



Steuerseminar

Dr. Huttegger & Partner

Lektion:	Einkommensteuer 1	
Arbeitsgebiet:	§§ 1-3c, 4a, 32b, 34c, 34d, 49, 50 EStG; §§ 4, 8b, 8c EStDV; §§ 2, 8, 9, 12, 19, 40, 41 AO; Art. 59 Abs.2, 72, 105 Abs.2, 106 Abs.3 u. 5, 108 Abs.2 u. 3 GG; §§ 2, 5 AStG. BMF v. 05.09.1996, BStBl. I S.1150 [Beck-Erl. 1 § 2/1], BMF v. 20.10.2003, BStBl. I S.546 [Beck-Erl. 1 § 21/4], BMF v. 08.10.2004, BStBl. I S.933 [Beck-Erl. 1 § 21/5], BMF v. 30.05.2008, BStBl. I S.645 [Beck-Erl. 1 § 22/3], BMF v. 20.10.2016, BStBl. I S.1183 [Beck-Erl. 1 § 33a/4], BMF v. 14.05.2004, BStBl. I Sondernummer 1 [Beck-Erl. 725], BMF v. 24.12.1999, BStBl. I S.1076 [Beck-Erl. 800 § 12/1].	
Lerninhalte:	Grundlagen der ESt Persönliche Steuerpflicht Einkunftsarten Behandlung von Verlusten - allgemein Bemessungsgrundlage, festzusetzende ESt Erhebung, Ermittlung Einnahmen, Einkünfte - allgemein Sanierungserträge Teileinkünfteverfahren, Teilabzugsverbot Ausländische Verluste i.S. des § 2a EStG Finale ausländische Betriebsstättenverluste	Nr. 1 - 5 Nr. 6 - 20 Nr. 21 - 27 Nr. 28 - 30 Nr. 31 - 33 Nr. 34 - 43 Nr. 44 - 45 Nr. 46 - 50 Nr. 51 - 57 Nr. 58 - 71 Nr. 72

Teil A: Fragen und Antworten

1. Welcher Unterschied besteht zwischen der **Einkommensteuer** (ESt) und der **Körperschaftsteuer** (KSt)?

Die ESt wird vom Einkommen der natürlichen Person erhoben (§ 1 Abs.1 - 4 EStG).

Die KSt wird vom Einkommen bestimmter Körperschaften, Personenvereinigungen (nicht Personengesellschaften!) und Vermögensmassen erhoben. KSt haben also vor allem Aktiengesellschaften (AG), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), Europäische Gesellschaften, Genossenschaften, gewerbliche Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Vereine und Stiftungen zu entrichten. §§ 1 u. 2 KStG.

2. Unterliegen **Personengesellschaften** (OHG, KG, GbR) der Körperschaftsteuer?

Nein. Jeder einzelne Gesellschafter wird mit seinen anteiligen Einkünften aus der Gesellschaft (gesondert und einheitlich festgestellt nach §§ 179, 180 Abs.1 Nr.2 Bst.a AO) zur ESt bzw. KSt herangezogen. § 15 Abs.1 S.1 Nr.2 EStG.

3. Welcher Steuergruppe lässt sich die ESt zuordnen, wenn man einige wichtige Gliederungsgrundsätze für Steuern anwendet?

Die ESt lässt sich zuordnen den

- **Steuern vom Einkommen**, weil der Steuergegenstand das Einkommen ist (§ 37 Abs.3 Nr.2 StBerG [Steuerberatungsgesetz]);
- **Personensteuern**, weil die ESt die Leistungsfähigkeit von (natürlichen) Personen belastet und daher andere persönliche Belastungen berücksichtigt (z.B. durch Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen);
- **Besitzsteuern**, weil die ESt durch die Besitzsteuerabteilung der OFD (Oberfinanzdirektion) verwaltet wird (§ 8a Abs.4 FVG [Finanzverwaltungsgesetz]);
- **privaten Steuern**, weil die ESt den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen ist;
- **nicht abzugsfähigen Steuern**, weil die ESt bei der Ermittlung des Einkommens nicht abzugsfähig ist (§ 12 Nr.3 EStG);
- **direkten Steuern**, weil die ESt die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners direkt belasten soll (der Steuerschuldner soll selbst die wirtschaftliche Last der Steuer tragen, d.h. Steuerträger sein);
- **Veranlagungssteuern**, weil die ESt grundsätzlich durch Veranlagung (Steuerfestsetzung durch die Finanzbehörde) erhoben wird (§ 25 Abs.1 EStG); Ausnahmen bilden die Erhebung durch Lohnsteuerabzug, Kapitalertragsteuerabzug und Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (§§ 38, 43, 50a EStG);
- **Gemeinschaftssteuern**, weil die ESt Bund, Ländern und Gemeinden gemeinsam zufließt (Art. 106 Abs.3 und 5 GG).

4. Wie ist die **Steuerhoheit** bei der ESt geregelt?

- Die **Gesetzgebungshoheit** hat - als konkurrierende Gesetzgebung - der Bund (Art. 105 Abs.2 i.V.m. Art. 72 GG).
- Die **Ertragshoheit** haben Bund, Länder und Gemeinden (Gemeinschaftsteuer, Art. 106 Abs.3 u. 5 GG).
- Die **Verwaltungshoheit** haben die Länder (Art. 108 Abs.2 u. 3 GG).

5. Welches sind die wichtigsten Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen für die Einkommensbesteuerung?

Die wichtigsten **Rechtsgrundlagen** sind

- das Einkommensteuergesetz (EStG) und
- die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV).

Soweit das EStG und die EStDV keine besonderen Regelungen treffen, gelten ergänzend die Vorschriften der Abgabenordnung (AO) und des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG). Es gilt der **Grundsatz**: Die spezielle Vorschrift geht der allgemeinen Vorschrift vor! Regelungen für den Bereich der Einkommensteuer enthalten auch andere Gesetze, wie z.B. das Außensteuergesetz (AStG), das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) und das Investitionszulagengesetz (InvZulG).

Die wichtigsten **Verwaltungsanweisungen**, durch die eine einheitliche Anwendung der Rechtsgrundlagen zur ESt durch die Finanzverwaltung sichergestellt werden soll (kein Bestandteil der Rechtsordnung, keine Bindung des Steuerbürgers!), sind

- die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) und Einkommensteuer-Hinweise (EStH) des BMF
- die Einkommensteuer-Erlasse bzw. -schreiben der FinMin und
- die Einkommensteuerverfügungen der OFD.

Die EStR stellen eine systematische Zusammenstellung der das Einkommensteuerrecht betreffenden Verwaltungsanweisungen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) dar; Zitierweise z.B. R 4.2 Abs.5 EStR. Sie werden ergänzt durch Hinweise; zu zitieren z.B. H 4.2 Abs.15 EStH [Abzugsverbot für Gewerbesteuer].

6. Wer ist **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig**?

Natürliche Personen,

- 1) die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs.1 S.1 EStG) oder
- 2) die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber
 - als deutsche Staatsangehörige
 - zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (insb. Bund, Länder, Gemeinden) in einem Dienstverhältnis stehen und
 - von einer inländischen öffentlichen Kasse entlohnt werden,

einschließlich der zu ihrem Haushalt gehörenden **Angehörigen (§ 15 AO)**, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte bzw. nur Einkünfte beziehen, die in Deutschland einkommensteuerpflichtig sind.

Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die natürlichen Personen in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, nur wie beschränkt Steuerpflichtige besteuert werden. Das ist insbesondere bei Personen der Fall, die

- von der Bundesrepublik Deutschland ins Ausland entsandt oder vermittelt sind und
- einen diplomatischen oder konsularischen Status haben oder ihnen – hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat – gleichgestellt sind.

(§ 1 Abs.2 EStG, R 1 EStR; sog. **erweiterte unbeschränkte ESt-Pflicht**); oder

3) können **auf Antrag** als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig **behandelt** werden, **soweit** sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG haben, wenn

- mindestens 90 % ihrer Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder
- die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte übersteigen nicht den Grundfreibetrag nach § 32a Abs.1 S.2 Nr.1 EStG (Wesentlichkeitsgrenze).

H 1a EStH [Einkünfteermittlung zur Bestimmung der Einkunftsgrenzen, 1. und 2. Tiert].

Die Höhe der nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen. Der Grundfreibetrag nach § 32a Abs.1 S.2 Nr.1 EStG ermäßigt sich ggf., soweit es nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates angemessen und notwendig ist (vgl. Ländergruppeneinteilung, BMF v. 20.10.2016, BStBl. I S.1183) [Beck-Erl. 1 § 33a/4].

Die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nach der Höhe nur beschränkt besteuerten inländischen Einkünfte (sog. „*beneficiary clause*“ im DBA) werden stets dem Auslandsanteil i.S. des § 1 Abs.3 S.2 EStG zugerechnet (§ 1 Abs.3 S.3 EStG).

Nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte unberücksichtigt, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind (§ 1 Abs.3 S.4 EStG).

(§ 1 Abs.3 EStG, sog. **unbeschränkte ESt-Pflicht auf Antrag**).

Vgl. R 1 EStR, H 1a EStH [Beschränkte Steuerpflicht nach ausländischem Recht], [Einkünfteermittlung zur Bestimmung der Einkunftsgrenzen], [Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht und unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag], [Unbeschränkte Steuerpflicht - Auf Antrag -];
vgl. auch → **Anlage 1** zu E 1 A.

Die persönliche Steuerpflicht kann im Übrigen erst mit der Geburt beginnen. Sie endet stets mit dem Tod.

7. Auf welche Einkünfte erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht?

Auf **sämtliche in- und ausländische Einkünfte**, die während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht erzielt werden (sog. **Welteinkommen**; § 2 Abs.1 S.1 EStG), soweit nicht abweichende Regelungen (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen oder andere zwischenstaatlichen Vereinbarungen) etwas anderes vorsehen.

Bei den **auf Antrag** als **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** behandelten Personen erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht nur auf die **inländischen Einkünfte i.S. des § 49 EStG**. Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist dabei zur Sicherung des Steueraufkommens vorzunehmen (§ 1 Abs.3 S.1 und 6 EStG). Für die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte ist der Progressionsvorbehalt zu

beachten (§ 32b Abs.1 S.1 Nr.5 EStG). Das gilt auch für die Ehegattenbesteuerung nach § 1a Nr.2 EStG (siehe Nr.8)

Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten zwar gem. § 1 Abs.3 S.3 EStG nicht als der deutschen Einkommensteuer unterliegend, kommt es dann aber zur Anwendung des § 1 Abs.3 EStG (Veranlagung) sind auch die in § 1 Abs.3 S.3 EStG aufgeführten inländischen Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, in die inländische Einkommensteuerveranlagung gem. § 46 Abs.2 Nr.7 Bst.b EStG einzubeziehen. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer ist die rechnerische Gesamtsteuer quotaal aufzuteilen und sodann der Steuersatz für die der Höhe nach nur beschränkt zu steuernden Einkünfte zu ermäßigen. BFH v. 13.11.2002, BStBl. II 2003 S.587.

Vgl. H 1a EStH [Allgemeines], [Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht und unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag - 4. Tired]; H 2 EStH [Steuersatzbegrenzung].

8. In welchem Falle wird der Ehegatte eines Steuerpflichtigen - nur für die Anwendung der **Ehegattenbesteuerung** (§ 26 Abs.1 S.1 EStG) - auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt?

Der **Steuerpflichtige** muss

- Staatsangehöriger eines EU-Staates (auch Deutschland) oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR = Norwegen, Island, Liechtenstein; H 1a EStH [Europäischer Wirtschaftsraum]) sein **und**
- nach § 1 Abs.1 EStG unbeschränkt estpfl. sein (ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im Inland, z.B. auch EU-Gastarbeiter)

oder

nach § 1 Abs.3 EStG als unbeschränkt estpfl. **behandelt** werden (kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland), wobei die zusammengerechneten Einkünfte beider Ehegatten die 90 % / 2 x Grundfreibetrag-Grenze einhalten müssen.

der **Ehegatte**

- muss seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht in Deutschland, sondern in einem anderen EU-Staat oder in einem EWR-Staat oder der Schweiz haben und
- darf nicht dauernd getrennt leben.

§ 1a Abs.1 Nr.2 EStG, R 1 S.3 EStR. H 1a EStH [Wohnsitz / Gewöhnlicher Aufenthalt in der Schweiz].

[Nach § 1 Abs.1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtige EU-/EWR-Staatsangehörige können die Zusammenveranlagung mit ihrem im EU-/EWR-Ausland lebenden Ehegatten auch dann beanspruchen, wenn die gemeinsamen Einkünfte der Ehegatten zu weniger als 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die ausländischen Einkünfte der Ehegatten den doppelten Grundfreibetrag übersteigen. BFH v. 08.09.2010, BStBl. II 2011 S.269.]

Bei der Frage, ob Ehegatten die Einkunftsgrenzen (relative oder absolute Wesentlichkeitsgrenze) für das Wahlrecht zur Zusammenveranlagung in Fällen der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs.3 EStG) wahren, ist im Rahmen einer einstufigen Prüfung nach § 1a Abs.1 Nr.2 EStG auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag zu verdoppeln (*R 1 S.3 EStR ist überholt*). H 1a EStH [Einkünfteermittlung zur Bestimmung der Einkunftsgrenzen, 3. Tired].

9. Gibt es für Staatsangehörige von EU-Staaten (auch Deutschland) oder EWR-Staaten, die unbeschränkt steuerpflichtig sind oder nach § 1 Abs.3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, **noch andere** Ausnahmen von den Bedingungen für **familienbezogene ESt-Vergrünstigungen**?

Ja. Und zwar.

- **Unterhaltsleistungen** (sog. **Realsplitting**) an den geschiedenen oder dauernd getrenntlebenden Ehegatten (§ 10 Abs.1a Nr.1 EStG),
- **Versorgungsleistungen** im Zusammenhang mit der Übertragung von begünstigtem Vermögen (§ 10 Abs.1a Nr.2 EStG) und
- **Ausgleichszahlungen** im Rahmen des Versorgungsausgleichs oder zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs.1a Nr. 3 und 4 EStG)

sind auch dann als **Sonderausgaben** (§ 10 Abs.1a EStG) abzugsfähig, wenn der nicht unbeschränkt stpfl. Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort in einem EU- oder EWR-Staat oder der Schweiz hat.

Die Besteuerung der Unterhaltsleistungen, Versorgungsleistungen und Ausgleichszahlungen muss der Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden.

§ 1a Abs.1 Nr.1, § 10 Abs.1a, § 50 Abs.1 S.3 EStG. H 1a EStH [Wohnsitz / Gewöhnlicher Aufenthalt in der Schweiz].

10. Welche steuerlichen (familienbezogenen) Begünstigungen können für ins Ausland entsandte Personen des öffentlichen Dienstes gewährt werden?

Entsandte Personen des öffentlichen Dienstes,

- die nach § 1 Abs.2 EStG erweitert unbeschränkt estpfl. sind und die die Voraussetzungen des § 1 Abs.3 S.2-5 EStG (90 % / 2 x Grundfreibetrag-Grenze) erfüllen **oder**
- die nach § 1 Abs.3 EStG auf Antrag unbeschränkt estpfl. sind und die die Voraussetzungen des § 1 Abs.2 S.1 Nr.1 und 2 EStG (Dienstverhältnis zu inländischer juristischen Person des öffentlichen Rechts, Arbeitslohn aus inländischer öffentl. Kasse) erfüllen

und an einem **ausländischen Dienstort** tätig sind (**nicht beschränkt auf EU und EWR!**) können die familienbezogene Steuervergünstigung des § 1a Abs.1 Nr.2 EStG (Ehegatte des Stpfl. wird für die Anwendung der Ehegattenbesteuerung (§ 26 Abs.1 S.1 EStG) auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt) in Anspruch nehmen, jedoch mit der Maßgabe, dass auf Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Staat des ausländischen Dienstortes abzustellen ist.

§ 1a Abs.2 EStG.

11. Was ist **Inland i.S. des EStG?**

Das EStG gibt für den Begriff Inland keine unmittelbare Definition. Es kann jedoch aus dem EStG abgeleitet werden, dass darunter zu verstehen ist

- die Bundesrepublik Deutschland und
- unter bestimmten Voraussetzungen der Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone (200-Meilen-Zone) und
- unter bestimmten Voraussetzungen der der Bundesrepublik zustehende Anteil am Festlandsockel (Art. 76 und 77 Abs.1 SRÜ – Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen).

Zum Inland gehören demnach auch die deutschen Hoheitsgewässer (12-Meilen-Zone) und Seeschiffe unter deutscher Flagge, wenn sie sich nicht in ausländischen Hoheitsgewässern befinden.

§ 1 Abs.1 S.2 EStG; H 1a EStH [Schiffe].

12. Wo hat man einen **Wohnsitz i.S. des Steuerrechts?**

Dort wo man eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass man sie beibehalten und benutzen wird (nicht: Büro, Hotelzimmer).

Es kommt auf das tatsächliche Innehaben und nicht - wie in § 7 BGB - auf den Willen zur ständigen Niederlassung an. Einkommensteuerlich kann eine Person mehrere Wohnsitze haben. **Ein** Wohnsitz im Inland begründet bereits die unbeschränkte Steuerpflicht.

§ 8 AO. → Vor §§ 8, 9 - Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt – AEAO, → Zu § 8 - Wohnsitz - AEAO (Anwendungserlass zur AO [Beck-RL 800]).

13. Wo hat man seinen **gewöhnlichen Aufenthalt i.S. des Steuerrechts?**

Dort wo man sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass man an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt.

Ein zusammenhängender Aufenthalt von mehr als 6 Monaten (kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt) im Inland begründet stets einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (von Anfang an!). Das gilt ausnahmsweise nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken dient und nicht mehr als 1 Jahr dauert.

Grenzgänger begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt. Wer jedoch an den Arbeitstagen immer im Inland übernachtet und nur an den Wochenenden bzw. Feiertagen und im Urlaub zu seinem Wohnsitz ins Ausland sich begibt, begründet einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

§ 9 AO. → Zu § 9 – Gewöhnlicher Aufenthalt - AEAO.

14. Wer ist **beschränkt einkommensteuerpflichtig?**

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, wenn sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielen. § 1 Abs.4 EStG.

Ausgenommen sind jedoch:

- die unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen deutschen Auslandsbeamten mit diplomatischem oder konsularischem Status und ggf. deren Angehörige (§ 1 Abs.2 EStG) und
- die auf Antrag nach § 1 Abs.3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelten Personen, die ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland erzielen (90 % / Grundfreibetrag-Grenze) und ggf. deren Angehörige hinsichtlich der in § 1a EStG genannten familienbezogene Begünstigungen.

15. Auf welche Einkünfte erstreckt sich die beschränkte Einkommensteuerpflicht?

Auf die **inländischen Einkünfte i.S. des § 49 EStG**, die während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht erzielt werden.

§ 2 Abs.1 S.1, § 49 EStG.

16. Welchen Zweck haben die **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)**?

Die doppelte Besteuerung bestimmter Einkünfte (durch den Quellenstaat und den Wohnsitzstaat) wird bereits durch die Vorschrift des § 49 EStG in gewissem Umfange verhindert. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in anderen Fällen sind die DBA (Staatsverträge) abgeschlossen worden, in denen die Vertragsstaaten wechselseitig ihre Besteuerungsrechte einschränken. Die **DBA gehen dem EStG vor** (§ 2 AO).

[Verzeichnis der Doppelbesteuerungsabkommen: Beck'sche Textausgaben „Doppelbesteuerungsabkommen“.]

Eine doppelte Besteuerung wird entweder dadurch vermieden, dass ein Vertragsstaat die vom DBA erfassten Einkünfte von seiner ESt freistellt (**Freistellungsmethode**) oder dass - bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen - der Quellenstaat einen Kapitalertragsteuerabzug vornimmt, der auf die ESt des Wohnsitzstaates angerechnet wird (**Anrechnungsmethode**, § 34c Abs.6 S.2 i.V.m. § 34c Abs.1 S.2 bis 5, Abs.2 EStG).

In der Regel gilt in den DBA nach dem vereinbarten Besteuerungsrecht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb das **Betriebsstättenprinzip**, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung das **Belegheitsprinzip** und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen das **Wohnsitzprinzip** (siehe Musterabkommen der OECD [OECD-MA]).

[Besteht mit einem Land kein Doppelbesteuerungsabkommen, so wird in der Regel die Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass die ausländischen Steuern nach den Vorschriften des § 34c Abs.1 bis 3 EStG auf die deutsche ESt angerechnet werden können, oder dass die ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden können.]

17. Wann ist eine natürliche Person **im Wegzugsjahr** und für die **folgenden 10 Jahre erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig**?

Wenn die natürliche Person

- in den letzten 10 Jahren vor Ende der unbeschränkten Steuerpflicht
- als deutscher Staatsangehöriger
- mindestens 5 Jahre unbeschränkt estpfl. war,
- jetzt im niedrig besteuerten Ausland ansässig oder in keinem ausländischen Gebiet ansässig ist,

- weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hat und
- im VZ die insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte 16.500 € übersteigen.

§ 2 Abs.1 u. § 5 AStG [Beck-G 725]; H 1a EStH [Erweiterte beschränkte Steuerpflicht]. Siehe auch Lektion ASt 1 A.

- 18.** Haben die Vorschriften eines DBA oder die Vorschriften des AStG über die erweiterte beschränkte Steuerpflicht Vorrang?

Sofern das DBA (internationaler Vertrag) vom Bundestag ratifiziert ist, stellt es unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht dar und geht dem AStG (deutsches Steuergesetz) vor. § 2 AO, Art.59 Abs.2 GG.

- 19.** Auf welche Einkünfte erstreckt sich die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht?

Auf die sog. **erweiterten inländischen Einkünfte**. Dazu gehören

- alle inländischen Einkünfte i.S. des § 49 EStG und
- alle Einkünfte, die bei unbeschränkter ESt-Pflicht nicht ausländische Einkünfte i.S. des § 34d EStG sind.

§ 2 Abs.1 AStG, BMF v. 14.05.2004, BStBl. I Sondernummer 1, Tz. 2.5 [Beck-Erl. 725].

- 20.** Wodurch unterscheiden sich die Erweiterung bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG und bei der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs.2 EStG?

Bei § 2 AStG bezieht sich die Erweiterung auf den Umfang der im Inland zu versteuernden Einkünfte.

Bei § 1 Abs.2 EStG bezieht sich die Erweiterung nur auf den Personenkreis, der unbeschränkt stpfl. ist.

- 21.** Welche **7 Einkunftsarten** unterscheidet das EStG?

Siehe § 2 Abs.1 S.1 Nr.1 - 7 EStG.

- 22.** Welche Vorschriften bestimmen, zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören?

Die Vorschriften der §§ 13 - 24 EStG. § 2 Abs.1 S.2 EStG.

- 23.** Unterliegen Einkünfte aus verbotenen, nichtigen und anfechtbaren Rechtsgeschäften der Einkommensteuer?

Ja. Entscheidend für das Einkommensteuerrecht ist das **wirtschaftliche Ergebnis** und nicht die privatrechtliche Wirkung, wie z.B. *Nichtigkeit* bei Scheingeschäft (§ 117 BGB), bei Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot (§ 134 BGB), bei Sittenwidrigkeit (§ 138 BGB), bei Nichteinhaltung einer Formvorschrift (§ 311b BGB, Grundstückskauf, aber Heilung durch Auflassung und Eintragung; § 518 BGB, Schenkungsversprechen, aber Heilung durch Vollzug) oder *Anfechtbarkeit* bei Irrtum (§ 119 BGB), bei falscher Übermittlung (§ 120 BGB), bei arglistiger Täuschung oder widerrechtlicher Drohung (§ 123 BGB).

Bleibt also das wirtschaftliche Ergebnis eines nichtigen (rechtsunwirksamen) oder anfechtbaren Rechtsgeschäfts bestehen, so werden die Einkünfte nach diesem wirtschaftlichen Ergebnis bestimmt, soweit nicht für die Besteuerung etwas anderes bestimmt ist (siehe z.B. R 4.8 Abs.3 S.2 EStR [Verletzung des Jugendarbeitsschutzgesetzes bei Arbeitsverhältnisse mit Kindern unter 15 Jahren sind steuerlich nicht anzuerkennen]).

Scheingeschäfte und **Scheinhandlungen** sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch das Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend.

§§ 40 u. 41 AO.

24. Sind die Ergebnisse aus **Liebhabeereien** als Einkünfte i.S. des § 2 Abs.1 EStG anzusehen?

Nein. Einkünfte i.S. des § 2 Abs.1 EStG sind nur solche, die ernstlich angestrebt werden. Diese Einkunftserzielungsabsicht liegt bei der Liebhaberei nicht vor, so dass sie weder zu positiven noch zu negativen Einkünften führen kann. Unter **Einkunftserzielungsabsicht** ist **das Streben nach einem Totalgewinn bzw. Totalüberschuss** zu verstehen. Dieses Streben nach Totalgewinn bzw. Totalüberschuss kann nur angenommen werden, wenn die realistische Prognose möglich ist, dass im Prognosezeitraum (30 Jahre bei Vermietung und Verpachtung) die positiven Ergebnisse die negativen Ergebnisse überwiegen.

Bei einer **auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit** ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist, sofern nicht besondere Umstände dagegen sprechen. Bei einer **nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit** (z.B. Mietkaufmodelle oder Bauherrenmodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie) ist mittels einer Prognose, der der kürzere Zeitraum der tatsächlichen Vermietung zugrunde liegt, die Einkunftserzielungsabsicht zu ermitteln. In solchen Fällen sind bei der Ermittlung des Totalgewinns Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen nicht aus den Werbungskosten auszusondern.

Vgl. BMF v. 08.10.2004, BStBl. I S.933 [Beck-Erl. 1 § 21/5] (Einkunftserzielung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) [s. dazu auch Lektion E 15 A].

Es muss jedoch beachtet werden, dass die zufällig, d.h. ohne Absicht erzielten Einnahmen innerhalb einer vorliegenden Einkunftsart dieser Einkunftsart zuzurechnen sind.

Vgl. H 2 EStH [Liebhabeerei]. Siehe insb. auch die Verweise a.a.O..

Der Übergang von einem Gewerbebetrieb zu einem Liebhabereibetrieb stellt grundsätzlich keine Betriebsaufgabe dar. H 16 Abs.2 EStH [Liebhabeerei].

25. Sind **einmalige Vermögensanfälle** den Einkünften zuzurechnen?

Nur dann, wenn sie im Rahmen einer der 7 Einkunftsarten anfallen.

Der erste Preis, den ein selbständiger Architekt für einen Entwurf erhält (Preis im beruflichen Wettbewerb), fällt im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S. des § 2 Abs.1 S.1 Nr.3 EStG an. Der private Lotteriegewinn oder der Nobelpreis (würdigt das Lebenswerk oder eine bestimmte Grundhaltung) fallen dagegen nicht in einer Einkunftsart an.

Nicht zu den Einnahmen oder Einkünften gehören auch:

- Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 13 Abs.3 VermBG),
- Investitionszulagen (InvZulG),
- Gewährung neuer Anteile bei Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital (§§ 1, 7 KapErhStG),
- Wohnungsbau-Prämien (§ 6 WoPG).

H 2 EStH [Keine Einnahmen oder Einkünfte].

Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Preisgeldern (H 2 EStH [Preisgelder], → BMF vom 05.09.1996, BStBl. I S.1150 [Beck-Erl. 1 § 2/1] und BMF vom 30.05.2008, BStBl. I S.645 [Beck-Erl. 1 § 22/3]).

26. Werden die Einkünfte bei allen 7 Einkunftsarten auf die gleiche Weise ermittelt?

Nein. Bei den ersten 3 Einkunftsarten sind die Einkünfte der Gewinn (negativ = Verlust). Man nennt die ersten 3 Einkunftsarten daher auch **Gewinneinkünfte**. Näheres über die Gewinnermittlung geht aus den §§ 4 bis 7k und § 13a EStG hervor.

Bei den anderen Einkunftsarten sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (positiv = Einnahmenüberschuss; negativ = Werbungskostenüberschuss oder Verlust). Man nennt die letzten 4 Einkunftsarten daher auch **Überschusseinkünfte**. Näheres über die Einnahmen und Werbungskosten bestimmen die §§ 8 bis 9a EStG.

§ 2 Abs.2 EStG, vgl. auch → **Anlage 2** zu E 1 A.

27. Was ist die **Summe der Einkünfte** und der **Gesamtbetrag der Einkünfte** i.S. des § 2 Abs.3 EStG?

Es ist die

	<u>Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten</u>
=	Summe der Einkünfte
-	Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
-	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)
-	Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs.3 EStG)
+	Hinzurechnungsbetrag nach § 52 Abs.3 S.5 EStG
	<u>[Nachversteuerung gem. § 2a Abs.3 und 4 EStG] und § 8 Abs.5 S.2 AIG</u>
=	<u>Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs.3 S.1 EStG)</u>

R 2 Abs.1 EStR.

28. Was bezeichnet man als **Verlustausgleich**?

Als Verlustausgleich bezeichnet man die Saldierung von positiven und negativen **Einkünften, die demselben VZ zuzurechnen** sind. Die danach nicht ausgeglichenen Verluste dieses VZ können ggf. in einem anderen VZ durch Verlustabzug nach § 10d EStG (als Verlustrücktrag oder -vortrag) berücksichtigt werden.

Beim Verlustausgleich unterscheidet man zwei unterschiedliche Saldierungsschritte:

- ⇒ den **horizontalen (internen) Verlustausgleich** als Saldierung von positiven und negativen Ergebnissen innerhalb einer Einkunftsart und
- ⇒ den **vertikalen (externen) Verlustausgleich** als Saldierung von positiven und negativen Einkünften (Endergebnissen) verschiedener Einkunftsarten.

Der **Verlustausgleich, der im Jahr der Verlustentstehung** erfolgt, darf nicht verwechselt werden mit der

- **Verlustverrechnung** bei derselben Einkunftsquelle bzw. Einkunftsart (§ 2a Abs.1 S.3, § 2b, § 15 Abs.4, § 15a Abs.2 u. 4, § 15b, § 20 Abs.6, § 22 Nr.3, § 23 Abs.3 S.8 EStG) oder dem
- **Verlustabzug** vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 10d EStG),

die **in Jahren vor oder nach dem Verlustentstehungsjahr** vorgenommen werden.

29. Ist der **Verlustausgleich** uneingeschränkt möglich?

Der Verlustausgleich ist grundsätzlich **uneingeschränkt** möglich.

In einigen Fällen ist der Ausgleich von Verlusten jedoch durch das Gesetz **eingeschränkt**.

Zum Beispiel **der Ausgleich von Verlusten:**

- aus bestimmten Einkünften mit Drittlandsbezug (§ 2a EStG),
- aus Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Steuerstundungsmodellen (§ 15b bzw. § 2b EStG),
- aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung, aus bestimmten Termingeschäften und aus atypischen stillen Beteiligungen von KapG an anderen KapG (§ 15 Abs.4 EStG),
- aus Personengesellschaften bei negativem Kapitalkonto und beschränkter Haftung (§ 15a EStG),
- aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs.6 S.2-4 EStG),
- aus Leistungen i.S. des § 22 Nr.3 EStG (gelegentliche Vermittlungen und Vermietung bewegliche Gegenstände),
- aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr.2 i.V.m. § 23 Abs.3 S.8 EStG);

[Einschränkungen des Ausgleichs von Verlusten gehen i.d.R. auch mit Verboten des Verlustabzugs nach § 10d EStG einher! - § 15a EStG geht dem § 15 Abs.4 EStG vor: BMF v. 19.11.2008, BStBl. I S.970 [Beck-Erl. 1 § 15/15].]

der Ausgleich der Verluste

- mit steuerfreien Einkünften (§§ 3, 3a, 3b, §§ 16 Abs.4, 14 S.2, 17 Abs.3, 18 Abs.3 EStG).

30. Welche **Grundsätze** sind bei der Durchführung des **Verlustausgleichs** zu beachten?

Die Summe der Einkünfte ist der Saldo der Zusammenrechnung der – negativen und/oder positiven – Einkünfte.

Im ersten Schritt werden im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs zunächst die negativen Einkünfte einer Einkunftsart mit den positiven Einkünften derselben Einkunftsart ausgeglichen. Im zweiten Schritt werden durch den vertikalen Verlustausgleich die verbleibenden positiven und negativen Einkünfte verschiedener Einkunftsarten ausgeglichen.

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach §§ 26 i.V.m. 26b EStG wird der Gesamtbetrag der Einkünfte gemeinsam ermittelt. Die Summe der Einkünfte wird aber bei jedem Ehegatten getrennt ermittelt. Durch das Zusammenrechnen der Einkünfte jedes Ehegatten zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte findet eventuell ein weiterer vertikaler Verlustausgleich statt.

Beispiel für Zusammenveranlagung:

Einkünfte im VZ X	Ehemann €	Ehefrau €
Gewinn aus GewB (§ 15 EStG)	+ 90.000	+ 40.000
darin enthalten:		
Verlust aus gewerbl. Tierzucht (§ 15 Abs.4 EStG)		- 100.000
verrechenbarer Verlustanteil aus Kommanditanteil (§ 15a Abs.2 EStG)		- 50.000
Verlust aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)	- 80.000	- 180.000
Einnahmenüberschuss aus nicht selbst. Arbeit (§ 19 EStG)	+ 60.000	+ 60.000
Verlust aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	- 10.000	
Verlust aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	- 30.000	- 80.000
Überschuss nach § 22 Nr.2 EStG	+ 20.000	
Verlust nach § 22 Nr.2 EStG		- 60.000

Spezielle Einschränkungen des Verlustausgleichs:

- **Verlust aus gewerblicher Tierzucht:** Kein Verlustausgleich im VZ X möglich (§ 15 Abs.4 S.1 und 2 EStG). Nur auf dieselbe Einkunfts-kategorie eingeschränkter Verlustabzug im VZ X-1 oder VZ X+1 und folgende nach Maßgabe des § 10d EStG (§ 15 Abs.4 S.2 EStG).
- **Verrechenbarer Verlust aus Kommanditbeteiligung:** Kein Verlustausgleich im VZ X möglich. Verlust nur verrechenbar in den folgenden VZ mit Gewinnanteilen aus derselben Kommanditbeteiligung (§ 15a Abs.2 EStG)
- **Verlust aus Kapitalvermögen:** Kein Verlustausgleich im VZ X möglich. Kein Verlustabzug nach § 10d EStG. Verlust nur verrechenbar in den folgenden VZ mit Gewinnen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs.6 S.2-4 EStG).
- **Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften:** Darf im VZ X nur mit Gewinnen aus derselben Einkunfts-kategorie (§ 22 Nr.2 EStG) ausgeglichen werden (§ 23 Abs.3 S.7 EStG). Der verbleibende Verlust von 40.000 € (nach Verlustausgleich auch zwischen den Ehegatten) kann nur dem auf dieselbe Einkunfts-kategorie beschränkten Verlustabzug nach Maßgabe des § 10d EStG zugeführt werden (§ 23 Abs.3 S.8 EStG).

Ermittlung der Summe der Einkünfte der Ehegatten:

Einkünfte im VZ X	Ehemann €	Ehefrau €
Gewinn aus GewB (§ 15 EStG)	+ 90.000	+ 190.000
Verlust aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)	- 80.000	- 180.000
Einnahmenüberschuss aus nicht selbst. Arbeit (§ 19 EStG)	+ 60.000	+ 60.000
Verlust aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	- 30.000	- 80.000
Überschuss nach § 22 Nr.2 EStG	+ 20.000	
Summe der Einkünfte	+ 60.000	- 10.000

Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte der Ehegatten:

Bei der Zusammenveranlagung werden die Ehegatten ab dem Gesamtbetrag der Einkünfte wie nur noch ein Steuerpflichtiger behandelt. Dabei ist bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte der Ehegatten ein horizontaler Verlustausgleich zwischen dem Ehemann und der Ehefrau bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i.H. von 20.000 € möglich.

Nach Berücksichtigung der übrigen speziellen Verlustausgleichsbeschränkungen ergibt sich der zusammengerechnete Gesamtbetrag der Einkünfte von 30.000 €. Dadurch findet ein vertikaler Verlustausgleich zwischen den Ehegatten statt.

Nach Sonderregelungen stehen für den Verlustabzug außerdem zur Verfügung:

Nur zum Abzug bei Einkünften aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung (§ 15 Abs.4 S.1 und 2 EStG)	- 100.000 €
Nur zum Abzug von Gewinnen, die dem Kommanditisten in späteren Wj aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind (§ 15a Abs.2 EStG)	- 50.000 €
Nur bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs.6 S.2-4 EStG)	- 10.000 €
Nur bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs.3 S.8 EStG)	- 40.000 €

31. Was ist Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt?

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

32. Wie ist das zu versteuernde Einkommen (zvE) aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln?

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs.3 EStG)
- Verlustabzug nach § 10d EStG
- Sonderausgaben (in der Reihenfolge: §§ 10, 10c, 10a, 10b EStG)
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 33-33b EStG)
- Steuerbegünstigung der zu (eigenen) Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude u. Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10e-10i EStG, § 7 FörderG)
+ Erstattungsüberhänge (§ 10 Abs.4b S.3 EStG)
+ zuzurechnendes Einkommen ausländischer Familienstiftungen (§ 15 Abs.1 AStG)
= Einkommen (§ 2 Abs.4 EStG)
- Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs.6 EStG) <i>{auch wenn Kindergeld beansprucht wird}</i>
- Härteausgleich (§ 46 Abs.3 EStG und § 70 EStDV)
= Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs.5 EStG)

Vgl. § 2 Abs.3-5 EStG, R 2 Abs.1 EStR.

Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen (z.B. § 5 EigZulG, § 13 5.VermBG, § 2a WoPG oder sozialrechtliche Regelungen) an die o.a. Beträge (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) an, erhöhen sich für deren Zwecke diese Beträge um die nach § 32d Abs.1 und nach § 43 Abs.5 EStG zu besteuern den Beträge sowie um die nach § 3 Nr.40 EStG steuerfreien Beträge und mindern sich um die nach § 3c Abs.2 EStG nicht abziehbaren Beträge. - Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die o.a. Beträge (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte) an, mindern sich für deren Zwecke diese Beträge um die als Sonderausgaben (§ 10 Abs.1 Nr.5 EStG) abziehbaren Kinderbetreuungskosten.

§ 2 Abs.5a EStG.

Knüpfen dagegen Rechtsnormen des EStG an die o.a. Begriffe an, dann sind die nach § 32d Abs.1 (besonderer Steuersatz 25 % bei den Einkünften aus Kapitalvermögen) und nach § 43 Abs.5 EStG (Abgeltungswirkung) zu besteuern den Beträge nicht mit einzubeziehen.

§ 2 Abs.5b EStG.

33. Wie ist die **festzusetzende ESt** (§ 2 Abs.6 EStG) zu ermitteln?

<p>ESt lt. Grund- bzw. Splittingtabelle (§ 32a Abs.1 und 5, § 50 Abs.1 S.2 EStG) (ggf. Progressionsvorbehalt, § 32b EStG)</p> <p>+ ESt nach dem ermäßigten Steuersatz (§§ 34, 34b EStG)</p> <p>+ Steuer ag. Berechnung nach § 32d Abs.3 EStG</p> <p>+ <u>Steuer ag. der Berechnung nach § 34a Abs.1, 4 und 6 EStG</u></p> <p>= tarifliche Einkommensteuer (§ 2 Abs.6, § 32a Abs.1 u. 5 EStG)</p> <p>- anzurechnende ausländische Steuern (§§ 34c Abs.1 und 6 EStG, § 12 AStG)</p> <p>- Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften (§ 35 EStG)</p> <p>- Steuerermäßigungen (§§ 34f, 34g EStG)</p> <p>- Steuerermäßigung nach § 35a EStG</p> <p>- Ermäßigung bei Belastung mit ErbSt (§ 35b EStG)</p> <p>- Steuer aufgrund Berechnung nach § 32d Abs.3 und 4 EStG</p> <p>+ pauschalierte Steuern nach § 34c Abs.5 EStG</p> <p>+ Nachsteuer bei Versicherungen und Bausparverträgen (§ 10 Abs.5 EStG, § 30 EStDV)</p> <p>+ Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge, wenn als SA abgezogen (§ 10a Abs.2 EStG)</p> <p>+ <u>Kindergeld, soweit Kinderfreibeträge angesetzt wurden (§ 31 EStG)</u></p> <p>= <u>festzusetzende Einkommensteuer</u> (§ 2 Abs.6 EStG)</p>
--

Wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte gemindert um Sonderausgaben i.S. des § 10a Abs.1 i.V.m. § 10a Abs.2 EStG (für zusätzliche Altersvorsorge) so ist der Anspruch auf Altersvorsorge-Zulage (Abschnitt XI des EStG) bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer hinzuzurechnen.

Das gleiche gilt für Kindergeld, wenn bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ein Freibetrag nach § 32 Abs.6 EStG (Kinderfreibetrag) i.V.m. § 32 EStG vom Einkommen abgezogen wurde.

§ 2 Abs.6 EStG, R 2 Abs.2 EStR.

34. Welche zwei **Arten der ESt-Erhebung** sind zu unterscheiden?

Die **Veranlagung**, d.h. die Festsetzung der ESt-Jahresschuld durch das Finanzamt (§ 25 EStG) und der **Steuerabzug** (§§ 38, 43 und 50a EStG), d.h. der Abzug der Steuer an der Quelle der Einkommensentstehung durch Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer und besondere Steuerabzüge bei beschränkt Einkommenssteuerpflichtigen.

Vgl. → **Anlage 3** zu E 1 A.

35. Welches FA ist örtlich für die ESt-Veranlagung zuständig?

Regelmäßig das **Wohnsitzfinanzamt** (§ 19 AO).

36. Was ist **Veranlagungszeitraum**?

Die ESt ist eine **Jahressteuer**. Veranlagungszeitraum ist stets das **Kalenderjahr** (Kj).

§ 2 Abs.7 S.1, 2 u. § 25 Abs.1 EStG.

37. Wie viele Veranlagungen sind vorzunehmen, wenn im Laufe des Kj von der unbeschränkten zur beschränkten (bzw. erweitert beschränkten) Einkommensteuerpflicht (oder umgekehrt) gewechselt wird (z.B. durch Wohnsitzwechsel)?

Es ist nur **eine Veranlagung** im Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) durchzuführen. Dabei sind die während der beschränkten ESt-Pflicht im Kalenderjahr erzielten inländischen Einkünfte i.S. des § 49 EStG mit den während der unbeschränkten ESt-Pflicht im selben Kalenderjahr erzielten Einkünften zusammenzurechnen, und die Veranlagung ist nach den für die unbeschränkte Steuerpflicht geltenden Vorschriften durchzuführen. Für die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte ist der Progressionsvorbehalt zu beachten (§ 32b Abs.1 Nr.2 EStG).

Die Abgeltungswirkung durch einen Steuerabzug während der Zeit der beschränkten (bzw. erweitert beschränkten) Steuerpflicht (§ 50 Abs.2 S.1 EStG) tritt nicht ein, da § 2 Abs.7 S.3 EStG ausdrücklich bestimmt, dass auch die Einkünfte während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht in die Veranlagung mit einzubeziehen sind (§ 50 Abs.2 S.2 Nr.3 EStG).

§ 2 Abs.7 S.3 EStG, H 1a EStH [Wechsel der Steuerpflicht].

38. Was ist **Ermittlungszeitraum** für das **Einkommen** und das **zu versteuernde Einkommen**?

Grundsätzlich das Kalenderjahr (Kj). Der Ermittlungszeitraum ist jedoch entsprechend kürzer, wenn die unbeschränkte und/oder beschränkte Steuerpflicht nicht während des ganzen Kj besteht.

§ 2 Abs.7 EStG.

39. Was ist **Ermittlungszeitraum** für die **Einkünfte**?

- Bei den ersten 2 Einkunftsarten des § 2 Abs.1 EStG das **Wirtschaftsjahr** (Wj) (§ 4a Abs.1 S.1 EStG),
- bei den weiteren 5 Einkunftsarten des § 2 Abs.1 EStG das **Kalenderjahr** (Kj).

40. In welchen Fällen ist ein **vom Kj abweichendes Wj** vorgeschrieben oder zugelassen?

1. Für Land- und Forstwirte ist ein Wirtschaftsjahr

vom **01. Juli bis 30. Juni vorgeschrieben.**

Ausnahmsweise kann ein Wj gewählt werden:

für Betriebe mit mindestens 80 % Futterbauanteil vom	01. Mai - 30. Apr.
für reine Forstwirtschaft vom	01. Okt. - 30. Sept.
für reinen Weinbau vom	01. Sep. - 31. Aug.

Gartenbaubetriebe und reine Forstbetriebe können auch das Kj als Wj bestimmen.

2. Für Gewerbetreibende, deren Firma in das Handelsregister eingetragen ist, ist ein vom Kj abweichendes Wj zugelassen.
3. Für andere Gewerbetreibende ist als Wj das Kj bestimmt. Sind sie jedoch gleichzeitig buchführende Land- und Forstwirte, so können sie mit Zustimmung des Finanzamts das Wj der Land- und Forstwirte auch für den Gewerbebetrieb wählen.

§ 4a Abs.1 EStG, § 8c EStDV, R 4a Abs.2 EStR; vgl. auch → **Anlage 2** zu E 1 A.

41. Kann ein Gewerbetreibender, dessen Firma in das Handelsregister eingetragen ist, sein Wj mit steuerlicher Wirkung auf einen vom EStG zugelassenen Zeitraum **umstellen**?

Bei einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb ist

4. die Umstellung auf ein mit dem Kj übereinstimmendes Wj ohne weiteres möglich,
5. die Umstellung auf ein vom Kj abweichendes Wj nur im **Einvernehmen** mit dem FA möglich. Einvernehmen bedeutet Zustimmung. Das FA wird seine Zustimmung (Ermessensentscheidung nach § 5 AO) nur dann geben, wenn **gewichtige in der Organisation des Betriebs gelegene Gründe** vorliegen (z.B. zeitliche Verlagerung der Saison, des Produktionsschwerpunktes oder der Personalausfallspitze). Die Erlangung einer „Steuerpause“ oder anderer steuerlicher Vorteile ist kein betrieblicher Grund, der die Zustimmung des FA zur Umstellung des Wj rechtfertigt.

Bei Eröffnung des GewB ist die Wahl eines abweichenden Wj ohne weiteres möglich.

§ 4a Abs.1 Nr.2 S.2 EStG, § 8b EStDV, R 4a Abs.1 bis 3 EStR, H 4a EStH [Zustimmungsbedürftige Umstellung des Wirtschaftsjahrs].

42. Darf ein Wj kürzer oder länger als 12 Monate sein?

Länger darf es grundsätzlich nicht sein. Kürzer kann es sein, wenn ein Betrieb eröffnet, erworben, aufgegeben oder veräußert wird oder wenn eine Umstellung des Wj vorgenommen wird. Dieses kürzere Wj wird **Rumpfwirtschaftsjahr** (RWj) genannt. Vgl. H 4a EStH [Rumpfwirtschaftsjahr].

Stellt jedoch ein Land- und Forstwirt von einem vom Kj abweichenden Wj auf ein mit dem Kj übereinstimmendes Wj um, verlängert sich das letzte vom Kj abweichende Wj um den Zeitraum bis zum Beginn des ersten mit dem Kj übereinstimmenden Wj (verlängertes Wj).

Entsprechendes gilt für die Umstellung bei einem reinen Weinbaubetrieb.

§ 8b, § 8c Abs.2 S.2 und 3 EStDV.

43. Wie sind die Gewinne bzw. Verluste für Wj, die vom Kj abweichen, dem VZ (Kj) zuzurechnen?

Bei **Land- und Forstwirten** ist

6. der laufende Gewinn (Verlust) mit dem zeitlichen Anteil dem Kj zuzurechnen, mit dem das Wj das jeweilige Kj überdeckt,
7. der Veräußerungsgewinn i.S. des § 14 EStG dem Kj zuzurechnen, in dem er entstanden ist.

Bei **Gewerbetreibenden** ist der ganze Gewinn (Verlust) dem Kj zuzurechnen, in dem das Wj endet.

§ 4a Abs.2 EStG.

44. Welcher Unterschied besteht zwischen Einnahmen und Einkünften?

Einnahmen im allgemeinen Sinne des Steuerrechts sind Geld und geldwerte Güter, die dem Stpfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten zufließen. Einnahmen werden bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs.1 Nr.1-3 EStG) Betriebseinnahmen (§ 4 Abs.4 EStG) und bei den Überschusseinkünften Einnahmen (§ 8 EStG) genannt.

Einkünfte sind die jeweiligen Netto-Endergebnisse bei den einzelnen Einkunftsarten.

Positive Einkünfte sind die Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse (§ 2 Abs.2 EStG). Negative Einkünfte sind die Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse (auch als Verluste zu bezeichnen).

Vgl. auch → **Anlage 2**.

45. Sind alle Einnahmen, die unter eine der sieben Einkunftsarten fallen, den steuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen?

Nein. Bestimmte Einnahmen sind ausdrücklich von der Einkommensteuer befreit, d.h. es sind **steuerfreie Einnahmen**. Sie sind daher den steuerpflichtigen Einkünften nicht zuzurechnen. Die Steuerbefreiungen beruhen vor allem auf Erwägungen der Sozialpolitik, der Kulturpolitik, der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und auf internationalen Gepflogenheiten.

Siehe §§ 3, 3a und 3b EStG, § 4 EStDV, H 3 EStH.

46. Können Sanierungserträge, zum Zweck einer **unternehmensbezogenen** Sanierung von der Steuer befreit werden?

Nach § **3a. Abs.1 S1. EStG** sind sanierungsbedingte **Betriebsvermögensmehrungen** oder **Betriebs-einnahmen** aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (**Sanierungsertrag**) steuerfrei. Die Steuerbefreiung gilt für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 und § 5 EStG. Da auch Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass steuerbefreit sind, fällt außerdem die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG in die Begünstigung.

Grundsätzlich kommen Verbindlichkeiten bei der Einnahmenüberschussrechnung keine Bedeutung zu. Erlässt der Gläubiger jedoch dem Steuerpflichtigen mit Einnahmenüberschussrechnung eine Verbindlichkeit, die sich auf die Anschaffung eines Anlageguts bezieht, ist der Wegfall der Verbindlichkeit als gewinnerhöhende Betriebseinnahme zu erfassen (R 4.5 Abs.4 S.5 EStR).

Sondergewinne bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung der Land- und Forstwirte sind nach § 13a Abs.7 EStG zwingend nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Die Steuerbefreiung des § 3a EStG gilt auch insoweit. Bei der Tonnagegewinnermittlung (§ 5a EStG) ist § 3a EStG nicht anwendbar, weil sich dort ein Schuldenerlass nicht gewinnerhöhend auswirkt.

§ 3a Abs.1 S.1 EStG.

47. Welche Tatbestandsvoraussetzungen müssen gleichzeitig erfüllt sein, damit eine unternehmensbezogene Sanierung vorliegt?

Die Sanierungsvoraussetzungen sind:

- Sanierungsbedürftigkeit,
- Sanierungsfähigkeit,
- Sanierungseignung und
- Sanierungsabsicht.

Alle vier Voraussetzungen müssen im Zeitpunkt des Schuldenerlasses durch Insolvenzvergleich oder Vereinbarung der Sanierungsmaßnahme, vorliegen und nachgewiesen werden. Fehlt nur eine der Voraussetzungen, ist die Steuerbefreiung abzulehnen.

Die **Sanierungsbedürftigkeit** liegt vor, wenn die Existenz des Unternehmens infolge der Überschuldung derart bedroht ist, dass es ohne den Schuldenerlass nicht Ertrag bringend weitergeführt werden kann. Unterhält ein Unternehmer mehrere selbständige Betriebe, ist die Sanierungsbedürftigkeit nach der Gesamtheit der Betriebe zu beurteilen. Bei einem Einzelunternehmen ist die Höhe des Privatvermögens des Betriebsinhabers in die Beurteilung einzubeziehen.

Bei einer Mitunternehmerschaft ist auf die Verhältnisse der Gesellschaft abzustellen. Der Erlass von Schulden aus dem Bereich des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters führt nur dann zu einem steuerfreien Sanierungsgewinn, wenn die Gesellschaft auch selbst sanierungsbedürftig ist oder ohne den Schuldenerlass selbst sanierungsbedürftig würde. Bei der Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit einer Personengesellschaft ist zudem das Privatvermögen der persönlich haftenden Gesellschafter zu berücksichtigen.

Das Unternehmen ist **sanierungsfähig**, wenn der Schuldenerlass geeignet ist, sein Überleben zu sichern und seine Ertragsfähigkeit wiederherzustellen. Die Sanierungsfähigkeit muss objektiv gegeben sein.

Es ist zu prüfen, ob der Schuldenerlass objektiv **geeignet** ist, das Überleben des Unternehmens herbeizuführen. Für die Prognose ist entscheidend, welche Zahlungsverpflichtungen das Unternehmen im Zeitpunkt des Schuldenerlasses hat, wie weit diese Verpflichtungen aus dem laufenden Geschäft erfüllt werden können und ob nach Fortfall der erlassenen Schulden die Zahlungsfähigkeit als gesichert angesehen werden kann.

Die **Sanierungsabsicht** ergibt sich aus der Formulierung in § 3a Abs.1 S.1 EStG, wonach der Schuldenerlass „zum Zwecke einer Sanierung“ erfolgen muss. Eine ausschließliche Sanierungsabsicht ist nicht erforderlich. Beteiligen sich mehrere Gläubiger an einem Schuldenerlass, kann in der Regel die Sanierungsabsicht unterstellt werden.

§ 3a Abs.2 EStG.

48. Wie ist der steuerfreie Sanierungsertrag zu ermitteln?

1. Steuerliche Wahlrechte sind in dem Jahr, in dem ein Sanierungsertrag erzielt wird (**Sanierungsjahr**) und im Folgejahr im zu sanierenden Unternehmen auszuüben. Es ist der möglichst niedrigste Gewinn auszuweisen, damit ein größtmögliches Verlustausgleichsvolumen zur Verfügung steht, mit dem der Sanierungsertrag zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung zu verrechnen ist. Erfasst werden alle gewinnmindernden gesetzlichen Wahlrechte. Die durch Verwaltungsanweisung eingeräumten Wahlrechte (R 6.6 EStR und R 6.5 Abs.2 EStR) werden nicht erfasst.

Zu den steuerbilanziellen Wahlrechten gehören die folgenden Maßnahmen:

- Sofortabschreibungen gem. § 6 Abs.2 EStG,
- Poolabschreibungen gem. § 6 Abs.2a EStG,
- Gewinnübertragungen nach § 6b Abs.1 und Abs.3 EStG und § 6c EStG,
- Wahl der AfA-Methode nach § 7 EStG und
- Wahl erhöhter Abschreibungen und Sonderabschreibungen nach § 7a, §§ 7g ff. EStG.

Als außerbilanzielles Wahlrecht kommt der Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g Abs.1 EStG in Betracht.

2. Der Sanierungsertrag wird gem. § 3a Abs.3 S.1 EStG um die nach § 3c Abs.4 EStG nicht abziehbaren Beträge gemindert, die in den Veranlagungszeiträumen vor dem Sanierungsjahr und im Sanierungsjahr anzusetzen sind. Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem steuerfreien Sanierungsgewinn stehen, dürfen nicht abgezogen werden. Sind die Aufwendungen bereits in einem der Sanierung vorangegangenen Veranlagungszeitraum als Betriebsausgaben abgezogen worden, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid gem. § 3c Abs.4 S.5 und 6 EStG zu ändern. In diesem Fall endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist (§ 3c Abs.4 S.6 2.HS EStG).
3. Die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns wird durch eine Verlustverrechnung begrenzt. Nach § 3a Abs.3 S.2 EStG verringert der um die nicht abziehbaren Sanierungskosten geminderte Sanierungsertrag nacheinander die in Nummern 1 bis 13 aufgeführten Verlustverrechnungsmöglichkeiten mit der Folge, dass diese untergehen. Das Ergebnis ist der verbleibende Sanierungsertrag (§ 3a Abs.3 S.4 EStG), welcher der Steuerbefreiung unterliegt. Folgende Verlust- und Abzugspositionen gehen der Reihe nach unter:
 1. den auf Grund einer Verpflichtungsübertragung im Sinne des § 4f Abs.1 S.1 EStG in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung nachfolgenden 14 Jahren verteilt abziehbaren Aufwand des zu sanierenden Unternehmens, es sei denn, der Aufwand ist gemäß § 4f Abs.1 S.7 EStG auf einen Rechtsnachfolger übergegangen, der die Verpflichtung übernommen hat und insoweit der Regelung des § 5 Abs.7 EStG unterliegt. Entsprechendes gilt in Fällen des § 4f Abs.2 EStG;
 2. den nach § 15a EStG ausgleichsfähigen oder verrechenbaren Verlust des Unternehmers (Mitunternehmers) des zu sanierenden Unternehmens des Sanierungsjahrs;
 3. den zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahrs nach § 15a EStG festgestellten verrechenbaren Verlust des Unternehmers (Mitunternehmers) des zu sanierenden Unternehmens;
 4. den nach § 15b EStG ausgleichsfähigen oder verrechenbaren Verlust derselben Einkunftsquelle des Unternehmers (Mitunternehmers) des Sanierungsjahrs; bei der Verlustermittlung bleibt der Sanierungsertrag unberücksichtigt;
 5. den zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Jahrs nach § 15b EStG festgestellten verrechenbaren Verlust derselben Einkunftsquelle des Unternehmers (Mitunternehmers);
 6. den nach § 15 Abs.4 EStG ausgleichsfähigen oder nicht abziehbaren Verlust des zu sanierenden Unternehmens des Sanierungsjahrs;

7. den zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Jahrs nach § 15 Abs.4 EStG festgestellten in Verbindung mit § 10d Abs.4 EStG verbleibenden Verlustvortrag, soweit er auf das zu sanierende Unternehmen entfällt;
8. der laufende Verlust des sanierungsbedürftigen Unternehmens im Sanierungsjahr;
9. den ausgleichsfähigen Verlust aus allen Einkunftsarten des Veranlagungszeitraums, in dem das Sanierungsjahr endet;
10. im Sanierungsjahr ungeachtet des § 10d Abs.2 EStG den nach § 10d Abs.4 EStG zum Ende des Vorjahrs gesondert festgestellten Verlustvortrag;
11. Verlustvorträge und Verluste aus besonderen Verrechnungskreisen, die nicht mit der Einkunftsquelle, dem Betrieb oder dem Mitunternehmeranteil des Sanierungsunternehmens zusammenhängen. Die Verrechnung der Verluste hat in der Reihenfolge der Buchstaben a bis g zu erfolgen, wobei jeweils zunächst der zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellte Verlust und danach der Verlust des Sanierungsjahrs untergeht;
12. ungeachtet der Beträge des § 10d Abs.1 S.1 EStG die negativen Einkünfte nach § 10d Abs.1 S.1 EStG des Folgejahrs. Ein Verlustrücktrag nach § 10d Abs.1 S.1 EStG ist nur möglich, soweit die Beträge nach § 10d Abs.1 S.1 EStG durch den verbleibenden Sanierungsertrag i.S. des § 3a Abs.3 S.4 EStG nicht überschritten werden;
13. der Zins- und EBITDA-Vortrag, der zum Ende des Vorjahrs festgestellt wurde und der im Sanierungsjahr entstanden ist.

Gem. § 3a Abs.3 S 3 EStG gehen nachrangig auch noch die Positionen des § 3a Abs.3 S.2 Nr.1 bis 13 EStG unter, die einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person zuzurechnen sind. Voraussetzung dieses Verlustuntergangs ist, dass

- der geminderte Sanierungsertrag den dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden verteilt abziehbaren Aufwand, die Verluste, negativen Einkünfte und die Zins- oder EBITDA-Vorträge übersteigt,
- die dem Steuerpflichtigen nahestehende Person die erlassenen Schulden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und
- dass der entsprechende verteilt abziehbare Aufwand, die Verluste, negativen Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Übertragung bereits entstanden waren.

Beispiel 1:

V überträgt sein zu sanierendes Unternehmen im März X unentgeltlich auf den Sohn (S). Zum Ende des kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahrs der Übertragung hat V einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung. Im Wirtschaftsjahr X+2 erreicht S einen Schuldenerlass, der zu einem die Beträge nach § 3a Abs.3 S.2 EStG übersteigenden geminderten Sanierungsertrag führt. Dieser geminderte Sanierungsertrag führt auch zur Verrechnung und zum Untergang der Verluste des V aus Vermietung und Verpachtung.

§ 3a Abs.1 S.2 u.3, Abs.2, Abs.3 EStG

49. Welche Verfahrensrechtlichen Folgen sind in § 3a Abs.4 EStG geregelt?

Wird der Sanierungsertrag von einer Mitunternehmerschaft oder einem Unternehmen erzielt, das seinen Sitz nicht im Zuständigkeitsbereich des Wohnsitz-Finanzamts des Unternehmers hat (§ 180 Abs.1 S.1 Nr.2 Bst.a oder b AO), ist der Sanierungsertrag zwingend von dem für die Mitunternehmerschaft oder den Betriebssitz zuständigen Finanzamt gesondert festzustellen. Gleiches gilt für die nach § 3a Abs.3 S.2 Nr.1 bis 6 und 13 EStG mindernden Beträge, die auf Ebene der Mitunternehmerschaft oder am Betriebssitz anfallen.

Wurden verrechenbare Verluste und Verlustvorträge ohne Berücksichtigung des § 3a Abs.3 S.2 EStG bereits festgestellt oder ändern sich die nach § 3a Abs.3 S.2 EStG mindernden Beträge, ist der entsprechende Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Feststellungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheids oder Körperschaftsteuerbescheids für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

§ 3a Abs.4 EStG.

50. Unter welchen Voraussetzungen können Sanierungserträge, zum Zweck einer **unternehmerbezogenen** Sanierung von der Steuer befreit werden?

Ausnahmsweise kann auch eine unternehmerbezogene Sanierung begünstigt sein. Begünstigt sind nur die Erträge im Rahmen der Gewinneinkunftsarten aus

- einer Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO),
- einem Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304 ff. InsO) oder
- einem Schuldenerlass aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde.

Gewinne aus einer erteilten Restschuldbefreiung sind dabei grundsätzlich erst im Jahr der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses zu erfassen (BFH v. 03.02.2016, BStBl II S.391). Handelt es sich bei der erteilten Restschuldbefreiung um ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs.1 S.1 Nr.2 AO, z.B. bei einer zwischenzeitlich stattgefundenen Betriebsaufgabe, ist der Gewinn aus der Restschuldbefreiung bereits im Jahr der Betriebsaufgabe zu berücksichtigen (BFH v. 13.12.2016, BStBl 2017 II S.786).

Der Gewinn aus einer unternehmerbezogenen Sanierung ist nach § 3a Abs.5 S.1 EStG auch dann steuerbefreit, wenn die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung (§ 3a Abs.2 EStG) nicht vorliegen.

Die Rechtsfolgen der unternehmerbezogenen Sanierung unterscheiden sich etwas von denen der unternehmensbezogenen Sanierung. Die Sanierungserträge führen ebenfalls zum Untergang von Verlustpotenzial (§ 3a Abs.5 S.2 EStG). Eine entsprechende Anwendung des § 3a Abs.1 S.2 und 3 EStG zur zwangsweisen Ausübung steuerlicher Wahlrechte gibt es nicht.

§ 3a Abs.5 EStG.

[§ 3a EStG ist gem. § 52 Abs.4a S.1 EStG erstmalig in den Fällen, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 08.02.2017 erlassen wurden, anzuwenden. Dies gilt bei einem Schuldenerlass nach dem 08.02.2017 nicht, wenn dem Steuerpflichtigen auf Antrag Billigkeitsmaßnahmen aus Gründen des Vertrauensschutzes für einen Sanierungsertrag auf Grundlage von § 163 Abs.1 S.2 und den §§ 222, 227 der AO zu gewähren sind (§ 52 Abs.4a S.2 EStG). Auf Antrag des Steuerpflichtigen findet § 3a EStG auch in den Fällen Anwendung, in denen die Schulden vor dem 09.02.2017 erlassen wurden (§ 52 Abs.4a S.3 EStG).]

51. Wie wird sichergestellt, dass es durch die definitiv wirkende Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer auf die ausgeschütteten Dividenden nicht zu einer übermäßigen Besteuerung im Ergebnis kommt?

Durch das sog. **Teileinkünfteverfahren** (§ 3 Nr.40 EStG). Die Rechtsfolge des § 3 Nr.40 EStG besteht darin, dass in Betracht kommende Einnahmen oder Vermögenmehrungen nur mit 60 % [bis VZ 2008 nur mit 50 %, sog. *Halbeinkünfteverfahren*] ihres Brutto-Betrags bei der Ermittlung der zu besteuern den Einkünfte zu berücksichtigen sind.

52. Welche Einnahmen sind nach § 3 Nr.40 EStG im Teileinkünfteverfahren begünstigt?

Die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ist auf Kapitaleinkünfte im betrieblichen Bereich von Personenunternehmen sowie auf die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S. des § 17 EStG beschränkt (§ 3 Nr.40 S.2 i.V.m. § 20 Abs.8 EStG).

Die Regelung des § 3 Nr.40 EStG erstreckt sich auf alle nur denkbaren Einnahmen und Vermögensmehrungen, die in ihrem wirtschaftlichen Gehalt einer Gewinnausschüttung gleichkommen. Deswegen handelt es sich regelmäßig um Bezüge von Körperschaften, deren Ausschüttungen zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs.1 Nr.1 und Nr.9 EStG führen oder Vermögensmehrungen aufgrund von Beteiligungen an diesen Körperschaften (einschließlich Organgesellschaften). Weiter ist zu berücksichtigen, dass die von der Körperschaft erwirtschafteten Gewinne in verschiedener Weise auf den Anteilseigner übertragen werden können. Neben der **Ausschüttung** ist dies durch eine **Kapitalherabsetzung oder Liquidation** der Körperschaft möglich. Bei einer **Anteilsveräußerung** wird dem Veräußerer mit dem Veräußerungserlös wirtschaftlich auch sein Anspruch auf die bisher bei der Körperschaft angefallenen Gewinne vergütet.

Im Einzelnen sind begünstigt:

- Gehörten die Anteile an einer der vorbezeichneten Körperschaften zu einem Betriebsvermögen, sind gem. § 3 Nr.40 S.1 Bst.a EStG die Einnahmen aus deren Veräußerung oder der Wert, mit dem sie aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind (Entnahmewert), nur mit 60 % zu berücksichtigen.

Erfolgt nach einer **Teilwertabschreibung** auf die Anteile gem. § 6 Abs.1 Nr.2 S.3 EStG eine Zuschreibung, ist der Zuschreibungsbetrag begünstigt, sofern und soweit die Wertaufholung aufgrund einer Teilwertabschreibung nach Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens erfolgte. Hat sich demnach eine frühere Teilwertabschreibung in voller Höhe steuermindernd ausgewirkt (vor Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens), dann ist auch der Ertrag aus der Zuschreibung in voller Höhe steuerpflichtig. Ebenfalls erfolgt keine anteilige Steuerbefreiung soweit Abzüge nach § 6b EStG oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind.

Wertaufholungen nach § 6 Abs.1 Nr.2 S.3 EStG, denen in früheren Jahren sowohl voll steuerwirksame (vor Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens) als auch nur teilweise steuerwirksame Abschreibungen von Anteilen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind, sind zunächst mit den nur teilweise steuerwirksamen und erst danach mit den voll steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen (H 3.40 EStH [Wertaufholung]).

- Führt die **Veräußerung** der Anteile oder die **Überführung** der Anteile **in das Privatvermögen** zu einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S. des § 16 EStG, ergibt sich die Begünstigung des entsprechenden Veräußerungserlöses oder des an seine Stelle tretenden Werts aus § 3 Nr.40 S.1 Bst.b EStG. Auch hier erfolgt keine anteilige Steuerbefreiung soweit Abzüge nach § 6b EStG oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind.
- Für den Fall, dass die Einkünfte aus Veräußerung von Anteilen nach § 17 EStG zu besteuern sind, ergibt sich die Begünstigung aus § 3 Nr.40 S.1 Bst.c EStG.
- Weiter sind nach § 3 Nr.40 S.1 Bst. d-h EStG (in Verbindung mit § 20 Abs.8 EStG, vgl. § 3 Nr.40 S.2 EStG) begünstigt die **in- und ausländischen Gewinnausschüttungen** (§ 20 Abs.1 Nr.1 EStG), die Auskehrungen aus Anlass von **Kapitalherabsetzungen** oder der **Liquidation** i.S. des § 20 Abs.1 Nr.2 EStG und die diesen Einnahmen von den danach in Betracht kommenden Körperschaften gleichgestellten Einnahmen und Bezüge, sowie die von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts sowie von nicht rechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts bezogenen Einnahmen i.S. des § 20 Abs.1 Nr.9 EStG.

- Die nach § 22 Nr.1 S.2 EStG vom Empfänger als sonstige Einkünfte zu versteuernden wiederkehrenden Bezüge von bestimmten unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind bei diesen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Zum Ausgleich der sich danach ergebenden Vorbelastung mit KSt sind diese Einnahmen nach § 3 Nr.40 S.1 Bst.i EStG nur anteilig zu berücksichtigen.

Das Teileinkünfteverfahren findet keine Anwendung (Ausnahme § 3 Nr.40 S.1 Bst.i EStG) bei Anteilen, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten dem Handelsbuch zuzurechnen sind oder die von Finanzunternehmen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben worden sind.

Siehe § 3 Nr.40 EStG, H 3.40 EStH [Wertaufholungen].

53. Wann unterliegen verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs.1 Nr.1 S.2 EStG) nicht dem Teileinkünfteverfahren?

Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen beim Gesellschafter der **vollen Besteuerung**, soweit sie bei der leistenden Körperschaft das Einkommen gemindert haben. Die anteilige Freistellung eines sonstigen Bezugs i.S. des § 20 Abs.1 Nr.1 S.2 EStG wird nur dann gewährt, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft das Einkommen gemäß § 8 Abs.3 S.2 KStG nicht gemindert hat. Bestimmte Dreieckskonstellationen sind ausgenommen, in denen die verdeckte Gewinnausschüttung bereits bei einer nahe stehenden Person das Einkommen erhöht hat und die Veranlagung der nahe stehenden Person trotz § 32a KStG nicht geändert werden kann (z.B. weil die nahe stehende Person im Ausland ansässig ist und bei Inlandsfällen, in denen bei der bevorteilten Gesellschaft mangels einlagefähigen Vermögensvorteils keine Korrektur aufgrund einer verdeckten Einlage gem. § 32a Abs.2 KStG möglich ist).

§ 3 Nr.40 S.1 Bst.d S.2 und 3 EStG.

54. Wie sind die Ausgaben zu behandeln, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen?

Sie dürfen nicht als Betriebsausgaben (bei der Gewinnermittlung) oder als Werbungskosten (bei der Ermittlung des Einnahmenüberschusses) berücksichtigt werden.

Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit § 3 Nr.40 EStG, dürfen auch nur zu 60 % bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang wird bereits dann angenommen, wenn lediglich die Absicht zur Erzielung von Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen besteht.

Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen ist (z.B. bei der Gewinnermittlung nach § 17 Abs.2 EStG).

§ 8b Abs.10 KStG (Wertpapierleihe) gilt sinngemäß.

§ 3c Abs.1 und Abs.2 S.1, S.7-9 EStG, H 3c EStH [Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen].

55. Inwieweit wirkt sich das **Teilabzugsverbot des § 3c Abs.2 EStG** bei Betriebsvermögenminderung oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, aus?

§ 3c Abs.2 S.2 EStG erfasst u.a. Substanzverluste bei Darlehensforderungen. Das Teilabzugsverbot setzt bezüglich Darlehensforderungen voraus:

- Die Darlehensforderung muss zum Betriebsvermögen gehören, z.B. zum Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.
- Der Darlehensgeber hat das Darlehen einer Kapitalgesellschaft gewährt, an der er zu mehr als 25 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist oder war.
- Es muss zu einer Betriebsvermögensminderung beim Darlehensgeber kommen. Damit werden sog. Substanzverluste der Darlehensforderung wie z.B. eine Teilwertabschreibung, ein Verzicht oder ein Verkauf der Forderung unter Wert erfasst.
- Die Darlehensgewährung war entweder nicht fremdüblich oder sie war zwar fremdüblich, aber ein fremder Dritter hätte das Darlehen schon vor der Betriebsvermögensminderung zurückgefordert.

§ 3c Abs.2 S.2 EStG erfasst ausdrücklich auch Betriebsvermögensminderungen aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, wenn der Steller der Sicherheit zu mehr als 25 % an der darlehensnehmenden Körperschaft beteiligt ist oder war und die von ihm gegebene Sicherheit zum Betriebsvermögen gehört. Relevant wird dies, wenn der Gesellschafter sich für eine Darlehensschuld der Körperschaft verbürgt hat und nun vom Gläubiger in Anspruch genommen wird oder aber bereits in Anspruch genommen worden ist und nunmehr seinen Rückgriffsanspruch gegen die Körperschaft abschreiben muss.

Während bei Substanzverlusten im Zusammenhang mit Darlehensforderungen das Teilabzugsverbot durch den Gegenbeweis der Fremdüblichkeit nach § 3c Abs.2 S.3 EStG verhindert werden kann, ist nach dem Gesetzeswortlaut ein solcher Gegenbeweis bei Sicherheiten nicht zulässig. Denn § 3c Abs.2 S.3 EStG spricht nur von einer fremdüblichen Darlehensgewährung, nicht aber von einer fremdüblichen Sicherheitengestellung.

Einer Darlehensforderung werden nach § 3c Abs.2 S.4 EStG wirtschaftlich vergleichbare Forderungen gleichgestellt, z.B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, unübliche Stundungsvereinbarungen oder Forderungen als stiller Gesellschafter. Die Regelung entspricht § 8b Abs.3 S.7 KStG.

Nach § 3c Abs.2 S.5 EStG sind Wertaufholungen steuerfrei, soweit die vorangegangene Teilwertabschreibung nach § 3c Abs.2 S.2 EStG nicht abziehbar war. Die Steuerfreiheit beschränkt sich nach dem Wortlaut nur auf Wertaufholungen im Sinne von § 6 Abs.1 Nr.2 S.3 EStG und damit auf die Rückgängigmachung von Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen bzw. auf Rückgriffsansprüche.

Nach § 3c Abs.2 S.2 EStG werden auch die laufenden Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder Darlehenssicherheit stehen, dem Teilabzugsverbot unterworfen. Dies betrifft insbesondere die **Refinanzierungszinsen** des Gesellschafters für sein an die Kapitalgesellschaft ausgereichtes verbilligtes Darlehen. Auch hier müssen allerdings die übrigen Voraussetzungen des § 3c Abs.2 EStG erfüllt sein.

§ 3c Abs.2 S.2-5 EStG.

56. Inwieweit wirkt sich das **Teilabzugsverbot des § 3c Abs.2 EStG** bei einer unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Überlassung von WG an eine Kapitalgesellschaft (insb. bei der Betriebsaufspaltung) aus?

§ 3c Abs.2 S.6 EStG enthält folgende Voraussetzungen:

- Der Gesellschafter einer Körperschaft überlässt Wirtschaftsgüter aus seinem Betriebsvermögen an die Körperschaft zur Nutzung, also z.B. durch Vermietung/Verpachtung (→ Betriebsaufspaltung).
- Der Gesellschafter ist mit mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar an der nutzenden Kapitalgesellschaft beteiligt.
- Die Nutzungsüberlassung erfolgt teilentgeltlich oder unentgeltlich.
- Die Teil- bzw. Unentgeltlichkeit ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, unterliegen die Aufwendungen des Gesellschafters, die mit der teil- oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehen, dem Teilabzugsverbot. Zu diesen Aufwendungen gehören Betriebsausgaben, Betriebsvermögensminderungen und Veräußerungskosten.

§ 3c Abs.2 S.6 EStG.

57. Wie sind **Sanierungskosten** zu behandeln, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag i.S. des § 3a EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen?

Solche Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben dürfen nicht abgezogen werden (§ 3c Abs.4 S.1 EStG).

Dies gilt nicht, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe des § 3a Abs.3 EStG entfallen. Zu den Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben gehören auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen (§ 3a Abs.4 S.2 und 3 EStG).

Das Abzugsverbot gilt für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur insoweit, als noch ein verbleibender Sanierungsertrag i.S.v. § 3a Abs.3 S.4 EStG vorhanden ist. Wurden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag i.S. des § 3a EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen bereits bei einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung nach § 180 Abs.1 S.1 AO gewinnmindernd berücksichtigt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist (§ 3c Abs.4 S.4 bis 6 EStG).

[§ 3c Abs.4 EStG ist am 05.07.2017 in Kraft getreten und für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Schuldenerlass nach dem 08.02.2017 anzuwenden, für den § 3a EStG angewendet wird. § 3c Abs.4 EStG ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen dem Stpfl. die Steuerbefreiung des § 3a EStG auf Grund eines Antrags nach § 52 Abs.4a S.3 EStG gewährt wird (§ 52 Abs.5 S.3 EStG i.d.F. des Artikels 2 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen und § 52 Abs.5 S.4 EStG des Artikel 2 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften.)]

§ 3c Abs.4 EStG.

58. Für welche **negativen Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten** (Drittstaaten-Verluste) besteht ein Verlustausgleichs- und -abzugsverbot nach § 2a Abs.1 EStG, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht oder im Doppelbesteuerungsabkommen lediglich die Anrechnungsmethode (nicht die Freistellungsmethode) vorgesehen ist?

Für **Drittstaaten-Verluste**

- aus land- und forstwirtschaftlicher Drittstaaten-Betriebsstätte
- aus gewerblicher Drittstaaten-Betriebsstätte
- aus Anteilen an einer Drittstaaten-Körperschaft oder an einer inländischen Körperschaft mit Bezug zu Drittstaaten
- aus typischer stiller Beteiligung ❶ und partiarischem Darlehen an Handelsgewerbe bei Drittstaaten-Schuldern
- aus Vermietung oder Verpachtung oder Teilwertabschreibung oder Übertragung aus dem BV von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Schiffen mit Bezug zu Drittstaaten.

Ein **Verlustausgleich** ist grundsätzlich nur möglich mit positiven Einkünften derselben Kategorie aus demselben Staat (mit Ausnahme der Fälle des § 2a Abs.1 S.1 Nr.6 Bst.b EStG) und im selben Jahr. Ansonsten gilt ein Verlustausgleichs- und -abzugsverbot. Siehe R 2a Abs.6 EStR.

Bei der Einordnung der ausländischen Einkünfte in Kategorien des § 2a Abs.1 Nr.1 bis 7 EStG kommt es allein auf die Art der wirtschaftlichen Aktivität im Ausland an (sog. **isolierende Betrachtungsweise**; H 2a EStH [Einkunftsart im Sinne des § 2a Abs.1 EStG]). Die Umqualifizierung von Einkünften nach dem Subsidiaritätsprinzip (§ 20 Abs.8 oder § 21 Abs.3 EStG), nach dem Geprägeprinzip (§ 15 Abs.3 Nr.2 EStG) oder § 8 Abs.2 KStG darf sich bei dieser Einordnung daher nicht auswirken.

Die Höhe der Drittstaaten-Verluste ist nach **deutschem Recht** zu ermitteln. Dabei sind alle Betriebsausgaben/Werbungskosten abzuziehen, die mit den im Drittland erzielten Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (H 2a EStH [Einkünfteermittlung]).

- ❶ Der atypische stille Beteiligte ist i.d.R. Mitunternehmer. Seine Drittstaaten-Verluste aus der Mitunternehmerschaft fallen unter die Kategorie des § 2a Abs.1 Nr.1 oder 2 EStG.

***Zeitliche Anwendung:** Für negative Einkünfte im Sinne des § 2a Abs.1 und Abs.2 EStG, die vor der ab dem 24.12.2008 geltenden Fassung nach § 2a Abs.1 S.5 EStG bestandskräftig gesondert festgestellt worden sind, ist § 2a Abs.1 S.3 bis 5 in der vor dem 24.12.2008 geltenden Fassung des EStG weiter anzuwenden. D.h., es bleibt bei den alten Regelungen mit der Folge, dass die Verluste mit Auslandsbezug (nicht eingeschränkt auf Verluste mit Bezug zu Drittstaaten) nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben ausländischen Staat ausgeglichen werden können. § 52 Abs.2 S.2 und 3 EStG.*

59. Was sind die Drittstaaten und Drittstaaten-Körperschaften/-Kapitalgesellschaften i.S. des § 2a Abs.1 und 2 EStG?

Die Drittstaaten sind die Staaten, die nicht EU- bzw. EWR-Staaten sind. Drittstaaten-Körperschaften/-Kapitalgesellschaften haben weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in einem EU-/EWR-Land.

§ 2a Abs.2a EStG.

60. Sind unter den negativen Einkünften i.S.d. § 2a Abs.1 EStG nur ausländische Drittstaatenverluste im engeren Sinne zu verstehen?

Nein. Zu den negativen Drittstaaten-Einkünften i.S.d. § 2a Abs.1 EStG sind auch alle Minderungen inländischer Einkünfte zu zählen, die als Folge der schädlichen Drittstaatenverluste eingetreten sind. Diese inländischen Einkunfts-minderungen können z.B. durch Teilwertabschreibung, Veräußerung, Entnahme oder Liquidation entstehen (vgl. § 2a Abs.1 Nr.3, 4, 6 Bst.c und 7 EStG).

§ 2a Abs.1 S.2 EStG.

61. Wo ist der Begriff "**Betriebstätte**" für das Steuerrecht definiert?

In § 12 AO.

H 2a EStH [Betriebsstätte]; vgl. auch → BMF v. 24.12.1999, BStBl. I S.1076 (sog. **Betriebsstätten-erlass**) [Beck-Erl. 800 § 12/1]. Vgl. auch R 2.9 GewStR und H 2.9 Abs.1 GewStH.

62. Welche in § 2a Abs.1 Nr.1 bis 7 EStG genannten Kategorien Drittstaaten-Verluste sind ausnahmsweise vom Verlustausgleich bzw. -abzug **nicht ausgeschlossen**?

Nur die Verluste

- aus gewerblicher Drittstaaten-Betriebstätte (§ 2a Abs.1 Nr.2 EStG) und
- aus unmittelbarer Beteiligung an einer Drittstaaten-Körperschaft bzw. -Kapitalgesellschaft

sind nach § 2a Abs.2 EStG dann nicht vom Verlustausgleich ausgeschlossen, wenn mindestens zu 90 % (nach dem Verhältnis der Bruttoerträge) eine produktive ("aktive") Tätigkeit ausgeübt wurde (sog. **Aktivitätsklausel**).

§ 2a Abs.1 Nr.3 und 4 EStG ist nicht anzuwenden, wenn die Aktivitätsklausel bei der Körperschaft entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahren vor und in dem VZ vorgelegen haben, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden.

Der atypische stille Beteiligte kann als Mitunternehmer eines GewB die Aktivitätsklausel des § 2a Abs.2 EStG für sich anwenden. Der typische stille Beteiligte kann dies dagegen nicht.

Negative Einkünfte aus einer nicht aktiven gewerblichen Drittstaaten-Betriebsstätte dürfen nicht mit positiven Einkünften aus einer aktiven gewerblichen Drittstaaten-Betriebsstätte ausgeglichen werden.

§ 2a Abs.2 EStG, R 2a Abs.2 und 3 EStR, H 2a EStH [Allgemeines].

63. Wann ist die **Aktivitätsklausel** i.S. des § 2a Abs.2 S.1 EStG erfüllt?

- Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen (der Handel mit Jagd- und Sportmunition ist keine Lieferung von Waffen),
- die Gewinnung von Bodenschätzen,
- Bewirkung gewerblicher Leistungen, soweit diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, oder in der Vermietung oder der Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen.

Das unmittelbare Halten einer Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat, sowie die mit dem Halten der Beteiligung im Zusammenhang stehende Finanzierung gilt als Bewirkung gewerblicher Leistungen.

H 2a EStH [Prüfung der Aktivitätsklausel].

64. Sind die durch das Verlustausgleichsverbot des § 2a Abs.1 EStG betroffenen Einkünfte anderweitig begünstigt?

Ja. Die vom Verlustausgleichsverbot des § 2a Abs.1 EStG betroffenen Einkünfte werden in den folgenden Veranlagungszeiträumen **verrechnet**

- mit **positiven Einkünften der jeweils selben Art (Kategorie)**
- aus **demselben Staat**

Zu den Einkünften der jeweils selben Art gehören grundsätzlich alle unter einer Nummer aufgeführten Tatbestände. Die Nrn. 3 und 4 des § 2a Abs.1 EStG sind dabei zusammenzufassen.

Bei Verlusten i.S. des § 2a Abs.1 Nr.6 Bst.b EStG ist ein Verlustausgleich bzw. eine Verrechnung der Verluste aus verschiedenen Staaten möglich.

Negative Einkünfte (§ 2a Abs.1 Nr.7 EStG) aus einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft (Sitz oder Geschäftsleitung im Inland) aus den Nrn. 1-6, dürfen beim Anteilseigner mit positiven Einkünften der Nr.7 ausgeglichen werden, wenn die positiven Einkünfte auf Tatbeständen derselben Nummern (Nrn. 3 u. 4 sind dabei auch zusammenzufassen) beruhen (R 2a Abs.1 S.3 EStR, siehe auch Beispiel 1 in H 2a EStH [Beteiligungen an inländischen Körperschaften mit Drittstaatenbezug ...]).

Einkünfte aus Nr.7 können auch mit Einkünften nach der jeweiligen Nr. ausgeglichen werden, auf deren Tatbestände die Einkünfte der Nr.7 zurückzuführen sind (R 2a Abs.1 S.4 EStR, siehe auch Beispiel 2 in H 2a EStH [Beteiligungen an inländischen Körperschaften mit Drittstaatenbezug ...]).

Bei Anwendung des **Teileinkünfteverfahrens** erfolgt die Verrechnung von negativen Einkünften nach der jeweils selben Art aus demselben Staat (Ausnahme § 2a Abs.1 S.1 Nr.6 Bst.b EStG) erst nach Anwendung der § 3 Nr.40 und § 3c EStG.

Die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen (entsprechend § 10d Abs.4 EStG).

§ 2a Abs.1 S.3 bis 5 EStG, R 2a Abs.1 und 8 EStR; H 2a EStH [Beteiligungen an inländischen Körperschaften mit Drittstaatenbezug (§ 2a Abs.1 Nr.7 EStG) → Beispiele].

65. Können negative Einkünfte i.S. des § 2a Abs.1 EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten zusammen betrachtet werden?

Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind negative Einkünfte nach § 2a Abs.1 EStG des einen Ehegatten mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten der jeweils selben Art und aus demselben Staat (Ausnahme § 2a Abs.1 S.1 Nr.6 Bst.b EStG) auszugleichen oder zu verrechnen.

R 2a Abs.7 EStR.

66. Wann wird das Ausgleichsverbot für ausländische Verluste nicht durch § 2a EStG, sondern vorrangig durch ein DBA ausgesprochen?

Ein mit dem ausländischen Staat abgeschlossenes DBA geht dem nationalen Steuerrecht vor (§ 2 AO). Wenn die ausländischen Einkünfte (positive oder negative) nach der **Freistellungsmethode** von der deutschen Besteuerung freigestellt sind, ergibt sich **das Verlustausgleichsverbot vorrangig durch das DBA**.

67. Gab es vor dem VZ 1999 für ausländische gewerbliche Betriebsstätten bei DBA mit Freistellung eine ähnliche Vergünstigung wie in § 2a Abs.2 EStG (ohne Freistellung durch DBA)?

Ja. **Auf Antrag** konnte **bis VZ 1998** der Verlust aus der ausländischen gewerblichen Betriebsstätte, die die Aktivitätsklausel erfüllte, von der Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten **abgezogen** oder nach § 10d EStG vor- oder zurückgetragen werden (§ 2a Abs.3 S.1 und 2 EStG a.F.).

Der abgezogene Betrag muss der Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten wieder hinzugerechnet werden, soweit sich aus derselben ausländischen Einkunftsart aus demselben ausländischen Staat in den folgenden Veranlagungszeiträumen ein positiver Betrag ergibt und damit der Verlustabzug im Ausland nachgeholt werden kann (§ 2a Abs.3 S.3 EStG a.F., R 2 Abs.1 Nr.6 EStR, sog. **Nachversteuerung**).

Die Nachversteuerung erfolgt auch dann, wenn im ausländischen Staat ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann (siehe § 52 Abs.2 S.3 EStG, dort kein Bezug auf § 2a Abs.3 S.4 EStG a.F.).

Der Betrag für die Nachversteuerung ist gesondert festzustellen (entsprechend § 10d Abs.4 EStG).

Bei **Umwandlung** in eine Kapitalgesellschaft, **entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung oder Aufgabe** der ausländischen Betriebsstätte ist die Hinzurechnung im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe entsprechend vorzunehmen (§ 2a Abs.4 EStG). In diesen Fällen sind die vormals abgezogenen Verluste **in vollem Umfang** nach zu versteuern. Entsprechendes gilt bei Beendigung der unbeschränkten Einkommens-/Körperschaftsteuerpflicht.

In Veräußerungsfällen ist bei der Nachversteuerung weder der Freibetrag nach § 16 Abs.4 EStG noch der ermäßigte Steuersatz nach § 34 EStG zu gewähren.

§ 2a Abs.3 und 4 EStG a.F. (*Abdruck § 2a Abs.3 EStG a.F. in H 2a EStH [Nachversteuerung, - Allgemeines]*), § 52 Abs.2 EStG; H 2a EStH [Allgemeines], [Nachversteuerung].

68. Welche mittelbare Steuervergünstigung ergibt sich, wenn die ausländischen Verluste i.S. des § 2a EStG (Verluste mit Drittstaatenbezug) nach der **Freistellungsmethode eines DBA** nicht in die Bemessungsgrundlage (zvE) der deutschen ESt eingehen?

Die mittelbare Steuervergünstigung ergibt sich dadurch, dass bei **steuerfreien positiven oder negativen ausländischen Einkünften der Progressionsvorbehalt des § 32b Abs.1 Nr.3 EStG** zu beachten ist. Dabei werden in diesem Falle die freigestellten ausländischen Verluste bei der Berechnung der ESt von der Bemessungsgrundlage für die deutsche ESt (zvE) abgezogen. Aus dem Ergebnis wird mit Hilfe des geltenden Tarifs der Durchschnittssteuersatz ermittelt. Dieser Durchschnittssteuersatz wird sodann auf das zu versteuernde Einkommen angewendet.

Bei steuerfreien ausländischen Verlusten spricht man vom **negativen Progressionsvorbehalt**. Durch ihn mindert sich die ESt-Belastung der steuerpflichtigen inländischen Einkünfte. Es kann sich dabei auch ein Steuersatz von Null ergeben.

Bei nach DBA steuerfreien Einkünften wirkt sich § 2a Abs.1 und Abs.2 EStG im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts auf den Steuersatz aus.

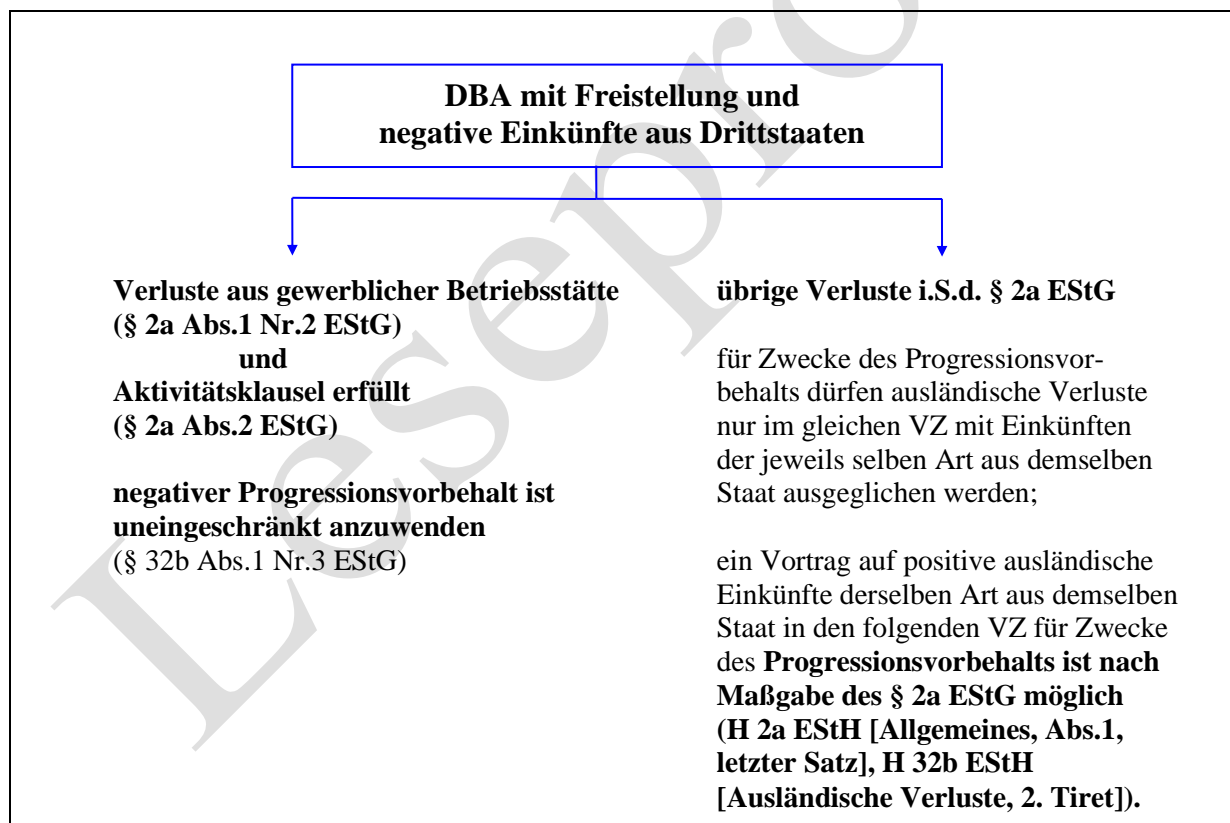
Die Regelungen zum (positiven und negativen) Progressionsvorbehalt bei DBA mit Freistellung gelten jedoch für (positive und negative) Einkünfte aus EU- und EWR-Staaten nur eingeschränkt (§ 32b Abs.1 S.2 und 3 EStG).

Wenn **kein DBA mit Freistellung** eingreift findet der Progressionsvorbehalt keine Anwendung (§ 32b Abs.1 Nr.3 EStG).

H 2a EStH [Allgemeines]; H 32b EStH [Allgemeines], [Ausländische Einkünfte], [Ausländische Verluste, 1. und 2. Tired].

Zu § 2a EStG siehe auch **Anlage 4** und **Anlage 5** zu E 1 A.

Folgende Fälle sind beim **Progressionsvorbehalt** bei einem **DBA mit Freistellung** zu unterscheiden:



69. Geht die Verpflichtung zur Nachversteuerung nach § 2a Abs.3 EStG (a.F.) auch bei Umwandlungen auf den übernehmenden Rechtsträger über?

Soweit ein Verlust i.S. des § 10d Abs.4 S.2 EStG nach dem UmwStG auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht, geht auch die Verpflichtung zur Nachversteuerung auf den übernehmenden Rechtsträger über.

R 2a Abs.4 und 5 EStR.

70. Wie ist Verlustabzug nach § 2a EStG in **Erbfällen** zu behandeln?

Negative ausländische Einkünfte i.S. des § 2a Abs.1 EStG gehen beim Erbfall **nicht** auf die Erben (Gesamtrechtsnachfolger) über.

[Abweichend: FG Düsseldorf, Urt. v. 20.10.2016. Revision zugelassen, Az. BFH I R 23/17.]

Die Verpflichtung zur Nachversteuerung gem. § 2a Abs.3 EStG geht dagegen auf die Erben über.

R 10d Abs.9 S.9 und 13 EStR. H 2a EStH [Verlustabzug in Erbfällen].

71. Sind Verluste nach § 2a EStG auch bei der Anwendung des **§ 15a EStG** (Verlustverrechnung bei beschränkter Haftung) zu berücksichtigen?

Bei Anwendung der Grundsätze des § 2a EStG sind auch die Beschränkungen des Verlustabzugs und -ausgleichs nach § 15a EStG zu beachten. § 2a EStG wird dabei erst nach § 15a EStG angewendet.

H 2a EStH [Verluste bei beschränkter Haftung] i.V.m. R 15a Abs.5 EStR.

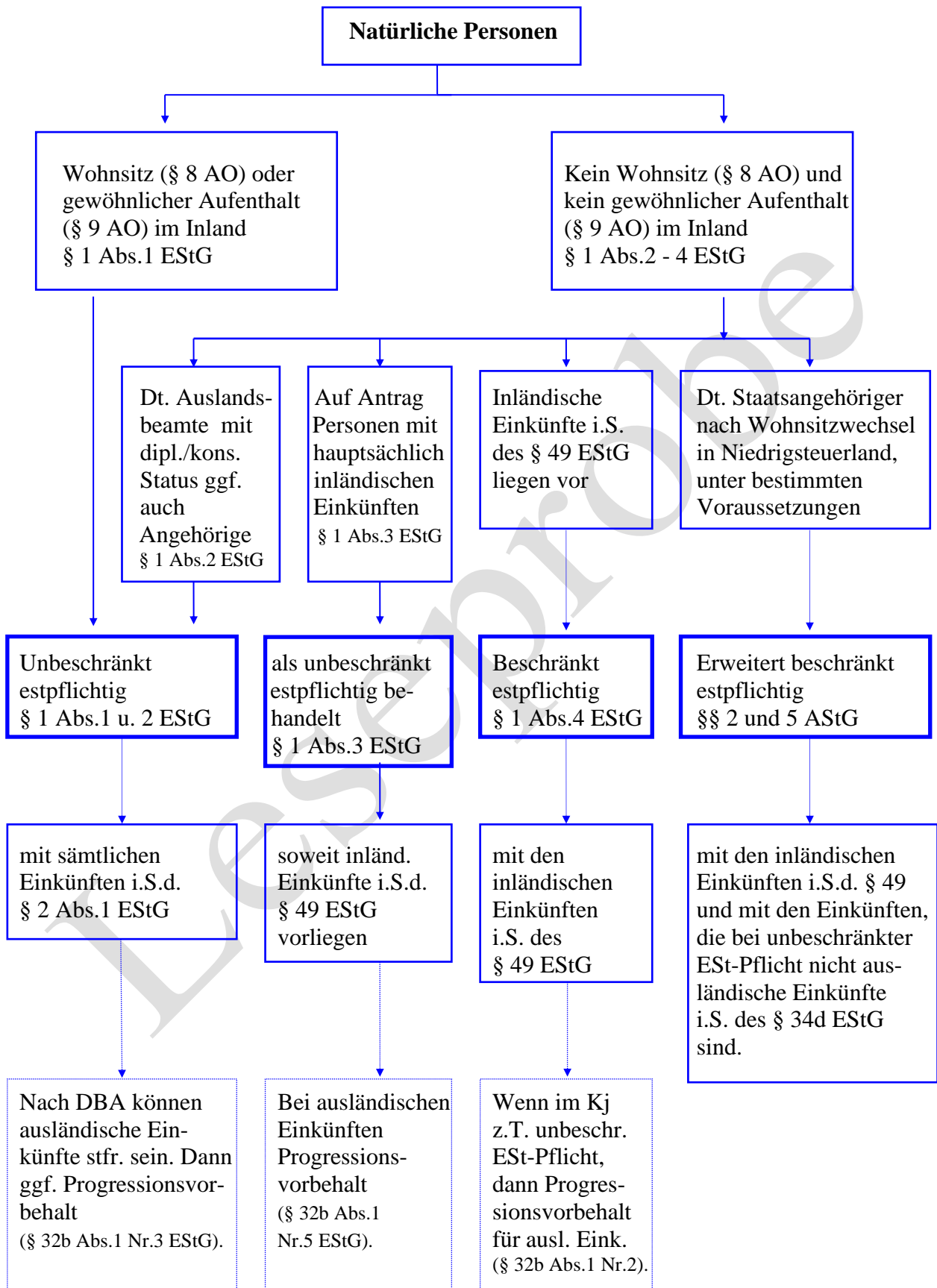
72. Wie werden „finale“ **EU-Betriebsstättenverluste** bei Vorliegen eines DBA mit Freistellungsmethode steuerlich behandelt?

Erwirtschaftet ein inländischer Steuerpflichtiger aus einer EU-Betriebsstätte Verluste, dann kann er diese negativen Einkünfte im Inland mit steuerpflichtigen positiven Einkünften nicht ausgleichen, wenn Deutschland mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen hat und die Betriebsätteneinkünfte unter die Freistellungsmethode fallen (Symmetriethese). Diese Benachteiligung gegenüber Inlandsverlusten verstößt nach einer älteren Rechtsprechung des EuGH im Grundsatz nicht gegen die gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote. Nur dann, wenn diese Verluste „final“ werden, muss der Ansässigkeitsstaat den Ausgleich mit inländischen Einkünften erlauben (BFH v. 09.06.2010, BStBl. II S.1065, bestätigt durch BFH v. 05.02.2014, I R 48/11).

Der EuGH hat im Dezember 2015 jedoch entschieden, dass sich die in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätten sich in Bezug auf Maßnahmen dieses Mitgliedsstaats, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen, grundsätzlich nicht in einer mit der Situation gebietsansässiger Betriebsstätten vergleichbaren Situation befinden. Im Ergebnis sind damit finale Verluste bei DBA mit Freistellung nicht mehr in Deutschland zu berücksichtigen.

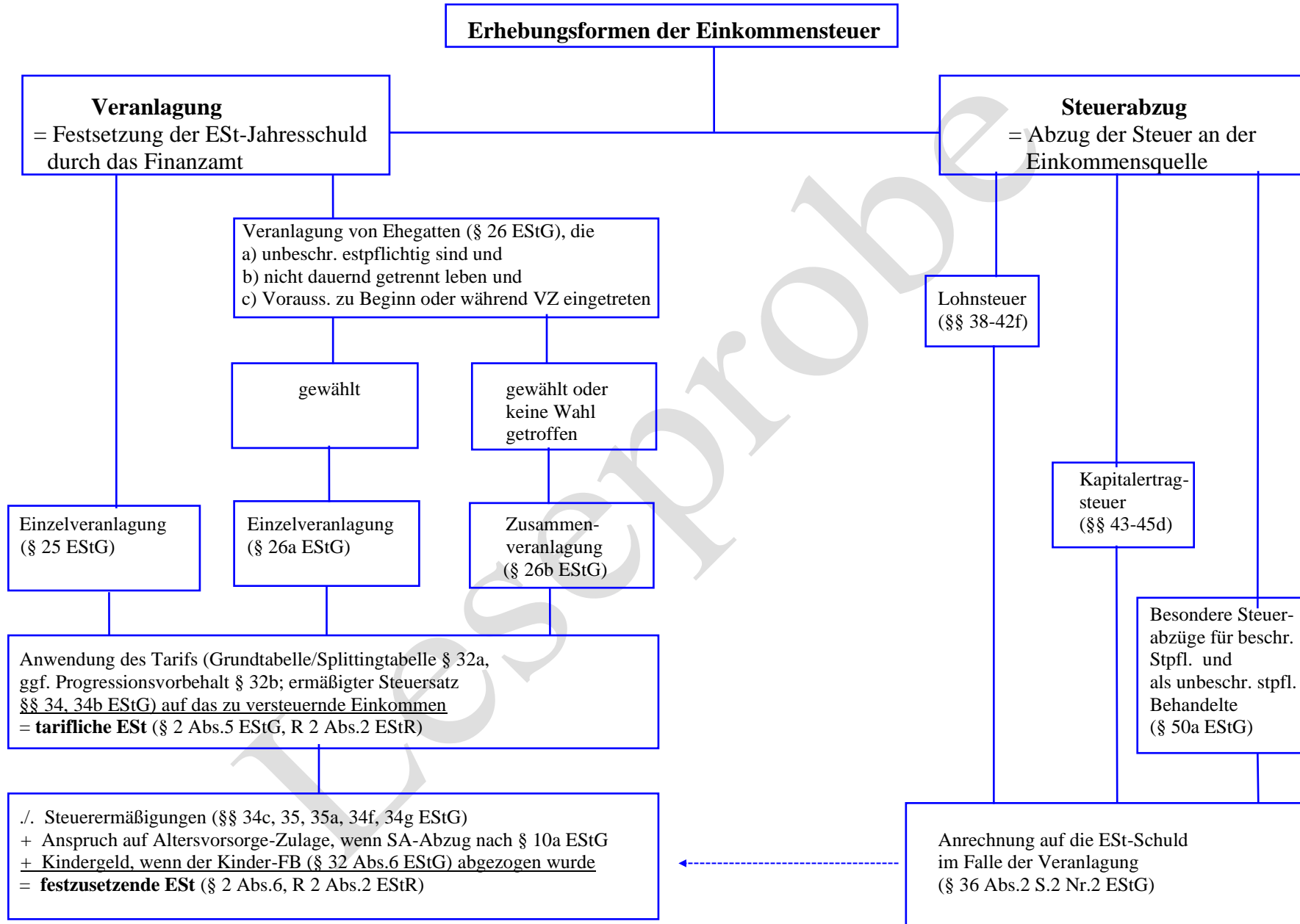
EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-388/14, Timac Agro Deutschland-GmbH / FA Sankt Augustin, BStBl. 2016 II S.362.

Persönliche Einkommensteuerpflicht



Die Einkünfte, ihre Ermittlung und Zurechnung

Einkünfte § 2 Abs.1 S.1 EStG	Einkünfte sind der ... § 2 Abs.2 EStG	Gewinnermittlungsart bzw. Übersussermittlung	Ermittlungs- zeitraum für die Ein- künfte, § 4a Abs.1 EStG	Verhältnis Wj zu Kj § 4a Abs.1 EStG § 8c EStDV	Zurechnung zum Kj § 4a Abs.2 EStG
aus Land-u.Forstwirtschaft §§ 13 - 14a EStG	Gewinn ===== bzw. Verlust	nach § 4 Abs.1 EStG oder § 4 Abs.3 EStG oder § 13a EStG	Wj	Wj ≠ Kj Regel: 1.7.-30.6. Futterb.: 1.5.-30.4. Forstw.: 1.10.-30.9.	lfd. Gewinn zeitantei- lig; Veräußerungsgew. (§ 14) nach Zeitpunkt der Entstehung
aus Gewerbebetrieb §§ 15 - 17 EStG	(Gewinnein- künfte)	nach § 5 EStG oder § 4 Abs.3 EStG		In HR eingetragen Wj ≠ Kj möglich, sonst Wj = Kj	Zu dem Kj, in dem das Wj endet
aus selbständiger Arbeit § 18 EStG		nach § 4 Abs.1 EStG oder § 4 Abs.3 EStG			
aus nichtselbständiger Arbeit § 19 EStG	Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten = Einnahmen- überschuss =====	Einnahmen (§ 8 EStG) - Werbungskosten (§§ 9,9a)	Kj		
aus Kapitalvermögen § 20 EStG		Gem. § 2 Abs.2 S.2 EStG tritt § 20 Abs.9 – vorbeh. § 32d Abs.2 – an die Stelle der §§ 9, 9a EStG			
aus Vermietung u. Verpachtung § 21 EStG		Einnahmen (§ 8 EStG) - Werbungskosten (§ 9)			
Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG	Einnahmen (§ 8 EStG) - Werbungskosten (§§ 9,9a)				



Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten

Wenn kein DBA mit Freistellung eingreift

§ 2a Abs.1 EStG

Verbot des Verlustausgleichs und -abzugs bestimmter Verluste bei Ermittlung inländischen Einkommens.

[Verlustausgleich mit positiven ausländischen Einkünften der gleichen Art aus demselben Staat ist möglich.]

Verlustverrechnung in den folgenden Jahren bei derselben ausländischen Einkunfts-kategorie aus demselben ausländischen Staat.

Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlusts.

Kein negativer Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs.1 Nr.3 EStG

§ 2a Abs.2 EStG

Aufhebung des Ausgleichs- und Abzugsverbots für gewerbliche Betriebsstätten und für Beteiligungen an Körperschaften, wenn mindestens zu 90% eine "aktive" Tätigkeit ausgeübt wird.

Die Aktivitätsklausel des § 2a Abs.2 EStG wird nicht erfüllt im Tätigkeitsbereich

- 1) Waffen
- 2) Fremdenverkehr
- 3) Vermietung und Verpachtung von WG (einschl. die Überlassung von Rechten, Plänen und Verfahren)

Wenn ein DBA mit Freistellung eingreift

§ 32b Abs.1 Nr.3 EStG i.V.m. DBA

Der **negative Progressionsvorbehalt** ist anzuwenden. (H 32b EStH [Ausländische Verluste, 1. u. 2.Tiret]).

***Bis VZ 1998:** Bei ausländischen gewerblichen Verlusten (nach DBA im Inland nicht zu berücksichtigen) erfolgte - unter bestimmten Voraussetzungen (z.B. Erfüllung der Aktivitätsklausel) - auf Antrag im Inland*

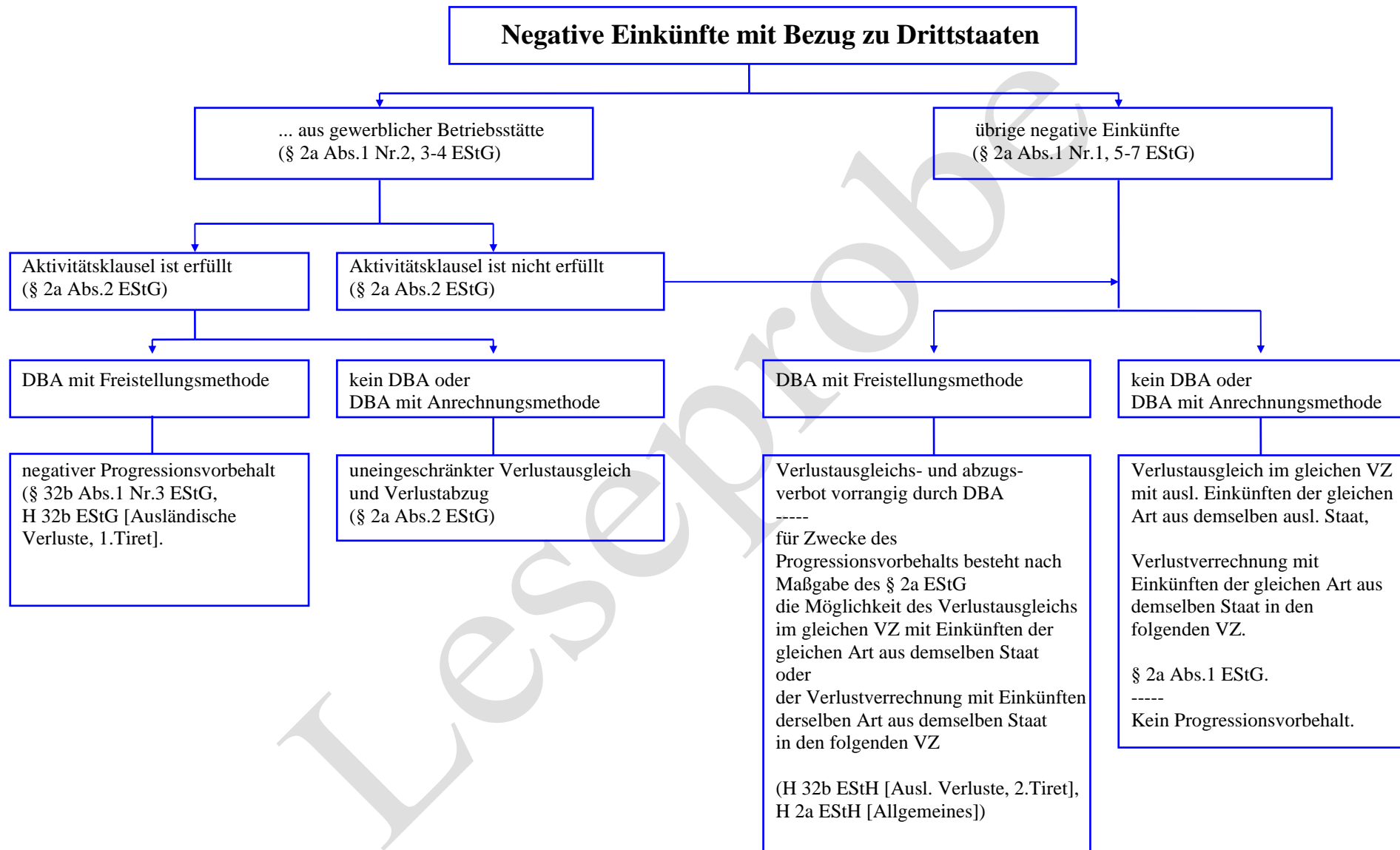
- 1) Abzug bei Ermittlung Gesamtbetrag der Einkünfte bzw.
- 2) Verlustabzug nach § 10d EStG vom GdE.

Wieder Hinzurechnung (Nachversteuerung) dieser Abzüge in den folgenden Wj, soweit aus den ausländischen Betriebsstätten desselben Staates wieder ein Gewinn erzielt wird.

Der noch nicht nachversteuerte (verbleibende) Betrag ist gesondert festzustellen.

Entsprechende Nachversteuerung bei Umwandlung der ausl. Betriebsstätte in eine KapG (§ 2a Abs.4 EStG).

Die Nachversteuerung erfolgt gem. § 52 Abs.3 EStG.



Teil B: Übungsfälle

1. Sepp Hochleitner ist seit Jahren verwitwet und wohnt seit seiner Geburt in Salzburg. Er ist 80 Jahre alt. In dem abgelaufenen Jahr hat Hochleitner folgende Einkünfte bezogen:

Aus dem 1. Friseurgeschäft in Salzburg einen Gewinn von	20.000 €
aus dem 2. Friseurgeschäft in Salzburg einen Verlust von	2.000 €
aus einem Miethaus in Garmisch einen Einnahmenüberschuss von	3.000 €
aus einem weiteren Miethaus in München einen Verlust von	1.000 €
aus einem Betrieb eines Parfümerie-Geschäfts in München einen Gewinn von	20.000 €

- a) Wie ist die Steuerpflicht des Hochleitner zu beurteilen?
 - b) Wie hoch ist die Summe der Einkünfte des Hochleitner für das abgelaufene Jahr, die der deutschen ESt unterliegt?
 - c) Wie hoch ist sein Gesamtbetrag der Einkünfte, der der deutschen Einkommensteuer unterliegt?
2. Der unverheiratete Zahnarzt Dr. Tewes ist in Brüssel geboren und hat die belgische Staatsangehörigkeit. Vor einigen Jahren hat er sich als Zahnarzt in Aachen niedergelassen und ist seitdem dort ansässig. Dr. Tewes hatte im Jahr 2004 sein 64. Lebensjahr vollendet. Im Kalenderjahr X hat er folgende Einkünfte:

aus Gewerbebetrieb in Brüssel	+ 20.000 €
aus selbständiger Arbeit (Zahnarzt) in Aachen	+ 30.000 €
aus privaten Veräußerungsgeschäften im Inland	+ 4.000 €
aus Vermietung und Verpachtung in Aachen (Verlust)	- 2.000 €

An Sonderausgaben sind für Dr. Tewes 2.400 € und an außergewöhnlichen Belastungen nach § 33a EStG 3.000 € zu berücksichtigen.

- a) Wie ist die Einkommensteuerpflicht des Dr. Tewes für das Jahr X zu beurteilen?
 - b) Wie hoch ist sein Einkommen?
3. Dr. Wolf ist deutscher Staatsangehöriger. Seine Ehefrau ist belgische Staatsbürgerin. Dr. Wolf ist Professor an einer Hochschule des Landes Niedersachsen. Seine Ehefrau erzielt keine Einkünfte, weil sie die gemeinsame 6-jährige Tochter betreut, die ebenfalls keine Einkünfte hat.

Dr. Wolf wird von seiner deutschen Hochschule beurlaubt und übernimmt für drei Jahre eine Lehrtätigkeit an einer Hochschule in Brüssel. Er gibt seine Wohnung in Niedersachsen auf und bezieht mit seiner Familie ein gemietetes Einfamilienhaus in der Nähe von Brüssel. Seine Dienstbezüge werden von der deutschen Hochschule weitergezahlt.

Wie ist die ESt-Pflicht der Familie Wolf während dieser drei Jahre zu beurteilen, wenn

- a) Wolf von Deutschland nach Belgien entsandt ist und dort konsularischen Status hat,
- b) Wolf auf eigenen Wunsch nach Belgien gegangen ist, dort nicht zu den Personen mit diplomatischem oder konsularischem Status gehört und diesen Personen hinsichtlich der Steuerpflicht in Belgien auch nicht gleichgestellt ist?

4. Wie wäre Fall 3.a) zu lösen, wenn Dr. Wolf sein Gehalt von der Hochschule in Brüssel beziehen würde?
5. Werner Wolf ist 50 Jahre alt und deutscher Staatsangehöriger. Nachdem er 20 Jahre lang in Liechtenstein gelebt hatte, zog er am 16.07.X-12 nach München, wo er seine Ehefrau Eva am 30.08.X-11 heiratete. Eva Wolf wohnt seit 23 Jahren in München, ist 37 Jahre alt und hat die schweizerische Staatsangehörigkeit. Werner Wolf hat am 10.10.X seine deutsche Staatsangehörigkeit aufgegeben und ist mit seiner Frau am 15.11.X nach Liechtenstein ausgewandert.

Werner Wolf und Eva Wolf sind unter anderem an der Y-GmbH in München zu 60 % beteiligt. Am 10.12.X sind ihnen aus dieser Beteiligung Gewinnanteile von 100.000 € (Werner) und 60.000 € (Eva) zugeflossen.

Wie ist die ESt-Pflicht der Ehegatten im Veranlagungszeitraum X zu beurteilen, wenn keine Anträge nach § 1 Abs.3 EStG gestellt werden?

Hinweis: Liechtenstein ist ein Niedrigsteuerland i.S. des AStG.

6. Der 40-jährige unbeschränkt stpfl. Klaiber betreibt einen Gewerbebetrieb, dessen Wj vom 01.10.X-1 bis zum 30.09.X dauert. Der Abschluss zum 30.09.X weist einen Gewinn von 120.000 € aus.

Klaiber hat außerdem für das Kj X einen Verlust von 20.000 € aus einer kleinen Zucht von Vollblutpferden. Diese Zucht führt er zu seinem Vergnügen schon seit Jahren in dem gleichen geringfügigen Umfang durch, der eine nachhaltige Erzielung von Gewinnen ausschließt.

Schließlich hat Klaiber am 01.12.X von seinem Onkel 60.000 € geerbt.

Wie hoch ist der Gesamtbetrag der Einkünfte der für die Einkommensermittlung für das Kj X zu berücksichtigen ist?

7. Michel erzielt in seiner Landwirtschaft für die Wj X-2/X-1 und X-1/X Gewinne in Höhe von 40.000 € und 16.000 €.

In dem Gewinn von 40.000 € ist ein Veräußerungsgewinn von 20.000 € enthalten, der durch den Verkauf eines selbständigen landwirtschaftlichen Teilbetriebs am 15.11.X-2 entstanden ist.

Wie hoch ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft, der bei der Ermittlung des Einkommens für den VZ X-1 anzusetzen ist?

8. Der Stpfl. Klug ist Gewerbetreibender, dessen Firma ins Handelsregister eingetragen ist. Sein Wj umfasst einen Zeitraum vom 01. Sept. bis zum 31. August. Klug erwägt eine Umstellung seines Wj auf den Zeitraum vom 01. Oktober bis zum 30. September oder auf das Kj. Als einzigen Grund für die geplante Umstellung gibt er eine Steuerstundung (sog. Steuerpause) an.

Hat eine der erwogenen Umstellungen Aussicht auf steuerliche Wirksamkeit?

9. Welche der folgenden Einnahmen im Kj sind nach §§ 3 und 3b EStG ganz oder zum Teil steuerfrei?
- a) Kaufkraftausgleich von 6.000 €, den ein erweitert unbeschränkt ESt-Pflichtiger über seine normalen Dienstbezüge hinaus erhält;
 - b) aus einem inländischen Arbeitsverhältnis 100 € Überstundenzuschläge;
 - c) aus diesem Arbeitsverhältnis eine Heiratsbeihilfe von 800 €, eine Geburtsbeihilfe von 400 € und ein Weihnachtsgeld von 80 €;
 - d) wegen vorübergehender Arbeitslosigkeit von der Agentur für Arbeit Arbeitslosengeld von 600 €;
 - e) aus einer Nebentätigkeit als Aushilfskellner einen Brutto-Arbeitslohn von 2.000 € und Trinkgeld (ohne Rechtsanspruch) von 3.000 €;
 - f) Pflegegeld aus der Pflegeversicherung 600 €;
 - g) Krankengeld aus der gesetzlichen Krankenversicherung von 100 €;
 - h) Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz in Höhe von 300 €;
 - i) Leistungen aus einer privaten Unfallversicherung 200 €;
 - k) Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung 100 € und Zuschuss des Arbeitgebers für die Lebensversicherung des Stpfl. 100 €;
 - l) Abfindungen vom Arbeitgeber wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten Auflösung des Arbeitsvertrages 30.000 €; der Arbeitnehmer ist 46 Jahre alt.
 - m) Dividendeneinnahme von einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 20.000 €.
10. Welche steuerlichen Auswirkungen sind in X und X+1 hinsichtlich der Darlehensgewährungen bzw. Bürgschaften zu beachten.
- a) A ist als Einzelunternehmer mit 10 % an der B-GmbH beteiligt und gewährt dieser vor 10 Jahren ein Darlehen über 100.000 € zu fremdüblichen Konditionen; das Darlehen gehört zu seinem Betriebsvermögen. Im Jahr X-2 geht es der B-GmbH schlecht, aber dennoch fordert A sein Darlehen nicht zurück. Im Jahr X-1 stockt A seine Beteiligung auf 30 % auf. Im Jahr X nimmt er eine Teilwertabschreibung auf das Darlehen in Höhe von 20.000 € vor.
 - b) Die A-GmbH hat X-2 ein Darlehen über 100.000 € beim Gläubiger G aufgenommen. Hierfür hat sich Gesellschafter A, der mit 50 % an der A-GmbH beteiligt ist und bei dem die Beteiligung an der A-GmbH zu seinem Betriebsvermögen gehört, im Jahr X-2 verbürgt. Im Jahr X droht ihm G mit der Inanspruchnahme als Bürge. A bildet daraufhin eine Rückstellung zum 31.12.X in Höhe von 100.000 €.
 - c) A hatte sich im Jahr X-2 für eine Darlehensschuld der A-GmbH, an der er mit 50 % beteiligt war, aus betrieblichen Gründen verbürgt. Die Beteiligung an der A-GmbH gehört zu seinem Betriebsvermögen. Vom Gläubiger war er bereits im Jahr X-1 in Höhe von 100.000 € in Anspruch genommen worden. A hatte an den Gläubiger gezahlt und einen Rückgriffsanspruch gegen die A-GmbH zum 31.12.X-1 in Höhe von 100.000 € aktiviert. Im Jahr X wird der Rückgriffsanspruch in voller Höhe wertlos, so dass A eine Teilwertabschreibung vornimmt.
 - d) Alleingesellschafter A hat seiner A-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ein Darlehen über 100.000 € gewährt, ohne dies durch eine fremdübliche Besicherung abzusichern. Bei einer Betriebsaufspaltung gehört die Beteiligung an der A-GmbH zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens des A. Im Jahr X fällt die Forderung aus, und A nimmt eine Teilwertabschreibung in Höhe von 100.000 € vor, die nach § 3c Abs.2 S.2 EStG im Umfang von 40.000 € außerbilanziell hinzuzurechnen ist. Im Jahr X+1 kommt es zu einer vollständigen Wertaufholung der Forderung.

- e) A ist Alleingesellschafter der A-GmbH und hat dieser im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ein Darlehen über 100.000 € zu einem Zinssatz von 6 % gewährt. Fremdüblich wären aber 9 % gewesen. Einen Teil des Darlehens hat A selber refinanzieren müssen und entrichtet hierfür jährlich 2.400 € Zinsen.
11. Die Y-OHG betreibt in Hamburg ein Reisebüro. Zum Betriebsvermögen der Y-OHG gehört ein Mietwohnhaus im Ausland (Drittstaat i.S. des § 2a Abs.2a EStG). Im Wj = Kj erwirtschaftet die OHG mit dem Reisebüro einen Gewinn von 200.000 €. Das Mietwohnhaus im Ausland erbringt außerdem im Kj X einen Verlust von 30.000 €.

Wie hoch ist die Summe der in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte, wenn ein DBA besteht, das

- a) die Einkünfte aus dem Mietwohnhaus von der deutschen Besteuerung freistellt (Freistellungsmethode) oder
b) die Anrechnung der das Haus betreffenden ausländischen ESt auf die deutsche ESt vorsieht (Anrechnungsmethode)?

Welche estl. Vergünstigungen kommen in beiden Fällen in Betracht?

12. Wie wäre Aufgabe 11. zu lösen, wenn zum BV der Y-OHG eine gewerbliche Betriebsstätte im Ausland (Drittstaat i.S. des § 2a Abs.2a EStG) gehört, die die Aktivitätsklausel erfüllt?
13. Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich, wenn die Y-OHG aus Nr.11 zusätzlich im BV eine gewerbliche Betriebsstätte im Ausland (Drittstaat i.S. des § 2a Abs.2a EStG) hält und in den Jahren vor 1999 zulässigerweise gem. § 2a Abs.3 EStG (a.F.) Verluste dieser Betriebsstätte in Höhe von 100.000 € bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen hat und in X aus dieser ausländischen Betriebsstätte erstmalig 120.000 € Gewinn erzielt werden?