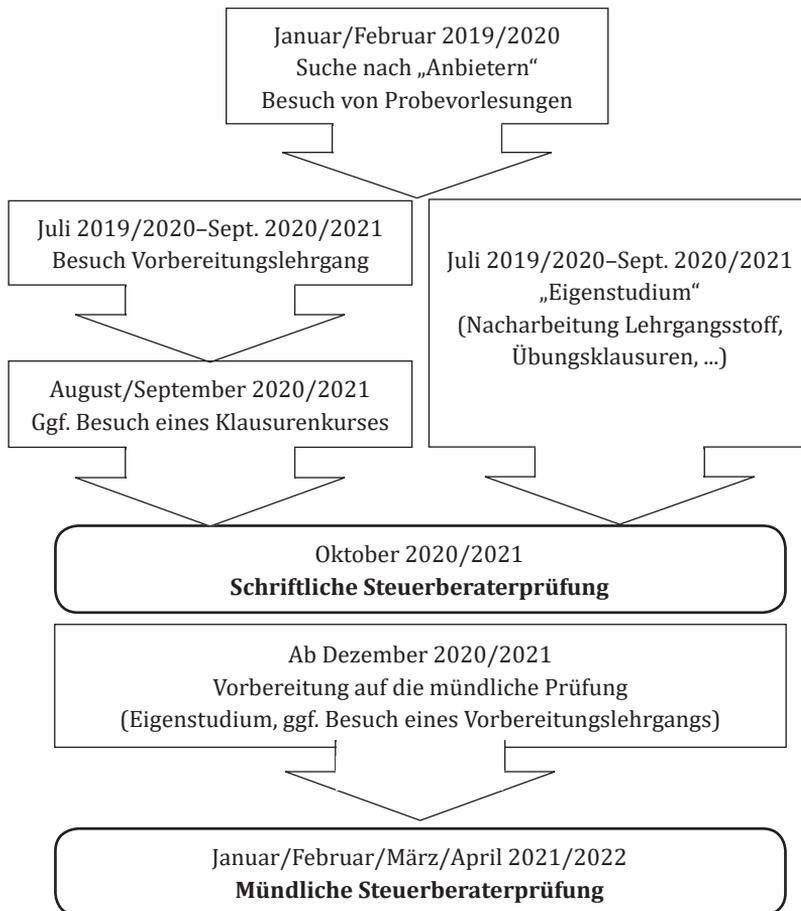


Es ist jedoch nicht so, dass allein der Besuch derartiger Vorbereitungslehrgänge, seien diese auch noch so gut, ausreichend für das Bestehen der Prüfung ist. Darüber hinaus, müssen die besprochenen Themen nachbearbeitet und ggf. sichtbare Lücken selbständig geschlossen werden. Wie bereits erwähnt, ist neben dem „Wissen“ auch noch das „Üben“ gefragt. Je mehr Übungsklausuren geschrieben werden, desto besser kommt man mit dem Zeitmanagement zurecht und erlernt die Fähigkeit, die in den Klausuren enthaltenen Fragestellungen zu erkennen und diese gutachterlich in der zur Verfügung stehenden Zeit zu beantworten. In diesem Zusammenhang sei nochmals daran erinnert, dass man aus Fehlern lernen sollte. Wer jeden Fehler notiert und wer „seine Fehlersammlung“ immer wieder anschaut, so dass diese in Zukunft nicht nochmals gemacht werden, kommt dem Ziel die Prüfung zu bestehen, ein großes Stück näher.

Eine beispielhafte Grobplanung könnte wie folgt aussehen:



Darüber hinaus muss natürlich noch eine realistische Feinplanung erstellt werden, in welcher festgelegt wird, an welchen Tagen in welchem zeitlichen Umfang gearbeitet werden soll. Hierbei ist es auch wichtig zu entscheiden, wo bereite ich mich vor. Es sollte ein ruhiger Ort mit möglichst wenig Ablenkung sein. Ein Raum, in dem andere Familienangehörige vor dem Fernseher sitzen oder in dem die Kinder spielen, ist sicherlich nicht dazu geeignet. In den Abendstunden ist es wichtig, dass eine ausreichende Beleuchtung vorhanden ist.



Wenn Sie einen Vorbereitungslehrgang besuchen, sollten Sie am ersten Tag bewusst früher kommen. So können Sie sich, je nachdem ob Sie lieber vorne oder hinten, links, rechts oder in der Mitte sitzen wollen, „Ihren“ Platz für den gesamten Lehrgang aussuchen.

Die Seminarzeiten sind vorgeben. Wann Sie zuhause lernen bestimmen Sie selbst. Während der Arbeitstage kommen naturgemäß i.d.R. nur die Abendstunden in Betracht. Am Wochenende sollten Uhrzeiten entsprechend dem eigenen Biorhythmus gewählt werden. Wichtig dabei sind auch die Pausen. Wenige können 4 Stunden am Stück effektiv lernen. Probieren Sie, ob es nicht besser ist, jeweils nach einer Stunde eine kurze Pause von z.B. 10 Minuten zu machen. In dieser Zeit sollten Sie den Arbeitsplatz verlassen, einen Espresso trinken, an die frische Luft gehen oder sich mit ihrem Partner/ihrer Partnerin unterhalten. Wichtig ist auch für Abwechslung zur sorgen. Kein Mensch kann 8 Stunden am Tag nur Bilanzsteuerrecht lernen. Denkbar ist z.B. jeweils nach 2 Stunden das Fach zu wechseln (z.B. 2 Stunden Bilanzsteuerrecht, 2 Stunden Einkommensteuer, 2 Stunden Bilanzsteuerrecht, 2 Stunden Umsatzsteuer).

Seien Sie realistisch. Die Rechtsgebiete sind so umfassend, dass niemand in der Lage ist alles zu wissen. Jeder der an der Steuerberaterprüfung teilnimmt hat Wissenslücken.

Lassen Sie sich auch nicht verrückt machen. Wenn Sie ein bestimmtes Problem nicht verstehen, dürfen Sie sich nicht hineinsteigern, so dass Panik aufkommt. Vielleicht hilft ein Gespräch mit einem Kollegen oder der Blick in ein Fachbuch weiter. Denkbar ist es auch einen Dozenten des besuchten Lehrgangs zu fragen. Hilft alles nicht weiter – Mut zur Lücke! Man darf nicht an einem Problem hängenbleiben und sich darin festbeißen.



Sie werden immer wieder Rückschläge erleiden, den Mut verlieren und eine innere Stimme wird Ihnen sagen „Du schaffst es nicht“. Hören Sie nicht darauf. Anderen geht es genauso. Motivieren Sie sich indem Sie sich immer wieder Ihr Ziel (das Bestehen der Steuerberaterprüfung) vor Augen halten. Der berufliche Aufstieg und die damit verbundenen Vorteile werden Sie für Ihre Mühe und Opfer belohnen.

Alternativ zum Besuch eines Vorbereitungslehrgangs ist die Teilnahme an einem Fernlehrgang. Hier erhält der Teilnehmer Lehrbriefe, die er selbständig bearbeiten muss. Hier stellt sich die Frage, ob das eher dem eigenen Lerntyp entspricht. Ein großer Nachteil kann hier sein, dass man nicht die Möglichkeit hat sich mit anderen Teilnehmern auszutauschen und ggf. eine Lerngemeinschaft zu bilden.



Haben Sie die Absicht einen Fernlehrgang zu buchen? Lassen Sie sich in diesem Fall von verschiedenen Anbietern (Eingabe Suchmaschine: „Fernlehrgang Steuerberaterprüfung“) Lehrbriefe zur Ansicht zuschicken. Erst danach sollten Sie sich entscheiden, ob Sie sich mit einem Fernlehrgang vorbereiten wollen und ggf. bei welchem Anbieter Sie buchen.

II. Darstellung des Einkommensteuerrechts

1. Einführung

Das heutige Einkommensteuergesetz (EStG) geht auf das Reichseinkommensteuergesetz vom 29.03.1920 zurück. Vorläufer waren diverse Ländergesetze (z.B. Sachsen von 1871) sowie das preußische EStG von 1891.

Bei der Einkommensteuer handelt es sich um eine **Geldleistung**, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt und die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den die Leistungspflicht anknüpft, vgl. § 3 Abs. 1 AO. Hiervon abzugrenzen sind z.B. Gebühren (Gegenleistung für eine besondere Leistung der Verwaltung), Sozialversicherungsbeiträge (Gegenleistung für angebotene Leistungen der Verwaltung) sowie Zwangsgelder oder Geldstrafen (Druckmittel bzw. Sanktion).

Die Einkommensteuer wird auf das Einkommen natürlicher Personen erhoben und daher auch als **Personensteuer** bezeichnet (im Gegensatz z.B. zur Gewerbesteuer, die an das Objekt Gewerbebetrieb anknüpft). Systematisch handelt es sich um eine **Ertragsteuer** (z.B. im Gegensatz zur Umsatzsteuer). Da bei der Einkommensteuer der Steuerzahler und der Steuerträger identisch sind (z.B. im Gegensatz zur Umsatzsteuer) spricht man auch von einer **direkten Steuer**.

Das Aufkommen der Einkommensteuer steht nach Art. 106 Abs. 3 GG dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (**Gemeinschaftsteuer**), soweit es nicht nach Art. 106 Abs. 5 GG den Gemeinden zugewiesen wird. Die Gemeinden erhalten einen Anteil am Aufkommen, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner nach Art. 106 Abs. 5 GG weiterzuleiten ist. Der Anteil wird so ermittelt, dass die Gemeinden an den Einkommensteuerzahlungen ihrer Bürger nach der Steuerstärke beteiligt werden, aber auch eine Nivellierung zwischen einkommensteuerstarken und einkommensteuerschwachen Gemeinden erfolgt. Der Verteilungsschlüssel für eine Gemeinde ist von ihrer Einwohnerzahl abhängig (Details siehe z.B. für Baden-Württemberg unter www.statistik.baden-wuerttemberg.de). Den Gemeinden stehen 15 % der Lohn- und Einkommensteuer sowie 12 % der Kapitalertragsteuer zu, die im Gebiet des Landes vereinnahmt werden (§ 1 Gemeindefinanzreformgesetz).

Die Einkommensteuer trägt etwa zu einem Drittel zum Gesamtsteueraufkommen bei.

Die Einkommensteuer wird grundsätzlich auf der Basis einer Steuererklärung des Steuerpflichtigen **veranlagt**. Das Finanzamt kann Einkommensteuer-Vorauszahlungen festsetzen. Besondere Erhebungsformen (und keine eigene Steuer) sind die Lohnsteuer (für Arbeitnehmer), die Kapitalertragsteuer (für Kapitaleinkünfte) und die Bauabzugsteuer (für Bauhandwerker).

Rechtsquellen der Einkommensteuer sind das **EStG** (Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrats), die **EStDV** (Einkommensteuerdurchführungsverordnung) und die **LStDV** (Lohnsteuerdurchführungsverordnung). Bei Verordnungen handelt es sich um sog. materielle Gesetze, die von der Verwaltung aufgrund einer Ermächtigung in Art. 80 GG verabschiedet werden. Weitere wichtige Grundlagen sind bindende Verwaltungsanweisungen, z.B. die **EStR** (Einkommensteuerrichtlinien), die **LStR** (Lohnsteuerrichtlinien), **BMF-Schreiben** (Schreiben des Bundesfinanzministeriums), **Ländererlasse** etc. Sie stellen keine Gesetze dar, begründen aber nach dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung, der sich aus Art. 3 GG ergibt, Rechte für den Steuerpflichtigen und haben daher in der Praxis eine erhebliche Bedeutung. Die Richtlinien sind entsprechend dem Gesetz aufgebaut (Beispiel: R 3 EStR sind die Richtlinien zu § 3 EStG). Sie werden durch **Hinweise** (z.B. EStH) ergänzt, die die Funktion eines Kommentars haben und häufig wichtige Rechtsprechung zitieren. Des Weiteren wird das Steuerrecht durch **Gerichtsentscheidungen** geprägt, z.B. Entscheidungen der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH).

13. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

13.1 Die Tatbestandsmerkmale des § 15 EStG

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG liegen **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** vor, wenn der Steuerpflichtige eine:

- selbständige
- nachhaltige Betätigung mit der
- Absicht, Gewinn zu erzielen ausübt und
- sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt
- die Tätigkeit nicht unter § 18 EStG fällt.

Des Weiteren ist als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zu berücksichtigen, dass die so beschriebene Tätigkeit keine reine Vermögensverwaltung darstellt, also anderes ausgedrückt den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschreitet (vgl. R 15.7 EStR).

Die Beurteilung einer Tätigkeit als gewerblich i.S.v. § 15 EStG ist zum einen für die Frage der **Gewinnermittlung** von Bedeutung (vgl. § 4 Abs. 1 und 3 EStG, § 238 HGB, §§ 140, 141 AO), zum anderen unterliegen nur gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer (vgl. § 2 GewStG).

Beispiel 1:

Ein Steuerpflichtiger verkauft über das Internet am 01.03.2019 einen Schrank, den er am 02.01.2019 bei einem schwedischen Möbelhaus gekauft hat. Er macht dabei einen Gewinn von 200 €.

Lösung:

Es handelt sich bei der Veräußerung nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da die Tätigkeit ggf. zwar nachhaltig sein kann, aber der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung durch den Verkauf des einen Schrankes nicht überschritten wird. Da es sich nicht um gewerbliche Einkünfte handelt und die Regelung des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG (der Schrank kann als Gegenstand des täglichen Gebrauchs angesehen werden, § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) auch nicht eingreift, muss der Steuerpflichtige den Gewinn nicht versteuern.

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger verkauft über eBay laufend alte Schränke. Er erwirbt diese aus Haushaltsauflösungen oder von diversen Großhändlern. Im Veranlagungszeitraum 2019 hat der Steuerpflichtige Schränke für 3.000 € eingekauft und für 8.000 € verkauft.

Lösung:

Da der Steuerpflichtige aufgrund seiner intensiven Verkaufstätigkeit gewerblich tätig ist, muss er seinen Gewinn nach § 15 EStG versteuern. Durch seine Vorgehensweise überschreitet er den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung. Er kann den Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bilanzierung oder nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermitteln. Aus Vereinfachungsgründen wird er sicherlich die letztere Möglichkeit wählen. Er hat dann im Veranlagungszeitraum 2019 einen Gewinn i.H.v. (8.000 € ./ 3.000 € =) 5.000 € anzusetzen.

13.1.1 Selbständige Tätigkeit

Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeit auf eigene Rechnung (Unternehmerrisiko) und auf eigene Verantwortung (Initiative) ausgeübt wird (vgl. H 15.1 EStH „Allgemeines“). Für die Frage, ob ein Steuerpflichtiger selbständig oder nichtselbständig tätig ist, kommt es nicht allein auf die vertragliche

Bezeichnung (z.B. Versicherungsagent, Kundenberater etc.) oder die Form der Entlohnung (z.B. ausschließlich erfolgsabhängige Vergütung) an. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Es müssen die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen werden (vgl. H 15.1 EStH „Gesamtbeurteilung“).

Mitunter kann die Abgrenzung problematisch sein, da in der Praxis immer neue Formen der Arbeit entstehen (z.B. Subunternehmer für einen Paketdienst, Kundenberater einer Versicherung auf Provisionsbasis etc.). Ein wichtiges Abgrenzungskriterium gegenüber den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit bietet **§ 1 Abs. 2 LStDV**. Danach liegt ein Dienstverhältnis (= § 19 EStG) vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens:

- unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder
- im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Indizien für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 EStG können z.B. sein (vgl. H 19.0 LStH „Allgemeines“):

- Feste Arbeitszeiten,
- Anspruch auf Urlaub,
- Lohnfortzahlung im Krankheitsfall,
- festes Grundgehalt,
- Verbot, für andere Unternehmen zu arbeiten,
- Kündigungsschutz und Ähnliches.

Beispiel 1:

Der Steuerpflichtige ist Eigentümer eines Lkw. Er fährt ausschließlich als Subunternehmer für eine Spedition. Diese beauftragt ihn von Fall zu Fall. Er muss sich aber an sechs Tagen in der Woche von 8:00 Uhr morgens bis 22:00 Uhr abends zur Verfügung halten. Die Bezahlung erfolgt ausschließlich nach gefahrenen Kilometern.

Lösung:

Der Steuerpflichtige hat zwar wenig Gestaltungsspielraum für seine Tätigkeit. Er ist letztlich abhängig von seinem Auftraggeber. Dennoch arbeitet er auf eigene Rechnung und Gefahr und erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Beispiel 2:

Eine Steuerpflichtige ist nach erfolgreichem Abschluss als bachelor of laws für eine Bank tätig. Ihre Aufgabe ist die Betreuung von vermögenden Kunden. Sie erhält ein geringes Grundgehalt und eine Provision für jeden erfolgreichen Abschluss. Sie ist an keine festen Arbeitszeiten gebunden, muss aber jeden Abend einen Bericht über ihre Tätigkeit schreiben. Sie hat in der Bank ein Arbeitszimmer, in dem sie Besprechungen abhalten kann. An gemeinsamen Mitarbeiter-Besprechungen muss sie regelmäßig teilnehmen. Es ist ihr untersagt, Produkte anderer Anbieter zu verkaufen.

Lösung:

Auch wenn die Steuerpflichtige in der Gestaltung ihrer Arbeit sehr frei ist, liegt doch ein Arbeitsverhältnis vor. Aufgrund des Arbeitszimmers, der Pflichtteilnahme an Besprechungen, des Grundgehalts etc. liegen typische Elemente eines Arbeitsvertrags vor; somit erzielt die Steuerpflichtige Einkünfte nach § 19 EStG.

13.1.2 Nachhaltige Betätigung

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Da die Wiederholungsabsicht dem Steuerpflichtigen nur schwer nachgewiesen werden kann, kommt den tatsächlichen Umständen besondere Bedeutung zu. Die Rechtsprechung sieht daher das **Merkmal der Nachhaltigkeit** insbesondere dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige eine Mehrzahl von gleichartigen Handlungen (z.B. mehrere Verkäufe auf einem Flohmarkt) vornimmt (vgl. H 15.2 EStH „Wiederholungsabsicht“).

Bei **erkennbarer Wiederholungsabsicht** (z.B. Druck von Prospekten oder Visitenkarten, Internet-Auftritt etc.) kann bereits eine einmalige Handlung den Beginn einer fortgesetzten Tätigkeit begründen (z.B. Einkauf von Ware).

Wie bei den anderen Tatbestandsmerkmalen ist auch hier die Abgrenzung mitunter sehr problematisch.

13.1.3 Gewinnerzielungsabsicht/Liebhaberei

Übt der Steuerpflichtige eine übliche und anerkannte Tätigkeit aus, so kann in der Regel unterstellt werden, dass er die Absicht hat, Gewinne zu erzielen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hat die Meisterprüfung bestanden und meldet einen Kfz-Betrieb an. In diesem Fall kann man ohne weiteres davon ausgehen, dass er mit diesem Betrieb Gewinne erzielen will. Ob er dann diese Gewinne sofort oder erst in späteren Jahren erzielt, spielt zunächst keine Rolle.

Liegen dagegen untypische Sachverhalte vor, so muss geprüft werden, ob der Steuerpflichtige einen „**Totalgewinn**“ in Form eines positiven Ergebnisses von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation anstrebt (vgl. H 15.3 EStH „Totalgewinn“). Hierzu müssen wieder äußere Indizien herangezogen werden, um daraus auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen zu schließen. Derartige Indizien können z.B. sein:

- Art und Weise der Betriebsführung (z.B. Werbung, Öffnungszeiten, Preisgestaltung, Personal, Ausbildung etc.),
- Branche (kritisch z.B. Betrieb einer Reitschule, unproblematisch z.B. Tätigkeit als Gipser),
- Kapitaleinsatz (z.B. umfangreicher Wareneinkauf und Ähnliches).

Im Zweifel muss der Steuerpflichtige eine schlüssige Übersicht über mögliche Einnahmen und zu erwartende Betriebsausgaben für einen längeren repräsentativen Zeitraum vorlegen. Unschädlich sind **Anlaufverluste**, wie sie bei Gründung eines Betriebs regelmäßig anfallen. Problematisch werden derartige Verluste erst, wenn sie über eine lange Zeitdauer anfallen und mit einer Besserung der Ertragssituation nicht zu rechnen ist.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige ist beamteter Sportlehrer. Nebenher betreibt er eine Tennishalle. Dabei vermietet er die Halle stundenweise an Dritte und gibt auch gelegentlich Trainerstunden. Zehn Jahre nach Übernahme der Halle hat der Steuerpflichtige noch in keinem Jahr einen Gewinn erzielt.

Lösung:

Der Betrieb einer Tennishalle ist schon von der Branche her kritisch, da hier private Motive (z.B. das Tennisspielen mit Freunden, Bekannten und Verwandten als Freizeitgestaltung) sicher keine untergeordnete Bedeutung haben (weitere Beispiele s. H 15.3 EStH „Abgrenzung der Gewinnerzielungsabsicht zur Liebhaberei“). Die Tatsache, dass der Sportlehrer bisher jedes Jahr Verluste erzielte,

könnte ein starkes Indiz für eine Liebhaberei sein. Es ist dem Sportlehrer aber unbenommen, seine Gewinnerzielungsabsicht gegenüber dem Finanzamt darzulegen (z.B. durch ein betriebswirtschaftliches Gutachten).

Kommt man zu dem Ergebnis, dass die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen ist, so ist die Tätigkeit als sog. **Liebhaberei** einzustufen und steuerlich dem privaten Bereich zuzurechnen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hat ein Gewerbe angemeldet und vermietet einen Oldtimer für bestimmte Ereignisse (z.B. Hochzeiten, Werbung etc.). Das Finanzamt hat die Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft, da die Ausgaben für die Wartung des Fahrzeugs in keinem Verhältnis zu den erzielbaren Einnahmen stehen.

Lösung:

Es liegen keine Einkünfte nach § 15 EStG vor. Der Steuerpflichtige kann die Verluste grundsätzlich steuerlich nicht geltend machen. Allenfalls ist zu prüfen, ob die Vermietung unter den Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG fällt. Sofern die Verluste im Rahmen dieser Einkunftsart erzielt werden, scheidet eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten jedoch aus, vgl. § 22 Nr. 3 S. 3 EStG.

Die Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei bedeutet jedoch nicht, dass ggf. in späteren Jahren im Rahmen der Tätigkeit erzielte Gewinne steuerlich unbeachtlich sind. Entwickelt sich der Betrieb – entgegen der ursprünglichen Beurteilung – positiv und ist mit künftigen Gewinnen zu rechnen, so muss der Steuerpflichtige von sich aus die Einkünfte wieder erklären, da er sonst das Finanzamt über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (vgl. den Tatbestand des § 370 AO).

Beispiel:

Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel. Der Steuerpflichtige erwirbt in der Folgezeit mehrere Oldtimer, geht intensiv in die Werbung und betreibt den Betrieb nun im ersten Jahr mit einem – wenn auch sehr geringen – Gewinn.

Lösung:

Sobald dies erkennbar ist – also nicht erst, wenn Gewinne erzielt werden – muss der Steuerpflichtige von sich aus eine Steuererklärung abgeben.

13.1.4 Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Eine **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Güteraustausch teilnimmt. Die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erfordert, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt, er sich mit ihr an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet und damit seinen Willen zu erkennen gibt, ein Gewerbe zu betreiben (H 15.4 EStH „Allgemeines“).

Eine Betätigung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist weit auszulegen. Sie kann auch dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige nur für einen bestimmten Vertragspartner tätig wird (z.B. als selbständiger Elektriker, der überwiegend für einen großen Industriebetrieb arbeitet) oder Leistungen nur Angehörigen gegenüber erbracht werden (H 15.4 EStH „Kundenkreis“).

13.1.5 Abgrenzung zu § 18 EStG

Die für einen Gewerbebetrieb geltenden positiven Voraussetzungen (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) gelten auch für die **selbständige Arbeit** i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Sind die Voraussetzungen des § 18 EStG erfüllt, so geht diese Norm der Regelung des § 15 EStG vor.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige ist selbständiger Arzt.
--

Lösung:

Auch wenn er die Tatbestandsmerkmale des § 15 EStG erfüllt, fällt seine Tätigkeit unter § 18 EStG.
--

Dieser Vorrang des § 18 EStG gilt aber nicht, wenn der Freiberufler seine freiberufliche Tätigkeit mit typisch gewerblichen Tätigkeiten vermischt und die verschiedenen Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie nicht getrennt erfasst werden können (vgl. H 15.6 EStH „Gemischte Tätigkeit“).

Beispiel 1:

Ein Rechtsanwalt betreibt neben seiner Praxis eine Kunst-Galerie (keine Liebhaberei).

Lösung:

Da die beiden Tätigkeiten leicht und einfach trennbar sind, erzielt er mit der Praxis Einkünfte nach § 18 EStG und mit der Galerie Einkünfte nach § 15 EStG.
--

Beispiel 2:

Ein Architekt vermittelt seinen Bauherren Grundstücke und verlangt dafür die übliche Makler-Provision.
--

Lösung:

In diesem Fall lassen sich die Tätigkeiten nicht trennen. Die an und für sich freiberufliche Tätigkeit als Architekt wird durch die gewerbliche Tätigkeit als Immobilienmakler „gefärbt“. Damit liegen insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Der Architekt unterliegt damit auch mit seinen Gewinnen aus dem Architekturbüro der Gewerbesteuer.

Die EStR 15.5 und die EStH 15.5 enthalten die Abgrenzungen zwischen gewerblicher Tätigkeit und Land- und Forstwirtschaft. Die EStH 15.6 enthalten eine Auflistung von Urteilen, die zur Abgrenzung zwischen gewerblichen Einkünften und solchen aus selbständiger Tätigkeit nach § 18 EStG ergangen sind. Die Entscheidungen lassen keine Systematik erkennen und sind auf keinen Fall anhand einer teleologischen Auslegung vor dem Hintergrund des Äquivalenzprinzips getroffen worden.

Drei BFH-Entscheidungen vom 22.9.2009, VIII R 31/07, VIII R 63/06 und VIII R 79/06 betreffen den immer strittigen Bereich der „Computerfachleute“.

Der BFH hat mit Urteil vom 22.9.2009, VIII R 31/07 entschieden, dass ein Diplom-Ingenieur (Studienrichtung technische Informatik), der als Netz- oder Systemadministrator eine Vielzahl von Servern betreut, den Beruf des Ingenieurs ausübt und mithin freiberufliche, nicht der Gewerbesteuer unterliegende Einkünfte erzielt.

In zwei weiteren Revisionsverfahren hat der BFH mit Urteilen vom selben Tag (VIII R 63/06 und VIII R 79/06) weitere technische Dienstleistungen, die ausgewiesene Computerfachleute erbracht hatten, als ingenieurähnlich eingestuft. In der bisherigen Rechtsprechung des BFH war geklärt, dass die Entwicklung

von anspruchsvoller Software durch Diplom-Informatiker oder vergleichbar qualifizierte Autodidakten eine ingenieurähnliche und damit freie Berufstätigkeit darstellt. Für den technischen Bereich der elektronischen Datenverarbeitung hat der BFH nunmehr den Kreis der ingenieurähnlichen Tätigkeiten erweitert. Danach kann neben dem sogenannten software-engineering auch die Administratorentätigkeit, die Betreuung, individuelle Anpassung und Überwachung von Betriebssystemen oder die Tätigkeit als leitender Manager von großen IT-Projekten als freiberuflich zu qualifizieren sein.

Mit Beschluss vom 7.9.2010, VIII B 23/10 hat der BFH klargestellt, dass eine Kurberaterin keine dem Rechtsanwalt ähnliche Tätigkeit ausübt.

Der BFH hat seine Rechtsprechung zur Qualifikation der Einkünfte von berufsmäßigen Betreuern und Verfahrenspflegern geändert und die Einkünfte als nicht gewerblich behandelt (BFH vom 15.6.2010, VIII R 10/09 und VIII R 14/09). Damit unterliegen die Einkünfte nicht mehr der Gewerbesteuer. In den unterschiedenen Fällen hatte das Finanzamt die Einkünfte von Rechtsanwälten, die neben ihrer anwaltlichen Tätigkeit als Berufsbetreuer tätig waren, und die Einkünfte einer Volljuristin, die als Berufsbetreuer und Verfahrenspfleger agierte, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft. Der BFH entschied, dass es sich nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handele, sondern um Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG), für die keine Gewerbesteuer anfällt.

Danach sind die genannten Tätigkeiten den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzuordnen, weil sie ebenso wie die in der Vorschrift bezeichneten Regelbeispiele (Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung, Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied) durch eine selbständige fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis sowie durch Aufgaben der Vermögensverwaltung geprägt sind. An der früheren Beurteilung, nach der Einkünfte berufsmäßiger Betreuer als gewerblich eingestuft wurden (BFH vom 4.11.2004, IV R 26/03), hält der BFH nicht mehr fest.

Insolvenzverwalter werden nicht automatisch gewerbesteuerpflichtig, wenn sie mehrere qualifizierte Mitarbeiter beschäftigen. Das hat der BFH mit Urteil vom 15.12.2010, VIII R 50/09 entschieden und damit seine bisher anders lautende Rechtsprechung geändert.

Zwei zu einer Gesellschaft zusammengeschlossene Rechtsanwälte waren als Insolvenzverwalter tätig. Sie hatten dafür verschiedene qualifizierte Mitarbeiter eingesetzt. Sie rechneten ihre Tätigkeit zur Berufstätigkeit eines Rechtsanwalts und damit zur freiberuflichen Tätigkeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Das Finanzamt ordnete die Einkünfte hingegen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein und setzte Gewerbesteuermessbeträge fest: Die Tätigkeit als Insolvenzverwalter führe grundsätzlich zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Würden dabei aber qualifizierte Mitarbeiter eingesetzt, handele es sich um gewerbliche Einkünfte, die die Gewerbesteuerpflicht auslösten.

Der BFH gab der klagenden Gesellschaft im Ergebnis Recht.

Allerdings hielt er an seiner bisherigen Beurteilung fest, dass die Tätigkeit eines Insolvenz-, Zwangs- und Vergleichsverwalters eine vermögensverwaltende Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und keine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist.

Der BFH gab jedoch die vom Reichsfinanzhof entwickelte sog. Vervielfältigungstheorie auf, nach der der Einsatz qualifizierter Mitarbeiter dem „Wesen des freien Berufs“ widersprach und deshalb zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit und zur Gewerbesteuerpflicht führte. Der Gesetzgeber hatte sich davon bereits 1960 gelöst und in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG geregelt, dass eine freiberufliche Tätigkeit auch dann gegeben ist, wenn ein Freiberufler fachlich vorgebildete Arbeitskräfte einsetzt, sofern er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig bleibt. Der BFH geht von einer freiberuflichen Tätigkeit aus, wenn die Leistungen, zu deren Erbringung er sich seiner Mitarbeiter bedient, weiterhin den Stempel seiner Persönlichkeit tragen (Stempeltheorie). Ausreichend kann es mit Urteil vom 16.07.2014 (VIII R 41/12) sein, wenn in einer anästhesiologischen Gemeinschaftspraxis angestellte Fachärzte den Patienten zwar eigenständig behandeln, die Voruntersuchung sowie das „ob“ und „wie“ der Narkose jedoch durch die Gesellschafter festgelegt wurde (Übersicht unter H 15.6 EStH „Mithilfe anderer Personen“). Für Einkünfte

Erbe S:

S realisiert einen laufenden Veräußerungsgewinn, da er nach Ansicht der Verwaltung (BMF Rz. 36; Beispiel) lediglich einen Teil eines MU-Anteils veräußert. Demnach entfällt die Begünstigung des § 16 Abs. 4 und des § 34 EStG.

Veräußerungserlös	580.000 €
Kapital (s.o.)	<u>./.</u> 82.857 €
Gewinn	497.143 €

Bezüglich der Veräußerung der Beteiligung ist der Gewinn noch außerbilanziell zu kürzen (§§ 3 Nr. 40a, 3c Abs. 2 EStG):

Gewinn Beteiligung ($900.000 \text{ €} \times 580/2.100 =$) $248.571 \text{ €} \times 40 \% = 99.428 \text{ €}$. Der endgültige Gewinn beträgt damit ($497.143 \text{ €} ./.$ $99.428 \text{ €} =$) 397.715 € .

S könnte auch für den Gewinn aus Grundstück, Gebäude und Beteiligung eine Rücklage nach § 6b EStG bilden, wenn die Voraussetzungen des § 6b EStG jeweils erfüllt sind.

Übungsfall 6:

Der Erblasser verfügte eine **qualifizierte Nachfolgeklausel** (BMF vom 14.3.2006 a.a.O., Rz. 72 ff.). Somit wird nur die T Gesellschafterin der Import-OHG. Das Ausgleichsgeld stellt keine Anschaffungskosten auf den Gesellschaftsanteil dar. S realisiert keinen Veräußerungsgewinn (§ 16 EStG).

Die Zahlung ist der privaten Vermögensebene zuzuordnen. Damit kann die T auch die Finanzierungszinsen nicht als Sonderbetriebsausgabe geltend machen.

Problem: Sonderbetriebsvermögen

Soweit Erbe S nicht an der Gesellschaft beteiligt ist, muss das Grundstück entnommen werden. Den Entnahmegewinn ($400.000 \text{ €} ./.$ $100.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} =$) 150.000 € muss der Erblasser versteuern.

Übungsfall 7:

Es liegt hier eine Erbauseinandersetzung über mehrere Jahre vor (**Teilerbauseinandersetzung**). Nach BMF vom 14.3.2006, a.a.O. Rz. 56 ff. sind die Teilakte zunächst wie eine endgültige Erbauseinandersetzung zu beurteilen:

Damit erwirbt S in 02 das Einfamilienhaus zu ($300.000 \text{ €}/600.000 \text{ €} =$) $\frac{1}{2}$ entgeltlich und zu $\frac{1}{2}$ als Erbe (§ 1922 BGB).

Da eine weitere Auszahlung innerhalb von fünf Jahren erfolgt, sind die Ausgleichszahlungen zu saldieren. Saldiert zahlt damit S keine Ausgleichszahlung und die T ($800.000 \text{ €} ./.$ $300.000 \text{ €} =$) 500.000 € . Damit ändert sich für S rückwirkend der Erwerb des Einfamilienhauses. Dieses geht zu 100 % im Wege des Erbgangs (§ 1922 BGB) auf ihn über (dies kann z.B. von Bedeutung sein, wenn er das Gebäude später vermietet).

T erwirbt den Betrieb zu ($500.000 \text{ €}/1,6 \text{ Mio. €} =$) $31,25 \%$ entgeltlich und im Übrigen im Wege des Erbgangs (§ 1922 BGB). Damit muss S einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG bzw. § 15 EStG (Verwaltungsmeinung) versteuern:

Erlös	500.000 €
Kapital ($200.000 \text{ €} \times 31,25 \% =$)	<u>./.</u> 62.500 €
Gewinn	437.500 €

T aktiviert die aufgedeckten stillen Reserven (= 437.500 €) in ihrer Bilanz.

Übungsfall 8:

Fraglich ist, wie die Übernahme der Hypotheken zu werten ist. Nach BMF vom 14.03.2006 a.a.O., Rz. 18 liegen keine Anschaffungskosten vor. Die Hypotheken sind lediglich als negatives Wirtschaftsgut im Rahmen der Realteilung zu sehen:

S: Einfamilienhaus (800.000 €) abzüglich Hypotheken (200.000 € + 300.000 € = 500.000 €); zusammen: 300.000 €

T1: Wertpapiere: 300.000 €

T2: ETW: 300.000 €

Es hat eine Realteilung **ohne** Ausgleichszahlungen stattgefunden, die als voll unentgeltlich anzusehen ist.

Übungsfall 9:

Soweit K1 an K2 einen Ausgleich leistet liegt eine **Realteilung mit Ausgleichszahlung** vor. Die Finanzierung von Ausgleichszahlungen (= Anschaffungskosten) führt stets zu Werbungskosten, soweit das erhaltene Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung genutzt wird. Die Finanzierung des Pflichtteilsanspruchs ist privater Natur; daher keine Werbungskosten.

III. Übungsklausuren

Die Übungsklausuren entsprechen in ihrem Schwierigkeitsgrad denen einer Steuerberaterprüfung und der Steuerinspektorenprüfung (gehobener Dienst der Finanzverwaltung).

1. Übungsklausur 1

Bearbeitungszeit: 3 Stunden

I. Sachverhalt I

Allgemeine Angaben

Der ledige T.M., geboren am 24.10.1972, ist wohnhaft in Bremen, Hansestraße 28.

Er ist Vater des am 04.03.2000 geborenen Sohnes Jonas D. Der Sohn hat seinen Wohnsitz bei ihm gemeldet. In 2018 hat T.M. das Kindergeld für seinen Sohn in Höhe von 2.328 € erhalten. Die Mutter des Kindes lebt seit 2014 in Katar. Sie kommt ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht nach. Die Schule hat der Sohn am 31.07.2018 beendet. Seit Beginn der Lehre am 01.09.2018 wohnt Jonas D. in München. Die Lehrlingsvergütung beträgt monatlich 510 €. Weihnachtsgeld hat Jonas D. nicht erhalten. T.M. unterstützt seinen Sohn seit dem 01.08.2018 mit monatlich 450 €. Weitere Einkünfte und Bezüge hat Jonas in 2018 nicht erhalten.

Jugendtrainertätigkeit beim FC Vahr

T.M. ist begeisterter Hockeyspieler und bereits seit vielen Jahren als Jugendtrainer beim ortsansässigen Verein tätig. Für seine Betreuungsarbeit erhält er ein freiberufliches Honorar von 2.000 €. Seine Ausgaben in diesem Zusammenhang schätzt er auf plausible 250 €.

Geschäftsführertätigkeit bei der „Car GmbH“

T.M. ist seit 20 Jahren als Geschäftsführer bei der „Car GmbH“ tätig. Der Geschäftsführervertrag sieht die folgenden Beträge vor:

- **Monatliche Festvergütung:** Diese beträgt monatlich je 6.000 €
- **Einmalige Jahresprämie:** Die Höhe der Jahresprämie richtet sich nach der jeweiligen Ertragssituation und beträgt für das Kalenderjahr 2018 insgesamt 15.000 €. T.M. erhielt am 20.12.2018 eine Vorauszahlung von 11.200 €, der Restbetrag wurde im März 2019 gezahlt. Eine Jahresprämie wurde nicht gezahlt.
- **Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag:** Der Arbeitgeber hat zulässigerweise und in richtiger Höhe an Lohnsteuer 25.000 € und Solidaritätszuschlag 1.375 € einbehalten und an das Finanzamt abgeführt.
- Außerdem wurden Beiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 9.500 € einbehalten und abgeführt.

Firmenwagen

Wie in den Vorjahren stellte die „Car GmbH“ T.M. eine VW-Golf zur Verfügung. Die Rechnung des Autohändlers für einen fabrikneuen VW-Golf lautete:

Listenpreis Grundausstattung	32.000 €
Sonderlackierung	600 €
Autoradio	600 €
Navigationsgerät	1.800 €
=	35.000 €