

15. Besteuerung der Mitunternehmer

15.1 Einführung

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG), einer Kommanditgesellschaft (KG) und einer anderen Gesellschaft (z.B. GbR oder atypisch stille Gesellschaft), bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb**.

Dabei muss stets zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Begriff „**Gesellschafter**“ und dem steuerrechtlichen Begriff „**Mitunternehmer**“ unterschieden werden (ausführlich: H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines“ und „Gesellschafter“ EStH). Es gibt Gesellschafter, die keine Mitunternehmer im steuerrechtlichen Sinne sind.

Beispiel:

A, B und C sind die Gesellschafter einer KG. C wurde nur deshalb als Kommanditist in die KG aufgenommen, weil er in der Branche einen guten Namen hat und über zahlreiche Kontakte verfügt. C bekommt dafür, dass er seinen Namen zur Verfügung stellt, eine feste Vergütung i.H.v. 10.000 € p.a. Am Gewinn/Verlust und an den stillen Reserven ist C nicht beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag hat sich C verpflichtet, auf die Geschäftsführung der KG keinen Einfluss zu nehmen.

Lösung:

Da das Recht der Handelsgesellschaften weitgehend disponibel ist, ist eine derartige gesellschaftsrechtliche Gestaltung ungewöhnlich, aber rechtlich zulässig. Demgegenüber steht das Steuerrecht. Da C weder ein Mitunternehmerrisiko trägt, noch die Möglichkeit hat, Mitunternehmerinitiative auszuüben, ist er kein Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Damit wird er nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnverteilung aufgenommen. Je nach vertraglicher Gestaltung muss er die 10.000 € als Arbeitnehmer-Einkünfte (§ 19 EStG), als freiberufliche Einkünfte (§ 18 EStG) oder als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) versteuern.

Denkbar sind auch Fälle, in denen eine Person kein Gesellschafter im handelsrechtlichen Sinne ist, dennoch aber steuerrechtlich als Mitunternehmer beurteilt wird (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft“ EStH).

Beispiel:

Ein Bäckermeister musste für seinen Handwerksbetrieb Insolvenz anmelden. Er gründet eine neue Bäckerei in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Einziger Kommanditist ist die Ehefrau des Bäckermeisters. Komplementärin ist die Verwaltungs-GmbH (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66). Der Bäckermeister wird von der GmbH & Co. KG als Geschäftsführer angestellt. Nach außen – insbesondere gegenüber den Kunden und Arbeitnehmern – tritt ausschließlich der Bäckermeister auf. Er bekommt ein gewinnabhängiges Gehalt, das den Großteil des Gewinnes „absaugt“.

Lösung:

Zu Recht hat der BFH a.a.O. den Bäckermeister als Mitunternehmer behandelt, obwohl er formal nicht Gesellschafter der GmbH & Co. KG war. Als Geschäftsführer und Branchenkenner übte er maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft aus, zumal der Betrieb der GmbH & Co. KG weitgehend identisch mit seinem früheren Handwerksbetrieb war. Über sein gewinnabhängiges Gehalt stand ihm ein Großteil des unternehmerischen Erfolgs der Gesellschaft zur Verfügung. Die Folge war, dass das Gehalt nicht unter die Vorschrift des § 19 EStG fiel, sondern nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern war.

15.2 Elemente der Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, wer eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann (**Mitunternehmerinitiative**) sowie unternehmerisches Risiko trägt (**Mitunternehmerrisiko**). Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ist zwar im Regelfall gegeben, aber nicht zwingend Voraussetzung (siehe Beispiel oben; unklar insoweit: H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH).

Mitunternehmerrisiko trägt **im Regelfall**, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerrisiko“ EStH). Es gibt zahlreiche Gestaltungen, die vom Regelfall abweichen und dennoch die Voraussetzung eines Mitunternehmerrisikos erfüllen. So kann z.B. der Gesellschafter einer Personengesellschaft am Gewinn und an den stillen Reserven beteiligt sein, einen Verlust aber überhaupt nicht oder nur bis zu einem bestimmten Betrag tragen müssen. Denkbar ist auch, dass ein Gesellschafter am Gewinn und Verlust, nicht aber an den stillen Reserven beteiligt ist. Es kommt stets auf den Einzelfall an. Insbesondere ist auch zu prüfen, ob der Gesellschafter z.B. durch die Hingabe von Darlehen u.ä. ein besonderes wirtschaftliches Risiko übernimmt.

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“ EStH). Damit wäre ein Kommanditist grundsätzlich kein Mitunternehmer, da er nach **§ 164 HGB** von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, soweit nicht etwas anderes vereinbart ist. Daher hat die Rechtsprechung als Mindestvoraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative verlangt, dass der Gesellschafter mindestens die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten hat, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach **§ 166 HGB** bzw. den Gesellschafter einer GbR nach **§ 716 Abs. 1 BGB** entsprechen (vgl. BFH vom 25.6.1984, BStBl II 1984, 751 und 769).

Die **Bestimmung der Mitunternehmerschaft** kann nicht schematisch erfolgen. Beide Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. So kann eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein stärkeres Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen aber auf jeden Fall – zumindest in Ansätzen – vorhanden sein.

Beispiel:

A ist Komplementär der A-KG. Er erhält 5 % des Gewinns. Am Verlust ist er nur bis maximal 50.000 €, an den stillen Reserven ist er überhaupt nicht beteiligt. A ist weder Geschäftsführer noch hat er irgendwelche Möglichkeiten, die Geschicke der Gesellschaft zu lenken.

Lösung:

Die gewählte Gestaltung ist gesellschaftsrechtlich nicht unzulässig. Sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerrisiko sind nur ansatzweise vorhanden. Allerdings haftet A nach § 128 HGB als Komplementär persönlich und unbeschränkt. Dieser Aspekt wiegt derart schwer, dass von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden muss (H 15.8 Abs. 1 „Komplementär“ EStH).

15.3 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Wie bereits dargestellt, muss ein Mitunternehmer nicht zwingend Gesellschafter der Personengesellschaft sein. Insbesondere dann, wenn der Nicht-Gesellschafter aufgrund ungewöhnlicher Umstände/Vertragsgestaltungen an der Personengesellschaft in einer Weise beteiligt ist, die typischerweise Gesellschaftern vorbehalten ist, hat die Rechtsprechung in der Vergangenheit eine sog. **verdeckte Mitunternehmerschaft** angenommen (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft“ EStH). Die verdeckte Mitunternehmer-

schaft kommt in der Praxis nur selten vor. Insbesondere kann aus einzelnen Verträgen (Miete, Darlehen, Arbeitsvertrag u.ä.) nicht auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft geschlossen werden.

Beispiel:

G ist Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG. Die Höhe seines Gehalts ist vom Gewinn abhängig. Die Gesellschafter der KG überlassen G sämtliche geschäftlichen Entscheidungen.

Lösung:

G hat aufgrund der gewinnabhängigen Bezüge unbestreitbar ein großes Interesse am Erfolg der GmbH & Co. KG. Er hat auch ohne Zweifel weitgehende Möglichkeiten, auf die Geschäftsführung Einfluss zu nehmen. Dennoch handelt es sich um typische Rechte, die einem angestellten Geschäftsführer zustehen. Für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft wären weitere Faktoren erforderlich, die über den bloßen Arbeitsvertrag hinausgehen.

Ein derartiger Faktor, der zu einer ausnahmsweisen Mitunternehmerschaft führen kann ist z.B. ein Arbeitslohn, der seiner Höhe nach faktisch zu einer „Absaugung“ des gesamten Gewinns führt. Eine verdeckte Mitunternehmerschaft kann z.B. auch dann gegeben sein, wenn ein Nicht-Gesellschafter als Einziger über Branchenkenntnisse verfügt und sich faktisch als „Herr des Unternehmens“ verhält (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66).

15.4 Familiengesellschaften

Die Tatsache, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft Familienangehörige sind, hat grundsätzlich keine negativen oder positiven Rechtsfolgen. Angehörige – insbesondere Ehegatten – dürfen nach **Art. 6 GG** nicht schlechter behandelt werden als fremde Dritte (BVerfG vom 12.3.1985, BStBl II 1985, 475).

Beispiel:

Ein Vater ist zusammen mit seinen beiden volljährigen Kindern paritätisch an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Da der Vater das Unternehmen gegründet hat und über ein besonderes Fachwissen verfügt, steht ihm nach dem Gesellschaftsvertrag 75 % des Gewinns zu; der Restgewinn ist auf die beiden Kinder zu je $\frac{1}{2}$ zu verteilen.

Lösung:

Eine derartige Gestaltung findet sich häufig auch unter fremden Dritten. Die disquotale Gewinnverteilung ist bei einer Personengesellschaft zumindest insoweit anzuerkennen, als sie auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen basiert. Dies ist hier sicher der Fall. Damit ist die vertraglich vereinbarte Gewinnverteilung auch in der Familiengesellschaft zu berücksichtigen.

Insbesondere bei Familiengesellschaften besteht immer die Gefahr, dass **private Motive** die gesellschaftsrechtliche Gestaltung beeinflussen. Daher müssen Gesellschaftsverträge, die von Familienangehörigen geschlossen werden, grundsätzlich einem **Drittvergleich** standhalten (vgl. H 15.9 Abs. 1 EStH ff.). So ist z.B. eine Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen, wenn die Gesellschafterstellung eines Kindes von vornherein nur befristet ist, bis die Unterhaltungspflicht endet. Schädlich wäre es z.B. auch, wenn ein Familienmitglied jederzeit aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden könnte und dabei keinen Ersatz für die stillen Reserven erhielte. Ebenfalls keine Mitunternehmerschaft wäre z.B. dann gegeben, wenn ein Gesellschaftsvertrag ein Familienmitglied von der Wahrnehmung seiner Gesellschafterrechte völlig ausschließen würde.

Werden **minderjährige Kinder an einer Personengesellschaft beteiligt**, so müssen insbesondere die zivilrechtlichen Voraussetzungen beachtet werden (vgl. R 15.9 Abs. 2 EStR). So dürfen die Eltern beim

Abschluss des Gesellschaftsvertrags nicht als Vertreter des Kindes auftreten, wenn sie selbst Gesellschafter sind (vgl. § 181 BGB). Es bedarf in diesem Fall der Einschaltung eines sog. **Ergänzungspflegers** (§ 1909 BGB). Dieser wird vom Familiengericht nur für den Vertragsabschluss bestellt.

Zusätzlich muss der **Gesellschaftsvertrag** nach §§ 1643, 1822 BGB vom Familiengericht genehmigt werden. Die Genehmigung muss unverzüglich nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags beantragt und in angemessener Frist erteilt werden (H 15.9 Abs. 2 „Famliengerichtliche Genehmigung“ EStH).

Zu den Anforderungen an die **Gewinnverteilung** bei einer Familienpersonengesellschaft s. R 15.9 Abs. 3 EStR sowie Kap. 15.8.

15.5 Atypisch stille Gesellschaft

Das Handelsrecht kennt in § 230 HGB nur eine Form der stillen Gesellschaft. Danach geht die Einlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts über. Die Einlage des stillen Gesellschafters ist als **Fremdkapital** auszuweisen. Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters mindert den Gewinn des Inhabers des Handelsgeschäfts. Diese Grundsätze gelten über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 EStG) auch für die Steuerbilanz – unabhängig davon, ob nach den steuerrechtlichen Grundsätzen eine typisch stille oder eine atypisch stille Beteiligung vorliegt.

Die stille Gesellschaft ist eine **reine Innengesellschaft** ohne eigenes Betriebsvermögen. Nach außen führt der Geschäftsinhaber sein Unternehmen wie bisher fort. Der Inhaber des Handelsgewerbes handelt nach außen im eigenen Namen und wird gem. § 230 Abs. 2 HGB aus den im Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet.

Eine stille Beteiligung i.S.d. §§ 230 ff. HGB ist nur an einem **Handelsgewerbe** möglich. Der Inhaber des Handelsgeschäfts muss daher Kaufmann i.S.d. §§ 1–6 HGB sein. Daher ist z.B. eine stille Beteiligung an einer freiberuflichen Praxis nicht möglich.

Steuerrechtlich wird zwischen der typisch stillen und der atypisch stillen Beteiligung unterschieden. Der typisch still Beteiligte erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Der atypisch still Beteiligte erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine **atypisch stille Beteiligung** liegt vor (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG „... und einer anderen Gesellschaft ...“), wenn der stille Gesellschafter ein Mitunternehmerrisiko trägt und eine gewisse Mitunternehmerinitiative ausüben kann. Hierzu gelten die allgemeinen Grundsätze. Die atypisch stille Gesellschaft ist häufig nur schwer von der verdeckten Mitunternehmerschaft zu unterscheiden. Bei **Hingabe von Geld** ist in der Regel eine atypisch stille Beteiligung anzunehmen (vgl. § 230 HGB). Letztlich kann die Unterscheidung in der Regel offenbleiben, da die Rechtsfolgen der beiden Rechtsinstitute gleich sind.

Beispiel:

A betreibt eine Gaststätte. B gewährt A ein Darlehen über 200.000 €, mit dem A den Erwerb der Gaststätte finanziert. B erhält keinen festen Zins. Der Zinssatz orientiert sich jeweils am Gewinn des Vorjahres. Im Falle eines Verlustes erhält B keine Vergütung. Im „Darlehensvertrag“ erhält B weitreichende Befugnisse, um auf die Geschäftsführung einwirken zu können. Außerdem kann B jederzeit Einsicht in die Bücher nehmen.

Lösung:

Aufgrund dieser – sicherlich ungewöhnlichen Vereinbarung – erhält B Rechte, die zum Teil weitreichender sind, als die eines Kommanditisten. Lediglich an den stillen Reserven ist B nicht beteiligt. Daher liegt hier eine atypisch stille Beteiligung vor. Dies hat z.B. zur Folge, dass die Zinseinnahmen bei B als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen sind (keine Abgeltungsteuer – Gewerbesteuerpflicht).

Besondere Probleme entstehen, wenn sich ein Gesellschafter oder Nichtgesellschafter an einer Kapitalgesellschaft beteiligt (GmbH & atypisch Still oder AG & atypisch Still). Mithilfe dieser Rechtskonstruktion können z.B. Verluste aus einer GmbH in die Rechtssphäre des Gesellschafters transferiert werden. Beteiligt sich der Gesellschafter einer GmbH an der GmbH als atypisch stiller Gesellschafter, so gehört der Anteil an der GmbH zu seinem **Sonderbetriebsvermögen II**, sofern nicht die GmbH noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht (BFH vom 15.10.1998, IV R 18/98, BStBl II 1999, 286).

Unabhängig davon, ob der atypisch still Beteiligte an der GmbH beteiligt ist oder nicht, führt die atypisch stille Beteiligung dazu, dass das **Gehalt** des Stillen als **Sonderbetriebseinnahme** (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu beurteilen ist. Damit unterliegt das Gehalt zum einen der Gewerbesteuer, zum anderen verliert der Stille die steuerlichen Vorteile eines Arbeitnehmers (keine Steuerfreiheit der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung nach § 3 Nr. 62 EStG, keine Möglichkeit der Gehaltsumwandlung nach § 3 Nr. 63 EStG etc.).

Für die atypisch still ist eine eigene **einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns** (§§ 179 ff. AO) durchzuführen.

Beispiel:

An der X-GmbH ist die natürliche Personen S atypisch still mit einer Einlage i.H.v. 100.000 € beteiligt. Vereinbart ist, dass S 8 % des Gewinns erhalten soll. Der Jahresüberschuss beläuft sich vor Buchung des Gewinnanteils des S auf 1 Mio. €.

Lösung:

Die Einlage des Stillen ist sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz als Fremdkapital auszuweisen. Der Gewinnanteil des Stillen ist in der GmbH als Betriebsausgabe zu buchen. Damit vermindert sich der Jahresüberschuss der GmbH auf (1 Mio. € ./ 80.000 € =) 920.000 €. Dieser Betrag unterliegt der Körperschaftsteuer.

Unabhängig davon ist der Gewinn der atypisch still einheitlich und gesondert festzustellen. Von dem Gesamtgewinn der GmbH & atypisch still (1 Mio. €) entfallen 920.000 € auf die GmbH und 80.000 € auf S. Mitunternehmer S versteuert diese 80.000 € nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die GmbH versteuert ihren Mitunternehmeranteil im Rahmen ihrer Einkünfte (die ja der Körperschaftsteuer unterliegen). Der Gewerbesteuer unterliegen (920 T€ + 80 T€ =) 1 Mio. €.

Bei der **Gewerbesteuer** fällt bei der atypisch stillen Gesellschaft die sachliche und die persönliche Steuerpflicht auseinander (vgl. OFD Frankfurt vom 19.7.2011, DStR 2011, 2154). Die atypisch stille Gesellschaft ist als Mitunternehmerschaft sachlich steuerpflichtig, da deren Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (BFH vom 25.7.1995, BStBl II 1995, 794). Steuerschuldner der Gewerbesteuer nach § 5 GewStG ist der Inhaber des Handelsgeschäfts (R 5.1 Abs. 2 GewStR).

Beispiel:

In obigem Beispiel ist die atypisch stille Gesellschaft sachlich steuerpflichtig, dagegen die GmbH Steuerschuldner.

Insbesondere bei atypisch stillen Beteiligungen unter Einschaltung von Familienangehörigen ist stets zu prüfen, ob der Gewinnanteil, den der atypisch stiller erhält, angemessen ist und einem Drittvergleich standhält (vgl. H 15.9 Abs. 3 „Allgemeines“ EStH – Kap. 15.8).

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.

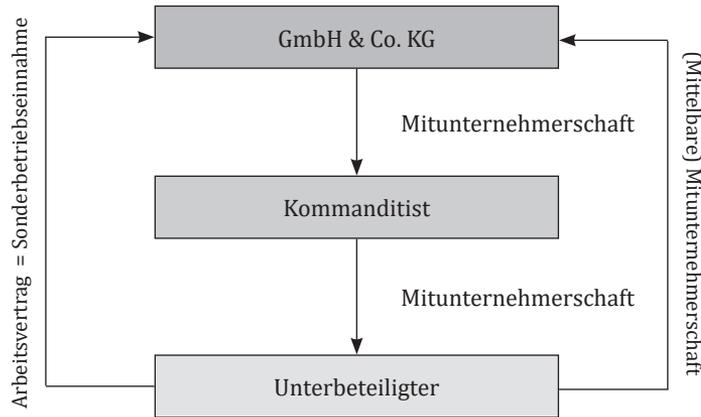


Abb. 2: Unterbeteiligungen

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 31.12.2018 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 €

27.3 Kapitel 3: Steuertarif, Veranlagung etc.

Übungsfall 1:

Die Höhe der Einkommensteuer ergibt sich aus der Formel in § 32a Abs. 1 EStG:

Zu ver- steuerndes Einkommen	Einkommensteuer ohne Solidaritätszuschlag	durchschnittl. Belastung	Einkommen- steuer mit Solidaritäts- zuschlag (5,5 %)	durch- schnittl. Belastung
5.000 €	§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG: 0 €	0 %	0 €	0 %
15.000 €	§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 i.V.m. S. 4 EStG: $(216,16 \times 0,0746 + 2.397) \times$ $0,0746 + 965,58 =$ 1.145 €	7,63 %	1.179,60 €	7,86 %
50.000 €	§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 i.V.m. S. 4 EStG: $(216,16 \times 3,5746 + 2.397) \times$ $3,5746 + 965,58 =$ 12.295 €	24,59 %	12.971,22 €	25,94 %
300.000 €	§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5 i.V.m. S. 5 EStG: $0,45 \times 300.000 \cdot / \cdot 16.740,68 =$ 118.259 €	39,42 %	124.763,24 €	41,59 %

Übungsfall 2:

Nach § 32a Abs. 5 EStG i.V.m. § 32a Abs. 1 EStG (vgl. oben) ergeben sich folgende Werte:

Zu ver- steuerndes Einkommen	Einkommen- steuer ohne Solidaritätszu- schlag	durchschnittl. Belastung	Einkommen- steuer mit Solidaritäts- zuschlag (5,5 %)	durchschnittl. Belastung
5.000 €	0 €	0 %	0 €	0 %
15.000 €	0 €	0 %	0 €	0 %
50.000 €	7.582 €	15,16 %	7.999,01 €	15,99 %
300.000 €	108.438 €	36,15 %	114.402,09 €	38,14 %

Wie man sieht, wird der Vorteil des Splittingtarifs immer geringer, je höher das gemeinsame zu versteuernde Einkommen ist.

Übungsfall 3:

Die Zusammenveranlagung kann nach § 26 Abs. 1 EStG gewählt werden, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, erfolgt eine Zusammenveranlagung, wenn beide Ehegatten diese Veranlagungsart wählen oder von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, § 26 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 EStG.

<p>1. Da die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist (vgl. § 25 EStG), genügt es, wenn die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung an wenigstens einem Tag im Jahr gegeben sind. Da die Eheleute M und F im Laufe des Veranlagungszeitraums 2019 heiraten, erfüllen sie die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG und können (nicht müssen) die Zusammenveranlagung wählen. In diesem Fall erhalten die Ehegatten nach § 32a Abs. 5 EStG den Splittingtarif.</p>
<p>2. Die Ehegatten haben im Jahr 2019 zumindest an einem Tag zusammengelebt. Es spielt keine Rolle, dass F am 05.01.2019 die Wohnung verlässt. Eine Zusammenveranlagung ist möglich. (Keine Zusammenveranlagung wäre möglich, wenn die Ehegatten während des gesamten Jahrs 2019 dauernd getrennt gelebt hätten.)</p>
<p>3. Für die Frage der Zusammenveranlagung sind für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen zu prüfen. Da die Eheleute im Jahr 2019 für 20 Tage „Tisch und Bett geteilt haben“ (so eine gängige Formulierung der Familiengerichte), haben sie in 2019 nicht dauernd getrennt gelebt. Aus diesem Grund können sie in 2019 zusammen veranlagt werden, auch wenn die Ehe im selben Jahr noch geschieden wird.</p>
<p>4. Das Recht zur Zusammenveranlagung nach § 26 EStG steht auch gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern i.S.d. LPartG zu, vgl. § 2 Abs. 8 EStG. Daher ist für M1 und M2 eine Zusammenveranlagung möglich.</p>
<p>5. Für M und F als Partner einer bloßen eheähnlichen Lebensgemeinschaft ist keine Zusammenveranlagung möglich.</p>

27.4 Kapitel 4: Zufluss- und Abflussprinzip

<p>Übungsfall:</p>
<p>1. Die Zinsen sind nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG in 2018 zugeflossen; entscheidend ist die Wertstellung = der Zeitpunkt, ab dem der Anleger über die Zinsen verfügen kann. Die Zehntageregel (§ 11 Abs. 1 S. 2 EStG) ist nicht einschlägig.</p>
<p>2. Zinsen werden nicht automatisch jedes Jahr fällig. Entscheidend ist die Vereinbarung zwischen Kunde und Bank. Hiernach fließen dem Anleger die gesamten Zinsen i.H.v. 2.000 € nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG in 2018 zu. Die Zehntageregel ist nicht einschlägig.</p>
<p>3. a) Die Miete ist nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG in 2019 zugeflossen. Die Zehntageregel ist nicht anzuwenden, da die Fälligkeit der Miete nicht innerhalb des Zehntagezeitraums liegt. b) Zufluss ebenfalls in 2019 (Begründung s. a)).</p>
<p>4. a) Die Abschläge werden jeden Monat fällig und sind somit regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. Sie fallen unter die Zehntageregel (§ 11 Abs. 2 S. 2 i.V.m. Abs. 1 S. 2 EStG). Die Abschläge sind in 2018 abgeflossen. b) Grundsätzlich wie a). Allerdings liegt die Zahlung außerhalb des Zehntagezeitraums. Daher sind die Abschläge erst in 2019 abgeflossen.</p>
<p>5. Grundsätzlich gilt nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG das Zuflussprinzip. Danach müsste der Vermieter in 2019 Einnahmen i.H.v. 100.000 € versteuern. § 11 Abs. 1 S. 3 EStG erlaubt aber, die Zahlungen auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlungen geleistet werden. Danach kann der Vermieter wahlweise in 2019 Einnahmen i.H.v. $(100.000 \text{ €} / 8 \text{ Jahre} \times \frac{6}{12} =) 6.250 \text{ €}$ versteuern.</p>

<p>6. Da der Rechtsanwalt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, ist bei ihm § 11 EStG anzuwenden. Nach § 11 Abs. 2 S. 3 EStG müssen Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren auf den Zeitraum gleichmäßig verteilt werden, für den die Vorauszahlungen geleistet werden. Somit kann der Rechtsanwalt in 2019 nur $(100.000 \text{ €} / 8 \text{ Jahre} \times \frac{6}{12} =)$ 6.250 € als Betriebsausgabe geltend machen.</p>
<p>7. Der Handwerker ermittelt seinen Gewinn durch Bilanzierung (§ 4 Abs. 1 EStG). Daher ist § 11 EStG nicht anzuwenden. Er muss für das Damnum einen aktiven Ausgleichsposten bilden. Somit sind in der Bilanz zum 31.12.2019 $(1.500 \text{ €} \times 9/10 \text{ Jahre Restlaufzeit} =)$ 1.350 € zu aktivieren. Soweit das Damnum anteilig auf das Jahr 2019 entfällt $(= 150 \text{ €})$, ist es als Betriebsausgabe anzusetzen.</p>
<p>8. a) Für Arbeitslöhne gilt die Sonderregelung des § 38a Abs. 1 EStG. Danach gilt laufender Arbeitslohn als im Lohnzahlungszeitraum bezogen. Insoweit ist die Zehntageregel nicht anwendbar. Laufender Arbeitslohn ist allerdings nach R 39b.2 LStR u.a. nur Lohn, der innerhalb von drei Wochen nach Ende des Lohnzahlungszeitraums (= Kalenderjahr) gezahlt wird, was hier zutrifft. Der Arbeitslohn gilt daher als in 2018 zugeflossen.</p> <p>b) Nach dem unter a) Gesagten liegt hier kein laufender Arbeitslohn mehr vor. In diesem Fall gilt wieder § 11 Abs. 1 S. 1 EStG. Damit ist der Arbeitslohn in 2019 zu versteuern.</p>

27.5 Kapitel 6: Sonderausgaben

<p>Übungsfall 1:</p>
<p>a) Nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG kann M Unterhalt bis zur Höhe von 13.805 € im Jahr als Sonderausgabe abziehen (Realsplitting). M kann zusätzlich die Beiträge für den Basis-Kranken- und -Pflegeversicherungsschutz i.H.v. $(12 \text{ Monate} \times 400 \text{ €} =)$ 4.800 € in unbegrenzter Höhe geltend machen, da F insoweit ebenfalls zugestimmt hat. Somit kann M insgesamt $(13.805 \text{ €} + 4.800 \text{ €} =)$ 18.605 € als Sonderausgaben abziehen.</p> <p>Im Gegenzug muss F den Unterhalt i.H.v. 18.605 € nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern. Die Beiträge zum Basis-Kranken- und -Pflegeversicherungsschutz i.H.v. 4.800 € kann sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 a) und b) EStG als Sonderausgaben abziehen.</p>
<p>b) Wie unter a) dargestellt, müssen beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sein, um die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG zu erfüllen. Der Unterhaltsempfänger kann auch im Ausland leben, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt sind. Dies ist hier aber nicht der Fall, da die F in der Türkei und somit nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union wohnt. M kann somit den Unterhalt allenfalls im Rahmen von § 33a Abs. 1 EStG (außergewöhnliche Belastung) geltend machen (vgl. unten).</p>
<p>c) Die Zustimmung des Unterhaltsempfängers ist im Rahmen des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG unabdingbar. Somit kann M die Unterhaltsleistungen nur nach § 33a Abs. 1 EStG als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Der Höchstbetrag beläuft sich im Veranlagungszeitraum 2019 grundsätzlich auf 9.168 €. Er erhöht sich aber auch hier um die Beiträge für einen Basis-Kranken-/Pflegeversicherungsschutz, d.h. um $(12 \text{ Monate} \times 400 \text{ €} =)$ 4.800 €, und beträgt somit insgesamt 13.968 €. F muss in dieser Variante die Unterhaltsleistungen nicht versteuern.</p>