

4. Zufluss- und Abflussprinzip

Die Einkommensteuer wird stets für ein **Jahr** (= Veranlagungszeitraum) veranlagt. Es ist daher erforderlich, Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen und Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bestimmten Jahren **zuzuordnen**.

Diese Frage regelt die Vorschrift des § 11 EStG.

4.1 Zuflussprinzip

Nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Zufluss liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn der Steuerpflichtige über die Einnahmen **wirtschaftlich verfügen** kann.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) führt in 2022 für einen Mandanten einen Prozess. Er schreibt ihm im Dezember 2022 eine Rechnung über 3.000 €. Der Mandant zahlt erst im Februar 2023.

Lösung:

Es kommt nicht darauf an, in welchem Jahr die wirtschaftliche Grundlage für die Einnahmen gelegt wurde oder die Honorarforderung entstanden ist. Entscheidend ist, dass der Rechtsanwalt erst in 2023 über das Honorar wirtschaftlich verfügen kann. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Bezahlung in bar, per Scheck oder durch Überweisung erfolgt. Ebenfalls ist es ohne Bedeutung, ob der Rechtsanwalt seinem Mandanten ein Zahlungsziel bis Februar 2023 eingeräumt hat oder der Mandant zu spät zahlt.

In H 11 EStH finden sich mehrere **Spezialfälle** zur Zuflussproblematik. Im Folgenden bekommen Sie einen Überblick über die wichtigsten Fälle:

Art der Zahlung ...	Erläuterung	Zufluss mit ...
Barzahlung		Übergabe des Geldes
Überweisung		Gutschrift auf dem Konto des Empfängers; maßgeblich ist der Tag der Wertstellung
Scheck		Übergabe des Schecks, wenn dieser gedeckt ist
Aufrechnung	Eine Aufrechnung (§§ 387 ff. BGB) kommt in Betracht, wenn sich zwei Forderungen gegenüberstehen (Beispiel: Ein Mieter hat gegen den Vermieter eine Schadensersatzforderung; er rechnet diese Forderung gegen die Mietforderung auf).	Erklärung der Aufrechnung

Art der Zahlung ...	Erläuterung	Zufluss mit ...
Novation	Eine Novation ist gegeben, wenn eine Forderung einen neuen Rechtsgrund erhält (Beispiel: Ein Arbeitgeber vereinbart mit dem Arbeitnehmer, dass der Lohn in ein Darlehen umgewandelt wird). Dieser Fall darf nicht mit der Stundung verwechselt werden.	Vereinbarung des neuen Rechtsgrunds
Stundung	Bei einer Stundung wird vereinbart, dass eine Zahlung erst zu einem späteren Zeitpunkt fällig wird (Beispiel: Ein Architekt schickt dem Bauherrn eine Rechnung; da der Bauherr zurzeit nicht über genug Geld verfügt, erklärt sich der Architekt damit einverstanden, dass das Honorar erst in sechs Monaten gezahlt wird).	tatsächlicher Zahlung (die bloße Stundung führt noch nicht zu einem Zufluss)

4.1.1 Die „Zehntageregell“

Zum Jahreswechsel hängt der Zeitpunkt des Zuflusses von Einnahmen oft von Zufälligkeiten ab (Beispiel: Verzögerte Bearbeitung bei der Bank über die Feiertage). Diese Verschiebungen sollen durch die sog. **Zehntageregell** ausgeglichen werden:

Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung eines Kalenderjahres geleistet werden, rechnen zu dem Kalenderjahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören, § 11 Abs. 1 S. 2 EStG. Kurze Zeit ist i.d.R. ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen (sodass sich insgesamt ein 20-Tages-Zeitraum vom 22.12. eines Jahres bis zum 10.01. des Folgejahrs ergibt; der Zeitraum verlängert sich nicht, wenn sein Anfang oder Ende auf einen Sonnabend, Sonntag oder Feiertag fällt, vgl. BFH vom 11.11.2014, BStBl II 2015, 285). Innerhalb dieses Zeitraums muss die Zahlung fällig und geleistet worden sein (vgl. BFH vom 16.02.2022, BStBl II 2022, 448); auf die Fälligkeit im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kommt es nicht an, H 11 EStH „Allgemeines“. Dies gilt auch bei freiwilligen Zahlungen vor Fälligkeit (vgl. BFH vom 13.12.2022, VIII R 1/20, NV).

Beispiel:

Die Miete für eine Wohnung ist jeweils spätestens am dritten Werktag eines Monats zu bezahlen. Da der Mieter über die Weihnachtsfeiertage im Urlaub ist, überweist er die Januarmiete 2023 bereits am 27.12.2022. Die Überweisung wird dem Konto des Vermieters am 28.12.2022 gutgeschrieben.

Lösung:

Grundsätzlich fließt die Miete mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu; dies wäre hier noch im Dezember 2022. Damit müsste der Vermieter in 2022 u.U. 13 Monatsmieten versteuern. Hier greift nun die Sonderregelung des § 11 Abs. 1 S. 2 EStG. Da die Zahlung innerhalb von zehn Tagen vor Beendigung des Kalenderjahres erfolgte, ist sie dem Kalenderjahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehört (= 2023).

Beispiel:

Der Sachverhalt entspricht dem Beispiel oben. Der Mieter überweist die Miete für den Monat Dezember 2022 erst am 04.01.2023.

Lösung:

Die Miete war am dritten Werktag des Monats Dezember 2022 fällig. Die Verschiebung der Zahlung hängt nicht mit dem Jahreswechsel zusammen; der Mieter hat lediglich zu spät gezahlt. Die Zehntageregel gilt nicht. Daher muss der Vermieter die Miete für den Monat Dezember 2022 mit deren Zufluss in 2023 versteuern.

Beispiel:

A vermietet einen Pkw an B. Es wird vereinbart, dass die monatlichen Mietzahlungen jeweils am ersten Werktag des nachfolgenden Monats fällig sind. Die Miete für den Monat Dezember 2022 ist daher am 02.01.2023 fällig. B überweist diese Miete erst am 09.01.2023.

Lösung:

Die Mietzahlung gehört wirtschaftlich zum Jahr 2022. Sie war innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums fällig und wurde auch in diesem Zeitraum geleistet. Auf die (hier fehlende) Fälligkeit im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kommt es nicht an. Die Zahlung ist also in 2022 zu versteuern.

Die Zehntageregel gilt nur für „regelmäßig wiederkehrende“ Einnahmen; hierzu rechnen z.B. Mieten, Pachten, Zinsen und Umsatzsteuer. Die Höhe muss nicht immer gleich sein.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger unterhält bei einer Bank ein Tagesgeldkonto. Die Zinsen sind jeweils am 31.12. fällig. Am 02.01.2023 schreibt die Bank Zinsen gut (Anmerkung: Dieses Beispiel „geistert“ zwar regelmäßig durch Klausuren, ist aber nicht sehr praxisnah, weil Banken die Wertstellung jeweils zum 31.12. vornehmen).

Lösung:

Auch wenn die Zinsen aufgrund eines schwankenden Anlagebetrags jedes Jahr eine andere Höhe haben, gilt die Zehntageregel. Die Zinsen sind dem Jahr 2022 zuzurechnen.

4.1.2 Verteilung von Einnahmen

Eine weitere Sonderregelung enthält § 11 Abs. 1 S. 3 EStG. Danach kann (= Wahlrecht) ein Steuerpflichtiger Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung beruhen, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Die Regelung soll eine Zusammenballung von Einnahmen mit erheblichem Progressionsnachteil vermeiden. Der Anwendungsbereich dürfte aber in der Praxis nicht sehr groß sein.

Beispiel:

Ein Vermieter bekommt von seinem Mieter die Miete i.H.v. 50.000 € für fünf Jahre in einem Betrag bezahlt. Er hat nun die Wahl, die 50.000 € mit Zufluss zu versteuern oder wahlweise jedes Jahr 10.000 € (eine andere Verteilung ist nicht zulässig, da das Gesetz ausdrücklich eine „gleichmäßige“ Verteilung verlangt).

4.1.3 Sonderregelung für Arbeitslöhne

Für Arbeitslöhne verweist § 11 Abs. 1 S. 4 EStG auf die Vorschrift des § 38a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG. Danach gilt laufender Arbeitslohn in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Nicht um „laufenden“ Arbeitslohn handelt es sich allerdings bei Arbeitslohn, der später als drei Wochen nach Ablauf des Lohnzahlungszeitraums gezahlt wird, sowie bei Sonderprämien, Weihnachtsgeldern, Arbeitgeberbeiträgen zu einer Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung u.ä. (s. R 39b.2 LStR, BFH vom 24.08.2017, BStBl II 2018, 72).

Greift die Regelung des § 38a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG nicht, gilt wieder § 11 EStG.

Beispiel:

Der Lohn eines Arbeitnehmers ist jeweils am Ende eines Monats (= Lohnzahlungszeitraum) fällig. Aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten überweist der Arbeitgeber den Lohn für den Monat Dezember 2022 erst am:

- a) 04.01.2023,
- b) 18.01.2023,
- c) 06.03.2023.

Lösung:

In der Variante a) und b) liegt jeweils laufender Arbeitslohn vor, da der Lohn nicht später als drei Wochen nach Ende des Lohnzahlungszeitraums gezahlt wurde. Nach § 38a Abs. 1 S. 2 EStG muss der Arbeitnehmer damit den Lohn im Jahr 2022 versteuern.

In der Variante c) liegt kein laufender Arbeitslohn vor. Damit greift wieder die Zuflussregel des § 11 Abs. 1 S. 1 EStG. Der Arbeitnehmer muss den Lohn im Jahr 2023 versteuern. Dies kann für ihn nachteilig sein, da er mit 13 Monatslöhnen in der Regel in eine höhere Progression gerät.

4.2 Abflussprinzip

Parallel zur Behandlung des Zuflusses von Einnahmen gelten Ausgaben nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG in dem Jahr als abgeflossen, in dem sie geleistet worden sind. Ausgaben gelten als in dem Zeitpunkt geleistet, in dem sie die wirtschaftliche **Verfügungsmacht** des Leistenden **verlassen**. Es kommt also nicht darauf an, wann die Zahlung beim Empfänger eintrifft.

Beispiel:

Ein Vermieter bezahlt den Beitrag zur Gebäudeversicherung, der am 30.12.2022 fällig ist, per Online-Banking. Er gibt nachweislich am 29.12.2022 die Transaktionsnummer (TAN) ein. Bei der Versicherung erfolgt die Gutschrift erst am 02.01.2023.

Lösung:

Entscheidend ist, zu welchem Zeitpunkt der Vermieter die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Zahlungsbetrag verliert. Dies ist der Zeitpunkt, in dem er die TAN eingibt (29.12.2022). Die theoretische Möglichkeit, bei der Bank die Überweisung zu widerrufen, spielt im Rahmen des Steuerrechts keine Rolle.

Bei der konservativen Überweisung verliert der Steuerpflichtige die Verfügungsmacht in dem Zeitpunkt, in dem er der Bank das Überweisungsformular übergibt. Im Fall einer Einzugsermächtigung gilt die Zahlung in dem Augenblick als geleistet, in dem die Abbuchung vom Konto erfolgt. Die Möglichkeit, Abbuchungen sechs Wochen lang zu widerrufen, spielt keine Rolle.

12. Verlustabzug (§ 10d EStG)

Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von **1 Mio. € (2 Mio. € bei Ehegatten und Zusammenveranlagung)** vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen.

Für die Veranlagungszeiträume 2020 bis 2023 wurde der Höchstbetrag auf 10 Mio. € (bzw. 20 Mio. € für Ehegatten und Zusammenveranlagung) durch das Vierte Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 19.06.2022 angehoben.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erzielt im Veranlagungszeitraum 2019 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 100.000 € sowie einen Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. 2 Mio. €. In 2018 betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte 1,3 Mio. €.

Lösung:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte beläuft sich in 2019 auf $(100.000 \text{ €} \cdot 2 \text{ Mio. €} =) \cdot 1,9 \text{ Mio. €}$. Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG können maximal 1 Mio. € in 2018 zurückgetragen werden. Damit beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte in 2018 $(1,3 \text{ Mio. €} \cdot 1 \text{ Mio. €} =) 300.000 \text{ €}$.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erzielt im Veranlagungszeitraum 2023 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 100.000 € sowie einen Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. 2 Mio. €. In 2022 betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte 1,3 Mio. €.

Lösung:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte beläuft sich in 2023 auf $(100.000 \text{ €} \cdot 2 \text{ Mio. €} =) \cdot 1,9 \text{ Mio. €}$. Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG können maximal 10 Mio. € in 2022 zurückgetragen werden. Damit beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte in 2022 $(1,3 \text{ Mio. €} \cdot 1,3 \text{ Mio. €} =) 0 \text{ €}$.

Da der **Verlustrücktrag** vorrangig vor den Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen ist, gehen dem Steuerpflichtigen unter Umständen der Grundfreibetrag (vgl. § 32a EStG) sowie die abzugsfähigen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen verloren. Aus diesem Grund sieht § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG vor, dass der Steuerpflichtige auf Antrag ganz oder teilweise auf den Verlustrücktrag **verzichten** kann. Der Betrag des Verlustrücktrags ist im Antrag anzugeben (§ 10d Abs. 1 S. 6 EStG).

Der **Verlustrücktrag** ist auch dann möglich, wenn die Veranlagung des Jahres, in das zurückgetragen werden soll, bereits bestandskräftig ist. § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG stellt eine spezielle Korrekturvorschrift dar.

Während der Verlustrücktrag im Belieben des Steuerpflichtigen steht, erfolgt der **Verlustvortrag** zwingend (§ 10d Abs. 2 EStG). Aus fiskalischen Gründen ist der Verlustvortrag auf **1 Mio. €** beschränkt. Ein darüber hinaus gehender Verlustvortrag kann nur bis zu **60 %** des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.

Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums **verbleibende Verlustvortrag** ist nach § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.

Beispiel:

Der alleinstehende Steuerpflichtige erzielt im Veranlagungszeitraum 2022 einen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./ 5 Mio. €. Er hat gegenüber dem Finanzamt auf einen Verlustrücktrag verzichtet. Im Veranlagungszeitraum 2023 hat der Steuerpflichtige einen Gesamtbetrag der Einkünfte von + 3 Mio. €.

Lösung:

Nach § 10d Abs. 2 EStG ergibt sich unter Berücksichtigung des zwingenden Verlustvortrags für das Jahr 2023 folgender Gesamtbetrag der Einkünfte:

Gesamtbetrag der Einkünfte vor Verlustvortrag	3,0 Mio. €
unbeschränkt vortragsfähig maximal	./ 1,0 Mio. €
restlicher Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>2,0 Mio. €</u>
davon 60 % = maximaler restlicher Verlustvortrag	./ 1,2 Mio. €
sog. Mindestbesteuerung	0,8 Mio. €

Ein Verlustvortrag i.H.v. 2,8 Mio. € ist gesondert festzustellen und auf die Jahre 2024 ff. vorzutragen, bis er endgültig aufgebraucht ist.

Verfügt der Steuerpflichtige über einen entsprechend hohen Gesamtbetrag der Einkünfte, kann er den Verlustvortrag in einem VZ verwerten.

Beispiel:

Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel. Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2023 beträgt 9 Mio. €.

Lösung:

Es ergibt sich dann folgende Rechnung:

Gesamtbetrag der Einkünfte vor Verlustvortrag	9,0 Mio. €
unbeschränkt vortragsfähig maximal	./ 1,0 Mio. €
restlicher Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>8,0 Mio. €</u>
davon 60 % = 4,8 Mio. € > Rest Verlustvortrag	./ 4,0 Mio. €
Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustverrechnung	4,0 Mio. €

Für **zusammenveranlagte Ehegatten/Lebenspartner** verdoppeln sich die Beträge des § 10d Abs. 2 EStG.

Besondere Probleme entstehen, wenn Steuerpflichtige im Verlustrücktragsjahr noch nicht verheiratet/verpartnert waren oder als Ehegatten/Lebenspartner einzeln veranlagt wurden.

Beispiel:

M und F sind im Veranlagungszeitraum 2022 Single und werden jeweils einzeln veranlagt. Beide haben einen Gesamtbetrag der Einkünfte von jeweils 80.000 €. M und F haben in 2023 geheiratet und werden zusammenveranlagt. F hat als Arbeitnehmerin Einkünfte nach § 19 EStG i.H.v. 80.000 €. M hat als Unternehmer das Jahr 2023 mit einem Verlust i.H.v. 200.000 € abgeschlossen (§ 15 EStG).

Nach h.M. steht das Wahlrecht, den Verlustrücktrag zu beantragen, demjenigen Ehegatten/Lebenspartner zu, der den Verlust erlitten hat (vgl. R 10d Abs. 6 EStR).

Lösung:

Die Eheleute haben einen gemeinsamen Gesamtbetrag der Einkünfte von (80.000 € ./ 200.000 € =) ./ 120.000 €. Da M den Verlust erlitten hat, kann er den Rücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG in seine Einzelveranlagung des Jahres 2022 vornehmen (maximal 80.000 €). M kann – wenn sich F damit einverstanden erklärt – den restlichen Verlustrücktrag für die Einzelveranlagung der F in 2022 verwerten. In diesem Fall könnte die F auf einen Gesamtbetrag i.H.v. 40.000 € kommen. Die aus dem jeweiligen Verlustrücktrag resultierende Steuererstattung steht dem jeweiligen Ehepartner zu.

Haben die Ehegatten/Lebenspartner **vor ihrer Heirat** Verlustvorträge nach § 10d Abs. 2 EStG erworben, so kann der Verlustvortrag auch in einem Jahr der Zusammenveranlagung verwertet werden (§ 62d EStDV).

Beispiel:

M und F waren in 2022 Single. M erzielte in 2022 einen Verlust i.H.v. 300.000 €. Einen Antrag auf Verlustrücktrag hat er nicht gestellt. F hat in 2022 einen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte. In 2023 heiraten M und F und werden zusammenveranlagt. Ihr gemeinsamer Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 200.000 €.

Lösung:

Der Verlustvortrag des M ist zwingend in 2023 zu verwerten. Die Eheleute haben damit einen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. (200.000 € ./ Verlustvortrag i.H.v. 200.000 € =) 0 €. Der restliche Verlustvortrag i.H.v. 100.000 € ist in den Jahren 2024 ff. zu verwerten.

Für die Gewerbesteuer regelt **§ 10a GewStG** als *lex specialis* zu § 10d EStG den Verlustvortrag. Ein Verlustrücktrag ist im Gewerbesteuerrecht nicht vorgesehen.

15.16.1 Kapitalkonto (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG)

Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG sind Verluste eines Kommanditisten ausgleichsfähig (d.h. mit anderen Einkünften i.S.v. § 2 EStG zu saldieren), soweit ein **negatives Kapitalkonto** weder entsteht noch sich erhöht. Dabei ist das gesamte Kapital des Kommanditisten in der Gesamthand (einschließlich etwaiger Korrekturen durch eine **Ergänzungsbilanz**) zu berücksichtigen (vgl. H 15a „Kapitalkonto“ EStH). Es ist dabei ohne Bedeutung, ob der Bestand des Kapitalkontos auf Einlagen oder auf nicht entnommenen Gewinnen beruht. Das **Sonderbetriebsvermögen** ist im Rahmen des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zu berücksichtigen, da der Gesellschafter mit seinem Sonderbetriebsvermögen nicht für die Gesamthand haftet (vgl. BMF vom 30.05.1997, BStBl I 1997, 627, Beck'sche Erlasse § 15a/1 sowie BMF vom 15.12.1993, BStBl I 1993, 976, Beck'sche Erlasse § 15a/2).

Führt die Kommanditgesellschaft für die Gesellschafter mehrere Kapitalkonten in der Gesamthandsbilanz, so sind für Zwecke des § 15a EStG alle Kapitalkonten zu berücksichtigen, auf denen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung **Verluste der Gesamthand** verbucht werden können. Kapitalkonten, auf denen keine Verluste verbucht werden dürfen, stehen zwar in der Gesamthandsbilanz, stellen aber eigentlich Sonderbetriebsvermögen dar (Darlehenskonten). Derartige Kapitalkonten dürfen im Rahmen des § 15a EStG nicht berücksichtigt werden (BMF vom 30.05.1997, a.a.O. Tz. 4).

Beispiel:

Für den Kommanditisten K werden folgende Kapitalkonten geführt: Kapitalkonto I (Festkapital – Basis für die Gewinnverteilung; Stand: 100.000 €), Kapitalkonto II (Aufnahme von Gewinnen und Verlusten sowie Entnahmen und Einlagen; Stand: ./ 30.000 €) und Kapitalkonto III (Aufnahme eines Teils des Gewinns, der zur Sicherung der Struktur nicht entnommen werden darf; Stand: 250.000 €). Dem Kommanditisten wird gemäß der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§§ 179 ff. AO) ein Verlust i.H.v. 300.000 € zugewiesen.

Lösung:

Fraglich ist, in welcher Höhe der Kommanditist ausgleichsfähige Verluste erzielt (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG). Hierzu ist der Stand des Kapitalkontos in der Gesamthandsbilanz zu ermitteln. Die Tatsache, dass ein Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz ausgewiesen wird, bedeutet nicht automatisch, dass das Kapital gesamthänderisch gebunden ist; es kann auch dem Sonderbetriebsvermögensbereich zuzuordnen sein. Da im vorliegenden Fall auf dem Kapitalkonto III keine Verluste gebucht werden, besteht eine Vermutung, dass dieses Kapitalkonto Sonderbetriebsvermögen darstellt, da das Sonderbetriebsvermögen nicht für die Verluste der Gesellschaft haftet. Somit ist von einem Gesamthandskapital i.H.v. (100.000 € ./ 30.000 € =) 70.000 € auszugehen. Der Kommanditist kann sonach lediglich 70.000 € als ausgleichsfähigen Verlust erhalten; der restliche Verlust i.H.v. 230.000 € muss nach § 15a Abs. 2 EStG auf die Folgejahre vorgetragen werden.

Soweit die **Verluste nicht ausgleichsfähig** sind, sind sie nach § 15a Abs. 2 EStG vorzutragen und mit künftigen Gewinnen aus derselben Gesellschaft zu verrechnen (sog. **verrechenbare Verluste**).

Beispiel:

Das Kapitalkonto eines Kommanditisten steht am 31.12.01 auf + 30.000 €. Im Sonderbetriebsvermögen hat der Kommanditist ein Gebäude aktiviert, das er an die KG vermietet (Buchwert: 200.000 €). Das Ergebnis der Sonderbilanz beträgt 0 €. Aufgrund der gesellschaftsrechtlich vereinbarten Gewinnverteilung entfällt für das Wirtschaftsjahr 02 auf den Kommanditisten ein Verlust i.H.v. 150.000 €.

Lösung:

Maßgeblich für die Berechnung des ausgleichsfähigen Verlustes im Rahmen des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Bestand des Kapitalkontos in der Gesamthandsbilanz; das Kapital der Sonderbilanz bleibt unberücksichtigt. Die Buchung des Verlustes führt zum 31.12.02 zu einem Kapitalkonto i.H.v. (30.000 € ./ 150.000 € =) ./ 120.000 €. Soweit der Verlust zu einem negativen Kapitalkonto führt (= 120.000 €), ist der Verlust lediglich verrechenbar (§ 15a Abs. 2 EStG) und auf die nächsten Jahre vorzutragen. Lediglich i.H.v. 30.000 € ist der Verlust ausgleichsfähig und kann im Veranlagungszeitraum 02 mit anderen Einkünften saldiert werden (§ 2 EStG).

Verluste, die im Sonderbetriebsvermögen entstehen, sind ohne Einschränkung ausgleichsfähig.

Beispiel:

Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel. Der Kommanditist erzielt im Sonderbetriebsvermögen einen Verlust i.H.v. 80.000 €. Damit beträgt sein einheitlich und gesondert festgestellter Gewinnanteil ./ 230.000 €.

Lösung:

Im Rahmen der Ermittlung der Summe der Einkünfte (§ 2 EStG) kann der Kommanditist die ausgleichsfähigen Verluste nach § 15a Abs. 1 Satz 1 (./ 30.000 €) sowie die Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen (./ 80.000 €), somit insgesamt ./ 110.000 € nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ansetzen.

Verrechenbare Verluste nach § 15a Abs. 2 EStG können nicht mit positiven Einkünften aus dem Sonderbetriebsvermögen verrechnet werden (vgl. H 15a „Saldierung von Ergebnissen...“ EStH).

Beispiel:

Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel. Der Kommanditist erzielt im Sonderbetriebsvermögen einen Gewinn i.H.v. 80.000 €. Damit beträgt sein einheitlich und gesondert festgestellter Gewinnanteil ./ 70.000 €.

Lösung:

Der Gewinn des Sonderbetriebsvermögens kann mit dem ausgleichsfähigen Verlust nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG saldiert werden; die Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG betragen sonach (80.000 € ./ 30.000 € =) 50.000 €. Der verrechenbare Verlust (./ 120.000 €) kann in 02 nicht verwertet werden.

15.16.2 Ausstehende Haftung

Wie bereits oben dargestellt, liegt dem § 15a EStG das Prinzip zugrunde, dass ein Kommanditist insoweit Verluste zugewiesen bekommt, wie er haftendes Kapital in der Gesellschaft hat.

Dabei ist handelsrechtlich zu beachten, dass der Kommanditist nach § 171 HGB stets bis zur Höhe seiner sog. **Hafteinlage** (also der Einlage, die im Handelsregister eingetragen ist) nach außen haftet. Hat er seine Hafteinlage in vollem Umfang erbracht, ist eine weitere Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 2. HS. HGB ausgeschlossen. Liegt die sog. **Pflichteinlage** (das ist die Einlage, die der Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag zu erbringen hat) unter der Hafteinlage, so haftet der Kommanditist nach außen für die Differenz, niemals aber höher als der Betrag, der im Handelsregister eingetragen ist. Hat der Gesellschafter die Hafteinlage erbracht, so ist er auch dann von einer Nachzahlung befreit, wenn das Kapitalkonto aufgrund von **Verlusten** unter die Haftsumme sinkt. Sinkt das Kapitalkonto aufgrund von **Entnahmen** unter die

Haftsumme, so lebt die Außenhaftung nach § 172 Abs. 4 HGB wieder auf. Die Außenhaftung kann aber auch in diesem Fall niemals höher sein, als die im Handelsregister eingetragene Haftsumme.

Beispiel 1:

Die für den Kommanditisten K im Handelsregister eingetragene Haftsumme beträgt 200.000 €. K hat die Summe voll eingezahlt. Aufgrund von Verlusten steht sein Kapitalkonto auf 30.000 €.

Lösung:

Nach § 171 Abs. 1 HGB ist der Kommanditist von der Außenhaftung befreit, da er seine Hafteinlage in vollem Umfang einbezahlt hat.

Beispiel 2:

Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel mit folgender Variante: Das Kapitalkonto steht aufgrund von Gewinnen auf 290.000 €. K entnimmt 70.000 €.

Lösung:

Es ist das Recht eines Kommanditisten, Gewinne zu entnehmen. Da durch die Entnahme die Haftsumme von 200.000 € noch verbleibt, lebt die Haftung des Kommanditisten nicht wieder auf.

Beispiel 3:

Der Sachverhalt entspricht Beispiel 2 mit folgender Variante: K entnimmt 100.000 €.

Lösung:

Da durch die Entnahme das Kapitalkonto des K unter die Haftsumme von 200.000 € sinkt, lebt die Haftung nach § 172 Abs. 4 EStG i.H.v. 10.000 € wieder auf.

Beispiel 4:

Der Sachverhalt entspricht Beispiel 2 mit folgender Variante: K entnimmt 300.000 €.

Lösung:

Durch die Entnahme sinkt das Kapitalkonto auf ./.. 10.000 €. Dagegen ist grundsätzlich gesellschaftsrechtlich nichts einzuwenden, wenn die Entnahmemöglichkeit im Gesellschaftsvertrag oder durch Gesellschafterbeschluss vereinbart ist. K ist nach §§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 4 EStG verpflichtet, seine Hafteinlage noch einmal zu leisten. Er muss aber maximal die im Handelsregister eingetragene Summe von 200.000 € einlegen, also nicht das Kapitalkonto wieder auf einen Stand von 200.000 € bringen.

Diese Haftungsregelung des Handelsrechts spiegelt sich in **§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG** wider. Danach stehen dem Kommanditisten weitere ausgleichsfähige Verluste i.H.d. nach § 171 Abs. 1 EStG ausstehenden Haftung zu.

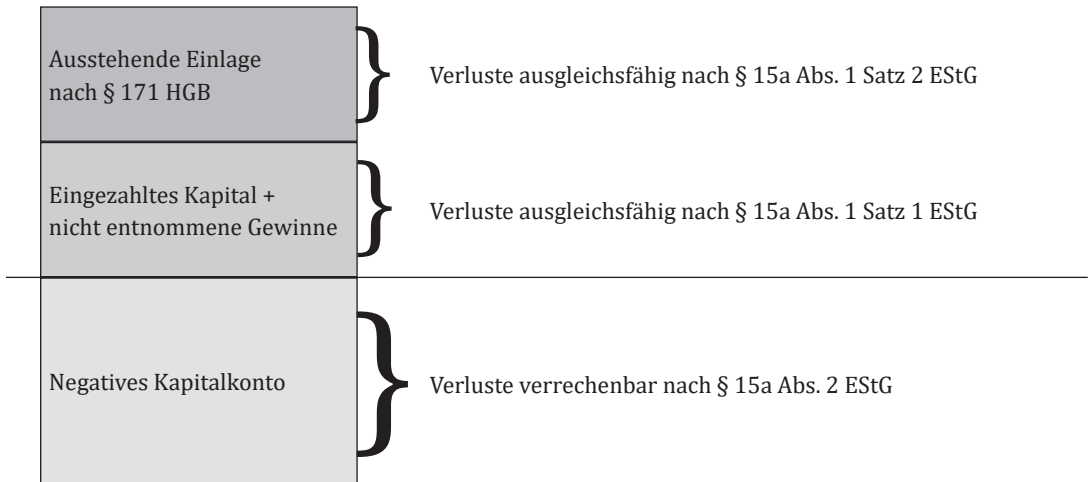


Abb. 3: Verlustausgleich beim Kommanditisten

Beispiel 1:

Die im Handelsregister eingetragene Haftsumme des Kommanditisten K beträgt 100.000 €. Vereinbarungsgemäß hat er lediglich 20.000 € zu erbringen (Pflichteinlage). Neben den 20.000 € hat er keine weiteren Einlagen geleistet. Der dem K zugewiesene Verlustanteil beträgt 200.000 €.

Lösung:

Zum Bilanzstichtag beträgt sein Kapitalkonto nunmehr ./ 180.000 €. Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG erhält der Kommanditist ausgleichsfähige Verluste in Höhe seines Kapitalkontos – hier: 20.000 €. Ein weiterer ausgleichsfähiger Verlust ergibt sich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG, da K nach § 171 Abs. 1 HGB nach außen i.H.v. 80.000 € haftet. Somit beträgt der gesamte ausgleichsfähige Verlust (20.000 € + 80.000 € =) 100.000 €. Der restliche Verlust i.H.v. 100.000 € ist lediglich nach § 15a Abs. 2 EStG als verrechenbarer Verlust in die Folgejahre vorzutragen.

Beispiel 2:

Der Sachverhalt entspricht Beispiel 1 mit folgender Variante: Aufgrund nicht entnommener Gewinne steht das Kapitalkonto auf 70.000 €.

Lösung:

Zum Bilanzstichtag beträgt sein Kapitalkonto nunmehr ./ 130.000 €. Der Kommanditist kann wählen, ob der stehen gelassene Gewinn auf seine ausstehende Haftung angerechnet wird (so für den Fall einer Einlage BFH vom 16.10.2008, IV R 98/06, BStBl II 2009, 272). Gilt die ausstehende Einlage i.H.v. 50.000 € (= stehen gelassener Gewinn) als erbracht, haftet er nach § 171 Abs. 1 Satz 1 HGB nur noch auf einen Betrag i.H.v. (100.000 € ./ 20.000 € Pflichteinlage ./ 50.000 € nicht entnommener Gewinn =) 30.000 €. Somit ergibt sich ein ausgleichsfähiger Verlust nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG i.H.v. 70.000 € sowie nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG i.H.v. 30.000 €, somit insgesamt 100.000 €. Der restliche Verlust i.H.v. 100.000 € kann lediglich nach § 15a Abs. 2 EStG vorgetragen werden.

Nach der Konzeption des § 15a EStG kann der Kommanditist Verluste insgesamt maximal bis zur Höhe seiner Einlage zuzüglich einer etwaigen überschießenden Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB steuer-

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 2015 ein Mehrfamilienhaus für 600.000 €; er veräußert es im Jahr 2023 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 2023 Einkünfte nach § 19 EStG (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) i.H.v. (40.000 € \cdot \cdot 3.000 € =) 37.000 €. Der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 a) EStG ist nicht zu gewähren, da die nachgewiesenen Werbungskosten höher als 1.230 € sind.	
2. Die Inhaberin der Boutique erzielt Einkünfte nach § 15, § 4 Abs. 1 EStG (Gewinn) i.H.v. (400.000 € \cdot \cdot 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)	<u>4.000 €</u>
Summe der Einkünfte	27.000 €
Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)	<u>./. 646 €</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.354 €
Sonderausgaben (§ 10 EStG)	<u>./. 4.500 €</u>
Außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG)	<u>./. 1.500 €</u>
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen	20.354 €
(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:

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.
2. 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.
3. 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.
4. 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.
5. 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:

1. 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.
2. Eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG ist zu verneinen, da der Arbeitnehmer in Deutschland über keinen Wohnsitz (§ 8 AO) verfügt. Seinen gewöhnlichen Aufenthalt i.S.v. § 9 AO hat der Arbeitnehmer auch nicht in Deutschland, da er arbeitstäglich nach Österreich zurückkehrt und sich damit nicht zeitlich zusammenhängend in Deutschland aufhält. Somit ist zu prüfen, ob die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG beantragt werden kann. Dies ist hier zu bejahen, da die Welteinkünfte (= 73.000 €) zu mehr als 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen ($70.000 \text{ €} / 73.000 \text{ €} \times 100 = 95,89 \%$). Damit ist eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG zu bejahen. Auf die Frage, ob die Einkünfte aus Österreich den Grundfreibetrag nicht überschreiten, kommt es dann nicht mehr an.