

**Klausurtechnik**  
**Einkommensteuer 2018**



## **Prüfung aus dem Bereich Steuern vom Einkommen und Ertrag**

### **1. Allgemeine Hinweise zum schriftlichen Examen**

Der zweite Tag des schriftlichen Steuerberaterexamens umfasst den Bereich der Steuern vom Einkommen und Ertrag. In diese 6-stündige Klausur können folgende Steuergesetze einfließen.

- Einkommensteuer,
- Lohnsteuer,
- Körperschaftsteuer,
- Gewerbesteuer,
- Internationales Steuerrecht,
- teilweise auch Bereiche aus dem Bilanzsteuerrecht, Umwandlungssteuerrecht,
- teilweise auch Umsatzsteuer, soweit sie ein Rechtsproblem darstellen, z. B. bei Vorsteuerabzugsberechtigung oder Entstehen einer USt-Schuld, die im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs (BVV) oder der Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) beurteilt werden muss,
- teilweise auch Rechtsbereiche aus dem Bewertungsrecht, z. B. Bewertung einer Renten- oder Ratenverbindlichkeit bzw. -forderung.

Die letzten Originalexamina aus dem Ertragsteuerrecht bestanden aus verschiedenen einzelnen Sachverhalten, die unabhängig voneinander gelöst werden konnten. Diese Sachverhalte kamen aus dem Einkommensteuer,- Gewerbesteuer,- Körperschaftsteuerrecht und dem Internationalen Steuerrecht. Im Jahr 2016 wurden zudem mehrere Sachverhalte aus dem Bereich der Lohnsteuer abgeprüft.

Es könnte Sie im Ertragsteuerrecht aber auch eine Veranlagungsklausur oder Teilbereiche aus einer Veranlagungsklausur erwarten, deren ausführlichen Lösungsaufbau wir Ihnen nachfolgend darstellen. Hierbei gibt es dann meist einen Körperschaftsteuersachverhalt, zu denen Ihnen der Aufgabensteller auch einen Einkommensteuersachverhalt der beteiligten Personen vorgibt. Sie müssen dann unbedingt zuerst den Körperschaftsteuersachverhalt bearbeiten, da Sie Ihre dort getroffenen Feststellungen in die Einkommensteuer einarbeiten müssen, z. B. bei offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen sowie Erkenntnissen, die zu einer Betriebsaufspaltung führen können, usw.

Wenn Sie sich den theoretischen Stoff erarbeiten, sollten Sie immer wieder den Lösungsaufbau zur Hand nehmen, um zu erkennen, an welcher Stelle dieses theoretische Wissen benötigt wird.

## 2. Ausführlicher Lösungsaufbau einer Einkommensteuerklausur mit Formulierungshilfen

Eine Veranlagungsklausur ließe sich grob in folgende Lösungsschritte einteilen, zu denen wir Ihnen auf den nachfolgenden Seiten Formulierungshilfen geben.

### **Allgemeiner Teil**

- Steuerpflicht
- Veranlagungsform
- Tarif
- Kinder
  - Berücksichtigungsfähigkeit
  - Kinderfreibetrag / Betreuungs-, Erziehungs-, Ausbildungsfreibetrag
  - Kindergeld
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (nur wenn erforderlich)

### **Einkünfte**

- Einzelne Einkunftsarten  
(Jede Einkunftsart ist gesondert anzusprechen; im Rahmen einer Zusammenveranlagung für jeden Ehegatten getrennt)
- Art der Einkünfteermittlung
- Ermittlungszeitraum (falls vom Kalenderjahr abweichend)

### **Altersentlastungsbetrag**

(Im Rahmen einer Zusammenveranlagung für jeden Ehegatten getrennt ermitteln)

### **Sonderausgaben**

- Vorsorgeaufwendungen
  - Vornahme einer „Eingruppierung“
    - = Altersvorsorgeaufwendungen
    - = Kranken- und Pflegeversicherungen (nur „Basisanteile“)
    - = Übrige Vorsorgeaufwendungen
  - Höchstbetragsberechnung
  - Vergleich mit dem Rechtsstand aus EStG 2004 (eine Berechnung ist eher unwahrscheinlich, der Vergleichsbetrag ist i. d. R. angegeben)
- Übrige Sonderausgaben ohne Vorsorgeaufwendungen
  - Berechnung der einzelnen Aufwandstatbestände
  - Vergleich mit Sonderausgabenpauschbetrag

### **Außergewöhnliche Belastungen**

### **Zusammenstellung**

Hier soll gezeigt werden, wie sich das z. v. E. oder eine andere Größe (S. d. E., G. d. E.) der Höhe nach errechnet

### **Steuerermäßigungen**

### **Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge**

Vielfach kann man sich einfache Punkte holen, die so im „Vorbeigehen“ im Sachverhalt am „Boden liegen“; man braucht sich nur „bücken“ (d. h. hinschreiben), um diese sog. „Fußgängerpunkte“ mitzunehmen. Dazu kann man vereinfachte Formulierungen benutzen, die sich immer wiederholen und die Sie sich einprägen sollten. Diese Formulierungshilfen, die Sie Ihrem Sachverhalt entsprechend anpassen müssen, haben wir Ihnen grau hinterlegt:



## 2.1 Allgemeiner Teil

Laut Sachverhalt sind Hans und Frieda Neu seit Jahren glücklich verheiratet und zusammen mit ihrem Sohn Kurt in einem eigenen Einfamilienhaus in Bamberg wohnen.

### a. Steuerpflicht

Hans Neu (Hans N.) und seine Ehefrau Frieda Neu (Frieda N.) sind natürliche Personen (§ 1 BGB) und haben einen Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland (Bamberg). Sie sind daher unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche in- und ausländische Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG (H 1a „Allgemeines“ EStH).

### b. Veranlagung

Die unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten N. haben im VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** geheiratet und leben nicht dauernd getrennt, so dass im Laufe des VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** die Voraussetzungen des Ehegattenwahlrechts nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG eingetreten sind und zu einem Zeitpunkt im VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** auch gemeinsam vorliegen. Sie haben damit das Wahlrecht zwischen Einzelveranlagung für Ehegatten (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG).

Die Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) ist von beiden Ehegatten gewählt worden und kann deshalb durchgeführt werden (§ 26 Abs. 2 S. 2 EStG).

Die Einkünfte der Eheleute werden für jeden Ehegatten gesondert ermittelt und dann zusammengerechnet (R 26b Abs. 1 EStR, H 26b „Gesonderte ...“ EStH).

Alternativ, falls der Sachverhalt dies vorgibt:

Da die Ehegatten keine Angaben zur Veranlagungsform gemacht haben, sind sie von Amts wegen zusammen zu veranlagern (§ 26 Abs. 3 EStG).

Die Einkünfte der Eheleute werden für jeden Ehegatten gesondert ermittelt und dann zusammengerechnet (R 26b Abs. 1 EStR, H 26b „Gesonderte ...“ EStH).

### c. Tarif

Die Einkommensteuer ermittelt sich bei der Zusammenveranlagung nach dem Splittingtarif (§ 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 32a Abs. 1 EStG).

Alternativ, falls der Sachverhalt dies vorgibt:

Aufgrund der Einzelveranlagung für Ehegatten (§ 26a EStG) wird für jeden Ehegatten der Grundtarif angewandt (§ 32a Abs. 1 S. 2 EStG).

oder alternativ für den Fall, dass kein Ehegattenwahlrecht gegeben ist:

Mangels Ehegattenwahlrecht ist jeweils eine Einzelveranlagung für Einzelpersonen durchzuführen (§ 25 EStG); deswegen wird der Grundtarif angesetzt (§ 32a Abs. 1 S. 2 EStG).

oder für den Fall, dass kein Ehegattenwahlrecht gegeben ist, aber ein Ehegatte wieder geheiratet hat:

Das Ehegattenwahlrecht besteht im VZ 2018 nicht für die aufgelöste Ehe, da nach § 26 Abs. 1 S. 2 EStG die neue Ehe (z. B. von Frieda N.) Vorrang hat, weil auch dort die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG vorliegen. Für Hans N. hat eine Einzelveranlagung für Einzelpersonen zu erfolgen (§ 25 EStG).

Wegen des Ehegattenwahlrechts von Frieda N. mit ihrem neuen Ehegatten erhalten diese ... (je nach Veranlagungsform).

Hans N. erhält für seine Einzelveranlagung im VZ 2018 den Splittingtarif nach § 32a Abs. 6

S. 1 Nr. 2 EStG, da dessen Ehe im VZ 2018 durch Scheidung aufgelöst wurde, seine bisherige Ehefrau wieder geheiratet hat und in beiden Ehen die Voraussetzungen des Ehegattenwahlrechts vorgelegen haben.

#### d. Familienleistungsausgleich

##### Beispiel 1

Kurt Neu (Kurt N.) ist leibliches Kind von Hans Neu (Hans N.) und Frieda Neu (Frieda N.). Er ist am 10.10.2013 geboren; die Eltern werden zusammenveranlagt.

##### Lösung

Kurt N. ist im ersten Grad mit Hans N. und Frieda N. verwandt (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Kurt N. hat im gesamten VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet und ist daher gem. § 32 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen.

Wegen der Zusammenveranlagung steht den Eheleuten N. für Kurt N. gem. § 32 Abs. 6 S. 2 EStG der verdoppelte Kinderfreibetrag (KiFB) i. H. v. 4.788 € und der verdoppelte Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-FB) i. H. v. 2.640 € oder Kindergeld (KiGe) i. H. v. 2.328 € (= 12 Monate x 192 €) zu.

Bereits bei überschlägiger Betrachtung des zu versteuernden Einkommens der Eheleute wird deutlich, dass die gebotene steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrages in Höhe des Existenzminimums für Kurt N. und des Bedarfs für Betreuung, Erziehung und Ausbildung durch das KiGe nicht bewirkt werden kann. Es sind daher die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 S. 2 EStG i. H. v. insgesamt 7.428 € vom Einkommen abzuziehen.

(Alternativ: Da lt. Aufgabenstellung die Freibeträge für Kinder günstiger sind als der Anspruch auf Kindergeld, werden diese angesetzt).

Der Anspruch auf das KiGe i. H. v. 194 € ist in diesem Fall der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen (§ 2 Abs. 6 S. 3 EStG i. V. m. § 31 S. 4 EStG).

Der Vergleich zwischen dem Anspruch auf Kindergeld und dem Ansatz der Freibeträge für Kinder ist **immer** zu prüfen, auch wenn dies in nachfolgenden Beispielen nicht weiter dargestellt wird.

##### Beispiel 2

Kurt Neu (Kurt N.) ist leibliches Kind von Hans und Frieda Neu und am 10.10.1998 geboren; die Eltern werden zusammenveranlagt. Kurt N. studiert im Jahr **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** an der Ludwig-Maximilians-Universität in München. Da er weder öffentliche Beihilfen erhält noch von seinen Eltern in vollem Umfang unterstützt wird, arbeitet er neben seinem Studium als Lagerist. Sein Bruttolohn betrug lt. Lohnsteuerkarte 13.000 €. Zur Finanzierung seines besonderen Ausbildungsbedarfs (u. a. Fachliteratur, Arbeitsmittel) verwendete er hiervon unstreitig 2.000 €. Vom Bruttoarbeitslohn wurde der Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag i. H. v. 2.600 € vom Arbeitgeber einbehalten und abgeführt.

##### Lösung

Kurt N. ist im ersten Grad mit Hans N. und Frieda N. verwandt (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Kurt N. hat zu Beginn und während des gesamten Veranlagungszeitraums das 18. Lj., noch nicht aber das 25. Lj. vollendet (§ 187 Abs. 2, § 188 Abs. 2 BGB) und wird für einen Beruf ausgebildet (§ 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. a EStG; H 32.5 „Schulbesuch“ EStH). Da es sich bei dem Studium um ein Erststudium handelt und auch keine abgeschlossene Berufsausbildung vorangegangen ist (wegen Schulausbildung vgl. BMF-Schreiben v. 08.02.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 32/1, Rn. 21), spielt eine mögliche Erwerbstätigkeit nach § 32 Abs. 4 S. 2 EStG ebenso wie die eigenen Einkünfte keine Rolle.

Kurt N. ist somit im gesamten VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** berücksichtigungsfähig.



**Beispiel 3** (Berücksichtigungszeitraum nur zeitanteilig im Kj.):

Kurt Neu (Kurt N.), geb. am 02.01.1994, beendete am 31.07. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** seine Berufsausbildung. In diesem Zeitraum bezog er Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. 4.200 €. Seit dem 01.08. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ist er als Angestellter tätig und ermittelte für den Zeitraum vom 01.08. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** bis 31.12. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** zutreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. H. v. 22.000 €.

**Lösung**

Kurt N. vollendet mit Ablauf des 01.01. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** das 24. Lj. und ist damit im gesamten VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** älter als 18 Jahre, aber jünger als 25 Jahre. Kurt N. erfüllte im Zeitraum vom 01.01. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** bis 31.07. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. a EStG, da er in einer (erstmaligen) Berufsausbildung stand (H 32.5 „Schulbesuch“ EStH), die er abgeschlossen hat. Ab August **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ist kein weiterer Berücksichtigungstatbestand nach § 32 Abs. 4 S. 1 EStG gegeben; somit steht den Eltern folglich der Anspruch auf Kindergeld oder der Abzug der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG anteilig für 7 Monate zu (§ 66 Abs. 2 EStG bzw. § 32 Abs. 6 S. 5 EStG).

**Beispiel 4** (Kindschaftsverhältnis nur zu einem Elternteil):

Kurt Neu (Kurt N.), geb. am 10.10.1998 ist leibliches Kind von Hans Neu (Hans N.) und Franziska Alt (Franziska A.). Hans N. ist im Jahr 2015 von Franziska A. geschieden worden und seit dem Jahr 2016 mit Frieda Neu (Frieda N.) verheiratet. Kurt N. wohnt im Haushalt von Hans und Frieda N. und studiert im (gesamten) Jahr **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** an der Ludwig-Maximilians-Universität in München. Da er weder öffentliche Beihilfen erhält noch von seinen Eltern in vollem Umfang unterstützt wird, arbeitet er neben seinem Studium als Aushilfskellner in einer Gaststätte. Weitere Einkünfte und Bezüge liegen nicht vor.

**Lösung**

Kurt N. ist im ersten Grad mit Hans N. und Franziska A. verwandt (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG); zu Frieda N. (2. Ehefrau von Hans N.) besteht kein Kindschaftsverhältnis i. S. d. § 32 Abs. 1 EStG. Kurt N. hat zu Beginn des Veranlagungszeitraums **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** zwar das 18. Lj. während des gesamten VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**, aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet und wird für einen Beruf ausgebildet (§ 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. a EStG; H 32.5 „Schulbesuch“ EStH). Da es sich bei dem Studium um ein Erststudium handelt und auch keine abgeschlossene Erstausbildung vorangegangen ist (wegen Schulausbildung vgl. BMF-Schreiben v. 08.02.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 32/1, Rn. 21), spielt eine mögliche Erwerbstätigkeit nach § 32 Abs. 4 S. 2 EStG keine Rolle.

Alternativ steht Hans N. für seinen Sohn ein KiFB von 2.394 € und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf i. H. v. 1.320 € gem. § 32 Abs. 6 S. 1 EStG oder ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch in Höhe der Hälfte des der Mutter von Kurt N. zu zahlenden Kindergeldes für 12 Monate i. H. v. 1.164 € (= ½ von 2.328 €) zu.

Eine Übertragung des Kinderfreibetrages auf Hans N., der dem anderen Elternteil des Kindes zusteht, ist nicht möglich, da der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung im Wesentlichen nachkommt (§ 32 Abs. 6 S. 6 EStG).

Eine Übertragung des Freibetrages für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf scheidet wegen Volljährigkeit des Kindes aus (§ 32 Abs. 6 S. 8 EStG).

In Anbetracht des zu versteuernden Einkommens der Eheleute N. wird deutlich, dass die gebotene steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrages in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich des jeweiligen Bedarfs für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch das Kindergeld nicht bewirkt wird. Es sind daher die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 S. 1 EStG i. H. v. 3.714 € (= KiFB 2.394 € + BEA-FB 1.320 €) abzuziehen.

(Alternativ: Da lt. Aufgabenstellung die Freibeträge für Kinder günstiger sind, als der Anspruch auf Kindergeld, werden diese angesetzt).

Der (hälftige) Anspruch auf das Kindergeld i. H. v. 1.164 € ist der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen (§ 31 S. 4 EStG i. V. m. § 2 Abs. 6 S. 3 EStG; vgl. auch R 31 Abs. 3 S. 2 EStR).

### **Beispiel 5**

Kurt Neu (Kurt N.) ist leibliches Kind von Hans und Frieda Neu. Kurt N. ist am 10.10.1995 geboren; die Eltern werden zusammenveranlagt. Kurt N. beginnt nach seiner abgeschlossenen Lehre als Brauergeselle im Jahr 2016 ab Oktober **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ein Studium an der Hochschule für den öffentlichen in Bayern in Hof (Bayern); dabei ist ab 01.10. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ein Beamtenverhältnis auf Widerruf begründet worden. Nach dem erfolgreich absolvierten Auswahlverfahren hat er im März **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** den angebotenen Studienplatz angenommen, arbeitet aber bis Ende Sept. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** weiterhin in Vollzeit als Braugeselle. Seine Bezüge belaufen sich ab Okt. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** auf 1.031 € pro Monat, wovon jeweils LSt und SolZ i. H. v. zutr. 16 € einbehalten wurde; an privaten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge bezahlte er 75 € pro Monat.

### **Lösung**

Kurt N. ist im ersten Grad mit Hans N. und Frieda N. verwandt (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Kurt N. hat zu Beginn und während des gesamten Veranlagungszeitraums das 18. Lj., aber noch nicht das 25. Lj. vollendet (§ 187 Abs. 2, § 188 Abs. 2 BGB).

In der Zeit vom 01.01.2018 bis 28.02. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ist Kurt N. nicht berücksichtigungsfähig, da er aufgrund seiner Gesellentätigkeit keinen Tatbestand des § 32 Abs. 4 S. 1 EStG erfüllt.

In der Zeit von März 2018 bis Sept. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** liegt zwar ein Berücksichtigungstatbestand nach § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. c EStG vor, da er mit der Zusage ernsthaft ein Studium (und damit eine weitere Ausbildung für einen Beruf) anstrebt, dieses aber aus organisatorischen Gründen noch nicht antreten kann (vgl. auch R 32.7 EStR). Da er aber nach einer erstmaligen Berufsausbildung eine Vollzeit-Erwerbstätigkeit ausübt – unabhängig von der Höhe der Einkünfte – scheidet eine Berücksichtigung aus (§ 32 Abs. 4 S. 2, S. 3 EStG).

Ab Okt. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** liegt eine (weitere) Berufsausbildung vor (§ 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. a EStG). Ungeachtet der bereits abgeschlossenen erstmaligen Berufsausbildung (vgl. auch R 31.7 Abs. 1 S. 2 EStR) ist er ab Okt. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** berücksichtigungsfähig, da das (duale) Studium im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses absolviert wird und somit die gleichzeitig ausgeübte Erwerbstätigkeit unschädlich ist (§ 32 Abs. 4 S. 2 i. V. m. S. 3 EStG).

Die Hinzurechnung des Anspruchs auf das Kindergeld erfolgt in der Lösungsdarstellung „technisch“ unter Kap. 2.4 „Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge“.

## **2.2 Ermittlung der Einkünfte**

### **2.2.1 Einkünfte des Ehemannes (Hans N.)**

Im Sachverhalt ist beschrieben, dass Hans N. Einkünfte aus dem Weinbau, einem Baustoffhandel, als Geschäftsführer der N-GmbH und aus der Vermietung einer Eigentumswohnung (ETW) erzielt.

#### **2.2.1.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**

##### **Formulierung der Einleitungssätze:**

Hans N. erzielt aus dem Weinanbau Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i. V. m. § 13 Abs. 1 EStG. Zu ermitteln sind die Einkünfte, welche den Gewinn darstellen (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Ermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr vom 01.09.2017 - 31.08. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** (§ 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG i. V. m. § 8c Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStDV). Zu erfassen ist der Gewinn für den VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** nach den zeitanteiligen Ergebnissen der Wj., die in den VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** fallen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG).

In der Regel wird ein vom Steuerpflichtigen erklärter Gewinn angegeben, der für den zu behandelnden VZ ggf. zu berichtigen ist; dabei bietet sich folgendes Schema an:

- Ermittlung des berichtigten laufenden Gewinns
- Ermittlung eines evtl. Übergangsgewinns
- Ermittlung eines evtl. Veräußerungs-/ Aufgabegewinns i. S. d. § 14 EStG i. V. m. § 16 EStG

Hinweis: Auf eine besondere Steuerberechnung wegen außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, auf Steuerermäßigungen nach § 34b, § 34c EStG ist unter dem Lösungspunkt „Steuerermäßigungen“ einzugehen (vgl. Kap. 2.3).  
Steueranrechnungsbeträge nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EStG sind **aus-schließlich** unter dem Lösungspunkt „Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge“ anzugeben (vgl. Kap. 2.4).

### 2.2.1.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

#### Formulierung der Einleitungssätze:

Hans N. erzielt aus dem Baustoffgroßhandel Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Zu ermitteln sind die Einkünfte, welche den Gewinn darstellen (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Der Gewinn für das Wirtschaftsjahr **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**, das hier mit dem Kalenderjahr übereinstimmt (§ 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 bzw. Nr. 3 EStG) ist zutr. nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelt.

(Optional: Der für das abweichende Wj. 2017/**Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ermittelte Gewinn ist im VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** anzusetzen, da hier das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG)).

In der Regel wird ein vom Steuerpflichtigen erklärter Gewinn angegeben, der für den zu behandelnden VZ zu berichtigen ist; dabei bietet sich folgendes Schema an:

- Ermittlung des berichtigten laufenden Gewinns
- Ermittlung eines evtl. Übergangsgewinns,
- Ermittlung eines evtl. Veräußerungs-/ Aufgabegewinns i. S. d. § 16 EStG.

Hinweis: Auf eine besondere Steuerberechnung wegen außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, auf Steuerermäßigungen nach § 34c EStG ist unter dem Lösungspunkt „Steuerermäßigungen“ einzugehen (vgl. Kap. 2.3).  
Steueranrechnungsbeträge nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EStG sind **aus-schließlich** unter dem Lösungspunkt „Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge“ anzugeben (vgl. Kap. 2.4).

**Beachte:** Bei Veräußerung von im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften / Genossenschaften ist das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. a, § 3c Abs. 2 EStG zu beachten.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählt auch die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer KapGes / Genossenschaft nach § 17 EStG (Veräußerung, Anteile im PV, Mindestbeteiligung)

von 1% innerhalb der letzten 5 Jahre, aber unabhängig von einer Mindest-  
haldedauer); auch hier ist das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1  
Bst. c EStG i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden

Veräußerungsgewinne aus im Privatvermögen gehaltenen Anteilen mit  
weniger als 1% Beteiligungsquote und entgeltlicher Erwerb nach dem  
31.12.2008 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2  
S. 1 Nr. 1 EStG).

### 2.2.1.3 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

#### Formulierung der Einleitungssätze:

Hans N. erzielt aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der N-GmbH im Kalenderjahr **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG, da er als Arbeitnehmer weisungsgebunden beschäftigt ist und hieraus ArbL bezieht (vgl. § 1, § 2 LStDV). Zu ermitteln sind nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).

Da hier i.d.R. keine bereits erklärten Einkünfte vorgegeben sind, sind diese aus den angegebenen Sachverhaltsdarstellungen zu ermitteln:

- Ermittlung der Einnahmen (§ 19 Abs. 1 EStG, § 2 LStDV); dabei sind auch Hinweise auf steuerfreie Einnahmen nach § 3 EStG, DBA-Regelungen und ggf. auf den Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG zu geben.  
Bei Versorgungsbezügen i. S. d. § 19 Abs. 2 EStG ist zusätzlich die Ermittlung eines Versorgungs-Freibetrages und des Zuschlags zum Versorgungs-Freibetrag notwendig.  
Nichtabziehbare Aufwendungen (Steuerbeträge, Versicherungsbeiträge) sind anzugeben und zu begründen (§ 12 Nr. 1, Nr. 3 EStG). Ein Hinweis auf die Anrechnung von Steuerbeträgen oder ein Ansatz als Sonderausgabe wäre innerhalb der Einkünftermittlung **fehlerhaft** (vgl. aber nachstehender Hinweis).
- Ermittlung der Werbungskosten nach § 9 EStG; dabei ist ein Vergleich mit dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 1 Bst. a EStG) bzw. mit dem Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 1 Bst. b EStG) erforderlich; der jeweils höhere Betrag ist anzusetzen.

Hinweis: Auf eine besondere Steuerberechnung wegen außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, auf Steuerermäßigungen nach § 34c EStG ist unter dem Lösungspunkt „Steuerermäßigungen“ einzugehen (vgl. Kap. 2.3).

Steueranrechnungsbeträge nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EStG sind **aus-schließlich** unter dem Lösungspunkt „Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge“ anzugeben (vgl. Kap. 2.4).

### 2.2.1.4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

#### Formulierung der Einleitungssätze:

Hans N. erzielt aus der Vermietung des Grundstücks im Kalenderjahr **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG, § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Zu ermitteln sind nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).

Da hier i.d.R. keine bereits erklärten Einkünfte vorgegeben sind, sind diese aus den angegebenen Sachverhaltsdarstellungen zu ermitteln:

- Ermittlung der Einnahmen (§ 8 EStG)
- Ermittlung der Werbungskosten (§ 9 EStG)
  - Bei verbilligter Vermietung von **Wohnraum** sind die WK ggf. nur anteilig anzusetzen („66%-Grenze“ nach § 21 Abs. 2 EStG);
  - Bei Werbungskostenüberschüssen ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen (vgl. BMF-Schreiben v. 08.10.2004, Beck'sche StErlasse 1 § 21/5).

**Hinweis:** Auf eine besondere Steuerberechnung wegen außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, auf Steuerermäßigungen nach § 34c EStG ist unter dem Lösungspunkt „Steuerermäßigungen“ einzugehen (vgl. Kap. 2.3).

Steueranrechnungsbeträge nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EStG sind **aus-schließlich** unter dem Lösungspunkt „Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge“ anzugeben (vgl. Kap. 2.4).

## 2.2.2 Einkünfte der Ehefrau (Frieda N.)

Im Sachverhalt ist beschrieben, dass Frieda N. eine eigene Tierarztpraxis unterhält und ihren Gewinn durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ermittelt. Daneben erzielt sie Erträge aus ihrem privaten Kapitalvermögen und veräußert ein privat gehaltenes unbebautes Grundstück gegen eine Leibrente, welches sie vor 17 Jahren angeschafft hatte.

### 2.2.2.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit

#### Formulierung der Einleitungssätze:

Frieda N. erzielt aus ihrer Tätigkeit als Tierärztin Einkünfte aus selbst. Arbeit in Form einer freiberuflichen Tätigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG), da sie einen sog. Katalogberuf selbständig ausübt; sie verfügt auch über die entsprechende fachliche Fähigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG, H 15.6 „Allgemeines“ EStH). Zu ermitteln sind die Einkünfte, welche den Gewinn darstellen (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG), der von Frieda N. zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird, da weder gesetzliche Buchführungspflicht besteht noch Frieda N. freiwillig Bücher führt und diese Gewinnermittlungsart von Frieda N. (offensichtlich) auch zutr. gewählt wurde (H 4.5 Abs. 1 „Wahl ...“ EStH).

In der Regel wird ein vom Steuerpflichtigen erklärter Gewinn angegeben sein, der für den zu behandelnden VZ dann ggf. zu berichtigen ist; dabei bietet sich folgendes Schema an:

- Ermittlung des berichtigten laufenden Gewinns
- Ermittlung eines evtl. Übergangsgewinns,
- Ermittlung eines evtl. Veräußerungs-/ Aufgabegewinns i. S. d. § 18 Abs. 3 i. V. m. § 16 EStG.

**Hinweis:** Auf eine besondere Steuerberechnung wegen außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, auf Steuerermäßigungen nach § 34c EStG ist unter dem Lösungspunkt „Steuerermäßigungen“ einzugehen (vgl. Kap. 2.3).

Steueranrechnungsbeträge nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EStG sind **aus-schließlich** unter dem Lösungspunkt „Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge“ anzugeben (vgl. Kap. 2.4).

### 2.2.2.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen

#### Formulierung der Einleitungssätze:

Frieda N. erzielt aus ihren privaten Kapitalerträgen im Kalenderjahr **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden**. Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Zu ermitteln sind die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG) (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG), wobei an die Stelle der Werbungskosten der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG treten kann (§ 2 Abs. 2 S. 2 EStG).

Da hier i.d.R. keine bereits erklärten Einkünfte vorgegeben sind, sind diese aus den an-

gegebenen Sachverhaltsdarstellungen zu ermitteln; wegen der Sonderstellung der Einkünfte aus Kapitalvermögen seit dem VZ 2009 ist aber nicht nur **eine** Ermittlung der Einkünfte darzustellen:

- ☉ Ermittlung der Einkünfte, die sich aus den Komponenten
  - Einnahmen aus laufenden Erträgen (§ 20 Abs. 1 EStG),
  - Veräußerungsgewinne (§ 20 Abs. 2 EStG),
  - Werbungskosten / Sparerpauschbetrag ergeben können.

Es empfiehlt sich daher, die Einkünfte danach zu unterteilen, ob diese „normaltariflich“ nach § 32a EStG oder „sondertariflich“ nach § 32d EStG / „abgeltungsmäßig“ nach § 43 Abs. 5 S. 1 EStG zu erfassen sind. Damit könnten sich die Kapitalerträge des Sachverhalts schneller in die Lösung umsetzen lassen.

Folgendes Schema könnte sich anbieten, um die Einkünfte des Sachverhalts in der Reihenfolge, wie er beschrieben ist darzustellen:

Beispielhafte Darstellung	Normaltariflich (§ 32a EStG)	Abgeltend (§ 43 Abs. 5 S. 1 / § 32d Abs. 1 EStG)
<b>1. Einnahmen</b>		
• Zins = Ertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG; KapESt (§ 12 Nr. 3 EStG) mit Abgeltungswirkung	-----	1.000 €
• Zins = Ertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG; ohne KapESt, kein gesonderter Steuertarif, da nahestehende Person (§ 32d Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 Bst. a EStG)	2.430 €	-----
• Erstattungszins vom Finanzamt = Ertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 (S. 3) EStG; ohne KapESt, Steuerfestsetzung mit gesondertem Steuertarif (§ 32d Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 EStG)	-----	230 €
<b>2. Werbungskosten</b>		
• Soweit abgeltend / Sondertarif sind mögliche WK abgegolten durch Sparer-PB	-----	- 801 €
• Soweit progressiver Ansatz der Einnahmen ist WK-Abzug möglich (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG), entfällt hier mangels Aufwand; kein WK-PB	-----	-----
<b><u>Einkünfte aus KapV</u></b>	<b><u>2.340 €</u></b>	<b><u>429 €</u></b>
Soweit sonder tariflich / abgeltend besteuert, unterbleibt ein weiterer Ansatz im z. v. E. (§ 2 Abs. 5b EStG)		

- ☉ Es ist anzugeben, ob eine Abgeltungswirkung der KapESt für Kapitalerträge i. S. d. § 20 EStG eintritt, sofern ein derartiger Steuereinbehalt erforderlich war (§ 43 Abs. 1 S. 1 i. V. m. Abs. 5 S. 1 EStG).

Fand kein KapESt-Abzug statt, so sind die Pflichtveranlagungsfälle i. S. d. § 32d Abs. 3 EStG zu beachten; hierbei erhöht sich die tarifliche Est um die Steuer nach § 32d Abs. 1 EStG.

Grds. besteht **keine** Möglichkeit, tatsächliche Werbungskosten abzuziehen (§ 20 Abs. 9 S. 1 Hs. 2 EStG).

Ein weiterer Ansatz im z. v. E. unterbleibt (§ 2 Abs. 5b EStG).

Die Abgeltungswirkung gilt nicht:

- in den Fällen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG (keine Anwendung des § 20 Abs. 6 und Abs. 9 EStG; vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG);
- in den Fällen des § 32d Abs. 2 Nr. 2 EStG (keine Anwendung des § 20 Abs. 6 EStG; vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 2 S. 2 EStG);
- bei Anträgen i. S. d. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG (keine Anwendung des § 20 Abs. 6 und Abs. 9 EStG); in diesen Fällen gilt das Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. d EStG, § 3c Abs. 2 EStG (vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG).

- ☉ Veranlagungsteiloption nach § 32d Abs. 4 EStG beachten; hierbei erhöht sich die



tarifliche Einkommensteuer um die Steuer nach § 32d Abs. 1 EStG.

- ☞ Veranlagungsvolloption nach § 32d Abs. 6 EStG beachten, wonach die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu den Einkünften i. S. des § 2 EStG addiert und dem persönlichen Steuertarif unterworfen werden.

Hinweis: Steueranrechnungsbeträge nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EStG sind **ausschließlich** unter dem Lösungspunkt „Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge“ anzugeben (vgl. Kap. 2.4).

### 2.2.2.3 Sonstige Einkünfte

#### 2.2.2.3.1 Veräußerung des Grundstücks

##### Formulierung der Einleitungssätze:

Die Veräußerung des Grundstücks führt zu keinen sonstigen Einkünften in Form eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, da zwischen der Anschaffung und der Veräußerung ein Zeitraum von mehr als 10 Jahren liegt, gerechnet mit den Daten der Notarverträge (H 23 „Veräußerungsfrist“ EStH).

Hinweis: Mögliche Ausnahmetatbestände (z. B. wegen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, oder Veräußerungsfiktion der Einlage ins BV) sind dann weitergehend zu erläutern.

#### 2.2.2.3.2 Rentenbezug

##### Formulierung der Einleitungssätze:

Die Rentenzahlungen, die aus der Veräußerung des Grundstücks an die XY-GmbH herrühren, führen im Kalenderjahr **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** zu Sonstigen Einkünften in Form von wiederkehrenden Bezügen nach § 22 Nr. 1 EStG (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Zu ermitteln sind die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG) (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG).

Da hier i. d. R. keine bereits erklärten Einkünfte vorgegeben sind, müssen diese aus den angegebenen Sachverhaltsdarstellungen ermittelt werden:

- Ermittlung der Einnahmen (§ 22 Nr. 1 S. 3 Bst. a Dbst. bb EStG)

##### Formulierungshilfe:

Da es sich um eine private Veräußerungsleibrente handelt (lebenslanger Bezug, Gleichmäßigkeit der Bezüge, in Geld), ist als Einnahme lediglich der Ertragsanteil anzusetzen, der sich aus der Tabelle des § 22 Nr. 1 S. 3 Bst. a Dbst. bb S. 4 EStG heraus ergibt. Maßgebend ist dabei das bei Rentenbeginn vollendete Lebensalter des Rentenberechtigten.

- Ermittlung der Werbungskosten i. S. d. § 9 EStG  
Dabei Vergleich mit dem Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 3 EStG und Abzug des höheren Betrages.  
**Achtung:** Dieser Pauschbetrag gilt für eine „Gruppe“ von sonstigen Einkünften aus § 22 EStG und wird darin nur einmal gewährt.

Hinweis: Auf eine besondere Steuerberechnung wegen außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, auf Steuerermäßigungen nach § 34c EStG ist unter dem Lösungspunkt „Steuerermäßigungen“ einzugehen (vgl. Kap. 2.3).

### 2.2.3 Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

Aus dem Sachverhalt geht hervor, dass Hans N. am 01.01.1954 und Frieda N. am 31.12.1954 geboren sind.

#### Formulierungshilfe für Ansatz des Altersentlastungsbetrages (AEB):

Hans N. ist der Altersentlastungsbetrag gem. § 24a EStG zu gewähren, da er vor Beginn des VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** (hier mit Ablauf des 31.12.2017) das 64. Lj. vollendet hat (§ 187 Abs. 2, § 188 Abs. 2 BGB). Der Altersentlastungsbetrag beträgt maximal 912 €, da 19,2% aus der Summe von Bruttoarbeitslohn i. H. v. ... € und der positiven Summe der Einkünfte i. H. v. ... € (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ... € sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. H. v. ... €) einen höheren Betrag ergeben (= ... €). Der Höchstbetrag und der %-Satz sind dabei für die Zukunft festgeschrieben worden.

Für die Ehefrau Frieda N. kommt mangels entsprechenden Alters bereits dem Grunde nach kein Altersentlastungsbetrag in Betracht.

Sollte die Aufgabenstellung in der Klausur lediglich den G. d. E. als Ergebnis verlangen, so könnte die Zusammenstellung bei einer Zusammenveranlagung wie folgt aussehen (Zahlenmaterial beispielhaft gewählt):

	<u>Ehemann</u> <u>(Hans N.)</u>	<u>Ehefrau</u> <u>(Frieda N.)</u>
• Einkünfte gem. § 15 EStG	105.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 18 EStG	-----	194.550 €
• Einkünfte gem. § 19 EStG	45.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 21 EStG	- 100.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 22 EStG	-----	20.000 €
<b>Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)</b>	<b>50.000 €</b>	<b>214.550 €</b>
• Altersentlastungsbetrag	- 912 €	-----
zu übernehmen	49.088 €	214.550 €
	⊕	
<b><u>Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)</u></b>	<b><u>263.638 €</u></b>	

Hinweis: Die Kapitaleinkünfte, die dem gesonderten Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG bzw. der abgeltenden Wirkung der KapESt nach § 43 Abs. 5 S. 1 EStG unterliegen, sind nicht in die Berechnung des Altersentlastungsbetrags einzubeziehen (vgl. R 24a Abs. 1 S. 2 EStR).

Kommen der Altersentlastungsbetrag, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und der Freibetrag für Land- und Forstwirte nicht in Betracht, kann bei der Einzelveranlagung formuliert werden, dass die S. d. E. gleich dem G. d. E. entsprechen.

### 2.2.4 Ermittlung des Einkommens

#### 2.2.4.1 Verlustabzug nach § 10d EStG

Dies dürfte keine Schwierigkeiten bereiten, da sich allenfalls ein Vortrag des verbleibenden Verlustbetrages nach § 10d Abs. 2 EStG anbieten würde und dazu ein gesondert festgestellter Verlustbetrag nach § 10d Abs. 4 EStG vorhanden sein muss; ggf. müsste dieser von Ihnen zuerst ermittelt werden. In jedem Fall ist aber auf die Mindestbesteuerung zu achten (Sockelbetrag und erweiterter Betrag).

#### 2.2.4.2 Sonderausgaben

Durch die Vielfalt der Sonderausgaben empfiehlt es sich, diese zunächst einmal in 4

Gruppen zu sortieren:

- Vorsorgeaufwendungen in Form von Altersvorsorgeaufwendungen;
- Vorsorgeaufwendungen in Form von Kranken- und Pflegeversicherungsaufwendungen sowie übrige Vorsorgeaufwendungen;
- Restliche Sonderausgaben (ohne Vorsorgeaufwendungen);
- Zusätzliche Altersvorsorge (sog. „Riester-Rente“ nach § 10a EStG);

#### **2.2.4.2.1 Altersvorsorgeaufwendungen**

- Ermittlung dem Grunde und der Höhe nach (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG);
- Ermittlung des Höchstbetrages i. S. d. § 10 Abs. 3 EStG;

#### **2.2.4.2.2 Kranken- sowie Pflegeversicherung und übrige Vorsorgeaufwendungen**

- Hier ist es empfehlenswert, diese Aufwendungen zunächst zu trennen in
  - begünstigte Kranken- und Pflegeversicherungsaufwendungen (§ 10 Abs. 1 **Nr. 3** EStG) und
  - begünstigte übrige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 **Nr. 3a** EStG),Dabei ist zu beachten, dass ...:
  - ... für die vorausbezahlten Krankenversicherungs-/ Pflegeversicherungs-Beiträgen eine Höchstgrenze gilt (§ 10 Abs. 1 **Nr. 3 S. 4** EStG);
  - ... bei Erstattungsüberhängen innerhalb der Kranken- / Pflegeversicherungen eine Hinzurechnung zum G. d. E. zu prüfen ist (§ 10 **Abs. 4b** EStG).
- Allgemeine Höchstbetragsberechnung nach § 10 Abs. 4 S. 1 - S. 3 EStG,
- Ermittlung, ob begünstigte Kranken- und Pflegeversicherung isoliert einen höheren Abzugsbetrag bekommen (§ 10 Abs. 4 S. 4 EStG).

#### **2.2.4.2.3 Vergleich mit Rechtslage nach dem EStG 2004**

Die Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen sind noch zu vergleichen mit der Höchstbetragsberechnung nach dem Rechtsstand des EStG 2004 unter Ansatz einer Mindestbetragsberechnung, falls auch eine Basisrentenversicherung (Rürup-Rente) vorhanden sein sollte (§ 10 Abs. 4a EStG); allerdings dürfte dieser Betrag in irgendeiner Weise in der Aufgabenstellung angegeben sein, da es sich um eine sehr aufwändige **Rechenarbeit** handelt.

#### **2.2.4.2.4 Restliche Sonderausgaben**

- Ermittlung der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach (§ 10 Abs. 1 Nr. 4, Nr. 5, Nr. 7, Nr. 9, § 10 Abs. 1a Nr. 1, Nr. 2, Nr. 3, Nr. 4 und § 10b EStG),  
Hinweis: Bei Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (Mitgliedsbeiträgen und Spenden) ist es zweckmäßig, bereits an dieser Stelle auf die (vorrangige) Steuerermäßigung nach § 34g EStG einzugehen und diese dann unter dem Posten „Steuerermäßigungen“ zu erläutern (vgl. Kap. 2.3);  
Bei Erstattungsüberhängen bei der KirchSt ist eine Hinzurechnung zum G. d. E. zu prüfen (§ 10 **Abs. 4b** EStG).
- Bestimmung des Sonderausgaben-Pauschbetrags (§ 10c EStG),
- Berücksichtigung des höheren Betrages.

#### 2.2.4.2.5 Zusätzliche Altersvorsorge (§ 10a EStG)

Da hier ein Parallelsystem von Zulagenförderung (§ 79 ff. EStG) und Sonderausgabenabzug (§ 10a EStG) vorhanden ist, kommt ein Sonderausgabenabzug nur in Betracht, wenn dieser durch den Sonderausgabenabzug zu einer höheren Förderung führt als die ausgezahlte Zulage; deshalb sollte in der Aufgabenstellung eine Aussage darüber getroffen sein, wodurch die günstigere Förderung bewirkt wird.

Kommt der Sonderausgabenabzug in Frage, so gilt:

- Ermittlung dem Grunde und der Höhe nach,
- Ermittlung des Höchstbetrages,
- Berücksichtigung des niedrigeren Betrages.

Hinweis: Die Hinzurechnung des Anspruchs auf Altersvorsorgezulage nach § 10a Abs. 2 EStG (vgl. auch § 2 Abs. 6 S. 2 EStG) ist unter der Position „Steueranrechnungs- und Steuerhinzurechnungsbeträge“ darzustellen (vgl. Kap. 2.4).

#### 2.2.4.3 Außergewöhnliche Belastungen

Im Sachverhalt ist beschrieben, dass Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen in verschiedener Höhe vorliegen.

##### 2.2.4.3.1 Allgemeiner Art (§ 33 EStG)

- Ermittlung der Aufwendungen dem Grunde und der berücksichtigungsfähigen Höhe nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 EStG;
- Ermittlung und Berücksichtigung der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 1 und Abs. 3 EStG);
- Berücksichtigung des „Überbelastungsbetrags“.

Hinweis: Für behinderungsbedingte Aufwendungen (§ 33b Abs. 1 EStG) ist auch wahlweise ein tatsächlicher Abzug nach § 33 EStG möglich. Dies müsste bei der Berechnung entsprechend mit verglichen werden.

##### 2.2.4.3.2 In besonderen Fällen (§ 33a, § 33b EStG)

###### 2.2.4.3.2.1 Unterhaltsleistungen (§ 33a Abs. 1 und Abs. 3 EStG)

- Ermittlung der Aufwendungen dem Grunde und der berücksichtigungsfähigen Höhe nach,
- Ermittlung des Höchstbetrags (ggf. nur zeitanteilig),

Hinweis:

- i. Es ist auf einen zusätzlichen Erhöhungsbetrag nach § 33a Abs. 1 S. 2 EStG zu achten
- ii. Ein weitergehender Abzug von Versicherungsleistungen zur Ermittlung von Einkünften und Bezügen ist nicht mehr möglich (so BMF-Schreiben v. 07.06.2010, Beck'sche StErlasse 1 § 33a/5, Rn. 10, bestätigt durch BVerfG, das mit Beschluss vom 16.08.2017 die Rechtsfrage nicht zur Entscheidung annahm).
- iii. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach Ansicht der Verwaltung (R 33a.1 Abs. 3 EStR) als Bezug anzusetzen, soweit diese abgeltende Wirkung haben bzw. dem gesonderten Steuertarif unterliegen; der Sparer-PB ist dabei nicht zu gewähren (der Kapitalstamm zählt aber natürlich weiterhin zum Vermögen i. S. des § 33a Abs. 1 S. 4 EStG). Die Kostenpauschale (R 33a.1 Abs. 4 EStR) ist nach allgemeinen Grundsätzen

anzusetzen.

### 2.2.4.3.2 Freibetrag für den Sonderbedarf eines Kindes (§ 33a Abs. 2 EStG)

- Ermittlung des Freibetrags für den Sonderbedarf dem Grunde nach,
- Ermittlung des Freibetrags für den Sonderbedarf der Höhe nach,
- Berücksichtigung des Freibetrags für den Sonderbedarf;

Hinweis: Ab VZ 2012 ist eine Anrechnung von Einkünften und Bezügen nicht weiter erforderlich; somit ist auch der Anrechnungsfreibetrag i. H. v. 1.848 € entfallen.

### 2.2.4.3.2.3 Pauschbeträge für bestimmte Tatbestände (§ 33b EStG)

- für Behinderte (§ 33b Abs. 1 bis Abs. 3 und Abs. 5 EStG),
- für Hinterbliebene (§ 33b Abs. 4 und Abs. 5 EStG),
- für Pflegepersonen (§ 33b Abs. 6 EStG).

Sollte die Aufgabenstellung in der Klausur lediglich das Einkommen als Ergebnis verlangen, so könnte die Zusammenstellung bei einer Zusammenveranlagung wie folgt aussehen (Zahlenmaterial beispielhaft gewählt):

	<u>Ehemann</u> <u>(Hans N.)</u>	<u>Ehefrau</u> <u>(Frieda N.)</u>
• Einkünfte gem. § 15 EStG	105.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 18 EStG	-----	194.550 €
• Einkünfte gem. § 19 EStG	45.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 21 EStG	- 100.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 22 EStG	-----	20.000 €
<b>Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)</b>	<b>50.000 €</b>	<b>214.550 €</b>
• Altersentlastungsbetrag	- 912 €	-----
	49.088 €	214.550 €
	⊕	
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)</b>	<b>263.638 €</b>	
• Sonderausgaben		
– in Form von Vorsorgeaufwendungen	9.540 €	
– im Übrigen	1.500 €	<b>- 11.040 €</b>
• Außergewöhnliche Belastungen		
– in Form von Unterhaltsleistungen	3.000 €	
– in Form des Freibetrags für Sonderbedarf	924 €	<b>- 3.924 €</b>
<b><u>Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)</u></b>	<b><u>248.674 €</u></b>	

### 2.2.5 Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

In der Regel kommen hier lediglich die Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG zum Tragen. In seltenen Fällen wäre noch ein Betrag für den Härteausgleich nach § 46 Abs. 5 EStG abzuziehen.

Hinweis: Soweit der Kinderfreibetrag, der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs-, oder Ausbildungsbedarf und der Härteausgleich nicht in Betracht kommen, kann zusammenfassend formuliert werden, dass das Einkommen gleich dem z. v. E. entspricht.

Sollte die Aufgabenstellung in der Klausur das z. v. E. als Ergebnis verlangen, so könnte die Zusammenstellung bei einer Zusammenveranlagung wie folgt aussehen (Zahlenmaterial beispielhaft gewählt):

	<u>Ehemann</u> (Hans N.)	<u>Ehefrau</u> (Frieda N.)
• Einkünfte gem. § 15 EStG	105.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 18 EStG	-----	194.550 €
• Einkünfte gem. § 19 EStG	45.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 21 EStG	- 100.000 €	-----
• Einkünfte gem. § 22 EStG	-----	20.000 €
<b>Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)</b>	<b>50.000 €</b>	<b>214.550 €</b>
• Altersentlastungsbetrag	- 912 €	-----
	49.088 €	214.550 €
	⊕	
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)</b>	<b>263.638 €</b>	
• Sonderausgaben		
– in Form von Vorsorgeaufwendungen	9.540 €	
– im Übrigen	1.500 €	- 11.040 €
• Außergewöhnliche Belastungen		
– in Form von Unterhaltsleistungen	3.000 €	
– in Form des Freibetrags für Sonderbedarf	924 €	- 3.924 €
<b>Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)</b>	<b>248.674 €</b>	
• Freibeträge für Kinder		- 7.428 €
<b><u>Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)</u></b>	<b><u>241.246 €</u></b>	

## 2.3 Steuerermäßigungen

### Formulierungshilfe:

Dem Stpfl. steht eine **Steuerermäßigung** nach **§ 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG** i. H. des 3,8-fachen des Gewerbesteuer-Messbetrages zu, da er im VZ **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG bezogen hat.

## 2.4 Steueranrechnungsbeträge und Steuerhinzurechnungsbeträge

### 2.4.1 Steueranrechnungsbeträge

#### Formulierungshilfe:

Die **Lohnsteuer** i. H. v. 10.000 € ist gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die (festzusetzende) Einkommensteuer anzurechnen.

In bestimmten Fällen (z. B. nach § 32d Abs. 2, Abs. 4 oder Abs. 6 EStG, oder in den Fällen des § 20 Abs. 8 EStG, usw.) ist die **Kapitalertragsteuer** i. H. v. 1.750 € gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die (festzusetzende) Einkommensteuer anzurechnen. Dabei spielt es keine Rolle, dass ggf. bei Anwendung des Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. d EStG die Dividende nur zur 60% als steuerpflichtige Einnahme anzusetzen war (§ 43 Abs. 1 S. 2 und S. 3 EStG) oder das Wertpapier sich im BV befindet (§ 43 Abs. 4 EStG). Die Anrechnung trotz Abgeltungswirkung oder Ansatz des Sondertarifs basiert hier einzig auf der zu viel einbehaltenen Steuer (weil z. B. der Sparerpauschbetrag noch nicht angesetzt wurde oder Kirchensteuer abgeführt werden musste, usw.).

### 2.4.2 Steuerhinzurechnungen

#### Formulierungshilfe:

Der Anspruch auf die **Altersvorsorgezulage** ist der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen, da der Sonderausgabenabzug günstiger war (§ 2 Abs. 6 S. 2 EStG i. V. m. § 10a Abs. 2 EStG).

Der tariflichen Einkommensteuer ist der Anspruch auf **Kindergeld** i. H. v. insgesamt z. B.

2.328 € (= 12 Monate x 194 €) hinzuzurechnen (§ 2 Abs. 6 S. 3 EStG).

### 3. Zusammengefasster Lösungsaufbau (mit Rechtsnormen)

<b>A. Allgemeines</b>	
1. Persönliche Steuerpflicht	§ 1, § 1a EStG
2. Veranlagungsform	§ 25, § 26, § 26a, § 26b EStG
3. Tarif (Grund- oder Splittingtarif)	§ 32a Abs. 1, Abs. 5, Abs. 6 EStG
4. Berücksichtigung von Kindern, Freibeträge, Kindergeld	§ 2 Abs. 5 und Abs. 6 EStG, § 32 Abs. 1 bis Abs. 6 EStG, § 62 ff. EStG, § 31 EStG
<b>B. Einkünfte (Sachliche Steuerpflicht)</b>	
Darstellung der Einkunftsarten	§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG
→ jede Einkunftsart ist gesondert anzusprechen (bei Ehegattenveranlagung für jeden Ehegatten getrennt)	§ 13 bis § 24 EStG (R 26b Abs. 1 EStR)
→ Angabe der Art der Einkünfte (Gewinn-/ Überschusseinkünfte) sowie der Form der Einkünftermittlung (BVV, EÜR, Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)	§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG (§ 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG, § 4 Abs. 3 EStG); § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG bzw. § 2 Abs. 2 S. 2 EStG
→ Angabe des Wirtschaftsjahres bzw. des Ermittlungszeitraumes	§ 4a EStG, § 8b EStDV, § 8c EStDV
→ Ermittlung der Einkünfte der Höhe nach; ggf. Angabe von Progressionsvorbehalt und a. o. Einkünften	§ 13 bis § 24 EStG; § 32b EStG, § 34 EStG
→ Verlustausgleichs- und Abzugsverbote beachten	z. B. § 17 Abs. 2 S. 6 EStG, § 22 Nr. 3 S. 3 EStG, § 23 Abs. 3 S. 7 bis 8 EStG, § 20 Abs. 6 EStG, § 2a EStG, usw.
<b>C. Sonderfreibeträge</b>	
1. Altersentlastungsbetrag (für jeden Ehegatten getrennt)	§ 24a EStG
2. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	§ 24b EStG
<b>D. Sonderausgaben</b>	
Bei Ehegatten mit Zusammenveranlagung ist es unerheblich, wer von beiden diese geleistet hat.	R 10.1 EStR
1. Altersvorsorgeaufwendungen (Basisversorgung), Abzugsbeschränkung	§ 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG
2. Übrige Vorsorgeaufwendungen, Abzugsbeschränkung	§ 10 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a und Abs. 4 EStG
3. Günstigerprüfung nach Rechtsstand des EStG 2004	§ 10 Abs. 4a EStG
4. Übrige Sonderausgaben	
→ zusätzliche Altersvorsorge	§ 10a EStG
→ andere Sonderausgaben	§ 10 Abs. 1a Nr. 1, Nr. 2, ... EStG
→ Zuwendungen nach § 10b EStG	§ 10b EStG und § 34g EStG
→ Sonderausgabenpauschbetrag	§ 10c EStG
5. Hinzurechnungsbetrag von Erstattungsüberhängen	§ 10 Abs. 4b EStG
<b>E. Außergewöhnliche Belastungen</b>	§ 33, § 33a, § 33b EStG
<b>F. Zusammenstellung</b>	Schema vgl. oben Kap. 2.2.5 und R 2 Abs. 1 EStR
<b>G. Steuerermäßigungen</b>	§ 34f, § 34g EStG, § 35 EStG, § 35a EStG
<b>H. Steueranrechnungsbeträge</b>	§ 36 Abs. 2 EStG
<b>I. Steuerhinzurechnungsbeträge</b>	§ 31 EStG

\* \* \* \*