Skript Einkommensteuerrecht

Bearbeitet von
Prof. Dr. Volker Kreft

16. Auflage 2017. Buch. 282 S. Kartoniert
ISBN 978 3 86752 537 4
Format (B x L): 19,5 x 24,9 cm
Gewicht: 770 g

Steuern > Einkommensteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer

Zu Inhalts- und Sachverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Einleitung

A. Grundlagen der Einkommensteuer

I. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Die Einkommensteuer (ESt) ist die Steuer auf das Einkommen der natürlichen Person (sogenannter Stpfl.). Sie erfasst die im Rahmen einer bestimmten Zeitspanne ausgewiesene Ertragskraft des Stpfl. und sollte sich deshalb am Gebot der Besteuerung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** orientieren.[1] **1**

1. Steuersystematisch wird diesem Leistungsfähigkeitsprinzip insbesondere bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die ESt Rechnung getragen. Sie soll die steuerliche Leistungsfähigkeit der natürlichen Person möglichst genau abbilden und das für die Steuerzahlung disponible Einkommen ausweisen.[2] Das sogenannte dualistische Konzept „Erwerbseinkommen ./. private Abzüge" verwirklicht die beiden Aufgaben, die objektive und die subjektive Leistungsfähigkeit zu messen. Bis zum Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 bis 3 EStG) wird die **objektive Leistungsfähigkeit** berücksichtigt. Ausdruck dieser steuerlichen Leistungsfähigkeit sind die vom Stpfl. erwirtschafteten Nettoergebnisse, also die Unterschiedsbeträge zwischen Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen (= Einkünfte).[3] Dieses **objektive Nettoprinzip** ist ein Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips und gebietet die uneingeschränkte Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen. **2**

Nach Auffassung des BVerfG gehört das objektive Nettoprinzip zu den Grundentscheidungen des Einkommensteuerrechts; die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtlich geboten. Ob diesem Prinzip aber Verfassungsrang zukommt, hat das BVerfG bislang ausdrücklich offengelassen.[4]

2. Die durch die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. begründete **(subjektive) Leistungsfähigkeit** wird durch private Abzüge berücksichtigt. Das systemtragende Prinzip der Abziehbarkeit von privaten Abzügen ist das **subjektive Nettoprinzip**; nach diesem Prinzip ist der für den notwendigen Lebensbedarf verwendete und demnach für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehende Teil des Erwerbseinkommens aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.[5] **3**

Subjektiv entspricht die Einkommensbesteuerung nur dann dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn

- das individuelle bzw. familiäre Existenzminimum steuerfrei bleibt und
- bei der Besteuerung des darüber hinausgehenden Einkommens unvermeidbare Sonderbelastungen durch Unterhaltspflichten realitätsgerecht berücksichtigt werden.

Verfassungsrechtliche Maßstäbe des subjektiven Nettoprinzips sind der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab, die Unantastbarkeit der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG), das freiheitsrechtlich (Art. 23 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG) begründete Verbot einer Erdrosselungssteuer und das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 GG).[6] Die Ausweitung des

1 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 600.

2 Tipke/Lang § 8 Rn. 42.

3 Tipke/Lang § 8 Rn. 42.

4 BVerfG v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, DStR 2008, 2460; für eine verfassungsrechtliche Verankerung: Schmidt/D § 9 Rn. 1; Bergkemper StuW 2006, 311; Lang StuW 2007, 3; Tipke StuW 2007, 201; Lehner DStR 2009, 185; a.A.: Weber-Grellet DStR 2009, 349.

5 Tipke/Lang § 8 Rn. 42.

6 Vgl. Tipke/Lang § 8 Rn. 74.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Schutzes auf das familiäre Existenzminimum und das Gebot, Unterhaltspflichten angemessen zu berücksichtigen, gründen sich auf Art. 6 Abs. 1 GG.

Das geltende Recht berücksichtigt die subjektive Leistungsfähigkeit des Stpfl. u.a. durch die Gewährung des Grundfreibetrags (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG), den Abzug von Sonderausgaben (§ 10 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33, 33a, 33b EStG) und vor allem durch die progressive Gestaltung des Einkommensteuertarifs.

Der steuerlichen Belastung durch den Unterhalt der Kinder wird durch Gewährung des monatlichen Kindergeldes (als Steuervergütung) und des steuermindernden Abzugs von bestimmten Freibeträgen (Freibeträge für Kinder, § 32 Abs. 6 EStG; Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG), Abzugsbeträgen (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG) und Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) Rechnung getragen.

Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten können im Rahmen des sogenannten Realsplittings gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG bis zur Höhe von 13.805 € berücksichtigt werden.

II. Rechtsgrundlagen

4 Die **Rechtsgrundlagen** der ESt ergeben sich aus dem EStG,[7] der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) und weiteren Nebenverordnungen. Darüber hinaus sind bei der Einkommensbesteuerung zahlreiche andere Rechtsvorschriften mit steuerlichem Bezug zu beachten (z.B. AStG, InvZulG, UmwStG).

In der Verwaltungspraxis haben die Einkommensteuer- und Lohnsteuer-Richtlinien (EStR, LStR) und die Hinweise zu den Einkommensteuerrichtlinien große Bedeutung. Die Richtlinien sind **Verwaltungsvorschriften**, die aufgrund der Richtlinienkompetenz der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates ergangen sind (vgl. Art. 108 Abs. 7 GG).

III. Systematische Einordnung

5 Die ESt ist gemäß Art. 106 Abs. 3 GG eine Gemeinschaftsteuer, die sogenannte **Steuerertragshoheit** steht also Bund und Ländern gemeinschaftlich zu. Die Gemeinden erhalten nach Art. 106 Abs. 5 GG einen Anteil an dem Aufkommen der ESt, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Die **Gesetzgebungshoheit** liegt als konkurrierende Gesetzgebung beim Bund (Art. 105 Abs. 2 GG).

Die Verwaltung der ESt obliegt den Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 2, 3 GG).

Die ESt ist eine **Personensteuer**, d.h., sie berücksichtigt die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. bei der Bemessung der Steuer, wie z.B. Alter, Familienstand, Kinderzahl, Krankheit.

Die ESt ist eine **direkte Steuer**, d.h., der Steuerschuldner und der Steuerträger sind identisch. Der Steuerschuldner hat also auch wirtschaftlich die Steuer zu tragen.

Direkte Steuern sind auch die Lohn- (§§ 38 ff. EStG) und die Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG), denn auch bei diesen beiden Arten der ESt bleibt der Arbeitnehmer bzw. der Gläubiger der Kapitalerträge der Steuerschuldner, während der Arbeitgeber bzw. der Schuldner der Kapitalerträge nur Haftungsschuldner ist.

7 Neufassung v. 08.10.2009, BGBl. . I 2009, 3366, mit späteren Änderungen.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

IV. Erhebungsformen

Die ESt wird in zwei unterschiedlichen Verfahrenstechniken erhoben: **6**

- in Form einer **Abzugssteuer** bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch den Arbeitgeber (Lohnsteuer) und bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen durch den Schuldner der Kapitalerträge (Kapitalertragsteuer; ab VZ 2009 auch die Abgeltungsteuer gemäß § 32d EStG) oder die Zahlstelle der Kapitalerträge und
- in Form der **Veranlagungssteuer**, also in einem besonderen Festsetzungsverfahren durch das Finanzamt, bei den übrigen Einkunftsarten.

B. Überblick über den Einkommensteuertatbestand

Fall 1: Hans Dampf in allen Gassen

Hans H. (38 Jahre alt, ledig, kinderlos, Wohnsitz in Bielefeld) ist hauptberuflich bei der Stadt Bielefeld angestellt (Bruttoarbeitslohn: 40.000 €; Werbungskosten: 2.000 €). Daneben ist er als Gesellschafter an einer BGB-Gesellschaft beteiligt, die Hausverwaltungsdienstleistungen anbietet (Gewinnanteil: 10.000 €). Ferner ist Hans Eigentümer eines vermieteten Mehrfamilienhauses in Münster (Verlust: 15.000 €). Am 30.12.2016 veräußert Hans das am 30.6.2008 erworbene Mehrfamilienhaus (Veräußerungsgewinn: 30.000 €). Schließlich gehört Hans eine vermietete Ferienwohnung in Scheveningen (NL). Der Vermietungsüberschuss beträgt 5.000 €. Die nachgewiesenen abzugsfähigen Sonderausgaben betragen 5.000 €.

Hans möchte wissen, wie hoch sein zu versteuerndes Einkommen im VZ 2016 ist.

I. Gemäß § 25 Abs. 1 EStG wird ein Steuerpflichtiger (Stpfl.) nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum = VZ) nach dem Einkommen veranlagt, das er in dem Veranlagungszeitraum bezogen hat. **Veranlagung** ist das Verfahren, in dem die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden und die ESt festgesetzt wird. Für dieses Verfahren gelten die allgemeinen Vorschriften der AO, insbesondere §§ 85 ff. und 155 ff. **7**

II. Die Festsetzung einer ESt gegen Hans H. kommt nur in Betracht, wenn ein Tatbestand des EStG verwirklicht und ein Steueranspruch entstanden ist (§ 38 AO). Der **Steuertatbestand** des EStG lässt sich – wie alle Steuertatbestände – in folgende Tatbestandselemente untergliedern:

1. Hans H. ist als natürliche Person **Steuersubjekt** der ESt (§ 1 Abs. 1 EStG). Bei der Besteuerung werden ihm auch die Gewinnanteile an der BGB-Gesellschaft zugerechnet (§ 18 Abs. 1, Abs. 4 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Denn die BGB-Gesellschaft als solche unterliegt nicht der ESt und ist als nichtrechtsfähige Personengesellschaft auch kein Subjekt der KSt (vgl. §§ 1, 3 Abs. 1 KStG). Technisch erfolgt die Zurechnung der Gewinnanteile im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO. Wenn eine solche Feststellung noch nicht erfolgt ist, kann das für die ESt-Festsetzung zuständige Finanzamt (FA) Bielefeld den auf Hans H. entfallenden Gewinnanteil schätzen (§ 162 Abs. 3 AO) und der Besteuerung zugrunde legen (§ 155 Abs. 2 AO). **8**

   Subjektive Steuerbefreiungen, d.h. Befreiungen von der persönlichen Steuerpflicht, sieht das EStG – im Gegensatz zum KStG (vgl. § 5 KStG) – nicht vor. Solche Befreiungen würden dem Gleichheitsgrundsatz, der eine Besteuerung aller natürlichen Personen gebietet, widersprechen.

2. Hans H. ist **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 EStG, denn er hat seinen Wohnsitz auf dem Gebiet der Bundesrepublik **9**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Deutschland, in Bielefeld (§ 1 Abs. 1 EStG). Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht werden auch seine ausländischen Einkünfte bei der Einkommensbesteuerung erfasst (sogenanntes **Welteinkommensprinzip**). Andererseits unterliegt Hans H. mit diesen Einkünften auch dem Besteuerungszugriff des jeweiligen ausländischen Staates. Die damit grundsätzlich bestehende Gefahr der **Doppelbesteuerung** wird in der Regel durch sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit ausländischen Staaten vermieden (vgl. § 34c Abs. 6 EStG).

Nach dem DBA-Niederlande gilt für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die sogenannte Freistellungsmethode. Bei Miet- und Pachteinkünften aus Grundbesitz hat der Staat das Besteuerungsrecht, in dem das Vermögen belegen ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-Niederlande).

Die Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnung in Scheveningen bleiben demnach von der deutschen Einkommensbesteuerung ausgeschlossen.

10 3. **Steuerobjekt** der ESt sind die in § 2 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1 bis 7 EStG abschließend aufgezählten Einkünfte. Dazu gehören die von Hans H. erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 EStG), aus der Beteiligung an der Hausverwaltungs-GbR (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 EStG) und aus dem privaten Veräußerungsgeschäft (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 i.V.m. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Die Einkünfte sind bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (sogenannte Gewinneinkunftsarten), bei den übrigen Einkünften der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 EStG; sogenannte Überschusseinkunftsarten).[8] Ergebnis einer Tätigkeit im Rahmen der Gewinneinkunftsarten kann auch ein Verlust sein. Ebenso kann sich bei den anderen Einkunftsarten ein Werbungskostenüberschuss ergeben. Bei der Bildung der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) werden positive Einkünfte einer Einkunftsart mit negativen Einkünften aus einer anderen Einkunftsart verrechnet (sogenannter vertikaler Verlustausgleich).

11 4. **Bemessungsgrundlage** der ESt ist das zu versteuernde Einkommen, das nach Maßgabe des § 2 Abs. 3–5 EStG – ausgehend von der Summe der Einkünfte – wie folgt ermittelt wird:

Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG:	10.000 €
Einkünfte gemäß § 19 Abs. 1 EStG:	38.000 €
Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG:	./. 15.000 €
Einkünfte gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)	30.000 €
= Summe der Einkünfte/Gesamtbetrag der Einkünfte:	63.000 €
./. Sonderausgaben gemäß § 10 EStG:	5.000 €
= Einkommen	58.000 €
= zu versteuerndes Einkommen	58.000 €

Ergebnis: Das FA Bielefeld wird die ESt 2016 für Hans H. unter Berücksichtigung eines zu versteuernden Einkommens von 58.000 € (= Bemessungsgrundlage) festsetzen.

---

8 Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist qua Gesetz der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ab dem VZ 2009 ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG). Siehe § 2 Abs. 2 S. 2 EStG.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

12

Der Einkommensteuertatbestand

I. Steuersubjekt: Natürliche Personen (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG), die entweder unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtig sind.

1. Unbeschränkt steuerpflichtig sind

- natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (§ 1 Abs. 1 EStG) und
- bestimmte deutsche Auslandsbedienstete einschl. deren Angehörige (§ 1 Abs. 2 EStG)

  Folge: Besteuerung des Welteinkommens
- natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen (§ 1 Abs. 3 EStG).

  Folge: Besteuerung der inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG nach den für die unbeschränkte Steuerpflicht geltenden Regelungen; bei EU-/EWR-Staatsangehörigen zusätzliche Vergünstigungen nach § 1a EStG

2. Beschränkt steuerpflichtig sind

- natürliche Personen, die nicht unter § 1 Abs. 1, 2 u. 3 EStG fallen, wenn sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG haben (§ 1 Abs. 4 EStG).

  Folge: Besteuerung der inländischen Einkünfte

Subjektive Steuerbefreiungen sieht das EStG nicht vor.

II. Steuerobjekt: Die sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG)

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

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15–17 EStG)

3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)

5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

7. sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG)

Objektive Steuerbefreiungen ergeben sich insbesondere aus den §§ 3, 3b EStG.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Der Einkommensteuertatbestand (Fortsetzung)

III. Bemessungsgrundlage ist das zu versteuernde Einkommen, das gemäß § 2 Abs. 5 EStG wie folgt zu ermitteln ist:

Summe der Einkünfte

./. Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)

./. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)

./. Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)

= **Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

./. Verlustabzug (§ 10d EStG)

./. Sonderausgaben (§§ 10–10c EStG)

= Zwischensumme

./. außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33b EStG)

./. Steuervergünstigungen nach §§ 10e-10i EStG und § 7 FördergebietsG

= **Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)**

./. Kinder-, Betreuungs-, Ausbildungs- und Erziehungsfreibetrag (§§ 31 und 32 Abs. 6 EStG)

./. Härteausgleichsbetrag (§ 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV)

= **zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5, § 32a Abs. 1 EStG)**

IV. Steuertarif: Progressiver Tarif gemäß § 32a EStG

Das Gesetz unterscheidet zwischen

- Grundtarif und
- Splittingtarif für zusammenveranlagte Ehegatten und eingetragene Lebenspartner (§§ 2 Abs. 8, 32a Abs. 5 EStG).

Ggf. sind Tarifbesonderheiten (Progressionsvorbehalt, Thesaurierungsbegünstigung, außerordentliche Einkünfte, Abgeltungsteuer) zu beachten.

V. Festzusetzende ESt (§ 2 Abs. 6 EStG)

Tarifliche ESt

./. Entlastungsbeträge nach §§ 35, 35a, 35b EStG

./. anzurechnende ausländische Steuern

./. Steuerermäßigungen

+ Steuern nach § 34c Abs. 5 EStG

+ Zuschlag nach § 3 Abs. 4 S. 2 FSchAusglG

+ Kindergeld bei Verminderung des Einkommens um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG in den Fällen des § 31 EStG

= festzusetzende ESt

./. Anrechnungen (§ 36 Abs. 2 EStG)

= zu entrichtende ESt

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften dürfen nach § 23 Abs. 3 S. 7 u. 8 EStG nur mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften ausgeglichen werden. Auch ein Vortrag nach § 10d EStG ist nur insoweit zulässig[1024] (zur Verlustfeststellung siehe § 23 Abs. 3 S. 8 EStG). Die Beschränkung des Verlustausgleichs bei privaten Veräußerungsgeschäften durch § 23 Abs. 3 S. 8 und 9 EStG ist verfassungsgemäß.[1025]

VI. Einkünfte aus (sonstigen) Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG

460 Steuerbar nach § 22 Nr. 3 EStG sind **„Einkünfte aus Leistungen"**, soweit sie nicht zu den anderen Einkunftsarten oder zu anderen Einkünften i.S.d. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören. Beispielhaft nennt das Gesetz dazu Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände.

Weitere Beispiele: Vergütungen für die Mitnahme im Pkw; Mieterabfindungen für die vorzeitige Räumung der Wohnung;[1026] Einsammeln und Rückgabe von Pfandflaschen;[1027] Erfolgsbeteiligungen für das Geben eines werthaltigen Tipps[1028]

Ob die erbrachte Leistung sittenwidrig ist, ist unerheblich. Früher wurde auch der Dirnenlohn einer Prostituierten unter § 22 Nr. 3 subsumiert.[1029] Nunmehr hat der Große Senat des BFH im Beschluss vom 20.02.2013[1030] klargestellt, dass selbständig tätige Prostituierte Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

Einkünfte aus Leistungen sind nur dann nicht einkommensteuerpflichtig, wenn sie weniger als 256 € im Kalenderjahr **(Freigrenze)** betragen haben (§ 22 Nr. 3 S. 2 EStG).

Fall 62: Preisgeld für Teilnahme an Fernsehshow

B übernahm die weibliche Hauptrolle in der von einem Fernsehsender ausgestrahlten sechs Folgen umfassenden sogenannten Dating-Show. Ihre Aufgabe und die des Schauspieler-Partners war es, ihren Familien glaubwürdig zu vermitteln, dass sie sich während dieser „Dating-Show" kennen und lieben gelernt hätten und innerhalb von 14 Tagen heiraten würden. Für den Fall, dass B sämtliche Vertragsverpflichtungen erfüllt, sollte sie ein Preisgeld von 250.000 € erhalten. Nachdem B aufgrund ihres Auftritts in der Show das Preisgeld erhalten hatte, unterwarf das FA das gezahlte Preisgeld in Höhe von jeweils 250.000 € der ESt nach § 22 Nr. 3 EStG. Zu Recht?

461 I. Fraglich ist, ob die Teilnahme an einer Fernsehshow den Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG erfüllt.

Nach § 22 Nr. 3 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG) Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten noch zu den Einkünften i.S.d. Nummern 1, 1a, 2 oder 4 der Vorschrift gehören, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen.

1. Der Tatbestand ist vorliegend dann erfüllt, wenn sich die Teilnahme an der Fernsehshow als „Leistung" darstellt.

   a) Eine (sonstige) Leistung i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG ist **jedes Tun, Dulden oder Unterlassen**, das weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang im privaten Bereich betrifft,[1031] Gegenstand eines entgeltlichen

1024 Vgl. BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643.
1025 BFH v. 12.07.2016 – IX R 11/14, BFH/NV 2016, 1691.
1026 BFH v. 05.08.1976 – VIII R 117/75, BStBl. II 1977, 27.
1027 BFH v. 15.06.1973 – VI R 12/73, VI R 255/71, BStBl. II 1973, 737.
1028 BFH v. 26.10.2004 – IX R 53/02, BStBl. II 2005, 167.
1029 BFH v. 23.06.1964 – GrS 1/64 S, BStBl. III 1964, 500.
1030 GrS 1/12, BFH/NV 2013, 1029.
1031 Vgl. BFH v. 26.10.2004 – IX R 53/02, BStBl. II 2005, 167 m.w.N.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Vertrags sein kann und eine Gegenleistung auslöst. Entscheidend ist danach, ob die Gegenleistung (das Entgelt) durch das Verhalten des Stpfl. veranlasst ist; dafür genügt schon die Annahme einer für das Verhalten gewährten Gegenleistung.[1032]

b) Das Preisgeld könnte aber ebenso wie **Spiel- und Wettgewinne** auch unter keine der in § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–7 EStG aufgeführten Einkunftsarten fallen.

Gewinne aus Rennwetten, die nicht in einem gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betrieb anfallen, unterliegen nicht der ESt; denn es fehlt – ebenso wie bei Spielgewinnen – am Verhältnis von Leistung und Gegenleistung. Weder die Spieltätigkeit noch der Spieleinsatz stellen Leistungen dar, die durch den Spielgewinn vergütet werden.[1033]

c) Von derartigen Wettgewinnen unterscheidet sich indessen das streitige Preisgeld, weil B mit der **Teilnahme an der Fernsehshow eine Leistung** gegenüber dem Produzenten bzw. dem Fernsehsender erbracht hat und das Preisgeld Entgelt für diese Leistung ist. Shows der hier zu beurteilenden Art stellen nämlich Unterhaltungssendungen dar, die nahezu ausschließlich von der Mitwirkung von Kandidaten „leben" und nur deshalb den Veranstalter veranlassen, ihnen für ihre Teilnahme eine Chance auf einen (hohen) Preis einzuräumen.

Stellt sich danach die Chance, den für die Teilnahme an einer solchen Veranstaltung ausgesetzten Preis zu gewinnen, als Gegenleistung für die Teilnahme dar, so kommt es für die Beantwortung der Steuerbarkeit des tatsächlich erzielten Preisgeldes nicht darauf an, wie groß die Gewinnchance ist.[1034]

Die Teilnahme an der Dating-Show ist danach eine Leistung im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG.

2. Der Steuerbarkeit könnte aber entgegenstehen, dass sich die Teilnahme an der Fernsehshow als **einmaliger Vorgang** darstellt. **462**

So wird im steuerrechtlichen Schrifttum[1035] die Auffassung vertreten, die Teilnahme an Fernsehshows und Radioquizsendungen könne nicht nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar sein, wenn sie nur „gelegentlich" erfolge.

Der BFH vertritt dagegen in st.Rspr. die Auffassung, dass der Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG auch bei nur einmaliger Tätigkeit gegeben ist.[1036]

Folgt man dem BFH, kommt eine Steuerbarkeit auch bei einmaligen Leistungen in Betracht.

3. B kann sich auch nicht auf die **fehlende Wiederholungsabsicht** berufen. Der BFH hat zwar entschieden, dass Amateursportvereine für ihre Sportler trotz gelegentlich erzielter Preise wegen fehlender Einkünfteerzielung nach § 19 Abs. 1 EStG nicht lohnsteuerabzugspflichtig sind.[1037] Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass es nur für die Einkünfte nach § 19 Abs. 1 EStG oder ggf. (bei selbständigen Berufssportlern) nach § 15 EStG – anders als für die Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG – auch auf die Absicht der Wiederholung hinsichtlich der Erzielung von Preisen ankommt.[1038] **463**

1032 BFH v. 21.09.2004 – IX R 13/02, BStBl. II 2005, 44 m.w.N.

1033 BFH v. 19.07.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333.

1034 BFH v. 19.07.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333.

1035 P. Fischer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 22 EStG Rn. D 120; Schmidt/Weber-Grellet § 22 EStG Rn. 150 „Preise"; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach § 2 EStG Rn. 80 „Preise", „Preisausschreiben", „Spielgewinne".

1036 Vgl. BFH v. 27.06.2006 – IX R 25/05, BFH/NV 2007, 657.

1037 Vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303.

1038 Vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

II. Nach alledem erfüllt das Verhalten der B (Teilnahme an einer Fernsehshow) den Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG, weil es Gegenstand eines entgeltlichen – und weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang betreffenden – Vertrags war.[1039]

Ergebnis: Das FA hat zu Recht das Preisgeld in Höhe von 250.000 € als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG der Besteuerung unterworfen.[1040]

---

464 **Verluste bei § 22 Nr. 3 EStG:** Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden; er darf auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden (§ 22 Nr. 3 S. 3 EStG). Möglich ist allein eine Verrechnung im Rahmen eines Verlustrück- und -vortrags mit Einkünften, die der Stpfl. in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Leistungen erzielt hat oder erzielt (§ 22 Nr. 3 S. 4 EStG). Hinsichtlich der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gilt § 10d Abs. 4 EStG entsprechend.

VII. Leistungen aufgrund der Abgeordnetengesetze und vergleichbare Leistungen

465 Zu den sonstigen Einkünfte gehören auch die im Einzelnen in § 22 Nr. 4 S. 1 EStG aufgezählten Bezüge, die aufgrund der Abgeordnetengesetze geleistet werden.

Besonders umstritten ist die **Verfassungsmäßigkeit der steuerfreien Kostenpauschale** der Abgeordneten. Der BFH hat allerdings von einer Vorlage an das BVerfG wegen angeblich gleichheitswidriger Begünstigung durch steuerfreie Kostenpauschale der Bundestagsabgeordneten abgesehen.[1041]

VIII. Leistungen aus begünstigten Altersvorsorgeverträgen

466 Einkünfte durch Leistungen aus begünstigten Altersvorsorgeverträgen gehören zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 5 EStG, wenn die Beiträge abzugsfähig oder zulagebegünstigt sind (sogenannte „Riester-Rente“).[1042]

Der damit korrespondierende Sonderausgabenabzug der Beiträge zu einer zusätzlichen Altersversorgung ist in § 10a EStG geregelt. Danach sind Beiträge jährlich bis zu einem Höchstbetrag von 2.100 € als **Sonderausgaben** abzugsfähig. Der Sonderausgabenabzug hängt aber davon ab, ob die steuerliche Auswirkung günstiger ist als die zunächst gewährte staatliche Zulage zur zusätzlichen Altersvorsorge (§ 10a Abs. 2 EStG).

1039 So auch BFH v. 28.11.2007 – IX R 39/06, BFH/NV 2008, 642.

1040 In Abgrenzung dazu führt die Teilnahme an Turnierpokerspielen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb: BFH v. 16.09.2015 – X R 43/12, FR 2016, 134.

1041 BFH v. 11.09.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928; das BVerfG hat die eingelegte Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG v. 26.07.2010 – 2 BvR 2228/08, FR 2010, 992.

1042 Vgl. hierzu Wagner, DStZ 2006, 580.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG