

**Vorlesung
„Einkommensteuerrecht“**

Wintersemester 2011/2012



**Akad. Rat Dr. Marcel Krumm
Lehrstuhl für Steuerrecht**



Grundgedanke der Einkommensteuer (T/L, § 4 Rz. 81 ff.)

- **Leistungsfähigkeitsprinzip**

Die ESt ist eine Gemeinlast, die alle Steuerbürger je nach je ihrem Einkommen zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben heranzieht

- **Steuergerechtigkeitsideal**

- Die ESt als „Königin der Steuern“
- Ergebnis der Reformbewegung des 19. Jahrhunderts
- Leistungsfähigkeitsprinzip als **tertium comparationis** für die Prüfung des **Art. 3 I GG**

- **Theorie des Steuerstaats**

Staat = stiller Teilhaber am Erfolg des Bürgers



Leistungsfähigkeitsprinzip (s. T/L, § 4 Rz. 81 ff.)

**Leistungsfähigkeit meint Ist-Leistungsfähigkeit
(keine Soll-Leistungsfähigkeit)**

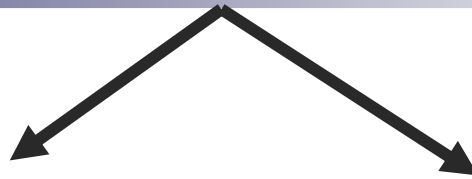
Leistungsfähigkeit = Steuerzahlungsfähigkeit

Theorie des disponibles Einkommens

- **objektives Nettoprinzip = Erwerbsaufwendungen sind abziehbar**
- **subjektives Nettoprinzip = unvermeidbare Privataufwendungen sind abziehbar**



Leistungsfähigkeitsprinzip



Horizontale

Steuergleichheit

- Stpfl. **gleicher Zahlungsfähigkeit** müssen der **gleichen Steuerbelastung** unterliegen

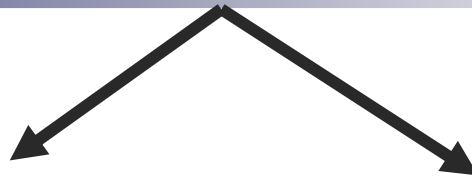
Vertikale


Steuergleichheit

- Stpfl. **unterschiedlicher Zahlungsfähigkeit** müssen der unterschiedl. Zahlungsfähigkeit **entsprechend verschieden** besteuert werden



Lehre vom disponiblen Einkommen (T/L, § 9 Rz. 42 f., 68 ff.)



objektives
Nettoprinzip
• § 2 II EStG: Einkünfte
= **Saldogröße** 
Erwerbsaufwendungen
(§ 4 IV, 9 I EStG) werden zur
Ermittlung der Einkünfte
abgezogen

subjektives
Nettoprinzip
(§ 2 IV, V; § 32a I Nr.1 EStG):
Abzug **unvermeidbarer** (für
Zwecke der Steuerzahlung
indisponible) **Privatauf-**
wendungen von der
Bemessungsgrundlage



BVerfG-Entscheidungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip

BVerfG v. 29.5.1990, BVerfGE 82, 60, 89 ff. – Kindergeld/-freibetrag

BVerfG v. 10.11.1998, BVerfGE 99, 246, 260 –

Kinderbetreuungskosten

BVerfG v. 6.3.2002, BVerfGE 105, 73, 110 ff. - Alterseinkünfte

BVerfG v. 4.12.2002, BVerfGE 107, 27 ff. – doppelte

Haushaltsführung

BVerfG v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 – Tarifbegrenzung

gewerbliche Einkünfte

BVerfG v. 13.2.2008, BVerfGE 120, 125 –

Krankenversicherungsbeiträge

BVerfG v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 - Pendlerpauschale

BVerfG v. 6.7.2010, DStR 2010, 1563 - Arbeitszimmer



Einkommensteuer-Tatbestand – Grundaufbau I

I. Summe der Einkünfte aus: (obj. Nettoprinzip)

1. selbständiger Erwerbstätigkeit
2. unselbständiger Erwerbstätigkeit
3. Vermögensverwaltung u.a.

II. Summe der Privatabzüge (indisponible Teile des erwirtschafteten Einkommens = subj. Nettoprinzip):

1. Unterhaltsleistungen
2. Vorsorgeaufwendungen
3. Lebensbedarfsaufwendungen (sozialhilferechtliches Existenzminimum)



Einkommensteuer-Tatbestand – Grundaufbau II

=

III. Saldo

- zu versteuerndes Einkommen
- disponibles,
d.h. für die Steuerzahlung verfügbares Einkommen



Einkommensteuertarif 2010 (§ 32a EStG, T/L, § 9 Rz. 800-817)

**Nullzone (Grundfreibetrag)
bis 8.004 € z.v.E.**

**Subjektives
Nettoprinzip
(T/L, § 4 Rz. 113 f.,
§ 9 Rz. 68 ff.)**

**1. Progressionszone (14 - 24%)
8.005 € – 13.469 € z.v.E.**

**2. Progressionszone (24 - 42%)
13.470 € – 52.881 € z.v.E.**

**Proportionalzone I (konstant 42%)
ab 52.882 € bis 250.730 € z.v.E.**

**Proportionalzone II (konstant 45%)
ab 250.731 € z.v.E.**

**Sozialstaatsprinzip
(T/L, § 4 Rz. 184 ff.)**



Einkommen als zentraler Begriff des öffentlichen Schuldrechts (T/L, § 9 Rz. 49-52)

Quellentheorie (Fuisting)

Einkommen = Gesamtheit der Sachgüter, die in einer bestimmten Periode dem Einzelnen als Ertrag dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Lebensbedürfnisse für sich und seine unterhaltsberechtigzte Familie zur Verfügung steht.



Einkommen als zentraler Begriff des öffentlichen Schuldrechts (T/L, § 9 Rz. 49-52)

Reinvermögenszugangstheorie (Schanz)

Einkommen = Zugang von Reinvermögen in einer Wirtschaft während einer gegebenen Periode (inkl. Wertsteigerungen, Nutzungswerte gebrauchsfähiger Wirtschaftsgüter)



Einkommen als zentraler Begriff des öffentlichen Schuldrechts (T/L, § 9 Rz. 49-52)

Markteinkommenstheorie (Lang)

Einkommen = der während einer gegebenen Periode am Markt erwirtschaftete, realisierte Reinvermögenszugang.



Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Gewinneinkünfte

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
(§§ 13 - 14a EStG)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb
(§§ 15 - 17 EStG)

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit
(§ 18 EStG)

Überschusseinkünfte

Einkünfte aus Kapitalvermögen
(§ 20 EStG 2009)

Veräußerungsgeschäfte
(§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG)

Reinvermögens-
zugangstheorie i.S.d.
Markteinkommenstheorie



Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Summe/ Gesamtbetrag der Einkünfte

**Objektives
Nettoprinzip**

**./. Sonderausgaben (§§ 10 - 10c EStG)
(insb. Vorsorgeaufwendungen)**

**./. Außergewöhnliche Belastungen
(§§ 33 - 33b EStG)**

**Subjektives
Nettoprinzip**

Einkommen

./. Kinderfreibetrag u. Betreuungsfreibetrag (§ 32 VI EStG)

Zu versteuerndes Einkommen

**Periodizitäts-
prinzip**



Aufbau einer Falllösung

Steuerpflichtiger A

- A. Subjektive Steuerpflicht
- B. Objektive Steuerpflicht
 - I. Einkünftequalifikation
 - II. Einkünfteermittlung
 - 1. Bestimmung der Einkünfteermittlungsart
 - 2. Einkünfteermittlung
 - III. Sonderausgaben / Außergewöhnliche Belastungen
 - IV. Tarif



Subjektive Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht § 1 I-III EStG

Abs. 1

Wohnsitz (§ 8 AO) oder Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland

Abs. 2

Deutsche Auslandsbedienstete (erweitert unbeschränkt Stpfl.)

Abs. 3

sog. Grenzgänger (fiktive unbeschränkte Stpfl.)

Welteinkommensprinzip



Subjektive Einkommensteuerpflicht

Beschränkte Steuerpflicht § 1 IV EStG

Abs. 4

weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt im Inland

und

Inländische Einkünfte (§ 49 EStG)

ggf.

Erweiterte beschränkte Stpfl. (§ 2 AStG)

Territorialitätsprinzip



Subjektive Einkommensteuerpflicht

Unterschiede in den Rechtsfolgen

Unbeschränkte Steuerpflicht
(§ 1 I – III EStG)

**Welteinkommens-
prinzip**

**subjektives
Nettoprinzip**

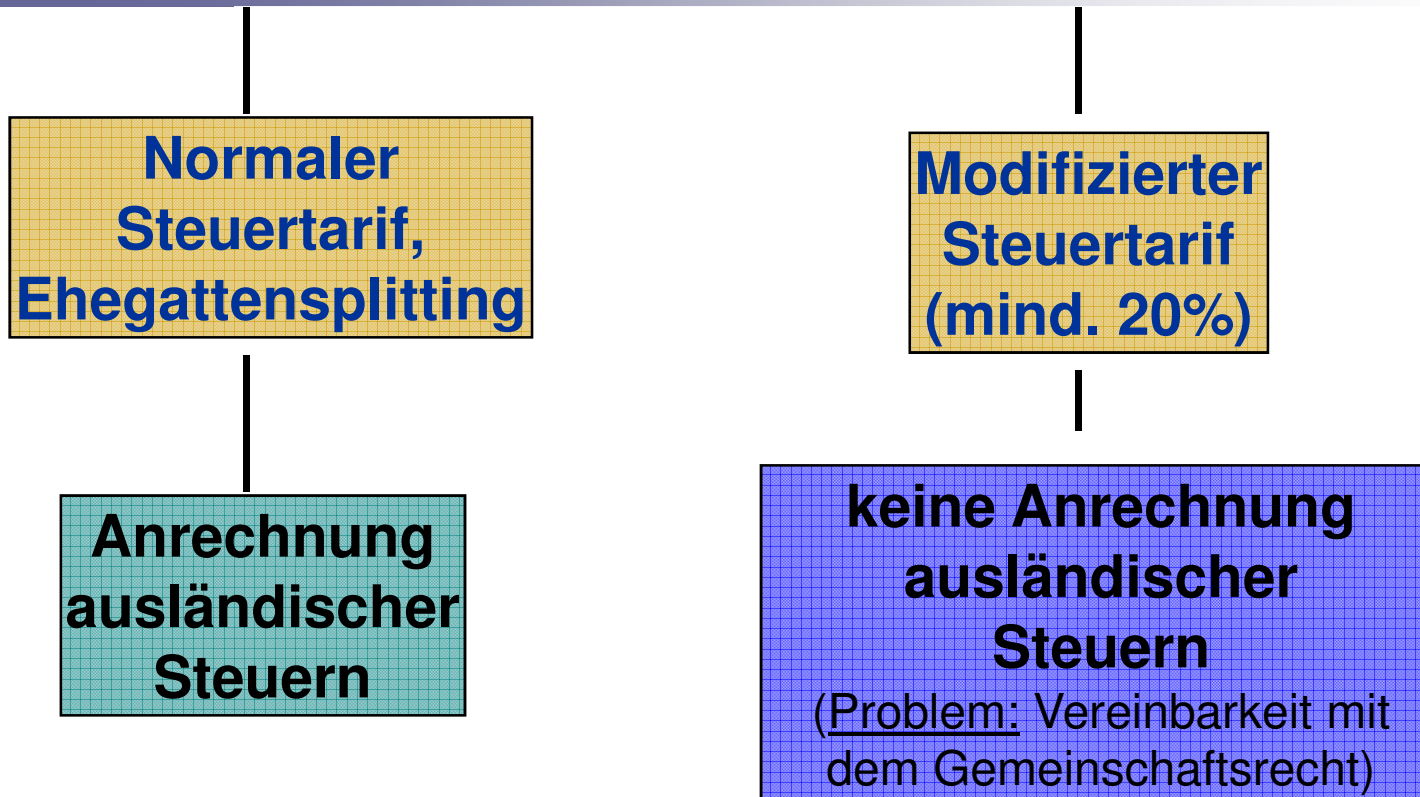
Beschränkte Steuerpflicht
(§ 1 IV EStG)

**Territorial-
prinzip**

**grds. Objektsteuer-
charakter**
Aus.: § 50 2 S. 2 EStG



Subjektive Einkommensteuerpflicht





Einkünftedualismus (T/L, § 9 Rz. 181-203)

Gewinneinkünfte
§ 2 II Nr. 1 EStG



**Markteinkommen-/
Reinvermögenszugangstheorie**



**Totalitäts-,
Realisationsprinzip**



**Erfassung von
Veräußerungs-
gewinnen und -verlusten**

Überschusseinkünfte
§ 2 II Nr. 2 EStG



**Quellentheorie
(Grundsatz)**



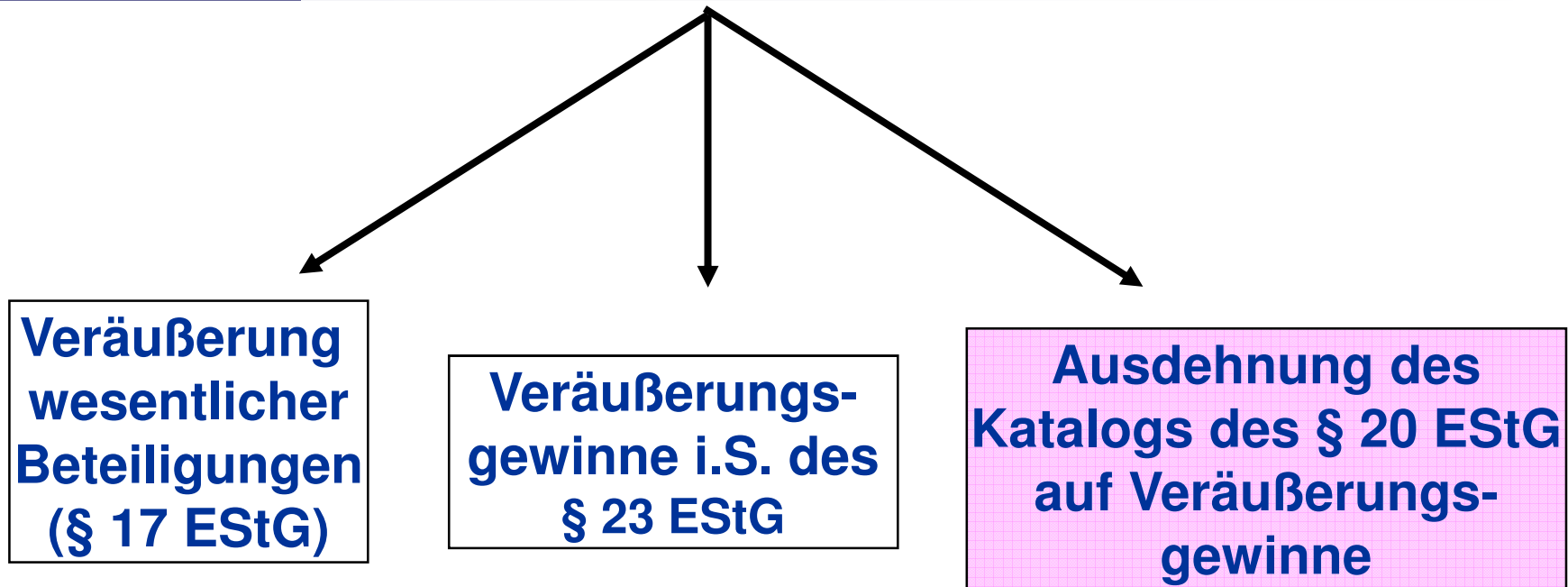
**Nur laufende Erträge
steuerbar/keine
Stammvermögensveränderungen**



**Grundsatz: keine
Veräußerungseinkünfte**



Einschränkungen des Einkünfte dualismus



Einkünfte dualismus existiert praktisch nur noch im Bereich von Immobilien!

Überschusseinkünfte

**Einkünfte aus
Kapitalvermögen
§ 20 EStG**

„keine Vermögens-
verwaltung“, § 14 AO

**Einkünfte aus
Vermietung und
Verpachtung
§ 21 EStG**

**Einkünfte aus
nichtselbständiger
Tätigkeit
§ 19 EStG**

**Sonstige Einkünfte
§ 22 EStG**

Gewinneinkünfte

**Einkünfte aus
Land- und Forst-
wirtschaft
§ 13 EStG**

„keine luf
Tätigkeit“

**Einkünfte aus
Gewerbebetrieb
§ 15 EStG**

„kein Katalogberuf
oder ähnliche Tätigkeit“

**Einkünfte aus
freiberuflicher
Tätigkeit
§ 18 EStG**

„selbstständige
Tätigkeit“



Einkünftepluralismus und Relevanz der unterschiedlichen Einkünftequalifikation

- **Einkünfteermittlungsart**
- **Quellensteuerabzug**
- **Pauschalierungen**
- **Befreiungstatbestände**
- **Gewerbesteuer**



Merkmale steuerbarer Einkünfte (T/L, § 9 Rz. 120-136)

Objektiver Tatbestand
Beteiligung am
wirtschaftlichen Verkehr

Negativabgrenzung:

- Erbschaft, Schenkung
- Unterhaltsbezüge
- Schmerzensgeld
- Eigenleistungen
- Aussteuer, etc.
- Spiel/Sport/Wette

Subjektiver Tatbestand
Einkunftserzielungsabsicht

Negativabgrenzung:

- Liebhaberei
- Gemeinnützigkeit

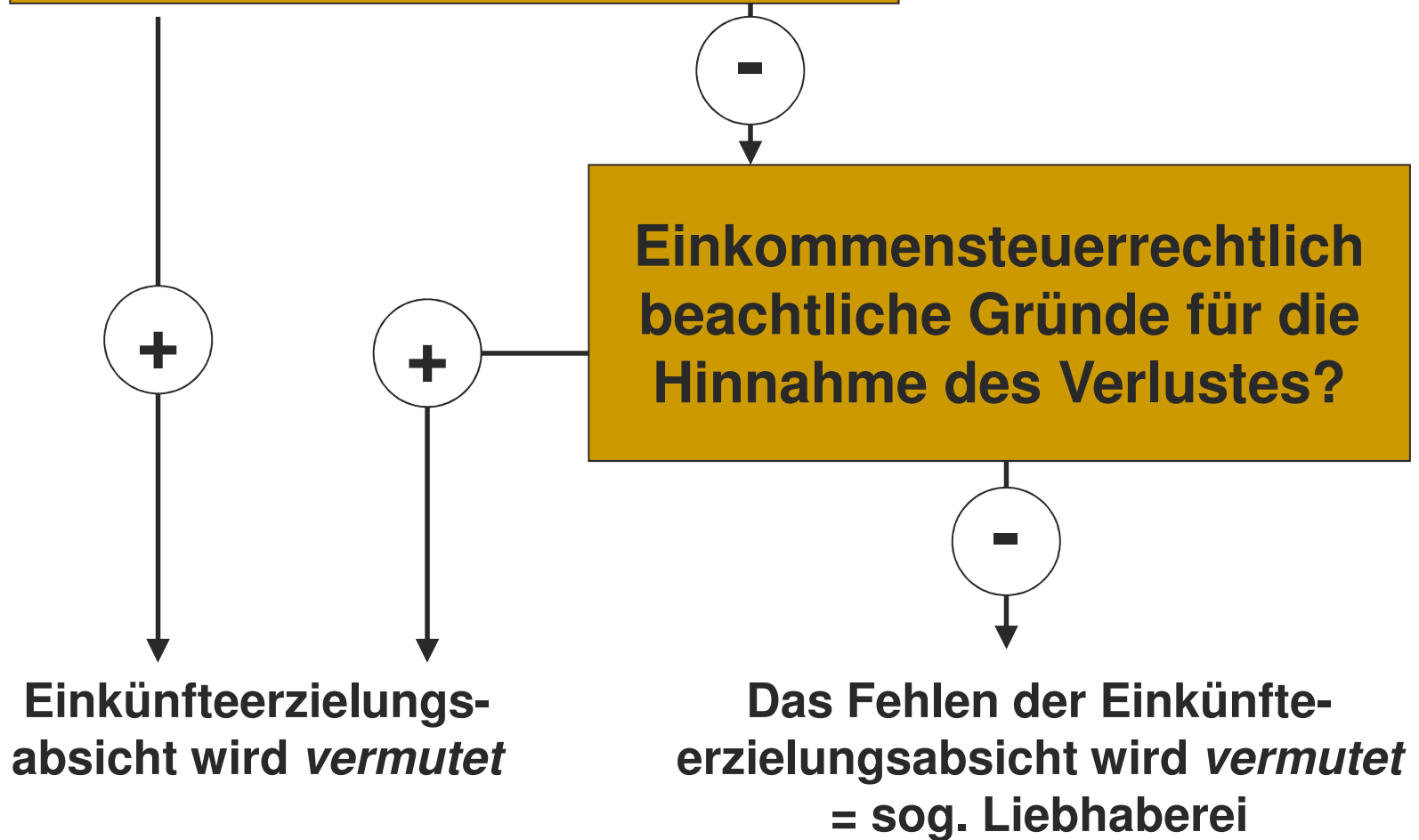
Markteinkommenstheorie

einkommensteuerbar sind die *am Markt* erwirtschafteten Einkünfte



Einkünfteerzielungsabsicht

Positive Totalgewinnprognose?



Überschusseinkünfte

**Einkünfte aus
Kapitalvermögen
§ 20 EStG**

„keine Vermögens-
verwaltung“, § 14 AO

**Einkünfte aus
Vermietung und
Verpachtung
§ 21 EStG**

**Einkünfte aus
nichtselbständiger
Tätigkeit
§ 19 EStG**

**Sonstige Einkünfte
§ 22 EStG**

Gewinneinkünfte

**Einkünfte aus
Land- und Forst-
wirtschaft
§ 13 EStG**

„keine luf
Tätigkeit“

**Einkünfte aus
Gewerbebetrieb
§ 15 EStG**

„kein Katalogberuf
oder ähnliche Tätigkeit“

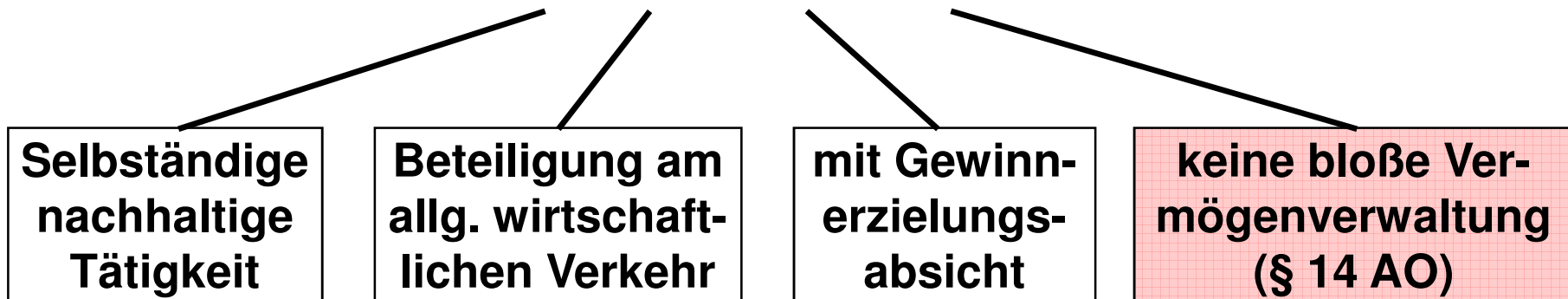
**Einkünfte aus
freiberuflicher
Tätigkeit
§ 18 EStG**

„selbstständige
Tätigkeit“



Gewinneinkünfte (§ 2 II Nr. 1 EStG) (T/L, § 9 Rz. 404-469)

Gemeinsame Merkmale (s. § 15 II 1 EStG)

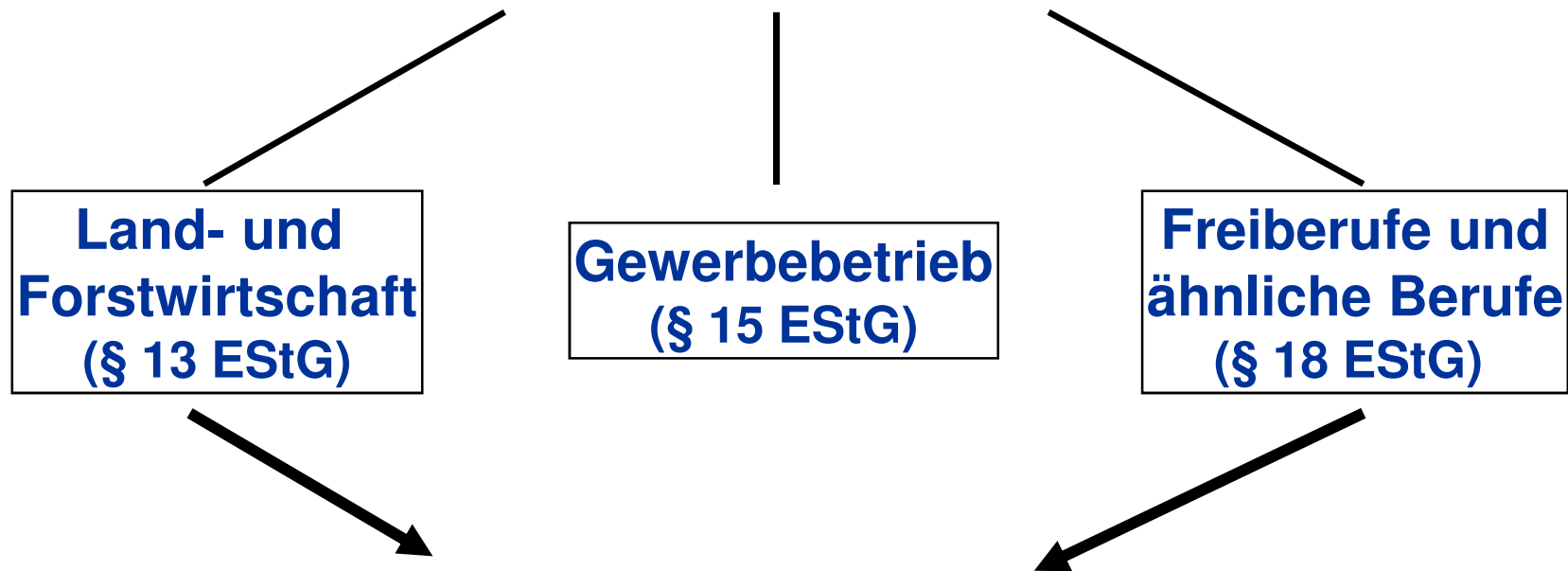


 **Kumulative Voraussetzungen**



Gewinneinkünfte (§ 2 II Nr. 1 EStG) (T/L, § 9 Rz. 404-469)

Diese kumulativen Voraussetzungen erfüllen:



Negativabgrenzung des Gewerbebetreibenden von
Land- u. Forstwirten, Freiberuflern



Sog. Gewerblicher Grundstückshandel „*quellentheoretische Abgrenzung*“

GrS BFHE 197, 240:

„Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung und Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt.“

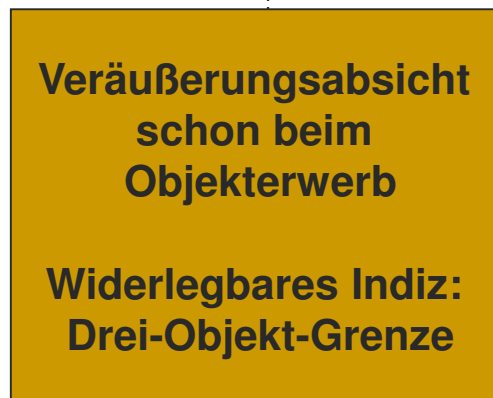
Sog. Gewerblicher Grundstückshandel „*quellentheoretische Abgrenzung*“

Handelt es sich bei der Tätigkeit um (bloße)
Vermögensverwaltung?

Wenn die Umschichtung
und Ausnutzung von
Vermögenswerten im
Vordergrund steht



§ 15 EStG



Wenn das Vermögen zur
längerfristigen Erhaltung
und Fruchtziehung ange-
legt wird



§ 21 EStG

Weitere Abgrenzungs-Beispiele

Vermietung von mehreren „Wohnblöcken“

Vermietung von Hotelzimmern

Betrieb eines entgeltlichen Parkplatzes

Vermietung/Verpachtung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an beherrschte Gesellschaft (Betriebsaufspaltung)

Verpachtung des gesamten Betriebes

Private Equity

(Gewerblicher) Wertpapierhändler



Gewinneinkünfte (§ 2 II Nr. 1 EStG) (T/L, § 9 Rz. 404 ff.)

Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)

- Gewinn aus der land- u. forstwirtschaftlichen Nutzung des Grund und Bodens: **Bezug der Erzeugnisse zum GruBo**
- **Negativabgrenzung:** Handel mit Agrarerzeugnissen, Holzhandel = Gewerbebetrieb
- **Erleichterung der Gewinnermittlung in § 13a EStG**



Überschusseinkünfte (§ 2 II Nr. 2 EStG) (T/L, § 9 Rz. 470-584)

Nichtselbständige Tätigkeit (§ 19 EStG)

- Lohn/Gehalt (*Arbeitnehmer*)
(§§ 19 I Nr. 1 EStG, 1 I 1 LStDV)
- Bezüge aus früherem Dienstverhältnis
(§ 19 I Nr. 2 EStG)
- laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des ArbG aus einem bestehenden Dienstverhältnis für bestimmte Altersversorgungsmodelle
(§ 19 I Nr. 3 EStG)



Arbeitnehmerbegriff als Typusbegriff (§ 1 II LStDV)

Offene Typusmerkmale (= Indizcharakter)

- **Schulden der Arbeitskraft** und nicht des Arbeitserfolges
- **Persönliche Weisungsgebundenheit** gegenüber dem Dienstherrn nach Art und Weise, Ort, Zeit u. Umfang
- **Organisatorische Eingliederung** in den Betrieb des Dienstherrn: keine Unterhaltung eines eigenen Büros, Gestellung der Arbeitsgeräte
- **Fehlendes Unternehmerrisiko**: festes Arbeitsentgelt, Urlaubsanspruch, Anspruch auf Sozialleistungen, Fortzahlung im Krankheitsfall
- **Höchstpersönlichkeit der geschuldeten Arbeitsleistung**, Abhängigkeit von einem Dienstherrn



Arbeitnehmereigenschaft - Problemfall GmbH/Gesellschafter-Geschäftsführer

Nichtselbständige Tätigkeit (§ 19 EStG)?

Zur Umsatzsteuer = BFH v. 10.3.2005 (5. Senat), BStBl. II 2005, 730: Ges`er/Gf`er kann **Unternehmer** sein, dazu BMF v. 21.9.2005, BStBl. I 2005, 936

ebenso FG Berlin v. 6.3.2006, EFG 2006, 1425

Aber: BFH v. 23.4.2009 (6. Senat), BFHE 225, 33 = DStR 2009, 1355, hält daran fest, dass Ges`er/Gf`er trotz seiner Organstellung steuerrechtlich Arbeitnehmer ist, vgl. aber auch BFH v. 20.10.2010, VIII R 34/08, DStR 2011, 911 zu einem Beratervertrag, wo Selbständigkeit in Abgrenzung zum Anstellungsvertrag in Betracht kommen können.

Zur Gesamtproblematik eingehend Seer, FS Lang, S. 655



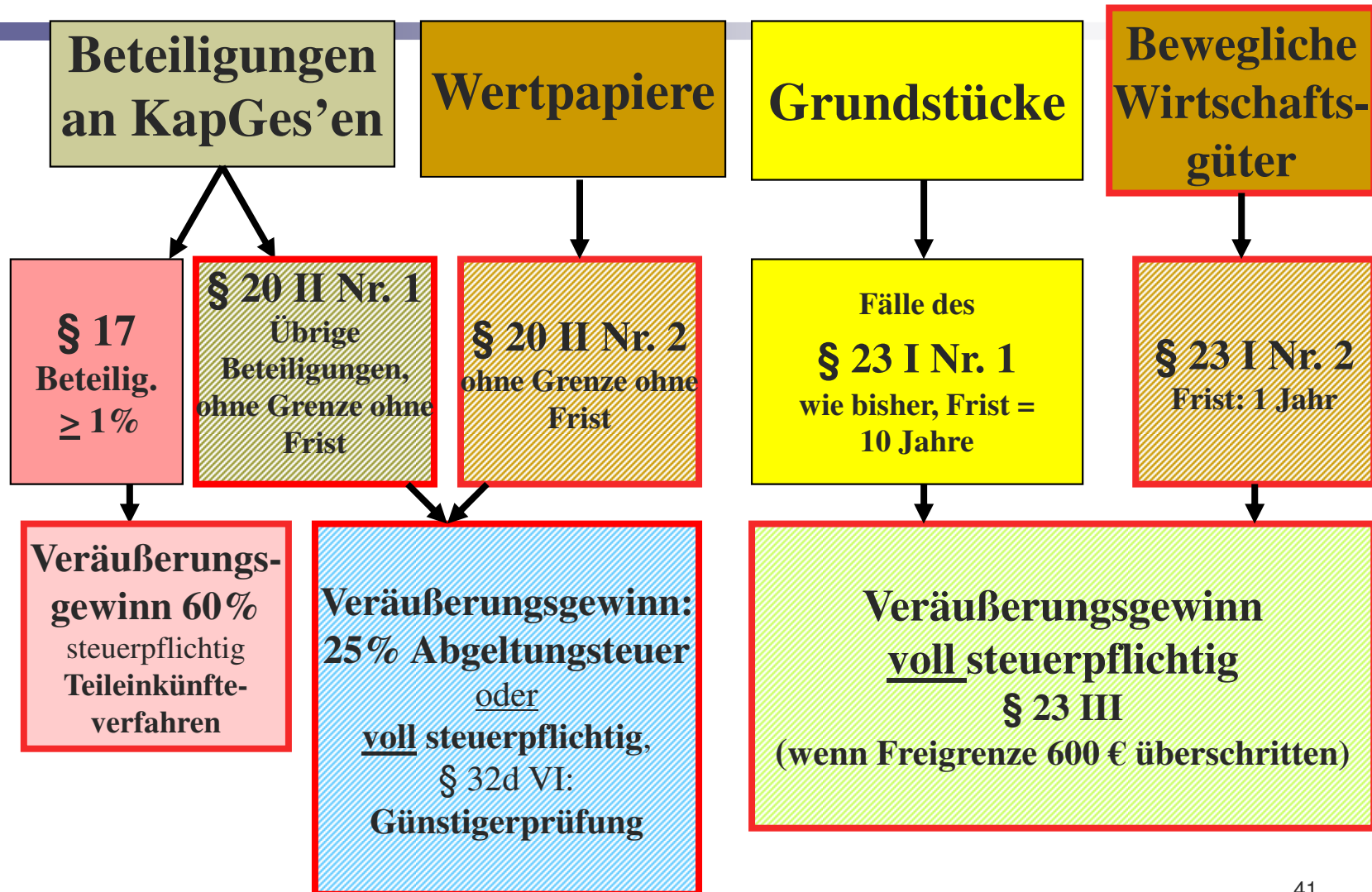
Überschusseinkünfte (§ 2 II Nr. 2 EStG) (T/L, § 9 Rz. 470-584)

Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG)

- Wiederkehrende Bezüge (§ 22 Nr. 1 EStG)
- Unterhaltsbezüge (§ 22 Nr. 1a EStG)
- Versorgungsrenten (§ 22 Nr. 1b EStG)
- *Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2, 23 EStG)*
- Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)
- Abgeordnetenbezüge (§ 22 Nr. 4 EStG)
- Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG)



Veräußerungseinkünfte ab VZ 2009





Veräußerungseinkünfte (T/L, § 9 Rz. 553-563)

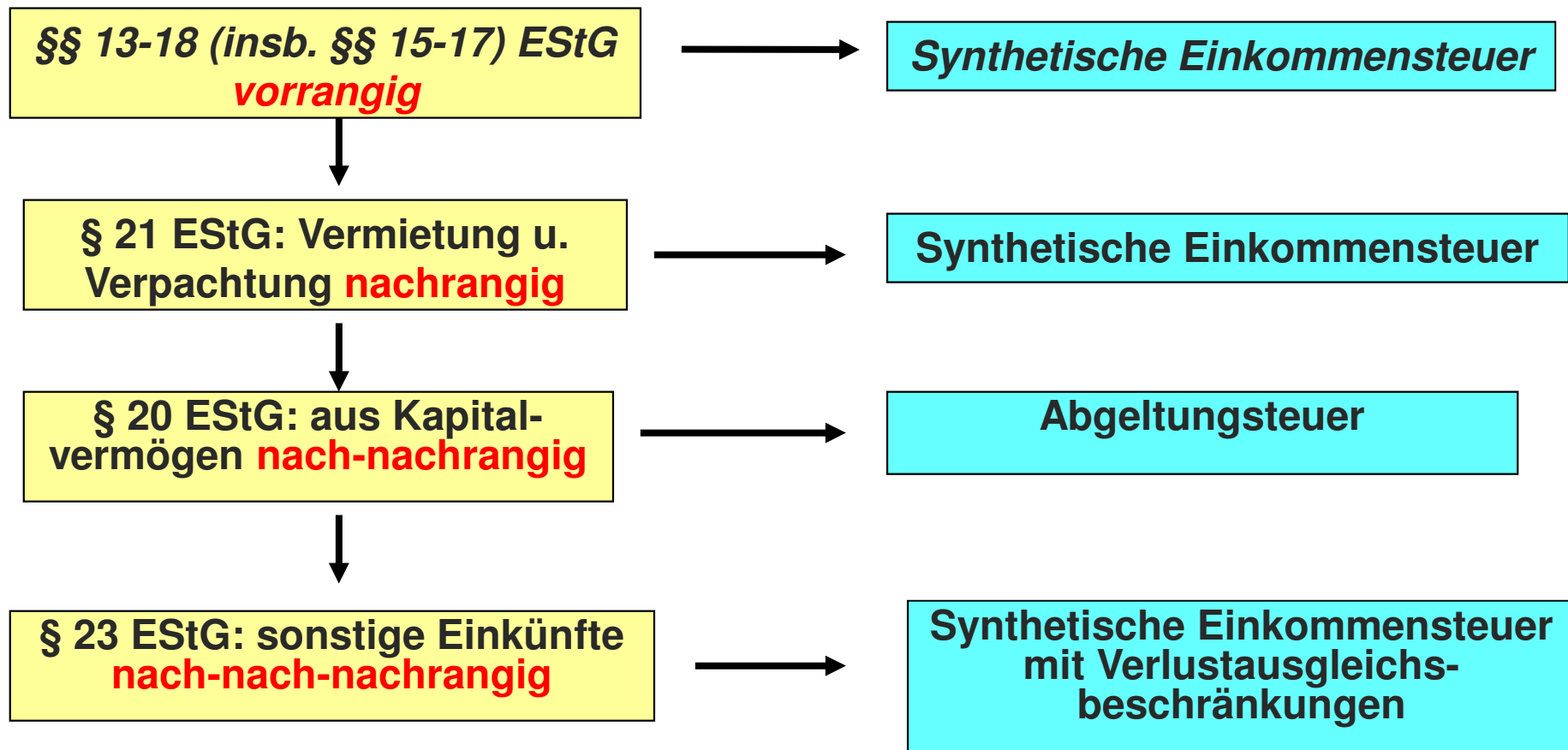
Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG)

- **Relevanzschwelle: 1%-Beteiligung am Kapital**
(in letzten 5 Jahren); ansonsten keine zeitliche Grenze
- **Veräußerungsgewinn (gewerblich fingiert)**
§§ 17 II, 3 Nr. 40c) EStG: **Teileinkünfteverfahren** =>
Veräußerungsgewinn zu 60% steuerpflichtig



Subsidiaritätsklauseln u. systematische Steuerfolgen

§§ 20 VIII, 21 III, 22 Nr. 1-3, 23 II EStG





Abgeltungsteuer ab 1.1.2009

- Einführung einer **einheitlichen Abgeltungsteuer i.H.v. 25%** auf Kapitalerträge zum 1.1.2009
 - **Vereinfachung** der Kapitaleinkünfte-Besteuerung **in Massenverfahren** und damit Bürokratieabbau (Motiv)
 - **Verbesserung der Vollzugsgleichheit** der Besteuerung unter Inkaufnahme einer **rohen Bruttobesteuerung**
- Vorbeugung der Kapitalflucht in das Ausland
- Vergleich auf europäischer Ebene: Praktizierung einer Abgeltungsteuer in 18 Mitgliedstaaten der EU



Erweiterung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 1.1.2009

- Gewinn aus der **Veräußerung von KapGes-Anteilen, Genussrechten u.a. (ohne Befristung)**
- Stillhalterprämien für Einräumung von Optionen
- Gewinn aus Termingeschäften
- Gewinn aus der **Veräußerung** stiller Beteiligungen, **von** Ansprüchen aus Versicherungsverträgen u. sonstigen **Kapitalforderungen jeglicher Art**



praktische Aufhebung des sog. Einkünftedualismus



Pauschale Bruttobesteuerung ab 1.1.2009

Einkünfte aus Kapitalvermögen
(im erweiterten **neuen** Verständnis)



Privatvermögen



Abgeltungsteuer 25% = Bruttosteuer

**Werbungskosten sind durch Sparer-Pauschbetrag
i.H.v. 801 € p.P. abgegolten!!**



Abgeltungsteuer = Analytischer ESt-Sondertarif (§ 32d EStG)

25% ESt + 1,375 SolZ = 26,375% Gesamt

bei KiSt-Pflicht → Kapitalertrag: (4+KSt-Satz)

Bsp. NRW = 100 : 4,09 = 24,45% AbgeltungSt

SolZ = 5,5% x 24,45% = 1,345%

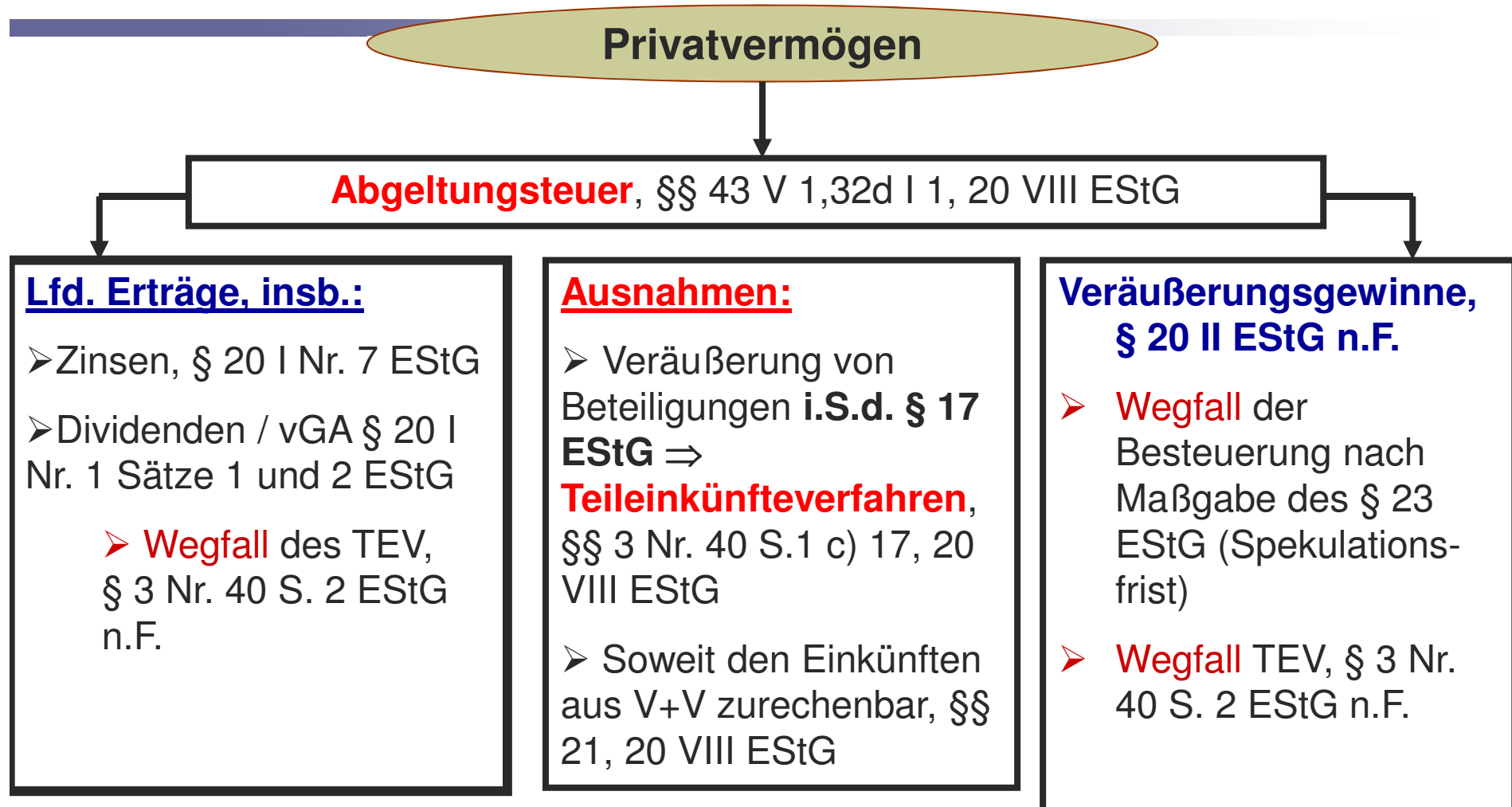
KiSt = 9% x 24,45% = 2,2% → **Summe: 27,995%**



**Die KiSt-Pflicht wird bereits beim KapESt-Abzug berücksichtigt
(§ 43a I 2 EStG), ersatzweise im Veranlagungsverfahren**

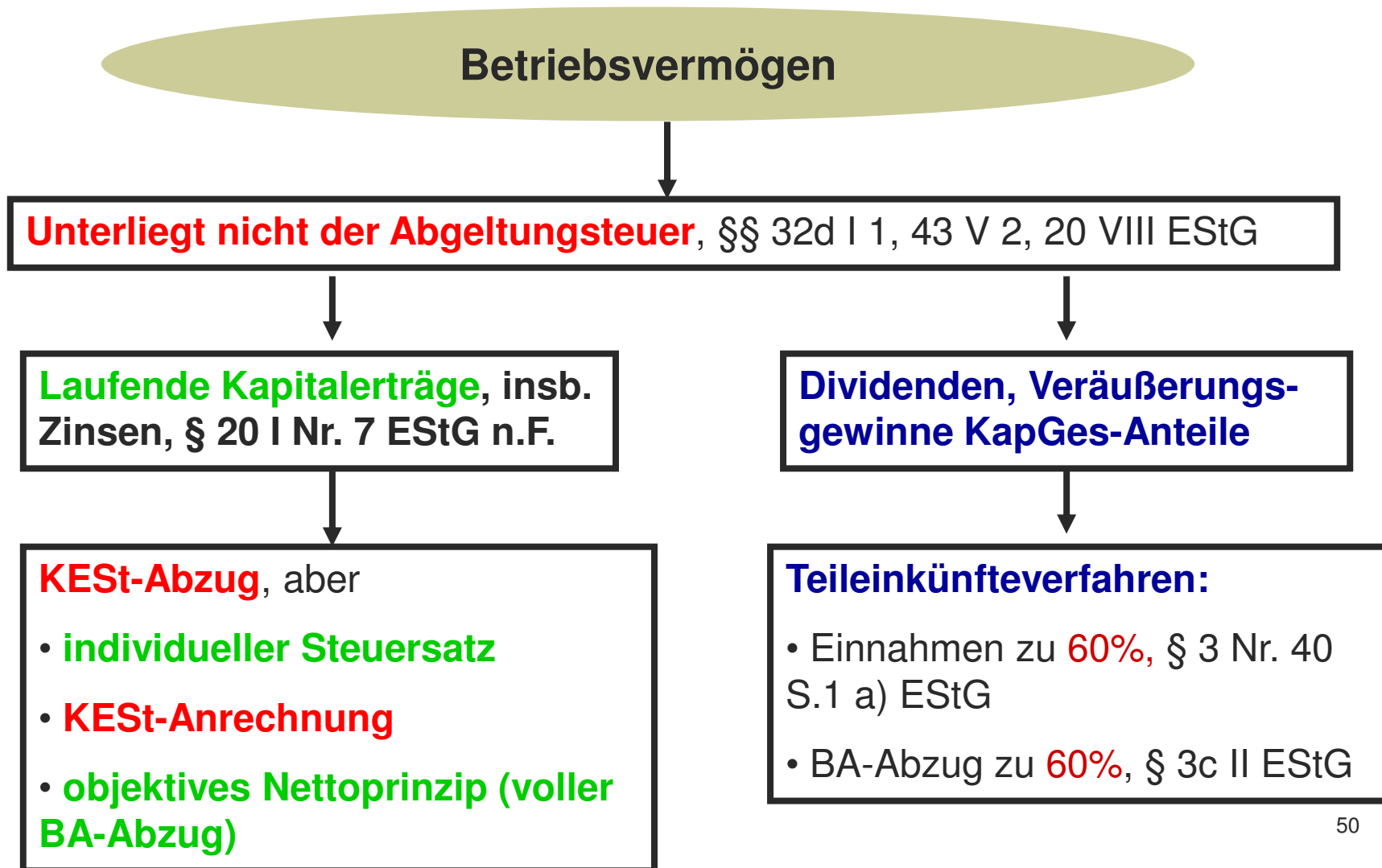


Private Kapitaleinkünfte





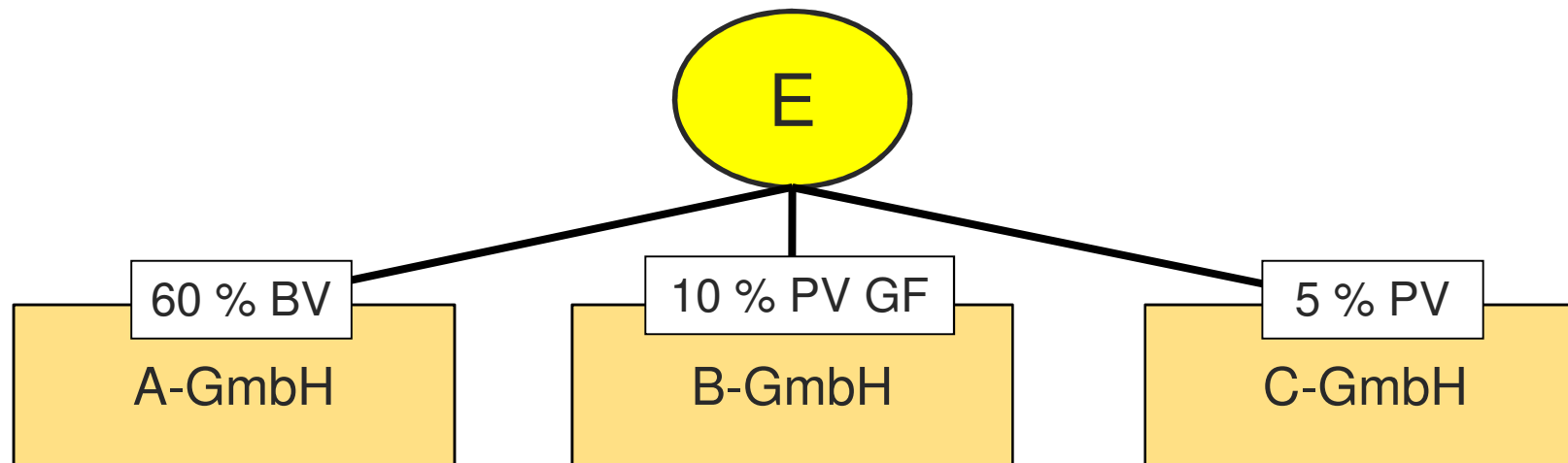
Betriebliche Kapitaleinkünfte

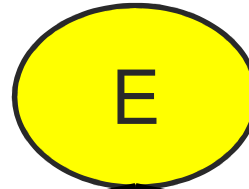




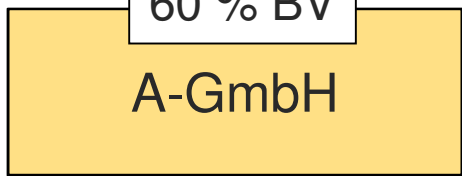
Besteuerung der Ges´ter von Kapitalgesellschaften

E ist Gesellschafter der A-GmbH (Beteiligung 60 %, es besteht eine Betriebsaufspaltung und die Beteiligung ist dem Betriebsvermögen des E zuzurechnen), der B-GmbH (Beteiligung 10 % und E ist dort Geschäftsführer) und der C-GmbH (Beteiligung 5 %). Alle Gesellschaften schütten jeweils 200 T an E aus; E hat im Zusammenhang mit jeder Beteiligung 10 T Aufwendungen (Zinsen anlässlich der fremdfinanzierten Anschaffung).



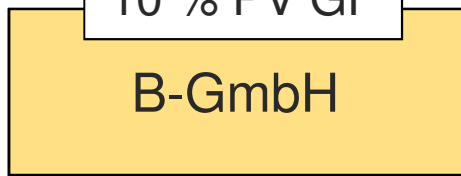


60 % BV



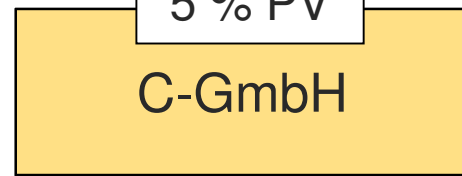
A-GmbH

10 % PV GF



B-GmbH

5 % PV

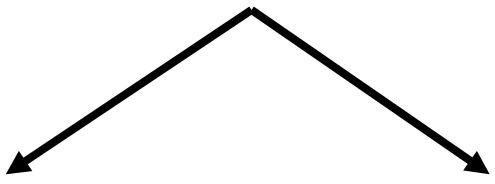


C-GmbH

§§ 3 Nr. 40, 3c II EStG

Ausschüttung	200
(§ 15 I Nr. 1 EStG)	
davon 60 %	120
Zinsen	10
davon 60 %	6
BMG	114
Steuer 45 %	ca. 51

§ 32d II Nr. 3 EStG



Auf Antrag kann der Steuerpflichtige aus der Abgeltungssteuer „herausoptieren“

32d Abs. 1 EStG

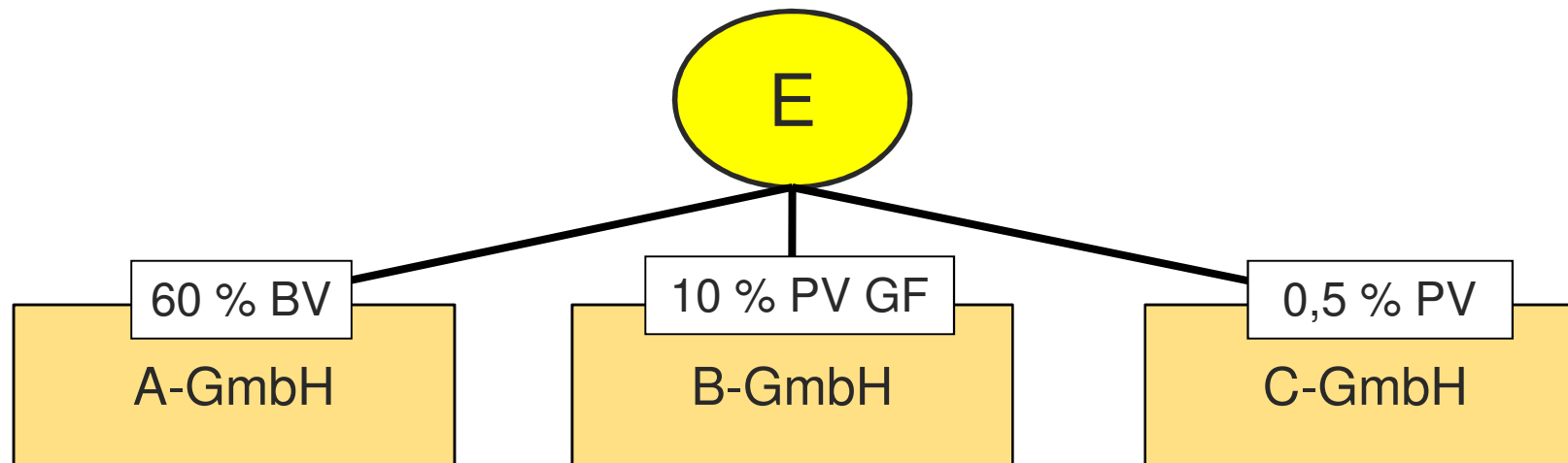
Ausschüttung	200
(§ 20 I Nr. 1 EStG)	
Zinsen	0
Pauschbetrag	0,8
BMG	199,2
Steuer 25 %	49,8

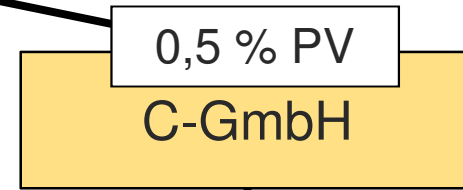
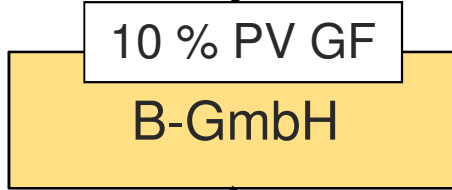
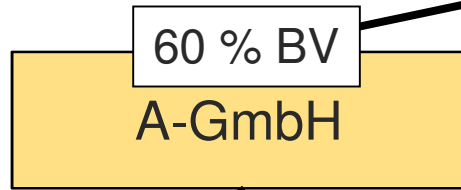
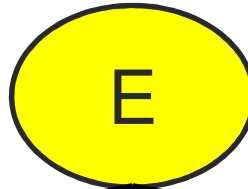
Beachte noch 32d Abs. 6 EStG: Wahlrecht zur Veranlagung mit individuellem Steuersatz



Besteuerung der Ges'ter von Kapitalgesellschaften

E ist Gesellschafter der A-GmbH (Beteiligung 60 %, es besteht eine Betriebsaufspaltung und die Beteiligung ist dem Betriebsvermögen des E zuzurechnen), der B-GmbH (Beteiligung 10 % und E ist dort Geschäftsführer) und der C-GmbH (Beteiligung 0,5 %). Bei allen Gesellschaften hatte E Anschaffungskosten in Höhe von 20.000 € und er erzielt anlässlich der Veräußerung jeder Gesellschaft einen Kaufpreis in Höhe 50.000 €.





§ 15 EStG

§ 17 EStG

§ 20 II EStG

32d I EStG

§§ 3 Nr. 40, 3c II EStG

Kaufpreis	50
davon 60 %	30
BW bzw. AK	20
davon 60 %	12
BMG	18
Steuer 45 %	ca. 8,1

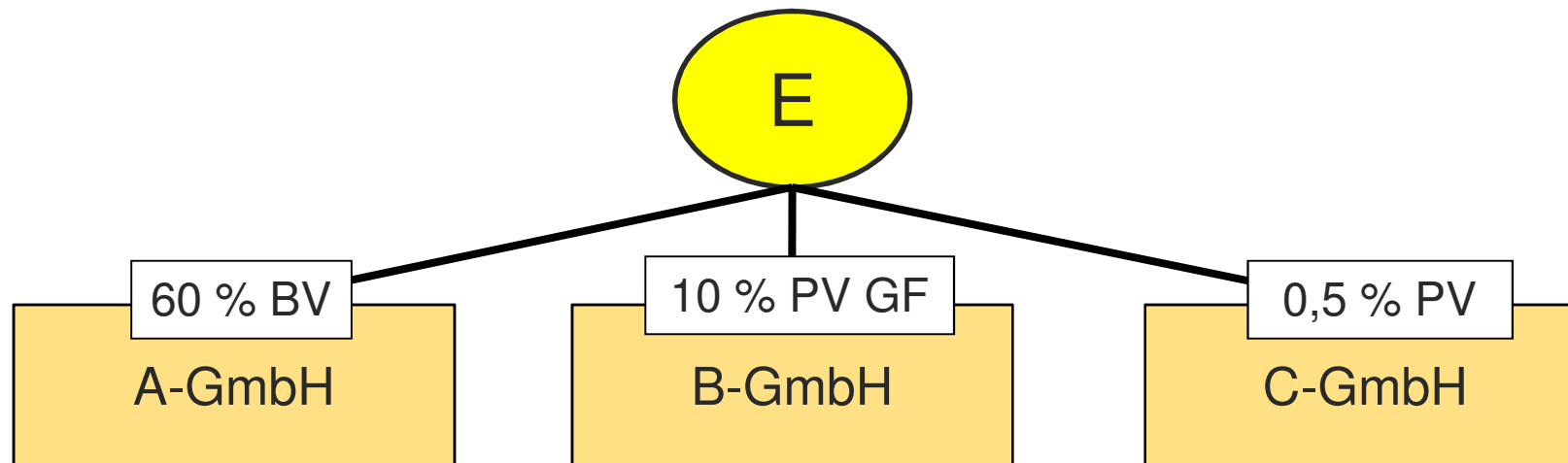
Kaufpreis	50
Anschaffungskost.	20
Pauschbetrag	0,8
BMG	29,2
Steuer 25 %	7,3

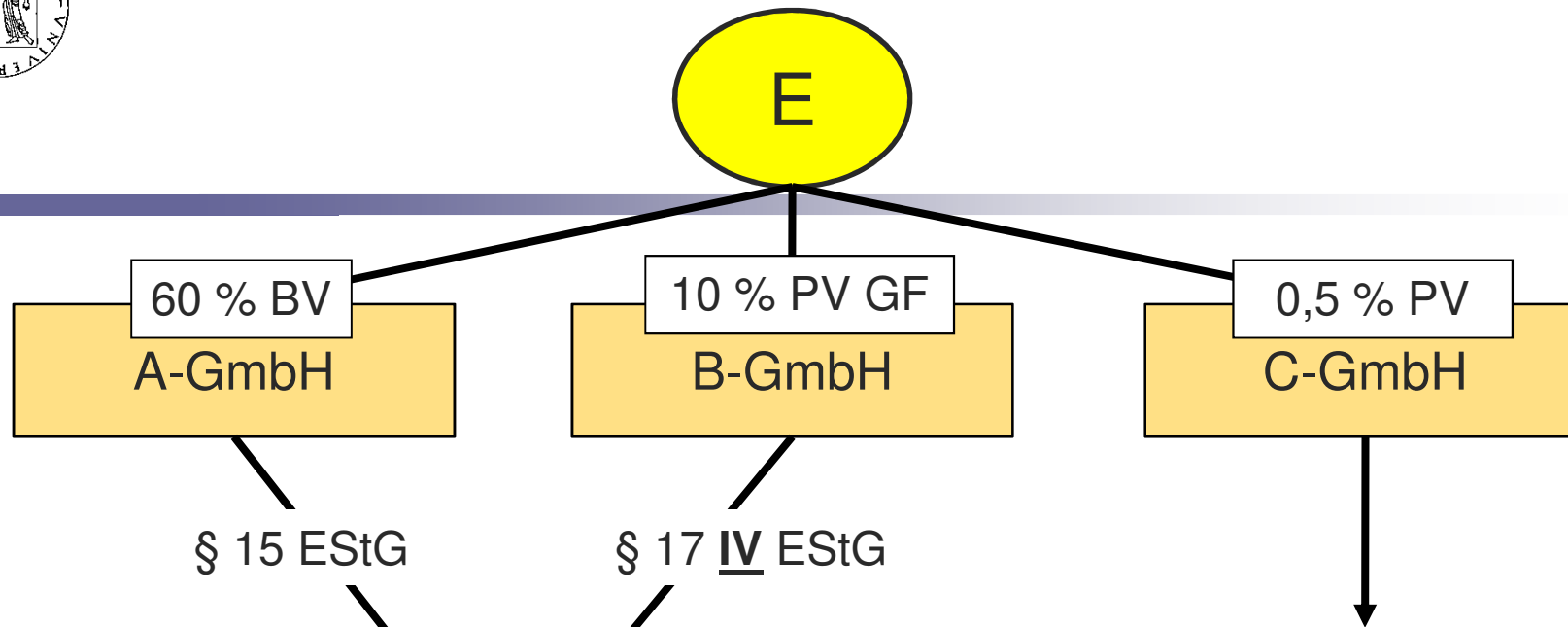
Beachte noch 32d Abs. 6 EStG:
Wahlrecht zur Veranlagung mit
individuellem Steuersatz



Besteuerung der Ges'ter von Kapitalgesellschaften

E ist Gesellschafter der A-GmbH (Beteiligung 60 %, die Beteiligung ist dem Betriebsvermögen des E zuzurechnen), der B-GmbH (Beteiligung 10 % und E ist dort Geschäftsführer) und der C-GmbH (Beteiligung 0,5 %). Bei allen Gesellschaften hatte E Anschaffungskosten in Höhe von 20.000 €. Alle Gesellschaften sind insolvent und werden gelöscht. E ist mit dem vollen Kapital ausgefallen.





§ 15 EStG
§ 17 IV EStG
§§ 3 Nr. 40, 3c II EStG

Kapitalrückzahlung	0
davon 60 %	0
BW bzw. AK	20
davon 60 %	12
BMG	-12

§ 20 II EStG (-), so zumindest BMF BStBl I 2010, Rn. 60.1: Anders als § 17 EStG erfasst § 20 II EStG nur die Veräußerung und nicht die Auflösung der KapGes (kritisch Blümich/Stuhrmann, § 20 Rn. 427a).

Jedenfalls systemwidrig, da nicht einsichtig ist, warum die Vermögensebene nur im Veräußerungsfall erfasst wird



Besteuerung der Alterseinkünfte (T/L, § 9 Rz. 564-584)

**Sozialversicherungsrenten
(Besteuerungsanteil)
§ 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) EStG**

**Beamtenpensionen
(wie laufendes Gehalt)
§ 19 I Nr. 2 EStG**

**BVerfGE 105, 73, 110 ff.:
Gleichheitswidrige Besteuerung →
Neuregelung zum 1.1.2005**



Nachgelagerte Besteuerung der Alterseinkünfte

Abzug von der Bemessungsgrundlage in der Sparphase

- § 10 I Nr. 2a EStG = ArbN-Beitrag zur gesetzl. Rentenvers.
- § 3 Nr. 62 EStG = ArbG-Beitrag zur gesetzl. Rentenvers.
- § 10 III EStG, Höchstbetragsgrenze = 20 T€, Kohorten-Einstieg (2005-2025)

-sog. Riester-Rente = zusätzlicher Abzug n. § 10a EStG,
- max. 2.100 € p.a. bei zusätzlichen privaten Rentenvers.

Versteuerung in der Auszahlungsphase

§ 22 Nr. 1 Satz 2 lit. a) aa):
Kohorten-Einstieg in die nachgelagerte Besteuerung (2005-2040)

§ 22 Nr. 5 EStG Rentenauszahlung



Steuerliche Freistellung einer angemessenen Altersversorgung

Versorgungsaufwendungen i.S.v. § 10 I Nr. 2

lit a) = Beiträge zu den **gesetzlichen Rentenversicherungen** sowie **berufsständigen Versorgungseinrichtungen**

lit b) = Beiträge des Stpfl. zum Aufbau einer eigenen **kapitalgedeckten Altersversorgung**, wenn eine lebenslange monatliche Rente gezahlt wird

sind bis zu einem Betrag von 20.000 € (bzw. 40.000 € bei ZV) als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 10 III EStG), sog. Basisversorgung.

Der steuerfreie AG-Anteil zur ges. RV kann nicht abgezogen werden!



Unterwerfung aller Alterseinkünfte unter die reguläre Besteuerung

Volle Besteuerung von

- **Versorgungsbezügen, § 19 II EStG**
- **Leibrenten und anderen Leistungen (z.B. Renten aus der ges. Rentenversicherung oder der kapitalgedeckten sog. Rürup-Rente), § 22 Nr. 1 EStG**
- **Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (Riester-Rente), d.h. insbesondere aus Direktversicherungen, betrieblichen Pensionskassen oder Pensionsfonds, § 22 Nr. 5 EStG (wenn nicht bereits § 19 II EStG)**



Sicherstellung der Besteuerung durch „Rentenbezugsmitteilungen“

§ 22a EStG

Die Leistungserbringer haben einer zentralen Stelle bestimmte Daten *automatisch* zu übermitteln, insbesondere die Höhe gewährter Leistungen und die Dauer der Leistungsgewährung



Fälle zum Einkünftekatalog (1)

A ist Architekt in Bochum und Kenner des lokalen Grundstücksmarktes. Im Zeitraum von 01-03 erwarb er drei ältere Mietwohnhäuser (Anschaffungskosten einschl. Nebenkosten = 800.000 €). Im Anschluss daran ließ er umfangreiche Renovierungsarbeiten durchführen (Aufwand = 400.000 €) und die Mietwohnhäuser in insgesamt 15 Eigentumswohnungen aufteilen. Im Zeitraum von 04-07 konnte er die Eigentumswohnungen für insgesamt 2 Mio. € veräußern.

Mit welchen Einkünften unterliegt A der Einkommensteuer?

Literaturhinweis

BFH (GrS) v. 10.12.2001, BStBl. II 2002, 291; dazu *Söffing*, DB 2002, 964; *Bilsdorfer*, SteuStud 2002, 332; *Elicker*, SteuStud 2005, 466 ff.; *Bloehs*, BB 2002, 1068; ausf. *Schmidt-Liebig*, Die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb[4], Bielefeld 2002; umfangreiche Literaturnachweise zum gewerblichen Grundstückshandel bei *Drüen/Krumm*, FR 2004, 685 ff. Siehe auch BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434; BFH v. 28.04.2005, BStBl. II 2005, 606; BFH/NV 2007, 30.



Fälle zum Einkünftekatalog (2)

A ist hauptberuflich selbständiger Versicherungsmakler. Daneben betätigt er sich täglich über eine Online-Bank am Kapitalmarkt. Er handelt dort mit Aktien, Optionen und anderen Finanzderivaten. Im Jahr 09 tätigte er 300 kurzfristige Veräußerungsgeschäfte mit einem Gesamtergebnis nach Abzug der Verluste von 40.000 €. Außerdem veräußerte er 20 Aktienpositionen, die er vor mehr als einem Jahr angeschafft hatte, mit einem Gewinn von 10.000 €. Schließlich erhielt er als sog. Stillhalter Prämien i.H.v. 5.000 €. Im Jahr 10 hat A jedoch weniger Erfolg. Aus kurzfristigen Veräußerungen erzielte er nach Saldierung mit Gewinnen einen Verlust von 20.000 €. Als Stillhalter musste A wegen der Ausübung von Verkaufsoptionen 10.000 € „glattstellen“. Diesem Aufwand standen Stillhalterprämien von 3.000 € gegenüber. Wie sind die Vorgänge steuerlich zu beurteilen?

Literaturhinweis

BFH BStBl. II 1999, 448; BFH BStBl. II 2001, 706; 2004, 408; dazu *Weyde/Frey*, FR 2002, 190; *P.Fischer*, FR 2002, 597; *Wiese*, GmbHR 2002, 293. Zur Glattstellung von Optionen siehe BFH NJW 2004, 3142.



Fälle zum Einkünfteкаталог (3)

Rechtsanwalt R arbeitet für eine größere Rechtsanwaltssozietät als sog. freier Mitarbeiter, ohne Gesellschafter der Sozietät zu sein. Er erhält dafür eine feste Jahresvergütung i.H.v. insgesamt 40.000 € p.a. Seine Tätigkeit führt R ganz überwiegend in den Büroräumen der Sozietät an einem festen Arbeitsplatz zu den üblichen Bürozeiten (8.30 - 19.00 Uhr) durch.

Welche Art von Einkünften realisiert R?

Literaturhinweis

**BFH BStBl. II 1991, 409 (Typuskriterien); BFH BStBl. II 1999, 534;
J.Lang, DStJG Bd. 9 (1986), 15, 22 ff.**



Fälle zum Einkünftekatalog (4)

H ist leidenschaftlicher Spieler. In unterschiedlichen Spielcasinos hat er im Jahre 05 nach Saldierung mit seinen Spieleinsätzen insgesamt einen Gewinn von 100.000 € erzielt.

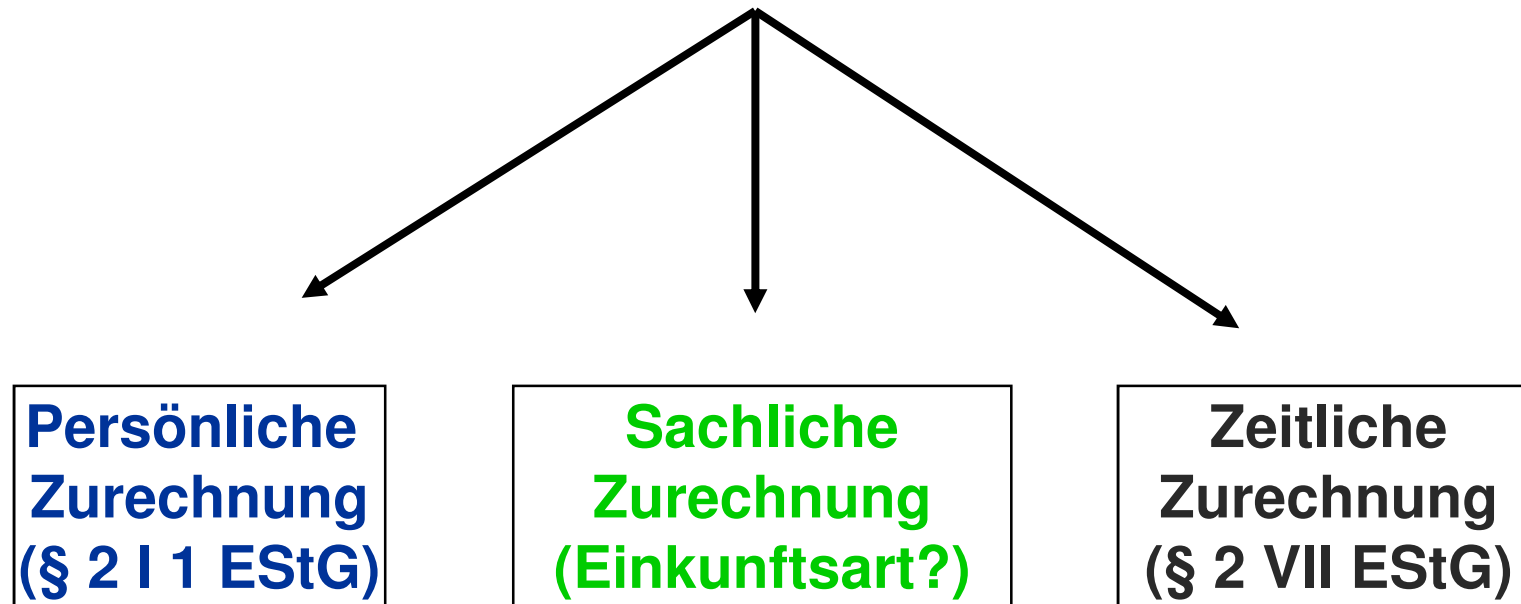
Ist dieser Gewinn einkommensteuerpflichtig?

Literaturhinweis

BFH BFH/NV 1994, 622; *Schmidt-Liebig*, StuW 1995, 162.



Zurechnung von Einkünften





Persönliche Zurechnung

- demjenigen, der die Einkünfte *erzielt* (§ 2 I 1 EStG), d.h. den Einkünftebestand erfüllt.
- demjenigen, der die Einkünfte *erwirtschaftet* (Markteinkommenstheorie)
- ausschlaggebend ist nicht der Zufluss der Einkünfte, sondern die *Erwerbstätigkeit*
- Merkmal = sog. *Dispositionsbefugnis über die Leistungserstellung* (siehe Ruppe, DStJG Bd. 1 [1977], 7, 16; Lang/Seer, FR 1992, 638 ff.)

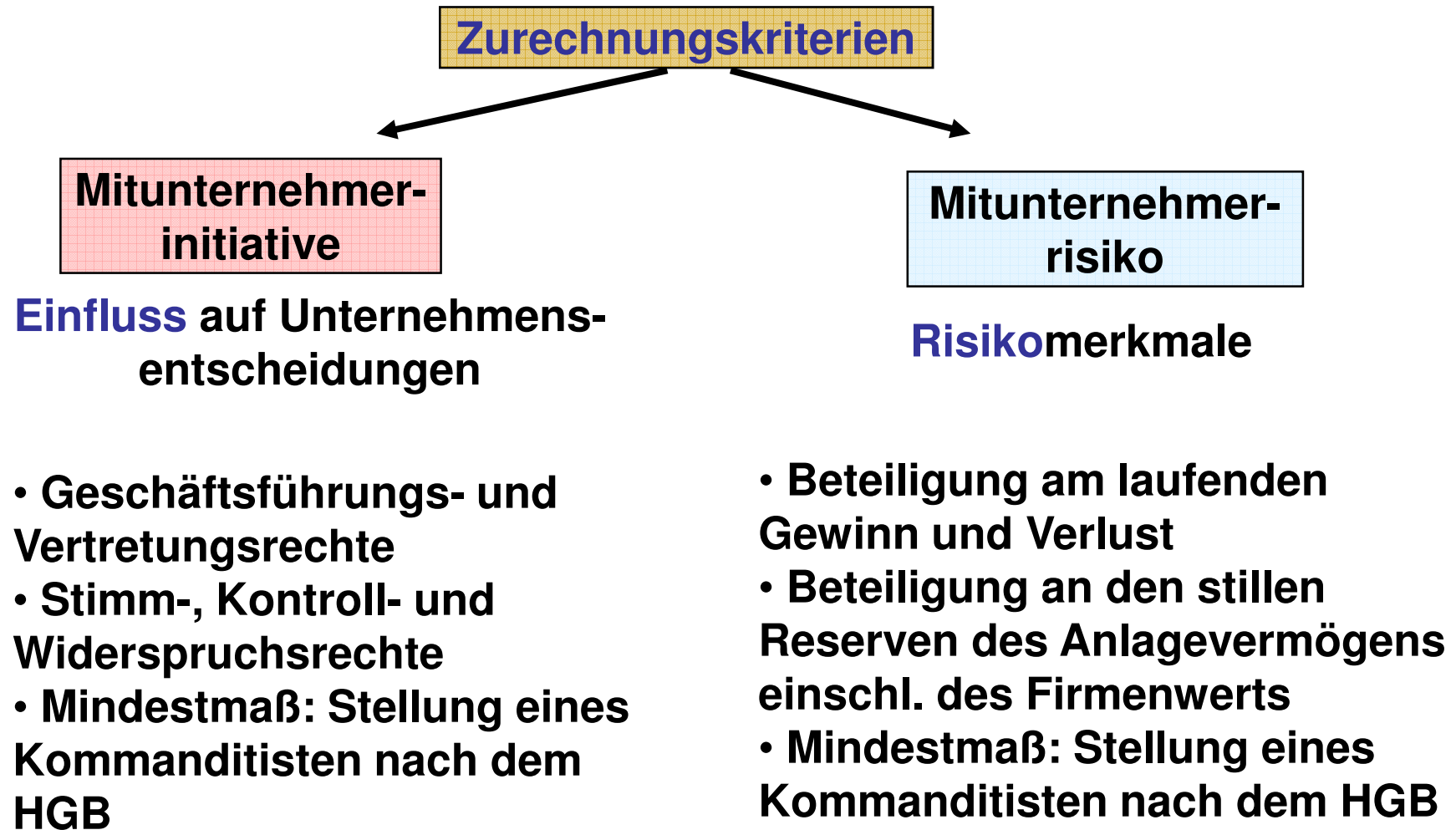


Abgrenzungsfragen zur Dispositionsbefugnis

- **Auf wessen Rechnung und Gefahr** wird der Betrieb geführt (unternehmerische Betätigung)?
- **Wer erbringt die entgeltliche Dienst-/Arbeitsleistung?**
- **Wer verwertet das Wirtschaftsgut** entgeltlich am Markt?



Einkünftezurechnung bei PersGes / Mitunternehmerschaften (§ 15 I 1 Nr. 2 EStG)





Einkünftezurechnung bei PersGes / Mitunternehmerschaften (§ 15 I 1 Nr. 2 EStG)

Merke

- Ein geringes mitunternehmerisches Risiko kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts **ausgeglichen werden** (und umgekehrt).
- **Beide Merkmale** müssen jedoch vorliegen.
- Diese Grundsätze gelten auch für die Beurteilung der Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (BFH BStBl. II 2006, 595).



Zurechnung von Einkünften unter Familienangehörigen

Art. 3 I, 6 I GG
Diskriminierungsverbot
Vertragsbeziehungen zwischen Familienangehörigen sind – wie unter fremden Dritten – anzuerkennen



§ 12 Nr. 1 EStG
Abzugsverbot
Vertragsbeziehungen zwischen Familienangehörigen dürfen private Einkommensverwendungen nicht verdecken

Voraussetzungen nach der BFH – Rspr. für die Anerkennung von Verträgen unter Familienangehörigen

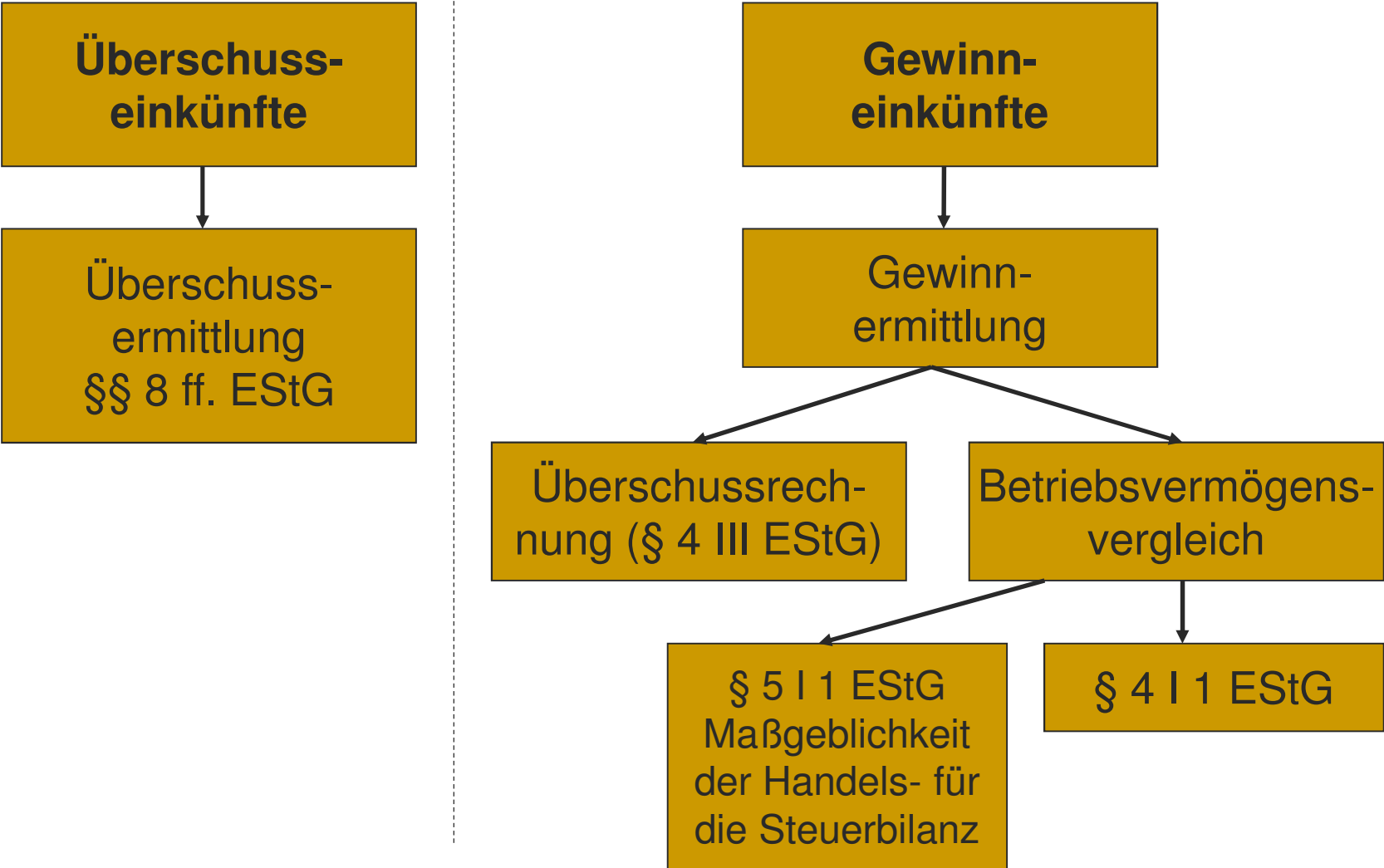
- Vertrag muss zivilrechtlich wirksam sein.
- Vertrag muss den Vereinbarungen entsprechend tatsächlich durchgeführt worden sein.
- Vertrag muss nach Inhalt und Ausführungen dem entsprechen, was unter Fremden üblich und angemessen ist (sog. **Fremdvergleich**).



Personelle Zuordnung der Gewinnermittlungsarten

Personenkreis	Gewinnermittlungsart
Land- und Forstwirte, gesetzlich buchführungspflichtig (insb. nach § 141 AO) oder freiwillig buchführend Freiberufler, freiwillig buchführend	Betriebsvermögensvergleich nach § 4 I EStG
Gewerbetreibende, gesetzlich buchführungspflichtig (insb. Kaufleute / Handelsgesellschaften / Buchführungspflichtige nach § 141 AO) oder freiwillig buchführend	Betriebsvermögensvergleich für Gewerbetreibende (§ 5 EStG)
Freiberufler, nicht buchführende Gewerbetreibende, bestimmte Land- und Forstwirte	Betriebseinnahmen / -ausgaben-Überschussrechnung (§ 4 III EStG)
Land- und Forstwirte, welche die Voraussetzungen des § 13a I EStG erfüllen und nach § 13a II EStG keine andere Gewinnermittlungsart wählen	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)

Steuerbemessungsfunktion





System der Einkünfteermittlung

Gewinneinkünfte § 2 II Nr. 1 EStG

Betriebsvermögensvergleich §§ 5 I, 4 I EStG

Überschussrechnung § 4 III EStG

- z.B. Freiberufler

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen § 13a EStG

- Land- und Forstwirtschaft

Veräußerungsgewinnrechnung

- **Anteilsveräußerungen $\geq 1\%$ (§ 17 II EStG)**



System der Einkünfteermittlung

Überschusseinkünfte § 2 II Nr. 2 EStG

Überschussrechnung §§ 8, 9, 11 EStG

- nur Erträge, keine Veräußerungen

Veräußerungsgewinnrechnung

- privaten Veräußerungseinkünften (§§ 20 II, 23 III EStG)



Typen der Einkünfteermittlung (T/L, § 9 Rz. 201-203)

Typenart	Gewinneinkünfte (§ 2 II Nr. 1 EStG)	Überschusseinkünfte (§ 2 II Nr. 2 EStG)
Bilanz- vergleich	Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 I; 5 EStG (periodengerechte Erfolgsrechnung)	-
Kassen- rechnung	Betriebseinnahmen/-ausgaben-Überschussrechnung nach § 4 III EStG (vereinfachte Erfolgsrechnung mit Elementen des Betriebsvermögensvergleichs)	Einnahmen/Werbungskosten-Überschussrechnung nach §§ 8 ff. EStG (Vereinfachte Erfolgsrechnung)
Ergänzende Erfolgs- rechnungen	Ermittlung der Einkünfte aus Betriebsveräußerung und -aufgabe nach §§ 14, 16; 18 III EStG (Ergänzende Erfolgsrechnung zum Zwecke der Steuerermäßigung)	Veräußerungseinkünfte nach §§ 17, 23 EStG (Ergänzende Erfolgsrechnungen teilweise nach Bilanzgrundsätzen, teilweise nach Zuflussprinzip)
Einheits- wertab- hängige Erfolgs Rechnungen	Land- und forstwirtschaftliche Gewinnermittlung nach § 13a EStG (verdeckte Privilegierung / Diskriminierung durch systemwidrige Sollertragsrechnung)	-



Typen der Einkünfteermittlung

Bruttorechnung (ab 1.1.09)		Einnahmen ohne Werbungskosten berücksichtigen zu können; Besteuerung durch Abgeltungsteuer i.H.v. 25 %
---------------------------------------	--	---



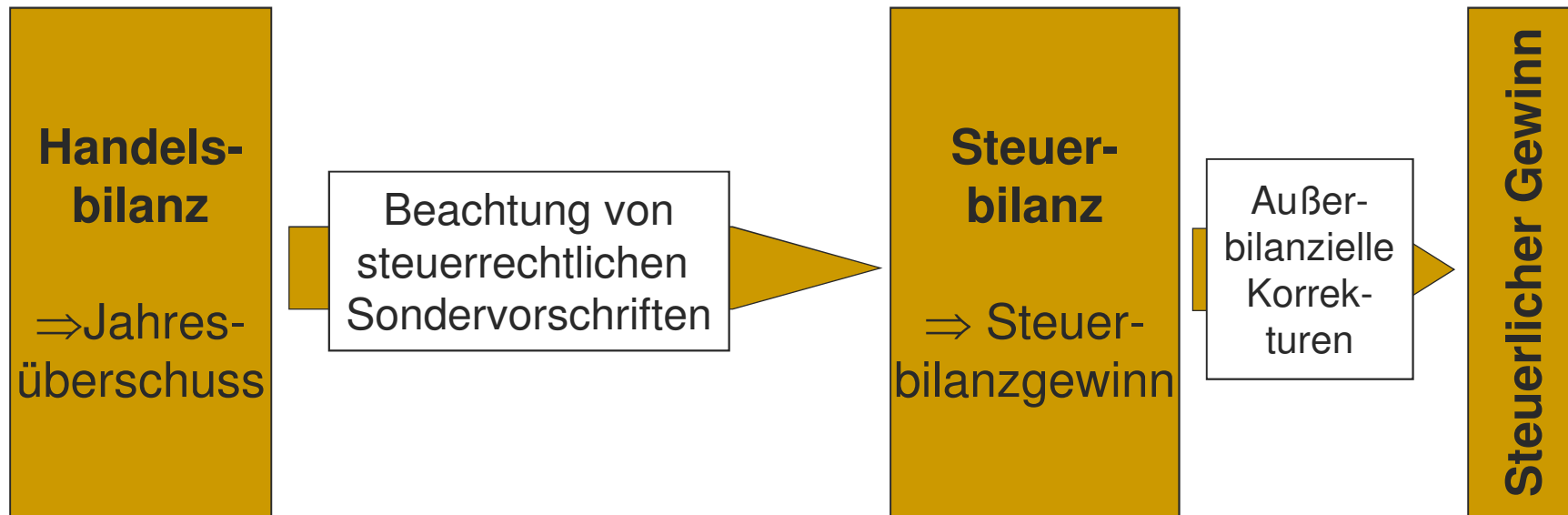
Gewinnbegriff nach § 4 I 1 EStG

$$\begin{aligned} & \text{Betriebsvermögen Stand 31.12.10} \\ \underline{./.\quad} & \text{Betriebsvermögen Stand 31.12.09} \\ & \text{Vermögensmehrung/-minderung in 10} \\ + & \text{Entnahmen (§ 4 I 2 EStG)} \\ \underline{./.\quad} & \text{Einlagen (§ 4 I 5 EStG)} \\ = & \text{im Betrieb erwirtschafteter} \\ & \text{Vermögenszuwachs/-verlust} \end{aligned}$$

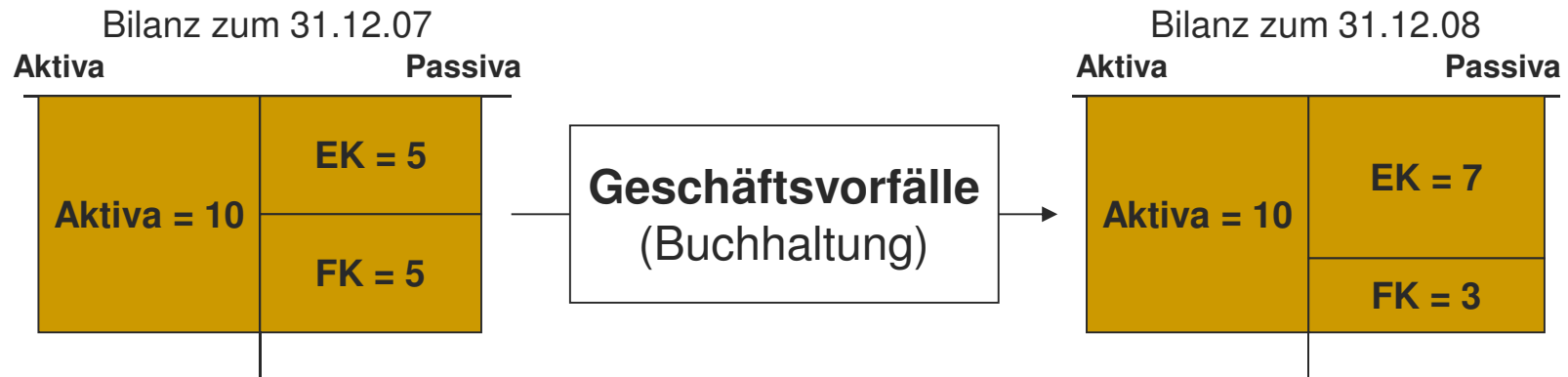
Verhältnis von Handels- zu Steuer(bilanz)recht

Zur Ermittlung der steuerrechtlichen Betriebsvermögensmehrung ist im Ausgangspunkt der Wert anzusetzen, der sich aus der Gegenüberstellung der nach Handelsrecht ermittelten Eigenkapitalgrößen zweier Stichtage ergibt.

Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG)



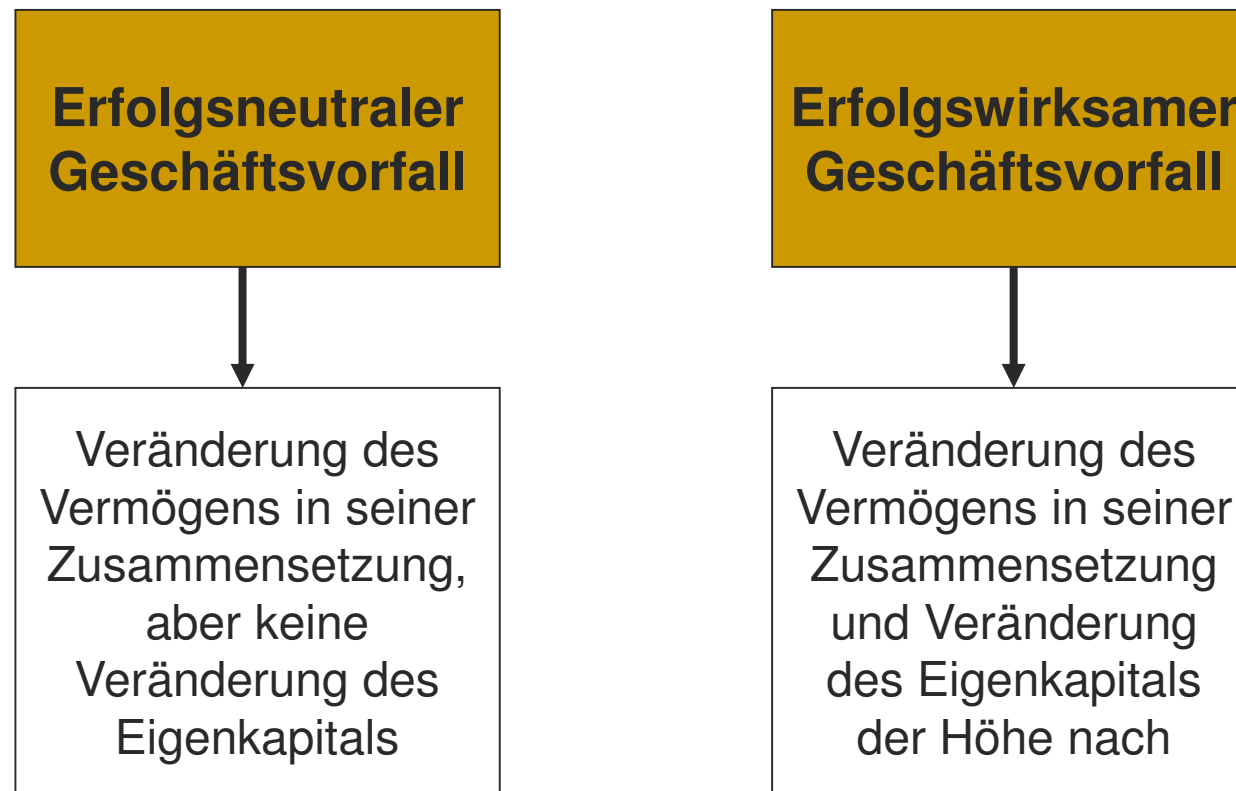
Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital



Gewinn ist die Veränderung des Eigenkapitals zwischen zwei Bilanzstichtagen

Gewinn = 2

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital



Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

**Erfolgsneutraler
Geschäftsvorfall**



Veränderung des Vermögens in seiner Zusammensetzung, aber keine Veränderung des Eigenkapitals

Beispiele:

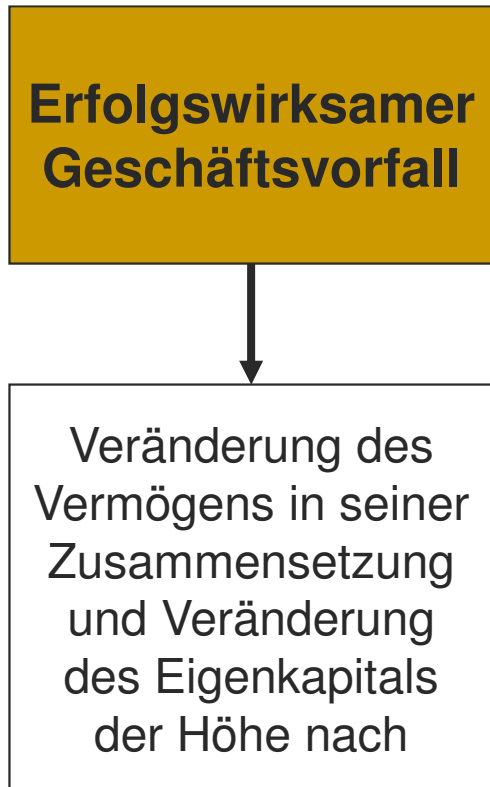
Ein Kunde begleicht eine Forderung in Höhe von 100 durch Überweisung (sog. Aktiv-Aktiv-Tausch)

Ein LKW wird zum Kaufpreis von 50 gekauft und geliefert, die Kaufpreisforderung wird aber noch nicht erfüllt (sog. Aktiv-Passiv-Tausch)

Eine Lieferantenverbindlichkeit in Höhe von 200 wird in ein Darlehen umgewandelt (Sog. Passiv-Passiv-Tausch)

	Aktiva		Passiva	
Vorher	Anlagevermögen		Eigenkapital	140
	- Maschinen	40		
	Umlaufvermögen		Verbindlichkeiten LL	260
	- Forderungen LL	250		
	- Bank	110		
		400		400
Nachher	Anlagevermögen		Eigenkapital	140
	- Maschinen	40		
	- LKW	50	Verbindlichkeiten LL	60
	Umlaufvermögen		Verbindlichkeit PKW	50
	- Forderungen LL	150	Darlehen	200
	- Bank	210		
			450	

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital



Beispiele:

Der Kaufmann erbringt eine Dienstleistung und stellt dem Kunden 300 in Rechnung. Der Kunde zahlt 100 sofort; über weitere 200 wird dem Kunden ein Zahlungsziel gewährt.

Am Ende des Monats zahlt der Kaufmann die Miete für das Ladenlokal in Höhe von 50

Die Forderung gegen einen Kunden in Höhe von 100 wird wegen dessen Insolvenz uneinbringlich. Das Insolvenzverfahren lässt eine Quote von 10 % erwarten.

Vorher

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital	140
- Maschinen	40	Verbindl. LL	60
- LKW	50	Verbindl. PKW	50
Umlaufvermögen		Darlehen	200
- Forderungen LL	150		
- Bank	210		
	<u>450</u>		<u>450</u>

Nachher

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		EK alt	140
- Maschinen	40	Jahresüber.	<u>160</u>
- LKW	50	Eigenkapital	300
Umlaufvermögen		Verbindl. LL	60
- Forderungen LL	260	Verbindl. PKW	50
- Bank	260	Darlehen	200
	<u>610</u>		<u>610</u>

G/V-Rechnung

Umsatzerlöse (Ertrag)	300
Mietaufwand	- 50
Wertberichtigung Ford.-	<u>90</u>
Jahresüberschuss	160

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Ertrag erfolgswirksame Mehrung des Vermögens

Einzahlung Zahlungsstrom, d.h. Mehrung der Finanzmittel

Aufwand erfolgswirksame Minderung des Vermögens

Auszahlung Zahlungsstrom, d.h. Verminderung der Finanzmittel

§ 252 I Nr. 5 HGB: „Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen“ (**Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung**)

Weiter Entwicklung des Beispiels: Der Kaufmann hat die Löhne für Dezember 2007 (= 70) erst im Januar 2008 an die Arbeitnehmer bezahlt.

31.12.2006

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital	140
- Maschinen	40	Verbindl. LL	60
- LKW	50	Verbindl. PKW	50
Umlaufvermögen		Darlehen	200
- Forderungen LL	150		
- Bank	210		
	450		450

31.12.2007

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		EK alt	140
- Maschinen	40	Jahresüber.	<u>90</u>
- LKW	50	Eigenkapital	230
Umlaufvermögen		Verbindl. LL	60
- Forderungen LL	260	Verbindl. PKW	50
- Bank	260	Verbindl. AN	70
	610	Darlehen	200
			610

G/V-Rechnung

Umsatzerlöse (Ertrag)	300
Mietaufwand	- 50
Personalaufwand	- 70
Wertberichtigung Ford.	<u>- 90</u>
Jahresüberschuss	90

31.12.2007	Aktiva	Passiva
	Anlagevermögen	EK alt 140
	- Maschinen 40	Jahresüber. <u>90</u>
	- LKW 50	Eigenkapital 230
	Umlaufvermögen	Verbindl. LL 60
	- Forderungen LL 260	Verbindl. PKW 50
	- Bank 260	Verbindl. AN 70
	610	Darlehen <u>200</u>
		610

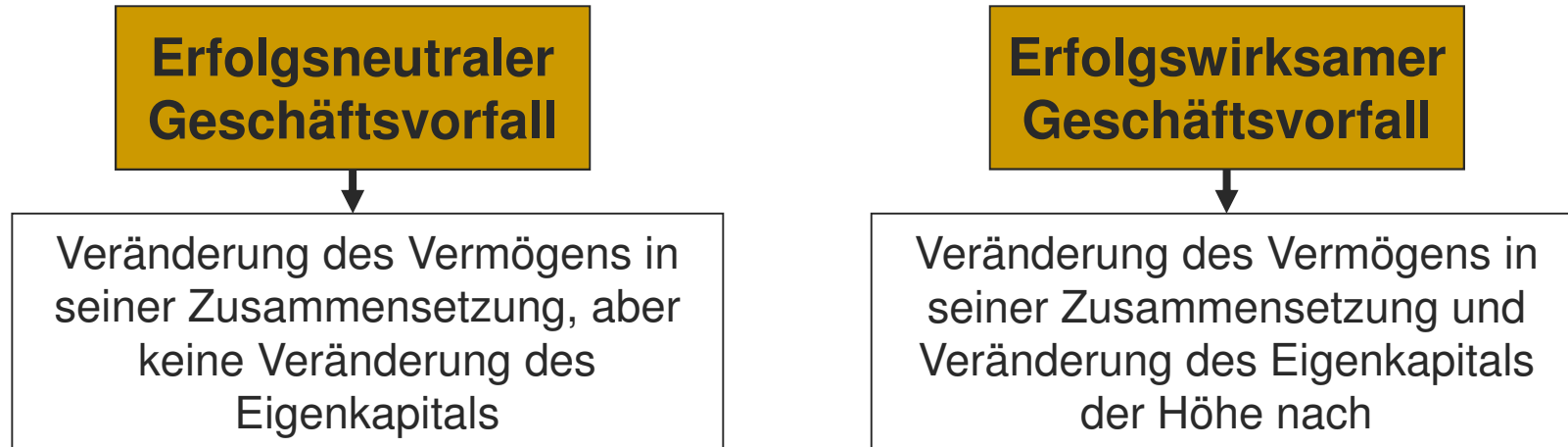
31.12.2008	Aktiva	Passiva
	Anlagevermögen	EK alt 140
	- Maschinen 40	Jahresüber. <u>90</u>
	- LKW 50	Eigenkapital 230
	Umlaufvermögen	Verbindl. LL 60
	- Forderungen LL 260	Verbindl. PKW 50
	- Bank 190	Verbindl. AN 0
	540	Darlehen <u>200</u>
		200

Keine Veränderung des Eigenkapitals:

Dem Abgang an Geldmitteln (vgl. Bank) steht ein Abgang an Verbindlichkeiten (vgl. Verbindl. AN) in gleicher Höhe gegenüber.

→ erfolgsneutral

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital



Das Eigenkapital wird nicht berührt, wenn dem Abgang/ Zugang eines Vermögensgegenstandes/einer Schuldposition ein gleich hoch zu bewertender Abgang/Zugang eines anderen Vermögensgegenstandes/ einer Schuldposition gegenübersteht.

Entscheidende Fragen:

- Was ist zu aktivieren/ passivieren? („Ob“)
- Wie ist ein zu aktivierender/ aktivierter Vermögensgegenstand bzw. eine zu passivierende / passivierte Schuld zu bewerten? 90 („Wie“)

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Beispiel

Der Kaufmann erwirbt ein unbebautes Grundstück Gebäude. Eigentum sowie Nutzen und Lasten sind am Bilanzstichtagtag auf ihn übergegangen. Der Kaufpreis beträgt 100. An Notargebühren und Grunderwerbsteuer fallen 20 an.

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Grund und Boden

a) Existiert ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut der/das zu aktivieren ist?

(+) (zum Begriff des Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes im Detail später)

b) In welcher Höhe hat der Ansatz zu erfolgen?

=> Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 HGB) = Anschaffungskosten + Anschaffungsnebenkosten (= § 255 Abs. 1 HGB)

Zwischenergebnis: Insgesamt **erfolgsneutral**

Aktivierung Grund u. Boden iHv 120

Vorher

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	0	Eigenkapital	200
Umlaufvermögen - Bankguthaben	200		
	200		200

G/V-Rechnung

Anschaffung Grundstück	0
Jahresüberschuss	0

Nachher

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen - Grundstück	120	EK alt	200
Umlaufvermögen - Bankguthaben	80	Jahresüber.	0
	200	Eigenkapital	200
			200

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Weiterentwicklung des Beispiels

Der Kaufmann muss nunmehr feststellen, dass das Grundstück dauerhaft nur noch 80 wert ist.

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Folgebewertung des Grundstücks bei dauerhafter Wertminderung:

2. Das Grundstück soll vorliegend zum Anlagevermögen gehören.

Dann gilt

handelsrechtlich:

§ 253 III 3 HGB = Abschreibungspflicht auf den niedrigeren Wert (also auf 80)

→ Erfolgswirksam in Höhe von 40.

steuerrechtlich:

§ 6 I Nr. 1 S. 2 EStG (Berichtigung auf den niedrigeren Teilwert), der grds. ein Wahlrecht gewährt. Ob dieses Wahlrecht bei Gewinnermittlungen nach § 5 I EStG steuerrechtlich erhalten bleibt (vgl. den Wahlrechtsvorbehalt in § 5 I 1 EStG) oder ob nicht vielmehr aufgrund der Maßgeblichkeit das steuerliche Wahlrecht wegen der handelsrechtlichen Pflicht auch steuerrechtlich zur Pflicht wird, ist derzeit sehr umstritten. Meines Erachtens bleibt das Wahlrecht bestehen; übt man das Wahlrecht unter der Prämisse einer möglichst niedrigen Steuerbelastung im Beurteilungsjahr aus → keine Korrektur des handelsrechtlichen Jahresüberschusses (der handelsrechtliche Aufwand von 40 wird also dem

Vorher

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital	200
- Grundstück	120		
Umlaufvermögen			
- Bankguthaben	80		
	200		200

G/V-Rechnung

Abschreibung	- 40
Jahresüberschuss	- 40

Nachher

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		EK alt	200
- Grundstück	80	Jahresüber.	- 40
Umlaufvermögen		Eigenkapital	160
- Bankguthaben	80		
	160		160

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Beispiel

Der Kaufmann entwickelt ein Produktionsverfahren, das er sich patentieren lässt. Diesem Produktionsverfahren können Personalkosten für die Forschung in Höhe von 15 und für die Entwicklung in Höhe von ebenfalls 15 zugeordnet werden.

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Patent

a) Existiert ein Vermögensgegenstand der zu aktivieren ist?

Vermögensgegenstand (+),

Aktivierung grundsätzlich möglich § 248 Abs. 2 HGB (Wahlrecht)

b) Bewertung?

aa) § 255 IIa HGB: Bewertung nur mit den Entwicklungskosten; Aktivierung der Forschungskosten ist unzulässig. Ist eine Trennung nicht möglich, so darf überhaupt nichts aktiviert werden (§ 255 IIa S. 4 HGB). Hier ist Trennung möglich, daher handelsrechtlich Aktivierung und Bewertung mit 15 zulässig (Wahlrecht).

bb) Aber: **§ 5 IIa EStG** ordnet für die Steuerbilanz ein vollständiges Aktivierungsverbot an.

→ keine Aktivierung möglich; dem Abgang der 30 Personalkosten

Handelsbilanz

Vorher

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	0	Eigenkapital	200
Umlaufvermögen			
- Bankguthaben	200		
	200		200

Nachher

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		EK alt	200
- Patent	15	Jahresüber.	- 15
		Eigenkapital	185
Umlaufvermögen			
- Bankguthaben	170		
	185		185

G/V-Rechnung

Personalaufwand	- 30
Zugang Patent	+ 15
	- 15
Jahresüberschuss	- 15

Steuerbilanz

	Aktiva		Passiva	
Vorher	Anlagevermögen	0	Eigenkapital	200
	Umlaufvermögen - Bankguthaben	200		
		200		200
Nachher	Anlagevermögen	0	EK alt	200
	Umlaufvermögen - Bankguthaben	170	Jahresüber.	- 30
		170	Eigenkapital	170

G/V-Rechnung

Personalaufwand	- 30
Zugang Patent	0
	-
Jahresüberschuss	- 30

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Der Kaufmann erwirbt am 2.1. einen LKW für 50 (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer = 5 Jahre). Den LKW bezahlt er durch Überweisung.

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Anschaffung des LKW

= Abgang von 50 Geldmitteln; zugleich Zugang des LKW

Bewertung des LKW mit den Anschaffungskosten (vgl. § 255 I HGB) = 50

→Erfolgsneutral

1.1.2008

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	0	Eigenkapital	200
Umlaufvermögen			
- Bank	200		
	<u>200</u>		<u>200</u>

G/V-Rechnung

Anschaffung LKW	0
Jahresüberschuss	<u>0</u>

2.1.2008

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		EK alt	200
- LKW	50	Jahresüber.	<u>0</u>
Umlaufvermögen		Eigenkapital	200
- Bank	150		
	<u>200</u>		<u>200</u>

Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Folgebewertung zum Bilanzstichtag

Handelsrecht:

Der LKW unterliegt der „Abnutzung“ und damit einem laufenden Wertverzehr. Er muss dementsprechend zu jedem Bilanzstichtag unter Berücksichtigung dieses Wertverzehrs bewertet werden.

→ Absetzung für Abnutzung / planmäßige Abschreibungen (= typisierter Wertverzehr)

z.B. lineare AfA (vgl. § 253 I, III HGB)

LKW: 50 AK = Bemessungsgrundlage , verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer = 5 Jahre → 10 / Jahr

Handelsbilanz

2.1.2008

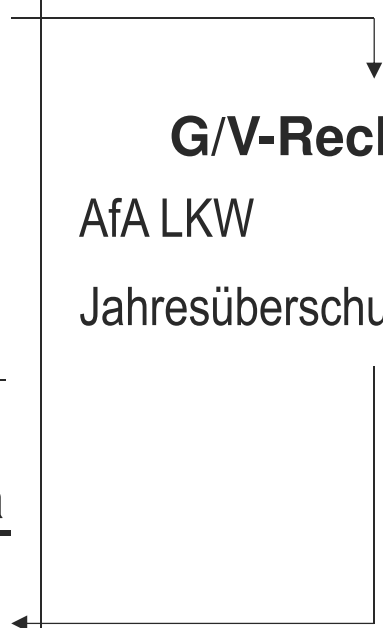
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital	200
- LKW	50		
Umlaufvermögen			
- Bank	150		
	<u>200</u>		<u>200</u>

G/V-Rechnung

AfA LKW	- 10
Jahresüberschuss	<u>- 10</u>

31.12.2008

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		EK alt	200
- LKW	40	Jahresüber.	<u>- 10</u>
Umlaufvermögen		Eigenkapital	190
- Bank	150		
	<u>190</u>		<u>190</u>



Auswirkung von Geschäftsvorfällen auf das Eigenkapital

Bedeutung des „Ob“ und „Wie“ der Bilanzierung

Folgebewertung zum Bilanzstichtag

Steuerrecht

Die Abschreibung gemäß § 253 I, III HGB ist auch für das Steuerrecht maßgeblich (§ 5 I 1 EStG); eine steuerliche Norm steht nicht entgegen, vielmehr sieht § 6 I Nr. 1 EStG i.V.m. § 7 I EStG sogar eine entsprechende Wertberichtigung vor. Auch für das Steuerrecht gilt daher: 50 AK = Bemessungsgrundlage , verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer = 5 Jahre → 10 / Jahr

Hier also: AfA in Höhe von 10

Aber: Das Steuerrecht geht noch weiter und gewährt zusätzlich eine weitere Abschreibung in Höhe von bis zu weiteren 20 % der AK (§ 7g V EStG)

= zusätzlich zur regulären AfA können noch weitere 10 geltend gemacht werden.

Steuerbilanz

2.1.2008

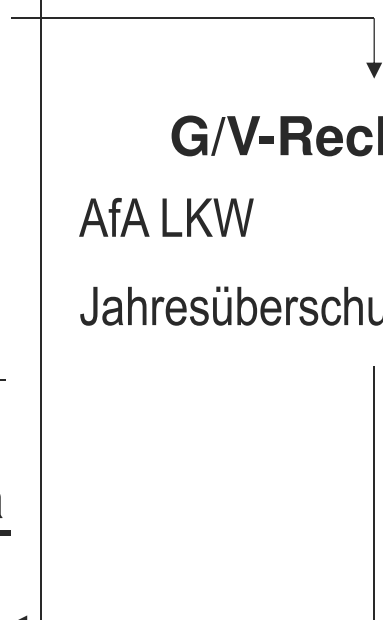
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital	200
- LKW	50		
Umlaufvermögen			
- Bank	150		
	<u>200</u>		<u>200</u>

G/V-Rechnung

AfA LKW	- 20
Jahresüberschuss	<u>- 20</u>

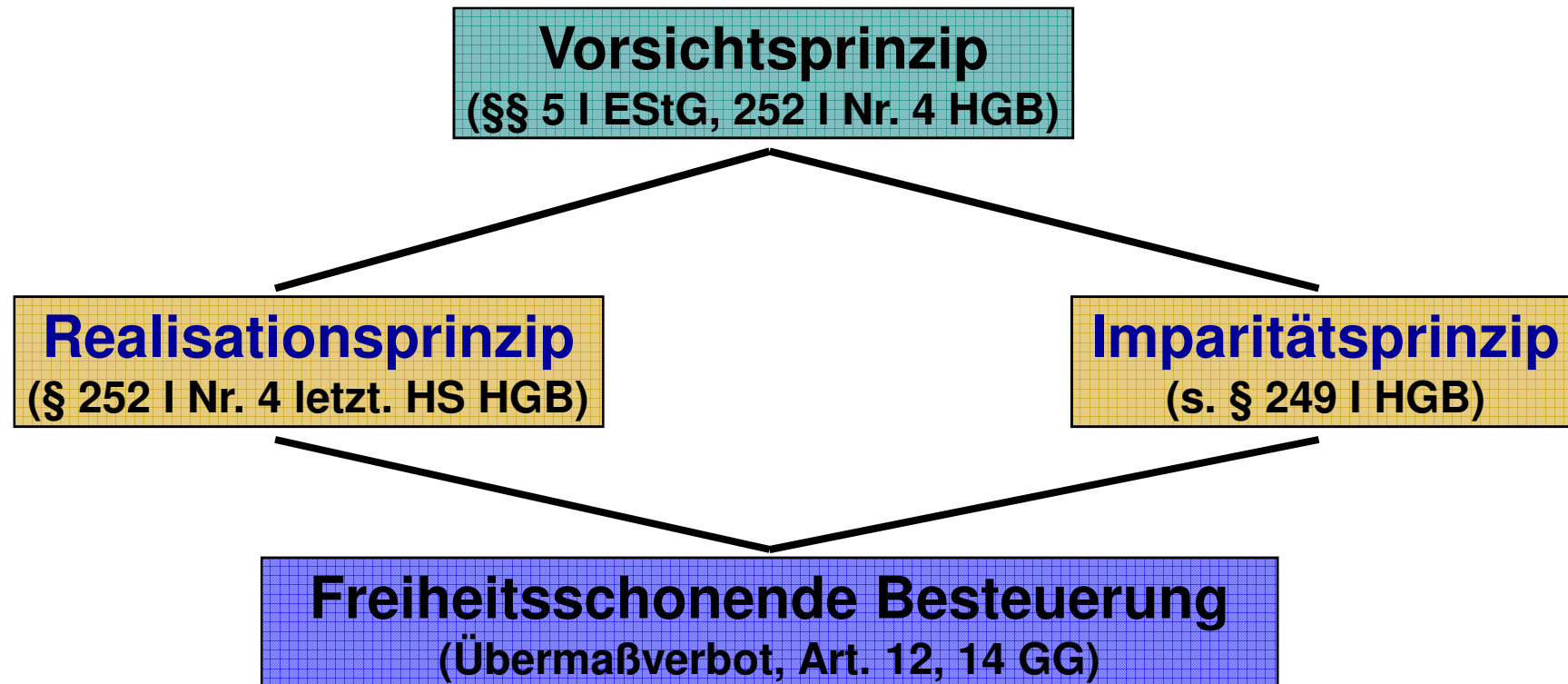
31.12.2008

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen		EK alt	200
- LKW	30	Jahresüber.	<u>- 20</u>
Umlaufvermögen		Eigenkapital	180
- Bank	150		
	<u>180</u>		<u>180</u>





Prinzipien der Gewinn- und Verlustrealisation (T/L § 17 Rz. 200 ff.)





Prinzipien der Gewinnermittlung

- **Realisationsprinzip**

Die bloße Wertsteigerung ruhender WG wird nicht erfasst. Gewinnrealisierung tritt erst ein, wenn der Unternehmer seine Leistung erbracht hat und somit seine Forderung geltend machen kann (Gewinnrealisierung = Konkretisierung des Markteinkommens).

- **Imparitätsprinzip**

Vorhersehbare Risiken und Verluste sind dagegen auch dann schon zu berücksichtigen, wenn sie sich noch nicht realisiert haben. Dies geschieht durch sog. *Rückstellungen* (§ 249 I HGB).



Prinzipien der Gewinnermittlung

- **Entstrickungsprinzip**

Im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Steuerverstrickung (z.B. bei Entnahme von Betriebsvermögen) wird es erforderlich, die aufgrund des Realisationsprinzips gebildeten sog. *stillen Reserven* als ultima ratio abzurechnen (bis 2006: kein allg. Entstrickungsprinzip, s. BFH BStBl. II 2009, 464 zur sog. finalen Entnahmelehre; seit 2007 aber durch das sog. SESTEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2782, in § 4 I 3 EStG, § 12 KStG für grenzüberschreitende Sachverhalte kodifiziert, s. dazu Schwenke, DStR 2007, 235; Hey, in T/L § 17 Rz.231).



Erwerbsbezüge/Erwerbsaufwendungen (T/L, § 9 Rz. 205-207; 350-367 und § 17 Rz. 1-13)

Art der Einkünfteermittlung	Erwerbsbezüge	Erwerbsaufwendungen
Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 I; 5 EStG)	Erträge = Erhöhungen des Jahresüberschusses/Minderungen des Jahresfehlbetrages nach Maßgabe der GoB und unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen (§ 252 I Nr. 5 HGB). Das Zuflussprinzip gilt also nicht (s. § 11 I 4 EStG) Steuerlich zu erfassen sind betrieblich veranlasste Erträge, ausgenommen steuerfreie Betriebserträge.	Aufwendungen = Minderungen des Jahresüberschusses / Erhöhungen des Jahresfehlbetrages nach Maßgabe der GoB und unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen (§ 252 I Nr. 5 HGB). Das Abflussprinzip gilt also nicht (s. § 11 II 3 EStG). Steuerlich zu erfassen sind betrieblich veranlasste Aufwendungen, ausgenommen nicht abziehbare Betriebsaufwendungen (vgl. z. B. § 4 V, 4h EStG)



Erwerbsbezüge/Erwerbsaufwendungen (T/L, § 9 Rz. 205-207; 350-367 und § 17 Rz. 1-13)

Art der Einkünfteermittlung	Erwerbsbezüge	Erwerbsaufwendungen
Betriebs-einnahmen/-ausgaben-Überschussrechnung	<i>Betriebseinnahmen</i> = betrieblich veranlasste Zuflüsse von Wirtschaftsgütern (§§ 4 IV; 8 I EStG analog; § 11 I 1 EStG)	<i>Betriebsausgaben</i> = betrieblich veranlasste Abflüsse von Wirtschaftsgütern (§§ 4 IV; 11 II 1 EStG)
Einnahmen-/Werbungskosten-Überschussrechnung nach §§ 8 ff. EStG	<i>Einnahmen</i> = durch Erwerbstätigkeit i. S. d. Überschusseinkunftsarten (§ 2 II Nr. 2 EStG) veranlasste Zuflüsse von Wirtschaftsgütern (§§ 8 I; 11 I 1 EStG)	<i>Werbungskosten</i> = durch Erwerbstätigkeit i. S. d. Überschusseinkunftsarten (§ 2 II Nr. 2 EStG) veranlasste Abflüsse von Wirtschaftsgütern (§§ 9 I 1, 2; 11 II 1 EStG)



Grundelemente der Erwerbsbezüge/Erwerbsaufwendungen

Wirtschaftsgut

- Sachen oder Rechte sowie sonstige Vorteile, die durch Aufwendungen erlangt und selbständig bewertbar sind (s. T/L, § 17 Rz. 90 ff.)

Zugang / Abgang

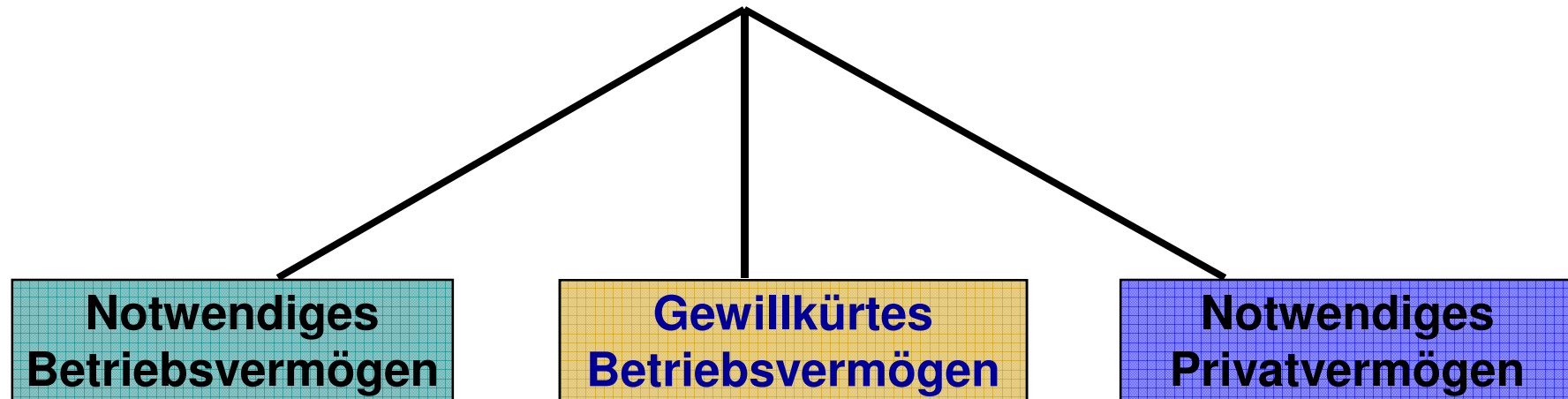
- Gewinn(-Verlust)realisierung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB, § 5 I 1 EStG i.V.m. § 252 I Nr.5 HGB) oder (bei den Überschusseinkünften) Zu- oder Abfluss n. § 11 I, II EStG

Veranlassung durch die einkunftsrelevante Tätigkeit

- Rechtsgedanke des § 4 IV EStG (Betriebsausgaben), der auch für die Werbungskosten (§ 9 I EStG) und (spiegelbildlich) die Erwerbsbezüge gilt



Einteilung des Vermögens (T/L, § 17 Rz. 121 ff.)





Einteilung des Vermögens (T/L, § 17 Rz. 121 ff.)

Unterscheidungen der Rspr. (BFH BStBl. II 1991, 829; 1994, 172):

- **Notwendiges Betriebsvermögen**

WG, die unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Entscheidend ist die tatsächliche konkrete Funktion im Betrieb, die der Unternehmer dem WG zugewiesen hat.

- **Notwendiges Privatvermögen**

WG, die ihrer tatsächlichen Funktion nach eindeutig für private Zwecke genutzt werden (z.B. selbstgenutzte Wohnung und deren Einrichtung, persönlicher Schmuck, Kleidung etc.).



Einteilung des Vermögens (T/L, § 17 Rz. 121 ff.)

- **Gewillkürtes Betriebsvermögen**

WG, die weder zum notwendigen BV noch zum notwendigen PV gehören. Sie stehen in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb, sind geeignet und durch *Widmungsakt* des Unternehmens dazu bestimmt, den Betrieb zu fördern. Nach Aufgabe der ständigen Rspr. durch das BFH-Urteil IV R 13/03 vom 02.10.2003 (BStBl. II 2004, 985 ff.) ist gewillkürtes BV unabhängig der Gewinnermittlungsart möglich.



Gemischt-genutztes bewegliches WG

Nutzung **> 50 %** betrieblich genutzt  **notwendiges BV**

Nutzung **≤ 50 %, ≥ 10 %** betrieblich genutzt  **gewillkürtes BV**

Nutzung **< 10 %** betrieblich genutzt  **notwendiges PV**



Gewinnbegriff nach § 4 I 1 EStG

Entnahmen / Einlagen § 4 I 2, § 5 EStG

der **Substanz** = WG wird
endgültig vom BV in das
PV übertragen und
umgekehrt

der **Nutzungen** = WG des
BV wird vom Unternehmer
privat genutzt/WG des PV
wird vom Unternehmer
betrieblich genutzt