

# B. EINKOMMENSTEUER

## **Rechtsgrundlagen:**

*Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8.10.2009 (BStBl 2009 I, S. 1346), zuletzt geändert durch Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I, S. 2)*

*Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000 (EStDV 2000) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.5.2000 (BStBl 2000 I, S. 595), zuletzt geändert durch Begleitgesetz zur zweiten Föderalismusreform vom 10.8.2009 (BGBl 2009 I, S. 2702)*

*Einkommensteuer-Richtlinien 2005 (EStR 2005) vom 16.12.2005 (BStBl 2005 I, Sondernummer 1), zuletzt geändert durch Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2008 vom 18.12.2008 (BStBl 2008 I, S. 1017)*

*Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV 1990) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.10.1989 (BStBl 1989 I, S. 405), zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BStBl 2007 I, S. 28)*

*Lohnsteuer-Richtlinien 2008 vom 10.12.2007 (BStBl 2007 I, Sondernummer 1)*

## 1. EINFÜHRUNG

Die Einkommensteuer erfasst das Einkommen natürlicher Personen. Charakteristisches Merkmal ist die Ausrichtung der Besteuerung am Leistungsfähigkeitsprinzip. Dies kommt insbesondere in der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei der Abgrenzung der Bemessungsgrundlage sowie in dem progressiven Steuertarif zum Ausdruck.

Zudem wird die Einkommensteuer auch zur Erreichung außerfiskalischer, insbesondere wirtschafts- und sozialpolitischer Ziele eingesetzt. Hierdurch wird das ohnehin schon sehr umfangreiche und zum Teil schwer zugängliche Recht weiter kompliziert und änderungsfällig, wie die zahlreichen Gesetzesänderungen der letzten Jahre belegen.

Die steuersystematische Einordnung der Einkommensteuer ist nachfolgend im Überblick zusammengefasst:

Steuersystematische Einordnung der Einkommensteuer	
Einteilungsmerkmal	Zuordnung
Ertragshoheit	Gemeinschaftsteuer
Überwälzbarkeit	direkte Steuer
Steuerobjekt	Besitz-/Personensteuer
Bemessungsgrundlage	Ertragsteuer
Steuertarif	progressive Steuer
Steuererhebung	regelmäßig erhobene Veranlagungssteuer
Steueraufkommen	aufkommenstarke Steuer

## 2. PERSÖNLICHE STEUERPFlicht

Zunächst ist zu klären, wer steuerpflichtig, d. h. als Steuersubjekt anzusehen ist. Dabei wird grundsätzlich zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden.

### 2.1 ARTEN DER STEUERPFlicht

#### 2.1.1 UNBESCHRÄNKTE STEUERPFlicht

##### 2.1.1.1 NORMALE UNBESCHRÄNKTE STEUERPFlicht

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG sind „natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben“ unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Folgende Tatbestandsmerkmale müssen erfüllt sein:

- **natürliche Person**

Der Einkommensteuer unterliegen nur natürliche Personen, also Menschen.

Nicht von der Einkommensteuer betroffen sind damit juristische Personen, wie die zur Körperschaftsteuer herangezogenen Kapitalgesellschaften. Gleiches gilt für Zusammenschlüsse natürlicher Personen, insbesondere in Form von Personenhandels-gesellschaften (OHG, KG). Letztgenannte Gesellschaften sind selbst weder einkommensteuer- noch körperschaftsteuerpflichtig. Die erzielten Ergebnisse werden vielmehr für alle Beteiligten einheitlich ermittelt und danach den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Die einzelnen Gesellschafter unterliegen dann als natürliche Personen mit dem jeweiligen Anteil der Einkommensteuer.

- **Inland**

Es gibt keine Legaldefinition des Inlandsbegriffs. Aus dem Kontext ist zu folgern, dass der Gesetzgeber hierunter das Gebiet versteht, für das er aufgrund nationaler Souveränität die Steuerhoheit hat.

Danach umfasst das Inland das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland, entsprechend dem in der Präambel geregelten Geltungsbereich des Grundgesetzes. Zum Inland gehört gem. § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG ferner „auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.“

- **Wohnsitz**

Nach § 8 AO hat jemand dort einen Wohnsitz, „wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. Als Wohnung gelten „die objektiv zum Wohnen geeigneten Wohnräume“ (AEAO zu § 8 Nr. 3).

Die Bestimmung des Wohnsitzes erfolgt im Steuerrecht eigenständig und ist letztlich eine Tatfrage. Die polizeiliche Anmeldung ist in diesem Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung; ihr kommt allerdings Indizwirkung zu.

Ein Steuerpflichtiger kann mehrere Wohnsitze haben. Sofern einer davon im Inland liegt, genügt dies für die Begründung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht.

- **gewöhnlicher Aufenthalt**

Natürliche Personen ohne Wohnsitz, aber mit gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, sind ebenfalls unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat nach § 9 AO jemand dort, „wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt“. Entscheidend ist, dass sich jemand tatsächlich für eine gewisse Dauer auf inländischem Gebiet befindet. Bei einer mindestens sechsmonatigen ununterbrochenen Aufenthaltsdauer wird stets und von Beginn an ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland unterstellt (§ 9 Satz 2 AO). Abgrenzungsmerkmal ist damit das Zeitmoment. Kurzfristige, z. B. urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechungen, sind für diese Beurteilung ohne Bedeutung (vgl. AEAO zu § 9 Nr. 1).

**Beispiel:**

Ein ausländischer Arbeitnehmer reist am 1.8.01 in die Bundesrepublik Deutschland ein. Er wohnt in einem Campingwagen. Zum Jahresende verbringt er einen dreiwöchigen Weihnachtsurlaub bei seiner Familie im Ausland. Danach hält er sich noch bis zum 15.3.02 aus beruflichen Gründen in der Bundesrepublik Deutschland auf.

Der Arbeitnehmer hat keinen Wohnsitz, jedoch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, da er sich mehr als sechs Monate in der Bundesrepublik Deutschland aufhält. Die Sechs-Monats-Frist beginnt am 2.8.01 und endet am 1.2.02. Die kurzfristige Unterbrechung durch den Urlaub ist für die Fristberechnung ohne Bedeutung. Unbeschränkte Steuerpflicht besteht damit vom 1.8.01 bis 15.3.02 – also während der gesamten Zeit des gewöhnlichen Aufenthalts.

Bei einem privat begründeten Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland wird ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland bei einem Aufenthalt von mehr als einem Jahr angenommen (§ 9 Satz 3 AO).

Die Bestimmung der unbeschränkten Steuerpflicht über den gewöhnlichen Aufenthalt kommt nur ersatzweise zum Tragen; hierbei handelt es sich um einen Auffangtatbestand.

Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf sämtliche in- und ausländische Einkünfte, das so genannte *Welteinkommen* (vgl. H 1a [Allgemeines] EStH).

### **2.1.1.2 FIKTIVE UNBESCHRÄNKTE STEUERPFlicht**

Verfügt jemand im Ausland über einen Wohnsitz, zu dem er regelmäßig zurückkehrt, und übt er in der Bundesrepublik Deutschland lediglich eine berufliche Tätigkeit aus, führt dies nicht zu einem gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Damit fehlt es an den für die Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht notwendigen Voraussetzungen.

Diese so genannten *Grenzpendler* können ebenso wie andere Personen mit nahezu ausschließlich der deutschen Steuer unterliegenden Einkünften auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden (§ 1 Abs. 3 EStG; vgl. zu Einzelheiten BMF-Schreiben vom 30.12.1996, BStBl 1996 I, S. 1506). Die Ausübung dieses Wahlrechts kommt alternativ in Betracht, wenn

- die erzielten Einkünfte eines Kalenderjahrs mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen

oder

- die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte nicht den tariflichen Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG von derzeit 8.004 € im Kalenderjahr übersteigen.

Die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich allein auf die inländischen Einkünfte der Steuerpflichtigen (vgl. u. a. *Kischel*, S. 369).

## **2.1.2 BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht**

### **2.1.2.1 NORMALE BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht**

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und auch nicht unter § 1 Abs. 3 EStG fallen, sind beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG). Die beschränkte Steuerpflicht bezieht sich nur auf die in § 49 EStG erschöpfend aufgezählten inländischen Einkünfte.

### **2.1.2.2 ERWEITERTE BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht**

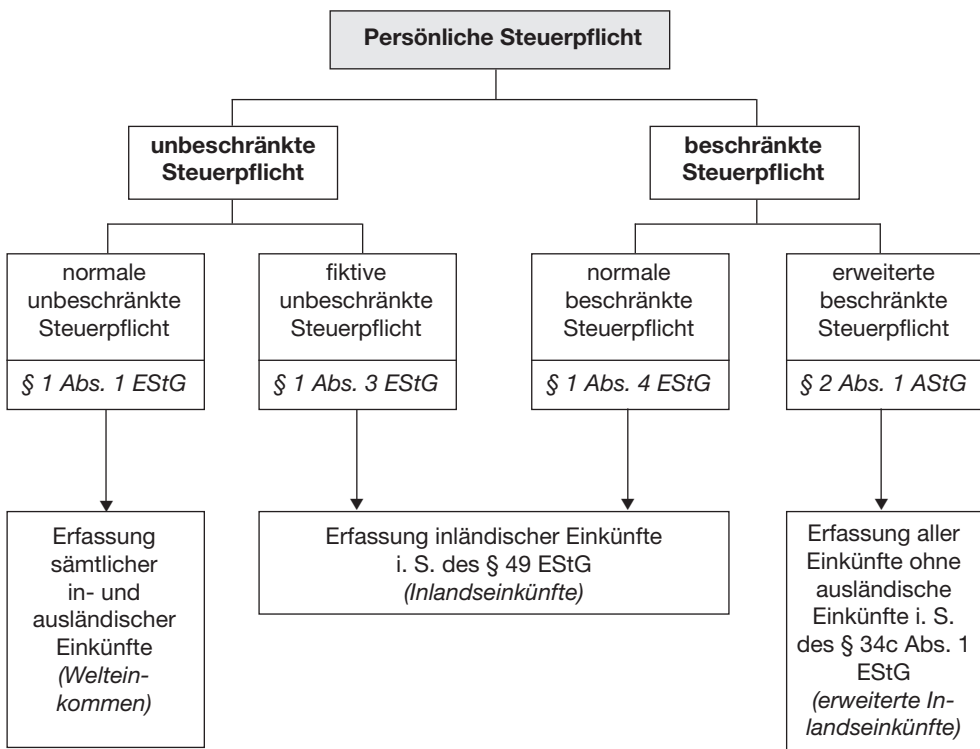
Nach §§ 2 und 5 AStG wird unter gewissen Voraussetzungen die beschränkte Steuerpflicht sachlich erweitert. Danach sind bestimmte natürliche Personen ohne Wohnsitz

oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nicht nur mit den inländischen Einkünften i. S. des § 49 EStG, sondern mit ihren gesamten Inlandseinkünften steuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 AStG).

Ziel dieser Regelung ist die Verhinderung bzw. Erschwerung einer „Steuerflucht“ durch Wohnsitzverlegung in Niedrigsteuroländer unter Beibehaltung wirtschaftlicher Interessen im Inland.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht endet 10 Jahre nach dem Jahr der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland.

Die einzelnen Arten der persönlichen Steuerpflicht sind in nachfolgendem Schaubild zusammengefasst:



Im Rahmen der weiteren Ausführungen wird grundsätzlich von unbeschränkter Steuerpflicht ausgegangen.

## 2.2 BEGINN UND ENDE DER PERSÖNLICHEN STEUERPF LICHT

Der Einkommensteuer unterliegen natürliche Personen von ihrer Geburt bis zum Tod. Während dieser Zeit ist Rechtsfähigkeit nach bürgerlichem Recht gegeben. Sonstige Merkmale, wie z. B. Staatsangehörigkeit, Alter oder Geschäftsfähigkeit, sind unerheblich. Steuerbefreiungen für einzelne Personen oder Personengruppen gibt es nicht.

Während der Dauer der Steuerpflicht besteht zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fiskus ein permanentes Steuerrechtsverhältnis. Dieses wird zu einem Steuerschuldverhältnis, sobald steuerlich relevante Sachverhalte realisiert und damit Steueransprüche begründet werden.

### Beispiel:

Der zweijährige Glück aus Bitburg erbt mit Wirkung vom 16.5.01 ein Mietshaus in Düsseldorf.

Glück ist als natürliche Person mit Wohnsitz im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG). Aus dem Mietshaus in Düsseldorf erzielt er vom 16.5.01 an steuerpflichtige Einkünfte.

Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens muss ein gesetzlicher Vertreter für den nicht geschäftsfähigen Glück handeln (§ 79 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. mit § 107 BGB).

Mit dem Tod endet zwar die persönliche Steuerpflicht. Eine bereits entstandene Einkommensteuerschuld/-forderung erlischt damit jedoch nicht. Diese geht auf den (die) Erben als Rechtsnachfolger über (§ 45 AO).

### Beispiel:

Der profitable Gewerbebetrieb von Hart aus Mainz geht nach dessen Tod am 20.10.01 auf seinen in Wiesbaden wohnenden Sohn als Alleinerben über.

Erblasser bzw. Erbe sind als natürliche Personen mit Wohnsitz im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht von Hart endet am 20.10.01. Bis zu diesem Zeitpunkt ist er mit dem Gewinn aus seinem Gewerbebetrieb einkommensteuerpflichtig. Diesbezügliche Steuerzahlungen sind von seinem Sohn als Erben zu leisten.

## 3. SACHLICHE STEUERPF LICHT

Nach der persönlichen Steuerpflicht ist nun der Gegenstand der Einkommensteuer zu behandeln.

### 3.1 THEORETISCHE GRUNDLAGEN DES EINKOMMENSBEGRIFFS

Das Steuerrecht hat einen eigenständigen Einkommensbegriff, der auf unterschiedliche theoretische Ansätze der Finanzwissenschaft zurückgeht. Hierbei handelt es sich um die Quellen- und die Reinvermögenszugangstheorie (vgl. z. B. *Tiedtke*, S. 54 ff.).

- **Quellentheorie**

Steuerlich relevant sind hiernach allein aus einer Einkunftsquelle erzielte regelmäßige Zuflüsse. Folglich bleiben einmalige, unregelmäßig anfallende Erträge, z. B. aus Vermögensveräußerungen, Erbschaften oder Lotteriegewinnen, steuerlich unberücksichtigt. Insoweit handelt es sich um nicht steuerbare Vorgänge.

- **Reinvermögenzugangstheorie**

Nach dieser Theorie sind sämtliche Vermögensmehrungen der Besteuerung zu unterwerfen. Die Ursache für den Einkommenszuwachs bzw. die Einkommenserzielung ist ohne Bedeutung. Ebenso wie regelmäßig erzielte Einkünfte sind auch unregelmäßig erzielte bzw. einmalige Einkünfte steuerlich zu erfassen.

Die sachliche Steuerpflicht bestimmt sich im geltenden Recht nicht ausschließlich nach einer dieser beiden theoretischen Ansätze. Vielmehr erfolgt unter Berücksichtigung von Elementen beider Theorien eine pragmatische Abgrenzung:

Steuerobjekt sind die Einkünfte aus sieben unterschiedlichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) vermindert um bestimmte Abzugsbeträge (§ 2 Abs. 3 und 4 EStG). Diese Größe wird durch weitere Kürzungen in die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer – das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG) – überführt.

Die Vorgehensweise veranschaulicht nachfolgende Abbildung:

Vermögensmehrungen einer Periode			
nicht steuerbar	steuerbar in einer der sieben Einkunftsarten		
	steuerfrei	steuerepflichtig (= Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen)	
	einkunftsbedingte Aufwendungen (= Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten)	Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten	
		bestimmte private Aufwendungen	Einkommen

## 3.2 ABGRENZUNG DES BESTEUERUNGSGEGENSTANDS

### 3.2.1 STEUERBARER/NICHT STEUERBARER BEREICH

Einkommensteuerlich relevant sind Vermögensmehrungen, die aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit resultieren. Kennzeichnend hierfür sind (vgl. *Tipke/Lang*, S. 270 ff.):

- **Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr**

Dieses Merkmal ist bei einer nach außen gerichteten, planmäßigen Beteiligung am Leistungs- bzw. Güteraustausch gegeben.

Negativ abgegrenzt bedeutet dies: Vermögensmehrungen, die auf einem zufälligen oder durch Glücksumstände bedingten Ereignis beruhen (z. B. Spiel-, Lotterie- oder Wettgewinne) sind nicht Gegenstand der Einkommensteuer. Gleiches gilt für Vermögenszuwächse, die auf unentgeltliche Vorgänge (Schenkung, Erbschaft) zurückgehen.

- **Gewinnerzielungsabsicht**

Die wirtschaftliche Tätigkeit muss auf längere Sicht insgesamt zu einem positiven Ergebnis führen (vgl. zu Einzelheiten H 15.3 [Beweisanzeichen] und [Totalgewinn] EStH). Werden von vornherein ständig Verluste bewusst in Kauf genommen und ist auf Dauer nicht mit einem (Perioden- oder Total-)Gewinn zu rechnen, handelt es sich steuerrechtlich um so genannte *Liebhaberei*. Mit einer derartigen Betätigung zusammenhängende positive wie negative Ergebnisse sind einkommensteuerlich unbeachtlich. Hierdurch soll vermieden werden, dass privat veranlasste Aufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage als Leistungsfähigkeitsindikator mindern.

### 3.2.2 STEUERPFLICHTIGER/STEUERFREIER BEREICH

Innerhalb der steuerlich relevanten Einkünfte werden bestimmte Teile aufgrund ausdrücklicher Regelungen von der Besteuerung ausgenommen. Hinsichtlich des Umfangs der Steuerfreistellung ist zu unterscheiden:

- **teilweise Steuerbefreiung**

Im Rahmen des so genannten *Teileinkünfteverfahrens* werden Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften teilweise, nämlich in Höhe von 40 %, steuerfrei gestellt (§ 3 Nr. 40 EStG). Hierunter fallen sowohl regelmäßig fließende Erträge (= Ausschüttungen) sowie unregelmäßig anfallende Erträge in Form von Veräußerungsergebnissen.

Das Teileinkünfteverfahren findet nur Anwendung, wenn die Vermögensmehrungen nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst werden (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG).

- **volle Steuerbefreiung**

Entsprechende Steuerbefreiungen gehen insbesondere auf sozial-, wirtschafts- und kulturpolitische Überlegungen zurück (vgl. auch H 2 [Keine Einnahmen oder Einkünfte] EStH). Darüber hinaus beruhen sie auf Vereinfachungsgründen sowie zwischenstaatlichen Vereinbarungen (vgl. zu Letzterem BMF-Schreiben vom 13.6.1991, BStBl 1991 I, S. 746).

Einen unsystematischen Katalog von Steuerbefreiungen enthält § 3 EStG. Danach sind z. B. steuerfrei:

- Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld (§ 3 Nr. 2 EStG)
- öffentliche Ausbildungsbeihilfen (§ 3 Nr. 11 EStG)

- Vorteile von Arbeitnehmern aus der privaten Nutzung betrieblicher Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte (§ 3 Nr. 45 EStG)
- freiwillige Trinkgelder (§ 3 Nr. 51 EStG)
- Elterngeld (§ 3 Nr. 67 EStG).

Weitere Steuerbefreiungen beruhen auf Vorschriften außerhalb des Einkommensteuergesetzes (vgl. H 3.0 [Steuerbefreiungen nach anderen Gesetzen, Verordnungen und Verträgen] EStH).

### 3.2.3 EINKUNFTSBEREICH

#### 3.2.3.1 DETERMINANTEN DER EINKÜNFT

Bei den einkommensteuerlich relevanten Einkünften handelt es sich generell um Nettobeträge (= Reineinkünfte).

Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG sind damit begrifflich und inhaltlich von Einnahmen im Sinne von Roheinnahmen und Roherträgen zu trennen. Es gilt grundsätzlich das so genannte *objektive Nettoprinzip*, d. h. die mit der Erzielung von Einnahmen oder Erträgen im Zusammenhang stehenden Ausgaben bzw. Aufwendungen sind miteinander zu saldieren (vgl. *Tipke/Lang*, S. 242 f.). Steuerlich belastet ist damit nur das wirtschaftliche (Netto-)Ergebnis einer Erwerbstätigkeit.

Das Nettoprinzip entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Mit der Einnahmeerzielung zusammenhängende Ausgaben mindern die Leistungsfähigkeit und sind daher regelmäßig in Abzug zu bringen (vgl. *Tiedtke*, S. 57).

Nach der Art der Ermittlung der Einkünfte werden Gewinneinkünfte (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständige Arbeit [§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG]) und Überschusseinkünfte (nichtselbstständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte [§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG]) unterschieden.

Relevante Größen der Einkunftsermittlung sind dabei:

- **Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften**

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition des Begriffs **Betriebseinnahmen**. In Anlehnung an § 8 Abs. 1 EStG bzw. in Umkehrung von § 4 Abs. 4 EStG liegen Betriebseinnahmen vor, sofern Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewinneinkünfte Güter in Geld oder Geldeswert zufließen. Inhaltlich besteht damit Deckungsgleichheit mit dem handelsrechtlichen und buchhalterischen Begriff „Erträge“.

Bei Betriebseinnahmen handelt es sich regelmäßig um Geldleistungen. Geldwerte Güter sind jedoch ebenfalls zu erfassen und zu marktüblichen Preisen in eine Geldgröße umzurechnen.

**Beispiel:**

Dr. Bruch werden als Honorar für eine ärztliche Behandlung von einem Metzgermeister Fleisch- und Wurstwaren mit einem Verkaufswert von insgesamt 450 € geliefert.

Die erhaltenen Naturalleistungen sind in Höhe des üblichen Verkaufspreises (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) bei Dr. Bruch als Betriebseinnahmen zu erfassen.

Bei den **Betriebsausgaben** sind folgende Arten zu unterscheiden:

- echte Betriebsausgaben

Als solche gelten durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen (§ 4 Abs. 4 EStG). Handelsrechtlich korrespondiert hiermit der Begriff „Aufwendungen“.

- unechte Betriebsausgaben

Hierbei handelt es sich vom Grundsatz um die private Lebensführung betreffende Aufwendungen, die ausnahmsweise wie Betriebsausgaben steuerlich berücksichtigt werden können. Einschlägig ist derzeit die Regelung des § 9c Abs. 1 EStG über erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten, durch die die Vereinbarkeit von Kinderbetreuung und Erwerbstätigkeit verbessert werden soll.

• **Einnahmen/Werbungskosten bei den Überschusseinkünften**

Als **Einnahmen** gelten nach § 8 Abs. 1 EStG alle Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Überschusseinkunftsarten zufließen. Sachleistungen (z. B. Wohnung, Verpflegung, Waren) sind grundsätzlich mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Als **Werbungskosten** können geltend gemacht werden:

- echte Werbungskosten

Dies sind mit einer entsprechenden Einkunftsart zusammenhängende „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Der Begriff „Aufwendungen“ wird im Gesetz nicht erläutert. Im Umkehrschluss zu den Einnahmen als Vermögensmehrungen handelt es sich bei Aufwendungen um Vermögensminderungen, d. h. Güter in Geld oder Geldeswert scheiden aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen aus. Hieraus resultiert eine Minderung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (vgl. zu Einzelheiten *Söffing*, S. 2086 ff.).

- unechte Werbungskosten (§ 9 Abs. 5 Satz 1 EStG)

Aufgrund ausdrücklicher Sonderregelungen dürfen – analog zum Bereich der Gewinneinkünfte – auch bei den Überschusseinkünften bestimmte Privataufwendungen wie Werbungskosten abgezogen werden.

Sind die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten höher als die Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen, ergeben sich negative Einkünfte. Diese werden bei allen Einkunftsarten als **Verlust** bezeichnet.

Der allgemein zulässige Umfang des Abzugs von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten korrespondiert wie folgt mit der steuerlichen Erfassung von (Betriebs-)Einnahmen:

- **volle Steuerpflicht**

Alle entstehenden Ausgaben bzw. Aufwendungen sind steuermindernd zu berücksichtigen.

- **teilweise Steuerpflicht bzw. Steuerfreiheit**

Im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens sind Vermögensmehrungen nur mit 60 % steuerpflichtig. Folglich können mit diesen Erträgen zusammenhängende Aufwendungen ebenfalls nur in entsprechendem Umfang steuerlich abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Vermögensminderungen sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob im selben Veranlagungszeitraum entsprechende Vermögensmehrungen anfallen.

- **volle Steuerfreiheit**

Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit insgesamt steuerfreien Einnahmen stehen, dürfen nicht abgezogen werden (§ 3c Abs. 1 EStG). Hierdurch wird ein ansonsten gegebener zweifacher steuerlicher Vorteil ausgeschlossen.

In einem Besteuerungszeitraum kann ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten erzielen. Innerhalb derselben Einkunftsart können dabei Teileinkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsquellen stammen.

**Beispiel:**

Arzt Dr. Heil ist in Trier in eigener Praxis tätig. Ferner besitzt er jeweils ein Mietshaus in Köln und Saarbrücken. Schließlich verfügt er über ein privates Aktiendepot.

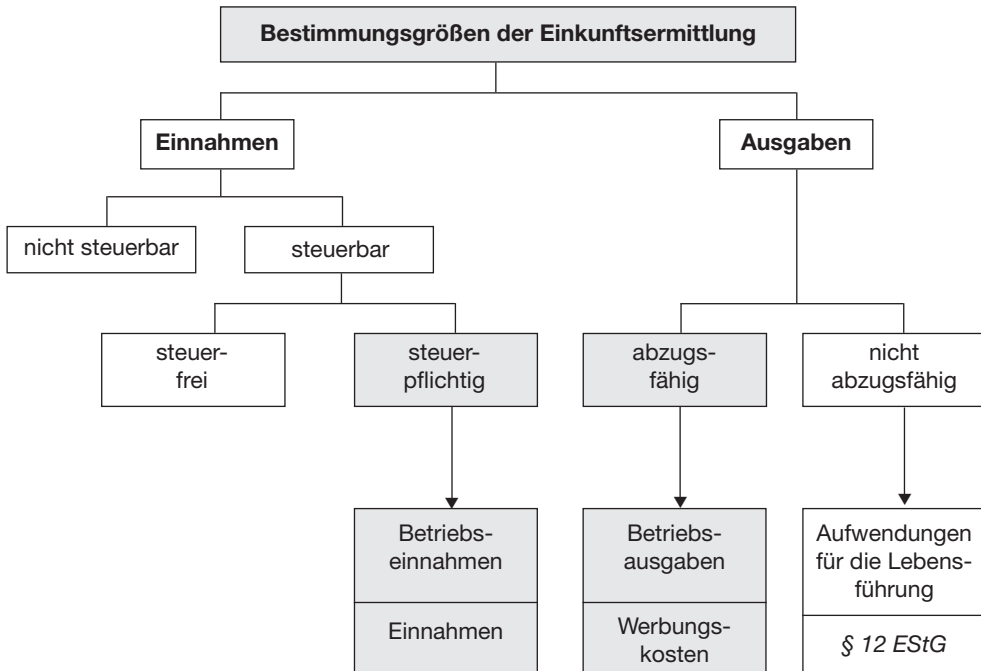
Aus der Arztpraxis bezieht Dr. Heil Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Die Einkünfte aus den Mietshäusern in Köln und Saarbrücken werden als Teileinkünfte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt und zu einem Gesamtergebnis zusammengefasst. Die Erträge aus dem Aktiendepot führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Bei der Einkunftsermittlung werden Kosten der privaten Lebensführung nicht zum Abzug zugelassen (§ 12 EStG). Zu den hiernach nicht abzugsfähigen Ausgaben zählen insbesondere:

- für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familie aufgewendete Beträge (z. B. Wohnung, Kleidung, Ernährung, gesellschaftliche Veranstaltungen)
- persönliche Steuern (insbesondere Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag)
- Geldstrafen
- Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium.

Das Abzugsverbot nach § 12 EStG stellt eine zentrale Vorschrift des Einkommensteuerrechts dar. Demnach bleiben der Privatsphäre zuzuordnende Vorgänge generell bei der Ermittlung der Einkünfte unberücksichtigt.

Die Determinanten der Einkünfte sind nachfolgend im Überblick dargestellt:



Die Ermittlung der Einkünfte ist das Ergebnis einer Geldrechnung. Für diese gilt dabei das **Nominalwertprinzip** (Grundsatz: 1 Euro = 1 Euro). Die steuerliche Ergebnisrechnung beruht ebenso wie die Handelsbilanz auf einer nominellen, d. h. am Nennwert orientierten Geldrechnung. Es wird unterstellt, dass sich der Geldwert nicht ändert.

### 3.2.3.2 ZEITLICHE ZUORDNUNG

#### (1) Gewinneinkünfte

Die Zuordnung der Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben zum jeweiligen Gewinnermittlungszeitraum erfolgt grundsätzlich nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Entscheidend ist, welcher Abrechnungsperiode Aufwendungen bzw. Erträge nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung wirtschaftlich zuzuordnen sind (Realisationsprinzip, Abgrenzung der Sache und der Zeit nach).

#### (2) Überschusseinkünfte

Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen bzw. Ausgaben richtet sich generell nach dem Zu- bzw. Abflussprinzip (§ 11 EStG). Danach gilt:

- **Einnahmen**

sind für Zwecke der Einkommensteuer in dem Kalenderjahr zu erfassen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

- **Ausgaben**

werden dem Kalenderjahr zugeordnet, in dem sie geleistet (= gezahlt) wurden.

Entscheidend ist also stets der Zeitpunkt der Zahlung, d. h. der tatsächliche Zu- oder Abfluss finanzieller Mittel.

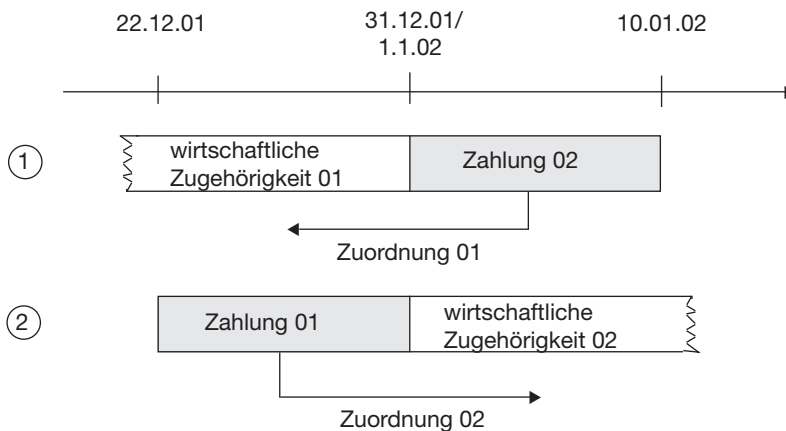
Von dieser Grundsatzregelung wird in folgenden Fällen abgewichen:

- regelmäßig wiederkehrende Zahlungen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 Satz 2 EStG)

Die Zuordnung regelmäßig wiederkehrender Zahlungen, die kurze Zeit vor Beginn oder nach Beendigung eines Kalenderjahrs erbracht werden, erfolgt unabhängig vom Zahlungszeitpunkt allein nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.

Regelmäßig wiederkehrend sind Einnahmen bzw. Ausgaben, die aufgrund eines bestimmten Rechtsverhältnisses in periodischen Abständen geleistet werden (z. B. laufende Miet- oder Zinszahlungen). Als kurze Zeit im Sinne dieser Vorschrift ist ein Zeitraum von jeweils bis zu 10 Tagen vor bzw. nach dem Jahreswechsel anzusehen (vgl. H 11 [Allgemeines] EStH). Die Fälligkeit der regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen muss nicht innerhalb dieser Zeitspanne liegen.

Zur Verdeutlichung dieses Sachverhalts dient nachfolgendes Schaubild:



Als Zufluss (Abfluss) gilt die Erlangung (der Verlust) der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Geld oder geldwerte Güter (vgl. H 11 [Allgemeines] EStH).

**Beispiel:**

- (1) Vermieter Hank, Münster, erhält für ein privates Wohnobjekt die zum Monatsende fällige Miete für November und Dezember 02 erst am 7.1.03 auf seinem Konto gutgeschrieben.

**ÜBUNGSTEIL**

**AUFGABEN/FÄLLE**



## Übungsteil (Aufgaben/Fälle)

01: Hoheitliche Abgaben.....	433	23: Ermittlung der Summe der Einkünfte .....	443
02: Örtliche Zuständigkeit von Finanzbehörden .....	433	24: Verlustberücksichtigung.....	444
03: Identifikationsmerkmal.....	434	25: Allgemeiner Spendenabzug.....	445
04: Persönliche Einkommensteuerpflicht .....	434	26: Spendenabzug für Zuwendungen an eine Stiftung .....	445
05: Zeitliche Zuordnung eines Damnums.....	434	27: Vorsorgeaufwendungen bei einem Gewerbetreibenden .....	445
06: Umstellung des Wirtschaftsjahrs .	435	28: Vorsorgeaufwendungen bei einem Arbeitnehmer.....	446
07: Mitunternehmerschaft.....	435	29: Ausbildungsfreibetrag.....	446
08: Gewerblicher Veräußerungsgewinn.....	435	30: Progressionsvorbehalt .....	446
09: Veräußerung von Anteilen im Privatvermögen an Kapitalgesellschaften .....	435	31: Einkommensteuerliche Behandlung von privaten Kapitaleinkünften .....	447
10: Schuldzinsenabzug.....	436	32: Ermittlung der tarifbegünstigten außerordentlichen Einkünfte .....	447
11: Zinsschranke - Grundstruktur .....	436	33: Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte .....	447
12: Zinsschranke – Umfang der Abzugsbeschränkung .....	437	34: Tarifwahlmöglichkeiten bei Mitunternehmern.....	448
13: Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 EStG.....	437	35: Thesaurierungsbegünstigung und steuerfreie Gewinne .....	448
14: EBITDA-Vortrag.....	438	36: Thesaurierungsbegünstigung bei Mitunternehmern .....	448
15: Zinsschranke mit EBITDA-Vortrag .....	438	37: Fortschreibung des nachversteuerungspflichtigen Betrags.....	449
16: Buchführungspflicht und steuerliche Gewinnermittlung .....	439	38: Steueranrechnung bei Einkünften aus mehreren ausländischen Staaten.....	449
17: Einnahmenüberschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	440	39: Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern.....	449
18: Einkommensteuerliche Gewinnermittlung bei einer Mitunternehmerschaft .....	440	40: Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften.....	450
19: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.....	441	41: Steuerfestsetzung und kindbedingte Freibeträge.....	450
20: Einkommensteuerliche Behandlung von Dividenden im Betriebs- bzw. Privatvermögen .....	442	42: Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer .....	451
21: Stille Gesellschaft im Einkommensteuerrecht .....	442	43: Veranlagung von Einkommensteuer und Zuschlagsteuern .....	451
22: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	443		

- 44:** Persönliche Körperschaftsteuerpflicht ..... 451
- 45:** Finanzielle Eingliederung von Organgesellschaften ..... 452
- 46:** Zinsschranke bei Kapitalgesellschaften ..... 452
- 47:** Körperschaftsteuerliche Ausnahmeregelung von der Zinsschranke.... 453
- 48:** Abzug von Beteiligungsaufwendungen ..... 453
- 49:** Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens ..... 453
- 50:** Ergebnisse aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht ..... 454
- 51:** Mindestbesteuerung durch Begrenzung des Verlustvortrags ..... 454
- 52:** Verlustverrechnungsverbot nach § 8c Abs. 1 KStG bei alternativen Anteilsübertragungen..... 455
- 53:** Abziehbare Verluste nach schädlichen Beteiligungserwerben..... 455
- 54:** Gewinnausschüttung unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ..... 456
- 55:** Ertragsteuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen..... 456
- 56:** Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen 457
- 57:** Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Beteiligungserträgen ..... 457
- 58:** Ertragsteuerliche Behandlung von Schachteldividenden ..... 458
- 59:** Ermittlung des Gewerbeertrags... 458
- 60:** Berechnung der Gewerbesteuer-Rückstellung ..... 459
- 61:** Ertragsteuerliche Belastung von Gewinneinkünften bei Einzel-/ Mitunternehmern ..... 459
- 62:** Ertragsteuerliche Belastung von Gewinnen bei Kapitalgesellschaften ..... 459
- 63:** Beginn der Ertragsteuerpflicht..... 460
- 64:** Ende der Ertragsteuerpflicht ..... 460
- 65:** Ertragsteuerliche Bemessungsgrundlagen bei handelsbilanziellem Verlust ..... 460
- 66:** Struktur des Verlustabzugs im Ertragsteuerrecht ..... 461
- 67:** Ertragsteuerlicher Spendenabzug 461
- 68:** Steuerrückstellungen einer Kapitalgesellschaft ..... 462
- 69:** Struktur der Umsatzsteuer..... 462
- 70:** Ertrag- und umsatzsteuerliche Zuordnung wirtschaftlicher Aktivitäten ..... 463
- 71:** Steuerliche Organschaftsvoraussetzungen ..... 463
- 72:** Umsatzsteuerliche Gebiete..... 464
- 73:** Leistungsort bei Versandungslieferungen ..... 464
- 74:** Ort der sonstigen Leistungen ..... 465
- 75:** Einfuhr im Inland ..... 465
- 76:** Innergemeinschaftlicher Erwerb .. 466
- 77:** Innergemeinschaftliches Reihengeschäft ..... 466
- 78:** Umsatzsteuer-Lagerlieferungen... 466
- 79:** Verzicht auf Steuerbefreiungen.... 466
- 80:** Umsatzsteuersätze für Lebensmittel bzw. Speisen und Getränke .... 467
- 81:** Vorsteuerabzug bei Firmenfahrzeugen ..... 467
- 82:** Vorsteuerabzug bei Geschenkaufwendungen ..... 467
- 83:** Aufteilung der Vorsteuer ..... 468
- 84:** Berichtigung des Vorsteuerabzugs ..... 468
- 85:** Ermittlung der zu entrichtenden Umsatzsteuer ..... 469
- 86:** Steuerveranlagungen eines Einzelunternehmers ..... 469

---

# 1: Hoheitliche Abgaben

---

Ordnen Sie die nachfolgenden öffentlich-rechtlichen Abgaben der entsprechenden Kategorie zu:

	<b>Steuern</b>	<b>steuerliche Nebenleistungen</b>	<b>Gebühren</b>	<b>Beiträge</b>
Einfuhrzoll				
Entgelt für Pkw-Zulassung				
Verspätungszuschlag				
Eintrittsgeld für öffentliches Schwimmbad				
Solidaritätszuschlag				
Beteiligung an Kosten für Grundstückerschließung einer Gemeinde				
Zinsen auf Steuernachforderung				
Entgelt für städtische Straßenreinigung				

---

## 2: Örtliche Zuständigkeit von Finanzbehörden

---

Die in Trier wohnende Volljuristin Rath eröffnet am 10.4.01 in Bitburg eine eigene Rechtsanwaltskanzlei.

Welche Finanzbehörde(n) ist (sind) für die Steuern von Einkommen und für die Umsatzsteuer zuständig?

Besteht hinsichtlich der Praxiseröffnung eine Mitteilungspflicht gegenüber der Finanzverwaltung?

### 3: Identifikationsmerkmal

Klären Sie, welche(s) Identifikationsmerkmal(e) jeweils erteilt wird (werden):

Steuerpflichtiger	Identifikationsmerkmal
Herr Münch, der ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht	
Frau Klee mit <ul style="list-style-type: none"> <li>- Einkünften aus Gewerbebetrieb (USt-IdNr. erteilt)</li> <li>- Einkünften aus Vermietung und Verpachtung</li> </ul>	
Herr Marc mit <ul style="list-style-type: none"> <li>- Einkünften aus selbstständiger Arbeit (keine USt-IdNr. erteilt)</li> <li>- Einkünften aus Kapitalvermögen</li> </ul>	
Back OHG <ul style="list-style-type: none"> <li>- keine USt-IdNr. erteilt mit</li> <li>- Herrn Zimt und Herrn Zucker als Gesellschafter</li> </ul>	

### 4: Persönliche Einkommensteuerpflicht

Herr Dr. Bruch ist als Chirurg in Trier niedergelassen. Die Praxis betreibt er im Erdgeschoss seines Hauses; die Räumlichkeiten im Obergeschoss nutzt er zu eigenen Wohnzwecken.

Auf einer Urlaubsreise lernt er im Dezember 01 die in Ungarn praktizierende Zahnärztin Dr. Karpa kennen. Nach der Heirat am 18.1.02 zieht Frau Dr. Karpa in die Wohnung von Dr. Bruch in Trier ein.

Bestimmen Sie die Art der persönlichen Einkommensteuerpflicht von Herrn Dr. Bruch und Frau Dr. Karpa im Jahr 01 und 02!

### 5: Zeitliche Zuordnung eines Damnums

Steuerpflichtiger Halm erhält im Januar 03 von seinem Geschäftsfreund Gras zum Erwerb einer Immobilie im Privatbereich ein Darlehen über 240.000 €. Die Laufzeit dieses Darlehens beträgt

- (1) 4 Jahre
- (2) 6 Jahre.

Für die Gesamtdauer der Kreditgewährung wird eine Verzinsung von nominal 4 % vereinbart. Die Auszahlung des Darlehens erfolgt zu 97 %.

Nehmen Sie zur zeitlichen Berücksichtigung des Damnums beim Darlehensnehmer Halm Stellung!