



Mastering-ConceptConsult
Fit für die Marktdynamik



Einführung in die Einkommensteuer

Grundlagen für Bilanzbuchhalter und Steuerfachangestellte



Einführung in die Einkommensteuer

Grundlagen für Bilanzbuchhalter und Steuerfachangestellte

Diplom-Kaufmann, Diplom-Finanzwirt (FH) Michael Eifler

3. überarbeitete Auflage 2018

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	V
Vorwort	- 1 -
1. Einführung	- 2 -
1.1. Geschichtliche Entwicklung.....	- 2 -
1.2. Erhebungsformen und Rechtsgrundlagen.....	- 4 -
2. Steuerpflicht und steuerbare Einnahmen	- 5 -
2.1. Subjektive Steuerpflicht.....	- 6 -
2.1.1. Unbeschränkte Steuerpflicht § 1 Abs. 1 EStG	- 7 -
2.1.2. § 1 Abs. 2 EStG Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht	- 8 -
2.1.3. § 1 Abs. 3 EStG fiktive unbeschränkt Steuerpflicht	- 9 -
2.1.4. Beschränkte Steuerpflicht § 1 Abs. 4 EStG	- 10 -
2.2. Objektive Steuerpflicht	- 11 -
2.2.1. Einnahmen	- 12 -
2.2.2. Ausgaben	- 14 -
3. Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage	- 16 -
3.1. Überblick	- 16 -
3.2. Summe der Einkünfte § 2 Abs. 1 und 2 EStG	- 17 -
3.3. Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich	- 19 -
3.4. Gesamtbetrag der Einkünfte § 2 Abs. 3 EStG.....	- 21 -
3.4.1. Altersentlastungsbetrag § 24a EStG	- 22 -
3.4.2. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende § 24b EStG.....	- 25 -
3.4.3. Freibetrag für Land- und Forstwirte § 13 Abs. 3 EStG.....	- 28 -
3.5. Einkommen § 2 Abs. 4 EStG und Verlustabzug § 10d EStG	- 29 -
3.6. Zu versteuerndes Einkommen § 2 Abs. 5 EStG.....	- 32 -
4. Gewinnermittlung und Buchführungspflichten	- 33 -
4.1. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich §§ 4, 5 EStG.....	- 34 -
4.2. Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung § 4 Abs. 3 EStG ...	- 38 -
4.2.1. Regelmäßig wiederkehrende Zahlungen	- 39 -
4.2.2. Anschaffung von Anlagevermögen.....	- 41 -
4.3. Unterschiede Betriebsvermögensvergleich zur Einnahme-Überschuss- Rechnung.....	- 44 -
5. Die Einkunftsarten im Einkommensteuerrecht	- 45 -
5.1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 13 EStG.....	- 45 -
5.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 46 -
5.2.1. Einkünfte aus § 15 EStG gewerbliche Einkünfte	- 47 -
5.2.2. Begriff des Gewerbebetriebs	- 50 -
5.2.3. Einkünfte aus § 16 EStG Veräußerung eines Betriebes.....	- 52 -
5.2.4. Einkünfte aus § 17 EStG Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.....	- 54 -
5.3. Einkünfte nach § 18 EStG – Selbständige Arbeit.....	- 58 -
5.4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG	- 61 -
5.4.1. Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	- 62 -
5.4.2. Die Betriebsveranstaltung als Arbeitslohn § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG ...	- 68 -
5.4.3. Vom Arbeitslohn abzehbare Beträge	- 72 -
5.4.3.1. Der Versorgungsfreibetrag § 19 Abs. 2 S. 1, 3 und 4 EStG	- 72 -

5.4.3.2. Werbungskosten §§ 9, 9a EStG.....	- 74 -
5.4.3.2.1 Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG	- 77 -
5.4.3.2.2 Andere berufliche Fahrten § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG.....	- 80 -
5.4.3.2.3 Aufwendungen im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG	- 81 -
5.4.3.2.4 Auswärtstätigkeit und Verpflegungspauschalen § 9 Abs. 4a EStG - 83 -	
5.4.2.2.5 Arbeitsmittel § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 und 7 EStG.....	- 85 -
5.4.3.2.6 Arbeitszimmer § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG.....	- 87 -
5.4.3.3. Abgrenzung zu Kosten der privaten Lebensführung.....	- 89 -
5.5. Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20 EStG	- 91 -
5.5.1 Kapitaleinkünfte im Privatvermögen	- 91 -
5.5.2 Kapitaleinkünfte in einem Betriebsvermögen	- 96 -
5.6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 21 EStG	- 97 -
5.6.1. Einnahmen und Ausgaben	- 97 -
5.6.2. Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand.....	- 101 -
5.6.2.1. Erhaltungsaufwand	- 101 -
5.6.2.2. Zweckbestimmung – Funktionstüchtigkeit – Hebung des Wohnstandards.....	- 102 -
5.6.2.3. Anschaffungskosten und Herstellungsaufwand	- 104 -
5.6.2.4. Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand.....	- 107 -
5.6.3. Subsidiarität der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 109 -
5.7. Sonstigen Einkünfte nach § 22 EStG	- 110 -
5.7.1. Wiederkehrende Bezüge § 22 Nr. 1 EStG	- 111 -
5.7.2. Unterhaltsleistungen § 22 Nr. 1a EStG.....	- 113 -
5.7.3. Private Veräußerungsgeschäfte § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG.....	- 114 -
5.7.4. Sonstige Leistungen § 22 Nr. 3 EStG	- 116 -
6. Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung	- 118 -
6.1. Abschreibung nach § 7 EStG.....	- 119 -
6.2. Ausnahmetatbestände geringwertiges Wirtschaftsgut und Sammelposten § 6 Abs. 2 und 2a EStG	- 122 -
6.3. Abschreibung von Gebäuden § 7 Abs. 4 EStG	- 124 -
6.4. Vergleich AfA § 7 Abs. 1 und § 7 Abs. 4 EStG.....	- 126 -
7. Sonderausgaben § 10 – 10c EStG	- 129 -
7.1. Unterhaltszahlungen (Realsplitting) § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG	- 131 -
7.2. Berücksichtigung Zuwendungen im Sinne des § 10b EStG	- 132 -
7.3. Sonderausgabenpauschbetrag § 10c EStG.....	- 134 -
7.4. Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG	- 135 -
7.5. Sonstige Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG ..	- 140 -
8. Die außergewöhnlichen Belastungen.....	- 144 -
8.1. Außergewöhnliche Belastungen der allgemeinen Art § 33 EStG	- 145 -
8.2. Außergewöhnliche Belastung der besonderen Art § 33a und § 33b EStG.....	- 148 -
8.2.1. Unterhaltsleistungen § 33a Abs. 1 EStG	- 149 -
8.2.2. Ausbildungsfreibetrag § 33a Abs. 2 EStG	- 154 -
8.2.3. Behindertenpauschbetrag und Pflegepauschbetrag § 33b EStG	- 155 -
9. Die Berücksichtigung von Kindern §§ 31, 32 EStG	- 157 -
9.1. Die Abzugsbeträge des § 32 EStG	- 158 -
9.2. Die Günstigerprüfung des § 31 EStG.....	- 161 -

10. Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer § 32a Abs. 1 EStG und Bestimmung der festzusetzenden Einkommensteuer.....	- 165 -
10.1. Der Steuertarif in Deutschland	- 165 -
10.2. Der Progressionsvorbehalt § 32b EStG	- 168 -
10.3. Ermittlung der Einkommensteuernachzahlung.....	- 170 -
10.3.1. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer § 35 EStG....	- 171 -
10.3.2. Haushaltsnahe Dienstleistungen § 35a EStG.....	- 172 -
11. Veranlagung und Veranlagungsarten	- 174 -
11.1. Einzelveranlagung § 25 EStG	- 175 -
11.2. Ehegattenveranlagung § 26 EStG.....	- 176 -
11.2.1. Zusammenveranlagung § 26b EStG	- 177 -
11.2.2. Einzelveranlagung § 26a EStG.....	- 177 -
12. Erhebung der Einkommensteuer § 36 EStG.....	- 178 -
13. Lohnsteuer, Lohnsteuertabellen und Steuerklassen	- 180 -
WEITERFÜHRENDE LITERATUR	I
ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	V
LITERATURVERZEICHNIS	- 1 -

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEB	Altersentlastungsbetrag
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Arbeitgeber
AK	Anschaffungskosten
AL	Arbeitslohn
AN	Arbeitnehmer
AO	Abgabenordnung
AV	Anlagevermögen
BA	Betriebsausgaben
BAL	Bruttoarbeitslohn
BE	Betriebseinnahmen
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BStBl	Bundessteuerblatt
BV	Betriebsvermögen
BVV	Betriebsvermögensvergleich
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ELStAM	Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale
EST	Einkommensteuer
ESTdV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EÜR	Einnahme – Überschuss - Rechnung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FB	Freibetrag
GdE	Gesamtbetrag der Einkünfte
GewSt	Gewerbsteuer
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
Hrsg.	Herausgeber
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des, im Sinne der
KapESt	Kapitalertragsteuer
KapG	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer

LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
nAK	nachträgliche Anschaffungskosten
PersG	Personengesellschaft
R	Richtlinie
Rz	Randziffer
SdE	Summe der Einkünfte
UStG	Umsatzsteuergesetz
VG	Veräußerungsgewinn
VP	Veräußerungspreis
VuV	Vermietung und Verpachtung
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgüter
WK	Werbungskosten
zvE	zu versteuerndes Einkommen

Vorwort

Dieses Buch bietet eine *allgemeine Orientierung im Einkommensteuerrecht* und kann somit als eine Zusammenfassung der Grundlagen im Einkommensteuerrecht betrachtet werden. Fachbücher, die vom Lehrpersonal empfohlen werden, sind zwar durchaus verständlich verfasst, gehen aber oft zu schnell und zu detailliert in die Tiefe, sodass sie als *Erstwerk* für *Berufseinsteiger oder Studienanfänger* oder zum Beginn einer Fort- oder Weiterbildung mit Detailinformationen zeitweise überfrachtet sind.

An dieser Stelle setzt dieses Buch an und stellt *Kernaussagen mit Rechtsstand Februar 2018* anschaulich und verständlich dar und verdeutlicht sie mit zahlreichen Beispielen. Es bietet damit eine sehr gute und verständliche Grundlage, sich darauf aufbauend in einzelne Teilgebiete intensiver und umfassender einzuarbeiten zu können.

Als Zielgruppe für dieses Buch werden insbesondere

- *Studenten,*
- *Bilanzbuchhalter in der in Aus- und Weiterbildung und*
- *Steuerfachangestellte in der Ausbildung angesprochen sowie*
- *Berufsgruppen, die Grundkenntnisse im Einkommensteuerrecht benötigen (z. B. Lohnbuch- und Finanzbuchhalter, Betriebswirte, Wirtschaftsfachwirte).*

Sofern Paragraphen angesprochen werden, folgt die Angabe der Darstellung und Normierung:

§ 1 Abs. 2 S. 2 EStG

§ 1	Paragraf 1
Abs. 2	Absatz 2
S. 2	Satz 2

Michael Eifler
Februar 2018

1. Einführung

1.1. Geschichtliche Entwicklung

Die Einkommensteuer an sich gibt es schon seit dem Bestehen der Menschheit. Antike Völker hatten erkannt, dass der Staat mehr monetäre Mittel zur Verfügung hat, wenn sich die Bürger an der Finanzierung der Staatsfinanzen beteiligten. So mussten die Bürger, in Abhängigkeit von ihrem sozialen Stand, Abgaben an den Staat leisten, die sowohl finanzieller (in Form von Geld) als auch natürlicher Art sein konnten. Zölle wurden auf Einfuhren von Waren erhoben und es entstanden erste Berufe, die sich mit dem Erheben von Abgaben und Steuern beschäftigten, z. B. die Benefizianer im antiken Rom¹.

Aus dem Mittelalter ist die Abgabe des Zehnt bekannt, nach dem jeder den zehnten Teil seines Einkommens an seinen Herrscher abzugeben hatte. Der *Begriff Einkommensteuer* entsteht dagegen erst Anfang des 19. Jahrhunderts und wurde erstmals 1811 in Preußen als *Kopfsteuer* erhoben, um unter anderem die benötigten finanziellen Mittel für den Kampf gegen Napoleon zur Verfügung zu haben. Dieser Zeitpunkt steht beispielhaft für Veränderungen und Reformen von Steuersystemen.

Veränderungen von politischen und wirtschaftlichen Situationen und Grundlagen verlangen regelmäßig neue Wege der Staatsfinanzierung. In der Geschichte und der Entwicklung der Systematik der Einkommensteuer ist durchaus die gesellschaftliche und politische Entwicklung eines Staates abzulesen².

1891 wurde unter Finanzminister *Miquel* eine *Einheits-Einkommensteuer* eingeführt. Im Mittelpunkt steht die *natürliche Person mit ihrer persönlichen Leistungsfähigkeit*.

In dem System von 1891 sind Ansätze unseres heutigen Steuersystems zu erkennen. So werden die Einkommensquellen heute als Einkunftsarten bezeichnet, von denen es insgesamt sieben gibt.

¹ *Homburg, Stefan*: Allgemeine Steuerlehre, Seite 23 ff., 7., erweiterte Auflage, Verlag Franz Vahlen München 2015.

² *Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning*: Steuerrecht, 18., neu bearbeitete Auflage, Seite 2 ff. C. F. Müller Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg 2015.

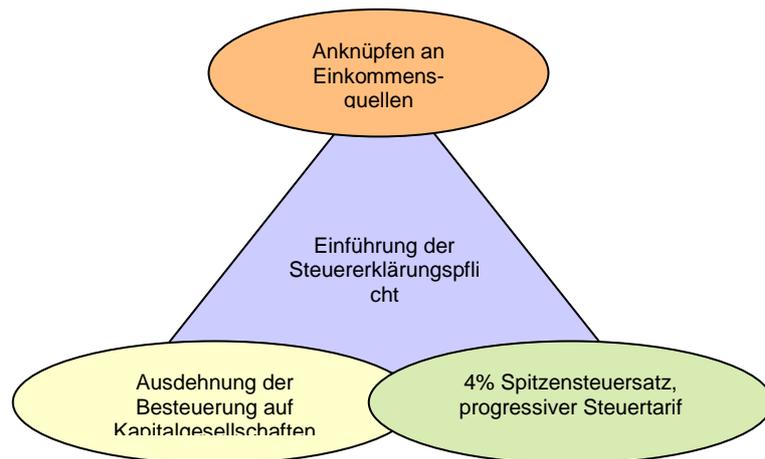


Abbildung 1, Kernpunkte des Einkommensteuersystems 1891

1920 wurde das Einkommensteuergesetz EStG eingeführt. Dieses enthält im Vergleich zur Einheits-Einkommensteuer folgende wichtige Entwicklungen:

- Trennung von Einkommensteuer und Körperschaftssteuer,
- Besteuerung des Vorjahres statt des laufenden Jahres,
- Einführung eines Existenzminimums und von Kinderprivilegien,
- Einführung des Lohnsteuer-Abzugsverfahrens.

Seit 1969 ist die Einkommensteuer eine *Gemeinschaftssteuer* und steht damit Bund, Ländern und Kommunen gemeinsam zu. Der Anteil der Einkommensteuer und der Lohnsteuer 2016 am Steueraufkommen

Deutschlands betrug etwa 34% von insgesamt etwa 706 Mrd.

Euro Gesamteueraufkommen³. Sie zählt damit für die öffentlichen Haushalte auf allen Ebenen zu den wichtigsten Einkommensquellen.

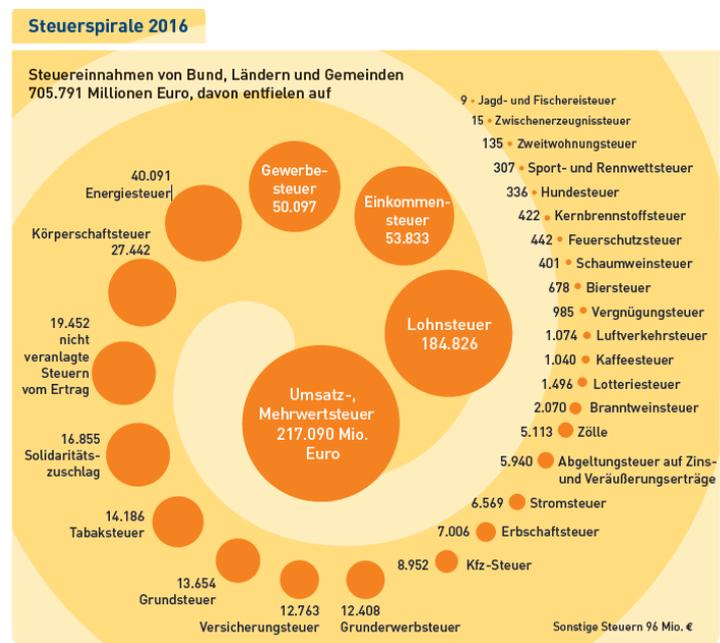


Abbildung 2, Steuerspirale 2016, www.bundesfinanzministerium.de

³ www.bundesfinanzministerium.de. Datensammlung zur Steuerpolitik 2017.

1.2. Erhebungsformen und Rechtsgrundlagen

Grundsätzlich wird die Einkommensteuer durch Veranlagung durch das Finanzamt festgesetzt. Bestimmte, im Laufe eines Jahres gezahlte Steuern, können dabei als Vorauszahlung angerechnet werden, z. B. die Lohnsteuer, die ein Arbeitnehmer jeden Monat zu entrichten und die sofort vom Arbeitgeber an die Finanzbehörden abgeführt wird.

Die Überschusseinkunftsarten *nichtselbständige Arbeit* und *Kapitalvermögen* unterliegen einem Steuerabzug (Lohnsteuer bzw. Kapitalertragsteuer) an der Quelle und sind deshalb sogenannte *Quellensteuern*. Sie sind keine Steuern eigener Art, sondern nur reine Erhebungsformen zur Einkommensteuer.

Die Einkommensteuer ist eine parallel dazu eine *Besitzsteuer* sowie eine *direkte Steuer* (Steuerschuldner und Steuerzahler sind identisch).

Wichtigste Rechtsgrundlagen sind

- das Einkommensteuergesetz EStG,
- die Einkommensteuerrichtlinien EStR sowie
- die Einkommensteuerrichtlinien EStR,

wobei die EStR nur bindend für die Finanzbehörden sind.

Darüber hinaus nehmen auch die Finanzgerichte sowie der Bundesfinanzhof Einfluss auf das Einkommensteuerrecht.

Des Weiteren ist Art. 105 Abs. 2 GG zu beachten, nach dem die Einkommensteuer der konkurrierenden Gesetzgebung unterliegt, d. h., der Bundesrat muss dem EStG und seinen Änderungen zustimmen.

2. Steuerpflicht und steuerbare Einnahmen

Bevor man sich näher mit der Ermittlung der zu zahlenden Einkommensteuer beschäftigt, sind viele Bearbeitungsschritte erforderlich. Die systematische Reihenfolge der Bearbeitung ergibt sich aus § 2 EStG.

Die zuerst zu klärenden Fragen sind,

- wer in Deutschland einkommensteuerpflichtig ist und
- womit diese Personen jeweils steuerpflichtig sind.

Es erfolgt eine Unterteilung in die *subjektive (persönliche) Steuerpflicht* – wer ist steuerpflichtig - und die *objektive (sachliche) Steuerpflicht* – welche Einnahmen sind steuerpflichtig.

Die Prüfung, ob steuerpflichtige bzw. steuerfreie Einnahmen vorliegen, erfolgt im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte.

2.1. Subjektive Steuerpflicht

Die persönliche Steuerpflicht und damit die Frage, wer einkommensteuerpflichtig ist und damit Einkommensteuersubjekt wird, regelt § 1 EStG. Das Einkommensteuergesetz unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht für natürliche Personen.

Alle Personen, die weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig sind, sind nicht einkommensteuerpflichtig.

2.1.1. Unbeschränkte Steuerpflicht § 1 Abs. 1 EStG

§ 1 Abs. 1 EStG ist der Haupttatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht. Alle natürlichen Personen, die im Inland einen *Wohnsitz* oder *gewöhnlichen Aufenthalt* haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Demnach beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht mit der lebenden Geburt und endet mit dem Tod.

Als Inland zählt gemäß § 1 Abs.1 S. 2 EStG der Geltungsbereich des EStG und damit das Gebiet Deutschlands. Nur Einkünfte, die in diesem Gebiet erzielt wurden, sind inländische Einkünfte und unterliegen der Einkommensteuer. Liegt die unbeschränkte Steuerpflicht vor, gilt darüber hinaus das *Welteinkommensprinzip*. Nach diesem Prinzip unterliegen alle Einkünfte, auch diejenigen, die im Ausland erzielt werden, der deutschen Einkommensbesteuerung. Mögliche Doppelbesteuerungen werden über bi- oder multilaterale Abkommen vermieden⁴.

Ein *Wohnsitz gemäß § 8 AO* ist vorhanden, wenn der Steuerpflichtige eine Wohnung unter solchen Umständen hat, die darauf schließen lassen, dass die Räume beibehalten und genutzt werden können. Wohnungskriterien sind dabei rein objektiv auszulegen. Ein Anhaltspunkt für das Vorhandensein einer Wohnung ist z. B. die *melderechtliche Adresse* eines Steuerpflichtigen. Wichtig ist dennoch die *tatsächliche, nicht die rechtliche Verfügungsmacht*.

Der *gewöhnliche Aufenthalt* ist gemäß § 9 AO der Ort, der nicht nur vorübergehend genutzt wird. Die Beurteilung, ob ein gewöhnlicher Aufenthalt vorliegt, ist vor allem davon abhängig, ob sich die Person im Inland aufhält oder nicht⁵. Eine nicht nur vorübergehende Nutzung ist ab einem Nutzungszeitraum von länger als 6 Monaten bzw. 183 Tagen gegeben. Kurzfristige Unterbrechungen sind nicht schädlich. Hält sich eine Person an mehreren Orten im Inland auf, und kommt insgesamt auf einen Zeitraum von mehr als 6 Monaten, ist ein gewöhnlicher Aufenthalt zu bejahen.

⁴ *Kußmaul, Heinz*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Lehr- und Handbücher der Betriebswirtschaftslehre, Seite 267 f., 7., vollständig aktualisierte und erweiterte Auflage, Oldenbourg Verlag München 2014. Weiterführend z. B. *Fischer, Lutz/Kleineidam, Hans Jochen/Warneke, Perygin*: Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Seite 41 ff., 5. neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage, Erich Schmidt Verlag Berlin 2005.

⁵ Dazu auch AEAO, zu § 9 AO.

2.1.2. § 1 Abs. 2 EStG Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind auch Personen,

- die deutsche Staatsangehörige sind,
- im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben,
- zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen,
- dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen und
- im Wohnsitzstaat nur beschränkt steuerpflichtig sind.

Darunter fallen z. B. die Mitarbeiter des Auswärtigen Amtes an den Botschaften, Soldaten und Polizisten im Auslandseinsatz und die zum Haushalt gehörenden Angehörigen.

2.1.3. § 1 Abs. 3 EStG fiktive unbeschränkt Steuerpflicht

Die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn ein *beschränkt* Steuerpflichtiger dies bei einer inländischen Finanzbehörde beantragt. Dieser Antrag ist dabei nur unter der Voraussetzung möglich, dass

- die Gesamteinkünfte des Antragstellers im Kalenderjahr zu mindestens 90% der deutschen Besteuerung unterliegen oder
- die *nicht der deutschen Einkommensteuer* unterliegenden Einkünften nicht größer als der Grundfreibetrag in Höhe von 9.000 € (2018) ist⁶.

Der Hauptanwendungsfall dieser Regelung sind Personen, die im *Ausland* ihren *Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt* haben, aber in Deutschland Einkünfte beziehen, die sogenannten *Grenzpendler*⁷. Die Höhe der ausländischen Einkünfte muss durch die ausländische Steuerbehörde bescheinigt werden, damit entsprechend ein Abzug der ausländischen Steuer von der festgesetzten deutschen Einkommensteuer möglich ist bzw. eine Doppelbesteuerung dieser Einkünfte vermieden werden kann⁸.

⁶ Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG für 2017 8.820 €.

⁷ *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 267. Für Grenzgänger finden diese Regeln keine Anwendung, das Besteuerungsrecht verbleibt im Wohnsitzstaat, dazu weiterführend BMF v. 12.11.2014 „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ m. w. N.

⁸ Dazu auch *BStBl* 2012 I, 108 ff.

2.1.4. Beschränkte Steuerpflicht § 1 Abs. 4 EStG

Natürliche Personen, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, aber inländische Einkünfte nach § 49 EStG erzielen, sind nur mit diesen Einkünften in Deutschland steuerpflichtig. § 49 EStG regelt das sogenannte *Ursprungslandprinzip*. Folge der beschränkten Steuerpflicht ist, dass bestimmte, im Einkommensteuergesetz enthaltene Fördermaßnahmen und Unterstützungen nicht in Anspruch genommen werden können, z. B.

- die Zusammenveranlagung von Ehegatten § 26b EStG,
- der Sonderausgabenabzug für Unterhaltsleistungen an den geschiedenen bzw. dauernd getrenntlebenden Ehegatten § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG bzw.
- die Berücksichtigung von Kindern,

da unterstellt wird, dass diese Tatbestände im Wohnsitzstaat berücksichtigt werden⁹.

⁹ Birk, Steuerrecht, S. 210.

2.2. Objektive Steuerpflicht

Ist eine natürliche Person subjektiv einkommensteuerpflichtig, ist im zweitem Schritt die objektive bzw. sachliche Einkommensteuerpflicht zu prüfen.

Eine sachliche Einkommensteuerpflicht liegt dann vor, wenn die natürliche Person steuerbare Einnahmen bezogen hat. Diese sind immer dann vorhanden, wenn Einnahmen einer der sieben Einkunftsart zugeordnet werden können:

- Land- und Forstwirtschaft,
- Gewerbebetrieb,
- selbständige Arbeit,
- nichtselbständige Arbeit,
- Kapitalvermögen,
- Vermietung und Verpachtung sowie
- sonstige Einkünfte.

2.2.1. Einnahmen

Der Ausgangspunkt jeder einkommensteuerrechtlichen Betrachtung ist die Analyse, ob tatsächlich steuerbare Einnahmen vorliegen. *Einnahmen, die nicht einer Einkunftsart zugeordnet werden können, sind nicht steuerbar und können ohne Steuerzugriff vereinnahmt werden, da hierfür sowohl die subjektiven als auch die objektiven Voraussetzungen erfüllt sein müssen*¹⁰.

Zu diesen Einnahmen zählen z. B.

- Lottogewinne,
- Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken, wenn diese mehr als 10 Jahre nach der Anschaffung veräußert werden,
- Gewinne aus der gelegentlichen privaten Veräußerung von Gegenständen des täglichen Bedarfs oder
- Gewinne aus Glücksspielen.

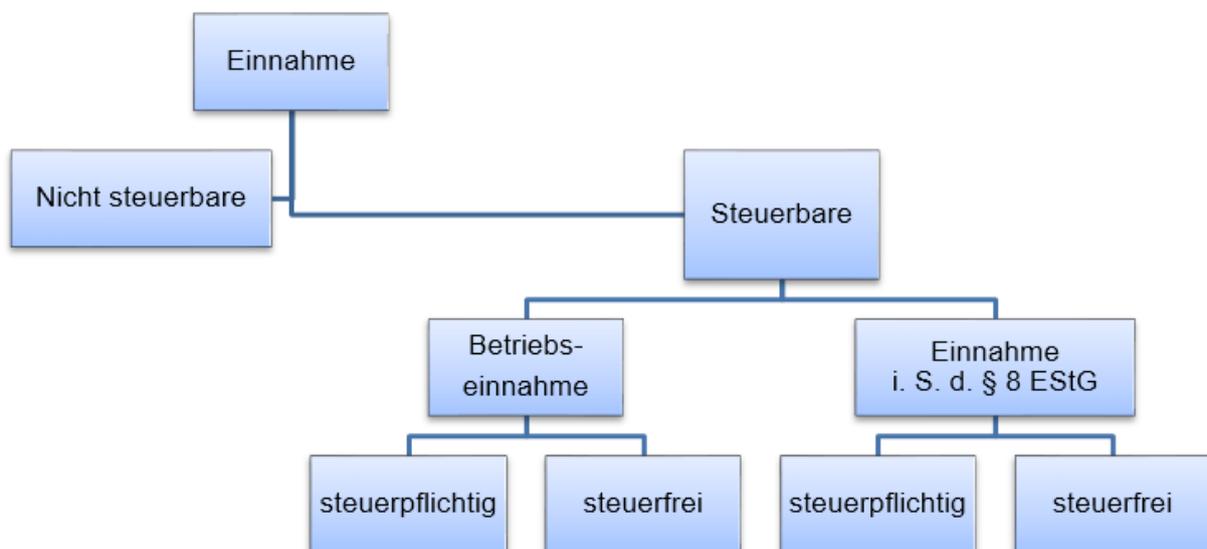


Abbildung 3, Prüfschema Zuordnung steuerpflichtige Einnahmen

Der Begriff der *Betriebseinnahmen* ist im EStG nicht ausdrücklich festgelegt. Aufgrund des Einnahmebegriffs des § 8 Abs. 1 EStG im Zusammenhang mit der Definition der

¹⁰ Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 271.

Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG, wird nach vorherrschender Meinung die Einnahmedefinition des § 8 EStG auf die Betriebseinnahmen analog angewendet¹¹.

Betriebseinnahmen sind also alle Einnahmen in Geld und Geldeswert, die im Rahmen einer *Gewinneinkunftsart* zufließen.

Einnahmen i. S. d. § 8 EStG sind alle Einnahmen in Geld und Geldeswert, die im Rahmen einer *Überschusseinkunftsart* zufließen.

Aus wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen werden bestimmte steuerbare Einnahmen nach § 3 EStG von der Steuer befreit. § 3 EStG kann dabei auf alle Einkunftsarten angewendet werden; Einschränkungen sind aber zulässig¹². So sind z. B.

- das Elterngeld und das Mutterschaftsgeld,
- Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Übungsleiter oder gemeinnützige Organisationen,
- der Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung, aber auch
- bestimmte Trinkgelder steuerfreie Einnahmen.

Jede Einnahme, die im § 3 EStG aufgeführt wird, *muss* eine steuerbare Einnahme sein und daher einer Einkunftsart zugerechnet werden, vgl. Abbildung 2.

So sind z. B. Trinkgelder einer angestellten Kellnerin eine steuerbare Einnahme, § 8 Abs. 1 EStG i. V. m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, aber aufgrund § 3 Nr. 51 EStG nur dann steuerfrei, wenn sie ohne rechtlichen Grund und freiwillig gezahlt werden, z. B. von einem Gast.

¹¹ Weiterführend z. B. auch BStBl II 1996, S. 273, 274.

¹² *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 272.