



**Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)**

**Abs. 2:** Gewinne aus der

- Veräußerung oder
- sonstigen finalen Verwertung  
des betr. privaten Vermögensgegenstands.

! Auch: Einlage des Vermögensgegenstands in ein BV.

---

---

---

---

---

---

---

---



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

- Früchte der (befristeten) privaten Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen, die **nicht** Geld- oder Aktienvermögen sind
- § 21 Abs. 3 EStG: § 21 ist (wie schon § 20) subsidiär zu den Gewinneinkunftsarten
- Abgrenzung zu § 15 EStG:
  - Zugehörigkeit des vermieteten (...) Gegenstands zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen?
  - Atypische Zusatzleistungen des Vermieters (...)?

---

---

---

---

---

---

---

---



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

- Abs. 1 Nr. 1: Immobilien
- Abs. 1 Nr. 2: Inbegriffe beweglicher Sachen
- Abs. 1 Nr. 3: bestimmte Lizenzgebühren
- Abs. 1 Nr. 4: Anti-Umgehungs-Tatbestand (Abtretungsfälle)

---

---

---

---

---

---

---

---



### Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Forts.)

- Sonderproblem: Verbilligte Vermietung an Angehörige  
Hier Überlagerung von
  - allg. Grundsätzen zur Liebhaberei, bereichsspezifisch konkretisiert  
BFH:  $Miete < 75\%$  der ortsüblichen Marktmiete  $\Rightarrow$  Liebhaberei!
  - Sondervorschrift in § 21 Abs. 2 EStG  
Aufteilungsprivileg, wenn  $Miete < 56\%$  der ortsüblichen Marktmiete
  - Verknüpfung beider Regeln  
BFH: Aufteilungsprivileg (§ 21 Abs. 2) statt Liebhaberei auch dann, wenn  $56\% \leq Miete < 75\%$  der ortsüblichen Marktmiete

51

---

---

---

---

---

---

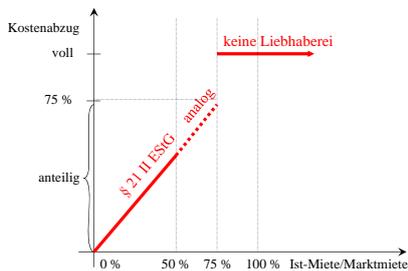
---

---



### Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Forts.)

(P) Verhältnis § 21 Abs. 2 EStG zur Liebhaberei-Rspr.?  
BFH: „Erstreckung der Rechtsfolgen von § 21 Abs. 2 EStG auf die Zwischenzone“



52

---

---

---

---

---

---

---

---



### Sonstige Einkünfte (§§ 22-23 EStG)

- Nr. 1: Einkünfte aus wiederkehrenden Leistungen (s.u. Exkurs)
- Nr. 1a: Unterhaltsleistungen (s.u. Familienbesteuerung)
- Nr. 2: Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG)
  - unterschiedliche Mindesthaltefristen
  - keine Geltung für Eigenheim
  - Anschaffungssurrogate: Aktiensplit; einbringungsgeborene Anteile;  
nicht dagegen: unentgeltlicher Erwerb, z.B. von Todes wegen
- Nr. 3: Einkünfte aus Leistungen
  - enger Leistungsbegriff: Entgeltcharakter
  - Bsp.: gelegentliche Vermietung privater PKWs oder Yachten
- Nr. 4: Abgeordnetenbezüge
- Nr. 5: Leistungen aus priv. Altersvorsorgeverträgen

53

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
VI. Qualifikation von Einkünften



**Exkurs: Behandlung von Altersvorsorge-/leistungen**

- zwei Dimensionen:
  - Abziehbarkeit entrichteter Beiträge
  - Steuerbarkeit empfangener Leistungen
- traditioneller Dualismus:
  - **Beamte, Soldaten, Richter:** nachgelagerte, fast vollständige Besteuerung
  - **Angestellte** (§ 611 BGB): keine Abziehbarkeit der AN-Beiträge, dafür komplette Steuerfreiheit des Rentenstamms, Besteuerung lediglich eines (fiktiven und geringen) Zinsanteils („Ertragsanteil“)
  - wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig: BVerfG, Urt. v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 110, 94
- daher **Neuregelung** (anschwellend in den Jahren 2005-2025/2040):
  - zunehmende Abziehbarkeit der Beiträge als SoAusgaben (§ 10 Nr. 2 EStG)
  - zunehmende Besteuerung der Leistungen (Tabelle: § 22 Nr. 1 a) aa) n.F.)
  - grds. ebenso im Fall privater Alterssicherungssysteme („Riester-Rente“)

54

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
VII. Quantifizierung von Einkünften



**Dualismus der Einkunftsarten**

<p><b>Gewinneinkünfte</b> (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG)</p> <p>grds. Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG)</p> <p>⇒ Erfassung aller realisierten Wertveränderungen im BV</p> <p>grds. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG)</p>	<p><b>Überschusseinkünfte</b> (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)</p> <p>Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)</p> <p>⇒ grds. <b>keine</b> Erfassung von Wertveränderungen im Einkunftserzielungsvermögen</p> <p>eigenständige steuerrechtliche Überschussermittlungsregeln</p>
---	---

55

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
VII. Quantifizierung von Einkünften  
2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Grundsätze (1)**

**Ausgangspunkt:** Einkunftsermittlung durch reine Geldverkehrsrechnung.

- keine Berücksichtigung von Forderungen/Verbindlichkeiten
- wie Geld werden aber behandelt:
  - Wertstellungen auf Girokonten
  - Hingabe von Schecks

**Aber<sub>1</sub>:** Darlehen bleiben unberücksichtigt  
arg. objektiver Vermögensvorteil erforderlich

**Aber<sub>2</sub>:** Miterfasst werden Zuwendungen/Aufwendungen „in Geldes Wert“

- Sachen
- Nutzungen
- Dienstleistungen

Details: siehe „Einnahmen“ bzw. „Werbungskosten“ (dazu später)

56

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Grundsätze (2)**

Es gibt kein Betriebsvermögen.

Deshalb:

- Grds. keine Veräußerungsgewinnbesteuerung,
- keine Bildung und Belastung stiller Reserven
- **Ausnahmen:** §§ 17, 20 Abs. 2, 23 EStG n.F.

Dennoch können bestimmte Aufwendungen als WK abgezogen werden, die sich auf das Einkunftszielvermögen beziehen:

- AfA (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG; s.u.)
- Schuldzinsen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG; s.u.)

57

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Grundsätze (3)**

Übernahme des Veranlassungsprinzips.

Die Grundfrage, welche Einnahmen/Ausgaben i.R.d. Überschussermittlung zu berücksichtigen sind, beantwortet das EStG nur sporadisch.

- bei den Einnahmen: „Güter, die [...] dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten [...] zufließen“ (§ 8 Abs. 1 EStG)
- bei den Ausgaben: „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG)

(P) Finaler WK-Begriff als Ungleichbehandlung im Vergleich zu BA

⇒ verfassungskonforme Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 1 durch Anpassung an den BA-Begriff des § 4 Abs. 4 EStG

58

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Grundsätze (3)**

Übernahme des Veranlassungsprinzips.

Die Grundfrage, welche Einnahmen/Ausgaben i.R.d. Überschussermittlung zu berücksichtigen sind, beantwortet das EStG nur sporadisch.

- bei den Einnahmen: „Güter, die [...] dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten [...] zufließen“ (§ 8 Abs. 1 EStG)
- bei den Ausgaben: „Aufwendungen **im Veranlassungszusammenhang** **emit**ten den Einnahmen“ (§§ 9 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. 4 Abs. 4)

(P) Finaler WK-Begriff als Ungleichbehandlung im Vergleich zu BA

⇒ verfassungskonforme Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 1 durch Anpassung an den BA-Begriff des § 4 Abs. 4 EStG

59

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Einnahmen (§ 8 EStG)**

Bereicherung in Geld oder in Geldeswert (§ 8 Abs. 1 EStG)

Auch: Erstattung von Werbungskosten durch den Arbeitgeber, Mieter etc. (Saldierungsverbot; wichtig für Phasenverschiebungen)

Urheber der Zahlungen muss nicht der (Haupt-)Vertragspartner sein.

Umgekehrt sollen nicht alle Zuwendungen des (Haupt-)Vertragspartners automatisch im Veranlassungszusammenhang stehen.

- nicht steuerbar: Hauptgewinn bei Betriebsweihnachtsfeier
- steuerbar: Hauptgewinn bei Verlosung iRd betriebl. Vorschlagswesens

60

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Einnahmen (§ 8 EStG)**

Sachbezüge (§ 8 Absätze 2 und 3 EStG) sind z.B.

- **bei Arbeitnehmern:**
  - Dienstwohnung
  - Dienstwagen
  - Zinslosigkeit eines Darlehens
  - Belegschaftsrabatte, z.B. Jahreswagen, Freiflüge, Gratisexemplare (insoweit u.U. besondere Befreiungs- und/oder Bewertungsvorschriften; s.u.)
- **bei Vermietern:**
  - wertsteigernde Renovierung einer Wohnung durch den Mieter

61

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Einnahmen (§ 8 EStG, Forts.)**

(P) Bewertung von Sachbezügen

- **Grundsatz:** Endpreise am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG)

**Aber**

- Minderung um übliche Preisnachlässe (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG)
- 4%ige Minderung bei Eigenprodukten (§ 8 Abs. 3 Satz 1 EStG)
- Sonderregelung für Dienstwagen (§ 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG)
- SachbezugsVO (§ 8 Abs. 2 Sätze 6 und 7 EStG) für Wohnen, Essen
- **Freigrenze:** 44 €/Monat (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) bzw. (bei Eigenprodukten) **Freibetrag:** 1.080 €/Jahr (§ 8 Abs. 3 Satz 2 EStG)

62

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Einnahmen (§ 8 EStG, Forts.)**

**Zeitliche Zuordnung**

- **Grundsatz:** Zuflusszeitpunkt (§ 11 Abs. 1 Satz 1)

**Ausnahmen:**

- 10-Tages-Korridor für regelmäßig wiederkehrende Zahlungen (Satz 2)  
BFH: auch Fälligkeit innerhalb dieses Korridors erforderlich
- weitere spezialgesetzliche Ausnahmen, insbesondere iFe Steuerabzugs an der Quelle  
Beispiel: § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG)

63

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Werbungskosten (§§ 9, 9a EStG)**

Aufwendungen = Entreichung in Geld oder in Geldeswert

- Veranlassungsprinzip (s.o.)

aber:

- Regelbeispiele in § 9 Abs. 1 Satz 3 (Katalog) und Abs. 3 ▶
- Abzugsbeschränkungen (-verbote, -pauschalierungen) durch
  - Sonderregelung zur Pendlerpauschale (§ 9 Abs. 2; hierzu BVerfG v.
  - Verweis des § 9 Abs. 5 auf Teile von § 4 Abs. 5 EStG
- Sonderproblem: Veranlassungszusammenhang in der Zeit  
Kriterium: „manifestierter Entschluss“

64

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Werbungskosten (Forts.)**

Regelbeispiele in § 9 Abs. 1 Satz 3 (Katalog)

- Schuldzinsen (Nr. 1)
- GrSt und andere Abgaben (Nr. 2)
- Beiträge zu Berufsverbänden (Nr. 3)
- Doppelte Haushaltsführung (Nr. 5; Ausdehnung durch Abs. 3)
- Arbeitsmittel (Nr. 6)
- AfA (Nr. 7; verweist auf § 7 EStG;  
vgl. ferner § 9 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG)
- Sonderregelung für die Fahrt zur Arbeit  
(„Pendlerpauschale“: § 9 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 2 EStG;  
Ausdehnung durch Abs. 3)

65

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Werbungskosten (Forts.)**

**Persönliche Zuordnung von Werbungskosten**

- **Grundsatz:** WK kann nur geltend machen, wer sie wirtschaftlich getragen hat, d.h. wer zuvor Inhaber der **wirtschaftlichen Verfügungsmacht** war.
- **unechte Ausnahme: abgekürzter Zahlungsweg**  
Werbungskostenabzug durch den Nicht-Zahlenden zulässig.
- **echte Ausnahme: abgekürzter Vertragsweg**  
Werbungskostenabzug durch den Nicht-Zahlenden zulässig ...
  - bei Bargeschäften des täglichen Lebens,
  - nicht dagegen bei Dauerschuldverhältnissen.
- Abgesonderte Fallgruppe: **Drittaufwand in Gemeinschaftsverhältnissen**

66

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Werbungskosten (Forts.)**

**Zeitliche Zuordnung von Werbungskosten**

- Grundsatz: Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2 EStG),  
d.h. Maßgeblichkeit des **Verlusts der wirtschaftlichen Verfügungsmacht**
- Sonderregelung für Kurzzeit-Korridor  
(Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2)
- vorweggenommene Werbungskosten  
vorweggenommene vergebliche Werbungskosten
- nachträgliche Werbungskosten

67

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

VII. Quantifizierung von Einkünften

2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Werbungskosten (Forts.)**

**Pauschalen (§ 9a EStG)**

- Grundsätze:
  - Einkünfte aus aktiver nichtselbständiger Arbeit: 1.000 Euro p.a.
  - Versorgungsbezüge: 102 Euro p.a.
  - Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22) 102 Euro p.a.
- Pauschalen führen nicht zu negativen Einkünften (§ 9a Satz 2).
- Pauschalen werden pro Einkunftsart nur einmal gewährt.
- Pauschalen werden nicht zeitanteilig gekürzt.
- Jeder Ehegatten erhält eine eigene Pauschale.

68

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
 VII. Quantifizierung von Einkünften  
 2. Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)



**Verlustbehandlung**

- Grundsatz: Verrechenbarkeit von Verlusten
  - horizontal (§ 2 Abs. 1 EStG)
  - vertikal (§ 2 Abs. 2 EStG)
  - intertemporal (§ 10d EStG)
- Sonderregelungen:
  - § 2a EStG
  - § 15a EStG
  - § 23 EStG
- kein Verlust des Verlusts
- keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen  
 BFH Beschl. v. 17.12.2007, GrS 2/04

69

---

---

---

---

---

---

---

---



**Einkommensteuer**  
**Körperschaftsteuer**

Wintersemester 2011/12  
 Prof. Dr. Ekkehart Reimer

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
 Überblick: Struktur und Prüfungsaufbau (§§ 1, 2 EStG)



- Persönlicher Tatbestand
- Sachlicher Tatbestand
  - Unterscheidung der Einkunftsarten
  - gemeinsame Einkunftszielung
- Quantifizierung von Einkünften

Erwerbssphäre

---

- **Persönliche Abzüge und Freibeträge**
- Steuertarif
- Abzüge von der Einkommensteuer
- Durchführung der Besteuerung

Privatsphäre

71

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
 Persönliche Abzüge und Freibeträge



**Behandlung von Aufwendungen aus dem Bereich der Privatsphäre**

- VIII. Persönliche Freibeträge            ← Pauschalierung
- IX. Sonderausgaben                       ← enumerativer Katalog
- X. Außergewöhnliche Belastungen   ← Auffangtatbestand

72

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
 VIII. Persönliche Freibeträge



• **Grundfreibetrag**

- Begründung: Aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsgrundsatz (Art. 20 Abs. 1 GG) folgt das verfassungsrechtliche Gebot, dass der Staat das Einkommen dem Steuerpflichtigen insoweit steuerfrei belassen muß, als es Mindestvoraussetzung eines menschenwürdigen Daseins ist („Existenzminimum“; BVerfGE 82, 60)
- Höhe: 8.004 Euro p.a.
- Technik: in den Tarif eingearbeitet (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG)
- Verdopplung bei Ehegatten.

73

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
 VIII. Persönliche Freibeträge



• **Berücksichtigung von Kindern**

Was wäre gerecht? Was wäre politisch sinnvoll?	Was sagt das GG?
- existenznotwendiger Aufwand ist einkommensmindernd zu berücksichtigen	Abwehr(freiheits)recht („subj. Nettoprinzip“) (Art. 6 Abs. 1 und 2 GG)
- Stpfl mit Kindern sollten nicht diskriminiert werden	Gleichheitsrecht (Art. 6 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG)
- Kinder (Eltern) sollten gefördert werden	Förderungsgebot (obj.: Art. 6 Abs. 1 GG) (subj.: Art. 6 Abs. 4 GG), kein Abstandsgebot
- (P) Progressivität der Entlastung	notwendig, arg. horizontale Gleichheit (Art. 6 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG)
- (P) Wirkungslosigkeit steuerlicher Anreize für Haushalte, die ohnehin keine ESt zu entrichten haben	rechtfertigungsbedürftig (Art. 6 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG)

74

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



- **Kinderfreibeträge i.w.S. (§ 32 EStG)**
  - 2.184 Euro p.a. (Kinderfreibetrag i.e.S)
  - 1.320 Euro p.a. (Betreuungs-, Erziehungs-, Ausbildungsbedarf)
  - Gewährung gesondert für jeden Elternteil.
  - Summe daher: 3.504 Euro p.a. x 2 = **7.008 Euro** p.a.
  - flexible Altersgrenzen (§ 32 Abs. 3 Satz 1, Absätze 4 und 5)
  - Wegfall bei eigenen „Einkünften“ (§ 2 Abs. 2 EStG) plus „Bezügen“ des Kindes von mehr als 7.680 Euro p.a. (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 ff.; **Freigrenze!**)
  - monatsweise Kürzung des Kinderfreibetrags, **aber auch der o.a. Freigrenze für eigene Einkünfte**, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung des Kinderfreibetrags nicht das ganze Jahr über vorliegen
  - integriert in den Familienleistungsausgleich →

75

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



- Exkurs: Familienleistungsausgleich (§ 31 EStG)**  
Familienleistungsausgleich ist das bewegliche System von **Kinderfreibetrag (§ 32 EStG)** und **Kindergeld (§§ 62 ff. EStG)**.
- Jeder Stpfl. erhält zunächst **Kindergeld** (ausbezahlt i.d.R. durch den Arbeitgeber), keinen **Kinderfreibetrag**.
  - Im Rahmen der ESt-Veranlagung wird anhand des individuellen ESt-Satzes ermittelt, wieviel ESt der Stpfl. sparen würde, wenn ihm der **Kinderfreibetrag** gewährt würde.
  - Wenn aus bezahlte **Kindergeld** geringer ist als die Steuerersparnis durch den **Kinderfreibetrag**, erhält der Stpfl. den **Kinderfreibetrag**. Das **Kindergeld** ist zurückzuzahlen.
  - Soweit das **Kindergeld** die (fiktive) Steuerersparnis durch den Kinderfreibetrag übersteigt, ist es echte **Sozialleistung** (§ 31 Satz 2 EStG).

76

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



- **Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG a.F.)**
  - für Alleinerziehende (= nicht verheiratete) Eltern,
  - akzessorisch zum Kindergeld (§ 32 Absätze 1 bis 5 EStG)
  - betrug zuletzt 2.340 Euro p.a.
  - ursprüngliche ratio legis: Abdeckung des besonderen Betreuungsaufwands Alleinerziehender, die zugleich berufstätig sind
  - verfassungswidrig geworden, arg. Veränderung der gesellschaftlichen Verhältnisse (BVerfGE 99, 216: **Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG**)
  - heute entfallen; dafür Erhöhung der allgemeinen Kinderfreibeträge in § 32 Abs. 6 EStG

77

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer  
IX. Sonderausgaben



- **Funktion**
  - teilweise Erfüllung des subjektiven Nettoprinzips,
  - teilweise Erfüllung von Lenkungszwecken.
- **Normen im Überblick**
  - § 10 EStG: Grundkatalog
  - § 10a EStG: Zusätzliche Altersvorsorge
  - § 10b EStG: Spenden und (Zu-)Stiftungen
  - § 10c EStG: Pauschbeträge
  - § 10d-10i EStG: div. Aufwendungen, die „wie Sonderausgaben“ abgezogen werden können. Sie dienen teilweise der Erfüllung des objektiven Nettoprinzips, teilweise erfüllen sie Lenkungszwecke.

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer  
IX. Sonderausgaben



- **Grundkatalog (§ 10 EStG)**
  - **Systematik**
    - Sonderausgaben betreffen privaten Aufwand; sie treten hinter BA/WK zurück (Einleitungsformel § 10 EStG).
    - Sonderausgaben haben i.d.R. Vorrang vor den Abzugsverboten des § 12 EStG (Einleitungsformel § 12 EStG)
    - Korrespondenzprinzip für div. Sonderausgaben-Tatbestände
  - **Rechtsfolgen:** i.d.R. nur beschränkte Abziehbarkeit
    - i.d.R. Deckelung (Unterhaltsleistungen, Vorsorgeaufwendungen, Ausbildungskosten, Spenden)
    - teilweise prozentuale Abziehbarkeit (Schulgeld)
  - **Ausnahmen (unbeschränkte Abziehbarkeit) z.B. für**
    - Renten und dauernde Lasten
    - gezahlte Kirchensteuer

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer  
IX. Sonderausgaben



- **Grundkatalog**
  - Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG; Korrespondenzprinzip: siehe § 22 Nr. 1a und § 1a EStG)
  - Bestimmte Leibrenten und dauernde Lasten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG; Korrespondenzprinzip: siehe § 22 Nr. 1 EStG)
  - Beiträge zu bestimmten Altersversorgungssystemen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Absätzen 2, 3 und 4a EStG)
  - Beiträge zu Arbeitslosen- und Erwerbsunfähigkeitsversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Absätzen 2, 4, 4a und 5 EStG)
  - gezahlte Kirchensteuer (§ 10 Nr. 4 EStG; Gleichklang mit dem Spendenabzug nach § 10b EStG)
  - Steuerberatungskosten (§ 10 Nr. 6 EStG)  
**aufgehoben durch G v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, S. 3682!**
  - Ausbildungskosten (§ 10 Nr. 7 EStG)
  - Schulgeld (§ 10 Nr. 9 EStG)

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
IX. Sonderausgaben



- **Zusätzliche Altersvorsorge**
  - Sedes materiae: §§ 10a, 79-99 EStG; AltersvermögensG (2001)
  - Persönlicher Anwendungsbereich:
    - unselbständig Tätige,
    - Landwirte
    - Arbeitslose
  - Koppelung mit staatlicher Zulage nach §§ 79-99 EStG: Sonderausgabenabzug nach § 10a wird nur gewährt, wenn er günstiger ist als die staatliche Zulage (§ 10a Abs. 2 EStG).
  - Korrespondenzprinzip: Besteuerung späterer Leistungen aus begünstigten Altersvorsorgeverträgen nach § 22 Nr. 5 EStG.
  - (P) §§ 79-99 EStG verstoßen wegen der Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige möglicherweise gegen Art. 12, 18 und 39 EG-Vertrag (Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet).<sup>81</sup>

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
IX. Sonderausgaben



- **Spenden und (Zu-)Stiftungen**  
**Tatbestandsvoraussetzungen:**
  - Empfänger können nur juristische Personen (Körperschaften) sein, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51 ff. AO als gemeinnützig anerkannt und daher von der KSt-Pflicht befreit sind.
  - strenge Formvorschriften
  - Gutglaubensschutz (§ 10b Abs. 4 EStG)**Rechtsfolgen:**
  - Abziehbarkeit bis zur Höhe von 20 % des GdE\* oder 0,4 % der Summe aus Umsätzen und gezahlten Löhnen

\* Zur Einbeziehung abgeltungsteuerpflichtiger Kapitalerträge beachte § 2 Abs. 5b EStG<sup>82</sup>

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
IX. Sonderausgaben



- **Spenden und (Zu-)Stiftungen (Forts.)**
  - Sonderregelungen für Stiftungen und Zustiftungen, v.a. im ersten Jahr des Bestehens einer Stiftung (§ 10b Abs. 1a EStG)
  - Sonderregelung für Parteispenden (§§ 10b Abs. 2 i.V.m. 34g EStG; arg. Vermeidung von Progressionsvorteilen)

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
IX. Sonderausgaben



- **Pauschbeträge**
  - Sonderausgabenpauschale allgemein: 36 Euro (§ 10c Abs. 1 EStG)
  - Besondere Vorsorgepauschalen (§ 10c Absätze 2, 3 und 5 EStG)
  - Verdopplung bei Ehegatten (§ 10c Abs. 4 EStG)

84

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
X. Außergewöhnliche Belastungen



- **Charakter**

Auffangtatbestand für zwangsläufige, existenziell notwendige private Aufwendungen, die das Maß des Üblichen überschreiten.
- **Überblick**
  - § 33 EStG: Grundtatbestand
  - § 33a EStG: Besondere Fälle, v.a. Unterhaltsaufwendungen
  - § 33b EStG: Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegebedürftige
- **Stellung im EStG**

Systematisch deplaziert.  
Richtig wäre: Anordnung hinter den Sonderausgaben, vor § 11 EStG  
Strikte Subsidiarität zu BA/WK u. SoAusg (§ 33 Abs. 2 Satz 2 EStG)  
sowie zu aB nach §§ 33a, 33b EStG (§§ 33a Abs. 5, 33b Abs. 1 EStG)

85

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
X. Außergewöhnliche Belastungen



- **Tatbestandsvoraussetzungen § 33 EStG**
  - **Aufwendung** = bewusste und gewollte Vermögensminderungen in Geld oder in Geldes Wert.
  - Herkunft der Mittel (aus dem Einkommen oder aus dem Vermögen) ist irrelevant.
  - Nicht:
    - entgangener Gewinn bzw. entgangene Einnahmen
    - „durchlaufende Aufwendungen“, für die der Stpfl. anderweitig Ersatz erlangt (z.B. von einer Versicherung)
    - Vermögensverluste, die ohne oder gegen den Willen des Stpfl. entstanden sind
    - aber: Wiederbeschaffungskosten können u.U. aB sein!
    - (P) Gegenwerttheorie (BFH; siehe *Birk*, SteuerR, Rdnr. 950)
  - Zeitliche Zuordnung: § 11 Abs. 2 EStG,  
auch bei Inanspruchnahme eines Darlehens.

86

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
X. Außergewöhnliche Belastungen



- **Tatbestandsvoraussetzungen § 33 EStG (Forts.)**
  - **Außergewöhnlichkeit** (vgl. § 33 Abs. 1 EStG)
    - nach Grund (auslösendem Ereignis)
    - und Höhe (einkommens- u. familienabhängige Schwellenwerte, sog. Zumutbarkeitsgrenze: § 33 Abs. 1 a.E. i.V.m. Abs. 3 EStG)
  - **Zwangsläufigkeit** (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG)
    - entweder rechtlich
    - oder tatsächlich
    - oder sittlich
  - einkommensunabhängige Angemessenheitskontrolle
- **Rechtsfolgen § 33 EStG**
  - Abziehbarkeit vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4 EStG)

87

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
X. Außergewöhnliche Belastungen



- **Tatbestandsvoraussetzungen § 33a EStG**
  - **Unterhaltsaufwendungen**
  - **Aufwendungen für Haushaltshilfe oder Heimaufenthalt**  
Abzug wird nur älteren, hilflosen oder schwer behinderten Steuerpflichtigen gewährt. Variable Höchstbeträge (§ 33a Abs. 3 EStG)

88

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
X. Außergewöhnliche Belastungen



- **Tatbestandsvoraussetzungen § 33b EStG**
  - Durch eigene Behinderung bedingte Aufwendungen (§ 33b Absätze 1 bis 4 EStG)
  - Durch fremde Behinderung bedingte Aufwendungen (§ 33b Absätze 5 und 6 EStG)
- **Rechtsfolgen § 33b EStG:**  
Für Unterhaltsaufwendungen gelten folgende Höchstbeträge:
  - wenn niemand für den Unterhaltsberechtigten einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld erhält: 7.680 Euro p.a. (§ 33a Abs. 1 EStG)
  - andernfalls: 924 Euro p.a. (§ 33a Abs. 2 EStG)

89

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
X. Außergewöhnliche Belastungen



- **Tatbestandsvoraussetzungen § 33c EStG**
  - Kinderbetreuungskosten
  - Persönliche Voraussetzung in der Person des Kindes: wie Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 1 EStG),
  - aber geringere Altersgrenze
- **Rechtsfolgen § 33c EStG:**
  - Selbstbehalt i.H.v. 1.548 Euro p.a.,
  - Höchstabzugsbetrag: 750 Euro p.a. pro Elternteil, 1.500 Euro bei Konzentration auf einen Elternteil

90

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
Überblick: Struktur und Prüfungsaufbau (§§ 1, 2 EStG)



- Persönlicher Tatbestand
- Sachlicher Tatbestand
  - Unterscheidung der Einkunftsarten  
gemeinsame Einkunftszielung
- Quantifizierung von Einkünften
- Persönliche Abzüge und Freibeträge
- **Steuertarif** §§ 32a, 32b EStG  
§ 52 Abs. 41 EStG
- Modifikationen der Einkommensteuerschuld
- Durchführung der Besteuerung

91

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
XI. Steuertarif



- **Grundtarif (Einzelperson)**
  - Bemessungsgrundlage: zvE (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG)
  - Das EStG ordnet keine bestimmte Durchschnittsbelastung an, sondern geht von einem synthetischen Tarif aus. Dabei wird für jeden Euro aus dem zvE gesondert dessen Steuerbelastung bestimmt.
  - Dabei fünf Tarifzonen:
 

- Nullzone = Grundfreibetrag	0 € bis	8.004 €
- untere Progressionszone	8.005 € bis	13.469 €
- obere Progressionszone	13.470 € bis	52.881 €
- untere Proportionalzone	52.882 € bis	250.730 €
- obere Proportionalzone	ab 250.731 €	

92

---

---

---

---

---

---

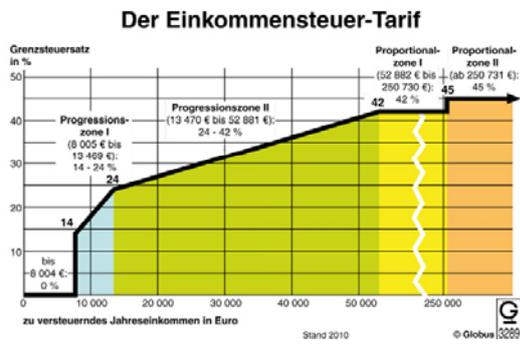
---

---

---

---

Einkommensteuer  
XI. Steuertarif




---

---

---

---

---

---

---

---

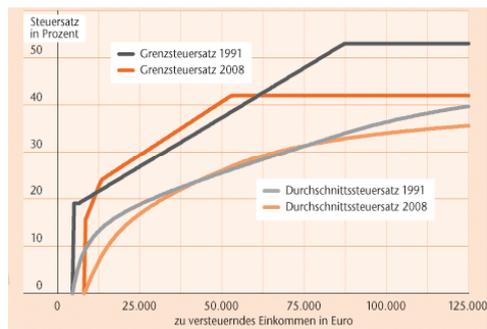
---

---

---

---

Einkommensteuer  
XI. Steuertarif




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer  
XI. Steuertarif

	Hauptrechnung	Nebenrechnung: vorletzter zu Euro
Bemessungsgrundlage: zVE		
Ende Zone 1 (= Grundfreibetrag)	8.004,00 €	
Ende Zone 2	13.469,00 €	
Ende Zone 3	52.881,00 €	
Ende Zone 4	250.730,00 €	
Y		
z		
x		
Steuer in Zone 2		
Steuer in Zone 3		
Steuer in Zone 4		
Steuer in Zone 5		
Est		
Durchschnittsbelastung	.... %	
Grenzbelastung	.... %	

95

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer XI. Steuertarif		
	Hauptrechnung	Nebenrechnung: vorletzter zv Euro
Bemessungsgrundlage: zvE	5.000,00 €	4.999,00 €
Ende Zone 1 (= Grundfreibetrag)	8.004,00 €	8.004,00 €
Ende Zone 2	13.469,00 €	13.469,00 €
Ende Zone 3	52.881,00 €	52.881,00 €
Ende Zone 4	250.730,00 €	250.730,00 €
y	-0,3004	-0,3005
z	0,8469	0,847
x	5000	4999
Steuer in Zone 2	- €	- €
Steuer in Zone 3	- €	- €
Steuer in Zone 4	- €	- €
Steuer in Zone 5	- €	- €
Est	- €	- €
Durchschnittsbelastung	0,00%	
Grenzbelastung	0,00%	96

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer XI. Steuertarif		
	Hauptrechnung	Nebenrechnung: vorletzter zv Euro
Bemessungsgrundlage: zvE	10.000,00 €	9.999,00 €
Ende Zone 1 (= Grundfreibetrag)	8.004,00 €	8.004,00 €
Ende Zone 2	13.469,00 €	13.469,00 €
Ende Zone 3	52.881,00 €	52.881,00 €
Ende Zone 4	250.730,00 €	250.730,00 €
y	0,1996	0,1995
z	0,3469	0,347
x	10000	9999
Steuer in Zone 2	315,78 €	315,60 €
Steuer in Zone 3	- €	- €
Steuer in Zone 4	- €	- €
Steuer in Zone 5	- €	- €
Est	315,78 €	315,60 €
Durchschnittsbelastung	3,16%	
Grenzbelastung	17,64%	97

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer XI. Steuertarif		
	Hauptrechnung	Nebenrechnung: vorletzter zv Euro
Bemessungsgrundlage: zvE	25.000,00 €	24.999,00 €
Ende Zone 1 (= Grundfreibetrag)	8.004,00 €	8.004,00 €
Ende Zone 2	13.469,00 €	13.469,00 €
Ende Zone 3	52.881,00 €	52.881,00 €
Ende Zone 4	250.730,00 €	250.730,00 €
y	1,6996	1,6995
z	1,1531	1,153
x	25000	24999
Steuer in Zone 2	- €	- €
Steuer in Zone 3	4.106,12 €	4.105,83 €
Steuer in Zone 4	- €	- €
Steuer in Zone 5	- €	- €
Est	4.106,12 €	4.105,83 €
Durchschnittsbelastung	16,42%	
Grenzbelastung	29,24%	98

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer XI. Steuertarif		Hauptrechnung	Nebenrechnung: vorletzter zv Euro
Bemessungsgrundlage: zvE	50.000,00 €		49.999,00 €
Ende Zone 1 (= Grundfreibetrag)	8.004,00 €	8.004,00 €	
Ende Zone 2	13.469,00 €	13.469,00 €	
Ende Zone 3	52.881,00 €	52.881,00 €	
Ende Zone 4	250.730,00 €	250.730,00 €	
y	4,1996	4,1995	
z	3,6531	3,653	
x	50000	49999	
Steuer in Zone 2	- €	- €	
Steuer in Zone 3	12.847,05 €	12.846,64 €	
Steuer in Zone 4	- €	- €	
Steuer in Zone 5	- €	- €	
Est	12.847,05 €	12.846,64 €	
Durchschnittsbelastung	25,69%		
Grenzbelastung	40,68%		99

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer XI. Steuertarif		Hauptrechnung	Nebenrechnung: vorletzter zv Euro
Bemessungsgrundlage: zvE	100.000,00 €		99.999,00 €
Ende Zone 1 (= Grundfreibetrag)	8.004,00 €	8.004,00 €	
Ende Zone 2	13.469,00 €	13.469,00 €	
Ende Zone 3	52.881,00 €	52.881,00 €	
Ende Zone 4	250.730,00 €	250.730,00 €	
y	9,1996	9,1995	
z	8,6531	8,653	
x	100000	99999	
Steuer in Zone 2	- €	- €	
Steuer in Zone 3	- €	- €	
Steuer in Zone 4	33.828,00 €	33.827,58 €	
Steuer in Zone 5	- €	- €	
Est	33.828,00 €	33.827,58 €	
Durchschnittsbelastung	33,83%		
Grenzbelastung	42,00%		100

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer XI. Steuertarif		Hauptrechnung	Nebenrechnung: vorletzter zv Euro
Bemessungsgrundlage: zvE	1.000.000,00 €		999.999,00 €
Ende Zone 1 (= Grundfreibetrag)	8.004,00 €	8.004,00 €	
Ende Zone 2	13.469,00 €	13.469,00 €	
Ende Zone 3	52.881,00 €	52.881,00 €	
Ende Zone 4	250.730,00 €	250.730,00 €	
y	99,1996	99,1995	
z	98,6531	98,653	
x	1000000	999999	
Steuer in Zone 2	- €	- €	
Steuer in Zone 3	- €	- €	
Steuer in Zone 4	- €	- €	
Steuer in Zone 5	434.306,00 €	434.305,55 €	
Est	434.306,00 €	434.305,55 €	
Durchschnittsbelastung	43,43%		
Grenzbelastung	45,00%		101

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer

XI. Steuertarif



• **Konsequenzen eines progressiven Tarifs**

- Steuervermeidung durch Verteilung auf mehrere Köpfe
- Steuervermeidung durch Verteilung in der Fläche
- Steuervermeidung durch Verteilung in der Zeit

102

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer

XI. Steuertarif



• **Splittingtarif (zusammen veranlagte Ehegatten: §§ 26, 26b EStG)**

- Ehe wird als Wirtschaftsgemeinschaft behandelt
- ⇒ ab der Stufe des § 2 Abs. 3 EStG („Einkünfte“) werden die Einkünfte beider Ehegatten addiert und dann (im wirtschaftlichen Ergebnis, nicht jedoch in der rechtstechnischen Umsetzung) jedem der beiden Ehegatten hälftig zugerechnet
- Konsequenz: Vermeidung von Progressionsnachteilen, die sich im Fall asymmetrischer Einkünfteverteilung zwischen den Ehegatten andernfalls ergeben hätten;
- Sicherung der Neutralität von Haus- und Erwerbsarbeit.
- Rechtstechnische Umsetzung durch Modifikation der Formeln der §§ 32a, 52 Abs. 41 EStG (§ 32a Abs. 5 EStG) sowie durch Verdopplung aller Frei- und Pauschbeträge auf den Stufen des § 2 Absätze 3 ff. EStG

103

---

---

---

---

---

---

---

---

Einkommensteuer

XI. Steuertarif



• **Splittingtarif (zusammen veranlagte Ehegatten: §§ 26, 26b EStG)**

- Tatbestandsvoraussetzungen:
  - § 26 Abs. 1 EStG (Grundtatbestand)
    - gültige Ehe
    - unbeschränkte Steuerpflicht beider Ehegatten (aber: § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG)
    - kein dauerndes Getrennt-Leben
    - keine Wahl der getrennten Veranlagung (§ 26 Absätze 2 und 3 EStG)
  - § 32a Abs. 6 EStG (ausnahmsweise Verlängerung bei Tod oder Auflösung der Ehe)

104

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

XI. Steuertarif



- **Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG)**
  - Bestimmte steuerfreie Einkünfte
  - werden für Zwecke der Bestimmung des Durchschnittssteuersatzes so behandelt, als seien sie steuerpflichtig.
  - Der Progressionsvorbehalt kann steuererhöhend („positiver Progressionsvorbehalt“), bei steuerfreien Verlusten aber auch steuermindernd („negativer Progressionsvorbehalt“) wirken.
  - Sinn: Vermeidung der Progressionsvor- oder -nachteile, die sich andernfalls ergeben hätten, wenn der Steuerpflichtige seine Einkünfte auf mehrere Staaten verteilt.

105

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

XI. Steuertarif



- **Abmilderung der Zusammenballung von Einkünften (§ 34 EStG)**  
Durch Institut der sog. „außerordentlichen Einkünfte“
  - Grundtatbestände: siehe Katalog des § 34 Abs. 2 EStG  
wichtig: § 16 EStG (Verweise in §§ 14, 14a, 18 Abs. 3 EStG)
  - § 34 Abs. 1 EStG (Fünftelungsregelung) oder
  - § 34 Abs. 3 EStG (halber Steuersatz für ältere Steuerpflichtige).

106

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

Überblick: Struktur und Prüfungsaufbau (§§ 1, 2 EStG)



- Persönlicher Tatbestand
- Sachlicher Tatbestand
  - Unterscheidung der Einkunftsarten
  - gemeinsame Einkunftszielung
- Quantifizierung von Einkünften
- Persönliche Abzüge und Freibeträge
- **Steuertarif**
- Modifikationen der Einkommensteuerschuld
- Durchführung der Besteuerung

107

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

Überblick: Struktur und Prüfungsaufbau (§§ 1, 2 EStG)



- Persönlicher Tatbestand
- Sachlicher Tatbestand
  - Unterscheidung der Einkunftsarten
  - gemeinsame Einkunftszielung
- Quantifizierung von Einkünften
- Persönliche Abzüge und Freibeträge
- Steuertarif
- **Modifikationen der Einkommensteuerschuld** § 2 Abs. 6 EStG
- Durchführung der Besteuerung

108

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

XII. Modifikationen der Steuerschuld



- **Abzüge von der Steuerschuld**
  - ausländische Steuern („Anrechnungsmethode“, § 34c Abs. 1 EStG)
  - Steuerermäßigungen (§§ 34e ff.), insbesondere
    - für Parteispenden (§ 34g EStG)
    - für gezahlte Gewerbesteuer (§ 35 EStG)
    - für haushaltsnahe Beschäftigung/Dienstleistungen (§ 35a EStG)
  - hier noch nicht: ESt-Vorauszahlungen (dazu erst § 36 Abs. 2 EStG)
- **Hinzurechnungen zur Steuerschuld**
  - § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG
  - empfangenes Kindergeld (§ 2 Abs. 6 Satz 3 EStG), wenn Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG gewährt wurden (Günstigerprüfung nach § 31 EStG)
  - empfangene Altersvorsorgezulage (§§ 79 ff. EStG), wenn Sonderausgabenabzug nach § 10a gewährt wurde (Günstigerprüfung nach § 10a Abs. 2 EStG)

109

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**

XII. Modifikationen der Steuerschuld



**Ergebnis der Anwendung des EStG:**  
„festzusetzende Einkommensteuer“

110

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
XIII. Durchführung der Besteuerung



- Ermittlungsverfahren (§§ 78 ff. AO) mit Kombination aus
  - Amtsermittlung
  - Erklärungspflichten
    - §§ 90, 149 AO
    - § 25 Abs. 3 EStG
    - § 56 EStDV
- Veranlagungsprinzip: Die Einkommensteuer wird durch VA („Steuerbescheid“) festgesetzt
  - § 118 AO
  - §§ 155 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. 157 Abs. 1 Satz 1 AO
  - Unterscheidung zwischen Einzelveranlagung und Zusammenveranlagung

111

---

---

---

---

---

---

---

---

**Einkommensteuer**  
XIII. Durchführung der Besteuerung



- Erhebungsverfahren (§§ 218 ff. AO)
- Darin Berücksichtigung von ESt-Vorauszahlungen (§ 36 Abs. 2 EStG)
  - ESt-Vorauszahlungen i.e.S. (§ 37 EStG)
  - Lohnsteuer (§§ 38 ff. EStG)
  - KESt (§§ 43 ff. EStG)
  - Bauabzugsteuer (§§ 48 ff. EStG)
  - Abzugsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a EStG)durch eigenen VA, die sog. Anrechnungsverfügung  
(= Abzug der Vorauszahlungen von der festgesetzten ESt).  
Aus ihr ergibt sich ein dritter VA:
  - Zahlungsbescheid bei fälliger Abschlusszahlung (§ 36 Abs. 4 Satz 1 EStG)
  - Leistungsbescheid bei ESt-Erstattung (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG)

112

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

Wintersemester 2011/12  
Professor Dr. Ekkehart Reimer



---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
Überblick über den Stoff



- I. Grundlagen 13.1.
- II. Persönlicher Tatbestand 13.1.
- III. Sachlicher Tatbestand 20.1. + Sommer
- IV. Steuersatz 27.1.
- V. Abzüge von der Körperschaftsteuer 27.1.
- VI. Durchführung der Besteuerung 27.1.
- VII. Anwaltsorientierte Juristenausbildung 3.2.

114

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
Überblick über den Stoff



- I. Grundlagen
  - Geschichte und Rechtfertigung der Körperschaftsteuer
  - Systematische Bedeutung
  - Verhältnis der KSt zur ESt: das Problem der „Integration“

115

---

---

---

---

---

---

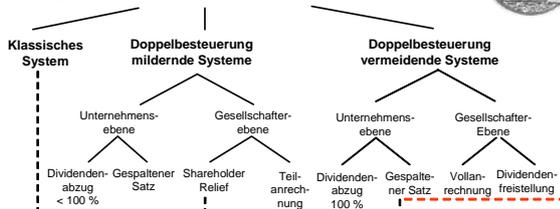
---

---

**Körperschaftsteuer**  
I. Grundlagen



**Integration der Körperschaft- in die Einkommensteuer**




---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
I. Grundlagen



**Integration der Körperschaft- in die Einkommensteuer**

Leitgedanke:

Gleichbehandlung von

- Gewinnausschüttungen (offenen oder verdeckten)
- Gewinnen aus Anteilsveräußerungen
- Liquidationsgewinnen

117

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
II. Persönlicher Tatbestand



- Unbeschränkte KSt-Pflicht (§ 1 KStG)
  - Kapitalgesellschaften
  - Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
  - VVaG
  - sonstige juristische Personen des Privatrechts
  - nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts
  - BgA von jur. Personen des öffentlichen Rechts

118

---

---

---

---

---

---

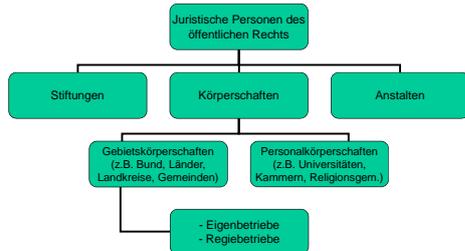
---

---

**Körperschaftsteuer**  
II. Persönlicher Tatbestand



jur. Personen des öffentlichen Rechts



119

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
II. Persönlicher Tatbestand



- Beispiele für BgA (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG)
  - Altenwohnheime
  - Kindergarten
  - Kliniken
  - ÖPNV
  - Museen
  - Schwimmbäder
  - Parkgaragen
  - Theater
  - Märkte
  - Wasserversorgung

120

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
II. Persönlicher Tatbestand



- Beschränkte KSt-Pflicht (§ 2 KStG)
  - ausländische Rechtsträger
    - Grundsatz: Typenvergleich
    - (P) Missbrauchsbekämpfung, § 42 AO
  - in- oder ausländische Rechtsträger, die lediglich Einkünfte beziehen, die dem Steuerabzug unterliegen  
**Hauptfall:** Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren steuerabzugspflichtigen Erträgen.  
 Die Körperschaftsteuer ist in diesen Fällen mit dem Steuerabzug vollständig abgegolten; kein BA-/WK-Abzug (§ 8 Abs. 6 KStG).

121

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
II. Persönlicher Tatbestand



nochmals: jur. Personen des öffentlichen Rechts

Betrieb gewerblicher Art	Vermögens- verwaltung	Hoheitsbereich
Grds. Besteuerung der Einkünfte, weil die <b>unbeschränkte Steuerpflicht</b> eingreift. Selten: persönliche Befreiung als gemeinnütziger BgA (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. §§ 51 ff. KStG) z. B. Bäderbetrieb (Eigenbetrieb)	Mat.-rechtlich keine Besteuerung nach § 1 KStG, aber <b>beschränkte Steuerpflicht</b> im Hinblick auf die Abzugssteuern, denen Abgeltungswirkung zukommt z. B. Dividende aus Beteiligungen an Stadtwerke GmbH (Eigengesellschaft)	keine Besteuerung Straßenreinigung, Stadtgärtnerei, Schule, Lehrbetrieb der Universität
§§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG	§ 2 Nr. 2 KStG	§ 5 KStG

122

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
II. Persönlicher Tatbestand



- Beginn und Ende der KSt-Pflicht
  - ab **Vorgesellschaft**  
(= ab Errichtung durch Abschluss des  
notariell beurkundeten Gesellschaftervertrags)
  - bis zum **Ende der wirtschaftlichen Existenz**,  
(= solange noch bilanzierungs- und bewertungsfähige  
Vermögensgegenstände vorhanden sind)

123

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
II. Persönlicher Tatbestand



- Persönliche Steuerbefreiungen (§ 5 Abs. 1 KStG)
  - staatsnahe Körperschaften (Nr. 1-3, 5, 7, 8, 15, 21, 23)
  - bestimmte Versicherungen und versicherungsartige Einrichtungen  
mit Zwangsmitgliedschaften (Nr. 4, 16, 17, 22)
  - bestimmte Berufsverbände (Nr. 5 und 6)
  - gemeinnützige Körperschaften [...] mit Sitz oder Geschäftsleitung  
im Inland (Nr. 9 i.V.m. Abs. 2 Nr. 2)
  - bestimmte Wohnungsbaugenossenschaften u.ä. (Nr. 10 und 12)
  - bestimmte Genossenschaften der Land- u. Forstwirtschaft (Nr. 14)
  - bestimmte Einrichtungen zur Infrastrukturförderung (Nr. 18, 19)
- Aber teilweise Rückausnahmen (⇒ Steuerpflicht)  
für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Nr. 7, Nr. 9)

124

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
III. Sachlicher Tatbestand



Grundsatz (§ 7 Abs. 1 KStG):

Einkommen (§ 8 Abs. 1 KStG) ←  
./ Freibeträge (§§ 7 Abs. 2 i.V.m. 24, 25 KStG)  
= zVE (§ 7 Abs. 1 KStG)

Allerdings Integration einiger sonderausgaben-  
ähnlicher Abzüge in den körperschaftsteuerlichen  
Einkommensbegriff:

- Spendenabzug (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
- Verlustabzug (§ 8c KStG)

125

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Qualifizierung von Einkünften



- Großflächiger Verweis auf das EStG (§ 8 Abs. 1 EStG)
  - nicht: § 19 EStG
    - dafür aber Organschaft, §§ 14 ff. KStG
  - keine Berücksichtigung subjektiver Umstände wie
    - Sonderausgaben (§§ 10 ff. EStG;  
dafür aber: §§ 8c, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, s.o.)
    - Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
    - außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33-33c EStG)
  - Modifikationen durch §§ 8-13 KStG

126

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Qualifizierung von Einkünften



- (P) Handelt es sich bei § 8 Abs. 2 KStG um eine
  - Rechtsgrundverweisung? →
  - Rechtsfolgenverweisung? →

127

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Qualifizierung von Einkünften



- These von § 8 Abs. 2 KStG als Rechtsgrundverweisung
  - Bedeutung: Es kommt nur zu einer Umqualifizierung derjenigen Vermögensmehrungen, die kraft *anderweitiger* Regelung (d.h. nach § 7 Absätze 1 und 2, § 8 Abs. 1 KStG, § 2 Abs. 1 Nrn. 1-7 EStG) jedenfalls „Einkünfte“ sind
  - ⇒ nicht steuerbar sind z.B. Lotteriegewinne und Liebhabereiverluste.
  - „Auch Körperschaften haben eine Privatsphäre.“
  - so z.B. *Johanna Hey, Heinrich Weber-Grellet*

128

---

---

---

---

---

---

---

---

## Körperschaftsteuer

### III. Sachlicher Tatbestand - Qualifizierung von Einkünften



- These von § 8 Abs. 2 KStG als Rechtsfolgenverweisung
  - Bedeutung: „alle Einkünfte“ i.S.d. § 8 Abs. 2 als eigenständige Regelung unter Verweis auf die Handelsbücher. Danach sind alle bilanziell erfassten Vermögensmehrungen grds. auch steuerbar.
  - Korrekturen u.U. aber auf späterer Stufe (außerbilanzielle Korrekturen durch verdeckte Gewinnausschüttungen/verdeckte Einlagen).  
⇒ Lotteriegewinne sind steuerbar,  
Liebhaberverluste sind ebenfalls steuerbar, werden aber durch außerbilanzielle Hinzurechnung als vGA neutralisiert
  - „Körperschaften haben keine Privatsphäre“.
  - so z.B. BFH seit 1996 (BFHE 182, 123)

129

---

---

---

---

---

---

---

---

## Körperschaftsteuer

### III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



- Sachliche Steuerbefreiungen
  - § 3 Nr. 7 EStG
  - § 3 Nr. 8 Satz 1 EStG
  - § 3 Nr. 11 Sätze 1 und 3 EStG
  - § 3 Nr. 18 EStG
  - § 3 Nr. 21 EStG
  - § 3 Nr. 41 EStG
  - § 3 Nr. 42 EStG
  - § 3 Nr. 44 EStG
  - § 3 Nr. 54 EStG

130

---

---

---

---

---

---

---

---

## Körperschaftsteuer

### III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



- Sachliche Steuerbefreiungen (Forts.)  
§ 8b KStG
  - Schachtelprivileg
  - Hintergrund: Mutter-Tochter-Richtlinie (1990)
  - Gleichklang der Behandlung laufender Ausschüttungen und der Behandlung von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen
  - (P) 5 % -Regelungen in § 8b Absätze 3 und 5 KStG  
lies: Die Befreiungen (§ 8b Absätze 1 und 2 KStG) gelten im Ergebnis nur für 95 % der jwlg. Gewinne.

131

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



- Sachliche Steuerbefreiungen (Forts.)  
§ 8b KStG

Rechenbeispiel:

Gewinn der Tochtergesellschaft		100.000
- KSt der Tochter auf diesen Gewinn:	15 % =	15.000
- SolZ hierauf	5,5 % =	825
= Gewinnbelastung der Tochter (KSt und SolZ)	15,825 % =	15.825
ausgeschüttete Dividende		84.175
davon steuerfrei (§ 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5):	95 % =	79.966
davon steuerpflichtig (§ 8b Abs. 5):	5 % =	4.209
- KSt der Mutter auf den steuerpflichtigen Anteil	15 % =	631
- SolZ hierauf	5,5 % =	34
= Dividendenbelastung der Mutter (KSt und SolZ)	0,79 % =	665
⇒ Gesamtgewinnbelastung des 2-stufigen Konzerns	16,49 % =	16.490

132

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Gegenstück zu sachlichen Steuerbefreiungen: **Abzugsverbote**

- Grundsatz: § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG verweist auf
  - § 4 Abs. 5 EStG
  - § 4 Abs. 7 EStG
  - § 4c EStG
  - § 4d EStG
  - § 4h EStG (hier aber div. Modifikationen durch § 8a KStG)
  - § 50 Abs. 1 EStG
- § 12 EStG gilt dagegen nicht, arg. Körperschaft hat keine Privatsphäre (h.M.), aber Institut der vGA als funktionales Äquivalent.

133

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Gegenstück zu sachlichen Steuerbefreiungen: **Abzugsverbote**

- Grundsatz: § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG verweist auf
  - § 4 Abs. 5 EStG
  - § 4 Abs. 7 EStG
  - § 4c EStG
  - § 4d EStG
  - § 4h EStG (hier aber div. Modifikationen durch § 8a KStG)
  - § 50 Abs. 1 EStG
- § 12 EStG gilt dagegen nicht, arg. Körperschaft hat keine Privatsphäre (h.M.), aber Institut der vGA als funktionales Äquivalent.

134

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



**Abzugsverbote (Forts.)**

- Sonderregelungen im KStG
  - § 8 Abs. 3 KStG: Gewinnausschüttungen i.w.S.
  - § 10 Nr. 1: KStG: ähnliche Zuwendungen, die durch das Grundverhältnis veranlasst sind
  - § 10 Nr. 2 KStG: Parallele zu § 12 Nr. 3 EStG
  - § 10 Nr. 3 KStG: Parallele zu § 12 Nr. 4 EStG
  - § 10 Nr. 4 KStG: Lenkungsnorm zur Verhinderung überhöhter Aufsichtsrats(...)vergütungen

135

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Sonderregelungen in § 8 Absätze 3 ff.

- Ausschüttungsneutralität (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG; s.o.)
- außerbilanzielle Hinzurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) →
- keine KSt auf Mitgliedsbeiträge (§ 8 Abs. 5 KStG)
- Besteuerung auf Bruttobasis (§ 8 Abs. 6 KStG) →

136

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Sonderregelungen in § 8 Absätze 3 ff.

- Ausschüttungsneutralität (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG)
- außerbilanzielle Hinzurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) →
- Beschränkungen des Verlustvortrags für den Fall des sog. „Mantelkaufs“ (§ 8 Abs. 4 KStG) →
- keine KSt auf Mitgliedsbeiträge (§ 8 Abs. 5 KStG)
- Besteuerung auf Bruttobasis (§ 8 Abs. 6 KStG) →

137

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Beispielfall

138

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Wirtschaftlicher Hintergrund von vGA

- Hintergehen der anderen Gesellschafter
- ausnahmsweise Steuerersparnis, wenn
  - Gesellschafter einem besonders niedrigen ESt-Satz unterliegt,
  - insbesondere: wenn ihm Verlustvorträge (§ 10d EStG) zustehen.

139

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Begriff der vGA  
(klassische Definition des BFH):

- Zuwendung eines Vermögensvorteils
- durch eine Kapitalgesellschaft
- an einen Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person
- außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung,
- wenn diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

NB:

- Steuerrechtlicher vGA-Begriff und gesellschaftsrechtlicher vGA-Begriff weichen partiell voneinander ab.
- Innerhalb des Steuerrechts kommt es zwischen den BFH-Senaten zu geringfügigen Divergenzen.

140

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Begriff der vGA

Kriterien zur Ausfüllung dieser Definition:

- Fremdvergleich
  - Bild des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers
  - interner Fremdvergleich
  - externer Fremdvergleich
- Nähe zur einkommensteuerrechtlichen Liebhaberei
- Begünstigter als beherrschender Gesellschafter
- Fehlen zivilrechtlich wirksamer, klarer und ex ante abgeschlossener Verträge
- ausdrückliche gesetzliche Anordnung, v.a. in § 8a Abs. 1 und Abs. 6 KStG (s. Sommersemester)

141

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Rechtsfolgen der vGA

- außerbilanzielle Hinzurechnung (Gewinnerhöhung)  
§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
- Bewertung:
  - Selbstkosten?
  - Teilwert (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG)?
  - gemeiner Wert (vgl. § 6 Abs. 4 EStG)?
  - richtig wohl: § 8 Abs. 2 EStG i.V.m. Korrespondenzprinzip

142

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



Gegenstück zur vGA: verdeckte Einlagen (vE)

- Begriff:
  - Zuwendung eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils
  - durch einen Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person
  - an eine Kapitalgesellschaft,
  - wenn diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.
- Daher nicht:
  - Nutzungen
  - Nutzungsrechte (inkl. Darlehen)
  - persönliche Dienstleistungen

143

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



verdeckte Einlagen (Forts.)

- Rechtsfolgen:
  - außerbilanzielle Kürzung des Gewinns
  - str.: Behandlung von Ansprüchen auf Rückgewähr von vGA?
    - Rspr. und Finanzverwaltung halten die bloßen Ansprüche für steuerlich unbeachtlich und sehen erst in ihrer Erfüllung (in der tatsächlichen Rückgewähr rechtswidriger vGA durch den Gesellschafter an die Gesellschaft) eine Einlage (sog. „Einlagentheorie“)
    - In der Literatur wird dagegen z.T. schon das Vorliegen der vGA verneint (Gedanke eines steuerneutralen Aktivtauschs)
  - Bewertung von vE: ·
    - grds. gemeiner Wert (§ 9 BewG), i.F.d. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG Teilwert.
    - Bei Forderungsverzicht kann vE nur iHd werthaltigen Teils der Forderung angenommen werden.

144

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



**Besondere Fälle der Gewinnrealisierung und ihres Aufschubs**

- Liquidation (§ 11 KStG)
  - Liquidationssteuer auf stille Reserven
  - anders als § 16 EStG nicht auf eine logische Sekunde bezogen, sondern auf einen max. dreijährigen Liquidationszeitraum
- Sitzverlegung (§ 12 KStG)
  - Wegzugssteuer auf stille Reserven bei Verlegung von Sitz *und* Geschäftsleitung ins Ausland,
  - außer bei Aufrechterhaltung einer Betriebstätte im Inland
  - Wegzugsteuer dafür aber bei späterer Auflösung der inländischen Betriebstätte (§ 12 Abs. 2 KStG)

145

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**

III. Sachlicher Tatbestand - Quantifizierung von Einkünften



**Organschaft (§§ 14 ff. KStG)**

Tatbestand:

- inländische Tochter-AG oder Tochter-KGaA (Organgesellschaft)
- Mutter-Unternehmen (Organträger) mit mindestens BS im Inland
- Ergebnisabführungsvertrag
- finanzielle Eingliederung

Rechtsfolgen:

- Zwar Fortbestand der Abschirmwirkung der Organgesellschaft,
- aber: Einkommen der Organgesellschaft wird ausschließlich dem Organträger zugerechnet.

⇒ Ergebnis der Organgesellschaft = 0.

- Relevant v.a. im Fall von Verlusten auf einer der beiden Ebenen

146

---

---

---

---

---

---

---

---

**Körperschaftsteuer**  
IV. Steuersatz



- seit Systemwechsel durch Unternehmenssteuerreform 2008 nur noch ein einheitlicher **Steuersatz von 15 %**
- keine Differenzierung zwischen Thesaurierungssatz und Ausschüttungssatz
- durchgehend proportionale Tarifgestaltung (keine verstärkte Umverteilung durch Progression; grds. keine subjektiven Vergünstigungen wie Grundfreibetrag oder Splitting)
- **plus SolZ (5,5 % auf die KSt)**

147

---

---

---

---

---

---

---

---