

KREFT

Jetzt bei
BOORBERG

Einkommensteuerrecht

22. Auflage

 **BOORBERG**

REIHE

Studienprogramm Steuerrecht

Herausgeber der Reihe:

Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet

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

E-ISBN 978-3-415-07631-0

Print-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 und eBook-Umsetzung: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe

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

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15	
A. Grundlagen	15	
I. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	15	
II. Rechtsgrundlagen	16	
III. Systematische Einordnung	16	
IV. Erhebungsformen	17	
B. Überblick über den Einkommensteuertatbestand	17	
Fall 1: Hans Dampf in allen Gassen	17	§
Übersicht: Der Einkommenssteuertatbestand	19	💡
 1. Abschnitt Persönliche Einkommensteuerpflicht	21	
A. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	21	
Fall 2: Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht bei inländischem Zweitwohnsitz	21	§
B. Beschränkte Einkommensteuerpflicht	23	
Fall 3: Ausländisches Fotomodell auf Deutschlandtour	24	§
 2. Abschnitt Das Einkünftesystem des EStG	26	
A. Die Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG)	26	
Fall 4: Steuer auf den Friedenspreis des Deutschen Buchhandels?	26	§
Fall 5: Liebhaberei	28	§
I. Dualismus der Einkünfteermittlung	30	
Fall 6: Betriebsvermögen/Privatvermögen	31	§
II. Konkurrenz der Einkunftsarten	32	
Fall 7: Vermietung eines häuslichen Büroraums an den Arbeitgeber ...	32	§
III. Zurechnung von Einkünften	34	
Fall 8: Der versteckte Vermieter	34	§
B. Einkommensermittlungszeitraum/Veranlagungszeitraum	35	
I. Einkommensermittlungszeitraum	35	
II. Gewinnermittlungszeitraum	36	
III. Veranlagungszeitraum	36	
C. Steuerfreie Einnahmen (§§ 3, 3 b EStG)	36	
D. Gewinnermittlungsmethoden	38	
I. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG	38	
1. Betriebsvermögen	38	
2. Ermittlung des Betriebsvermögens	38	
a) Inventar	39	
b) Bilanz	39	
c) Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Bilanz	40	
Übersicht: AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	42	💡
3. Entnahmen	42	
4. Einlagen	43	
Fall 9: Die richtige Wahl der Gewinnermittlung im Jahr der Praxisgründung	43	§
II. Der Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG	46	

III. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	46	
1. Subjektiver Anwendungsbereich	46	
2. Wesen der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	47	
3. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	47	
Fall 10: Gold und Silber lieb ich sehr	47	§
Fall 11: Privatnutzung eines Betriebs-Pkw als Betriebseinnahme	49	§
Fall 12: Unfallschäden als Betriebsausgaben bei Doppelveranlassung	52	§
4. Abgrenzung zwischen privat und betrieblich veranlassten Schuldzinsen (§ 4 Abs. 4 a EStG)	53	
a) Grundsatz der Finanzierungsfreiheit	53	
b) Einschränkende Maßnahmen des Gesetzgebers	53	
5. Abzugsverbote für Betriebsausgaben (§§ 4 Abs. 5, 4 Abs. 5 b, 4 Abs. 6, 4 Abs. 9, 4 h, 4 i, 4 j, 4 k EStG)	55	
Fall 13: Aufwendungen für Herrenabende als Betriebsausgaben abzugsfähig?	57	§
Fall 14: Kellerraum als häusliches Arbeitszimmer?	58	§
Fall 15: Ein Orientteppich im Chefbüro	62	§
Übersicht: Abzugsverbote für Betriebsausgaben und Werbungskosten	66	💡
6. Besonderheiten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	67	
IV. Durchschnittsbesteuerung nach § 13 a EStG	68	
E. Ermittlung der Überschusseinkünfte	68	
I. Begriff der Einnahmen (§ 8 EStG)	68	
II. Werbungskosten und Werbungskosten-Pauschbeträge (§§ 9, 9 a EStG)	69	
Fall 16: Brandstiftung beim Staatsanwalt	69	§
Fall 17: Vergebliche, vorab entstandene Werbungskosten	71	§
Fall 18: Schuldzinsen nach Veräußerung eines Mietobjekts	73	§
III. Rückzahlung von Einnahmen/Rückerstattung von Werbungskosten	77	
Übersicht: Werbungskosten (§ 9 EStG)	77	💡
F. Das Zufluss- und Abflussprinzip (§ 11 EStG)	78	
Fall 19: Netzkarte als Arbeitslohn	78	§
Fall 20: Zufluss von Tantiemen bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses	80	§
Fall 21: Lohnzufluss bei Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand	84	§
G. Nichtabziehbarkeit der Kosten der Lebensführung	86	
I. Die Abzugsverbote nach § 12 EStG	86	
II. Aufteilung gemischter Aufwendungen (§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG)	88	
Fall 22: Fachkongress in London	88	§
Übersicht: Das Einkünftesystem des EStG	91	💡
3. Abschnitt Die einzelnen Einkunftsarten	93	
A. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13-14 a EStG)	93	
I. Allgemeines	93	
II. Abgrenzung zum Gewerbebetrieb	93	
Fall 23: Landwirt mit gewerblicher Tätigkeit	93	§
III. Weitere Einzelheiten	95	

B. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)	96	
I. Allgemeines	96	
Fall 24: EDV-Berater als Gewerbetreibender?	96	§
II. Freiberufler- Sozietäten und Mithilfe anderer Personen	99	
Fall 25: „Schuster, bleib’ bei deinen Leisten“ (Rechtsanwalt-GbR als Insolvenzverwalter)	100	§
III. Gemischte Tätigkeit	103	
Fall 26: Steuerberater mit zweifelhaftem Nebenerwerb	103	§
VI. Folgen der Zuordnung zur selbständigen Arbeit	105	
V. Ende der freiberuflichen Tätigkeit	106	
Fall 27: Verpachtung eines freiberuflichen Ingenieurbüros durch Erbengemeinschaft	106	§
Übersicht: Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, § 18 EStG	108	💡
C. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15-17 EStG)	108	
I. Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)	109	
1. Begriff des Gewerbebetriebs	109	
Fall 28: Flugzeugleasing als Gewerbebetrieb?	109	§
2. Besonderheiten beim gewerblichen Grundstückshandel	112	
3. Beginn und Ende sowie Umfang des Gewerbebetriebs	114	
Übersicht: Einkünfte aus gewerblichem Einzelunternehmen, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG	115	💡
II. Einkünfte aus gewerblicher Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2, Abs. 3 EStG)	116	
1. Voraussetzung der Mitunternehmerschaft	116	
Fall 29: Der stille Gesellschafter als Mitunternehmer	116	§
2. Ermittlung der gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers ...	122	
Fall 30: Kommanditisten und Fremdsprachenkorrespondentin ..	122	§
Fall 31: Gewinnermittlung durch Sonderbilanzen und besondere Gewinn- und Verlustrechnungen	125	§
3. Unterschiedliche Bilanzierungsansätze – Ergänzungsbilanzen	127	
4. Unterbeteiligung, Treuhand	128	
a) Unterbeteiligung	128	
Fall 32: Die heimliche Beteiligung eines Dritten an einer OHG	128	§
b) Treuhand	130	
5. Schwester-Personengesellschaften, doppelstöckige Personen- gesellschaften	130	
a) Leistungen einer Schwester-Personengesellschaft	130	
b) Doppelstöckige Personengesellschaften	130	
III. Familienpersonengesellschaften	131	
Fall 33: Steuerersparnis durch Beteiligung von Kindern	131	§
IV. Die eheliche Gütergemeinschaft als Mitunternehmerschaft	135	
Fall 34: Steuerliche Risiken der Gütergemeinschaft	135	§
V. Betriebsaufspaltung	136	
Übersicht: Betriebsaufspaltung	140	💡
VI. Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 EStG) und aus Termingeschäften	140	
1. Gewerbliche Tierzucht	140	
2. Termingeschäfte	141	

VII. Beschränkter Verlustausgleich für Kommanditisten (§ 15 a EStG)	141	
1. Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten	141	
2. Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs nach § 15 a EStG	142	§
Fall 35: Die komplizierte Technik des § 15 a EStG	142	
Übersicht: Verlustausgleich und -abzug bei beschränkter Haftung	144	💡
3. Weitere Einzelheiten	144	
VIII. Besteuerung von betrieblichen Veräußerungsvorgängen (§§ 16, 34 EStG)	146	
1. Begünstigte und nicht begünstigte Veräußerungsvorgänge	146	
Übersicht: Gewerbliche Veräußerungsgewinnbesteuerung im EStG	147	💡
2. Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs	148	
a) Allgemeines	148	
Fall 36: Betriebsveräußerung oder Betriebsverlegung	148	§
b) Weitere Einzelheiten	151	
3. Veräußerung eines gewerblichen Teilbetriebs	153	
Fall 37: Der Begriff des Teilbetriebs	153	§
4. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	155	
Fall 38: Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen	155	§
Fall 39: Der lästige Gesellschafter	157	§
5. Wahlrecht zwischen sofortiger Versteuerung des Veräußerungsgewinns und Zuflussversteuerung	158	
6. Betriebsaufgabe	159	
Fall 40: Räumungsverkauf des Teppichhändlers	159	§
7. Betriebsverpachtung	161	
Übersicht: Wahlrecht bei Betriebsverpachtung	162	💡
8. Unentgeltliche Übertragungsvorgänge	163	
Fall 41: Betriebsüberwachung im Wege vorweggenommener Erbfolge	163	§
Fall 42: Einheits- oder Aufspaltungstheorie	166	§
9. Realteilung	167	
a) Begriff der Realteilung	167	
b) Gewinnneutrale oder gewinnrealisierende Realteilung	167	
10. Finale Betriebsaufgabe bei Betriebsverlegung ins Ausland	168	
IX. Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 EStG) . .	169	
1. Allgemeines	169	
2. Voraussetzung des § 17 EStG	170	
Fall 43: Realisationszeitpunkt für den Verlust aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen	171	§
3. Ermittlung und Besteuerung des Veräußerungsgewinns	172	
Fall 44: Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten	173	§
X. Besonderheiten bei der Erbauseinandersetzung	176	
Fall 45: Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen	176	§
XI. Verluste ausländischer Betriebsstätten	177	
Fall 46: Stammhaus mit verlustbringender französischer Betriebsstätte	177	§

D. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)	179	
I. Begriff des Arbeitnehmers (§ 1 LStDV)	179	
Fall 47: Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als Arbeitnehmer	179	§
Fall 48: Der sparsame Ehemann	180	§
II. Arbeitslohn (§ 2 LStDV)	183	
1. Barbezüge	183	
Fall 49: Streikunterstützung als Arbeitslohn?	183	§
2. Sachbezüge, Personalrabatte, private Kfz-Nutzung	185	
a) Sachbezüge	185	
b) Personalrabatte	187	
Fall 50: Jahreswagen mit Rabatt	187	§
c) Private Kfz-Nutzung	189	
Fall 51: Privatnutzung eines Werkstattwagens?	190	§
Fall 52: Vom Arbeitnehmer selbst getragenes Nutzungsentgelt bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode	193	§
III. Aufmerksamkeiten, Betriebsveranstaltungen	195	
1. Aufmerksamkeiten	195	
2. Betriebsveranstaltungen	195	
Fall 53: Lohnsteuerliche Behandlung von „No-Show-Kosten“ anlässlich einer Betriebsveranstaltung	196	§
IV. Steuerfreie Bezüge	198	
V. Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	198	
1. Versorgungsbezüge und Versorgungsfreibetrag/Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG)	198	
2. Werbungskosten (§§ 9, 9 a EStG)	199	
a) Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	200	
Fall 54: Außergewöhnliche Wegekosten	200	§
b) Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten	201	
c) Mehraufwendungen anlässlich einer doppelten Haushaltsführung	203	
Übersicht: Mehraufwendungen anlässlich einer doppelten Haushaltsführung	206	💡
d) Aufwendungen des Arbeitnehmers für Arbeitsmittel	207	
Fall 55: Häuslicher Computer als Arbeitsmittel	207	§
e) Werbungskosten und Abzugsbeschränkungen	208	
Fall 56: Empfang und Betriebsfest eines Chefarztes als Werbungskosten	209	§
Fall 57: Kosten für Telearbeitsplatz als Werbungskosten?	211	§
f) Kleines ABC der Werbungskosten	213	
Übersicht: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, § 19 EStG	216	💡
E. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	217	
I. Allgemeines	217	
II. Subsidiarität der Kapitaleinkünfte	217	
III. Laufende Einkünfte aus Kapitalvermögen	217	
1. Beteiligungserträge	218	
Übersicht: System der Besteuerung von Beteiligungserträgen	219	💡
2. Einnahmen aus stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen	220	
3. Sonstige Kapitalforderungen	220	
4. Stillhalterprämien	221	

IV.	Kapitalveräußerungseinkünfte	221	
	Fall 58: Ausfall eines Privatdarlehens abziehbar?	222	
	Fall 59: Veräußerung wertloser Aktien	223	
V.	Einkünfteermittlung/Werbungskostenabzug	225	
	Fall 60: Nachträgliche Werbungskosten nach Veräußerung einer Beteiligung?	226	
	1. Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen	227	
	2. Verluste aus Kapitalvermögen	227	
VI.	Abgeltungsteuer	228	
	1. Anwendungsbereich	228	
	2. Gesonderter Steuertarif	228	
VII.	Veranlagungsarten	229	
	Übersicht: Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG	231	
F.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	232	
I.	Allgemeines	232	
	1. Einkünftebestandteile i.S.d. § 21 Abs. 1 EStG	232	
	a) Unbewegliches Vermögen (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)	232	
	b) Sachinbegriffe (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)	232	
	c) Zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG)	232	
	d) Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG)	233	
	2. Begriff der „Vermietung und Verpachtung“	233	
	3. Endgültiger Entschluss zur Vermietung (Einkünfteerzielungsabsicht)	233	
	Fall 61: Vermietungsabsicht bei leerstehender Wohnung	233	
	4. Überschusserzielungsabsicht	235	
	Fall 62: Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung einer historischen Mühle	235	
	5. Mietverhältnisse mit Angehörigen/nahestehenden Personen	237	
	a) Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung	237	
	b) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten	238	
	6. Subsidiarität der Vermietungseinkünfte	239	
	Fall 63: Vermietung eines Einkaufszentrums	239	
II.	Einkünfte aus § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG im Einzelnen	243	
	1. Das Erbbaurecht	243	
	a) Steuerliche Folgen für den Grundstückseigentümer	243	
	b) Steuerliche Folgen beim Erbbauberechtigten	244	
	2. Nießbrauch und andere Nutzungsrechte an Grundstücken	244	
	a) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	244	
	Fall 64: Kinderreich mit reichen Kindern	244	
	b) Unentgeltliches obligatorisches Nutzungsrecht	246	
	c) Entgeltlicher Zuwanderungsnießbrauch	247	
	d) Vorbehaltsnießbrauch	247	
	e) Vermächtnisnießbrauch (§ 2147 ff. BGB)	248	
	f) Dringliches Wohnrecht (§ 1093 BGB)	248	
III.	Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	248	
	1. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung	248	
	2. Werbungskosten	249	
	a) Aufteilung von Schuldzinsen bei gemischter Gebäudenutzung	250	
	Fall 65: „Fifty-Fifty“ (Schuldzinsenabzug bei Erwerb oder Errichtung gemischt genutzter Gebäude)	250	

b) Werbungskosten bei Unterbrechung der Vermietung	252	
c) Werbungskosten am Ende der Vermietungszeit	252	
Fall 66: Veräußerung „unter Wert“	254	§
d) Fehlgeschlagene Aufwendungen	256	
Fall 67: Verlorene Aufwendungen bei Anschaffung	256	§
3. Anschaffungs-/Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand	257	
4. AfA bei Gebäuden/Lineare AfA	259	
a) Degressive AfA	260	
b) Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	260	
c) Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen	260	
5. Unentgeltlicher Erwerb und Erbauseinandersetzung über Grundstücke des Privatvermögens	261	
a) Unentgeltlicher Erwerb	261	
b) Erbauseinandersetzung über Privatvermögen (insbesondere Grundstücke)	261	
Übersicht: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG	264	💡
G. Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG)	265	
I. Allgemeines	265	
II. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen	265	
1. Wiederkehrende Bezüge	265	
Fall 68: Steuerbarkeit einer Schadensersatzrente	265	§
2. Leibrenten	268	
a) Alterseinkünfte	268	
b) Übrige Leibrenten	269	
Fall 69: Mindestzeitrente als Leibrente	270	§
III. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten	271	
IV. Leistungen aus bestimmten Versorgungsleistungen	271	
1. Lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen	272	
2. Leistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs	272	
3. Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs	272	
V. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG)	273	
1. Allgemeines	273	
2. Private Veräußerungsgeschäfte, Veräußerungsfrist	273	
a) Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 1 EStG)	273	
Fall 70: Veräußerung eines Einfamilienhauses mit Arbeitszimmer	274	§
b) Anschaffung, Veräußerung	275	
c) Veräußerungsfristen	275	
d) Ausnahmen von der Steuerpflicht	276	
3. Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns	277	
VI. Einkünfte aus (sonstigen) Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG	277	
Fall 71: Preisgeld für Teilnahme an Fernsehshow	278	§
VII. Leistungen aufgrund der Abgeordnetengesetze und vergleichbare Leistungen	280	
VIII. Leistungen aus begünstigten Altersvorsorgeverträgen	280	
Übersicht: Sonstige Einkünfte (Auffangtatbestand), § 22 EStG	281	💡

4. Abschnitt	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der Einkommensteuer	282	
A.	Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)	282	
I.	Summe der Einkünfte und Verlustausgleich/-abzug	282	
1.	Horizontaler Verlustausgleich	282	
2.	Vertikaler Verlustausgleich	283	
3.	Verlustabzug nach § 10 d EStG	283	
II.	Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)	284	
III.	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24 b EStG)	285	
IV.	Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)	285	
B.	Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG)	285	
I.	Sonderausgaben	286	
1.	Allgemeine Regeln für den Sonderausgabenabzug	286	
2.	Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	288	
a)	Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 a Nr. 2 EStG)	288	
	Fall 72: Teil-Übertragungen von GmbH-Anteilen gegen Versorgungsleistungen	291	§
b)	Leistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1 a Nr. 3 EStG)	292	
c)	Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1 a EStG)	292	
d)	Gezahlte Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG)	292	
3.	Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	292	
a)	Unterhaltszahlungen (§ 10 Abs. 1 a Nr. 1 EStG)	292	
b)	Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	293	
c)	Sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 3 a EStG)	294	
	Übersicht: Vorsorgeaufwendungen	295	💡
d)	Private Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)	296	
e)	Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	296	
f)	Schulgeld (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)	297	
g)	Beiträge zur zusätzlichen Altersvorsorge (§ 10 a EStG)	297	
h)	Spenden (§ 10 b EStG)	299	
4.	Pauschalierter Sonderausgabenabzug	300	
II.	Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33-33 b EStG)	300	
1.	Einteilung der außergewöhnlichen Belastungen	300	
2.	Außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG	300	
	Fall 73: Sanierung eines dioxinbelasteten Grundstücks als außergewöhnliche Belastung	301	§
a)	Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen	303	
b)	Nachweisanforderungen	304	
	Fall 74: Scheidungskosten als Prozesskosten abzugsfähig?	305	§
3.	Außergewöhnliche Belastungen nach § 33 a EStG	307	
a)	Unterhaltungsaufwendungen i.S.d. § 33 a Abs. 1 EStG	307	
b)	Ausbildungsfreibeträge (§ 33 a Abs. 2 EStG)	308	
4.	Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen (§ 33 b EStG)	309	
5.	Kleines ABC der außergewöhnlichen Belastungen	310	

C. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5 EStG)	313	
I. Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 EStG)	313	
1. Familienleistungsausgleich	313	
2. Freibeträge	314	
3. Kinderbegriff des EStG	314	
4. Berücksichtigung von Kinderaufwendungen	315	
Übersicht: Steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder im Rahmen des Familienleistungsaustausches	315	
II. Sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge (§§ 46 Abs. 3 EStG, 70 EStDV)	315	
D. Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer	315	
I. Einkommensteuertarif	316	
II. Grundtarif/Splittingtarif (§ 32 a EStG)	316	
1. Zusammenveranlagung	317	
Fall 75: Wegfall des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten	317	
2. Einzelveranlagung	318	
Übersicht: Veranlagungsarten	319	
III. Progressionsvorbehalt (§ 32 b EStG)	319	
Fall 76: Verlustträchtige Auslandsimmobilie	320	
IV. Steuerermäßigungen	321	
1. Tarifbegünstigung für außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 EStG	321	
2. Begünstigung für nicht entnommene Gewinne (§ 34 a EStG)	322	
3. Steuerermäßigung bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft	323	
4. Steuerermäßigung bei Auslandseinkünften (§ 34 c EStG)	323	
5. Steuerermäßigung für Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34 g EStG)	323	
6. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG)	323	
7. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 35 a EStG)	324	
a) Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse	324	
b) Haushaltsnahe Dienst-, Pflege- Betreuungs- und Handwerkerleistungen	325	
8. Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§ 35 b EStG)	325	
9. Steuerermäßigung für energetische Gebäudesanierung (§ 35 c EStG)	325	
E. Entstehung und Erhebung der Einkommensteuer	326	
I. Entstehung der Steuer	326	
II. Erhebung der Steuer	326	
Stichwortverzeichnis	328	
Literaturverzeichnis	335	

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 Unterhaltspflichten 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 Erdrosselungssteuer 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 erzielter 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 vorgelegen 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 5000 € 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.

2. Abschnitt

Das Einkünftesystem des EStG

A. Die Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG)

- 24 **§** Fall 4: Steuer auf den Friedenspreis des Deutschen Buchhandels?
- Schriftsteller S mit Wohnsitz in Köln hat im Jahre 2024 für seine schriftstellerische und Vortragstätigkeit Honorare in Höhe von 98.000 € vereinnahmt. Nach Abzug seiner Betriebsausgaben hat er einen Überschuss in Höhe von 62.000 € ermittelt. S hat darüber hinaus in 2024 den mit 30.000 € dotierten Friedenspreis des Deutschen Buchhandels erhalten. Er bittet um Auskunft, ob er diesen Geldbetrag in seiner Steuererklärung für das Jahr 2024 angeben muss.
- 25 I. Als unbeschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 1 EStG) ist S gemäß § 25 Abs. 3 EStG i. V. m. § 56 EStDV verpflichtet, für das abgelaufene Kalenderjahr 2024 eine Einkommensteuererklärung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 150 Abs. 1 S. 1 AO) abzugeben. Die Voraussetzungen für die **Erklärungspflicht** sind erfüllt, da der Gesamtbetrag der von S bezogenen Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterlegen haben, auf jeden Fall mehr als 11.604 € (= Grundfreibetrag 2024) betragen hat (§ 56 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStDV).
Nach § 149 Abs. 2 S. 1 AO muss S die ESt-Erklärung bis spätestens sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, also bis zum 31.07.2025²⁴, abgeben (Erklärungsfrist).
- II. Nach dem Inhalt des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks ist nicht das Einkommen, sondern sind die im Kalenderjahr bezogenen Einkünfte anzugeben. Das Einkommen ermittelt sich als rechnerische Größe aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen (§ 2 Abs. 4 EStG).
- 26 1. Als Einkünfte, die der ESt unterliegen, bezeichnet das Gesetz in § 2 Abs. 1 EStG die nachfolgenden **sieben Einkunftsarten**:
- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG),
 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG),
 - Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG),
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG),
 - Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG),
 - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG),
 - sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 EStG.
- Mit der enumerativen Aufzählung der Einkunftsarten hat der Gesetzgeber auf einen allgemeinen Einkommensbegriff verzichtet und das Einkommen „**pragmatisch**“ bestimmt.²⁵
- 27 Die von der Finanzwissenschaft entwickelten Einkommenstheorien haben sich damit nicht durchsetzen können:²⁶
- Nach der sog. **Quellentheorie**²⁷ beruht das Einkommen auf Erträgen aus dauernd fließenden Quellen. Einmalige Vermögensvorgänge, wie z. B. Schenkung und Erbschaft, scheiden aus dem Einkommensbegriff ebenso aus wie Wertveränderungen der Vermögensquelle. Diese Theorie ist schwerlich mit der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG vereinbar.

24 Durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz wurden die Steuererklärungsfristen für beratene und nicht beratene Fälle für 2020 bis 2024 verlängert, und zwar für den VZ 2023 bis zum 31.08.2024 (31.05.2025 für beratene Fälle) bzw. den VZ 2024 – nur für die beratenen Fälle – bis zum 30.04.2026.

25 Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 8.53.

26 Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 8.51.

27 Fuisting, Die Grundzüge der Steuerlehre, 1902, S. 109 ff.

- Die **Reinvermögenszugangstheorie**²⁸ sah das Wesen des Einkommens im Vermögenszugang innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts, gleichgültig, ob und aus welchen Quellen er stammt. Nach dieser Theorie müssten auch einmalige Vermögenszugänge und Wertveränderungen der Vermögensquellen der ESt unterliegen.

Das geltende Recht verzichtet demgegenüber auf die vollständige Erfassung aller Vermögensänderungen und stellt bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte nicht auf einen Vermögensvergleich ab (vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG).

Der gesetzlichen Regelung wird am besten die sog. **Markteinkommenstheorie** gerecht.²⁹ Nach dieser Theorie wird durch die ESt das aus einer Erwerbstätigkeit am Markt erzielte Einkommen erfasst. Nicht am Markt erwirtschaftet wird beispielsweise der Vermögenszuwachs durch Erbschaft oder Schenkung, der deshalb auch nicht unter eine der in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkunftsarten zu subsumieren ist.

2. S muss den Friedenspreis also nur dann in seiner ESt-Erklärung berücksichtigen, wenn dieser Vermögenszufluss einer der sieben Einkunftsarten zuzuordnen ist. Als Schriftsteller erzielt S gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Seine Verlagshonorare und Einnahmen aus Vortragsveranstaltungen sind daher bei der Ermittlung des Gewinns aus selbständiger Arbeit (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) zu erfassen. Fraglich ist, ob auch der Friedenspreis des Deutschen Buchhandels im Rahmen dieser Einkunftsart zugeflossen ist. Voraussetzung für die Erfassung von Vermögenszugängen ist ein Kausalzusammenhang mit der in § 18 EStG gesetzlich typisierten Leistung („schriftstellerische Tätigkeit“). Zur Frage, wie „dicht“ dieser Kausalzusammenhang sein muss, äußert sich das Gesetz nicht. Bei Preisen und Auszeichnungen ist nach h.M.³⁰ wie folgt zu unterscheiden:

- Preise, die für das **Lebenswerk** oder das **Gesamtschaffen einer Persönlichkeit** verliehen werden, sind keiner der in § 2 Abs. 1 EStG typisierten Einkunftsarten zuzurechnen. Zu dieser Kategorie von Preisen gehören der Nobelpreis, der Goethepreis, der Theodor-Wolf-Preis für Journalisten und damit auch der Friedenspreis des Deutschen Buchhandels, weil mit dieser Auszeichnung das Gesamtwerk und die Haltung der Persönlichkeit des Preisträgers gewürdigt werden sollen. 28
- Steht die Auszeichnung dagegen mit einer **bestimmten Leistung** des Stpfl. in Zusammenhang, wird der Preis im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart bezogen. Das gilt insbesondere bei Preisen, die im Rahmen von Auslobungen (Preis ausschreiben) oder aufgrund der Präsentation des Werkes auf Ausstellungen verliehen werden. Ist die Preisverleihung von mehreren Voraussetzungen abhängig, genügt bereits die Abhängigkeit von einer einkünftebezogenen Voraussetzung, um die Einnahme als betrieblich/beruflich veranlasst anzusehen.³¹ So sind z.B. Preisgelder für die Teilnahme als Kandidat an einer Fernsehshow als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar.³² Der Gewinn aus Losen, die Vertriebsmitarbeiter für die Erzielung bestimmter Umsätze erhalten, ist betrieblich veranlasst.³³ Ein als Hochschulprofessor vereinnahmtes Forschungspreisgeld für die eigene Habilitation, das dazu beitragen soll, Forscher in ihrer Arbeit zu unterstützen, kann den Einkünften aus § 19 Abs. 1 S. 1 EStG unterfallen.³⁴ 29

Ergebnis:

Bei der Ermittlung der in der ESt-Erklärung für 2024 anzugebenden Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit braucht S den Friedenspreis mangels Erwerbsbezug nicht zu berücksichtigen.

28 von Schanz FinArch 13 (1896), 1 ff.

29 Ruppe DSjG Bd. 1 (1978), 7 ff., 16; Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 52.

30 Überblick bei Schmidt/Loschelder § 4 EStG Rn. 460 „Preise“ m. w. N. auf die BFH-Rspr.

31 BFH v. 14.03.1989 – I R 83/85, BStBl. II 1989, 650.

32 BFH v. 28.11.2007 – IX R 39/06, BStBl. II 2008, 469.

33 BFH v. 02.09.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2010, 550.

34 FG Münster v. 16.03.2022 – 13 K 1398/20 E, EFG 2022, 930; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 12/22.

Der Katalog der Einkünfte in § 2 Abs. 1 EStG ist **abschließend**. Kann ein Lebenssachverhalt nicht unter eine der sieben Einkunftsarten subsumiert werden, spricht man von einem **nicht steuerbaren Vorgang** (z. B. Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Stromleitung).³⁵

Der Katalog des § 2 Abs. 1 EStG wird ergänzt durch § 24 EStG. Diese Bestimmung schafft keinen neuen Besteuerungstatbestand.³⁶ Sie stellt lediglich klar, dass auch Entschädigungen, Nutzungsvergütungen und nachträgliche Einnahmen als sog. **Ersatzeinnahmen** zu den Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG gehören, sofern die entgangenen „ursprünglichen“ Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart erzielt worden wären.

Beispiel 1

Abstandszahlungen, die ein Mietinteressent für die Entlassung aus einem Vormietvertrag an den Vermieter zahlt, unterliegen nach §§ 21, 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG als Ersatz für entgehende Einnahmen der ESt.³⁷

Beispiel 2

Das Entgelt für ein umfassendes **Wettbewerbsverbot**, das verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnende Tätigkeiten betrifft, ist eine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. b) EStG.³⁸

30



Fall 5: Liebhaberei

Dipl.-Landwirt L, Erbe eines Millionenvermögens, bewirtschaftet einen Gutshof mit einer Fläche von 400 ha. Er baut Kartoffeln und Getreide an und hält Pferde, Milchkühe und Schweine. Seit Übernahme des Betriebs in 2008 hat L jährliche Verluste von durchschnittlich 20.000 € erwirtschaftet. In den Jahren 2004 bis 2024 hat er die Verluste als negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet. Die entstehenden Verluste nimmt L hin, weil er die Landwirtschaft aus Passion betreibt und über ausreichend hohe andere Einkünfte und Vermögen verfügt. Für das Jahr 2024 will das zuständige FA die Verluste bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht mehr berücksichtigen, nachdem ein Sachverständigengutachten ergeben hat, dass in dem Betrieb des L nach der Art der Betriebsführung auf Dauer keine Gewinne erzielt werden können. Zu Recht?

31

I. Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG sind Reineinkünfte, die das Gesetz als Gewinn oder als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten definiert (§ 2 Abs. 2 EStG). Die nach dem „**Nettoprinzip**“ ermittelten Einkünfte können auch negativ sein und werden dann als Verluste oder negative Einkünfte bezeichnet.

Negative Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart können mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart ausgeglichen werden (sog. **horizontaler Verlustausgleich**), soweit keine besonderen Vorschriften den Verlustausgleich einschränken (z. B. §§ 2 a, 15 Abs. 4, 15 a, 22 Nr. 3 S. 3, 23 Abs. 3 S. 7 EStG). Der **vertikale Verlustausgleich** (= Ausgleich zwischen Einkünften verschiedener Einkunftsarten) ist grundsätzlich unbegrenzt möglich. Für nicht ausgeglichene Verluste kommt ein periodenübergreifender Verlustabzug nach § 10 d EStG in Betracht. Durch die Begrenzung des Verlustvor- und -rücktrags der Höhe nach enthält § 10 d Abs. 1 und 2 EStG eine Art Mindestbesteuerung. Diese sog. Mindestbesteuerung verstößt jedenfalls nach Auffassung des BFH in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags nicht gegen Verfassungsrecht.³⁹

32

II. Ein Verlustausgleich wäre jedoch grundsätzlich ausgeschlossen, wenn es sich bei den von L erzielten Verlusten nicht um negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), sondern um – einkommensteuerlich unbeachtliche – Liebhaberei handelt. In den Fällen der **Liebhaberei** liegt zwar eine Teilnahme am Marktgeschehen vor, sodass nach dem äußeren Erscheinungsbild der Eindruck einer einkommen-

35 BFH v. 02.07.2018 – IX R 31/16, BStBl. II 2018, 759.

36 BFH v. 21.08.1990 – VIII R 17/86, BStBl. II 1991, 76; zur Präzisierung des § 24 Nr. 1 EStG s. auch Weber-Grellet, DStR 1993, 261 ff.

37 BFH v. 21.08.1990 – VIII R 17/86, BStBl. II 1991, 76.

38 BFH v. 23.02.1999 – IX R 86/95, BStBl. II 1999, 590.

39 BFH v. 22.08.2012 – I R 9/11, BFH/NV 2013, 161 (Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BVerfG: 2 BvR 2998/12).

steuerlich relevanten Tätigkeit besteht. Es fehlt jedoch an der Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht. Als Tatbestandsmerkmal hat der Gesetzgeber die Gewinnerzielungsabsicht nur bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) gesetzlich normiert (vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG). Die Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht ist jedoch ungeschriebene Voraussetzung auch für alle anderen Einkunftsarten. Das entspricht heute der allgemeinen Meinung in Rspr.⁴⁰ und Schrifttum.⁴¹

Die Abgrenzung zwischen einer mit Einkünfteerzielungsabsicht betriebenen steuerrelevanten Tätigkeit und der Liebhaberei ist äußerst schwierig und ist immer wieder Gegenstand von Streitigkeiten vor den Steuergerichten. Die Rspr. zu den vielen Einzelfallkonstellationen ist dabei teilweise recht unübersichtlich. Folgende Grundsätze lassen sich der Rspr. der Finanzgerichte und des BFH entnehmen:

Die Einkünfteerzielungsabsicht ist eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann. Grundsätzlich spricht aber zunächst ein Beweis des ersten Anscheins (= widerlegbare tatsächliche Vermutung) dafür, dass z. B. bei Neugründung eines Betriebs oder einer auf Dauer angelegten Vermietung der Stpfl. danach strebt, einen sog. Totalüberschuss während der gesamten Zeit der Ausübung seiner Tätigkeit (Totalperiode) zu erzielen. Umgekehrt kann aber auch ein Anscheinsbeweis gegen das Bestehen einer Einkünfteerzielungsabsicht bestehen (z. B. bei Verlustzuweisungsgesellschaften).

Einen für die Einkünfteerzielungsabsicht sprechenden Anscheinsbeweis kann das FA entkräften. Mehrjährige, über die Anlaufphase einer Tätigkeit hinausgehende Verluste und die Feststellung, dass ein Betrieb nach Wesensart und Betriebsführung objektiv nicht geeignet ist, nachhaltig Gewinne zu erzielen, können die Annahme rechtfertigen, dass die Tätigkeit ohne Einkünfteerzielungsabsicht, also als Liebhaberei, betrieben wird. Allein reicht dies jedoch nicht aus. Hinzukommen muss die anhand weiterer Beweisanzeichen zu treffende Feststellung, dass der Stpfl. die Verlust bringende Tätigkeit nur aus persönlichen Gründen und Neigungen ausübt, die dem Bereich der persönlichen Lebensführung zuzurechnen sind. Nimmt der Stpfl. dagegen eine Umstrukturierung vor oder bemüht er sich um eine Beendigung der verlustbringenden Tätigkeit, liegen allein wegen der Anlaufverluste noch keine ausreichenden Indizien für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht vor.⁴² Eine längere Gewinnphase ist demgegenüber ein „kaum zu widerlegendes Indiz“ für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht.⁴³ Der Beweis, dass ein Stpfl. nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung, sondern aus persönlichen Gründen handelt, kann in der Regel dann als erbracht gelten, wenn feststeht, dass der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann.⁴⁴ Bleiben nach der gebotenen Sachaufklärung Zweifel an der Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl., ist die Verlustverrechnung zu versagen. Denn für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht trägt der Stpfl. die objektive Feststellungslast.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass L mit seinem landwirtschaftlichen Betrieb nicht nur Anlauf- oder vorübergehende Verluste erzielt hat, sondern dass nach der Struktur des Betriebs und der Art der Bewirtschaftung auf die Dauer keine positiven Betriebsergebnisse zu erreichen sind. Dabei ist die lange Verlustperiode zumindest ein starkes Indiz für die fehlende Gewinnerzielungsabsicht des L. Nach den Umständen

33

40 Insbesondere BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 betr. Gewerbebetrieb; BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279 betr. Vermietung und Verpachtung.

41 Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 8.125; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 711.

42 BFH v. 16.05.2006 – VIII B 160/05, BFH/NV 2006, 1477.

43 BFH v. 16.03.2000 – IV R 53/98, BFH/NV 2000, 1090.

44 BFH v. 04.06.2009 – IV B 69/08, BFH/NV 2009, 1644.

betreibt L die Landwirtschaft aber zudem auch aus persönlicher Passion. Hätte er die ernsthafte Absicht gehabt, mit dem Betrieb Gewinne zu erzielen, so hätte er nach so vielen Verlustjahren den Betrieb entweder umstrukturiert, eingestellt oder veräußert. Diese Umstände rechtfertigen im Ergebnis die Feststellung, dass L die Landwirtschaft ohne die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat.

Ergebnis:

Die in 2024 bei dem Betrieb des Gutshofs entstandenen Verluste sind dem Bereich der Liebhaberei zuzurechnen und bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht zu berücksichtigen.⁴⁵

34 Liebhaberei hat die Rspr. beispielsweise auch in folgenden Fällen angenommen:⁴⁶ Verluste einer Jagdgemeinschaft; Betrieb eines Pferdegestüts; schriftstellerische Tätigkeit eines Rechtsanwalts auf außerjuristischem Gebiet; Erwerb einer Immobilie im Mietkauf-Modell; Amateursportler, der lediglich Aufwendungsersatz erhält; nebenberufliche Konzerttätigkeit; Pferdezucht; Galerie; Modellbaubetrieb; Weiterbetrieb eines Weingutes; Motorsportverein; Gewerbliche Verluste aus dem Betrieb eines Golfhotels; Segeljachtvercharterung; Anerkennung von Verlusten bei der Vermietung von Ferienwohnungen.

35 **Verfahrensrechtlich** ist Folgendes zu beachten: Bei der Gewinnerzielungsabsicht handelt es sich um eine ungewisse Tatsache, deren Vorliegen oder Fehlen regelmäßig erst nach einem längeren Zeitraum im Wege einer Gesamtschau beurteilt werden kann. Deshalb darf das FA bis zum Wegfall der Ungewissheit **vorläufige Steuerbescheide nach § 165 AO** erlassen und später den vorläufig zugelassenen Ausgleich von negativen Einkünften mangels Gewinnerzielungsabsicht zurücknehmen.⁴⁷

I. Dualismus der Einkünfteermittlung

36 1. § 2 Abs. 2 EStG unterteilt die sieben Einkunftsarten „dualistisch“⁴⁸ in zwei Gruppen: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit werden als Gewinn (§§ 4–7 k EStG), die übrigen Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8–9 a EStG) definiert.⁴⁹

■ Der **Gewinn** wird gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG grundsätzlich als Betriebsvermögensdifferenz ermittelt, nämlich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, korrigiert um Einlagen und Entnahmen.

■ Der **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** ist eine „Geldrechnung“, die als solche keiner weiteren gesetzlichen Definition bedarf.

Beide Methoden der Einkünfteermittlung lassen sich auf das sog. **Nettoprinzip** (Einkünfte als Saldo aus positiven und negativen Größen) zurückführen.⁵⁰ Bei der „Überschuss“-Ermittlung ergibt sich das Nettoprinzip schon aus dem Begriff. Aber auch der Gewinn ist – als Vermögensdifferenz definiert – eindeutig eine Nettogröße.

In der Gesetzesbegründung zum EStG 1925⁵¹ wurde das duale System der Einkünfteermittlung damit gerechtfertigt, dass Landwirte, Gewerbetreibende und selbständige ihre unternehmerische Tätigkeit regelmäßig nicht ohne ein dieser Tätigkeit gewidmetes Vermögen ausüben könnten. Daher sei bei dieser Gruppe der Unterschied des der Tätigkeit gewidmeten Vermögens am Anfang und Schluss des Steuerabschnitts der für die Besteuerung wichtige Faktor. Bei den übrigen Einkunftsarten fehle entweder ein der Tätigkeit gewidmetes Vermögen (insbesondere bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit), oder aber es komme nicht auf die Veränderung der Vermögensgegenstände, sondern deren Erträge (z.B. Kapitalerträge, Mieteinnahmen) an. Daher sei bei dieser Gruppe der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben als Einkommen zu ermitteln.

45 So auch BFH v. 21.01.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638 für den Betrieb eines Hofguts.

46 Die Rechtsprechungsnachweise finden Sie bei Schmidt/Wacker § 15 EStG Rn. 31.

47 BFH v. 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278.

48 Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 8.181 ff.

49 Besonderheiten gelten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§§ 2 Abs. 2 S. 2, 20 Abs. 9 EStG).

50 Tipke/Lang Kap. 8 Rz. 8.42 ff., insbesondere 8.54 ff.

51 RT-Drs. 3/796.