

Einführung in das Steuerrecht

Prof. Dr. Andreas Musil

I. Steuerbegriff

§ 3 Abs. 1 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;

II. Der Tatbestand der Einkommensteuer

1. Steuerobjekt:

Einkommen aus sieben Einkunftsarten, § 2 Abs. 1 EStG.

2. Steuersubjekt:

Unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, § 1 Abs. 1 und 4 EStG.

3. Bemessungsgrundlage:

Das zu versteuernde Einkommen, § 2 Abs. 5 EStG.

4. Tarif:

Progressiver Tarif, § 32a EStG.

Zu den Grundbegriffen: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 1, Rz. 50 ff., § 2, Rz. ff.

III. Übersicht über das Einkommensteuergesetz

§§ 1 f. EStG	Subjektive Einkommensteuerpflicht
§§ 2 f. EStG	Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage
§§ 3 ff. EStG	Steuerfreie Einnahmen
§§ 4 ff. EStG	Gewinn und seine Ermittlung
§§ 8 ff. EStG	Einnahmen und Werbungskosten
§§ 10 ff. EStG	Sonderausgaben
§§ 11 ff. EStG	Zeitliche Eingrenzung des Tatbestandes
§ 12 EStG	Abzugsverbote
§§ 13 ff. EStG	Die einzelnen Einkunftsarten
§§ 25 ff. EStG	Veranlagungsverfahren
§§ 31 ff. EStG	Tarif
§§ 34c ff. EStG	Steuerermäßigungen
§§ 36 ff. EStG	Steuererhebung
§§ 49 ff. EStG	Beschränkte Steuerpflicht
§§ 50b ff. EStG	Sonstige Vorschriften
§§ 62 ff. EStG	Kindergeld, Riester-Rente

IV. Das Einkommensermittlungsschema

Ausgangspunkt:

§ 2 Abs. 1 EStG: 7 Einkunftsarten

1. Schritt:

§ 2 Abs. 2 EStG: Einkünfteermittlung innerhalb jeder Einkunftsart

2. Schritt:

§ 2 Abs. 3 S. 1 EStG: Summe der Einkünfte

3. Schritt:

Bildung des zu versteuernden Einkommens

§ 2 Abs. 3 S. 1 EStG: Gesamtbetrag der Einkünfte

§ 2 Abs. 4 EStG: Einkommen

§ 2 Abs. 5 EStG: zu versteuerndes Einkommen

Beachte: Besonderheiten für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. **§ 2 Abs. 5b EStG**

Dazu: Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rz. 602 f.

V. Die objektive Einkommensteuerpflicht

1. Steuerbare Einkünfte:

Sieben Einkunftsarten, § 2 Abs. 1 EStG:

Nr. 1: Land- und Forstwirtschaft

Nr. 2: Gewerbebetrieb

Nr. 3: Selbständige Arbeit

Nr. 4: Nicht selbständige Arbeit

Nr. 5: Kapitalvermögen

Nr. 6: Vermietung und Verpachtung

Nr. 7: Sonstige Einkünfte

Was nicht unter die Einkunftsarten fällt, ist **nicht** nach dem EStG **steuerbar**.

Bsp.: Lottogewinn.

Das EStG folgt dem Leitbild der **synthetischen Einkommensteuer**. Alle Einkünfte werden zu einer einheitlichen Bemessungsgrundlage zusammengeführt.

Problematisch: Dual income tax, Abgeltungsteuer

2. Einkünfteerzielungsabsicht

Einkünfte sind nur steuerbar, wenn sie mit **Einkünfteerzielungsabsicht** erwirtschaftet werden. Ansonsten liegt steuerlich irrelevante **Liebhaberei** vor.

Beispielsfall 1:

Herr A betreibt eine Kanzlei als Lebens- und Philosophieberater. Dies entspricht seiner geistigen Neigung. Langfristig möchte A von dieser Profession leben. Im Jahre 2014 hat er jedoch einen Verlust in Höhe von 10.000 Euro. Seit der Gründung der Kanzlei im Jahre 2010 waren immer nur Verluste in ähnlicher Höhe angefallen. A lässt sich davon nicht beirren und macht in erheblichem Umfang Werbung für seine Kanzlei. Um sein Image zu verbessern, hat er außerdem im Fach Philosophie promoviert. Für die Promotion sind im Jahr 2014 zusätzlich Kosten von 7.000,- Euro angefallen.

Kann A im Jahre 2014 den Verlust in Höhe von 17.000 Euro von seinen übrigen Einkünften in Höhe von 100.000 Euro abziehen?

Lösung:

A kann die 17.000 Euro abziehen, wenn dieser Betrag steuerbar ist. Es müsste Einkünfteerzielungsabsicht vorliegen.

Hier (+), weil A langfristig davon leben will, dafür Werbung macht und promoviert. Außerdem sind Anlaufverluste in den ersten Jahren normal.

Promotionskosten sind als Werbungskosten voll abzugsfähig.

3. Der Dualismus der Einkunftsarten

- § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG, *Gewinneinkunftsarten*: Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit.
- § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, *Überschusseinkunftsarten*: Nichtselbständige Arbeit, Kapital, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte.

Bsp. zu möglichen Auswirkungen:

- Grundstücksverkauf im Gewerbebetrieb: führt zu Einkünften gem. § 15 EStG
- Grundstücksverkauf aus Privatvermögen: außerhalb von § 23 EStG nicht steuerbar.

Abgrenzung: **Drei-Objekt-Regel**

4. Steuerfreie Einnahmen

§ 3 und 3b EStG regeln etwa 70 Fälle steuerfreier Einnahmen.

- Einige Fälle sind nur deklaratorischer Natur, da Ausdruck geminderter Leistungsfähigkeit, z.B. § 3 Nr. 19, 20, 58 EStG.
- Einige Fälle enthalten Sozialzwecknormen, insbesondere Lenkungsnormen, z.B. § 3b EStG.

§ 3c EStG: Ausgaben, die in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen erfolgen, sind nicht abziehbar.

Zur Vertiefung: Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rz. 604 ff.

VI. Das objektive Nettoprinzip

1. Leistungsfähigkeit, objektives und subjektives Nettoprinzip

Das **Leistungsfähigkeitsprinzip** besagt, dass jeder nur entsprechend seiner finanziellen Leistungsfähigkeit zur Steuerzahlung herangezogen werden darf.

Zwei Unterprinzipien:

- objektives Nettoprinzip
- subjektives Nettoprinzip

a) Nach dem objektiven Nettoprinzip dürfen Einkünfte nur nach Abzug der für ihren Erwerb notwendigen Aufwendungen (sog. Erwerbsauswendungen) der Steuer unterworfen werden.

Bsp.: Werbungskosten, Betriebsausgaben

b) Nach dem subjektiven Nettoprinzip dürfen private Aufwendungen, die für den Einzelnen indisponibel sind, nicht der Steuer unterworfen werden.

Bsp.: Kinderbetreuungskosten, Altersvorsorgeaufwendungen

Verfassungsrechtliche Verankerung:

Verfassungsrechtlich wurzelt das Nettoprinzip als Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips im allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG.

Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rz. 188 ff.

2. Werbungskosten und Betriebsausgaben

a) Verankerung des objektiven Nettoprinzips:

§ 2 Abs. 2 EStG: Einkünfte als Saldo zwischen Einnahmen und Aufwendungen.

b) Werbungskosten:

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG: Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Bsp.: Ausgaben für Fachliteratur, Arbeitskleidung, Wegekosten

c) Betriebsausgaben:

§ 4 Abs. 4 EStG: Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Bsp.: Anwalt begeht Beratungsfehler und muss haften. Kosten sind Betriebsausgaben.

d) Gleichlauf beider Begriffe:

Auch wenn beide Normen unterschiedlich formuliert sind, müssen sie aufgrund von Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich die gleichen Aufwendungen erfassen:

- **kein finaler Werbungskostenbegriff.**

Bsp.: Arbeitnehmer A wird am Arbeitsplatz bestohlen: Werbungskosten, wenn typisches Risiko des Arbeitsplatzes

e) Insbesondere: Berufsausbildungskosten:

Beispielsfall 2:

Student S muss Studiengebühren für ein Erststudium in Höhe von 7.000,- Euro entrichten, das er nach dem Abitur aufgenommen hat.

Doktorand D sitzt auf einer wiss. Mitarbeiterstelle. Im Arbeitsvertrag ist geregelt, dass die Promotion Gegenstand der Tätigkeit an der Hochschule sei. Die Kosten der Promotion betragen 7.000,- Euro.

Angestellter A besucht eine Umschulungsmaßnahme, von der er sich den Wechsel auf eine lukrativere berufliche Position verspricht. Er hat hierfür ebenfalls 7.000,- Euro zu entrichten.

Können S, D und A ihre Kosten abziehen?

Lösung:

Es könnte sich um **Werbungskosten** handeln.

BFH seit 2002:

berufliche Veranlassung für die Kosten:

- alle drei Beispiele Werbungskosten

Aber: Gesetzgeber hat 2004 auf die Rechtsprechung reagiert und § 12 Nr. 5 EStG geschaffen. Gleichzeitig wurde die Abziehbarkeit für bestimmte Berufsausbildungskosten in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG auf 4000,- Euro erhöht.

Beachte nunmehr:

BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, NJW 2009, S. 3390 f.:

Bei Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung gilt § 12 Nr. 5 EStG in verfassungskonformer Auslegung nicht.

Reaktion des Gesetzgebers: Schaffung von §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG, keine Werbungskosten bzw. BA!

Reaktion BFH: Vorlage der Neuregelung an das BVerfG, **BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, DStR 2014, 2216.**

Es gilt also jetzt Folgendes:

S kann seine Kosten nur in Höhe von 6.000,- Euro abziehen. D allerdings kann die 7.000,- Euro in voller Höhe geltend machen. Für A gilt das Gleiche.

f) Gemischte Aufwendungen:

Probleme bereiten auch sogenannte gemischte Aufwendungen. Es handelt sich um solche Aufwendungen, die **sowohl beruflich als auch privat veranlasst** sind.

Der BFH hat hier bisher ein **Aufteilungs- und Abzugsverbot** statuiert, das er aus **§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG** herleitete. Bei gemischten Aufwendungen wurde ein Abzug grundsätzlich nicht zugelassen.

Bsp.: Kosten für die Teilnahme an einem Kongress, die teils beruflich, teils privat veranlasst sind, konnten nicht abgezogen werden.

Beachte die Rechtsprechungsänderung:

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, DStR 2010, S. 101 ff.

Der Große Senat hat in dieser Entscheidung das Aufteilungs- und Abzugsverbot aufgegeben. Er lässt nun eine quotale Berücksichtigung zu.

Keine Probleme bestehen vor und nach der Rechtsprechungsänderung, wenn sich berufliche und private Sphäre **trennen** lassen.

Bsp.: Telefonkosten, Kosten für die Nutzung eines PKW

Sondertatbestände:

Im Gesetz finden sich für privat mit veranlasste Aufwendungen einige spezielle Abzugsverbote:

§§ 4 Abs. 4a, Abs. 5, 9 Abs. 5 EStG

3. Verluste

Verluste sind **negative Einkünfte**, die sich ergeben, wenn die Aufwendungen im Rahmen einer Einkunftsquelle die Einnahmen aus dieser Quelle übersteigen.

a) Verlustausgleich:

Verlustberücksichtigung innerhalb eines Veranlagungszeitraums.

aa) Horizontaler Verlustausgleich:

Zwischen verschiedenen Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart, vgl. § 2 Abs. 2 EStG.

bb) Vertikaler Verlustausgleich:

Zwischen verschiedenen Einkunftsarten, vgl. § 2 Abs. 3 EStG.

b) Verlustabzug:

Verlustberücksichtigung in anderen Veranlagungszeiträumen.

a) Verlustrücktrag, § 10d Abs. 1 EStG

b) Verlustvortrag, § 10d Abs. 2 EStG

Beispielfall 3:

Herr A hat im VZ 2014 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 100.000 Euro. Außerdem hat er zwei Mietobjekte mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 50.000 Euro bei Objekt 1 und Verlusten von 150.000 Euro bei Objekt 2. Schließlich sind aus einer gewerblichen Tätigkeit 50.000 Euro Verluste entstanden.

Wie sind die Verluste zu berücksichtigen?

1. Schritt: Saldierung innerhalb der Einkunftsarten,

ggf. horizontaler Verlustausgleich:

Selbständige Arbeit:	+ 100.000 Euro
Vermietung und Verpachtung:	- 100.000 Euro
Gewerbebetrieb:	- 50.000 Euro

2. Schritt: Summe der Einkünfte,

ggf. vertikaler Verlustausgleich

Gesamtsumme:	- 50.000 Euro
--------------	---------------

3. Schritt: Überperiodischer Verlustabzug

Verlustrücktrag gem. § 10d Abs. 1 EStG

und/oder Verlustvortrag gem. § 10d Abs. 2 EStG

c) Verlustverrechnungsbeschränkungen:

aa) Beschränkungen aus systematischen Gründen:

- a) *Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht, sog. Liebhaberei.*
- b) *Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften, § 3c EStG.*

bb) Gesetzliche Sonderregelungen:

z.B. §§ 2a Abs. 1, 15 Abs. 4, 15a, 15b, 22 Nr. 3 S. 3 u. 4 EStG

Diese Vorschriften beschränken zumeist sowohl **Verlustausgleich** als auch **Verlustabzug**.

Vorrangiges Ziel: Steuerliche Neutralisierung von sogenannten **unechten oder bösen Verlusten**.

VII. Das subjektive Nettoprinzip

fordert die Abziehbarkeit von

1. Sonderausgaben

§§ 10 ff. EStG

2. Außergewöhnlichen Belastungen

§§ 33 ff. EStG

3. Kinderbetreuungsaufwand, sog. Familienleistungsausgleich

§§ 31 f. EStG

1. Sonderausgaben

Wichtige Sonderausgaben:

Altersvorsorgeaufwendungen, § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG

Unterhaltsleistungen, § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG

Beiträge zu best. Versicherungen, § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG

Steuerberatungskosten nicht mehr abziehbar

Berufsausbildungskosten, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG

Zur Vertiefung: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rz. 1038 ff.

2. Altersvorsorgeaufwendungen

Drei-Schichten-Modell der Rürup-Kommission:

- **1. Schicht:** Basisversorgung
- **2. Schicht:** Zusatzversorgung
- **3. Schicht:** Sonstige Kapitalanlageprodukte

Besteuerung der einzelnen Schichten:

	Ansparphase	Auszahlungsphase
1. Schicht:		
<i>gesetzliche Rente</i>	Sonderausgaben	Sonstige Einkünfte
<i>Beamtenpension</i>	kein Zufluss	Eink. aus nichts. Arbeit
<i>Rürup-Rente</i>	Sonderausgaben	Sonstige Einkünfte
2. Schicht:		
<i>Riester-Rente</i>	Sonderausgaben	Sonstige Einkünfte
<i>Betriebl. Altersv.</i>	abziehbar	zu versteuern
3. Schicht:		
<i>z.B. Lebensvers.</i>	nicht abziehbar	Eink. aus Kapitalverm.

Während in der *ersten und zweiten Schicht* eine sogenannte **nachgelagerte Besteuerung** erfolgt, sind die Beträge in der *dritten Schicht* **aus versteuertem Einkommen** zu erbringen.

3. Außergewöhnliche Belastungen

Beispielsfall 4:

Herr A hat im Jahre 2014 einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 Euro zu versteuern. Er möchte die Kosten für eine längere Kur in Höhe von 5.000 Euro geltend machen. Diese Kur war ihm vom Arzt als medizinisch notwendig verschrieben worden, aber von der privaten Krankenversicherung nicht erstattet worden. Die Behandlung war notwendig geworden, um das mittlerweile stark gesundheitsgefährdende Übergewicht von Herrn A zu bekämpfen. Dieses beruht auf seiner disziplinelosen Lebensführung und nicht auf genetischer Disposition.

Kann A die Kosten für die Kur steuerlich geltend machen?

In Betracht kommt eine Geltendmachung als **außergewöhnliche Belastung gem. § 33 EStG**.

1. Es handelt sich um **Aufwendungen**: *Gegenwerttheorie* nicht anwendbar.
2. Kosten in Höhe von 5.000 Euro sind **außergewöhnlich**.
3. Fraglich ist die **Zwangsläufigkeit**, weil A die Krankheit zum Teil selbst verschuldet hat. Hier im Ergebnis zu bejahen, vgl. Kirchhof/*Mellinghoff*, EStG, § 33 RdNr. 36.

Bei 60.000 Euro können **800 Euro** geltend gemacht werden.

4. Familienleistungsausgleich

Zwei Säulen:

Kindergeld, §§ 31, 62 ff. EStG

Kinderfreibetrag, §§ 31, 32 Abs. 6 EStG

VIII. Der Einkommensteuertarif

1. Der Normaltarif, § 32a EStG (VZ 2015) :

Fünf Zonen:

- *Grundfreibetrag*, bis 8.472 Euro
- *Untere Progressionszone*, von 8.473 bis 13.469 Euro
- *Obere Progressionszone*, von 13.470 bis 52.881 Euro
- *Proportionalzone*, von 52.882 bis 250.730 Euro
- *“Reichensteuer”*, ab 250.731 Euro

Das deutsche Tarifsystem folgt dem **Prinzip des Grenzsteuersatzes**. Die ansteigende Belastung bezieht sich nur auf die **Einkommenszuwächse**.

Grenzsteuersatz:

Steuersatz des letzten Einkommenszuwachses.

Spitzensteuersatz:

Höchster in Betracht kommender Grenzsteuersatz.

Durchschnittssteuersatz:

Verhältnis von tariflicher Einkommensteuer zum zu versteuernden Einkommen.

2. Der Splittingtarif:

geregelt in **§ 32a Abs. 5 EStG:**

Splittingverfahren bei zusammen veranlagten Ehegatten

(vgl. §§ 26, 26b EStG):

- Zusammenrechnung des Einkommens beider
- Halbierung dieses Betrages
- Anwendung des Normaltarifs auf diesen Betrag
- Verdoppelung des sich ergebenden Betrages

Das Verfahren wirkt sich umso günstiger aus, je stärker sich die Einkommen der Ehegatten unterscheiden.

Bsp. nach Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rz. 640:

A und B sind verheiratet und leben zusammen. A hat 2014 ein zu versteuerndes Einkommen von 50.000 Euro, B hat keine Einkünfte.

EST nach Splitting-Tarif: 8.078 Euro

EST ohne Splitting-Tarif: 12.780 Euro

A und B sind verheiratet und leben zusammen. Sie haben beide ein zu versteuerndes Einkommen von je 25.000 Euro.

EST nach Splitting-Tarif: 8.078 Euro

EST ohne Splitting-Tarif: 8.078 Euro

Weitere Beispiele: Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rz. 641 f.

IX. Zeitliche Aspekte des Steuertatbestandes

Der Charakter der Einkommensteuer als **Periodensteuer** erfordert eine Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben zum jeweiligen *Veranlagungszeitraum*.

Grundregel: **§ 11 EStG**

§ 11 Abs. 1 EStG: **Zuflussprinzip**

§ 11 Abs. 2 EStG: **Abflussprinzip**

Ausnahmen:

Für bilanzierende Steuerpflichtige gilt § 11 EStG nicht. Wirtschaftsgüter werden in der Bilanz nach dem sogenannten **Verursachungsprinzip** ausgewiesen. Dieser Zeitpunkt muss nicht mit dem Zu- oder Abfluss übereinstimmen.

Beispiele:

1. Rechtsanwalt A ermittelt seine Einnahmen durch Einnahme-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG. Im Rahmen einer Beratung stellt er nach erfolgreichem Abschluss im Herbst 2014 die Rechnung. Diese wird im Januar 2015 beglichen. Welchem Kalenderjahr ist der Rechnungsbetrag zuzuordnen?

Da A seine Einnahmen nach **§ 4 Abs. 3 EStG** ermittelt, ist für ihn **§ 11 EStG** anwendbar. Der Betrag ist 2015 zuzuordnen. Anders wäre es, wenn er bilanzierte.

2. Am 1.7.01 schließt B eine Haftpflichtversicherung ab. Der Vertrag läuft jeweils für ein Jahr. Der Beitrag wird im Juli 01 für das ganze Jahr abgebucht. Zu welchem Jahr gehört er?

Zu 01, da in diesem Jahr der volle Beitrag abgeflossen ist.

X. Die subjektive Einkommensteuerpflicht

1. Subjektiv einkommensteuerpflichtig sind die **natürlichen Personen**, soweit sie von **§ 1 EStG** erfasst werden.
2. **Persönliche Steuerbefreiungen** wie im KStG gibt es im EStG nicht.
3. **Körperschaften** sind nicht einkommensteuerpflichtig, sondern **körperschaftsteuerpflichtig**.
4. **Personengesellschaften** sind zwar nicht einkommensteuerpflichtig, aber werden vom Einkommensteuerrecht bei der **Einkünfteermittlung und –zurechnung** berücksichtigt.

5. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Es ist zu differenzieren zwischen **unbeschränkter** und **beschränkter Steuerpflicht**.

- a) Unbeschränkt Steuerpflichtig ist gem. **§ 1 Abs. 1 EStG**, wer seinen **Wohnsitz** (vgl. § 8 AO) oder **gewöhnlichen Aufenthalt** (vgl. § 9 AO) im Inland hat. Unbeschränkt Steuerpflichtige haben ihr gesamtes Welteinkommen im Inland zu versteuern (**Welteinkommensprinzip**).
- b) Beschränkt steuerpflichtig ist gem. **§ 1 Abs. 4 EStG**, wer **inländische Einkünfte** im Sinne von **§ 49 EStG** erzielt. Der beschränkt Steuerpflichtige hat im Inland nur die inländischen Einkünfte zu versteuern (**Quellen-, Ursprungs- oder Territorialitätsprinzip**).

Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht unterscheiden sich hinsichtlich der **Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**:

- Das *objektive Nettoprinzip* gilt bei der beschränkten Steuerpflicht nur für solche Aufwendungen, die mit inländischen Einkünften in Zusammenhang stehen.
- Das *subjektive Nettoprinzip* gilt bei subjektiv Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht.

Problemfälle: Grenzpendler

Hierzu: EuGH, Slg. 1995, I-225 ff., Schumacker

XI. Die Einkunftsarten des EStG

Grundnorm § 2 Abs. 1 EStG:

- Nr. 1: Land- und Forstwirtschaft, §§ 13 ff. EStG
- Nr. 2: Gewerbebetrieb, §§ 15 ff. EStG
- Nr. 3: Selbständige Arbeit, § 18 EStG
- Nr. 4: Nichtselbständige Arbeit, §§ 19 f. EStG
- Nr. 5: Kapitalvermögen, § 20 EStG
- Nr. 6: Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- Nr. 7: Sonstige Einkünfte, §§ 22 f. EStG

XII. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- *Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG*
- Gewinnanteile der Gesellschafter an einer Gesellschaft, bei der sie *Mitunternehmer* des Betriebs sind, **§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG**
- Der Gewinn, der bei der *Aufgabe eines Gewerbebetriebs*, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entsteht, **§ 16 Abs. 1 Nr. 1-3, Abs. 3 EStG**
- Der Gewinn aus der *Veräußerung von Anteilen* an Kapitalgesellschaften, **§ 17 Abs. 1 EStG**
- Die Gewinne solcher *Körperschaftsteuersubjekte*, die zur Führung von Büchern verpflichtet sind, **§ 8 Abs. 2 KStG**.

1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen:

Definition des Gewerbebetriebs in **§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG**:

- selbständige, nachhaltige Betätigung
- Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- mit Gewinnerzielungsabsicht
- keine land- oder forstwirtschaftliche, freiberufliche, vermögensverwaltende Tätigkeit

Selbständig ist, wer Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfaltet.

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, die auf Wiederholung angelegt ist.

Eine **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** liegt vor, wenn Güter und Leistungen erkennbar für Dritte gegen Entgelt angeboten werden.

Beispielsfall 5:

E kaufte in den Jahren 2009 bis 2012 insgesamt acht mit Einfamilienhäusern bebaute Grundstücke. Nach zwischenzeitlicher Vermietung veräußerte sie vier Objekte in den Jahren 2012 und 2013 an verschiedene Erwerber. Hat sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb?

Abwandlung 1:

E führt gegenüber dem Finanzamt aus, die Veräußerungen seien nur wegen einer dringenden finanziellen Notlage erfolgt.

Abwandlung 2:

E erwarb im Jahre 2013 zwei unbebaute Grundstücke, die sie jeweils mit einem ungeteilten Mehrfamilienhaus bebaute und anschließend vermieten wollte. Während der Bauphase entschloss sie sich zu einem Verkauf der noch nicht fertiggestellten Objekte an F, die sie zu dem Verkauf überredet hatte.

Lösungsskizze Ausgangsfall:

Fraglich ist, ob E Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. **§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG** hat. Fraglich ist die Abgrenzung zur bloßen Vermögensverwaltung.

Nach der **Drei-Objekt-Regel** liegt gewerblicher Grundstückshandel vor, *wenn der Steuerpflichtige in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht mehrere Grundstücke erwirbt und innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb mehr als drei Objekte wieder veräußert*. Diese Voraussetzungen liegen hier vor. Atypische Umstände, die eine Ausnahme rechtfertigen, sind nicht ersichtlich. Es liegt gewerblicher Grundstückshandel vor.

Abwandlung 1:

Es ändert sich nichts, weil **persönliche Motive**, aus denen der Verkauf erfolgt, grundsätzlich unbeachtlich sind.

Abwandlung 2:

An sich liegen die Voraussetzungen der Drei-Objekt-Regel nicht vor. Allerdings kann bei Vorliegen besonderer Umstände auch bei weniger verkauften Objekten Gewerblichkeit angenommen werden. Dies ist hier der Fall, weil bereits während der Bauphase veräußert wird.

Zur Vertiefung: Redding, Steuer und Studium 2005, S. 213 ff.

2. Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft:

Personengesellschaften sind **keine Subjekte der Einkommensteuer**. Vielmehr erzielen die Mitunternehmer **Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG**.

Die Gesellschaft ist allerdings Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung. Die **Bilanzbündeltheorie** hat der BFH ausdrücklich aufgegeben

Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2:

- **Mitunternehmerschaft:** zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis, Unternehmereigenschaft des Anteilseigners
- **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** im Sinne von Abs. 2

Abfärbetheorie:

Auch bei Einkünften einer Mitunternehmerschaft müssen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Allerdings ordnet **§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG** an, dass alle Einkünfte einer Personengesellschaft einheitlich als solche aus Gewerbebetrieb gelten, wenn unter anderem auch gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Dies nennt man **Abfärbung** oder **Infektion**.

Problem:

Gewerbliche Einkünfte freiberuflicher Mitunternehmerschaften

Zur Verfassungsmäßigkeit siehe BVerfGE 120, 1.

Zur Mitunternehmerschaft: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rz. 1104 ff.

3. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe:

Zwei Tatbestände:

- Betriebsveräußerung, § 16 Abs. 1 EStG
- Betriebsaufgabe, § 16 Abs. 3 EStG

Die Sonderregelung ist notwendig, um die Folgen der **Aufdeckung stiller Reserven** abzumildern. Es gilt eine **besonderer Steuersatz** gem. **§ 34 EStG**.

4. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften:

Geregelt in **§ 17 Abs. 1 EStG**

Voraussetzungen:

- Mindestbeteiligung von 1%
- Innerhalb der letzten fünf Jahre

Rechtsfolge:

Der Gewinn unterliegt gem. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG dem Teileinkünfteverfahren.

Konkurrenzen:

- **§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG** ist vorrangig, wenn Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden.
- Seit dem 1.1.2009 geht § 17 EStG den Einkünften aus Kapitalvermögen vor, **§ 20 Abs. 8 EStG**; § 23 Abs. 2 S. 2 EStG a.F. ist mit Einführung der Abgeltungssteuer weggefallen (vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rz. 720).

5. Betriebsaufspaltung:

Wird ein Betrieb in ein Betriebsunternehmen und ein Besitzunternehmen aufgespalten, so führt dies steuerlich zu einer Gesamtbetrachtung. Zwar ist das Besitzunternehmen nicht mehr gewerblich tätig, gleichwohl werden seine Einkünfte als gewerblich behandelt.

6. Betriebsverpachtung:

Will der Steuerpflichtige seinen Betrieb nicht ganz aufgeben, sondern nur verpachten, so hat er ein Wahlrecht (**§ 16 Abs. 3b EStG**):

Betriebsaufgabe mit der Folge von § 16 EStG und nachfolgenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Betriebsunterbrechung, alle Einnahmen bleiben solche aus Gewerbebetrieb, Schonung stiller Reserven.

Zur Vertiefung: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rz. 721 ff.

XIII. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind in **§ 18 EStG** geregelt. Die Vorschrift will gem. *Abs. 1 S. 1 freiberufliche Tätigkeit* erfassen. Dazu gehören:

- **wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten**, § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 a.A. EStG
- die Tätigkeit der in der Vorschrift genannten **Katalogberufe**
- **ähnliche Berufe** gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 a.E. EStG

Hinzu treten müssen die Merkmale der Gewerblichkeit, wie sie sich aus **§ 15 Abs. 2 EStG** ergeben.

1. Ähnliche Berufe:

Abgrenzungsprobleme ergeben sich vor allem bei den ähnlichen Berufen. Es muss eine Ähnlichkeit mit **einem der Katalogberufe** hinsichtlich **gesetzlicher Regelung** über Zulassung, Ausbildung und Berufsausübung vorliegen.

Beispielsfall 6 (nach BVerfGE 101, 132):

Frau X ist Heileurythmistin, das heißt, durch die tanzartige Bewegung nach den Lehren von Rudolf Steiner sollen körperliche und seelische Leiden gelindert werden. Der Beruf ist gesetzlich nicht anerkannt, unterliegt aber strengen Regeln seitens der anthroposophischen Bewegung. Zum Teil werden die Behandlungskosten auch von der gesetzlichen Krankenversicherung übernommen. Eine generelle Kassenzulassung fehlt aber. Handelt es sich um einen ähnlichen Beruf?

Lösungsskizze:

Es könnte ein **ähnlicher Beruf** im Sinne von **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 a.E. EStG** vorliegen. Für Heileurythmisten gibt es keine den Krankengymnasten und Heilpraktikern vergleichbare Berufsregelung, so dass unter diesem Aspekt Ähnlichkeit ausscheidet.

Das **Bundesverfassungsgericht** hat sich in dem zitierten Urteil zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Heileurythmie geäußert. Danach dürfe die Anerkennung einer Umsatzsteuerbefreiung nicht allein vom Vorhandensein berufsrechtlicher Regelungen abhängig gemacht werden. Die entsprechende **Kassenzulassung** müsse ausreichen. Diese Erwägungen wird man auf die Einkommensteuer übertragen können.

Danach reicht die Kassenzulassung aus. Jedoch liegt auch diese für die Heileurythmie nicht vor, lediglich einzelne Behandlungsleistungen werden ersetzt. Somit liegt insgesamt kein ähnlicher Beruf vor.

2. Beschäftigung von Personal:

Problematisch für die Anerkennung der Freiberuflichkeit ist auch die Beschäftigung von Personal. Nach **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG** ist die Beschäftigung zulässig, solange der Selbständige **eigenverantwortlich und leitend** tätig ist.

3. Aufnahme von Fachfremden:

Die Aufnahme auch nur eines gewerblich tätigen Fachfremden in eine freiberufliche Sozietät führt dazu, dass insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt werden.

***Bsp.:** In eine Anwaltssozietät wird ein gewerblicher Berater aufgenommen.*

XIV. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in den **§§ 13 – 14a EStG** geregelt. Zunächst muss auch hier wieder eine Tätigkeit im Sinne von **§ 15 Abs. 2 EStG** vorliegen.

Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens (Urproduktion) und die Verwertung der dadurch selbst erzeugten Produkte.

Folgen der Einordnung:

Begünstigung:

- eine günstige Methode der **Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**: *§ 13a EStG*
- Vergünstigungen bei der **Veräußerung**: *§14a EStG*
- ein **abweichendes Wirtschaftsjahr**, *§ 4a Abs. 1 Nr. 1 EStG*

XV. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

1. Begriff:

Nach **§ 19 EStG** erzielen **Arbeitnehmer** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der **Arbeitnehmerbegriff** wird in **§ 1 LStDV** definiert und deckt sich weitgehend mit dem **arbeitsrechtlichen**. Arbeitnehmer sind Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst beschäftigt sind und aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen.

2. Besonderheiten bei den Werbungskosten:

a) Werbungskostenpauschbetrag:

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gilt ein besonderer Werbungskostenpauschbetrag von **1000 Euro**: § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG.

b) Entfernungspauschale:

Für Arbeitnehmer besonders bedeutsam ist seit dem Urteil des BVerfG vom 9.12.2008 (NJW 2009, S. 49 ff.) wieder die Entfernungspauschale. Sie gilt nunmehr wieder ab dem ersten Kilometer.

Die Pauschale war mit Wirkung zum **VZ 2007** stark eingeschränkt worden. **§ 9 Abs. 2 EStG** bestimmte, dass Wegekosten **keine Werbungskosten** mehr sind.

Das Urteil des BVerfG hat zur Wiedereinführung der Regelung des **§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 a.F. EStG** geführt.

c) Weitere wichtige Tatbestände:

Weitere wichtige Arten der Werbungskosten sind:

- **Häusliches Arbeitszimmer**: §§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b, 9 Abs. 5 EStG
- **Kosten der doppelten Haushaltsführung**: § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG
- **Kosten für Arbeitsmittel**: § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG.

XVI. Einkünfte aus Kapitalvermögen/Abgeltungsteuer

1. Erfasste Einkünfte:

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind in **§ 20 EStG** geregelt. Der Grundgedanke besteht darin, dass Entgelte und Vorteile erfasst sind, die für die Überlassung von Kapital gewährt werden.

Erfasst wurden bisher nur die **Früchte des Kapitals**, nicht das Kapital als **Vermögensstamm**. Durch die **Unternehmenssteuerreform 2008** wird § 20 EStG mit Wirkung zum 1.1.2009 erheblich erweitert. Ab diesem Zeitpunkt fällt auch die **Veräußerung** von Kapitalanteilen unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Grund ist die Einführung einer **Abgeltungssteuer**.

Drei Gruppen:

- **Beteiligung an Kapitalgesellschaften**, § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9, 10 EStG; **stille Beteiligung und partiarisches Darlehen**, § 20 Abs. 1 Nr. 4
- **Zinseinnahmen**, § 20 Abs. 1 Nr. 5-7 EStG
- **Einnahmen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die der Einnahme von Kapitaleinkünften gedient haben**, § 20 Abs. 2 EStG.

2. Freibetrag:

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen waren bisher der **Sparer-Freibetrag** gem. **§ 20 Abs.4 EStG a.F.** und der **Werbungskosten-Pauschbetrag** gem. **§ 9a Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F.** zu berücksichtigen.

Mit Einführung der Abgeltungssteuer sieht **§ 20 Abs. 9 EStG** nur noch einen einheitlichen **Sparer-Pauschbetrag** in Höhe von 801 Euro vor.

3. Kapitalertragsteuer:

Eine Besonderheit bei den Einkünften aus § 20 EStG stellt die besondere Erhebungsform der **Kapitalertragsteuer gem. §§ 43 ff. EStG** dar. Die Steuer wird im Wege des **Quellenabzuges** erhoben. Dieser Abzug war bisher nur vorläufig, weil noch eine Veranlagung erfolgte.

Die Kapitalertragsteuer wurde notwendig, nachdem das BVerfG die vorherige Regelung für verfassungswidrig erklärt hatte, *BVerfGE 84, 239*.

4. Abgeltungsteuer:

Seit dem 1.1.2009 ist die Kapitalertragsteuer als Abgeltungsteuer ausgestaltet.

Die wesentlichen **anzuwendenden Normen** sind:

- **§ 2 Abs. 5b EStG**
- **§ 20 EStG**
- **§ 32d Abs. 1 EStG**
- **§ 43 Abs. 5 EStG**

Die Abgeltungsteuer ist ein **Fremdkörper** im deutschen Einkommensteuersystem. Sie durchbricht den Grundsatz der **synthetischen Einkommensteuer** und bildet eine eigenständige **Schedule** für die Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Verfassungsrechtlich ist die Abgeltungsteuer noch **hinzunehmen** (so *Eckhoff*, FR 2007, S. 989 ff.; *Musil*, FR 2010, S.149 ff.; dagegen *Englisch*, StuW 2007, S. 221 ff.).

Im Einzelnen hat sie folgende Auswirkungen:

- **keine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage** der Einkommensteuer, § 2 Abs. 5b EStG
- **kein Sonderausgaben- und Spendenabzug**
- Geltung für alle Einkünfte aus § 20 EStG
- **Beschränkte Verlustverrechnung**, § 20 Abs. 6 EStG
- kein realitätsgerechter Abzug von **Werbungskosten**, § 20 Abs. 9 EStG
- **Steuersatz** von 25 %, § 32d Abs. 1 EStG
- **Abgeltungswirkung**, § 43 Abs. 5 EStG

Ausnahmsweise und auf Antrag kommt eine **Veranlagung** in Betracht:

§ 32d Abs. 6 EStG

Ausführlich: *Andreas Musil*, FR 2010, S. 149 ff.; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rz. 759 ff.

III. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

§ 21 EStG regelt die Erträge der wirtschaftlichen Nutzung von **privaten Vermögensgegenständen**. Diese können als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerbar sein.

Insbesondere besteht ein Abgrenzungsproblem zu Einnahmen aus der **Vermietung gewerblicher Grundstücke**. Hier ist § 21 nach **Abs. 3 subsidiär**.

Besonders praxisrelevant sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wegen der Nutzung im Rahmen von **Steuersparmodellen**.

XVIII. Sonstige Einkünfte

Die letzte Einkunftsart sind die in **§§ 22, 23 EStG** geregelten sonstigen Einkünfte. Sie sind gegenüber den anderen Einkunftsarten **subsidiär**.

Allerdings handelt es sich **nicht** um einen **Auffangtatbestand**, da nicht jedes Verhalten steuerbar ist.

Besonders problematisch ist **§ 22 Nr. 3 EStG**, der von sonstigen Leistungen spricht. Auch diese Formulierung ist nicht im Sinne eines Auffangtatbestandes zu verstehen.

Bsp.: *Vergütung für das Einsammeln von Pfandflaschen, Vergütung für Mitnahme in PKW.*

Beispielsfall 12 (nach BFH v. 10.7.2008 – IX R 47/07, FR 2008, S. 1124 ff.):

Herr A war langjähriger Steuerberater bei Frau B. Im Vorfeld eines Zivilprozesses der B, der nicht zum Beratungsgegenstand von Herrn A gehörte, vereinbarten beide, dass Herr A einen Teil des Prozessrisikos, insbesondere einen Teil der Prozesskosten tragen solle. Im Gegenzug verpflichtete sich die B, Herrn A im Erfolgsfall einen Teil der gerichtlich erstrittenen Summe zu überlassen. B gewinnt den Prozess und verfährt wie vereinbart.

Das Finanzamt ist der Auffassung, der erhaltene Betrag unterfalle der Einkommensteuer. Zu Recht?

Lösung:

In Betracht kommt eine Qualifikation als sonstige Einkünfte gem. **§ 22 Nr. 3 EStG**.

Dann müsste A eine **Leistung** erbracht haben. Vorliegend hat er die B nicht beraten, sondern lediglich eine Art **Wettgeschäft** abgeschlossen.

Gleichwohl geht der **BFH** von einer Leistung aus, was wegen des Bedürfnisses nach **enger Auslegung** der Vorschrift bedenklich ist.

Dazu *Fuhrmann/Kohlhaas*, FR 2008, S. 1081 ff.

Private Veräußerungsgeschäfte:

§ 23 EStG unterwirft bestimmte private Veräußerungsgeschäfte, die an sich nicht steuerbar sind, der Einkommensbesteuerung.

Insbesondere statuiert die Vorschrift in Abs. 1 Nr. 1 eine **Spekulationsfrist von 10 Jahren** für den Verkauf von **Grundstücken**.

Bei sonstigen Wirtschaftsgütern beträgt die Frist **ein Jahr**. Umstritten war, ob **Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs** wie Autos unter **§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG** fallen. Dazu **BFH v. 22.4.2008 - IX R 29/06, BStBl. II 2009, S. 296 ff.** Das ist nun durch **§ 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG** geklärt.

Die Steuererhebung insbesondere bei **Wertpapiergeschäften** war verfassungsrechtlich problematisch, vgl. **BVerfGE 110, 94**.

Ab 1.1.2009 führen Wertpapiergeschäfte zu Einkünften gem. **§ 20 EStG** und unterliegen der Abgeltungsteuer.

XIX. Die Einkünfteermittlung

1. Allgemeines:

Die Einkünfteermittlung ist in den §§ 4 ff. EStG geregelt. Die Vorschriften sind zweigeteilt:

- Gewinneinkünfte: §§ 4 ff. EStG
- Überschusseinkünfte: §§ 8 f. EStG

Grundsatz:

- Bei den **Gewinneinkünften** wird der Gewinn grundsätzlich als Ergebnis des **Betriebsvermögensvergleichs** ermittelt, ausnahmsweise kommen auch andere Methoden in Betracht.
- Bei den **Überschusseinkünften** sind Einkünfte der **Überschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten.

2. Die Gewinnermittlung bei den Gewinneinkunftsarten:

Vier Gewinnermittlungsarten:

- **Betriebsvermögensvergleich** (Regelfall)
§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG
- **Überschussrechnung**
§ 4 Abs. 3 EStG
- **Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**
§ 13a EStG
- **Gewinnermittlung nach Tonnage**
§ 5a EStG

3. Der Betriebsvermögensvergleich:

Im Rahmen der **Gewinneinkunftsarten** ist der Gewinn grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich gem. **§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG** zu ermitteln.

Gewinn ist der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

Bilanzierung:

Das Betriebsvermögen wird durch **Bilanzierung** ermittelt. Es ergibt sich aus der Differenz zwischen **Vermögen** (Aktiva) und **Schulden** (Passiva) und bildet das **Eigenkapital** des Betriebs. Es ist zu entscheiden, welche Wirtschaftsgüter in welcher Höhe in der Bilanz Berücksichtigung finden können. Über die Höhe entscheiden die **§§ 6 ff. EStG**, die sogenannten **Bewertungsvorschriften**.

Das Maßgeblichkeitsprinzip:

§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG weist die Handelsbilanz als Grundlage der Steuerbilanz aus. Diese Abhängigkeit der Steuer- von der Handelsbilanz nennt man **Maßgeblichkeitsgrundsatz**.

Handels- und Steuerbilanz dienen **unterschiedlichen Zwecken**. Während sich der Kaufmann im Handelsrecht eher ärmer als reicher rechnen soll, um den Grundsätzen des Gläubigerschutzes zu dienen, ist es im Steuerrecht umgekehrt. Um die **Leistungsfähigkeit** sachgerecht abzubilden, muss der wirkliche Gewinn abgebildet werden. Deshalb erfährt der Maßgeblichkeitsgrundsatz **Durchbrechungen** und **Modifikationen**.

4. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG:

Bestimmte Steuerpflichtige, die in § 4 Abs. 3 EStG genannt sind, dürfen den Gewinn auch im Wege der sogenannten **Überschussrechnung** ermitteln. Insbesondere **Freiberufler** im Sinne von § 18 EStG haben diese Möglichkeit. Sie können den **Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn** ansetzen.

Die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist technisch ähnlich mit der Überschussrechnung bei den Überschusseinkunftsarten. Sie ist aufgrund des **geringeren Buchführungsaufwandes** für viele Steuerpflichtige vorteilhaft.

5. Die Einkünfteermittlung bei den Überschusseinkünften:

Der Überschuss im Rahmen der Überschusseinkunftsarten wird ermittelt, indem die **Einnahmen** ermittelt und davon die entsprechenden **Werbungskosten** abgezogen werden.

6. Absetzung für Abnutzung (AfA):

Die sogenannte Absetzung für Abnutzung ist in **§ 7 Abs. 1 EStG** geregelt, also bei den Gewinneinkünften. Allerdings verweist **§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG** auf die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung, so dass diese in beschränktem Umfang auch hier anwendbar sind.

Absetzung für Abnutzung bedeutet, dass bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern der **Wertverlust** steuerlich geltend gemacht werden kann. Zu unterscheiden sind **lineare und degressive AfA**.

Die **§§ 7a-k EStG** enthalten Sondervorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen.

Zur Vertiefung: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rz. 800 ff.

XX. Die Steuererhebung

Die Steuererhebung betrifft die Frage, **wie das Besteuerungsverfahren** bei der Einkommensteuer geregelt ist. Die grundlegenden Regelungen finden sich in der **Abgabenordnung**. Im Folgenden interessieren nur die speziellen Vorschriften des EStG.

Zwei Erhebungsformen:

Grundsätzlich lassen sich zwei Erhebungsformen der Einkommensteuer unterscheiden:

- die **Veranlagung nach Einkommensteuererklärung, § 25 EStG**
- der **Quellensteuerabzug**

Die Einkommensteuerveranlagung bildet den **Normalfall** der Steuererhebung bei der Einkommensteuer. Diese stößt mit Blick auf einen effektiven und gleichheitskonformen Vollzug jedoch dort an Grenzen, wo die entsprechenden Sachverhalte durch die Verwaltung schwer nachzuvollziehen sind.

Um auch in solchen Fällen ein **strukturelles Erhebungsdefizit** zu vermeiden oder um generell Unsicherheiten bei der Sachverhaltsermittlung zu vermeiden, bietet sich der Quellenabzug an.

Der Quellenabzug ist in zwei Fällen angeordnet, nämlich für die **Lohnsteuer** gem. **§§ 38 ff. EStG** und die **Kapitalertragsteuer** gem. **§§ 43 ff. EStG**. Wirkt der Quellenabzug definitiv, so spricht man von einer **Abgeltungsteuer**.