

Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Montag, den 17. Januar 2005

I. Ermittlung von Einkünften

Von der Definition der Einkünfte und der Abgrenzung der Einkunftsarten ist der nächste Schritt die Ermittlung der Einkünfte. Diese richtet sich für Gewinneinkünfte und für Überschusseinkünfte nach unterschiedlichen Methoden. Bei Gewinneinkünften findet grundsätzlich ein Betriebsvermögensvergleich nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung statt (§§ 4 I, 5 I EStG), bei den Überschusseinkünften kommt es auf den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten an. Bei den Überschusseinkünften, anders als bei den Gewinneinkünften, gibt es eine strenge Trennung von Einkunftsquelle und Ertrag der Quelle. Einnahmen, die durch Veräußerung der Quelle gemacht werden, sind bei den Überschusseinkünften grundsätzlich nicht steuerbar. Umgekehrt sind Ausgaben, die nur für den Erwerb, die Erhaltung und Sicherung der Quelle gemacht werden, bei ihnen nicht abzugsfähig. Beiden Einkunftsarten ist gemeinsam, dass „Einkünfte“ ein um die Erwerbsaufwendungen bereinigter Nettobetrag ist, in dem sich die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen spiegelt. Dementsprechend werden bei den Gewinneinkünften Betriebsausgaben (§ 4 IV EStG) abgezogen, bei den Überschusseinkünften Werbungskosten (§ 9 EStG) und gelten für Betriebsausgaben und für Werbungskosten ähnliche Grundsätze (vg. § 9 V EStG).

Exkurs: Zwischen folgenden Begriffen, die sprachlich ähnlich klingen, muss im System der Einkommensteuer klar unterschieden werden. Diese Begriffe sind, nach ihrer systematischen Stellung bereits geordnet Einnahmen, Einkünfte, Einkommen sowie, auf einer anderen Ebene, Ertrag. Einnahmen sind gemäß § 8 I EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Einkünfte sind die sieben Einkunftsarten des § 2 I EStG; es handelt sich um die der Reinvermögenszugangstheorie folgenden Gewinneinkünfte und um die der Quellentheorie folgenden Überschusseinkünfte; in beiden Fällen geht es um Rein-, nicht um Roheinkünfte, d.h. die Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben und

Werbungskosten) sind berücksichtigt. Einkommen ist gemäß § 2 IV EStG der Gesamtbetrag dieser Einkünfte, bereinigt um Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Während die Begriffe Einnahmen, Einkünfte und Einkommen subjektbezogen sind, ist der Begriff Ertrag objektbezogen, z.B. auf einen Gewerbebetrieb bezogen, so dass die Definition des Begriffs Gewerbeertrag in § 7 GewStG zwar an den Gewinnbegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes anknüpft, dies aber bezogen auf einen einzelnen Gewerbebetrieb, nicht auf einen einzelnen Steuerpflichtigen.

II. Objektives und subjektives Nettoprinzip

Der Begriff der Einkünfte ist als Anknüpfung für eine Besteuerung gemäß dem verfassungsrechtlich vorgegebenen Leistungsfähigkeitsprinzip noch ungeeignet. Ausdruck von Leistungsfähigkeit sind nur die Einkünfte, über die der Steuerpflichtige tatsächlich disponieren kann. Deshalb muss der Einkünftebegriff noch von einer Roh- zu einer Nettogröße verfeinert werden. Das geschieht in zwei Schritten, die man objektives und subjektives Nettoprinzip nennt und die im Wesentlichen in den Absätzen 2 und 4 des § 2 EStG niedergelegt sind.

Objektives Nettoprinzip bedeutet, dass die Aufwendungen abgezogen werden dürfen und müssen, die der Steuerpflichtige zur Erzielung der Einkünfte machen musste; hierauf beruht die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben – bei Gewinneinkünften – und Werbungskosten – bei Überschusseinkünften; hierauf beruhen weiter die Regeln über den Ausgleich und den Abzug von Verlusten. Die Objektivität dieses Prinzips äußert sich darin, dass es nur erwerbsbezogene Aufwendungen berücksichtigt. Sind Einnahmen steuerfrei, was in einer langen Liste in § 3 EStG geregelt ist, so dürfen Ausgaben, die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden (§ 3c I EStG).

Nicht von Einkünften, konkret Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen, abzurechnen sind Lohn- und Kapitalertragsteuer. Beide sind als Quellensteuern gewissermaßen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer, eine Veranlagungsteuer. Die Einkommensteuer wird nach den Bruttoeinkünften errechnet;

gezahlte Lohn- bzw. Kapitalertragsteuer wird von der sich so ergebenden Steuerschuld abgezogen (§§ 36 II Nr. 2, 38 I 1, 43 I EStG).

Subjektives Nettoprinzip bedeutet, dass der Steuerpflichtige bestimmte Aufwendungen der privaten Lebensführung, die für ihn unausweichlich sind, abziehen darf; das subjektive Nettoprinzip steht in einem Spannungsverhältnis zu dem Grundsatz, dass das Einkommensteuerrecht sich nicht für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen interessiert (§ 12 EStG). Ausnahmen von diesem gesetzlichen Grundsatz müssen ebenfalls gesetzlich geregelt sein. Das betrifft insbesondere existenzsichernde Privatausgaben, die unter den Begriffen Sonderausgaben (§§ 10 ff. EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) zusammengefasst werden.

1. Werbungskosten

Werbungskosten sind gemäß § 9 I 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Der Abzug von Werbungskosten ist auf die Einkunftsart bezogen, bei der sie erwachsen sind (§ 9 I 2 EStG). Unabhängig von den tatsächlich entstandenen Werbungskosten eröffnet § 9a EStG Pauschbeträge, deren Anwendung aber nicht zu negativen Einkünften führen darf. Bei gemischten Aufwendungen, die teils privat, teils beruflich / betrieblich sind, entnimmt die Rechtsprechung in strenger Auslegung dem § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein generelles Aufteilungs- und Abzugsverbot. **Beispiel:** Ein freiberuflich tätiger Arzt fährt im Winter nach Davos, um sich dort auf einem Kongress weiterzubilden. Neben dem Kongress nimmt er an sportlichen und gesellschaftlichen Veranstaltungen teil. Kann der Arzt die Reise- und Übernachtungskosten als Betriebsausgaben absetzen. Da berufliche und private Sphäre sich in dem Fall nicht anhand objektiver Merkmale und Unterlagen leicht und nachvollziehbar trennen lassen, verweigert die Praxis diesen Ausgaben insgesamt die Anerkennung. Der BFH begründet das mit folgender Erwägung: Ein Steuerpflichtiger soll nicht durch die mehr oder weniger zufällige oder die bewusst herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen für seine Lebensführung nur deshalb geltend machen können, weil er einen entsprechenden Beruf hat, während andere Steuerpflichtige vergleichbare Aufwendungen aus versteuertem Einkommen decken müssen.

2. Verluste

Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt aber nicht, dass Verluste in vollem Umfang und sogleich geltend gemacht werden können. Nach dem BFH genügt es, wenn Verluste überhaupt berücksichtigt werden und wenn eine Besteuerung des Existenzminimums vermieden wird (BFH BStBl. 2001 II, 554; BFH DB 2003, 1149 und 1151). Damit erhält der Gesetzgeber Spielraum für Regelungen, die eine sog. Verlustnutzung einschränken, die es m.a.W. dem Steuerpflichtigen erschweren, sich „arm“ zu rechnen. Hierher gehörten die sog. Mindestbesteuerung nach § 2 III 2 – 8 EStG a.F. und die Regelung über Verlustvortrag und Verlustrücktrag in § 10d EStG; beides ist wegen erheblicher politischer Kritik und wohl auch wegen verfassungsrechtlicher Bedenken zum 1.1.2004 wieder geändert worden. Allgemein geht es bei dem Thema „Verluste“ um ein beständiges Ringen zwischen dem Gesetzgeber und gut beratenen Steuerpflichtigen, das einerseits Ausdruck des nicht hohen Niveaus der Steuergesetzgebung, andererseits aber auch Ausdruck der zum Teil geringen Steuermoral ist.

Einige gesetzliche Beschränkungen oder Verbote des Verlustabzugs dienen explizit dem Zweck, zu verhindern, dass leistungsfähige Steuerpflichtige sich „arm rechnen“. Beispiele sind § 2a EStG für negative ausländische Einkünfte, § 2b EStG für Verlustzuweisungsgesellschaften und § 15a EStG für das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten.

3. Gezahlte Steuern

Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger von ihm gezahlte andere Steuern als Betriebsausgaben / Werbungskosten von der Einkommensteuer abziehen darf, ist differenziert zu beantworten. Für Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer ist sie zu verneinen, weil beide nur Arten der Erhebung der Einkommensteuer sind, die im Namen und für Rechnung des Steuerpflichtigen vom Arbeitgeber bzw. von der Bank abgeführt werden; dies wird von § 12 Nr. 3 EStG bestätigt (entsprechend § 10 Nr. 2 KStG für Körperschaften). Demgegenüber können Objektsteuern, soweit sie in einem Einkunftszusammenhang stehen, abgezogen werden; das betrifft Gewerbe- oder

Grundsteuer. Gezahlte Kirchensteuer kann gemäß § 10 I Nr. 4 EStG als Sonderausgabe geltend gemacht werden.

4. Abzugsverbote

Ebenso wie bestimmte Verluste werden bestimmte Aufwendungen vom Gesetzgeber vom Abzug, hier als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, ausgeschlossen. Die Gründe sind vielfältig; zumeist geht es um eine private Mitveranlassung der Aufwendungen. Einschlägig sind insbesondere die § 4 IVa und V EStG, wobei Abs. 5 kraft der Verweisung in § 9 V EStG auch für den Werbungskostenabzug gilt. Der Grundgedanke des § 4 V EStG kommt in dessen Nr. 7 zum Ausdruck. Unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand wird nicht berücksichtigt. Die Crux dieser Vorschrift liegt darin, dass die Vorstellungen eines Finanzinspektors und eines Unternehmers über die Angemessenheit von Repräsentationsaufwand leicht auseinander gehen. Deshalb ist es gut, dass sie als Generalklausel durch die zuvorigen Ziffern konkretisiert wird. Wichtig ist, dass bei Unangemessenheit die steuerliche Berücksichtigung ganz ausgeschlossen ist und nicht etwa auf den noch angemessenen Teil reduziert wird. Wichtige Regelungen betreffen den Bewirtungsaufwand (Nr. 2), Verpflegungsmehraufwendungen (Nr. 5), Fahrtkosten (Nr. 6) und häusliche Arbeitszimmer (Nr. 6b).

III. Die Zurechnung von Einkünften

Einkünfte müssen bestimmten Personen und bestimmten Zeiträumen zurechnet werden. Neben der objektiven Einkünfteermittlung ist also noch eine subjektive und eine zeitliche Zurechnung erforderlich.

In subjektiver Hinsicht gilt: Einkünfte sind der Person zuzurechnen, die sie erzielt hat. Dies betrifft auch die Erwerbsaufwendungen. Berücksichtigt wird nur eigener Aufwand, nicht Drittaufwand, auch bei Ehepartnern nicht.

In zeitlicher Hinsicht trifft man gemäß § 11 EStG auf die Differenzierung von Gewinn- und Überschusseinkünften. Bei Überschusseinkünften kommt es auf den tatsächlichen Zufluss bzw. Abfluss im Veranlagungszeitraum an, wobei bei

wiederkehrenden Leistungen ausnahmsweise auch eine Zurechnung über die Jahresgrenze möglich ist; Zufluss setzt Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht voraus; Abfluss spiegelbildlich das Gegenteil. Eine beliebte Frage lautet, wann bei einem Überweisungsauftrag der Abfluss erfolgt; die Rechtsprechung beantwortet diese Frage so, dass Abfluss mit dem Zugang des Überweisungsauftrags bei der Bank erfolgt ist, wenn mit seiner Ausführung zu rechnen ist, wenn das Konto insbesondere gedeckt ist. Bei Gewinneinkünften gelten die zeitlichen Regeln des Bilanzrechts (§ 11 I 4 und II 3 EStG), also insbesondere das Realisations- und das Verursachungsprinzip (§ 252 I Nr. 4 HGB).

IV. BFH DB 2001, 1707

1. Sachverhalt: X ist einmal als angestellter Chefarzt in einer Klinik und sodann als selbstständig in eigener Praxis niedergelassener Arzt tätig. Die Klinik befindet sich auf einer dem Ufer unmittelbar vorgelagerten Insel, die Wohnung des X auf dem Festland unmittelbar am Meeresufer, ebenso die Praxis. Um mit dem Auto von der Wohnung zur Klinik und von der Klinik zur Praxis zu gelangen, muss X eine Brücke überqueren, auf der ständig Stau herrscht. Dieser Stau beeinträchtigt auch die Fahrten des X von der Praxis zur Wohnung. Um ihm auszuweichen, schafft X sich ein Rennboot an, mit dem er die jeweils gleich langen und gleich oft benutzten Strecken von der Wohnung zur Klinik, von der Klinik zur Praxis und von der Praxis zurück zur Wohnung über Wasser, an dem Stau vorbei zurücklegt. Unter Abzug eines angemessenen Anteils für private Nutzung des Rennboots, das für Repräsentationszwecke ungeeignet ist, will X 25.000 Euro Anschaffungs- und Betriebskosten für 2003 steuerlich geltend machen, weil er durch das Boot täglich eine Stunde Zeit spart, die er in rastlosen Einsatz für das Wohl seiner Patienten investiert. Dabei sind die Anschaffungskosten gemäß der Abschreibung des Bootes anteilig auf den Veranlagungszeitraum 2003 umgelegt. Zu Recht?

2. Lösung: Als angestellter Chefarzt erhält X Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, bei denen die Anschaffungskosten Werbungskosten wären. Als niedergelassener Arzt erhält X Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, bei denen die Anschaffungskosten Betriebsausgaben wären. Der Unterschied wirkt sich aber nicht aus, weil die Werbungskostenpauschbeträge vorliegend überschritten sind und weil §

9 V EStG für die Werbungskosten auf die hier relevanten Regelungen für die Betriebsausgaben verweist.

Der Geltendmachung von Werbungskosten / Betriebsausgaben könnten hier die Nr. 4 und 6 von § 4 V 1 EStG sowie Nr. 4 von § 9 I 3 EStG entgegenstehen. Zunächst könnte es sich bei dem Motorboot um eine Jacht handeln. Unter einer Jacht versteht der BFH ein Wasserfahrzeug, das zu Zwecken des Sports, der Freizeitgestaltung oder auch der Repräsentation genutzt wird. Dabei kommt es auf die konkrete Bestimmung, nicht auf die Bauart an. Im vorliegenden Fall handelt es sich darum nicht um eine Jacht. Eine private Nutzung, die nach § 12 Nr. 1 EStG steuerlich irrelevant ist, ist anteilig berücksichtigt.

Während bei Fahrten zur Arbeits- / Betriebsstätte mit einem Kraftfahrzeug die Geltendmachung von Kosten beschränkt ist, sind sie nach dem Gesetzeswortlaut bei Fahrten mit einem Motorboot unbegrenzt. Dies ist ein Wertungswiderspruch. Dieser ist durch analoge Anwendung der Höchstgrenzen für Fahrten mit einem Kraftfahrzeug zu schließen. Dies gilt auch dann, wenn die durch das Motorboot verursachten Kosten höher sind als die Kosten, die durch ein Kraftfahrzeug verursacht werden. Wegen dieser Begrenzung spielen die Werbungskostenpauschbeträge möglicherweise doch eine Rolle und muss schätzungsweise zwischen den Kosten, die als Werbungskosten geltend zu machen sind, und den Kosten, die Betriebsausgaben sind, unterschieden werden.

V. Gewinnermittlung

Bei den Gewinneinkünften werden die Einkünfte grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich nach Maßgabe handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt. Von diesem Grundsatz in den §§ 4 I, 5 I 1 EStG, 140 AO, 238 ff. HGB gibt es zwei Ausnahmen, die darauf beruhen, dass nach Handelsrecht Kaufleute buchführungspflichtig sind, Bezieher von Gewinneinkünften aber nicht notwendig Kaufleute sind (Selbstständige, Land- und Forstwirte, Kleingewerbetreibende), erstens die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ohne Anwendung von GoB, aber Bilanzierung unmittelbar nach § 4 I 1 EStG, sofern eine Buchführungspflicht nicht nach Handelsrecht, wohl aber nach Steuerrecht besteht (§

141 AO); zweitens die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 III EStG. Aus der Formulierung des § 4 III 1 EStG ist zu entnehmen, dass ein Steuerpflichtiger zwischen diesen Varianten ein begrenztes Wahlrecht hat. Dieses Wahlrecht kann dazu führen, dass er sich, bezogen auf eine Periode für die steuerlich günstigere Variante entscheidet. Die Unterschiede zwischen den verschiedenen Gewinnermittlungsarten sind aber nicht so, dass der von den Periodengewinnen zu unterscheidende Totalgewinn divergiert. Die Betriebseinnahmen – Betriebsausgabenrechnung nach § 4 III EStG unterscheidet sich von der Einnahmen – Überschussrechnung nach den §§ 8 ff. EStG z.B. dadurch, dass Veränderungen des Vermögensstammes berücksichtigt werden (§ 4 III 4, 5 EStG).

VI. Sonderausgaben

Sonderausgaben sind Ausgaben, die im Bereich der privaten Lebensführung getätigt werden, die deshalb steuerlich grundsätzlich irrelevant sind und die steuerliche Relevanz nur durch ausdrückliche gesetzliche Anerkennung erhalten. Diese Anerkennung findet ihren vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigenden Grund in dem existenzsichernden Charakter von Sonderausgaben, doch kann man daran z.B. im Fall von Steuerberatungskosten (§ 10 I Nr. 6 EStG) zweifeln. Eine zusammenfassende Legaldefinition der Sonderausgaben gibt es, im Unterschied zu Betriebsausgaben (§ 4 IV EStG), Werbungskosten (§ 9 I 1 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 I 1 EStG), nicht. Maßgebend ist die gesetzliche Ausgestaltung der einzelnen Sonderausgaben in den §§ 10 bis 10c EStG.

Danach werden unbeschränkt abzugsfähige und beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben sowie der Sonderausgaben-Pauschbetrag und die Vorsorgepauschale unterschieden.

Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben sind auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten usw. (§ 10 I Nr. 1a EStG), gezahlte Kirchensteuer (Nr. 4) und Steuerberatungskosten (Nr. 6, darunter fallen auch Aufwendungen für Steuerfachliteratur und für Fahrten zum Steuerberater).

Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben sind Unterhaltsleistungen für geschiedene Ehegatten (§ 10 I Nr. 1 EStG) oder Spenden (§ 10b EStG). Komplizierter ist die Rechtslage bei den sog. Vorsorgeaufwendungen (§ 10 I Nr. 2 EStG) und bei den Aufwendungen für die Berufsausbildung und Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf (§ 10 I Nr. 7 EStG).

Vorsorgeaufwendungen sind Beiträge zu Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen sowie Beiträge zur Renten- und zur Arbeitslosenversicherung. Der Arbeitgeberanteil bleibt dabei nach den §§ 3 Nr. 62 und 10 II Nr. 1 EStG unberücksichtigt. Die Höchstbeträge, bis zu denen Vorsorgeaufwendungen abzugsfähig sind, ergeben sich aus § 10 III EStG.

Aus- und Weiterbildungskosten, die als Sonderausgaben nur begrenzt abzugsfähig sind, müssen von Fortbildungskosten abgegrenzt werden, die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten unbegrenzt abzugsfähig sind. Hier ist unlängst in eine seit Jahren gefestigte Rechtsprechung Bewegung gekommen. Der BFH stuft nunmehr auch die Aufwendungen für ein berufsbegleitendes **Erststudium** oder für eine Umschulungsmaßnahme als Fortbildungskosten und damit als Werbungskosten ein, wenn sie beruflich veranlasst sind (BFH/NV 2003, 259 u. 255). Die Kosten für eine Promotion gehören grundsätzlich zu den Ausbildungskosten, die Kosten für eine Habilitation bei einem Universitätsassistenten dagegen zu den Fortbildungskosten.

Für Sonderausgaben, die keine Vorsorgeaufwendungen sind, wird gemäß § 10c I EStG ein Sonderausgabenpauschbetrag gewährt (bei Zusammenveranlagung § 10c IV Satz 1 Nr. 1 EStG). Bei Steuerpflichtigen, die Arbeitslohn beziehen, wird gemäß § 10c II – IV EStG zusätzlich eine Vorsorgepauschale gewährt.

VII. Außergewöhnliche Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen sind zwangsläufige, existenziell notwendige private Aufwendungen, die das Maß des Üblichen überschreiten. Gesetzlich ausdrücklich geregelte Beispiele sind Behinderung (§ 33b EStG) und Kinderbetreuungskosten (§

33c EStG). In der Systematik des Einkommensteuergesetzes sind die außergewöhnlichen Belastungen schlecht platziert. Es handelt sich nicht um Fragen des Steuertarifs, sondern um Fragen der Bemessungsgrundlage. Außergewöhnliche Belastungen sind nachrangig gegenüber Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben (§ 33 II 2 EStG). Eine Streitfrage aus dem Recht der außergewöhnlichen Belastungen sollte bekannt sein. Das ist die **Gegenwerttheorie**. Die Rechtsprechung verneint das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung, wenn Einkommen für die Anschaffung von Gegenständen verwendet wird, die von länger dauerndem Wert sind und eine gewisse Marktgängigkeit besitzen; eine Ausnahme gilt bei verlorenem Aufwand, d.h. bei Aufwendungen für Verluste an Hausrat und Kleidung durch Ereignisse wie Brand oder Hochwasser. Teile der Literatur meinen, dass bei konsequenter Anwendung des Merkmals der Außergewöhnlichkeit auf die Gegenwerttheorie verzichtet werden könne. Liegt eine außergewöhnliche Belastung vor, so wird diese gemäß § 2 IV EStG nicht voll, sondern nur soweit berücksichtigt, wie die Grenze zumutbarer Belastung überschritten wird (§ 33 III EStG).