

978-3-7910-3448-5 Preißer, Michael (Hrsg.), Ertragsteuerrecht Prüfung 2015

14., überarbeitete und aktualisierte Auflage

© 2015 Schäffer-Poeschel Verlag (www.schaeffer-poeschel.de)

SCHÄFFER
POESCHEL

Die Steuerberaterprüfung

Band 1

Michael Preißer (Hrsg.)

Ertragsteuerrecht

Prüfung 2015

14., überarbeitete und aktualisierte Auflage

2015
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

| | |
|---------------------|--------------------------------|
| D. Bressler: | Teil A I 1, 2, II, IV |
| A. Ossinger: | Teil C |
| M. Preißer: | Teil A, Teil B, Teil C, Teil D |
| J. Schmidt: | Teil D |



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier.

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

Print ISBN 978-3-7910-3448-5 Bestell-Nr. 20469-0002
EPDF ISBN 978-3-7992-6990-2 Bestell-Nr. 20469-0151

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

© 2015 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de
Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt/Melanie Frasch
Satz: DTP + TEXT Eva Burri, Stuttgart · www.dtp-text.de
Druck: BELTZ Bad Langensalza GmbH, 99947 Bad Langensalza
Printed in Germany
März 2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Teil A Einkommensteuer I – Kernbereiche

A Einkommensteuer I – Kernbereiche

I Grund- und Strukturfragen bei der Einkommensteuer

1 Einleitung

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

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

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

Diese sog. Prinzipien beantworten unterschiedliche Grundfragen des Einkommensteuerrechts, ergänzen sich dabei weitgehend, ohne in allen Details zu gleichen Ergebnissen zu gelangen. Sie haben vor allem bei Regelungslücken eine große Bedeutung, da diese sonst

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

für die Rechtsanwender (Gerichte/Finanzverwaltung/Steuerberater) nicht prinzipiengerecht und manchmal auch nicht sinnvoll zu schließen sind.² Sie sind zugleich die Richtschnur für den (aktuellen) Gesetzgeber bei der Klärung anstehender Regelungsbereiche. Auch die betroffenen Steuerzahler werden sich als die Normadressaten des EStG bei Streitigkeiten mit dem FA hierauf sowie auf ihre verfassungsmäßigen Rechte berufen.

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

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

Dabei schließt die Ist-Besteuerung aus, dass hypothetische Sachverhalte der Besteuerung unterworfen werden; es gibt danach keine »Soll-Besteuerung«.³

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

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

Mit der Forderung der gleichen Besteuerung der Stpfl. mit wesentlich gleichem Einkommen (sog. horizontale Steuergerechtigkeit⁴) wird Verzerrungen innerhalb der einzelnen sieben Einkunftsarten vorgebeugt.⁵ Der Testfall für die Verifizierung dieses Prinzips sind die verschiedenen Steuervergünstigungen, die zurzeit sehr unterschiedlich auf die einzelnen Einkunftsarten verteilt sind.

Von einigen wird der **Grundsatz der Individualbesteuerung** als Unterfall des Postulats von der Leistungsfähigkeit behandelt. In einer (sehr wichtigen) Fallgruppe hat das Prinzip jedoch eine eigenständige Bedeutung. Als wichtigster Anwendungsbereich gilt für Ehegatten der Grundsatz der Einzeleinkunftsermittlung. Verwirklichen **Ehegatten** gleichzeitig und sogar miteinander einen Einkunftstatbestand (z.B. als Gesellschafter einer PersG), so erfolgt für jeden von ihnen eine getrennte und eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.⁶ Noch allgemeiner bedeutet der Grundsatz der Individualbesteuerung, dass die Besteuerung

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

3 Eines der letzten Beispiele für eine Soll-Besteuerung stellte die Nutzungswertbesteuerung gem. § 21 Abs. 2 EStG a.F. (letztmals 1986) – mit zwölfjähriger Übergangsregelung (bis inkl. 1998 für L + F-Einkünfte) – dar.

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

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

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

(und damit die Erfassung aller Besteuerungsgrundlagen wie insb. der AfA) nur bei demjenigen erfolgt, der i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG die »... Einkünfte erzielt«.

Mit dem **Markteinkommensprinzip** umschreibt die heute h.M.⁷ die gemeinsame Klammer der sieben Einkunftsarten in dem Sinne, dass nur **marktoffenbare** Einnahmen zu einem steuerbaren Tatbestand führen. Ergebnisse der sog. Privatsphäre und Erträge ohne Markt (Schenkung, Erbschaft) sind nicht einkommensteuerbar. Es handelt sich dabei um ein praktisches Erklärungsmodell für die zulässige Umsetzung von Lebenssachverhalten in einkommensteuerliche Dimensionen.

2 Übersicht Einkommensteuerrecht – Einkommensermittlung nach § 2 EStG

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

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

Für die schematische Ermittlung der Zielgröße »zu versteuerndes Einkommen« sowie für die Klausurenpraxis ist das Ermittlungsschema in R 2 Abs. 1 EStR 2012 zusammengefasst, wobei die hier *kursiv* gedruckten Zeilen die **Standardfälle** repräsentieren.

Für Klausurenzwecke ist anzumerken, dass nur die **einschlägigen** Rechtsprüfungen und Rechenoperationen vorzunehmen sind. Das »schematische« Prüfen aller Einzelschritte ist in der vorgegebenen Zeit nicht zu leisten. Des Weiteren bestände die Gefahr der Annahme unzulässiger Sachverhaltsunterstellungen.⁸

⁷ Grundlegende Ausführungen stammen von P. Kirchhof in Kirchhof/Söhn, § 2 A 365 ff.

⁸ Andererseits ist an Stellen, an denen der Sachverhalt offensichtlich nicht umfassend vorgetragen ist, ggf. eine notwendige Unterstellung eines einzelnen Datums (Merkmals) in der Arbeit (ideal: in der Fußnote) zu vermerken. Dies kommt insb. dann in Betracht, wenn der Bearbeiter einen anderen Lösungsweg einschlägt, als dies vom Entwurfsverfasser vorgesehen ist. Eine solche hypothetische Lösung muss in der Klausur deutlich gemacht werden. Bei noch vorhandener Zeit kann auch mit verschiedenen Sachverhaltsalternativen gearbeitet werden.

Berechnungsschema für das zu versteuernde Einkommen

Das zu versteuernde Einkommen ist wie folgt⁹ zu ermitteln:

| | |
|----|--|
| 1 | <i>Summen der Einkünfte aus den Einkunftsarten</i> |
| 2 | = Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG) |
| 3 | ./. Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) |
| 4 | ./. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) |
| 5 | ./. Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG) |
| 6 | + Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 S. 3 EStG sowie § 8 Abs. 5 S. 2 AIG) |
| 7 | = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) |
| 8 | ./. <i>Verlustabzug nach § 10d EStG</i> |
| 9 | ./. <i>Sonderausgaben</i> (§ 10, § 10a, § 10b, § 10c EStG) |
| 10 | ./. <i>Außergewöhnliche Belastungen</i> (§§ 33–33b EStG) |
| 11 | ./. Sonder-AfA (erhöhte Absetzungen) gem. §§ 10e–10i, § 52 Abs. 21 S. 6 EStG, § 7 FörderGG |
| 12 | + Erstattungsüberhänge (bei Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 4b S. 3 EStG) |
| 13 | + zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 Abs. 1 AStG |
| 14 | = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG) |
| 15 | ./. Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG) |
| 16 | ./. Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV |
| 17 | = zu versteuerndes Einkommen (z.v.E., § 2 Abs. 5 EStG) |

Die aufgeführten Schritte zur Ermittlung des z.v.E. sollen nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich der bei weitem arbeitsintensivste Schritt auf der ersten Ebene, nämlich der Ermittlung der einzelnen Einkünfte und ggf. horizontalem bzw. vertikalem Verlustausgleich bis hin zur Summe der Einkünfte (Stufe 2) befindet. Die auf das z.v.E. **festzusetzende Einkommensteuer** berechnet sich nach R 2 Abs. 2 EStR 2012 wie folgt, wobei hier nur die wichtigsten Komponenten wiedergegeben werden:

| | |
|----|--|
| 1 | Steuerbetrag |
| | a) lt. Grundtabelle/Splittingtabelle (§ 32a Abs. 1, 5, § 50 Abs. 3 EStG) oder |
| | b) gem. Steuersatz lt. Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) bzw. sich nach der Steuersatzabgrenzung ergebende Steuersatz |
| 2 | + Steuer aufgrund Berechnung nach §§ 34, 34b EStG |
| 3 | + Steuer aufgrund der Berechnung nach § 34a Abs. 1 und 4–6 EStG |
| 4 | = tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1, 5 EStG) |
| 5 | ./. Minderungsbetrag lt. Pkt. 11 zu Art. 23 DBA Belgien ¹⁰ |
| 6 | ./. ausländische Steuer nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG |
| 7 | ./. Steuerermäßigung nach § 35 EStG |
| 8 | ./. Steuerermäßigung gem. § 34f Abs. 1 und 2 EStG |
| 9 | ./. Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen/Spenden, § 34g EStG |
| 10 | ./. Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 EStG |
| 11 | ./. Steuerermäßigung nach § 35a EStG |
| 12 | + Ermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35b EStG) |
| 13 | ./. Steuer auf Grund Berechnung nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG |
| 14 | + Steuer nach § 34c Abs. 5 EStG |

⁹ Z.T. werden »Alt-Regelungen« bzw. Übergangsbestimmungen nicht erwähnt, da weder praxis- noch klausurrelevant. Die *kursiv* gesetzten Zeilen sind häufig klausurrelevant.

¹⁰ Zusätzlicher Minderungsbetrag von 8 % (vgl. R 2 Abs. 2 EStR 2012).

...

17 + Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge nach § 10a Abs. 2 EStG¹¹

18 + Kindergeld, falls Berücksichtigung qua Kinderfreibetrag

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

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

1. **Steuersubjekt** (natürliche Person als Steuer-In-/Ausländer?, bei Ehegatten getrennt) unter Einbeziehung von Alter, zu berücksichtigenden Kindern, Veranlagung (Tarif).
2. **Steuerinländer (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt gem. §§ 8, 9 AO)** mit Welteinkünften oder **Steuerausländer** mit Inlandseinkünften (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG)?
3. Prüfung der **Einkünfte je Einkunftsart** (ggf. horizontaler Verlustausgleich¹²)
 - a) Vorliegen einer (Markt-)Einkunftsquelle (= sog. Zustandstatbestand)
 - b) Vorliegen des »Erzielens von Einkünften« (= sog. Handlungstatbestand¹³)
 - c) Nach Prüfung ggf. aller sieben Einkunftsarten und dem vertikalen Verlustausgleich¹⁴:
Summe der Einkünfte, ggf. unter Einbeziehung der Einkünfte des Ehegatten bei Zusammenveranlagung.
4. Von der **Summe der Einkünfte** zum **Gesamtbetrag der Einkünfte** § 2 Abs. 3 EStG (Abzug gem. §§ 24a, 24b, 13 Abs. 3 EStG).
5. Berücksichtigung von § 10d EStG (Verlustabzug¹⁵) sowie Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen zur Ermittlung des **Einkommens**.
6. Der Abzug von persönlichen Freibeträgen führt zum **zu versteuernden Einkommen (z.v.E.)**.
7. Berechnung der **Steuer** unter Abzug der Entlastungsbeträge, der Steuerermäßigungen (§§ 34 ff. EStG) und der Anrechnungsbeträge (Vorauszahlungen (§§ 36 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und Quellensteuern (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG)).

2.1 Beispiel einer Einzelveranlagung

An einem einfachen Beispiel können die einzelnen Arbeitsschritte nachvollzogen werden, wobei theoretische Aspekte miteinbezogen werden. Die Veranlagung zur ESt setzt dabei als formalisiertes Verfahren eine Steuererklärung (§ 25 Abs. 1 EStG i.V.m. § 56 EStDV) voraus.

¹¹ Wenn Beiträge als Sonderausgaben abgezogen worden sind (§ 10a Abs. 2 EStG).

¹² Verrechnung der Verluste innerhalb einer Einkunftsart.

¹³ Liegen zuordnungsfähige Einnahmen und Ausgaben vor?

¹⁴ Verrechnung der Verluste zwischen allen (erzielten) Einkunftsarten. Dieser ist jedoch nicht unbeschränkt möglich, sondern nur, soweit nicht einzelne Regelungen die vertikale Verlustverrechnung ausschließen (z.B. im Rahmen der privaten Veräußerungsgeschäfte (§ 23 Abs. 3 S. 7 EStG) oder im Fall gewerblicher Tierzucht nach § 15 Abs. 4 S. 1 EStG). Ist der verbleibende horizontale Verlustausgleich nicht/nur teilweise möglich, so sind die Verluste gesondert festzustellen und analog § 10d EStG vor- bzw. rückzutragen. Hier ist jedoch ebenfalls der genaue Wortlaut der jeweiligen Verlustverrechnungsbeschränkungsnorm zu beachten.

¹⁵ Ab dem Veranlagungszeitraum 2013 (**UntStReisekÄndG** vom 20.02.2013, BGBl I 2013, 285) wurden die Höchstbeträge für den Verlustausgleich nach § 10d EStG angehoben.

Bei Einzel-Veranlagten wird davon nur Abstand genommen (d.h. keine Steuererklärungspflicht und damit keine Veranlagung), wenn:

- der Gesamtbetrag der – nicht lohnsteuerpflichtigen – Einkünfte unter dem Grundfreibetrag von 8.354 € (im VZ 2013, zuvor 8.130) liegt und
- kein Verlustvortrag (§ 10d EStG) festgestellt worden ist und
- wenn keine Amtsveranlagung bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften nach § 46 Abs. 2 Nr. 1–7 EStG in Betracht kommt.¹⁶

Beispiel 1: Der einfältige Chirurg mit den vielfältigen Aktivitäten

Der veritwete, in Leipzig lebende und arbeitende Chirurg Hacklberg (H), geb. am 31.12.1948, gibt beim zuständigen FA für das letzte Jahr seiner aktiven Berufstätigkeit (2014) die Est-Erklärung ab. Dieser ist zu entnehmen:

| | (in €) |
|---|------------|
| a) Gewinn aus der Waldnutzung in Mecklenburg-Vorpommern (M/V) | + 5.000 |
| b) Verlust aus einer in Neuseeland (Alternative: Dänemark) betriebenen Lachszeit | ./ 150.000 |
| c) Beteiligungsverlust aus der H & Co-OHG (der 30-jährige einzige Sohn ist Mitgesellschafter) nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG | ./ 6.500 |
| d) Beteiligungsgewinn als Kommanditist an der X-KG | + 8.000 |
| e) Gewinn als frei praktizierender Chirurg i.H.v. 250 T€ (in den erklärten BE von 450.000 € ist auch der Jahrespreis der deutschen Sterbehilfe für besonders couragierte journalistische Beiträge i.H.v. 5.000 € enthalten); Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG). H gibt des Weiteren an, bei seinen Fähigkeiten das Doppelte verdienen zu können. | + 250.000 |
| f) Arbeitslohn als angestellter Arzt (1. Jahreshälfte 2013): – vom Krankenhaus abgeführte Lohnsteuer: 25.000 € – | + 80.000 |
| g) Zinsen aus Sparguthaben: (Bankgebühren für die Verwaltung des Sparbuchs: 250 €) | + 6.180 |
| h) Einnahmen aus der Vermietung eines Häuserblocks – Ausgaben hierzu 40.000 € – | + 60.000 |
| i) (Vollabzugsfähige) Krankheitskosten (§ 33 EStG) | ./ 2.500 |
| j) (Vollabzugsfähige) Sonderausgaben | ./ 3.500 |

Aus diesen Angaben soll die Einkommensteuer des H für 2014 errechnet werden. Die Annexe Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag sollen nicht betrachtet werden.

Lösung:

1. und 2. Ausführungen zur persönlichen Steuerpflicht

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

- H hat am 30.12.2013 das 64. Lebensjahr vollendet (§ 187 Abs. 2 Alt. 2 BGB, § 188 Abs. 2 S. 2 BGB, § 108 Abs. 1 AO).
- 30-jährige Kinder sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (§ 32 Abs. 4 EStG).
- Für H kommt nur die Einzelveranlagung in Betracht (§ 32a Abs. 1 EStG).

¹⁶ Vgl. § 56 EStDV.

3. Ermittlung der Einkünfte in den verschiedenen Einkunftsarten¹⁷

| | (in €) |
|---|---------------------------|
| a) L+F-Einkünfte für Waldnutzung in M/V (§ 2 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 13 EStG) | + 5.000 |
| b) Der Verlust aus der Lachszucht in Neuseeland kann nicht berücksichtigt werden, da nach § 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG dieser Verlust nur mit künftigen neuseeländischen L+F-Gewinnen verrechenbar ist In der Alternative (Lachszucht in Dänemark) ist der Verlust hingegen direkt zu berücksichtigen, da § 2a EStG seit dem VZ 2009 nur noch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar ist. ¹⁸ | 0 (./ 150.000) |
| Gewinn aus L+F (§ 13 EStG) (Alternative (hier horizontaler Verlustausgleich)) | + 5.000 (./ 145.000) |
| c) Gewerbliche Einkünfte ; hier KG-Beteiligungsergebnis (§ 2 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) | + 8.000 |
| d) Horizontaler Verlustausgleich mit OHG-Beteiligungsverlusten nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 2 Abs. 3 EStG ¹⁹ | ./ 6.500 |
| Gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) | + 1.500 |
| e) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 3, § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 4 Abs. 3 EStG): Der Preis der Gesellschaft für Sterbehilfe hat keinen Bezug zur Tätigkeit als Arzt (Katalogberuf i.S.d. § 18 Abs. 1 S. 1 EStG: »Zustandstatbestand«) und ist daher – wegen fehlender Kausalitätsdichte der Einnahmen zur Tätigkeit – aus den BE zu streichen (»Handlungstatbestand«); außerdem sind Jahrespreise keine Gegenleistung für marktoffenbare Tätigkeiten. Die Mitteilung zum potenziellen Mehrverdienst ist wegen der Besteuerung des Ist-Einkommens irrelevant. | + 250.000 ./ 5.000 |
| Gewinn aus »selbständiger Arbeit« (§ 18 EStG) | + 245.000 |
| f) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2, §§ 8 ff., § 19 EStG) Als Einnahme (§ 8 EStG) gilt der Bruttoarbeitslohn ²⁰ : Als Erwerbsaufwand (»objektives Nettoprinzip«) ist mangels konkretem Nachweis der Pauschbetrag gem. § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG abzuziehen | + 80.000 ./ 1.000 |
| Überschuss aus »nichtselbständiger Arbeit« (§ 19 EStG) | + 79.000 |

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

18 S. § 2 Abs. 2a EStG; vgl. auch Teil B, Kap. IV 3.1 (»Auslandsverluste«).

19 § 15a EStG ist bei OHG-Verlusten grundsätzlich nicht anwendbar.

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

| | | |
|--|---|-----------------------------------|
| g) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2, §§ 8 ff., § 20 EStG) unterfallen nach § 32d EStG einem besonderen Steuertarif (Abgeltungsteuer) ²¹ und sind deshalb bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte hier nicht zu berücksichtigen | | |
| h) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Nr. 6, § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 21 EStG) | | |
| Einnahmen (§ 8 EStG) gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG | + | 60.000 |
| WK (§ 9 EStG) i.H.v. | ./. | 40.000 |
| Überschuss bei »V+V« (§ 21 EStG): | | 20.000 |
| 4. Summe der Einkünfte (hier: kein vertikaler Verlustausgleich) (Alternative (hier: vertikaler Verlustausgleich)) | | 350.500,00 (200.500,00) |
| 5. Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte: | | |
| • Altersentlastungsbetrag (§ 24a S. 5 EStG), da H im Jahr 2014 das 64. Lebensjahr vollendet hat, max. | ./. | 1.216,00 |
| • L+F-Freibetrag gem. § 13 Abs. 3 EStG (670 €) kommt nicht zum Tragen, da die Summe der Einkünfte den Betrag von 30.700 € übersteigt (§ 13 Abs. 3 S. 2 EStG) | ./. | 0,00 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) (Alternative) | | 349.284,00 (199.284,00) |
| 6. Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG) | | |
| a) Sonderausgaben (§§ 10 ff. EStG) | ./. | 3.500,00 |
| b) außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG ²²) | ./. | 2.500,00 |
| Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG) (Alternative) | | 343.284,00 (193.284,00) |
| 7. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG) | | |
| Ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG ist nicht ersichtlich, so dass das z.v.E. dem Einkommen entspricht: | | 343.284,00 (193.284,00) |
| Hinweis: Ab hier wird nur noch der Hauptfall – kein Verlustausgleich – behandelt. | | |
| 8. Die Est-Schuld (Hauptfall) ist gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG wie folgt zu berechnen: | | |
| 0,45 x 343.284 € = | 154.477,80 € | |
| | ./. | 15.761,00 € |
| festzusetzende Est = | 138.716,00 € ²³ | 138.716,00 |
| ./. | einbehaltene Steuerabzugsbeträge (ggf. ./. | Vorauszahlungen) |
| ./. | Lohnsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) | ./. |
| | | 25.000,00 |
| EST-Schuld | | 113.716,00 |

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

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

23 Rundung nach § 32a Abs. 1 S. 6 EStG.

| | |
|---|----------------------|
| 9. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterfallen nach § 32d EStG einem besonderen Steuertarif i.H.v. 25 % (Abgeltungsteuer). | |
| Brutto-Einnahmen (inkl. Kapitalertragsteuer ²⁴) | |
| gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (»Zustandstatbestand«) | + 6.180,00 |
| Die WK (250 €) können wegen § 20 Abs. 9 S. 1 EStG nicht abgezogen werden ²⁵ | ./. |
| abzüglich des Sparer-Pauschbetrages (§ 20 Abs. 9 EStG) | ./. |
| | 0,00 |
| | 801,00 |
| Überschuss bei »Kapitalvermögen« (§ 20 EStG) | 5.379,00 |
| Die Est für die Einkünfte aus Kapitalvermögen beträgt gem. § 32d Abs. 1 EStG 25 % der Einkünfte | 1.344,75 |
| ./. | |
| einbehaltene Kapitalertragsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchst. b EStG) | 1.344,75 |
| | 0,00 |
| Est-Schuld für die Einkünfte aus Kapitalvermögen | 0,00 |
| Ergebnis: | |
| Die endgültige Est-Schuld für H im VZ 2014 beträgt: | 113.716,00 €. |

2.2 Ein Veranlagungsbeispiel zur Zusammenveranlagung

Einen weiteren Anwendungsfall, unter Einbeziehung der Zusammenveranlagung, enthält das folgende Beispiel. Es beinhaltet gleichzeitig eine Einführung in die Besteuerung der Alterseinkünfte.

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

Adam (A) und Eva (E) waren in erster Ehe bis 02.02.2013 (Todestag von Eva) verheiratet. Zu Marika (M) fühlte sich der 74-jährige A (Geburtsdatum 01.01.1940) bereits seit mehreren Jahren hingezogen. Niemand war daher überrascht, dass M und A ab 03.02.2014 gemeinsam eine Mietwohnung in Hamburg-Harburg bezogen. Am 27.12.2014 heirateten M und A standesamtlich, am 06.01.2015 erfolgte die kirchliche Trauung.

A bezieht seit 2003 eine Pension als ehemaliger Realschullehrer von 30.000 €. Die 73-jährige M (Geburtsdatum 01.06.1941) war bis Ende 2004 als angestellte Nachhilfelehrerin in einem Paukstudio (»Hoffnung-GmbH«) beschäftigt. Von der GmbH erhielt M ab Januar 2005 ein Ruhegehalt von jährlich 1.200 €. Im Rahmen dieser Tätigkeit zahlte M auch Beiträge an die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte. Seit ihrem 64. Lebensjahr (Rentenbeginn im Jahr 2004) erhält M eine Angestelltenversicherungsrente von monatlich 400 €. An Sonderausgaben können für A/M zusammen unstreitig 3.545 € abgezogen werden.

Variante: Der neue Partner heißt Markus.

Das z.v.E. und die Est-Schuld der Eheleute (bzw. der Partner) A, M im VZ 2014 sind zu ermitteln.

²⁴ Wie beim Arbeitslohn ist auch bei den Kapitaleinkünften der Bruttobetrag bei den Einnahmen – wegen § 12 Nr. 3 EStG – anzusetzen.

²⁵ Es ist kein Fall des § 20 Abs. 8 bzw. § 32d Abs. 2 ersichtlich. Ein Antrag nach § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung) scheidet hier aus.

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

Eine Zusammenveranlagung von A und M im VZ 2014 setzt nach § 26 Abs. 1 EStG voraus, dass die drei Voraussetzungen (gültige und intakte Ehe von unbeschränkt steuerpflichtigen Partnern) zu irgendeinem beliebigen Zeitpunkt im Jahre 2014 vorliegen.²⁶ Alle Voraussetzungen liegen spätestens ab 27.12.2011 vor, da das maßgebliche Datum die zivilrechtliche Wirksamkeit der Ehe ist (s. BFH vom 17.04.1998, BStBl II 1998, 473²⁷).

Fraglich ist allenfalls, ob die ebenfalls in 2014 vorliegenden Voraussetzungen der Zusammenveranlagung zwischen A und der verstorbenen E hieran etwas ändern. Das Konkurrenzproblem mehrerer (gültiger) Ehen in einem VZ wird von § 26 Abs. 1 S. 2 EStG ab dem VZ 2013²⁸ dahingehend gelöst, dass das Ehegattenwahlrecht grundsätzlich nur von den Partnern der jüngsten Ehe wahrgenommen werden kann, die erste Ehe bleibt unberücksichtigt.²⁹ Das Veranlagungsprivileg wird nur den »neuen« Eheleuten A und M gewährt. Folge für die – ebenfalls zu veranlagende – verstorbene E ist dabei, dass ihr z.v.E. einzeln veranlagt wird, dafür aber das sog. Tränen-Splitting nach § 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG³⁰ in Anspruch genommen werden kann. Anstelle der Einzelveranlagung nach § 26a EStG werden A und M im VZ 2014 – auch ohne Antrag (§ 26 Abs. 3 EStG) – zusammenveranlagt.

2. A und M erfüllen die persönlichen Voraussetzungen des § 24a EStG (Altersentlastungsbetrag).**3. Einzeleinkunftsermittlung von A und M, insb. Altersbezüge****a) Die Einkünfte von A**

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

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

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

28 Für die Darstellung des alten Rechts bis zum VZ 2012 vgl. Voraufgabe Kap. 2.3.3.

29 Für den Fall, dass A nicht erneut in 2014 geheiratet hätte, stünde das Wahlrecht der Zusammenveranlagung nach dem Tode von E deren Erben zu. Das Einverständnis der Erben mit der Zusammenveranlagung kann nur dann nach § 26 Abs. 3 EStG unterstellt werden, wenn diese Kenntnis von der Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers haben. Bis zur Ermittlung des Erben ist daher getrennt zu veranlagern (BFH vom 21.06.2007, Az.: III R 59/06, DStRE 2007, 1158)

30 Alleinerziehende (verwitwete) StPfl. haben hingegen keinen Anspruch auf die Durchführung eines Splittingverfahrens (FG Niedersachsen vom 28.03.2012, Az.: 7 V 4/12 und vom 06.05.2013, Az.: 7 K 114/10, nrkr., Az.: BFH: III R 62/13).

- Nach dem weiteren Abzug des WK-Pauschbetrages von 102 € (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG) belaufen sich die Einkünfte des A gem. **§ 19 EStG** (nichtselbständige Arbeit) auf **25.998 €**.

b) Die Einkünfte der M

- Die sog. Berufsrente der M stellt als privater Versorgungsbezug nach § 19 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.H.v. 1.200 € ebenfalls eine steuerbare Einnahme dar, da die Altersvoraussetzung bei M (vollendetes 63. Lebensjahr) erfüllt ist.³¹
- Hiervon werden 40 % Freibetrag (480 €) und 900 € Zuschlag zum Freibetrag abgezogen (§ 19 Abs. 2 S. 1 EStG).
- Da der Zuschlag zum Freibetrag nach § 19 Abs. 2 S. 1 EStG nicht zu negativen Einkünften führen kann, liegen im Ergebnis Null-Einkünfte nach § 19 EStG vor. Gleiches gilt insoweit auch für den WK-Pauschbetrag von 102 € (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG).
- Die Sozialversicherungsrente der M i.H.v. 4.800 € als wiederkehrender Bezug gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit **50%** (auf Grund des Rentenbeginns im Jahr 2004)³²:

| | |
|---|----------------------|
| Stpfl. Einnahmen | 2.400 € |
| ./. WK-Pauschbetrag gem. § 9a S. 1 Nr. 3 EStG | <u> 102 €</u> |
| | 2.298 € |

- Die Einkünfte gem. § 22 EStG betragen demnach

c) Gemeinsame Einkünfte

Gemäß Sachverhalt liegen keine gemeinsamen Einkünfte von M und A vor. Wäre dies der Fall, so wären diese gemeinsamen Einkünfte der Ehegatten, z.B. aus einer Gesamthandsgesellschaft oder Gesamthandsgemeinschaft jedem Ehegatten, falls keine andere Aufteilung in Betracht kommt, zur Hälfte zuzurechnen (R 26 Abs. 5 EStR 2012).

4. und 5. – von der Summe der Einkünfte zum Gesamtbetrag

- Die Summe der einzeln ermittelten Einkünfte beträgt bei A 25.998 € und bei M 2.298 €, zusammengerechnet 28.296 € (§ 26b EStG). Vorbehaltlich von Sonderregelungen werden die Ehegatten ab diesem Zeitpunkt wie ein StPfl. behandelt (»Metamorphose« von zwei natürlichen Personen zu einem Steuersubjekt);
- obwohl beide StPfl. vor dem 01.01.2014 das 64. Lebensjahr vollendet haben, wird nach § 24a S. 2 EStG **kein** Altersentlastungsbetrag abgezogen (keine doppelte Privilegierung von Versorgungsbezügen und Leibrenten).

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

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

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

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

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

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