

## 2. Die Einkommensteuer

Als sog. Personensteuer kommt der Einkommensteuer mit einem Anteil von etwa einem Drittel am Gesamtsteueraufkommen eine hohe Bedeutung in Deutschland zu. Der weitaus größte Teil entfällt dabei auf die Lohnsteuer.

Das Einkommensteuergesetz (EStG), die Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV) und Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV) bilden die Rechtsgrundlage der Einkommensteuer. Dazu sind ergänzend die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) und Lohnsteuerrichtlinien (LStR) erlassen.

### 2.1 Steuerpflicht

#### 2.1.1 Persönliche Steuerpflicht

Die **Steuerpflicht** ist geregelt in § 1 EStG. Demnach ist jede natürliche Person im Sinne des § 1 BGB einkommensteuerpflichtig, wenn sie im Inland lebt. Sie wird auch als **Steuersubjekt** bezeichnet. Grundsätzlich *beginnt* die Einkommensteuerpflicht mit der Geburt, dem Zuzug ins Inland im weiteren Sinn und *endet* mit dem Tod oder mit dem Wegzug aus dem Inland.

Personengesellschaften, im allgemeinen GbR, OHG und KG, sind weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig. Ihre Gesellschafter werden mit ihren durch die Gesellschaft erzielten Einkünften der Einkommensteuer unterworfen.

Eine **unbeschränkte Steuerpflicht** besteht entsprechend § 1 Abs. 1 EStG, wenn die Person den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat.

- **Wohnsitz:** hat eine Person, wo sie eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO), eine Wohnung ist i. d. R. auf eine dauerhafte Nutzung ausgelegt.

**Gewöhnlicher Aufenthalt:** hat eine Person, wo sie sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass sie an diesem Ort nicht nur vorübergehend verweilt, als nicht nur vorübergehend ist ein zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten anzusehen (§ 9 AO). ■

Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht werden alle erzielten Einkünfte (die inländischen und die ausländischen) nach dem sog. „**Welteinkommensprinzip**“ der Besteuerung unterworfen. Hierbei kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen. Zum einen werden die ausländischen Einkünfte im entsprechenden Ausland (Quellenstaat) der dortigen Einkommensteuer unterzogen, zum anderen in Deutschland noch einmal besteuert.

Hierzu wurden die bilateralen **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)** mit vielen Staaten abgeschlossen. Sie sollen die gänzliche Vermeidung oder auch nur die Milderung einer solchen Doppelbesteuerung regeln, z. B. durch Verzicht der Besteuerung von ausländischen Einkünften.

Zu den unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen zählen auch deutsche Staatsangehörige, die Lohn aus einer deutschen öffentlichen Kasse beziehen, auch wenn der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt nicht im Inland liegt (§ 1 Abs. 2 EStG).

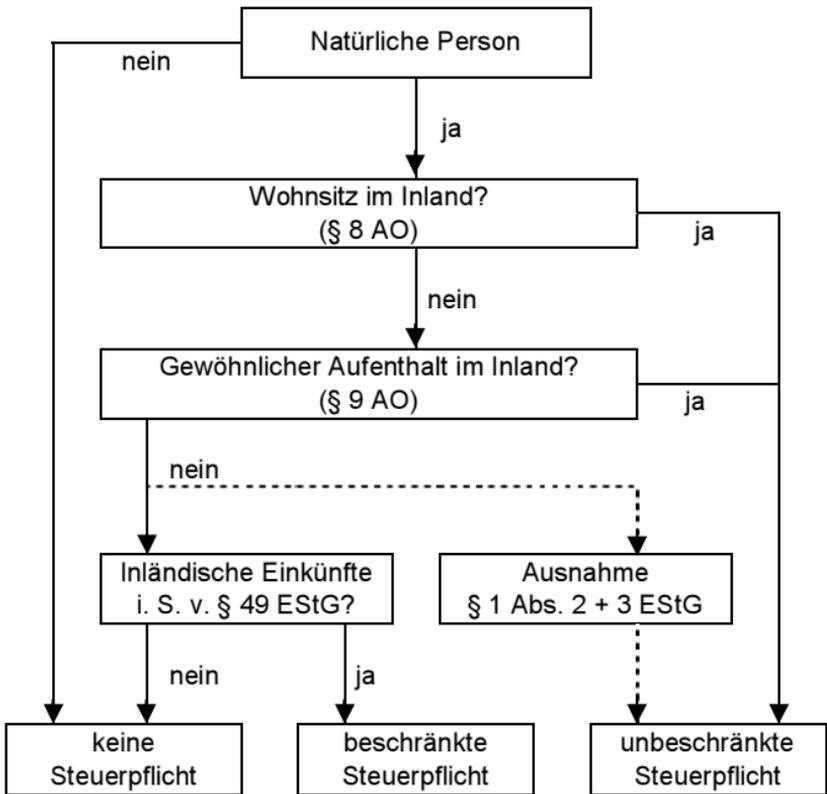
Auf Antrag ist es für eine nicht in Deutschland den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt habende Person möglich, unbeschränkt steuerpflichtig zu sein. § 1 Abs. 3 EStG führt zwei Bedingungen, für diese Möglichkeit an:

- Werden vom Gesamteinkommen einer Person mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterworfen, so kann ein Antrag eingereicht werden.
- Ein Antrag kann auch dann eingereicht werden, wenn das ausländische Einkommen, welches nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegt, maximal 6.136 € beträgt.

Neben dem Antrag muss dem zuständigen Finanzamt auch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde vorgelegt werden, in der die entsprechenden ausländischen Einkünfte bestätigt sind.

Beim § 1a EStG handelt es sich um eine Ergänzungsvorschrift für § 1 Abs. 1 – 3 EStG. Er ist nur anwendbar bei EU-Bürgern und EWR-Bürgern.

- **EWR-Bürger:** Laut EWR-Vertrag zählen Norwegen, Liechtenstein und Island zum EW-Raum. ■



§ 1a EStG bezieht sich auf

- beschränkt steuerpflichtige Ehegatten und Kinder und
- deutsche Diplomaten ohne unbeschränkte Steuerpflicht.

Sind diese Voraussetzungen gegeben, so regelt § 1a EStG die Besteuerung bei Unterhaltsleistungen und die Zusammenveranlagung bzw. den Splittingtarif.

Bei der **beschränkten Steuerpflicht** hat die natürliche Person im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, sie bezieht aber in Deutschland Einkünfte gemäß § 49 EStG.

**Beispiel (Steuerpflicht):** Die ledige Monika Rosen, die in Salzburg (Österreich) ihren Wohnsitz hat und dort hauptberuflich beschäftigt ist, arbeitet xx01 in einer Pension in Bad Reichenhall (Deutschland) zum Zwecke des Nebenerwerbs. In Ihrer Wohnung in Salzburg ist auch ihre 12 jährige Tochter gemeldet.

Monika Rosen hat weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (Deutschland), so dass sie nicht nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Da auch die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 nicht erfüllt sind, ist sie beschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG). Auf Antrag ist sie für xx01 als unbeschränkt Steuerpflichtige zu behandeln (§ 1 Abs. 3 EStG). Da sie EU-Staatsbürgerin ist, kann sie die Vergünstigung nach § 1 a Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen. Zu prüfen sind jedoch noch die Bestimmungen des DBA Deutschland-Österreich.

### 2.1.2 Sachliche Steuerpflicht

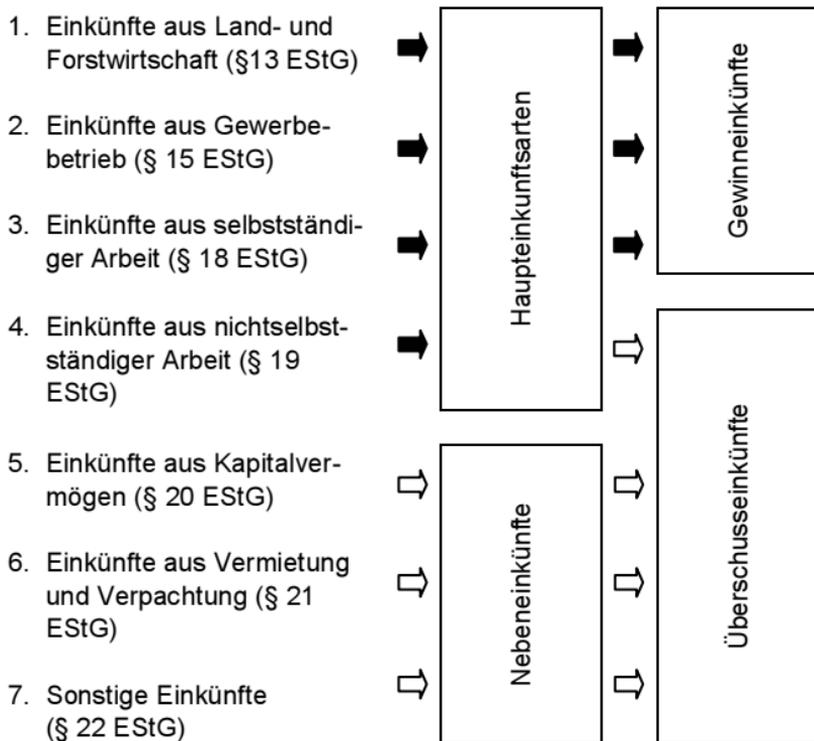
Die **sachliche Steuerpflicht** bezieht sich auf die **Einkünfte** als **Steuerobjekt**. Das aus den Einkünften abgeleitete Einkommen einer Person in einem bestimmten Zeitraum dient als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung.

§ 2 Abs. 4 EStG erläutert den **Einkommensbegriff**. Danach ist Einkommen der „[...] Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen [...]“. Voraussetzung für die Besteuerung des Einkommens ist das Vorhandensein von Einkünften. § 2 Abs. 1 EStG nennt **sieben Einkunftsarten**, in den §§ 13 – 24 EStG werden diese dann näher erläutert.

Einnahmen bleiben steuerfrei, wenn und soweit diese unter eine der Vorschriften zur **Steuerbefreiung** in den §§ 3 und 3b EStG fallen. Im Zusammenhang mit steuerbefreiten Einnahmen stehende Aufwendungen dürfen nicht bzw. nur nach Maßgabe des § 3c EStG abgezogen werden.

#### *Die sieben Einkunftsarten (§§ 13-24 EStG)*

Mit diesen sieben Einkunftsarten hat der Gesetzgeber *alle am Markt erzielbaren Einkünfte* berücksichtigt und genauer charakterisiert. Zu den nicht am Markt erzielbaren Einkünften zählen beispielsweise Gewinne aus einer Lotterie, auf der Straße gefundenes Bargeld oder ein Erbe (hierauf wird aber die Erbschaftsteuer fällig).



### Die einzelnen Einkunftsarten

#### Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 – 14a EStG)

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gem. § 13 Abs. 1 und Abs. 2 EStG Einkünfte, die aus der planmäßigen Nutzung der Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und zur Haltung von Tieren entstehen. Gleichzeitig wird von einer Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse ausgegangen oder von einem eigenen Verbrauch.

- Die Erzeugung von Pflanzen bezieht sich nicht nur auf die Landwirtschaft, sondern auch auf dem Weinbau, Gartenbau, Obst-, Gemüseanbau und Baumschulen.
- Tierzucht und Tierhaltung sollte grundsätzlich nur mit den selbst produzierten Produkten aus der eigenen Landwirtschaft erfolgen.

So wird in § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorgeschrieben, wie viel Vieheinheiten auf der bewirtschafteten Fläche zu halten sind. Werden mehr Vieheinheiten gehalten, wird davon ausgegangen, dass Fremdprodukte zur Tierzucht und Tierhaltung dazu gekauft werden. Das führt zu einer Tätigkeit mit gewerblichen Einkünften, der Land- bzw. Forstwirtschaft hat dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG.

### Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15-17 EStG)

Ein **Gewerbebetrieb** wird in § 15 Abs. 2 EStG zwar nicht definiert, jedoch aber die Art der Tätigkeit, die diesen ausmacht:

- Es muss sich um eine *selbstständige* Betätigung handeln. Das bedeutet, dass die Person Geschäfte auf eigenes Risiko und auch auf eigene Verantwortung betreibt (H 134 EStH).  
**Beispiel:** Inhaber einer Baufirma führt Geschäfte auf eigene Rechnung und Risiko – im Gegensatz zum angestellten Facharbeiter in einer Baufirma
- Die Tätigkeit soll *nachhaltig*, also auf längerfristige Sicht (Wiederholungsabsicht), angelegt sein (H 134a EStR).  
**Beispiel:** Inhaber einer Baufirma hat die Absicht mit der Firma seinen Lebensunterhalt zu sichern – im Gegensatz zur einmaligen Veräußerung von Erbstücken durch Zeitungsannoncen
- Ein Gewerbebetrieb setzt eine *Gewinnerzielungsabsicht* voraus (H 134b EStH), es darf sich nicht um eine Liebhaberei handeln (vgl. unten).  
**Beispiel:** in einem Unternehmen wird ein Gewinn angestrebt – im Gegensatz zum gemeinnützigen Verein ohne Gewinnerzielungsabsicht
- Der Gewerbebetrieb nimmt am *wirtschaftlichen Verkehr* teil (H 134c EStH).  
**Beispiel:** Inhaber einer Baufirma bietet erkennbar entgeltliche Leistungen an (z. B. durch Werbung, durch Ladengeschäft)

Eine Zuordnung der Einkünfte des Gewerbebetriebes zu den anderen Einkunftsarten darf *nicht* erfolgen.

Zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb** gehören:

- Einkünfte aus einer gewerblichen Unternehmung (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG), wie zum Beispiel Handwerksbetriebe und Einzelhandelsbetriebe.

- Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft, d. h. die Gewinne oder Verluste, die aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft (GbR, OHG, KG u. a.) erzielt werden. Hierzu zählen auch Tätigkeitsvergütungen an die Gesellschafter (Mitunternehmer). Diese Einkünfte werden nicht der Personengesellschaft an sich zugerechnet, sondern den einzelnen Gesellschaftern. Diese haben ihre Einkünfte aus diesem Gewerbebetrieb zu versteuern (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).
- Gewinnanteile des Komplementärs (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG).  
**Beispiel** (Gewerbebetrieb): Die Tätigkeit der Kochmann & Hof OHG bezieht sich auf die Renovierung von Häuserfassaden. Herr Kochmann und Herr Hof arbeiten i. d. R. persönlich bei einer Renovierung mit. Sie betreiben ihr Unternehmen, um ihren Lebensunterhalt zu sichern und nehmen mit der OHG eindeutig auch am wirtschaftlichen Verkehr teil.  
 Nach § 15 Abs. 2 und Abs. 3 EStG handelt es sich um ein Gewerbebetrieb und die erzielten Einkünfte von Herrn Kochmann und Herrn Hof sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich meist aus dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb. Aber auch der erzielte Gewinn aus der **Veräußerung** des Betriebes oder Betriebsteilen (§ 16 EStG), zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Hält eine Person innerhalb der letzten fünf Jahre Anteile zu mindestens 1 % einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) und veräußert diese, wird auch hier der Gewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet (§ 17 Abs. 1 EStG).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden auch in den beiden folgenden Abgrenzungsfällen angenommen:

- Sind Steuerpflichtige einer Personengesellschaft teils freiberuflich teils gewerblich tätig, so gilt die Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als gewerbliche Tätigkeit. Nicht gewerbliche Tätigkeiten werden in gewerbliche Tätigkeiten umqualifiziert. Die gewerblichen Einkünfte haben sozusagen eine **Abfärbewirkung** und die Gewerbesteuer wird fällig (BFH v. 19.09.2001, Haufe-Index, 662202). Bei einem Anteil gewerblicher Tätigkeit von 1,25 % kommt es allerdings nicht zu einer Umqualifizierung. Ebenso führt die Beteiligung an einer gewerb-

lich geprägten Untergesellschaft auf der Ebene der Obergesellschaft immer in vollem Umfang zur Gewerblichkeit.

- Die **Gepräge­theorie** (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) besagt, dass eine Gesellschaft, auch wenn sie selbst nicht gewerblich tätig ist, als Gewerbebetrieb gilt (gewerblich geprägte Personengesellschaft), wenn persönlich haftende Gesellschafter und Geschäftsführungsberechtigte Kapitalgesellschaften sind (BFH v. 08.06.2000, BFH/NV 2001, S. 230).

Fehlt bei Tätigkeiten die Gewinnerzielungsabsicht, handelt es sich um steuerlich irrelevante **Liebhaberei**. Dabei sind Verluste nicht ausgleichsfähig mit anderen positiven Einkünften des gleichen Veranlagungszeitraums. Auf die möglicherweise doch erzielten Gewinne bzw. Überschüsse braucht keine Einkommensteuer gezahlt zu werden (BFH v. 15.05.2002, BFH/NV 2002, S. 1428).

Durch die Annahme einer Liebhaberei soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige Verluste aus seinem Hobby steuermindernd geltend machen kann. Folgende Bereiche prüfen die Finanzämter besonders kritisch, da hier häufig die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und nicht die Erzielung von Gewinn im Vordergrund steht:

- Pferde­zucht (BFH v. 30.12.2002, BFH/NV 2003, S. 896)
- Vermietung von Wohnmobilen
- Vermietung von Ferienwohnungen

Sofern mit privaten Gegenständen gehandelt wird, fällt dieser Handel regelmäßig in die nicht steuerbare **Privatsphäre**, da es sich nicht um eine Erzielung von Markteinkünften mit Wiederholungsabsicht handelt.

- Im Einzelfall kann die Abgrenzung zwischen einer privaten Veräußerung und einem gewerblichen (und damit steuerbaren) Handel jedoch schwierig sein. So wird durch die Finanzverwaltung gerne geprüft, ob aus einer gelegentlichen privaten Veräußerung z. B. über Ebay bereits ein gewerblicher Handel (beispielsweise durch Verkauf der von Freunden überlassenen Gegenstände oder durch Hinzukauf weiterer Gegenstände) entstanden ist. ■