veräußerung der Einkunftsquelle selbst (einschließlich **Nebenkosten**); vgl. BFH vom 27.06.1989 BStBl II 1989, 934, z. B. sind die Anschaffungskosten des Baugrundstücks eines Miethauses nicht als WK abzugsfähig.

Keine WK sind zurückgezahlte Einnahmen. Sie sind **negative Einnahmen** und somit mit den positiven Einnahmen zu verrechnen (vgl. BFH vom 06.03.1979 BStBl II 1979, 510).

BEISPIELE

- a) Ein Arbeitnehmer muss Arbeitslohn zurückzahlen, den er versehentlich zuviel erhalten hat.
 b) Ein Arbeitnehmer muss die erhaltene Weihnachtsgratifikation zurückzahlen, die er unter der Voraussetzung erhalten hat, dass er den Arbeitsplatz innerhalb einer bestimmten Frist nicht wechselt.

LÖSUNG In beiden Fällen liegen negative Einnahmen vor, die unmittelbar mit dem Arbeitslohn zu verrechnen sind und deshalb auf den Arbeitnehmer-Pauschbetrag keine Auswirkung haben (vgl. BFH vom 13.12.1964 BStBl III 1964, 184).

2.1.2.3 Unmaßgebliche Merkmale

2.1.2.3.1 Notwendigkeit und Üblichkeit

Für den Begriff der WK ist es unerheblich, ob die Ausgaben **notwendig** und **üblich** waren oder nicht. Wichtig ist allein, dass sie objektiv in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einnahmeerzielung stehen und damit subjektiv der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahme dienen sollten. Also sind auch über das notwendige und übliche Maß hinausgehende Aufwendungen WK (vgl. BFH vom 15.05.1981 BStBl II 1981, 735 betr. Personalcomputer für ca. 5 000 € bei einem Mathematiklehrer).

Der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang wird nicht dadurch beseitigt, dass der Stpfl. unwirtschaftlich gehandelt hat (vgl. BFH vom 31.01.1975 BStBl II 1975, 421; vom 28.10.1976 BStBl II 1977, 238).

Ebenso wie bei den BA ist es auch bei den WK grundsätzlich Sache des Stpfl. zu entscheiden, in welcher Höhe er Aufwendungen tätigen will. Schafft z. B. ein Arbeitnehmer Fachliteratur an, so kann das FA grundsätzlich nicht prüfen, ob die Anschaffung notwendig oder zweckmäßig war. Diese Entscheidung trifft allein der Stpfl. (vgl. BFH vom 01.12.1961 BStBl III 1962, 184 und vom 14.02.1969 BStBl II 1969, 341). Das Recht, den Umfang der durch die Einkunftserzielung veranlassenen Aufwendungen frei zu bestimmen, wird unabhängig von den besoldungsrechtlichen Regelungen nach der zuletzt genannten Entscheidung auch den Angehörigen des öffentlichen Dienstes zuerkannt.

BEISPIELE

- a) Ein angestellter Wissenschaftler kauft zur Lösung eines Problems besonders umfangreiche Fachliteratur.
LÖSUNG Die gesamten Aufwendungen sind WK. Der Abzug ist nicht auf das notwendige oder übliche Maß begrenzt.

- b) Steuerinspektorin X kauft sich einen Einkommensteuerkommentar für 150 €, obwohl das gleiche Werk in der Bibliothek des FA steht.

LÖSUNG Die Aufwendungen stellen für X trotzdem WK bei ihren Einkünften aus § 19 dar.

2.1.2.3.2 Willentlichkeit

Auch Willentlichkeit der Aufwendungen ist **nicht** erforderlich (vgl. BFH vom 06.04.1987 BStBl II 1984, 434; vom 04.07.1986 BStBl II 1986, 771; vom 25.05.1992 BStBl II 1993, 44).

BEISPIEL

Der Stpfl. hat Aufwendungen infolge eines Verkehrsunfalls auf der Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte (keine privaten Einflüsse wie z. B. Alkoholgenuss).

LÖSUNG Die Aufwendungen durch den Unfall sind WK, da sie beruflich veranlasst sind, obwohl sie nicht willentlich herbeigeführt worden sind.

Der Verlust eines Privat-Pkw auf einer Dienstreise stellt ebenfalls WK dar (BFH vom 25.05.1992 BStBl II 1993, 44).

2.1.2.3.3 Aufwendungen, die die Lebensführung berühren

Sofern es sich jedoch um Aufwendungen handelt, die auch die Lebensführung betreffen, ist die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Nr. 7 (vgl. 3.3.7) bei den Überschusseinkünften entsprechend anwendbar (vgl. BFH vom 12.01.1990 BStBl II 1990, 423 und § 9 Abs. 5).

2.1.2.4 Verhältnis zum Betriebsausgaben-Begriff

2.1.2.4.1 Veranlassungsprinzip

Da eine bloße Veranlassung von Aufwendungen durch eine Einkunftsart für den Abzug von Aufwendungen als WK für ausreichend angesehen wird, haben sich der BA- und der WK-Begriff soweit angenähert, dass beide insofern deckungsgleich sind (vgl. BFH vom 20.11.1979 BStBl II 1980, 75; vom 28.11.1980 BStBl II 1981, 368). Vgl. auch bereits BFH vom 10.03.1970 BStBl II 1970, 458: »Es ist gerade ein Anliegen der Rechtsprechung, aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung den Inhalt des Begriffs der WK mit dem der BA in Übereinstimmung zu bringen.«. Ebenso BFH vom 13.01.1984 BStBl II 1984, 315.

Weitere **Gemeinsamkeiten** zwischen WK und BA sind:

- a) Bei beiden **Ausgabearten** müssen Aufwendungen entstanden sein.
- b) Notwendigkeit und Üblichkeit der Ausgaben sind **ohne** Bedeutung.
- c) Lebensführungskosten i. S. d. § 12 **scheiden** in beiden Fällen **aus**:

BA und WK sind ihrer Art nach Aufwendungen in objektivem Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften. Sie müssen von den Kosten der Lebensführung i. S. d. § 12 abgegrenzt werden, die ihrer Art nach Ausgaben zur Verwendung des erzielten Einkommens sind. Dabei sind BA und WK gegenüber den Kosten der Lebenshaltung grundsätzlich gleich abzugrenzen (vgl. BFH vom 16.12.1960 BStBl III 1961, 63).

§ 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10 und § 4 Abs. 6 (Zuwendungen an politische Parteien) gelten auch bei den WK (§ 9 Abs. 5).

§ 4 Abs. 4a ist bei den WK **nicht** anzuwenden.

2.1.2.5 Abflussprinzip

WK sind im Jahre ihres Abflusses zu berücksichtigen (§ 11 Abs. 2). Vgl. hierzu C 5.

BEISPIEL

Ein Hauseigentümer lässt sein Mietshaus durch Handwerker am Jahresende 02 reparieren. Die Rechnung erhält er erst Ende des Jahres 03 und bezahlt sie Anfang 04.

LÖSUNG WK liegen erst im Jahre 04 vor.

2.1.2.6 Unterbrechung der Einnahmeerzielung

WK müssen mit einer bestimmten Einkunftsart (nicht Einnahmen) im Zusammenhang stehen. Ist diese Voraussetzung gegeben, so kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich ständig Einnahmen erzielt werden. Die Aufwendungen verlieren nicht den Charakter von WK bei vorübergehender Unterbrechung des Einnahmezuflasses.

BEISPIEL

Ein ansonsten vermietetes Gebäude steht vorübergehend leer.

LÖSUNG Die Hausaufwendungen (incl. der AfA) sind trotzdem weiterhin als WK abzugsfähig (vgl. R 21.2 Abs. 3).

2.1.2.7 Vorweggenommene Werbungskosten

WK können zeitlich vor, während oder nach der Erzielung von Einnahmen aufgewendet sein. Bei den Aufwendungen vor der Erzielung von Einnahmen muss aber eine klar erkennbare Beziehung zu einer bestimmten Einkunftsart bestehen (vgl. BFH vom 16.12.1982 BStBl II 1983, 354 und vom 08.02.1983 BStBl II 1983, 554). Das ist i. d. R. dann der Fall, wenn aus der angestrebten Einkunftsart auch tatsächlich Einkünfte erzielt werden (enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang). Dass die erstrebten Einnahmen erst in einem späteren VZ zufließen, ist unbedeutend. Die vor Erzielung der Einnahmen geleisteten WK nennt man »vorweggenommene« WK.

BEISPIELE

a) Ein Stpfl. errichtet ein Haus. Das Haus wird im Jahr des Baubeginns noch nicht bezugsfertig. Mieteinnahmen werden also noch nicht erzielt. Es sind aber bereits Zinsen für das zur Finanzierung des Baues geliehene Geld zu zahlen.

LÖSUNG Die Zinsen sind bereits WK, obwohl Einnahmen noch nicht erzielt sind (vgl. BFH vom 29.02.1980 BStBl II 1980, 395; vom 10.03.1981 BStBl II 1981, 470). Sie führen zu einem (ausgleichs- und ggf. nach § 10d abzugsfähigen) Verlust aus § 21.

b) Ein Arbeitnehmer erstrebt eine Verbesserung der beruflichen Stellung. Er bewirbt sich bei einem anderen Unternehmer. Es entstehen ihm durch Bewerbungsschreiben, persönliche Vorstellung usw. Kosten.

LÖSUNG Diese Bewerbungskosten sind WK, auch wenn sie erfolglos geblieben sind (vgl. C 2.1.2.8).

Keine vorweggenommenen WK zu den Einkünften aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa sind Beiträge eines Arbeitnehmers zur gesetzlichen Rentenversicherung, sondern Sonderausgaben i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 2a.

2.1.2.8 Vergebliche Aufwendungen

Sogar erfolglos gebliebene Aufwendungen können WK sein, nur dürfen die Aufwendungen nicht in einem so frühen Stadium steckengeblieben sein, dass sie noch nicht mit einer bestimmten Einkunftsart in eine klar erkennbare Verbindung gebracht werden können (vgl. BFH vom 29.11.1983 BStBl II 1984, 306).

BEISPIEL

Vergebliche Bewerbungskosten eines Arbeitnehmers sind als WK abzugsfähig. Anders evtl., wenn sich ein Schulabgänger »auf Verdacht« gleichzeitig bei verschiedenen Arbeitgebern bewirbt, sofern sie nicht ernsthaft in Betracht kommen.

Wegen der Behandlung **erfolgreicher** Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Grundstücken vgl. im Einzelnen K 7.7.2.

2.1.2.9 Nachträgliche Werbungskosten

Auch Ausgaben, die erst nach Beendigung der Einkunftserzielung verausgabt werden, können zu abzugsfähigen WK führen. Voraussetzung ist, dass sie noch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der früheren Einkunftserzielung stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 24 Nr. 2; BFH vom 21.12.1982 BStBl II 1983, 373).

BEISPIEL

Der ehemalige Geschäftsführer einer aufgelösten GmbH wird vom FA für Lohnsteuer haftbar gemacht, die während der Zeit seiner Geschäftsführung schuldhaft nicht abgeführt worden sind.

LÖSUNG Seine Zahlungen sind WK aus nichtselbstständiger Arbeit, auch wenn er Einnahmen aus nicht selbstständiger Arbeit nicht mehr bezieht.

Schuldzinsen für ein Darlehen zur **Finanzierung von sofort abzugsfähigen WK** (z. B. Erhaltungsaufwand) können auch nach Veräußerung der »Einkunftsquelle« (z. B. Haus) als WK abzugsfähig sein; siehe hierzu BFH vom 16.09.1999 BStBl II 2001, 528 und BMF vom 18.07.2001 BStBl I 2001, 513. Voraussetzung ist, dass das Darlehen in entsprechender Höhe nicht aus dem Veräußerungserlös gedeckt war. Nunmehr gilt dies auch für die ursprüngliche Finanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten des Vermietungsobjekts (BFH vom 20.06.2012 IX R 67/10).

Abzugsfähig sind uneingeschränkt auch Aufwendungen, die während der Einkunftserzielung entstanden, aber erst nach Beendigung der Einkunftserzielung geleistet worden sind.

BEISPIEL Der Stpfl. hat zum 01.01.05 sein Mietshaus veräußert. Im Jahre 06 bezahlt er noch rückständige Grundsteuer, Schuldzinsen und Reparaturrechnungen aus dem Jahre 05.
LÖSUNG Die Zahlungen sind im Jahre 06 als WK abzugsfähig.

Hierbei handelt es sich – jedenfalls bei »Vermögenseinkünften« wie § 20 und § 21 – nicht um nachträglich entstandene, sondern lediglich verspätet (nachträglich) geleistete WK. Diese sind nach BFH vom 21.12.1982 BStBl II 1983, 373 stets als WK abzugsfähig.

Schuldzinsen für die Zeit nach der Veräußerung einer Beteiligung an einer KapG i. S. d. § 17 sind nachträgliche WK zu § 20 (BFH vom 16.03.2010 BStBl II 2010, 787). Zu beachten ist aber die Abgeltungswirkung des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9). Vgl. auch zum betrieblichen Bereich K 2.6.6.14.2, H 24.2 [Nachträgliche Ausgaben].

2.1.2.10 Zuordnung der Werbungskosten zu der zugehörigen Einkunftsart

Die Einkünfte müssen aus jeder Einkunftsart getrennt berechnet werden. Die WK können deshalb immer nur von den Einnahmen der jeweils zugehörigen Einkunftsart abgezogen werden (§ 9 Abs. 1 Satz 2).

	§ 19	§ 21
Einnahmen	–	12 000 €
./. WK	400 €	./.
	400 €	19 000 €
Einkünfte § 19 (Verlust)	./.	400 €
Einkünfte § 21 (Verlust)		./.
		7 000 €

Stehen Aufwendungen mit mehreren Einkunftsarten im Zusammenhang, so sind sie ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

BEISPIEL Ein Darlehen wurde vom Stpfl. i. H. v. 100 000 € zum Erwerb einer Ertrag bringenden Kapitalanlage und i. H. v. 300 000 € zum Erwerb einer vermieteten Eigentumswohnung verwendet. Er hat im VZ 30 000 € Schuldzinsen aufgewendet.

LÖSUNG Die Schuldzinsen sind zu 1/4 WK bei § 20 = 7 500 € (grds. Abgeltung!) und zu 3/4 WK bei § 21 = 22 500 €.

Dient ein im Eigentum des Stpfl. stehendes Gebäude (z. B. Einfamilienhaus, Eigentumswohnung) als Unterkunft am Arbeitsort während einer beruflichen Auswärtstätigkeit bzw. doppelten Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 5), ist ein anteiliger WK-Abzug bei den Einkünften aus § 19 möglich, da das Wohnen beruflich veranlasst ist. Der Abzug erfolgt bei § 19 ggf. nach § 9 Abs. 1 Nr. 5.

2.1.2.11 Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG

Typische WK sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3:

- Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten § 9 Abs. 1 Nr. 1 (vgl. K 10),
- Steuern vom Grundbesitz und öffentliche Abgaben (§ 9 Abs. 1 Nr. 2),
- Beiträge zu Berufsständen (§ 9 Abs. 1 Nr. 3),
- Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 9 Abs. 2 und Abs. 3),
- Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Nr. 6),
- Absetzung für Abnutzung (vgl. J 3; § 9 Abs. 1 Nr. 7).

Die dort aufgezählten Aufwendungen bzw. Beträge sind in jedem Fall WK, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 stehen.

Zu den WK bei Arbeitnehmern vgl. im Einzelnen K 5.6, zu den WK bei Vermietung und Verpachtung vgl. K 7.7.

2.1.2.12 Erststudium und Erstausbildung (§ 9 Abs. 6 EStG)

Aufwendungen des Stpfl. für seine **erstmalige Berufsausbildung** oder für ein **Erststudium**, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind **keine** Werbungskosten, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden (§ 9 Abs. 6).

Die Vorschrift wurde rückwirkend ab VZ 2004 durch das BeitrRLUMsG vom 07.12.2011 eingeführt. Die Parallelvorschrift hierzu ist § 4 Abs. 9 (vgl. C 3.5).

Vgl. auch § 12 Nr. 5 sowie F. 3.6 (zu § 10 Abs. 1 Nr. 7).

2.2 Werbungskostenpauschbeträge (§ 9a EStG)

§ 9a sieht den Abzug von WK-Pauschbeträgen bei bestimmten Einkunftsarten nach § 19, § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 vor.

WK-Pauschbeträge dienen der Verwaltungsvereinfachung. Sie werden stets dann abgezogen, wenn die tatsächlichen WK eines Stpfl. niedriger als die Pauschbeträge sind. Dies gilt auch, wenn keine tatsächlichen WK entstanden sind (§ 9a Satz 1).

WK-Pauschbeträge gibt es gemäß § 9a nur für folgende Einkunftsarten:

nichtselbstständige Arbeit	§ 9a Nr. 1a/b	1 000 €/102 €
sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5	§ 9a Nr. 3	102 €

Bei den Einkünften aus § 20 ersetzt ab VZ 2009 der Sparer-Pauschbetrag grds. den WK-Abzug (§ 20 Abs. 9 Satz 1); beachte Ausnahmen in § 32d Abs. 2.

Für die übrigen sonstigen Einkünfte i. S. d. § 22 insbesondere (Nr. 2 – private Veräußerungsgeschäfte, Nr. 3 – Leistungseinkünfte) sieht das EStG keine Pauschbeträge vor.

Es gelten die folgenden Grundsätze:

- a) Die Pauschbeträge werden stets i. H. d. vollen Jahresbetrages gewährt, und zwar auch dann, wenn die persönliche Steuerpflicht nur während eines Teils des KJ. bestanden hat.

BEISPIEL Ein Stpfl. mit einem Monatsgehalt von 4 000 € ist am 10.05.01 gestorben. Seine persönliche Steuerpflicht ist am 10.05.01 erloschen.

LÖSUNG Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Nr. 1a wird trotzdem mit 1 000 € angesetzt (keine zeitanteilige Kürzung).

- b) Für den Abzug der Pauschbeträge ist es auch ohne Bedeutung, ob der Stpfl. während des vollen Kalenderjahres Einkünfte aus den in Betracht kommenden Einkunftsarten bezogen hat.

BEISPIEL Ein Stpfl. ist bis zum 30.04.12 Angestellter gewesen. Er bezieht ab 01.05.12 eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung.

LÖSUNG Bei der Veranlagung wird von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ein Pauschbetrag von 1 000 € und von dem steuerpflichtigen Teil der wiederkehrenden Bezüge ein Pauschbetrag von 102 € abgesetzt (keine zeitanteilige Aufteilung).

- c) Bezieht ein Stpfl. Einnahmen aus **mehreren Quellen einer Einkunftsart**, so erhält er den Pauschbetrag für diese Einkunftsart trotzdem **nur einmal**.

BEISPIEL Der Stpfl. bezieht zwei Renten.

LÖSUNG Er erhält den WK-Pauschbetrag von 102 € (§ 9a Nr. 3) insgesamt nur einmal im VZ.

- d) Treffen bei einem Stpfl. verschiedene der in § 9a bezeichneten Einkunftsarten zusammen, so kommt ein Pauschbetrag für WK bei jeder der bezeichneten Einkunftsarten in Betracht.

- e) Durch den Abzug der Pauschbeträge nach § 9a von den Einnahmen dürfen niemals Verluste entstehen.
Deshalb dürfen die Pauschbeträge nach § 9a bei den Einkünften
- aus § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 nicht höher als die Einnahmen,
 - aus nichtselbstständiger Arbeit nicht höher als die um den Versorgungsfreibetrag i.S.d. § 19 Abs. 2 geminderten Einnahmen sein (§ 9a letzter Satz).
- f) Zurückgezahlte Einnahmen (z.B. Rückzahlung der Weihnachtsgratifikation bei Arbeitgeberwechsel) sind negative Einnahmen und keine WK. Sie sind stets neben einem WK-Pauschbetrag nach § 9a abzusetzen. Sie können also den Pauschbetrag nicht aufzehren.

BEISPIEL

Erhaltener Arbeitslohn aus § 19 Abs. 1 Nr. 1		24 000 €
./. Rückzahlung von Arbeitslohn	./.	1 000 €
= Einnahmen aus § 19		23 000 €
./. Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Nr. 1 Buchst. a)	./.	1 000 €
= Einkünfte aus § 19		22 000 €

- g) Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26b) steht bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und den wiederkehrenden Bezügen nach § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 der jeweilige Pauschbetrag für WK jedem Ehegatten zu, der entsprechende Einnahmen bezieht (vgl. BFH vom 03. 11. 1955 BStBl III 1955, 390; vom 14. 02. 1958 BStBl III 1958, 207).

3 Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Den Einnahmen und WK bei den Überschusseinkunftsarten entsprechen die BE und BA bei den Gewinneinkunftsarten, also bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit.

Die BE und BA stellen **unmittelbare Besteuerungsgrundlagen** nur bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 dar. Für die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich haben die Begriffe nur insoweit Bedeutung, als sie außerbetriebliche von den betrieblichen Vorgängen voneinander abgrenzen. Im Übrigen erfolgt dort die Zuordnung von **Aufwand und Ertrag** nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

3.1 Begriff der Betriebseinnahmen

Das EStG enthält keine eigene Begriffsdefinition. Daher ist § 8 sinngemäß anzuwenden. Danach sind BE

- Güter in Geld oder Geldeswert,
- im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3.

In **Umkehrung** des Begriffs der BA (§ 4 Abs. 4) – vgl. C 3.2 – sind BE Güterzuflüsse, die **durch den Betrieb veranlasst** sind.

Wegen der Begriffsmerkmale des § 8 vgl. C 2.1.1.

BE sind somit alle in Geld bestehenden oder geldwerten Güter, die dem Stpfl. im Rahmen eines landwirtschaftlichen, gewerblichen oder eines der selbstständigen Arbeit dienenden Betriebs zufließen. Vgl. BFH vom 14. 04. 1988 BStBl II 1988, 633 und vom 22. 07. 1988 BStBl II 1988, 995.

Trotz der ähnlich klingenden Definition ist der Begriff der BE **weiter** zu fassen als der Einnahmebegriff des § 8: Im betrieblichen Bereich sind insbesondere – im Gegensatz zu den Überschusseinkünften – auch Einnahmen aus Veräußerung von der Einkunftserzielung dienenden Wirtschaftsgütern (Betriebsvermögen) als BE zu erfassen. Zu den BE gehören folglich auch Einnahmen aus

sogenannten **Hilfsgeschäften**, insbesondere die Einnahmen aus der Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens (vgl. R 4.5 Abs. 3), z. B. ein Unternehmer verkauft eine abgenutzte Maschine als Schrott.

Auch Einnahmen aus **Nebentätigkeiten** sind zu erfassen.

BEISPIEL

Ein Arzt erhält für die Veröffentlichung eines Aufsatzes in einer medizinischen Fachzeitschrift eine Vergütung von 1 000 €.

LÖSUNG Das Honorar ist eine BE.

Öffentliche Zuschüsse sind regelmäßig BE (vgl. BFH vom 17.09.1987 BStBl II 1988, 324).

Gesetzwidriges oder **sittenwidriges** Handeln schließt auch die Annahme von BE nicht aus (vgl. § 40 AO), z. B. stellen Einnahmen aus dem Verkauf von Schmuggelware oder aus Schwarzhandelsgeschäften BE dar.

Ebenso sind BE aus **nichtigen** oder **anfechtbaren Rechtsgeschäften** zu erfassen, sofern sie unter eine Gewinneinkunftsart fallen und die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis bestehen lassen (§ 41 Abs. 1 AO).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ist im Einzelfall durch Vergleich mit den Grundsätzen des Bestandsvergleichs im Hinblick auf die herzustellende Gleichheit des Totalgewinns zu entscheiden, welche Güterzuflüsse als BE aufzuzeichnen sind.

Vorschüsse sind bei § 4 Abs. 3 auch dann bereits bei Zufluss zu erfassen, wenn feststeht, dass sie (teilweise) zurückgezahlt werden müssen (vgl. BFH vom 29.04.1982 BStBl II 1982, 593).

Sachzuwendungen als Gegenleistung für betriebliche Leistungen sind ebenfalls BE (vgl. BFH vom 16.01.1975 BStBl II 1975, 526).

BEISPIELE

a) Ein Rechtsanwalt erhält von seinem Klienten vereinbarungsgemäß eine goldene Uhr als Honorar.

LÖSUNG Der ortsübliche Mittelpreis der Uhr (bei § 4 Abs. 3 einschließlich USt) stellt eine BE dar (BFH vom 16.01.1975 BStBl II 1975, 526).

b) Ein Arzt erhält von einem Patienten vereinbarungsgemäß als Honorar eine Eigentumswohnung zu Eigentum.

LÖSUNG Es liegt eine BE i. H. d. Verkehrswerts der Eigentumswohnung vor.

Ob die Sachzuwendung beim Geber im Falle betrieblicher Veranlassung tatsächlich abziehbare BA ist oder dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 unterliegt, ist unerheblich (vgl. BFH vom 29.11.1973 BStBl II 1974, 216).

BEISPIEL

Großhändler G schenkt seinem Kunden – Einzelhändler E – eine Rechenmaschine. Hiervon verspricht er sich intensivere Geschäftsbeziehungen. Der übliche Endpreis (gemeiner Wert) des Wirtschaftsgutes beträgt 400 € incl. USt, die Anschaffungskosten 150 € zuzügl. USt.

LÖSUNG Der Güterzufluss stellt für E eine Betriebseinnahme dar in Höhe des Bruttobetrags incl. USt (vgl. § 6 Abs. 4). G dagegen kann die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes nicht als BA abziehen.

Es liegt zwar begrifflich eine BA i. S. d. § 4 Abs. 4 vor. Diese ist jedoch nicht abzugsfähig, da es sich um ein nicht abziehbares Geschenk i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 handelt. Falls das verschenkte Wirtschaftsgut jedoch beim Empfänger nur betrieblich genutzt werden kann, gilt das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 nicht (R 4.10 Abs. 2 Satz 4).

Nach BFH vom 18.02.1982 BStBl II 1982, 394 liegt ein Geschenk nicht vor, wenn eine Seite von der Entgeltlichkeit der Zuwendung ausgeht. Maßgebend ist die Sicht des Leistenden. Die erwartete Verbesserung der Geschäftsbeziehungen ist jedoch keine konkrete Gegenleistung, da E das Geschenk auf jeden Fall behalten kann.

Die betriebliche Veranlassung einer Sachzuwendung kann auch **ohne** eine konkrete Gegenleistung zu bejahen sein; vgl. BFH vom 14.04.1988 BStBl II 1988, 633 (»Preise«) und BStBl II 1988, 995 (»Incentive-Reise«).

Wendet der Unternehmer einem **Geschäftspartner**, der aus einem **Einzelunternehmen betriebliche Einkünfte** erzielt, eine Incentive-Reise zu, hat der Empfänger den Wert der Reise im Rahmen seiner steuerlichen Gewinnermittlung als **BE** zu erfassen (vgl. BFH vom 14.04.1988 BStBl II 1988, 995 und vom 20.04.1989 BStBl II 1989, 641). Wird der Wert der Incentive-Reise einer PersG oder einer KapG zugewandt, haben sie in Höhe des Sachwerts der Reise eine BE anzusetzen. Der Wert einer Reise ist auch dann als BE anzusetzen, wenn das die Reiseleistungen gewährende Unternehmen die Aufwendungen nicht als BA abziehen darf (vgl. BFH vom 26.09.1995 BStBl II 1996, 273). Mit der **Teilnahme** an der Reise wird eine **Entnahme** verwirklicht, da mit der Reise regelmäßig allgemeintouristische Interessen befriedigt werden. Dies gilt **auch**, wenn eine **PersG** die empfangene Reiseleistung an ihre Gesellschafter weiterleitet (BFH vom 26.09.1995 [a.a.O.]). Leitet eine **KapG** die erhaltene Reiseleistung an ihre Gesellschafter weiter, so liegt hierbei grundsätzlich eine **vGA** vor. Der **Wert** der Reise entspricht einer vergleichbaren Gruppenreise. Vgl. im Einzelnen BMF vom 14.10.1996 BStBl I 1996, 1192.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Teilnahme an der Reise stehen, darf der **Empfänger** nicht als BA oder WK abziehen, da die Teilnahme an der Reise durch private Interessen, die nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind, veranlasst ist (vgl. auch R 12.2). Zur Berücksichtigung von verschiedenen Aufwendungen als BA wird auf H 12.2 [Einzelaufwendungen] EStH hingewiesen; hinsichtlich des WK-Abzugs wird auf R 35 LStR verwiesen.

Auch **nachträgliche** BE sind zu erfassen (vgl. § 24 Nr. 2), z. B. Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gezahlt werden.

Nicht zu den BE gehören Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5).

Weiterhin sind **keine** BE die **durchlaufenden Posten**. Das sind solche Beträge, die ein Stpfl. im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, § 4 Abs. 3 Satz 2. Sie sind von Bedeutung bei freien Berufen (z. B. Gerichtskosten).

Vereinnahmte und verausgabte USt sind **keine** durchlaufenden Posten, sondern bei § 4 Abs. 3 als BE und BA anzusetzen (vgl. BFH vom 19.02.1975 BStBl II 1975, 441). Vgl. J 2.

Keine BE ist i. R. d. § 4 Abs. 3 im Zeitpunkt des Güterzuflusses anzusetzen, wenn sich das zugewendete Wirtschaftsgut nach den Regeln des § 4 Abs. 3 erst zu einem späteren Zeitpunkt als BE auswirkt.

BEISPIEL Der Händler H (§ 4 Abs. 3) erhält als Naturalrabatt für den Bezug von 100 PC-Druckern drei Stück zusätzlich ohne Berechnung. Einkaufspreis je Stück 100 € netto. Verkaufspreis inkl. USt 250 €.
LÖSUNG Da hier auch beim Bestandsvergleich im Zeitpunkt des Güterzuflusses noch keine Gewinnerhöhung einträte (sondern erst beim Verkauf durch das Fehlen eines entsprechenden »Wareneinsatzes« bzw. über einen höheren Warenendbestand), wird der Ansatz einer BE auch bei § 4 Abs. 3 unterbleiben müssen.

Keine BE (entsprechend § 8) liegen auch vor bei

- Unterlassung von Aufwendungen und
- Verzicht auf Einnahmen aus betrieblichen Gründen.

Bei Forderungserlass aus privaten Gründen liegt dagegen eine als BE zu erfassende Entnahme der Forderung vor.

Wegen weiterer Einzelfälle von BE vgl. R 4.5 Abs. 3 und J 2.

3.2 Begriff der Betriebsausgaben

BA heißen die Ausgaben bei den Gewinneinkunftsarten. Im Gegensatz zu den BE sind die BA gesetzlich definiert. BA sind nach § 4 Abs. 4 **alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind**.

Die BA bilden – ebenso wie die BE – eine unmittelbare Besteuerungsgrundlage für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich dienen sie der Abgrenzung der betrieblichen und privaten Aufwendungen bzw. Wertabgaben.

Sie mindern den Gewinn sowohl beim Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei der Einnahme-Überschussrechnung des § 4 Abs. 3. Der **Zeitpunkt der Gewinnminderung** ist allerdings beim Bestandsvergleich und der § 4 Abs. 3-Rechnung **unterschiedlich**: Während es bei § 4 Abs. 3 im Prinzip auf den Zeitpunkt des Abflusses (§ 11 Abs. 2) ankommt, ist beim Bestandsvergleich eine Zuordnung des »Aufwands« nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit vorzunehmen.

Merkmale der BA sind:

- a) Aufwendungen,
- b) Veranlassung durch den Betrieb,
- c) Abfluss (nur bei § 4 Abs. 3 für den Zeitpunkt der Berücksichtigung von Bedeutung).

3.2.1 Aufwendungen

Aufwendungen sind – in entsprechender Anwendung von § 8 – Güterabflüsse in Geld oder Geldeswert, d. h. betriebliche Wertabgaben in Form

- gezahlter Ausgaben oder
- Wertabgaben ohne Zahlungsvorgang.

Jedoch sind nicht alle gezahlten betrieblichen Ausgaben auch als BA absetzbar, z. B. durchlaufende Posten (§ 4 Abs. 3 Satz 2), Bezahlung der Anschaffungskosten von geringwertigen Wirtschaftsgütern i. S. d. § 6 Abs. 2 oder Hingabe eines Darlehens.

Auch Vermögensminderungen wie

- die AfA (§ 7) oder
- der Ausfall einer Darlehensforderung

sind (zumindest bei ergebnisorientierter Auslegung) als Aufwendungen zu verstehen und führen bei betrieblichem Zusammenhang zu BA (bzw. WK); vgl. § 4 Abs. 3 Satz 3.

Der Begriff der »Aufwendungen« ist jedoch **nicht** identisch mit »Aufwand« im bilanzsteuerlichen Sinne. Vgl. im Übrigen zu den WK C 2.1.2.1.

3.2.2 Veranlassung durch den Betrieb

Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein **tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb** besteht, vgl. BFH vom 29.03.1979 BStBl II 1979, 512. Den Stpfl. trifft hier in Zweifelsfällen die Beweislast. Vgl. auch BFH vom 22.05.1987 BStBl II 1987, 711 und vom 28.04.1988 BStBl II 1988, 777 (Umszugskosten eines selbstständigen Arztes als BA bei Erleichterung der stationären Patientenbehandlung).

Ein bloßer **rechtlicher** Zusammenhang reicht dagegen nicht aus.

BEISPIEL

Ein für private Zwecke aufgenommenes Darlehen wird durch Bestellung einer Hypothek oder Grundschuld an einen zum BV gehörenden Grundstück abgesichert.

LÖSUNG Zinsen und Geldbeschaffungskosten sind keine BA.

Die wirtschaftliche Veranlassung muss im **Einzelfall** geprüft werden, z. B. bei einem Autounfall auf einer betrieblichen Fahrt:

- **Objektiv** muss ein Zusammenhang bestehen mit dem Betrieb/dem Beruf.
- **Subjektiv** werden die Aufwendungen häufig zur Förderung des Betriebs/des Berufs gemacht. Dies ist jedoch nicht zwingend. Zuweilen sind die Aufwendungen auch nicht willentlich herbeigeführt.

Entscheidend ist stets der **objektive** Zusammenhang. Veranlassung ist dabei nicht gleichbedeutend mit Verursachung:

- **Veranlassung** ist das auslösende Moment oder der äußere Anlass (für BA entscheidend).
- **Verursachung** ist der Grund zu jeder Sache schlechthin (für BA-Begriff des § 4 Abs. 4 irrelevant!).

BEISPIEL

Ein Freiberufler verunglückt auf der Fahrt zu einem Mandanten, weil die Bremsen an seinem betrieblichen Pkw versagen. Ursache: Versagen der Bremsen. Anlass: Betriebliche Fahrt.

LÖSUNG Da der Anlass betrieblich war, stellen die durch den Unfall entstandenen Aufwendungen BA dar.

Durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen entstehen nicht nur bei Rechtsgeschäften, die im Rahmen des Betriebs/Berufs anfallen, sondern auch Einbußen, die ein Stpfl. im Zusammenhang mit seinem Betrieb/Beruf erleidet (vgl. BFH vom 17.04.1980 BStBl II 1980, 639).

BEISPIEL

Aufwendungen durch eine **typische Berufskrankheit** des Stpfl. sind BA; vgl. G 1.3 zur Abgrenzung von den außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 Abs. 2 Satz 2; Vorrang des BA- und WK-Abzugs).

Betrieblich veranlasst können auch Schadensersatzleistungen an Dritte sein, wenn der Schaden im Wesentlichen als unmittelbare Folge der betrieblichen Tätigkeit anzusehen ist.

BEISPIEL

Ein Arzt muss an seinen ehemaligen Patienten wegen eines nachgewiesenen »Kunstfehlers« Schadensersatz leisten.

LÖSUNG Die Zahlungen sind BA.

BA können auch Aufwendungen sein, die nicht zur Erzielung von BE gemacht werden, sondern z. B. zur Erhaltung des Vermögens. Eine mittelbare Veranlassung genügt (vgl. BFH vom 13.10.1960 BStBl III 1960, 511).

BEISPIEL

Unfallkosten sind – ohne Rücksicht auf das Verschulden des Stpfl. – BA, wenn sich der Unfall auf einer betrieblichen Fahrt ereignet hat (vgl. BFH vom 28.11.1977 BStBl II 1978, 105). Eine Ausnahme besteht, wenn für den Unfall private Gründe maßgebend sind, z. B. Alkoholeinfluss oder Wettfahrten. Private Gründe liegen jedoch nicht vor bei grober Missachtung der Verkehrsregeln (vgl. BFH vom 06.04.1984 BStBl II 1984, 434).

3.2.3 Keine Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit oder Üblichkeit

Aufwendungen sind auch dann durch den Betrieb veranlasst, wenn der Unternehmer angenommen hat, dass sie im Interesse des Betriebes liegen, selbst wenn sie objektiv gesehen für den Betrieb nicht notwendig waren. Grundsätzlich liegt es im Ermessen des Betriebsinhabers, welche Ausgaben für den Betrieb getätigt werden (vgl. BFH vom 12.05.1955 BStBl III 1955, 205). Es kommt also insbesondere nicht darauf an, ob die BA sich im Rahmen des notwendigen oder üblichen Maßes halten, ob sie angemessen oder zweckmäßig sind. Vgl. aber § 4 Abs. 5 Nr. 7 und C 3.3.

Zur Abgrenzung von den Kosten der Lebensführung vgl. C 4.

3.2.4 Zeitlicher Zusammenhang

Nach § 4 Abs. 4 ist **kein** (enger) zeitlicher Zusammenhang erforderlich.

3.2.4.1 Vorweggenommene Betriebsausgaben

BA können daher auch bereits **vor** der Betriebseröffnung anfallen. Zwischen den Aufwendungen und einer bestimmten Einkunftsart muss jedoch eine klar erkennbare Beziehung bestehen.

Grundsätzlich ist der Nachweis erforderlich, dass ein endgültiger Entschluss zur Betriebseröffnung vorlag, vgl. BFH vom 15.04.1992 BStBl II 1992, 819. Eine klar erkennbare Verbindung kann auch bestehen, wenn es nicht zu der geplanten geschäftlichen oder beruflichen Tätigkeit gekommen ist (sogenannte **vergebliche BA**). Hier können sich Nachweisschwierigkeiten ergeben.

BEISPIEL

Ein Arzt mietet Praxisräume, um eine eigene Praxis zu eröffnen. Weil er krank wird, muss er seinen Plan aufgeben.

LÖSUNG Seine Aufwendungen (Miete) sind »vergebliche« BA.

3.2.4.2 Nachträgliche Betriebsausgaben

Nach Betriebseinstellung sind Aufwendungen i. d. R. nicht mehr betrieblich veranlasst, weil der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Betrieb normalerweise wegfällt. In Ausnahmefällen sind jedoch auch **nachträgliche BA** möglich. Vgl. § 24 Nr. 2 und H 24.2 [Nachträgliche Ausgaben].

BEISPIEL

Aufwendungen für ein Arbeitszimmer zur Abwicklung geerbten Betriebsvermögens sind nachträgliche BA, vgl. BFH vom 30.03.1989 BStBl II 1989, 509. Die Abzugsbeschränkungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b sind zu beachten.

Vgl. auch zu nachträglichen WK: 2.1.2.9, nachträglichen BA bei § 16: K 2.6.6.14, bei § 17: K 3.15.7.

3.3 Nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5, 6 und 9 EStG)

3.3.1 Allgemeines

Nicht alle Ausgaben, die begrifflich BA sind, können auch bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden. Das Gesetz unterscheidet vielmehr zwischen abziehbaren BA (§ 4 Abs. 4) und nicht abziehbaren BA (§ 4 Abs. 5, 5a und 7). Hierdurch wird die Abzugsfähigkeit von BA wesentlich eingeschränkt. Aufgrund des § 4 Abs. 5 Nr. 7 sind dabei solche BA nicht abzugsfähig, die letztlich die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, und zwar insoweit, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Es handelt sich um Aufwendungen, die zwar betrieblich bedingt sind, aber an der Grenze zwischen betrieblicher Sphäre und privater Lebenshaltung liegen. Wichtig ist, dass diese Aufwendungen nicht ausschließlich die Lebenshaltung des Stpfl. selbst berühren müssen; es genügt der Zusammenhang mit der Lebensführung **anderer** Personen. Bei diesen kann es sich etwa um Geschäftsfreunde handeln. Aufwendungen, die die Lebensführung dieser Personen berühren, können z. B. für die Bewirtung entstehen.

Aufwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 »berühren« zwar die Lebensführung, sie sind jedoch keine Lebensführungskosten, sondern BA, und sind daher nicht zu verwechseln mit den sogenannten »gemischten Aufwendungen«, die teilweise betrieblich/beruflich und teilweise privat veranlasst sind und deshalb grundsätzlich in abziehbare BA/WK und nichtabziehbare Lebensführungskosten aufgeteilt werden können (Ausnahme: Repräsentationskosten i. S. d. § 12 Nr. 1 Satz 2). Vgl. im Einzelnen C 4. Zur **GewSt** vgl. C 4.5.11 und § 4 Abs. 5b.

Systematisch hat das Abzugsverbot des § 12 Vorrang vor § 4 Abs. 5 und 7, vgl. BFH vom 12.12.1991 BStBl II 1992, 524.

§ 4 Abs. 5 bildet eine **Ausnahme von dem Grundsatz**, dass es für den BA-Abzug unerheblich ist, ob Aufwendungen notwendig, zweckmäßig oder üblich sind. Sinn und Zweck des § 4 Abs. 5: Er soll den **Spesenmissbrauch** verhindern. Die Vorschrift gilt unmittelbar **nur im Bereich der BA**. Sie ist jedoch auf die WK **entsprechend** anzuwenden (§ 9 Abs. 5).

BEISPIEL Ein Arbeitnehmer wendet Geschäftsfreunden auf eigene Kosten Geschenke zu, deren Anschaffungskosten im VZ 35 € einschl. USt je Geschäftsfreund übersteigen.
LÖSUNG Es liegen beim Arbeitnehmer nicht abzugsfähige WK vor (§ 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 1).

Nach § 4 Abs. 5 dürfen insbesondere folgende BA nicht abgezogen werden, nämlich Aufwendungen für

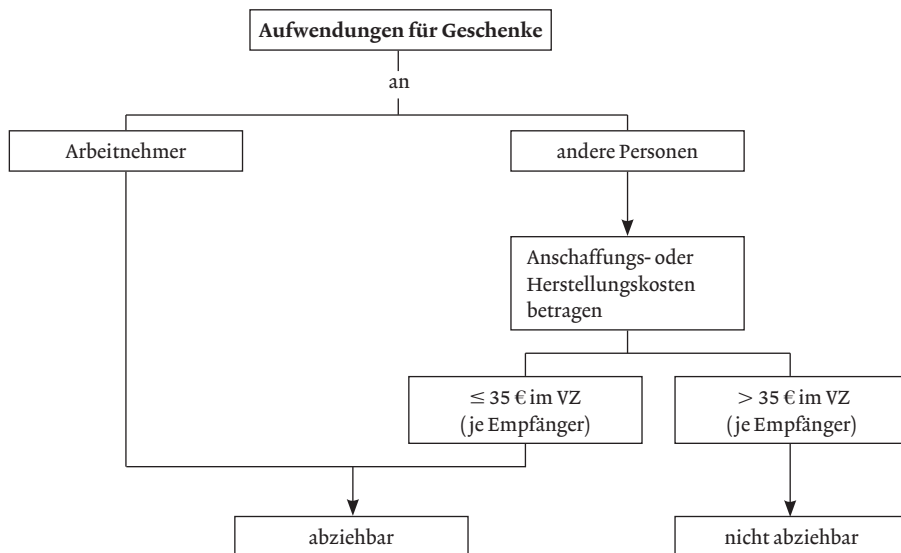
- Geschenke an Nichtarbeitnehmer (über der Geschenkgrenze von 35 €),
- Bewirtung von Geschäftsfreunden (soweit unangemessen bzw. nicht betrieblich veranlasst),
- Gästehäuser,
- Jagden, Fischerei, Jachten u. Ä.,
- Mehraufwendungen für Verpflegung, soweit sie bestimmte Pauschbeträge überschreiten,
- Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (teilweise),
- doppelte Haushaltsführung (teilweise),
- häusliches Arbeitszimmer (ggf. Abzugsverbot bzw. Höchstbetrag 1 250 €),
- Geldbußen und ähnliche Sanktionen,
- sonstige die Lebensführung berührende Aufwendungen, soweit sie unangemessen sind,
- Schmiergelder i. R. d. § 4 Abs. 5 Nr. 10.

3.3.2 Geschenke (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 sind Aufwendungen für betriebliche Geschenke an Personen, die **nicht** Arbeitnehmer des Stpfl. sind, nicht abzugsfähige BA, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im VZ je Empfänger insgesamt 35 € übersteigen.

Geschenke sind unentgeltliche Zuwendungen, also Leistungen **ohne konkrete Gegenleistung** (R 4.10 Abs. 4 Satz 1). Sie können bestehen aus **Bar- oder Sachleistungen** und werden einem **Empfänger (Dritten)** gewährt.

Behandlung betrieblicher Geschenke (§ 4 Abs. 5 Nr. 1)



Ein Geschenk ist **auch** gegeben, wenn mit ihm der Zweck verfolgt wird, allgemeine Geschäftsbeziehungen mit zukünftigen oder gegenwärtigen Geschäftspartnern zu verbessern oder zu sichern (R 4.10 Abs. 4 Satz 3 EStR), da es an einer konkreten Gegenleistung mangelt.

Unter dieser Voraussetzung fallen unter den Begriff des Geschenks auch **Schmiergelder**. Ist die Zuwendung jedoch mit (der Erwartung) einer konkreten Gegenleistung verbunden, liegen abzugsfähige BA gemäß § 4 Abs. 4 vor (vgl. BFH vom 18.02.1982 BStBl II 1982, 394). Maßgebend ist die Sicht des Gebers. Bei Schmiergeldern ist aber grds. weitere Voraussetzung die namentliche Nennung des Empfängers (vgl. § 160 AO). Vgl. hierzu aber einschränkend BFH vom 09.08.1989 BStBl II 1989, 995 (teilweise Abzugsfähigkeit, soweit kein Steuerausfall entsteht).

Kränze und Blumen bei Beerdigungen sind keine Geschenke, da es an einem Empfänger fehlt (R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 1 EStR).

Abweichend vom Grundsatz dürfen als BA (Aufwendungen für folgende Geschenke) abgesetzt werden:

- an Arbeitnehmer (Umkehrschluss!),
- sowie generell, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je Empfänger und Wirtschaftsjahr 35 € nicht übersteigen.

Der Betrag von 35 € ist eine **Freigrenze**, d. h. übersteigen die Aufwendungen für ein Geschenk die Grenze, sind sie in vollem Umfang nicht abzugsfähig.

Die Grenze von 35 € für Geschenke bezieht sich auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Ob die Umsatzsteuer dazu gehört, ergibt sich aus § 9b; vgl. H 9.b EStH. Aufwendungen für das Kennzeichnen des Werbeträgers und für Karten und Geschenkpapier gehören zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (R 4.10 Abs. 3 Satz 1).

Werden einem Empfänger (oder ihm nahe stehende Personen) in einem Wirtschaftsjahr **mehrere Geschenke** gemacht, so ist für die Frage, ob die 35 €-Grenze überschritten ist, wie folgt zu verfahren:

Alle Aufwendungen für Geschenke werden zusammengerechnet. Sie sind nur dann abzugsfähig, wenn sie insgesamt 35 € nicht übersteigen. Die Geschenke brauchen **keine** Werbeträger sein.

Bei einer **Incentive-Reise** dürfen dann Fahrt- und Unterbringungskosten den Gewinn nicht mindern (vgl. BFH vom 23.06.1993 BStBl II 1993, 806); Aufwendungen für die **Bewirtung** sind nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 zu beurteilen.

Wird die Reise dagegen in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit den Leistungen des Empfängers als – zusätzliche – Gegenleistung gewährt, sind die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten sowie die Unterbringungskosten in vollem Umfang als BA abzugsfähig. Nutzt der Unternehmer allerdings ein eigenes Gästehaus, das sich nicht am Ort des Betriebs befindet, dürfen die Aufwendungen für die Unterbringung den Gewinn nicht mindern (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3). Die Aufwendungen für die Gewährung von Mahlzeiten sind als Bewirtungskosten i. H. v. **70%** der angemessenen und nachgewiesenen Kosten abzugsfähig (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2). Vgl. auch BMF vom 14. 10. 1996 BStBl I 1996, 1192.

3.3.3 Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG)

Bewirtungsaufwendungen sind zum einen abzugsfähig, soweit sie für **Arbeitnehmer des Stpfl.** erbracht werden. Sie sind auch bei Bewirtung **anderer** Personen abzugsfähig, soweit sie nach der Verkehrsauffassung nicht als unangemessen angesehen werden und ihre Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind (§ 4 Abs. 5 Nr. 2).

Bewirtungsaufwendungen eines leitenden Angestellten für Arbeitskollegen und Mitarbeiter fallen **nicht** unter § 4 Abs. 5 Nr. 2, sondern sind grds. **voll** abzugsfähig (BFH vom 19.06.2008 BStBl II 2009, 11).

3.3.3.1 Begrenzung der abziehbaren Aufwendungen

Der Abzug von geschäftlich veranlassten Bewirtungskosten bei der steuerlichen Gewinnermittlung wird auf 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen begrenzt.

BEISPIEL Von Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 7 000 € sollen 2 000 € unangemessen sein, vgl. BFH vom 16.02.1990 BStBl II 1990, 575.

LÖSUNG Abziehbar als BA sind 70 % von (7 000 € ./. 2 000 € =) 3 500 €.

Die 70%-Grenze schließt nach R 4.10 Abs. 6 Satz 7 ebenfalls die Arbeitnehmer des Stpfl. ein, die an der Bewirtung teilnehmen (Ausnahme: vgl. R 4.10 Abs. 7 Satz 3). Daher darf der Stpfl. den auf seine Arbeitnehmer entfallenden Teil der Bewirtungskosten **nicht** aus dem Gesamtbetrag herausrechnen.

Da die Abzugsbeschränkung ausdrücklich nur bei geschäftlichem Anlass gilt, sind Aufwendungen für die reine **Arbeitnehmerbewirtung**, z. B. aus Anlass von Betriebsveranstaltungen, ebenfalls **voll abziehbar** (R 4.10 Abs. 7 Satz 1).

Auch der auf den **bewirtenden Unternehmer** entfallende Anteil der Aufwendungen fällt unter die 70%-Beschränkung (R 4.10 Abs. 6 Satz 7). Ob die Aufwendungen für die eigene Person anlässlich der Bewirtung Dritter Lebenshaltungskosten sind, ist Tatfrage (vgl. BFH vom 14.04.1988 BStBl II 1988, 771).

Mit »Bewirtung aus geschäftlichem Anlass« wird **nicht** nur die Bewirtung von sogenannten Geschäftsfreunden umschrieben. Es ist gleichgültig, ob schon Geschäftsbeziehungen zu den bewirteten Personen bestehen oder erst bzw. überhaupt angebahnt werden sollen. Es kann sich auch um bloße Besucher des Betriebs handeln (Bewirtung als Teil der »Öffentlichkeitsarbeit« des Betriebs). Eine **allgemeine** betriebliche Veranlassung ist aber nicht »geschäftlich«, führt also nicht zur Kürzung der Bewirtungsaufwendungen um 30%.

- BEISPIELE**
- Bewirtung von Angehörigen der Arbeitnehmer
 - Bewirtung von Personen, die zur Gestaltung eines Betriebsfestes beitragen (z. B. Musiker)

Wäre mit geschäftlichem Anlass jeder betriebliche Anlass gemeint, so hätte es der Ergänzung des gesetzlichen Tatbestandes nicht bedurft, da § 4 Abs. 5 das Vorliegen von BA voraussetzt (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 3).

Was im Einzelnen zu den »Bewirtungsaufwendungen« zählt, ist nicht unumstritten. Dazu gehören die Aufwendungen für Essen, Getränke, Tabakwaren, Bedienungsgelder, Garderobekosten, Fahrtkosten zum und vom Bewirtungsort (vgl. R 4.10 Abs. 5).

Keine Bewirtungskosten, sondern voll **abziehbare BA** liegen vor bei

- Gewährung von Aufmerksamkeiten in geringem Umfang (Kaffee, Tee, Gebäck), z. B. bei betrieblichen Besprechungen;
- Produkt-/Warenverkostungen; hier liegt Werbeaufwand ähnlich wie bei Warenproben vor. Dies gilt auch bei Beauftragung Dritter sowie bei Messeveranstaltungen. Vgl. R 4.10 Abs. 5 Satz 8.

Nicht unter § 4 Abs. 5 Nr. 2, sondern unter das volle Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 7 fallen Aufwendungen für den Bereich von Nachtlokalen mit Striptease und anderen Darbietungen bei offensichtlichem Missverhältnis des Wertes der verzehrten Speisen und Getränke zur Höhe der Aufwendungen (vgl. BFH vom 16.02.1990 BStBl II 1990, 575).

3.3.3.2 Nachweis

Die geschäftliche Veranlassung und die Höhe der Bewirtungskosten sind durch schriftliche Angaben über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen nachzuweisen. Hierzu gehören auch der Stpfl. selbst und seine teilnehmenden Arbeitnehmer (vgl.

BFH vom 30.01.1986 BStBl II 1986, 488). Die Ausfüllung eines amtlichen Vordrucks ist jedoch **nicht** vorgeschrieben. Bei der Bewirtung in einer Gaststätte genügen schriftliche Angaben über Anlass und Teilnehmer der Bewirtung.

Ort, Tag und Höhe der Aufwendungen brauchen zum Nachweis der Bewirtung nicht gesondert angegeben werden, wenn die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden hat, weil sich diese Angaben dann aus der Rechnung ergeben.

Bei Bewirtung in einer Gaststätte ist eine Rechnung auf den **Namen des bewirtenden Stpfl.** beizufügen (vgl. BFH vom 27.06.1990 BStBl II 1990, 903 und vom 13.07.1994 BStBl II 1994, 894); diese braucht aber nicht vom Inhaber der Gaststätte unterschrieben zu sein.

Eine Rechnung bis **150 €** braucht **nicht** auf den Namen des bewirtenden Unternehmers ausgestellt zu sein (R 4.10 Abs. 8).

Die in Anspruch genommenen Leistungen sind nach Art, Umfang, Entgelt und Tag der Bewirtung in der Rechnung **gesondert** zu bezeichnen; die Angabe »**Speisen und Getränke**« und die Angabe der für die Bewirtung in Rechnung gestellten Gesamtsumme **genügen** für Bewirtungen für den BA-Abzug **nicht** (R 4.10 Abs. 8).

Bei Bewirtungen werden nur Rechnungen anerkannt, die **maschinell** erstellt und registriert wurden (über eine sog. »Kellnerkasse«; R 4.10 Abs. 8 Satz 8). Fraglich ist, ob eine solche Voraussetzung durch bloße Verwaltungsanweisung gefordert werden kann.

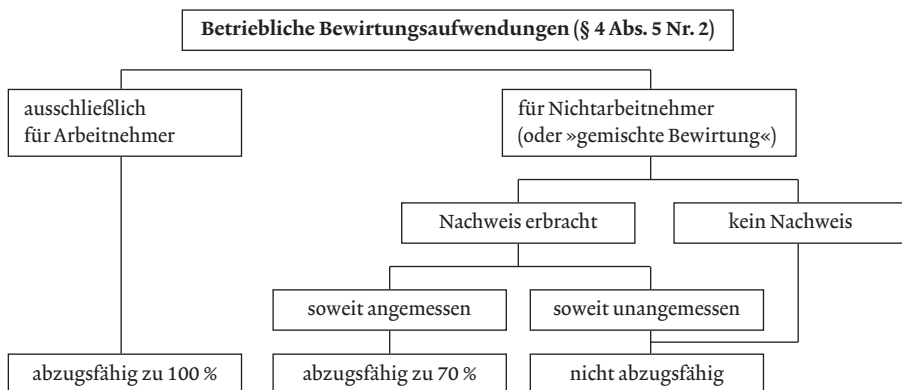
Die Aufwendungen für Bewirtungen aus geschäftlichem Anlass sind einschließlich ihres nicht abziehbaren Teils (also insbesondere einschließlich der 30%-Minderung) gesondert **aufzuzeichnen** (§ 4 Abs. 7). Gesonderte Belegablage genügt nicht (vgl. BFH vom 26.02.1988 BStBl II 1988, 613). Die erforderlichen schriftlichen Angaben müssen zeitnah gemacht werden (vgl. BFH vom 10.03.1988 BStBl II 1988, 655). Bei § 4 Abs. 3 vgl. BFH vom 25.03.1988 BStBl II 1988, 611. Zu weiteren Einzelheiten vgl. R 4.11 und BMF vom 22.11.1994 BStBl I 1994, 855.

Der Abzug von betrieblichen Bewirtungsaufwendungen kann also aus zwei verschiedenen Gründen versagt werden:

1. entweder der Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen fehlt, oder
2. die Kosten sind nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen.

Im letzteren Fall sind die Kosten insoweit nicht abzugsfähig, als sie unangemessen sind.

Zuvor ist die betriebliche Veranlassung zu prüfen: Hat die Bewirtung in der **Wohnung** des Stpfl. stattgefunden, liegen regelmäßig nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung vor (§ 12 Nr. 1; R 4.10 Abs. 5 Satz 8).



Eine **Bewirtung**

- in der Wohnung des Stpfl. ist stets nicht abzugsfähig § 12 Nr. 1 (**R 4.10** Abs. 5 Satz 8);
- außerhalb der Wohnung des Stpfl. führt sie zu BA (zu 70%), wenn sie ausschließlich betrieblich veranlasst ist. Es besteht eine Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 5 und 7.

Aufwendungen für einen Geburtstagsempfang sind **keine** BA (vgl. BFH vom 12.12.1991 BStBl II 1992, 524).

3.3.4 **Gästehäuser (§ 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG)**

Gästehäuser dienen der Bewirtung, der Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, Aufwendungen für derartige Einrichtungen sind nicht als BA abziehbar, wenn es sich um ein Gästehaus für Personen, die nicht Arbeitnehmer des Stpfl. sind, handelt und sich außerhalb des Ortes des Betriebes des Stpfl. befindet.

BEISPIEL

Ein Unternehmen in Stuttgart unterhält ein Gästehaus für Geschäftsfreunde im Schwarzwald.

LÖSUNG Die Aufwendungen dafür sind zwar BA, sie sind aber nach § 4 Abs. 5 Nr. 3 nicht abzugsfähig.

In folgenden Ausnahmefällen sind die betreffenden BA aber abzugsfähig:

- Gästehaus am Ort des Betriebes,
- Gästehaus für Arbeitnehmer (vgl. BFH vom 09.04.1997 BStBl II 1997, 539),
- Gästehaus ist Hotel oder Pension.

Vgl. R 4.10 Abs. 10.

3.3.5 **Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliche Zwecke (§ 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG)**

Die Aufwendungen für die Pacht oder die Ausübung einer Jagd oder einer Fischerei scheiden bei der Gewinnermittlung aus, soweit die Ausübung der Jagd oder der Fischerei nicht Gegenstand eines Gewerbebetriebes ist oder in den Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes fällt.

BEISPIELE

a) Der Vorstand einer Maschinenbau-AG hat eine Jagd gepachtet, zu der in der Regel Geschäftsfreunde eingeladen werden.

LÖSUNG Die Aufwendungen für die Pacht und die mit der Ausübung der Jagd zusammenhängenden Aufwendungen sind nicht als BA absetzbar.

b) Zum Betrieb eines Forstbetriebes gehört in der Regel die Pflege des Wildbestandes und die Ausübung der Jagd.

LÖSUNG Die Aufwendungen hierfür sind BA.

Soweit der Betrieb eines Gästehauses, die Fischerei, das Halten von Segeljachten oder Motorjachten gewerblich, d. h. **mit Gewinnabsicht** (vgl. § 15 Abs. 2) oder **ohne Unterhaltungs- bzw. Freizeitwert** für die Geschäftsfreunde (vgl. BFH vom 03.02.1993 BStBl II 1993, 367 betr. Schiff als »schwimmender Konferenzsaal«) betrieben wird, sind die Aufwendungen dafür durch § 4 Abs. 5 nicht berührt. Der selbstständige Pächter eines Gästehauses ist Gewerbetreibender, seine Aufwendungen für die Unterhaltung des Gästehauses sind abzugsfähige BA.

Ähnliche Zwecke i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 2 können Golfplätze und das Halten von Reitpferden sein.

3.3.6 **Mehraufwendungen für Verpflegung (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG)**

§ 4 Abs. 5 Nr. 5 bestimmt (als ausreichende gesetzliche Grundlage; vgl. BFH vom 14.12.1994 BStBl II 1995, 329), dass Mehraufwendungen für Verpflegung **grundsätzlich nicht** abgezogen werden können.

Mehraufwendungen für Verpflegung können jedoch dann berücksichtigt werden, wenn der Stpfl. vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen/beruflichen Tätigkeit entfernt betrieblich/beruflich tätig wird.

a) Pauschalen

Für jeden Kalendertag, an dem der Stpfl. wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung entfernt tätig wird, wird ein **Pauschbetrag** in folgender Höhe angesetzt:

- 24 € bei einer Abwesenheit von 24 Stunden,
- 12 € bei einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden aber mindestens 14 Stunden¹,
- 6 € bei einer Abwesenheit von weniger als 14 Stunden aber mindestens 8 Stunden².

Bei einer Auswärtstätigkeit im **Ausland** werden die Pauschbeträge durch Bezugnahme auf die Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz gesetzlich verankert (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 4).

Die Berücksichtigung tatsächlicher Verpflegungsmehraufwendungen ist nicht möglich, und zwar sowohl bei eintägigen wie mehrtägigen Auswärtstätigkeiten im Inland und Ausland.

b) Arbeitnehmer

Die Regelungen gelten auch bei **Arbeitnehmern** (§ 9 Abs. 5).

c) Dreimonatsfrist

Ist die vorübergehende Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte längerfristig angelegt, können die Pauschalen nur für die ersten drei Monate in Anspruch genommen werden.

d) Doppelte Haushaltsführung

Die Pauschalen sind auch bei einer aus betrieblichem/beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung anzuwenden.

Nach Ablauf des Dreimonatszeitraums ist die Berücksichtigung von Mehraufwendungen für Verpflegung generell ausgeschlossen.

Bei der Ermittlung des Dreimonatszeitraums ist eine unmittelbar vorausgehende Auswärtstätigkeit am Beschäftigungsort anzurechnen (R 9.11 Abs. 7 Satz 2 LStR).

BEISPIEL

Der verheiratete Arbeitnehmer A mit Hausstand in Dortmund wird für seinen Arbeitgeber ab 01.09.01 auswärts in Düsseldorf tätig. Da sich im Herbst 01 abzeichnet, dass der Einsatz länger dauern wird, mietet A ab 01.11.01 ein Appartement in Düsseldorf.

LÖSUNG A begründet ab 01.11.01 eine doppelte Haushaltsführung. Die Auswärtstätigkeit in Düsseldorf ab September 01 ist bei der Gewährung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich der doppelten Haushaltsführung anzurechnen, sodass die Pauschalen nur noch für den Monat November 01 gewährt werden können. Ab Dezember 01 ist die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen ausgeschlossen.

e) Unentgeltliche Verpflegung

Keine Kürzung des Pauschbetrags ist bei unentgeltlicher Verpflegung vorzunehmen.

Bei unentgeltlicher Verpflegung von Arbeitnehmern u. a. bei Auswärtstätigkeiten durch oder auf Veranlassung des Arbeitgebers ist der anteilige amtliche **Sachbezugswert** anzusetzen, wenn der Wert der Mahlzeit 40 € nicht übersteigt; vgl. R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 2 LStR.

f) Sonderregelung für »Übernachtfahrten«

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 ist eine Tätigkeit, die nach 14.00 Uhr begonnen und vor 8.00 Uhr des nachfolgenden Kalendertages beendet wird, ohne dass eine Übernachtung stattfindet, mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen.

¹ Ab VZ 2014: 12 € für An- bzw. Abreisetage bei auswärtiger Übernachtung (Entwurf).

² Ab VZ 2014: 12 € bei Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von der Wohnung ohne Übernachtung (Entwurf).

Hiermit wird den besonderen Verhältnissen der Berufskraftfahrer, die typischerweise ihre Auswärtstätigkeiten zur Nachtzeit ausüben, hinsichtlich der geltend zu machenden Mehraufwendungen für Verpflegung Rechnung getragen.

g) Keine gesonderte Aufzeichnung erforderlich

Die Pauschbeträge brauchen **nicht** gesondert aufgezeichnet zu werden (vgl. BMF vom 24.09.1997 BStBl I 1997, 898).

3.3.7 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

AUSGEWÄHLTE VERWALTUNGSANWEISUNG *BMF vom 02.03.2011 BStBl I 2011, 195*

3.3.7.1 Allgemeines

Rechtssystematisch geht § 4 Abs. 5 Nr. 6b davon aus, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie Kosten für dessen Ausstattung »**grundsätzlich in vollem Umfang**« zu den **nicht abziehbaren** BA bzw. WK gehören (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1). Die Vorschrift regelt dann (ab VZ 2007) eine Ausnahme, unter der die Aufwendungen begrenzt (bis 1 250 €) abgezogen werden können.

Vgl. im Einzelnen BMF vom 02.03.2011 BStBl I 2011, 195.

Ist das Arbeitszimmer **Mittelpunkt** der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, können die Aufwendungen in voller Höhe als BA/WK berücksichtigt werden.

3.3.7.2 Geltungsbereich

Unter die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und § 9 Abs. 5 fällt die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung von Einkünften **sämtlicher Einkunftsarten**, also **auch** z. B. im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, von Kapitaleinkünften oder von sonstigen Einkünften. Vgl. BMF vom 02.03.2011, Rz. 2.

Für die Frage, ob die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer der Regelung des § 4 Abs. Nr. 6b unterliegen, ist es **unerheblich**, ob das häusliche Arbeitszimmer im Eigentum des Nutzenden steht oder ob es sich um den Teil einer gemieteten Wohnung handelt.

Die Regelungen gelten u. a. **nicht** für »außerhäusliche« Arbeitszimmer. Vgl. hierzu H 9.14 [außerhäusliches Arbeitszimmer] LStH sowie BMF vom 02.03.2011, Rz. 4. Zur Vermietung eines Büroraums an den Arbeitgeber vgl. einschränkendes BMF-Schreiben vom 13.12.2005 BStBl I 2005, 4 zu BFH vom 16.09.2004 BStBl II 2005, 10. Zu weiteren nicht unter § 4 Abs. 5 Nr. 2b fallenden Räumlichkeiten vgl. BMF vom 02.03.2011, Rz. 5.

3.3.7.3 Begriff des Arbeitszimmers

Voraussetzungen sind insbesondere

- die so gut wie ausschließlich berufliche Nutzung,
- eine räumliche Trennung von der üblichen Wohnung (Problematik Durchgangszimmer).

Vgl. im Einzelnen BMF vom 02.03.2011, Rz. 3.

Ein häusliches Arbeitszimmer ist danach ein zur Wohnung gehörender, vom übrigen Wohnbereich hin abgetrennter Raum, der ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird; eine Mitbenutzung zu Ausbildungszwecken ist un-
schädlich.

Es muss **nicht** vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder Verwaltungs- bzw. Organisationsaufgaben dienen (BFH vom 19.09.2002 BStBl II 2003, 139 und vom 16.10.2002 BStBl II 2003, 185 sind insoweit überholt).

Nicht Voraussetzung ist, dass das häusliche Arbeitszimmer in die Wohnung integriert ist. Auch ein Raum z. B. im Keller oder im Dachgeschoss des Wohnhauses, in dem der Stpfl. seine Wohnung hat, kann ein häusliches Arbeitszimmer sein. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall (vgl. BFH vom 27.10.1993 BFH/NV 1994, 701; BFH vom 16.02.1994 BStBl II 1994, 468).

Liegt das »Arbeitszimmer« **außerhalb der Privatwohnung** bzw. außerhalb der baulichen Einheit des Wohngebäudes des Stpfl., greift § 4 Abs. 5 Satz 6b **nicht**. Ein häusliches Arbeitszimmer kann danach also z. B. nicht ein angemietetes Büro in einem anderen Gebäude sein. In diesem Fall unterliegt das Arbeitszimmer, da begrifflich kein »häusliches Arbeitszimmer« vorliegt, **nicht** den Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b. Als Abgrenzungsmerkmal für die Einordnung betrieblich genutzter Räume als sog. »häusliches Arbeitszimmer« ist daher entscheidend auf den räumlichen Zusammenhang mit der ansonsten für private Wohnzwecke genutzten Wohnung abzustellen (BFH vom 19.09.2002 BStBl II 2003, 139).

Das häusliche Arbeitszimmer kann **auch aus mehreren Räumen** bestehen, z. B. ein Arbeitsraum mit angrenzendem Abstellraum für Arbeitsunterlagen (auch im Keller, BFH vom 19.09.2002 BStBl II 2003, 139). Anders verhält es sich bei einer »Einheit von mehreren funktional zusammenhängenden Räumen« wie z. B. die **Praxis** mit Büro-, Behandlungs- und Wartezimmer usw. Hier greift die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b **nicht**.

Die Einordnung als Betriebsstätte (§ 12 AO) beinhaltet **keine** Aussage über den Bezug der Raumkosten zu den steuerlich unbeachtlichen Aufwendungen für die Lebensführung und kann daher keinen Einfluss auf die Qualifizierung von Aufwendungen für die betreffenden Räumlichkeiten als abzugsfähige (§ 4 Abs. 4) oder nicht bzw. beschränkt abzugsfähige BA (§ 4 Abs. 5) haben.

BEISPIELE

Vgl. zu diesen Beispielen BMF vom 02.03.2011, Rz. 5.

a) Ein häusliches Arbeitszimmer liegt in folgenden Fällen regelmäßig vor:

- häusliches Büro des selbstständigen Handelsvertreters, des selbstständigen Übersetzers oder des selbstständigen Journalisten,
- häusliches ausschließlich beruflich genutztes Musikzimmer der freiberuflich tätigen Konzertpianistin, in dem diese Musikunterricht erteilt.

b) Ein häusliches Arbeitszimmer liegt in folgenden Fällen regelmäßig **nicht** vor:

- Ein Arzt-, Steuerberater- oder eine Anwaltspraxis grenzt an das Einfamilienhaus an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung.
- In einem Geschäftshaus befinden sich neben der Wohnung des Bäckermeisters die Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Das Büro ist in diesem Fall aufgrund der Nähe zu den übrigen Betriebsräumen nicht als häusliches Arbeitszimmer zu werten.

3.3.7.4 Unbegrenzter Abzug (»Mittelpunktfälle«)

WK, die sich aus einem häuslichen Arbeitszimmer ergeben, können unbegrenzt abgezogen werden, »wenn das häusliche Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung** des Stpfl. bildet«. § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2, Satz 3 1. HS.

Ein häusliches Arbeitszimmer ist der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. (vgl. BMF vom 02.03.2011, Rz. 9–13), wenn es unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale den Schwerpunkt grds. aller betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten bildet.

Übt ein Stpfl. mehrere betriebliche und/oder berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus, kann das häusliche Arbeitszimmer auch dann den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen **und** beruflichen Tätigkeit bilden, wenn sich der Mittelpunkt einzelner betrieblicher **oder** beruflicher Tätigkeiten im Arbeitszimmer befindet (BMF vom 02.03.2011, Rz. 12).

Beispiele, in denen das häusliche Arbeitszimmer **nicht** Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet:

- Bei einem – freien oder angestellten – Handelsvertreter liegt der Tätigkeitsschwerpunkt regelmäßig außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, und zwar im Geschäftsbezirk, den er zu betreiben hat, wenn seine Tätigkeit durch den Außendienst geprägt ist.
- Ein kaufmännischer Angestellter einer Handelsfirma ist nebenbei noch für eine Bausparkasse selbstständig tätig und empfängt Kunden zu Beratungsgesprächen in seinem häuslichen Arbeitszimmer oder wickelt diese Geschäfte dort ab. Für diese Nebentätigkeit ist das Arbeitszimmer zwar der Tätigkeitsmittelpunkt. Aufgrund der erforderlichen Gesamtbetrachtung ist das Arbeitszimmer jedoch nicht Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen **und** beruflichen Betätigung (BFH vom 23.09.1999 BStBl II 2000, 7).

Ein Arbeitnehmer mit durch **Außendienst** geprägter Tätigkeit (z. B. bei Reisetätigkeit) hat mithin den Mittelpunkt seiner Tätigkeit in der Regel **nicht** im häuslichen Arbeitszimmer, obwohl er von dort aus die Außendiensttätigkeit »vorbereitet« und »nachbereitet«.

Bei einem Unternehmer kommt es nicht darauf an, wo er seine »geschäftsleitenden Ideen« hat und unternehmensbezogene Entscheidungen trifft, sondern darauf, wo er tatsächlich nachhaltig tätig wird.

Der **Mittelpunkt** der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer kann **auch** vorliegen bei:

- **Schriftstellern**, die ihre Bücher ausschließlich im Arbeitszimmer verfassen,
- **Hausgewerbetreibenden**, die ihre gewerbliche Tätigkeit nur im Arbeitszimmer ausüben.

Es ist eine **qualitative Gesamtbetrachtung** vorzunehmen, d.h. sämtliche steuerlich relevante Betätigungen des Stpfl. sind in die Beurteilung mit einzubeziehen (BMF vom 03.04.2007 BStBl I 2007, 442, Rz. 9). Dem zeitlichen Umfang kommt lediglich Indizwirkung zu (BMF vom 02.03.2011 BStBl I 2007, 442, Rz. 10).

Die unbeschränkte Abzugsfähigkeit knüpft an sich in § 4 Abs. 5 Nr. 6b allein an die »betriebliche« und/oder »berufliche« Nutzung an. Vom strikten Wortlaut her wäre somit bei einer Nutzung für Zwecke, die weder betrieblich noch beruflich ist, z. B. bei Nutzung im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, ein WK-Abzug evtl. gänzlich ausgeschlossen. Dies ist aber nicht gewollt. Daher ist auch die Nutzung für eine vermögensverwaltende Tätigkeit in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen, vgl. BMF vom 02.03.2011, Rz. 2.

3.3.7.5 Begrenzter Abzug bis 1 250 €

Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein begrenzter Abzug der Aufwendungen bis 1 250 € möglich (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 und Satz 3 1. HS).

Die Beurteilung, ob dies der Fall ist, ist jeweils **tätigkeitsbezogen** vorzunehmen (BMF vom 02.03.2011, Rz. 15).

Ein anderer Arbeitsplatz steht auch dann zur Verfügung, wenn er außerhalb der üblichen Arbeitszeiten, wie z. B. am Wochenende oder in Ferien, **nicht** zugänglich ist.

Ändern sich die Nutzungsverhältnisse des Arbeitszimmers während eines VZ, ist auf den Zeitraum der günstigsten Nutzung abzustellen.

Werden in einem Arbeitszimmer sowohl Tätigkeiten, für die ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, als auch Tätigkeiten, für die ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht, ausgeübt, sind die Aufwendungen dem Grunde nach nur insoweit zu berücksichtigen, als sie auf Tätigkeiten entfallen, für die ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht.

Übt ein Stpfl. mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus, ist daher für jede einzelne Tätigkeit zu prüfen, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dabei kommt es

nicht darauf an, ob ein für eine Tätigkeit zur Verfügung stehender Arbeitsplatz auch für eine andere Tätigkeit genutzt werden kann (z.B. Firmenarbeitsplatz auch für schriftstellerische Nebentätigkeit (BMF vom 02.03.2011, Rz. 16).

Ob für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nach **objektiven** Gesichtspunkten zu beurteilen. Subjektive Erwägungen des Stpfl. zur Annehmbarkeit des Arbeitsplatzes sind unbeachtlich. Auch ein Schreibtisch in einem Großraumbüro des Arbeitgebers kann deshalb ein anderer Arbeitsplatz sein. Die Ausstattung des häuslichen Arbeitszimmers mit Arbeitsmitteln, die in dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Raum nicht vorhanden sind, ist ohne Bedeutung (BMF vom 02.03.2011, Rz. 14).

Typische Anwendungsfälle können Fälle sein, in denen der Stpfl. **Nebentätigkeiten** zu Hause ausübt. Es gehören auch Fälle dazu, in denen das häusliche Arbeitszimmer zur Verrichtung von Arbeiten im Zusammenhang mit **privater Vermietungstätigkeit** genutzt wird.

BEISPIEL

Nebenberufliche Vortragstätigkeit

Ein Beamter der Finanzverwaltung hält abends Vorträge im Steuerrecht. Das häusliche Arbeitszimmer nutzt er ausschließlich zur Vorbereitung auf die Vorträge.

LÖSUNG Die Aufwendungen des Arbeitszimmers sind bis 1 250 € im Rahmen der Einkünfte aus § 18 abzugsfähig. Insoweit steht ihm **kein** Arbeitsplatz zur Verfügung

Der Stpfl. muss konkret darlegen, für welche beruflich veranlasste Tätigkeit ihm kein betrieblicher Arbeitsplatz zur Verfügung steht (BMF vom 02.03.2011, Rz. 18). Der Arbeitnehmer kann dies durch eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers belegen. Bei den übrigen Stpfl. gibt die Art der Tätigkeit einen Anhaltspunkt.

BEISPIEL

Vgl. zu diesem Beispiel BMF vom 16.06.1998, 863, Rz. 12.

- Ein angestellter oder selbstständiger Orchestermusiker hat im Konzertsaal keine Möglichkeit zu üben. Hierfür hat er sich ein häusliches Arbeitszimmer eingerichtet.
- Ein angestellter Krankenhausarzt übt eine freiberufliche Gutachtertätigkeit aus. Dafür steht ihm im Krankenhaus kein Arbeitsplatz zur Verfügung.

Der Betrag von 1 250 € ist **kein** Pauschbetrag. Die Aufwendungen dürfen daher nur **bis zu 1 250 €** als BA oder WK abgezogen werden, wenn sie – bis zu dieser Höhe – nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Es handelt sich um einen personenbezogenen Höchstbetrag, der **nicht mehrfach** für verschiedene Tätigkeiten in Anspruch genommen werden kann, sondern ggf. auf die unterschiedlichen Tätigkeiten aufzuteilen ist (BMF vom 02.03.2011, Rz. 20).

3.3.7.6 Abzugsverbot

Sind die Voraussetzungen für den begrenzten Abzug **nicht** erfüllt, sind die Aufwendungen in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Arbeitszimmer vor dem 01.01.1996 steuerlich anerkannt war, vgl. BMF vom 16.06.1998 BStBl I 1998, 863 Rz. 6.

3.3.7.7 Aufwendungen für das Arbeitszimmer

Das generelle Abzugsverbot und die Ausnahmeregelungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b gelten für die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung.

Zur Ausstattung vgl. BMF vom 02.03.2011, Rz. 6.

Arbeitsmittel i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 6 gehören jedoch **nicht** zur Ausstattung, vgl. BFH vom 21.11.1997 BStBl II 1998, 351 (BMF vom 02.03.2011, Rz. 8).

Hiernach darf **nicht** der Begriff der steuerlich abziehbaren Arbeitsmittel eingeschränkt werden, mit der Folge, dass die Ausstattung eines Arbeitszimmers mit Schreibtisch, Stuhl usw. **nicht** zu WK führen würde. Der BFH hat Aufwendungen für Arbeitsmittel nämlich **auch dann** als WK anerkannt,

wenn sich die Gegenstände nicht in einem als häuslichen Arbeitszimmer eingerichteten Raum befinden (vgl. BFH vom 25.09.1992 BStBl II 1993, 106).

Wäre der Begriff Ausstattung weit auszulegen, käme es zu dem nicht nachvollziehbaren Ergebnis, dass Kosten für einen Schreibtisch im Arbeitszimmer aufgrund der Regelung in § 4 Abs. 5 Nr. 6b nicht abziehbar wären, derselbe zu beruflichen Zwecken genutzte Schreibtisch im **Wohnraum** hingegen steuerlich zu berücksichtigen ist.

Einrichtungsgegenstände wie z. B. der Schreibtisch in einem Arbeitszimmer können daher auch als Arbeitsmittel angesehen werden (vgl. BFH vom 22.01.1997 BStBl II 1997, 464 und vom 30.10.1990 BStBl II 1991, 340). Arbeitsmittel sind gesetzlich abzugsfähige WK (§ 9 Abs. 1 Nr. 6).

Zu den Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gehören aber nach BMF vom 02.03.2011, Rz. 6 insbesondere die anteiligen Aufwendungen für

- Miete und Renovierungskosten sowie Gebäude-AfA, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, Sonderabschreibungen,
- Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
- Wasser- und Energiekosten sowie Reinigungskosten,
- Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen.

3.3.7.8 Nutzung durch mehrere Steuerpflichtige

Bei Nutzung eines Arbeitszimmers durch mehrere Personen (**z. B. durch Ehegatten**), sind die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen **personenbezogen** zu prüfen. Danach kann jeder Nutzende seine von ihm getragenen Aufwendungen nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 unbegrenzt als BA/WK abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5b Satz 2 in seiner Person vorliegen. Der Höchstbetrag ist nur **einmal** zu gewähren (also ggf. Aufteilung). Vgl. BMF vom 02.03.2011, Rz. 21 und BFH vom 23.09.2009 BStBl II 2010, 337.

3.3.7.9 Nutzung zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte

Nutzt ein Stpfl. sein häusliches Arbeitszimmer für mehrere Tätigkeiten im Rahmen mehrerer Einkunftsarten, muss die Abzugsmöglichkeit oder -begrenzung zunächst für jede Tätigkeit selbstständig geprüft werden. Ist danach für die im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten ein Abzug dem Grunde nach möglich, können die auf diese Nutzungen entfallenden Aufwendungen unbegrenzt abgezogen werden (BMF vom 02.03.2011, Rz. 19).

3.3.7.10 Zeitweise Nutzung des Arbeitszimmers und Zuordnung

Ändern sich die Nutzungsverhältnisse innerhalb eines Wj. bzw. Kj., können die auf den Zeitraum der Tätigkeit, für die das Arbeitszimmer z. B. den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen **und** beruflichen Tätigkeit bildet, entfallenden Aufwendungen in voller Höhe abgezogen werden. Für den übrigen Zeitraum kommt ggf. ein Abzug **nicht** in Betracht (BMF vom 02.03.2011, Rz. 22).

BEISPIELE

a) Ein Arbeitnehmer hat im 1. Halbjahr den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit in seinem häuslichen Arbeitszimmer. Im 2. Halbjahr übt er die Tätigkeit am Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber aus.

LÖSUNG Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer, die auf das 1. Halbjahr entfallen, sind in voller Höhe als WK abziehbar. Für das 2. Halbjahr kommt ein Abzug nicht in Betracht.

b) Die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers endet zum 31.01. Es war bis dahin »Mittelpunkt« der beruflichen Tätigkeit.

LÖSUNG Die im Januar angefallenen Kosten sind noch (voll) abzugsfähig.

Abziehbar sind auch Aufwendungen für eine (konkrete) künftige begünstigte Nutzung (BFH vom 23.06.2006 BStBl II 2006, 600 und BMF vom 02.03.2011, Rz. 23).

3.3.7.11 Nutzung/Mitbenutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zu Ausbildungszwecken

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 ist die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b auch für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer anzuwenden, das für die **Berufsausbildung** genutzt wird. Im Rahmen der Ausbildungskosten können jedoch Aufwendungen nur bis zu insgesamt 6 000 € als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1; BMF vom 02.03.2011, Rz. 24).

Bei Nutzung auch zur Einkunftserzielung ist eine Aufteilung analog BMF vom 02.03.2011, Rz. 19 und 20 vorzunehmen.

3.3.7.12 Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

Gehören die Aufwendungen für ein überwiegend **gewerblich** oder **freiberuflich** genutztes Arbeitszimmer, das nicht den »Mittelpunkt« bildet, zu den **nicht abziehbaren BA**, muss das Arbeitszimmer gleichwohl von Gewerbetreibenden und Freiberuflern zum BV gerechnet werden. Obwohl die Aufwendungen nicht abziehbar sind, sind die bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme aufgedeckten stillen Reserven zu versteuern (ggf. § 6b).

Im Fall der Veräußerung eines Wirtschaftsguts i. S. d. § 4 Abs. 5 hat der BFH bereits im Urteil vom 12.12.1973 BStBl II 1974, 207 entschieden, dass zur Berechnung des Veräußerungsgewinns als Buchwert der Wert anzusetzen ist, der sich unter Berücksichtigung der Absetzungen ergibt, auch wenn die AfA nicht abziehbare Aufwendungen waren (vgl. auch H 4.10 (1) [Veräußerung ...] EStH).

3.3.7.13 Gesonderte Aufzeichnung (§ 4 Abs. 7 EStG)

Nach § 4 Abs. 7 sind die Aufwendungen i. S. v. § 4 Abs. 5 Nr. 6b einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Die Raumkosten, soweit sie auf das Arbeitszimmer entfallen, und die Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers sind gesondert zu erfassen. Fehlt es an der gesonderten Aufzeichnung z. B. der Raumkosten, gilt bei Gewinneinkünften das Abzugsverbot des § 4 Abs. 7 unabhängig von der jeweiligen Gewinnermittlungsart.

Nach BMF vom 02.03.2011, Rz. 25 bestehen keine Bedenken, wenn die auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden Finanzierungskosten im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wj. bzw. Kj. eine Aufzeichnung bzw. Anpassung aufgrund der Jahresabrechnung des Kreditinstitutes erfolgt. Entsprechendes gilt für die verbrauchsabhängigen Kosten wie z. B. Wasser- und Energiekosten. Es ist ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich – zeitnah nach Ablauf des Kj. bzw. Wj. – aufzuzeichnen.

3.3.7.14 Beispiel

BEISPIEL

Beispiel zur steuerlichen Behandlung des häuslichen Arbeitszimmers

Ein selbstständiger Rechtsanwalt mit Büro in seiner Praxis unterhält im VZ zusätzlich ein häusliches Arbeitszimmer im eigenen Einfamilienhaus zur gelegentlichen Nutzung für schwierige Fälle. Die Nutzung ist also ausschließlich freiberuflich, aber **kein** »Mittelpunkt« der beruflichen Tätigkeit.

Hierfür sind folgende Kosten angefallen:

- | | |
|------------------------------------|---------|
| • anteilige Hauskosten | 1000 €, |
| • anteilige Steuern/Versicherungen | 500 €, |
| • AfA Einrichtungsgegenstände | 1500 €, |
| • AfA Gebäude (anteilig) | 3000 €. |

LÖSUNG Die Kosten sind in voller Höhe **nicht** abzugsfähige BA (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1). Das Arbeitszimmer ist trotzdem grds. notwendiges BV.

3.3.8 Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG)

3.3.8.1 Abzugsbeschränkung

Die Aufwendungen sind begrifflich BA (bzw. WK). Ein Abzug ist jedoch nur i.H.d. Entfernungspauschale von 0,30 € möglich (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 2).

Aufwendungen für die Nutzung **öffentlicher Verkehrsmittel** können abgezogen werden, soweit sie den **im KJ** insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen (§ 9 Abs. 2 Satz 2).

Kosten für einen Unfall, der sich auf dem Weg zur Arbeitsstätte/zum Betrieb oder auf dem Rückweg ereignet hat, können **neben** der Entfernungspauschale als WK/BA berücksichtigt werden.

3.3.8.2 Ermittlung der Abzugsbeschränkung

Die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich **pauschal** auf der Grundlage des inländischen Listenpreises für das Fahrzeug zu ermitteln. Eine entsprechende Begrenzung gilt auch bei **Familienheimfahrten** anlässlich einer aus betrieblichen Gründen veranlassten doppelten Haushaltsführung.

BEISPIEL	Listenpreis i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2	50 000 €
	× 0,03 % =	15 €
	× Anzahl der Monate (12 Monate) =	180 €
	× Entfernungs-Km (z. B. 20 km) = fiktiver Aufwand (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3)	3 600 €
	./.. abziehbar nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 2 (angenommen) 200 Tage × 20 km × 0,30 €	1 200 €
	nichtabziehbare BA	2 400 €

Ist der nach § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 ermittelte Wert niedriger als die Entfernungspauschale, ist die Entfernungspauschale als BA anzusetzen (R 4.12 Abs. 1 Satz 2).

Für die Ermittlung dieser nicht abziehbaren BA besteht ebenfalls ein **Wahlrecht** zwischen dem Ansatz der **tatsächlichen** Kosten und dem **0,03 %-Wert**. Dabei ist dieses Wahlrecht an das Wahlrecht gekoppelt, das für den Nachweis der Aufwendungen für Privatfahrten besteht.

Wird der **private Nutzungsanteil nicht** nach der pauschalen Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2), sondern aufgrund eines **Einzelnachweises und ordnungsmäßigem Fahrtenbuch** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3) ermittelt, sind auch bei der Berechnung der nicht abziehbaren BA im Rahmen von Familienheimfahrten die **tatsächlichen Kfz-Kosten** zugrunde zu legen.

Vgl. im Einzelnen BMF vom 18.11.2009 BStBl I 2009, 536.

3.3.8.3 Abgrenzung zu Fahrten zwischen Betriebsstätten

Fahrten zwischen mehreren Betriebsstätten sind **voll** abzugsfähig. Vgl. hierzu H 4.12 [Fahrten zwischen Betriebsstätten] EStH und BFH vom 16.02.1994 BStBl II 1994, 468.

3.3.9 Andere die Lebensführung berührende Ausgaben (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG)

BA, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, sind solche Aufwendungen, die **ohne** ihre betriebliche Veranlassung zu den nach § 12 nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung gehören würden (R 4.10 Abs. 12). Diese Aufwendungen sind ebenfalls nicht abzugsfähige BA, soweit sie nach der Verkehrsauffassung unangemessen sind und nicht bereits unter § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 6 fallen.

Hierunter können insbesondere fallen (vgl. R 4.10 Abs. 12):

- Übernachtungskosten auf einer Geschäftsreise,
- Pkw-Unterhaltung (Luxus-Limousinen),
- Benutzung eines eigenen (nicht gemieteten) Hubschraubers als Fortbewegungsmittel für betriebliche Reisen (vgl. BFH vom 27.02.1985 BStBl II 1985, 458),
- Aufwendungen für die Ausstattung der Geschäftsräume, z. B. der Chef-Zimmer und Sitzungsräume (luxuriöse Ausstattung),
- Aufwendungen für Besuch von Nachtlokalen mit Striptease und anderen Darbietungen bei offensichtlichem Missverhältnis zum Wert der verzehrten Speisen und Getränke (vgl. BFH vom 16.02.1990 BStBl II 1990, 575).

Die Vorschrift soll jedoch nur angewendet werden, wenn die Aufwendungen ins Gewicht fallen und die Grenze des Angemessenen erheblich überschritten wird. Die einschränkende BFH-Rechtsprechung zum InvZulG (z. B. BFH vom 02.02.1979 BStBl II 1979, 387 – umgerechnet 20 400 € anerkannt bei AK von umgerechnet 39 100 €) kann **nicht** analog angewendet werden. Ebenso BFH vom 08.10.1987 BStBl II 1987, 853 und vom 26.01.1988 BStBl II 1988, 629.

Die Angemessenheit von Anschaffungskosten für betrieblich genutzte **Pkws** unter Berücksichtigung von § 4 Abs. 5 ist im **Einzelfall** zu überprüfen. Bei Serienfahrzeugen liegt regelmäßig Angemessenheit vor.

Wesentliche Beurteilungsgrundlage ist bei Pkws insbesondere der Umfang der Reisetätigkeit (geht in Richtung »Kosten-Nutzen-Analyse« s. u.).

Eine Festlegung **allgemeiner Grenzwerte** existiert nicht (BFH vom 08.10.1987 BStBl II 1987, 853 – Grundsatzentscheidung).

Für die Angemessenheit von Aufwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 7 sind im Übrigen folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- Größe des Unternehmens,
- Höhe von Umsatz und Gewinn,
- Bedeutung des Repräsentationsaufwandes für den Geschäftserfolg (BFH vom 20.08.1986 BStBl II 1986, 904 betr. Orientteppiche für die Praxis eines Unternehmensberaters),
- Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben,
- objektiver Grund für die Anschaffung, z. B. günstiges Kopplungsgeschäft – Umfang der Mitbenutzung durch Mitarbeiter (BFH vom 20.08.1986 BStBl II 1986, 904).

Vorrangig ist aber das Abzugs- und Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 zu prüfen.

Bei Erwerb aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens stellt **nur die AfA** Aufwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 7 dar (vgl. BFH vom 20.08.1986 BStBl II 1986, 904 und vom 20.08.1986 BStBl II 1987, 108). Der unangemessene Teil der AfA ist außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen (vgl. BFH vom 23.04.1985 BFH/NV 1986, 18).

3.3.10 Geldbußen und ähnliche Sanktionen (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG)

3.3.10.1 Allgemeines

Der Katalog der nicht abziehbaren BA enthält in § 4 Abs. 5 **Geldbußen** und der Katalog der nicht abziehbaren Ausgaben in § 12 Nr. 4 **Geldstrafen**. Ferner ist durch § 9 Abs. 5 der WK-Abzug von Geldbußen entsprechend ausgeschlossen.

Soll bei einer Geldbuße der durch die Ordnungswidrigkeit erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden, so fällt der auf die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils entfallende Teil der Geldbuße nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8; dies gilt auch, wenn der Abschöpfungsbetrag sich nicht eindeutig abgrenzen lässt (vgl. BFH vom 09.06.1989 BStBl II 1999, 658).

3.3.10.2 Betriebliche oder private Veranlassung

Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder u. Ä. können

- der Lebensführung zuzurechnen sein,
- aber auch betrieblich veranlasst sein.

Nur bei betrieblicher Veranlassung greift das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 ein. In anderen Fällen ergibt sich das Abzugsverbot bereits aus § 12 Nr. 1 infolge der privaten Veranlassung.

BEISPIELE

Der Gewerbetreibende hat ein Verwarnungsgeld gezahlt wegen Falschparkens auf einer

- Privatfahrt,
- betrieblichen Fahrt (wichtiger Geschäftstermin o. Ä.).

LÖSUNG Im Fall a) ergibt sich das Abzugsverbot bereits aus § 12 Nr. 1 (Privatsphäre, keinerlei Einkunftszusammenhang). Im Fall b) liegen u. E. infolge des Einkunftszusammenhangs trotz des vorsätzlichen Handelns begrifflich BA vor, aber das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 kommt zum Zuge.

Das Abzugsverbot für solche Aufwendungen beruht auf der übergeordneten Erwägung, dass der Strafcharakter von Geldstrafen und Geldbußen nicht durch steuerliche Abzugsfähigkeit abgeschwächt werden darf (vgl. Tipke/Kruse § 40 AO und FGO Rd. 7). Dieser Gedanke steht auch hinter § 4 Abs. 5 Nr. 8.

Nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 fällt u. E. der **Ersatz** von Geldbußen u. Ä. durch einen Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer, da hierin **Arbeitslohn** zu erblicken ist.

3.3.10.3 Fallgruppen des Abzugsverbots

3.3.10.3.1 Geldbußen (R 4.13 Abs. 2 EStR)

Zu den **Geldbußen** gehören alle Sanktionen, die gesetzlich als Geldbußen bezeichnet sind. In erster Linie sind dies die Geldbußen nach dem Ordnungswidrigkeitenrecht. Außerdem sind auch die Geldbußen einbezogen, die nach den Disziplinalgesetzen des Bundes und der Länder und nach den berufsgerichtlichen Gesetzen (Bundesrechtsanwaltsordnung, Bundesnotarordnung, Wirtschaftsprüferordnung, Steuerberatungsgesetz, Patentanwaltsordnung) festgesetzt werden können.

BEISPIELE

- Geldbußen wegen Verkehrsverstößen bei betrieblich/beruflich veranlassten Fahrten
- Vom Kartellamt verhängte Geldbußen wegen verbotener Baupreisabsprachen oder anderer Verstöße gegen Wettbewerbsbeschränkungen
- Geldbußen wegen Verstößen gegen Umweltbestimmungen
- Geldbußen wegen Verstößen gegen außenwirtschaftliche Bestimmungen (z. B. Verkauf von Wertpapieren ins Ausland ohne Genehmigung)
- In berufsgerichtlichen Verfahren verhängte Geldbußen

Geldbußen nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten sind auch insoweit nicht abziehbar, als bei ihrer Bemessung der aus der Tat gezogene wirtschaftliche Vorteil (§ 17 Abs. 4 OWiG) oder der durch die Tat erlangte Mehrerlös (§ 38 Abs. 4 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen) berücksichtigt wird.

Das Abzugsverbot gilt nicht für Nebenfolgen vermögensrechtlicher Art wie Abführung des Mehrerlöses oder die Einziehung von Gegenständen.

3.3.10.3.2 Ordnungsgelder (R 4.13 Abs. 4 EStR)

Ordnungsgelder sind die so bezeichneten Unrechtsfolgen, die in den Verfahrensverordnungen ZPO, StPO, GVG oder in verfahrensrechtlichen Vorschriften anderer Gesetze vorgesehen sind. Bei diesen Ordnungsgeldern handelt es sich ihrer Funktion nach um den Geldbußen vergleichbare Rechtsnachteile.

BEISPIELE

- Ordnungsgeld gegen einen Zeugen wegen Verletzung seiner Pflicht zum Erscheinen vor Gericht
- Ordnungsgelder nach § 890 ZPO

3.3.10.3.3 Verwarnungsgelder (R 4.13 Abs. 5 EStR)

Verwarnungsgelder sind vor allem die in § 56 OWiG so bezeichneten geldlichen Einbußen, die dem Betroffenen aus Anlass einer Ordnungswidrigkeit mit seinem Einverständnis auferlegt werden, um der Verwarnung Nachdruck zu verleihen, z. B. gebührenpflichtige Verwarnungen wegen Falschparkens (mit Einverständnis des Betroffenen).

3.3.10.3.4 Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen

Von der Absetzbarkeit ausgeschlossen sind auch Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren bei einer Einstellung aufgrund des entsprechend anwendbaren § 153a Abs. 1 Nr. 2, 3 StPO erteilt werden.

BEISPIEL

Der Stpfl. zahlt als Auflage bei Einstellung eines berufsgerichtlichen Verfahrens (entsprechende Anwendung von § 153a StPO) 1 000 € an eine gemeinnützige Einrichtung (z. B. das DRK).

LÖSUNG Für die gezahlten 1 000 € besteht ein Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 8.

Auflagen oder Weisungen, die lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen, fallen **nicht** unter das Abzugsverbot (BFH vom 22.07.2008 BStBl II 2008, 151).

Ein Abzug als Spende nach § 10b scheidet ebenfalls aus, da es an der Freiwilligkeit mangelt (vgl. BFH vom 08.04.1964 BStBl III 1964, 333 und BFH vom 19.12.1990 BStBl II 1991, 234).

3.3.10.3.5 Sanktionen der EU

Geldbußen, die von **Organen der EU** verhängt werden, werden ebenfalls vom Abzugsverbot erfasst. Denn ein Verstoß gegen EU-Recht soll steuerlich nicht günstiger als ein Verstoß gegen nationales Recht behandelt werden.

3.3.10.3.6 Ausländische Geldbußen

Das Gesetz schließt von einem ausländischen Staat verhängte ausländische Geldstrafen, **nicht** aber ausländische **Geldbußen** vom Abzug aus (vgl. § 12 Nr. 4 und C 4.9).

Im Ausland (einschl. EU-Staaten) von einer (nationalen) Behörde oder einem (nationalen) Gericht festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sind also als BA abziehbar, wenn die zu ahndende Handlung im Zusammenhang mit einem Betrieb begangen worden ist.

3.3.10.4 Einschränkung des Abzugsverbots für Geldbußen

Der »Abschöpfungsteil« einer Geldbuße ist als BA abzugsfähig, falls die **Steuerbelastung** bei der Bemessung der Geldbuße **nicht** berücksichtigt worden ist.

Haben ein Gericht oder eine Ordnungsbehörde den gesamten Gewinn ohne Berücksichtigung der Ertragsteuerbelastung abgeschöpft, gilt das Abzugsverbot für Geldbußen nur für den eigentlichen Ahndungsteil der Geldbuße.

Die Änderung hat praktische Bedeutung bei Bußgeldbescheiden, die von Organen der EG erlassen werden, weil diese die nationale Steuerbelastung nicht berücksichtigen (können), vgl. R 4.13 Abs. 3.

3.3.10.5 Rückzahlung von Sanktionen

Die **Rückzahlung** von im Betrieb angefallenen Sanktionen darf nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 letzter Satz den Gewinn nicht erhöhen (im Unterschied zu den übrigen nicht abzugsfähigen BA des § 4 Abs. 5).

3.3.10.6 Kein Werbungskostenabzug von Geldbußen

Nach § 9 Abs. 5 gilt das für den Bereich der BA vorgeschriebene Verbot des Abzugs von Geldbußen usw. entsprechend für den Bereich der WK.

3.3.10.7 Verfahrenskosten

Verteidigungskosten und Gerichtskosten in Bußgeldverfahren sind weder »Geldbuße« noch bußgeldähnliche Rechtsfolge. Sie sind daher – wie bei Zusammenhang mit Strafverfahren – abzugsfähige BA oder WK, wenn das dem Verfahren zugrunde liegende Vergehen (Ordnungswidrigkeit) eindeutig dem betrieblichen/beruflichen Bereich zuzuordnen ist, vgl. BFH vom 19.02.1982 BStBl II 1982, 467.

Es ist mithin unerheblich, dass die Sanktion selbst unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 fällt (oder gar unter § 12 Nr. 4). Die Verfahrenskosten sind auch im Falle des Unterliegens des Stpfl. abzugsfähig.

Bei **gemischter**, d. h. **betrieblicher und privater** Veranlassung, kommt das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Satz 2 2. HS zum Zuge; vgl. C 4.3.2.

Im Falle der förmlichen Einstellung können Verteidigungskosten in einem Bußgeld- oder Ordnungsgeldverfahren aber nach § 33 abzuziehen sein (vgl. BFH vom 15.11.1957 BStBl III 1958, 105).

3.3.11 Hinterziehungszinsen zu Betriebssteuern (§ 4 Abs. 5 Nr. 8a EStG)

Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 3 AO: Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten) teilen grds. das Schicksal der Steuer, zu der sie gehören. Steuerliche Nebenleistungen auf Betriebssteuern, z. B. USt, sind daher als BA abziehbar.

Durch § 4 Abs. 5 Nr. 8a werden jedoch Hinterziehungszinsen i. S. d. § 235 AO vom Abzug als BA ausgeschlossen. Dies gilt dann, wenn es sich um hinterzogene Betriebssteuern handelt.

Der Ausschluss der Hinterziehungszinsen vom BA-Abzug ist im Hinblick auf das Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder u. a. nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 zu sehen.

Hinterziehungszinsen zur **Gewerbesteuer** sind ab VZ 2008 bereits nach § 4 Abs. 5b nicht abzugsfähig.

3.3.12 Schmiergelder (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG)

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 dürfen Bestechungs- und Schmiergelder im **Inland** nicht als BA abgezogen werden. Ausgeschlossen vom BA-Abzug sind alle Zuwendungen, deren **Hingabe oder Empfang strafbar** ist. Zu den **Tatbeständen** vgl. R 4.14 und H 4.14.

Von besonderer Bedeutung ist, dass in § 30 AO verankerte **Steuergeheimnis** durch § 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 3 insoweit gelockert wird, als die Finanzbehörde die Sachverhalte, die einen **Tatverdacht begründen**, der Staatsanwaltschaft bzw. der Ordnungsbehörde mitzuteilen hat. I. R. d. Ermittlungsverfahrens dürfen die Finanzbehörden zur Sachverhaltsermittlung insoweit jedoch **keine Zwangsmaßnahmen** anwenden.

Diese Mitteilungspflicht der Finanzbehörden hat wegen der möglichen strafrechtlichen Konsequenzen wohl erheblich größere praktische Bedeutung als das steuerliche Abzugsverbot. Im Regelfall konnten nämlich solche Zahlungen an inländische Empfänger bereits nach bisherigem Recht nicht steuermindernd abgezogen werden, weil der Zahlende dem FA den Empfänger nicht benennen wollte (§ 160 AO).

3.3.13 Besondere Aufzeichnung (§ 4 Abs. 7 EStG)

Zu den sachlichen Einschränkungen des BA-Abzugs kommt noch eine formelle Einschränkung des Abzuges von BA. Nach § 4 Abs. 7 sind Aufwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 5, 6b und 7 **einzel**n und **getrennt** von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Dies muss **fortlaufend und zeitnah** erfolgen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 ist eine Verbuchung auf besonderen Konten erforderlich, bei § 4 Abs. 3 müssen diese Aufwendungen von Anfang an getrennt und einzeln