

6. Sonderausgaben

Sonderausgaben sind in §§ 10 bis 10c EStG geregelt. Es handelt sich um eine unsystematische Sammlung von Aufwendungen, die aus **verfassungsrechtlichen Gründen** (z.B. Beiträge zur Krankenversicherung) oder aus **steuer- oder sozialpolitischen Erwägungen** abziehbar sind.

Die Sonderausgaben werden gemäß § 2 Abs. 4 EStG nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen. Im Folgenden werden die Sonderausgaben entsprechend der gesetzlichen Reihenfolge behandelt.

6.1 Grundprinzip der Sonderausgaben

Sonderausgaben dürfen **nicht** in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der sieben Einkunftsarten stehen, vgl. § 10 Abs. 1 S. 1 EStG. Wenn es sich bei Aufwendungen um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt, sind sie als solche bei der jeweiligen Einkunftsart zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger bezahlt die Gebäude-Haftpflichtversicherung für eine von ihm vermietete Eigentumswohnung. Obwohl Beiträge zu einer Haftpflichtversicherung in § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG aufgeführt sind, dürfen die Zahlungen des Vermieters nicht als Sonderausgaben abgezogen werden, da sie wirtschaftlich mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammenhängen und damit als Werbungskosten (§ 9 EStG) abzuziehen sind.

Sonderausgaben kann grundsätzlich nur derjenige geltend machen, der sie **selbst schuldet und leistet**. Eine Ausnahme gilt bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten und Lebenspartnern nach dem LPartG; es kommt nicht darauf an, welcher Ehegatte bzw. Lebenspartner die Aufwendungen schuldet und leistet.

Beispiel:

M und F sind Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft. F überweist von ihrem eigenen Girokonto 300 € Prämie für die Kfz-Haftpflichtversicherung des Fahrzeugs, das auf M zugelassen ist (M ist Versicherungsnehmer).

Lösung:

Die Kfz-Haftpflichtversicherung fällt unter § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG. M schuldet die Prämie. F leistet sie. Dieser Fall ist nicht gleichbedeutend damit, dass die 300 € zunächst geschenkt und erst dann vom Beschenkten an den endgültigen Zahlungsempfänger geleistet werden (das Geld erreichte das Vermögen des M nicht), vgl. BFH vom 19.04.1989, X R 2/84, BStBl II 1989, 683. Da die Zahlung nicht vom selben Steuerpflichtigen geschuldet und geleistet wird und da keine Zusammenveranlagung von Ehegatten oder Lebenspartnern nach dem LPartG vorliegt, scheidet ein Sonderausgabenabzug aus.

Für Sonderausgaben gilt das **Abflussprinzip** nach § 11 Abs. 2 EStG. Sonderausgaben können also nur in dem Jahr abgezogen werden, in dem die Zahlung erfolgt. Es kommt nicht darauf an, welchem Jahr die Sonderausgaben wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Beispiel:

Ein Versicherungsnehmer bezahlt die Kfz-Haftpflichtversicherung für das Jahr 2020 erst im Februar 2021.

Lösung:

Der Versicherungsnehmer kann die Zahlung nur im Jahr 2021 geltend machen.

Werden gezahlte Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum **erstattet**, gilt Folgendes (vgl. H 10.1 „Abzugshöhe/Abzugszeitpunkt“ EStH):

Erstattete Sonderausgaben werden in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Erstattung erfolgt, mit gezahlten **gleichartigen** Sonderausgaben **verrechnet**.

Übersteigt der Erstattungsbetrag die gezahlten gleichartigen Sonderausgaben, sodass ein **Erstattungsüberhang** entsteht, ist der Erstattungsüberhang bei Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG (Beiträge zur Altersvorsorge, zur Basis-Kranken-/Pflegeversicherung sowie zu bestimmten anderen Versicherungen) im Erstattungsjahr mit **andersartigen** Sonderausgaben, die unter die jeweilige **Nummer** fallen, zu **verrechnen**, § 10 Abs. 4b S. 2 EStG.

Verbleibt hiernach ein Erstattungsüberhang bei Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Beiträge zur Basis-Kranken-/Pflegeversicherung) oder § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG (Kirchensteuer), ist dieser dem **Gesamtbetrag der Einkünfte** des Erstattungsjahrs hinzuzurechnen, § 10 Abs. 4b S. 3 EStG. Die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b S. 3 EStG erfolgt auch dann, wenn sich die erstattete Zahlung im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt hat (H 10.2 „Erstattungsüberhänge“ EStH).

In **anderen Fällen** ist ein Erstattungsüberhang in einem **Vorjahr** mit mit dort gezahlten gleichartigen Sonderausgaben zu verrechnen und dementsprechend der Einkommensteuerbescheid des Vorjahrs (verfahrensrechtlich nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) zu ändern. BMF vom 24.05.2017, BStBl I 2017, 820, Rz. 203, 204. Zur Beitragerstattung von Rentenversicherungsbeiträgen nach § 210 Abs. 1a SGB VI s. BFH vom 07.07.2020, X R 35/18, nach dem § 10 Abs. 4b EStG in diesen Fällen keine Anwendung findet.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige S entrichtet im Frühjahr 2021 Beiträge i.H.v. 300 € zu einer Erwerbsunfähigkeitsversicherung und Beiträge i.H.v. 100 € zu einer Unfallversicherung. Nach Aufdeckung eines Berechnungsfehlers, der mehrere Vorjahre betrifft, erhält S im Herbst 2021 für die Unfallversicherung eine Beitrags-erstattung i.H.v. 180 €.

Lösung:

Der Beitrag zur Unfallversicherung fällt unter § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG. Die Erstattung ist in 2021 mit dem gezahlten Beitrag zu verrechnen. Es ergibt sich ein Erstattungsüberhang i.H.v. 80 €. Dieser darf nach § 10 Abs. 4b S. 2 EStG mit dem andersartigen, aber ebenfalls unter § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG fallenden Beitrag zur Erwerbsunfähigkeitsversicherung verrechnet werden. Der Sonderausgabenabzug in 2021 beträgt also 220 €.

(Anmerkung: Wenn S in 2021 außer dem Beitrag zur Unfallversicherung keine weiteren Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG entrichtet hätte, wären die 80 € in einem Vorjahr, z.B. 2020, mit dort gezahlten Unfallversicherungsbeiträgen zu verrechnen gewesen.)

Beispiel:

Für die Arbeitnehmerin A wird im Jahr 2020 Kirchensteuer i.H.v. 1.200 € abgeführt. Im Jahr 2021 werden nur 100 € Kirchensteuer abgeführt, weil A überwiegend arbeitslos ist. Aufgrund ihrer Einkommensteuererklärung für 2020 erhält A im Juli 2021 Kirchensteuer i.H.v. 180 € erstattet.

Lösung:

In 2020 ist die gezahlte Kirchensteuer i.H.v. 1.200 € als Sonderausgabe abziehbar, § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG (vgl. Kap. 6.6). In 2021 ist die erstattete Kirchensteuer mit der gezahlten Kirchensteuer zu verrechnen; es verbleibt kein Sonderausgabenabzug. Der Erstattungsüberhang i.H.v. 80 € ist dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2021 hinzuzurechnen, § 10 Abs. 4b S. 3 EStG.

6.2 Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3, 3a EStG)

Der Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen betrifft Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG), Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG) sowie sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG). Voraussetzung für den Abzug ist jeweils, dass die Beiträge nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem **Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen** stehen (§ 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG).

In Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 22.06.2017 (Rs. Bechtel, C-20/16), BStBl II 2017, 1271 werden infolge einer Änderung durch das Jahressteuergesetz 2018 zukünftig Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG auch als Sonderausgaben berücksichtigt, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der **Europäischen Union** oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den **Europäischen Wirtschaftsraum** oder in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (ergänzt durch das JStG 2020, vormals BMF vom 19.11.2020, BStBl I 2020, 1216) erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit stehen, diese Einnahmen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerfrei sind und der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt (§ 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG vormals BMF vom 06.11.2017, BStBl I 2017, 1624).

Siehe zur einkommensteuerlichen Behandlung von Vorsorgeaufwendungen BMF vom 24.05.2017, BStBl I 2017, 820, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 06.11.2017, BStBl I 2017, 1455.

6.2.1 Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung etc.

Bis zum Jahr 2004 mussten Altersrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung nur zu einem relativ geringen Prozentsatz (sog. Ertragsanteil) versteuert werden. Beamte mussten demgegenüber ihre Pension schon immer voll versteuern. In dieser unterschiedlichen Behandlung von Renten und Pensionen sah das Bundesverfassungsgericht einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG). Daraufhin wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2005 das System der Rentenbesteuerung neu geregelt.

Seither vollzieht sich ein Übergang zu einer vollständigen Besteuerung von Altersrenten. Der **Besteuerungsanteil** steigt schrittweise in Abhängigkeit vom jeweiligen Jahr des Renteneintritts und (erst) Steuerpflichtige, die ab dem Jahr 2040 in Rente gehen, müssen ihre volle Rente versteuern, § 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) EStG.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger geht im Jahr 2020 in Rente. Nach § 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) EStG muss er seine Rente lebenslang zu 80 % versteuern.

Im Gegenzug wurde die **Abzugsfähigkeit der Beiträge** zur gesetzlichen Rentenversicherung erheblich verbessert, § 10 Abs. 1 Nr. 2 a), Abs. 2 und 3 EStG.

Unter **§ 10 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG** fallen Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen, zur landwirtschaftlichen Alterskasse sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen (für Freiberufler).

Nach **§ 10 Abs. 3 EStG** können die Beiträge grundsätzlich bis zum Höchstbeitrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung – dies sind aktuell **25.046€** (Veranlagungszeitraum 2020) – berücksichtigt werden; bei zusammen veranlagten Ehegatten sowie Lebenspartnern nach dem LPartG verdoppelt sich dieser

Betrag auf **50.092 €**. Um aber die Erwerbstätigen, die ihre Rente später nicht voll versteuern müssen (das sind diejenigen, die vor dem Jahr 2040 in Rente gehen), nicht zu bevorzugen, wird die volle Abzugsfähigkeit erst **allmählich** erreicht. Im Jahr 2005 waren die Beiträge zu 60 % abzugsfähig. Dieser Prozentsatz erhöht sich in den folgenden Kalenderjahren bis zum Kalenderjahr 2025 um je zwei Prozentpunkte je Kalenderjahr. Im Kalenderjahr 2020 beträgt er 90 %. Die Beiträge können (erst) im Kalenderjahr 2025 voll abgezogen werden.

Damit stellt sich die **Abzugsfähigkeit** von **Altersvorsorgeaufwendungen** nach § 10 Abs. 1 Nr. 2a) i.V.m. Abs. 3 EStG wie folgt dar:

Abzugsfähig nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG sind ...		
Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (Behörde: Deutsche Rentenversicherung)	Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen	Beiträge zur landwirtschaftlichen Alterskasse
Arbeitnehmer sind verpflichtet, Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung (Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung) zu zahlen. Arbeitgeber sind ebenfalls grundsätzlich verpflichtet, für jeden Arbeitnehmer Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung zu leisten. Die Beiträge liegen zurzeit jeweils bei ca. 20 % des Arbeitslohns (Arbeitnehmerbeitrag und Arbeitgeberbeitrag zusammen also ca. 40 % des Arbeitslohns). Ab einer bestimmten Grenze (sog. Beitragsbemessungsgrenze) wird der Beitrag gedeckelt.	Freiberufler (z.B. Ärzte, Architekten, Rechtsanwälte, Steuerberater, s. Kap. 19) sind verpflichtet, Beiträge zu ihren berufsständischen Versorgungseinrichtungen zu leisten, um im Alter eine der gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbare Altersversorgung zu erlangen. Die berufsständischen Versorgungseinrichtungen sind bei den jeweiligen Kammern (Ärztekammer, Architektenkammer etc.) eingerichtet.	Landwirte müssen Beiträge an ihr Rentenversicherungsinstitut – die sog. landwirtschaftliche Alterskasse – leisten.
Höchstabzug für selbst geleistete Beiträge: bis zu 25.046 €/Jahr (prozentual in 2020: 90 %)		

Bei Beiträgen zur gesetzlichen **Rentenversicherung** ist zu beachten, dass der (nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreie) **Arbeitgeberanteil** zwar nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 S. 6 EStG dem Arbeitnehmeranteil hinzugerechnet und somit auf den o.g. **Höchstabzugsbetrag angerechnet** wird, aber im Ergebnis **nicht** als **Sonderausgabe** abgezogen werden kann, § 10 Abs. 3 S. 5 EStG.

Beispiel:
Ein Arbeitnehmer erhält im Jahr 2020 einen monatlichen Lohn i.H.v. 3.000 € (brutto). Die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sollen mit 10 % Arbeitgeberanteil und 10 % Arbeitnehmeranteil angenommen werden.
Lösung:
Der Arbeitgeber führt im Jahr 2020 (3.000 € × 12 Monate × 10 % =) 3.600 € Arbeitgeberbeitrag sowie (3.000 € × 12 Monate × 10 % =) 3.600 € Arbeitnehmerbeitrag an die Deutsche Rentenversicherung Bund ab. Der Sonderausgabenabzug des Arbeitnehmers im Jahr 2020 berechnet sich wie folgt:

15.6 Unterbeteiligungen

Es ist auch denkbar, dass ein Mitunternehmer an seinem Gesellschaftsanteil weitere Personen beteiligt und diesen die Rechte eines Mitunternehmers an seinen Anteil einräumt. Derartige Gestaltungen werden z.B. gewählt, um Kinder an einem Gesellschaftsanteil zu beteiligen, ohne dass dies nach außen hin sichtbar wird. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gelten derartige Unterbeteiligte als Mitunternehmer der Gesellschaft, an der sie mittelbar beteiligt sind, wenn eine ununterbrochene Kette von Mitunternehmerschaften besteht. Dies hat z.B. Bedeutung, wenn der Unterbeteiligte als Arbeitnehmer an der Obergesellschaft beteiligt ist. Sein Arbeitslohn wird durch die Unterbeteiligung zu Sonderbetriebseinnahmen in der Obergesellschaft.

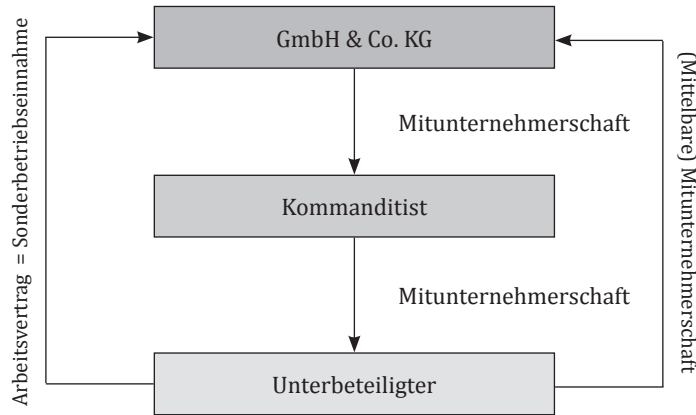


Abb. 2: Unterbeteiligungen

15.7 Doppelstöckige Personengesellschaft

Da nach §§ 124, 161 HGB eine Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) **partiell rechtsfähig** ist, kann sie sich auch als Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligen. Nach der Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 29.1.2001, II ZR 331/00, NJW 2001, 1056) ist die BGB-Gesellschaft analog § 124 HGB ebenfalls partiell rechtsfähig. Man spricht in diesem Fall von einer doppelstöckigen Personengesellschaft. Auch für die doppelstöckige Personengesellschaft gilt § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (s. Kap. 15.6 sowie R 15.8 Abs. 2 EStR).

Anders als im Handelsrecht, das die Beteiligung an einer Personengesellschaft als eigenständigen Vermögensgegenstand qualifiziert, stellt ertragsteuerlich die Beteiligung der Obergesellschaft als Mitunternehmer der Untergesellschaft kein eigenes Wirtschaftsgut dar, sondern vielmehr den Anteil des Gesellschafters an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens der Untergesellschaft. In der Steuerbilanz der Obergesellschaft wird deren Beteiligung an der Untergesellschaft nach der sog. **Spiegelbildmethode** in Höhe ihres Kapitalkontos bei der Untergesellschaft ausgewiesen (BFH vom 25.4.1985, BStBl II 1986, 350).

Beispiel:			
Gesellschafter der T-OHG sind die natürlichen Personen A und B sowie die M-GmbH & Co. KG. Gesellschafter der M-GmbH & Co. KG ist neben der Komplementär-GmbH die natürliche Person C. Zum 31.12.2020 sieht die Steuerbilanz der T-OHG wie folgt aus:			
Diverse Wirtschaftsgüter	600.000 €	Kapital A	200.000 €
		Kapital B	200.000 €
		Kapital M-GmbH & Co. KG	200.000 €

Die M-GmbH & Co. KG bilanziert zum 31.12.2020 wie folgt (Steuerbilanz):

Diverse Wirtschaftsgüter	5,1 Mio. €	Kapital Komplementär-GmbH	100.000 €
Beteiligung T-OHG	200.000 €	Kapital C	5,2 Mio. €

Im Wirtschaftsjahr 2021 erzielt die T-OHG einen Gewinn i.H.v. 300.000 €. Entnahmen der Gesellschafter erfolgen im Wirtschaftsjahr 2021 nicht. Die M-GmbH & Co. KG soll aus Vereinfachungsgründen keinen eigenen Gewinn erzielen. Die Komplementär-GmbH soll aus Vereinfachungsgründen am Gewinn nicht beteiligt sein.

Lösung:

Die Steuerbilanz der T-OHG weist zum 31.12.2021 folgende Werte aus:

Diverse Wirtschaftsgüter	900.000 €	Kapital A	300.000 €
		Kapital B	300.000 €
		Kapital M-GmbH & Co. KG	300.000 €

In der Steuerbilanz der M-GmbH & Co. KG ist nun die Beteiligung an der T-OHG spiegelbildlich auszuweisen. Der Gewinnanteil der Mitunternehmerin ist als Gewinn der M-GmbH & Co. KG (= Erhöhung des Kapitals von C) auszuweisen. Die Steuerbilanz sieht daher zum 31.12.2021 wie folgt aus:

Diverse Wirtschaftsgüter	5,1 Mio. €	Kapital Komplementär-GmbH	100.000 €
Beteiligung T-OHG	300.000 €	Kapital C	5,3 Mio. €

Gewerbesteuerlich stellt jede Mitunternehmerschaft ein eigenständiges Gewerbesteuersubjekt dar; zur Berechnung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG s. BMF vom 03.11.2016, BStBl I 2016, 1187.

15.8 Gewinnverteilung

Es gibt einkommensteuerlich keinen Gewinn der Personengesellschaft. Den Gewinn erzielt jeder einzelne Mitunternehmer im Verhältnis seiner Teilhabe am Betriebsergebnis (vgl. Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG); bitte nicht verwechseln mit dem Gewerbeertrag – diesen erzielt nach § 7 GewStG die Personengesellschaft.

Die Gewinnverteilung ergibt sich entweder aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus einem Beschluss der Gesellschafterversammlung. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung bis zur Grenze des § 42 AO beliebig regeln. Sie sind nicht an die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote gebunden. Die **§§ 167, 120 HGB** sind nur für den Fall anzuwenden, dass keine andere Vereinbarung getroffen wurde.

Es ist daher möglich, einem Mitunternehmer z.B. einen höheren Gewinnanteil zuzuweisen, um damit ein besonderes Fachwissen, besondere Beziehungen oder eine langdauernde Gesellschafterstellung zu honorieren.

Beispiel:

Rechtsanwalt R hat vor Jahrzehnten eine Rechtsanwaltskanzlei gegründet. Er nimmt die junge Rechtsanwältin N, die schon seit einigen Jahren als Angestellte beschäftigt ist, in die Kanzlei auf. N muss hierfür keine Einstandszahlung leisten. Obwohl an der neuen GbR R und N zu je 50 % beteiligt sind, einigen sie sich darauf, dass R die nächsten fünf Jahre 80 % und N 20 % des Gewinns erhalten soll.

Lösung:

Diese Gestaltung wird unter Freiberuflern gerne gewählt, um die Entstehung eines Veräußerungsgewinns zu vermeiden. Eine Begünstigung nach den §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist hier typischerweise nicht möglich, da kein ganzer Betrieb veräußert wird, sondern nur ein Anteil daran. Die von den Gesellschaftsanteilen abweichende Gewinnverteilung ist steuerlich anzuerkennen.

Der **Gewinn der Mitunternehmerschaft** ist nach §§ 179 ff. AO jeweils zum Ende des Wirtschaftsjahres einheitlich und gesondert festzustellen.

Bei **Familiengesellschaften** bestehen besonders strenge Regeln bezüglich der Gewinnverteilung (vgl. R 15.9 Abs. 3 EStR). Danach ist eine Gewinnverteilung im Allgemeinen nur dann nicht zu beanstanden, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche **Rendite von nicht mehr als 15 %** des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt (H 15.9 Abs. 3 „Allgemeines“ EStH). Ist eine Gewinnverteilung nach den vorstehenden Grundsätzen unangemessen, so ist die Besteuerung so vorzunehmen, als ob eine angemessene Gewinnverteilung getroffen worden wäre. Die 15 %-Grenze gilt für alle nicht im Betrieb mitarbeitenden nahen Familienangehörigen; also nicht nur für minderjährige Kinder.

Beispiel:

An der Familien-KG ist die Mutter als Komplementärin und das Kind K als Kommanditist beteiligt. Die KG erzielt durchschnittlich einen Gewinn i.H.v. 500.000 €. Der Wert des Mitunternehmeranteils von K beträgt 20.000 €. Nach der Gewinnverteilungsabrede soll K 30 % des Gewinns erhalten. Im Veranlagungszeitraum 01 erzielt die KG ausnahmsweise einen Gewinn i.H.v. 680.000 €.

Lösung:

Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, die Mitunternehmerschaft des K zu verneinen. Allerdings ist zu prüfen, ob die Gewinnverteilung unter den Familienangehörigen angemessen ist. 30 % des durchschnittlich zu erwartenden Gewinns sind 150.000 €. Bezogen auf den Wert des Mitunternehmeranteils bedeutet dies eine Verzinsung von $(150.000 \text{ €} / 20.000 \text{ €} \times 100 =)$ 750 %. Damit ist die Gewinnverteilungsabrede nach der Rechtsprechung als unangemessen zu beurteilen. Die getroffene Vereinbarung ist durch eine angemessene Gewinnverteilung zu ersetzen. Eine 15 %ige Verzinsung des Gesellschaftsanteils ergibt einen Wert von $(20.000 \text{ €} \times 15 \% =)$ 3.000 €. Bezogen auf den durchschnittlich zu erwartenden Gewinn ist ein Gewinnverteilungsschlüssel von $(3.000 \text{ €} / 500.000 \text{ €} \times 100 =)$ 0,6 % angemessen. Unter Zugrundelegung dieses Schlüssels beträgt der angemessene Gewinnanteil in 01 $(680.000 \text{ €} \times 0,6 \% =)$ 4.080 €. Ein besonderes Problem entsteht dadurch, dass K zivilrechtlich (nicht steuerrechtlich) Anspruch auf 30 % des Gewinns (in 01: 204.000 €) hat. Die Differenz zwischen der zivilrechtlichen und der steuerrechtlich zulässigen Gewinnverteilung (hier: $204.000 \text{ €} - 4.080 \text{ €} =$) 199.920 € ist von der Mutter zu versteuern und als Entnahme mit anschließender Schenkung an K zu behandeln.

Ein als angemessen anerkannter Gewinnverteilungsschlüssel kann so lange bestehen bleiben, bis sich die Verhältnisse in der Personengesellschaft wesentlich ändern (z.B. Beitritt weiterer Gesellschafter, erhebliche Veränderungen des Gewinns, Eintritt des Familienmitglieds als Arbeitnehmer u.ä. – vgl. H 15.9 Abs. 3 „Veränderung der Gewinnverteilung“ EStH).

Die Grundsätze der Gewinnverteilung in Familiengesellschaften gelten auch für die Fälle einer atypisch stillen Beteiligung unter Beteiligung von Familienangehörigen.

15.9 Sonderbetriebsvermögen

Wie die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zeigt, soll die gesamte Sphäre des Mitunternehmers dem gewerblichen Bereich zugerechnet werden. Um zu vermeiden, dass ein Mitunternehmer Vermögen aus

der Gesamthand in sein Privatvermögen auslagert, wurde die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens geschaffen. Der **Begriff des Sonderbetriebsvermögens** ist rein steuerrechtlicher Natur und existiert z.B. im Handels- und Gesellschaftsrecht nicht.

Beispiel:

G ist Gesellschafter der G-KG. Er vermietet an die KG ein Grundstück mit einer Halle. Handelsrechtlich und zivilrechtlich sind das Grundstück und die Halle als Privatvermögen zu behandeln. Steuerlich stellt die Immobilie Sonderbetriebsvermögen dar und ist in der Sonderbilanz des Mitunternehmers G zu aktivieren.

Zum Sonderbetriebsvermögen rechnen alle Wirtschaftsgüter, die im Eigentum des Mitunternehmers stehen und dem Betrieb der Personengesellschaft ausschließlich und unmittelbar dienen (vgl. R 4.2 Abs. 2 EStR). Hierunter fallen insbesondere Grundstücke und Gebäude, die der Gesellschafter an die Gesellschaft überlässt (R 4.2 Abs. 12 EStR). Dieses Sonderbetriebsvermögen wird auch als **Sonderbetriebsvermögen I** bezeichnet, ohne dass an diese Bezeichnung besondere Rechtsfolgen geknüpft sind (vgl. R 4.2 Abs. 2 EStR).

Sonderbetriebsvermögen sind aber auch die Wirtschaftsgüter, die der Stärkung der Unternehmerstellung des Gesellschafters dienen (sog. **Sonderbetriebsvermögen II**, R 4.2 Abs. 2 S. 2 EStR). Die Rechtsprechung hat hierzu in der Vergangenheit bestimmte Fallgruppen erarbeitet. So muss der Gesellschafter z.B. im Falle einer Betriebsaufspaltung die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen aktivieren. Ebenfalls grundsätzlich aktivierungspflichtig sind die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH im Rahmen einer GmbH & Co. KG (vgl. H 4.2 Abs. 2 „Anteile an Kapitalgesellschaften – Einzelfälle“ EStH). Beträgt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH allerdings weniger als 10 %, liegt kein Sonderbetriebsvermögen II vor, da diese Beteiligung keine Einflussnahme auf die Geschäftsführertätigkeit vermittelt. Eine Ausnahme hiervon ist gegeben, wenn der Gesellschaftsvertrag das Einstimmigkeitsprinzip bzw. ein Quorum unter Einschluss der Stimmen des Minderheitsgesellschafters vorsieht (BFH-Urteil vom 16.04.2015, IV R 1/12, BStBl II 2015, 705).

Zum **negativen Sonderbetriebsvermögen** gehören z.B. Darlehen, die der Mitunternehmer aufgenommen hat, um die Gründung oder den Erwerb eines Mitunternehmeranteils zu finanzieren.

Sonderbetriebsvermögen kommt sowohl als notwendiges Sonderbetriebsvermögen (z.B. Vermietung eines Bürogebäudes an die GmbH & Co. KG) als auch als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen (z.B. Aktivierung von Wertpapieren zur Verstärkung der Kapitalbasis) vor.

Neben der sog. **Gesamthandsbilanz** hat die Personengesellschaft – soweit erforderlich – für jeden einzelnen Mitunternehmer zusätzlich eine **Sonderbilanz** zu erstellen. Der Gewinnanteil des Mitunternehmers i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG besteht aus dem Anteil am **Gesamthandsgewinn** und dem Ergebnis der **Sonderbilanz** (BMF vom 20.11.2019, a.a.O. Rz. 6; vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG „... und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft... für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat ...“).

Als **Sonderbetriebseinnahmen** sind insbesondere die Beträge zu erfassen, die der Mitunternehmer als Nutzungsentgelt für die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhält bzw. die Vergütung für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft. Darunter fällt insbesondere der Arbeitslohn, den ein Mitunternehmer erhält, wenn er in der Mitunternehmerschaft angestellt ist. Dabei ist zu beachten, dass nach den Grundsätzen des § 124 HGB die Personengesellschaft Verträge mit ihren Gesellschaftern schließen kann. Für den Gesellschafter und die Gesellschaft ist es grundsätzlich negativ, wenn sein Arbeitslohn als Sonderbetriebseinnahme erfasst wird. Zum einen sind Sonderbetriebseinnahmen – als Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft – gewerbesteuerpflichtig. Zum anderen gehen dem Gesellschafter zahlreiche Vorteile verloren, die einem Arbeitnehmer zustehen (an vorderster Stelle sei hier die Vorschrift des § 3 Nr. 62 EStG genannt, wonach die **Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung** steuerfreien Arbeitslohn darstellen).

Übungsfall:

An der A-KG sind folgende Gesellschafter beteiligt:

1. A ist mit 10 % als Komplementär beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass A zwar die Geschäfte führt, aber den Weisungen der Gesellschafter B bis E zu folgen hat. A steht zwar ein Anteil am Gewinn zu, er ist aber nicht am Verlust beteiligt. Sollte er auf eigenen Wunsch ausscheiden, erhält er nur den Buchwert seiner Beteiligung. Sollte A als Komplementär von Dritten in Anspruch genommen werden, erklären sich die übrigen Gesellschafter bereit, ihn im Innenverhältnis freizustellen.
2. B ist als Kommanditist im Handelsregister eingetragen. Er hat eine Einlage von 1 Mio. € geleistet. Entsprechend seiner Einlage ist er mit 25 % am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven beteiligt. An den Entscheidungen der Geschäftsführung ist B nicht beteiligt. Er hat auch kein Recht, die Beschlüsse der Geschäftsführung zu kritisieren. Er hat lediglich das Recht, in den Geschäftsräumen der KG die Bücher einzusehen und Auskunft einzufordern.
3. C ist Kommanditist. Er hat keine Einlage geleistet. Am Gewinn und Verlust ist er mit 30 % beteiligt. C ist als Angestellter nicht leitend tätig. Von den Bestimmungen des HGB für Kommanditisten wurde nicht abgewichen. Sein Gehalt betrug im Veranlagungszeitraum 01 40.000 € zuzüglich 8.000 € Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung.
4. Die D-KG ist mit 5 % als Kommanditistin beteiligt. Die D-KG betreibt als einzigen Geschäftszweck die Vermietung einer Lagerhalle an die A-KG für monatlich 20.000 €. Die Aufwendungen für die Halle belaufen sich auf monatlich 5.000 €.
5. Komplementär der D-KG ist Y. Y vermietet an die A-KG ein Produktionsgrundstück für 3.000 € monatlich. Aufwendungen fallen keine an.
6. Z ist Fremdgeschäftsführer bei der A-KG. Er hat Prokura und bekommt neben seinem Gehalt eine Tantieme von 5 % des Gewinns vor Steuern. Z hat der A-KG ein Darlehen über 2 Mio. € gewährt. Das Darlehen ist durch Bürgschaftserklärungen der Gesellschafter abgesichert und wird mit jährlich (angemessenen) 6,25 % verzinst.
7. E ist Kommanditist mit einer Beteiligung von 30 %. Er hat seine Ehefrau hälftig atypisch still an seinem Gesellschaftsanteil unterbeteiligt.

Der Gewinn der KG belief sich im Wirtschaftsjahr 01 auf 1 Mio. €.

Welcher der o.g. Personen ist Mitunternehmer? Gehen Sie auf alle Konsequenzen der Mitunternehmerschaft ein. Erstellen Sie die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung.

15.10 Ergänzungsbilanzen

Während in der Sonderbilanz Wirtschaftsgüter aktiviert oder passiviert werden, die im Eigentum des Gesellschafters stehen bzw. diesem zuzurechnen sind, enthält die **Ergänzungsbilanz** Korrekturen der Bilanzansätze der Gesamthandsbilanz. Derartige Korrekturen können insbesondere dann erforderlich werden, wenn ein Gesellschafter einen Gesellschaftsanteil entgeltlich erwirbt.

Beispiel:

Das Betriebsvermögen der ABC-OHG besteht lediglich aus zwei Wirtschaftsgütern: Wirtschaftsgut I (Buchwert 100.000 €/Teilwert 600.000 €) und Wirtschaftsgut II (Buchwert 200.000 €/Teilwert 900.000 €). Dementsprechend betragen die Kapitalkonten der drei Gesellschafter jeweils 100.000 €. Gesellschafter C veräußert seinen Mitunternehmeranteil an D für 500.000 €.

22. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

22.1 Überschusserzielungsabsicht (Liebhaberei)

Eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung im Bereich der Vermietung und Verpachtung setzt – wie bei anderen Überschusseinkünften – die Absicht voraus, auf Dauer gesehen Überschüsse zu erzielen (vgl. BMF vom 08.10.2004, BStBl I 2004, 933, Beck'sche Erlasse § 21/5). Dabei kommt es nicht darauf an, ob in einem einzelnen Jahr z.B. aufgrund Leerstands, Mietausfalls oder außergewöhnlich hoher Reparaturaufwendungen ein Verlust entsteht. Entscheidend ist, dass über die gesamte Vermietungszeit ein **Totalüberschuss** angestrebt wird (vgl. H 15.3 EStH m.w.N.). Typisierend wird dabei auf einen Zeitraum von 30 Jahren abgestellt (BMF a.a.O., Rz. 34). Entscheidend ist insofern lediglich die **Absicht** des Steuerpflichtigen, Überschüsse zu erzielen. Besteht diese Absicht, spielt es keine Rolle, ob sich später herausstellt, dass die Immobilieninvestition nicht rentabel war (BFH vom 25.06.1984, BStBl II 1984, 751). Die Einkunftserzielungsabsicht ist objektbezogen und jeweils auf das einzelne Mietverhältnis zu prüfen (BFH vom 09.10.2013, IX R 2/13, BStBl II 2014, 527).

Die Überschusserzielungsabsicht ist nur innerhalb der **relevanten Einkunftsart** zu prüfen. So dürfen bei der Frage der Überschusserzielungsabsicht im Rahmen des § 21 EStG z.B. geplante Spekulationsgewinne (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) nicht berücksichtigt werden (BFH vom 13.06.2005, VIII B 67/04, BFH/NV 2005, 2181).

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass der Erwerber einer Immobilie bei einer **auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit** die Absicht hat, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Daher muss z.B. der Erwerber einer Eigentumswohnung, die er vermieten möchte, dem Finanzamt nicht nachweisen, dass er die Wohnung über einen langen Zeitraum behalten möchte und einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten anstrebt.

Anders liegt es, wenn Beweisanzeichen vorhanden sind, die gegen eine Überschusserzielungsabsicht sprechen. Dies kann z.B. bei einer **Ferienwohnung** der Fall sein, die nur zeitweise vermietet, im Übrigen aber selbst genutzt wird (wegen Details s. Kap. 22.12).

Ein Beweisanzeichen dafür, dass von Anfang an eine Überschusserzielungsabsicht nicht gegeben war, liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige innerhalb **kurzer Zeit** (bis zu fünf Jahre) seit Erwerb die Immobilie wieder veräußert oder selbst nutzt. Der Steuerpflichtige kann die Vermutung entkräften, wenn er nachweist, dass ein unerwartetes Ereignis (z.B. Finanzierungsschwierigkeiten, Ehescheidung) die Veräußerung bzw. die Selbstnutzung erzwungen hat (BMF a.a.O., Rz. 7, BFH vom 09.03.2011, IX R 50/10, BStBl II 2011, 704).

Besteht die Vermutung, dass eine Überschusserzielungsabsicht nicht vorhanden ist, wird das Finanzamt in der Regel für einen repräsentativen Zeitpunkt nur vorläufig veranlagen, bis eine endgültige Entscheidung getroffen werden kann.

Bei **verbilligter Überlassung** einer **Wohnung** ist nach § 21 Abs. 2 EStG bei einer Miete von weniger als 50 % (geändert durch das JStG 2020; bis VZ 2020 66 %) der ortsüblichen Miete die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen; hingegen gilt bei einer Miete von mindestens 50 % (bis VZ 2020 66 %) des ortsüblichen Niveaus die Vermietung insgesamt als entgeltlich, was grds. zu einem vollen Werbungskostenabzug führt. Beträgt das Entgelt 50 % und mehr, jedoch weniger als 66 % ist (nunmehr wieder ab VZ 2021) eine Totalüberschussprognoseprüfung vorzunehmen.

Fällt diese Prüfung der Totalüberschussprognose positiv aus, ist für die verbilligte Wohnraumüberlassung Einkunftserzielungsabsicht zu unterstellen und der volle Werbungskostenabzug möglich. Führt die Totalüberschussprognoseprüfung hingegen zu einem negativen Ergebnis, ist von einer Einkunftserzielungsabsicht nur für den entgeltlich vermieteten Teil auszugehen. Für den entgeltlich vermieteten Teil können die Werbungskosten wie bei der Typisierungsregel des § 21 Abs. 2 S. 1 EStG anteilig abgezogen werden.

Beispiel:

Die Eltern erwerben ein Apartment. Die Werbungskosten (inklusive AfA) betragen 3.600 € pro Jahr. Sie vermieten das Apartment an ihre Tochter:

- a) für 160 € monatlich,
- b) für 320 € monatlich.

Die ortsübliche Miete beträgt 400 € monatlich.

Lösung:

- a) Die Miete beträgt 40 % des ortsüblichen Niveaus. Daher ist die Vermietung in einen entgeltlichen Teil (40 %) und einen unentgeltlichen Teil (60 %) aufzuteilen, § 21 Abs. 2 S. 1 EStG. Es muss keine Prüfung der Totalüberschussprognose erfolgen, denn der entgeltliche Anteil liegt unter 50 %. Von den Einnahmen i.H.v. (160 € × 12 =) 1.920 € können nur 40 % der Werbungskosten, also (3.600 € × 40 % =) 1.440 € abgezogen werden. Die Vermietungseinkünfte betragen also 480 €.
- b) Die Miete beträgt 80 % des ortsüblichen Niveaus. Die Vermietung gilt daher als (voll) entgeltlich, § 21 Abs. 2 S. 2 EStG. Von den Einnahmen i.H.v. (320 € × 12 =) 3.840 € können die vollen Werbungskosten i.H.v. 3.600 € abgezogen werden. Die Vermietungseinkünfte betragen also 240 €. Es insoweit keine Prüfung anhand der Totalüberschussprognose vorzunehmen, denn der entgeltliche Anteil liegt über 50 %.

Bei längerem **Leerstand** einer Immobilie muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass er sich ernsthaft und intensiv um eine Vermietung bemüht (z.B. Beauftragung eines Maklers, BMF a.a.O., Rz. 26, Zugeständnisse bei der Miethöhe und der Auswahl der als Mieter in Frage kommenden Personen, BFH vom 11.12.2012, BStBl II 2013, 279). Zeigt sich, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und es deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige – will er seine fortbestehende Vermietungsabsicht belegen – zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dies gegen eine Überschusserzielungsabsicht (BFH vom 25.06.2009, IX R 54/08, BStBl II 2010, 124; BFH vom 26.07.2010, IX R 49/09, BStBl II 2010, 1038). Eine Überschusserzielungsabsicht fehlt auch dann, wenn der Steuerpflichtige wegen der fehlenden erforderlichen Mitwirkung anderer Miteigentümer nicht in der Lage ist, das Objekt in einen vermietbaren Zustand zu bringen (BFH vom 31.01.2017, IX R 17/16, BStBl II 2017, 633).

Vermietet der Steuerpflichtige eine **Luxuswohnung**, die aufgrund ihres Zuschnitts, ihrer Ausstattung, ihrer Größe etc. nicht marktgerecht mit Gewinn vermietet werden kann, spricht dies gegen eine Überschusserzielungsabsicht (BFH vom 06.10.2004, IX R 30/03, BStBl II 2005, 386).

Übungsfall 1:**Liegt in den folgenden Fällen Liebhaberei vor?**

	Ja	Nein
a) Der Steuerpflichtige erwirbt in 2021 eine Wohnung zum Kaufpreis von 200.000 €, den er in voller Höhe über einen Kredit (Zins: 1,8 % p.a.) finanziert. Für Grunderwerbsteuer, Maklergebühren und Kreditzinsen wendet er in 2021 insgesamt 22.000 € auf. Die Tilgung des Kredits dauert 30 Jahre. Die Kaltmiete in 2021 beträgt insgesamt 9.600 €.		

27. Lösungen

27.1 Kapitel 1: Einführung

Übungsfall 1:	
Ein Steuerpflichtiger arbeitet in einem Unternehmen als Angestellter	§ 19 EStG
Ein Rentner vermietet eine Eigentumswohnung an eine Familie	§ 21 EStG
Ein Steuerpflichtiger hat bei einer Bank ein Festgeld angelegt und bekommt dafür 500 € Zinsen	§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG
Ein Arzt hat sich selbständig gemacht und betreibt eine Praxis für Allgemeinmedizin	§ 18 EStG
Ein Architekt ist in einem Planungsbüro angestellt	§ 19 EStG
Ein Handwerker ist Inhaber eines Maurerbetriebs	§ 15 EStG
Ein Landwirt betreibt einen landwirtschaftlichen Betrieb	§ 13 EStG
Ein Steuerpflichtiger ist im Rahmen eines sog. Minijobs in einem Großhandel angestellt	§ 19 EStG
Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Jahr 2013 ein Mehrfamilienhaus für 600.000 €; er veräußert es im Jahr 2021 für 700.000 €	§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG
Die Inhaberin eines Nagelstudios veräußert ein Notebook, das sie vor zwei Jahren für die Verwendung im Nagelstudio erwarb	§ 15 EStG
Ein Beamter erhält mit Eintritt in den Ruhestand eine Pension	§ 19 EStG
Eine Angestellte in einem Konzern unterrichtet mit Zustimmung ihres Arbeitgebers an einer Hochschule (kein Arbeitsvertrag)	§ 18 EStG
Ein Steuerpflichtiger besitzt Aktien eines börsennotierten Unternehmens und bekommt daraus 1.000 € Dividende	§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG
Ein Ehepaar ist Eigentümer eines Wohnmobils und vermietet dieses gelegentlich an fremde Personen	§ 22 Nr. 3 EStG
Ein Steuerpflichtiger vermietet Gästezimmer inklusive Bereitstellung von Bettwäsche und Handtüchern, Zimmerreinigung sowie Gewährung von Frühstück	§ 15 EStG
Ein Arbeitnehmer bekommt von seinem Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug zur privaten Nutzung überlassen	§ 19 EStG
Ein Rentner bekommt eine Leibrente von der Deutschen Rentenversicherung Bund	§ 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) EStG
Ein Mieter pflegt in einer Wohnanlage den Garten und bekommt dafür 50 € im Monat; es besteht kein Arbeitsvertrag	§ 22 Nr. 3 EStG
Ein Vater beschäftigt in seinem Betrieb die volljährige Tochter als Auszubildende	§ 19 EStG
Ein Ingenieur erstellt freiberuflich die Planung einer Fabrikanlage	§ 18 EStG
Drei Freunde haben sich zusammengeschlossen und betreiben einen Internethandel für Tauchzubehör	§ 15 EStG

Übungsfall 2:	
	Steuerbar oder nicht?
Ein Vater schenkt seiner Tochter 200.000 € mit der Auflage, von diesem Geld eine Wohnung zu kaufen.	Nein
Eine Angestellte erwirbt mit ihrem Arbeitslohn ein Los einer Lotterie und gewinnt 25.000 €.	Nein
Ein Arbeitnehmer hat vor fünf Jahren einen PC erworben und die Kosten dafür als Werbungskosten geltend gemacht. Er veräußert den PC an einen Freund für 100 €.	Nein
Ein freiberuflich tätiger Arzt betreibt seine Praxis in einem ihm gehörenden Gebäude, das er zu Recht als Betriebsvermögen behandelt. Er veräußert das Gebäude für 500.000 €.	Ja (§ 18 EStG)
Ein Unternehmer hat einem Freund aus privaten Gründen 5.000 € unverzinst geliehen und erhält den Betrag vollständig zurück.	Nein
Ein Rentner veräußert seinen privaten Pkw.	Nein
Ein Mieter bekommt bei der Abrechnung der Nebenkosten (Heizung etc.) 179 € erstattet.	Nein

Übungsfall 3:
1. Der Arbeitnehmer erzielt im Jahr 2021 Einkünfte nach § 19 EStG (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) i.H.v. (40.000 € ./. 3.000 € =) 37.000 €. Der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 a) EStG ist nicht zu gewähren, da die nachgewiesenen Werbungskosten höher als 1.000 € sind.
2. Die Inhaberin der Boutique erzielt Einkünfte nach § 15, § 4 Abs. 1 EStG (Gewinn) i.H.v. (400.000 € ./. 330.000 € =) 70.000 €.

Übungsfall 4:		
Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)	25.000 €	
Werbungskosten (§ 9 EStG > § 9a EStG)	<u>./. 2.000 €</u>	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)		23.000 €
Betriebseinnahmen aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)	7.000 €	
Betriebsausgaben	<u>./. 3.000 €</u>	
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gewinn)		4.000 €
Summe der Einkünfte		27.000 €

Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)	<u>./.</u> 772 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		26.278 €
Sonderausgaben (§ 10 EStG)	<u>./.</u> 4.500 €	
Außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG)	<u>./.</u> 1.500 €	
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		20.278 €
(Der Sonderausgabenpauschbetrag nach § 10c EStG i.H.v. 36 € ist nicht anzusetzen, da die nachgewiesenen Sonderausgaben höher als 36 € sind.)		

27.2 Kapitel 2: Persönliche Steuerpflicht

Übungsfall 1:

- Der Arbeitnehmer ist in Deutschland nach § 1 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 AO unbeschränkt steuerpflichtig, da er seinen Wohnsitz in Deutschland hat. Die Staatsbürgerschaft spielt dabei keine Rolle. Ebenfalls ohne Bedeutung ist, dass der Steuerpflichtige für ein amerikanisches Unternehmen arbeitet.
- Eine unbeschränkte Steuerpflicht ist zu verneinen, da der Steuerpflichtige in Deutschland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat. Der Steuerpflichtige ist allerdings mit seinen inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG). Somit greift für die Besteuerung der deutschen Einkünfte § 50 EStG. Es spielt auch in diesem Fall keine Rolle, dass der Steuerpflichtige die deutsche Staatsbürgerschaft hat.
- Der Arbeitnehmer ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG, da er über einen Wohnsitz (§ 8 AO) in Deutschland verfügt. Auch eine Wohngemeinschaft stellt einen Wohnsitz i.S.d. § 8 AO dar. Daran ändert auch die Tatsache, dass der Steuerpflichtige auch noch in Polen einen Wohnsitz hat, nichts. Eine Person kann über Wohnsitze in mehreren Staaten verfügen und auch in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein. Sollten sich hieraus Konflikte ergeben, können internationale Verträge (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen), die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten regeln.
- Die Unterkunft in einem Hotel führt grundsätzlich nicht zu einem Wohnsitz i.S.v. § 8 AO. Allerdings liegt hier ein gewöhnlicher Aufenthalt i.S.v. § 9 AO vor, da der Arbeitnehmer in der Absicht nach Deutschland gereist ist, nicht nur vorübergehend in Deutschland zu verweilen. Dies zeigt die Tatsache, dass er einen entsprechenden Arbeitsvertrag abgeschlossen hat. Dass der Steuerpflichtige sich nicht mehr als 6 Monate in Deutschland aufhielt, spielt keine Rolle, da er eindeutig erkennen lässt, dass er nicht nur vorübergehend in Deutschland verweilen möchte. Wäre er länger als 6 Monate in Deutschland gewesen, hätte die unwiderlegliche Vermutung bestanden, dass ein gewöhnlicher Aufenthalt vorliegt. Der Steuerpflichtige ist demnach in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.
- Der Arbeitnehmer hat keinen Wohnsitz in Deutschland (§ 8 AO). Fraglich könnte sein, ob er einen gewöhnlichen Aufenthalt i.S.v. § 9 AO hat. Dies ist aber zu verneinen, da er arbeitstäglich nach Holland zurückkehrt, AEAO zu § 9, Nr. 2. Somit hält er sich jeweils nur vorübergehend in Deutschland auf.

Übungsfall 2:

- Da der Arbeitnehmer in Deutschland über einen Wohnsitz (§ 8 AO) verfügt, ist die unbeschränkte Steuerpflicht bereits nach § 1 Abs. 1 EStG zu bejahen. Eine Prüfung des § 1 Abs. 3 EStG erübrigt sich daher.