

KREFT

Jetzt bei
BOORBERG

Einkommensteuerrecht

22. Auflage

 **BOORBERG**

Einkommensteuerrecht

Professor Dr. Volker Kreft
Dipl.-Finanzwirt
Vorsitzender Richter am Niedersächsischen Finanzgericht
Hochschule Bielefeld
Fachbereich Wirtschaft

22., vollständig überarbeitete Auflage, 2025

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über www.dnb.de abrufbar.

22. Auflage, 2025

ISBN 978-3-415-07630-3

© 2025 Richard Boorberg Verlag

Bis zur 21. Auflage erschien das Werk im Verlag Alpmann und Schmidt Juristische Lehrgänge Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Münster.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data-Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich.

Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation – GPSR) richten Sie bitte an:

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharrstraße 2,
70563 Stuttgart; E-Mail: produktsicherheit@boorberg.de

Satz: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe | Druck und Bindung:
CPI books GmbH, Eberhard-Finck-Straße 61, D-89075 Ulm

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden
www.boorberg.de

Einleitung

A. Grundlagen der Einkommensteuer

I. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Die Einkommensteuer (ESt) ist die Steuer auf das Einkommen der natürlichen Person (sog. Stpfl.). Sie erfasst die im Rahmen einer bestimmten Zeitspanne ausgewiesene Ertragskraft des Stpfl. und sollte sich deshalb am Gebot der Besteuerung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** orientieren.¹

1. Steuersystematisch wird diesem Leistungsfähigkeitsprinzip insbesondere bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die ESt Rechnung getragen. Sie soll die steuerliche Leistungsfähigkeit der natürlichen Person möglichst genau abbilden und das für die Steuerzahlung disponible Einkommen ausweisen.² Das sog. dualistische Konzept „Erwerbseinkommen ./. private Abzüge“ verwirklicht die beiden Aufgaben, die objektive und die subjektive Leistungsfähigkeit zu messen. Bis zum Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 bis 3 EStG) wird die **objektive Leistungsfähigkeit** berücksichtigt. Ausdruck dieser steuerlichen Leistungsfähigkeit sind die vom Stpfl. erwirtschafteten Nettoergebnisse, also die Unterschiedsbeträge zwischen Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen (= Einkünfte).³ Dieses **objektive Nettoprinzip** ist ein Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips und gebietet die uneingeschränkte Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen.

Nach Auffassung des BVerfG gehört das objektive Nettoprinzip zu den Grundentscheidungen des Einkommensteuerrechts; die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtlich geboten.⁴ Ob diesem Prinzip aber Verfassungsrang zukommt, hat das BVerfG bislang ausdrücklich offengelassen.⁵

2. Die durch die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. begründete **(subjektive) Leistungsfähigkeit** wird durch private Abzüge berücksichtigt. Das systemtragende Prinzip der Abziehbarkeit von privaten Abzügen ist das **subjektive Nettoprinzip**; nach diesem Prinzip ist der für den notwendigen Lebensbedarf verwendete und demnach für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehende Teil des Erwerbseinkommens aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.⁶

Subjektiv entspricht die Einkommensbesteuerung nur dann dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn

- das individuelle bzw. familiäre Existenzminimum steuerfrei bleibt und
- bei der Besteuerung des darüberhinausgehenden Einkommens unvermeidbare Sonderbelastungen durch Unterhaltungspflichten realitätsgerecht berücksichtigt werden.

Verfassungsrechtliche Maßstäbe des subjektiven Nettoprinzips sind der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab, die Unantastbarkeit der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG), das freiheitsrechtlich (Art. 23 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG) begründete Verbot einer Erdrösselungssteuer und das

1 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 600; kritisch zum Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips: Kempny, StuW 2021, 85 ff.

2 Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 42.

3 Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 42.

4 BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14.

5 BVerfG v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, DStR 2008, 2460; für eine verfassungsrechtliche Verankerung: Schmidt/Loschelder § 9 Rn. 1; Bergkemper StuW 2006, 311; Lang StuW 2007, 3; Tipke StuW 2007, 201; Lehner DStR 2009, 185; a. A.: Weber-Grellet DStR 2009, 349.

6 Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 8.42.

Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 GG).⁷ Die Ausweitung des Schutzes auf das familiäre Existenzminimum und das Gebot, Unterhaltspflichten angemessen zu berücksichtigen, gründen sich auf Art. 6 Abs. 1 GG.⁸

Das geltende Recht berücksichtigt die subjektive Leistungsfähigkeit des Stpfl. u. a. durch die Gewährung des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG), den Abzug von Sonderausgaben (§ 10 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33, 33 a, 33 b EStG) und vor allem durch die progressive Gestaltung des Einkommensteuertarifs.

Der steuerlichen Belastung durch den Unterhalt der Kinder wird durch Gewährung des monatlichen Kindergeldes (als Steuervergütung) und des steuermindernden Abzugs von bestimmten Freibeträgen (Freibeträge für Kinder, § 32 Abs. 6 EStG; Ausbildungsfreibetrag, § 33 a Abs. 2 EStG), Abzugsbeträgen (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24 b EStG) und Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) Rechnung getragen.

Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten können im Rahmen des sog. Realsplittings gemäß § 10 Abs. 1 a Nr. 1 EStG bis zur Höhe von 13.805 € berücksichtigt werden.

II. Rechtsgrundlagen

- 4 Die **Rechtsgrundlagen** der ESt ergeben sich aus dem EStG,⁹ der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) und weiteren Nebenverordnungen. Darüber hinaus sind bei der Einkommensbesteuerung zahlreiche andere Rechtsvorschriften mit steuerlichem Bezug zu beachten (z. B. AStG, InvZulG, UmwStG).

In der Verwaltungspraxis haben die Einkommensteuer- und Lohnsteuer-Richtlinien (EStR, LStR) und die Hinweise zu den Einkommensteuerrichtlinien große Bedeutung. Die Richtlinien sind **Verwaltungsvorschriften**, die aufgrund der Richtlinienkompetenz der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates ergangen sind (vgl. Art. 108 Abs. 7 GG).

III. Systematische Einordnung

- 5 Die ESt ist gemäß Art. 106 Abs. 3 GG eine Gemeinschaftsteuer, die sog. **Steuerertrags-hoheit** steht also Bund und Ländern gemeinschaftlich zu. Die Gemeinden erhalten nach Art. 106 Abs. 5 GG einen Anteil an dem Aufkommen der ESt, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Die **Gesetzgebungshoheit** liegt als konkurrierende Gesetzgebung beim Bund (Art. 105 Abs. 2 GG).

Die Verwaltung der ESt obliegt den Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 2, 3 GG).

Die ESt ist eine **Personensteuer**, d. h., sie berücksichtigt die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. bei der Bemessung der Steuer, wie z. B. Alter, Familienstand, Kinderzahl, Krankheit.

Die ESt ist eine **direkte Steuer**, d. h., der Steuerschuldner und der Steuerträger sind identisch. Der Steuerschuldner hat also auch wirtschaftlich die Steuer zu tragen.

Direkte Steuern sind auch die Lohn- (§§ 38 ff. EStG) und die Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG), denn auch bei diesen beiden Arten der ESt bleibt der Arbeitnehmer

⁷ Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 8.74.

⁸ BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14.

⁹ Neufassung v. 08.10.2009, BGBl. I 2009, 3366, mit späteren Änderungen.

bzw. der Gläubiger der Kapitalerträge der Steuerschuldner, während der Arbeitgeber bzw. der Schuldner der Kapitalerträge nur Haftungsschuldner ist.

IV. Erhebungsformen

Die ESt wird in zwei unterschiedlichen Verfahrenstechniken erhoben:

6

- in Form einer **Abzugssteuer** bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch den Arbeitgeber (Lohnsteuer) und bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen durch den Schuldner der Kapitalerträge (Kapitalertragsteuer; ab VZ 2009 auch die Abgeltungsteuer gemäß § 32 d EStG) oder die Zahlstelle der Kapitalerträge und
- in Form der **Veranlagungssteuer**, also in einem besonderen Festsetzungsverfahren durch das Finanzamt, bei den übrigen Einkunftsarten.

B. Überblick über den Einkommensteuertatbestand



Fall 1: Hans Dampf in allen Gassen

7

Hans H. (38 Jahre alt, ledig, kinderlos, Wohnsitz in Bielefeld) ist hauptberuflich bei der Stadt Bielefeld angestellt (Bruttoarbeitslohn: 40.000 €; Werbungskosten: 2.000 €). Daneben ist er als Gesellschafter an einer BGB-Gesellschaft beteiligt, die Hausverwaltungsdienstleistungen anbietet (Gewinnanteil: 10.000 €). Ferner ist Hans Eigentümer eines vermieteten Mehrfamilienhauses in Münster (Verlust: 15.000 €). Am 30.12.2024 veräußert Hans das am 30.06.2015 erworbene Mehrfamilienhaus (Veräußerungsgewinn: 30.000 €). Schließlich gehört Hans eine vermietete Ferienwohnung in Scheveningen (NL). Der Vermietungsüberschuss beträgt 5.000 €. Die nachgewiesenen abzugsfähigen Sonderausgaben betragen 5.000 €. Hans möchte wissen, wie hoch sein zu versteuerndes Einkommen im VZ 2024 ist.

I. Gemäß § 25 Abs. 1 EStG wird ein Steuerpflichtiger (Stpfl.) nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum = VZ) nach dem Einkommen veranlagt, das er in dem Veranlagungszeitraum bezogen hat. **Veranlagung** ist das Verfahren, in dem die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden und die ESt festgesetzt wird. Für dieses Verfahren gelten die allgemeinen Vorschriften der AO, insbesondere §§ 85 ff. und 155 ff.

8

II. Die Festsetzung einer ESt gegen Hans H. kommt nur in Betracht, wenn ein Tatbestand des EStG verwirklicht und ein Steueranspruch entstanden ist (§ 38 AO). Der **Steuertatbestand** des EStG lässt sich – wie alle Steuertatbestände – in folgende Tatbestandselemente untergliedern:

1. Hans H. ist als natürliche Person **Steuersubjekt** der ESt (§ 1 Abs. 1 EStG). Bei der Besteuerung werden ihm auch die Gewinnanteile an der BGB-Gesellschaft zugerechnet (§ 18 Abs. 1, Abs. 4 i. V. m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Denn die BGB-Gesellschaft als solche unterliegt nicht der ESt und ist als nichtrechtsfähige Personengesellschaft auch kein Subjekt der KSt (vgl. §§ 1, 3 Abs. 1 KStG). Technisch erfolgt die Zurechnung der Gewinnanteile im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO. Wenn eine solche Feststellung noch nicht erfolgt ist, kann das für die ESt-Festsetzung zuständige Finanzamt (FA) Bielefeld den auf Hans H. entfallenden Gewinnanteil schätzen (§ 162 Abs. 3 AO) und der Besteuerung zugrunde legen (§ 155 Abs. 2 AO). **Subjektive Steuerbefreiungen**, d.h. Befreiungen von der persönlichen Steuerpflicht, sieht das EStG – im Gegensatz zum KStG (vgl. § 5 KStG) – nicht vor.

9

Solche Befreiungen würden dem Gleichheitsgrundsatz, der eine Besteuerung aller natürlichen Personen gebietet, widersprechen.

- 10 2. Hans H. ist **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** i. S. d. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG, denn er hat seinen Wohnsitz auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland, in Bielefeld (§ 1 Abs. 1 EStG). Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht werden auch seine ausländischen Einkünfte bei der Einkommensbesteuerung erfasst (sog. **Welteinkommensprinzip**). Andererseits unterliegt Hans H. mit diesen Einkünften auch dem Besteuerungszugriff des jeweiligen ausländischen Staates. Die damit grundsätzlich bestehende Gefahr der **Doppelbesteuerung** wird in der Regel durch sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit ausländischen Staaten vermieden (vgl. § 34 c Abs. 6 EStG).

Nach dem DBA-Niederlande gilt für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die sog. Freistellungsmethode. Bei Miet- und Pachteinkünften aus Grundbesitz hat der Staat das Besteuerungsrecht, in dem das Vermögen belegen ist (Art. 4 Abs. 1 DBA-Niederlande).

Die Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnung in Scheveningen bleiben demnach von der deutschen Einkommensbesteuerung ausgeschlossen.

- 11 3. **Steuerobjekt** der ESt sind die in § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–7 EStG abschließend aufgezählten Einkünfte. Dazu gehören die von Hans H. erzielten Einkünfte aus nicht-selbständiger Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i. V. m. § 19 Abs. 1 EStG), aus der Beteiligung an der Hausverwaltungs-GbR (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 EStG) und aus dem privaten Veräußerungsgeschäft (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 i. V. m. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Die Einkünfte sind bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (sog. Gewinneinkunftsarten), bei den übrigen Einkünften der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 EStG; sog. Überschusseinkunftsarten).¹⁰ Ergebnis einer Tätigkeit im Rahmen der Gewinneinkunftsarten kann auch ein Verlust sein. Ebenso kann sich bei den anderen Einkunftsarten ein Werbungskostenüberschuss ergeben. Bei der Bildung der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) werden positive Einkünfte einer Einkunftsart mit negativen Einkünften aus einer anderen Einkunftsart verrechnet (sog. vertikaler Verlustausgleich).

- 12 4. **Bemessungsgrundlage** der ESt ist das zu versteuernde Einkommen, das nach Maßgabe des § 2 Abs. 3–5 EStG – ausgehend von der Summe der Einkünfte – wie folgt ermittelt wird:

Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG:	10.000 €
Einkünfte gemäß § 19 Abs. 1 EStG:	38.000 €
Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG:	./ 15.000 €
Einkünfte gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG:	30.000 €
= Summe der Einkünfte/Gesamtbetrag der Einkünfte:	63.000 €
./ Sonderausgaben gemäß § 10 EStG:	5.000 €
= Einkommen	58.000 €
= zu versteuerndes Einkommen	58.000 €

Ergebnis:

Das FA Bielefeld wird die ESt 2024 für Hans H. unter Berücksichtigung eines zu versteuernden Einkommens von 58.000 € (= Bemessungsgrundlage) festsetzen.

¹⁰ Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist qua Gesetz der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ab dem VZ 2009 ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG). S. § 2 Abs. 2 S. 2 EStG.



Übersicht

13

Der Einkommensteuertatbestand

- I. Steuersubjekt:** Natürliche Personen (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG), die entweder unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtig sind.
1. **Unbeschränkt steuerpflichtig** sind
 - natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (§ 1 Abs. 1 EStG) und
 - bestimmte deutsche Auslandsbedienstete einschl. deren Angehörige (§ 1 Abs. 2 EStG)
Folge: Besteuerung des Welteinkommens
 - natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen (§ 1 Abs. 3 EStG).
Folge: Besteuerung der inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG nach den für die unbeschränkte Steuerpflicht geltenden Regelungen; bei EU-/EWR-Staatsangehörigen zusätzliche Vergünstigungen nach § 1 a EStG
 2. **Beschränkt steuerpflichtig** sind
 - natürliche Personen, die nicht unter § 1 Abs. 1, 2 u. 3 EStG fallen, wenn sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG haben (§ 1 Abs. 4 EStG).
Folge: Besteuerung der inländischen Einkünfte
- Subjektive Steuerbefreiungen** sieht das EStG nicht vor.
- II. Steuerobjekt:** Die sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG)
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13–14 a EStG)
 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15–17 EStG)
 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)
 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)
 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)
 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)
 7. Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG)
- Objektive Steuerbefreiungen** ergeben sich insbesondere aus den §§ 3, 3 b EStG.
- III. Bemessungsgrundlage** ist das zu versteuernde Einkommen, das gemäß § 2 Abs. 5 EStG wie folgt zu ermitteln ist:
- Summe der Einkünfte**
- ./. Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)
- ./. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24 b EStG)
- ./. Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
-
- = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**
- ./. Verlustabzug (§ 10 d EStG)
- ./. Sonderausgaben (§§ 10–10 c EStG)
- = Zwischensumme
- ./. außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33 b EStG)
- ./. Steuervergünstigungen nach §§ 10 e–10 i EStG und § 7 FördergebietsG
-
- = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)**
- ./. Kinder-, Betreuungs-, Ausbildungs- und Erziehungsfreibetrag (§§ 31 und 32 Abs. 6 EStG)
- ./. Härteausgleichsbetrag (§ 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV)
-
- = zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5, § 32 a Abs. 1 EStG)**



Übersicht

IV. **Steuertarif:** Progressiver Tarif gemäß § 32 a EStG

Das Gesetz unterscheidet zwischen

- Grundtarif und
- Splittingtarif für zusammenveranlagte Ehegatten und eingetragene Lebenspartner (§§ 2 Abs. 8, 32 a Abs. 5 EStG).

Ggf. sind Tarifbesonderheiten (Progressionsvorbehalt, Thesaurierungsbegünstigung, außerordentliche Einkünfte, Abgeltungsteuer) zu beachten.

V. **Festzusetzende ESt** (§ 2 Abs. 6 EStG)

Tarifliche ESt

./. Entlastungsbeträge nach §§ 35, 35 a, 35 b, 35 c EStG

./. anzurechnende ausländische Steuern

./. Steuerermäßigungen

+ Steuern nach § 34 c Abs. 5 EStG

+ Zuschlag nach § 3 Abs. 4 S. 2 FSchAusglG

+ Kindergeld bei Verminderung des Einkommens um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG in den Fällen des § 31 EStG

= festzusetzende ESt

./. Anrechnungen (§ 36 Abs. 2 EStG)

= zu entrichtende ESt

1. Abschnitt

Persönliche Einkommensteuerpflicht

Der deutschen ESt unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen persönlichen oder sachlichen Anknüpfungspunkt gesetzt haben müssen. Personen, die diese Kriterien erfüllen, sind das Steuersubjekt der ESt. Sie sind einkommensteuerpflichtig. Gesetzlich geregelt ist die Einkommensteuerpflicht in § 1 EStG. Dabei unterscheidet das Gesetz zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

14

A. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland ihren Wohnsitz (Definition in § 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (Definition in § 9 AO) haben. Einen Wohnsitz hat jemand gemäß § 8 AO dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Alternativer Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht ist der gewöhnliche Aufenthalt, den jemand dort hat, „wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt“. Das Gesetz stellt – im Gegensatz zum Wohnsitz – auf ein beabsichtigtes oder zu erwartendes ständiges Verweilen ab.¹¹ Gemäß § 9 S. 2 AO wird ein gewöhnlicher Aufenthalt unwiderlegbar vermutet, wenn sich eine Person mehr als sechs Monate im Inland aufhält; kurzfristige Unterbrechungen bleiben dabei unberücksichtigt, d. h., die Unterbrechungszeit läuft weiter. Die gesetzliche Vermutung, die nicht für Aufenthalte zu Kur-, Erholungs- und Besuchszwecken unter einem Jahr gilt (§ 9 S. 3 AO), schließt aber nicht aus, dass dies auch bei einem kürzeren Aufenthalt der Fall sein kann. Rechtsfolge der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ist, dass der Stpfl. nicht nur sein im Inland erzieltetes Einkommen versteuern muss, sondern sein Welteinkommen (sog. **Welteinkommensprinzip**).¹²

15



Fall 2: Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht bei inländischem Zweitwohnsitz

7

A ist Italiener und seit 2019 im Inland als Geschäftsführer einer italienischen Firma tätig. Neben seinem (Haupt-)Wohnsitz in Italien haben er und seine Ehefrau eine Wohnung (möblierte Zweizimmerwohnung, 59 qm) im Inland angemietet; die Miete wird von seinem Arbeitgeber übernommen. Die Wohnung lässt von ihrer Ausstattung her die Unterbringung einer weiteren Person zu. Die Ehefrau des A (E) ist in Italien als Lehrerin berufstätig; sie bezieht keine inländischen Einkünfte. Der gemeinsame Sohn geht in Italien zur Schule. Die Familie bewohnt die inländische Wohnung an zwei bis drei Tagen im Monat und während der großen Ferien mit. A ist der Ansicht, dass auch seine Ehefrau einen Wohnsitz im Inland hat und begehrt mit der Einkommensteuererklärung sowohl die Anwendung des Splittingtarifs als auch den Ansatz der vollen Freibeträge für Kinder. Zu Recht?

I. A hat nur dann Anspruch auf Anwendung des Splittingtarifs (§ 32 a Abs. 5 EStG) und den Ansatz der vollen Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 S. 2 EStG), wenn die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung des A mit seiner Ehefrau E vorliegen haben.

17

¹¹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 689.

¹² Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 1452, 1454.

II. Gemäß § 26 Abs. 1 S. 1 EStG können Ehegatten zwischen der Einzelveranlagung (§ 26 a EStG) und der Zusammenveranlagung (§ 26 b EStG) wählen, wenn beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i. S. d. § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG oder des § 1 a EStG sind, sie nicht dauernd getrennt leben und bei ihnen diese Voraussetzungen zu Beginn des VZ vorgelegen haben oder im Laufe des VZ eingetreten sind. Die Zusammenveranlagung kann folglich von A und E gewählt werden, wenn beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Einen Wohnsitz hat jemand gemäß § 8 AO dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

1. A und E sind natürliche Personen i. S. d. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG. Da Alter und Nationalität nach dem Wortlaut dieser Vorschrift auf die Steuerpflicht keinen Einfluss haben, steht die italienische Staatsangehörigkeit von A und E der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nicht entgegen.
2. A erfüllt auch die Voraussetzungen des § 8 AO, da er die inländische Wohnung bereits seit zwei Jahren tatsächlich bewohnt und dies auch weiterhin beabsichtigt. Fraglich ist allein, ob auch E die inländische Wohnung des A in vorgenanntem Sinne innehatte.

Die Beurteilung der Umstände des „Innehabens“ einer Wohnung liegt dabei weitgehend auf tatsächlichem Gebiet. Es können alle Umstände des Einzelfalls herangezogen werden, die nach der Lebenserfahrung den Schluss erlauben, dass der betreffende Stpfl. die Wohnung beibehält, um sie als solche zu nutzen. Zu bewerten sind also in diesem Zusammenhang alle tatsächlichen Umstände des Sachverhalts.¹³

- 18 a) Das Zeitmoment könnte für ein Innehaben der Wohnung sprechen. Nach der Rspr. des Bundesfinanzhofs (BFH) ist dabei in Anlehnung an § 9 S. 2 AO auf eine Sechsmonatsfrist abzustellen.¹⁴ Ein solches erforderliches hinreichendes Zeitmoment ist gegeben. A hatte die Wohnung – auch für seine Ehefrau E – bereits zu Beginn seiner Tätigkeit im Inland im Jahr 2019 angemietet.
- b) Es ist nicht erforderlich, dass der Stpfl. sich während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr tatsächlich in der Wohnung aufhält. Auch unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung können zur Aufrechterhaltung eines dortigen Wohnsitzes führen.¹⁵ Für die Frage des Innehabens einer Wohnung i. S. d. § 8 AO ist auch unbeachtlich, wer die dafür anfallende Miete trägt.
- c) Fraglich ist aber, ob es darauf ankommt, dass A und E gleichzeitig auch einen Wohnsitz in Italien haben.
- 19 Nach der Rspr. des BFH kann ein Stpfl. gleichzeitig mehrere Wohnsitze i. S. d. § 8 AO haben. Diese können im In- und/oder Ausland belegen sein.¹⁶ Da diese Vorschrift ohne weitere Unterscheidung nur das Vorliegen „eines“ Wohnsitzes verlangt, geht sie erkennbar von der Gleichwertigkeit aller Wohnsitze einer Person aus. Insbesondere enthält § 8 AO keinen Anknüpfungspunkt für eine Differenzierung zwischen „Hauptwohnsitz“ und „Nebenwohnsitz“. Vor diesem Hintergrund verbietet sich die Annahme, dass nur ein – in welcher Weise auch immer – „qualifizierter“ Wohnsitz zur unbeschränkten Einkom-

¹³ BFH v. 23.06.2015 – III R 38/14, BFH/NV 2015, 1736.

¹⁴ BFH v. 30.08.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956.

¹⁵ BFH v. 19.03.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411.

¹⁶ BFH v. 28.01.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917.

mensteuerpflicht führt. Entscheidend ist allein, ob objektiv erkennbare Umstände dafürsprechen, dass der Stpfl. die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehält. In diesem Zusammenhang kommt es auf einen Vergleich der Wohnung mit einer anderen nach Größe und Ausstattung nicht an. Ein Wohnsitz i. S. d. § 8 AO setzt auch nicht voraus, dass der Stpfl. von dort aus seiner täglichen Arbeit nachgeht.¹⁷

Der Umstand, dass A und E ihren (Haupt-)Wohnsitz in Italien haben, steht vorliegend einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Inland nicht entgegen.

- d) Schließlich ist dem Wortlaut des § 1 EStG nicht zu entnehmen, dass nur derjenige Wohnsitz zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, der zugleich den Mittelpunkt der Lebensinteressen der betreffenden Person darstellt. Dementsprechend hat der BFH wiederholt entschieden, dass ein inländischer Wohnsitz auch dann zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht eines Stpfl. führt, wenn der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sich im Ausland befindet.¹⁸ Diese Handhabung ist im Schrifttum ganz überwiegend auf Zustimmung gestoßen.¹⁹
- e) Es gibt auch keinen „allgemeinen Grundsatz des internationalen Steuerrechts“, nach dem jede Person nur von demjenigen Staat als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden darf, in dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet.²⁰ Die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland ist zu trennen von der Frage, wo eine Person im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens als ansässig gilt (vgl. etwa Art. 4 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 18. Oktober 1989).²¹ Somit ist auch nicht entscheidend, ob es sich bei dem gemeinsamen Wohnsitz des A und seiner Ehefrau E im Ausland um den „Familienwohnsitz“ handelt.

20

Ergebnis:

A und E haben einen inländischen Wohnsitz i. S. d. § 8 AO gehabt und sind damit das ganze Jahr unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen. Da die übrigen Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26 b EStG vorliegen, haben sie einen Anspruch auf Anwendung des Splittingtarifs (§ 32 a Abs. 5 EStG) und Ansatz der vollen Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 EStG).

B. Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Beschränkt einkommensteuerpflichtig i. S. d. § 1 Abs. 4 EStG können dagegen nur Steuerausländer mit ihren inländischen Einkünften gemäß § 49 EStG sein. Der abschließende Katalog der inländischen Einkünfte i. S. d. § 49 EStG macht deutlich, dass der deutsche Steuergesetzgeber nur auf solche Einkünfte von Steuerausländern zugreifen will, die ihre Wurzel im Inland haben (sog. **Territorialitäts- oder Ursprungsprinzip**). Da andere Länder nach ähnlichen Besteuerungsprinzipien vorgehen, ergeben sich zwangsläufig Situationen, in denen mehrere Staaten auf eine Einkunftsquelle zugreifen wollen. Es entsteht eine Doppelbesteuerung, die in aller Regel durch

21

¹⁷ BFH v. 19.03.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411.

¹⁸ BFH v. 19.03.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411.

¹⁹ Vgl. etwa Tipke/Kruse § 8 AO Anm. 4; Klein/Gersch § 8 AO Anm. 4.

²⁰ BFH v. 24.01.2001 – I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402.

²¹ BGBl. II 1990, 743; vgl. dazu bereits BFH v. 04.06.1975 – I R 250/73, BStBl. II 1975, 708.

völkerrechtliche Abkommen (sog. **Doppelbesteuerungsabkommen** = DBA), die das Besteuerungsrecht im Konfliktfall einem Staat zuweisen, vermieden werden (§ 34 c Abs. 6 EStG). Aber auch ohne solche bilateralen Abkommen wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche ESt oder Abzug der Steuer als Betriebsausgaben oder Werbungskosten (§ 34 c Abs. 1–3 EStG) verhindert. Neben den vorgenannten Formen der Steuerpflicht kennt das Gesetz noch die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 3, 1 a EStG) und als Sonderformen die erweiterte unbeschränkte (§ 1 Abs. 2 EStG) und erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§§ 2, 5 AStG).

7



Fall 3: Ausländisches Fotomodell auf Deutschlandtour

Das bekannte Fotomodell J. Feelgood, wohnhaft in den USA, reist für die Teilnahme an einer Werbekampagne (Fotoshooting) nach Deutschland ein. Sie erhält von dem Modeverlag ein Tageshonorar (Gesamthonorar) von 8.000 €. J. Feelgood, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hat, fragt nach den Besteuerungsfolgen in Deutschland.

23

- I. J. Feelgood ist nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i. S. v. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG, denn sie hat in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt.
- II. Sie könnte allerdings beschränkt steuerpflichtig i. S. d. § 1 Abs. 4 EStG sein, wenn sie inländische Einkünfte gemäß § 49 EStG erzielt.
 1. J. Feelgood könnte Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) EStG erzielen, wenn die Teilnahme an dem Fotoshooting als eine im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietung anzusehen ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellt ein Fotoshooting jedoch keine Darbietung in diesem Sinne dar.²² Das hierfür gezahlte Honorar ist im Ergebnis im Inland nicht steuerpflichtig, da insoweit auch kein weiterer Tatbestand des § 49 EStG einschlägig ist.
 2. Soweit J. Feelgood aber gegen Entgelt ihre Persönlichkeitsrechte als Modell (zur Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte) überlässt, sind die hierfür gezahlten Vergütungen als Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) EStG (Verwertung von Rechten) zu erfassen.
 Erhält ein Fotomodell für seine Teilnahme an einer Werbekampagne ein Tageshonorar (Gesamthonorar), werden damit in aller Regel sowohl die aktive Teilnahme an der Werbekampagne (Fotoshooting) als auch die Überlassung der Persönlichkeitsrechte abgegolten. Wegen der unterschiedlichen Besteuerungsfolgen ist deshalb die Vergütung regelmäßig aufzuteilen in einen im Inland steuerpflichtigen Anteil für die Überlassung der Persönlichkeitsrechte und einen nicht der ESt unterliegenden Anteil für die aktive Tätigkeit des Modells. Der auf die Rechteüberlassung entfallende Anteil kann zumeist nur im Schätzungswege bestimmt werden. Aus Vereinfachungsgründen kann nach Auffassung der Finanzverwaltung bei Tageshonoraren bis 10.000 € angenommen werden, dass der Anteil der Rechteüberlassung am Tageshonorar für Honorare bzw. Honorarteile bis einschließlich 5.000 € 20 % und für Honorarteile über 5.000 € 45 % beträgt, wenn nicht im Einzelfall eine andere Aufteilung aufgrund der konkreten Umstände angemessen ist.²³ Beträgt das Tageshonorar mehr als 10.000 € ist in jedem Einzel-

²² BMF v. 09.01.2009 – IV C 3 – S 2300/07/10002, BStBl. I 2009, 362.

²³ BMF v. 09.01.2009 – IV C 3 – S 2300/07/10002, BStBl. I 2009, 362.

fall eine Aufteilung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände vorzunehmen. In diesen Fällen ist jedoch regelmäßig von einem überdurchschnittlich hohen Bekanntheitsgrad des Modells auszugehen und deshalb ein höherer Anteil der Rechteüberlassung an der Gesamtvergütung anzusetzen.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze erzielt J. Feelgood aus der Überlassung ihrer Persönlichkeitsrechte inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) EStG i. H. v. 3.600 € (8.000 € x 45 %), die der deutschen ESt unterliegen. Sie ist damit beschränkt einkommensteuerpflichtig.

- III. Nach § 50 a EStG wird die ESt bei beschränkt Stpfl. bei bestimmten inländischen Einkünften i. S. v. § 49 EStG im Weg des Steuerabzugs erhoben. Dazu gehören auch Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG (§ 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG). Der Steuerabzug beträgt in diesem Fall 15 % der Einnahmen (§ 50 a Abs. 2 EStG). Die ESt für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50 a EStG unterliegen, gilt bei beschränkt Stpfl. grundsätzlich durch den Steuerabzug als abgegolten (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG), sofern nicht die in § 50 Abs. 2 S. 2 EStG im Einzelnen aufgeführten Ausnahmetatbestände gegeben sind. Solche Ausnahmen von der Abgeltungswirkung sind vorliegend nicht gegeben.

Ergebnis:

Die Einnahmen aus der Teilnahme an der Werbekampagne unterliegen i. H. v. 3.600 € als inländische Einkünfte aus der Überlassung der Persönlichkeitsrechte der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Die ESt ist mit dem Steuerabzug von 15 % dieser Einnahmen (= 540 €) abgegolten.