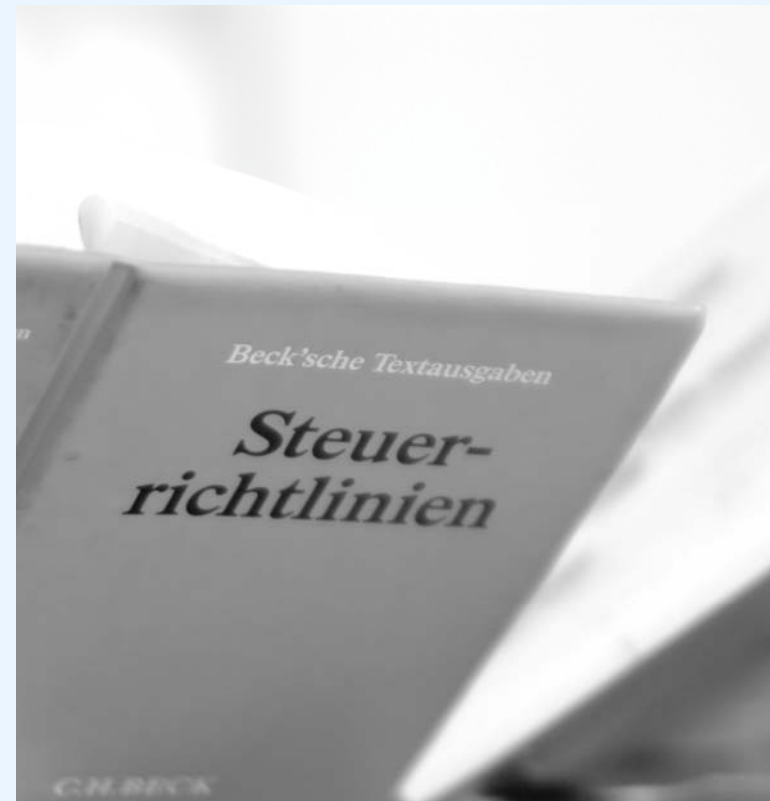

Einkommensteuerrecht – Unternehmensbesteuerung I WS 2019/2020

**Dr. Tobias Teufel
Dr. Martin Schiessl**



Gesamtübersicht

- Einführung in das Steuerrecht
- Einkommensteuer
- Verfahrensrecht – AO/FGO
- Gewerbesteuer
- Körperschaftsteuer
- Umsatzsteuer
- Rechtsformwahl
- Bilanzsteuerrecht

Einführung in das Steuerrecht



Einführung in das Steuerrecht

- Überblick über die Unternehmensbesteuerung
- Definition und Einteilung der Steuer
- Das Steueraufkommen in Deutschland
- Steuerliche Grundbegriffe
- Elemente eines Steuertatbestandes
- Rechtsquellen des Steuerrechts
- Grundzüge des Besteuerungsverfahrens



§ 3 I AO

§ 3 I AO: Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

Steuern (nicht: Gebühren, Beiträge)

- sind **Geldleistungen**, die einmalig oder laufend erhoben werden;
- stellen **keine Gegenleistung** für eine besondere Leistung des Staates dar;
- werden von einem **öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen** kraft staatlicher Finanzhoheit auferlegt;
- werden grundsätzlich zur Erzielung von **Staatseinnahmen** erhoben, mitunter auch Lenkungszweck;
- müssen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (Tatbestandsmäßigkeit und Tatbestandsbestimmtheit).

§ 3 I AO

	Abgrenzung zu Steuern
Eine Gebühr ist eine öffentlich-rechtliche Geldleistung, die aus Anlass individuell zurechenbarer, öffentlicher Leistungen dem Gebührenschuldner (durch eine öffentlich-rechtliche Norm oder sonstige hoheitliche Maßnahme) einseitig auferlegt wird und dazu bestimmt ist, in Anknüpfung an diese Leistung deren Kosten ganz oder teilweise zu decken (vgl. BVerfGE 50, 217 [226]).	Gegenleistung Äquivalenzprinzip
Beiträge werden für die Bereitstellung einer Leistung unabhängig von ihrer tatsächlichen Inanspruchnahme erhoben.	Mögliche Gegenleistung

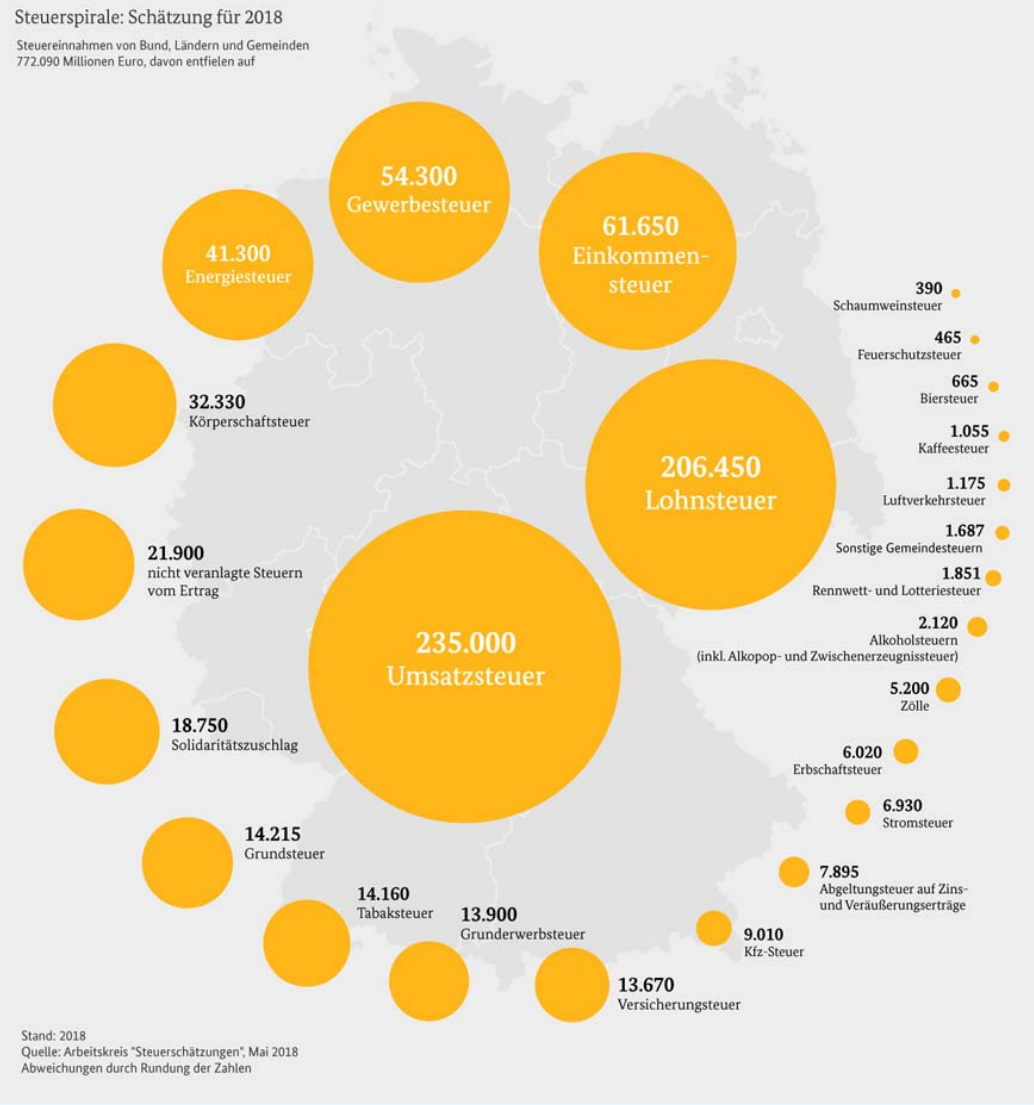
Einteilung aus juristischer Sicht

Personen (Subjekt)- steuern (Steuerpflicht bezieht sich auf eine Person)	Objekt- steuern (Steuerpflicht bezieht sich auf ein Objekt)	Verkehr- steuern (wirtschaftl. Verkehr von Gütern und Dienstleistungen)	Verbrauch- Steuern (Verbrauch von Gütern)
<ul style="list-style-type: none"> > Einkommensteuer > Körperschaftsteuer > Solidaritätszuschlag > Erbschaft- und Schenkungsteuer > Kirchensteuer 	<ul style="list-style-type: none"> > Gewerbesteuer > Grundsteuer 	<ul style="list-style-type: none"> > Umsatz- und Einfuhrumsatzsteuer, Zölle > Grunderwerbsteuer > Versicherungsteuer > Feuerschutzsteuer > Rennwett- und Lotteriesteuer > Kraftfahrzeugsteuer 	<ul style="list-style-type: none"> > Mineralölsteuer > Tabaksteuer > Branntweinabgabe > Kaffeesteuer > Biersteuer > Schaumweinsteuer

Einteilung nach der Besteuerungsbasis

Ertragsteuern (Besteuerung der Einkommenserzielung)	Besteuerung des Vermögens-transfers	Substanzsteuern (Besteuerung von Besitz)	Verkehrssteuern (wirtschaftlicher Verkehr von Gütern und DLen)	Verbrauchssteuern (Verbrauch von Wirtschaftsgütern)
<ul style="list-style-type: none"> > Einkommensteuer > Körperschaftsteuer > Gewerbesteuer > Kirchensteuer > Solidaritätszuschlag 	<ul style="list-style-type: none"> > Erbschaft- und Schenkungsteuer 	<ul style="list-style-type: none"> > Grundsteuer 	<ul style="list-style-type: none"> > Umsatz- und Einfuhrumsatzsteuer, Zölle > Grunderwerbst. > Versicherungst. > Feuerschutzst. > Rennwett- und Lotteriesteuer 	<ul style="list-style-type: none"> > Mineralölsteuer > Tabaksteuer > Branntweinabgabe > Kaffeesteuer > Biersteuer > Schaumweinst.

Steueraufkommen



Grundbegriffe

Steuersubjekt (=Steuerpflichtiger)

Das Steuersubjekt ist die nat. oder jur. Person, die durch Steuergesetze verpflichtet ist (zB zur Steuerzahlung, zur Abgabe einer Steuererklärung etc.); jede nat. Person erhält eine Steuernummer, die ihr gesamtes Leben unverändert bleibt (§ 139b AO)

Steuerobjekt (=Steuergegenstand)

Das Steuerobjekt ist das Merkmal, an das die jeweilige steuerliche Norm die Steuerpflicht knüpft. Steuerobjekt kann ein Vorgang (z.B. ein Vermögensübergang), ein Zustand (z.B. das Halten eines Hundes) oder ein Gegenstand (z.B. ein Grundstück) sein.

Grundbegriffe

Steuerschuldner

Steuerschuldner ist diejenige nat. oder jur. Person, die zur Entrichtung der Steuer verpflichtet ist, weil sie den gesetzlichen Tatbestand verwirklicht hat.

Steuerzahler

Steuerzahler ist grundsätzlich der Steuerschuldner. Ausnahmsweise können sich Abweichungen ergeben, wenn der Steuerzahler die Steuer für Rechnung eines anderen (des Steuerschuldners) abführt. Beispielsweise wird die Lohnsteuer vom Arbeitgeber für Rechnung des Arbeitnehmers an das Finanzamt abgeführt.

Grundbegriffe

Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage (BMG) ist die Größe, die das Steuerobjekt quantifiziert (z.B. Höhe des zu versteuernden Einkommens, Höhe des Gewerbeertrags, Wert des Nachlasses).

Steuersatz

Der Steuersatz ist Größe, aus der sich die Steuerschuld als vom Hundertsatz oder als fester Geldbetrag pro Einheit der Bemessungsgrundlage ergibt.

Der Steuersatz kann von der Höhe der Bemessungsgrundlage unabhängig sein (konstanter Steuersatz) oder mit ihrer Höhe variieren (variabler Steuersatz). Im Rahmen der Einkommensteuer werden progressive Tarife verwendet, im Rahmen der Körperschaftsteuer hingegen ein konstanter Tarif.

Elemente eines Steuertatbestandes

Steuerbarkeit:

- **Wer** (Steuersubjekt) und **Was** (Steuerobjekt) ist steuerpflichtig ?

Steuerpflicht:

- Persönliche und sachliche Steuerbefreiungen

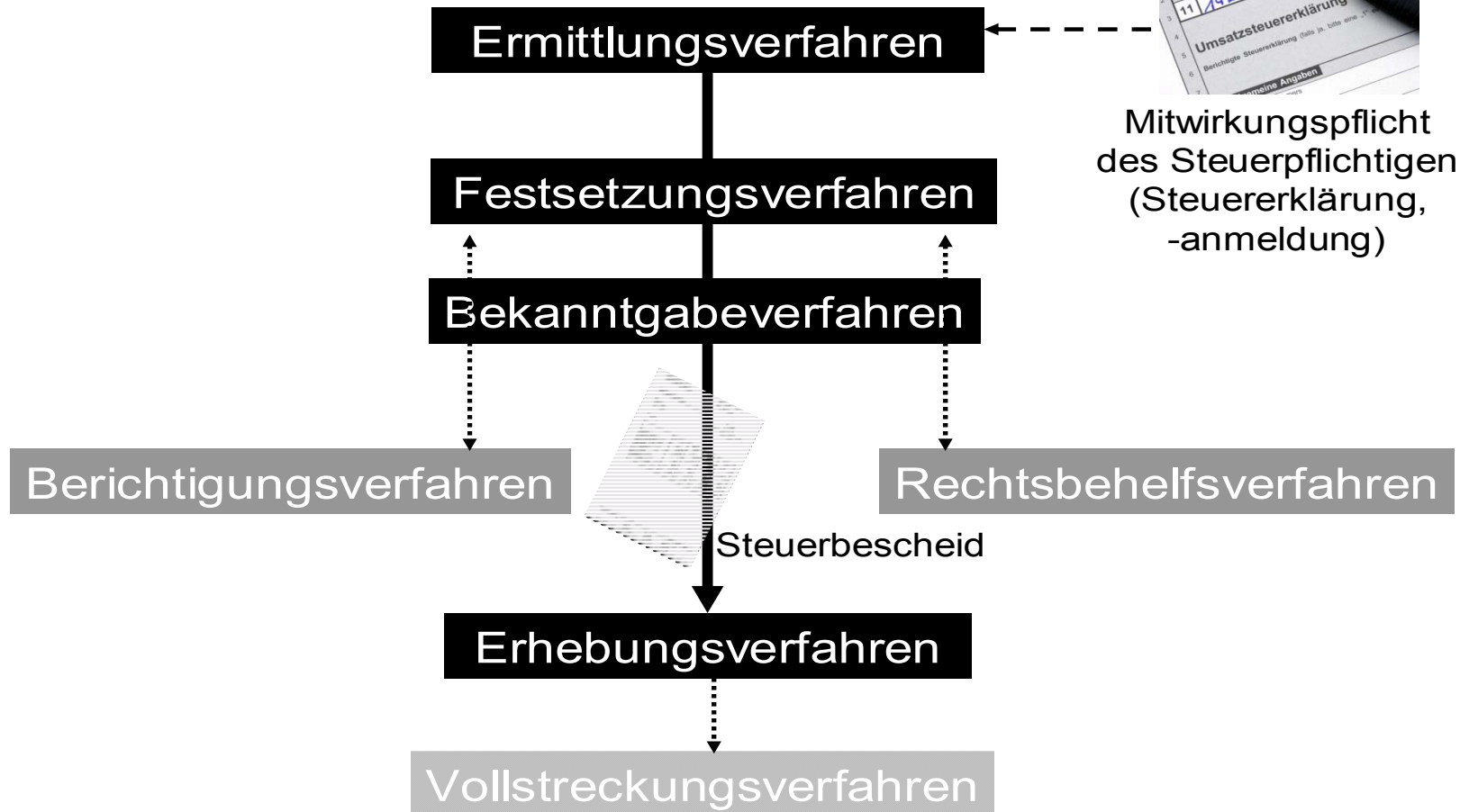
Steuerschuld:

- **Worauf** (Bemessungsgrundlage) ist **wieviel** (Steuersatz) Steuer zu zahlen ?

Rechtsquellen und ihre Bindungswirkung

Gesetze	Durchführungsverordnungen	Rechtsprechung	Verwaltungsanweisungen	Schrifttum
<p>Allg. Steuergesetze (AO, BewG)</p> <p>Besondere Steuergesetze (EStG, KStG, ...)</p> <p>Zwingende Einhaltung durch Verwaltung, Gerichte und Steuerpflichtige</p> <p>Gesetze und Durchführungsverordnungen sind Recht und binden daher Gerichte und Finanzverwaltung</p>	<p>EStDV, UStDV...</p> <p>Auf Grund gesetzlicher Ermächtigung kann die Finanzverwaltung Verordnungen erlassen.</p> <p>Rechtsnormcharakter Art. 80 GG</p>	<p>EU-Ebene: EuGH Bundesebene: BFH Länderebene: FG</p> <p>Gerichte entscheiden bei Streitigkeiten in Steuerangelegenheiten</p>	<p>BMF-Schreiben Richtlinien (EStR, UStR...)</p> <p>Dienstanweisungen einer übergeordneten Behörde</p> <p>Binden ausschließlich die Finanzverwaltung</p>	<p>Kommentare Ausätze in Fachzeitschrift</p> <p>Hilfsfunktion bei der Auslegung steuerlicher Normen</p> <p>Keine Bindungswirkung</p>

Grundzüge des Besteuerungsverfahrens



Einkommensteuer

Einkommensteuer

- **Persönliche Steuerpflicht**
- **Sachliche Steuerpflicht**
- **Ermittlung der Einkünfte**
- **Einkunftsarten**
- **Bemessungsgrundlage**
- **Veranlagung**
- **Steuertarif**

Allgemeines

- Personensteuer/Ertragsteuer
- Einkommensteuer der natürlichen Person
 - Körperschaftsteuer ist „ESt der juristischen Person“
 - Personengesellschaften unterliegen weder ESt noch KSt (Gesellschafter unterliegen der ESt oder KSt, Gesellschaft selbst höchstens der GewSt): Transparenzprinzip
- SolZ und KiSt knüpfen an ESt an („Zuschlagsteuern“)
- Besteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit



Persönliche Steuerpflicht § 1 EStG

**Unbeschränkte
Steuerpflicht
§ 1 Abs. 1 EStG**

Natürliche Person
Im Inland entweder
einen Wohnsitz
(§ 8 AO) oder ihren
gewöhnlichen
Aufenthalt
(§ 9 AO)



Welteinkommensprinzip

**Fiktive unbeschränkte
Steuerpflicht
§ 1 Abs. 3 EStG**

Grenzpendler-Regelung
Natürliche Person auf
Antrag
Mind. 90% der Einkünfte
unterliegen der dt. ESt
oder die nicht der dt. ESt
unterliegenden Einkünfte
übersteigen nicht
Grundfreibetrag
§ 1a EStG beachten!

**Beschränkte
Steuerpflicht
§ 1 Abs. 4 EStG**

Natürliche Person
Im Inland weder
Wohnsitz noch
gewöhnlichen
Aufenthalt

Inländische Einkünfte
nach § 49 EStG



Territorialitätsprinzip

Unbeschr. Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG)

Subjekt der unbeschränkten Steuerpflicht ist jede **natürliche Person**, die einen **Wohnsitz (§ 8 AO)** oder ihren **gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO)** im **Inland** hat.

- **Inland:** Das gesamte Staatsgebiet der BRD (nicht iSd USt!)
- **Wohnsitz:** Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen inne hat, die darauf schließen lassen, dass er sie beibehalten und benutzen wird.
 - Wohnung ist jeder objektiv zum Wohnen geeignete Raum;
 - Eine Wohnung hat inne, wer tatsächlich über sie verfügen kann und sie als Bleibe nicht nur vorübergehend benutzt;
 - Maßgeblich sind die objektiven Umstände;
 - Polizeiliche Meldung unerheblich, höchstens Indiz.

Unbeschr. Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG)

- **Gewöhnlicher Aufenthalt:** Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort nicht nur vorübergehend verweilt.
 - Vermutung des gewöhnlichen Aufenthalts bei zusammenhängendem Zeitraum von mehr als sechs Monaten (§ 9 S. 2 AO); Ausnahme: Aufenthalte zu Kur-, Erholungs- oder Besuchszwecken;
 - Kurzfristige Unterbrechungen (zB Familienheimfahrten) sind unschädlich;
 - es kommt auf die objektiven Umstände an.

Fiktive unbeschr. Steuerpflicht (§ 1 III)

Qualitative Voraussetzungen	Quantitative Voraussetzungen
<ul style="list-style-type: none">• Natürliche Personen unabhängig von deren Staatsbürgerschaft• ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland• die ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich im Inland beziehen• die Einkünfte nach § 49 EStG erzielen• die jährlich einen Antrag stellen	<ul style="list-style-type: none">• Gesamteinkünfte unterliegen im KJ zu mind. 90% der deutschen ESt oder• die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte übersteigen nicht Grundfreibetrag• Nachweis der nicht der deutschen ESt-Pflicht unterliegenden Einkünfte durch Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörden

Rechtsfolge:

- Natürliche Person wird als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt
- Wirkung der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht sind auf die inländischen Einkünfte nach § 49 EStG beschränkt (**kein** Welteinkommensprinzip)
- Keine Zusammenveranlagung gem. § 26 Abs. 1 EStG (Ehegattensplitting), aber § 1a EStG beachten!

EU-Familienangehörige (§ 1a EStG)

Anforderungen an die Person des Steuerpflichtigen:

- Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staates
(= EU + Norwegen, Island, Liechtenstein)
- Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG **und** Erfüllung der quantitativen Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 S. 2-4 EStG
- **oder** unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG

Vorteile §§ 1 Abs. 3 bzw. 1a EStG

Besteuerung der Grenzpendler (§ 1 Abs. 3 EStG)	Zusätzliche Privilegien für EU/EWR-Bürger (§ 1a EStG)
<ul style="list-style-type: none">• Sonderausgaben• Außergewöhnliche Belastungen• ... alle Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht anknüpfen	<ul style="list-style-type: none">• Zusammenveranlagung mit Splittingtarif (§ 26 Abs. 1 EStG)• Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Beispiel

Fall: Zusammenveranlagung im EU/EWR-Fall

Ein Ehepaar lebt nicht getrennt: Der Ehemann Ö, österreichischer Staatsbürger mit Familienwohnsitz in Wien, erzielte 01 ausschließlich Einkünfte aus der Beteiligung an einer deutschen KG. Seine Ehefrau (Schweizerin) erzielt in Österreich Einkünfte aus Kapitalvermögen von € 8.900.

Fallvariante: Die deutsche Beteiligung an der KG wird nicht von Herrn Ö, sondern von der Ehefrau gehalten, während Herr Ö die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich bezieht.



Lösungshinweise – (1)

Grundfall:

Die Eheleute Ö sind nicht unbeschränkt steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, da sie weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Ö kann aber gemäß § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig gelten, da die inländischen Einkünfte im Kalenderjahr 01 zu 100% der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Frau Ö hingegen kann in Deutschland nicht auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig gelten, da ihre ausländischen Einkünfte sowohl die absolute Grenze von € 9.000 als auch die relative Grenze (10%) überschreiten. Nun ist § 1a Nr. 2 EStG zu prüfen, da unter Vorliegen bestimmter Bedingungen das Ehegattensplitting möglich wird. Herr Ö ist EU/EWR-Bürger und ist auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig im Inland. Da das Ehepaar in 01 nicht getrennt lebt und Frau Ö weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, sondern in einem EU/EWR-Staat ansässig ist und die Einkunftsgrenzen nicht überschritten werden, kann das Ehepaar gem. § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1, § 26b EStG in 01 zusammen veranlagt werden. Die Staatsangehörigkeit der Frau Ö spielt keine Rolle.

Lösungshinweise (2)

Fallvariante:

Frau Ö kann sich zwar nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagung lassen. Eine Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG scheidet jedoch aus, weil Frau Ö als Schweizerin nicht EU/EWR-Bürgerin ist; die Schweiz zählt nicht zur EU bzw. EWR.

Beschr. Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG)

Steuersubjekt:

Subjekt der beschränkten Steuerpflicht ist jede **natürliche Person**, die **weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt** im Inland hat, aber inländische **Einkünfte iSd § 49 EStG** erzielt.

Steuerobjekt:

Objekt der beschränkten Steuerpflicht sind alle inländischen Einkünfte iSd § 49 EStG.

Beispiele:

Franzose mit Wohnsitz in Paris vermietet in Mannheim eine Wohnung.

Belgier, wohnhaft in Brüssel, ist im Inland angestellt und fährt täglich nach Hause.

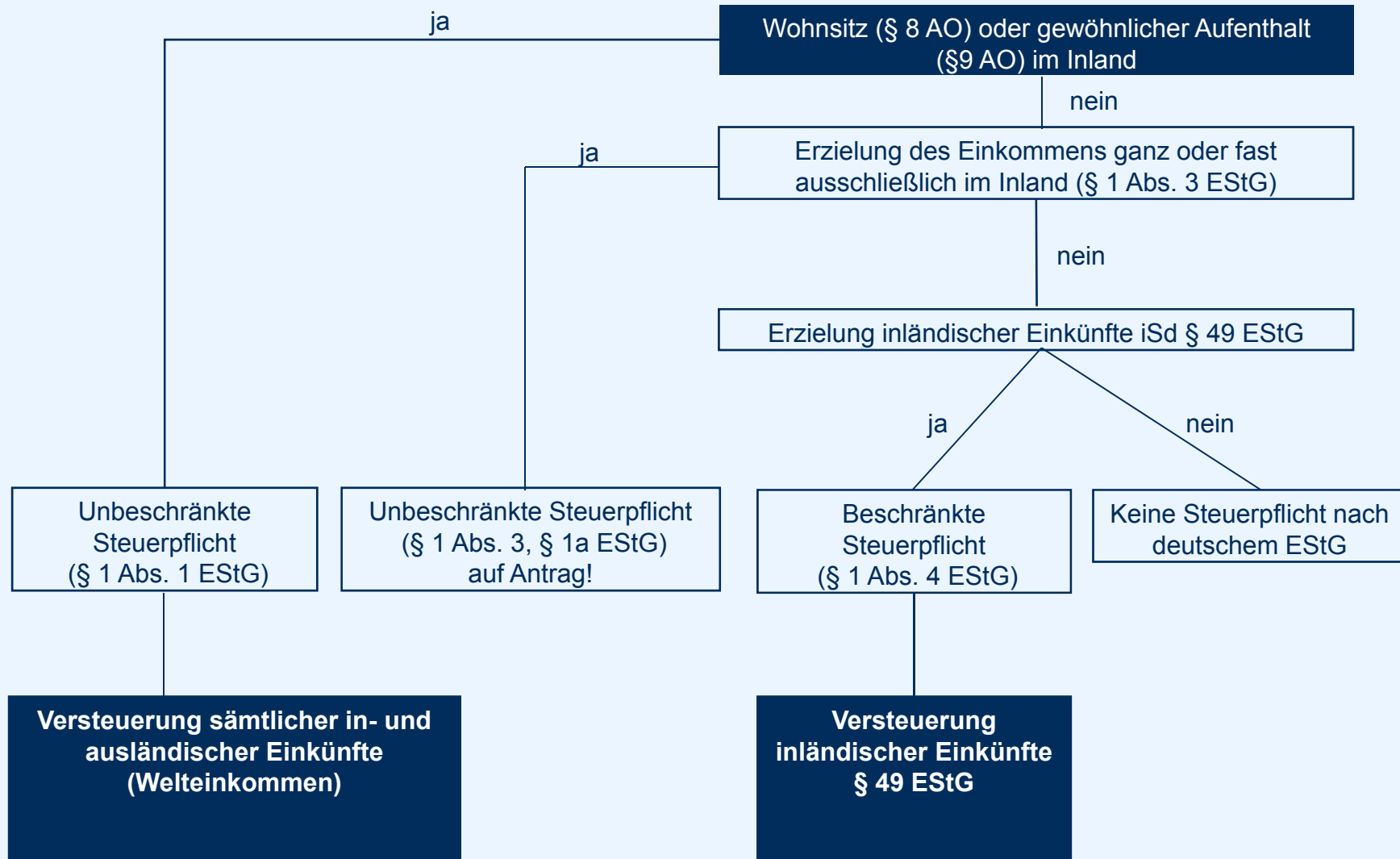
Überblick Einkünfte § 49 EStG (1)

- Einkünfte aus einer im Inland betriebenen **Land- und Forstwirtschaft**
- Einkünfte aus **Gewerbebetrieb**:
 - Für den im Inland eine Betriebsstätte (§ 12AO) unterhalten wird
 - Für den im Inland ein ständiger Vertreter (§ 13 AO) bestellt ist
 - Durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische oder unterhaltende Darbietungen (z.B. Teilnahme an Talkshow)
 - Veräußerung von inländischen Anteilen iSd § 17 EStG
 - Vermietungseinkünfte, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen sind oder in ein inländisches Register eingetragen sind
 - Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten in bestimmten Fällen
- Einkünfte aus **selbständiger Arbeit**, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird
- Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit**, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird (einschl. der Vergütungen von Geschäftsführern, Prokuristen und Vorstandsmitgliedern einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland)

Überblick Einkünfte § 49 EStG (2)

- Einkünfte aus **Kapitalvermögen**:
 - Dividenden/Gewinnanteile, falls Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat
 - Zinsen aus Forderungen wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz (etc.) gesichert ist
 - Einnahmen aus der Veräußerung von Zins- und Dividendenscheinen
- Bestimmte **sonstige Einkünfte** iSd § 22 EStG

Überblick über die persönliche Steuerpflicht



Beschränkte Steuerpflicht

- 1) Der Schweizer Rudolf Rückhand wohnt in einem Apartment in Köln. Als Tennisprofi hält er sich pro Jahr ca. 300 Tage bei Turnieren im Ausland auf.
- 2) Der brasilianische Forstwirt Juan Gazpacho besitzt neben umfangreichen Wäldereien in Brasilien auch 5 ha Wald in der Nähe von Freiburg. Die Bewirtschaftung erfolgt nach seinen Anweisungen durch den Förster des Nachbarreviers. Gazpacho selbst kommt nur zur Jagdzeit für einige Wochen in seine Schwarzwälder Jagdhütte. 01 hat er den gesamten Besitz verkauft.
- 3) Der auf Madeira ansässige Schiffsbauer Jose Carreras vertreibt seine Yachten in Deutschland durch die Maklerfirma M-GmbH in Hamburg. Diese besorgt für ihn die Vermittlung und den Abschluss von Kaufverträgen über bereits fertig gestellte Schiffe und nimmt Bestellungen für den Bau neuer Schiffe entgegen. Die M-GmbH nimmt diese Aufgaben seit Jahren wahr und richtet sich dabei nach den Anweisungen von Jose Carreras.

Beschränkte Steuerpflicht

- 4) Der libanesischer Rechtsanwalt Yahia Soliman berät seinen Mandanten Karim Gezzar in seinem Büro in Beirut (Libanon). Gezzar hatte auf einer Urlaubsfahrt am 2.1.01 in der Kölner Innenstadt einen Verkehrsunfall verursacht. Für die Verhandlung vor dem Landgericht Köln fertigt Soliman einen gutachterlichen Schriftsatz, der im Prozessverlauf verwertet wird. Das Honorar für seine Tätigkeit erhält Soliman von Gezzar am 10.9.02 persönlich übergeben in seiner Kanzlei in Beirut.
- 5) Jennifer Schmidt arbeitet seit vielen Jahren als Stewardess für eine große deutsche Fluggesellschaft. Vor einigen Jahren lernte Jennifer bei einem Transatlantikflug des Schweizer Piloten Konrad Toens kennen. Noch im selben Jahr zog Jennifer Schmidt zu Konrad Toens in die Schweiz. Nach einer Babypause arbeitet Jennifer Schmidt, die immer noch in der Schweiz lebt, seit Anfang 01 wieder für die deutsche Fluggesellschaft.

Beschränkte Steuerpflicht

- 6) Der saudi-arabische Kapitalanleger Mohamed Ali unterhält ein Konto und ein Depot bei einer deutschen Großbank sowie weitere Kapitalbeteiligungen in Deutschland. Die in Deutschland erzielten Kapitalerträge werden teils nach Saudi-Arabien transferiert, teils zu Neuinvestitionen in Deutschland verwandt. Im Jahr 01 verzeichnet er folgende Einnahmen:
- a) Einen Gewinnanteil von EUR 10.000 aus einer Beteiligung als (typisch) stiller Gesellschafter an einer OHG mit Sitz in Stuttgart.
 - b) EUR 5.000 Zinsen aus einer 8%-Anleihe der Deutschen Bahn AG. Die Bank erwarb für den Betrag auftragsgemäß weitere Wertpapiere.
 - c) Zinsen in Höhe von EUR 8.000 aus einem hingegebenen Darlehen in Höhe von EUR 100.000, das er seiner in Köln verheirateten Schwester zum Aufbau einer Firma gegeben hat. Das Darlehen ist durch eine Hypothek an einem Grundstück in Düsseldorf gesichert.

Lösungshinweise

- 1) Tatsächliche Verfügungsmacht über eine inländische Wohnung = Wohnsitz (§ 8 AO); unbeschränkte Einkommensteuerpflicht
- 2) Jagdhütte stellt keinen Wohnsitz dar (Tz. 4 AEAO zu § 8 AO); beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Forstwirtschaft wird im Inland betrieben, da die bewirtschafteten Grundstücke im Inland liegen (Leitung der Bewirtschaftung spielt hier keine Rolle); vgl. BFH vom 17.12.1997, I R 95/96, BStBl II 1998, S. 260
- 3) Beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG; M-GmbH wird für Carreras als „ständiger Vertreter“ im Inland tätig (§ 13 AO)
- 4) Soliman hat seine Tätigkeit weder im Inland ausgeübt noch verwertet. Verwertet wird eine selbständige Arbeit im Inland nur dann, wenn der Erfolg einer im Ausland ausgeübten Tätigkeit im Inland eintritt. Dies ist hier nicht gegeben, da der Auftraggeber selbst im Ausland ansässig ist und die Honorarzahlung im Ausland erfolgt; vgl. BFH vom 28.06.2006, I R 92/05, BStBl II 2007, S. 100
- 5) Beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 e EStG

Lösungshinweise

6)

- a) Beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 a EStG – Schuldnerin der Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG hat ihren Sitz im Inland
- b) Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG – keine beschränkte Steuerpflicht, da in § 49 Abs. 1 Nr. 5 c aa EStG explizit ausgenommen
- c) Beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 c aa EStG, da die Darlehensforderung durch ein inländisches Grundstück gesichert ist

Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- **Sachliche Steuerpflicht**
- Ermittlung der Einkünfte
- Einkunftsarten
- Bemessungsgrundlage
- Veranlagung
- Steuertarif

Was ist in D konkret steuerpflichtig?

- § 2 Abs. 1 EStG: 7 Einkunftsarten (abschließend)
- Maßgeblich ist das zvE nach § 2 Abs. 5 EStG, das in mehreren Schritten ermittelt wird
- § 2 Abs. 3 EStG: Summe der Einkünfte aus den 7 Einkunftsarten, beinhaltet horizontalen und vertikalen Verlustausgleich.

Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich

1.	--			
2.	G1 (+50)	G2 (+100)	G3 (-10)	insges.: + 140
3.	--			
4.	--			
5.	--			
6.	V+V (-20)			insges.: - 20
7.	--			
				<hr/>
				Summe: + 120

Sachliche Steuerpflicht (1)

Ausgangspunkt der Ermittlung des zvE sind die 7 Einkunftsarten; diese lassen sich unterscheiden:

Nach der Art ihrer Ermittlung § 2 Abs. 2 EStG		Abgrenzung der Einkunftsarten untereinander
Gewinneinkunftsarten	<ol style="list-style-type: none"> 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit 4. Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit 	<p>Haupteinkunftsarten (ohne Subsidiaritätsklauseln, Abgrenzung untereinander erfolgt über Definition der Einkunftsarten)</p>
Überschusseinkunftsarten	<ol style="list-style-type: none"> 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 7. Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG 	<p>Nebeneinkunftsarten (mit Subsidiaritätsklauseln) § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1, Nr. 3 EStG</p>

Sachliche Steuerpflicht (2)

Steuerliche Berücksichtigung von **Ausgaben**:

Stehen in Zusammenhang mit Einkünften iSd § 2 Abs. 1

Betreffen die Privatsphäre

Gewinneinkünfte

Überschusseinkünfte

- Abzug als Betriebsausgaben § 4 Abs. 4 EStG
- Ausnahme: nicht abziehbare BA nach § 4 Abs. 5 EStG

- Abzug als Werbungskosten § 9 EStG

- Grundsatz: nicht abzugsfähig, § 12 EStG
- Ausnahmen:
- Sonderausgaben § 10 EStG
- Außergewöhnliche Belastungen § 33 EStG



Schema zur Ermittlung der ESt

Sachliche
Leistungsfähigkeit

- Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft
- + Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- + Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- + Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- + Einkünfte aus Kapitalvermögen
- + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- + Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG

= **Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten**

= **Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

- Altersentlastungsbetrag
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
- Abzug für Land- und Forstwirte

= **Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

- Verlustabzug § 10d EStG
- Sonderausgaben
- außergewöhnliche Belastungen

= **Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)**

- Kinderfreibetrag (sofern günstiger als Kindergeld)
- Sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge

= **zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)**

= **Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer** aus Steuertarif errechnet sich die **tarifliche Einkommensteuer**

- Steuerermäßigungen nach §§ 34g, 35 EStG

= **festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG)**

Steuerfreie Einnahmen §§ 3 ff EStG

Bestimmte Einnahmen innerhalb der 7 Einkunftsarten sind steuerbefreit:

- § 3 EStG:** Nr. 1 a: Bar- und Sachleistungen aus Kranken-, Unfallversicherungen etc.
Nr. 2: Lohnersatzleistungen wie Arbeitslosengeld
Nr. 40: Teileinkünfteverfahren
- § 3b EStG:** Zuschläge für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit
- § 3c EStG:** Verbot des Abzugs von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben
- § 32b EStG:** Progressionsvorbehalt (Anwendung eines fiktiven Steuersatzes)



Beispiel zum Progressionsvorbehalt § 32b EStG

A: 50.000 € Arbeitslosengeld
50.000 € V+V

B: 100.000 € V+V

Annahme: Steuersatz 25% bei 50.000 €, 35% bei 100.000 €

Ohne Progressionsvorbehalt:

A: 50.000 € steuerfrei
50.000 € steuerpflichtig mit 25%

B: 100.000 € steuerpflichtig
mit 35%

Mit Progressionsvorbehalt:

A: 50.000 € steuerfrei
50.000 € steuerpflichtig mit 35%
(Steuersatz auf 100.000 € !!!)

B: 100.000 € steuerpflichtig
mit 35%



Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- **Ermittlung der Einkünfte**
- Einkunftsarten
- Bemessungsgrundlage
- Veranlagung
- Steuertarif

Grundsätze der Ermittlung der Einkünfte (1)

Trennung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung:
Nichtabzugsfähigkeit der Kosten der privaten Lebensführung gem. § 12 Nr. 1 EStG

Nettoprinzip (nur Nettoeinkünfte werden versteuert; BA bzw. WK sind abzuziehen)

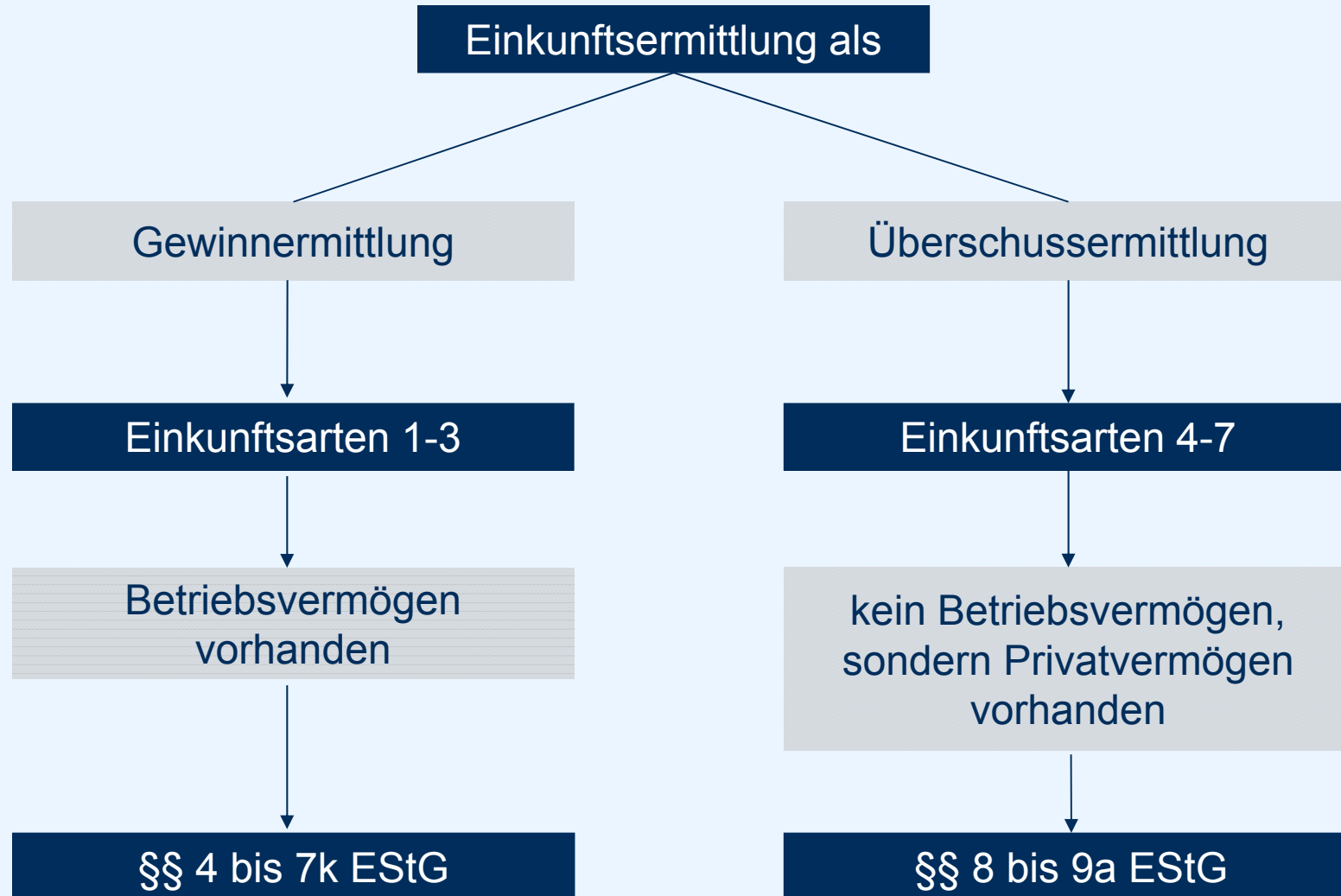
Prinzip der Abschnittsbesteuerung:

Realisationsprinzip, § 4 Abs. 1 EStG, § 5 Abs. 1 EStG

Zufluss-Abfluss-Prinzip, § 11 EStG (Ausnahme: 10 Tage Regel bei wiederkehrenden Zahlungsströmen)

Der Besteuerung unterliegen jeweils nur die im Ermittlungszeitraum bezogenen Einkünfte; Für Verluste besteht eine interperiodische Verrechnungsmöglichkeit.

Grundsätze der Ermittlung der Einkünfte (2)



Begriffsdefinitionen

Gewinn = Betriebseinnahmen - Betriebsausgaben

Überschuss = Einnahmen - Werbungskosten

Betriebseinnahmen / Einnahmen:

steuerpflichtige Zuflüsse von Gütern und Geld (Mehrungen des Betriebsvermögens / Vermögens)

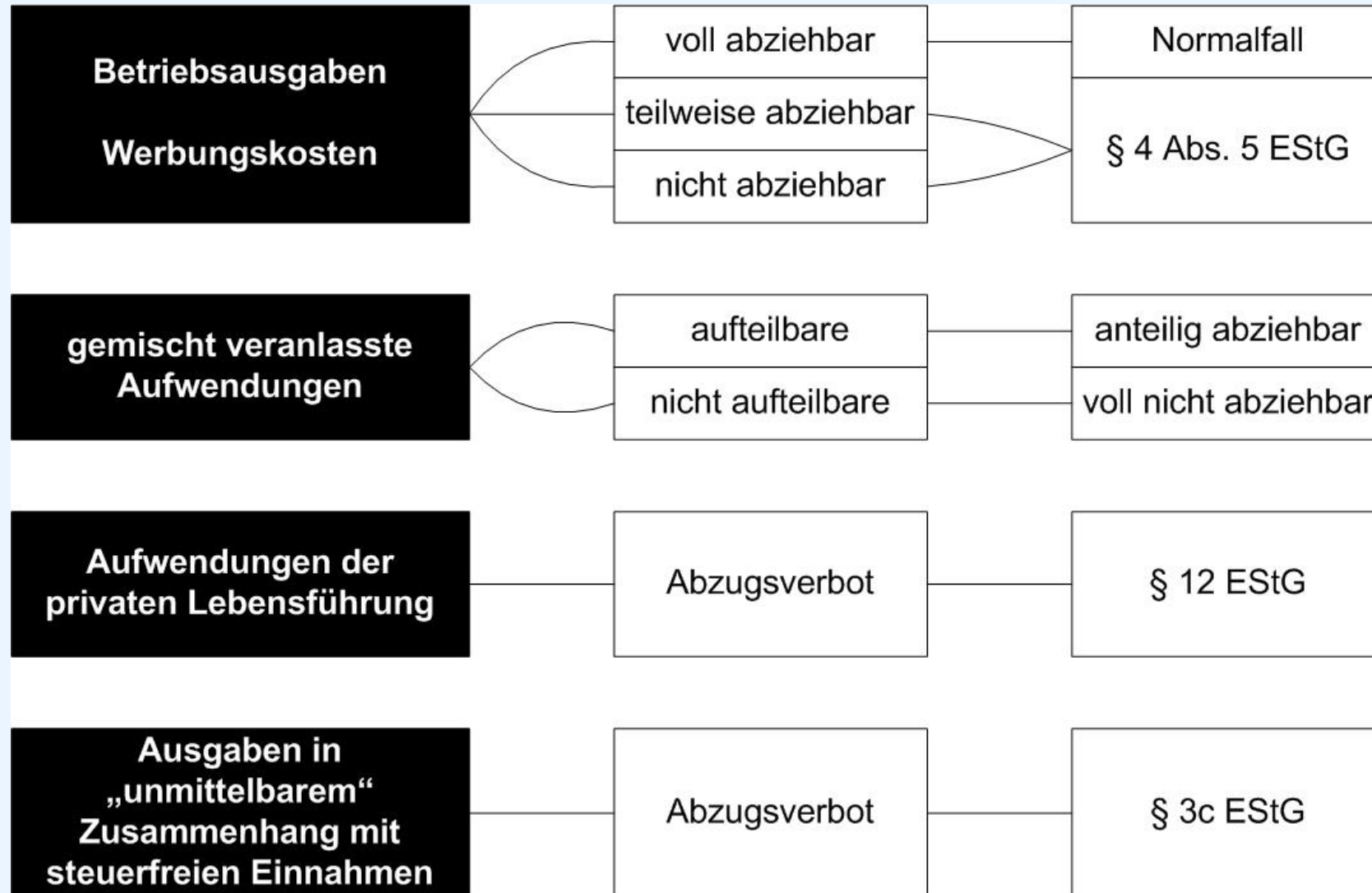
Betriebsausgaben:

Aufwendungen die durch den Betrieb veranlasst sind (Minderungen des Betriebsvermögens, § 4 Abs. 4 EStG)

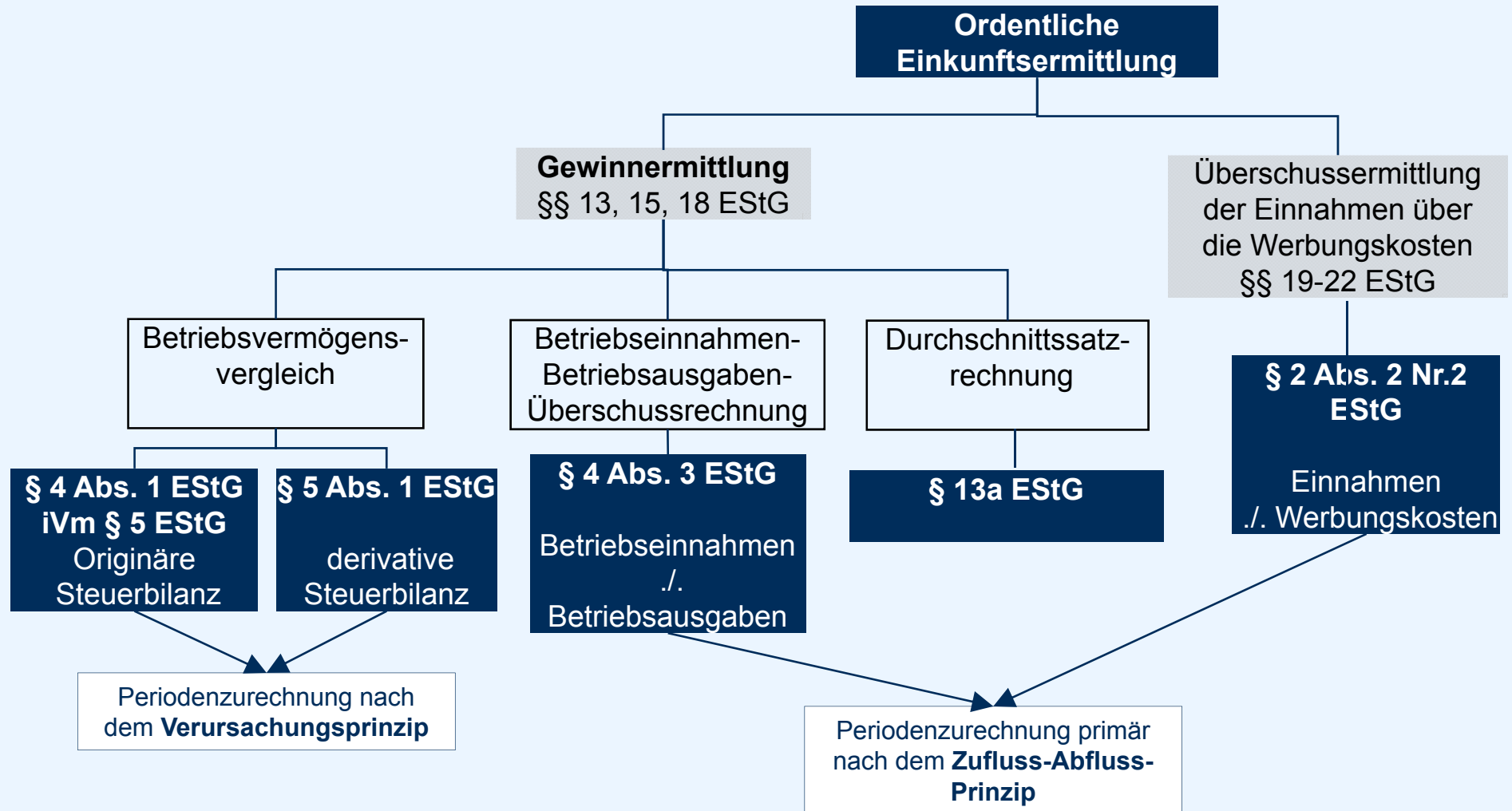
Werbungskosten:

Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen im Rahmen der Überschusseinkunftsarten (§ 9 Abs. 1 EStG)

Abzugsfähigkeit von Ausgaben



Methoden der Einkunftsermittlung



Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsmethoden

Methoden Anwender	§ 4 Abs. 1 EStG	§ 5 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
Land- und Forstwirte	steuerrechtlich nach § 141 Abs. 1 AO buchführungspflichtig	X	Überschreitung der Grenzen gem. § 13a Abs. 1 EStG und keine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG freiwillig
	freiwillig buchführend (auf Antrag nach § 13a Abs. 2 Nr. 1 EStG)		Betriebseinnahmen und -ausgaben aufzeichnend
Gewerbetreibende	X	Buchführung vorhanden Verpflichtung/freiwillig	weder buchführungspflichtig noch freiwillig buchführend
Freiberufler	freiwillig buchführend	X	nicht freiwillig buchführend

Methoden der Einkünfteermittlung (1)

Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG:

Betriebsvermögen (BV):

- Die Gesamtheit der der Erzielung von Einkünften der ersten drei Einkunftsarten gewidmeten Wirtschaftsgüter;
- Eigenkapital, Reinvermögen.

$$\begin{array}{rcl} & \text{BV Ende des Wirtschaftsjahres} & \\ - & \text{BV Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres} & \\ = & \text{BV-zuwachs bzw. -abnahme} & \\ + & \text{Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG)} & \\ - & \text{Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)} & \\ = & \text{Gewinn bzw. Verlust § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG} & \end{array}$$

Methoden der Einkünfteermittlung (2)

Kriterien eines Wirtschaftsguts:

- alle Rechtsgegenstände sowie alle vermögenswerten Vorteile einschließlich tatsächlicher Zustände und konkreter Möglichkeiten
- **Werthaltigkeit:** Für die Erlangung des Vermögenswerts müssen Kosten entstanden sein, die einen Nutzen für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen
- **Eigenständigkeit:** Das Wirtschaftsgut muss nach der Verkehrsanschauung als selbständige Einzelheit wahrgenommen werden und in dieser Eigenschaft von Bedeutung sein
- **Verkehrsfähigkeit:** Der Vermögenswert muss durch Veräußerung realisierbar sein; dabei fordert das Steuerrecht - im Gegensatz zu einer verbreiteten Meinung im Handelsrecht - keine Einzelveräußerbarkeit, sondern erachtet die Möglichkeit einer Übertragung im Rahmen einer Betriebsveräußerung für ausreichend

Methoden der Einkünfteermittlung (3)

Ertragsteuerliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Betriebliche Nutzung

> 50 %

Notwendiges
Betriebsver-
mögen

10 % < X < 50 %

gewillkürtes Betriebs- oder
Privatvermögen

< 10 %

Notwendiges
Privatvermögen

Betriebsvermögen

Privatvermögen

Methoden der Einkünfteermittlung (4)

- **Entnahmen** (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG: Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige aus dem Betriebsvermögen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat; Überführung von WGern in ausländische BS)
- **Einlagen** (§ 4 Abs. 1 Satz 7 EStG: Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betriebsvermögen im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; Überführung von WGern in inländ. BS)
- **Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben** (§ 4 Abs. 5 EStG)

Exkurs Zinsschranke (§ 4 h EStG)

betreffene Unternehmen:

- ➔ Kapitalgesellschaften
- ➔ Personenunternehmen und -gesellschaften

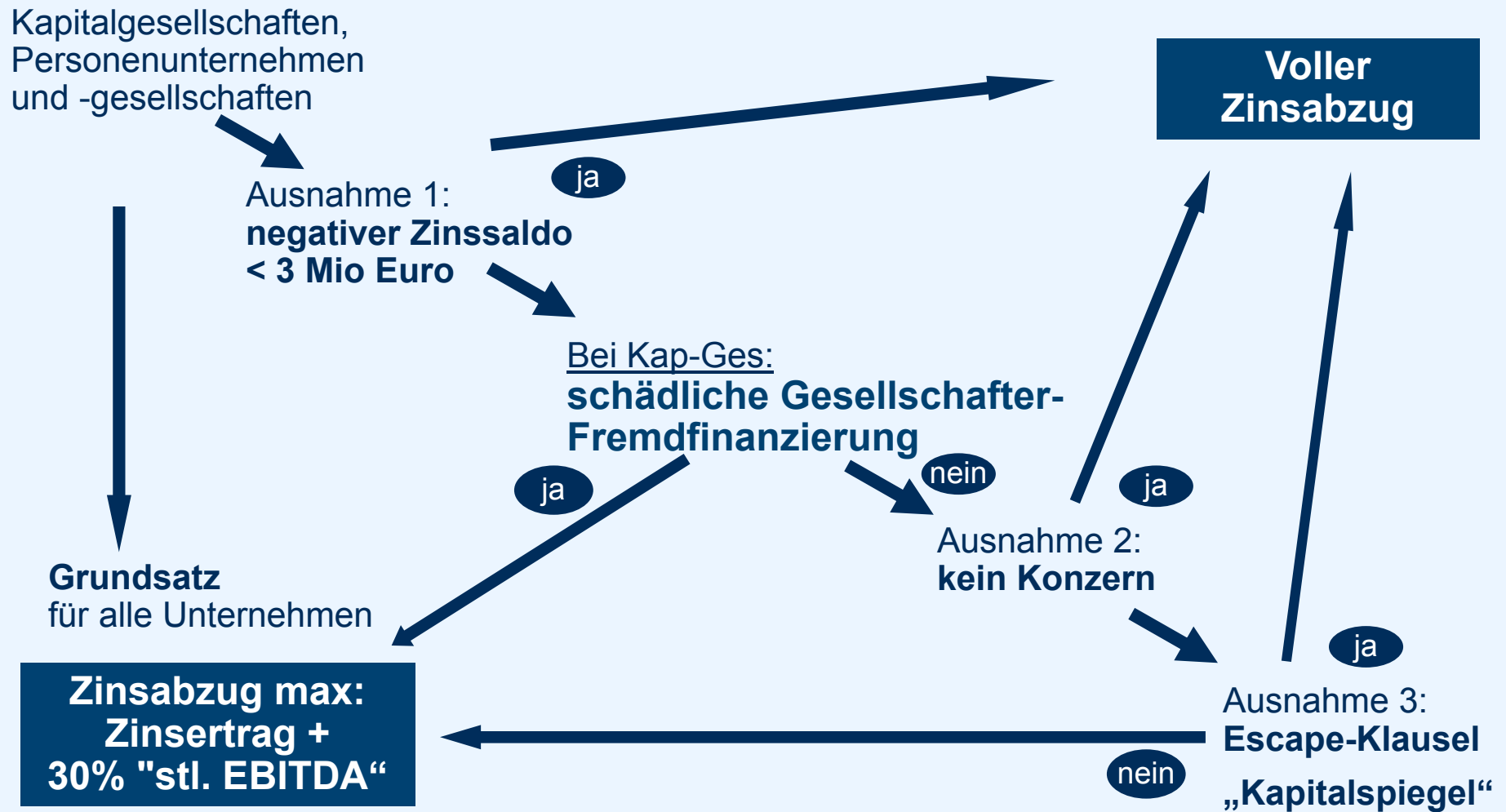
betreffene Darlehen:

- ➔ Gesellschafterdarl. bzw. von nahe stehenden Personen
- ➔ Darlehen Dritter mit Rückgriff auf Gesellschafter
- ➔ Normale Bankdarlehen

Zinsschranke - Funktionsweise

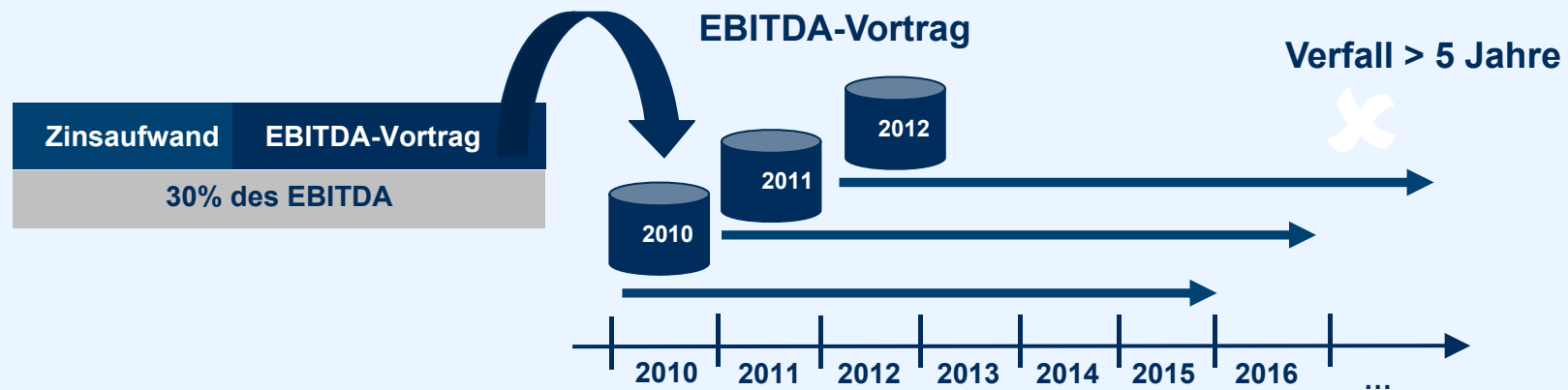


Zinsschranke – Überblick



Zinsschranke – EBITDA-Vortrag

- **EBITDA-Vortrag** = 30% des steuerlichen EBITDA abzgl. Nettozinsaufwand
← falls positiv
- **EBITDA-Vortrag** eines **jeden Jahres** ist **separat** festzustellen
- EBITDA-Vortrag **verfällt** nach **max. 5 Jahren**, soweit nicht verbraucht
- Verbrauch bzw. Verfall in chronologischer Reihenfolge



Methoden der Einkünfteermittlung (5)

Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG:

- Derivative bzw. abgeleitete Buchführungspflicht (§ 140 AO): handelsrechtliche Pflicht greift auch für die Besteuerung;
- Unterfall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG;
- Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Buchführungspflicht für die stl. Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG);
- Der stl. Gewinn knüpft an die handelsrechtlichen GoB an (materielle Maßgeblichkeit) bzw. an den konkreten Handelsbilanzansatz (formelle Maßgeblichkeit);
- Die handelsrechtlichen GoB sind grundsätzlich maßgeblich für
 - den Ansatz (Bilanzierung dem Grunde nach);
 - die Bewertung (Bilanzierung der Höhe nach);
- Ausnahme: spezielle steuerliche Vorschriften stehen dem entgegen!

Methoden der Einkünfteermittlung (6)

Beispiel für die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG:

Aktivierungspflicht von angeschafften Anlagegütern im Handelsrecht bleibt im Steuerrecht eine Aktivierungspflicht, obwohl es keine explizite Regelung dazu gibt.

Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit

Sonderposten mit Rücklageanteil

Steuerliche Wahlrechte sind in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben (umgekehrte Maßgeblichkeit)

- aber: handelsrechtlich Ansatzverbot für Passivposten

Folge - Steuerlich: Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit.

Steuerliche Wahlrechte (z.B. 6b-Rücklagen) können auch weiterhin in Anspruch genommen werden - unabhängig von einem entsprechenden Ausweis in der HB

Voraussetzung: Führung von besonderen Verzeichnissen (Inhalt u.a.: AK/HK, Abschreibungen, Tag der Anschaffung).

Methoden der Einkünfteermittlung (7)

Durchbrechung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, § 5 Abs. 6 EStG:

- Explizite steuerliche Vorschriften schreiben einen vom Handelsrecht abweichenden Ansatz vor.
- **Beispiele:**
 - Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften müssen im Handelsrecht gebildet werden (§ 249 HGB). Die explizite Regelung im Steuerrecht (§ 5 Abs. 4a EStG) verhindert die Übernahme dieser Regelung.
 - Spezielle Vorschriften zur Gebäudeabschreibung in der Steuerbilanz, § 7 Abs. 4 EStG.

Maßgeblichkeitsprinzip – Übersicht (1)

Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz

§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG;

- Hr GoB bzw. konkrete Wertansätze in der HB sind für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich;
- Durchbrechungen im Steuerrecht beachten;

~~Umgekehrte Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG;~~

- **Streichung durch BilMoG**

Durchbrechung der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 6 EStG;

- Explizite steuerliche Vorschriften (insbesondere § 5 Abs. 2-5 EStG).

Maßgeblichkeitsprinzip – Übersicht (2)

- Handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte, denen kein entsprechendes steuerliches WR gegenübersteht (wenn doch, wäre es ein Fall der umgekehrten Maßgeblichkeit):

➤ Hr Aktivierungswahlrecht → StR Aktivierungsgebot
Beispiel: Disagio § 250 Abs. 3 HGB WR § 5 Abs. 5 EStG

- Dieser allg. Grundsatz lässt sich so nicht einordnen in die Kategorien Maßgeblichkeit oder deren Durchbrechung.
- Entwickelt von der Rechtsprechung: das Steuerrecht will die Wahlrechte des Handelsrechts beseitigen (historisch).

Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

Handelsbilanz

Ansatzpflicht

Abschreibung: Nutzungsdauer
= branchentypisch (z.B. 5 Jahre)

Steuerlich ist ein GoF bereits bisher als Wirtschaftsgut zu aktivieren

Nutzungsdauer für steuerliche Zwecke: 15 Jahre

Abweichung zwischen Handels-/Steuerbilanz aufgrund unterschiedlicher Nutzungsdauer

Selbst geschaffene immat. WGer des Anlagevermögens

Handelsrecht: Ansatz**wahlrecht**

- Voraussetzung: hinreichend konkretisierbarer Vermögensgegenstand; Ausnahmekatalog (originärer GoF, Kundenlisten, etc.)

Steuerlich: Ansatzverbot

Weitere Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz bei handelsrechtlicher Wahlrechtsausübung!

Aufwandsrückstellungen

	Handelsrecht
Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung	
Nachholung bis zu 3 Monate nach Abschlussstichtag	Ansatz pflicht
Nachholung 3 bis 12 Monate nach Abschlussstichtag	Ansatz verbot
Sonstige Aufwandsrückstellungen	Ansatzverbot

Hinweis: Handelsrechtliche Ansatzwahlrechte führten bereits bisher in der Vergangenheit zu einem steuerlichen Passivierungsverbot - Annäherung von Handels- und Steuerbilanz!

Herstellungskosten

	HB = StB
	Ansatz
Materialeinzelkosten , Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten Fertigung	Pflicht
Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten, Werteverzehr Anlagevermögen	Pflicht
Verwaltungsgemeinkosten	Wahlrecht
Aufwendungen für soziale Einrichtungen	Wahlrecht
Freiwillige soziale Leistungen	Wahlrecht
Betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht
Zinsen für FK	Wahlrecht
Forschungs-/Vertriebskosten	Verbot

Hinweis: Annäherung an IFRS, Angleichung des handelsrechtlichen an den steuerlichen Herstellungskostenbegriff.

Abweichungen HB und StB – Ansatz (1)

Handelsbilanz (BilMoG)	Steuerbilanz	Abweichung HB/StB (BilMoG)
Entgeltlich erworbener Geschäfts-/ Firmenwert: Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Keine Abweichung
Selbst erstellte immaterielle VG des AV: Aktivierungswahlrecht (Ausnahme: Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten)	Aktivierungsverbot	Abweichung möglich

Abweichungen HB und StB – Ansatz (2)

Handelsbilanz (BilMoG)	Steuerbilanz	Abweichung HB/StB (BilMoG)
Rückst. für unterlassene Aufw. für Instandhaltung (Nachholung innerhalb von 3 Monaten): Passivierungspflicht	Passivierungspflicht	Keine Abweichung
Rückst. für unterlassene Aufw. für Instandhaltung (Nachholung innerhalb von 3 - 12 Monaten): Passivierungsverbot	Passivierungsverbot	Keine Abweichung
Aufwandsrückstellung nach § 249 Abs. 2 HGB: Passivierungsverbot	Passivierungsverbot	Keine Abweichung
Drohverlustrückstellungen: Passivierungspflicht	Passivierungsverbot § 5 Abs. 4 a EStG	Abweichung

Abweichungen HB und StB – Ansatz (3)

Handelsbilanz (BilMoG)	Steuerbilanz	Abweichung HB/StB (BilMoG)
Passivierungsverbot für Passivposten, die steuerl. zulässig sind. Sog. SoPo mit Rücklageanteil (Aufhebung umgekehrte Maßgeblichkeit)	Inanspruchnahme steuerlicher Wahlrechte (z.B. § 6b EStG, R 6.6) nicht mehr von Passivierung in HB abhängig	Abweichung bei Passivierung in StB
Ingangsetzungs-/Erweiterungsaufwand: Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot	Keine Abweichung

Abweichungen HB und StB – Bewertung (1)

Handelsbilanz (BilMoG)	Steuerbilanz	Abweichung HB/StB (BilMoG)
HK: Material-, Fertigungs- gemeinkosten, Wertverzehr AV: Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	i. d. R. keine Abweichung
AfA GoF: AfA-Pflicht im Rahmen der Nutzungsdauer (Bei Nutzungsdauer > 5 Jahre Angabe im Anhang)	AfA-Pflicht planmäßig über 15 Jahre	Abweichung möglich
Vorübergehende Wert- minderung im AV: Abschreibungsverbot (Wahlrecht für Finanzanlagen)	Abschreibungsverbot	Keine Abweichung Abweichung möglich bei Finanzanlagen

Abweichungen HB und StB – Bewertung (2)

Handelsbilanz (BilMoG)	Steuerbilanz	Abweichung HB/StB (BilMoG)
Dauerhafte Wertminderung im AV: Abschreibungspflicht	Abschreibungswahlrecht (nach Gesetzeswortlaut; dann aber Verzeichnisführung; über Maßgeblichkeitsgrundsatz: Pflicht)	Keine Abweichung
Steuerrechtlich zulässige Abschreibungen: Abschreibungsverbot	Inanspruchnahme steuerl. Abschreibungs- wahlrecht künftig nicht mehr von Abschreibung in HB abhängig, z.B. Übertragung 6b (eigenständige stl. Wahlrechtsausübung mit Verzeichnisführung)	Abweichung möglich
Abschreibungen auf künftige Wertschwankungen im UV: Abschreibungsverbot	Abschreibungsverbot	Keine Abweichung

Methoden der Einkünfteermittlung (8)

- Bewertung von WG:
 - Grundsätzlich Anschaffungskosten, Herstellungskosten;
 - Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG: ist der TW aufgrund einer dauerhaften Wertminderung niedriger als die (fortgeführten) AHK, so kann er angesetzt werden; (vgl. TW-AfA); Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen
 - Unternehmens im Rahmen des Gesamtpreises für das
 - einzelne WG ansetzen würde;
- Absetzung für Abnutzung (AfA; § 7 Abs. 1, 2 EStG):
 - Grundsatz: planmäßige AfA - linear (monatsgenau!)
 - für ab dem 1.1.2009 angeschaffte bewegliche WGer des AV: degressive AfA (25%); begrenzt für Anschaffungen bis 31.12.2010
 - bei kleinen und mittleren Betrieben: zusätzlich 20% Sonderabschreibung (01.01.2009 – 31.12.2010); § 7 g EStG

GWG (§ 6 Abs. 2, 2a EStG) – Wahlrecht

- GWG bis 800 € → Sofortaufwand **oder** Aktivierung/AfA über ND
- WG über 800 € → zwingend Aktivierung/AfA über ND

oder

- GWG bis 250 € → Sofortaufwand oder Aktivierung/AfA
- GWG 250 € bis 1.000 € → Sammelposten/AfA über 5 Jahre
- WG über 1.000 € → Aktivierung/AfA über ND

Überblick

Schema zur Überleitung vom handelsrechtlichen zum steuerlichen Ergebnis

Handelsrechtliche Jahresergebnis

(vor Ertragsteuern und deren Rückstellungen)

+ Erhöhungen nach bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften

./.. Verminderungen nach bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften

(Stichwort: Disagio, Drohverlustrückstellung, TW-AfA wegen vorübergehender Wertminderung, Unterschiede HK)

= Steuerbilanzielles Ergebnis (vor Ertragsteuern und deren Rückstellungen)

./.. Steuerfreie Einnahmen

+ Nichtabziehbare Betriebsausgaben

(z. B. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG – Aufwendungen für Geschenke > 35 €)

= Gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage

(§§ 6 und 7 GewStG sowie Gewerbesteuer-Rückstellung)

= Steuerlicher Gewinn bzw. Verlust nach § 5 Abs. 1 EStG

Übungsfall (1)

Die X-GmbH hat in 01 einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss (HB-Ergebnis) in Höhe von 100.000 Euro; dabei wurden folgende Aspekte berücksichtigt. Ermitteln Sie den Steuerbilanzgewinn (StB-Ergebnis)!

- 1) Auflösung Drohverlustrückstellung 10.000, da Anlass entfallen;
- 2) Bildung einer Drohverlustrückstellung in Höhe von 20.000;
- 3) Zum Bilanzstichtag droht ein Verlust aus schwebenden Geschäften in Höhe von 10.000; handelsbilanziell wurde noch nichts veranlasst;
- 4) Teilwertabschreibung von Anlagevermögen wegen dauerhafter Wertminderung in Höhe von 10.000;

Übungsfall (2)

- 5) Die GmbH hat in 01 ein Darlehen aufgenommen, Nominal- bzw. Rückzahlungsbetrag 100.000, ausbezahlt wurden nur 95%, Laufzeit 5 Jahre, Zinssatz 4% (4.000 jährlich). Die Zinsen wurden als Aufwand verbucht, ebenso die Differenz zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag;
- 6) Die GmbH hat in 01 ein Darlehen aufgenommen, Nominal- bzw. Rückzahlungsbetrag 100.000, ausbezahlt wurden nur 95%, Laufzeit 5 Jahre, Zinssatz 4% (4.000 jährlich). Die Zinsen wurden als Aufwand verbucht, die Differenz zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag wurde als RAP aktiviert und über 5 Jahre abgeschrieben, d.h. bereits in 01 wurde ein Fünftel als Aufwand verbucht;
- 7) Die GmbH hat in 00 ein Darlehen aufgenommen, Nominal- bzw. Rückzahlungsbetrag 100.000, ausbezahlt wurden nur 95%, Laufzeit 5 Jahre, Zinssatz 4% (4.000 jährlich). Die Differenz zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag wurde in 00 nicht aktiviert; in 01 wurden die Zinsen als Aufwand behandelt.

Lösung

- 1) - 10.000 war steuerlich nie existent
- 2) +20.000 verboten, § 5 Abs. 4a EStG
- 3) - hr muss gebildet werden, str verboten, im Ergebnis für StB ok
- 4) - auch str Pflicht bei dauerhafter Minderung § 6 I Nr. 1 S. 2
- 5) +5.000 § 5 V Nr. 1 EStG Ansatzpflicht (hr WR)
-1.000 auflösen über Laufzeit
Zinsen korrekt behandelt
- 6) - alles ok
- 7) -1.000 Auflösung des RAP in der StB
Zinsen korrekt behandelt

Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Ermittlung der Einkünfte
- **Einkunftsarten**
 - Grundlagen
 - Gewinn- und Einkunftsarten
 - Überschuss-Einkunftsarten
- Bemessungsgrundlage
- Veranlagung
- Steuertarif

Einteilung der Einkunftsarten (1)

Nach der Art ihrer Ermittlung § 2 Abs. 2 EStG		Abgrenzung der Einkunftsarten untereinander
Gewinneinkunftsarten	<ol style="list-style-type: none"> 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit 	<p>Haupteinkunftsarten (ohne Subsidiaritätsklauseln, Abgrenzung untereinander erfolgt über Definition der Einkunftsarten)</p>
Überschusseinkunftsarten	<ol style="list-style-type: none"> 4. Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 7. Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG 	<p>Nebeneinkunftsarten (mit Subsidiaritätsklauseln) § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1, Nr. 3 EStG</p>

Einteilung der Einkunftsarten (2)

- Die Aufzählung der 7 Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 EStG ist erschöpfend;
- Einkünfte aus den (Neben-) Einkunftsarten 5 - 7 werden nur dann angenommen, wenn diese Einkünfte nicht schon einer der Haupt-Einkunftsarten zuzuordnen sind (= Subsidiaritätsprinzip), z.B. Mieteinnahmen im Rahmen eines Gewerbebetriebs werden den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet und als Gewinn-Einkünfte ermittelt;
- Die Vermögenmehrungen, die unter die 7 Einkunftsarten fallen, sind in den §§ 13 - 24 EStG festgelegt;
- Die der Besteuerung zugrunde liegenden (Netto-) Einkünfte sind Salden aus positiven und negativen Faktoren (Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben bzw. Einnahmen/Werbungskosten).

Steuerbarkeit von Einkünften

- Einkünfteerzielungsabsicht
Steuerpflichtige Einkünfte entstehen nur dann, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit mit der Absicht ausführt, Einkünfte zu erzielen.
Vorausgesetzt wird also eine auf wirtschaftliche Vermögensmehrungen abzielende Tätigkeit.
- Prinzip der Nettobesteuerung
Nur die Reinvermögensmehrung unterliegt der Besteuerung. Von den steuerpflichtigen Zuflüssen sind die steuerrelevanten Abflüsse zum Abzug zu bringen, so dass nur der Restbetrag (Nettoertrag) zu versteuern ist.
- Prinzip der Nichtberücksichtigung von Lebensführungskosten
Kosten der privaten Lebensführung sind keine steuerlich relevanten Abflüsse (Abgrenzungsproblem gegenüber Werbungskosten z.B. bei Tageszeitung)

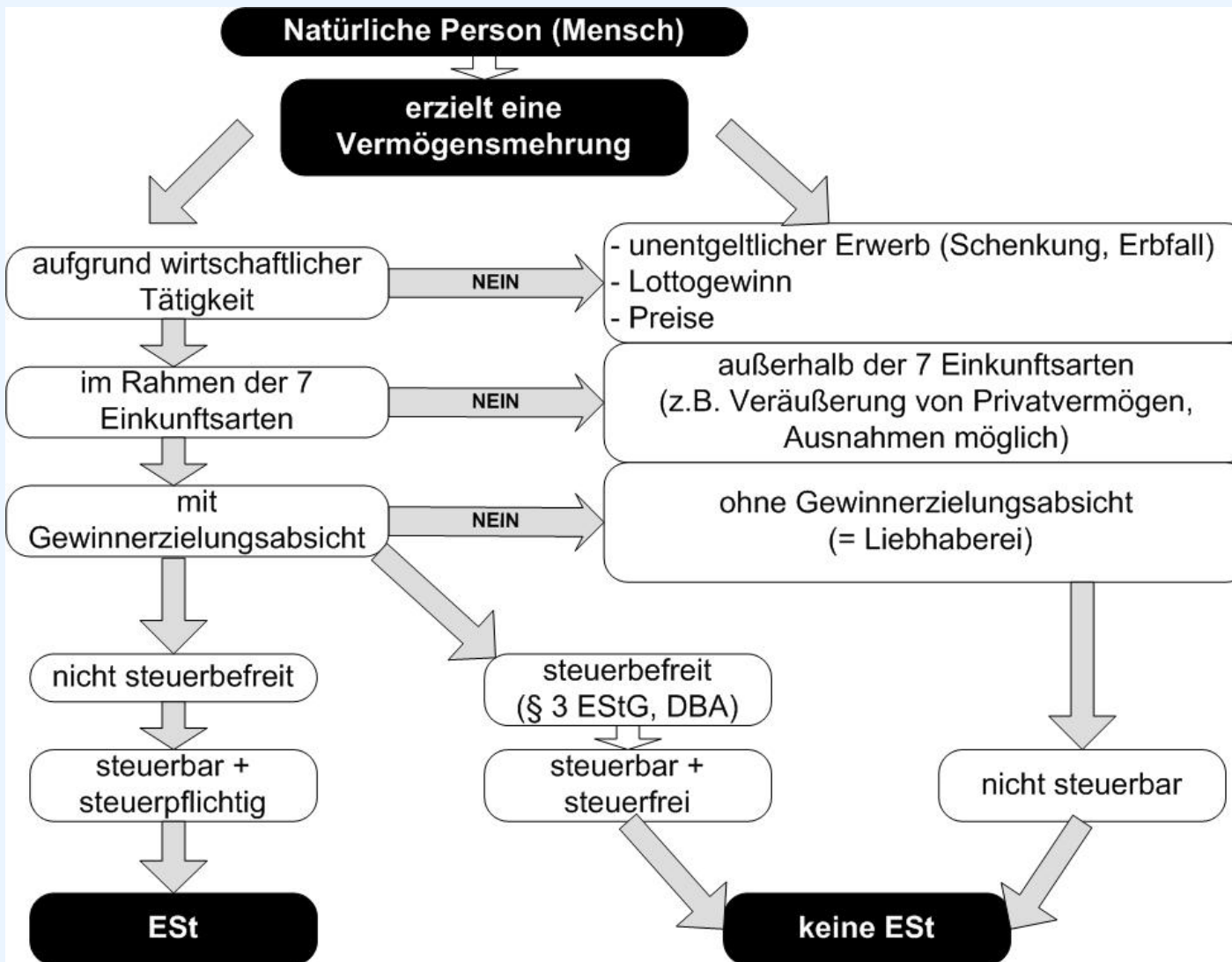
Nicht steuerbare Einkünfte (1)

- **Einkünfte, die unter keine der sieben Einkunftsarten fallen**
 - Sachliche Zurechenbarkeit;
 - Wirtschaftlicher Sachverhalt erfüllt nicht die Kriterien einer der sieben Einkunftsarten;
 - **Beispiele:** Lotteriegewinne, Spielbankgewinne, Erbschaften;
 - allerdings können Zuflüsse aus dem entstehenden Vermögen der Besteuerung unterliegen.

Nicht steuerbare Einkünfte (2)

- **Liebhabe**
 - Eine Tätigkeit wird aus privater Veranlassung, d.h. als Hobby oder ohne die Absicht, zumindest langfristig positive Einkünfte zu erzielen, ausgeführt;
 - Ausübung einer Tätigkeit aus persönlicher Neigung (subjektives Kriterium);
 - Langjährige Verlu
 - Beispiele: Halten einer Yacht, eines Flugzeugs oder eines Wohnmobils; Pferdehaltung

Steuerbarkeit – Nichtsteuerbarkeit



Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Ermittlung der Einkünfte
- Einkunftsarten
 - Grundlagen
 - **Gewinn- und Einkunftsarten**
 - Überschuss-Einkunftsarten
- Bemessungsgrundlage
- Veranlagung
- Steuertarif

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)

- **Grundsatz**

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind Einkünfte aus der Nutzung von Grund und Boden zur Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse und deren Verwertung sowie Einkünfte aus der Zucht und dem Halten von Tieren im Rahmen einer landwirtschaftlichen Betätigung, sowie alle sonstigen Erträge, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anfallen.

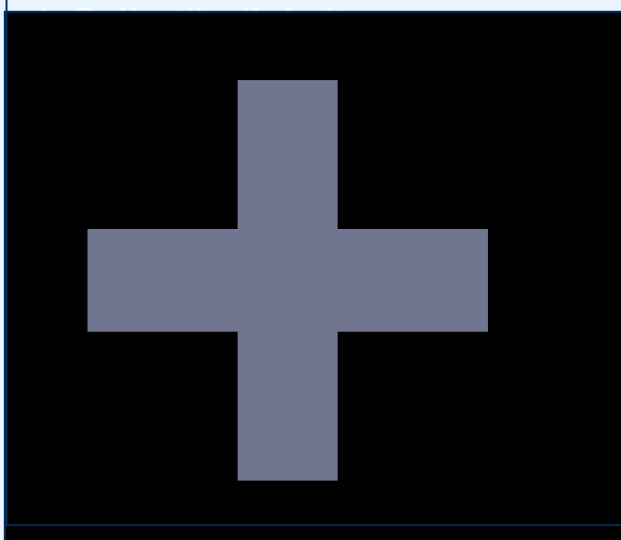
- **Merkmale**

- land- und forstwirtschaftliche Betriebe erfüllen steuerlich alle Merkmale eines Gewerbebetriebs;
- sind aber ausdrücklich aus den gewerblichen Einkünften iSd § 15 Abs. 2 S. 1 EStG ausgeklammert.

- **Arten**

- a) Betriebe des Pflanzenbaus gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG (z.B. Weinbau);
- b) Betriebe der Tierzucht und Tierhaltung in gesetzlich geregelten Grenzen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG;
- c) sonstige Betriebe gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2-4 EStG (z.B. Imkerei, Binnenfischerei).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG)



Handeln auf eigene Rechnung und Gefahr
auf längere Dauer gerichtetes Handeln;
zumindest Wiederholungsabsicht
Absicht auf lange Sicht einen Überschuss zu
erzielen (nicht nur Einkünfteerzielungsabsicht)
Leistungen, die der Allgemeinheit gegen Entgelt
angeboten werden, Auftreten wie ein Händler



die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gehen den
Einkünften aus Gewerbebetrieb vor
die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gehen den
Einkünften aus Gewerbebetrieb vor
über Vermögensnutzung als bloße Fruchtziehung
hinausgehend (§14 AO); Rechtsprechung

Gewerbebetriebe

- Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 8 Abs. 2 KStG);
- Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), wenn die Gesellschaft auch einer gewerblichen Tätigkeit iSd § 15 Abs. 1 Nr. EStG nachgeht;
- gewerblich geprägte Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG; Personengesellschaften, bei denen ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind);
- Einzelunternehmen, die eine gewerbliche Tätigkeit ausüben (§ 15 Abs. 2 EStG).

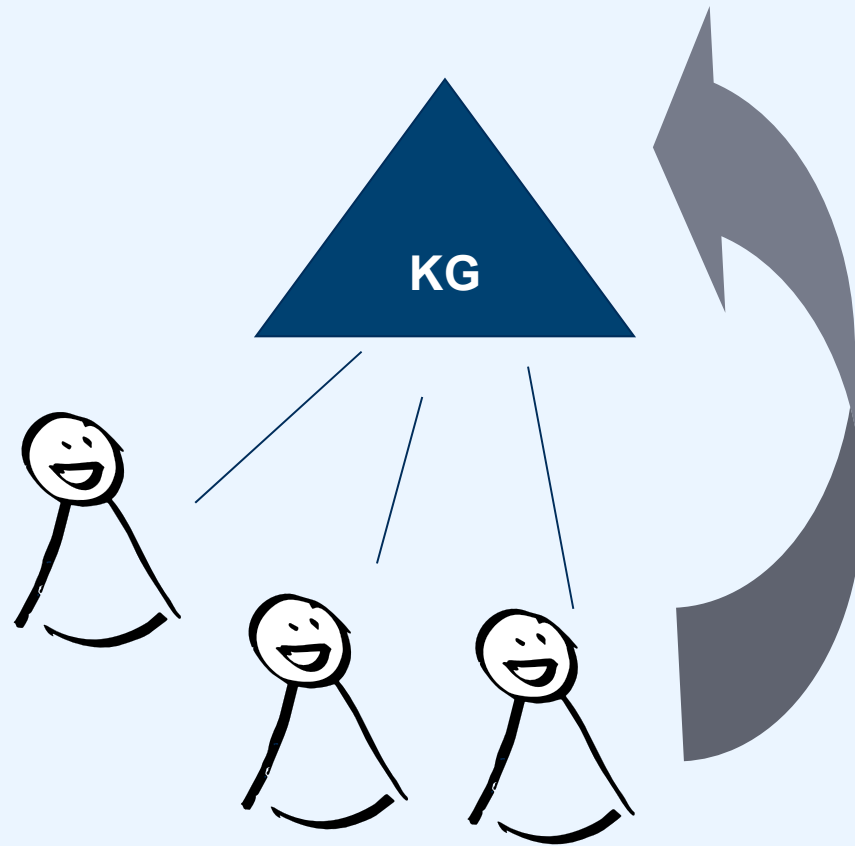
Abgrenzung

Vermögensverwaltung	Gewerbebetrieb
<ul style="list-style-type: none">• Betätigung stellt sich noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten dar• Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung tritt nicht entscheidend in den Vordergrund	<ul style="list-style-type: none">• selbständige nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht• Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr• Auftreten wie ein Händler (zB Werbung)• über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus• Gewerbesteuerpflicht• erhöhter Formalismus (Buchführungspflicht)• Grundstücke sind steuerverhaftet, d.h. Veräußerungsgewinne steuerpflichtig• gewerblichen Grundstückshandel, wenn innerhalb von 5 Jahren nach Anschaffung oder Errichtung mehr als drei Objekte veräußert werden, BFH vom 09.12.1986, VIII R 317/82, BStBL II 1988, S. 144

Gewerbliche Einkünfte: laufende Geschäftstätigkeit

- Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1);
- Einkünfte aus einer **gewerblichen Personengesellschaft** (Mitunternehmerschaft), § 15 Abs. 1 Nr. 2;
 - **Mitunternehmer ist, wer im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerrisiko trägt. Mitunternehmerstellung:**
 - Gesellschafterstellung
 - Mitunternehmerrisiko
 - Mitunternehmerinitiative
 - **Alle drei Merkmale müssen mehr oder weniger stark ausgeprägt vorliegen, damit eine Mitunternehmerschaft gegeben ist.**

Umfang des BV bei Personengesellschaften



Gesamthandelsbilanz: alle WG, die der KG bzw. allen MU zur gesamten Hand gehören (Handelsbilanz);
GuV: betrifft die WG der GHB;

Sonderbilanzen: alle WG, die einem MU (privat) gehören und der KG überlassen werden (zB Miete);
Sonder-GuV: betrifft die WG der Sonderbilanz (SBE, SBA).

Anteil eines Gesellschafters am Gewinn der MU

Ausgangspunkt: Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft

1. Stufe

- Vorabvergütung an Gesellschafter

= Restl. StB-Gewinn: Verteilung nach Schlüssel auf Gr

+ Sonderbetriebseinnahmen

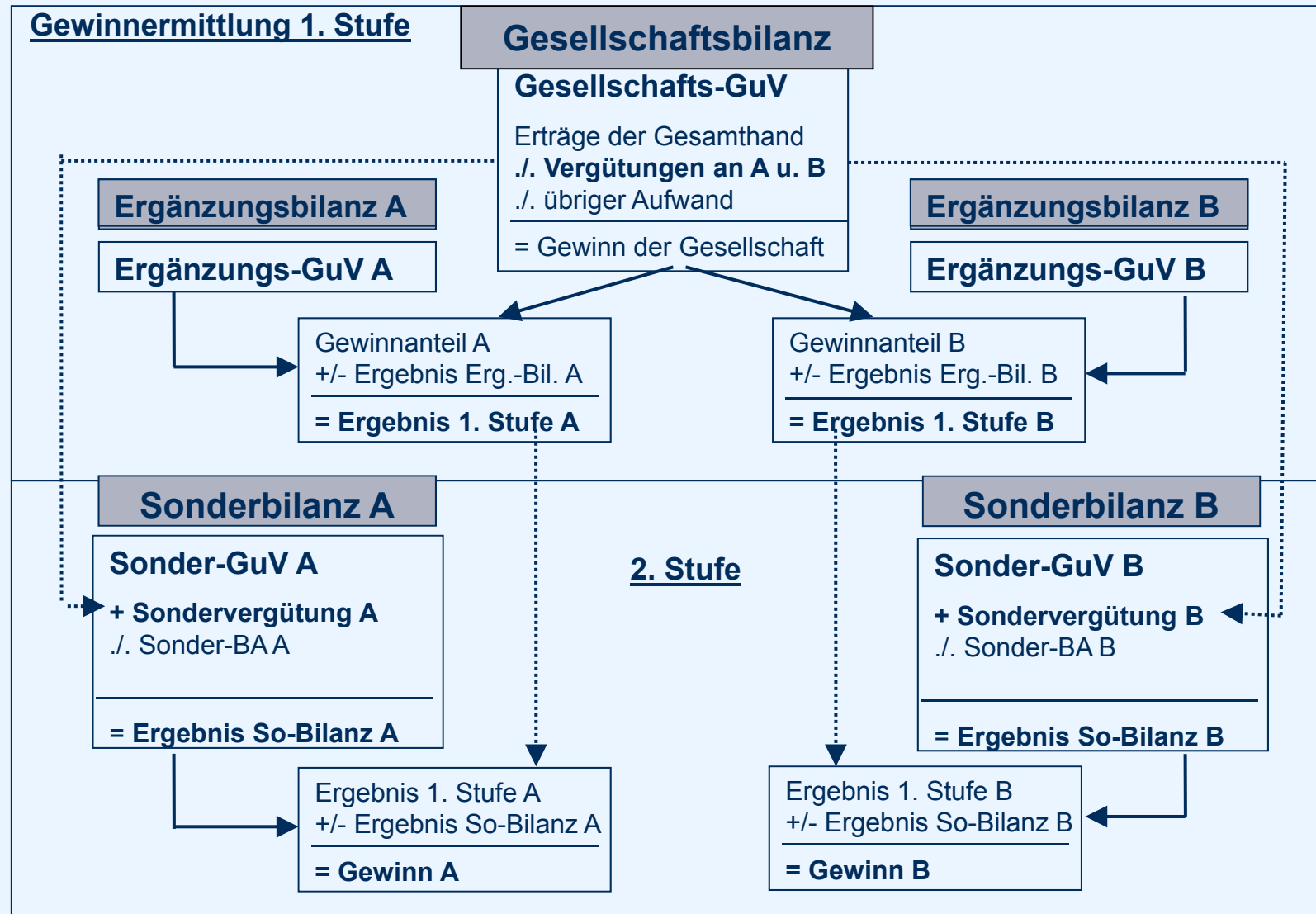
- Sonderbetriebsausgaben
(§ 15 Abs. 1 Nr. 2 HS 2)

2. Stufe

= Anteil des Gesellschafters am Gewinn (bzw. Verlust) der
Mitunternehmerschaft, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG



Zweistufige Gewinnermittlung bei PersGes



Quelle: Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2. Auflage, Stuttgart 2002, S. 68

Anteil eines Gesellschafters am Gewinn der MU

Beispiel: AB-OHG

1. Stufe

- Ermittlung des Handels-/ Steuerbilanzgewinns der Gesellschaft
- Aufteilung des Gesamtgewinns auf Gesellschafter

Handelsbilanzgewinn der AB-OHG

+/- bilanzsteuerrechtliche Modifikationen (§§ 4-7k EStG)

= **Steuerbilanzgewinn der AB-OHG**

Aufteilung nach Schlüssel

Anteil des A am Gewinn

Anteil des B am Gewinn

2. Stufe

- Sondervergütungen
- Sonderbetriebsausgaben
- Sonstige Sonderbetriebseinnahmen

- + Geschäftsführerbezüge
- + Zinsen für Darlehen an AB-OHG
- Zinsen für aufgenommene Darlehen zur Finanzierung der AB-Beteiligungen

- + Geschäftsführerbezüge
- + Miete für zur Verfügung gestellte Gebäude
- AfA und GrundSt für das Gebäude

= Gewinnanteil des Gesellschafters A aus der Mitunternehmerschaft

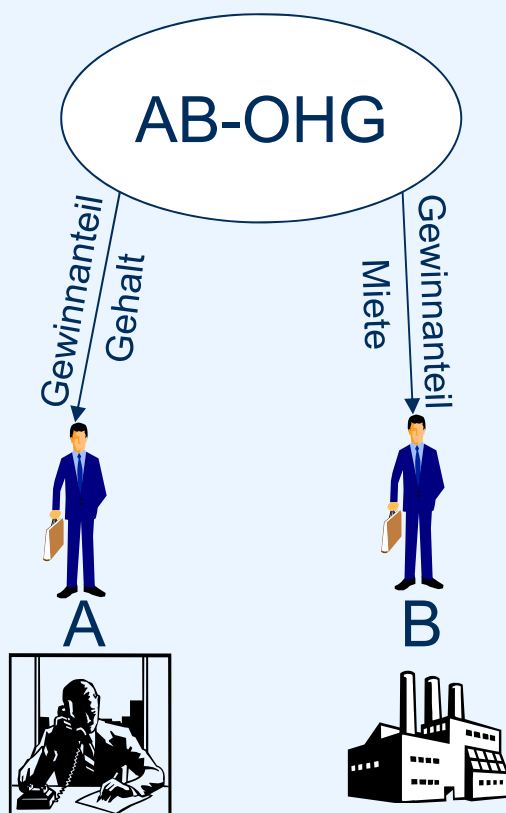
= Gewinnanteil des Gesellschafters B aus der Mitunternehmerschaft

Anteil eines Gesellschafters am Gewinn der MU

- Beispiel: XY OHG; X erhält für die Geschäftsführung 50 T€ Gehalt pro Jahr, Y vermietet der OHG einen Lagerplatz für 20 T€ pro Jahr
- 1. Stufe: X und Y sind MU der OHG → Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Anerkennung der schuldrechtl. Vertragsbeziehungen Gt und Gr
StB-Gewinn der OHG annahmegemäß 100 T€ unter Berücksichtigung der Vertragsbeziehungen;
- 2. Stufe: Umqualifikation; Ansatz von SBE;

	X	Y
1. Stufe: StB-Gewinn 100 T€, Verteilung nach Gewinnverteilungsschlüssel	50	50
2. Stufe: Geschäftsführergehalt	50	
Mieteinnahmen		20
<hr/>		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	100	70

Beispiel: AB-OHG



FALL:

- A und B sind je zur Hälfte am Gewinn oder Verlust beteiligt
- A führt die Geschäfte und erhält ein Gehalt i.H.v. € 4.000 pro Monat
- B vermietet der Gesellschaft ein Grundstück für € 15.000 pro Jahr
- Der Gewinn aus der Gesamthandbilanz beträgt € 137.000,-

LÖSUNG:

	OHG	A	B
Steuerbilanzieller Gewinn der OHG (Gewinn 1. Stufe)	€ 137.000,-	€ 68.500,-	€ 68.500,-
Sondervergütung A	+ € 48.000,-	+ € 48.000,-	
Sondervergütung B	+ € 15.000,-		+ € 15.000,-
Steuerlicher Gewinn aus Gewerbebetrieb (Gewinn 2. Stufe)	€ 200.000,-	€ 116.500,-	€ 83.500,-

Übungsfall

David Kopperfeld und Christian Schiffer, beide wohnhaft in Aalen-Oberkochen, sind zu jeweils 50% an der Ride-Excite OHG beteiligt, die ebenfalls in Aalen-Oberkochen ansässig ist. Gesellschaftszweck ist die Herstellung und der Vertrieb von hochwertigen Fahrradrahmen. Im Jahr 01 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hat die OHG in der Steuerbilanz einen Gewinn von € 280.000 ausgewiesen. Dabei wurden folgende Sachverhalte noch nicht berücksichtigt:

- a) D. Kopperfeld erhält ein Geschäftsführergehalt in Höhe von € 75.000 p.a.
- b) Pachtzahlung an C. Schiffer für ein von ihm zur Verfügung gestelltes Grundstück auf dem sich die Lagerhalle und das Bürogebäude befindet: € 165.000. Die AfA betrug 2010 € 15.000
- c) C. Schiffer hat seine Einlage in die Ride-Excite OHG durch die Aufnahme eines langfristigen Darlehens finanziert. Für das Jahr 01 fielen hierfür Zinsen in Höhe von € 30.000 an.

Ermitteln Sie die Einkünfte der Gesellschafter Kopperfeld und Schiffer.

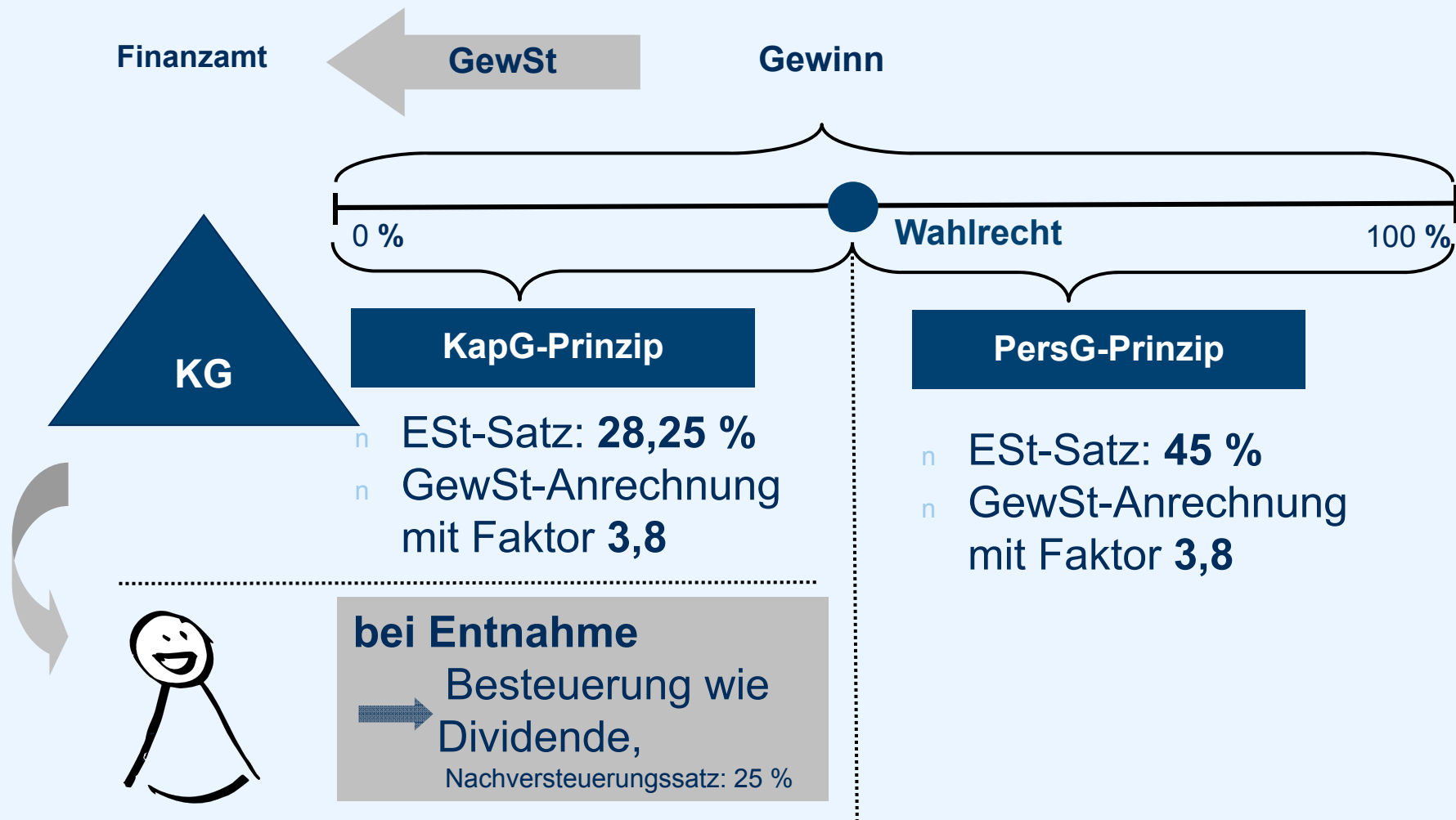
Lösung – 1. Gewinnermittlungsstufe

1.	Überprüfung der Steuerpflicht § 1 Abs. 1 S. 1 EStG, § 8 AO; unbeschr. ESt-Pflicht; Welteinkommens-Prinzip												
2.	<p>Herstellung und Vertrieb => Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG</p> <p>Kopperfeld und Schiffer sind Mitunternehmer:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mitunternehmerrisiko - Mitunternehmerinitiative - Gesellschafter 												
3.	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Ergebnis der OHG vor Steuern:</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 30%; text-align: right;">280.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">-</td> <td style="text-align: right;">75.000 § 4 Abs. 4 EStG (Gehalt Kopperfeld)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">-</td> <td style="text-align: right;">165.000 § 4 Abs. 4 EStG (Pacht Schiffer)</td> </tr> <tr> <td>Gewinn 1. Stufe</td> <td style="text-align: center;">=</td> <td style="text-align: right;">40.000</td> </tr> </table>	Ergebnis der OHG vor Steuern:		280.000		-	75.000 § 4 Abs. 4 EStG (Gehalt Kopperfeld)		-	165.000 § 4 Abs. 4 EStG (Pacht Schiffer)	Gewinn 1. Stufe	=	40.000
Ergebnis der OHG vor Steuern:		280.000											
	-	75.000 § 4 Abs. 4 EStG (Gehalt Kopperfeld)											
	-	165.000 § 4 Abs. 4 EStG (Pacht Schiffer)											
Gewinn 1. Stufe	=	40.000											

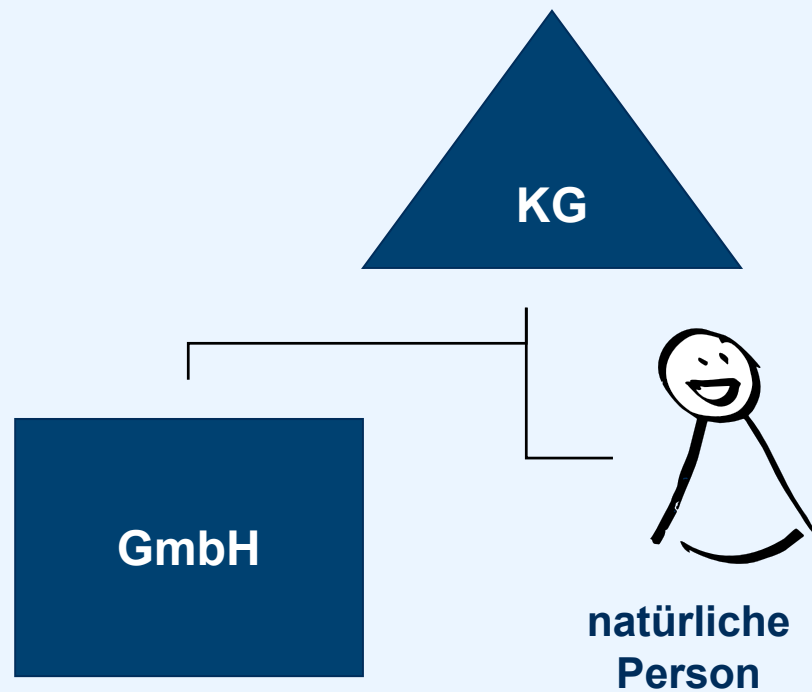
Lösung – 2. Gewinnermittlungsstufe

4.	Betrachtung Kopperfeld:		
	50% OHG Gewinn		20.000
	Gehalt (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)		+ 75.000
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb Kopperfeld		= 95.000
5.	Betrachtung Schiffer		
	50% OHG Gewinn		20.000
	Mieteinnahmen (SBE)	+	165.000
	AfA (SBA)	-	15.000
	Zinsen (SBA)	-	30.000
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb Schiffer		= 140.000

Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen (§ 34 a EStG)



Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen (§ 34 a EStG)



-

Grundsatz: -

- ESt-Satz: **45 %**

Ausnahme: +

- Antrag
- Gewinnanteil **> 10.000 Euro**
oder
- Gewinnanteil **> 10 %**

Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen (§ 34 a EStG)

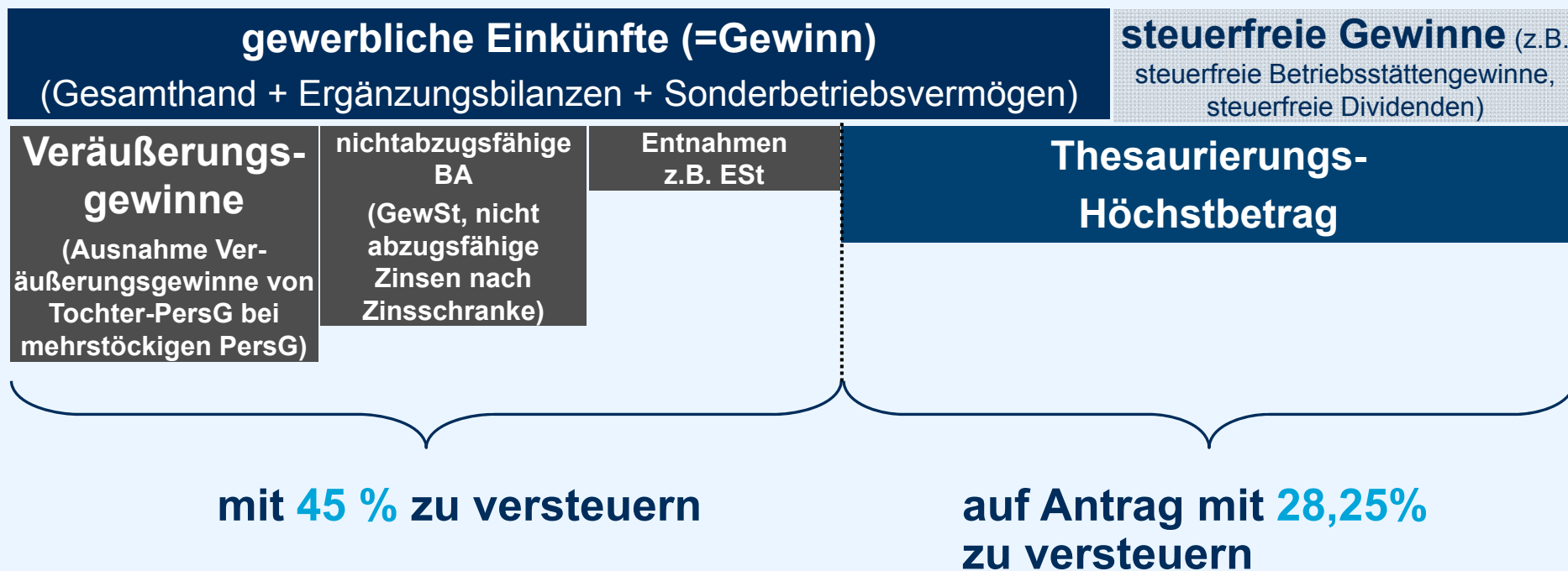
➔ Begünstigung erfasst nur **laufende Gewinne**

➔ **Keine Begünstigung** von

- Veräußerungsgewinnen nach §§ 14, 16, 17, 18 (3) EStG (Ausnahme: nicht begünstigte Veräußerungsgewinne)
- Gewinne aus außerbilanziellen Hinzurechnungen z. B. § 4 (5) EStG

➔ **Betriebs- und personenbezogener** Antrag für jeden Betrieb oder Mitunternehmer
➔ jeweils Wahlrecht **ob** und in welcher **Höhe**

Thesaurierungsbegünstigung - Höchstbetrag



Thesaurierungsbegünstigung - Nachversteuerung

Nachversteuerung

- bei Entnahmen
- bei Betriebsveräußerung oder –aufgabe
- bei Einbringung eines Betriebs oder MÜer-Anteils in eine KapG oder Genossenschaft
- bei Formwechsel einer Personengesellschaft in eine KapG oder Genossenschaft
- bei Wechsel der Gewinnermittlungsart (zur Einnahmen-Überschussrechnung oder zur pauschalierten Gewinnermittlung)
- auf Antrag des Steuerpflichtigen

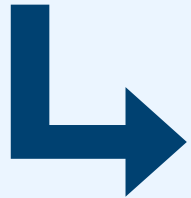
Gewerbliche Einkünfte: aperiodische Geschäftsvorfälle

Gewinneinkunftsarten

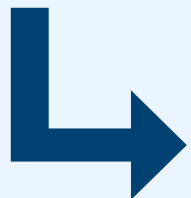
- BV vorhanden
- Gewinne aus der Veräußerung von WG steuerlich relevant

Überschusseinkunftsarten

- Kein BV vorhanden
- Gewinne aus der Veräußerung von WG grundsätzlich nicht relevant (Ausn.: §§ 17, 23 EStG)



▪ Veräußerung einzelner WG: gehört zum tägl. Geschäft, Veräußerungsgewinn steuerpflichtig, auch GewSt;



▪ Veräußerung geschlossener Komplexe (Betrieb, Teilbetrieb, MU-anteil): gehört nicht zum täglichen Geschäft, Veräußerungsgewinn steuerpflichtig, nicht für GewSt, zahlreiche Vergünstigungen.

Gewerbliche Einkünfte: aperiodische Geschäftsvorfälle

Veräußerung und Aufgabe eines Gewerbebetriebs, § 16 EStG

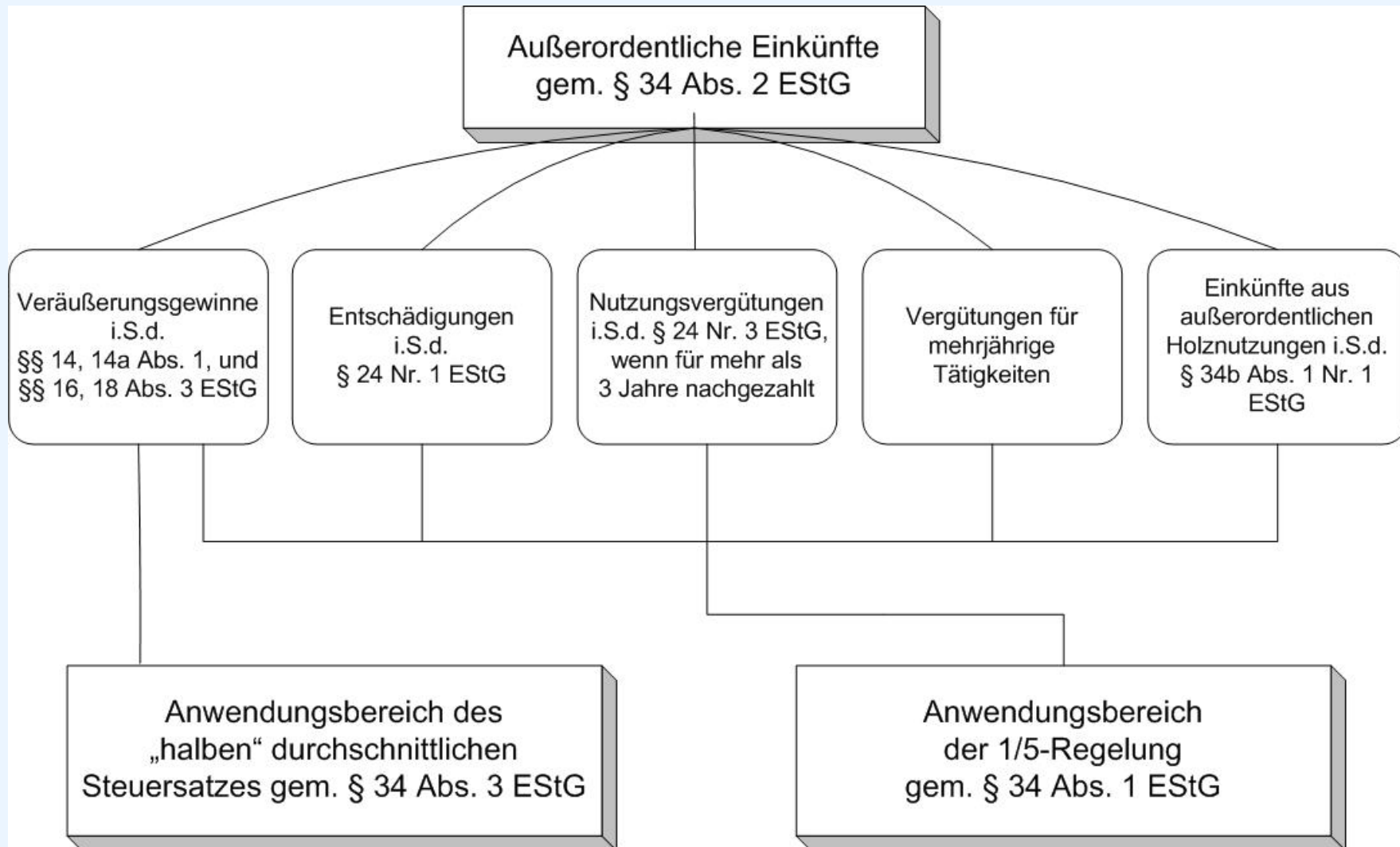
Voraussetzungen:

- Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs
- Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils
- Veräußerung des gesamten Komplementäranteils einer KGaA
- Betriebsaufgabe

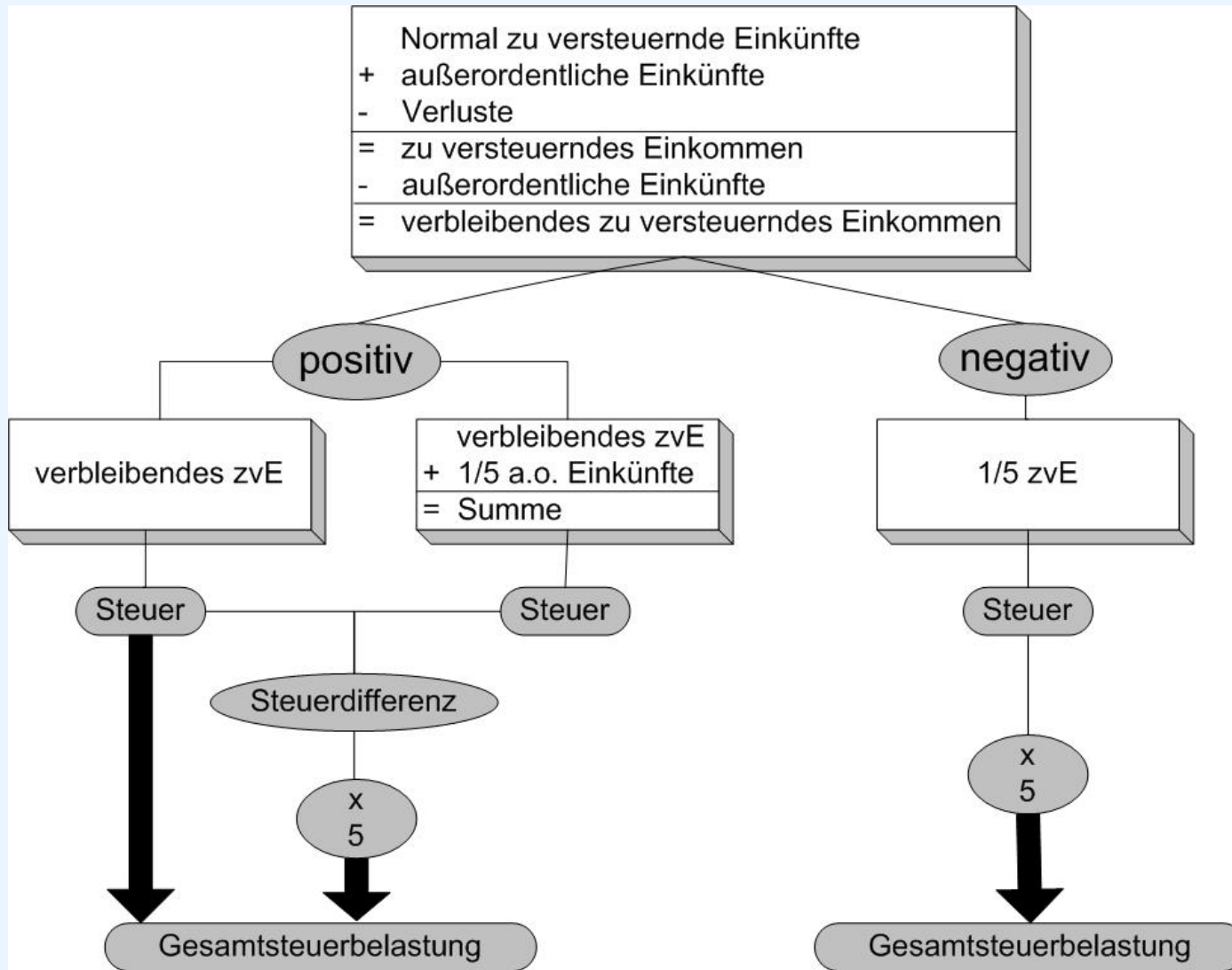
Rechtsfolgen:

- Gewinn aus Gewerbebetrieb
- Gewinn unterliegt **nicht** der GewSt (A 38 Abs. 3, A 39 Abs. 1 GewStR)
- Steuerliche Vergünstigungen:
 - Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)
 - 55 Jahre oder dauernd berufsunfähig, 45.000 € (verringert sich, wenn Veräußerungsgewinn 136.000 übersteigt)
 - nur einmal im Leben
 - Behandlung als außerordentliche Einkünfte iSd § 34 EStG

Außerordentliche Einkünfte gem. § 34 EStG



1/5-Regelung gem. § 34 Abs. 1 EStG



„Halber“ durchschn. Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG

- 55 Jahre oder dauernd berufsunfähig;
- auf Antrag, nur einmal im Leben;

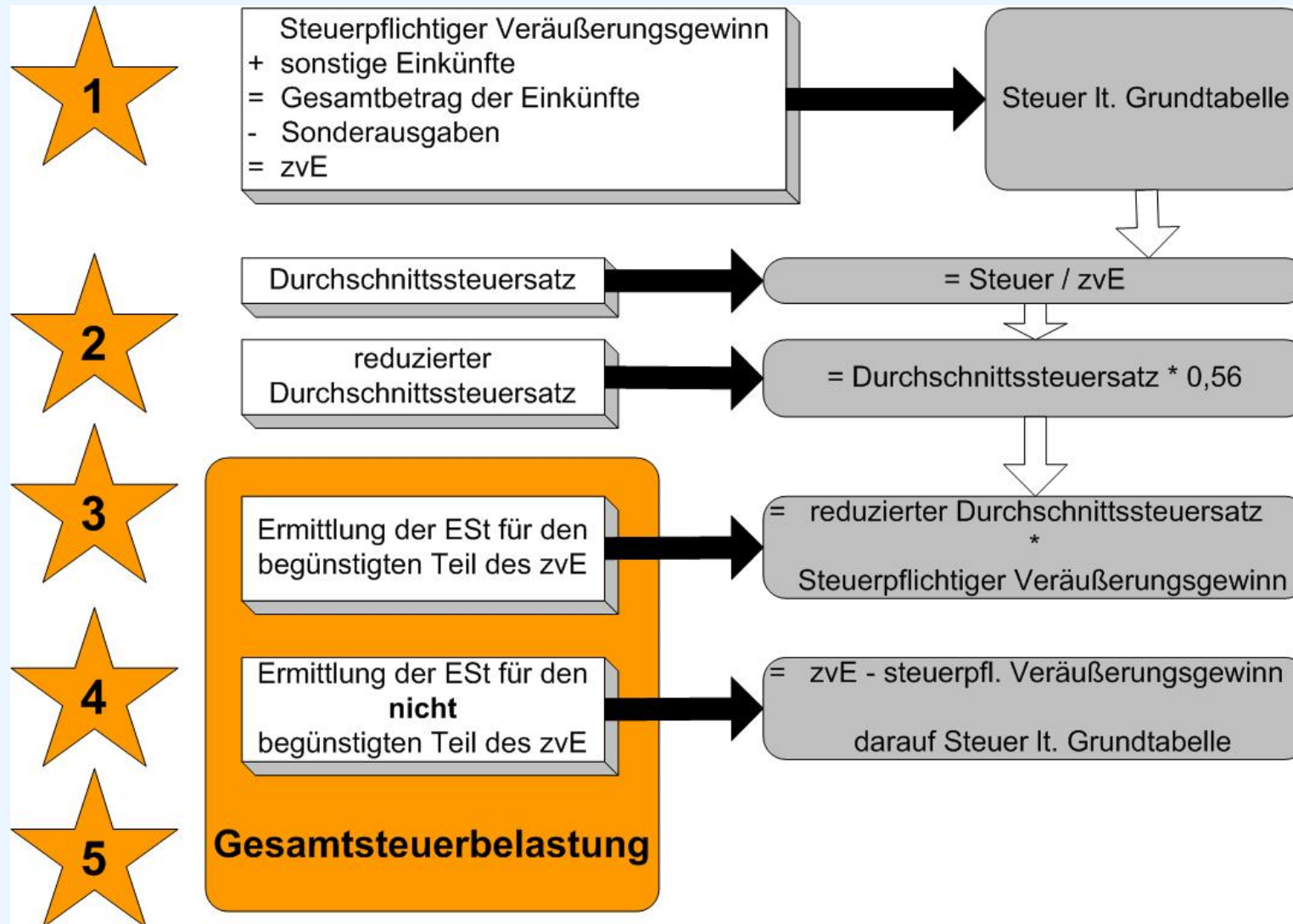
- gilt nur für Veräußerungsgewinne gem.
- §§ 16 und 18 Abs. 3 EStG;

- bei mehreren Veräußerungsvorgängen in einem VZ nur auf einen anwendbar;

- Ermäßigung auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes;

- Mindeststeuersatz 15 % = Eingangssteuersatz.

„Halber“ Durchschnittssteuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG



Beispiel

Sachverhalt: Franz, ledig, ist 60 Jahre alt und hat in 01 Einkünfte aus Vermietung in Höhe von 210.000 € sowie Sonderausgaben von 10.000 €. Im Januar 01 hat er seinen Lebensmittelhandel an einen fremden Dritten veräußert mit einem Gewinn in Höhe von 300.000 €. Er hat bisher noch keinen Betrieb, Teilbetrieb etc. veräußert.

Frage: Was sind die steuerlichen Konsequenzen in 01?

Lösungshinweise:

- Einkünfte aus Veräußerung des Betriebs sind gewerbliche Einkünfte (§ 16 EStG); verschiedene Vergünstigungen möglich:
- Freibetrag § 16 Abs. 4 EStG prüfen! (0 €, da Gewinn > 181.000 €);
- „Halber“ durchschnittlicher Steuersatz § 34 Abs. 3 prüfen.
- Fünftelregelung § 34 Abs. 1 prüfen.

Beispiel

„Halber“ durchschnittlicher Steuersatz § 34 Abs. 3 möglich: Franz ist 55, Gewinn übersteigt nicht 5 Mio €, er hatte die Regelung noch nicht in Anspruch genommen!

Veräußerungsgewinn (nach FB)	300.000
+ sonstige Einkünfte (hier Vermietung)	210.000
= Gesamtbetrag der Einkünfte	510.000
- Sonderausgaben	- 10.000
= zvE	500.000

Steuer laut Grundtabelle (Formel § 32a Abs. 1)	209.306
Durchschnittsteuersatz (209.306/500.000)	41,86%
„Halber“ Durchschnittsteuersatz (41,86* 0,56)	23,44%

Beispiel

EST für den Veräußerungsgewinn: 300.000 € * 0,2344 § 34 Abs. 3 EStG	70.320
EST für nicht begünstigten Rest (200.000 €): Normal nach Tarifformel § 32a Abs. 1 EStG	75.828
Gesamtsteuerbelastung 70.320 + 75.828	146.148

Der „Halbe“ durchschnittliche Steuersatz (§ 34 Abs.3) ist vorteilhafter als die Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1, daher wäre diese im vorliegenden Fall nicht mehr zu prüfen; zu **Übungszwecken** dennoch:

Normal zu versteuernde Einkünfte	210.000
+ Außerordentliche Einkünfte (Veräußerungsgewinn)	300.000
- Sonderausgaben	- 10.000
= zVE	500.000
- außerordentliche Einkünfte	- 300.000
= verbleibendes zVE	200.000

Beispiel

Steuer auf das verbleibende zvE (Formel § 32a Abs. 1 EStG) 75.828

Steuer auf Veräußerungsgewinn:

verbleibendes zvE	200.000
+ 1/5 außerordentl. Einkünfte	60.000
ergibt	260.000
Steuer darauf (Formel)	101.028
Steuerdifferenz (101.028-75.828)	25.200
multipliziert mit 5	126.000

Gesamtsteuerbelastung (126.000 + 75.828) 201.828

Ergebnis: Effekt ist null, da sich Fünftelregelung in diesem Progressionsbereich nicht mehr auswirkt!

Gewerbliche Einkünfte: aperiodische Geschäftsvorfälle

Veräußerungsgewinne von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG

- **Voraussetzungen:**
 - Anteile an Kapitalgesellschaft gehören zum Privatvermögen;
 - Beteiligung zu mindestens 1% innerhalb der letzten 5 Jahre;
- **Rechtsfolgen:**
 - Gewinn aus Gewerbebetrieb;
 - Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 c EStG); Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nur zu 60% abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG);
 - Freibetrag 9.060 € (verringert sich wenn Veräußerungsgewinn 36.100 € übersteigt).

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)

Merkmale (§ 18 EStG):

- **Selbständigkeit:** Handeln auf eigene Rechnung und Gefahr;
- **Einsatz der eigenen Arbeitskraft:** Voraussetzung vor allem für freiberufliche Tätigkeit: persönliche Fachkenntnisse des Steuerpflichtigen, die ihn befähigen, - ggf. unter Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte - leitend und eigenverantwortlich tätig zu sein;
- **Ausübung für eine gewisse Dauer:** Die Tätigkeit darf zwar vorübergehend, nicht aber nur „gelegentlich“ erfolgen;
§ 18 Abs. 2 EStG.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)

Arten (§ 18 Abs. 1 Nr. 1-3 EStG):

Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

- selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende Tätigkeit
- selbständige Berufstätigkeit der sog. *Katalogberufe* (z.B. Wirtschaftsprüfer, Notare, Steuerberater) und diesen ähnlichen Berufen

Einkünfte von staatlichen Lottereeinnehmern

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (zB AR-tätigkeit)

§ 18 Abs. 3 EStG: Gewinne aus Veräußerung von Vermögen oder von Anteilen an Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient

Konsequenzen:

Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 bzw. § 4 Abs. 1 EStG

Keine Gewerbesteuerpflicht

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (1)

Grundformel: Betriebseinnahmen-Betriebsausgaben = Gewinn/Verlust

Zeitliche Erfassung der Größen nach dem **Zu- und Abflussprinzip** § 11 EStG

Ausnahmen: Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben sind dem KJ zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Besonderheiten:

Umsatzsteuer: BE oder BA (kein durchlaufender Posten mehr)

Grundsätzlich keine Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten

Keine Rückstellungen und RAP

Keine Bilanzierung von Vorräten

Gewillkürtes BV bei betrieblicher Nutzung zwischen 10 und 50 % möglich

Vorschriften über Einlagen und Entnahmen gelten

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (2)

Besonderheiten:

Anlagevermögen:

- Nicht abnutzbare WG d. AV: AHK (ohne USt) sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung / Entnahme als BA zu erfassen, § 4 Abs. 3 Satz 3 ff EStG
- Für GuB, Gebäude und Anteile an Kapitalgesellschaften jeweils des UV gilt das gleiche
- Bezahlte USt ist als BA zu behandeln
- Abnutzbare WG d. AV: Vorschriften über die AfA gelten, AfA-Beträge sind BA

Beispiel

- Der vorsteuerabzugsberechtigte Steuerberater Stanik Brater, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, erwirbt im Dezember 04 einen PC für € 1.200 zuzüglich € 228 Umsatzsteuer und schreibt das Anlagegut innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von drei Jahren ab. Die Rechnung bezahlt Brater im Januar 05.
- **Aufgabe:** Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus dem Sachverhalt?

Lösung

- Vorschriften über die AfA sind zu beachten (AK 1.200 €, USt gehört nicht dazu § 9b Abs. 1, Anschaffung in 04, Bezahlung der Rechnung für Anschaffungszeitpunkt unbeachtl.)
- In 04: BA 33,33 € (AfA; $1200 \text{ €} : 3 = 400 \text{ €}$, davon 1/12, Abschreibung monatsgenau)
- In 05: BA 400 € (AfA), BA 228 € (USt bei Bezahlung der Rechnung), (evtl. BE im Zeitpunkt der Erstattung der USt, ungewiss da abhängig von anderen Vorgängen iRd USt-Voranmeldung)
- In 06: BA 400 € (AfA), In 07: BA 366,66 € (AfA)

Übungsfall

Anwalt Franz M. hat folgende Geschäftsfälle, deren steuerliche Behandlung ihm nicht klar ist:

1. Am 15.01.05 gehen für Beratungsleistungen aus 04 (Rechnungstellung 29.12.04) auf dem Konto 2.380 € (einschl. USt) ein.
2. Darlehensaufnahme (10.000 €) in 04, Rückzahlung in 05.
3. Zahlung Büromiete für Jan. 05 am 25.12.04 iHv. 1.000 €.
4. Verkauf des alten PC am 2.1.05 (Buchwert 500 €) für 357 € bar.
5. Franz schenkt seiner Frau zu Weihnachten 04 einen in der Kanzlei vorhandenen Rechtskommentar. (Einkaufspreis 428 incl. USt).
6. Franz hat im Oktober 04 die Internet-GmbH beraten; im November hat er eine Rechnung über 2.380 € incl. USt gestellt; Ende 04 meldet die GmbH Insolvenz an, es wird ein Sanierungskonzept vereinbart, bei dem alle Gläubiger auf 50% ihrer Forderungen verzichten. Am 1.2.05 gehen bei Franz 1.190 € ein.
7. Der private Nutzungsanteil des betrieblichen PKW beträgt 30%; die gesamten PKW-Kosten in 04 betragen 6.000 €, von denen 2.500 € zahlungswirksam sind und 3.500 € auf die AfA entfallen.

Lösung

1. BE in 05: 2.320 € (keine regelm. wiederkehrenden Einnahmen).
2. Keine BE, keine BA in 04 und in 05.
3. BA in 05: 1.000 € (regelm. wiederkehrenden Ausgabe).
4. BE in 05: 357 €, BA in 05: 500 € (Buchwertabgang PC)
(evtl. BA wegen USt 57 €).
5. Entnahme in 04: Gewinnerhöhung um 400 € (USt wirkt sich erst in 05 aus:
§ 3 Abs. 1b Nr. 1).
6. In 04: keine BA, Forderungen sind nicht relevant; daher auch keine
Wertberichtigung auf die Forderung (USt kann mAd Oktober 04 entstehen,
kann aber auch erst mAd Februar 05 entstehen; ohnehin keine Aussage
mgl, ob im jeweiligen VAZ eine BE oder BA entsteht).
In 05: BE 1.190 €.
7. In 04: BA 2.500 € (zahlungswirksame Aufwendungen),
BA 3.500 € (AfA), BE 1.800 € (Nutzungsentnahme, korrigiert über fiktive
BE) (USt auf Nutzungsentnahme darf nicht abgezogen werden, § 12 Nr. 3).

Gewerbebetrieb vs. selbständige Tätigkeit

Gewerbebetrieb	Selbständige Tätigkeit
<ul style="list-style-type: none">• Gewerbesteuerpflicht• Gewerbesteuer-Anrechnungsverfahren• Bilanzierungspflicht entweder automatisch oder ab gewissen Größenmerkmalen (AO)	<ul style="list-style-type: none">• keine Gewerbesteuerpflicht• keine Bilanzierungspflicht – Bilanzierung nur auf freiwilliger Basis• Abstellen auf persönliche Qualifikationsmerkmale des Steuerpflichtigen

Infektions- bzw. Abfärbetheorie

- Erfüllt eine Personengesellschaft die Merkmale eines Gewerbebetriebs kraft gewerblicher Betätigung (§15 Abs. 1 Nr. 1 EStG), so werden auch die Einkünfte aus Tätigkeiten, die per se die Kriterien einer gewerblichen Betätigung nicht erfüllen und deshalb prinzipiell einer anderen Einkunftsart zuzuordnen wären, als gewerbliche Einkünfte behandelt (Abfärbetheorie)
- Bei Beteiligung einer berufsfremden Person an einer freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaft wird eine Umqualifizierung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgenommen

Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Ermittlung der Einkünfte
- Einkunftsarten
 - Grundlagen
 - Gewinn- und Einkunftsarten
 - **Überschuss-Einkunftsarten**
- Bemessungsgrundlage
- Veranlagung
- Steuertarif

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)

- **Nichtselbständige Arbeit** muss im Rahmen eines Dienstverhältnisses als Arbeitnehmer ausgeübt werden;
- **Arbeitnehmer** sind Personen, die in öffentlichem oder privatem Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen (§ 1 Abs. 1 LStDV);
- **Dienstverhältnis** liegt vor, wenn der Angestellte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet (§ 1 Abs. 2 LStDV);
- **Arbeitslohn** kann ein Fixgehalt sein, aber auch variable Bezüge wie Tantiemen und Sachbezüge (Nutzung eines Firmenwagens etc.);
- **Besonderheit:** Steuererhebung: Lohnsteuereinbehalt;

Werbungskosten

- **Grundsätzlich WK-Pauschbetrag iHv 920 € (§ 9a Nr. 1 EStG)**
- **Höherer Ansatz bei Einzelnachweis (§ 9 EStG), z.B.**
 - Fahrtkosten Wohnung - Arbeitsstätte – 0,30 € pro Entfernungskilometer
 - (§ 9 Abs. 2 EStG)
 - Mehraufwendungen aufgrund doppelter Haushaltsführung – Miete,
 - Verpflegungsmehraufwand, Fahrtkosten etc.
 - (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG)
 - Beiträge zu Berufsverbänden (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 EStG)
 - Aufwendungen für Fortbildung
 - Aufwendungen für Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG)

Alterseinkünftegesetz (AltEinkG)

- **Ausgangspunkt:** Beamtenpensionen bis dahin steuerlich voll erfasst, Renten aus der RV nur mit Ertragsanteil (27% bei Renteneintritt mit 65);
- **BVerfG:** Behandlung verstößt gegen Art. 3 GG ;
- **AltEinkG:** nachgelagerte Besteuerung von Renten und Pensionen:
 - Beiträge zur Altersvorsorge sind als SA abzugsfähig;
 - Übergangsphase bis 2040;
 - Versorgungsfreibetrag wird schrittweise abgeschmolzen (§ 19 Abs. 2);
 - AN-PB nur noch 102 € bei Versorgungsbezügen (§ 9a Nr. 1b);
 - Altersentlastungsbetrag schrittweise reduziert (§ 24a);
 - Besteuerungsanteil der Renten aus der RV wird schrittweise auf 100% erhöht (§ 22 Nr. 1).

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

Merkmale:

- resultieren aus der Anlage bzw. der Veräußerung von Geldkapitalvermögen/Wertpapieren;
- Subsidiaritätsklausel § 20 Abs. 8 EStG;
- Keine Berücksichtigung von tatsächlichen Werbungskosten - Abgeltungssteuer

Arten:

- Aufzählung in § 20 EStG z.B.
 - Dividenden;
 - Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren;
 - Einnahmen aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen;
 - Zinsen aus anderen Kapitalanlagen ohne Beteiligungscharakter;

Abzugsbeträge:

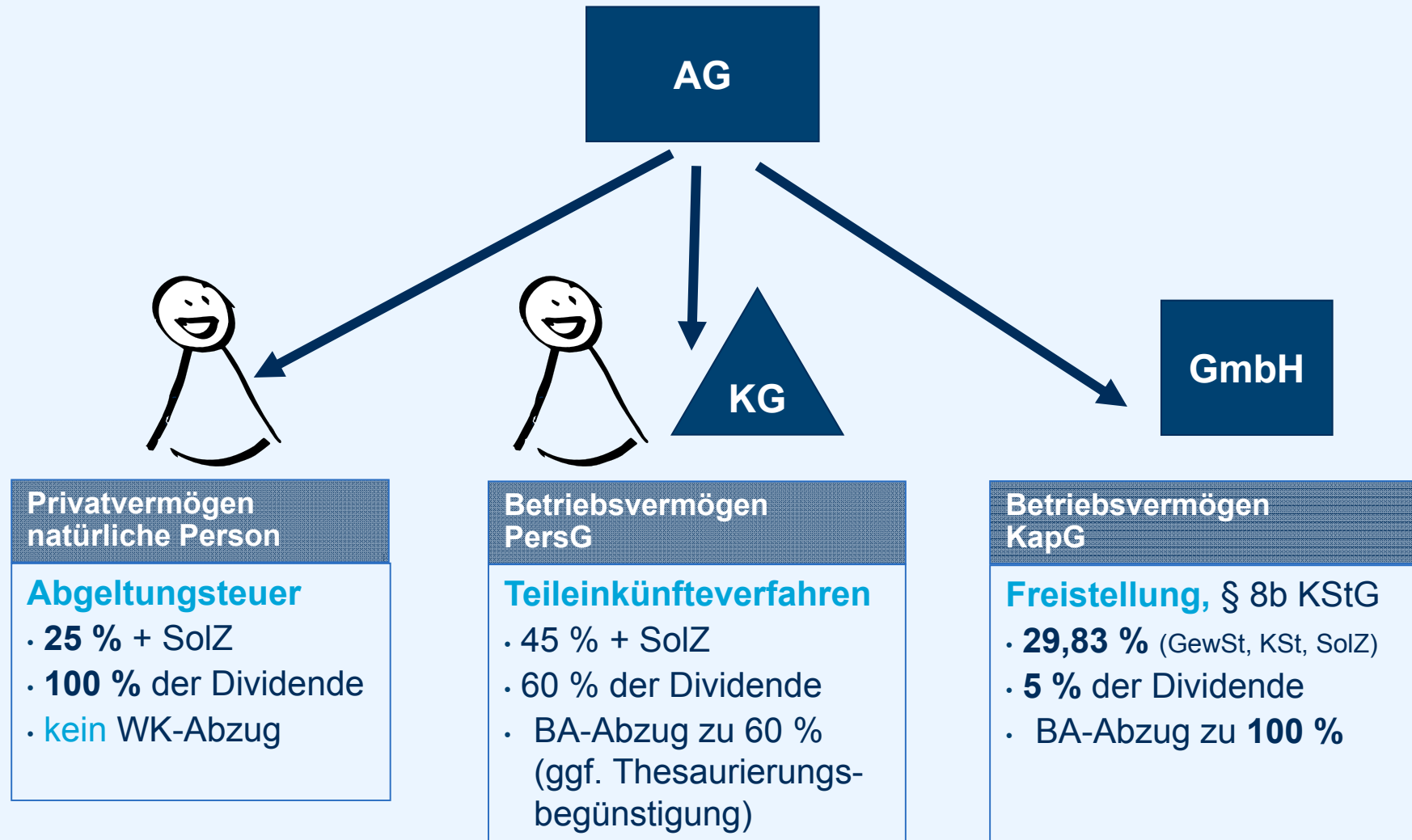
- Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG) = Pauschale iHv 801 € bzw. 1602 € bei Zusammenveranlagung)

Abgeltungssteuer (§ 32 d EStG)

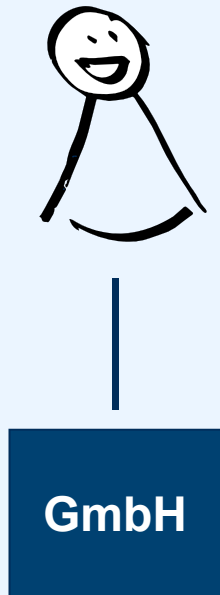
Zinsen	Dividenden	Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren
generell steuerpflichtig		
BMG = 100 %		
25 % ESt zzgl. SolZ (zzgl. Kirchensteuer)		

- Grundsatz: Einbehaltung an der Quelle (Kapitalertragsteuer §§ 43 ff. EStG)
- Bemessungsgrundlage (laufende Erträge): **Bruttoerträge**
- Bemessungsgrundlage bei Verkauf der Quelle:
- Veräußerungsgewinn (= Veräußerungserlös ./ Veräußerungsnebenkosten ./ Anschaffungskosten)
- Abgeltungswirkung: **keine Berücksichtigung** von tatsächlichen Werbungskosten (z.B. Fremdkapitalzinsen, Depot- und Beratungsgebühren)
- stattdessen: **Sparer-Pauschbetrag** i.H.v. 801 Euro / 1.602 Euro (§ 20 Abs. 9 EStG)

Dividendenbesteuerung - Überblick



Ausnahmen von der Abgeltungssteuer



Anteile an Kapitalgesellschaft im Privatvermögen:

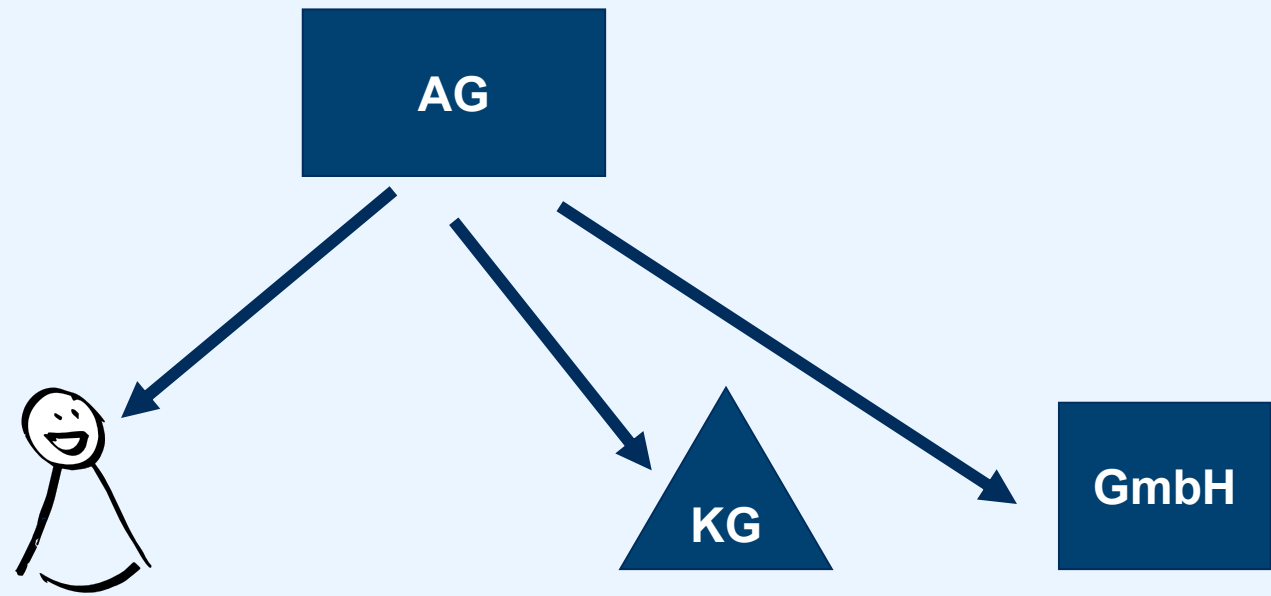
➔ **z.B. Option** zur Veranlagung
(§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG)

- Beteiligung von mindestens 25 %, oder
- Beteiligung von mindestens 1 % und berufliche Tätigkeit für die KapG.



- ✓ Teileinkünfteverfahren
- ✓ Persönlicher Steuersatz
- ✓ Werbungskostenabzug

Anteile an Kapitalgesellschaften - Veräußerungsgewinne



**Privatvermögen
Beteiligung < 1 %**

Abgeltungsteuer

- 25 % + SolZ
- 100 % d. Veräußerungsgewinns
- kein WK-Abzug außer
- Transaktionskosten

**Privatvermögen
Beteiligung ≥ 1 %**

Teileinkünfte

- 45 % + SolZ
- 60 % des Veräußerungsgewinns
- Kostenabzug: 60 %

**Betriebsvermögen
PersG**

Teileinkünfte

- 45 % + SolZ
- 60 % des Veräußerungsgewinns
- BA-Abzug: 60 %

**Betriebsvermögen
KapG**

**Freistellung,
§ 8b KStG**

- 29,83 % (GewSt, KSt, SolZ)
- 5 % des Veräußerungsgewinns
- BA-Abzug: 100%

Kapitalertragsteuer §§ 43 ff EStG

- Besondere Erhebungsform der ESt
- Abzugsteuer: der Schuldner best. Kapitalerträge hat bei Auszahlung des Kapitalertrags einen Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers (Aktionär, Sparer etc.) vorzunehmen und diesen Betrag an das FA abzuführen
- 25 %
- Freistellungsauftrag: absehen vom Abzug (§ 44a EStG)

Einkünfte aus Vermietung / Verpachtung (§ 21 EStG)

Merkmale:

- Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten
- Erträge aus der entgeltlichen Überlassung bestimmter Vermögensgegenstände an andere Personen zur Nutzung im Wege der Miete oder Pacht
- Subsidiaritätsklausel § 21 Abs. 3 EStG

Einkünfte aus Vermietung / Verpachtung (§ 21 EStG)

Wirtschaftsgüter:

Unbewegliches Vermögen

Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile

Sachinbegriffe und Rechte

- a) Bewegliches Betriebsvermögen als Ganzes
- b) Zeitlich begrenzte Überlassung von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Rechten

Veräußerung

Erlöse aus der Abtretung von Miet- und Pachtzinsforderungen

Keine beweglichen Sachen aus dem PV!

→ § 22 Nr. 3 EStG

Einkünfte aus der Vermietung von Gebäuden

Einnahmen: Mieteinnahmen einschl. Nebenkosten

Werbungskosten:

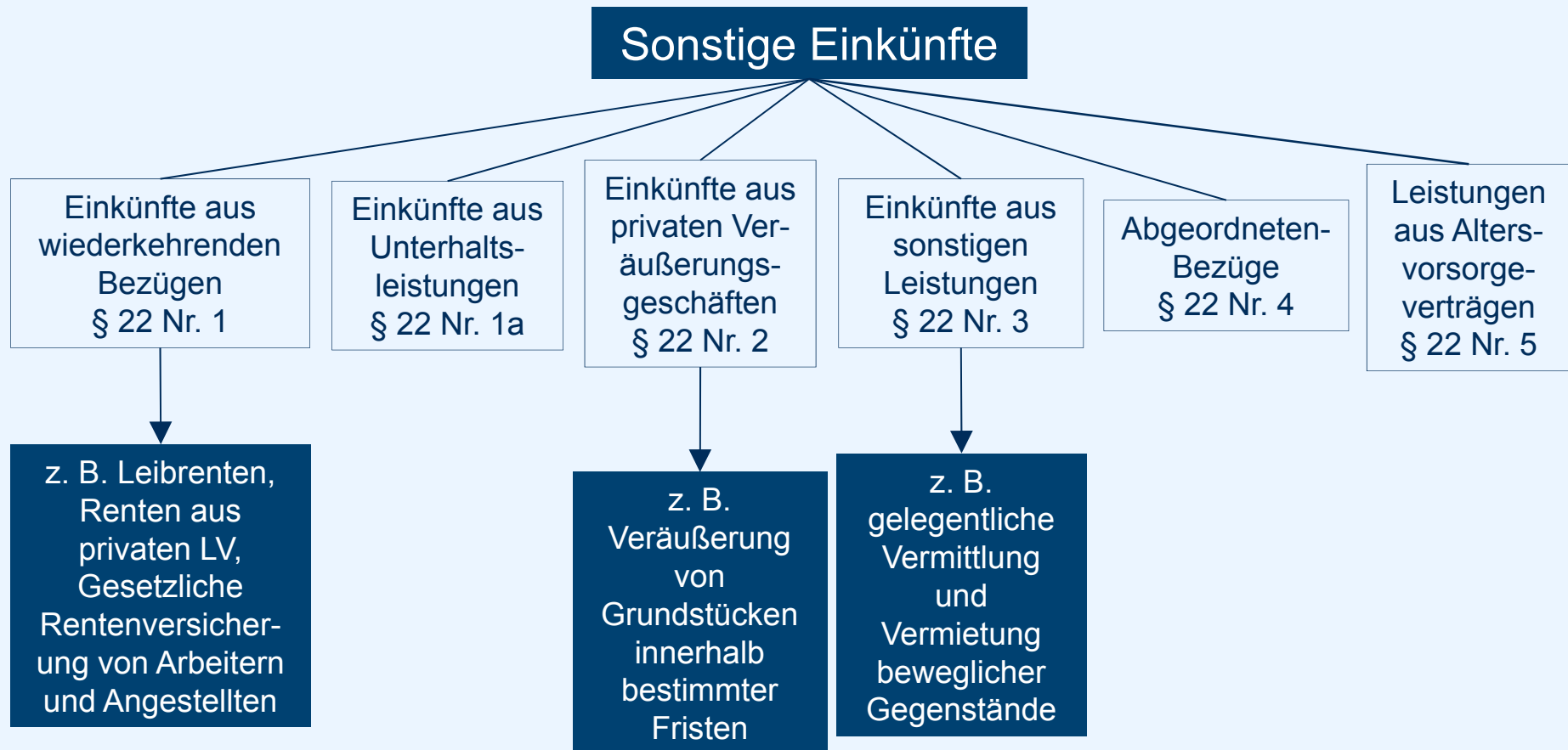
- Schuldzinsen § 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG
- Absetzung für Abnutzung:
 - Lineare AfA gem. § 7 Abs. 4 EStG
 - Erhöhte Absetzungen (Denkmalschutz-, Sanierungs-AfA) gem. §§ 7h, 7i EStG
- Sonstige Nebenkosten
 - Grundsteuer
 - Hausverwaltung
 - Gebäudeversicherung etc.

Gebäude-Abschreibung

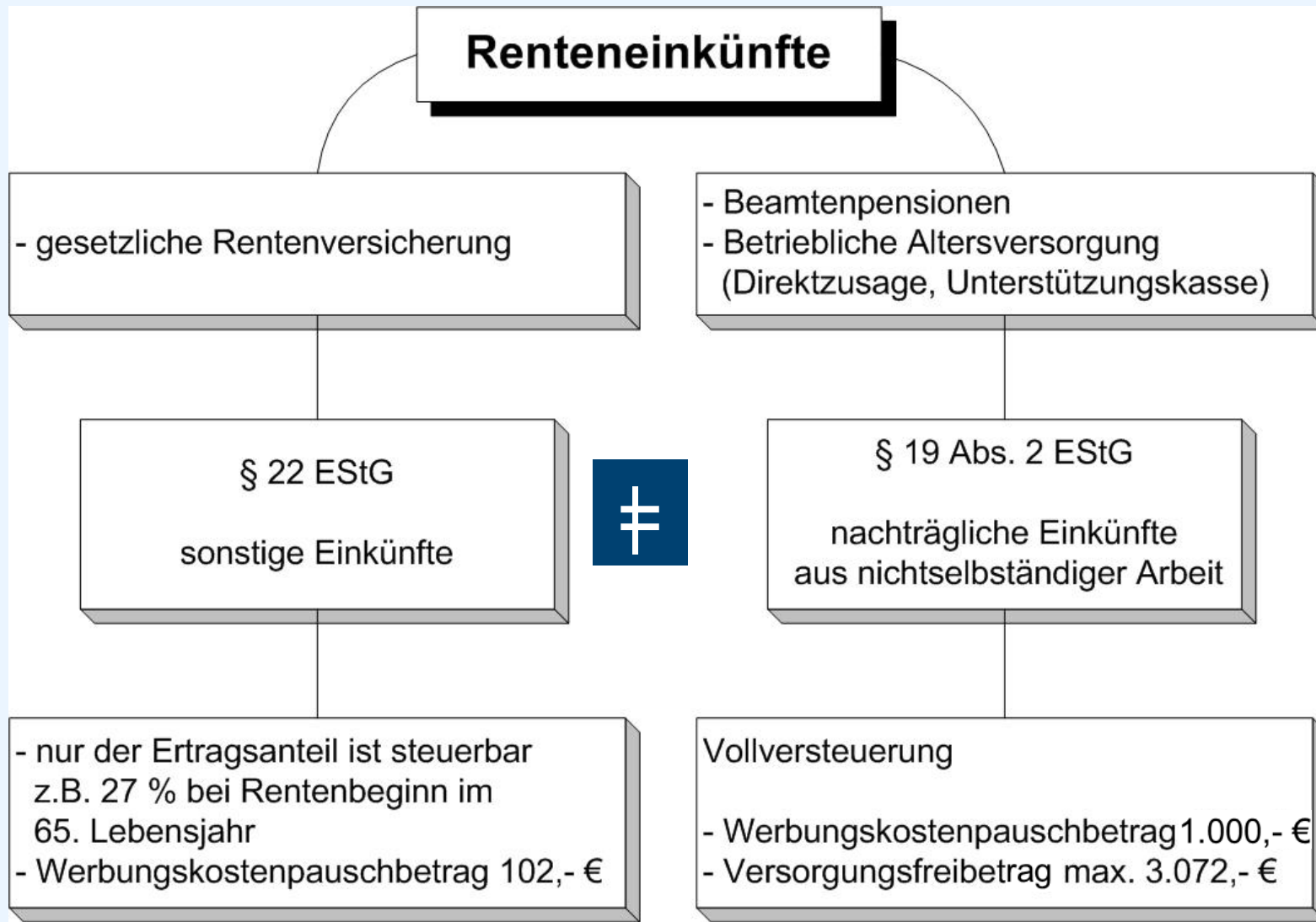
- Lineare AfA gem. § 7 Abs. 4 EStG:
 - Normalfall: 2 %
 - Altbauten (vor 1925): 2,5 %
 - Betriebsgebäude: 3 %

Abgrenzung Erhaltungs- u. Herstellungsaufwand, § 6 I Nr. 1a EStG

Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)



Renteneinkünfte



Private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG) (1)

Voraussetzungen:

- **Anschaffung** (Entgeltlicher Erwerb von einem Dritten)
- **Veräußerung** (Entgeltliche Veräußerung an einen Dritten)
 - Identität des angeschafften und veräußerten Wirtschaftsgutes
 - Innerhalb einer Frist
 - Grundstücke ≤ 10 Jahre
 - andere Wirtschaftsgüter ≤ 1 Jahr (nicht bei Wertpapieren)

Private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG) (2)

- **Ermittlung des Veräußerungsgewinns**
(§ 23 Abs. 3 EStG):
 - **Veräußerungserlös**
 - **./. Veräußerungskosten**
 - **./. Anschaffungs-/Herstellungskosten (bzw. fortgeführte AK)****= Gewinn/Verlust aus Veräußerungsgeschäft**
- **Freigrenze** (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG) € 600
- **Verluste** nur mit anderen Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechenbar (Vortrag/Rücktrag möglich), § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG

Schema zur Ermittlung der ESt

Sachliche
Leistungsfähigkeit

- Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft
- + Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- + Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- + Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- + Einkünfte aus Kapitalvermögen
- + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- + Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG

= **Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten**

= **Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

- Altersentlastungsbetrag
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
- Abzug für Land- und Forstwirte



= **Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

- Sonderausgaben
- außergewöhnlichen Belastungen
- Verlustabzug § 10d EStG

= **Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)**

- Kinderfreibetrag (sofern günstiger als Kindergeld)
- Sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge

= **zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)**

= **Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer** aus Steuertarif errechnet sich die **tarifliche Einkommensteuer**

- Steuerermäßigungen (§§ 34g, 35)

= **festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG)**

Persönliche
Leistungsfähigkeit



Entlastungsbeträge §§ 24a, 24b EStG

- Altersentlastungsbetrag (§ 24a):
 - Soll die im Alter bezogenen Einkünfte steuerlich begünstigen;
 - Voraussetzung: Vollendung des 64. Lebensjahres;
 - AltEinkG: Abschmelzung auf 0 €;
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b)

Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Ermittlung der Einkünfte
- Einkunftsarten
- **Bemessungsgrundlage**
 - Sonderausgaben
 - Außergewöhnliche Belastungen
 - Verlustverrechnung
- Veranlagung
- Steuertarif



Schema zur Ermittlung der ESt

Sachliche
Leistungsfähigkeit

- Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft
- + Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- + Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- + Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- + Einkünfte aus Kapitalvermögen
- + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- + Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG

= **Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten**

= **Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

- Altersentlastungsbetrag
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
- Abzug für Land- und Forstwirte

= **Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

- Sonderausgaben
- außergewöhnlichen Belastungen
- Verlustabzug § 10d EStG

= **Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)**

- Kinderfreibetrag (sofern günstiger als Kindergeld)
- Sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge

= **zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)**

= **Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer** aus Steuertarif errechnet sich die **tarifliche Einkommensteuer**

- Steuerermäßigungen (§§ 34g, 35)

= **festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG)**



Übersicht: Sonderausgaben

- Aufwendungen der privaten Lebensführung, die grundsätzlich nicht abgezogen werden dürfen;
- SA sind Ausnahmen, im Gesetz abschließend aufgezählt, § 10 ff. EStG.

Unbeschränkt abzugsfähig:

- Renten und dauernde Lasten § 10 I Nr. 1a;
- Kirchensteuer § 10 I Nr. 4

Beschränkt abzugsfähig:

- Unterhaltsleistungen § 10 I Nr. 1;
- Spenden § 10b;
- Schulgeld § 10 I Nr. 9;
- Berufsausbildungskosten § 10 I Nr. 7;
- Vorsorgeaufwendungen § 10 I Nr. 2 (AltEinkG!)

Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Ermittlung der Einkünfte
- Einkunftsarten
- Bemessungsgrundlage
 - Sonderausgaben
 - **Außergewöhnliche Belastungen**
 - Verlustverrechnung
- Veranlagung
- Steuertarif

Außergewöhnliche Belastungen (1)

Sind wie Sonderausgaben Kosten der privaten Lebensführung, die als gesetzlich normierte Ausnahme zum Abzug zugelassen werden. Es handelt sich dabei um zwangsläufig erwachsende größere Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, denen er sich aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gesamtbetrag der Einkünfte § 2 Abs. 3 EStG

-Sonderausgaben

-außergewöhnliche Belastungen §§ 33-33c EStG

(=Gesamtbelastung – zumutbare Belastung im Fall des § 33 EStG)

-Verlustabzug

= Einkommen § 2 Abs. 4 EStG

Außergewöhnliche Belastungen (2)

§ 33 EStG

Beispiele:

Krankheits-

Beerdigungs-

Scheidungskosten

§ 33 Abs. 3:

Abzug zumutbarer

Belastungen

§ 33a EStG

Unterhaltsauf-
wendungen

Ausbildungs-
freibetrag

§ 33b EStG

Pauschbeträge:

Behinderten-Pb

Hinterbliebenen-Pb

Pflege-PB

Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Ermittlung der Einkünfte
- Einkunftsarten
- Bemessungsgrundlage
 - Sonderausgaben
 - Außergewöhnliche Belastungen
 - **Verlustverrechnung**
- Veranlagung
- Steuertarif

Verlustabzug nach § 10d EStG

- Verlustrücktrag bis zu einem Betrag von € 1.000.000,- in den vorangegangenen VZ, § 10d Abs. 1 EStG;
- Verlustvortrag (zeitlich unbegrenzt) auf die folgenden VZ, § 10d Abs. 2 EStG:
 - der Verlustvortrag ist iHv 1.000.000,- € unbeschränkt möglich;
 - darüber hinaus nur iHv 60 % des 1.000.000,- € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte;
- Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen Verlustrücktrag und –vortrag (§ 10d Abs. 1 S. 4 EStG);

Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Ermittlung der Einkünfte
- Einkunftsarten
- Bemessungsgrundlage
 - Sonderausgaben
 - Außergewöhnliche Belastungen
 - Verlustverrechnung
- **Veranlagung**
- Steuertarif

Veranlagung

Einzelveranlagung (§ 25 Abs. 3 Satz 1 EStG)

Der Steuerpflichtige hat das Einkommen zu versteuern, das er im abgelaufenen Veranlagungszeitraum (=KJ) bezogen hat (Individualprinzip) → **Grundtarif**

Veranlagung von Ehegatten

Getrennte Veranlagung
(§ 26a EStG)

nur bei ausdrücklicher Wahl

Jedem Ehegatten werden die Einkünfte und die Sonderausgaben einzeln zugerechnet. Die gemeinsam ermittelten außergewöhnlichen Belastungen werden hälftig, ggf. gemäß dem gemeinsamen Antrag der Ehegatten verteilt

(Anwendung des **Grundtarifs**)

Zusammenveranlagung
(§ 26b EStG)

Regelfall

Zusammenrechnung der für jeden Ehegatten gesondert ermittelten Einkünfte und gemeinsame Einkommensermittlung

(Anwendung des **Splittingtarifs**)

§ 32a Abs. 5 EStG)

Besondere Veranlagung
(§ 26c EStG)

für den VZ im Jahr der Eheschließung

Das zu versteuernde Einkommen wird für jeden Ehegatten wie für unverheiratete Steuerpflichtige ermittelt

(Anwendung des **Grundtarifs**, Ausnahme § 26c Abs. 2 EStG)

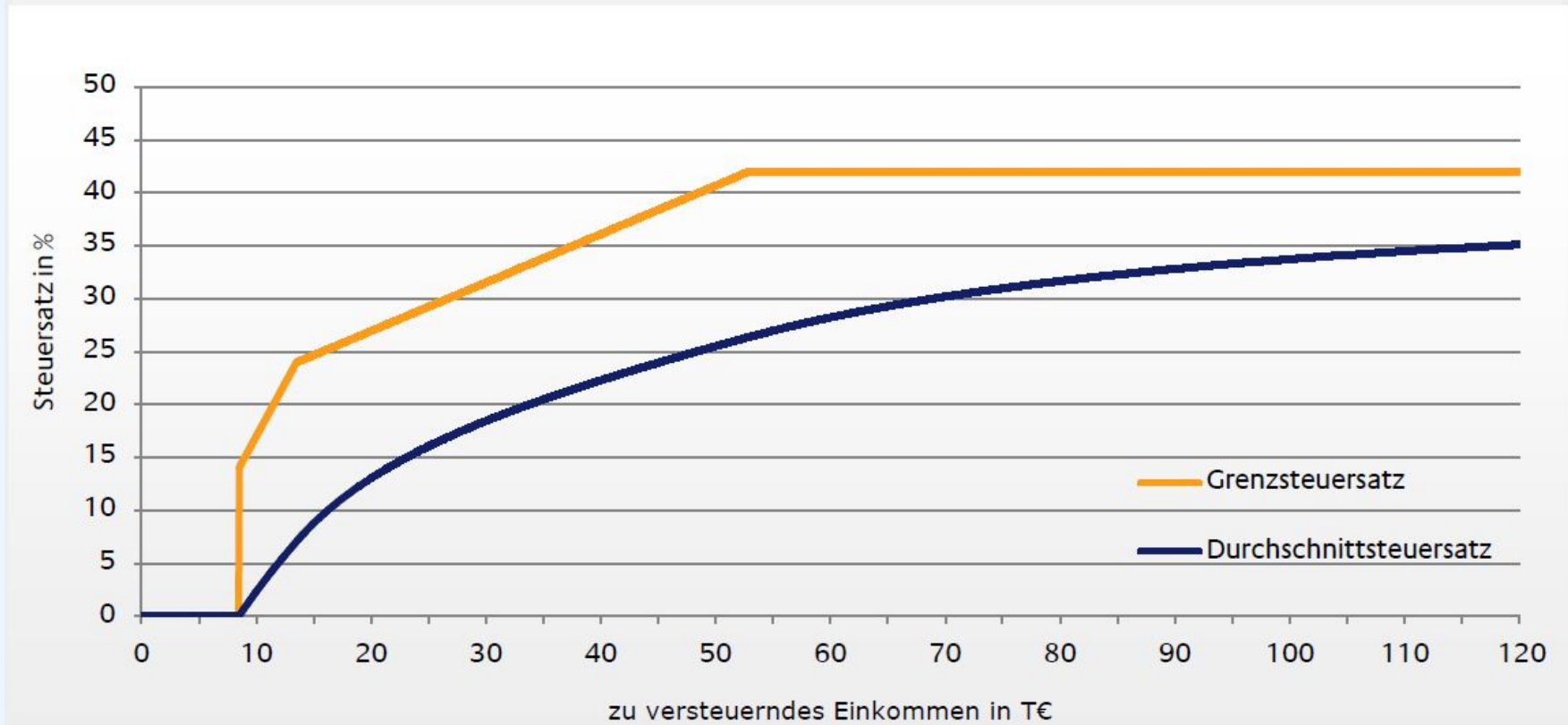


Einkommensteuer

- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Ermittlung der Einkünfte
- Einkunftsarten
- Bemessungsgrundlage
 - Sonderausgaben
 - Außergewöhnliche Belastungen
 - Verlustverrechnung
- Veranlagung
- **Steuertarif**

Steuertarif

Verlauf des Grenz- und Durchschnittsteuersatzes im Einkommensteuertarif 2017



Quelle: Bundesministerium der Finanzen.

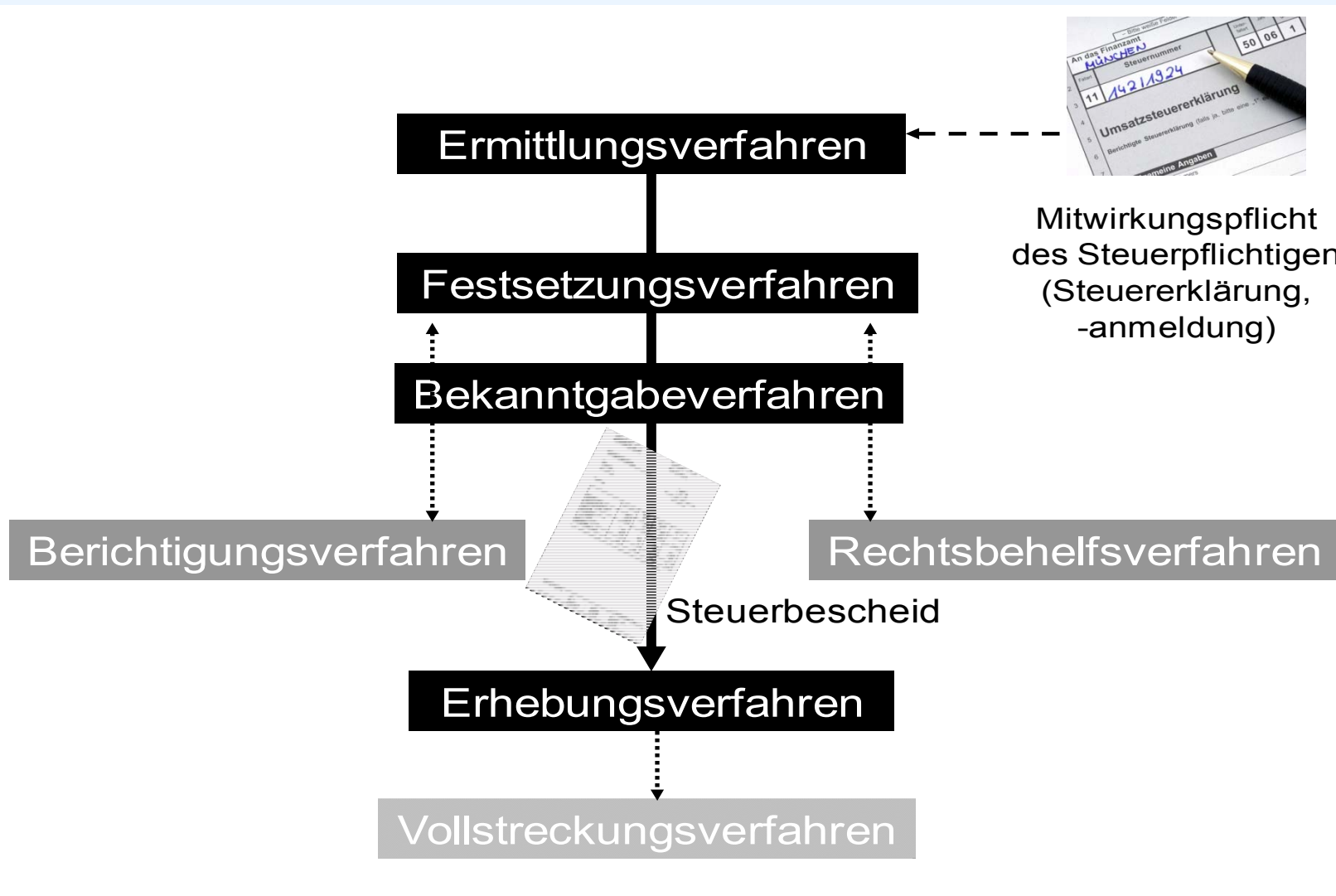
Verfahrensrecht – AO / FGO



Verfahrensrecht – AO / FGO

- Grundzüge des Besteuerungsverfahrens
- Bestandskraft von Steuerbescheiden
 - Vorläufige Steuerfestsetzung § 165 AO
 - Vorbehalt der Nachprüfung § 164 AO
 - Änderungsvorschrift §§ 172 ff. AO
- Haftung für fremde Steuerschulden

Grundzüge des Besteuerungsverfahrens



Steuerbescheid - Bestandskraft

Steuerbescheide erwachsen in Bestandskraft.

- Bestandskraft bedeutet, dass die Regelung für die Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen bindend ist, auch wenn die Regelung rechtswidrig / inhaltlich falsch ist.
- Der Parallelbegriff zu Bestandskraft im gerichtlichen Verfahren ist die Rechtskraft. Ein rechtskräftiges Urteil ist bindend, auch wenn es inhaltlich falsch ist (Rechtssicherheit – vs. – materielle Gerechtigkeit).
- Formelle Bestandskraft tritt ein, wenn ein Steuerbescheid nicht mehr anfechtbar ist. Ein Steuerbescheid ist innerhalb der Einspruchsfrist von einem Monat mit dem Einspruch anfechtbar, § 355 AO.
- Ein formell bestandskräftiger Steuerbescheid kann nur ausnahmsweise geändert werden. Ausnahmen sind:
 - **Bestandskraft durchbrechende Änderungsvorschrift** §§ 172 ff AO
 - **Vorläufigkeitsvermerk** nach § 165 AO oder
 - **Vorbehalt der Nachprüfung** nach § 164 AO.

Steuerbescheid - Bestandskraft

Fall:

- Der Unternehmer A hat für das Jahr 01 seine Steuererklärung abgeben und ist veranlagt worden. Am 14.6.03 erhält er den Steuerbescheid, der nicht unter VdN (§164 AO) steht. Am 13.7.03 stellt er fest, dass er in der Buchhaltung und Steuererklärung für 01 einen betrieblichen Aufwand (Rechnung für einen betrieblichen Prozess) vergessen hat.

Frage:

- 1) Kann A den Aufwand in seiner Steuererklärung noch geltend machen?
- 2) Ist der Fall anders zu entscheiden, wenn dem A die Rechnung erst im August auffällt?

Steuerbescheid - Bestandskraft

Kann A den Aufwand in seiner Steuererklärung noch geltend machen?

- Ein bestandskräftiger Steuerbescheid kann nicht geändert werden. Es ist zu prüfen, ob der Bescheid formell bestandskräftig ist. Mit Ablauf der **einmonatigen Einspruchsfrist** wird ein Bescheid formell bestandskräftig, **§ 355 I AO**.
- Die Einspruchsfrist beginnt mit der Bekanntgabe. (Bei der Bekanntgabe durch einfachen Brief gilt die **Dreitagesfiktion** des § 122 II Nr. 1 AO.) Am 13.7. ist die Monatsfrist noch nicht abgelaufen, so dass Einspruch eingelegt werden kann.
Ist der Fall anders zu entscheiden, wenn dem A die Rechnung erst im August auffällt?
- Im August ist die Einspruchsfrist abgelaufen. Die Betriebsausgabe kann grundsätzlich nicht mehr berücksichtigt werden.
- Konflikt: Rechtssicherheit – vs. – Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

Steuerbescheid – Bestandskraft

Vorbehalt der Nachprüfung § 164 AO

Vorbehalt der Nachprüfung

- Keine materielle Bindung. Der Steuerbescheid kann in **rechtlicher** wie in **tatsächlicher** Hinsicht, sowie **zu Gunsten** und **zu Lasten** des Steuerpflichtigen **vollumfänglich geändert** werden. Der Steuerpflichtige kann auch noch **Wahlrechte** ausüben.
- Der Vorbehalt der Nachprüfung soll der Effizienz des Verfahrens dienen und steht daher im Kontrast mit dem Ermittlungsverfahren, dass die Finanzverwaltung grundsätzlich vor Erlass eines Bescheids **Ermittlungshandlungen (§ 88 AO)** durchführen muss.
- Die Finanzverwaltung kann den Sachverhalt in der **Außenprüfung** „vor Ort“ prüfen, § 164 III S. 3 AO.
- Der VdN ist eine Ermessensentscheidung (§ 3 AO).
Bei unternehmerischen Einkünften ist das der Regelfall.

Steuerbescheid – Bestandskraft

Vorläufige Steuerfestsetzung § 165 AO

Vorläufige Steuerfestsetzung § 165 AO:

- „Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann sie vorläufig festgesetzt werden.“
§ 165 I S. 1 AO.
- Voraussetzung ist eine **gegenwärtige tatsächliche Ungewissheit**, z.B:
- Ungeklärte Erbenstellung
- Pferdezucht: Gewinnerzielungsabsicht vs. Liebhaberei
- Eine Vorläufigkeit darf **nicht** auf eine **rechtliche Ungewissheit** gestützt werden. Ein Vorläufigkeitsvermerk ist allerdings zulässig, wenn ein **entscheidungsrelevantes Musterverfahren** anhängig ist, § 165 I S. 1 AO.
- Der Vorläufigkeitsvermerk wirkt immer nur **punktuell**.

Steuerbescheid – Bestandskraft

Änderungsvorschrift §§ 172 ff AO

Bestandskraft durchbrechende Änderungsvorschrift sind in **§§ 172 ff AO** geregelt. Die wichtigsten **Änderungsvorschriften** sind:

- **Neue Tatsachen oder Beweismittel**
 - Höhere Steuer: immer, § 173 I Nr. 1 AO
 - Niedrigere Steuer: kein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen, § 173 I Nr. 2 AO
 - Nach einer Außenprüfung gilt ein erhöhter Bestandsschutz: nur wenn Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt darf der Bescheid noch geändert werden.
- **Grundlagenbescheid** (§ 171 X AO) und Folgebescheid, § 175 I Nr. 1 AO
- Rückwirkendes Ereignis, § 175 I Nr. 2 AO

Haftung

Haftung bedeutet das **Einstehen für fremde Schuld.**

Steuerentrichtungsschuldner / Quellensteuer

- § 42d EStG - Lohnsteuer
- § 44 V EStG - Kapitalertragsteuer
- § 50a V S. 5 EStG – Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

Zivilrechtlich

- § 25 HGB Firmenfortführung
- § 28 HGB Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns
- § 1967 I BGB, § 27 HGB Erben
- § 128, 161 II, 171 ff HGB, §§ 714 iVm 709, 427 BGB Gesellschafter

Steuerliche Haftungstatbestände

- § 69 AO Vertreter
- § 71 AO Steuerhinterzieher
- § 75 AO Betriebsübernehmer

Haftung - § 69 AO Vertreter

Die Haftung des Vertreters nach § 69 AO ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

Es besteht ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gegenüber einem Dritten

Der Haftende gehört zu den Personen nach § 34, § 35 AO:

- Gesetzlicher Vertreter / Vermögensverwalter § 34 AO
- Verfügungsberechtigter § 35 AO

Der Haftende hat eine Pflichtverletzung begangen.

Dem Fiskus ist ein Schaden entstanden.

Es besteht Kausalität / Ursächlichkeit zwischen Pflichtverletzung und Schadenseintritt („infolge“)

Der Haftende hat vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt.

Der Höhe nach besteht eine Haftung soweit die Pflichtverletzung für kausal geworden ist. Es gilt der **Grundsatz der anteiligen Tilgung**.

Haftung - § 69 AO Vertreter

Gesetzliche Vertreter

- Eltern / Vormund (§§ 1626, 1793 BGB)
- Vorstand der AG und Geschäftsführung der GmbH (§ 78 AktG, § 35 GmbHG, Grundsatz der Gesamtverantwortung und der gegenseitigen Überwachung)

Vermögensverwalter

- Insolvenzverwalter, §§ 56 ff InsO
- Zwangsverwalter, §§ 150ff ZVG
- Nachlassverwalter, § 1985 BGB
- Testamentvollstrecker, §§ 2197ff BGB

Verfügungsberechtigter

- Prokurist
- Treuhänder
- Generalbevollmächtigte

Haftung - § 69 AO Vertreter

Fall:

- A und B sind Inhaber der AB GmbH. A ist als Geschäftsführer für die Produktentwicklung und den Vertrieb zuständig. B übernimmt die Aufgabe des kaufmännischen Geschäftsführers. Die AB GmbH ist in finanzieller Schieflage. B steht vor der Entscheidung ob er eine Umsatzsteuerverbindlichkeit über 100 T€ oder eine Lieferantenverbindlichkeit über 100 T€ befriedigt. Damit die AB GmbH weiter beliefert wird, begleicht er die Lieferantenverbindlichkeit. Dann geht die AB GmbH doch in Insolvenz. Während der Krise vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat die AB GmbH im Durchschnitt 35% ihre Verbindlichkeiten bedient.

Frage:

- 1) Haftet nur B oder auch A?
- 2) Wie hoch ist die Haftung?

Haftung - § 69 AO Vertreter

Haftet nur B oder auch A?

- Nach dem Grundsatz der Gesamtverantwortung und der gegenseitigen Überwachung haften A und B.

Wie hoch ist die Haftung?

- Die Haftung besteht nur, soweit die Pflichtverletzung **kausal** für den Schaden geworden ist. Nach dem **Grundsatz der anteiligen Tilgung** müssen alle Verbindlichkeiten gleichmäßig bedient werden. Die Haftung soll aber nicht dazu führen, dass der Fiskus besser gestellt wird, als wenn die Verbindlichkeiten gleichmäßig bedient worden wären.
- A und B haften als Gesamtschuldner für 35% der Umsatzsteuerverbindlichkeit.

... bei Fragen

martin.schiessl@freshfields.com

tobias.teufel@freshfields.com

