

Berta ist alleinstehend, da sie mit keiner anderen volljährigen Person in einer Haushaltsgemeinschaft lebt. Zudem ist sie unverheiratet, sodass der Splittingtarif nicht zur Anwendung kommt. Berta kann daher einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von  $4.260 \text{ €} + 240 \text{ €} = 4.500 \text{ €}$  von der Summe der Einkünfte abziehen.

Da die Voraussetzungen für den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im ganzen Veranlagungszeitraum 2025 vorliegen, ist der Entlastungsbetrag nicht nach § 24b Abs. 4 EStG zu mindern.

Siehe zu den Anspruchsvoraussetzungen sowie zu der zeitanteiligen Gewährung auch das BMF-Schreiben vom 23.11.2022 „Anwendungsschreiben betr. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)“, Beck StE 1 § 24b/1.

### 3. Gewinnermittlung

**Fall 12:** EÜR und das Zu- und Abflussprinzip – angelehnt an das Steuerberaterexamen 2013 (§ 4 Abs. 3 und § 11 EStG)

#### Sachverhalt:

Anton, wohnhaft in Berlin, ist seit Jahren gewerblich tätig und vorsteuerabzugsberechtigt. Seinen Gewinn ermittelt Anton zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG. Für 2025 hat Anton einen vorläufigen Gewinn in Höhe von 20.000 € erzielt.

Folgende Sachverhalte sind dabei bisher unberücksichtigt geblieben:

#### Anmietung Lagerraum

Anton hat einen Lagerraum angemietet, der betrieblich genutzt wird. Der Mietzins beträgt monatlich 150 € und ist zum 30. eines jeden Monats fällig. Versehentlich hat Anton die Miete für November und Dezember insgesamt erst am 07.01.2026 überwiesen. Im Übrigen ist die Miete stets pünktlich überwiesen worden.

#### Kauf Lieferwagen

Am 01.12.2025 erwarb Anton einen Lieferwagen zum Kaufpreis von 71.400 € (60.000 € zzgl. 19 % USt in Höhe von 11.400 €). Die Auslieferung erfolgte am 10.12.2025. Seitdem wurde der Lieferwagen von Anton ausschließlich betrieblich genutzt. Den Kaufpreis zahlte Anton allerdings erst am 05.01.2026. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Lieferwagens beträgt 5 Jahre.

#### Verkauf Maschine

Am 31.12.2025 hat Anton eine ausschließlich betrieblich genutzte Maschine zum Preis von 2.380 € (2.000 € zzgl. 19 % USt in Höhe von 380 €) verkauft und mit Eigentumsvorbehalt übereignet. Den Kaufpreis erhielt er erst am 19.02.2026 in bar. Anton hatte die Maschine am 01.01.2023 zum Preis von 2.000 € (zzgl. 380 € USt) erworben und für die Wirtschaftsjahre 2023 bis 2025 eine jährliche AfA in zutreffender Höhe von 500 € berücksichtigt.

#### Unfall

Anton ist Eigentümer eines PKW, den er nur zu Privatfahrten nutzt. Am 02.12.2025 musste Anton zu einem Kunden nach Bottrop. Da der Firmenwagen zu diesem Zeitpunkt von einem Mitarbeiter genutzt wurde, nahm Anton ausnahmsweise den privaten PKW. Bei der Fahrt übersah Anton grob fahrlässig einen anderen Wagen und verursachte dadurch einen Unfall. Hierdurch wurde der PKW stark beschädigt. Die von Anton am 13.12.2025 bezahlten Reparaturkosten beliefen sich auf 9.000 € (zzgl. 19 % USt in Höhe von 1.710 €). Die darüber hinaus durch den Unfall bedingte Wertminderung (merkantiler Minderwert) wurde von einem Sachverständigen auf 1.000 € geschätzt. Nach der Reparatur wurde der PKW von Anton wieder ausschließlich zu Privatfahrten genutzt.

### Diebstahl

Am 30.09.2025 wurde aus der Garage des Anton ein ausschließlich betrieblich genutzter Anhänger gestohlen. Den Anhänger hatte Anton am 01.01.2023 zu einem Kaufpreis von 5.000 € zzgl. 950 € USt erworben und für die Wirtschaftsjahre 2023 und 2024 eine jährliche AfA in zutreffender Höhe von 1.000 € berücksichtigt. Der Teilwert des Anhängers betrug zum Zeitpunkt des Diebstahls 4.500 €. Von der Versicherung erhielt Anton am 01.11.2025 einen Betrag von 4.000 €. Am 10.01.2026 kaufte Anton – wie von vornherein beabsichtigt – einen neuen Anhänger, da er diesen dringend betrieblich benötigt. AfA wurde von Anton in 2025 nicht gewinnmindernd berücksichtigt.

Im Übrigen hat Anton keine Einkünfte erzielt.

**Aufgabe:** Ermitteln Sie die Einkünfte des nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtigen Anton für den Veranlagungszeitraum 2025. Anton möchte möglichst niedrige Einkünfte versteuern. Eine degressive AfA und eine Sonderabschreibung nach § 7g EStG will er jedoch nicht in Anspruch nehmen. Begründen Sie Ihre Ergebnisse unter Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen.

### Lösung:

Anton erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Gewinn, der laut Sachverhalt gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden konnte. Das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG findet Anwendung.

**Hinweis!** Dass Anton unbeschränkt steuerpflichtig ist, ergab sich bereits aus der Aufgabenstellung. Auf Veranlagung und Tarif war hier nicht einzugehen, weil nur die Einkünfte zu ermitteln und dafür Tarif und Veranlagung nicht von Bedeutung sind.

### Anmietung Lagerraum

Die Mietzahlungen stellen dem Grunde nach Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG dar. Die zeitliche Zuordnung bestimmt sich nach § 11 EStG. Ausgaben sind nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Demnach wären nur 1.500 € im Jahre 2025 zu berücksichtigen (Januar bis Oktober je 150 €).

Eine Ausnahme gilt für **wiederkehrende Ausgaben** im § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG. Diese sind in dem Kalenderjahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu berücksichtigen. Voraussetzung hierfür ist indes, dass die Ausgaben innerhalb einer kurzen Zeit nach Ablauf des Jahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen sind. Kurze Zeit bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben ist dabei ein Zeitraum von bis zu 10 Tagen, H 11 „Allgemeines“ EStH. Das ist sowohl für die November- als auch Dezembermiete der Fall – Abfluss jeweils am 07.01.2026. Allerdings muss auch die Fälligkeit der Forderung oder Verbindlichkeit innerhalb einer kurzen Zeit vor bzw. nach dem Ende des Kalenderjahres eingetreten sein. Dies trifft nur auf die Dezembermiete zu. Die Novembermiete war bereits am 30.11. fällig und somit nicht innerhalb der 10 Tage.

Somit sind in 2025 1.650 € als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

### Kauf Lieferwagen

Dem Grunde nach stellt der gesamte Kaufpreis einschließlich der Vorsteuer eine Betriebsausgabe i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG dar. Nach § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG sind jedoch die Vorschriften zur Abschreibung auch bei Einnahmen-Überschussrechtern anzuwenden.

Nicht davon betroffen ist die **abziehbare Vorsteuer**, da sie nach § 9b Abs. 1 Satz 1 EStG nicht zu den Anschaffungskosten gehört. Maßgeblich ist daher § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG und der tatsächliche Abfluss in 2026.

Die Anschaffungskosten für den Lieferwagen sind gemäß § 7 Abs. 1 EStG auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Nach R 7.4 Abs. 1 Satz 1 EStR ist die AfA vorzunehmen, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt ist. Angeschafft ist ein Wirtschaftsgut nach R 7.4 Abs. 1 Satz 2 EStR im Zeitpunkt der Lieferung.

Die AfA kann gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG zeitanteilig ab dem Zeitpunkt der Lieferung in Anspruch genommen werden (= Zwölfstelregelung). Auf den Zeitpunkt des Abflusses des Kaufpreises kommt es hingegen nicht an.

#### Berechnung AfA:

$60.000 \text{ €} / 5 \text{ Jahre} = 12.000 \text{ €} \times \frac{1}{12} = 1.000 \text{ €}$ .

Im Jahr 2025 kann daher ein Betrag von 1.000 € als Betriebsausgaben abgezogen werden.

**Hinweis!** Da der Lieferwagen als bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens in 2025 angeschafft wurde, könnte Anton eine **degressive** AfA nach § 7 Abs. 2 EStG in Anspruch nehmen. Laut Aufgabenstellung begehrt Anton jedoch die lineare Abschreibung. Anderenfalls wäre eine Vergleichsrechnung vorzunehmen, da laut Aufgabenstellung möglichst niedrige Einkünfte gewünscht sind.

#### Verkauf Maschine

Der **Kaufpreis** stellt dem Grunde nach eine Betriebseinnahme dar. Diese ist jedoch aufgrund des Zuflussprinzips des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG erst im Jahre 2026 zu berücksichtigen.

In Höhe des **Restbuchwerts** ist eine Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen. Zeitlich ist der Restbuchwert im Jahr der Veräußerung abzuziehen, also in 2025. Der Restbuchwert beträgt 500 €, sodass sich die Betriebsausgaben um diesen Betrag erhöhen.

Anschaffungskosten (ohne USt, da vorsteuerabzugsberechtigt, § 9b Abs. 1 Satz 1 EStG)	2.000 €
AfA 2023	./ 500 €
AfA 2024	./ 500 €
AfA 2025	./ 500 €
<b>Restwert (= Betriebsausgabe)</b>	<b>500 €</b>

#### Unfall

Die Reparaturkosten stellen nach § 4 Abs. 4 EStG eine **Betriebsausgabe** dar, da das verlustauslösende Ereignis betrieblich veranlasst war (Veranlassungszusammenhang). Das Verschulden des Anton führt nicht zu einer privaten Veranlassung. Es ist auch nicht von Bedeutung, dass der Schaden an einem Wirtschaftsgut des Privatvermögens eingetreten ist.

Die Reparaturkosten (9.000 € + 1.710 €) sind aufgrund des Abflussprinzips des § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG in 2025 zu berücksichtigen. Die Wertminderung (merkantiler Minderwert) in Höhe von 1.000 € führt hingegen zu keinem Abfluss, wenn der PKW behalten wird (siehe BFH, Urteil vom 31.01.1992, VI R 57/88, BStBl II 1992, 401, sowie H 9.10 „Nicht berücksichtigungsfähig sind dagegen – 3. Spiegelstrich“ LStH).

#### Diebstahl

Die bis zum Zeitpunkt des Diebstahls zeitanteilige AfA von 750 € ( $1.000 \text{ €} \times \frac{9}{12}$ ) ist in 2025 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Daneben stellt auch der Restwert in Höhe von 2.250 € eine Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG dar. Gleichzeitig führt die Zahlung der Versicherungssumme in Höhe von 4.000 € zu einer in 2025 zu berücksichtigenden Betriebseinnahme.

Ein Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel ist aber immer dann gegeben, wenn mehr als drei Objekte innerhalb einer kurzen Zeit von regelmäßig 5 Jahren angeschafft oder hergestellt **und** veräußert werden, Rz. 5 des vorgenannten BMF-Schreibens.

Für Beteiligungen an Grundstücksgesellschaften ist unter den Rz. 14–18 des vorgenannten BMF-Schreibens ausgeführt, dass diese Grundsätze auch auf Ebene von Grundstücksgesellschaften anzuwenden sind. Die Gesellschafter dieser Grundstücksgesellschaft erzielen dann gewerbliche Einkünfte, wenn sie zu mindestens 10 % oder mit mehr als 250.000 € an dieser Grundstücksgesellschaft beteiligt sind. Dieser Sachverhalt ist für Anton hinsichtlich der OHG gegeben.

Der BFH musste aber mit Urteil vom 22.08.2012, X R 24/11, BStBl II 2012, 865, erstmals darüber entscheiden, ob ein Steuerpflichtiger (hier Anton) allein durch die Zurechnung der Verkäufe der gewerblichen Personengesellschaft (hier die OHG) selbst in eigener Person zum gewerblichen Grundstückshändler wird. Der BFH hat dies bejaht, obwohl Anton in eigener Person kein einziges Grundstück besitzt. Dennoch seien ihm die Verkäufe der gewerblichen Personengesellschaft so zuzurechnen, dass er in eigener Person gewerblicher Grundstückshändler ist und seine in der vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft erzielten anteiligen Veräußerungsgewinne damit gewerbliche Einkünfte darstellen.

**Anmerkung!** Durch die Verlängerung der Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf 10 Jahre ergibt sich für derartige Veräußerungsgeschäfte innerhalb dieser Frist grundsätzlich eine Steuerpflicht. Die gewerblichen Einkünfte lösen aber zusätzlich Gewerbesteuer aus, die jedoch nach § 35 EStG zumindest anteilig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann.

Nach Ablauf der Veräußerungsfrist von 10 Jahren verbleibt es grundsätzlich bei einem nicht steuerbaren Veräußerungsgeschäft, wenn das Grundstück im Privatvermögen gehalten wird. Dieser Verkauf würde weder als Zählobjekt in die Berechnung der „**Drei-Objekt-Grenze**“ einbezogen werden, noch durch einen anderen gewerblichen Grundstückshandel infiziert werden können. Siehe hierzu auch die Ausführungen in Rz. 6 des vorgenannten BMF-Schreibens.

## 5. Absetzung für Abnutzung, geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten

**Fall 31:** Geringwertige Wirtschaftsgüter, Sammelposten und Absetzung für Abnutzung (§§ 6 Abs. 2 und 2a, 7, 9b EStG, BMF-Schreiben vom 30.09.2010 „Schreiben betr. Zweifelsfragen zur bilanzsteuerlichen Behandlung sog. geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Absatz 2 EStG und zum Sammelposten nach § 6 Absatz 2a EStG in der Fassung des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22. Dezember 2009 (BGBl I 2009, 3950, BStBl I 2010, 2)“ Beck StE 1 § 6/28)

### Sachverhalt:

Die unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Berta betreibt einen kleinen Gewerbebetrieb in Berlin und ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Sie ermittelt ihren Gewinn zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG. Im Januar 2025 erwirbt sie für ihren Betrieb drei Wirtschaftsgüter:

1. einen Schrank für 850 € zuzüglich Umsatzsteuer mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren,
2. einen Stuhl für 400 € zuzüglich Umsatzsteuer mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren und

3. einen Tisch für 1.200 € zuzüglich Umsatzsteuer ebenfalls mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren.

**Aufgabe:** Welche Möglichkeiten hat Berta die Anschaffungskosten der drei Wirtschaftsgüter steuerlich geltend zu machen?

**Lösung:**

Berta erzielt mit dem Gewerbebetrieb Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Auch bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung sind gemäß § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter, die Bildung eines Sammelpostens und über die AfA zu befolgen.

Da Berta zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, gehören die Vorsteuerbeträge gemäß § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Anschaffungskosten.

**Grundsätzlich** sind bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren Nutzung zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecken, nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG **linear abzuschreiben**. Dabei ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung auf ein Jahr entfällt. Schrank, Stuhl und Tisch wären somit grundsätzlich nach § 7 Abs. 1 EStG anteilig entsprechend der jeweiligen Nutzungsdauer abzuschreiben.

Berta kann für die in Januar 2025 angeschafften beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens **nicht** die AfA in fallenden Jahresbeträgen nach § 7 Abs. 2 EStG anstelle der linearen AfA bemessen. Die **degressive AfA** wird nach einem unveränderlichen Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen. Diese Abschreibung kommt aber nur für Wirtschaftsgüter in Betracht, die u.a. nach dem 31.03.2024 und vor dem 01.01.2025 bzw. nach dem 30.06.2025 und vor dem 01.01.2028 angeschafft oder hergestellt wurden.

**Hinweis!** Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die **nach dem 30.06.2025 und vor dem 01.01.2028** angeschafft oder hergestellt werden, darf der Prozentsatz höchstens das Dreifache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 30 % nicht übersteigen. Diese (Wieder-)Einführung der degressiven AfA durch das „Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland“ soll als „**Investitionsbooster**“ der deutschen Wirtschaft zugutekommen.

Nach § 6 Abs. 2 EStG können jedoch abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind (als **geringwertige Wirtschaftsgüter** bezeichnet), im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Anschaffungskosten, vermindert um den darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, für das einzelne Wirtschaftsgut 800 € nicht übersteigen.

**Hinweis!** Auch bei Steuerpflichtigen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, ist der **Nettobetrag** ohne USt für die Prüfung, ob ein geringwertiges Wirtschaftsgut (bzw. ein Sammelposten) vorliegt, maßgebend. Siehe hierzu R 9b Abs. 2 Satz 1, 2 EStR.

**Hinweis!** Anhaltspunkte, ob ein Wirtschaftsgut zur **selbständigen Nutzung** fähig ist, können der R 6.13 Abs. 1 EStR sowie dem H 6.13 „ABC der selbständig nutzungsfähigen Wirtschaftsgüter“, „ABC der nicht selbständig nutzungsfähigen Wirtschaftsgüter“ EStH entnommen werden.

Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall ausschließlich für den Stuhl gegeben. Der Stuhl könnte somit als geringwertiges Wirtschaftsgut im Veranlagungszeitraum 2025 in voller Höhe als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Für den Schrank und den Tisch verblieben nur die AfA gemäß § 7 Abs. 1 EStG. Die AfA nach § 7 Abs. 2 EStG ist, wie o.a., aufgrund der Anschaffung im Januar 2025 nicht möglich.

Gemäß § 6 Abs. 2a EStG kann jedoch abweichend für die abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die selbständig nutzungsfähig sind, ein **Sammelposten** gebildet werden, wenn die Anschaffungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, für das einzelne Wirtschaftsgut 250 €, aber nicht 1.000 € übersteigen. Diese Bedingungen werden grundsätzlich für den Stuhl und für den Schrank erfüllt.

Gemäß § 6 Abs. 2a Satz 5 EStG ist jedoch Voraussetzung, dass sämtliche in einem Wirtschaftsjahr angeschafften Wirtschaftsgüter einheitlich unter den Sammelposten gefasst werden. Es ist also nicht zulässig, den Stuhl mit den Anschaffungskosten von 400 € als geringwertiges Wirtschaftsgut in voller Höhe nach § 6 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen und den Schrank im Rahmen der Sammelpostenregelung mit einem Fünftel gemäß § 6 Abs. 2a EStG als Betriebsausgabe anzusetzen.

Im vorliegenden Fall könnten also der Schrank und der Stuhl gemeinsam in den Sammelposten gemäß § 6 Abs. 2a EStG eingestellt und mit einem Fünftel ( $850 \text{ €} + 400 \text{ €} = 1.250 \text{ €} \times \frac{1}{5}$ ) 250 € jährlich als Betriebsausgabe erfasst werden.

**Hinweis!** Beachten Sie bitte auch die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 30.09.2010 „Schreiben betr. Zweifelsfragen zur bilanzsteuerlichen Behandlung sog. geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Absatz 2 EStG und zum Sammelposten nach § 6 Absatz 2a EStG in der Fassung des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22. Dezember 2009 (BGBl I 2009, 3950, BStBl I 2010, 2)“ Beck StE 1 § 6/28.

Die Anschaffungskosten für den Tisch sind zwingend nach § 7 Abs. 1 EStG abzuschreiben.

**Hinweis!** Die Abschreibung ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ggf. **zeitanteilig** vorzunehmen. Dies gilt gemäß § 7 Abs. 2 Satz 3 EStG entsprechend für die degressive AfA. Ein Sammelposten wird unabhängig von Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung der ihm zugeordneten Wirtschaftsgüter jährlich mit einem Fünftel Gewinn mindernd aufgelöst.

Es bleibt daneben die Möglichkeit nur den Stuhl als geringwertiges Wirtschaftsgut gemäß § 6 Abs. 2 EStG zu behandeln und sodann den Schrank und den Tisch im Rahmen der Abschreibungen nach § 7 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen.

**Hinweis!** Wenn laut Aufgabenstellung ein möglichst niedriger Gewinn ermittelt werden soll, sollte eine **Vergleichsrechnung** aufgestellt werden. In dieser wird sodann überprüft, in welcher Konstellation sich in Summe die höchsten Abzugsbeträge ergeben.

**Fall 32:** Absetzung für Abnutzung: als Betriebsausgaben bzw. als Werbungskosten (§ 6 Abs. 2, § 6 Abs. 2a, § 7 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG)

#### **Sachverhalt:**

Der gewerbetreibende Anton erwirbt für seinen Betrieb im Oktober 2025 einen Stuhl im Wert von 410 € zuzüglich Umsatzsteuer und einen Tisch im Wert von 1.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt jeweils 8 Jahre.

**Alternative:** Die Arbeitnehmerin Berta erwirbt ebenfalls im Oktober 2025 einen Stuhl im Wert von 410 € zuzüglich Umsatzsteuer und einen Tisch im Wert von 1.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Stuhl und Tisch werden ausschließlich beruflich am Arbeitsplatz der Berta genutzt.

**Aufgabe:** Welche steuerlichen Abzugsmöglichkeiten ergeben sich aus den vorgenannten Anschaffungen?

**Lösung:**

Die Aufwendungen für den betrieblich genutzten Stuhl und Tisch stellen Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG dar. Unabhängig von der Gewinnermittlungsart – Bilanzierung oder Einnahmenüberschussrechnung – sind die Vorschriften über die AfA i.S.d. § 7 EStG und ggf. die der Bewertung nach § 6 EStG zu beachten.

Grundsätzlich muss Anton die angeschafften Wirtschaftsgüter Tisch und Stuhl nach § 7 Abs. 1 EStG **linear** über die Nutzungsdauer verteilt abschreiben, da beide Wirtschaftsgüter eine Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Da die beiden beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Oktober 2025 angeschafft wurden, kann Anton statt der linearen AfA eine AfA in fallenden Jahresbeträgen (**degressiv**) nach § 7 Abs. 2 EStG vornehmen.

Die Kosten für den Stuhl als **geringwertiges Wirtschaftsgut** können jedoch davon abweichend auch nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, da die Aufwendungen nicht mehr als 800 € netto betragen haben. Siehe hierzu auch R 9b Abs. 2 Satz 1, 2 EStR.

Für den angeschafften Tisch im Wert von 1.000 € netto kann Anton gemäß § 6 Abs. 2a EStG einen **Sammelposten** bilden. Dieser Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren gleichmäßig mit jeweils einem Fünftel aufzulösen.

Diese Wahl für den Sammelposten kann jedoch nach § 6 Abs. 2a Satz 5 EStG nur für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten 250 € bis 1.000 € netto betragen, einheitlich ausgeübt werden. Somit müsste dann auch der Stuhl im Wert von 410 € in diesen Sammelposten einbezogen werden und wäre ebenfalls nur mit einem Fünftel als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

**Alternative:**

Für Arbeitnehmer gelten gemäß **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG** die Vorschriften der AfA i.S.d. § 7 EStG für Abnutzung und die für die geringwertigen Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG entsprechend.

Berta kann also die Aufwendungen für den angeschafften Stuhl in voller Höhe nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 1-3 EStG als Werbungskosten geltend machen oder linear über die Nutzungsdauer verteilt nach § 7 Abs. 1 EStG abschreiben. Eine **degressive AfA** kann Berta **nicht** in Anspruch nehmen, da § 7 Abs. 2 EStG von „Anlagevermögen“ spricht, welches bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht vorliegen kann.

**Hinweis!** Nach der h.M. in der steuerlichen Literatur findet die degressive AfA lediglich bei Gewinneinkünften und nicht bei Überschusseinkünften Anwendung, da § 7 Abs. 2 EStG „Anlagevermögen“ voraussetzt. Vgl. etwa *Kulosa* in: Schmidt, EStG, 44. Auflage 2025, § 6 EStG Rz 196.

Für den angeschafften Tisch besteht **keine Möglichkeit** der Berücksichtigung im Rahmen eines **Sammelpostens**. Die Vorschrift des § 6 Abs. 2a EStG kann mangels Verweises im § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG nicht bei den Werbungskosten angewendet werden. Der Tisch ist somit zwingend auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Unabhängig davon kann der Stuhl in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen werden.

Im vorliegenden Fall können daher auch nur  $\frac{3}{4}$  von den stillen Reserven in Höhe von 1.800 € = 1.350 € auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. Im Ergebnis sind damit 450 € Gewinn erhöhend steuerlich zu berücksichtigen (Erfassung bei EÜR: Betriebseinnahmen: 2.000 €, Betriebsausgaben: 1.350 € + 200 €).

Der neue Computer erfüllt aufgrund der verbleibenden Anschaffungskosten von 150 € (1.500 € ./ 1.350 €) die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 EStG und kann deshalb im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Vgl. hierzu R 6.13 Abs. 2 Nr. 4 EStR.

Der **Unterschied** zwischen der in R 6.6 EStR geregelten Rücklage für Ersatzbeschaffung zur Regelung des § 6b EStG besteht zum einen in dem unterschiedlichen Abgang des Wirtschaftsguts für das stille Reserven aufgedeckt werden. Während es sich bei der Regelung des § 6b EStG um die Veräußerung bestimmter begünstigter Anlagegüter handelt, behandelt R 6.6 EStR den Abgang des Wirtschaftsguts durch höhere Gewalt.

Als zweiter wesentlicher Unterschied ist die für R 6.6 EStR zwingend erforderliche Reinvestitionsabsicht zu nennen, die § 6b EStG nicht fordert. Entfällt diese Reinvestitionsabsicht, ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung zwingend aufzulösen, während die Rücklage nach § 6b EStG in den vorgesehenen Fristen weiter bestehen bleiben kann.

Für die Rücklage für Ersatzbeschaffung ist in R 6.6 Abs. 4 EStR eine Frist von einem oder bei Grundstücken und Gebäuden von vier Jahren vorgesehen. Nach R 6.6 Abs. 4 Satz 6 EStR kann diese Frist jedoch bei der Neuerstellung von Gebäuden auf bis zu sechs Jahre verlängert werden, wenn die Ersatzbeschaffung noch ernsthaft geplant und zu erwarten ist. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern ist eine Verlängerung der Investitionsfrist auf bis zu vier Jahre möglich.

Der dritte wesentliche Unterschied zum § 6b EStG ist in der Beschaffung des Ersatzwirtschaftsguts zu sehen. Bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung wird ein nicht nur der Art nach funktionsgleiches Wirtschaftsgut gefordert, es muss auch funktionsgleich genutzt werden. Vgl. hierzu H 6.6 Abs. 1 – „Ersatzwirtschaftsgut“ EStH. Diese Voraussetzung sieht § 6b EStG nicht vor.

## 7. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen

**Fall 38:** Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (§§ 3 Nr. 40, 3c, 17 EStG)

### Sachverhalt:

Anton erwarb am 01.04.2022 für 60.000 € eine 0,6%ige Beteiligung an der X-AG mit Sitz in Berlin. Am 01.04.2024 kaufte er einen weiteren 0,8%igen Anteil an derselben X-AG für diesmal 80.000 €. Die Anteile hält Anton im Privatvermögen.

Am 01.10.2025 veräußert Anton sämtliche Anteile an der X-AG Berlin (1,4 %) für 230.000 €. Die Veräußerungskosten haben 20.000 € betragen und wurden allein von Anton getragen.

**Aufgabe:** Bestimmen Sie für Anton die Art der Einkünfte aus diesem Veräußerungsvorgang in 2025 und ermitteln Sie deren Höhe.

**Variante:** Was ändert sich, wenn bei sonst gleichen Bedingungen die Wertpapiere für nur 70.000 € veräußert werden würden?

### Lösung:

Seit dem 01.01.2009 ist der Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften aus dem Privatvermögen grundsätzlich im § 20 Abs. 2 EStG normiert. Danach handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das Subsidi-

diaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG regelt jedoch, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorrangig gegenüber Einkünften aus Kapitalvermögen sind.

Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften des **Privatvermögens** sind gemäß § 17 Abs. 1 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen, wenn der Veräußerer **innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 %** beteiligt war.

**Hinweis!** Es ist **unerheblich**, ob die gesamte Beteiligung bzw. mindestens 1 % der Anteile verkauft werden. Auch die Veräußerung nur eines kleinen Teils dieser Beteiligung, z.B. 0,5 %, würde zu Einkünften nach § 17 Abs. 1 EStG führen.

Diese Bedingung ist im vorliegenden Fall gegeben, da eine Beteiligung an der X-AG von insgesamt 1,4 % (0,6 % + 0,8 %) an zumindest einem Tag innerhalb der letzten 5 Jahre vorlag.

**Hinweis!** Die Vorschrift des § 17 EStG erfasst die Veräußerung von **Anteilen an Kapitalgesellschaften** (z.B. Anteile an einer AG oder Anteile an einer GmbH).

Im Rahmen des KöMoG hat der Gesetzgeber für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften ab 2022 die Möglichkeit zur Option zur Körperschaftsbesteuerung geschaffen. Entsprechende Gesellschaften können nach § 1a KStG auf unwiderruflichen Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden.

Dies führt dazu, dass auch die Veräußerung der Anteile an einer **optierenden Gesellschaft** unter § 17 EStG subsumiert werden kann. Zivilrechtlich wird zwar ein Anteil an einer Personengesellschaft veräußert, ertragsteuerlich wird dieser Anteil hingegen als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft fingiert. Siehe hierzu auch die gesetzliche Anpassung des **§ 17 Abs. 1 Satz 3 EStG** durch das KöMoG, der nunmehr auch die Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG aufführt.

Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt.

**Hinweis!** Der BFH hat mit Urteil vom 09.09.2025 (IX R 12/24, DStR 2025, 2769) entschieden, dass **Steuerberaterkosten**, die für die Ermittlung des Gewinns i.S.d. § 17 EStG **im Zusammenhang mit der Erstellung der Steuererklärung** anfallen, nicht als **Veräußerungskosten** zu berücksichtigen seien.

Laut Sachverhalt beträgt der Veräußerungspreis 230.000 € und Anton muss für die Veräußerung der Anteile an der X-AG Kosten in Höhe von 20.000 € aufwenden. Anschaffungskosten sind nach § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG die Aufwendungen, die Anton geleistet hat, um die Anteile zu erwerben. Die sind vorliegend 60.000 € + 80.000 € = 140.000 €.

**Hinweis!** § 17 Abs. 2a EStG wurde durch das „JStG 2019“ **eingeführt** und ist nach § 52 Abs. 25a EStG erstmals für Veräußerungen i.S.v. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG nach dem 31. Juli 2019 anzuwenden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG auch für entsprechende Veräußerungen vor dem 31. Juli 2019 anzuwenden.

Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG ist für den Veräußerungspreis das **Teileinkünfteverfahren** anzuwenden. Nach dem Teileinkünfteverfahren sind 40 % des Veräußerungspreises steuerfrei, sodass nur 60 % von diesem anzusetzen sind. Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist bei den Veräußerungskosten und den Anschaffungskosten nur ein Ansatz in Höhe von 60 % möglich:

Der Verlust aus der Veräußerung der A-AG in Höhe von 300 € kann somit nicht mit den Zinseinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG bzw. den Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeglichen werden.

**Hinweis!** Beim **BVerfG** ist unter dem Az. 2 BvL 3/21 ein Verfahren **anhängig**, ob die Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste verfassungsgemäß ist. Vgl. hierzu auch den Vorlagebeschluss des BFH vom 17.11.2020, VIII R 11/18, BStBl II 2021, 562.

**Hinweis!** Der BFH hat mit Urteil vom 23.11.2021, VIII R 22/18, BStBl II 2023, 68 entschieden, dass nicht ausgeglichene Verluste eines Ehegatten aus Kapitalvermögen im Rahmen einer Veranlagung der Kapitalerträge zum gesonderten Tarif nach § 32d Abs. 1 EStG mangels Rechtsgrundlage **nicht ehегattenübergreifend** mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten verrechnet werden können.

Im Rahmen des JStG 2022 hat der Gesetzgeber nunmehr die Vorschrift des § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG angepasst, dass im Fall von **zusammenveranlagten Ehegatten ein gemeinsamer Verlustausgleich** vor der Verlustfeststellung erfolgt.

## 10. Vermietung und Verpachtung

**Fall 53:** Vermietungseinkünfte und Steuerermäßigung (§§ 9 und 35a EStG, BMF-Schreiben 09.11.2016 „Schreiben betr. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 35a EStG); Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 10. Januar 2014 (BStBl. I S. 75)“, Beck StE 1 § 35a/1)

### Sachverhalt:

Anton besitzt in Berlin ein Mehrfamilienhaus. Er vermietet einige Wohnungen, die 80 % der gesamten Wohnfläche ausmachen. Eine Wohnung, die 20 % der Gesamtwohnfläche ausmacht, nutzt er selbst. Im Veranlagungszeitraum fallen folgende Aufwendungen an:

- a) Fliesenlegearbeiten in der vermieteten Wohnung im Dachgeschoss für 2.000 €. Dabei entstanden Materialkosten von 6.000 €.
- b) Malerarbeiten in der selbst genutzten Wohnung für 800 €. Es entstanden dafür zusätzlich Materialkosten von 500 €.
- c) Renovierungsarbeiten im Treppenhaus des Mehrfamilienhauses für 10.000 € zzgl. Materialkosten von 2.000 €. Außerdem stellte das Bauunternehmen eine Fahrtkostenpauschale für 12 Tage je 80 € in Rechnung.

Bei den Werten handelt es sich jeweils um die Kosten inklusive Umsatzsteuer. Ordnungsgemäße Rechnungen liegen vor, welche Anton jeweils von seinem Privatkonto beglich.

**Aufgabe:** Welche steuerlichen Möglichkeiten ergeben sich für Anton aus den dargestellten Sachverhalten?

### Lösung:

Anton ist gemäß § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da er eine natürliche Person ist und seinen Wohnsitz im Inland – hier Berlin – hat. Damit ist er mit seinen gesamten in- und ausländischen Einkünften in Deutschland steuerpflichtig (Welteinkommensprinzip).

Mit der Vermietung der Wohnungen erzielt Anton Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Es liegt eine sog. Überschusseinkunftsart vor, bei der das zugrunde liegende Vermögen Privatvermögen darstellt. Es gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

- a) Danach stellen die Fliesenlegearbeiten in der vermieteten Wohnung im Dachgeschoss Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar. Es handelt sich um der Vermietungseinheit direkt zuordenbare Kosten. Die Erhaltungsaufwendungen sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten in Höhe von 8.000 € abzugsfähig.
- b) Die Malerarbeiten in der selbst genutzten Wohnung kann Anton nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen, da diese Wohnung nicht der Erzielung von Einkünften dient, § 12 Nr. 1 EStG. Eine Abzugsmöglichkeit als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen besteht hier ebenfalls nicht. Daher kann eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistung nach § 35a Abs. 3 i.V.m. § 35a Abs. 5 Satz 1 EStG beantragt werden. Die Voraussetzungen sind erfüllt, da die Leistungen im Haushalt von Anton ausgeführt werden, sich dieser Haushalt in der EU bzw. in dem EWR befindet, ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen und diese nicht bar bezahlt wurden, § 35a Abs. 4 und 5 EStG. Die Steuerermäßigung beträgt 20 % von 800 € an Arbeitskosten, also 160 €. Der Höchstbetrag von 1.200 € wird nicht überschritten. Eine Steuerermäßigung für die Materialkosten ist nach § 35a Abs. 5 Satz 2 EStG ausgeschlossen.
- c) Die Renovierungsarbeiten im Treppenhaus sind aufzuteilen. Da nur 80 % der Wohnfläche vermietet sind, können nur 80 % der Gesamtkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden. Die 20 % der Aufwendungen, die auf die eigengenutzte Wohnung des Antons entfallen, können nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, § 12 Nr. 1 EStG.

<b>Berechnung</b>	
Renovierungsarbeiten	10.000 €
Material Renovierung	2.000 €
Fahrtkosten 12 × 80 €	960 €
<b>Gesamtkosten</b>	<b>12.960 €</b>

Als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind demnach  $12.960 \times 80 \% = 10.368 \text{ €}$  abzugsfähig.

Für die restlichen 20 % der Aufwendungen, die auf die von Anton selbst genutzte Wohnung entfallen, kann anteilig eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistung nach § 35a Abs. 3 i.V.m. § 35a Abs. 5 Satz 1 EStG beantragt werden. Begünstigt sind jedoch nur die Arbeits- und die Fahrtkosten, nicht jedoch die Materialkosten, vgl. BMF-Schreiben 09.11.2016 „Schreiben betr. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 35a EStG); Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 10. Januar 2014“, Beck StE 1 § 35a/1, Rz. 39.

<b>Berechnung</b>	
Renovierungsarbeiten	10.000 €
Fahrtkosten 12 × 80 €	960 €
<b>Gesamtkosten</b>	<b>10.960 €</b>

Davon entfallen 20 % auf die privat genutzte Wohnung = 2.192 €. Hierfür kann eine Steuerermäßigung von 20 % von 2.192 €, also 438,40 €, beantragt werden. Der Höchstbetrag von 1.200 € wird nicht überschritten.

**Hinweis!** Bei der Prüfung von Ausgabenpositionen ist zwingend die Subsidiarität zu beachten: Wenn etwas als Betriebsausgaben/Werbungskosten abgezogen werden kann, scheidet grundsätzlich ein Abzug als Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder Steuerermäßigung aus. Wenn etwas als Sonderausgaben abgezogen werden kann, scheidet grundsätzlich ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen oder Steuerermäßigung aus. Wenn etwas als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden kann, scheidet grundsätzlich ein Abzug als Steuerermäßigung aus. Zuerst ist demnach ein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu prüfen. Dann ein Abzug als Sonderausgaben usw. Der Abzug als Steuerermäßigung ist insofern nachrangig.

**Fall 54:** Vermietung von Ferienwohnungen – Einkunftserzielungsabsicht (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, R 15.7 EStR, BFH, Beschluss vom 17.03.2009, IV B 52/08, BFH/NV 2009, 1114, BMF-Schreiben vom 08.10.2004 „Schreiben betr. Einkunftserzielung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“, Beck StE 1 § 21/5)

### Sachverhalt:

Anton hat im Kalenderjahr 2024 eine Ferienwohnung erworben. Diese, nicht in einer Ferienparkanlage betriebene Ferienwohnung, wird von Anton verwaltet und vermietet. Die von Anton ermittelten Einkünfte beruhen auf einer anteiligen Zuordnung der 80 Vermietungstage zu 20 Eigennutzungstagen und dem restlichen Zeitraum als Leerstand. Die Einnahmen und vier Fünftel der Werbungskosten des Jahres 2025 wurden damit den Vermietungseinkünften zugerechnet und führten zu einem Verlust von 5.000 €.

**Aufgabe:** Sind diese negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerlich zu berücksichtigen? Welche weiteren Nachweise hat Anton ggf. zu erbringen?

**Alternative:** Die Ferienwohnung steht in einer Ferienparkanlage in Berlin. Anton stattete die Wohnung aus und erhält sie in einem vermietbaren Zustand. Der Betreiber der Ferienparkanlage bewirbt die Wohnungen der Ferienparkanlage und vermietet Antons Wohnung in dessen Namen an laufend wechselnde Gäste. Die Buchungen durch die Gäste erfolgten beim Ferienparkbetreiber bzw. an der Rezeption vor Ort.

### Lösung:

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ist von einer privaten und damit von keiner gewerblichen Vermietung auszugehen. Die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ermitteln sich als Überschuss der Einnahmen nach § 8 EStG über die Werbungskosten gemäß § 9 EStG, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Dieser Formulierung des Gesetzes ist zu entnehmen, dass von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen ist, damit Einkünfte überhaupt berücksichtigt werden können.

Mit Urteil vom 19.08.2008, IX R 39/07, BStBl II 2009, 138 führt der BFH aus, dass bei einer Ferienwohnung grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften. Das gilt jedenfalls dann, wenn die Ferienwohnung ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten wird. Zu beachten ist allerdings, dass die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen – abgesehen von Vermietungshindernissen – nicht erheblich unterschritten werden darf. Von einer erheblichen Unterschreitung wird ausgegangen, wenn die ortsübliche Vermietungszeit um mindestens 25 % unterschritten wird, vgl. BFH, Urteil vom 24.08. 2006, IX R 15/06, BStBl II 2007, 256.

Liegen die genannten zusätzlichen Voraussetzungen bei einer Ferienimmobilie nicht vor oder können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist die Vermietung nicht mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit vergleichbar. Dann ist die Einkünfterzielungsabsicht durch eine sog. Überschussprognose zu überprüfen, vgl. BFH, Urteil vom 06.11.2001, IX R 97/00, BStBl II 2002, 726.

Nutzt der Steuerpflichtige das betriebliche Kraftfahrzeug auch im Rahmen anderer Einkunftsarten, sind die auf diese außerbetriebliche, aber nicht private Nutzung entfallenden Aufwendungen grundsätzlich nicht mit dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (1 %-Regelung) ermittelten Betrag abgegolten. Es bestehen aber keine Bedenken, diese Entnahme mangels anderer Anhaltspunkte mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs je gefahrenen Kilometer zu bewerten, vgl. o.g. BMF-Schreiben, Rz. 17.

$$0,001 \% \times 90.000 \text{ €} \times 3.000 \text{ km} = 2.700 \text{ €}$$

<b>Zusammenstellung</b>	
Entnahme Privatnutzung	+ 10.800 €
Entnahme Nutzung für V+V	+ 2.700 €
<b>Zusätzliche Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG</b>	<b>13.500 €</b>

Mit der Vermietung des Mehrfamilienhauses erzielt Anton Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG), § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Es gilt das Zufluss- und Abflussprinzip des § 11 EStG.

Statt der bisher als Werbungskosten berücksichtigten 900 € (3.000 km × 0,30 €) sind die bei den Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit berücksichtigten 2.700 € als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG anzusetzen, vgl. o.g. BMF-Schreiben, Rz. 17.

**Hinweis!** Aus Vereinfachungsgründen wird einkommensteuerrechtlich auf den Ansatz einer zusätzlichen Entnahme verzichtet, soweit die Aufwendungen bei der anderen Einkunftsart keinen Abzugsbeschränkungen unterliegen (z.B. bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen, steuerfreien Einkünften, § 3c Abs. 1 EStG) und dort nicht abgezogen werden, vgl. o.g. BMF-Schreiben, Rz. 17.

## 17. Steuerfälle mit internationalem Bezug

**Fall 97:** Anzuwendendes DBA bestimmen sowie Rückfallklausel angelehnt an das Steuerberaterexamen 2017 (§§ 1 Abs. 1, 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 50d Abs. 8 EStG)

### Sachverhalt:

Der 40jährige Anton arbeitet für eine Firma, die in Luxemburg ihren Sitz hat. Anton hat seinen unstrittigen Wohnsitz in Berlin und wird aber von seinem Arbeitgeber ausschließlich in Spanien eingesetzt. Anton arbeitete im Kalenderjahr 2025 an 190 Tagen in Spanien und an einigen „Restarbeitstagen“ in Berlin. Einen Nachweis über eine etwaige Besteuerung der Einkünfte in Spanien kann Anton nicht erbringen.

**Aufgabe:** Welches Land hat das Besteuerungsrecht?

### Lösung:

Anton ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, weil er eine natürliche Person ist und seinen Wohnsitz im Inland (Berlin) hat, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Nach dem Welteinkommensprinzip hat er damit sein Welteinkommen in Deutschland zu versteuern, H 1a „Allgemeines“ EStH.

Seine Einkünfte als Arbeitnehmer stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar. Aufgrund seiner Tätigkeit im Ausland und der damit möglicherweise doppelten Besteuerung ist zu prüfen, ob mit diesem Land ein DBA abgeschlossen worden ist.

Es findet nach Art. 1 das DBA-Spanien Anwendung, weil Anton in Deutschland ansässig ist und in Spanien arbeitet. Dass sein Arbeitgeber den Sitz in Luxemburg hat, ist für die Anwendbarkeit des DBA-Spanien unbeachtlich.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind in Art. 14 DBA-Spanien geregelt. Im Art. 14 wird die Zuordnung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeits- oder den Tätigkeitsstaat an bestimmte Bedingungen geknüpft.

Der Ansässigkeitsstaat richtet sich nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Spanien und ist Deutschland. Wird die Arbeit – wie hier – im Tätigkeitsstaat Spanien ausgeübt, können die Vergütungen in Spanien (= Tätigkeitsstaat) besteuert werden. Da Anton sich länger als 183 Tage in Spanien aufhält, greift auch nicht die einschränkende Zuordnung des Art. 14 Abs. 2 DBA-Spanien, wonach nur Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hätte.

Art. 22 des DBA-Spanien regelt die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (Deutschland). Deutschland nimmt die ausländischen Einkünfte, die in Spanien tatsächlich besteuert worden sind, nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Spanien von der Bemessungsgrundlage aus (Freistellungsmethode). Der Art. 22 Abs. 2 Buchst. b DBA-Spanien hebt jedoch die Freistellung für die Einkünfte auf, die dort ausdrücklich aufgeführt werden. Sind die Einkünfte im Art. 22 Abs. 2 Buchst. b DBA-Spanien aufgeführt, erfolgt die Anrechnung dieser Einkünfte und der spanischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer. Nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. b DBA-Spanien sind aber nur Einkünfte i.S.d. Art. 14 Abs. 3 DBA-Spanien aufgeführt. Somit fallen auch nur diese unter das Anrechnungsverfahren, z.B. Arbeiten an Bord von Schiffen, Flugzeugen (...) im internationalen Verkehr. Die Arbeitnehmereinkünfte in Spanien werden von Deutschland somit grundsätzlich freigestellt.

Zu prüfen ist jedoch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Rückfallklausel des § 50d EStG Abs. 8 EStG (sog. treaty override). Gemäß § 50d Abs. 8 EStG besteuert Deutschland trotzdem, wenn Anton nicht nachweisen kann, dass die Steuer auf die Einkünfte im Ausland festgesetzt und entrichtet worden ist. Laut Sachverhalt kann Anton einen solchen Nachweis nicht erbringen, sodass Deutschland nach § 50d Abs. 8 EStG trotz entgegenstehendem DBA das Besteuerungsrecht zusteht.

### Examenstipp!

Beachten Sie § 50d Abs. 8 EStG bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im grenzüberschreitendem Kontext bitte immer und grenzen Sie diese Norm auch negativ ab.

Bei der Prüfung eines DBA bietet sich das folgende Schema an:

**Anwendbarkeit, Ansässigkeit, Verteilungsnorm (Welches Land darf besteuern?), Vermeidungsnorm (Wie wird die Doppelbesteuerung vermieden? Anrechnung oder Freistellung? Beachte: bei Freistellung Progressionsvorbehalt prüfen!), Rückfallklausel im EStG oder DBA; kurz genannt: **AAVV** mit Rückfallklausel. Siehe dazu bereits Fall 1.**

### Fall 98: Betriebsstättengewinne im Ausland ohne DBA (§§ 1, 34c, 34d EStG)

#### Sachverhalt:

Berta ist in Berlin wohnhaft. Sie betreibt mit dem Handel von Getreidemühlen ein gewerbliches Unternehmen. In einem Staat, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, hat sie eine Zweigniederlassung.

Der Handelsbilanzgewinn für 2025 beträgt 300.000 €, von dem durch getrennte Buchführungen ein nach deutschem Steuerrecht ermittelter Gewinn von 60.000 € auf die ausländische Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO entfällt.