

NOMOSLEHRBUCH

Fehrenbacher

# Steuerrecht

8. Auflage



Nomos

**NOMOSLEHRBUCH**

**Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher**  
Universität Konstanz

# **Steuerrecht**

8. Auflage



**Nomos**

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8487-8871-2 (Print)

ISBN 978-3-7489-2928-4 (ePDF)

8. Auflage 2023

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2023. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten.

## **Vorwort**

Welche Anforderungen die Rechtsentwicklung im Steuerrecht an die Bürger, die Berater, die Verwaltung und die Studierenden stellt, wird durch zahlreiche Gesetzesänderungen und Korrekturen in neuerer Zeit wieder besonders deutlich. Die gesetzlichen Änderungen sowie Entwicklungen in der Rechtsprechung des BFH haben eine Neuaufgabe des Lehrbuchs erforderlich gemacht. Die Rechtsmaterie ist erneut nicht einfacher geworden. Mehr denn je gilt, dass Kenntnisse des Steuerrechts in fast allen Bereichen des Rechts von Bedeutung sind. Sie sind bei Beratungen sowie Entscheidungen unverzichtbar. Die Zielsetzung des Lehrbuchs hat sich gegenüber den Voraufgaben nicht verändert. Das vorliegende Lehrbuch ermöglicht es Juristen, aber auch den Angehörigen anderer Berufsgruppen, die das Steuerrecht erlernen wollen (oder müssen), sich in das Steuersystem in Deutschland zügig einzuarbeiten. Der gewählte Umfang und die kompakte Darstellung sollen diejenigen ermutigen, die sich das Steuerrecht aneignen wollen und bisher durch umfangreichere Werke abgeschreckt wurden. Inhalt und Umfang des Buches sind an den Anforderungen ausgerichtet, die in den Schwerpunktbereichen mit Steuerrecht und im Wahlfach Steuerrecht an Studierende und Rechtsreferendare gestellt werden.

Das Lehrbuch behandelt die wichtigsten Steuerarten (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Erbschaft- und Umsatzsteuer); Fragen der Finanzverfassung sowie das allgemeine Steuerrecht werden erläutert. Die Regelungen werden an zahlreichen Beispielen veranschaulicht, um das Verständnis zu erleichtern. Der Aufbau des Lehrbuchs hat sich nicht verändert: Die einzelnen Kapitel sind, soweit die Materie es erlaubt, einheitlich gestaltet, was die Übersichtlichkeit erleichtert und Parallelen bzw. Unterschiede bei den einzelnen Steuerarten deutlich macht. Jedem Kapitel ist ein Fall vorangestellt, dessen Lösung am Ende des Kapitels ausgeführt ist. Ferner finden sich am Ende jedes Kapitels Fragen, welche die Wiederholung erleichtern und zur Vertiefung anregen sollen. Die Lösungshinweise im Anhang sollen den Umgang und die Arbeit mit dem Buch verbessern.

Das Buch gibt den Rechtsstand Juli 2022 wieder. Für Anregungen und Kritik bei der Erstellung des Manuskripts danke ich Frau Ass. jur. Birgit Westphal und allen Mitarbeiter/-innen an meinem Lehrstuhl an der Universität Konstanz. Für Anregungen und Kritik aus dem Leserkreis bin ich dankbar (E-Mail: [Oliver.Fehrenbacher@uni-konstanz.de](mailto:Oliver.Fehrenbacher@uni-konstanz.de)).

Konstanz, im August 2022

Oliver Fehrenbacher

## **Inhaltsübersicht**

<b>Vorwort</b>	5
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	27
<b>Literaturverzeichnis (Auswahl)</b>	31
<b>§ 1 Einführung in das Steuerrecht</b>	33
<b>§ 2 Einkommensteuer</b>	53
<b>§ 3 Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften</b>	172
<b>§ 4 Körperschaftsteuer</b>	195
<b>§ 5 Gewerbesteuer</b>	227
<b>§ 6 Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Bewertung</b>	243
<b>§ 7 Umsatzsteuer</b>	280
<b>§ 8 Steuerverfahrensrecht – Abgabenordnung</b>	319
<b>Anhang</b>	385
<b>Definitionen</b>	400
<b>Stichwortverzeichnis</b>	407

## Inhalt

<b>Vorwort</b>	5
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	27
<b>Literaturverzeichnis (Auswahl)</b>	31
<b>§ 1 Einführung in das Steuerrecht</b>	33
<b>I. Anforderungen an ein Steuersystem</b>	33
<b>II. Steuern als Instrument zur staatlichen Lenkung</b>	34
<b>III. Das Steuerrecht in der Gesamtrechtsordnung</b>	35
1. Einfluss anderer Rechtsgebiete auf das Steuerrecht	35
2. Verfassungsrechtliche Einflüsse	36
a) Rechtsstaatsprinzip	36
b) Grundrechte	37
3. Widerspruchsfreiheit	38
<b>IV. Steuern</b>	39
1. Geldleistungen	39
2. Keine Gegenleistung	39
3. Hoheitlich auferlegt durch öffentlich-rechtliches Gemeinwesen	40
4. Erzielung von Einnahmen	40
5. Sonderabgabe	40
<b>V. Steuersystem</b>	41
1. Steuern auf den Zuwachs des Einkommens	41
2. Steuern auf das Vermögen	41
3. Steuern auf die Einkommens- und Vermögensverwendung	42
a) Verkehrsteuern	42
b) Verbrauchsteuern	42
c) Aufwandsteuern	43
4. Einteilung nach anderen Kriterien	43
<b>VI. Gesetzgebungshoheit über Steuern</b>	44
1. Ausschließliche Kompetenz des Bundes	44
2. Konkurrierende Gesetzgebung	44
3. Zuständigkeit der Länder	44
<b>VII. Steuerertragshoheit</b>	45
<b>VIII. Verwaltungshoheit</b>	45
<b>IX. Besteuerungstatbestand</b>	46
1. Steuersubjekt	46
2. Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage	46
3. Steuertarif	46
4. Rechtsquellen	47
5. Rechtsprechung	47
<b>X. Internationales Steuerrecht</b>	48
1. Mehrfachbesteuerung	49
2. Maßnahmen zur Milderung oder Vermeidung der Doppelbesteuerung	49
a) Anrechnung	49
b) Freistellung	49

## Inhalt

---

3.	Doppelbesteuerungsabkommen	50
4.	Besonderheiten in der EU	50
a)	Indirekte Steuern	50
b)	Direkte Steuern	51
	<b>Wiederholungs- und Vertiefungsfragen</b>	<b>52</b>
<b>§ 2</b>	<b>Einkommensteuer</b>	<b>53</b>
<b>I.</b>	<b>Wesen der Einkommensteuer</b>	<b>54</b>
1.	Charakter der Einkommensteuer	55
a)	Markteinkommen	55
b)	Nettoprinzip	55
c)	Veranlagung	56
2.	Gesetzgebungs- und Ertragshoheit	56
3.	Europäische Einflüsse	57
4.	Rechtfertigung der Einkommensteuer	57
5.	Überblick	58
<b>II.</b>	<b>Steuersubjekt</b>	<b>60</b>
1.	Unbeschränkte Steuerpflicht	60
a)	Wohnsitz – § 8 AO	61
b)	Gewöhnlicher Aufenthalt – § 9 AO	61
c)	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht	62
d)	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht	62
2.	Beschränkte Steuerpflicht	63
3.	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	63
4.	Besonderheiten	64
<b>III.</b>	<b>Steuerobjekt</b>	<b>64</b>
1.	Steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte	64
a)	Steuerbare Einkünfte	65
aa)	Erwerbstätigkeit	65
bb)	Zurechnung zu einer Einkunftsart	66
b)	Steuerfreie Einkünfte	66
aa)	Klarstellende Befreiungen	66
bb)	Vereinfachende Befreiungen	67
cc)	Sozialzwecke	67
dd)	Freibeträge und Freigrenzen	67
2.	Zurechnung von Einkünften	68
a)	Eigentümer – wirtschaftlicher Eigentümer	68
b)	Nießbrauch	68
c)	Nahe Angehörige	68
3.	Ermittlung der Einkünfte	69
a)	Gewinn- und Überschusseinkünfte	69
b)	Bezüge und Aufwendungen	70
c)	Ermittlungszeitraum	70
4.	Gewinnermittlung	71
a)	Abzugsverbot für private Aufwendungen	71
b)	Nicht abzehbare Betriebsausgaben	72
aa)	Geschenke	72

## Inhalt

---

bb)	Bewertungskosten	72
cc)	Repräsentationsaufwendungen	73
dd)	Arbeitszimmer	73
ee)	Mehraufwendungen für Verpflegung	73
ff)	Gewerbesteuer	74
gg)	Kosten für ein Studium	74
c)	Fahrtkosten	74
d)	Schuldzinsen	75
5.	Betriebsvermögensvergleich	76
a)	Betriebsvermögen – Bilanz	76
b)	Buchführung – Jahresabschluss	77
c)	Anforderungen an Buchführung und Jahresabschluss	77
aa)	Formelle GoB	78
bb)	Materielle GoB	78
cc)	Stichtagsprinzip	79
dd)	Vorsicht und Realisation	79
ee)	Imparität	79
d)	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	79
e)	Umkehr der Maßgeblichkeit	81
f)	Wirtschaftsgüter	81
aa)	Aktiva	82
bb)	Passiva	82
g)	Zurechnung von Wirtschaftsgütern	83
aa)	Betriebs- und Privatvermögen	83
bb)	Gewillkürtes Betriebsvermögen	84
h)	Entnahmen und Einlagen	84
aa)	Entnahmen	85
bb)	Einlagen	85
i)	Bewertung	85
aa)	Anschaffungskosten	86
bb)	Herstellungskosten	86
cc)	Teilwert	87
j)	Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter	87
aa)	Abnutzbare Wirtschaftsgüter	88
bb)	Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter	88
cc)	Umlaufvermögen	88
dd)	Verbindlichkeiten und Rückstellungen	89
k)	Absetzung für Abnutzung (AfA)	89
aa)	Lineare Abschreibung	90
bb)	Degressive Abschreibung	90
cc)	Andere Abschreibungen	91
dd)	Geringwertige Wirtschaftsgüter	91
l)	Bewertung von Entnahmen und Einlagen	92
m)	Bilanzberichtigung/Bilanzänderung	92
6.	Einnahmen/Überschussrechnung	93
a)	Betriebsvermögen	93



## Inhalt

---

b)	Geldverkehrsrechnung	93
c)	Betriebseinnahmen	94
aa)	Besondere Vorgänge	94
bb)	Entnahme	95
d)	Betriebsausgaben	95
aa)	Abnutzbare Wirtschaftsgüter	96
bb)	Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter	96
cc)	Verlust von Wirtschaftsgütern	96
e)	Wechsel der Gewinnermittlung	97
7.	Ermittlung der Überschusseinkünfte	97
a)	Einnahmen	98
aa)	Sachbezüge	98
bb)	Bewertung	99
cc)	Freibetrag	99
b)	Werbungskosten	99
aa)	Abzugsfähigkeit	100
bb)	Kosten der privaten Lebensführung	100
cc)	Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte	101
dd)	Vermögensverluste	101
ee)	Schuldzinsen	102
ff)	Abschreibung	102
gg)	Zeitlicher Rahmen	103
hh)	Rückzahlung	103
c)	Pauschbeträge für Werbungskosten	103
<b>IV.</b>	<b>Einkunftsarten</b>	104
1.	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	104
a)	Land- und Forstwirtschaft	104
b)	Allgemeine Voraussetzungen und Besonderheiten	104
aa)	Gewinnermittlung	105
bb)	Veräußerung oder Aufgabe	105
2.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	105
a)	Gewerbebetrieb	106
aa)	Selbständigkeit und Nachhaltigkeit	106
bb)	Gewinnerzielungsabsicht	106
cc)	Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	107
b)	Negative Merkmale	107
aa)	Private Vermögensverwaltung	107
bb)	Grundstückshandel	108
cc)	Andere Wirtschaftsgüter	108
c)	Betriebsaufspaltung	109
aa)	Sachliche Verflechtung	109
bb)	Personelle Verflechtung	109
d)	Beginn und Ende der Tätigkeit	110
e)	Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe	110
aa)	Veräußerung und Aufgabe	111
bb)	Veräußerungsgewinn	111
cc)	Aufgabegewinn	112

dd) Betriebsverpachtung	112
ee) Unentgeltliche Übertragung des Betriebs	112
ff) Begünstigung	113
f) Erbschaft	113
g) Einbringung	114
h) Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	114
aa) Voraussetzungen	114
bb) Veräußerungsgewinn	115
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	116
a) Freiberufliche Tätigkeit	116
aa) Abstrakte Kriterien	116
bb) Katalogberufe	117
cc) Anforderungen	117
dd) Mehrere Tätigkeiten	118
b) Staatliche Lotterie	119
c) Sonstige selbständige Arbeit	119
d) Veräußerung des Vermögens	119
aa) Aufgabe und Veräußerung	120
bb) Teilbetrieb und Rechtsnachfolge	120
e) Kritik	120
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	121
a) Arbeitnehmer	121
aa) Dienstverhältnis	121
bb) Arbeitsverhältnis unter Ehegatten	122
b) Einnahmen – Arbeitslohn	122
aa) Sachbezüge	123
bb) Versorgungsbezüge	123
c) Werbungskosten	124
aa) Dienstreisen und Einsatzwechselfähigkeit	124
bb) Doppelter Haushalt	125
cc) Fortbildungskosten	125
dd) Andere Werbungskosten	126
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen	127
a) Beteiligung an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	128
b) Teileinkünfte-Verfahren	128
aa) Einnahmen beim Anteilseigner	129
bb) Berechnungsbeispiel	129
c) Investmentanteile	130
d) Stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen	130
e) Erträge aus Kapitalforderungen	131
f) Werbungskosten, Sparerfreibetrag und Verlustverrechnung	132
g) Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung	132
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	133
a) Unbewegliches Vermögen	134
b) Sachinbegriffe	135
c) Rechte	135

## Inhalt

---

d)	Miet- und Pachtzinsforderungen	135
e)	Besonderheiten	135
f)	Werbungskosten	136
aa)	Modernisierungsmaßnahmen	136
bb)	Abschreibung	137
7.	Sonstige Einkünfte	138
a)	Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen	138
aa)	Leibrenten und dauernde Lasten	138
bb)	Zeitrenten, abgekürzte Leibrente	139
b)	Besteuerung wiederkehrender Bezüge	139
aa)	Leibrenten	139
bb)	Zeitrenten und sonstige wiederkehrende Leistungen	140
cc)	Korrespondenzprinzip	140
dd)	Unterhaltsleistungen bei Ehegatten	141
c)	Private Veräußerungsgeschäfte	141
aa)	Gegenstand des Geschäfts	141
bb)	Vergleichbare Vorgänge	141
cc)	Einkünfte	142
d)	Einkünfte aus sonstigen Leistungen	142
8.	Summe der Einkünfte	143
<b>V.</b>	<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	144
1.	Altersentlastungsbetrag	144
2.	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	145
<b>VI.</b>	<b>Einkommen</b>	145
1.	Verlustabzug	145
a)	Verlustrücktrag und Verlustvortrag	146
b)	Übertragung	146
2.	Sonderausgaben	146
a)	Versorgungsleistungen	147
b)	Kirchensteuer	148
c)	Vorsorgeaufwendungen	148
aa)	Kein Abzug	149
bb)	Höchstbeträge	149
cc)	Höchstbetrag – Altersvorsorge	149
dd)	Höchstbetrag – sonstige Vorsorgeaufwendungen	150
d)	Beiträge zur zusätzlichen Altersvorsorge	150
e)	Realsplitting	150
f)	Aufwendungen für die Berufsausbildung	151
g)	Schulgeld	151
h)	Spenden	152
aa)	Begünstigung	152
bb)	Zuwendungen an politische Parteien	153
3.	Außergewöhnliche Belastungen	153
a)	Allgemeine Voraussetzungen	153
aa)	Zwangsläufigkeit	154
bb)	Notwendigkeit und Angemessenheit	154
cc)	Belastung	155

## Inhalt

---

dd) Außergewöhnlichkeit	155
ee) Zumutbare Eigenbelastung	156
b) Unterhaltsaufwendungen	156
c) Sonderbedarf für die Berufsausbildung	157
d) Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen	157
e) Kinderbetreuungskosten	158
<b>VII. Zu versteuerndes Einkommen</b>	<b>158</b>
1. Berücksichtigung von Kindern	158
a) Berücksichtigungsfähige Kinder	159
b) Freibetrag	160
c) Kindergeld	160
2. Härteausgleichsbetrag	160
<b>VIII. Steuertarif</b>	<b>160</b>
1. Steuertarif	161
2. Festlegung des Steuertarifs	162
3. Progressionsvorbehalt	162
4. Steuerermäßigungen	163
a) Tarifiermäßigungen	163
b) Steuerbetragsermäßigung nach § 35 EStG	164
c) Haushaltsnahe Dienstleistungen	165
d) Belastung Erbschaftsteuer	165
e) Berechnungsschema	165
<b>IX. Veranlagungsverfahren</b>	<b>166</b>
1. Ehegattenveranlagung	166
a) Einzelveranlagung	166
b) Zusammenveranlagung	166
2. Entstehung der Einkommensteuer	167
3. Erhebung der Einkommensteuer	167
a) Lohnsteuer	167
b) Kapitalertragsteuer	168
c) Steuerabzug bei Bauleistungen	168
<b>Wiederholungs- und Vertiefungsfragen</b>	<b>170</b>
<b>§ 3 Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften</b>	<b>172</b>
<b>I. Personengesellschaften</b>	<b>172</b>
<b>II. Einkünfte von Mitunternehmern</b>	<b>173</b>
1. Mitunternehmer	174
a) Gesellschafter	174
b) Mitunternehmerrisiko	175
c) Mitunternehmerinitiative	175
2. Gewerbebetrieb	176
a) Abfärbeprinzip	176
b) Gewerblich geprägte Personengesellschaft	177
<b>III. Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern</b>	<b>178</b>
1. Gewinnanteil aus der Gesellschaft	178
a) Gewinnermittlung	178
b) Ergänzungsbilanz	179

## Inhalt

2.	Gewinn aus Vergütungen und Sonderbetriebsvermögen	179
a)	Vergütungen	180
b)	Ausgaben	180
c)	Sonderbetriebsvermögen	181
3.	Beschränkung des Verlustausgleichs	182
a)	Beschränkung nach § 15b EStG	182
b)	Beschränkung nach § 15a EStG	182
c)	Verrechenbarer Verlust	183
4.	Übertragung von Wirtschaftsgütern	183
a)	Verschiebungen zwischen unterschiedlichen Betriebsvermögen einer Person	184
b)	Unentgeltliche Übertragung auf einen anderen Rechtsträger	184
c)	Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen	185
d)	Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Entgelt	185
e)	Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist	186
5.	Gesellschafterwechsel	186
a)	Eintritt eines neuen Gesellschafters	186
b)	Ausscheiden eines Gesellschafters	187
6.	Beendigung einer Personengesellschaft	188
7.	Thesaurierungsbesteuerung	188
a)	Begünstigte Besteuerung	189
b)	Nachversteuerung	189
8.	Familienpersonengesellschaft	190
<b>IV.</b>	<b>Vermögensverwaltende Personengesellschaft</b>	<b>191</b>
1.	Einkünfte	191
2.	„Zehragesellschaften“	191
<b>V.</b>	<b>Optionsbesteuerung</b>	<b>192</b>
1.	Übergang zur KStG-Besteuerung	192
2.	Ertragsteuerliche Behandlung der optierenden Gesellschaft	192
3.	Ertragsteuerliche Behandlung der Gesellschafter	193
4.	Beendigung der Option	193
	<b>Wiederholungs- und Vertiefungsfragen</b>	<b>194</b>
<b>§ 4</b>	<b>Körperschaftsteuer</b>	<b>195</b>
<b>I.</b>	<b>Wesen der Körperschaftsteuer</b>	<b>196</b>
1.	Gesetzgebungs- und Ertragshoheit	197
2.	Europäische Einflüsse	197
3.	Rechtfertigung der Körperschaftsteuer	198
4.	Überblick	198
a)	Steuersubjekt	199
b)	Steuerobjekt	199
c)	Berechnungsschema (§ 7 KStG)	199
d)	Tarif und Steuer	200
<b>II.</b>	<b>Steuersubjekt</b>	<b>200</b>
1.	Körperschaften und Vermögensmassen	200
2.	Betriebe gewerblicher Art	201

3.	Unbeschränkte Steuerpflicht	202
a)	Geschäftsleitung – § 10 AO	202
b)	Sitz – § 11 AO	202
c)	Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht	202
d)	Ende der unbeschränkten Steuerpflicht	203
4.	Beschränkte Steuerpflicht	203
5.	Steuerbefreiung	204
<b>III.</b>	<b>Steuerobjekt</b>	205
1.	Steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte	206
a)	Kapitalgesellschaften	206
b)	Gewinnermittlung	206
2.	Sondervorschriften zur Einkommensermittlung	207
a)	Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen	207
aa)	Vermeidung von Mehrfachbelastungen	208
bb)	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	208
b)	Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne	209
aa)	Veräußerung	209
bb)	Ähnliche Vorgänge	209
cc)	Veräußerungsgewinn	209
3.	Verdeckte Gewinnausschüttung	210
a)	Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung	210
aa)	Begriff	211
bb)	Veranlassung	211
b)	Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	212
aa)	Fremdvergleich	212
bb)	Weitere Indizien	212
cc)	Vorteilsempfänger	212
c)	Beherrschende Gesellschafter	213
d)	Rechtsfolgen	214
aa)	Gesellschafter	214
bb)	Praxis	215
4.	Verdeckte Einlage	215
a)	Begriff	215
b)	Voraussetzungen	216
c)	Rechtsfolge	217
5.	Nicht abziehbare Aufwendungen – §§ 8a, 10 KStG	217
a)	Einkommensverwendung	218
b)	Personensteuern	218
c)	Vergütungen für Aufsichtsräte	218
d)	Strafen	219
e)	Zinsschranke – § 8a Abs. 1 KStG	219
f)	Gesellschafterfremdfinanzierung – § 8a Abs. 2 und 3 KStG	219
6.	Abziehbare Aufwendungen – § 9 KStG	220
a)	Komplementär einer KGaA	220
b)	Spenden	221
7.	Verlustabzug – §§ 8c, 8d KStG	221

## Inhalt

---

8.	Liquidation und gleichgestellte Tatbestände	222
a)	Verlegung von Sitz und Geschäftsleitung	223
b)	Wechsel im Hinblick auf die Steuerfreiheit	223
9.	Organschaft – §§ 14 bis 19 KStG	223
<b>IV.</b>	<b>Steuertarif und Besteuerungsverfahren</b>	<b>224</b>
	<b>Wiederholungs- und Vertiefungsfragen</b>	<b>226</b>
<b>§ 5</b>	<b>Gewerbsteuer</b>	<b>227</b>
<b>I.</b>	<b>Wesen der Gewerbsteuer</b>	<b>227</b>
1.	Überblick	228
2.	Kritik an der Gewerbsteuer	228
3.	Gesetzgebungs- und Ertragshoheit	229
4.	Rechtfertigung der Gewerbsteuer	229
<b>II.</b>	<b>Steuerobjekt</b>	<b>230</b>
1.	Gewerbebetrieb	230
2.	Stehender Gewerbebetrieb	230
a)	Personengesellschaft	231
b)	Kapitalgesellschaft	231
3.	Reisegewerbebetrieb	231
4.	Inland	231
5.	Beginn des Gewerbebetriebs	232
6.	Ende des Gewerbebetriebs	232
7.	Steuerbefreiungen	232
<b>III.</b>	<b>Steuersubjekt</b>	<b>233</b>
<b>IV.</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>	<b>233</b>
1.	Gewerbeertrag	233
2.	Hinzurechnungen	234
a)	Entgelte für Schulden	235
b)	Renten, dauernde Lasten und Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters	236
c)	Miet- und Pachtzinsen	236
3.	Kürzungen	237
a)	Kürzung bei Grundbesitz	237
b)	Gewinnanteile aus Personengesellschaften	238
c)	„Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg“	238
4.	Gewerbeverlust	238
5.	Steermessbetrag	239
a)	Freibeträge	239
b)	Steermesszahl	240
c)	Besonderheiten des Verfahrens	240
d)	Zerlegung	240
<b>V.</b>	<b>Steuerfestsetzung</b>	<b>241</b>
	<b>Wiederholungs- und Vertiefungsfragen</b>	<b>242</b>
<b>§ 6</b>	<b>Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Bewertung</b>	<b>243</b>
<b>I.</b>	<b>Wesen der Erbschaftsteuer</b>	<b>243</b>
1.	Gesetzgebungs- und Ertragshoheit	244
2.	Rechtfertigung der Erbschaftsteuer	246

## Inhalt

---

<b>II. Persönliche Steuerpflicht</b>	246
1. Unbeschränkte Steuerpflicht	246
a) Inländer	247
b) Staatsangehörigkeit	247
2. Beschränkte Steuerpflicht	247
3. Vermeidung der Doppelbesteuerung	248
4. Bedeutung der europäischen Grundfreiheiten	249
5. Steuerschuldner	250
<b>III. Steuerobjekt</b>	251
1. Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG)	251
a) Erbrechtliche Erwerbe (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 ErbStG)	251
aa) Vor- und Nacherbschaft	251
bb) Zugewinnausgleich	252
cc) Weitere erbrechtliche Erwerbe	252
b) Sonstige Erwerbe von Todes wegen	253
c) Leistungen auf den Todesfall	253
d) Fingierte Erwerbe von Todes wegen	254
2. Schenkung unter Lebenden (§ 7 ErbStG)	254
a) Freigebige Zuwendung unter Lebenden	254
b) Gemischte Schenkung	255
c) Schenkung unter Auflage	255
d) Mittelbare Schenkung	256
e) Ergänzungs- und Ersatztatbestände	256
3. Zweckzuwendungen (§ 8 ErbStG)	257
4. Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	257
<b>IV. Steuerbemessungsgrundlage</b>	258
1. Wertermittlung der Bereicherung	258
2. Bewertung des Grundbesitzes (§ 12 Abs. 3 ErbStG)	259
a) Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	259
b) Grundvermögen	260
aa) Unbebaute Grundstücke	260
bb) Bebaute Grundstücke	261
cc) Sonderfälle	261
3. Betriebsvermögen	262
a) Bestand	262
b) Bewertung	262
4. Anteile an Kapitalgesellschaften	264
5. Andere Vermögenswerte	264
6. Folgerungen	265
7. Nachlassverbindlichkeiten	265
a) Abzugsfähige Schulden	265
b) Nicht abzugsfähige Schulden	266
<b>V. Steuerbefreiungen</b>	266
1. Sachliche Steuerbefreiungen	266
a) Einzelfälle	267
b) Unternehmerisch gebundenes Vermögen	268
aa) Begünstigtes Vermögen	269



**Inhalt**

bb) Wegfall der Begünstigung	270
cc) Besondere Begünstigung	270
2. Persönliche Steuerbefreiungen	271
a) Persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG)	271
b) Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG)	272
3. Übersicht: Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens	272
<b>VI. Steuertarif</b>	<b>273</b>
1. Steuerklassen	273
2. Tarifregelung	273
3. Besonderheiten	274
a) Tarifiermäßigung (§ 19a ErbStG)	274
b) Gestaltungen	274
c) Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG)	275
d) Frühere Erwerbe von derselben Person (§ 14 ErbStG)	275
e) Übersicht: Festzusetzende Steuer	275
f) Erlöschen der Steuer	276
<b>VII. Besteuerungsverfahren</b>	<b>276</b>
1. Steuererklärung und Anzeige	276
2. Stundung und Haftung	276
<b>Wiederholungs- und Vertiefungsfragen</b>	<b>279</b>
<b>§ 7 Umsatzsteuer</b>	<b>280</b>
<b>I. Wesen der Umsatzsteuer</b>	<b>281</b>
1. Europäische Vorgaben	281
a) Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip	282
b) Kontrollsystem	282
2. Gesetzgebungs- und Ertragshoheit	283
3. Rechtfertigung der Umsatzsteuer	283
4. Überblick	284
<b>II. Umsatzsteuer</b>	<b>285</b>
1. Leistungsaustausch gegen Entgelt	285
a) Inland	285
b) Leistungsaustausch gegen Entgelt	285
c) Lieferung	286
aa) Begriff der Lieferung	287
bb) Verschaffung der Verfügungsmacht	287
cc) Reihengeschäft	287
d) Ort der Lieferung	288
aa) Bewegte Lieferung	288
bb) Andere Lieferungen	289
cc) Reihengeschäft	289
dd) Besonderheiten	290
e) Sonstige Leistung	291
f) Ort der sonstigen Leistung	291
aa) Grundregeln	291
bb) Grundstücke	292
cc) Ort der tatsächlichen Erbringung	292

**Inhalt**

dd) Sonderfälle	293
ee) Beförderungsleistung	294
2. Unentgeltliche Wertabgabe	294
a) Fiktive Lieferung	294
b) Fiktive sonstige Leistung	295
3. Einfuhr von Gegenständen	296
4. Innergemeinschaftlicher Erwerb	296
a) Erwerbstatbestand	297
b) Neue Fahrzeuge	297
c) Verbringen	298
d) Ort und Steuerpflicht	298
5. Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	298
6. Steuerbefreiungen	299
a) Befreiung von Ausfuhrlieferungen	300
b) Innergemeinschaftliche Lieferung	300
c) Finanzgeschäfte	301
d) Grundstücksumsätze	302
7. Steuersubjekte – Unternehmer	303
a) Unternehmer	303
aa) Nachhaltigkeit	303
bb) Einnahmenerzielungsabsicht	304
cc) Selbständigkeit	304
b) Organschaft	304
c) Unternehmen	305
d) Kleinunternehmer	306
8. Bemessungsgrundlage	306
a) Entgelt	306
b) Tausch und tauschähnliche Leistung	307
c) Unentgeltliche Wertabgabe und Verbringen	307
d) Mindestbemessungsgrundlage	308
e) Differenzbesteuerung	308
f) Reiseleistung	308
9. Steuersatz	309
<b>III. Vorsteuerabzug</b>	<b>310</b>
1. Eingangsumsatz für das Unternehmen	310
a) Zuordnung zum Unternehmen	310
b) Nicht abziehbare Vorsteuer	311
2. Rechnung mit Steuerausweis	311
3. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis	312
4. Ausschluss des Vorsteuerabzugs	313
5. Ausnahmen vom Ausschluss	313
6. Berichtigung des Vorsteuerabzugs	313
<b>IV. Steuerschuldner und Besteuerungsverfahren</b>	<b>314</b>
1. Entstehung der Umsatzsteuer	314
2. Steuerschuldner	315
3. Besteuerungsverfahren	315
<b>Wiederholungs- und Vertiefungsfragen</b>	<b>317</b>

<b>§ 8</b>	<b>Steuerverfahrensrecht – Abgabenordnung</b>	319
<b>I.</b>	<b>Das Steuerschuldrecht</b>	319
1.	Steuerrechtsverhältnis	320
a)	Steuerpflichtiger	320
b)	Steuerrechtsfähigkeit	320
2.	Steuerschuldverhältnis	321
3.	Steueranspruch	322
a)	Steuergläubiger – Steuerschuldner	322
b)	Entstehung	323
c)	Fälligkeit	323
4.	Haftungsanspruch	323
a)	Eigenschaften	324
b)	Überblick	324
c)	Schadensersatzhaftung §§ 69, 71, 72, 72a AO	325
aa)	§ 69 AO	325
bb)	§§ 71, 72, 72a AO	325
d)	Substanzerweiterung	326
aa)	§ 73 AO	326
bb)	§ 74 AO	326
cc)	§ 75 AO	327
e)	Weitere Haftungstatbestände	327
5.	Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen	328
a)	Verspätungszuschlag	328
b)	Zinsen	329
c)	Säumniszuschläge	329
d)	Zwangsgelder und Kosten	330
6.	Der Steuererstattungsanspruch	330
a)	Voraussetzungen	330
b)	Berechtigung	331
7.	Allgemeine Grundsätze für das Steuerschuldverhältnis	331
a)	Zurechnung von Wirtschaftsgütern (§ 39 AO)	331
aa)	Wirtschaftliche Eigentümer	332
bb)	Anteilige Zurechnung	332
b)	Gesetz- oder sittenwidriges Handeln (§ 40 AO)	332
c)	Unwirksame Rechtsgeschäfte (§ 41 AO)	333
aa)	Grenzen	333
bb)	Rechtsgeschäfte unter nahen Angehörigen	334
d)	Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO)	334
8.	Gesamtschuldverhältnis	335
9.	Rechtsnachfolge	336
a)	Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO)	336
b)	Abtretung, Verpfändung, Pfändung (§ 46 AO)	336
10.	Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis	337
a)	Überblick	337
b)	Durchsetzungshindernis	337

<b>II. Steuerverfahren – Durchführung der Besteuerung</b>	<b>338</b>
1. Allgemeine Verfahrensregeln	338
a) Beteiligter	338
b) Handlungsfähigkeit	338
c) Bevollmächtigung	339
d) Verfahrensgrundsätze	339
e) Rechtliches Gehör	340
2. Steuerverwaltungsakt	340
a) Begriff und Inhalt des VA	341
aa) Einzelheiten	341
bb) Problembereiche	341
b) Einteilung der Steuerverwaltungsakte	342
c) Bestimmtheit, Form und Begründung	343
d) Nebenbestimmung	343
e) Entstehung und Wirksamkeit des VA	343
aa) Zugang	344
bb) Handlungsfähigkeit	344
cc) Bevollmächtigte	345
f) Nichtigkeit des VA	345
g) Fehlerhafte Steuerverwaltungsakte	346
aa) Fehlerquellen	346
bb) Heilung	346
3. Einzelne Verwaltungsakte	347
a) Steuerbescheid	347
aa) Wirkungen	347
bb) Zusammengefasste Bescheide	348
b) Feststellungsbescheid	348
aa) Verfahren	348
bb) Fallgruppen der gesonderten Feststellung	349
c) Haftungs- und Duldungsbescheid	349
aa) „Limitierte Akzessorietät“	350
bb) Subsidiarität	350
4. Korrektur von Steuerverwaltungsakten	350
a) Offenbare Unrichtigkeiten	351
b) Korrektur von Steuerbescheiden nach §§ 164, 165 AO	352
aa) Vorbehalt der Nachprüfung	352
bb) Vorläufigkeit	352
c) Korrektur von Steuerbescheiden – § 172 AO	353
aa) Verbrauchsteuern sowie Besitz- und Verkehrsteuern	353
bb) „Schlichte Änderung“	354
cc) Sachliche Unzuständigkeit und unlautere Mittel	354
d) Neue Tatsachen oder Beweismittel – § 173 AO	354
aa) Nachträgliches Bekanntwerden	355
bb) Tatsachen	355
cc) Rechtserheblichkeit	356

## Inhalt

---

dd) Grobes Verschulden	356
ee) Änderungssperre	357
e) Widerstreitende Steuerfestsetzung – § 174 AO	357
aa) Mehrfache Berücksichtigung – positiver Widerstreit	358
bb) Nichtberücksichtigung – negativer Widerstreit	358
cc) Folgeänderung	358
f) Sonstige Fälle – § 175 AO	359
aa) Grundlagenbescheid	359
bb) Rückwirkendes Ereignis	359
g) Unselbstständige Korrektur von materiellen Fehlern – § 177 AO	360
h) Vertrauensschutz – § 176 AO	361
i) Korrektur von anderen (als Steuer-)Bescheiden	361
aa) Rücknahme	362
bb) Widerruf	362
5. Ermittlungsverfahren	363
a) Zuständigkeit der Finanzbehörden	363
b) Anzeige- und Aufzeichnungspflichten	364
c) Steuerklärungspflicht	365
d) Außenprüfung	366
aa) Sachlicher Umfang	367
bb) Prüfungsanordnung	367
cc) Durchführung der Prüfung	368
e) Steuerfahndung und Steueraufsicht	369
f) Grenzen im Ermittlungsverfahren	369
g) Steuergeheimnis	370
6. Festsetzungs- und Feststellungsverjährung	371
a) Anwendungsbereich	371
b) Festsetzungsfrist	371
c) Ablaufhemmung	372
7. Erhebungsverfahren	373
a) Fälligkeit	373
b) Stundung	373
aa) Erhebliche Härte	374
bb) Sicherheitsleistung und Zinsen	374
c) Erlöschen der Ansprüche	374
aa) Erfüllung	374
bb) Aufrechnung	375
cc) Erlass	375
dd) Zahlungsverjährung	376
8. Vollstreckungsverfahren	376
<b>III. Rechtsschutz</b>	377
1. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren	377
a) Zulässigkeit des Einspruchs	377
aa) Befugnis	378
bb) Form, Frist und Belehrung	379
cc) Beteiligte	379
dd) Ausschluss	379

## **Inhalt**

---

b) Wirkung des Einspruchs	380
aa) Ernstliche Zweifel	380
bb) Aussetzung der Vollziehung	380
c) Einspruchsverfahren	381
d) Entscheidung	381
2. Gerichtliche Verfahren	382
a) Finanzrechtsweg	382
b) Anfechtungs- und Verpflichtungsklage	382
c) Leistungs- und Feststellungsklage	383
d) Sonstige Voraussetzungen	383
e) Verfahren	383
f) Entscheidungen und Rechtsmittel	384
<b>Wiederholungs- und Vertiefungsfragen</b>	384
<b>Anhang</b>	385
<b>Definitionen</b>	400
<b>Stichwortverzeichnis</b>	407

## § 2 Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist die Ertragsteuer auf das Einkommen von natürlichen Personen. Um Einkommensteuer handelt es sich auch bei der Lohnsteuer von Arbeitnehmern und der Kapitalertragsteuer von natürlichen Personen. Bei der Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung (sog. Abgeltungsteuer, § 32d EStG) handelt es sich daher – vergleichbar der Lohnsteuer bei Arbeitnehmern auf die Vergütung von Arbeitsleistungen – lediglich um eine besondere Form der Erhebung von Einkommensteuer auf Kapitalerträge. Das Äquivalent zur Einkommensteuer für den Ertrag von juristischen Personen ist die Körperschaftsteuer, die mit einer Generalverweisung auf die Regeln des EStG (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) in großem Umfang den gleichen Prinzipien folgt (siehe § 4).

1

► **BEISPIELSFALL:** S und T sind miteinander verheiratet und wohnen in Konstanz. S ist angestellter Steuerberater und T betreibt eine eigene Modeboutique. Im Jahr 2021 erzielen sie folgende Einkünfte:

Einkünfte der T aus Gewerbebetrieb – Modeboutique	– 12.000 €
Einnahmen des S aus nichtselbständiger Arbeit	179.800 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der T (ererbtes Mehrfamilienhaus)	10.000 €

Ferner sind folgende Sachverhalte, soweit erforderlich, in die Besteuerung einzubeziehen:

1. S hat Dividenden aus Aktien in Höhe von 6.000 € auf seinem Konto gutgeschrieben bekommen. Die Aktien hat S mit einem Darlehen finanziert, Zins 2021 insgesamt 5.000 €. (Ansonsten haben die Eheleute keine Einkünfte aus Kapitalvermögen)
2. Aus einer ständig vermieteten Ferienwohnung in Frankreich hat S Einkünfte von 4.000 €.
3. Wegen der nicht gut gehenden Modeboutique hat T im Jahr 2021 eine Umschulung zur Fahrlehrerin gemacht (Kosten 6.000 €) und will künftig in einer örtlichen Fahrschule als Fahrlehrerin arbeiten.
4. S verkaufte sein vor vier Jahren für 25.000 € erworbenes Wohnmobil an X für 19.000 €.
5. T spendete im Jahr 2021 einen Betrag von 250 € an das DRK. S hat 400 € an eine unabhängige Wählervereinigung gespendet.
6. S unterstützt seine verwitwete Mutter in Lindau mit 900 € monatlich. Die Mutter hat eine Alters- und Witwenrente von 850 € monatlich.

Wie hoch ist die Einkommensteuer der Eheleute für den Veranlagungszeitraum 2021? Vorauszahlungen wurden nicht geleistet, Lohnsteuer 51.822 €, Solidaritätszuschlag 2.121 €, Sozialversicherungsbeiträge 14.533 € (darin 7.924 € AN-Anteil Rentenversicherung; in gleicher Höhe AG-Anteil Rentenversicherung, Krankenversicherung 4.557 €, Pflegeversicherung 1.030 € und Arbeitslosenversicherung 1.022 €), Werbungskosten des S in Bezug auf die Steuerberatung 1.000 €. (Lösung am Ende des Abschnitts) ◀

## I. Wesen der Einkommensteuer

- 2 Die Einkommensteuer verdankt ihre „Erfindung“ der Ergiebigkeit des Aufkommens.<sup>1</sup> Im Laufe der Zeit hat sich die Besteuerung der Personen nach der individuellen Leistungsfähigkeit als Maßstab für die Teilhabe des Staates zur Finanzierung der Gemeinschaftsaufgaben durchgesetzt. Ursprünglich war damit die Vorstellung verbunden, dass auf diesem Wege der Gerechtigkeit der Steuerbelastung des Einzelnen in hohem Maße Rechnung getragen wird. Theoretisch werden alle natürlichen Personen aufgrund ihres gesamten Einkommens besteuert (Universalitäts- und Totalitätsprinzip). Dadurch passt sich die individuelle Belastung automatisch an die jeweilige wirtschaftliche Lage an (**built-in-flexibility**). Die Einkommensteuer ist allerdings auch die sichtbarste und somit schmerzlichste Steuer. Der Widerstand gegen die Belastung mit Einkommensteuer ist daher erheblich, selbst bei gerechter Ausgestaltung der Steuer. Strategien zur Vermeidung, Umgehung oder letztlich Hinterziehung der Steuer werden mit großem Aufwand betrieben.
- 3 Auf der anderen Seite ist der Verwaltungsaufwand zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und zur Festsetzung sowie Durchsetzung des Einkommensteueranspruchs beträchtlich. In eine Schiefelage gerät der Ausgleich zwischen dem Widerstand des Einzelnen und dem Verwaltungsaufwand zur Realisierung des Steueranspruchs, wenn die Grundlagen der Besteuerung für die Masse der Steuerpflichtigen nicht mehr überschaubar sind und die Glaubwürdigkeit im Hinblick auf die Gerechtigkeit (zumindest des Systems) verloren geht. Der Einfluss von politischen Strömungen und Lobbyisten sowie die Kreativität der Steuerplaner bei der Gestaltung steuerlicher Verhältnisse, aber auch der Druck aufgrund des internationalen Steuerwettbewerbs haben die gesetzliche Regelung zur Erhebung der Einkommensteuer zunehmend komplizierter und mittlerweile kaum noch tragbar werden lassen. Die proportionale niedrige Besteuerung von Kapitaleinkommen und die progressive und damit tendenziell höhere Besteuerung des Arbeitseinkommens führen ebenfalls keine Verbesserung im Hinblick auf die empfundene Gerechtigkeitsqualität herbei. Im Kern ist die Rechtsgrundlage für die Einkommensteuer seit dem Reichseinkommensteuergesetz von 1934 zwar unverändert. Eine grundlegende Reform ist aber dennoch dringend geboten. An Vorschlägen für eine Neuordnung der Einkommensteuer mangelt es nicht.<sup>2</sup> Die politische Umsetzung einer wirklichen Reform erweist sich allerdings als schwierig. Die Unternehmenssteuerreform 2008 brachte zwar zahlreiche Neuerungen, aber keinesfalls (nur) Vereinfachungen und Verbesserungen. Ferner lassen sich bestimmte Vollzugsdefizite gerade bei der Einkommensteuer nicht leugnen. Neben Grenzen im Hinblick auf die personelle Besetzung der Finanzverwaltung sind insoweit auch rechtliche Strukturen in ausländischen Rechtsordnungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu nennen. Die Affären um den Ankauf von „Steuersünder-CDs“ hat das eindrucksvoll aufgezeigt. Selbst umfangreiche Anzeigepflichten für Steuergestaltungen werden hier nur teilweise Abhilfe schaffen können (vgl. zur Anzeige von Steuergestaltungen §§ 138d ff. AO). Eine neue Chance bietet insbesondere die Automatisierung des Steuerverfahrens. Will

1 Zur geschichtlichen Entwicklung der Einkommensteuer im Überblick siehe *Tipke/Lang/Hey*, § 8 Rn. 5. Ausgangspunkt der Einkommensteuer war Ende des 18. und Beginn des 19. Jahrhunderts der Finanzbedarf für die Kriegsführung.

2 Zu Vorschlägen siehe *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, Bonn 1993; *Uldall*, in: *Baron/Handsusch*, Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart 1996, S. 189; *Kirchhof*, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001; *ders.*, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 2011.



man die digitale Kontrolle der selbsterstellten Steuererklärungen verbessern, wird man um eine Änderung der materiellen Regelungen nicht herumkommen. Unbestimmte Rechtsbegriffe sind selbst für die künstliche Intelligenz ein klares Hindernis und die Vereinfachung kann letztlich nur in mehr Pauschalierungs- und Typisierungsregelungen liegen.<sup>3</sup>

### 1. Charakter der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist eine Subjekt- bzw. Personensteuer. Der Steuerschuldner der Einkommensteuer ist auch der Steuerträger. Die Einkommensteuer ist daher eine direkte Steuer. Sie knüpft an das Markteinkommen der Steuersubjekte an. Als Steuersubjekte kommen nur natürliche Personen in Betracht. Im Grundsatz ist im Rahmen der Individualbesteuerung jede natürliche Person einzeln zu betrachten.

#### a) Markteinkommen

Mit dem Markteinkommen sollen alle Vorgänge erfasst werden, bei denen Einkommen unter **Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr** erzielt wird. Die geltende Einkommensbesteuerung folgt aber nicht der Ermittlung des Einkommens auf der Grundlage des gesamten Reinvermögenszugangs,<sup>4</sup> sondern begrenzt das relevante Einkommen auf bestimmte (sieben) Einkunftsarten. Die Gesamtheit der ausgewählten Einkünfte geht grundsätzlich in eine einheitliche Bemessungsgrundlage ein und bildet auf diese Weise die Grundlage für den Steuertarif. Das Einkommen wird jedoch nicht nur durch die Erträge aus einzelnen Quellen bestimmt, die zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung stehen. Die klassische **Quellentheorie**<sup>5</sup> unterscheidet zwischen den laufenden Einkünften aus einer Quelle (Nutzungen), die zum Einkommen gerechnet werden, und Wertveränderungen oder Wertrealisationen im Hinblick auf die Quelle selbst, die nicht zum Einkommen gehören. Bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) wird abweichend von der Quellentheorie der gesamte periodische Zuwachs (also auch die Wertveränderung) erfasst, so dass insoweit Elemente des Reinvermögenszugangs in das relevante Einkommen eingehen. Das Markteinkommen nach dem EStG ist daher eine Mischform aus der Berücksichtigung des gesamten Zuwachses an Reinvermögen innerhalb einer Periode und der Beschränkung des relevanten Einkommens auf bestimmte Quellen. Die beiden Elemente spiegeln sich im **Dualismus von Gewinn- und Überschusseinkünften** wider (§ 2 Abs. 2 EStG). Die vollständige Ausrichtung des Einkommens am Zuwachs des Reinvermögens ist praktisch nicht mit zumutbarem Aufwand zu erreichen.

#### b) Nettoprinzip

Eingang in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Einkommensteuer finden nur die Ergebnisse der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer natürlichen Person. Ein Ergebnis ist nicht nur von positiven Faktoren (Vermögenszugänge), sondern auch von negativen Faktoren (Erwerbenaufwendungen) geprägt. Daher ist die Einkommensteuer am Nettoprinzip ausgerichtet. Das Nettoprinzip hat eine objektive und eine subjektive Komponente. Die Ausrichtung am **objektiven Nettoprinzip** erfordert die Berücksichti-

<sup>3</sup> Vgl. dazu *Gegenfurtner*, Das automatisierte Steuerverfahren.

<sup>4</sup> Der Ansatz des Reinvermögenszugangs lag dem Einkommensbegriff der Erzberger'schen Steuerreform von 1920 zugrunde.

<sup>5</sup> Die Quellentheorie lag der Miquel'schen Steuerreform (Preußen) von 1891 zugrunde.

gung der Aufwendungen zur Erzielung der Einkommenszugänge. Das EStG trägt dem objektiven Nettoprinzip durch die Regelung in § 2 Abs. 2 EStG Rechnung. Einkünfte sind danach der Gewinn bzw. der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Aus dem objektiven Nettoprinzip folgt aber ferner die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten, soweit sich diese aus der Beteiligung am Markt ergeben (nicht bei Liebhaberei – siehe Rn. 31).

- 7 Das aufgrund des objektiven Nettoprinzips gefundene Ergebnis (Einkünfte) bringt die individuelle Leistungsfähigkeit allerdings nur unzureichend zum Ausdruck. Von den Einkünften steht ein bestimmter Teil nicht zur Disposition durch den Steuerpflichtigen. Die Aufwendungen für den (existenz-)notwendigen Lebensbedarf und die Erfüllung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen (Unterhaltsverpflichtungen) können daher nicht in die Besteuerungsgrundlage eingehen (**subjektives Nettoprinzip**). Auf diesem Wege finden die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die seine Leistungsfähigkeit beeinflussen, Eingang in die Bemessungsgrundlage. Aus dem so verstandenen subjektiven Nettoprinzip ergeben sich die Steuerfreiheit eines an der Realität ausgerichteten Existenzminimums und die Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen (Ehefrau, Kinder, Eltern) bei der Berechnung der Einkommensteuer. Auf den Grundrechtsbezug der zu berücksichtigenden Faktoren wurde schon hingewiesen (vgl. § 1 Rn. 9). Die individuellen privaten Abzüge werden nach der geltenden gesetzlichen Regelung über Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Kinderfreibeträge (§ 2 Abs. 4 und 5 EStG) sowie beim Steuertarif berücksichtigt.

### c) Veranlagung

- 8 Die Einkommensteuer ist eine periodische Steuer. Sie wird als Jahressteuer erhoben (§ 2 Abs. 7 EStG). Die Grundlagen sind jeweils für einen Veranlagungszeitraum – das Kalenderjahr – zu ermitteln (§ 25 Abs. 1 EStG), soweit nicht nach § 43 Abs. 5 und § 46 EStG eine Veranlagung unterbleibt. Der Steuerpflichtige hat durch die Abgabe einer Steuererklärung an der Festsetzung der Einkommensteuer mitzuwirken (§ 25 Abs. 3 EStG). Bemessungsgrundlage ist das Markteinkommen unter Berücksichtigung des objektiven und subjektiven Nettoprinzips.

## 2. Gesetzgebungs- und Ertragshoheit

- 9 Die Einkommensteuer wird aufgrund des als Bundesgesetz (Art. 105 Abs. 2 und 3 GG) mit Zustimmung des Bundesrats erlassenen **Einkommensteuergesetzes** (EStG) erhoben (konkurrierende Gesetzgebung). Das Aufkommen der Einkommensteuer teilen sich der Bund und die Länder (Art. 106 Abs. 3 GG). Die Gemeinden erhalten einen Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 GG), der sich nach der örtlichen Einkommensteuerleistung richtet. Weitere Rechtsgrundlagen der Einkommensteuer sind die EStDV und LStDV sowie andere Nebenverordnungen. Darüber hinaus sind Sondergesetze zu beachten, die Auswirkungen auf die Besteuerung des Einkommens haben (UmwStG, AStG). Die Ansichten der Finanzverwaltung zu den einzelnen Regelungen sind in den EStR und LStR niedergelegt. Die Verwaltung der Einkommensteuer wird von den Ländern als Auftragsangelegenheit wahrgenommen (Art. 108 Abs. 2 und 3 GG).

### 3. Europäische Einflüsse

Das Einkommensteuerrecht ist nationales Recht. Die Angleichung der direkten Steuern in der EU ist aufgrund von Art. 114 Abs. 2, 115 AEUV zwar ebenfalls möglich, eine Verpflichtung zur Harmonisierung besteht aber nicht. Das Erfordernis der Einstimmigkeit (Art. 115 AEUV) und das Subsidiaritätsprinzip sowie die Erforderlichkeit (Art. 5 Abs. 3 EUV) haben sich bisher als unüberwindbare Barriere für die Harmonisierung der direkten Steuern in der EU erwiesen. In speziellen Bereichen ist es gleichwohl zur Verabschiedung von Richtlinien gekommen (Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie, Schiedsübereinkommen, Zinsen und Lizenzen bei verbundenen Unternehmen und ATAD – siehe § 1 Rn. 47). Der Einfluss des Europarechts auf das deutsche EStG ist dennoch nicht ausgeblieben. Der EuGH hatte sich in der Vergangenheit mit zahlreichen Regeln über direkte Steuern auseinanderzusetzen. Die nationalen Steuergesetze der Mitgliedstaaten, die direkte Steuern betreffen, müssen sich am primären Gemeinschaftsrecht messen lassen. Maßstab für die Regelungen sind insbesondere die Grundfreiheiten, von denen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit sowie die Kapitalverkehrsfreiheit besondere Bedeutung in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern erlangt haben. Die europäischen Grundfreiheiten sollen in einem Raum ohne Binnengrenzen den freien Verkehr von Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital gewährleisten (Art. 26 AEUV). Eine **Beschränkung der Grundfreiheiten** durch Steuernormen ist grundsätzlich nicht zulässig. In Einzelfällen ist eine Rechtfertigung für beschränkende Regelungen möglich. Bei der Rechtfertigung der Beschränkung werden allerdings strenge Maßstäbe angelegt: Eine Diskriminierung von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit ist nicht zulässig. In anderen Fällen ist eine Beschränkung nur gerechtfertigt, wenn ein mit dem AEUV zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird, sie für das Allgemeinwohl zwingend und zur Erreichung des Ziels geeignet und erforderlich ist. Bisher hat der EuGH insoweit zunächst lediglich zwei Gründe anerkannt. Zur Sicherung der steuerlichen Kontrolle<sup>6</sup> und zur Gewährleistung der Kohärenz des Steuersystems hat der EuGH Beschränkungen für möglich erachtet. Ferner sind aber zur Rechtfertigung auch die Aufteilung von Besteuerungshoheiten zu berücksichtigen und die Steuerflucht sowie der Missbrauch angemessen einschränkbar. Ansonsten hat der EuGH in zahlreichen Entscheidungen die Rechtfertigung für beschränkende Regelungen abgelehnt.<sup>7</sup> Ferner sind die Vorgaben im AEUV zu Beihilfen im Hinblick auf steuerliche Vergünstigungen zu beachten (vgl. § 1 Rn. 47). Auf Einzelheiten wird bei den betroffenen Regelungen des EStG näher eingegangen.

10

### 4. Rechtfertigung der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer wird mit dem Bedarf des Staates an Mitteln zur Erfüllung seiner Aufgaben gerechtfertigt. Ausgerichtet ist die Besteuerung am Prinzip der Teilhabe des Staates an der individuellen Leistungsfähigkeit. Das bereinigte Markteinkommen ist ein Indikator für die individuelle **steuerliche Leistungsfähigkeit**. Unterschiedliche Ansätze werden allerdings bei der Festlegung des Markteinkommens sichtbar. Dabei

11

6 EuGH, v. 28.1.1992 – C-300/90, Slg 1992, 249 (Bachmann – Kohärenz); 16.7.1998 – C-264/96, Slg 1998, 4711 (ICI – Verhinderung der Steuerumgehung bzw. Steuerhinterziehung).

7 Vgl. die grundlegenden Entscheidungen, EuGH, v. 14.2.1995 – C-279/93, Slg 1995, 225 (Schumacker); 11.8.1995 – C-80/94, Slg 1995, 2495 (Wielockx); 27.6.1996 – C-107/94, Slg 1996, 3089 (Asscher); 14.9.1999 – C-391/97, Slg 1999, 6161 (Gschwind); 16.5.2000 – C-87/99 IStR 2000, 335 (Zurstrassen).

stellt sich die Frage, ob steuerlich relevantes Markteinkommen vorliegt, wenn ein individueller Vorteil entsteht, oder ob die Berücksichtigung von der Verfügbarkeit für den Konsum abhängig ist. In der Ökonomie wird das Markteinkommen vorzugsweise an der Verfügbarkeit für den Konsum gemessen. Der Unterschied wird etwa bei der Besteuerung der Alterseinkünfte deutlich: Während sich bei Beamten die nachgelagerte Besteuerung der Pensionen an der Verfügbarkeit für den Konsum orientiert, wurde die Besteuerung der Alterseinkünfte von Arbeitern und Angestellten bisher an die Entstehung eines Vorteils geknüpft. Die Ausrichtung der Einkommensteuer an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist etwa insoweit nicht uneingeschränkt durchgehalten worden.

- 12 Durch ordnende oder lenkende Eingriffe über Sozialzwecknormen können Steuervergünstigungen oder Belastungen ausgelöst werden. **Sozialzwecknormen** lassen sich nur bei der Ausrichtung am Gemeinwohl rechtfertigen. Die Zwecke können sich aus einem besonderen Dienst oder Bedürfnis ergeben, soweit bei der Ausübung eine Orientierung am Gemeinwohl vorliegt (z.B. Umweltschutz oder Mietwohnungsneubau). Das Leistungsfähigkeitsprinzip darf dabei aber nicht vollständig außer Acht gelassen werden. Weitere Durchbrechungen des Prinzips der Leistungsfähigkeit bringen Normen, die dem Zweck der Vereinfachung dienen. Aus Gründen der Praktikabilität gilt es, unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand zu vermeiden. Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit, den Verwaltungsaufwand durch **Typisierung und Pauschalierung** in Grenzen zu halten. Ein steuererheblicher Vorgang darf durch einen typischen Lebenssachverhalt erfasst werden und individuelle (gestaltete) Besonderheiten unberücksichtigt lassen.<sup>8</sup> Die Verhältnismäßigkeit und Folgerichtigkeit der Regelung ist allerdings stets zu beachten. Der Gesetzgeber darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen.<sup>9</sup>

## 5. Überblick

- 13 Zur Einkommensteuer werden nur natürliche Personen herangezogen. Steuersubjekte sind unbeschränkt steuerpflichtige Personen, die ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben. Unter bestimmten Voraussetzungen werden auch andere natürliche Personen als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt (§ 1 Abs. 2 und 3, § 1a EStG). Die unbeschränkte Steuerpflicht führt grundsätzlich zur Besteuerung des gesamten Markteinkommens, unabhängig davon, an welchem Ort es erzielt wird. Liegen die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht nicht vor, hat die Person aber gleichwohl inländische Einkünfte (§ 49 EStG), ist sie beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG). Bei der beschränkten Steuerpflicht werden lediglich die inländischen Einkünfte einer Person besteuert. Eine Erweiterung kann sich insoweit aus dem AStG ergeben (§ 2 Abs. 1 AStG), wenn ein Wohnsitzwechsel in ein niedrigbesteuerndes Gebiet vorliegt. Subjektbezogene Steuerbefreiungen kennt das EStG nicht (sog. Universalitätsprinzip).
- 14 Steuerobjekt sind die Einkünfte einer natürlichen Person. Das EStG gibt insoweit sieben relevante Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) vor:
- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 13a, 14, 14a EStG<sup>10</sup>),

8 BVerfG, v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1.

9 BVerfG, v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 Rn. 108.

10 Ab 2025 auch § 13b EStG (Gemeinschaftliche Tierhaltung).

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 15a, 15b, 16, 17 EStG),
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG),
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 19, 19a EStG),
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG),
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG),
- Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG.

Können Einnahmen keiner Einkunftsart zugeordnet werden, sind die Einnahmen nicht steuerbar. Eine Ertragsbesteuerung kommt insoweit nicht in Betracht (z.B. Lotteriegewinne und bestimmte Preise). Der scheinbar vorliegende synthetische Einkommensbegriff des EStG wird an zahlreichen Stellen durch Sonderregelungen für bestimmte Einkunftsarten durchbrochen (Besonderheiten der einzelnen Schemata). Besondere Bedeutung hat das für die Einkünfte aus Kapitalvermögen (beachte: § 2 Abs. 5b EStG). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind grundsätzlich nicht in die Berechnung der einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen. Die ersten drei Einkunftsarten werden als Gewinnerinkünfte bezeichnet, weil die steuerlich relevanten Einkünfte durch Gewinnermittlung errechnet werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Bei den anderen Einkunftsarten sind die Einkünfte durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Die zahlreichen Steuerbefreiungen für Einnahmen nach §§ 3, 3b EStG sind dabei zu berücksichtigen. Einheitliche Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG). Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich aus der folgenden Berechnung:

15

1. Ermittlung der Einkünfte in Bezug auf jede Einkunftsart
2. Summe der Einkünfte unter Berücksichtigung von Beschränkungen beim Verlustausgleich und der Besonderheiten bei Einkünften aus Kapitalvermögen
3. Minderung um: Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG), Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
4. Ergebnis: Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)
5. Minderung um: Verlustabzug (§ 10d EStG), Sonderausgaben (§§ 10–10c EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33b EStG)
6. Ergebnis: Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
7. Minderung um: Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 EStG) und Härteausgleichsbetrag (§ 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV).
8. Ergebnis: zu versteuerndes Einkommen

Der **Steuertarif**, mit dem das zu versteuernde Einkommen besteuert wird, ist progressiv ausgestaltet (§ 32a EStG). Das Gesetz unterscheidet zwischen dem Grundtarif und dem Splitting-Tarif, der für zusammen veranlagte Ehegatten und Lebenspartner<sup>11</sup> (§ 2 Abs. 8 EStG) Anwendung findet (§ 32a Abs. 5 und 6 EStG). Auswirkungen auf den Steuersatz haben auch einige steuerfreie Einnahmen, die zwar nicht in die Bemessungsgrundlage eingehen, aber die Höhe des Steuersatzes beeinflussen (§ 32b EStG – Progressionsvorbehalt). Für Einkünfte aus Kapitalvermögen enthält § 32d EStG einen gesonderten Steuertarif mit Abgeltungswirkung. Die tarifliche Einkommensteuer vermindert um anzurechnende Steuern (§ 34c EStG) und Steuerermäßigungen bzw.

16

11 BVerfG, v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, DStR 2013, 1228.

Entlastungsbeträge (§§ 34g, 35, 35a, 35b EStG) sowie erhöht um Steuern nach §§ 32d Abs. 3 und 4, 34a Abs. 5 EStG und das Kindergeld (bei Verminderung des Einkommens um die Freibeträge – §§ 31, 32 EStG) ergibt die **festzusetzende Einkommensteuer**. Auf die festgesetzte Einkommensteuer werden die unmittelbar durch Steuerabzug erhobenen Beträge (Lohnsteuer, eventuell Kapitalertragsteuer) und Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer angerechnet (§ 36 Abs. 2 EStG). Ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen wird nach Bekanntgabe des Bescheids ausbezahlt (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG). Ein Überschuss zuungunsten des Steuerpflichtigen (Abschlusszahlung) ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (§ 36 Abs. 4 Satz 1 EStG).

## II. Steuersubjekt

- 17 Die Bestimmung des Steuersubjekts legt die Steuerpflicht in persönlicher Hinsicht fest. Subjekt der Einkommensteuer können nur **natürliche Personen** sein (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die juristischen Personen sind Subjekte der Körperschaftsteuer. Die **Personengesellschaften** sind weder Steuersubjekt der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Die Einkünfte, die über eine Personengesellschaft erzielt werden, sind den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen (siehe § 3). Durch die Zurechnung an die Gesellschafter werden die anteiligen Einkünfte bei den Gesellschaftern erfasst. Je nachdem, ob es sich bei den Gesellschaftern um natürliche oder juristische Personen handelt, unterliegen die Einkünfte der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Verfahrenstechnisch ist dafür die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vorgesehen (§§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO – siehe § 8 Rn. 91). Die bestehende Optionsmöglichkeit zur Besteuerung der Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft ist zu beachten (§ 1a KStG). Was unter einer natürlichen Person zu verstehen ist, wird durch den Rückgriff auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit bestimmt (§ 1 BGB). Die Vollendung der Geburt und der Tod bilden insoweit den Rahmen.

► **BEISPIEL:** Ehegatten sind auch bei der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) zwei natürliche Personen und daher zwei Steuersubjekte (Individualbesteuerung). Die Ehegatten werden lediglich nach der Zusammenrechnung und Zurechnung der Einkünfte gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist.<sup>12</sup> ◀

- 18 Eine persönliche (oder subjektsbezogene) Steuerbefreiung von bestimmten natürlichen Personen ist dem EStG fremd. Derartige Befreiungen würden dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen. Bezugspunkt der Besteuerung ist damit jeweils ein konkretes Individuum. Die zu ermittelnde Bemessungsgrundlage und progressiver Tarif der Einkommensteuer beziehen sich auf die einzelne natürliche Person.

### 1. Unbeschränkte Steuerpflicht

- 19 Die Einkommensteuer unterscheidet zwischen der **unbeschränkten und beschränkten** Steuerpflicht. In Übereinstimmung mit den international üblichen Regelungen knüpft § 1 Abs. 1 EStG für die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) an. Bei einem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland liegt unbeschränkte Steuerpflicht vor. Die Nationalität der natürlichen Person spielt insoweit keine Rolle. Unter Inland i.S.d. EStG ist das staatsrechtliche Inland der Bundesrepublik Deutschland, aber in bestimmten Fällen auch der zugehö-

<sup>12</sup> Vgl. etwa BFH, v. 14.10.2009 – X R 14/08, DStR 2010, 109.

rige Anteil an der Wirtschaftszone und am Festlandssockel zu verstehen.<sup>13</sup> Hat eine natürliche Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, sind die gesamten Einkünfte, unabhängig davon, wo sie erzielt werden, für die deutsche Einkommensbesteuerung relevant (Welteinkommensprinzip).

a) Wohnsitz – § 8 AO

Der Wohnsitz wird durch eine Wohnung begründet, die darauf schließen lässt, dass sie auf eine gewisse Dauer beibehalten und benutzt wird. Eine Wohnung setzt eingerichtete Räume voraus, die der Inhaber zum Wohnen benutzen kann und die nach Größe und Ausstattung als Heim geeignet sind (ausreichend: möbliertes Zimmer; auch ein Hotelzimmer, falls es dauernd zur Verfügung steht; nicht: in der Regel Wohnwagen oder Zelt). Maßgebend für das Innehaben einer Wohnung ist die **tatsächliche Verfügungsmöglichkeit**. Auf die Nutzung selbst kommt es nicht an. Es muss allerdings damit zu rechnen sein, dass die Wohnung beibehalten wird und von einer nachhaltigen Nutzung auszugehen ist. Ist die Nutzungsabsicht von Anfang an zeitlich begrenzt, reicht ein Zeitraum von etwa sechs Monaten aus, um von einem Wohnsitz auszugehen.<sup>14</sup> Eine natürliche Person kann daher zahlreiche steuerlich relevante Wohnsitze haben, was Ursache von internationalen Doppelbesteuerungen sein kann. Auf den Willen, eine Wohnung zu haben oder nicht, kommt es nicht an.

20

► **BEISPIEL:** Sportler S bezieht in der Schweiz eine neue Villa. In Deutschland hat er lediglich noch ein Zimmer im Haus seiner Eltern, das er bei Besuchen regelmäßig nutzt. Wohnsitz?

Ausgehend von den vorgenannten Kriterien kann ein Wohnsitz im Inland vorliegen, der zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht ausreicht. In der Regel wird ein Zimmer im Elternhaus die Anforderungen aber nur unter weiteren Voraussetzungen erfüllen. ◀

b) Gewöhnlicher Aufenthalt – § 9 AO

Dem Wohnsitz gleichwertig als Anknüpfung für die unbeschränkte Steuerpflicht ist der gewöhnliche Aufenthalt (ohne Wohnsitz – z.B. Hotels). Den gewöhnlichen Aufenthalt hat eine natürliche Person an dem Ort, an welchem sie sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass das Verweilen nicht nur vorübergehend ist. Das Verweilen setzt **Stetigkeit** voraus. Grenzgänger, die täglich an ihren Wohnsitz im Ausland zurückkehren, haben daher keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Das Verweilen und damit ein gewöhnlicher Aufenthalt von Beginn an wird unwiderleglich vermutet, wenn sich eine natürliche Person länger als sechs Monate im Inland aufhält (§ 9 Satz 2 AO). Kurzfristige Unterbrechungen (Urlaub) bleiben unbeachtet. Aus Billigkeitsgründen wird ein gewöhnlicher Aufenthalt bei Kur-, Erholungs- und Besuchsanlässen nicht angenommen, wenn die Verweildauer im Inland ein Jahr nicht überschreitet (§ 9 Satz 3 AO). Greift die Vermutung nicht ein, ist der gewöhnliche Aufenthalt anhand von Verweildauer und -absicht im Einzelfall zu bestimmen. Anders als beim Wohnsitz kann der gewöhnliche Aufenthalt nicht gleichzeitig an mehreren Orten bestehen.

21

13 Zu den Besonderheiten der deutschen Gemeinde Büsingen am Hochrhein siehe *Ebke*, in: FS Maurer, S. 869.

14 Nicht ausreichend ist eine Standby-Wohnung, BFH, v. 13.11.2013 – I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046.



### c) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht

- 22 Nach § 1 Abs. 2 EStG können **deutsche Staatsangehörige** auch unbeschränkt steuerpflichtig sein, wenn sie keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Voraussetzung ist, dass sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (z.B. Diplomaten). Einbezogen sind auch die zum Haushalt gehörenden anderen deutschen Staatsangehörigen. Eine Verdoppelung der unbeschränkten Steuerpflicht in zwei Staaten ergibt sich dadurch allerdings nicht. Werden die Personen im Wohnsitzstaat (bzw. bei gewöhnlichem Aufenthalt) als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt, greift die Erweiterung durch § 1 Abs. 2 EStG nicht ein.

### d) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht

- 23 Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, können – unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit – unter bestimmten Voraussetzungen auf **Antrag zu unbeschränkt Steuerpflichtigen** werden (§ 1 Abs. 3 EStG – fiktive unbeschränkte Steuerpflicht). Voraussetzung für den erfolgreichen Antrag sind inländische Einkünfte, die nahezu die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen widerspiegeln (90 % oder die ausländischen Einkünfte betragen nicht mehr als den Grundfreibetrag).<sup>15</sup> Nicht zu besteuern sind ausländische Einkünfte, die als inländische Einkünfte steuerfrei wären, werden nicht in die Berechnung mit aufgenommen. Die Höhe der Auslandseinkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde im Ausland nachzuweisen (§ 1 Abs. 3 Satz 5 EStG). Die Regelung hat im Zusammenspiel mit § 1a EStG die Besteuerung der Grenzpendler, die in den Mitgliedstaaten der EU ansässig sind, an die Erfordernisse der Grundfreiheiten (in erster Linie Arbeitnehmerfreizügigkeit) angepasst.<sup>16</sup> Der Antrag ist allerdings nicht an die Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der EU geknüpft und kommt daher für Grenzpendler aus der Schweiz ebenfalls in Betracht.

Für natürliche Personen mit **EU-/EWR-Staatsangehörigkeit**<sup>17</sup> kommen für die Besteuerung weitere Sonderregeln im Hinblick auf den Ehegatten zur Anwendung. Nach § 1a EStG kann beim Steuertarif das Ehegattensplitting angewandt werden. Die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten ist dafür in Ergänzung des § 26 Abs. 1 EStG nicht erforderlich. Allerdings ist für die Betragsgrenze auf die zusammen erzielten Einkünfte abzustellen. Der unschädliche Betrag verdoppelt sich (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG). Im Fall der Trennung oder Scheidung sind Unterhaltsleistungen an den Ehegatten auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Ehegatte nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Unterhaltsleistung muss im Wohnsitzstaat des Ehegatten jedoch steuerpflichtig sein.<sup>18</sup> Mit der Regelung in § 1a Abs. 1 EStG wird gewährleistet, dass

15 Der EuGH verpflichtet den Tätigkeitsstaat allerdings grundsätzlich immer zur anteiligen Gewährung subjektiver Abzüge, wenn im Wohnsitzstaat keine Einkünfte erzielt werden, die ein gleichwertiges Abzugsrecht ermöglichen, EuGH, v. 9.2.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190.

16 Grundlegend war die Entscheidung des EuGH, v. 14.2.1995 – C-279/93, Slg 1995, 225 (Schumacker). Die gewählten Grenzen (90 % und 6.136 €) wurden vom EuGH akzeptiert. Dazu EuGH, v. 14.9.1999 – C-391/97, Slg 1999, 5451 (Gschwind).

17 Zur Erweiterung auf die Schweiz aufgrund des Abkommens über die Freizügigkeit, EuGH, v. 28.2.2013 – C-425/11, DStR 2013, 514.

18 Regelung vereinbar, vgl. EuGH, v. 12.7.2005 – C-403/03, Slg 2005, 6421 (Schempp); *Fehrenbacher*, GPR 2006, 40.