

1. Kapitel Einleitung

I. Rechtsgrundlagen und Dogmatik der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist eine **Personensteuer**. Steuersubjekt und Steuerschuldner ist die natürliche Person von der Vollendung der Geburt bis zum Tod (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). 1

Beispiel:

A vererbt seinem vierjährigen Kind ein Mietwohnhaus.

Das geschäftsunfähige Kind ist einkommensteuerpflichtig i. S. des § 1 EStG. Eine Veranlagung ist durchzuführen. Bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten wird das Kind von seinen Eltern (oder anderen gesetzlichen Vertretern) vertreten. 2

Juristische Personen (insbesondere Kapitalgesellschaften wie Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften aber auch sonstige juristische Personen) fallen nicht unter das Einkommensteuergesetz. Sie können allenfalls Steuersubjekte des Körperschaftsteuergesetzes sein. Personengesellschaften des Handelsrechts und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts unterliegen ebenfalls nicht der Einkommensteuer. Die Personengesellschaft ist jedoch insoweit Steuersubjekt, als sie in der Einheit der Gesellschafter steuerbare Tatbestände verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Einkommensteuer zuzurechnen sind. (*Die Besteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften wird in Rn. 67 dargestellt.*) 3

Nach dem **Grundsatz der Individualbesteuerung** sind die Bemessungsgrundlage und der Tarif auf die natürliche Person zu beziehen. Ehegatten sind jeder für sich Steuersubjekt. (*Die Besteuerung von Ehegatten und Kinder ist in Rn. 185–214 dargestellt.*) 4

Aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung folgt, dass jede Person (nur) die von ihr erwirtschafteten Einkünfte zu versteuern hat. Eine Übertragung von Einkunftsquellen ist demnach grundsätzlich nicht möglich. 5



Diesem Prinzip folgt auch die Rechtsprechung des BFH mit der Versagung einer Weitergabe von Verlusten, eines Erblassers auf seine Erben (BFH GrS B. v. 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl. 2008, 608 ☀)



Mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung ist eine intersubjektive Korrespondenz steuerabzugsfähiger Ausgaben und entsprechender steuerpflichtigen Einnahmen prinzipiell nicht zu vereinbaren. Der Gesetzgeber hat eine Korrespondenz nur in engen, im Gesetz ausdrücklich genannten Ausnahmen zugelassen (z. B. bei §§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1; § 10 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 1a, Nr. 1b; § 22 Nr. 1a–1c EStG).

- 6 Steuergegenstand** ist das auf sieben Einkunftsarten festgelegte Einkommen. Die Bemessungsgrundlage der Steuer ist aber nicht allein das Erwerbseinkommen, sondern nur das für die Steuerzahlung **disponible Einkommen**. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist deshalb zweistufig aufgebaut (Lang in Tipke/Kruse Steuerrecht § 9 Rn. 41). Besondere Umstände, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen (z. B. Familienstand, Alter, außergewöhnliche Belastungen), werden durch private Abzüge berücksichtigt.
- 7** Die deutsche Einkommensteuer wird geprägt vom:
 - **Universalitätsprinzip** Alle natürlichen Personen werden von der Besteuerung erfasst.
 - **Totalitätsprinzip** Die Besteuerung erfasst das gesamte disponible Einkommen.
- 8** Nach der Art des Steuertarifs wird unterschieden:
 - **Synthetische Einkommensteuer** Die Gesamtheit aller Einkünfte wird synthetisch einem einheitlichen Steuersatz unterworfen.
 - **Analytische Schedulensteuer** Die Einkünfte werden unterschiedlich nach der Art der Einkunftsquelle (z. B. Arbeitseinkommen, Zinseinkünfte) besteuert.
- 9** Die deutsche Einkommensteuer folgt den Grundsätzen einer synthetischen Einkommensteuer. Der Grundsatz wird allerdings an vielen Stellen durchbrochen, letztlich mit der Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge mit einem deutlich niedrigeren Tarif gegenüber anderen Einkunftsarten.

Der **Einkommensteuertarif** ist **progressiv** gestaltet. Die Tarifprogression wird begründet mit einer Gesellschaftspolitik, die sozialstaatliche Umverteilungsgerichtigkeit verwirklichen will (Lang in Tipke/Lang a. a. O. § 9 Rn. 2).

10

Der nach dem Einkommensteuergesetz Steuerpflichtige ist auch gleichzeitig der wirtschaftliche Träger der Steuer. Die Einkommensteuer ist damit eine **direkte Steuer**.

11

Die Einkommensteuer ist eine **Veranlagungssteuer**. Der einzelne Steuerpflichtige wird nach Ablauf eines Kalenderjahres mit dem Einkommen veranlagt, das er im abgelaufenen Veranlagungszeitraum erzielt hat. Die anderen Steuern vom Einkommen, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer und Bauabzugsteuer sind lediglich besondere Erhebungsformen der Einkommensteuer.

12

Die Einkommensteuer ist eine **nicht abzugsfähige Steuer**. Sie gehört zu den Aufwendungen der Lebensführung und darf weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch als private Belastung abgezogen werden (§ 12 Nr. 2 EStG).

13

Die **Verwaltung** der Einkommensteuer obliegt den Landesfinanzbehörden. (Art. 108 Abs. 2 und 3 GG). Für die Zuständigkeit gelten die §§ 16–29 AO.

14

Die Rechtsgrundlagen für die Besteuerung ergeben sich aus dem **Einkommensteuergesetz (EStG)** und der **Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV)**. Ergänzend gelten die Vorschriften der Abgabenordnung und des Finanzverwaltungsgesetzes, soweit das Einkommensteuerrecht keine besonderen Regelungen enthält. Einkommensteuerliche Regelungen enthalten auch andere Gesetze, z. B. das Fördergebietsgesetz, das Investitionszulagengesetz, das Außensteuergesetz, das Umwandlungssteuergesetz oder die Doppelbesteuerungsabkommen.

15

Die Anweisungen zur Anwendung des Gesetzes sind in den **Einkommensteuerrichtlinien (EStR)** und den **Lohnsteuerrichtlinien (LStR)** zusammengefasst. Die Richtlinien behandeln Zweifelsfragen und Auslegungen, um eine einheitliche Anwendung der Vorschriften durch die Finanzverwaltung sicherzustellen. Ergänzt werden die Richtlinien durch Hinweise im ESt-Handbuch (EStH).

16

Die Richtlinien und die Hinweise binden nur die Finanzverwaltung in der Anwendung des Steuerrechts.



II. Geschichte der Einkommensteuer

- 17** (Die folgende Darstellung folgt in verkürzter Form der Beschreibung durch Lang in Tipke/Lang Steuerrecht § 9 Rn. 5–7)
- 18** Die erste in Kraft getretene Steuer auf ein Gesamteinkommen entstand in England 1799 durch William Pitt d. J. als Kriegssteuer im Kampf gegen Napoleon. Auch die Einkommensteuer in Deutschland wurde als Kriegssteuer durch Freiherr vom Stein 1806 propagiert. Diese progressive Steuer wurde auf das vom Steuerpflichtigen selbst zu deklarierende Gesamteinkommen erhoben. Diese Steuer wurde nach dem Sieg über Napoleon wegen des großen Steuerwiderstandes und der verbreiteten Unehrlichkeit bei der Steuerdeklaration in Preußen wieder abgeschafft und 1820 durch eine Klassensteuer ersetzt, die die Steuerpflicht nach äußeren Wohlstandsmerkmalen bestimmte. 1851 wurde die Klassifizierung auf öffentlich eingeschätzte Einkommen umgestellt. Mit der Steuerreform durch den preußischen Finanzminister wurde mit der Einführung einer progressiven Gesamteinkommensteuer 1851 das noch heute geltende Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit installiert. Die Progression war damals mit Steuersätzen von 0,67 % bis 4 % äußerst bescheiden. Der Spitzensteuersatz einschließlich der Kommunalsteuern betrug damals 12 %.
- 19** Nach dem Ersten Weltkrieg ging die Steuerkompetenz auf das Deutsche Reich über. Im Zuge der von Matthias Erzberger geschaffenen Steuerreform wurde 1920 das erste Reichseinkommensteuergesetz mit einer Progression von 10 % – 60 % erlassen. Mit dem danach folgendem Reichseinkommensteuergesetz von 1925 wurde die Steuerpflicht an den Wohnsitz und den gewöhnlichen Aufenthalt anstelle der Staatsangehörigkeit geknüpft. Das Gesetz erweiterte und präzisierte die steuerpflichtigen Einkunftsarten. Durch das Reichseinkommensteuergesetz von 1934 wurde damals bereits die Gesetzesstruktur des noch heute geltenden Steuerrechts geschaffen. Diese Grundstruktur mit subjektiver Steuerpflicht, den Einkunftsarten, der Ermittlung der Einkünfte, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen wurde in den folgenden Änderungen des Einkommensteuergesetzes nicht mehr grundsätzlich geändert. Nach Meinung von Lang (in Tipke/Lang, a. a.O., § 9 Rn. 7) gab es seitdem keine große Reform der Einkommensteuer mehr. „Daher hat sich der rechtliche Zustand des Einkommensteuergesetzes seit 1934 durch die Steueränderungsgesetzgebung kontinuierlich verschlechtert.“

Das erste Einkommensteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland wurde nach der Währungsreform durch das Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 22.6.1948 geschaffen. Die letzte Neufassung des Gesetzes erfolgte am 8.10.2009, BStBl. 2009 I S. 1346 . Sie berücksichtigt die Änderungen bis zum Ende der letzten Legislaturperiode.

20

III. Bedeutung der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist eine **Gemeinschaftssteuer**. Das Aufkommen der Einkommensteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu. Bund und Länder sind je zur Hälfte beteiligt (Art. 106 Abs. 3 GG). Die Gemeinden erhalten nach Art. 106 Abs. 5 GG einen Anteil. Dieser Anteil beträgt 15 % des Aufkommens der Lohnsteuer und der veranlagten Einkommensteuer und einen Anteil von 12 % am Aufkommen der Kapitalertragsteuer nach §§ 43 Abs.1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12, sowie Satz 2 EStG.

21

Die Einkommensteuer ist eine wichtige Einnahmequelle des Bundes, der Länder und der Gemeinden. Die kassenmäßigen Einnahmen aus den Steuern vom Einkommen (Lohnsteuer, veranlagte Einkommensteuer und den nicht veranlagten Steuern vom Ertrag) betrugen 2008 204,6 Mrd. €, das waren 36,5 % der gesamten Steuereinnahmen von 561,2 Mrd. €.

22

IV. Ermittlungsschema der Einkommensbesteuerung

Das Einkommensteuerrecht beantwortet vier Fragen:

1. Wer hat Steuern zu zahlen (persönliche Steuerpflicht)?
2. Welches Einkommen unterliegt der Besteuerung (Objekt der Besteuerung)?
3. Was mindert die steuerliche Bemessungsgrundlage (steuerliche Abzüge)?
4. Wie wird die zu entrichtete Steuer berechnet (Veranlagung, Tarif)?



23 Die folgende Darstellung (*in Anlehnung an Memento Steuerrecht für die Praxis 2006 Rn. 2*) fasst die Einkommensteuerermittlung vereinfachend tabellarisch zusammen:

24 **Tab. 1:** Einkommensteuerermittlung

Persönliche Steuerpflicht	Unbeschränkt
	Beschränkt
Sachliche Steuerpflicht	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
	+/- Einkünfte aus Gewerbetrieb
	+/- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit
	+/- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
	+/- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
	+/- Einkünfte aus Kapitalvermögen
	+/- Sonstige Einkünfte
	= Summe der Einkünfte
Steuerliche Abzüge	– Altersentlastungsbetrag
	– Freibetrag für Land- und Forstwirte
	– Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
	= Gesamtbetrag der Einkünfte
	– Verlustabzug
	– Sonderausgaben
	– Außergewöhnliche Belastungen
	= Einkommen
	– Kinderfreibetrag
Ermittlung der Steuer	– Härteausgleich
	= zu versteuerndes Einkommen
	Veranlagung
	Tarif

→ Berechnungsschema nach den Einkommensteuerrichtlinien R 2 Abs. 1 EStR

2. Kapitel Steuerpflicht

I. Persönliche Steuerpflicht (§§ 1, 1a EStG)

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet:

25

- unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG),
- erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG),
- fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG),
- beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG),
- erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 S.1 AStG).

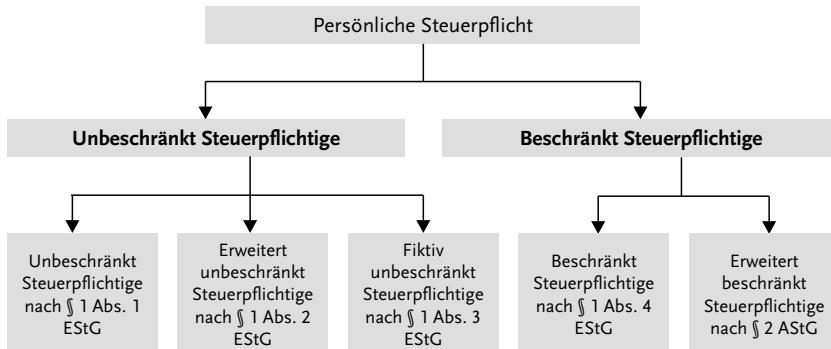


Abb. 1: Persönliche Steuerpflicht

Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer, daher ist vor der Prüfung der sachlichen Steuerbemessungsgrundlage zu prüfen, wer als Person Steuerschuldner ist.

26

Unterschiede der Besteuerung ergeben sich durch den sachlichen Umfang der Besteuerung, dem Grundsatz der Bruttobesteuerung mit eingeschränkter Berücksichtigung von persönlichen Abzügen bei beschränkter Steuerpflicht, bei der Anwendung der Tarifvorschriften und von Freibeträgen. (Die Besteuerung von *beschränkt steuerpflichtigen Personen wird in Rn. 46 beschrieben.*)

27

1. **Wohnsitzprinzip.** Die Einkommensteuerpflicht wird durch das international übliche Wohnsitzprinzip abgegrenzt (Lang in Tipke/Kruse a. a. O. § 9 Rn. 25).

28

Der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt bestimmt dabei nicht nur die Person des Steuerschuldners, sondern auch den Umfang der Steuerpflicht.

- 29 a) Wohnsitz (§ 8 AO).** Das Steuerrecht hat in § 8 AO einen eigenen vom bürgerlichen Recht (§§ 7–11 BGB) abweichenden Wohnsitzbegriff entwickelt. § 8 AO lautet:

§

„Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.“

- 30** Der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff unterscheidet sich vom bürgerlich-rechtlichen Wohnsitzbegriff dadurch, dass er nicht auf den (rechtsgeschäftlichen) Willen des Steuerpflichtigen, sondern ausschließlich auf die tatsächliche Gestaltung abstellt und an äußere Merkmale anknüpft. Dies ist gerechtfertigt, weil auch der Steueranspruch (entsprechend § 3 Abs. 1 AO) allein dadurch entsteht, dass die objektiven Tatbestandsmerkmale verwirklicht werden, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, ohne Rücksicht darauf, ob der subjektive Wille des Steuerpflichtigen auf das steuerliche Ergebnis gerichtet ist (vgl. zu §§ 8 und 9 AO die Ausführungen bei Kruse in Tipke/Kruse Abgabenordnung § 8 und 9).
- 31** Eine „Wohnung“ setzt voraus, dass zum dauerhaften Wohnen geeignete Räumlichkeiten vorhanden sind. „Innehaben“ bedeutet, dass der Steuerpflichtige über die Räumlichkeiten tatsächlich verfügen kann und sie als Bleibe entweder ständig oder doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufsucht. Das Innehaben muss geschehen unter (objektiv erkennbaren) „Umständen“, die darauf schließen lassen, dass ihr Inhaber die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

- 32 b) Gewöhnlicher Aufenthalt.** § 9 S. 1 AO lautet:

§

„Einen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort nicht nur vorübergehend verweilt.“

- 33** Ein Aufenthalt von mehr als sechs Monaten gilt stets als gewöhnlicher Aufenthalt, wenn er nicht ausschließlich aus privaten Zwecken (Besuchszwecke, Erholungszwecke, Kuren) begründet ist, aber nicht länger als ein Jahr dauert.

Ein Steuerpflichtiger kann nach diesen Merkmalen mehrere Wohnsitze z. T. auch im Ausland haben. Zur Lösung der Konkurrenz zwischen den dann mehrfach entstehenden persönlichen Anknüpfungspunkten hält das Steuerrecht Regelungen in der Abgabenordnung (für die räumliche Zuständigkeit in §§ 11 ff. AO und die Doppelbesteuerungsabkommen) bereit.



Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger hat eine Wohnung in München und eine Wohnung in Luzern (Schweiz).

Der Steuerpflichtige ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i. S. des § 1 Abs. 1 EStG.

34

(Die Besteuerung zur Einkommensteuer und die Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung werden in Rn. 394–402 dargestellt)

2. Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG). Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte. Es gilt das Prinzip der **Besteuerung des Welteinkommens**. Ob die Einkünfte aus dem Inland oder aus dem Ausland stammen, ist dabei ohne Bedeutung, ebenso, ob die Einkünfte im Ausland bereits besteuert worden sind. Das Prinzip der Besteuerung des Welteinkommens wird allerdings eingeschränkt durch Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. hierzu die Ausführungen Rn. 396).

35

3. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG). Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 2 S. 1 EStG auch deutsche Staatsangehörige, wenn sie (ohne einen Wohnsitz in Deutschland zu haben) zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (z. B. Bund, Länder, Gemeinden, öffentlich rechtliche Religionsgemeinschaften, Universitäten, Rundfunk- und Fernsehanstalten) in einem aktiven Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse beziehen. Dies betrifft vor allem Bedienstete mit diplomatischen Status.

36

Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht tritt nach § 1 Abs. 2 S. 2 EStG nur ein, wenn die Person in dem Staat ihres Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts lediglich in einem Umfang zur Steuer herangezogen wird, der einer beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlich ist.

37

- 38** Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auch auf deren **Angehörige** i. S. von § 15 AO, die zu ihrem Haushalt gehören und die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen.
- 39** Hinsichtlich des Umfangs der Besteuerung bestehen grundsätzlich keine Unterschiede zur unbeschränkten Steuerpflicht.
- 40** **4. Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 3, 1a EStG). – a) Grenzpendlerbesteuerung (§ 1 Abs. 3 EStG).** Auch natürliche Personen, die weder einen Wohnsitz im Inland haben noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt, und daher eigentlich nur beschränkt einkommensteuerpflichtig sind, werden nach einem entsprechenden Antrag ohne Ansehen der Staatsbürgerschaft nach § 1 Abs. 3 S. 1 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn
- ihre gesamten Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder
 - ihre nicht der deutschen Einkünfte unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 7.834 € im Kalenderjahr betragen und
 - die Höhe dieser nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen ist.



Der Betrag von 7.834 € entspricht dem Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG für 2009 und kann demnach für verschiedene Kalenderjahre unterschiedlich ausfallen.

- 41** Die Einkunftsermittlung erfolgt nach deutschem Steuerrecht (BFH, Urt. v. 20.8.2008, I R 78/07, BStBl. II 2009, 708 ⚑).
- 42** Die Rechtsfolgen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht beschränken sich auf die inländischen Einkünfte i. S. von § 49 EStG.

43

Beispiel:

Ein Inder, der in der Schweiz wohnt und in der Bundesrepublik Deutschland arbeitet, ist auf Antrag als unbeschränkt Einkommensteuerpflichtiger zu behandeln, wenn er seine Einkünfte nahezu ausschließlich im Inland erzielt.

- 44** **b) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen (§ 1a EStG).** Die Vorschrift ergänzt die Grenzpendlerbesteuerung auf Familienangehörige, wenn es sich um Angehörige eines Mitgliedsstaates einschließlich deutscher Staatsangehörigen oder eines Staates, auf den der EWR-Vertrag anwendbar ist, (Island, Norwegen und Liechtenstein) handelt, die ihren Wohnsitz