

2.1 Lerneinheit 2.1 Einkommensteuer

In dieser Lerneinheit können Sie folgende Lernziele erreichen:

- Steuerpflicht und Besteuerungsverfahren der Einkommensteuer kennen
- Einkunftsarten mit Schwerpunkt auf gewerbliche Einkünfte unterscheiden
- gegebene Sachverhalte einkommensteuerlich beurteilen
- Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen aufstellen
- einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durchführen
- die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nachvollziehen

2.1.1 Steuerpflicht, Veranlagung und Tarif

Der Begriff *Einkommensteuer* wird als Oberbegriff für verschiedene Steuerarten verwendet:

Übersicht Arten der Einkommensteuer

- Lohnsteuer
- Kapitalertragsteuer
- Zinsabschlagsteuer
- Abgeltungsteuer
- Solidaritätszuschlag
- Kirchensteuer
- veranlagte Einkommensteuer

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i. S. d. § 19 EStG werden über einen Direktabzug beim Lohn (*Lohnsteuer*) erhoben. Sie ist als Vorauszahlung der Einkommensteuer anzusehen.

Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden bis 2008 mit *Kapitalertragsteuer* und Zinsabschlagsteuer erhoben. Ab 2009 wurden diese durch die *Abgeltungsteuer* ersetzt. Sowohl die Kapitalertrag- als auch die Zinsabschlagsteuer waren bisher als *Vorauszahlungen* auf die Einkommensteuer anzusehen. Die Abgeltungsteuer dagegen ist mit den 25 % auf die Kapitalerträge abgegolten. In bestimmten Fällen ist die Anrechnung als Vorauszahlung jedoch weiterhin möglich, vgl. § 20 (8) EStG.

Der *Solidaritätszuschlag* und die *Kirchensteuer* sind Nebensteuern, die auf die Einkommensteuer berechnet werden. Der Solidaritätszuschlag beträgt zur Zeit 5,5 % der festgesetzten Einkommensteuer (vgl. §§ 3 und 4 SolZG) und die Kirchensteuer je nach Bundesland 8 oder 9 %.

Das Einkommensteuerrecht unterscheidet die persönliche und die sachliche *Steuerpflicht*. Bei der *persönlichen* Steuerpflicht geht es um den Personenkreis, der unter das Einkommensteuergesetz fällt, insb. natürliche Personen mit Wohnsitz im Inland. Es werden dazu folgende drei Arten unterschieden:

- unbeschränkte Steuerpflicht
- erweitert unbeschränkte Steuerpflicht, § 2 AStG i.V.m. §§ 50, 50a EStG
- allgemein beschränkte Steuerpflicht, § 1 (4) i.V.m. §§ 49, 50, 50a EStG

Im Gegensatz zur persönlichen Steuerpflicht geht es bei der *sachlichen* Steuerpflicht um die Frage, ob ein Tatbestand verwirklicht ist, an den die Einkommensteuerpflicht anknüpft. So erstreckt sich beispielsweise die sachliche Steuerpflicht bei der Einkommensteuer auf die sieben Einkunftsarten (s. u.).

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind gem. § 1 (1) S. 1 EStG natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht führt zu einer Besteuerung mit dem Welteinkommen, d. h. sowohl mit den inländischen als auch mit den ausländischen Einkünften, d. h. mit sämtlichen Einkünften (Welteinkommensprinzip):

- *Natürliche Personen* sind alle lebenden Menschen. Die persönliche Steuerpflicht beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod. *Juristische Personen* (AG, GmbH) sind keine natürlichen Personen und unterliegen daher nicht der Einkommensteuer. *Personengesellschaften* (OHG, KG) sind ebenso wenig natürlichen Personen, aber auch keine juristischen Personen. Folglich unterliegt der Gewinn von Personengesellschaften *nicht* der Einkommensteuer. Dennoch ist der Gewinn gem. §§ 179, 180 AO gesondert und einheitlich festzustellen und die Gewinnanteile sind den Gesellschaftern zuzurechnen. Eine Besteuerung erfolgt dann erst auf Ebene des Gesellschafters.
- Unter *Inland* wird gem. § 1 (1) S. 2 EStG die Bundesrepublik Deutschland mit dem Festlandsockel in der Nord- und Ostsee verstanden.

- Der steuerliche *Wohnsitz* ist in § 8 AO geregelt. Demnach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung nicht nur vorübergehend innehat, d. h. es gibt Umstände, die darauf hinweisen, dass die Wohnung *beibehalten* und benutzt wird, vgl. dazu auch den AEAO zu § 8 AO: „Es genügt eine bescheidene Bleibe“. Hat eine natürliche Person mehrere Wohnsitze, z. B. im Inland und im Ausland, ist für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht entscheidend, dass die Person einen Wohnsitz im *Inland* hat.
- Der *gewöhnliche Aufenthalt* ist in § 9 AO definiert. Demnach hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort *nicht nur vorübergehend verweilt*. Hierzu genügt grundsätzlich bereits die *Absicht*, nicht nur vorübergehend zu verweilen. Unabhängig davon gilt der gewöhnliche Aufenthalt im Inland von Anfang an, wenn sich jemand *mehr als sechs Monate* zu geschäftlichen Zwecken oder *mehr als zwölf Monate* zu privaten Zwecken im Inland aufhält. Kurzfristige Unterbrechungen, z. B. eine kurzfristige Rückkehr in die Heimat, zählen dabei nicht. Ebensowenig spielt es eine Rolle, ob eine Wohnung angemietet wurde oder der Steuerpflichtige bei Freunden oder im Hotel wohnt.

Erweitert unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind Deutsche mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Ausland, die zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslöhne aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen, d. h. Diplomaten, Konsulatsvertreter, Auslandskorrespondenten o. ä.

Beschränkt einkommensteuerpflichtig ist, wer die vorgenannten Kriterien nicht erfüllt, aber inländische Einkünfte bezieht.

Natürliche Personen *ohne* Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland sind nach § 1 (3) EStG *fiktiv unbeschränkt einkommensteuerpflichtig*, soweit sie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG beziehen, d. h. auf *Antrag* können Sie sich der unbeschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht unterwerfen, wenn sie die Kriterien des § 1 (3) EStG erfüllen. Es gibt weitere Regelungen für Grenzpendler, siehe § 1a EStG.

Veranlagung ist ein förmliches Verfahren, in dem die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden und die Steuer daraufhin durch Steuerbescheid festgesetzt wird. Als *Veranlagungszeitraum* wird der Zeitraum bezeichnet, nach dessen Ablauf die Einkommensteuer veranlagt wird. Für die Einkommensteuer beginnt er gem. § 25 (1) EStG jeweils am 1. Januar und endet am 31. Dezember.

Für einen abgelaufenen Veranlagungszeitraum hat der Steuerpflichtige eine *Einkommensteuererklärung* abzugeben, die sämtliche der unbeschränkten wie beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte gem. § 2 (1) EStG umfasst. Sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben, vgl. § 25 (3) EStG. Bei amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung, vgl. § 25 (4) EStG, wird die Unterschrift durch eine Authentifizierung ersetzt.

Aufgrund des Staatsziels der Förderung von Ehe und Familie besteht für Ehegatten der Grundsatz der *Zusammenveranlagung*, vgl. §§ 26 ff. EStG, d. h. es wird gem. § 25 (3) S. 2 EStG eine gemeinsame Steuererklärung abgegeben, sofern die Eheleute nicht die Einzel-

Tab. 2.1 Übersicht Einkommensteuertarif 2014

Tariffbereich	Berechnung der Steuer
Bis 8354 € (Grundfreibetrag)	0 €
Von 8355 € bis 13.469 €	$974,58 y^2 + 1400 y$
Von 13.470 € bis 52.881 €	$228,74 z^2 + 2397 z + 971$
Von 52.882 € bis 250.730 €	$0,42 x - 8239$
Von 250.731 € an	$0,45 x - 15.761$

x ist das auf volle Euro abgerundete zu versteuernde Einkommen

y ist ein Zehntausendstel des 7834 € übersteigenden Teils von x

z ist ein Zehntausendstel des 13.139 € übersteigenden Teils von x

veranlagung wählen. Zusammenveranlagung kann zu einer Senkung der Steuerlast führen (Splitting-Tarif). Beide Eheleute haften gesamtschuldnerisch, § 44 AO.

Die Anwendung des *Einkommensteuertarifs* gem. § 32a (1) EStG auf das zu versteuernde Einkommen ergibt die tarifliche Einkommensteuer wie folgt (Tab. 2.1):

Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden. Der Grundfreibetrag wurde 2013 durch das Gesetz zum Abbau der kalten Progression angehoben.

Beispiel Einkommensteuertarif

Die ledige Bilanzbuchhalterin Elfriede Jamann hat ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 67.589 €. Ihre tarifliche Einkommensteuer beträgt 20.148 €.

Ihre ebenfalls ledige Freundin Erna Heftmacher hat als Finanzbeamtin ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 20.148 €. Ihre tarifliche Einkommensteuer beträgt 2873 €.

Bei *Zusammenveranlagung* von Ehegatten beträgt die tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a (5) EStG das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach § 32a (1) EStG ergibt. Dieses *Splitting-Verfahren* ist auch für die Sonderfälle des § 32a (6) EStG, als sogenanntes Witwen- bzw. Gnadensplitting anzuwenden.

2.1.2 Von den Einkunftsarten zur Steuerschuld

Der Einkommensteuer unterliegen Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als *inländische* Einkünfte während seiner *beschränkten* Einkommensteuerpflicht erzielt. Das Einkommensteuergesetz zählt in den §§ 13 bis 24 EStG abschließend auf, zu welcher Einkunftsart Einkünfte im einzelnen Fall gehören (*Enumerationsprinzip*). Vermögenszuflüsse, die nicht unter eine dieser sieben

Tab. 2.2 Übersicht Einkunftsarten des EStG

Einkünfte aus	EStG	
1. Land- und Forstwirtschaft	§§ 13, 13a, 14, 14a	Gewinneinkünfte
2. Gewerbebetrieb	§§ 15, 16, 17	
3. selbstständiger Arbeit	§§ 18	
4. nichtselbstständiger Arbeit	§ 19	Überschusseinkünfte
5. Kapitalvermögen	§ 20	
6. Vermietung und Verpachtung	§ 21	
7. sonstige Einkünfte	§§ 22, 23	

Einkunftsarten fallen, sind nicht steuerbar und unterliegen damit nicht der Einkommensteuer (Tab. 2.2).

In § 24 Nr. 1 EStG sind Entschädigungen, für die die Fünftelregelung nach § 34 (1) EStG gilt, geregelt, in § 24 Nr. 2 EStG nachträgliche Einkünfte, für die der Regelsteuersatz gilt.

Einkünfte sind bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit der *Gewinn* (§§ 4 bis 7k EStG), bei den anderen Einkunftsarten der *Überschuss* der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a EStG).

Die allgemeine Definition für den *Gewinnbegriff* findet sich in § 4 (1) EStG: „Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.“ Bei Unternehmern, die zur Buchführung verpflichtet sind, ermittelt sich der Gewinn also nach folgender Formel:

Gewinn nach § 4 (1) EStG	
Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres	
./.	Betriebsvermögen zu Beginn des Wirtschaftsjahres
+	Entnahmen
./.	Einlagen
=	Gewinn/Verlust (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung)

Betriebsvermögen ist das Vermögen (Aktiva der Bilanz) abzüglich Schulden (Fremdkapital in den Passiva der Bilanz). Ein Synonym für Betriebsvermögen ist somit das Eigenkapital.

Für Unternehmer, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind, ermittelt sich der *Gewinn* gem. § 4 (3) EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben:

Gewinn nach § 4 (3) EStG	
Betriebseinnahmen	
./.	Betriebsausgaben
=	Gewinn/ Verlust

Bei den Überschusseinkünften ermitteln sich die Einkünfte als *Überschuss* der Einnahmen über die Werbungskosten:

Überschuss	
Einnahmen gem. § 8 EStG	
./.	Werbungskosten gem. §§ 9, 9a EStG
=	Überschuss/ Verlust

Einnahmen sind gem. § 8 EStG alle Güter, die in Geld und Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Überschusseinkünfte zufließen. Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewinneinkünfte zufließen, werden hingegen als *Betriebseinnahmen* bezeichnet.

Einnahmen, die zu einer der sieben Einkunftsarten gehören, sind steuerbar. Andernfalls sind diese nicht steuerbar und führen zu keiner Einkommensbesteuerung. Hierunter fallen beispielsweise Erbschaften, Glückspielgewinne, Lottogewinne oder Streikunterstützungen.

Der *Ermittlungszeitraum* ist bei Überschusseinkünften das *Kalenderjahr*. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden ist der Gewinn nach dem *Wirtschaftsjahr* zu ermitteln, vgl. § 4a (1) S. 1 EStG. Bei Gewerbetreibenden, deren Firma nicht im Handelsregister eingetragen ist, entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr. Bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, ist es der Zeitraum, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen. Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum muss gem. § 4a (1) Satz 2 Nr. 2 EStG im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen werden.

Beispiel Abweichendes Wirtschaftsjahr

Die Eberhard Wiese KG betreibt in Fulda den Handel mit Eisenkleinteilen. Das Geschäftsjahr der KG umfasst seit jeher den Zeitraum vom 1. Oktober bis 30. September.

Die KG ist Formkaufmann nach § 6 (1) HGB und somit im Handelsregister eingetragen. Daher ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb gem. § 4a (1) Satz 2 Nr. 2 EStG nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das regelmäßig Abschlüsse gemacht werden. Dieses Wirtschaftsjahr entspricht dem Geschäftsjahr vom 1. Oktober bis 30. September. Der Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres gilt gem. § 4a (2) Nr. 2 EStG in voller Höhe als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr endet.

Für die *zeitliche Zurechnung* von Einnahmen und Ausgaben gilt bei Gewerbetreibenden, die zur Buchführung verpflichtet sind, das Prinzip der *wirtschaftlichen Zugehörigkeit* zum jeweiligen Geschäftsjahr.

Bei allen anderen Einkunftsarten und bei nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden gilt das *Zufluss- und Abflussprinzip*, vgl. § 11 EStG. Es besagt, dass Einnahmen und Ausgaben innerhalb des Kalenderjahres anzusetzen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zu- bzw. abgefließen sind. Entscheidend hierfür ist der Zeitpunkt des Zu- oder Abflusses: Bei Barzahlung und Scheckzahlung ist dies der Zeitpunkt der Übergabe bzw. Entgegennahme. Bei Überweisung die Auftragserteilung bzw. Gutschrift auf dem Konto, bei Lastschrift die Abbuchung bzw. Gutschrift, vgl. auch H 11 EStH.

Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen oder Ausgaben, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit (bis zu zehn Tage) vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zu- oder abfließen, z. B. Zinsen oder Miete, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Für Einnahmen aus Sparsbuchzinsen und aus nichtselbstständiger Arbeit (Löhne und Gehälter) gelten besondere Regelungen, vgl. § 38a (1) S. 2 und 3 EStG, § 40 (3) S. 2 EStG.

Ist eine Einnahme bzw. Betriebseinnahme *steuerbar*, d. h. fällt sie unter eine der sieben Einkunftsarten, so ist im nächsten Schritt zu prüfen, ob sie *steuerfrei* ist. Die Aufzählung der Steuerbefreiungen in § 3 EStG ist lang. Lesen Sie § 3 EStG aufmerksam durch und markieren Sie wichtige Schlagwörter. Wichtig sind vor allem das Teileinkünfteverfahren (Nr. 40), die Nutzung betrieblicher PCs und Telefone (Nr. 45) oder Trinkgelder (Nr. 51). Soweit Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen sie gem. § 3c EStG nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

Von den Steuerbefreiungen zu unterscheiden sind die verschiedensten persönlichen und sachlichen Freibeträge oder Freigrenzen: Ein *Freibetrag* wird von den Einnahmen abgezogen, z. B. bei Veräußerung des Gewerbebetriebs gem. § 16 (4) EStG, d. h. er mindert die Einkünfte.

Im Gegensatz zum Freibetrag geht die *Freigrenze* verloren, sobald sie überschritten ist, d. h. bei Überschreiten der Freigrenze sind die Einkünfte ohne Abzug der Steuer zu unterwerfen. Ein Beispiel hierfür ist die Freigrenze bei privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 (3) S. 5 EStG: Wird sie überschritten, ist der gesamte Gewinn steuerpflichtig.

Bestimmte Aufwendungen des Steuerpflichtigen sind *nicht* als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten *abziehbar*; vgl. dazu § 4 (5) EStG sowie § 12 EStG. Einige Beispiele dafür sind:

- Aufwendungen für Geschenke über 35 €
- Bewirtungskosten, auch bei Nachweis der betrieblichen Veranlassung sind zu 30% nicht abziehbar
- Aufwendungen für Gästehäuser, Jagd, Fischerei, Segel- und Motorjachten
- Verpflegungsmehraufwendungen (soweit nicht anders bestimmt)

- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Grundsatz)
- Geldbußen und Geldstrafen
- Aufwendungen für den Haushalt, für die Lebensführung, zur Pflege der gesellschaftlichen Stellung, etc.
- freiwillige Zuwendungen, z. B. auch an gesetzlich Unterhaltsberechtigte
- Aufwendungen, die teils privat und teils betrieblich veranlasst sind und nicht eindeutig aufgeteilt werden können
- Personensteuern (Einkommensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer) sowie Umsatzsteuer für Entnahmen

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen, sind jedoch anteilig abzugsfähig, sofern sich die Aufwendungen einwandfrei trennen lassen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind, z. B. anteilige Telefon- oder Kfz-Kosten, Kontoführungsgebühren.

Die Trennung der Aufzählung im Gesetz in § 4 (5) EStG für die Gewinneinkünfte und § 12 EStG für die Überschusseinkünfte ist ohne Bedeutung.

Die Addition aller Einkünfte der sieben Einkunftsarten führt zur *Summe der Einkünfte*. Diese wird, sofern die Voraussetzungen dafür vorliegen, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende oder/und den Abzug für Land- und Forstwirte. Daraus ergibt sich der *Gesamtbetrag der Einkünfte*. Durch Abzug der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen entsteht das *Einkommen*, das dann durch Abzug der Kinderfreibeträge und weiterer vom Einkommen abzuziehender Beträge zum *zu versteuernden Einkommen* als Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer wird, vgl. R 2 EStR. Die folgende Übersicht zeigt die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens mit allen Eventualitäten (Tab. 2.3):

Sonderausgaben sind Aufwendungen der privaten Lebensführung, die aus wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. Sie werden in den §§ 10 ff. EStG aufgeführt und sind in dem Veranlagungszeitraum abzuziehen, in dem sie geleistet werden. Es gilt das Zufluss- und Abflussprinzip, vgl. § 11 (2) EStG. Zu unterscheiden sind beschränkt abzugsfähige Vorsorgeaufwendungen gem. § 10 (3) EStG, z. B. Beiträge in eine kapitalgedeckte private Lebensversicherung, und unbeschränkt abzugsfähige übrige Sonderausgaben, z. B. Berufsausbildungskosten.

Außergewöhnliche Belastungen sind Kosten der privaten Lebensführung, die zur Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. Auch hier gilt das Zufluss- und Abflussprinzip, § 11 EStG. Zu unterscheiden sind allgemeine Einzelfälle, die nicht einheitlich geregelt sind, § 33 EStG, und die typisierten Fälle in den §§ 33a ff. EStG, die gesetzlich schematisch geregelt sind, z. B. Unterhaltsleistungen, Ausbildungsfreibetrag, Haushaltshilfe, Behinderung. Die typisierten Fälle sind vorrangig vor den allgemeinen Einzelfällen zu berücksichtigen. Die allgemeinen Einzelfälle müssen dem Grunde nach einen Aufwand darstellen, zu einer Belastung führen, außergewöhnlich

Tab. 2.3 Übersicht Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

1		Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten
2	+	Hinzurechnungsbetrag, § 52 (3) Satz 5 EStG sowie § 8 (5) Satz 2 AIG
3	=	Summe der Einkünfte
4	–	Altersentlastungsbetrag, § 24a EStG
5	–	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG
6	–	Freibetrag für Land- und Forstwirte, § 13 (3) EStG
7	=	Gesamtbetrag der Einkünfte, § 2 (3) EStG
8	–	<i>Verlustabzug</i> nach § 10d EStG
9	–	<i>Sonderausgaben</i> , §§ 10, 10a, 10b, 10c EStG
10	–	<i>außergewöhnliche Belastungen</i> , §§ 33 bis 33c EStG
11	–	Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter, §§ 10e bis 10i EStG, § 52 (21) Satz 6 EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821 und § 7 FördG
12	+	zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 (1) AStG
13	=	Einkommen, § 2 (4) EStG
14	–	Freibeträge für Kinder, §§ 31, 32 (6) EStG
15	–	Härteausgleich nach § 46 (3) EStG, § 70 EStDV
16	=	zu versteuerndes Einkommen, § 2 (5) EStG

sein und zwangsläufig entstehen. Der Höhe nach müssen die Aufwendungen notwendig sein und die zumutbare Belastung übersteigen.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens können *Verluste* auf zwei verschiedene Weisen verrechnet werden: als Verlustausgleich und als Verlustabzug. Der *Verlustausgleich* nach § 2 (3) EStG ist der Ausgleich positiver Einkünfte, d. h. es wird die *Summe der Einkünfte* gebildet, die auch negative Einkünfte enthalten kann. Gewinne oder Überschüsse werden mit negativen Einkünften verrechnet. Der Ausgleich erfolgt stets im gleichen Kalenderjahr. Zu unterscheiden sind der horizontale und der vertikale Verlustausgleich:

Bei dem *horizontalen Verlustausgleich* können die positiven und negativen Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart miteinander verrechnet werden. Die Verrechnung ist unbeschränkt möglich, d. h. es kann hierbei auch ein negatives Ergebnis entstehen. Der horizontale Verlustausgleich hat stets Vorrang vor dem vertikalen Verlustausgleich.

Beispiel Horizontaler Verlustausgleich

Hans Weißgärber hat im Jahr 2014 Einkünfte aus der Weißgärber KG von 60.000 € erhalten. Da Weißgärber auch Gesellschafter der Pech KG ist, sind ihm hieraus anteilige Verluste von 40.000 € zuzurechnen. Der Verlustausgleich errechnet sich wie folgt:

Gewinne aus der Weißgärber KG	60.000 €
abzüglich Verlust aus der Pech KG	40.000 €
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb	20.000 €

Im Rahmen des *vertikalen Verlustausgleichs* werden die positiven Einkünfte *einer* Einkunftsart mit den negativen Einkünften einer *anderen* Einkunftsart verrechnet. Sind die negativen Einkünfte höher als die positiven Einkünfte, ist die Summe dieser Einkünfte mit 0,00 € zu berücksichtigen. Der negative Saldo (= nicht ausgeglichener Verlust) kann im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG vor- bzw. zurückgetragen werden.

Beispiel Vertikaler Verlustausgleich

Leonora Weißgärber erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 20.000 €. Daneben erzielt sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Aus einem Vermietungsobjekt in Mainz erzielt sie einen Verlust von 40.000 €, aus einem Vermietungsobjekt in Würzburg einen Gewinn von 10.000 €.

Im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs sind der Gewinn und der Verlust aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung miteinander zu saldieren. Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung von $(10.000 - 40.000 =) -30.000$ € kann nun im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs mit den Einkünften aus Kapitalvermögen in einem zweiten Schritt verrechnet werden. Da die negativen Einkünfte $(-30.000 + 20.000 =) -10.000$ € überwiegen, ist die Summe hieraus mit 0,00 € anzusetzen und es ergibt sich ein Verlustrück- oder -vortrag in Höhe von 10.000 €.

Beim vertikalen Verlustausgleich ist zu beachten, dass nicht alle Verluste mit positiven Einkünften verrechnet werden können: Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung, § 15 (4) S. 1 EStG, Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, soweit sie die erzielten Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften übersteigen, § 23 (3) S. 7 und 8 EStG, und Verluste aus gelegentlichen Leistungen, § 22 Nr. 3 S. 3 EStG, sind beim Verlustausgleich nicht zu berücksichtigen.

Bei *zusammen veranlagten Ehegatten* ist ein Verlustausgleich zunächst für jeden Ehegatten getrennt durchzuführen, d. h. zunächst horizontal für jeden Ehegatten, danach vertikal für jeden Ehegatten. Erst im letzten Schritt erfolgt der horizontale Verlustausgleich zwischen den Ehegatten, gefolgt vom vertikalen Verlustausgleich zwischen den Ehegatten.

Der *Verlustabzug* nach § 10d EStG stellt den Abzug nicht ausgeglichener Verluste entweder im Vorjahr (Verlustrücktrag) oder in den Folgejahren (Verlustvortrag) dar. Soweit ein Verlustausgleich nicht stattgefunden hat, können Verluste nach § 10d EStG *von Amts wegen rück- oder auf Antrag* des Steuerpflichtigen *vorgetragen* werden. Der Verlust ist wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Vorrangig ist jedoch immer der Verlustausgleich.

Der Steuerpflichtige hat also bei verbleibenden Verlusten folgende Wahlrechte:

1. Er kann entscheiden, ob er einen Verlustrücktrag auf den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder einen Verlustvortrag wählt.
2. Er kann über die Höhe des vorzunehmenden Verlustrücktrages bis max. 511.500 € bestimmen. Dieser Verlust ist vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen.
3. Er kann entscheiden, welche negative Einkunftsart zurückgetragen wird, wenn sich die Verlustmasse aus verschiedenen negativen Einkunftsarten zusammensetzt.
4. Für das Rücktragsjahr können die Ehegatten das Wahlrecht zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung neu ausüben.

Es ist zu beachten, dass ein Verlustrücktrag den Vorjahressteuerbescheid ändert, auch wenn dieser bereits unanfechtbar geworden ist.

Verluste, die nicht ausgeglichen sind und nicht durch den Verlustrücktrag verbraucht worden sind, sind gem. § 10d (2) EStG *zeitlich unbefristet* in den folgenden Veranlagungszeiträumen (= *Verlustvortrag*) vorrangig vor den Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen, vgl. R 2 (1) Nr. 8 EStR.

Der Vortrag erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensteuer-Erklärung im Jahr der Verlustentstehung. Wird der Vortrag nicht beantragt, wird der Verlustrücktrag von Amts wegen vorgenommen.

Dieser *Verlustvortrag* ist ggf. der Höhe nach eingeschränkt:

- Bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. € (bei zusammenveranlagten Eheleuten bis zu 2 Mio. €) ist der Verlustvortrag *uneingeschränkt* möglich.
- Der darüber hinausgehende Verlustvortrag ist nur bis zu 60 % des verbleibenden Gesamtbetrages der Einkünfte des Verlustabzugsjahres zu berücksichtigen.

Der Verlustvortrag wird regelmäßig dann gewählt, wenn das zu versteuernde Einkommen im Vortragsjahr hoch ist oder um Steuervergünstigungen im Rücktragsjahr nicht zu verlieren.

Bei negativen Einkünften mit Bezug zu Drittstaaten beachten Sie § 2a EStG, dessen wichtigste Regelung ist, dass negative Einkünfte aus einer ausländischen *Betriebsstätte* nur mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat verrechnet werden dürfen, § 2a (1) Nr. 2 EStG („Negative Einkünfte... dürfen nur mit...“), es sei denn, es handelt sich um die Herstellung von Waren außer Waffen, § 2a (2) EStG: „... ist nicht anzuwenden, wenn...“.

Die *festzusetzende Einkommensteuer* ist gem. R 2 (2) EStR wie folgt zu ermitteln (Tab. 2.4):

Aus der festzusetzenden Einkommensteuer ergibt sich die Steuerschuld durch Anrechnung bereits geleisteter Zahlungen wie folgt (Tab. 2.5):

Hinzu kommen der Solidaritätszuschlag und evtl. die Kirchensteuer als Nebensteuern, deren Bemessungsgrundlage die festzusetzende Einkommensteuer ist:

Tab. 2.4 Übersicht Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer

1		Steuerbetrag a) nach § 32a (1), (5), § 50 (3) EStG oder b) nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) oder der Steuersatzbegrenzung sich ergebende Steuersatz
2	+	Steuer auf Grund Berechnung nach den §§ 34, 34b EStG
2a	+	Steuer auf Grund Berechnung nach § 32d (3) EStG
3	+	Steuer auf Grund Berechnung nach § 34a (1), (4) bis (6) EStG
4	=	<i>tarifliche Einkommensteuer; § 32a (1), (5) EStG</i>
5	–	Minderungsbetrag nach Punkt 11 Ziffer 2 des Schlussprotokolls zu Artikel 23 DBA Belgien in der durch Artikel 2 des Zusatzabkommens vom 5.11.2002 geänderten Fassung (BGBl. 2003 II S. 1615)
6	–	ausländische Steuern nach § 34c (1) und (6) EStG, § 12 AStG
7	–	Steuerermäßigung nach § 35 EStG
8	–	Steuerermäßigung für Stpfl. mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzun- gen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigengenutztes Wohn- eigentum, § 34f (1) und (2) EStG
9	–	Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wäh- lervereinigungen, § 34g EStG
10	–	Steuerermäßigung nach § 34f (3) EStG
11	–	Steuerermäßigung nach § 35a EStG
12	+	Steuern nach § 34c (5) EStG
13	+	Nachsteuer nach § 10 (5) EStG i. V. m. § 30 EStDV
14	+	Zuschlag nach § 3 (4) Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
15	+	Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge nach § 10a (2) EStG
16	+	Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen, soweit in den Fällen des § 31 EStG das Einkommen um Freibeträge für Kinder gemindert wurde
17	=	<i>Festzusetzende Einkommensteuer; § 2 (6) EStG</i>

Tab. 2.5 Übersicht Ermittlung der Steuerschuld

1		<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>
2	–	Vorauszahlungen, § 36 (2) Nr. 1 EStG i.V.m. § 37 EStG, vierteljährlich, erstmals 10. März
3	–	Einbehaltene Lohnsteuer, § 36 (2) Nr. 2 EStG
4	–	Einbehaltene Kapitalertragsteuer, Zinsabschlagsteuer
5	=	<i>Abschlusszahlung oder Erstattungsanspruch, § 36 (4) EStG</i>

Der Solidaritätszuschlag ergibt sich aus folgender Berechnung:

	Solidaritätszuschlag, 5,5 % der festzusetzenden Einkommensteuer
./.	Bereits geleistete bzw. einbehaltene Solidaritätszuschläge
=	Abschlusszahlung oder Erstattungsanspruch SolZ

Die Kirchensteuer ermittelt sich wie folgt:

	Kirchensteuer, 8 % oder 9 % der festzusetzenden Einkommensteuer
./.	bereits geleistete bzw. einbehaltene Kirchensteuer
=	Abschlusszahlung oder Erstattungsanspruch Kirchensteuer

2.1.3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Ein Gewerbebetrieb setzt zunächst eine *Tätigkeit* voraus. Im Gegensatz zur Tätigkeit steht die reine Nutzungsüberlassung von Kapital, Grundstücken oder sonstigen Wirtschaftsgütern. Die reine Nutzungsüberlassung stellt eine Vermögensverwaltung dar, sie begründet sie keinen Gewerbebetrieb. Zu einem Gewerbebetrieb führt eine Nutzungsüberlassung erst, wenn Tätigkeiten des Überlassenden hinzukommen.

Der Begriff des Gewerbebetriebs bestimmt sich nach § 15 (2) EStG und setzt sieben Merkmale voraus:

- Selbstständigkeit
- Nachhaltigkeit
- Gewinnerzielungsabsicht
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)
- keine Einkünfte aus selbstständige Arbeit (§ 18 EStG)
- keine Vermögensverwaltung.

Man spricht daher auch von den vier positiven (die ersten vier Punkte) und den drei negativen Merkmalen (die letzten drei Punkte).

Übersicht Merkmale des Gewerbebetriebs**Selbstständigkeit – R 15.1 EStR**

Die Tätigkeit muss selbstständig, d. h. auf eigene Gefahr ausgeübt werden. Im Gegensatz zur Unselbstständigkeit, welche sich durch Weisungsgebundenheit gegenüber Dritten auszeichnet, erfolgt das Handeln bei der Selbstständigkeit auf eigene Rechnung (*Unternehmerinitiative*) und auf eigene Gefahr (*Unternehmerisiko*). Bei der Beurteilung ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Dabei müssen die für und gegen die Selbstständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen werden. Vertragliche Bezeichnungen sowie die Art und Form der Entlohnung sind dabei ausschlaggebend.

Beispiele

Versicherungsvertreter, Künstler, Handelsvertreter, freie Mitarbeiter etc.

Nachhaltigkeit – H 15.2 EStR

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, die von der *Absicht* getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen. Im Gegensatz hierzu steht ein einmaliges und gelegentliches Handeln. Die Zeitdauer allein ist bei der Beurteilung ohne Bedeutung. Ist die Absicht der Wiederholung erkennbar, so kann bereits auch ein einmaliges Handeln den Beginn der fortgesetzten Tätigkeit begründen. Hiervon sind die Einkünfte aus sonstigen Leistungen abzugrenzen, die auf gelegentlichen Leistungen basieren.

Beispiel

Hans Fellgärber erwirbt im Großhandel Plastikblumen und verkauft sie auf dem örtlichen Jahrmarkt.

Gewinnerzielungsabsicht – H 15.3 EStR

Gewinnerzielungsabsicht bedeutet die Absicht, mit der Tätigkeit *wirtschaftlicher Vorteile* zu erzielen. Bezogen auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb entspricht dies der Erzielung einer *Betriebsvermögensmehrung* durch gewerbliche Betätigung. Entscheidend ist dabei der *Totalgewinn*, d. h. die Summe der Ergebnisse in der Totalperiode. Das Periodenergebnis ist für die Beurteilung nicht relevant. Folglich sprechen Anlaufverluste nicht gegen eine Gewinnerzielungsabsicht. Unerheblich ist, ob ein

bestimmter Mindestgewinn bzw. eine gewisse Mindestverzinsung erstrebt wird oder ob letztendlich tatsächlich Gewinne erzielt werden. Maßgeblich für die Beurteilung ist, ob ein steuerlich relevanter Gewinn angestrebt wird. Steuerlich nicht relevante Gewinne sind bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen. Auch kann die Gewinnerzielungsabsicht Nebenzweck sein. Bloße Deckung der Selbstkosten ist hingegen keine Gewinnerzielungsabsicht.

Im Gegensatz zur Gewinnerzielungsabsicht steht die *Liebhaberei*. Diese liegt vor, wenn ein Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt wird und nach seiner Wesensart auf Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinn arbeitet. Es wird davon ausgegangen, dass solche Tätigkeiten auf privater Neigung beruhen. Folglich sind diese nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen, so dass auch Verluste hieraus nicht geltend gemacht werden können. Gerade in der Anlaufphase ist daher zu unterscheiden, ob eine Tätigkeit *von Anfang an erkennbar* nicht geeignet ist, auf Dauer einen Gewinn zu erbringen. In diesem Falle sind Verluste in der Anlaufphase nicht zu berücksichtigen. Die Beweispflicht liegt dann beim Steuerpflichtigen.

Beispiel

Leonore Weißgretner ist Angestellte und macht sich mit einem Gardinenladen selbstständig. Drei Jahre erzielt sie nur Verluste. Im Jahr darauf gibt sie ihr Geschäft auf. Trotz der Verluste liegt eine Gewinnerzielungsabsicht vor. Die Verluste sind steuerlich zu berücksichtigen.

Beispiele für Liebhaberei

Anlegen einer Briefmarkensammlung, Betrieb einer Reitschule oder Hundezucht, Vermieten einer Ferienwohnung

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr – H 15.4 EStR

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bedeutet Teilnahme am Leistungs- und Güteraustausch. Dies erfordert ein *Markteinkommen*, ein Erwirtschaften durch Auftreten nach außen und ein Sichwenden an eine (wenn auch begrenzte) Allgemeinheit. Unschädlich ist es, wenn ein Steuerpflichtiger letztendlich seine Leistungen nur einem einzigen Kunden gegenüber erbringt. Ob der Kundenkreis tatsächlich groß oder eng ist, ist ohne Bedeutung. Bereits die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner ist ausreichend. Für die Beurteilung der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige in eigener Person Leistungen am Markt anbietet; er kann sich dazu eines Maklers oder Vertreters bedienen. Die Selbstständigkeit muss darüber hinaus auch nicht nach außen erkennbar sein, so etwa beim Subunternehmer.

Beispiel

Hans Weingärtner betreibt auf seinem Grundstück ein kleines Wasserkraftwerk. Sein einziger Kunde ist der regionale Stromversorgungsverband.

keine Land- und Forstwirtschaft – R 15.5 EStR

Wesen der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens und die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse. Für die Beurteilung sind die Verhältnisse mehrerer Jahre maßgeblich.

Beispiel

Gerd Grünlich betreibt einen Handel mit Ziersträuchern und anderen Gartenpflanzen. Er hält und entwickelt dazu auch auf seinem Grundstück einen eigenen kleinen Bestand, um Nachfrageschwankungen auszugleichen.

keine selbstständige Arbeit – H 15.6 EStR

Die Abgrenzung ergibt sich aus § 18 EStG. Eine freiberufliche Tätigkeit setzt persönliche Fachkenntnisse des Berufsträgers voraus, die ihn befähigen, leitend und eigenverantwortlich tätig zu sein. Fehlt es an Fachkenntnissen oder an der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit, so liegt ein Gewerbebetrieb vor. Bei gemischten Tätigkeiten sind bei natürlichen Personen die Tätigkeiten grundsätzlich getrennt zu behandeln. Ist eine Trennung wegen der gegenseitigen Verflechtung nach der Verkehrsauffassung nicht möglich, ist das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend.

Beispiel

Ein Arzt betreibt ein Kurheim, in dem Patienten mit Naturheilmethoden behandelt werden. Es handelt sich dann um einen Gewerbebetrieb, wenn das Ziel des Unternehmens ist, aus der Unterbringung und der Verpflegung der Patienten Gewinne zu erzielen.

keine Vermögensverwaltung – R 15.7 EStR

Dieses Merkmal ergibt sich aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes. Bei der Vermögensverwaltung steht die Fruchtziehung aus vorhandenem Kapitalvermögen oder Grundvermögen im Vordergrund; aber auch die gelegentliche Vermögensumschichtung zur ertragreichen Nutzung des Vermögens gehört zur Vermögensverwaltung. Bei der Beurteilung sind die *Verhältnisse* und die *Verkehrsanschauung* entscheidend. Steht die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung im Vordergrund, indiziert dies einen Gewerbebetrieb.

Beispiel

Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen

Einkommensteuerrechtlich *beginnt* der Gewerbebetrieb, mit den ersten Maßnahmen, die der Vorbereitung der Eröffnung dienen und mit dieser in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Es wird also anders als bei der Gewerbesteuer keine werbende Tätigkeit vorausgesetzt, s. a. Lerneinheit 2.4. Die Eintragung im Handelsregister ist nicht entscheidend.

Der Gewerbebetrieb *endet* mit der letzten Abwicklungshandlung, es sei denn die Betriebseinstellung ist bereits als Betriebsaufgabe nach § 16 EStG zu werten oder der Betrieb wird im Ganzen veräußert. Auch hier unterscheidet sich die einkommensteuerrechtliche Beurteilung von der gewerbesteuerlichen, bei der die Einstellung der werbenden Tätigkeit entscheidend ist.

Aufwendungen, die vor Beginn des Gewerbebetriebs anfallen, können einkommensteuerlich als *vorweggenommene Betriebsausgaben* berücksichtigt werden. Aufwendungen und Erträge, die nach Beendigung der gewerblichen Tätigkeit anfallen, können ggf. als *nachträgliche Einkünfte* aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden (§ 24 Nr. 2 EStG).

Beispiel Nachträgliche Betriebsausgaben

Herr Walsch verkauft seinen Betrieb. Drei Jahre später wird er auf Schadenersatz verklagt. In diesem Zusammenhang fallen Beratungskosten von 30.000 € an. Diese Kosten können als nachträgliche Betriebsausgaben nach § 24 EStG berücksichtigt werden.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gibt es in verschiedenen Erscheinungsformen. Darunter fallen auch die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die in § 15 EStG erfasst werden. Innerhalb der laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird rechtsformspezifisch unterschieden in gewerbliche Einkünfte aus Einzelunternehmen und gewerbliche Einkünfte aus Personengesellschaften (Tab. 2.6).

Unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb fallen auch Gewinnanteile des unechten (*atypisch*) stillen Gesellschafters. Dieser ist Mitunternehmer, da er nicht nur am Erfolg, sondern auch am Betriebsvermögen und an den stillen Reserven bzw. am Geschäftswert bei Beendigung der stillen Gesellschaft beteiligt ist, vgl. H 15.8 (1) Stichwort: Stiller Gesellschafter – EStH.

Im Gegensatz hierzu steht der echte (*typisch*) stille Gesellschafter gem. §§ 230 ff. HGB, der lediglich am Erfolg der Gesellschaft und nicht am Betriebsvermögen bzw. Geschäftswert bei Beendigung der stillen Gesellschaft beteiligt ist. Dieser ist kein Mitunternehmer, erzielt damit keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Tab. 2.6 Übersicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen

§ 15 (1) Nr. 1 EStG

Weist die Betätigung einer natürlichen Person die Merkmale auf, die den Gewerbebetrieb (Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit etc.) ausmachen, erzielt diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Da nur natürliche Personen der Einkommensteuer unterliegen, werden diese Einkünfte nicht dem Betrieb, sondern dem Unternehmer persönlich zugerechnet

Zu beachten ist, dass Verträge zwischen dem Einzelunternehmen und dem Einzelunternehmer nicht anerkannt werden. Der Einzelunternehmer wird

z. B. für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft mit Gewinn statt mit Arbeitslohn entlohnt

Einkünfte aus gewerblichen Personengesellschaften

§ 15 (1) Nr. 2 EStG

Personengesellschaften sind selbst nicht einkommensteuerpflichtig. Die Einkünfte werden anteilig bei den Gesellschaftern, d. h. dem steuerlichen Mitunternehmer, erfasst

Unter Personengesellschaften fallen OHG, KG, GbR, GmbH & Co. KG, atypisch stille Gesellschaft bzw. Unterbeteiligung

Zu Einkünften aus Gewerbebetrieb kommt es nur dann, wenn die Personengesellschaft als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist (Mitunternehmerschaft)

Bei Personengesellschaften werden Verträge zwischen der Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) und den Gesellschaftern (Mitunternehmern) ähnlich wie bei Einzelunternehmen steuerlich nicht anerkannt

Beispiel Stille Gesellschaft

1. Peter Potyrala ist als stiller Gesellschafter an einem Einzelunternehmen beteiligt. Nach Vereinbarung ist er nur am Erfolg beteiligt. Im Jahr 2014 erzielt er hieraus Einkünfte von 3000 €.
2. Peter Potyrala ist darüber hinaus stiller Gesellschafter bei der Kania OHG. Nach Vereinbarung ist er am Erfolg, am Betriebsvermögen und an den stillen Reserven beteiligt. Im Jahr 2014 erzielt er hieraus Einkünfte in Höhe von 7000 €.

Welche Einkünfte liegen in den beiden Fällen vor?

1. Peter Potyrala ist typisch stiller Gesellschafter, da er nur am Erfolg und nicht am Betriebsvermögen, den stillen Reserven und dem Geschäfts- bzw. Firmenwert beteiligt ist. Im Jahr 2014 erzielt er daher Einkünfte aus Kapitalvermögen.
2. Peter Potyrala ist in diesem Fall atypisch stiller Gesellschafter, da er nicht nur am Erfolg, sondern auch am Betriebsvermögen und den stillen Reserven beteiligt ist. Folglich ist er im Jahr 2014 Mitunternehmer und erzielt hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Steuerrechtlich ist die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) selbst *nicht* einkommensteuerpflichtig. Nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG wird der von einer Personengesellschaft erzielte Gewinn unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern (Mitunternehmern) zugerechnet.

Die Mitunternehmerschaft ist jedoch ein selbstständiges Subjekt der Gewinnerzielung. So sind z. B. Ansatz- und Bewertungswahlrechte grundsätzlich einheitlich auszuüben.

Tab. 2.7 Übersicht Additive Gewinnermittlung

Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft	
+/-	Ergebnis Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer
+/-	Ergebnis Sonderbilanzen der Mitunternehmer
=	Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft

Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der Mitunternehmerschaft und den Mitunternehmern sind zu bilanzieren.

Der Gewinn von Personengesellschaften ermittelt sich aus dem Steuerbilanzgewinn und den Ergebnissen aus den Ergänzungsbilanzen sowie den Sonderbilanzen. Diese Gewinnermittlung wird auch als „additive Gewinnermittlung“ bezeichnet (Tab. 2.7).

Das Gesamtergebnis ist nach §§ 170, 180 AO festzustellen. Der hieraus resultierende Gewinnfeststellungsbescheid (§ 118 AO) beinhaltet folgende Punkte:

- Feststellung des Gesamtgewinns
- Gewinnverteilung
- Feststellung von nur verrechenbaren Verlusten (§ 15a EStG)
- Feststellung des laufenden Betriebsgewinns oder des privilegierten Veräußerungsgewinns
- Einkunftsart

Das Ergebnis aus den Ergänzungsbilanzen und den Sonderbilanzen ist gesellschafter- bzw. mitunternehmerbezogen und wird den jeweiligen Mitunternehmern vorweg zugerechnet; der Restgewinn oder –verlust wird nach der Gewinnverteilungsabrede im Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern (Mitunternehmern) verteilt (Gewinnverteilung). So wird auch der Mehr- oder Wenigergewinn der Steuerbilanz gegenüber der Handelsbilanz nach der Ergebnisverteilungsabrede im Gesellschaftsvertrag auf die Mitunternehmer verteilt.

Beispiel Gewinnverteilung				
(in Euro)	OHG	Gesellschafter A	Gesellschafter B	Gesellschafter C
Gesamtgewinn	100.000			
Gewinn aus Ergänzungsbilanzen	–40.000			40.000
Sonderbetriebsausgaben	30.000	– 30.000		
Sonderbetriebseinnahmen	–9000	9000		
Verteilung Restgewinn	81.000			
nach Gewinnverteilungsschlüssel (je 1/3)		27.000	27.000	27.000
		6000	27.000	67.000

Maßgebend für die Gewinnverteilung sind die vertraglich getroffenen Vereinbarungen. Sofern keine Regelungen zur Gewinnverteilung getroffen wurden, erfolgt die Gewinnverteilung nach § 121 HGB. Demnach erhält jeder Gesellschafter von dem Jahresgewinn zunächst 4 % seines Kapitalanteils. Der verbleibende Restgewinn wird an die Gesellschafter nach Köpfen verteilt.

Beispiel Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Anton und Britta sind Gesellschafter an der AB OHG. Anton ist an der OHG mit einem Kapitalanteil von 60.000 € und Britta mit einem Kapitalanteil von 40.000 € beteiligt. Im Jahr 2014 beläuft sich der Gewinn aus Gewerbebetrieb auf 100.000 €. Nach den vertraglichen Regelungen erhält jeder Gesellschaft 4 % seines Kapitalanteils. Der Rest wird nach dem Verhältnis der jeweiligen Kapitalanteile auf die Gesellschafter verteilt.

Wie hoch sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesellschafter A und B?

(in Euro)		OHG	Anton	Britta
Gewinn		100.000		
./.	Kapitalverzinsung (4 %)	4000	2400	1600
=	Restgewinn	96.000		
Verteilung (60:40)			57.600	38.400
=	Einkünfte aus Gewerbebetrieb		60.000	40.000

In der *Handelsbilanz* der Personengesellschaft werden das Gesamthandsvermögen und das notwendige Privatvermögen im Gesamthandsvermögen (Haftungsvermögen) ausgewiesen. Zum notwendigen Privatvermögen im Gesamthandsvermögen gehören Wirtschaftsgüter der privaten Lebensführung eines Mitunternehmers. Z. B. fällt hierunter das Einfamilienhaus im Gesamthandseigentum, das von einem Mitunternehmer unentgeltlich bewohnt wird, vgl. im Einzelnen R 4.2 (1) EStR.

Sonderbetriebsvermögen gehört nicht zum Gesamthandsvermögen und wird in der Sonderbilanz ausgewiesen. Hierzu gehören Wirtschaftsgüter,

- die im Eigentum des Mitunternehmers stehen und dem Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft dienen (*Sonderbetriebsvermögen I*) oder
- der Beteiligung des Mitunternehmers (*Sonderbetriebsvermögen II*) dienen.

Die *Sonderbilanz* weist folglich aktive und passive Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I und II aus, vgl. R 4.2 (2) EStR.

Beispiel Sonderbetriebsvermögen I

Vermietet der Gesellschafter ein Gebäude, das zu seinem Privatvermögen gehört, an die Mitunternehmerschaft, gehört das Gebäude zum Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters.

Das Gebäude ist damit in der Sonderbilanz zu aktivieren. Damit verbundene Aufwendungen wie Abschreibung, Reparaturaufwendungen etc. sind Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters und sind damit ergebnismindernd. Die vereinnahmte Miete ist als Sonderbetriebseinnahme ergebniserhöhend und ebenso beim Gesellschafter zu erfassen.

Gebäudeschulden sind in der Sonderbilanz zu passivieren. Damit verbundene Schuldzinsen stellen wiederum Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters dar.

Die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben werden in einer Sonder-Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen. Die Summe aus den Sonderbetriebseinnahmen und den Sonderbetriebsausgaben ergeben das Sonderbilanzergebnis. Es ist bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung entsprechend zu berücksichtigen.

Beispiel Sonderbetriebsvermögen II

Hierunter fallen z. B. Darlehensschulden zum Erwerb der Beteiligung oder die GmbH-Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG.

Sonderbetriebseinnahmen erhöhen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des einzelnen Gesellschafters. *Sonderbetriebsausgaben* mindern die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des einzelnen Mitunternehmers.

Unter die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben des Gesellschafters fallen insbesondere *Sondervergütungen* wie

- Tätigkeit des Gesellschafters im Dienst der Gesellschaft (Gehalt)
- Vergütungen für die Hingabe von Darlehen (Darlehenszinsen)
- Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern abzüglich der damit verbundenen Aufwendungen (Miete, Leasing, Pacht)

Sondervergütungen werden regelmäßig in der Handelsbilanz als Aufwand gebucht. Da die Vergütungen in der Sonderbilanz des Mitunternehmers jedoch als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen sind, bleiben diese Vergütungen insgesamt erfolgsneutral.

Beispiel Sondervergütung (Tätigkeitsvergütung)

Laut Gesellschaftsvertrag erhält der Komplementär eine Tätigkeitsvergütung von 10.000 €. Die Tätigkeitsvergütung wird handelsrechtlich ergebnismindernd berücksichtigt. Steuerlich sind die Vergütungen als Sonderbetriebseinnahme des Komplementärs und somit per Saldo ergebnisneutral zu behandeln.

Beispiel Sondervergütung (Darlehenszinsen)

Der Mitunternehmer Kania gewährt der Kania KG ein Darlehen. Hierfür erhält er jährlich Zinsen von insgesamt 20.000 €. Herr Kania aktiviert in seiner Sonderbilanz die Darlehensforderung als Sonderbetriebsvermögen und erfasst die Darlehenszinsen als Sonderbetriebseinnahmen. Auf Ebene der KG ist das Darlehen als Verbindlichkeit zu passivieren. Die Darlehenszinsen stellen Aufwand dar.

Von den Sondervergütungen ist der *Gewinn vorab* zu unterscheiden, der im Gegensatz hierzu den Handelsbilanzgewinn nicht mindert.

Beispiel Gewinn vorab

Laut Gesellschaftsvertrag erhält der Komplementär eine Tätigkeitsvergütung in Höhe von 10.000 €, die Teil der Gewinn- und Verlustbeteiligung darstellt.

Im Unterschied zur Sondervergütung stellt die Tätigkeitsvergütung in diesem Fall Gewinn vorab da. Dieser Gewinnanteil ist handelsrechtlich nicht ergebnismindernd zu berücksichtigen.

Zu den Sonderbetriebseinnahmen zählen auch *sonstige Sonderbetriebseinnahmen* wie z. B. Gewinne aus der Veräußerung des Gebäudes aus dem Sonderbetriebsvermögen.

Beispiel Sonstige Sonderbetriebseinnahmen

Alfried Münzner ist Kommanditist der Münzner KG. In seinem Privatvermögen hält er ein Grundstück, das er an die KG vermietet. Nach 13 Jahren entschließt er sich, das Grundstück zu verkaufen. Hieraus entsteht ein Gewinn von 20.000 €.

Das Grundstück ist in der Sonderbilanz des Gesellschafters Münzner im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung an die Münzner KG zu aktivieren. Damit verbundene Mieteinnahmen, die von der Münzner KG gezahlt werden, stellen Sonderbetriebseinnahmen des Kommanditisten Münzner dar. Der Gewinn aus der Veräußerung ist ebenso als (sonstige) Sonderbetriebseinnahme des Münzner zu erfassen und erhöht damit den Gesamtgewinn der Gesellschaft.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 15 EStG auch Ergebnisse aus der *Ergänzungsbilanz*. Ergänzungsbilanzen resultieren aus höheren oder niedrigeren Anschaffungskosten für den Mitunternehmeranteil, sind damit mitunternehmerbezogen, und korrigieren den Wertansatz des anteiligen Gesamthandsvermögens in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft.

Typische Beispiele hierfür sind:

- Erwerb eines Mitunternehmeranteils mit stillen Reserven und stillen Lasten
- Eintritt eines neuen Gesellschafters gegen Einlage
- Sacheinlage von Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gegen Gesellschaftsrechte, vgl. R 6.15 EStR.

Positive Ergänzungsbilanzen weisen einen *Mehrwert* des Mitunternehmers durch höhere Anschaffungskosten des Mitunternehmeranteils, negative Ergänzungsbilanzen weisen einen *Minderwert* aus.

Beispiel Ergänzungsbilanz

Achim Beitz erwirbt einen Mitunternehmeranteil inklusiver stiller Reserven für 100.000 €. Tatsächlich soll sein Kapitalkonto jedoch nur 60.000 € ausweisen. Daher ist die Differenz von 40.000 € in der Ergänzungsbilanz des Achim Beitz auszuweisen. Hieraus ergibt sich ein Mehrkapital in der Ergänzungsbilanz. Durch die Aufstockung entsteht ein höheres Abschreibungsvolumen, wodurch das Ergebnis aus der Ergänzungsbilanz das Gesamtergebnis im Rahmen der additiven Gewinnermittlung mindert.

Gewinne aus der *Veräußerung von Geschäftsbetrieben* gehören nach § 16 (1) Nr. 1 EStG ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Eine Betriebsveräußerung setzt voraus, dass sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber übertragen werden. Wird eine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten, liegt eine *privilegierte Betriebsaufgabe* vor, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage ins Privatvermögen überführt oder an einen Dritten veräußert wird. Unschädlich ist das Zurückbehalten einer nicht wesentlichen Betriebsgrundlage, z. B. eines Pkw. Das Überführen ins Privatvermögen stellt eine *Entnahme* dar und wird in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen gemeinem Wert und Buchwert zum Veräußerungsgewinn hinzuaddiert.

Werden betriebliche Schulden zurückbehalten, so gelten diese als vor der Veräußerung entnommen und erhöhen somit das Buchkapital.

Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs sind in folgender Hinsicht *privilegiert*:

- Es besteht gem. § 34 EStG ein Wahlrecht zwischen Fünftelregelung oder ermäßigtem Steuersatz.
- Es wird keine Gewerbesteuer auf den Gewinn erhoben.
- Es wird auf Antrag einmal ein Freibetrag von *bis zu* 45.000 € gewährt, vgl. § 16 (4) EStG, sofern der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder ist dauerhaft berufsunfähig ist (Karenzbetragsregelung).

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 16 (2) EStG nach folgendem Schema (Tab. 2.8):

Tab. 2.8 Übersicht Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Veräußerungspreis	
+	gemeiner Wert der ins Privatvermögen entnommenen Aktiva
./.	Veräußerungskosten
./.	Buchkapital
=	Veräußerungsgewinn
./.	Freibetrag
=	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn

Der Veräußerungspreis ist unabhängig von dem tatsächlichen Zahlungseingang im Zeitpunkt der Entstehung anzusetzen.

Beispiel Betriebsveräußerung

Günter Meier veräußert 2014 seinen Gewerbebetrieb. Der Kaufpreis beträgt 400.000 €, die Kosten im Zusammenhang mit der Veräußerung belaufen sich auf 5000 € für Beratung. Die vom Käufer übernommenen Aktiva betragen 400.000 €, die übernommenen Schulden 150.000 €. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

Kaufpreis			400.000
./.	Veräußerungskosten		5000
./.	Buchkapital (Aktiva ./ . Passiva)		250.000
=	Veräußerungsgewinn		145.000
./.	Freibetrag nach § 16 (4) EStG		
	Freibetrag	45.000	
	Gewinn	145.000	
	Karenzbetrag	136.000	
	schädlicher Betrag	9000	
	verbleibender Freibetrag		36.000
=	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		109.000

Veräußerungsgewinne i. S. d. § 16 EStG werden außerdem nach § 34 EStG ermäßigt besteuert, d. h. auf Antrag und wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauerhaft berufsunfähig ist, wird der halbe Durchschnittssteuersatz für Gewinne bis 5 Mio. € gewährt, vgl. § 34 (3) EStG. Die Begünstigung ist jedoch nur einmal im Leben möglich.

Um eine Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Gewerbesteuer bei Einkünften aus Gewerbebetrieb zu vermeiden, erlaubt § 35 EStG die *pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer* auf die Einkommensteuer. Diese Pauschale ermäßigt die *tarifliche Einkom-*

mensteuer um das 3,8-fache des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags, maximal um die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer (seit 2008). Sie bewirkt damit auch eine Ermäßigung beim Solidaritätszuschlag. Die Kirchensteuer bleibt unberührt, vgl. § 51a (2) S. 3 EStG.

Der Gewerbesteuermessbetrag und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil sind daher gem. § 35 EStG gesondert festzustellen. Der Gewerbesteuermessbescheid ist Grundlagenbescheid für die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer. Bei Mitunternehmerschaften gilt der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel als Aufteilungsmaßstab.

Beispiel Ermäßigung nach § 35 EStG

Herta und Herbert Lautenschläger sind zu je 50 % an der Lautenschläger KG beteiligt. Der Gewinn 2014 beträgt laut Gesamthandsbilanz 200.000 €. Herbert ist Komplementär und erhält eine Vorabvergütung von 200.000 €. Der Gewinnanteil von Herta als Kommanditistin beträgt somit 0 €. Der Gewerbesteuermessbetrag der KG beläuft sich auf 10.000 €.

Herbert darf daher gem. § 35 EStG $3,8 \times 50\% \times 10.000 \text{ €} = 19.000 \text{ €}$ von seiner tariflichen Einkommensteuer abziehen. Herta hingegen erhält keine Ermäßigung nach § 35 EStG, da sie keine gewerblichen Einkünfte erzielt.

Nach § 35 EStG sind nur laufende Betriebsgewinne nach § 15 EStG begünstigt, nicht jedoch Gewinne aus der Betriebsveräußerung oder -aufgabe.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb umfassen auch Gewinne aus der *Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften*, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu irgend einem Zeitpunkt am Kapital der Gesellschaft mit mindestens 1 % beteiligt war. Hingegen liegen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG vor, wenn zwischen An- und Verkauf der Beteiligung weniger als ein Jahr liegt. Bei An- und Verkauf der Beteiligung innerhalb eines Jahres liegt ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 (2) EStG vor.

Nach § 17 (2) EStG wird der Veräußerungsgewinn wie folgt ermittelt:

	Veräußerungspreis
./.	Veräußerungskosten
./.	Anschaffungskosten
=	Veräußerungsgewinn
./.	Freibetrag bis zu 9060 € gem. § 17 (3) EStG
=	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn

Veräußerungsgewinne i. S. d. § 17 EStG wurden bis 2008 nach dem Halbeinkünfteverfahren nur hälftig besteuert, § 3 Nr. 40 c) EStG [a.F.]. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind dann daher gem. § 3c (2) EStG Veräußerungspreis, Anschaffungskosten sowie Veräußerungskosten hälftig anzusetzen.

Beispiel Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Seit 2009 unterliegen Veräußerungen von Anteilen aus Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG nicht mehr dem Halbeinkünfteverfahren, sondern dem Teileinkünfteverfahren. Daher werden Veräußerungsgewinne nicht mehr hälftig besteuert, sondern zu 60 %, vgl. § 3 Nr. 40 c) EStG i. V.m. § 3c (2) EStG. Das neue Recht gilt nur für Anteile, die nach 2008 erworben wurden.

Gerda Schwarz hält 40 % der Anteile an der Schwarz GmbH (2009 erworben). Nach fünf Jahren beschließt Gerda, die Anteile an ihren Sohn Peter zu veräußern. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 110.000 €. Der Veräußerungspreis beträgt 140.000 €. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

Kaufpreis: 50 % von 140.000			70.000
-	Anschaffungskosten: 50 % von 110.000		55.000
=	Veräußerungsgewinn		15.000
-	Freibetrag nach § 17 (3) EStG		
	Freibetrag: 40 % von 9060	3624	
	Gewinn	15.000	
	Karenzbetrag: 40 % von 36.100	14.440	
	schädlicher Betrag	560	
	Verbleibender Freibetrag		3064
=	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		11.936

2.1.4 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Einkünften aus selbstständiger Arbeit ergeben sich insbesondere durch folgende Tätigkeiten:

- freiberufliche Tätigkeit, § 18 (1) Nr. 1 EStG
- sonstige selbstständige Tätigkeit, § 18 (1) Nr. 3 EStG

Zu den freiberuflichen Tätigkeit zählen:

- qualifizierte Tätigkeiten: selbstständig ausgeübte, wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeiten
- Tätigkeiten der sog. Katalogberufe, wie im Gesetz aufgeführt sind, z. B. Steuerberater, Rechtsanwälte, Ärzte, Ingenieure, Architekten, Wirtschaftsprüfer, Journalisten, Dolmetscher, Heilpraktiker, Übersetzer etc.
- ähnliche Berufe, wie z. B. Hebamme, Kfz-Sachverständiger, EDV-Berater unter bestimmten Bedingungen etc.

Typische Beispiele für *sonstige selbstständige Tätigkeit* sind der Testamentsvollstrecker, der Vermögensverwalter oder die Aufsichtsratsmitgliedschaft.

Ein Angehöriger eines freien Berufs darf sich bei der Ausübung seiner Tätigkeit auch der *Mithilfe* fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen, wenn er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Dabei muss sich die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit auf die gesamte Tätigkeit seiner Berufspraxis beziehen. Außerdem muss sich Ausführung des Auftrags dem Angehörigen des freien Berufs und nicht seinen Mitarbeitern zurechnen lassen.

Beispiel Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Ein Facharzt bedient sich bei Untersuchungen fachlich vorgebildeter Mitarbeiter. Die Diagnose stellt er selbst, ebenso führt er die anschließende Heilbehandlung durch.

Sofern diese Kriterien nicht erfüllt sind, handelt es sich nicht mehr um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In der Praxis erweist sich die Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit als nicht einfach. Oft kommt es auf den individuellen Sachverhalt an. Hilfestellung bei der Abgrenzung bieten R 15.6 und 18.1 EStR sowie H 19.0 LStH.

2.1.5 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit werden von Arbeitnehmern bezogen. Nach § 19 EStG gehören dazu:

- Bruttogehalt und –lohn, Gratifikationen, Tantiemen
- Warte-, Ruhe-, Witwen- und Waisengelder
- sonstige Bezüge und geldwerte Vorteile.

Da in *Lerneinheit 2.2 Lohnsteuer* detaillierter auf die Begriffe Arbeitnehmer, steuerpflichtiger Arbeitslohn, Zuflusszeitpunkt etc. eingegangen wird, soll hier nur das Ermittlungsschema der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Werbungskosten sowie die Veranlagung von Arbeitnehmern dargestellt werden (Tab. 2.9).

Versorgungsbezüge sind bestimmte Bezüge, die auf einem früheren Dienstverhältnis beruhen. Nach § 19 (2) EStG fallen hierunter insbesondere Beamtenpensionen (Nr. 1) und Betriebsrenten (Nr. 2), vgl. R 19.8 LStR. Von ihnen bleibt ein bestimmter Betrag, der Versorgungsfreibetrag zzgl. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag, in einer bestimmten Höhe steuerfrei.

Werbungskosten umfassen alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit stehen, d. h. die Aufwendungen müssen beruflich veranlasst sein, vgl. § 9 (1) EStG. Sie dienen dem Erhalt, der Sicherung und dem Erwerb der Einnahmen.

Tab. 2.9 Übersicht Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit	
–	Versorgungsfreibetrag zzgl. Zuschlag
–	Werbungskosten bzw. Werbungskosten-Pauschbetrag
=	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Aufwendungen sind Ausgaben in Geld oder in Geldeswert. Folglich stellen auch Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern Aufwand dar. Diese sind im Wege von Abschreibungen zu berücksichtigen. Beispielsweise sind daher Abschreibungen auf einen beruflich verwendeten Computer im Rahmen der Werbungskosten zu berücksichtigen.

Ersparte Aufwendungen stellen hingegen keine Werbungskosten dar. Der Einsatz von eigener Arbeitskraft führt ebenso wenig zu Werbungskosten. Darüber hinaus ist nicht entscheidend, ob die Aufwendungen notwendig, zweckmäßig oder üblich sind. Auch unwirtschaftliche oder vergebliche Ausgaben stellen deshalb Werbungskosten dar, vgl. dazu auch R 9.1–9.14 LStR, aber z. B. auch H 4.7 Steuerberatungskosten und vor allem R 12.1–6 EStR.

Beispiele Werbungskosten

Herr Grosz nimmt Herrn Geiz kostenlos zur Arbeitsstätte mit. Da Herr Geiz hierdurch keine eigenen Aufwendungen entstehen, kann er hierfür keine Werbungskosten geltend machen.

Herr Frantz ist zum Vorstellungsgespräch nach München eingeladen. Als er vor Ort in München ist, erhält er die Nachricht, dass das Vorstellungsgespräch an diesem Tag nicht stattfindet sondern verlegt werden soll. Für die Bahnfahrt nach München sind Frantz Kosten in Höhe von 80 € entstanden. Sofern die Kosten nicht von der Firma, bei der Frantz das Vorstellungsgespräch haben soll, übernommen werden, kann Frantz die Kosten als (vergebliche) Werbungskosten abziehen.

Typische Beispiele für nicht abzugsfähige Werbungskosten sind Bußgelder aufgrund von Geschwindigkeitsüberschreitung auf Dienstreisen oder auf dem Weg zur Arbeitsstätte, häusliches Arbeitszimmer, bei dem die Beschränkungen nach § 4 (5) EStG greifen, etc.

Nicht abzugsfähige Werbungskosten sind Aufwendungen, die zwar durch die Einkommenserzielung veranlasst sind, die aber kraft Gesetz für nicht abziehbar erklärt sind.

Von den Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind, sind die Aufwendungen der privaten Lebensführung abzugrenzen, z. B. Urlaubsreisen, Hobbyaufwendungen etc. Diese sind steuerlich *nicht abzugsfähig*.

Aufwendungen, die *beruflich und privat* veranlasst sind und die nicht nach objektiven Kriterien leicht und einwandfrei von beruflich veranlassten Aufwendungen zu trennen

sind, können nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Beispielsweise fallen hierunter: Tageszeitung, Wirtschaftsmagazine, Berufskleidung wie Anzug und Krawatte bei Bilanzbuchhaltern etc.

Hingegen können Aufwendungen, die beruflich und privat veranlasst sind und die nach objektiven Kriterien leicht und *einwandfrei trennbar* sind, anteilig als Werbungskosten geltend gemacht werden: Kfz-Kosten, Telefonkosten, Verpflegungsmehraufwendungen aufgrund einer Dienstreise etc.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wird ein *Arbeitnehmerpauschbetrag* nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG abgezogen. Er kommt nur dann zur Anwendung, wenn keine höheren Werbungskosten nachgewiesen werden. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag beträgt 1000 € (seit Dezember 2011, vorher 920 €), wenn keine Versorgungsbezüge i. S. d. § 19 (2) EStG vorliegen, bzw. 102 €, soweit es sich um Versorgungsbezüge i. S. d. § 19 (2) EStG handelt. Kinderbetreuungskosten sind seit Dezember 2010 eindeutig den Sonderausgaben zuzuordnen; § 9c EStG wurde gestrichen.

Da im Rahmen der Überschusseinkünfte die allgemeinen Kriterien des *Abflussprinzips* zu berücksichtigen sind, gilt dieses auch für Werbungskosten. Folglich sind Werbungskosten bei Zahlung bzw. bei Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abzugsfähig. Bei regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben ist die 10-Tage-Regelung gem. § 11 EStG, H 11– Allgemeines – EStR entsprechend anzuwenden.

Ein Arbeitnehmer, der lediglich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht, braucht grundsätzlich keine Einkommensteuererklärung abzugeben. Mit dem Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber sind die Pflichten des Arbeitnehmers damit nach § 46 (4) EStG abgegolten (*Abgeltungsprinzip*). Dennoch kann der Arbeitnehmer nach § 46 (2) Nr. 8 EStG einen Antrag auf Durchführung der Einkommensteuerveranlagung (*Antragsveranlagung*) stellen. Dieser Antrag kann bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahres gestellt werden, indem eine Einkommensteuererklärung beim zuständigen Finanzamt abgegeben wird. Für den Veranlagungszeitraum 2012 bedeutet dies, dass ein entsprechender Antrag bis zum 31. Dezember 2014 gestellt werden kann.

Eine Einkommensteuer-Veranlagung ist zwingend *von Amts wegen* durchzuführen, wenn die Fälle nach § 46 (2) Nr. 1–7 EStG vorliegen, insb.:

- Die positive Summe der Nebeneinkünfte, d. h. der Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 (3) und § 24a EStG, oder die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, beträgt jeweils mehr als 410 € (vgl. dazu § 8 SGB IV).
- Der Steuerpflichtige hat nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen, es sei denn, der Arbeitslohn wurde von den Arbeitgebern für den Lohnsteuerabzug zusammengerechnet, § 38 (3a) S. 7 EStG.

- Zusammen veranlagte Ehegatten haben beide Arbeitslohn bezogen und einer von beiden wurde nach der Steuerklasse V oder VI besteuert oder bei Steuerklasse IV wurde der Faktor gem. § 39f EStG eingetragen.
- In der ELStAM-Datenbank (früher: Auf der Lohnsteuerkarte) ist ein Freibetrag gem. § 39a EStG eingetragen.

2.1.6 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Einnahmen aus Kapitalvermögen sind Erträge, die einem Kapitalgeber dafür zufließen, dass er einem anderen Kapital zur Nutzung überlässt.

Gewinne aus der Veräußerung des Kapitalstamms fallen nicht unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Diese sind nur steuerbar, sofern sie als private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG zu berücksichtigen sind.

Wertsteigerungen während der Dauer der Kapitalanlage gehören ebenso nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, da die bloße Wertsteigerung keine Einnahme i. S. d. § 8 EStG darstellt (Zuflussprinzip).

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind in § 20 EStG geregelt. Hierunter fallen zehn verschiedene Einnahmen und vier verschiedene Ergänzungstatbestände. Einige wichtige sind:

- Dividenden (Nr. 1) und verdeckte Gewinnausschüttungen, R 36 KStR
- Einnahmen nach Veräußerung einer Körperschaft, die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen (Nr. 2)
- Einnahmen aus einer typisch stillen Gesellschaft oder einem partiarischen Darlehen (Nr. 4)
- Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden und Renten aus Rentenschulden (Nr. 5)
- Unterschiedsbetrag zwischen der Lebensversicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Nr. 6)
- Einnahmen aus sonstigen Kapitalforderungen (Nr. 7). Dies ist ein Auffangtatbestand, der alle Zinseinkünfte erfasst, hierunter fallen z. B. alle Sparbücher, Girokonten, festverzinsliche Wertpapiere etc.

Ab 2009 kam es für Kapitaleinkünfte und private Veräußerungsgeschäfte aus Wertpapieren zu einem *Systemwechsel*, vgl. § 20 (2) EStG. Die Einkommensteuer auf diese Einkünfte wird nun in Form einer *Abgeltungsteuer* erhoben. Dabei wird unabhängig von der Haltedauer ein pauschaler Steuersatz von 25 % (zzgl. SolZ und evtl. KiSt) erhoben. Das Halbeinkünfteverfahren und die Spekulationsfrist sind insoweit weggefallen.

Bei Dividendenerträgen im Betriebsvermögen ist die Besonderheit zu beachten, dass die steuerpflichtigen Einnahmen gem. *Teileinkünfteverfahren* nach § 3 Nr. 40 d) EStG nur mit 60% der Bardividende angesetzt werden (Rechtslage bis 2009 mit 50%: *Halbeinkünfteverfahren*). Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag werden hingegen in voller Höhe auf die Einkommensteuer angerechnet, vgl. § 32d (1) S. 1 EStG.

Beachten Sie, dass diese Regelung für Einzelkaufleute und Personengesellschaften gilt. Körperschaften, d. h. insb. Kapitalgesellschaften wie AG und GmbH unterliegen dem Körperschaftsteuergesetz, wonach erhaltene Dividenden steuerfrei abzüglich eines pauschalen Abzugs sind, vgl. § 8b KStG.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen sind regelmäßig die Aufwendungen als *Werbungskosten* anzusehen, die mit den Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Aufwendungen zum Erwerb, zur Sicherung und zum Erhalt der Kapitaleinnahmen dienen. Unter die Werbungskosten fallen z. B. Depotgebühren, Fachliteratur, Reisekosten zur Hauptversammlung etc.

Der Sparerfreibetrag und die Werbungskostenpauschale i.H.v. insgesamt 801 € und 1602 € bei Zusammenveranlagung blieben erhalten und wurden als *Sparerpauschbetrag* zusammengefasst, d. h. höhere Werbungskosten können trotz Nachweis nicht mehr berücksichtigt werden, vgl. § 20 (9) EStG.

Vorher durften Werbungskosten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Dividenden standen, nur in Höhe von 40 % (Rechtslage 2009– Teilabzugsverbot) bzw. 50 % (Rechtslage 2008– Halbabzugsverbot) abgezogen werden, vgl. § 3c (2) EStG. Nicht zu den Werbungskosten zählten Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten, die durch die Veräußerung von Wertpapieren veranlasst sind.

Sofern keine höheren Werbungskosten nachgewiesen werden konnten, konnten von den Einnahmen sog. *Werbungskostenpauschbeträge* gem. § 9a Nr. 2 EStG i.H.v. 51 € bzw. 102 € bei Zusammenveranlagung abgezogen werden. Diese Regelung wurde mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 2009 aufgehoben.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen war nach Abzug der Werbungskosten ein Betrag von 750 €, der sich bei Ehegatten verdoppelt, als *Sparerfreibetrag* abzuziehen, vgl. § 20 (4) EStG a.F. Der Sparerfreibetrag durfte nicht höher sein als die um die Werbungskosten geminderten Kapitalerträge. Der gemeinsame Sparerfreibetrag von 1500 € wurde auch dann gewährt, wenn nur ein Ehegatte Kapitalerträge erzielt hatte. Erzielten beide Ehegatten Kapitalerträge, war bei jedem Ehegatten die Hälfte des Sparerfreibetrags abzuziehen. Ein nicht ausgeschöpfter Sparerfreibetrag des einen Ehegatten konnte auf den anderen Ehegatten übertragen werden, § 20 (4) S. 3 EStG a.F.

Für Steuerpflichtige besteht die Möglichkeit, weiterhin im Rahmen der *Veranlagung* die Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne in der Steuererklärung geltend zu machen. Nur auf Antrag führt das Finanzamt eine Günstigerprüfung durch, vgl. § 32d (6) EStG, s. a. H 32d EStH. Dann gilt die Abgeltungssteuer als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer. Auch für die Kirchensteuer besteht ein Wahlrecht zwischen Abgeltung und Veranlagung. Die Abgeltung muss hier separat beim Finanzamt beantragt werden.

Auf Kapitalerträge wird vorab eine *Zinsabschlag- oder Kapitalertragsteuer* von dem auszahlenden inländischen Kreditinstitut einbehalten, §§ 43 ff. EStG. Bei Anteilen im Betriebsvermögen oder auf Antrag gem. § 43 (5) S. 3 EStG stellt die einbehaltene Zinsabschlag- bzw. Kapitalertragsteuer nur eine *Vorauszahlung ohne Abgeltungswirkung* dar. Sie wird auf die persönliche Einkommensteuerschuld als Vorauszahlung angerechnet, § 36 (2) Nr. 2 EStG.

Keine Zinsabschlagsteuer entsteht bei Vorliegen eines *Freistellungsauftrages* oder einer *Nichtveranlagungsbescheinigung*, vgl. § 44a (2) S. 1 EStG. Die Nichtveranlagungsbescheinigung hat eine Geltungsdauer von drei Jahren und wirkt auch bei Kapitalerträgen, die über den Sparerpauschbetrag hinaus gehen.

2.1.7 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen zu den Überschusseinkünften und werden in § 21 EStG aufgeführt, insbesondere die Einnahmen aus:

- Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen: Grundstücke, Grundstückteile, Gebäude und Garagen
- Überlassung eines Patents im Privatvermögen: Gelegenheitserfindung
- Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen nach erklärter Betriebsaufgabe

Die Vermietung von beweglichen Gegenständen fällt hingegen nicht unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern unter die Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG, sofern nicht § 15 EStG greift.

Bei der Nutzung von Grundstücken ist zu unterscheiden, ob Grundstücke in vollem Umfang vermietet bzw. verpachtet, in vollem Umfang zu eigenen Wohnzwecken verwendet oder gemischt genutzt werden.

Bei Grundstücken, die *in vollem Umfang vermietet bzw. verpachtet* werden, ermitteln sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Zu den Einnahmen zählen typischerweise Mieteinnahmen für Wohnungen, Garage, Werbeflächen etc. und Umlagen, sofern sie nicht bereits in der Miete enthalten sind (z. B. Heizkosten, Wasser, Müll etc.). Bei Grundstücken, die *in vollem Umfang zu eigenen Wohnzwecken* genutzt werden, liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Werden Grundstücke *gemischt genutzt*, liegen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur hinsichtlich des vermieteten Teils vor.

Werbungskosten sind Aufwendungen, die zum Erwerb, der Sicherung und der Erhaltung der Mieteinnahmen dienen, vgl. § 9 EStG. Damit sind grundsätzlich alle Grundstücksaufwendungen abzugsfähig, die mit der Vermietung im Zusammenhang stehen. Solche Werbungskosten können u. a. sein, R 21 (2) EStR:

- Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden
- Schuldzinsen und Geldbeschaffungskosten, z. B. Disagio/Damnum
- Grundsteuer
- Gebäudebrandversicherung
- Erhaltungsaufwendungen
- Reisekosten
- etc.

Nach § 7 (4) Nr. 2 a) EStG beträgt die Absetzung für Abnutzung für Gebäude, die nach dem 31. Dezember 1924 fertig gestellt wurden, jährlich 2 %, davor 2,5 %. Das Wahlrecht der degressiven AfA gem. § 7 (5) EStG fällt für nach dem 1. Januar 2006 fertiggestellte Gebäude weg, vgl. § 7 (5) c) EStG.

Beträgt die Miete für eine Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete, z. B. bei Vermietung an Bekannte oder Angehörige, so ist gem. § 21 (2) EStG die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Nur für den entgeltlichen Teil können die Werbungskosten abgezogen werden, R 21 (3) EStR.

2.1.8 Sonstige Einkünfte

Die sonstigen Einkünfte zählen zu den Überschusseinkünften. Zu ihnen gehören *nur* die Einkünfte, die in § 22 EStG einzeln aufgeführt sind. Diese Aufzählung ist abschließend:

Übersicht Sonstige Einkünfte

- Leibrenten Nr. 1
- Unterhaltsleistungen Nr. 1a
- private Veräußerungsgeschäfte Nr. 2; § 23 EStG
- Leistungen Nr. 3
- Abgeordneten-bezüge Nr. 4

Sofern keine höheren tatsächlichen Werbungskosten nachgewiesen werden können, wird von Leibrenten und Unterhaltsleistungen insgesamt ein *Werbungskostenpauschbetrag* nach § 9a Nr. 3 EStG i.H.v. 102 € abgezogen.

Private Veräußerungsgeschäfte werden in § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 (1) EStG definiert. Es handelt sich hierbei um Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitpunkt der Anschaffung und der Veräußerung (sog. Spekulationsfrist) bei *Grundstücken* nicht mehr als *zehn Jahre*, bei *anderen Wirtschaftsgütern* – nicht jedoch Aktien oder GmbH-Anteile, vgl. § 20 (2) EStG – nicht mehr als *ein Jahr* beträgt.

Ferner gibt es bei privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 (3) S. 5 EStG die *Freigrenze* von 600 €, d. h. bei höheren Veräußerungsgewinnen unterliegt der gesamte Gewinn der Besteuerung.

Für die Veräußerung von Aktien oder GmbH-Anteilen innerhalb Jahresfrist galt bis 2008 das Halbeinkünfteverfahren. Ab 2009 werden Veräußerungen von Anteilen an einer Körperschaft – Erwerb nach dem 01.01.2009 – nicht mehr als private Veräußerungsgeschäfte i. S. d. § 23 EStG erfasst, sondern bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG, vgl. § 20 (2) EStG. Die Besteuerung erfolgt unabhängig von der Jahresfrist.

Der gesamte Veräußerungsgewinn unterliegt der *Abgeltungsteuer* von 25 %. Das Halbeinkünfteverfahren findet insoweit keine Anwendung mehr.

2.1.9 Überleitungsrechnung

Sind Steuerpflichtige nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften zur Buchführung verpflichtet, vgl. § 4 (3) EStG, können bzw. müssen Sie Ihrer Steuererklärung eine Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) beilegen, in der die Betriebseinnahmen den Betriebsausgaben gegenübergestellt werden und die Differenz als Gewinn bzw. Verlust ermittelt wird.

Wodurch unterscheidet sich diese Gewinnermittlung von der durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 (1) EStG? Lesen Sie dazu § 11 EStG!

Bei der Einnahmenüberschussrechnung gilt das Zufluss-/Abflussprinzip, d. h. Einnahmen gelten als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie zugeflossen sind, und Ausgaben sind dem Kalenderjahr zuzuordnen, in dem sie abgeflossen sind.

Bei der Bilanzierung hingegen gilt das Zurechnungsprinzip. Zur Erläuterung des Unterschieds hilft das Beispiel Rückstellungen. Eine zukünftige Belastung in Form einer ungewissen Verbindlichkeit, vgl. § 249 HGB, muss gewinnmindernd dem Jahr zugeordnet werden, in dem die Belastung entstanden oder bekannt geworden ist. In dem Formular zur Einnahmenüberschussrechnung gibt es jedoch nicht die Möglichkeit, Rückstellungen zu bilden, d. h. den bekannten Sachverhalt gewinnmindernd zu berücksichtigen, da ja noch kein Abfluss erfolgt ist.

Muss also ein Einzelkaufmann seine Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG auf den Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 (1) EStG umstellen (oder tut er dies freiwillig), so ist eine Überleitungsrechnung durchzuführen, in der alle Zahlungsflüsse des alten Jahres, die Sachverhalte im neuen Jahr betreffen, herausgerechnet werden und alle Sachverhalte, die dem alten Jahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, aber nicht mit Zahlungen verbunden sind, hinzugenommen werden. Die Überleitungsrechnung ist der Steuererklärung beizulegen.

2.1.10 Kontrollfragen zu Lerneinheit 2.1 Einkommensteuer

1. Welche verschiedenen Steuerarten lassen sich unter dem Begriff Einkommensteuer zusammenfassen?
2. Worin liegt der Unterschied zwischen persönlicher und sachlicher Steuerpflicht?
3. Was verstehen Sie unter Veranlagung und wie bestimmt sich der Veranlagungszeitraum?
4. Was verstehen Sie unter dem Enumerationsprinzip, welche Einkunftsarten kennen Sie und wann sind Einnahmen steuerbar?
5. Was ist der Unterschied zwischen Gewinn und Überschuss!
6. Was verstehen Sie unter dem Ermittlungszeitraum?
7. Was unterscheidet das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit vom Zufluss- und Abflussprinzip?

8. Nennen Sie Beispiele für steuerfreie Einnahmen? Wie sind in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehende Ausgaben zu behandeln?
9. Was ist der Unterschied zwischen einem Freibetrag und einer Freigrenze?
10. Erläutern Sie den Unterschied zwischen der Summe der Einkünfte, dem Gesamtbetrag der Einkünfte, dem Einkommen, dem zu versteuernden Einkommen, der tariflichen Einkommensteuer, der festzusetzenden Einkommensteuer und der Abschlusszahlung.
11. Was ist der Unterschied zwischen Verlustausgleich und Verlustabzug?
12. Zählen Sie vier positive und drei negative Merkmale des Gewerbebetriebs auf.
13. Was ist der Unterschied zwischen einem typischen und einem atypischen stillen Gesellschafter?
14. Was verstehen Sie unter additiver Gewinnermittlung? Erläutern Sie in diesem Zusammenhang auch die Begriffe Sonderbilanz und Ergänzungsbilanz.
15. Was verstehen Sie unter einer Abgeltungssteuer?
16. Was verstehen Sie unter „sonstigen Einkünften“?
17. Wann ist eine Überleitungsrechnung erforderlich?

2.1.11 Lösungen zu Lerneinheit 2.1 Einkommensteuer

1. Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Zinsabschlagsteuer, Abgeltungssteuer, veranlagte Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer, wobei Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer auch als Nebensteuern zur Einkommensteuer bezeichnet werden.
2. Bei der persönlichen Steuerpflicht geht es um den Personenkreis, der unter das Einkommensteuergesetz fällt, es werden die unbeschränkte Steuerpflicht, die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht und die allgemein beschränkte Steuerpflicht unterschieden. Bei der sachlichen Steuerpflicht geht es um die Frage, ob ein Tatbestand verwirklicht ist, an den die Einkommensteuerpflicht anknüpft.
3. Veranlagung ist ein förmliches Verfahren, in dem die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden und die Steuer daraufhin durch Steuerbescheid festgesetzt wird. Für Ehegatten gilt der Grundsatz der Zusammenveranlagung. Als Veranlagungszeitraum wird der Zeitraum bezeichnet, nach dessen Ablauf die Einkommensteuer veranlagt wird. Für die Einkommensteuer ist Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr.
4. Das Enumerationsprinzip bedeutet, dass im Einkommensteuergesetz abschließend aufgezählt (ausnummeriert) ist, welche Einkunftsarten unter die Einkommensteuerpflicht fallen. Dies sind: Einkünfte aus 1. Land- und Forstwirtschaft, 2. Gewerbebetrieb, 3. selbstständiger Arbeit, 4. nichtselbstständiger Arbeit, 5. Kapitalvermögen, 6. Vermietung und Verpachtung und 7. sonstige Einkünfte. Einnahmen, die zu einer der sieben Einkunftsarten gehören, sind steuerbar.
5. Im Prinzip gibt es keinen Unterschied zwischen Gewinn und Überschuss. Gewinn wird durch Betriebsvermögensvergleich oder als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt. Überschuss ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

6. Der Ermittlungszeitraum ist bei Überschusseinkünften das Kalenderjahr, bei Gewerbetreibenden das Wirtschaftsjahr, das bei im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden im Einvernehmen mit dem Finanzamt vom Kalenderjahr abweichen darf. Veranlagungszeitraum bleibt das Kalenderjahr.
7. Bei Gewerbetreibenden, die zur Buchführung verpflichtet sind, gilt für die zeitliche Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zum jeweiligen Geschäftsjahr. Bei allen anderen Einkunftsarten und bei nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden gilt das Zufluss- und Abflussprinzip, d. h. Einnahmen und Ausgaben sind innerhalb des Kalenderjahres anzusetzen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zu- bzw. abgeflossen sind.
8. Teileinkünfteverfahren § 3 Nr. 40 EStG, Nutzung betrieblicher PCs und Telefone (Nr. 45), Trinkgelder (Nr. 51) etc. Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen dürfen gem. § 3c EStG nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.
9. Ein Freibetrag wird von den Einnahmen abgezogen, z. B. bei Veräußerung des Gewerbebetriebs gem. § 16 (4) EStG, d. h. er mindert die Einkünfte. Eine Freigrenze geht verloren, sobald sie überschritten ist, d. h. bei Überschreiten der Freigrenze sind die Einkünfte ohne Abzug der Steuer zu unterwerfen. Ein Beispiel hierfür ist die Freigrenze bei privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 (3) S. 5 EStG: Wird sie überschritten, ist der gesamte Gewinn steuerpflichtig.
10. Von der Summe der Einkünfte gelangt man durch Abzug von Entlastungsbeträgen zum Gesamtbetrag der Einkünfte, diese werden – reduziert vor allem durch Verlustabzug, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen – zum Einkommen, und abzüglich Kinderfreibeträgen und Härteausgleich ergibt sich das zu versteuernde Einkommen. Darauf wird der Steuertarif angewendet und ergibt die tarifliche Einkommensteuer, nach Abzug von verschiedenen Steuerermäßigungen und nach diversen Hinzurechnungen ergibt sich die festzusetzende Einkommensteuer, von der Vorauszahlungen und Einbehaltungen abgezogen werden, um zur Abschlusszahlung bzw. zum Erstattungsanspruch zu gelangen.
11. Verlustausgleich ist der Ausgleich positiver und negativer Einkünfte im gleichen Kalenderjahr; horizontal=innerhalb einer Einkunftsart, vertikal=zwischen verschiedenen Einkunftsarten. Verlustabzug stellt den Abzug nicht ausgeglichener Verluste entweder im Vorjahr (Verlustrücktrag) oder in den Folgejahren (Verlustvortrag) dar.
12. Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, keine Vermögensverwaltung.
13. Der typische stille Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen, der atypische ist Mitunternehmer und erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
14. Additive Gewinnermittlung bedeutet, dass zum Steuerbilanzgewinn die Ergebnisse aus Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen hinzuaddiert werden, um das Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft zu ermitteln. Dabei dienen Sonderbilanzen dazu, Sonderbetriebsvermögen einzelner Gesellschafter, z. B. Tätigkeitsvergütung oder

Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre

Bilanzbuchhalter IHK

Mit Übungsklausuren für die Prüfung

Wünsche, M.

2015, XXIV, 365 S. 1 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-05320-8