



**TAXACADEMY**



Rechtsstand 2023

# Einkommensteuer Basiswissen

---

**Sonstige Einkünfte gem. § 22 EStG**

Skript zum Online-Training

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Voraussetzungen für sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 EStG</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Tatbestände der Einnahmen</b>	<b>3</b>
2.1	Überblick	3
2.2	Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen/Leistungen (§ 22 Nr. 1 EStG)	3
2.2.1	Sonstige wiederkehrende Bezüge/Leistungen	4
2.2.2	Renten	4
2.3	Einkünfte aus Unterhaltsleistungen bei Realsplitting (§ 22 Nr. 1a EStG)	8
2.4	Einkünfte aus Versorgungsleistungen (§ 22 Nr. 1a EStG)	9
2.5	Einkünfte aus Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (§ 22 Nr. 1a EStG)	9
2.6	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG)	10
2.6.1	Besteuerung von Kryptowährungen	14
2.6.1.1	Technologie	14
2.6.1.2	Entwicklung der Rechtsprechung	14
2.6.1.3	Einkommensteuer und Gewerbesteuer	15
2.6.2	Einordnung	15
2.6.3	Ausnahme: Kapitalvermögen	16
2.6.4	Gewerbliche Einkünfte – Betriebsvermögen	16
2.6.5	Umsatzsteuer	17
2.6.6	Besteuerung von <i>Mining</i>	17
2.6.7	Besteuerung von <i>Staking</i>	17
2.6.8	Besteuerung von <i>Lending</i>	18
2.6.9	Verluste	18
2.7	Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)	18
2.8	Abgeordnetenbezüge (§ 22 Nr. 4 EStG)	20
2.9	Einkünfte aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG)	20
<b>3</b>	<b>Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften</b>	<b>22</b>

# 1 Voraussetzungen für sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 EStG



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

**2 praktische Übungen**

1 Nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG unterliegen die sonstigen Einkünfte i. S. d. § 22 EStG grundsätzlich der Einkommensteuer. Die sonstigen Einkünfte gehören zu den **Überschusseinkünften** und werden daher als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Dabei gilt das **Zu- und Abflussprinzip** nach § 11 EStG.

**Überschusseinkünfte**

2 § 22 EStG ist **keine Auffangvorschrift** für Einkünfte, die von keiner anderen der sechs Einkunftsarten erfasst werden. Vielmehr werden die darunter fallenden Einnahmen genau abgegrenzt.

**Beispiel:** Herr A gewinnt bei der staatlichen Lotterie 300.000 €, Frau B gewinnt bei der Fernsehshow „Big-Brother“ 250.000 €.



**Lösung:** Der Gewinn von Herrn A fällt weder unter die Einkünfte nach § 22 EStG, noch unter eine andere Einkunftsart des EStG und ist somit nicht steuerbar. Der Gewinn von Frau B hingegen ist den Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG zuzuordnen.

3 Die sonstigen Einkünfte i. S. d. § 22 EStG sind gegenüber den übrigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 6 EStG) weitgehend **subsidiär** (vgl. § 22 Nr. 1 S. 1 EStG, § 22 Nr. 3 S. 1 EStG, § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 2 EStG). Hiervon **ausgenommen** bzw. nicht subsidiär zu anderen Einkünften sind u. a. die Tatbestände des § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a EStG (Leibrenten) und die des § 22 Nr. 4 EStG (bestimmte Zulagen und Bezüge).

**Subsidiarität**

**Beispiel:** Herr X betreibt eine gewerbliche Vermietung von PKWs. Die Einkünfte, die er hieraus erzielt, sind § 15 Abs. 1 EStG zuzuordnen (subsidiär § 22 Nr. 3 EStG)<sup>1</sup>. Frau Y erhält gesetzliche Rente, die immer den Einkünften nach § 22 Nr. 1 EStG zuzuordnen ist.



4 Die **sonstigen Einkünfte** ermitteln sich grds. aus dem **Überschuss der Einnahmen** über die **Werbungskosten**<sup>2</sup>.

Ermittlungsschema bei Einkünften i. S. v. § 22 Nr. 1 und 1a, Nr. 3 bis 5 EStG:	
Einnahmen	
./. tatsächliche Werbungskosten (§ 9 EStG)	
nur bei § 22 Nr. 1, 1a, 5 EStG mindestens Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 3 EStG) i. H. v. 102 €	
<b>Beachte:</b> Freigrenze i. H. v. 256 € für Einkünfte aus sonstigen Leistungen gem. § 22 Nr. 3 EStG	
<b>= Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)</b>	

<sup>1</sup> Anders bei gelegentlicher Vermietung, z. B: Ein Student überlässt seinen privaten Pkw entgeltlich einem Freund für eine Urlaubsfahrt (§ 22 Nr. 3 EStG).

<sup>2</sup> Etwas anderes gilt bei privaten Veräußerungsgeschäften (vgl. § 23 Abs. 3 EStG).

- 5 Eine **Ausnahme** bilden die **Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften**, bei denen sich der private Veräußerungsgewinn bzw. -verlust folgendermaßen ermittelt:

<b>Ermittlungsschema bei Einkünften i. S. v. § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 3 EStG:</b>	
	Veräußerungspreis
./.	Anschaffungs-/Herstellungskosten
./.	tatsächliche Werbungskosten (§ 9 EStG)
	<b>Beachte:</b> Freigrenze i. H. v. 600 € pro Kalenderjahr für Einkünfte aus sonstigen Leistungen gem. § 23 Abs. 3 S. 5 EStG
<b>=</b>	<b>Sonstige Einkünfte (privater Veräußerungsgewinn/-verlust, § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 2 EStG)</b>

- 6 Die sonstigen Einkünfte unterliegen dem **persönlichen Einkommensteuertarif** des Steuerpflichtigen gem. § 32a EStG.

## 2 Tatbestände der Einnahmen



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:  
**27 praktische Übungen**

### 2.1 Überblick

- 7 Die Einnahmetatbestände der sonstigen Einkünfte können grundsätzlich in **drei Gruppen** unterteilt werden:

Einkünfte i. S. d. § 22 EStG		
Nr. 1, 1a	Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG	Nr. 3, 4, 5
Einkünfte aus <b>wiederkehrenden Bezügen</b>	Einkünfte aus <b>privaten Veräußerungsgeschäften</b>	Übrige Einkünfte aus <b>sonstigen Leistungen, Abgeordnetenbezügen</b> und <b>Altersvorsorgeverträgen</b>

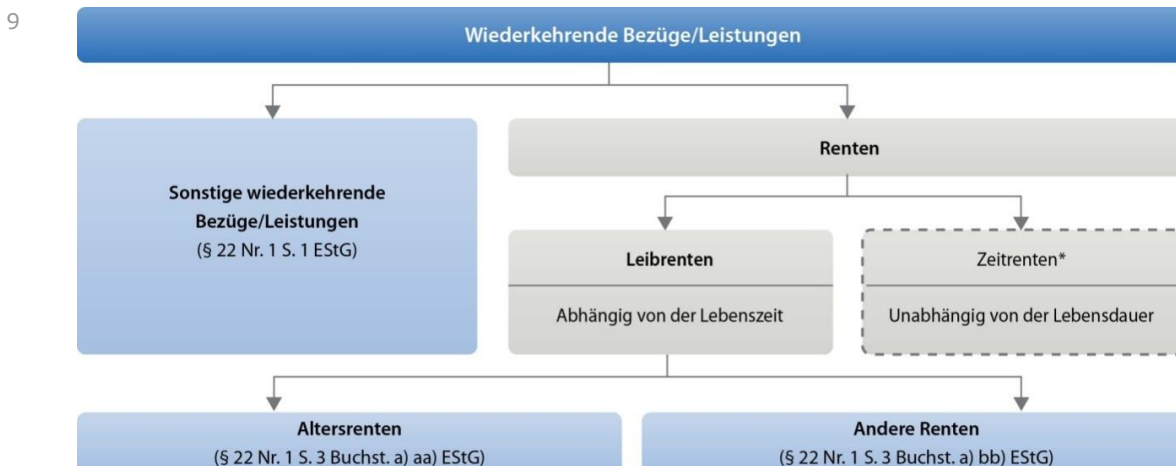
- 8 Ist keiner der Tatbestände des § 22 EStG einschlägig und können die Einnahmen auch keiner anderen Einkunftsart zugeordnet werden, sind die betreffenden Einnahmen **nicht steuerbar**. Dies gilt beispielsweise für:

- ▶ Lotterie-, Spiel-, Sport-, Wettgewinne,
- ▶ Streikunterstützung,
- ▶ Reuegeld wegen Rücktritts vom Vertrag.

**Beispiel:** A erhält aus der staatlichen Lotterie 500.000 €, da er „6 Richtige“ getippt hat. Da die Einnahmen keinen Einkünftebestand erfüllen, ist der Gewinn nicht steuerbar.




### 2.2 Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen/Leistungen (§ 22 Nr. 1 EStG)



\* Keine Einkünfte nach § 22 EStG, ggf. jedoch Einkünfte einer anderen Einkunftsart.

### 2.2.1 Sonstige wiederkehrende Bezüge/Leistungen

- 10 Sonstige wiederkehrende Bezüge sind als sonstige Einkünfte nach **§ 22 Nr. 1 S. 1 EStG** zu erfassen. Voraussetzungen hierfür sind, dass die Bezüge:<sup>3</sup> **Wiederkehrende Bezüge/Leistungen**
- ▶ **Geld- oder Sachleistungen (Geldeswert)** darstellen, die
  - ▶ keiner anderen Einkunftsart zuzuordnen sind,
  - ▶ bei wirtschaftlicher Betrachtung keine Kapitalrückzahlungen darstellen (z. B. Kaufpreistraten oder Tilgungszahlungen von Darlehen),
  - ▶ auf einem **einheitlichen Entschluss** oder einem **einheitlichen Rechtsgrund** beruhen (z. B. Testament, Vertrag, Gesetz),
  - ▶ mit einer **gewissen Regelmäßigkeit** wiederkehren (Zeitabstände zwischen den Zahlungen müssen nicht identisch sein).<sup>4</sup>
- 11 Die sonstigen wiederkehrenden Bezüge brauchen jedoch **nicht** jeweils **in derselben Höhe** geleistet werden.<sup>5</sup> Entscheidend ist somit eine **Wiederholungsabsicht** und nicht die tatsächliche Wiederholung der Leistung. Eine Mindestdauer ist ebenfalls nicht erforderlich. **Wiederholungsabsicht**
- 12 Wiederkehrende Bezüge sind entweder vom Geber oder vom Empfänger zu versteuern (vgl. hierzu R 22.1 EStR).
- ▶ Der **Empfänger** hat die Leistungen als wiederkehrende Bezüge zu versteuern, sofern sie der unbeschränkt steuerpflichtige Geber als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen kann und sie nicht nach § 3 EStG steuerfrei bleiben.
  - ▶ Werden die Bezüge freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt, so kann der **unbeschränkt steuerpflichtige Geber** diese nicht steuerlich geltend machen, **§ 12 Nr. 2 EStG**. Der Empfänger hat die Leistungen nicht zu versteuern.
- Beispiel:** Herr X (unbeschränkt steuerpflichtig) verspricht dem Y, monatlich zehn Jahre lang 20 % seiner Einnahmen aus einem Mietgrundstück an ihn abzuführen. Das Schenkungsversprechen wurde notariell beurkundet. 
- Lösung:** Die Leistungen des X beruhen auf einem einheitlichen Entschluss und fließen regelmäßig (monatlich) zu. Grundsätzlich hätte Y die Bezüge gem. § 22 Nr. 1 S. 1 EStG zu versteuern. Dem steht jedoch § 22 Nr. 1 S. 2 EStG entgegen: Da die wiederkehrenden Bezüge freiwillig geleistet werden, kann X sie nicht gem. § 12 Nr. 2 EStG absetzen. Y hat aus der dauernden Leistung keine Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuer zu versteuern.<sup>6</sup>

### 2.2.2 Renten

- 13 Renten erfüllen grundsätzlich dieselben Voraussetzungen wie die sonstigen wiederkehrenden Bezüge. Sie grenzen sich von diesen in zwei Merkmalen jedoch deutlich ab: **Renten**
- ▶ Renten kehren in gleichen Zeitabständen **regelmäßig** wieder (z. B. monatlich oder vierteljährlich),

<sup>3</sup> R 22.1 S. 1 und 2 EStR.


<sup>4</sup> Beachte: Wird eine als Rente ausgestaltete Altersvorsorge aus einer ausländischen Kasse in einem Einmalbetrag ausbezahlt, liegen trotz einmaliger Zahlung Renteneinkünfte vor. Siehe auch BFH, Beschluss v. 25.3.2010, X B 142/09 (FG Baden-Württemberg 29.7.2009, 11 V 1621/08), DStRE 2010, 598.

<sup>5</sup> R 22.1 S. 3 EStR.

<sup>6</sup> Schenkungsteuer ist ggf. zu beachten.


- ▶ die Leistungen sind **der Höhe oder dem Wert nach konstant**.

14 **Zeitlich auf maximal zehn Jahre begrenzte (Gegen-) Leistungen (Zeitrenten)** sind als **Kaufpreiskonten** zu behandeln und als solche **nicht nach § 22 Nr. 1 EStG zu besteuern**. Die in den Konten enthaltenen Zinsen stellen im nichtbetrieblichen Bereich Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar, bzw. im betrieblichen Bereich Betriebseinnahmen (vgl. § 20 Abs. 8 EStG). **Zehn Jahre**

**Beispiel:** Herr A erwirbt von Herrn B – gegen die Gewährung einer vierjährigen Zeitrente i. H. v. 1.500 € pro Monat – eine Immobilie. 


**Lösung:** Die monatlichen Leistungen aus der Zeitrente von A an B stellen Kaufpreiskonten für den Immobilienerwerb dar. Als solche sind sie von B nach den Vorschriften des § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 EStG zu versteuern. Die in den Kaufpreiskonten enthaltenen Zinsen stellen bei B Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar.

15 **Leibrenten<sup>7</sup>** sind wiederkehrende Bezüge, die in Abhängigkeit ihrer Ausgestaltung unterschiedlich behandelt werden. Nach **§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a, aa EStG (Altersrenten)** unterliegen **Leibrenten und andere Leistungen** aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG der **nachgelagerten Besteuerung**. **Leibrenten**

**Beispiel:** R tritt mit 67 in den Ruhestand und erhält aus der gesetzlichen Rentenversicherung eine monatliche Zahlung von 1.700 €. Landwirt L erhält nach der Hofübergabe an seinen Sohn von seiner landwirtschaftlichen Alterskasse eine Altersrente i. H. v. 1.500 €. Rechtsanwältin B erhält im Ruhestand von ihrer berufsständischen Versorgungseinrichtung eine Rente i. H. v. 1.400 €. 

**Lösung:** Die Rentenzahlungen sind Leibrenten i. S. d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a, aa EStG.

16 Diese Bezüge unterliegen jedoch nicht in vollem Umfang der Besteuerung. Gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a, aa S. 3 bis 5 EStG wird in Abhängigkeit vom **Jahresbetrag der Rente** (im Jahr nach Rentenbeginn) und dem Jahr des **Rentenbeginns** der **steuerfreie Teil der Rente** (individueller Freibetrag) ermittelt, der grundsätzlich für die **gesamte Laufzeit** der Rente gilt.<sup>8</sup> Verändert wird dieser Freibetrag nur durch Rentenanpassungen aufgrund außergewöhnlicher Umstände<sup>9</sup>, nicht aber durch regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente, wie z. B. die jährliche Rentenerhöhung, § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a, aa S. 6 und 7 EStG<sup>10</sup>. Einzelheiten zur Besteuerung finden sich im BMF-Schreiben vom 11.3.2010 und 7.12.2011<sup>11</sup>. **Rentenbesteuerung**

**Beispiel:** Herr A bezieht seit dem Jahr 2007 Rente. 2008 erhält er eine Jahresrente i. H. v. 15.000 € (Besteuerungsanteil: 8.100 €, steuerfreier Anteil der Rente: 6.900 €). Bei einer Rentenanhebung um 2,41 % im Jahr 2009 bleibt der steuerfreie Anteil unverändert. Ab Dezember 2010 wird die Rente von Herrn A auf 20.000 € erhöht, wodurch der steuerfreie 

<sup>7</sup> Steuerrechtlicher Begriff: Gleich bleibende Bezüge, die für die Dauer der Lebenszeit einer Bezugsperson gezahlt werden. Vgl. H 22.3 EStR und BFH, Urteil v. 15.7.1991, GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78.

<sup>8</sup> Siehe hierzu die Tabelle in § 22 Abs. 1 S. 3 Buchst. a, aa S. 3 EStG.

<sup>9</sup> Umstände, durch die sich die Höhe der Rente ändert, z. B. wenn die Rente zurückgezahlt oder nachgezahlt wird, Einkommen angerechnet wird oder die Rente (teilweise) wegfällt. In diesen Fällen wird der Rentenfreibetrag verhältnismäßig angepasst.

<sup>10</sup> Das führt dazu, dass jede Rentenerhöhung in vollem Umfang der Besteuerung unterliegt.

<sup>11</sup> BMF, Schreiben v. 11.03.2010, IV C 3 – S 2222/09/10041, BStBl. I 2010, 681, Rz. 133 ff. und 7.12.2011, IV C 3 – S 2257 – c/10/10005 :003, BStBl. I 2011, 1223, Rz. 133 ff.



**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)

#### **Postadresse:**

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

## **Copyright & Haftungsausschluss**

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.